



الضريبة على القيمة المضافة في مصر

د. عبد المنعم لطفي

ورقة عمل رقم ١٨٣

مارس ٢٠١٦

المخلص

في مارس ٢٠١٦، تم إدخال تعديل جذري على المجموعة الاقتصادية في الحكومة المصرية وذلك بهدف مواصلة تنفيذ برنامجها للإصلاح الاقتصادي الساعي إلى رفع معدلات النمو الاقتصادي وتعزيز مستوى التشغيل. وأحد أهم دعائم هذا الإصلاح الاقتصادي هو إصلاح السياسة المالية العامة. ومن ثم، تهدف وزارة المالية المصرية إلى تحديث نظام الضرائب، حيث إن إحدى الخطوات المهمة هي تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة عوضاً عن نظام ضريبة المبيعات الحالي. وفي هذا الإطار، تناقش الدراسة هيكل ضريبة المبيعات في مصر والذي يتسبب في مشكلات مهمة مثل التشوهات الاقتصادية، والتراكم الضريبي وعدم عدالة النظام الضريبي نتيجة إعفاء العديد من الأنشطة من ضريبة المبيعات، وخاصة في قطاع الخدمات. ومن ثم، فإن الخطوة الأولى لتطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر هي حساب القاعدة الضريبية لها. وقد اختارت الدراسة حساب القاعدة الضريبية لضريبة القيمة المضافة باستخدام طريقتي الإنتاج والاستهلاك. وأظهرت النتائج فارقاً ضئيلاً في تقديرات الطريقتين. وفي النهاية، تستعرض الدراسة بعض التوصيات المقترحة حول نظام ضريبة القيمة المضافة الجديد وأسعار الضريبة لصانعي السياسات في مصر.

Abstract

In March 2016, important changes have been made to the economic team of the Egyptian government with a view to continuing the economic reform programs, with targets for increasing economic growth and promoting employment. One of the main pillars of this economic reform is fiscal policy reform as the Ministry of Finance aims to modernize the tax system. One important step is to introduce the value added tax (VAT) in place of the current Egyptian Sales Tax (EST). Therefore, the study discusses the structure of the sales tax in Egypt that causes problems such as economic distortions, tax cascading, and inequity of the tax system resulting from excluding several activities, especially in services, from the sales tax. Consequently, the first step to implement the VAT in Egypt is to calculate the VAT base. The study chooses to calculate the VAT base using both production and consumption methods. The results shows a small difference in estimations between the two methods. Finally, the study gives some recommendations to Egyptian policymakers with respect to the new VAT system and VAT rates.

تصنيف JEL: G1, G3, G11

الكلمات الدلالية: ضريبة القيمة المضافة، تقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة، طريقة الإنتاج، طريقة الاستهلاك.

ملخص تنفيذي

انطلاقاً من مارس ٢٠١٦، تواصلت الحكومة المصرية تنفيذها لسياسات اقتصادية إصلاحية تهدف لرفع معدلات النمو الاقتصادي وتقليص معدل البطالة. وكان أحد أهم دعائم تلك السياسات ما يتصل منها بإصلاح السياسة المالية. وفي هذا الصدد، تسعى وزارة المالية المصرية لتحديث النظام الضريبي المصري. وقد بدأ واضحا للمهتمين بالاقتصاد المصري الأهمية البالغة لتطبيق نظام متكامل للضريبة على القيمة المضافة ليحل محل نظام ضريبة المبيعات المطبق منذ عام ١٩٩١ وحتى الآن.

وتستعرض الدراسة الهيكل الحالي لنظام ضريبة المبيعات المصرية وسماته التي تقترب كثيراً من ضريبة القيمة المضافة. كما تناقش ما نجم عن النظام القديم من مشكلات واضحة ظهرت في صورة عدد من التشوهات الاقتصادية والتراكم الضريبي وعدم العدالة الضريبية كنتيجة لعدم خضوع نطاق واسع من الخدمات لضريبة المبيعات. وبناء على ذلك، فقد كانت الخطوة التالية للدراسة هي تقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر. وبالطبع فإن تقدير قيمة هذا الوعاء الضريبي يُعد بمثابة الركيزة الأساسية لتحديد السعر الأمثل لضريبة القيمة المضافة في مصر. وقد اختارت الدراسة أن تجري هذا التقدير باستخدام طريقتي الإنتاج والاستهلاك وإجراء مقارنة لاستكشاف الفارق في التقدير بينهما.

وقد بدت النتائج منطقية وأظهرت فارقاً طفيفاً بين الطريقتين في تقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة لمصر باستخدام البيانات الواردة في نشرة الحسابات القومية المصرية للعام ٢٠١٠/٢٠٠٩ الصادرة عن وزارة التخطيط المصرية. حيث بلغ الفارق في التقدير بين الطريقتين فقط ٢٢,٥ مليار جنيه وهو ما يُقدر بحوالي ٨,١% من الناتج المحلي الإجمالي لمصر خلال العام المالي محل الدراسة (٢٠١٠/٢٠٠٩).

وتختتم الدراسة بمجموعة من التوصيات لمتخذي القرار في الحكومة المصرية حول الهيكل المقترح لضريبة القيمة المضافة المصرية. فأوصت الدراسة بتطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك والتي تعرف في أدبيات السياسة الضريبية والمالية العامة باسم Consumption-type VAT والمعتمدة على مبدأ الوجهة Destination principle. وقد جاءت تلك التوصية لأسباب أوردتها الدراسة على نحو تفصيلي.

وفيما يتعلق بأسعار الضريبة تقترح الدراسة ثلاثة سيناريوهات وترجح اختيار السيناريو الأخير والذي يُبقي على هيكل أسعار الضريبة كما هو في ظل النظام القديم لضريبة المبيعات المصرية مع خفض سعر الضريبة من مستوى ١٠% إلى مستوى ٨%. ويتسع نطاق الضريبة ليشمل كافة السلع والخدمات إلا القطاعات الثمانية المعفاة من الضريبة في نظامها الجديد. ووصلت تقديرات الإيرادات الناجمة عن النظام الجديد في إطار هذا السيناريو إلى مستوى ٥٧ مليار جنيه مقارنة بإيرادات ضريبة المبيعات التي وصلت في العام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩ إلى مستوى ٥١,١ مليار جنيه. وهو الأمر الذي يعني أن النظام الجديد يُحقق العدالة الضريبية ويقضي على التشوهات الاقتصادية ويرفع من مستوى الإيرادات الضريبية في آن واحد.

مقدمة

في مارس من عام ٢٠١٦، تم إدخال تعديل جذري على المجموعة الاقتصادية في الحكومة المصرية. وقد وضع الفريق الاقتصادي الجديد بالحكومة نصب أعينه مجموعة من الأهداف الرئيسية جاء على رأسها تسريع وتيرة إجراءات الإصلاح الاقتصادي بهدف زيادة مستوى التشغيل ورفع معدل النمو الاقتصادي وخفض معدل البطالة.

ومن ثم كان لزاما على الحكومة الجديدة تحسين مناخ الاستثمار. تحديات عديدة واجهتها الحكومة الوليدة في طريقها لتحسين مناخ الاستثمار. وكان على رأس تلك التحديات "الإصلاح الضريبي". ووضعت الحكومة نصب أعينها تعديل قوانين الضرائب المعمول بها في مصر لتتواءم مع ما يتم تطبيقه في الاقتصادات المتقدمة إيماناً منها أنه عن هذا الطريق وحده يُمكن رفع مستوى تنافسية الاقتصاد المصري. الأمر الذي سيؤدي حتماً إلى تنامي الاستثمارات المحلية وجذب الاستثمارات العربية والأجنبية في آن واحد.

ومن منظور اقتصادي، فإن تحديث القوانين الضريبية يعني أن تتحمل كافة أنشطة الأعمال نفس العبء الضريبي حيث تختفي الإعفاءات الضريبية وكذلك أي شكل من أشكال المعاملة الخاصة لقطاعات اقتصادية دون غيرها. كما تختفي كافة صور التمييز الضريبي لمستثمرين دون غيرهم تبعاً لأي اعتبار من الاعتبارات.

وفي الإطار نفسه، تبنى فلسفة الإصلاح الضريبي الحديثة في العالم المتقدم على مبدأ "توسيع قاعدة المجتمع الضريبي مع تخفيض سعر الضريبة" Widening of the tax base and lowering the tax rates. ويتزامن ذلك مع استحداث قواعد واضحة لملء الإقرارات الضريبية، التي أصبحت تعتمد على التقييم الذاتي من جانب الممولين، وتطبيق عقوبات رادعة لغير الملتزمين. هذا بالإضافة إلى اتخاذ العديد من التدابير الهادفة إلى رفع كفاءة التحصيل والرد الضريبي مع تأكيد كفاءة وفاعلية الطعن الضريبي لحماية حقوق الممولين. وقد قطعت الإدارة الضريبية المصرية شوطاً طويلاً في تطبيق هذه الفلسفة الحديثة بأركانها المختلفة.

وقد حددت الإدارة الضريبية المصرية أهدافها في ثلاثة: الأول: زيادة الإيرادات الضريبية بغرض تقليص العجز المتنامي في الموازنة العامة المصرية، الثاني: جعل الإدارة الضريبية أكثر شفافية وعدالة، الثالث: تحسين أداء الاقتصاد المصري.

