



**الضريبة العامة على المبيعات المصرية
وإمكانيات الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة**

تأليف: د. عبد المنعم عبد الرحمن

ورقة عمل رقم (٢٢)

مارس ١٩٩٨*

المؤلف عضو بأمانة الخبراء الماليين لإدارة المالية العامة بصندوق النقد الدولي، وكان يشغل منصب المدير المساعد لهذه الإدارة. وتعبير الآراء التي تضمنتها هذه الدراسة عن وجهة نظر المؤلف وليس بالضرورة عن آراء كل من إدارة المالية العامة أو صندوق النقد الدولي. يود المؤلف أن يعبر عن شكره وتقديره للسيد محمود محمد على رئيس مصلحة الضرائب على المبيعات وللدكتور أحمد جلال مدير المركز المصري للدراسات الاقتصادية على ما أبدوه من مقترحات أفادت الدراسة.

* الطبعة الانجليزية (مارس ١٩٩٨)، الطبعة العربية (مايو ١٩٩٨)

ملخص

تحلل الدراسة إمكانية إحلال ضريبة القيمة المضافة محل الضريبة العامة على المبيعات المطبقة حالياً في مصر خاصة في ظل الزيادة في الأهمية النسبية للضريبة العامة على المبيعات كأحد المصادر الرئيسية للإيرادات الضريبية. وتوصي الدراسة بالانتقال إلى ضريبة القيمة المضافة. ولكي تحقق هذه الضريبة أغراضها المرجوة من وفرة في الحصيل، وإنتاجية فعالة في الإدارة الضريبية وكفاية اقتصادية عالية، فإنه ينبغي تعديل الضريبة على المبيعات تعديلاً من شأنه أن يحقق الآتي: (١) توسيع القاعدة الضريبية والأخذ بمبدأ عمومية الضريبة؛ (٢) تعميم خصم الضريبة المدفوعة عند مراحل سابقة من الضريبة المستحقة؛ (٣) تعديل حد التسجيل لكي يعكس قدرة الإدارة الضريبية على مواجهة الزيادة في عدد الممولين؛ (٤) ترشيد فئات الضريبة؛ (٥) وضع قائمة سلبية للخدمات المعفاة بدلاً من القائمة الإيجابية.

وخلصت الدراسة إلى أن الأخذ بـضريبة القيمة المضافة لن يؤدي في حد ذاته إلى زيادة ملموسة في الأعباء الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية أو إلى توزيع غير عادل للعبء الكلي للضرائب وخصوصاً بعد أن أصبح الدخل المنفق على السلع والخدمات يلقى قبولاً متزايداً كمعيار للمقدرة على الدفع.

Abstract

This paper analyzes the Egyptian General Sales Tax (GST) which has registered a high buoyancy over the last six years, while income taxes on individuals are showing declining buoyancy despite progressive rates. This paper recommends replacing the GST with a value-added tax (VAT) to increase efficiency and revenue productivity. The GST must be reformed by broadening the aggregate base through taxation of all goods and services, generalizing the tax credit to cover the tax paid earlier, adjusting the threshold to reflect the administration's ability to cope with increased taxpayers, rationalizing the rate structure, and replacing the positive list of taxable services with a negative list of specified exemptions. Replacing the GST with a VAT should not increase the administrative burden. The tax burden is not expected to be adversely affected, because it is independent of the number of stages at which the VAT may be levied. In addition, the VAT, as a tax on income expended, or rather on consumption of goods and services, can be considered a norm of the ability to pay.

١ - مقدمة وملخص الدراسة

أعدت هذه الدراسة بناء على الطلب الذى وجهه وزير المالية الدكتور محبى الدين الغريب إلى المركز المصرى للدراسات الاقتصادية لتقييم تجربة الضريبة العامة على المبيعات التى بدأ العمل بها عام ١٩٩١ والتي جاءت لتحل محل الضريبة على الاستهلاك الصادرة فى عام ١٩٨١.

وعلى العكس مما قد تضيفه عبارة "الضريبة على الاستهلاك" من انطباع كونها ضريبة شاملة على استهلاك السلع والخدمات فإن تلك الضريبة لم تكن سوى مجموعة متناثرة من الضرائب الجزئية على الإنتاج والرسوم المختلفة على الاستهلاك دمجت كلها فى قانون واحد جمع أحكامها المتناقضة دون إجراء التنسيق المنشود بينها.

وتمثل الضريبة العامة على المبيعات خطوة كبيرة على طريق فرض ضريبة عامة على استهلاك السلع والخدمات ذات قاعدة عريضة تقوم على مبدأ عمومية الضريبة بدلا من الأسلوب الانتقائى، وتمهد الطريق إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة. وعلى الرغم من أن كافة القرائن تؤكد نجاح الضريبة العامة على المبيعات، إلا أن هناك بعض أوجه النقص أو القيود التى سوف نتناولها هذه الدراسة.

تعد الضريبة العامة على المبيعات من بين المصادر الرئيسية للإيرادات الضريبية، كما أنه من المتوقع أن تزداد أهميتها فى ظل المشاركة المقبلة مع الاتحاد الأوروبى والتي ترمى إلى إقامة منطقة حرة للتجارة وغيرها من الاتفاقيات الإقليمية الاقتصادية كإنشاء منطقة تجارة حرة عربية.

وتتطلب هذه المشاركة وغيرها من التجمعات الإقليمية إزالة الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب ذات الأثر المماثل على الواردات التى مصدرها الاتحاد الأوروبى أو منطقة التجارة الحرة العربية. ولما كانت الضريبة العامة على المبيعات هى المصدر المتعارف عليه لتعويض الخسارة الناتجة من تخفيض الرسوم الجمركية، فإنه يجب تعديل هذه الضريبة لتحقيق أقصى إنتاجية فى الحصيللة وأقصى كفاية اقتصادية.

ولعل أهم أوجه القصور للضريبة العامة على المبيعات تتمثل فيما يلى:

١. ضيق القاعدة الضريبية التى لا زالت قاصرة على السلع الصناعية المنتجة، والواردات وبعض الخدمات المنقاة. وسوف تعالج هذه الدراسة مدى سريان الضريبة على المبيعات على قطاع التوزيع وما قد يثيره ذلك من مشاكل متعددة سواء المتعلقة منها بالسياسة الضريبية أو بإدارتها. كما تتناول هذه الدراسة إمكانية تعميم الضريبة وسريانها على كافة الخدمات عدا ما ينص صراحة على إعفائه.

٢. مازال هيكل فئات الضريبة العامة على المبيعات الذى تم ترشيده جزئيا فى أعقاب دمج الفئتين العاليتين - (٢٠، ٣٠) فى فئة واحدة (٢٥) - يحتاج إلى تحليل ودراسة بغية اتخاذ الخطوات الهادفة إلى المزيد من الترشيح بحيث لا تزيد الفئات الإيجابية (فوق الصفر) عن فئتين .

٣. الحاجة لدراسة المعاملة الضريبية للسلع الخاضعة لرسوم الإنتاج والتي تسرى عليها الضريبة العامة على المبيعات ولكن بأسعار مختلفة طبقا لما هو مبين فى الجدول رقم (١) من القانون رقم ١١/١٩٩١.

٤. خصم الضريبة العامة على المبيعات، والمدفوعة عند المراحل السابقة من الضريبة المستحقة على المراحل اللاحقة، لا يطبق بصفة عامة حيث لا تستفيد منه كافة الخدمات والسلع الرأسالية والسلع الخاضعة لرسوم الإنتاج. وقد يثير تعميم الخصم الضريبي العديد من المشاكل والقضايا المتعلقة بالسياسة الضريبية وادارتها والتي سوف تعالجها هذه الدراسة.

وقد أبدى وزير المالية الدكتور محى الدين الغريب اهتماما بتجربة الدول الأعضاء فى رابطة جنوب شرق آسيا. ولهذا فسوف تعطي هذه الدراسة فى الحدود الممكنة بعض المقارنات لهيكل الضرائب العامة على المبيعات للدول الأعضاء بالرابطة وفئاتها ومدى عمومية الخصم الضريبي بها.

وتتكون هذه الدراسة من المقدمة السابقة والأقسام التالية:

- القسم الثانى ويتناول التطورات الأخيرة للسياسة الضريبية المصرية وزيادة دور الضريبة العامة على المبيعات كمصدر للحصيلة.
- القسم الثالث ويتناول السمات الهامة للضريبة العامة على المبيعات والإجراءات المقترحة لتعديلها حتى يمكن زيادة إنتاجية حصيلتها الايرادية وكفايتها الاقتصادية.
- القسم الرابع ويعالج بعض القضايا الخاصة، كالمعاملة الضريبية للخدمات ورسوم الإنتاج والأخذ بالضريبة على القيمة المضافة وآثاره على توزيع العبء الضريبي الكلى.
- القسم الخامس ويقدم ملخصا للنتائج والتوصيات.

٢- الهيكل الضريبي وتطوراته الحديثة

الإصلاحات الضريبية فى الفترة ١٩٨٦-١٩٩٦

تعتمد دراسة الضريبة العامة على المبيعات على البيانات الخاصة بالتطورات الاقتصادية والمالية خلال الفترة ١٩٨٦-١٩٩٦، وتتسم البيانات المتوفرة عن هذه الفترة بكونها غير كاملة وغير متجانسة وخاصة بالمقارنة مع دول أخرى. ورغم القصور الناتج عن عدم تكامل البيانات وتمائل المقارنات، فإنه يمكن التوصل إلى بعض النتائج الهامة والخاصة بالمشاكل الضريبية الرئيسية التى عانت منها مصر والإصلاحات الجذرية التى تم إدخالها والنتائج الجوهرية التى يمكن عزوها إلى هذه الإصلاحات السابقة بغية استمرارية إسهاماتها. ويعتبر تعديل الضريبة العامة على المبيعات من أهم الإجراءات التى يتضمنها برنامج الحكومة.

حتى منتصف الثمانينات كان الاقتصاد المصرى يتسم بأوجه ضعف وخلل رئيسية حالت دون تهيئة المناخ المناسب لإحداث التغييرات المرجوة فى ظل الظروف التى كانت قائمة أو السياسات التى كانت متبعة. فقد كان الاقتصاد خاضعا للرقابة حيث كانت حصة كبيرة من الصناعات تابعة لملكية الدولة ومن ثم قامت الدولة بدور هام فى رقابة أسعار العديد من المنتجات الحيوية. وكان الدين العام بالنسبة لإجمالى الناتج المحلى من أعلى النسب عالميا ووصل عجز الموازنة إلى نحو ٢٢ بالمائة من إجمالى الناتج المحلى وكان نظام سعر الصرف يقوم على أساس تعدد أسعار الصرف بالإضافة إلى الرقابة عليها وذلك مع وجود فجوة كبيرة بين سعر الدولار الجمركى المستخدم فى تحديد قيمة الواردات الخاضعة بالجنيه المصرى وأسعار صرف البنوك التجارية فى سوق الموازنة. وقد أدت كل هذه العوامل مجتمعة إلى انخفاض فى معدلات التنمية الاقتصادية وزيادة فى الضغوط التضخمية على مستوى الأسعار وإلى مشاكل فى ميزان المدفوعات وتزايد فى عجز الموازنة بسبب انخفاض الحصيلة الضريبية مقيسة بالعبء الكلى (نسبة الضرائب المحصلة فعلا إلى إجمالى الناتج القومى).

وخلال السنوات العشر الأخيرة أدرك واضعو السياسة المالية والاقتصادية ضرورة إدخال إصلاح شامل على النظام الضريبي. ومن هنا فقد تقرر الأخذ بعدد من الإصلاحات. وشملت هذه الإصلاحات كافة الرسوم والضرائب إذ امتدت إلى الرسوم والضرائب على الواردات والضرائب على السلع والخدمات والضرائب على الدخل والأرباح. وقد أدت هذه الإصلاحات إلى ما يلى:

• تعزيز الجهود المبذولة فى ذلك الوقت والرامية لتحقيق أقصى ما يمكن من الأهداف المزدوجة للتنمية والاستقرار المالى.

• دعم التغييرات التى طرأت على السياسات الاقتصادية وخصوصا بعد انتهاء سياسة "الانفتاح الاقتصادى" والتى تقوم على تشجيع الاستثمارات الخاصة وتدفقات رؤوس الأموال العربية والأجنبية. وعلى الرغم من الإعلان عن تبني هذه السياسة فى عام ١٩٧٤، فلم يواكبها تغيير ملحوظ لمدة تتراوح ما بين ١٠ إلى ١٥ عاما وخاصة فى أساليب السياسة المالية والضريبية التى ظلت بدون تغيير. وقبل إدخال هذه الإصلاحات، كان النظام الضريبي فى مصر يتسم بارتفاع ملحوظ فى الفئات الضريبية على دخول الأفراد وأرباحهم مع المغالاة فى فئات التعريفية الجمركية وذلك لحماية الصناعات الوطنية والقائمة على تشجيع بديل المستورد. وقد أدى الارتفاع الكبير فى فئات

التعريف الجمركية إلى توسيع نطاق الإعفاءات للسلع الاستهلاكية من الرسوم الجمركية والضرائب على السلع والخدمات وبالتالي إلى تقليص الوعاء الكلي لهذه الضرائب والرسوم.^١

• تشجيع تحرير الاقتصاد، وتحسين الظروف المؤثرة على مدخرات الأفراد والاستثمار وتقليل الحاجة للإعفاءات الضريبية. فقد أدت الفئات الضريبية والجمركية المغالى في ارتفاعها والتي كانت مطبقة حتى مطلع الثمانينات إلى صعوبة تطبيقها بدون أن يترك ذلك آثارا سلبية على الرغبة في الاستثمار أو العمل - وقد أدى ذلك إلى الأخذ بسياسة التوسع في الإعفاءات بغرض الإقلال من الآثار السلبية للنظام الضريبي القائم على عبء ضريبي ثقيل يحد من الادخار والاستثمار والعمل .

• مع بداية عقد التسعينات ظهر على المحيط الاقتصادى العديد من التحسينات الهامة، فقد انخفض عجز ميزانية السنة المالية ١٩٩١/١٩٩٢ إلى ٧ بالمائة من إجمالى الناتج المحلى، كما تم توحيد سعر الصرف. وعليه فقد ضاقت الفجوة بين سعر الدولار الجمركى وأسعار صرف البنوك التجارية (سعر الموازنة) وتحول عجز ميزان المدفوعات إلى فائض.

• كان من جراء التحسينات التى طرأت على ميزان المدفوعات وتوحيد أسعار الصرف قيام الحكومة بالعديد من الإصلاحات ذات الآثار البعيدة المدى. فقد تم تطبيق إصلاح التعريف الجمركية خلال عام ١٩٨٦، وقد أكمل هذا التعديل بتعديل آخر لا يقل أهمية فى إسهاماته وهو تعديل ١٩٩٤ الذى اخذ بالتعريف المنسقة إحصائيا لتعريف بروكسيل والتي كانت تقوم على أساس تبويب مجلس التعاون الجمركى. وذلك تمشيا مع التطورات الدولية الحديثة فى التعريف والتجارة الخارجية .

• وفى سنة ١٩٩١ جرى العمل بالضريبة العامة على المبيعات لتحل محل الضريبة على الاستهلاك وما كانت تمثله من قصور وضعف.

• وشهد عام ١٩٩٣ أيضا استمرار التقدم فى الإصلاحات الضريبية المتوالية فتم تعديل الضرائب على الدخل والأرباح مما أدى إلى خفض كبير فى الأسعار التصاعدية الحالية وإلى تخفيض عدد شرائح الدخل الخاضعة للضريبة على دخول الأفراد.^٢

^١ للمزيد من التفاصيل راجع عبد المنعم عبد الرحمن "إصلاح ضرائب الدخل فى مصر: نحو فرض ضريبة موحدة على الدخل" مجلة مصر المعاصرة (٦٩- ٣٧٣)، ص ١٣٦- ١٩٤، ١٩٧٨.

^٢ قبل إصلاح ١٩٨٦، كانت الضرائب والرسوم على الواردات تنقسم بالآتى:

- ١- تعدد الرسوم والضرائب المفروضة على نفس السلعة مما أدى إلى مفارقات فى معاملة السلعة الواحدة من خلال الرسوم أو الضرائب المتعددة. وكانت الرسوم الإضافية تشمل رسوم التمتع، رسم الإحصاء، رسم البلديات، والرسوم البحرية. وقد أدى هذا التعدد إلى فقدان التعريف لشفافيتها وتعقيد فى الإدارة الجمركية بدون عائد.
- ٢- عدد متزايد فى فئات التعريف التى وصلت إلى ما يقرب من ٥٠ فئة متدرجة من صفر إلى ٣٠٠٠ بالمائة. وقد أدى تطبيق العديد من الفئات إلى تمييز محدود فى الفئات وإلى حماية سلبية لبعض الصناعات.
- ٣- فجوة كبيرة بين سعر الدولار الجمركى المتخذ أساسا لحساب قيمة الواردات بالجنيه المصرى وأسعار صرف سوق الموازنة - وقد كان سعر الدولار الجمركى أكثر ارتفاعا من سعر السوق وكان هذا السعر (الدولار الجمركى) يرجع إلى ما قبل ١٩٧٩، وظل العمل به بدون تغيير حتى ١٩٨٦. وقد أدى هذا الفارق الكبير بين السعرين إلى تقليص الوعاء الكلى للواردات الخاضعة وعدم دقة إحصائيات التجارة الخارجية بل وتناقضها بسبب الاختلاف فى سعر الصرف المتخذ أحيانا كأساس لهذه الإحصائيات .
- ٤- التوسع فى الإعفاءات والتي كثيرا ما كانت تمنح خارج التعريف تطبيقا لقوانين مختلفة وأحيانا بدون استشارة وزارة المالية، وقدرت هذه الإعفاءات بـ 40% من قيمة الواردات الكلية. وقد أدى انتشار الإعفاءات على هذا المستوى إلى زيادة فى الحماية السلبية لبعض الصناعات. فقد وجد أن بعض السلع التامة الصنع كانت تعفى أو تخضع لفئات أقل من تلك المفروضة على المواد الأولية والسلع نصف المصنعة والتي كانت تدخل فى إنتاج هذه السلع.
- ٥- التوسع فى الإفراج المؤقت والذي كان يشمل ما يقرب من ٣٠% من الواردات الكلية التى كانت تترك الدائرة الجمركية بدون فحص أو رقابة كافية وقد أدى التوسع فى هذه الإجراءات وسوء استخدامها إلى فقدان فى الحصيلة وزيادة فى الإجراءات الإدارية. لمزيد من التفصيل راجع عبد المنعم عبد الرحمن، النظام الضريبي المصرى: "التطورات الحديثة فى السياسة الضريبية وإدارتها فى النظم الضريبية فى شمال أفريقيا والدول الأوروبية (Kluwer أكتوبر ١٩٩٤).

ويمثل إصلاح عام ١٩٩٣، خطوة هامة نحو وضع ضريبة موحدة عامة (حقيقية) على الدخل، ولذا وجب مراجعتها وتقييمها لمعاملة الدخول المحققة من مصادر مختلفة معاملة واحدة وتحقيق تخفيض أكبر في عدد الفئات والشرائح الخاضعة للضريبة وبالتالي تخفيض الأسعار التصاعدي العالية والتي لا زالت مرتفعة رغم تخفيض عام ١٩٩٣.

وتوضح تجربة العقد الماضي الدور الذي أسهمت به التحسينات التي طرأت على الاقتصاد في تسهيل إصلاح التعريفات الجمركية وغيرها من الضرائب المباشرة وغير المباشرة. وفي نفس الوقت توضح أيضا، كيف أسهمت هذه الإصلاحات في دعم وتحسين الأوضاع الاقتصادية الكلية وسياساتها.

وتعكس تلك التحسينات على ثبات أسعار الصرف ورفع القيود التي كانت تحكمها مع تحقيق توازن في ميزانية الدولة ووفرة استثنائية في احتياطي العملات الأجنبية وتدفق رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية.

وإذا ما تطرق بنا الحديث للقضايا الهامة والملحة التي تواجه المسؤولين وواضعي السياسة المالية والاقتصادية فإننا نجد أنها لا تخرج عن ضرورة الحفاظ على الإنجازات التي حققتها الإصلاحات التي بدأت منذ عام ١٩٨٦ وحتى عام ١٩٩٦، والتوصل إلى تنسيق كامل بين المحاور الثلاثة الرئيسية للسياسة الاقتصادية وهي السياسات النقدية والمالية وسعر الصرف. فما زال هيكل التعريفات الجمركية يقوم على إصلاح ١٩٨٦ لكن بالإضافة لبعض التحسينات حيث أصبحت فئات التعريفات أقل عددا وأكثر انخفاضا، كما أصبحت التعريفات أكثر شفافية عن ذي قبل. وفي نفس الوقت، يجب ترشيد فئات الضريبة العامة على المبيعات وتطبيقها على قطاع التوزيع. وهناك ضرورة لإصلاح الضريبة العامة على المبيعات والذي تتطلبه اتفاقية الشراكة القادمة مع الاتحاد الأوروبي، وغيرها من الاتفاقات الدولية والإقليمية، بشأن إعفاء الواردات التي يكون مصدرها المجموعة الأوروبية من الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب ذات نفس الأثر. وعلى ضوء هذه التغيرات المستقبلية سوف تزداد أهمية الضريبة على المبيعات حيث إنها الوسيلة المتعارف عليها والتي يمكن من خلالها تعويض النقص في حصيلة الرسوم الجمركية. وترى الدراسة أن إصلاح الضريبة العامة على المبيعات يجب أن يكمله إصلاح التعريفات لكي يعكس الآتي:

- التخفيض في فئات التعريفات على السلع الواردة من الاتحاد الأوروبي.
- الحد من مصدر الواردات كعامل مؤثر على العبء الكلي على الواردات القادمة من خارج الاتحاد الأوروبي.
- المزيد من الترشيد في التعريفات بتخفيض الحد الأقصى للفئات لكي لا تزيد عن ٤٠% وكذلك عدد الفئات بحيث لا يتجاوز خمس فئات.
- الأخذ بمبدأ الحد الأدنى وتطبيقه بطريقة فعالة بحيث يسري على كل الواردات بصرف النظر عن موطنها ويشمل ذلك الواردات من الاتحاد الأوروبي.^٣

³ أدت اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي إلى دخول مصر والولايات المتحدة في مباحثات ترمي إلى إنشاء منطقة تجارية حرة والتي من شأنها إعفاء الواردات ذات المصدر الأمريكي من الرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم ذات نفس الأثر. وهناك أيضا اتجاه إلى إنشاء منطقة تجارة حرة عربية بين الدول الأعضاء بالجامعة العربية. ومن شأن زيادة دور هذه التجمعات الإقليمية والدولية واتساع رقعة تطبيقها أن يؤدي إلى زيادة أهمية الحد الأدنى للتعريفات وضرورة سريانه على كافة الواردات بصرف النظر عن مصدرها. ويمثل الأخذ بهذا الحد خطوة إيجابية نحو الإقلال من أهمية "مصدر الواردات" وتبسيط هيكل التعريفات والتي يمكن أن تكون ذات فئات أقل عددا وأكثر انخفاضا والتي يمكن أن تسرى على كافة الواردات بدون تفصيلات خاصة وفقا للمصدر، وفي هذه الحالة تصبح التفصيلات عامة وسارية على كافة الواردات التي يكون مصدرها الدولة الأكثر رعاية.

ويأتى إصلاح الضرائب على الدخل والأرباح كثالث الإصلاحات التي يجب الأخذ بها. فعلى الرغم من النمو الحديث في الاقتصاد القومى وزيادة المطردة في متوسط دخل الفرد وعدد الأفراد ذوى الدخل المرتفعة، فقد أخذت الضريبة على دخول الأفراد تتراجع في الأهمية النسبية وبدأت تسجل مرونة شاملة أقل من الواحد الصحيح. كما يجب تخفيض أسعار الضريبة على الشركات بحيث لا تزيد عن ٣٥ بالمائة للحد من الاعتماد على الإعفاءات كسياسة مالية تعويضية للفئات الضريبية المرتفعة.

هيكل الإيرادات الضريبية وتطوراتها الأخيرة

ظل تحليل الإيرادات الضريبية خلال العقد الماضى خاضعاً لعدد من القيود والمحاذير التي يجب أن تؤخذ في الحسبان قبل الوصول إلى نتائج هامة تتعلق بالعبء الضريبي والطاقة الضريبية للدولة ومدى استغلالها. ومن بين أوجه النقص ما يلي:

(أ) تقتصر البيانات المدرجة في الجداول (١) و(٢) و(٣) على الإيراد الضريبي للحكومة المركزية وبالتالي لا تشمل هذه البيانات الضرائب التي تحصلها الحكومات المحلية وبالأخص الضرائب العقارية المفروضة على المباني والأراضي الزراعية.

(ب) البيانات الواردة في هذه الجداول لا تأخذ في الحسبان العناصر الضريبية المندمجة في الرسوم أو الأسعار المحددة للسلع والخدمات العامة وذلك لصعوبة تحديدها.

(ج) التأمينات الاجتماعية التي يسدها الموظف ورب العمل لم تؤخذ في الحسبان.

(د) يمثل الإيراد الضريبي للحكومة المركزية حوالى ٤٠% من إجمالي إيراد الحكومة. وهكذا فإن النتائج التي يمكن التوصل إليها عن الطاقة الضريبية وحجم القطاع العام وتمويله قد تكون مضللة ما لم يؤخذ هيكل الإيرادات الكلى في الحسبان. ويمكن تفسير الفجوة الكبيرة بين الإيراد الضريبي والإيراد الكلى بأنها الحصة الهامة من أرباح المؤسسات العامة التي ما زال يتم تحويلها إلى الحكومة المركزية على الرغم من الخصخصة مؤخراً.

وتبين الجداول (١) إلى (٣) الإيراد الناتج عن فئات الضرائب الرئيسية وأهميتها النسبية من حيث مجموع الإيراد الضريبي وإجمالى الناتج القومى. وقد تراوحت الضرائب على الدخل والأرباح بين مستوى مرتفع قدره ٨,٣١% من إجمالي الناتج المحلي في ١٩٩٢/١٩٩٣، ومستوى منخفض قدره ٦,٣% منه في ١٩٩٠/١٩٩١. وأسهمت الضرائب على الشركات بالحصيلة الرئيسية في هذا الإيراد نظراً لأهمية إيرادات البترول وقناة السويس والبنك المركزى. وعلى الرغم من الفئات التصاعدية للضريبة على دخل الأفراد، إلا أن حصيلة هذه الضريبة انخفضت من ١,٤٩% من إجمالي الناتج المحلي في ١٩٩٠/١٩٩١ إلى ٠,٧٠% منه في ١٩٩٥/١٩٩٦.

وقد حققت ضرائب الشركات تحسناً في المرونة الشاملة خلال الأعوام الستة الماضية انعكاساً، من جملة أمور أخرى، للجهد الذي بذلته مصلحة الضرائب لإنهاء معالجة الحالات المتأخرة غير المنجزة. ومن ثم فإن

حصيلة كبيرة من الإيراد قد تحققت من معالجة حالات تعود إلى سنوات سابقة. كما أن تحسن المرونة الشاملة يعكس أيضا الزيادة المحققة في الإيراد الضريبي من المصادر العامة الرئيسية الثلاث. وخلال الفترة قيد الدراسة، زادت المرونة الشاملة لضريبة الشركات، برغم معدلها التناسبي، عن المرونة الشاملة للضريبة التصاعدية على دخل الأفراد (جدول رقم ٤). وفي تحقيق حصيلة كبيرة من ضريبة الشركات من القطاع الخارجي (البتروك وقناة السويس) وتحصيل المتأخرات ما يوحي بأن عنصرا هاما من عناصر الإيراد المحقق من قطاع الشركات لا يتسم بالاستمرارية ولا بالثبات. ومن شأن هذه الظواهر (عدم الاستمرارية وعدم الثبات) أن تتطلب ضرورة توسيع القاعدة الضريبية (الوعاء) للشركات لتقليل الآثار السلبية للتقلبات في الحصيلة التي يساهم فيها القطاع الخارجي إلى أدنى حد ممكن بالإضافة إلى إمكانية مواجهة الانخفاض في الحصيلة مستقبلا بمجرد تحصيل القدر الأساسي من المتأخرات.

جدول رقم (١)

مصر: إيراد الضرائب الرئيسية في الفترة ١٩٩١/١٩٩٠ - ١٩٩٦/١٩٩٥ *

(بملايين الجنيهات المصرية)

البيان	٩١/١٩٩٠	٩٢/١٩٩١	٩٣/١٩٩٢	٩٤/١٩٩٣	٩٥/١٩٩٤	٩٦/١٩٩٥
الضرائب على الدخل والأرباح	6,219	11,530	13,059	14,504	15,034	16,790
الضرائب على دخل الأفراد	١,٤٧١	٠,٩١٠	1,037	1,342	1,361	1,558
الضرائب على الشركات	٤,٧٤٨	0,620	12,022	13,162	13,673	15,232
الضريبة على أرباح الشركات	3,939	9,086	10,077	10,661	10,773	12,149
الضريبة على توزيعات الشركات	٠,٨٠٩	1,534	1,945	2,501	2,900	3,083
الضرائب المباشرة الأخرى	148	4	8	12	21	24
الضرائب على السلع والخدمات	4,649	8,163	9,258	10,737	12,207	13,524
الضريبة العامة على المبيعات	3,272	٦,٣٢٤	7,191	8,080	9,333	10,450
ضريبة التمغة	1,377	1,839	2,067	2,657	2,874	3,074
الضرائب على التجارة الخارجية	3,266	4,588	5,009	6,120	7,017	7,911
الرسوم الجمركية على الواردات	3,266	4,588	5,009	6,120	7,017	7,911
الضرائب على الصادرات	-	-	-	-	-	-
إجمالي الإيراد الضريبي	14,282	24,285	27,334	31,373	34,279	38,249
إجمالي الناتج المحلي	118,272	139,100	157,083	173,117	200,408	223,966

المصدر: البيانات المقدمة من وزارة المالية.

* اقتصرَت البيانات على الإيرد الضريبي الذي قامت الحكومة المركزية بتحصيله وبالتالي يستثنى من ذلك الضرائب المحلية والتأمينات الاجتماعية. السنة المالية تنتهي في ٣٠ يونيو.

جدول رقم (٢)

مصر: إيراد الضرائب الرئيسية في الفترة ١٩٩١/١٩٩٠ - ١٩٩٥-١٩٩٦ *

(كنسبة مئوية من إجمالي الإيراد الضريبي)

٩٦/1995	٩٥/1994	٩٤/1993	٩٣/١٩٩٢	٩٢/1991	٩١/١٩٩٠	البيان
43,90	43,86	46,23	47,78	47,48	43,54	الضرائب على الدخل والأرباح
4,07	3,97	4,28	3,79	3,75	10,30	الضرائب على دخل الأفراد
39,82	39,89	41,95	43,98	43,73	33,24	الضرائب على الشركات
31,76	31,43	33,98	36,87	37,41	27,58	الضريبة على أرباح الشركات
8,06	8,46	7,97	7,12	6,32	5,66	الضريبة على توزيعات الشركات
0,06	0,06	0,04	0,03	0,02	1,04	الضرائب المباشرة الأخرى
35,36	35,61	34,22	33,87	33,61	32,55	الضرائب على السلع والخدمات
27,32	27,23	25,75	26,31	26,04	22,91	الضريبة العامة على المبيعات
8,04	8,38	8,47	7,56	7,57	0,64	ضريبة التمتع
20,68	20,47	19,51	18,33	18,89	22,87	الضرائب على التجارة الخارجية
20,68	20,47	19,51	18,33	18,89	22,87	الرسوم الجمركية على الواردات
0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	الضرائب على الصادرات
100	100	100	100	100	100	إجمالي الإيراد الضريبي

المصدر: البيانات المقدمة من وزارة المالية.

* اقتصرت البيانات على الإيراد الضريبي الذي قامت الحكومة المركزية بتحصيله وبالتالي يستثنى من ذلك الضرائب المحلية والتأمينات الاجتماعية. السنة المالية تنتهي في ٣٠ يونيو.

جدول رقم (٣)

مصر: إيراد الضرائب الرئيسية في الفترة ١٩٩١/١٩٩٠ - ١٩٩٥ - ١٩٩٦*

(كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي)

٩٦/1995	٩٥/1994	٩٤/1993	٩٣/١٩٩٢	٩٢/1991	٩١/١٩٩٠	البيان
7,50	7,50	8,38	8,31	8,29	6,30	الضرائب على الدخل والأرباح
0,70	0,68	0,78	0,66	0,65	1,49	الضرائب على دخل الأفراد
6,80	6,82	7,60	7,65	7,63	4,81	الضرائب على الشركات
5,42	5,38	6,16	6,42	6,53	3,99	الضريبة على أرباح الشركات
1,38	1,45	1,44	1,24	1,10	0,82	الضريبة على توزيعات الشركات
0,01	0,01	0,01	0,01	0,00	0,15	الضرائب المباشرة الأخرى
6,04	6,09	6,20	5,89	5,87	4,71	الضرائب على السلع والخدمات
4,67	4,66	4,67	4,58	4,55	3,32	الضريبة العامة على المبيعات
1,37	1,43	1,53	1,32	1,32	1,40	ضريبة التمتع
3,53	3,50	3,54	3,19	3,30	3,31	الضرائب على التجارة الخارجية
3,53	3,50	3,54	3,19	3,30	3,31	الرسوم الجمركية على الواردات
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الضرائب على الصادرات
17,08	17,10	18,12	17,40	17,46	14,48	إجمالي الإيراد الضريبي

المصدر: البيانات المقدمة من وزارة المالية.

● اقتصرت البيانات على الإيراد الضريبي الذي قامت الحكومة المركزية بتحصيله وبالتالي يستثنى من ذلك الضرائب المحلية والتأمينات الاجتماعية. السنة المالية تنتهي في ٣٠ يونيو.