وقد أثمرت الخطوات الأولى للإصلاح الضريبي المصري عن نتائج مبهرة ظهرت في أداء الاقتصاد المصري على إثر قانون ضريبة الدخل الجديد الذي بدأ تطبيقه في يونيو ٢٠٠٥ والذي خفض سعر الضريبة بنسبة ٥٠% وغير الإدارة الضريبية تغييراً جذرياً لتتبنى على فلسفة التقييم الذاتي من جانب الممولين "Self Assessment" لتحل محل فلسفة الجباية القديمة.

فبالرغم من هذا الخفض الكبير في سعر الضريبة إلا أن إيرادات ضريبة الدخل قد ارتفعت من مستوى بلغ ٢٨,٩ مليار جنيه في يونيو ٢٠٠٥ لتصل إلى مستوى قدره ٦٧ ملياراً في يونيو ٢٠٠٨. أي أن إيرادات ضريبة الدخل قد ارتفعت بأكثر من الضعف خلال ثلاث سنوات فقط بالرغم من تخفيض سعر الضريبة للنصف. وتزامن ذلك مع ارتفاع معدل النمو الاقتصادي من مستوى بلغ ٤,٥% خلال العام المالي ٢٠٠٥/٢٠٠٤ ليصل إلى مستوى قدره ٧,٢% خلال العام المالي ٢٠٠٧/٢٠٠٨. فيما تراجع معدل البطالة من مستوى بلغ ١٠,٥% خلال العام المالي ٢٠٠٣/٢٠٠٤ ليصل إلى مستوى ٩% خلال العام المالي ٢٠٠٦/٢٠٠٧^١.

وهو الأمر الذي أكد أن الإصلاح الضريبي القائم على فلسفة توسيع قاعدة المجتمع الضريبي مع خفض سعر الضريبة يؤدي إلى مزيد من التشغيل والتوظيف وارتفاع معدل النمو الاقتصادي بل وزيادة الإيرادات الضريبية في الوقت نفسه. وقد حفزت تلك النتائج الإيجابية الحكومة المصرية على المضي قدماً نحو مواصلة الإصلاح الضريبي. فكان التوجه منذ ذلك الحين وحتى الآن نحو تطوير ضريبة المبيعات المصرية، والتي تحمل في طياتها السمات الرئيسية لضريبة القيمة المضافة، حتى تصل إلى ضريبة قيمة مضافة متكاملة الأركان.

وفي ضوء ما تقدم، تبدأ هذه الدراسة باستعراض المشكلات التي نجمت عن النظام الحالي لضريبة المبيعات المصرية وتحليله واقتراح المطلوب لتلافي أوجه القصور الحالية. ثم تعتمد الدراسة بعد ذلك إلى حساب قيمة وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر.

هيكل ضريبة المبيعات في مصر والمشكلات الناجمة عن تطبيقها

في الوقت الراهن، تُعد ضريبة المبيعات المصرية ضريبة على الاستهلاك من السلع وعدد من الخدمات. حيث تُفرض الضريبة العامة على المبيعات في مصر على مبيعات السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص (كالسلع الغذائية الرئيسية وبعض أنواع المشروبات). كما تفرض على ١٧ خدمة فقط مرفقة بالجدول (٢) المرفق للقانون. كما تفرض تلك الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج وفقاً للشروط والأوضاع التي حددتها اللائحة التنفيذية للقانون. وتضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع والخدمات المفروضة عليها ومن ثم يتحملها المستهلك النهائي. ويلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة وبالإقرار عنها وتوريدها لمصلحة الضرائب في مواعيد حددها القانون. وقد ألزم القانون كل منتج صناعي وكل مؤدي خدمة خاضعة للقانون وتبلغ قيمة مبيعاته السنوية ٥٤ ألف جنيه فأكثر وكل تاجر تبلغ قيمة مبيعاته السنوية ١٥٠ ألف جنيه فأكثر أن يسجل نفسه في مصلحة الضرائب كمكلف بتوريد الضريبة.

ويستفيد المسجل بالخصم الضريبي حيث سمح له القانون عند حسابه للضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته ما سبق سداده من ضريبة على مدخلات إنتاجه، وكذلك ما سبق سداده أو حسابه من

^١ التقرير المالي الشهري، وزارة المالية المصرية، أعداد مختلفة.

ضريبة على مردودات مبيعاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على المبيعات بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها. ومن هنا تجدر الإشارة إلى بعض المشاكل المثارة حول تطبيق قانون ضريبة المبيعات الحالي:

- عدم سماح قانون ضريبة المبيعات الحالي بخصم الضريبة السابق سدادها على مدخلات الخدمات الأخرى التي لم يشملها القانون يؤدي إلى عدم العدالة الضريبية في بعض القطاعات التي تقوم بتأدية خدمات خاضعة للضريبة، كما أنها تؤدي إلى ظاهرة التراكم الضريبي، بمعنى أن يقوم مؤدو الخدمة بتحميل الضريبة السابق سدادها على مدخلاتهم ضمن تكلفة الإيرادات والتي هي جزء من قيمة الإيرادات النهائية (الوعاء) الذي يتم حساب الضريبة عليه، مما يؤدي إلى تراكم الضريبة.

- وجود عديد من الاتفاقيات في قانون ضريبة المبيعات مثل: (اتفاقية المقاولات - اتفاقية الذهب - اتفاقية المياه الغازية ... إلخ)، يؤدي إلى الخروج من الإطار العام لتطبيق ضريبة المبيعات.

- عدم قيام المأموريات بتطبيق أو اعتماد فترة التقادم الضريبي، وتقوم بفحص فترات متقدمة وأحيانا تقدير ضريبة مبيعات على بعض السنوات المتقدمة بالمخالفة للقانون.

- يقوم التطبيق الحالي لنظام الضريبة على التعليمات التنفيذية الصادرة من مصلحة الضرائب والتي تتعارض مع بعضها في أحيان كثيرة. وهو الأمر الذي أدى إلى ظهور بعض الفتاوى المتعارضة والصادرة من مصلحة الضرائب. مما أدى بدوره إلى عدم الثبات في التطبيق وعدم العدالة الضريبية بين الشركات وبعضها. وبالتالي فإن صدور قانون جديد يتضمن نصوصا واضحة وقاطعة يؤدي إلى تلافي التشوّهات والمشاكل الحالية.

- تأخر المصلحة في القيام بفحص المسجلين يقع بالشركات في فخ الضريبة الإضافية التي تصل إلى ٢٦% في السنة الواحدة من إجمالي الفروق الضريبية الأصلية، وهذه الضريبة الإضافية لا يد للشركة فيها، حيث إن التأخر في الفحص راجع للمصلحة وليس للشركة.

- عدم قبول المصلحة لتطبيق بعض الأحكام القضائية التي حصل عليها أحد المسجلين كحالة مثل لمسجل آخر يمارس نفس النشاط، الأمر الذي يؤدي إلى عرقلة العمل داخل المصلحة وتأخر المديونيات على المسجلين، وتزاحم المحاكم المصرية بقضايا مماثلة سبق أن حكم في مثلها.

مقارنة تفصيلية بين ضريبة المبيعات المصرية والضريبة على القيمة المضافة

على النقيض من اسمها، فإن الضريبة على القيمة المضافة هي ضريبة على الاستهلاك. وقد كان ظهور هذه الضريبة للمرة الأولى منذ نحو ٥٠ عاما. واتسع انتشارها واعتماد حكومات الدول عليها لتحصيل إيرادات عامة. ويؤكد (2001) Ebrill et al. أن تلك الضريبة تجمع نحو ٢٥% من الإيرادات الضريبية لدول العالم في الوقت الراهن. وفي الممارسة العملية، يتم فرض ضريبة القيمة المضافة على كل مراحل الإنتاج والتداول من بيع وتوزيع. ويُسمح للشركات التي تقوم بجمع الضريبة بخصم الضريبة التي تحملوها على مدخلات إنتاجهم من الضريبة التي قاموا بتحصيلها على مبيعاتهم النهائية من السلع والخدمات. ويتم تطبيق آليات خصم الضرائب على المدخلات واسترداد الضريبة باستخدام الفواتير في أغلب دول العالم. كما يتم فرض الضريبة بسعر (صفر) على الصادرات. ومن الجدير بالذكر في هذا السياق أن أسلوب صياغة قانون ضريبة المبيعات المصرية يأتي على النقيض من الأسلوب الذي تصيغ به دول العالم قانون ضريبة القيمة المضافة. حيث تظهر صياغة قوانين ضريبة القيمة المضافة في مختلف دول العالم بالأسلوب التالي:

تُفرض الضريبة على كافة العمليات الاستهلاكية للسلع والخدمات في كل القطاعات فيما عدا ما يلي:

- القطاع الزراعي
- قطاع الخدمات المالية والبنوك
- قطاع التعليم
- قطاع الرعاية الصحية
- قطاع الثقافة
- السلع الرأسمالية

وبناء على ما تقدم بيانه نجد أن ضريبة المبيعات المصرية تحمل في طياتها معظم سمات الضريبة على القيمة المضافة. فهي ضريبة على الاستهلاك ويُمنح المكلف خصما ضريبيا للضرائب على مدخلاته. كما أن الصادرات المصرية تفرض عليها الضريبة بسعر (صفر).