وقد أوضحت الدراسة ان الضريبة على دخول الأفراد حققت مرونة شاملة أقل من الواحد الصحيح برغم تحصيلها عند المنبع من الأجرور والمرتببات التي تساهم بنصيب كبير في الحصيلة (جدول رقم ٤). وبالنسبة للضرائب على الأرباح التجارية والمهين غير التجارية فإن المرونة الشاملة المخفضة تعكس آثار طريقة التقدير أو الربط الحكمي المستخدمة في تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة. ووفقا لهذه الطريقة قد تستخدم أرباح سنة كأساس لسنتين أو ثلاث سنوات. وترى الدراسة أن انخفاض الأهمية النسبية للضريبة على دخل الأفراد وانخفاض مرونتها الشاملة رغم فئاتها التصاعديّة ينبغي أن يعزز الحاجة للقيام بتعديلات إصلاحية من شأنها أن تزيد من تحسين وتطوير هيكل هذه الضريبة وتقوى إدارتها.

جدول رقم (٤)

مصر: المرونة الشاملة للإيراد الضريبي منسوبة إلى إجمالي الناتج المحلي

١٩٩٦/١٩٩٥ - ١٩٩١/١٩٩٠

(نسبة مئوية)

المرونة الشاملة منسوبة إلى الناتج	نمو الإيراد الضريبي ^(١)	
1,19	2,70	الضرائب على الدخل والأرباح
0,74	1,06	الضرائب على دخل الأفراد
1,41	3,21	الضرائب على الشركات
1,36	3,08	الضريبة على أرباح الشركات
1,68	3,81	الضريبة على توزيعات الشركات
0,07	0,16	الضرائب المباشرة الأخرى
1,28	2,91	الضرائب على السلع والخدمات
1,41	3,19	الضريبة العامة على المبيعات
0,98	2,23	ضريبة التمتع
1,07	2,42	الضرائب على التجارة الخارجية
1,07	2,42	الرسوم الجمركية على الواردات
0,00	0,00	الضرائب على الصادرات
1,18	2,68	إجمالي الإيراد الضريبي
1,00	2,27	الإجمالي

المصدر: البيانات المقدمة من وزارة المالية.

(١) اقتصرَت البيانات على الإيراد الضريبي الذي قامت الحكومة المركزية بتحصيله وبالتالي يستثنى من ذلك الضرائب المحلية والتأمينات الاجتماعية. السنة المالية تنتهي في ٣٠ يونيو.

(٢) يتم قياس المرونة الشاملة على أساس العلاقة النسبية المئوية للتغير في الإيراد والنسبة المئوية للتغير في إجمالي الناتج المحلي. ويجب أن ننوه إلى الفرق بين المرونة الشاملة والمرونة الذاتية للإيراد حيث تعطي المرونة الذاتية فكرة دقيقة عن الاستجابات أو التغير في حصيلة الضرائب المختلفة بالنسبة للتغير في إجمالي الناتج المحلي. وقياس المرونة الذاتية الخاصة يجب تسوية أو استبعاد آثار الإيراد الناتجة عن التغيرات الضريبية الناتجة عن تعديل في القانون، وبسبب عدم توفر هذه البيانات التفصيلية فقد صعب تقدير المرونة الخاصة.

ولقد أصبحت الضرائب على السلع والخدمات أحد المصادر الرئيسية للحصيلة حيث أنها حققت حوالى ٦,١% من إجمالي الناتج المحلى فى عام ١٩٩٥/١٩٩٦. وتعكس هذه الزيادة الأثار الإيجابية لحصيلة الضريبة العامة على المبيعات التى بدأ العمل بها فى ١٩٩١. وعلى الرغم من بعض نواحي القصور فإنه يمكن القول بأن الضريبة حققت بالفعل توسيع الوعاء الاجمالي للسلع والخدمات إلى حد زاد من فاعلية إدارتها، ومهدت الطريق لضريبة عامة على إستهلاك السلع والخدمات تقوم على مبادئ وأسس الضريبة على القيمة المضافة.

ومما تجدر الإشارة إليه أن الحصيلة من الضرائب على السلع والخدمات تشمل حصيلة رسوم التمتع إذ أن النصيب الكبير من هذه الرسوم يتم تحصيله من صفقات وعمليات تخضع عادة للضريبة على الخدمات، كما أن الحصيلة المحققة من السلع الخاضعة لرسوم الإنتاج (جدول رقم ١ من القانون) تدخل أيضا فى هذه المجموعة، ويرجع ذلك إلى عدم وجود قانون خاص برسوم الإنتاج والتي يتم تحصيلها حاليا ضمن الضريبة العامة على المبيعات.

وبلاحظ، فى خلال الفترة موضع الدراسة، زيادة إيراد الرسوم والضرائب على الواردات من ٣,٢٦٦ مليون جنيه مصرى فى عام ١٩٩٠/١٩٩١ إلى ٧,٩١١ مليون جنيه مصرى فى ١٩٩٥/١٩٩٦ أى بزيادة من ٣,٣% إلى ٣,٥% من إجمالي الناتج المحلى. وقد حدثت هذه الزيادة على الرغم من تخفيض فئات التعريفية الجمركية المرتفعة وتخفيض متوسط التعريفية لدعم الصادرات وذلك لخلق حياض ضريبي نحو تخصيص الموارد وتوجيهها إلى صناعات بديل الوارد. كما أن الزيادة النسبية فى الرسوم على الواردات تعكس، إلى حد ما، أثر الرسوم الجمركية المفروضة كحد أدنى على كل الواردات مع بعض الإستثناءات القليلة. والجدير بالذكر أنه فى بداية الثمانينات كانت الإيرادات المحققة من الرسوم على الواردات تزيد على الإيرادات من الضرائب على السلع والخدمات. أما فى السنوات الأخيرة فقد حدث العكس حيث زاد الإيراد من الضرائب على السلع والخدمات (٦,٧% من إجمالي الناتج المحلى) بدرجة ملحوظة عن الرسوم والضرائب على الواردات والتي تمثل فقط ٣,٥%. ويرجع هذا التطور إلى التغيير فى استخدام وسائل السياسة الضريبية المختلفة وتوجيهها لتحقيق الأهداف المختلفة التى يسعى الإصلاح الضريبي لتحقيقها. فقد أصبحت الضرائب على السلع والخدمات المصدر الرئيسي للإيراد الضريبي الذى يمكن تحقيقه عن طريق إخضاع الواردات والسلع المنتجة محليا. كما أن دور الرسوم على الواردات قد اقتصر تدريجيا على القيام بدور الحماية. ومن المتوقع أن تحقق الرسوم على الواردات خلال الأعوام القادمة نصيبا هاما من الإيراد الضريبي ولكن بأهمية نسبية أقل كما أوضحت التطورات الأخيرة، وهو تحول مرغوب فيه من حيث التطبيق الأمثل للسياسات الضريبية والقائم على تخصيص كل أداة أو وسيلة من أدوات السياسة الضريبية لتحقيق هدف معين من أهداف السياسة الكلية. ويتم تحقيق أهداف السياسات بفعالية أعلى وإنتاجية أكبر إذا كان لكل أداة أو وسيلة هدف محدد إذ تصبح التعريفية الجمركية أكثر كفاءة إذا اقتصر على تحقيق الحماية فى حين تصبح الضريبة العامة على المبيعات أكثر إنتاجية إذا اقتصر دورها على تحقيق الإيراد. ويعطي الجدول رقم (٥) موجزا لأهداف السياسات الضريبية المختلفة وتخصيص كل سياسة منها لتحقيق غرض معين.

جدول رقم (٥)

مصر: الوسائل الحالية والمقترحة للسياسات الضريبية لتحقيق الأهداف الخاصة بكل أداة سياسية

وسائل (أدوات) السياسات			الأهداف التي يسعى لتحقيقها النظام الحالي			الأهداف المقترحة تحقيقها من خلال تخصيص أدوات السياسات المختلفة		
التعريفية الجمركية ^(١)	رسوم الإنتاج ^(٢)	الضريبة العامة على المبيعات ^(٣)	رسوم التمتع ^(٣)	الضرائب على دخول الأفراد	الحماية	الإيراد	توزيع العبء الضريبي	
نعم	لا	لا	نعم	نعم	نعم	لا	لا	
لا	نعم	لا	نعم	نعم	لا	نعم	نعم	
لا	نعم	لا	نعم	نعم	لا	نعم	لا	
نعم	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم	نعم	
لا	لا	لا	لا	لا	لا	لا	لا	

- ١- على الرغم من أن الحماية هي الهدف الأساسي للتعريفية، فإنها كثيرا ما تستخدم لتحقيق الإيراد حيث تفرض الفئات المرتفعة بهدف الإيراد فقط. إذ تخضع الكماليات و سلع الرفاهية جمركية عالية وذلك أيضا للتأثير على توزيع العبء الضريبي الكلي.
- ٢- تفرض معظم رسوم الإنتاج على السلع المنتجة محليا. هذا وقد تم إزالة التمييز المحدود في الفئات بين السلع المنتجة محليا وبين الواردات والذي كان سائدا في ظل الضريبة على الاستهلاك.
- ٣- أصبحت الضريبة العامة على المبيعات تهدف أكثر من أي وقت مضى إلى تحقيق الإيراد عكس ما كان قائما في ظل الضريبة القديمة على الاستهلاك التي كانت تحاول تحقيق حماية إضافية.

يعقد الجدول رقم (٦) مقارنة بين الهيكل الضريبي المصري والهيكل الضريبي لبعض دول البحر المتوسط وآسيا، وتعتمد المقارنة على السنة الأخيرة التي تتوفر عنها بيانات مماثلة. وقد كشفت المقارنة أنه على الرغم من أن مصر تعتبر ثاني الدول ذات أقل متوسط لدخل الفرد بين المجموعة إلا أنها قد قامت بتحقيق عبء ضريبي أعلى من الجزائر وسنغافورة وسوريا وتركيا. وباستثناء تركيا، حققت مصر أكبر نصيب من الضرائب على الدخل والأرباح حتى مع مقارنتها ببعض الدول المتقدمة والصناعية. وفي داخل هذه المجموعة من الضرائب، قامت مصر بتحصيل أكبر نسبة من قطاع الشركات، ويعكس ذلك أهمية إسهام قطاع البترول وقناة السويس والبنك المركزي المصري. وعلى عكس النصيب الأكبر من الإيراد المحصل من الشركات، نجد أن الضريبة على دخول الأفراد قد حققت أقل نصيب من إجمالي الإيراد الضريبي (٤,٥%) أو (٠,٧%) من الدخل القومي وذلك بالمقارنة مع الدول الأخرى.

ومن الضرائب على السلع والخدمات تحقق مصر ٣٦% من إيراداتها الضريبية الذي يقل عن مقابله في الجزائر الذي يصل إلى ٥٠%. وحققت سوريا أقل نصيب من هذا المصدر مما يعكس غياب الضريبة العامة على المبيعات والاقتصار على رسوم الإنتاج الانتقائية التي عادة ما تكون ذات فئات ضريبية مقطوعة تظل بدون تغيير لفترة زمنية طويلة، كما يعكس الاعتماد على سياسة تحديد الأسعار للسلع التي تنتجها المؤسسات العامة. وليس من الممكن فصل العنصر الضريبي عن الأثمان المقررة وبالتالي نجد في سوريا أن الإيرادات غير الضريبية تمثل حصة كبيرة من إجمالي الإيرادات. ولا تفرض لبنان ضريبة عامة على المبيعات غير أن المسؤولين عن السياسة الضريبية يدرسون الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة.

جدول رقم (٦)
إيراد الضرائب الرئيسية في دول البحر المتوسط المشاركة مع الاتحاد الأوروبي
والدول الأعضاء في رابطة جنوب شرق آسيا^(١)

(كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي)

سنة المقارنة	العبء الضريبي	الضرائب على الدخل والأرباح والأرباح الرأسمالية			الضرائب على السلع والخدمات		الضرائب على التجارة الخارجية	ضرائب أخرى
		اجمالي	شركات	أفراد	اجمالي	ضرائب عامة (الفات)		
دول البحر المتوسط								
٩٦/٩٥	١٧,١	٧,٥	٦,٨	٠,٧	٦,٠	٤,٤	٣,٥	١,٤
مصر ^(٢)								
١٩٩٥	١١,٨	٢,٧	...	١,٦	٥,١	٤,٩	٣,٧	٠,٣
الجزائر								
١٩٩٥	٢٠,٦	٦,٣	١,٨	٤,١	٩,٢	٥,٠	٢,٦	٢,٥
قبرص								
١٩٩٥	٣٠,١	١٥,٩	٣,١	١١,٤	١٣,٨	١٢,٠	٠,٢	٠,٢
اسرائيل								
١٩٩٥	١٥,٥	٢,٥	...	...	٢,٢	...	٨,٨	...
لبنان								
١٩٩٤	١٩,٢	٨,٧	٣,٣	٤,٧	٣,٨	٠,٧	٦,٦	٠,١
مالطا								
١٩٩٥	٢٢,٠	٥,٨	١,٩	٢,٨	١٠,٩	٥,٧	٤,٣	١,٠
المغرب								
١٩٩٥	١٦,٥	٣,٣	٢,٠	١,٣	٧,١	٠,٠	٦,١	...
الأردن								
١٩٩٤	١٦,٧	٤,٩	...	...	٠,٤	...	٣,٠	٨,٤
الجمهورية العربية السورية								
١٩٩٥	١٤,٠	٥,٧	١,٤	٤,٣	٧,٢	٤,٦	٠,٧	٠,٤
تركيا								
١٩٩٥	٢٥,١	٤,٨	...	...	٦,٩	...	٧,٧	٥,٧
تونس ^(٣)								
الدول الأعضاء في رابطة جنوب شرق آسيا								
١٩٩٥	١٥,٧	٦,٤	٢,٥	٣,٩	٦,٥	٤,٢	١,٣	١,٥
كوريا								
٩٥/٩٤	١٢,٦	٧,٤	٦,١	١,٠	٤,٠	٣,٣	٠,٨	٠,٤
اندونيسيا ^(٤)								
١٩٩٥	٢٠,٣	٩,٤	٦,٥	٢,٩	٦,٦	٢,٣	٣,٠	١,٢
ماليزيا								
١٩٩٤	١٦,٠	٥,٤	٢,٣	٢,٢	٤,٩	١,٦	٤,٦	١,١
الفلبين								
١٩٩٥	١٤,١	٦,٦	٤,٦	٢,٠	٥,٧	٢,١	٠,٧	١,٢
سنغافورة								
١٩٩٥	١٧,٠	٦,٠	٣,٩	٢,١	٧,٦	٣,٥	٣,٢	٠,١
تايلاند								

المصدر: صندوق النقد الدولي - إحصاءات مالية الحكومة وبيانات عن الدول المقارنة.

(١) تعد رابطة دول جنوب شرق آسيا نموذجاً لغوى السوق والتنمية القائمة على التصدير التي تحتذي بها دول نامية عديدة. وتطبق مصر والأردن وماليزيا ضرائب عامة على المبيعات تقتصر على مراحل التصنيع والواردات وبعض الخدمات الانتقائية.

(٢) في مصر، يشمل الإيراد من الضرائب على السلع والخدمات إيراد ضريبة التمتع والبالغ ١,٣ بالمئة من إجمالي الناتج المحلي.

(٣) بما في ذلك مساهمة التأمينات الاجتماعية.

(٤) بما في ذلك الضرائب على البترول.

وتحقق الرسوم والضرائب على الواردات حوالي ٢٠% من حصيللة الضرائب وهي نسبة أعلى من بعض الدول الأوروبية مثل قبرص واليونان وإيطاليا والبرتغال وأسبانيا، حيث لا تلعب الرسوم الجمركية دورا هاما كمصدر للإيراد، بسبب عدم وجود هذه الرسوم على المستوى الوطني كضريبة مستقلة لاندماجها في التعريفية الخارجية المشتركة للاتحاد الأوروبي والمقتصرة على الحماية فحسب. كما أن إيرادات الرسوم الجمركية لا تعود إلى الدول الأعضاء بل تذهب إلى ميزانية الاتحاد، وهذا من شأنه أن يعطي فكرة مستقبلية عن دور هذه الرسوم الذي سوف يتقلص في مصر عند تنفيذ الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وغيرها من التجمعات الإقليمية أو الدولية الأخرى.

وتميل المقارنة مع الدول الأعضاء في رابطة دول جنوب شرق آسيا إلى التأكيد على النتائج التالية:

- ١- مصر تحقق من ضرائب الدخل على الأفراد أقل نسبة من الإيراد الضريبي.
- ٢- تحقيق كل من مصر وإندونيسيا بالنسبة للدول المقارنة أعلى نسبة من حصيللة الضرائب على الشركات وذلك بالنظر إلى أهمية البترول كمصدر ضريبي في كلا الدولتين. هذا وقد أوضحت المقارنة كذلك أنه وعلى الرغم من الزيادة الأخيرة في الحصيللة من الضرائب المفروضة على السلع والخدمات، فإن مصر تستطيع أن تحقق معدلات أعلى من هذا المصدر كما تظهر المقارنة. كذلك فإن غالبية دول رابطة جنوب شرق آسيا تطبق الضريبة على القيمة المضافة حيث حلت هذه الضريبة محل الضرائب على رقم الأعمال وغيرها من الضرائب الجزئية.

٣- الضريبة العامة على المبيعات وإمكانية إصلاحها

من الضريبة على الاستهلاك إلى الضريبة العامة على المبيعات

لم تلق الضرائب على السلع والخدمات في مصر اهتمام المسؤولين عن السياسة الضريبية باعتبارها مصدراً هاماً من مصادر الإيرادات إلا مؤخراً خلال فترة الثمانينات. فقد ركز المسؤولون عن السياسة والإدارة الضريبية في الماضي على ضرائب الدخل والأرباح وكذلك على رسوم وضرائب الواردات. ويرجع تطبيق الضرائب على السلع والخدمات كمجموعة ضريبية إلى عام ١٩٢١. وكانت تلك الضرائب تفرض أساساً في شكل رسوم إنتاج على السلع المحلية. وفي عام ١٩٣٢، والسنوات التي تلت تعريفه ١٩٣٠ والتي أدخلت رسوماً جمركية حامية وإيرادية لأول مرة في تاريخ مصر الضريبي الحديث، بدأ الأخذ برسوم الإنتاج وإنما بشكل جزئي وقاصر على سلع معينة شائعة الاستعمال. ففي هذه السنة، تم وضع هذه الرسوم في قانون خاص بها وظل قانون ١٩٣٢ أساساً لإخضاع السلع والخدمات للضرائب حتى منتصف الستينيات عندما بدأت مصر في تطبيق أنظمة مختلفة من الضرائب غير المباشرة والمعروفة في ذلك الوقت باسم فروق الأسعار.

وفي عام ١٩٨١، تم تجميع القوانين والمراسيم المبعثرة والخاصة برسوم الإنتاج المختلفة وكذا ضرائب الإنتاج الجزئية وفروق الأسعار وتعديلاتها المختلفة ودمجها في قانون واحد وهو قانون ضريبة الاستهلاك. وعلى العكس مما قد يوحي به اسمها، فإن ضريبة الاستهلاك كانت أبعد ما يكون عن كونها ضريبة عامة شاملة على استهلاك السلع والخدمات حيث كانت في واقع الأمر خليطاً من ضرائب إنتاج متعددة أدخلت على أساس جزئي دون أن يصاحب ذلك أي تنسيق في الأحكام أو الفئات. وقد اتسمت هذه الضريبة بالتمييز في المعاملة بين المنتج المحلي والمستورد.

وعلى الرغم من أن قانون عام ١٩٨١، جمع في قانون واحد كل النصوص المتناثرة، فإنه، أي قانون الضريبة على الاستهلاك، قد نقل أوجه القصور والنقص التي تراكمت أثناء فترة الخمسين سنة السابقة على صدوره والتي نتجت عن اتخاذ إجراءات وقرارات جزئية غير منسقة عند فرض رسوم أو ضرائب على الإنتاج جديدة أو تعديلها.

وعلى الرغم من سريان ضريبة الاستهلاك على الواردات وعلى السلع المحلية، فإن المعاملة الضريبية لم تكن واحدة لاختلاف أسعار أو فئات تلك الضريبة على الوارد عن تلك المفروضة على المنتج المحلي. وإلى الحد الذي كانت فيه فئات ضريبة الاستهلاك على الواردات تزيد عن مثيلتها على الإنتاج المحلي فإن ضريبة الاستهلاك على الواردات أضافت رسوماً حامية إضافية. أما إذا كانت معدلات ضريبة الاستهلاك على الواردات أقل، فإن ذلك كان بمثابة تخفيض في معدل الحماية للصناعات المحلية التي توفرها التعريفات الجمركية.

ولقد تميزت ضريبة الاستهلاك بالاعتماد الغالب على الفئات النوعية والمعروفة أحياناً بالفئات المقطوعة والتي تفرض على أساس الوزن، الكم، أو الوحدة. ولحماية حصيلة تلك الضريبة كان الأمر يستلزم زيادة معدلات الضريبة ومن ثم الدخول في إجراءات التشريع وسن القوانين. ولقد تم تخفيض هذه الحدود والمشاكل في عام ١٩٩١ حينما أدخلت الضريبة العامة على المبيعات.

ومن أهم سمات الضرائب على السلع والخدمات في مصر هو الاستخدام الشائع لرسوم التمتع المفروضة على عمليات متنافرة والتي تخضع عادة لضرائب الخدمات. وتاريخياً يرجع هذا الاستعمال الواسع لرسوم التمتع إلى الامتيازات الأجنبية التي كانت تحد من سلطة الدولة في فرض الضرائب ذات الأوعية العريضة سواء كان ذلك على الواردات أو المعاملات أو على الدخل والأرباح.

هذا، وبسبب ما تتميز به رسوم التمتع نسبياً من شمولها لعمليات كثيرة فقد أصبحت ذات وعاء واسع يدر نسبة كبيرة من الإيرادات التي تزيد عن تلك التي تحققها الضرائب على دخول الأفراد، وسجلت تلك الرسوم نسبة مرونة شاملة عالية للأسباب الآتية:

- إن معدلات رسوم التمتع عادة ما تكون نسبياً وأحياناً تكون تصاعدياً وخصوصاً على المعاملات الخاصة بالإعلان واستهلاك المياه والكهرباء والسفر وكذلك الخدمات المالية .
- الوعاء الضريبي لهذه الرسوم يتميز بشموليته، إذ لا يسمح عادة بأية إعفاءات.
- الزيادة المتكررة في فئات هذه الرسوم، وذلك بسبب الضغوط لتحقيق زيادة إضافية في الإيرادات.

ولقد بدأ تطبيق الضريبة العامة على المبيعات في عام ١٩٩١ وذلك بعد صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١. هذا ويعتبر الإصلاح الذي أحدثه هذا القانون أحد الإصلاحات الجذرية الثلاث في السياسة الضريبية المصرية المعاصرة وإدارتها. وتشمل الإصلاحات الهيكلية الأخرى ما يلي:

١. الرسوم والضرائب على الواردات، والأخذ بتعريفه ١٩٣٠، والتي حققت لمصر استقلالها في شؤون التعريفية والسياسة الجمركية والذي لم يكن كاملاً بسبب الامتيازات الأجنبية قبل ذلك، حيث لم يكن في استطاعة مصر تشجيع أو حماية الصناعات المحلية. وكانت الرسوم الجمركية المفروضة قبل ذلك تعامل الواردات بالمساواة مع المنتجات المصنعة محلياً. وقد كانت الرسوم الجمركية قبل تعريفه ١٩٣٠ تعرف بكونها رسوم إيرادية أو دخولية وليست حامية كما هو متعارف على دورها.

٢. لم تكن الضرائب على الدخل والأرباح والتي جاءت بالقانون رقم ١٩٣٩/١٤ من سلطة الإدارة المصرية لأن دخول الأجانب المقيمين وأرباح الشركات الأجنبية كانت معفاة من كل الضرائب المباشرة بسبب الامتيازات. وبصدور قانون الضريبة العامة على المبيعات اكتملت السياسة الضريبية المصرية وأمكن لها أن تنظم أهدافها وذلك عن طريق تخصيص كل أداة من الأدوات الهامة لهذه السياسة لهدف معين ومحدد ينبغي تحقيقه كما هو موضح في جدول رقم (٥).^٤

وتقدم الأقسام التالية تحليلاً لوعاء الضريبة العامة على المبيعات والإيراد المحصل من العناصر الأساسية (الواردات - رسوم الإنتاج - السلع المنتجة والخدمات). وكذا هيكل فئات هذه الضريبة ... الخ. ومن المتوقع أن يلقي هذا التحليل الضوء على اتجاهات إصلاح الضريبة العامة على المبيعات والذي يجب أن يهدف إلى توسيع الوعاء الضريبي وإزالة القيود ونواحي القصور التي لا تزال تؤثر على كفاءة ضريبة المبيعات

^٤المزيد من التفاصيل عن تأثير الامتيازات على سلطة فرض الضرائب في مصر، انظر: عبد المنعم على عبد الرحمن - المعاملة الضريبية للأجانب غير المقيمين والشركات الأجنبية وأثارها على نمو الاقتصاد المصري، ١٩٦٠.

وعلى حصيلتها التي يمكن الوصول إليها، وينبغي أن يقوم هذا التعديل على الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة التي يمكن فرضها على كافة المراحل من إنتاج وتوزيع وخدمات.

ويمكن للضريبة على القيمة المضافة المقترحة أن تحقق الحد الأقصى من البساطة والحياد الضريبي والوفرة في الحصيلة وخصوصا إذا ما تقررت معاملة واحدة للسلع والخدمات على أساس قاعدة عريضة ووعاء يتميز بأكبر قدر ممكن من العمومية والاتساع. وكما حققت الضريبة العامة على المبيعات الحالية تحسينا ملحوظا وإسهاما كبيرا للنظام الضريبي المصري عن طريق إحلالها محل ضريبة الاستهلاك التي فرضت عام ١٩٨١، فإن الضريبة على القيمة المضافة المقترحة هي الخطوة التالية نحو إصلاح الضرائب على السلع والخدمات.

الوعاء الإجمالي للضريبة العامة على المبيعات

قبل فرض الضريبة العامة على المبيعات، كان هناك بين واضعي السياسة الضريبية جدل كبير بشأن مدى عمومية هذه الضريبة والمرحلة أو المراحل التي ينبغي أن تتناولها الضريبة وكذلك خضوع الخدمات وغير ذلك من الأمور المتعلقة بالضريبة. وعما إذا كان ينبغي أن تقتصر الضريبة المقترحة على مرحلة واحدة أو تسرى على كافة المراحل لتشمل في ما تشمل قطاع التوزيع. وعما إذا كان ينبغي أن تتبع الضريبة المقترحة الأسلوب التدريجي التي مرت به الكثير من الدول قبل أن تأخذ بالضريبة على القيمة المضافة الحديثة. وفي التحليل النهائي قصر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ الضريبة العامة على المبيعات على مرحلة المنتجين الصناعيين والواردات والخدمات المنصوص على خضوعها وذلك على الرغم من أن مادته الأولى تمهد إلى سريان الضريبة على مرحلتها الجملة والتجزئة، كما أن المادة (٤) تنص على أن امتداد الضريبة العامة على المبيعات لهاتين المرحلتين يمكن أن يتم بقرار جمهوري.^٤

هذا، ولا زالت الضريبة العامة على المبيعات على الرغم من الزيادة الملحوظة في حصيلتها أقل عمومية مما قد يوحي بها عنوانها فهي ليست بنفس درجة العمومية التي يرمي إليها القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ لأنها لا تزال مقصورة على مرحلة المنتج الصناعي مستبعدة قطاع التوزيع من نطاقها. كما لا يزال خضوع الخدمات للضرائب يتم على أساس انتقائي، إذ يقتصر على تلك الخدمات التي تتناولها الجدول (٢) من القانون علاوة على الخدمات التي أضيفت لاحقا بالقرارات الجمهورية. كما أن خصم الضريبة المدفوعة في المراحل السابقة ليس كاملا وأبعد من أن يكون عاما لأن السلع الرأسمالية والخدمات والسلع الخاضعة لرسوم الإنتاج لا تستفيد من هذا الخصم. وفيما يتعلق بالتجارة الدولية تقوم الضريبة العامة على المبيعات على أساس المصعب وطبقا لهذا المبدأ يتم إخضاع السلع والخدمات الضريبية في الدولة التي تباع فيها وبالتالي يفترض فيها استهلاكها. وعلى ذلك يتم إخضاع الواردات للضريبة دون الصادرات. وتستفيد الصادرات علاوة على ذلك من إعفائها من (سعر الصفر) على المواد والمنتجات التي تدخل في إنتاج السلع المصدرة.^٥

^٤ الضريبة العامة على المبيعات باقتصارها على المنتجين الصناعيين وإخضاع الخدمات بشكل انتقائي وتراكمي تماثل ضريبة الإنتاج الفرنسية القديمة التي كانت قائمة حتى عام ١٩٥٨ قبل أن تحل محلها الضريبة على القيمة المضافة.

^٥ كبناء على مبدأ المصدر تخضع السلع في دولة المنشأ أو الإنتاج، وعلى ذلك تعفى منها الواردات ولكن الصادرات تخضع وهذه القاعدة شائعة الاستعمال في الدول الأعضاء في الاتحاد السوفيتي سابقا.

ويمكن وضع الضريبة على القيمة المضافة موضع التنفيذ وذلك عن طريق سريان الضريبة العامة على المبيعات على قطاع التوزيع وهو في نفس الوقت ما يتطلبه القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١. والأخذ بالضريبة على القيمة المضافة ينبغي أن يوفر الفرصة لعملية إصلاح شامل كامل متمم للتغيرات السبع الجزئية والتي تم الأخذ بها عبر السنوات الست الأخيرة، والتي لم تحدث أى تغيير فى الضريبة العامة على المبيعات نفسها أو هيكلها ودون أن تأخذ فى الحسبان القصور والمحاذير التي قد يكون التطبيق الفعلي قد أسفر عنها. ويجب أن يهدف الإصلاح المقترح والقائم على فرض الضريبة على القيمة المضافة إلى تحقيق ما يلي:

- تحسين الكفاءة الاقتصادية للنظام الضريبي عن طريق إزالة السلبيات الحالية فى الضريبة العامة على المبيعات. وهذه السلبيات نشأت من اتخاذ وعاء ضريبي ضيق مقصور على مرحلة واحدة ومن السماح بخصم ضريبي جزئي لا يتناول كل الضريبة العامة على المبيعات المدفوعة عند مراحل سابقة.
- زيادة الحصيلة دون زيادة مماثلة فى الأعباء الإدارية أو إحداث أعباء إضافية. ومما يذكر فإن تنظيم مصلحة الضرائب على المبيعات حينما وضع كان يقوم على أساس أخذه فى الاعتبار الضريبة على القيمة المضافة علاوة على توفر الخبرة التي حصلت عليها المصلحة عبر السنوات الست الأخيرة. وبالتالي فإن استبدال الضريبة العامة على المبيعات بالضريبة على القيمة المضافة وسريانها على قطاع التوزيع ينبغي ألا يضيف الجديد من الصعوبات الإدارية أو أن يزيد من حدة المشاكل القائمة.
- الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة وما قد تؤدي إليه من زيادة فى الحصيلة من شأنه أن يسهل تنفيذ الإصلاحات الضريبية الأخرى والتي عادة ما يتم تأجيلها بسبب آثارها السلبية على الحصيلة رغم الحاجة العاجلة والماسة لمثل هذه التعديلات.⁶
- ومع تحقق زيادة حصيلة الضريبة على القيمة المضافة يمكن تخفيض الفئات العليا للتعريف الجمركية والفئات التصاعدية للضريبة الموحدة على الدخل وكذا فئات الضريبة على أرباح الشركات وذلك عن طريق تعويض نقص الإيرادات الذي قد يطرأ على مصادر ضريبية أخرى إذ تعتبر الضريبة على القيمة المضافة هي المصدر المفضل لتحقيق هذا الهدف.⁷
- إن الإصلاح المقترح سوف يسهم فى تحسين الكفاءة الإدارية للنظام الضريبي ككل وذلك من خلال التنسيق مع الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وعن طريق إعطاء رقم قومي ضريبي لكل ممول يستخدم فى كافة المصالح الأيرادية فى معاملاتها للممول.

وأخيراً، فإن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة يعتبر ضروريا لمواجهة الأثر السلبى على حصيلة الرسوم والضرائب على الواردات نتيجة المشاركة المنتظرة والتوسع فى التجمعات الاقتصادية الإقليمية والدولية الأخرى.

⁶ تم إدخال التغييرات الجزئية بالقرارات الجمهورية أرقام ١٨٠ و ٢٠٦ لسنة ١٩٩١، والقرار ٧٧ لسنة ١٩٩٢ والقرار بين ٣٠٤ و ٢٩٥ لسنة ١٩٩٣، والقرار رقم ٣٩ لسنة ١٩٩٤، والقرار ٦٥ لسنة ١٩٩٥، والقرار ٣٠٥ لسنة ١٩٩٦.

⁷ منذ عام ١٩٦٥، قامت دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بتعبئة أكثر من ٥٠٪ من الزيادة فى حصيلة الإيراد الضريبي الكلى عن طريق الضرائب على القيمة المضافة ورسوم الاستهلاك الأخرى. ولقد أصبحت هذه الضرائب الوسيلة المفضلة لزيادة الحصيلة الضريبية وإن كانت بعض الدول الأعضاء فى المنظمة قد قامت ولا زالت تقوم بشكل ضمني أو بشكل صريح بالإقلال من الاعتماد على ضرائب الدخل والتحول الى ضرائب الاستهلاك. ولمزيد من التفاصيل انظر "اتجاهات ضريبة الاستهلاك"، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ص ٧، ١٩٩٥.