مؤخرا، دعت الحاجة إلى تغيير نظام ضريبة المبيعات المطبق في مصر لما أسفر عنه من مشكلات عديدة أظهرت أن النظام الحالي معقد وغير عادل وتسبب في الكثير من التشوهات الاقتصادية.

فبإمعان النظر في النظام الحالي نجد أنه يتسم بضيق حيز المجتمع الضريبي حيث تفرض ضريبة المبيعات على ١٧ خدمة فقط تم تحديدها في الجدول رقم (٢) المرفق لقانون ضريبة المبيعات. كما أن القانون قد استخدم

ضرائب قيمة على الوحدات من السلع المبيّنة في الجدول (١) المرفق للقانون ذاته بدلا من تحديدها كنسبة من السعر. فيما وردت السلع المعفاة من الضريبة بالجدول (ج).

وبناء على ذلك، فإن النظام الحالي لا يفرض الضريبة على عدد واسع من الخدمات من بينها على سبيل المثال الإعلانات، مكاتب المحاماة والاستشارات القانونية، التعليم الخاص، العيادات الخاصة، اللاعبين والمدربين المحترفين، المخرجين، المحاسبين الضريبيين وغيرهم.

فمن الجدير بالذكر في هذا السياق أن عدد الخدمات المفروض عليها ضريبة القيمة المضافة يصل في بعض الدول مثل المكسيك وجزر الهاواي الأمريكية إلى ١٦٩ خدمة، الأمر الذي يعكس ضيق حيز المجتمع الضريبي في مصر وحاجته الملحة إلى التعديل.

فهذا النظام الحالي بعيد عن العدالة الضريبية بسبب فرضه للضريبة على عدد من السلع والخدمات وإعفائه للباقي. الأمر الذي يتسبب في تشوه في الأسعار وتوزيع الاستثمارات لصالح قطاعات على حساب أخرى. كما أنه يتسبب في حدوث ظاهرة التراكم الضريبي (Tax Cascading)^٢. وبالطبع فإن تطبيق ضريبة القيمة المضافة التي تتسم باتساع وعائها الضريبي يُخلص الاقتصاد المصري من هذه التشوهات الاقتصادية الضارة ومن ظاهرة التراكم الضريبي ويُشيع مناخا من العدل في المجتمع الضريبي.

ويُمكننا تلخيص أوجه المقارنة بين ضريبة المبيعات والضريبة على القيمة المضافة بالجدول التالي:

الضريبة على المبيعات	الضريبة على القيمة المضافة
ضريبة محددة النطاق بسلع وخدمات معينة	ضريبة ذات نطاق أوسع تمتد إلى مؤدي الخدمة
تمنح إعفاءات واسعة لاسيما في قطاع الخدمات	يتم إلغاء الإعفاءات الخاصة ويتم منح إعفاءات جديدة
السلع والخدمات المصدرة فقط تخضع بسعر صفر %	يخضع بسعر صفر % كل من: السلع المصدرة للخارج والسلع المشتراة للاستخدام خارج البلاد بالإضافة إلى خدمات الإصلاح والصيانة التي تتم على السلع المستوردة بنظام الإفراج المؤقت
خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات محدود مع أحقية استرداد الضريبة في حالات خاصة	نطاق أوسع لخصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات، مع أحقية استرداد الضريبة كما في ضريبة المبيعات
الإطار العام للالتزام بالقانون: ١ - حد تسجيل منخفض جدا ليسمح بدخول شرائح كبيرة من التجار والمنتجين ومؤديي الخدمة ٢ - فترة التقادم للاحتفاظ بالمستندات ٣ سنوات ٣ - عدم إمكانية تطبيق نظام التكاليف العكسي عند شراء خدمات من الخارج	الإطار العام للالتزام بالقانون: ١ - حد تسجيل مرتفع ليعفي شريحة أكبر من التسجيل في مصلحة الضرائب، بالإضافة إلى إمكانية التسجيل الطوعي ٢ - فترة التقادم للاحتفاظ بالمستندات ٥ سنوات ٣ - إمكانية تطبيق نظام التكاليف العكسي عند شراء الخدمات من الخارج

^٢ ظاهرة التراكم الضريبي tax cascading تحدث من جراء فرض ضرائب على الضرائب حيث لا يسترد المنتج الضرائب التي دفعها على مدخلات إنتاجه.

ومن هذا المنطلق، فإن الخطوة الأولى للتحويل نحو ضريبة القيمة المضافة في مصر تتجلى في حساب الوعاء المتوقع لضريبة القيمة المضافة في مصر بعد اتساع نطاقها ومقارنة الحصيلة المتوقعة من ذلك الوعاء الجديد بالحصيلة التي حققتها ضريبة المبيعات المصرية في السنة المالية الأخيرة. فلا شك أن تحديد ذلك الوعاء المتوقع للضريبة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي في مصر يُعد بمثابة الركيزة الأساسية التي يُمكن الاستناد إليها لتحديد السعر الأمثل لضريبة القيمة المضافة في مصر. ذلك السعر الذي لا يضر بحصيلة الإيرادات الضريبية ويُحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي على القطاعات الاقتصادية المختلفة في نفس الوقت. ومن جانب آخر، لا بد أن يحظى كل من سعر الضريبة وهيكلها الجديد بالقبول السياسي من جانب جماهير الشعب المصري ومجلس النواب المصري على حد سواء.

الهدف من الدراسة والأسئلة البحثية التي تطرحها

وفي ضوء الحسابات المتعلقة بالوعاء الضريبي المتوقع لضريبة القيمة المضافة والإيرادات المتوقعة منه، ستلخص الدراسة إلى عدد من توصيات السياسات لتطرحها على متخذي القرار في مصر. فعلى سبيل المثال، ما هو الاتساع الأمثل لضريبة القيمة المضافة؟ ما هي التسعيرة المثلى لتلك الضريبة؟ ما هي التعديلات الواجب إدخالها على الإدارة الضريبية لتطبيق هذه الضريبة تطبيقاً أمثل؟ كيف سيتم التعامل مع المنشآت الصغيرة والمتوسطة؟ ما هي القطاعات التي يجدر إعفائها من تلك الضريبة؟ وما هي القطاعات التي ستفرض عليها الضريبة بسعر صفر؟

وبالإضافة إلى ذلك تهدف الدراسة إلى اقتراح الهيكل الأمثل لنظام ضريبة القيمة المضافة في الحالة المصرية والذي يولد إيرادات تفوق الإيرادات الناجمة عن ضريبة المبيعات المصرية الحالية. هذا مع الأخذ في الاعتبار وجوب تحقيق ذلك الهيكل المقترح للعدالة الضريبية لدافعي الضرائب في الاقتصاد المصري والتي طال غيابها بسبب تطبيق النظام الحالي لضريبة المبيعات وما يحفل به من مشكلات.

كما تهدف الدراسة إلى توقع أثر توسيع الوعاء الضريبي لضريبة المبيعات الحالية على معدل التضخم وعلاقة الشكل الجديد للضريبة بمستوى الادخار الإجمالي مع دراسة مدى تحقيق هذا الشكل الجديد لمزيد من العدالة الضريبية حيث سيتطرق الأمر لمعرفة مدى تصاعدية أو تنازلية الضريبة بعد تعديل نطاق تطبيقها. كما سيتم الأمر لدراسة علاقة الضريبة في شكلها الجديد بالتجارة الخارجية في الاقتصاد المصري.

طرق حساب وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر

باستقراء الدراسات العالمية التي أجريت حول موضوع تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية نجد دراسة Casanegra (1986) والتي تعد أهم دراسة أجريت في هذا الصدد لتحديد الشكل الواجب تطبيقه لضريبة القيمة المضافة في دولة نامية. فقد تناولت تلك الدراسة بالشرح والتحليل المسائل الإدارية الرئيسية المتعلقة بضريبة القيمة المضافة. فعلى سبيل المثال، تناولت بالتحليل عدد الأسعار التي تفرضها الضريبة على القطاعات الاقتصادية

المختلفة، والقطاعات المعفاة من الضريبة والقطاعات التي تفرض عليها الضريبة بسعر صفر، وكيفية التعامل مع صغار الممولين، والقيود الإدارية المصاحبة لفرض الضريبة على الخدمات. فبالطبع لا بد من إمعان النظر في هذه الأمور قبل البدء في تنفيذ ضريبة القيمة المضافة لاسيما إذا كنا بصدد تنفيذها في دولة كمصر وما تمر به من تطورات اقتصادية وسياسية ملموسة في الوقت الراهن. والخطوة التالية الواجب اتخاذها عقب تحديد شكل الضريبة لا بد وأن تكون حساب الوعاء المتوقع لضريبة القيمة المضافة في الاقتصاد المعني بالدراسة.

ومن هذا المنطلق، فقد جاءت دراسة (Aguirre and Parthasarathi (1988) على إثر دراسة (Casanegra (1986) لتعرض منهجية استخدمت لحساب وعاء ضريبة القيمة المضافة في المكسيك. فقد قامت دراسة (Aguirre and Parthasarathi (1988) باستحداث تلك المنهجية التي بدأت ببيانات الإنتاج ثم إجراء تعديلات عليها بإضافة قيمة الواردات وخصم قيم الصادرات والقطاعات المعفاة من الضريبة والمعاملات الرأسمالية والتغيرات في المخزون وكافة الاستخدامات الوسيطة (وذلك باستخدام جدول المدخلات والمخرجات) وذلك بهدف الوصول لقيمة الاستهلاك الذي ستفرض عليه الضريبة.