تطور حصيلة الضريبة العامة على المبيعات

يوضح الجدول رقم (٧) الإيرادات أو الحصيلة التي حققتها المكونات الثلاثة للضريبة العامة على المبيعات. فقد زادت حصيلة رسوم الإنتاج المدرجة في الجدول رقم (٧) من ٢,٨١٥ بليون جنيه مصري عام ١٩٩٢/١٩٩١ إلى ٤,٩٧ بليون جنيه عام ١٩٩٦/١٩٩٥. غير أن الأهمية النسبية لهذه الرسوم قد انخفضت من ٤٤,٨ % إلى ٢٣,٤ % من الحصيلة الكلية للضريبة العامة على المبيعات أو من ٢,٠٢% إلى ١,٦ % من إجمالي الناتج المحلي. هذا ويمكن تبرير هذا النقص بما يلي:

١. الزيادة في الأهمية النسبية للمكونات الأخرى وخصوصاً تلك المتعلقة بالخدمات والسلع المصنعة محلياً.

٢. الفئات النوعية أو المقطوعة التي تسري على عدد من السلع مثل الشاي والسكر والأسمنت .. الخ، وترجع هذه الفئات إلى عام ١٩٨١، وقد ظلت دون تغيير ومن ثم فقد تآكلت حصيلتها بسبب التضخم. وعلى ضوء هذه التطورات يمكن القول بضرورة إصلاح رسوم الإنتاج وقصرها على التبغ والسجائر ومنتجات البترول والمشروبات وهي السلع التي تحقق الجزء الأكبر من حصيلة الجدول رقم (١) الوارد في القانون والتي يمكن إخضاعها لفئات ضريبية نسبية أو فئات نوعية أو لفئات مركبة أو مزدوجة. ويكون تجديد هذه الفئات وفقاً للحصيلة التي ينبغي تحقيقها من هذه السلع وكذا السعر النهائي المراد تحميله للمستهلك أو اعتماداً على كلا العنصرين. وفي نفس الوقت يمكن إخضاع بعض السلع الأخرى مثل الشاي والسكر والأسمنت - للضريبة العامة على المبيعات عن طريق حذفها من الجدول رقم (١) الوارد في القانون. وهذا من شأنه أن يقلل الحاجة إلى إجراء تعديلات مستمرة في الفئات السارية على هذه السلع والتي عادة ما تكون ضرورية لتعكس التغييرات في الأسعار العامة والمحافظة على الأهمية النسبية للإيراد المحقق من هذه السلع. كما أن في ذلك ما يؤدي إلى معاملة مماثلة للسلع المماثلة، فمثلاً البن يخضع للضريبة بسعر ٥% في حين يخضع الشاي أو السكر لفئات نوعية وثابتة لفترة طويلة.

جدول رقم (٧)

مصر: المكونات الرئيسية لحصيلة الضريبة العامة على المبيعات ١٩٩٢/١٩٩١ - ١٩٩٦/١٩٩٥

(بملايين الجنيهات المصرية)

١٩٩٦/١٩٩٥		١٩٩٥/١٩٩٤		١٩٩٤/١٩٩٣		١٩٩٣/١٩٩٢		١٩٩٢/١٩٩١		البيان
النسبة المئوية	القيمة	النسبة المئوية	القيمة	النسبة المئوية	القيمة	النسبة المئوية	القيمة	النسبة المئوية	القيمة	
58,2	6,097	59,7	5,552	60,6	4,894	62,3	4,455	59,4	3,731	المبادلات المحلية
31,2	3,270	33,9	3,154	37,6	3,042	40,5	2,893	42,5	2,670	جدول (١) رسوم الانتاج
7,0	٠,٧٣٣	5,6	٠,٥٢٢	4,3	٠,٣٥١	4,5	٠,٣٢٢	2,0	٠,١٢٦	جدول (٢) الخدمات
20,0	2,093	20,2	1,875	18,6	1,501	17,4	1,240	14,9	٠,٩٣٥	السلع المصنعة
41,8	4,373	40,3	3,752	30,4	3,188	٣٧,٧	2,690	40,6	2,547	الواردات
2,2	٠,٢٢٧	2,2	٠,٢٠٩	2,2	٠,١٧٧	2,7	٠,١٩٥	2,3	٠,١٤٤	جدول (١) رسوم الانتاج
39,6	4,146	38,1	3,543	37,3	3,011	34,9	2,495	38,3	2,403	السلع المصنعة
100,0	10,470	100,0	9,305	100,0	8,082	100,0	7,145	100,0	6,279	الاجمالي
										(كنسبة من الناتج المحلي)
4,7		4,6		4,7		4,5		4,5		الضريبة العامة على المبيعات
1,6		1,7		1,9		2,0		2,0		السلع الخاضعة لرسوم الانتاج (جدول رقم ١)
0,3		0,3		0,2		0,2		0,1		الخدمات (جدول رقم ٢)
2,8		2,7		2,6		2,4		2,4		السلع المصنعة

المصدر: بيانات مقدمة من مصلحة الضرائب العامة على المبيعات.

أما بالنسبة للخدمات فعلى الرغم من دورها الهام فى الاقتصاد المصري إلا أنها حققت نصيبا متواضعا من الحصيلة وصل إلى ٠,٣% من إجمالى الناتج المحلى عام ١٩٩٥/١٩٩٦، والإسهام المتواضع للخدمات فى الحصيلة إنما يعكس وعاءها الضيق لأنها - أي الخدمات - لا زالت تخضع على أساس انتقائي وتقتصر على تلك الخدمات المنصوص عليها فى الجدول رقم (٢) الوارد فى القانون.

وأخيرا، فإن الحصيلة التى تحققها الضريبة على المبيعات من الواردات لا زالت تمثل نسبة ملحوظة حيث وصلت إلى ٤١,٨% من إجمالى حصيلة الضريبة العامة على المبيعات عام ١٩٩٥/١٩٩٦ وذلك مقابل ٤٠,٦% عام ١٩٩١/١٩٩٢، وهذه الأهمية تعكس الوعاء الضيق للمبادلات المحلية التى لا تزال مقصورة على التصنيع والخدمات الانتقائية.

جدول رقم (٨)

على المبيعات وفقا لأسعارها ١٩٩٢/١٩٩١ - ١٩٩٦/١٩٩٥ مصر: حصيله الضريبة العامة

(بملايين الجنيهات المصرية)

السنة	5		10		15(١)		20(٢)		25(٢)		30(٢)		اجمالي . الحصيلة	
	المبلغ	النسبة للاجمالى	المبلغ	النسبة للاجمالى	المبلغ	النسبة للاجمالى	المبلغ	النسبة للاجمالى	المبلغ	النسبة للاجمالى	المبلغ	النسبة للاجمالى		
١٩٩٢/١٩٩١	63,43	1,90	3077,71	92,2	-	-	183,59	5,50	-	-	13,35	0,40	3338,08	100,00
١٩٩٣/١٩٩٢	70,96	1,90	3443,56	92,2	-	-	205,42	5,50	-	-	14,94	0,40	3734,88	100,00
١٩٩٤/١٩٩٣	217,08	4,80	3979,80	88,00	-	-	-	-	7,20	325,63	-	-	4522,51	100,00
١٩٩٥/١٩٩٤	136,03	2,50	5049,49	92,8	5,44	0,10	-	-	4,60	250,30	-	-	5441,26	100,00
١٩٩٦/١٩٩٥	156,00	2,50	5790,59	92,8	1,24	0,02	-	-	4,52	282,03	-	-	6239,86	100,00

المصدر: بيانات مقدمة من مصلحة الضرائب العامة على المبيعات.

(١) طبقا للقرار الجمهورى ٩٥/٦٥ خضعت الفئة العادية ١٠٪ على المركبات المستخدمة فى نقل السلع والأشخاص لفئة اضافية بنسبة ٥٪ مما أدى إلى وجود الفئة ١٥٪.

(٢) طبقا للقرار الجمهورى ٩٣/٢٩٥ تم إلغاء الفئتين ٢٠٪، ٣٠٪ لتحل محلها الفئة ٢٥٪.

من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة

من المتوقع أن يؤدي تحليل الضريبة العامة على المبيعات والتطور الحديث في حصيلتها إلى إلقاء الضوء على قصور ومحاذير هذه الضريبة، والحاجة إلى إصلاح شامل لا ينبغي أن يقوم على أساس تغييرات جزئية كالتى تم العمل بها على مدى السنوات الست الأخيرة. إذ يجب أن يكون هذا الإصلاح جذريا وهيكليا وعلى نفس المبادئ التى قامت عليها الضريبة العامة للمبيعات عندما عالجت قصور البناء الهيكلي للضريبة على الاستهلاك التى كانت سائدة فى الفترة ١٩٨١-١٩٩١. هذا ويجب أن يحقق الإصلاح الشامل المقترح توازنا مقبولا بين الأهداف المتعارضة والخاصة بتوسيع الوعاء الضريبي وترشيد هيكل فئات الضريبة وتقوية وتدعيم الادارة الضريبية وخفض تكاليف قيام الممولين بالتزاماتهم الضريبية، وتحسين توزيع العبء الضريبي وذلك عن طريق الاقلال من الآثار الرجعية للضريبة على القيمة المضافة وأخيرا الحد من الآثار التضخمية للضريبة على القيمة المضافة نفسها. وقبل الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة (فات) يجب تحليل المشاكل سالفة الذكر تحليلا تفصيليا للتأكد من الآثار المحتملة أو المتوقعة لعناصر الإصلاح وتأثيرها على مستوى الإيراد والأسعار وعلى توزيع العبء العام للضريبة. وفى هذا الصدد، سوف تنشأ الحاجة إلى تحديث البيانات الإحصائية المستخدمة فى الدراسة وتكميلها .

ويعالج التحليل التالي أهم أوجه الإصلاح المقترح الآتية:

توسيع وعاء الضريبة على القيمة المضافة

يجب سريان الضريبة على القيمة المضافة وامتدادها إلى قطاع التوزيع وذلك عن طريق إخضاع كل موردى السلع ومقدمي الخدمات الذين يتعدى رقم أعمالهم حد التسجيل للضريبة. كما يجب التخلي عن مفاهيم تجارة الجملة أو تجارة التجزئة كمييار للخضوع للضريبة. إذ لا تؤدي عادة هذه المفاهيم إلى تطبيق فعال للضريبة. وتسرى عادة الضريبة على القيمة المضافة على مراحل متعددة (جملة وتجزئة) دون أن تقتصر على مرحلة واحدة كما هو الحال فى الضريبة العامة على المبيعات. ويمكن تحقيق ما ترمى إليه تلك المقاييس من مزايا بطريقة أكثر كفاءة تقوم على الأخذ بحد تسجيل مرن ومرتفع نسبيا يمكن تعديله ليأخذ فى الحسبان القدرة على إدارة الضريبة ومدى كفاية الممولين فى القيام بالتزاماتهم الضريبية.

وتوضح خبرة العديد من البلدان المصاعب الإدارية التى واجهتها عند الأخذ بمعايير الجملة والتجزئة التى حل حد التسجيل محلها كمقياس لتحديد مدى التزام الممول بالتسجيل وما يترتب عليه من التزامات ضريبية أخرى، وللدخول بطريقة فعالة من المشاكل التى تنشأ عادة عند خضوع صغار الممولين.

وهذه الطريقة (حد التسجيل) تعتبر مطبقة بالفعل بموجب القانون ٩١/١١ الذى يقصر مسئولية الممولين على الذين يصل رقم أعمالهم إلى ٥٤,٠٠٠ جنيه أو أكثر، والذي يحتاج إلى تعديل ليعكس التحول من مرحلة الإنتاج إلى مرحلة التوزيع ويتصل حجم حد التسجيل اتصالا وثيقا بمدى شمولية الوعاء الخاضع للضريبة.

ويتوقف اتساع الوعاء الكلى للضريبة ومدى عموميتها على حجم الإعفاء ونطاق سريان سعر الصفر. وليس من المتوقع حدوث أي تغيير فى حجم الإعفاءات المقررة فى ظل الضريبة العامة على المبيعات إذا ما تم الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة والمدرجة فى جدول رقم (١) من القرار الجمهورى رقم ٩١/١٨٠،

والذي يقرر إعفاء السلع التي يستهلكها أصحاب الدخول المنخفضة. وتتضمن الإعفاءات ١٨ سلعة، أهمها الزيت، الدقيق، الخبز، منتجات الألبان، الكتب، الجرائد ... الخ. ولا تتوفر أية بيانات عن حجم تلك الإعفاءات أو أثرها على الحصيلة وتكلفتها الإيرادية، ولكن كل التشريعات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة في جميع أنحاء العالم تسمح بدرجات مختلفة بإعفاء السلع والخدمات الضرورية وعادة ما يتم تحديد تلك الإعفاءات طبقاً للأهداف الاجتماعية والسياسية والاقتصادية الخاصة بكل بلد.

وطبقاً للمادة ٧ من القانون رقم ٩١/١١ يقتصر الخضوع لسعر الصفر على الأنشطة المتعلقة بالتصدير.^٨ هذا ويجب التمييز بين سعر الصفر والإعفاء المباشر أو المطلق، إذ يرمي سعر الصفر إلى إزالة أي عبء للضريبة على القيمة المضافة على الصادرات ذلك بالإضافة إلى إعفاء الصادرات من الضريبة. ولتطبيق سعر الصفر يسمح بخصم الضريبة على القيمة المضافة التي تكون قد فرضت على المدخلات المستخدمة في مراحل الإنتاج للتصدير.

وعادة تقصر الدول تطبيق سعر الصفر على النشاط المتصل بالتصدير وإن كانت هناك قلة تسمح بسريان سعر الصفر على السلع الاستهلاكية الضرورية بدلاً من إعفائها مباشرة أو تطبيق فئة منخفضة. ومن المقترح أن يستمر سريان سعر الصفر على الصادرات بدون تغيير في حال الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة، ويقوم الأخذ بهذا الاقتراح على ارتفاع التكلفة الإيرادية والإدارية لسعر الصفر في حالة سريانه على السلع والخدمات الضرورية. فمثلاً، في المملكة المتحدة، حيث تطبق فئة واحدة للضريبة على القيمة المضافة يسري سعر الصفر على قطاع هام من إنفاق المستهلكين على السلع والخدمات. وطبقاً لدراسة وضعت في سنة ١٩٧٧ تبين أن التوسع في تطبيق سعر الصفر أدى إلى أن ما يقرب من ٣٠% من مجموع المكلفين (١,٢٥٠,٠٠٠) حصلوا على مستردات ولم يقوموا في الواقع بدفع أي ضريبة على القيمة المضافة. وقدرت الدراسة المذكورة أنه لو اقتصر سريان سعر الصفر على الصادرات وسرت الضريبة على القيمة المضافة بفتتها العادية (الموحدة) لزادت حصيلة هذه الضريبة بمقدار ٥٠%.^٩

تعميم الخصم الضريبي

يكمن جوهر الضريبة على القيمة المضافة في نظام الخصم الذي يميزها عن غيرها من الضرائب على المبيعات والذي يؤكد حياد هذه الضريبة وكفاءتها الاقتصادية. ولتحقيق أكثر ما يمكن من تلك الأهداف، يجب أن يعمم الخصم بقدر الإمكان كما يجب أن يشمل كل الضريبة المدفوعة في المراحل السابقة للإنتاج والتوزيع الخاضع بالفعل للضريبة.

^٨ للمزيد من التفاصيل حول الفرق بين الإعفاءات المطلقة والخضوع لسعر الصفر، انظر:

Value Added Tax, International Practice and Problems, Alan A. Tait, 1988 pp. 49-79

^{١٠} للمزيد من التفاصيل، راجع

: Review of Value Added Tax, Report by the Commissions of Her Majesty Customs and Excise, London, December, 1978, p.8.

وفى ظل التطبيق الحالى للضريبة العامة على المبيعات، لا يسمح بالخصم الضريبي للسلع الرأسمالية ولا الخدمات حيث تظل خاضعة لعبء تراكمي. وعدم السماح بالخصم الضريبي الفوري والكامل للسلع الرأسمالية يؤدي إلى ما يلي:

١. التمييز ضد الصناعات ذات الاستخدام المكثف للأصول والمعدات الرأسمالية، وفى ذلك ما يؤدي إلى أن تؤجل بعض المشروعات تطوير مصانعها ومعداتنا أو استخدام الأساليب الحديثة والأخذ بالتطورات التكنولوجية.

٢. يؤدي عدم خصم الضريبة العامة على المبيعات على المعدات الرأسمالية إلى زيادة مضاعفة فى الآثار التراكمية. وتجدر الإشارة هنا إلى أن إزالة هذه الآثار كانت من الأسباب التى أدت إلى إحلال الضريبة على القيمة المضافة محل الضرائب على رقم الأعمال القديمة فى العديد من الدول.

٣. السماح بمقابل استهلاك السلع الرأسمالية كخصم من إجمالي المبيعات الخاضعة من شأنه أن يثير العديد من المشاكل المتعلقة بتحديد فترة الاستهلاك وطريقته... الخ.

٤. التطبيق الحالى والقائم على عدم السماح بالخصم للسلع الرأسمالية من شأنه أن يؤدي إلى التمييز ضد الصادرات فى القطاعات الاقتصادية التى قد تحتاج إلى رؤوس أموال مكثفة وذلك بمقارنتها بالقطاعات الأخرى. ومن المقرر أن إعفاء الصادرات والانتفاع بسعر الصفر على مدخلاتها لن يزيلا هذا التمييز ضد الصادرات إذا ما اقتصر الأمر على خصم ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المعدات الرأسمالية على مدى خمس أو أربع سنوات.

وكحل لهذه المشاكل، يجب تعميم الخصم ليشمل كل الضريبة العامة على المبيعات المدفوعة مع عدم التفرقة بين المعدات الرأسمالية وغيرها من المصروفات العادية. ولا يجب أن يحول النقص فى الحصيلة الذى قد يتحقق نتيجة لتعميم الخصم دون تطبيقه، وبسبب تلك التكاليف الايرادية لم تقم بعض البلدان فى بداية العمل بالضريبة على القيمة المضافة فيها بالسماح بالخصم على السلع الرأسمالية كاملا ولكنها بعد التطبيق الفعلي أدركت أنه قد تتحقق فوائد من جراء عمومية سريان الخصم وهذا ما ينبغى أن يكون عليه الوضع فى مصر.¹⁰

ترشيح فئات الضريبة

يبين جدول رقم (٩) هيكل فئات الضريبة العامة على المبيعات أو القيمة المضافة فى البلدان الآسيوية والبحر المتوسط. وقد أوضحت المقارنة ما يلي:

¹⁰على سبيل المثال، نجد أن المجر والأرجنتين والبرازيل لم تسمح فى بداية تطبيق هذه الضريبة بالخصم كاملا وفوريا بالضريبة على القيمة المضافة المدفوعة عن السلع الرأسمالية. وحاليا وسعت هذه الدول وغيرها هذا الخصم حتى لا تتحمل السلع الرأسمالية عبء الضريبة. وللمزيد من التفاصيل راجع:

IMF Occasional Paper No. 88, Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, Edited by Alan A. Tait, October 1991, pp.11 -12.

• تطبق أربعة من ستة بلدان آسيوية فئة واحدة (كوريا، الفلبين، سنغافورة، وتايلاند). ويعكس هذا الاتجاه المتزايد نحو تبسيط هيكل فئات الضريبة على القيمة المضافة ومحاولة الحد من المشاكل الإدارية التي قد تنشأ نتيجة تعدد الفئات أو التوسع في الإعفاءات والمعاملات الخاصة، وذلك عن طريق تطبيق فئة واحدة للضريبة.

• في مجموعة البحر الأبيض المتوسط تطبق كل من مالطة وقبرص فئة واحدة للضريبة على القيمة المضافة.
• تطبق ماليزيا فئتين وهما ١٠% على بيع السلع و٥% على تقديم الخدمات، وفي ذلك ما يؤدي في الواقع إلى خضوع كل من السلع والخدمات لفئة واحدة تسرى على كل منهما.

• لا يطبق أي بلد في المجموعتين أكثر من ثلاث فئات في ما عدا بلدين، هما (إسرائيل وماليزيا) حيث يطبقان فئتين. وكانت مصر تطبق أربع فئات إيجابية (فوق الصفر) وذلك قبل توحيد الفئتين ٢٠% و٣٠% في فئة واحدة (٢٥%). هذا وقد شهد العقد الأخير اتجاها عالميا ملحوظا نحو تخفيض عدد فئات الضريبة على القيمة المضافة.

فقد انخفض استخدام الفئات المرتفعة (التي تزيد عن الفئة العادية) انخفاضاً ملحوظاً. ففي عام ١٩٩٢، قامت كل من بلجيكا، وفرنسا، واليونان، وإيطاليا، وأسبانيا بالتخلص من الأسعار المرتفعة، ويرجع ذلك إلى قرار المجموعة الأوروبية بشأن التخلص من الفئات المرتفعة لتبسيط هيكل فئات الضريبة وبالتالي زيادة إنتاجيتها. وفي نفس الوقت، يمكن القول أن هذا الاتجاه يعكس العزوف عن تطبيق الفئات المرتفعة كوسيلة للتمييز في عبء الضريبة وفقاً لدرجة الحاجة للسلع المستهلكة.¹¹

ورغم العزوف عن تطبيق الفئات المرتفعة فما زالت الفئات المنخفضة شائعة الاستعمال بين المسؤولين عن السياسة الضريبية. وهذا يفسر عدم تطبيق أعضاء منظمة التنمية والتعاون الاقتصادية فيما عدا تركيا أكثر من فئتين إيجابيتين، وذلك وفقاً للنتيجة التي تم الوصول إليها والقائمة على أن تخفيض الفئات يؤدي إلى تبسيط إدارة الضريبة والتيسير على الممولين في القيام بالتزاماتهم الضريبية. وفي هذا أيضاً ما يفسر إلغاء مصر فئة ٣٠% في عام ١٩٩٣. وقد تم تبرير ذلك بتدني الحصيلة التي حققتها هذه الفئة. ويوضح الاتجاه إلى إلغاء الفئات المرتفعة محدودة وعدم إنتاجية سياسة التمييز في الفئات في التأثير على عبء الضريبة. وترى الدراسة أن دمج الفئتين ٢٥% و١٠% في فئة واحدة تتراوح بين ١٢-١٥% من شأنه أن يؤدي إلى ترشيد أكثر في الفئات الضريبية ويقلل من مشاكل إدارة الضريبة، وقد يحقق حصيلة إضافية تعوض الخسارة التي سوف تتحقق نتيجة تعميم خصم الضريبة على السلع الرأسمالية والخدمات.

¹² من المفيد ملاحظة أنه في ظل ضرائب رقم الأعمال القديمة وبعد تطبيقها لعدة سنوات، وجد الكثير من البلدان ضرورة تخفيض الأسعار المرتفعة التي كانت شائعة على السلع الكمالية، ويرجع ذلك إلى ضآلة حصيلة هذه الفئات المرتفعة. وقد أقامت تجربة هذه البلاد الدليل على عدم كفاية هذه الفئات في تحقيق الأغراض المرجوة منها، سواء ما تعلق منها بزيادة الحصيلة أو تحسين التوزيع الكلي للضرائب. ولمزيد من التفاصيل، انظر:

Issues in Sales Tax Administration: Major Structural and Practical Issues with Special Reference to the Needs of Developing Countries, United Nations, 1976, p.10.

جدول رقم (٩)

الفئات الحالية للضرائب على القيمة المضافة في دول البحر المتوسط المشاركة مع الاتحاد الأوروبي والدول الأعضاء في رابطة جنوب شرق آسيا^(١)

البلد	تاريخ العمل بالضريبة على القيمة المضافة	السعر المخفض	السعر العادي	السعر المرتفع
دول البحر المتوسط				
مصر	يوليو ١٩٩١	5	10	25
الجزائر	إبريل ١٩٩٢	7	13	21
قبرص ^(٢)	يوليو ١٩٩٢	8	8	8
إسرائيل	يوليو ١٩٧٦	6,5	17	-
لبنان ^(٣)	-	-	-	-
مالطة ^(٢)	يوليو ١٩٩٢	15	15	15
المغرب	إبريل ١٩٨٦	7	14	21
الأردن	يونيو ١٩٩٤	5	10	20
سوريا ^(٤)	-	-	-	-
تونس	يوليو ١٩٨٥	6	17	29
تركيا	يناير ١٩٨٥	٨,١	15	23
الدول الأعضاء في رابطة جنوب شرق آسيا				
كوريا ^(٢) ^(٥)	يوليو ١٩٧٧	10	10	10
إندونيسيا	إبريل ١٩٨٥	10	20	35
ماليزيا ^(٦)	فبراير ١٩٧٢	5	10	-
الفلبين ^(٦)	يناير ١٩٨٨	10	10	10
سنغافورة ^(٦)	إبريل ١٩٩٤	3	3	3
تايلاند ^(٦)	يوليو ١٩٩٢	7	7	7

المصدر: قوانين الضرائب في الدول المقارنة.

(١) رابطة دول جنوب شرق آسيا تقوم على إعطاء دور فعال لقوى السوق وتحقيق النمو الاقتصادي عن طريق زيادة الصادرات. وتعتبر هذه المجموعة وسياساتها مثالا يحتذى به في كثير من البلدان النامية. وتطبق مصر والأردن وماليزيا والضريبة العامة على المبيعات والتي تقتصر بدورها على التصنيع والواردات والخدمات الانتقائية.

(٢) تطبيق سعر واحد.

(٣) تفكر السلطات في فرض الضريبة على القيمة المضافة وتطبيقها على جميع المراحل.

(٤) تبحث السلطات في فرض ضريبة عامة على المبيعات تقتصر على مرحلة التصنيع، الاستيراد، وبعض الخدمات المنتقة.

(٥) تفرض كوريا بالإضافة للفئة العامة (١٠%) فئة منخفضة على صغار الممولين.

(٦) تطبق ماليزيا فئة واحدة على السلع وفئة خاصة (٥%) على الخدمات.

وفي إلغاء الفئات العالية في العديد من البلدان ما يؤيد الرأي القائل:

١. تكلفة تعدد الفئات عن طريق فرض فئات مرتفعة تفوق المزايا التي قد تتحقق من جراء تحسين العبء الضريبي أو الإقلال من الآثار الرجعية للضريبة.

٢. يمكن تحقيق الكثير من أهداف توزيع عبء الضريبة بصورة أكثر فعالية باستخدام وسائل أخرى وهي الضرائب على الدخل.^{١٢، ١٣} ولوزارة المالية متى استقر الرأي على ذلك، تقدير الآثار المحتملة على الحصيلة نتيجة لإلغاء الفئتين ٢٥%، ١٠% ودمجها في فئة موحدة في حدود ١٥-١٢%. وفي هذا الشأن سوف نجد أن خبرة العديد من الدول في سياسة تمييز الفئات وفي التأثير على توزيع الدخل وعدم نجاحها هي عوامل توفر مبررا قويا للدمج المقترح.^{١٤، ١٥}

تحسين مستوى كفاءة الإدارة الضريبية

إن نجاح الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة سوف يعتمد بصفة أساسية على مقدرة الإدارة الضريبية على التغلب على مشكلة الزيادة في عدد الممولين الذين يزاولون نشاطهم في مجال التجارة والأعمال بقطاع التوزيع وعلى الزيادة في عدد مراحل الضريبة الجديدة. إذ أن الضريبة الحالية تسرى فقط على مرحلة واحدة (التصنيع أو الاستيراد).

كما أن رغبة الممولين الجدد وقدرتهم على الوفاء بالالتزامات التي سوف تقع عليهم يجب أن تحظى بنفس القدر من الأهمية في التأثير على نجاح هذا التحول وأن تستحوذ على اهتمام السلطات الضريبية. وعند الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات كان موضوع الكفاية الإدارية ومدى قدرة المصلحة والممولين على القيام بالالتزامات موضع جدل كبير. وفي النهاية صدر القانون رقم ١١/١٩٩١ آخذا بالضريبة العامة على المبيعات باعتبارها خطوة أولى وإن كانت رئيسية على الطريق إلى الضريبة على القيمة المضافة.

والواقع أن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة، لا ينبغي أن يثير في حد ذاته مشاكل معينة، وخصوصا إذا تم ذلك من خلال خطة دقيقة ومحكمة بالنسبة لحد التسجيل الذي يجب أن يمثل قدرة الإدارة الضريبية والتزام الممولين. وطبقا للدراسات الإحصائية المتاحة بشأن تكلفة الإدارة الضريبية والتزام الممولين بواجباتهم الضريبية، تعتبر الضريبة على القيمة المضافة من أكثر الضرائب حيلة للدولة وأقلها تكلفة. ومن الملاحظ أن الدراسات الكمية والمتعلقة بتكلفة الإدارة الضريبية غير متاحة للعديد من البلدان، وحينما تتوفر هذه الدراسات فإنها تلقي الكثير من الضوء على تكلفة هذه الإدارة، وعادة ما تخضع هذه الدراسات لعدد من الحدود والقيود التي تتطلب تحليلا دقيقا قبل الوصول إلى نتائج محددة وقاطعة. ووفقا لإحدى الدراسات التي قامت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ١٩٨٨، وجد أن تكلفة الضريبة على القيمة المضافة تتراوح ما بين ٠،٣٢% و ١،٠٩% من الحصيلة الفعلية بينما تصل تكلفة الضرائب على الدخل إلى حوالي ٢%.^{١٦} وهناك بعض الآراء التي تحذر

¹²تطبق كوريا أسعارا مخفضة على صغار الممولين وذلك بجانب الفئة الموحدة ١٠%.

¹³تطبق ماليزيا سعرا واحدا على بيع السلع (١٠%) وسعرا واحدا آخر ٥% على الخدمات.

¹⁴لمزيد من التفصيل، انظر: The Value - Added Tax (lessons from Europe), Harry J. Aaron (ed.).

¹⁵في النزوح، وعلى الرغم من تطبيق فئة واحدة، ظهر اتجاه نحو العودة مرة أخرى إلى سياسة التمييز في فئات الضريبة على القيمة المضافة. ولهذا الغرض شكلت لجنة رسمية لدراسة هذا الموضوع وخلصت إلى أن "فئات الضريبة المميزة تميل إلى كونها ذات كفاءة إذا كان قطاع السكان المراد دعمه كبيرا، وكان مخطط استهلاكه مختلفا عن بقية القطاعات وعلى إثر هذه الدراسة لم يتم الأخذ بتمييز الفئات. لمزيد من التفصيل، انظر:

November 1993. "Should the VAT be Differentiated?"

¹⁶راجع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، "Taxing Consumption"، (١٩٨٨) ص ٢٠٤.

من الأخذ بالمعايير التي تقوم أو تعتمد على استخدام تكلفة الجباية كنسبة مئوية من الحصيلة كأساس لقياس الكفاية الإدارية للضرائب. وعادة ما ينظر إلى هذه المعايير على أنها مؤشر للكفاءة يتصف بالشك وقد يكون في بعض الأحيان مضللاً، لأن هذه المعايير إنما تعكس مستوى الضرائب أكثر من كونها عاكسة للتكاليف الضرورية للإدارة الضريبية ومدى كفاءتها.¹⁷

وتوضح بعض الدراسات المتوفرة إلى أن التكاليف الإدارية وتكاليف التزام الممولين بواجباتهم تنخفض انخفاضاً كبيراً عند استبعاد المنشآت الصغيرة من وعاء الضريبة (جدول رقم ١٠). وهذه هي الوظيفة الرئيسية لحد التسجيل الذي يهدف أساساً إلى استبعاد صغار الممولين من السجلات الضريبية. ويقوم هذا الاستبعاد على أساس أن نصيب صغار الممولين في الحصيلة والذي يساهمون به لا يتناسب مع الجهود المبذولة في تسجيلهم وتقديم إقراراتهم ومتابعة مدفوعاتهم ورد الضرائب المدفوعة بالزيادة إلى آخره. ويوضح جدول رقم (١١) توزيع ممولى الضريبة العامة على المبيعات وفقاً لحجم أو رقم أعمالهم وأهميتهم النسبية. وتؤكد هذه البيانات أن نسبة مئوية صغيرة من الممولين تقع في شرائح رقم الأعمال الكبيرة أو المرتفعة (٣%) تحقق أكبر نصيب قيمة الضريبة المدفوعة. وقد يكون من الأفضل أيضاً مراجعة وتكملة هذه البيانات المتخذة أساساً وذلك عن طريق توزيع كافة الممولين الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية. وسوف تكون هذه البيانات ذات أهمية كبيرة حيث أنها ستساعد في تحديد مستوى حد التسجيل الذي سيتم العمل وفقاً له.

ويمكن الأخذ كإجراء أولي بحد تسجيل كبير نسبياً يتراوح ما بين ٢٠٠,٠٠٠ و ٢٥٠,٠٠٠ جنيه مصري، ومثل هذا الحد إذا ما أخذ به يمكن تغييره من آن إلى آخر بمجرد إصدار قرار وزارى على أن تؤخذ في الحسبان التغييرات التي تطرأ على طاقة الإدارة الضريبية وكفاءتها (المادة ١٨).

¹⁷ راجع:

Review of Value-Added Tax, Report by the Commissioners of Her Majesty's , Customs and Excises , London, 1978, p. 8.

جدول رقم (١٠)

المملكة المتحدة: الضريبة على القيمة المضافة تكلفة التزام الممولين وفقا لشرائح رقم الأعمال الخاضع للضريبة

(بالآلاف الجنيهات الإسترلينية)

شريحة رقم الأعمال الخاضعة للضريبة	تكاليف الالتزام كنسبة مئوية من رقم الأعمال الخاضعة للضريبة
٠ - ٤٩,٩	1,17
٥٠ - ٩٩,٩	0,54
١٠٠ - ٩٩٩,٩	0,24
1000 فأكثر	٠,٠٤

المصدر: C. Stanford, M. Godwin, P. Hardwick (eds.), Costs and Benefits of VAT (1981).

جدول رقم (١١)

مصر: توزيع ممولى الضريبة العامة على المبيعات وفقا لحجم ورقم الأعمال ١٩٩٧ / ١٩٩٦

(مليون جنيه)

رقم الأعمال	الممولون	قيمة
العدد	النسبة من الاجمالي	المبلغ
من ٥٤,٠٠٠ - ١٠٠,٠٠٠	٣٢,٣٢٧	66
١٠٠,٠٠١ - ١,٠٠٠,٠٠٠	١١,٣٢٢	23
١,٠٠٠,٠٠١ - ١٠,٠٠٠,٠٠٠	٣,٦٧٧	8
١٠,٠٠٠,٠٠١ أو أكثر	١,٣٣٩	3
الإجمالى	٤٨,٦٦٥	100

المصدر: بيانات مقدمة من مصلحة الضرائب على المبيعات.