وقد فتحت دراسة (Aguirre and Parthasarathi (1988) الطريق نحو التعامل مع تقدير قيمة وعاء ضريبة القيمة المضافة بأسلوب أكثر عمقا. ومن ثم فقد ظهرت دراسة (Mackenzie (1991) والتي تعد بمثابة المرجع الأساسي لتقدير قيمة وعاء ضريبة القيمة المضافة في الدول النامية بوجه عام. وقد بدأت تلك الدراسة بمناقشة المنطق الاقتصادي وراء منح الإعفاءات من الضريبة. ثم عرضت صيغة لحساب وعاء الضريبة بعد تلك الإعفاءات. فلحساب وعاء الضريبة بعد الإعفاءات، أجرت دراسة (Mackenzie (1991) تعديلين أساسيين على الوعاء قبل الإعفاءات هما: خصم قيمة المبيعات للمستهلكين في الصناعات المعفاة وإضافة المبيعات الوسيطة للمدخلات المفروض عليها الضريبة التي تجريها الصناعات المعفاة من الضريبة. وبالإضافة إلى ما تقدم، فقد تناولت هذه الدراسة بالشرح كيف يتأثر وعاء الضريبة بالتطور التكنولوجي. وبالتالي، فقد تناولت العديد من المسائل بالغة الأهمية للحالة المصرية.

أما دراسة (Pallechio and Hill (1996) فقد تجلّى فيها تطورا أكبر للأساليب المستخدمة لحساب وعاء الضريبة. حيث أثبتت هذه الدراسة التساوي في قيمة الوعاء إذا تم احتسابه بطريقة الاستهلاك أو بطريقة الإنتاج. فبتطبيق هذين الأسلوبين في حالة زامبيا ظهر أن قيمة الإيرادات المتوقعة لضريبة القيمة المضافة تتراوح ما بين ٢ إلى ٣% من الناتج المحلي الإجمالي للنصف الثاني من عام ١٩٩٥. وفي الواقع، جاءت الإيرادات الفعلية للضريبة والتي تم تحصيلها خلال تلك الفترة قريبة للغاية من تلك التوقعات فيما يؤكد التساوي بين الطريقتين في حساب وعاء الضريبة.

ووفقا لل صعوبات التي ظهرت في الحصول على البيانات المطلوبة، فقد أجرت تلك الدراسة عددا من الافتراضات لتقدير قيمة القطاعات المعفاة من الضريبة والقطاعات التي تفرض عليها الضريبة بسعر صفر والتي

وردت في قانون ضريبة المبيعات في زامبيا. وهو الأمر الذي يُمكن الاستفادة منه في الحالة المصرية لإجراء اقتراضات وتقديرات مماثلة إذا دعت الحاجة لذلك.

وكانت أحدث الدراسات التي استكملت الجهود السالف ذكرها دراسة (Minh (2007 والتي تناولت بالشرح الثلاث منهجيات الموجودة لنمذجة ضريبة القيمة المضافة وهي: منهجية الحسابات القومية الكلية، منهجية الحسابات القومية القطاعية، وأخيرا منهجية جدول المدخلات والمخرجات. ومن الجدير بالذكر أنه قد تمت مراجعة تلك المنهجيات الثلاث بعمق من قبل في دراسة (Jenkins, Kuo, and Shukla (2000. كما كان الهدف الرئيسي الذي أولته دراسة (Minh (2007 عناية فائقة هو توقع الإيرادات الناجمة عن تطبيق ضريبة القيمة المضافة مع تقدير مستويات الالتزام الضريبي والإنفاق الضريبي لضريبة القيمة المضافة.

أما هذه الدراسة فتضع نصب أعينها هدفا رئيسيا وهو الاستفادة القصوى من الدراسات سابقة البيان بغرض تقديم مقترح متكامل حول كيفية تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر لتحل محل الضريبة العامة على المبيعات المعمول بها حاليا. وتستخدم الدراسة كلا من طريقة الإنتاج وطريقة الاستهلاك المستخدمتين في الدراسة الرائدة (Pallechio and Hill (1996.

ويلى ذلك تقدير قيمة الإيرادات المتوقعة من تطبيق ضريبة القيمة المضافة وذلك باستخدام أسعار الضريبة المعمول بها حاليا في ضريبة المبيعات وحتى يتسنى إجراء مقارنة بين تلك الإيرادات التي تتوقعها الدراسة لضريبة القيمة المضافة مع الإيرادات الفعلية التي تحققها ضريبة المبيعات المصرية. وتختتم الدراسة باقتراح الشكل الأمثل لضريبة القيمة المضافة الذي يجدر تطبيقه في مصر.

منهجية الدراسة الحالية

حيث إن الحكومة المصرية قد عقدت العزم على تعديل الضريبة العامة على المبيعات لتصبح ضريبة قيمة مضافة متكاملة الأركان في المستقبل القريب، أصبح تقدير الحصيلة المتوقعة لضريبة القيمة المضافة أمرا بالغ الأهمية لمتخذي القرار في مصر. ومن هذا المنطلق، فإن هذه الدراسة ستقوم بحساب الوعاء المتوقع لضريبة القيمة المضافة في مصر بهدف الوصول إلى السعر الأمثل للضريبة والإيرادات المتوقعة من هذه الضريبة حتى يتسنى تقديم توصيات لمتخذي القرار في الحكومة المصرية.

في أي اقتصاد، يتم حساب الوعاء المتوقع لضريبة القيمة المضافة بإحدى طريقتين. الطريقة الأولى هي طريقة الإنتاج التي تبدأ بالنتائج المحلي الإجمالي الذي يعبر عن إجماليات القيم المضافة المتولدة من أنشطة الإنتاج والتوزيع في الاقتصاد محل الدراسة. ثم يتم إجراء خصومات بطرح قيم الواردات والقطاعات المعفاة والقطاعات التي تُفرض عليها الضريبة بقيمة صفر حتى يتم الوصول إلى القيمة المضافة التي تشكل وعاء ضريبة القيمة

المضافة. ولعلنا نجد مثالا غاية في الوضوح لتطبيق تلك الطريقة في دراسة Aguirre and Parthasarathi (1988).

أما الطريقة الثانية فهي طريقة الاستهلاك. وتستند طريقة الاستهلاك إلى فكرة أساسية وهي أن ضريبة القيمة المضافة هي ضريبة تفرض على استهلاك السلع والخدمات في الاقتصاد محل الدراسة. وبالتالي فهي تبدأ بقيمة الاستهلاك النهائي الكلي وتخصم منه قيمة السلع والخدمات بالقطاعات المعفاة والقطاعات التي تفرض عليها الضريبة بسعر صفر ومن ثم نصل في النهاية إلى وعاء ضريبة القيمة المضافة. وقد قدمت دراسة Mackenzie (1991) تطبيقا جيدا لاستخدام هذه الطريقة.

ومن الناحيتين النظرية والأكاديمية، فإن كلا الطريقتين يجب أن تنتهي إلى نفس القيمة لوعاء ضريبة القيمة المضافة. إلا أن هذا الأمر ليس صحيحا في كل الأحوال. وقد طبقت دراسة (Pallechio and Hill 1996) هاتين الطريقتين في حالة زامبيا وأظهر التطبيق وجود اختلاف في قيمة وعاء الضريبة بين الطريقتين. وقد عزا Pallechio and Hill (1996) هذا الاختلاف إلى الاختلافات في تقديرات المبيعات الوسيطة والتي أجريت في كل طريقة منهما.

وستقوم الدراسة بتطبيق طريقتي الإنتاج والاستهلاك على مصر تماما كما رأينا في دراسة Pallechio and Hill (1996) لزامبيا. وتتلخص الأهداف الرئيسية لتطبيق طريقتي الإنتاج والاستهلاك في مصر في الوصول إلى نتيجة تطبيق كل طريقة على حدة ثم مقارنة النتيجتين واختبار مدى تساويهما ومعرفة قيمة الفارق بينهما إن وجد وأسباب ظهوره.

فباستخدام طريقة الإنتاج وبافتراض أن الصادرات فقط هي التي تفرض عليها الضريبة بسعر (صفر)، فقد أوضح (Mackenzie 1991) أن وعاء ضريبة القيمة المضافة يتم حسابه بالمعادلة التالية:

$$B \text{ production} = \text{GDP} - Gw - \text{VA exempt} + \text{IH-I} + \text{Ip, exempt} + \text{M} - \text{M exempt} - \text{X} + \text{X exempt} + \text{IS exempt, taxable} \quad (1)$$

حيث:

GDP: يعبر عن الناتج المحلي الإجمالي

I: تعبر عن الإنفاق الاستثماري

M: تعبر عن الواردات

X: تعبر عن الصادرات

VA exempt: تعبر عن إجمالي القيمة المضافة للإنتاج المحلي المعفي من الضريبة

Gw: تعبر عن الإنفاق الحكومي على الأجور والمرتببات

Ip, exempt: تعبر عن الإنفاق الاستثماري لقطاعات القطاع الخاص المعفاة من الضريبة

IH: يعبر عن التشييد والبناء

M exempt: تعبر عن الواردات المعفاة من الضريبة

X exempt: تعبر عن الصادرات المعفاة من الضريبة

IS: تعبر عن المبيعات من السلع الوسيطة (المبيعات الوسيطة)

IS exempt,taxable: تعبر عن إجمالي قيمة المبيعات الوسيطة من السلع المعفاة لصالح القطاعات المفروض عليها الضريبة

ولتجنب ازدواج خصم الصادرات من السلع المعفاة من الضريبة من الوعاء، يجب إعادة إضافة الصادرات المعفاة من الضريبة مرة أخرى للوعاء. ولذلك نجد أن المعادلة (1) قد تم فيها إضافة IS exempt,taxable للوعاء من جديد.

وفيما يتعلق بطريقة الاستهلاك، تصبح معادلة احتساب قيمة وعاء الضريبة والمعدلة بخصم قيمة الاستهلاك من السلع المعفاة من الضريبة والمبيعات الوسيطة تكون بالصورة التالية:

$$B \text{ consumption} = C - C \text{ exempt} + G c + I H + I \text{ exempt} + IS \text{ taxed,exempt} \quad (2)$$

حيث:

C: يعبر عن الاستهلاك

C exempt: تعبر عن الاستهلاك النهائي المعفي من الضريبة

G c: تعبر عن الاستهلاك الحكومي

I exempt: تعبر عن الإنفاق الاستثماري الذي تقوم به الأنشطة المعفاة من الضريبة وحيث تضم Ip, exempt الواردة في معادلة طريقة الإنتاج السلع الاستثمارية المعروضة من جانب المنتجين المعفيين من الضريبة لباقي القطاعات

IS taxed,exempt: تعبر عن المبيعات الوسيطة من السلع المفروض عليها الضريبة للقطاعات المعفاة

وقد أثبتت دراسة (1991) Mackenzie ودراسة (1996) Pallichio and Hill تساوي الطريقتين

نظريا وذلك من خلال الإثبات الرياضي، أي أن :

$$B \text{ production} = B \text{ consumption}$$

مصادر البيانات

وستستخدم الدراسة لتطبيق طريقتي الإنتاج والاستهلاك البيانات الواردة في نشرة الحسابات القومية المصرية للعام ٢٠١٠/٢٠٠٩ الصادرة عن وزارة التخطيط المصرية. وفي هذا السياق، تجدر الإشارة إلى أن هذه النشرة هي أحدث نشرة للحسابات القومية المصرية تعرض البيانات المالية والاقتصادية اللازمة لإجراء الدراسة الحالية. هذا بالإضافة إلى أن الدراسة تهدف إلى حساب قيمة الوعاء المتوقع لضريبة القيمة المضافة في مصر كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي وهو ما سيتم احتسابه للعام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩ ثم تطبيق تلك النسبة على الأعوام المالية التالية لتقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة فيها.

هذا بالإضافة إلى الحصول على البيانات والمؤشرات الاقتصادية والمالية التي تتطلبها الدراسة من التقرير المالي الشهري الصادر عن وزارة المالية المصرية للعام المالي ٢٠١١/٢٠١٠ وما تلاه.

أولاً: تطبيق طريقة الإنتاج على مصر

بالنظر إلى المعادلة رقم (١)، والتي تبدأ بالناتج المحلي الإجمالي الذي يعبر تعبيراً كاملاً عن إجمالي القيمة المضافة المتولدة من أنشطة الإنتاج والتوزيع في الاقتصاد المعني بالدراسة: في مصر، ستحل ضريبة القيمة المضافة محل ضريبة المبيعات المفروضة على الواردات. وبالتالي، فيجب إضافة قيمة الواردات لقيمة الناتج المحلي الإجمالي حتى نصل لكامل وعاء ضريبة القيمة المضافة. كما يجب إجراء خصومات لطرح قيم الإعفاءات والقطاعات المفروضة عليها الضريبة بسعر صفر حتى نصل في النهاية إلى القيمة المضافة التي تُمثل بالفعل وعاء هذه الضريبة.

بالإضافة إلى ذلك، تقترح الدراسة أن تطبق الحكومة المصرية نموذج Consumption-VAT وهو ما يُلزم الإدارة الضريبية بمنح خصم ضريبي على المبيعات من السلع الرأسمالية. ومن ثم، فإن التكوين الرأسمالي المحلي الإجمالي (GDGF) يجب أن يتم خصمه من وعاء الضريبة. هذا بالإضافة إلى أن القطاعات المعفاة من الضريبة لن تسترد الضريبة التي تحملتها من جراء شرائها لسلع رأسمالية. وبالتالي فإن نصيبهم في (GDGF) يجب أن تتم إضافته لوعاء الضريبة. الإنفاق الحكومي على الأجور والمرتبات يجب أن يتم خصمه من الوعاء حيث إنه لن يخضع للضريبة. وحيث إن ضريبة القيمة المضافة ستحل محل ضريبة المبيعات، فلا بد من خصم إيرادات ضريبة المبيعات المحسوبة داخل الناتج المحلي الإجمالي من وعاء الضريبة.

وتقترح الدراسة الجدول رقم (١) لتقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر. حيث نجد في هذا الجدول أنه قد تم إجراء الخطوات سالفة الذكر لاحتساب وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر بطريقة الإنتاج. وقد اقترحت الدراسة الإعفاءات التالية وعدد من الافتراضات لمجموعة من المؤشرات الاقتصادية على نحو نبيئه فيما يلي:

أ- الإعفاءات

- الصنف الوحيد من الواردات المعفي من الضريبة هو المواد الغذائية الأساسية، السلع المستوردة من المناطق الحرة، استهلاك الدبلوماسيين.
- الصادرات المعفاة من الضريبة هي فقط المواد الغذائية الأساسية وكل أنواع مدخلات الإنتاج الصناعية. وقد تم اقتراح هذين الإعفاءين لتخفيض تكلفة المعيشة على محدودى الدخل ولمساعدة الصناعة المصرية على النمو.
- بالنسبة للقطاعات المعفاة، فتقترح الدراسة إعفاء قطاعات السلع الغذائية الأساسية والمشروبات غير الكحولية، الصحة، الزراعة، النقل (بخلاف أتوبيسات النقل المكيفة والسكك الحديدية الفاخرة)، الخدمات المالية والتأمين والبنوك، الثقافة، المنظمات غير الهادفة للربح.

ب- الافتراضات عن المؤشرات

- يُفترض أن تُشكل السلع المستوردة من المناطق الحرة واستهلاك الدبلوماسيين معا ١٠% من إجمالي الواردات.
- وبالنسبة للسلع الغذائية الأساسية، فالأرقام الرسمية تفيد استحواذ هذا البند على إنفاق بقيمة وصلت إلى ٤٠٢,٢ مليار جنيه. وتفترض الدراسة أن المواد الغذائية الأساسية تُشكل نحو ٨٠% من هذا البند أي ما يصل إلى ٣٢٢ مليار جنيه تقريبا. ولا توجد بيانات رسمية عن مدخلات الإنتاج والاستهلاك الوسيط لهذا القطاع ولذلك تفترض الدراسة قيمتهما بنحو ٧٥% من قيمة هذا البند أي حوالي ٣٠٢ مليار جنيه.
- أما بالنسبة لقطاع النقل (بخلاف أتوبيسات النقل المكيفة والسكك الحديدية الفاخرة)، تفيد الأرقام الرسمية استحواذ قطاع النقل كله على إنفاق بقيمة وصلت إلى ٤٠,٩ مليار جنيه. وتفترض الدراسة أن النقل (بخلاف أتوبيسات النقل المكيفة والسكك الحديدية الفاخرة) يُشكل نحو ٥٠% من هذا البند، أي ما يصل إلى ٢٠,٥ مليار جنيه تقريبا. وأيضا لا توجد بيانات رسمية عن مدخلات الإنتاج والاستهلاك الوسيط لهذا القطاع ولذلك تفترض الدراسة قيمتهما بنحو ٧٥% من قيمة هذا البند أي حوالي ٣٠ مليار جنيه.
- كما تفترض الدراسة أن ٩٠% من الاستهلاك الوسيط في قطاعات الزراعة والصحة والخدمات المالية والثقافة سيتحمل الضريبة. بينما تفترض أن ٧٥% من الاستهلاك الوسيط للمنظمات غير الحكومية يتحمل الضريبة.
- تفترض الضريبة بسعر صفر فقط على الصادرات والسلع الرأسمالية.