ومشكلة صغار الممولين مشكلة شائعة فى ظل الضريبة على القيمة المضافة. وتقوم كافة البلدان الآخذة بهذه الضريبة بتطبيق نظم مختلفة لهذه المجموعة، بما فى ذلك الإعفاء الكامل من الالتزام بالتسجيل. والأخذ بالإعفاء الكامل قد يحقق مزايا إدارية، ولكنه فى بعض البلدان، التى يكون فيها نصيب كبير من

الاقتصاد فى أيدى المنشآت أو الأعمال الصغيرة، قد تؤدي الإعفاءات إلى تمييز ضد المشروعات الكبيرة والمنشآت المتوسطة الحجم. ومن الملاحظ أنه فى المراحل الأولى للضريبة على القيمة المضافة فإن فرض الالتزام بالتسجيل على الممولين بدون اعتبار لحجم منشآتهم من شأنه أن يضعف الإدارة الفعلية لهذه الضريبة ويقلل من أهمية المعايير الرامية إلى ترشيد تكاليف الإدارة وكفائتها، ويمكن الأخذ بالإعفاء إذا ما تقرر الأخذ بمبدأ تعديل حد التسجيل من حين إلى آخر لتوسيع القاعدة الضريبية. وترى الدراسة عدم الأخذ بنظام الربط الحكيمى رغم استخدام هذا النظام فى العديد من البلدان المتأثرة بالتجربة والمفاهيم الفرنسية، ومن المآخذ على هذا النظام بقاء التقدير المعمول به ساريا دون إجراء تعديل لأكثر من الفترات العادية وهى لمدة سنتين أو ثلاث سنوات، كما أن الأخذ بهذا النظام من شأنه أن يزيد من جمود النظام الضريبى ويسبب عدم مرونته. كما ينبغي أيضا الإشارة إلى أن المنشآت الصغيرة المعفاة لا تتفادى كلية الضريبة على القيمة المضافة إذ أن إعفاءها إنما يعنى أن هذه المنشآت ليس لها الحق فى المطالبة بأى خصم مدفوع كضريبة على القيمة المضافة عن مراحل سابقة، إذ تظل هذه المنشآت مطالبة بتحميل بضاعتها بقيمة الضريبة المسددة. والواقع أن إعفاء المنشآت الصغيرة إنما يقتصر على القيمة المضافة الناجمة عن أنشطة هذه المنشآت المعفاة ذاتها وليس من الضريبة ذاتها والمحملة للمشتريات مسبقا.

٤ - قضايا أخرى

أ- المعاملة الضريبية للخدمات

لتحقيق المزيد من الفعالية الإدارية والكفاية الاقتصادية يجب أن تسري الضريبة على القيمة المضافة على كافة مبيعات الخدمات والسلع ما لم ينص صراحة على إعفائها. وهناك فوارق هامة بين الضريبة العامة على المبيعات والمعمول بها حاليا وبين الضريبة على القيمة المضافة وذلك في معاملة السلع والخدمات. فعلى النقيض من أحكام الضريبة على مبيعات السلع، تعتبر الضريبة المفروضة حاليا على الخدمات من النوع التراكمي حيث لا يسمح بأي خصم للضريبة التي قد يكون قد تم سدادها عند مراحل سابقة. ومن الخلافات الجوهرية بين المعاملتين نجد أن الضريبة على المبيعات في سريانها على بيع السلع تقوم إلى حد كبير على مبدأ العمومية، أما بالنسبة للخدمات فإن الضريبة تسري بطريقة انتقائية، حيث يقتصر فرضها على تلك الخدمات الخاضعة نصا بإدراجها بالجدول رقم (٢) من القانون في حين أن كافة الخدمات الأخرى تظل غير خاضعة، وذلك على عكس قاعدة خضوع السلع إذ نجد أن الخدمات معفاة ما لم ينص صراحة على خضوعها.

وكان من نتائج الطريقة الانتقائية في سريان الضريبة على الخدمات ضعف الحصيلة المحققة من أهم القطاعات في الاقتصاد القومي. وبالإضافة إلى الخسارة التي لحقت بالحصيلة، فإن الطريقة الانتقائية تؤدي إلى مشاكل مستمرة لتحديد الخدمات الواجب إضافتها إلى سلسلة الخدمات الخاضعة، وقد يتطلب ذلك إتباع الإجراءات القانونية والتي قد تكون مطولة ومعقدة ولكن لا بد من إتباعها لإخضاع كل خدمة يتقرر خضوعها.

وغالبا ما تنشأ المشاكل القانونية وذلك عند إضافة خدمة جديدة إلى قائمة الخدمات الخاضعة للضريبة. ففي بادئ الأمر، كان عدد الخدمات الخاضعة ٨ خدمات، وازداد هذا العدد خلال السنوات الست الأخيرة إلى ١٧ خدمة (راجع جدول رقم ١٢). وبالإضافة إلى المشكلات التي تواجه عملية تحديد الخدمات الخاضعة للضريبة، فإنه يجب أن نأخذ في الحسبان أن هناك عددا كبيرا من الخدمات المعفاة التي تخضع حاليا لرسوم التمتع. ومن المتوقع أن تتيح عملية الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة (القات) فرصة تعديل المعاملة الضريبية للخدمات. إذ أن الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة يجب أن يسهم في حد ذاته في توسيع القاعدة الضريبية وترشيد هيكل الفئات وتخفيف العبء الملقى على كاهل مستهلكي الخدمات الناشئ من سريان رسوم التمتع والتي يجب الإقلال من الاعتماد عليها وإلغاء بعض رسومها وخصوصا الرسوم ذات الفئات العليا منها مع توسيع نطاق الاستفادة من الخصم الضريبي.

جدول رقم (١٢)

مصر: القائمة الإيجابية للخدمات الخاضعة والقائمة السلبية المقترحة للخدمات المعفاة

الكود	القائمة الإيجابية (١)	القائمة السلبية (٢)
1	الفنادق والمطاعم السياحية	الخدمات الطبية وعلاج الأسنان
2	خدمات النقل السياحي	الخدمة البريدية العامة
3	خدمات التلكس والفاكسميلي	الخدمات المالية (الأساسية والفرعية) (٣)
4	وسائل المواصلات المكيفة	خدمات التأمين وإعادة التأمين
5	استخدام امكانيات شركة الصوت والضوء	النشاط غير التجاري للمؤسسات التي لا ترمي إلى الكسب
6	خدمات الصوت والضوء	الخدمات الثقافية والتعليمية
7	خدمات وكلاء الفن	الإذاعة والتلفزيون والمسرح والسينما ووسائل الإعلام ما عدا المتعلق منها بالإعلانات
8	خدمات الهاتف والبرق	خدمات الصرافة
9	وسائل الاتصال الدولية	خدمات اللوتري (اليانصيب)
10	تركيب أجهزة الهاتف وخدمات الاتصال	تأجير العقارات الثابتة
11	عقود التوظيف	
12	تأجير سيارات نقل المسافرين	
13	خدمات البريد السريع	
14	خدمات الصيانة والأمن	
15	خدمات الطرق العامة	
16	خدمات سمسرة العقارات	
17	خدمات سمسرة بيع السيارات	

المصدر: القانون رقم (٩١/١١) .

(١) الخدمات من ٨ إلى ١١ تم إدراجها بموجب القرار الجمهوري رقم ٧٧ لعام ٩٢، والخدمات من ١٢ إلى ١٥ تم إدراجها بموجب القرار الجمهوري

رقم (٢٩٥) لعام ٩٣، والخدمات من ١٦ إلى ١٧ تم إدراجها بموجب القرار الجمهوري رقم (٣٩) لعام ١٩٩٤.

(٢) ليس هناك قائمة موحدة متفق عليها للخدمات المعفاة حيث ان تلك الخدمات تنبأين من دولة لأخرى.

(٣) تتضمن الخدمات المالية الأساسية التعامل بالأوراق المالية (الأسهم والسندات)، وتقديم القروض وفتح الحسابات البنكية. أما بالنسبة للخدمات الفرعية فهي تتضمن الاستشارات المالية وتحصيل الديون وحفظ الأوراق المالية (السندات والأسهم).

ب- من قائمة الخضوع الإيجابية إلى قائمة الإعفاء السلبية

من أجل الإقلال أو الحد من المشاكل الناجمة عن تحديد الخدمات الواجبة الخضوع يمكن أن تعطي الضريبة على القيمة المضافة المقترحة (الفات) تعريفاً للخدمات وفقاً للمبادئ التي أقرها القرار السادس لدول الاتحاد الأوروبي. وطبقاً لهذا القرار تم تعريف الخدمات الخاضعة على إنها "النشاط التجاري الذي لا يتضمن تسليم أو نقل السلع". وقد أعطى هذا التعريف الشامل الأساس في عديد من الدول لأحكام وتشريعات الضريبة عن القيمة المضافة عند سريانها على الخدمات. وأكمل هذا التعريف الواسع بتحديد الخدمات المعفاة من الضريبة وبالتالي أصبحت الضريبة على الخدمات عامة وتسري على كافة الخدمات إلا ما أبقى منها بنص صريح دون الدخول في تعريف محدد لمكونات الخدمة.

وتتضمن الإعفاءات الضريبية بعض المهن الحرة خاصة المهن الطبية وعلاج الأسنان والخدمات المالية، وخدمات التأمين والخدمات التعليمية والثقافية التي تقدمها الهيئات والمنظمات التي لا ترمي إلى الكسب. وتخضع الغالبية العظمى من الخدمات حالياً للضريبة طبقاً للفئة العادية التي تبلغ ١٠% مع أخذ بعض الاستثناءات في الحسبان. فهناك خدمات معينة ومحددة تخضع للضريبة بفئة ٥% كالخدمات السياحية التي يستفيد عادة منها الأجانب والتي يصعب تبرير خضوعها لفئة مخفضة. ويقترح أن تسرى الفئة العادية على كافة الخدمات بدون تمييز. وجدير بالذكر أنه بالإمكان التخفيف من العبء الضريبي للسلع والخدمات عن طريق السماح بالخصم للضريبة على القيمة المضافة خاصة على السلع والخدمات التي تكون قد سددت بالكامل خلال المراحل السابقة.

ومن الأمور الهامة الأخرى التي تتعلق بخضوع الخدمات للضرائب، حد التسجيل للممولين الذين يقدمون الخدمات. ويقترح أن يكون هذا الحد هو نفس الحد المقترح لممولي السلع الذين يقومون بالبيع. وهناك بعض الدول - مثل اليونان وأيرلندا - تضع حداً منخفضاً لتسجيل ممولى مقدمى الخدمات عن ذلك السارى العمل به بالنسبة لممولي بيع السلع. وفي حالة الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة ووضع حد تسجيل مرتفع، يجب أن يسرى حد التسجيل الجديد على مقدمى الخدمات بدون تمييز بين بائعى السلع وموردى الخدمات.

ويسهم تعميم الخصم (على السلع والخدمات) وتوحيد حد التسجيل في تحقيق المزيد من أغراض الضريبة على القيمة المضافة المرجوة والمتعلقة بحيادها وكفايتها الاقتصادية ووفرة حصيلتها. كما يساعد التعميم أيضاً على إيجاد التكامل والتنسيق في المعاملة الضريبية للسلع والخدمات. وهناك مبرر لرفع حد التسجيل لمقدمي الخدمات، والذي يبلغ ٥٤ ألف جنيه مصري، والذي على ضوءه يمكن استثناء الكثير من صغار مقدمي الخدمات الذين عادة ما يؤدون في شكل منشآت فردية عائلية.

ج- المعاملة الضريبية للسلع الخاضعة لرسوم الإنتاج في ظل الضريبة على القيمة المضافة (الفات)

تسرى رسوم الإنتاج عادة على عدد محدود من السلع مثل التبغ والسجائر والمنتجات البترولية والمشروبات الغازية والمشروبات الكحولية وسيارات الركوب. وتسهم هذه السلع بنصيب كبير من الحصيلة الضريبية في العديد من الدول. وفي مصر تبلغ حصيلة هذه الرسوم (حوالى ٤٣%). وترى الدراسة الحد من عدد السلع

الخاضعة للرسوم على الإنتاج للأخذ في الحسبان الزيادة المستقبلية في عدد السلع الخاضعة وذلك في حالة تخفيض فئات التعريف الجمركية المرتفعة. إذ سوف تخضع بعض السلع في مثل هذه الأحوال لرسوم الإنتاج بغرض تعويض نقص الحصيلة من جراء خفض أو إزالة رسوم الاستيراد. ومن الأفضل أن يحدث هذا التعويض من خلال فرض رسوم الإنتاج بدلا من فرض فئات إضافية على الفئات الأساسية للضريبة العامة على المبيعات كما جاء بالقرار الجمهوري رقم ٦٥ لعام ١٩٩٥ والذي بمقتضاه زيدت الفئة العامة للضريبة على المبيعات بنسبة ٥ % على مبيعات سيارات نقل الأفراد. والتوسع في مثل هذا القرار من شأنه أن يؤدي إلى زيادة عدد فئات الضريبة الفعلية وهو عكس ما ينبغي إليه الإصلاح الذي يرمى إلى الحد من عدد الفئات وقصرها على فئتين إيجابيتين .

وبينما يأتي النصيب الأكبر للحصيلة من رسوم الإنتاج من السلع المنتجة محليا، فإن مبدأ المساواة في المعاملة بين المنتج المحلي ونظيره المستورد من المبادئ الهامة والمستقرة والتي يجب الأخذ بها. وتضاف رسوم الإنتاج المحصلة عند الاستيراد إلى وعاء الضريبة على المبيعات على الوارد شأنها في ذلك شأن الرسوم الجمركية. ووفقا للإحصاءات نجد أن النصيب الأكبر لحصيلة رسوم الإنتاج يأتي من الرسوم المفروضة على التبغ والسجائر ومنتجات البترول والمشروبات الخفيفة. وعلى ضوء هذه البيانات يمكن الإقلال من رسوم الإنتاج الأخرى على السلع المدرجة بالجدول رقم (١). كما أن الإقتصار على خضوعها للضريبة العامة على مبيعات السلع الخاضعة لرسوم الإنتاج يعد مبررا للإفادة من الخصم الضريبي وتعميمه.

د- آثار الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة على توزيع العبء الضريبي

عالجت الدراسة حتى الآن بصفة أساسية المزايا التي يمكن أن تتحقق في الكفاية وفي الحصيلة الإيرادية من جراء الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة. وبالإضافة إلى هذه المزايا يجب الأخذ في الحسبان آثار هذا التعديل على توزيع العبء الضريبي، وذلك لأهمية العدالة كهدف رئيسي من أهداف النظام الضريبي.

ووفقا لأنصار مبدأ التصاعدية في الضرائب، فإن الانتقال يمكن أن يعتبر بمثابة خطوة نحو رجعية العبء الضريبي بسبب زيادة اعتماد النظام الضريبي بدرجة أكبر على ضرائب الاستهلاك والتي تعرف أحيانا كضرائب غير مباشرة أو ضرائب عينية لأنها لا تقوم على مبدأ القدرة على الدفع وبالتالي فإنها تميز ضد ذوي الدخل المنخفض. وعلى عكس الضرائب غير المباشرة أو الضرائب على الاستهلاك أو المبيعات، فإن الضرائب على الدخل تحاول أن تصل بقدر الإمكان إلى القدرة على الدفع لأنها تتخذ من "الدخل" وعاء لها، وتسمح بخصم التكاليف الضرورية لتحقيق الدخل علاوة على السماح بتكاليف الأعباء العائلية أو الشخصية قبل تطبيق فئاتها المتصاعدة.

وقد يصبح المبدأ القائل برجعية أثر الضريبة على القيمة المضافة من المغالاة بمكان إذا ما أخذنا في الحسبان أن "الدخل" في مفهومه المتعارف عليه رغم أهميته لم يعد من المقاييس المثالية لقياس أو للوصول إلى القدرة على الدفع.¹⁸ ويرى أصحاب هذا الرأي أن الضرائب على الاستهلاك أكثر قدرة على قياس قدرة المكلف

¹⁸ للمزيد من التفاصيل، راجع:

Joseph A. Pechman, "What Should be Taxed: Income or Expenditure?" 1980, p.303

المتمثلة في استهلاك السلع والخدمات. وبالتالي فإن هذا الاستهلاك يجب أن يكون الأساس المفضل للمساهمة في الأعباء العامة ووفقا لمبدأ القدرة على الدفع. ويمكن تفسير هذا الرأي بالتطور الحديث في النظام الضريبي المصري. فقد أوضحت الدراسة أن الضرائب على الدخل تتناقص في أهميتها النسبية وأن مرونتها الشاملة رغم تصاعد فئاتها أقل من الواحد الصحيح (راجع جداول ١-٤).