- وتُبين الحسابات القومية للعام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩ أن إيرادات الضرائب غير المباشرة = ٥٦,١ مليار جنيه وهي عبارة عن حاصل جمع إيرادات ضريبة المبيعات على السلع والخدمات (٥١,١ مليار) بالإضافة إلى إيرادات ضريبة الدمغة (٥ مليار). وحيث إن ضريبة القيمة المضافة ستحل محل ضريبة المبيعات فقط، فمن ثم قيمة الضرائب غير المباشرة التي ستحل محلها ضريبة القيمة المضافة هي ٥١,١ مليار جنيه فقط.
 - تفترض الدراسة أن ٥% من الوعاء (خالي من الإعفاءات والضريبة الصفرية) سيتم فقده كنتيجة لحد الإعفاء.
 - وكنتيجة لوجود عدم التزام ضريبي من جانب بعض المكلفين، تفترض الدراسة ٢٠% نسبة فاقد أخرى في الوعاء كنتيجة للتهرب الضريبي (خالية من الإعفاءات والضريبة الصفرية).
- وبتطبيق الافتراضات المذكورة نصل إلى تقدير الوعاء الضريبي لضريبة القيمة المضافة في مصر من خلال الجدول (١) التالي:

جدول ١ - تقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر بطريقة الإنتاج بالمليار جنيه مصري

البند	القيمة	
الناتج المحلي الإجمالي (بأسعار السوق)	١٢٠٦,٦	
+ الواردات	٣٢٠,٨	
- الواردات المعفاة	٥٠٠,٨	
سلع المناطق الحرة واستهلاك الدبلوماسيين ١٠%	٣٢,٠٨	
السلع الغذائية الأساسية	٥	
السلع الغذائية المصنعة	١٣	
+ الصادرات المعفاة	٥٥	
التكوين الرأسمالي المحلي الإجمالي (GDCF) -	٢٣١,٨	
التكوين الرأسمالي المحلي الإجمالي للقطاعات المعفاة +	٣٠	
الأجور والمرتبآت الحكومية -	٨٥,٣	
الضرائب غير المباشرة (التي تحل محلها القيمة المضافة) -	٥١,١	
القطاعات المعفاة	الناتج -	مدخلات الإنتاج والاستهلاك الوسيط +
المواد الغذائية الأساسية والمشروبات غير الكحولية	٣٢٢	٣٠٢
الصحة	٣٢	١٣,٩٥
الزراعة	٢٠١,٦	٣٦,٨١
النقل (بخلاف الأتوبيسات المكيفة والقطارات الفاخرة)	٢٠,٥	٣٠,٠٠
الخدمات المالية والتأمين	٥٥,٦	٩,٦٣
الثقافة والترفيه	١٩,٧	٣٣,٤٨
المنظمات غير الهادفة للربح	٣,٩	٢,٩٢٥
الإجمالي	٦٥٥,٣	٤٢٨,٨٠
القطاعات ذات الضريبة صفر		
الصادرات -	٢٥٧,٧	
وعاء الضريبة صافيا من الإعفاءات والضريبة الصفرية	٩١١,٧٢	
فاقد بسبب حد الإعفاء (٥%) -	٤٥,٥٩	
فاقد بسبب التهرب الضريبي (٢٠%) -	١٨٢,٣٤	
تقدير وعاء الضريبة النهائي	٦٨٣,٧٩	
وعاء الضريبة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي	٥٧%	

المصدر: وزارة التخطيط المصرية، نشرة الحسابات القومية للعام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩.

ومن الجدول (١) السابق نجد أن طريقة الإنتاج تقدر وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر ليصل إلى حوالي ٦٨٤ مليار جنيه خلال العام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩. وهو ما يُقدر بنحو ٥٧% من الناتج المحلي الإجمالي لذلك العام، ووفقا لما أظهرته نشرة الحسابات القومية للعام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩ والتقديرات والافتراضات التي أخذت بها الدراسة.

ثانيا: تطبيق طريقة الاستهلاك على مصر

طريقة الاستهلاك، كما سبق بيانها في المعادلة (٢) تبدأ بالاستهلاك النهائي للقطاعين الحكومي والخاص وتقوم ببعض التعديلات عليه وفقا للاستهلاك المعفى من الضريبة والضريبة التي تتحملها المبيعات الوسيطة للقطاعات المعفاة. وتعرض الدراسة تلك الحسابات بالتفصيل في الجدول (٢) التالي:

جدول ٢ - تقدير وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر باستخدام طريقة الاستهلاك بالمليار جنيه مصري

البند	القيمة	
الإنفاق الاستهلاكي النهائي الخاص	٨٩٣,٦	
الإنفاق الاستهلاكي النهائي الحكومي	١٣٤,٦	
التكوين الرأسمالي المحلي الإجمالي (GDCF) في القطاعات المعفاة +	٣٠	
إيرادات الضرائب غير المباشرة (التي ستحل ضريبة القيمة المضافة محلها) -	٥١,١	
القطاعات المعفاة	الإنتاج -	مدخلات الإنتاج والاستهلاك الوسيط +
المواد الغذائية الأساسية والمشروبات غير الكحولية	٢٣١,٨	١٧٤,٠
الصحة	٣٢,٠	٣٢,٠
الزراعة	١٥١,٢	١٣٦,١
النقل (بخلاف الأتوبيسات المكيفة والقطارات الفاخرة)	١٩,٤	١٤,٦
الخدمات المالية والتأمين	٥٠,٠	٩,٦
الثقافة والترفيه	١٥,٨	٩,٠
المنظمات غير الهادفة للربح	٣,٧	٣,٤
الإجمالي	٥٠٤,٠	٣٧٨,٧
وعاء الضريبة صافيا من الإعفاءات والضريبة الصفريية	٨٨١,٨	
فاقد بسبب حد الإعفاء (٥%) -	٤٤,١	
فاقد بسبب التهرب الضريبي (٢٠%) -	١٧٦,٤	
تقدير وعاء الضريبة النهائي	٦٦١,٣	
وعاء الضريبة كنسبة % من الناتج المحلي الإجمالي	%٥٥	

المصدر: وزارة التخطيط المصرية، نشرة الحسابات القومية للعام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩.

فباستخدام نفس الافتراضات التي طبقت في طريقة الإنتاج، مع إضافة افتراض وحيد وهو أن الإنفاق المعفى من الضريبة = النسبة التي يستهلكها القطاع العائلي من إنتاج القطاعات المعفاة.

ويعني هذا الفرض الجديد أن الصادرات والاستثمارات والمبيعات الوسيطة يجب خصمها من قيم إنتاج القطاعات المعفاة. ولحساب نصيب استهلاك القطاع العائلي في إنتاج القطاعات المعفاة استخدمت الدراسة مصفوفة الحسابات القومية (SAM) لعام ٢٠٠٥. ثم استخدمت الدراسة بيانات الحسابات القومية الواردة لعام ٢٠١٠/٢٠٠٩ للوصول للأنصبة المطلوبة على افتراض أن تلك الأنصبة ظلت ثابتة.

وقد أظهرت الحسابات أن تلك الأنصبة هي ٩٠% للمواد الغذائية الأساسية والمشروبات غير الكحولية، ١٠٠% للصحة، ٧٥% للزراعة، ٩٥% للنقل، ٩٠% للخدمات المالية والتأمين، ٨٠% للثقافة والترفيه، ٩٥% للمنظمات غير الحكومية.

وقد انتهت طريقة الاستهلاك بالجدول (٢) إلى تقدير قيمة وعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر بمقدار ٦٦١,٣ مليار جنيه للعام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩، وهو ما يُمثل نحو ٥٥% من الناتج المحلي الإجمالي للعام نفسه.

وتجدر الإشارة إلى أن الدراسة وضعت في اعتبارها أن النظام الجديد للضريبة على القيمة المضافة لا يُعد طارئاً جديداً على مجتمع الاستهلاك في الاقتصاد المصري حيث يشهد هذا المجتمع تطبيق ضريبة المبيعات منذ عام ١٩٩١. وبناء على ذلك، فتطبيق النظام الجديد لن يتبعه انخفاض ملحوظ في حجم الاستهلاك أو ارتفاع كبير في حجم السلع المهربة. ولذلك افترضت الدراسة أن الفاقد في وعاء ضريبة القيمة المضافة بسبب السلع المهربة لن يتجاوز ٢٠% من وعاء الضريبة صافياً من الإعفاءات والضرريبة الصفريّة، وهو الأمر الذي يبدو واضحاً في الجدول السابق.

الاستنتاج النهائي

أوضحت الحسابات الواردة بالجدولين (١) و(٢) أن التقديرات لوعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر تكاد تكون مساوية لطريقتي الإنتاج والاستهلاك. فالفارق في التقدير بين الطريقتين هو فقط ٢٢,٥ مليار جنيه وهو ما يُقدر بحوالي ١,٨% من الناتج المحلي الإجمالي لمصر خلال العام المالي محل الدراسة (٢٠١٠/٢٠٠٩). ويُمكن عزو هذا الفارق للقطاع غير الرسمي والتهرب الضريبي.

وبالطبع فإن هذا الفارق يُمكن تجاهله لا سيما إذا ما قارناه بالفارق في التقدير الذي ظهر في دراسة (Pallechio and Hill (1996 لدولة زامبيا الذي وصل إلى ١٠% من الناتج المحلي الإجمالي الزامبي.

وتؤكد الدراسة أن تلك التقديرات لوعاء ضريبة القيمة المضافة في مصر منطقية وواقعية ومرغوب فيها نظراً لأننا لو طبقنا معدل ضريبة قدره ١٠% على قيمة ذلك الوعاء المُقدر، وهي النسبة المستخدمة في ضريبة المبيعات المصرية لمعظم السلع، لوصلنا إلى تقدير يصل إلى ٦٨,٣ مليار جنيه تقريباً لإيرادات ضريبة القيمة المضافة بطريقة الإنتاج، وتقدير يصل إلى ٦٦,١ مليار جنيه لإيرادات تلك الضريبة بطريقة الاستهلاك. ولا شك أن تلك التقديرات تفوق الإيرادات التي حصلت بها بالفعل ضريبة المبيعات المصرية للعام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩ وقدرها

١,٥ مليار جنيه بما لا يقل عن ١٥ مليار جنيه. وهو الأمر المنطقي للغاية حيث إن ضريبة القيمة المضافة أوسع نطاقا من ضريبة المبيعات الحالية. كما أن هذا النمو في الإيرادات والذي سيتواكب مع تقليص التشوّهات الاقتصادية يمنح الحكومة المصرية حافزا على الانتقال لتطبيق ضريبة القيمة المضافة لتحل محل ضريبة المبيعات الحالية في المستقبل القريب.

بالإضافة إلى ما تقدم، فُدرت الإيرادات المتوقعة لضريبة القيمة المضافة على الأقل بنحو ٦٦,١ مليار جنيه وهو ما يُمثل حوالي ٥,٥% من الناتج المحلي الإجمالي لمصر للعام ٢٠١٠/٢٠٠٩. ومع مطلع الألفية الثالثة، بلغت تلك النسبة حوالي ٣,٩% لدول الصحراء الإفريقية و ٤,٩% للدول الأمريكية و ٥,١% كمتوسط لدول العالم و ٥,٧% لدول الشرق الأوسط وشمال إفريقيا و ٦,٤% لدول وسط أوروبا. وهو الأمر الذي يعكس أن هذه النسبة للاقتصاد المصري تقع في المدى المقبول من المعدلات العالمية وبعاء ضريبي منخفض مقارنة بباقي دول العالم. ويُمكن عرض ذلك بالجدول (٣) التالي:

جدول ٣- سعر ضريبة القيمة المضافة وإيراداتها كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي

الدولة	سعر الضريبة	الإيرادات كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي
آسيا والباسيفيك	١٠,٤	٣,٣
الصحراء الإفريقية	١٦	٣,٩
الجزر الصغيرة	١٦,١	٤,٧
الأمريكية	١٣,٥	٤,٩
متوسط دول العالم	١٦	٥,١
مصر	١٠	٥,٥
الشرق الأوسط وشمال إفريقيا	١٥,٧	٥,٧
وسط أوروبا و BRO	٢٠,١	٦,٤
الاتحاد الأوروبي (بالإضافة إلى النرويج وسويسرا)	١٨,٨	٧

المصدر: Ebrill et al. (2001). The Modern VAT, International Monetary Fund.

وبالإضافة إلى ما تقدم، نجد أن مؤشرات كفاءة ضريبة القيمة المضافة VAT-efficiency تبدو جيدة للغاية وهو الأمر الذي يتضح بالجدول (٤) التالي. حيث يستعرض الجدول وضع مصر على صعيد نسبة الكفاءة (وهي خارج قسمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي على سعر الضريبة). كما يستعرض نسبة الـ C-Efficiency (وهي خارج قسمة إيرادات ضريبة القيمة المضافة كنسبة من الاستهلاك النهائي، بدلا من الناتج المحلي الإجمالي، على سعر الضريبة). فكلما انخفضتا هاتان النسبتين دل ذلك على ارتفاع معدلات التهرب الضريبي ووجود قدر كبير من الإعفاءات بالنظام الضريبي فيما يعني بعده عن العدالة.

جدول ٤ - نسب الكفاءة لضريبة القيمة المضافة

C-Efficiency Ratio	Efficiency Ratio	الدولة
٣٨	٢٧	الصحراء الإفريقية
٥٧	٣٧	الأمريكية
٥٧	٣٧	الشرق الأوسط وشمال إفريقيا
٥٨	٣٥	آسيا والباسيفيك
٦٢	٣٦	وسط أوروبا وBRO
٦٤	٣٨	الاتحاد الأوروبي (بالإضافة إلى النرويج وسويسرا)
٦٤	٥٥	مصر
٨٣	٤٨	الجزر الصغيرة

المصدر: Ebrill et al. (2001). The Modern VAT, International Monetary Fund.

مجموعة توصيات لصانعي القرار في مصر بخصوص ضريبة القيمة المضافة

توصي الدراسة الحكومة المصرية بتطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة على الاستهلاك والتي تعرف في أدبيات السياسة الضريبية والمالية العامة باسم Consumption-type VAT والمعتمدة على مبدأ الوجهة Destination principle. يتميز هذا النوع من نظام ضريبة القيمة المضافة بكونه يمنح الحافز على مزيد من الادخار في الاقتصاد القومي نظرا لأنه يفرض الضريبة على عمليات الاستهلاك. وبالتالي يُعد هذا النوع بمثابة حافز على النمو الاقتصادي.

ومن الجدير بالذكر في هذا السياق أن نظام ضريبة القيمة المضافة المعتمد على مبدأ الوجهة يعد ضريبة على الاستهلاك، أما نظام ضريبة القيمة المضافة المعتمد على مبدأ الأصل Origin-based VAT فهو ضريبة على الإنتاج (Ebrill et al. 2001) ولا توصي الدراسة بتطبيقه في الحالة المصرية.

ومن ناحية أخرى، وفقا لنظام ضريبة القيمة المضافة على المنتج Product-type VAT لا يوجد رد ضريبي للضرائب المفروضة على السلع الاستثمارية وبالتالي لا يستردها المنتج. وأيضا، فوفقا لنظام ضريبة القيمة المضافة على الدخل Income-type VAT ينحصر رد الضريبة على الضرائب المفروضة على رأس المال الخاضع للإهلاك فقط. ومن ثم فإن هذين النوعين من نظام ضريبة القيمة المضافة يفرضان الضريبة على الاستثمار مما يعوق عملية التراكم الرأسمالي اللازم لدفع النمو الاقتصادي في الاقتصاد القومي.

وفيما يتعلق بأسعار الضريبة تقترح الدراسة ثلاثة سيناريوهات:

في كل تلك السيناريوهات الثلاثة، تفرض الضريبة على الصادرات بسعر صفر. كما أن القائمة الكاملة للقطاعات المعفاة يجب أن تظهر في الصياغة الأساسية للقانون على النحو التالي:

تُفرض الضريبة على كافة العمليات الاستهلاكية للسلع والخدمات في كل القطاعات فيما عدا ما يلي:

- المواد الغذائية الأساسية والمشروبات غير الكحولية (ما ورد بالجدولين ١ و ٢ لضريبة المبيعات)
- القطاع الزراعي
- قطاع الخدمات المالية والتأمين والبنوك
- قطاع التعليم
- قطاع الرعاية الصحية
- قطاع الثقافة
- السلع الرأسمالية
- المنظمات الخيرية غير الهادفة للربح

السيناريو الأول: تطبيق سعر واحد للضريبة على كافة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وذلك بهدف تخفيض تشوهات الأسعار إلى أقل قدر ممكن. وبذلك تلغى الجداول ١ و ٢ وأ و ب و ج المرافقة لقانون ضريبة المبيعات. ومن ثم، فإن هذا السيناريو سيتسبب في ارتفاع تكلفة الإدارة الضريبية كنتيجة للتغير الشامل في هيكل تسعير الضريبة. كما أن تكلفة الالتزام الضريبي سترتفع بدورها نظراً لأن القطاعات التي كانت تفرض عليها ضريبة المبيعات ستضطر إلى إعادة حساب ما يستحق عليها من ضرائب وفقاً للنظام الجديد. ورغم الارتفاع في تكلفة الإدارة الضريبية والالتزام الضريبي، إلا أن هذا السيناريو يصل بالكفاءة الاقتصادية إلى أعلى مستوى لها في ظل نظام ضريبة القيمة المضافة الجديد.

السيناريو الثاني: الإبقاء على هيكل أسعار الضريبة كما هو في ظل النظام القديم لضريبة المبيعات المصرية. وهو الأمر الذي يعني الإبقاء على الجداول ١ و ٢ وأ و ب و ج المرافقة لقانون ضريبة المبيعات لتظل كما هي بعد تطبيق النظام الجديد لضريبة القيمة المضافة. ثمة تعديلات طفيفة يُمكن استحداثها على الجداول القديمة مثل رفع سعر الضريبة على خدمات وسائل النقل المكيفة على الطرق السريعة بين المحافظات وخدمات التليفون الثابت وخدمات وكلاء الفنانين من مستوى ٥% إلى ١٠% حيث لا يوجد مبرر لإبقاء سعر الضريبة الجديد على تلك الخدمات عند ذلك المستوى المتدني. وبالتالي فهذا السيناريو لا يتسبب في ارتفاع التكلفة الإدارية أو تكلفة الالتزام الضريبي. وبالإضافة إلى ذلك فإن هذا السيناريو سيتسبب في ارتفاع حصيلته الضريبية فيما يعطي الفرصة لتقليص عجز الموازنة العامة المصرية.

السيناريو الثالث: هذا السيناريو يتطابق في هيكل تسعير الضريبة مع السيناريو السابق ولكن مع تخفيض سعر الضريبة من مستوى ١٠% إلى مستوى ٨% فيما يعني ٢٠% خفض في معدل الضريبة. وفيما يتعلق بالمقارنة مع إيرادات ضريبة المبيعات، فتتوقع الدراسة أن هذا السيناريو الأخير لن يتسبب في تراجع الإيرادات المحصلة من النظام الجديد. ويرجع السبب في ذلك إلى أن التراجع المتوقع حدوثه في الإيرادات الضريبية من جراء خفض سعر

الضريبة سيقابله تنامي في الإيرادات بسبب اتساع مدى المجتمع الضريبي وانخفاض تكلفة الالتزام الضريبي. ف تطبيق سعر ضريبة قدره ٨% من المتوقع أن ينجم عنه إيرادات تصل إلى ٥٣ مليار جنيه، يُضاف إليها ما لا يقل عن ٤ مليار جنيه من الضريبة على السلع والخدمات التي تفرض عليها الضريبة بسعر يتراوح بين ١٥% إلى ٢٥% فتصبح الحصيلة نحو ٥٧ مليار جنيه. وهي حصيلة تفوق ما تم تحصيله من ضريبة المبيعات المصرية بنظامها القديم خلال العام المالي ٢٠١٠/٢٠٠٩ وكان يُقدر بنحو ٥١,١ مليار جنيه. وهو الأمر الذي يؤكد أن الإيرادات الضريبية لن تتأثر بالسلب من جراء تخفيض معدل ضريبة القيمة المضافة من ١٠% إلى ٨% على معظم السلع والخدمات الخاضعة للضريبة.