ويجب أن نأخذ في الحسبان التطورات الحديثة والدور المحدود الذي يمكن أن تلعبه ضرائب الدخل في تحسين العبء الضريبي الكلي. وفي نفس الوقت، إذا ما تقرر الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة فإن عبئها سوف يكون نسبيا إذا ما قيس بإنفاق المكلفين بصرف النظر عن مستوى دخولهم. وفي ظل انخفاض المرونة الشاملة للضرائب على الدخل وشيوع المبدأ القائل بأن الإنفاق أو الاستهلاك يمثل أحد الأسس الممثلة للقدرة على الدفع، فإن الضريبة على القيمة المضافة المقترحة لن تكون ذات آثار رجعية، ويمكن تأييد هذه النتيجة بالآتي :

١. الضريبة العامة على المبيعات الحالية أو الضريبة على القيمة المضافة المقترحة لن تؤدي إلى زيادة في الأعباء الملقاة على ذوى الدخل المحدود، كما قد تدعى أحيانا بعض الآراء المؤيدة للضرائب المباشرة عامة وضرائب الدخل خاصة، إذ أن في الإعفاءات المقررة للسلع والخدمات الشائعة الاستهلاك لمحدودي الدخل ما يؤدي إلى تحسين توزيع عبء ضرائب الاستهلاك عليهم. هذا وإن ذوى الدخل المحدود عادة لا يخضعون للضرائب على الدخل.

٢. إن عبء بعض الضرائب أو العبء الضريبي الكلي لم يصبح بعد معبرا عن الآثار التوزيعية للسياسة الميزانية العامة. إذ يجب أن تأخذ هذه الآثار في الحسبان المزايا والخدمات التي يستفيد منها ذوى الدخل المحدود والتي عادة ما تكون ممولة ولو جزئيا عن طريق الضرائب ذات القاعدة العريضة. ومن الملاحظ أن هذه الخدمات والمنافع تكون موجهة إلى ذوى الدخل المنخفض في حين أن العبء الضريبي كثيرا ما يقع على المكلفين ذوى الدخل المرتفع.^{١٩}

٣. إن أثر الضريبة على القيمة المضافة على توزيع العبء الضريبي سوف يكون محدودا حيث أن غالبية السلع والخدمات تخضع حاليا للضريبة العامة على المبيعات، وبالتالي فإن إضافة الضريبة الجديدة سوف تكون في حدود ضيقة. وعلى العكس، هناك من يرى أن تعميم الضريبة على الخدمات يحد من الفجوات السائدة في النظام الضريبي ويحسن العبء الكلي حيث أن الخدمات الخاضعة عادة ما يستفيد منها ذوى الدخل المرتفع.

^{١٩}المزيد من التفاصيل، راجع:

Richard A. Musgrave, Progressive Taxation, Equity, and Tax Design in Tax Progressivity in and Income Inequality, edited by Joel Slemrod, 1994, pp. 341-355.

٥- النتائج والتوصيات

النتائج

شهدت الفترة ١٩٨٦-١٩٩٦ عددا من الإصلاحات الهيكلية للنظام الضريبي المصرى بغية دعم السياسة الاقتصادية والمالية التي استهدفت زيادة معدلات التنمية الاقتصادية وتحقيق الاستقرار المالى. وقد ساعد التقدم الذي تحقق فى مستوى أداء الاقتصاد الإجمالى على الأخذ بثلاث إصلاحات ضريبية جذرية تتطوى على:

١. تعديل ١٩٨٦ للتعريف الجمركية والذي لا زال يعطى الضرائب والرسوم على الواردات هيكلها الحالى ولكن مع تعريف أكثر شفافية وذات فئات أقل عددا ونسب أكثر انخفاضا.

٢. تعديل ١٩٩١ للضرائب على السلع والخدمات والذي فرض الضريبة العامة على المبيعات آخذاً بمبدأ عمومية الضريبة على السلع والخدمات بدلا من الرسوم المتناثرة على الإنتاج والاستهلاك وغيرها من الضرائب الجزئية.

٣. تعديل ١٩٩٣ للضرائب على الدخل والأرباح والذي حلت بمقتضاه الضريبة الموحدة محل الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة على الإيراد بهدف توسيع القاعدة الضريبية وتخفيض الفئات الضريبية المرتفعة لزيادة حوافز الاستثمار والعمل.

وقد كان للإصلاحات الهيكلية التي نفذت خلال السنوات العشر الأخيرة آثارها الإيجابية. فقد زادت حصيلة النظام الضريبي، مع تبسيط هيكله وتعزيز إدارته. ورغم هذه الإصلاحات ونتائجها الإيجابية وفعاليتها، فمن الضروري الاستمرار فى تعزيزها وتعميقها لاستمرارية تحقيق أغراضها المرجوة. كما يتعين تقويم نتائج هذه الإصلاحات على ضوء ما أسفر عنه تطبيقها الفعلى. ويجب أن نأخذ فى الحسبان عند دراسة الزيادة التي طرأت على ضرائب الدخل والأرباح الحقائق التالية:

١. أن المصدر الرئيسى لحصيلة الضرائب على الدخل والأرباح يأتي من ثلاثة قطاعات قومية كبرى هي: البترول، قناة السويس، والبنك المركزى. وبالتالي يمكن القول أن حصيلة هذه القطاعات من الضرائب تعتمد اعتمادا رئيسيا على مصادر لا تتسم بثباتها ولا باستمراريتها.

٢. على الرغم من تصاعد فئات الضريبة الموحدة على الدخل والتحسين الاقتصادى والزيادة فى متوسط دخل الفرد فى الآونة الأخيرة، فإن هذه الضريبة تحقق أقل قدر من الحصيلة مقارنة بدول أخرى كثيرة وردت فى هذه الدراسة حيث لا تمثل حصيلة هذه الضريبة سوى ٠,٧ بالمائة من الناتج المحلى الإجمالى.

وقد أصبحت الضريبة العامة على المبيعات والمطبقة منذ ١٩٩١ إحدى الركائز الرئيسية للنظام الضريبي، حيث أوضحت خبرة السنوات الست الماضية زيادة ملموسة فى الحصيلة من الضرائب على السلع والخدمات مع الحد من أوجه الخلل ومن الآثار التراكمية المترتبة على ازدواجيتها، والتي كانت سائدة قبل إصلاح

١٩٩١، مع التحسن الملحوظ فى الإدارة الضريبية. ومع ذلك فلا تزال الضريبة العامة على المبيعات فى حاجة إلى تعديل يرمى إلى رفع الحصيلة إلى مستويات أعلى وزيادة كفايتها الاقتصادية.

إن التحسن المتوقع فى الكفاية الاقتصادية والإيراد نتيجة للأخذ بالضريبة على القيمة المضافة لن يسفر بالضرورة عن آثار غير مواتية على توزيع العبء الكلى الضريبى. فعلى العكس من ذلك، سوف تؤدي عمومية الضريبة على الخدمات إلى إزالة الفجوات وتحسين توزيع الضريبة لأن الخدمات يجرى استهلاكها عادة من قبل فئات الدخل المرتفعة.

التوصيات

تتركز التوصيات التى توصلت إليها هذه الدراسة على الانتقال من الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة وهو الاتجاه المنطقي لتطور هذه الضريبة تمشيا مع الاتجاهات الدولية. وذلك لأن الضريبة على القيمة المضافة تعد أكثر الضرائب إدراة للحصيلة وأقلها من حيث السلبات الاقتصادية، كما أنها لم تعد تتسم برجعية العبء كما كان سائدا فى بعض الأحيان وخصوصا قبل شيوع الاعتماد على هذه الضريبة. ومن ناحية أخرى فمن المتوقع ألا تتأثر الأسعار كثيرا من جراء الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة لأن غالبية السلع والواردات تخضع بالفعل للضريبة العامة على المبيعات. كما أن الأخذ بالضريبة على القيمة المضافة يتمشى مع نصوص القانون الذى يتطلب هذا الإصلاح، حيث نص القانون رقم ١٩٩١/١١ فى المادة الأولى منه على أن التوسع فى تطبيق الضريبة العامة على المبيعات يكون عن طريق الانتقال لمراحل التوزيع (تجارة الجملة وتجارة التجزئة).

ويتعين أن يكون الإصلاح المقترح شاملا وهيكليا وليس على أساس تعديلات جزئية غير متناسقة كما كانت تتسم التغييرات التى أدخلت عبر السنوات الست الماضية. كما يجب أن يستهدف هذا الإصلاح توسيع القاعدة الكلية للضريبة وترشيد هيكل الفئات الضريبية وتعميم الخصم الضريبى وتنسيق الضرائب المفروضة على الخدمات مع مثيلاتها المفروضة على السلع. ويتطلب وضع الإصلاح المقترح موضع التنفيذ المزيد من التحليل والبيانات المفصلة بغية تقدير الأثر المتوقع على الحصيلة وعلى مستوى الأسعار والتغييرات المتوقعة فى نظم إدارة الضريبة. ولدى الأخذ بهذا الإصلاح يجب دراسة الاقتراحات التفصيلية التالية:

- عند فرض الضريبة على قطاع التوزيع يتعين ألا تقوم الضريبة على القيمة المضافة بالفرقة بين تجارة التجزئة وتجارة الجملة. إذ توضح خبرات العديد من الدول التى سبقت فى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة أن الأخذ بهذه المفاهيم لن يؤدي إلى تطبيق فعال. ولعل أصدق دليل على ذلك أن غالبية الدول تطبق الضريبة على القيمة المضافة على مراحل عديدة، وذلك دون الدخول فى مقومات الجملة والتجزئة.
- يعتبر حد التسجيل هو لب الضريبة على القيمة المضافة، والذى يجب أن يكون مرتفعا نسبيا حتى لا يقع فى نطاق الضريبة الجديدة العديد من صغار الممولين ممن لا تتناسب الضريبة التى يدفعونها مع تكاليف التسجيل ومراجعة الإقرارات ورد الخصومات المحصلة بالزيادة وما إلى ذلك.
- يتعين أن يكون حد التسجيل الجديد واحدا بالنسبة لكافة الممولين بما فيهم من يقوم بتأدية خدمات أو إنتاج السلع الواردة فى الجدول رقم (١) من القانون رقم ١٩٩١/١١.

- يتعين أن يكون خصم المدخلات عاما ليشمل كامل الضريبة العامة على المبيعات/ والضريبة على القيمة المضافة المدفوعة في مراحل الإنتاج والتوزيع السابقة. إذ أن في التطبيق الحالي وعدم سريان الخصم على السلع الرأسمالية ما يؤدي إلى تمييز ضد الصناعات ذات الاستخدام المكثف لرأس المال. كما ان عدم عمومية خصم المدخلات من شأنه أن يضيف عددا من المشاكل في معاملة هذا الخصم كاستهلاك للسلع الرأسمالية يتم عن طريق تخفيض رقم المبيعات الخاضع للضريبة خلال فترة تتراوح من خمس إلى عشر سنوات مما يؤثر العديد من المشاكل. هذا وقد كان خصم الضريبة على السلع الرأسمالية موضع الكثير من الجدل في العديد من الدول في المراحل الأولى لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة وان كانت الغالبية الكبرى من الدول تسمح حالياً بتطبيق الخصم على السلع الرأسمالية والذي يتساوى مع الخصم المسموح به على السلع.
- يتعين تعميم خضوع الخدمات للضريبة وذلك عن طريق إحلال القائمة الإيجابية التي تشمل الخدمات الخاضعة للضريبة (الجدول رقم ٢ من القانون رقم ٩١/١١) بقائمة أخرى سلبية تشمل الخدمات التي يجب أن يتم إعفاؤها صراحة مع بقاء غيرها من الخدمات خاضعة للضريبة.
- يتعين إزالة الأثر التراكمي للضريبة العامة على المبيعات كما هو مطبق حالياً على الخدمات وبالتالي فإن كافة الأنشطة الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات/أو الضريبة على القيمة المضافة يجب أن تستفيد من الخصم الذي يجب أن يكون عاما كما هو الحال في الضريبة نفسها.
- يتعين دمج الفئة المرتفعة (٢٥ %) مع الفئة العادية (١٠ %) لتحل محلها فئة جديدة في حدود ١٢%-١٥%، وهذا من شأنه أن يبسط الإدارة الضريبية ويرشد الفئات وربما يؤدي إلى زيادة في الحصيلة لتعويض الفاقد منها نتيجة الأخذ ببعض الاقتراحات ذات الأثر السلبي على الإيراد. ولا يتوقع أن يؤثر إلغاء الفئة المرتفعة قلقا من جهة إلغاء التفرقة في الفئات الضريبية وبالأخص الفئات المرتفعة منها أو احتمال رجعية عبء الضريبة على السلع والخدمات.

وتؤكد خبرات العديد من الدول أن التفرقة (التمييز) في الفئات الضريبية وخاصة الفئات المرتفعة لها أثر محدود - إن لم تكن عديمة الأثر على توزيع العبء الضريبي الكلي. ففي عام ١٩٩٢ قامت الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (باستثناء تركيا) بإلغاء الفئات الضريبية المرتفعة كما قصرت عدد فئات ضريبة القيمة المضافة على فئتين إيجابيتين فقط (فوق سعر الصفر). وفي الوقت نفسه تطبق أربع دول من الدول الست الأعضاء في رابطة جنوب شرق آسيا فئة ضريبية واحدة مما يؤكد عدم أهمية التمييز في الفئات كمؤثر في توزيع العبء الضريبي الكلي .

- فئات بعض رسوم الإنتاج المدمجة الموضحة في الجدول رقم (١) وتعود إلى عام ١٩٨١ حينما بدأ تطبيق ضريبة الاستهلاك ولم يطرأ على هذه الفئات أي تغيير. ومن هنا يتعين تقليص عدد السلع الخاضعة لرسوم الإنتاج، وفي هذه الحالة يقتصر الجدول رقم (١) على السلع التي تخضع عادة لمعدلات ضريبية أعلى من تلك التي يمكن فرضها عن طريق الضريبة على القيمة المضافة/الضريبة على المبيعات. وتشمل عادة هذه السلع التبغ والسجائر والمنتجات البترولية والمشروبات الغازية والخمور وسيارات الركوب. ومن الممكن إسقاط باقي السلع الخاضعة لضريبة الإنتاج من الجدول رقم (١) وإخضاعها لفئات العادية أو المخفضة والخاصة بالضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة.

• يمكن إخضاع السلع التي ستظل خاضعة لرسوم الإنتاج لفئات ضريبية مركبة أو مزدوجة (فئات نسبية/مقطوعة أو مشتركة) وذلك وفقا لمقدار الحصيلة المراد تحصيلها من كل سلعة ومعدل السعر المزمع تحميله على المستهلك النهائى.

ورغم الاقتراح الخاص بتخفيض عدد السلع الخاضعة لرسوم الإنتاج، فمن المتوقع أن تلعب رسوم الإنتاج دورا هاما فى ضوء التخفيضات المستقبلية على فئات التعريفه الجمركية العالية. ولتعويض الخسائر المتوقعة فى حصيلة الرسوم على الواردات، يمكن فرض رسوم إنتاج جديدة، وبعد ذلك حلا أفضل من التطبيق الحالى والقائم على فرض فئات إضافية للفئات الرئيسية للضريبة على المبيعات (القرار الجمهورى رقم ٩٥/٦٥، والقانون رقم ٩٧/٢).

وأخيرا يتعين خفض رسوم التمتع وخاصة المفروضة على الخدمات التى سوف تخضع للضريبة على القيمة المضافة بعد تعميم هذه الضريبة على الخدمات حتى يتسنى تقليل العبء الكلى لكل من الضريبة على القيمة المضافة ورسوم التمتع المفروضة على بعض هذه الخدمات.

المراجع

- Aaron, Harry J. (ed.) (1981), *The Value-Added Tax (Lessons from Europe)*.
- Abdel-Rahman, A.M. (1960), "Egyptian Income Taxation of Nonresident Aliens and Foreign Corporations and Their Effects on Egyptian Economic Growth."
- Abdel-Rahman, A.M. (1978), "The Egyptian Income Tax Reform: Toward a Unitary Income Tax," *l'Egypte Contemporaine*, pp.69, 163-194, 373.
- Abdel-Rahman, A.M. (1994), "The Egyptian Tax System: Recent Developments of Tax Policy and Administration," *Tax Systems of North Africa and European Countries*, Kluwer.
- IMF, Government Finance Statistics.
- Musgrave, Richard A. (1994), *Progressive Taxation, Equity, and Tax Design in Tax Progressivity and Income Inequality*, Joel Slemrod (ed.), p.341-355.
- NOU (1993), "Should the VAT be Differentiated," Nov.
- OECD (1988), "Taxing Consumption," p.204.
- OECD (1995), "Consumption Tax Trends," p.7.
- Pechman, Joseph A. (1980), "*What Should be Taxed: Income or Expenditure?*", p. 303.
- Report by the Commissioners of Her Majesty's Customs and Excise (1978), *Review of Value-Added Tax*, December, p. 8.
- Sanford, C., Godwin, M. Hardwick, P. (eds.) (1981), "Costs and Benefits of VAT."
- Tait, Alan A. (1988), *Value-Added Tax: International Practice and Problems*, p. 49-79.
- Tait, Alan A. (ed.) (1991), "Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues," *IMF Occasional Paper*, October, No. 88, pp.11-12.
- United Nations (1976), *Sales Tax Administration: Major Structural and Practical Issues with Special Reference to the Needs of Developing Countries*, p.10.