والجدير بالذكر أن الاقتصاد المصري قد شهد حالة مماثلة لتلك الحالة من ارتفاع حصيلة الضريبة بالرغم من خفض سعرها وذلك إثر تطبيق قانون الضريبة على الدخل عام ٢٠٠٥ والذي خفض سعر الضريبة على الدخل بمقدار ٥٠% من مستوى ٤٠% إلى مستوى ٢٠% فارتفعت الحصيلة الضريبية نظرا لإلغاء الإعفاءات الضريبية واتساع حجم المجتمع الضريبي الخاضع للضريبة وإحكام الرقابة وارتفاع معدلات الالتزام الضريبي. ولاشك أن تلك الأمور كلها من الممكن تحقيقها بتطبيق النظام الجديد المقترح لضريبة القيمة المضافة.

وتوصى الدراسة بتطبيق السيناريو الأخير لأنه يُمكن الحكومة المصرية من تحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وتحقيق مزيد من الكسب السياسي والتأييد الشعبي اللازمين لمواصلة الإصلاحات الاقتصادية المطلوبة في المرحلة الحالية. هذا بالإضافة إلى سهولة الحصول على موافقة مجلس النواب المصري على القانون وفقا لهذا السيناريو حيث سيتم خفض سعر الضريبة بموجب ٢٠% وبما لا يضر بالحصيلة الضريبية.

وباستعراض تلك السيناريوهات الثلاثة المقترحة لأسعار الضريبة لاسيما السيناريو الثالث ومقارنتها بأسعار ضريبة القيمة المضافة التي تطبقها دول مختلفة سواء دول متقدمة أو نامية أو أوروبية أو إفريقية نجد أن الأسعار المطبقة في مصر هي الأدنى على مستوى مجموعات الدول المختلفة.

نماذج لأسعار ضريبة القيمة المضافة في الدول التي تطبق هذا النظام

الدولة	سعر ضريبة القيمة المضافة
النرويج	٢٥%
رومانيا	٢٤%
إيرلندا	٢٣%
هولندا	٢١%
المملكة المتحدة	٢٠%
أوغندا	١٨%
فلسطين	١٦%
غانا	١٥%
لبنان	١٠%

ولحساب ما يُستحق من ضريبة قيمة مضافة على الممولين، ترى الدراسة أنه من الأفضل استخدام طريقة ائتمان الفاتورة invoice credit method. فقد أكد Ebrill et al. (2001) أن "الممارسة والإجماع ترجح بقوة

طريقة ائتمان الفاتورة". فمن حيث الممارسة العملية لا يوجد تطبيق لنظام ضريبة القيمة المضافة واسع النطاق باستخدام طريقة الإضافة addition method. كما أن أسلوب الفاتورة يناسب أكثر النظم التي تستخدم أكثر من سعر للضريبة. وقد طبقت مصر نظام الفاتورة من خلال ضريبة المبيعات وهو الأمر الذي يعني أن الإدارة الضريبية معدة بجدارة لتطبيق أسلوب الفاتورة في ضريبة القيمة المضافة. هذا بالإضافة إلى أن أسلوب الفاتورة يبدو مناسباً جداً لنظام ضريبة القيمة المضافة المستند إلى مبدأ الوجهة destination-based VAT والذي توصي الدراسة الحكومة المصرية بتطبيقه. والأكثر من ذلك أن نظام الفاتورة يمكن إجراء عمليات الفحص المتبادل cross-checking عليه بسهولة. وهو الأمر الذي يُسهل من مهمة الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي واكتشاف حالات المبالغة في تقدير قيمة الخصم الضريبي مما يقضي على عمليات الغش والتدليس التي تستهدف تقليل قيمة المبيعات الوسيطة بهدف التهرب من توريد الضريبة لمصلحة الضرائب المصرية.

وفيما يتعلق بالحد الأدنى للإعفاء من الضريبة، فتوصي الدراسة برفع الحد الأدنى للتسجيل في نظام ضريبة القيمة المضافة ليصبح أكثر ملاءمة للتطورات التي طرأت على الاقتصاد المصري خلال الخمسة وعشرين عاماً الأخيرة. ومن ثم، يجب تحديد المستوى الجديد للتسجيل بناء على الإحصاءات الواردة بخصوص الإيرادات التي تم جمعها من صغار الممولين ومقارنتها بتكلفة الإدارة الضريبية المصاحبة لها من خلال أسلوب تحليل التكلفة – المنفعة. وبالتالي يتحدد الحد الأمثل للإعفاء من الضريبة عند المستوى من المبيعات السنوية الذي يُحقق للإدارة الضريبية إيرادات تفوق تكلفة تحصيل الضريبة. كما توصي الدراسة وزارة المالية المصرية بمنح حق التسجيل الاختياري للتجار والصناعات التي يقل حجم مبيعاتها السنوي عن ٥٠٠ ألف جنيه. أما بالنسبة للخدمات مثل مكاتب المحاماة والأطباء البشريين وأطباء الأسنان فيجب أن يكون التسجيل في نظام الضريبة الجديد إجباري بصددهم.

وتتبقى توصية أخيرة للحكومة المصرية بخصوص التوقيت الأمثل للبدء في التحول للنظام الجديد لضريبة القيمة المضافة وتطبيق قانونها الجديد ليصبح مطلع يوليو من عام ٢٠١٦ أي مع بداية العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧. فالملاحظ أن وزارة المالية المصرية وأجهزتها المعنية بالنظام الجديد للضريبة قد استغرقت وقتاً طويلاً للإعداد لهذا النظام الجديد يرجع زمانه لعام ٢٠٠٨ أي منذ ما يزيد على ثماني سنوات. كما أن المناخ يبدو مهيئاً خلال النصف الأول من عام ٢٠١٦ لعقد جلسات للحوار المجتمعي حول تطبيق النظام الجديد للضريبة مع المهتمين والمتخصصين والأكاديميين وجمعية الضرائب المصرية. كما تجدر الإشارة في هذا الصدد إلى وجوب تشكيل المجلس الأعلى للضرائب وتفعيل دوره في مناقشة القانون المقترح لضريبة القيمة المضافة وغيره من قوانين الضرائب وهو الأمر الذي تأخر طويلاً حيث نص قانون ضريبة الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تشكيل المجلس الأعلى للضرائب وتحديد مهامه في رقابة وتنفيذ السياسة الضريبية المصرية.

وبالإضافة إلى ما تقدم، تجدر الإشارة إلى وجوب توازي تطبيق القانون الجديد لضريبة القيمة المضافة في مصر مع إتمام عدد من الإصلاحات في الإدارة الضريبية بتفعيل دور إدارات المراجعة والفحص الضريبي

والمعلومات وإتمام الدمج بين قسمي الضرائب على الدخل وضرائب المبيعات وتبادل المعلومات فيما بينهما من ناحية وفيما بينهما وبين مصلحة الجمارك من ناحية أخرى بخصوص تلك الإدارات الثلاثة. ويُهد ذلك إلى تنامي قدرة الإدارة الضريبية المصرية على إتمام عمليات الفحص المتبادل cross-checking لإحكام الرقابة الضريبية ومنع التهرب الضريبي ومن ثم زيادة الإيرادات الضريبية.

الأثر التضخمي لضريبة القيمة المضافة

تناولت عدة دراسات عالمية ومن بينها دراسة (Gelardi (2014) بالدراسة تأثير ضريبة القيمة المضافة على مؤشر أسعار المستهلكين في أوقات بدء تطبيق الضريبة أو تغيير أسعار الضريبة في دولتي المملكة المتحدة وكندا. وقد انتهت تلك الدراسة إلى أن التعديلات العميقة في نظام الضريبة على القيمة المضافة له أثر تضخمي لمرة واحدة فقط ويتلاشى ذلك الأثر بعد عدة أشهر من التعديل الطارئ على النظام. أما التعديلات الطفيفة على النظام فليس لها تأثير تضخمي يُذكر.

وفي الحالة المصرية، نجد أن منظومة الضرائب المصرية تحتوي بالفعل على نظام للضريبة على المبيعات والتي ستحل ضريبة القيمة المضافة محلها بتوسيع نطاق الضريبة الحالي ليشمل عدد أكبر من الخدمات. وذلك مع الأخذ في الاعتبار أن الخدمات الأساسية تقع في نطاق القانون الحالي للضريبة على المبيعات في مصر. بالإضافة إلى ذلك نجد أن الخدمات الجديدة المزمع خضوعها للقانون الجديد كخدمات المحاماة والمحاسبة ووسائل النقل الفاخرة ليس لها وزن كبير في مؤشر أسعار المستهلكين في مصر.

وبناء على ذلك، فمن المتوقع أن يكون الأثر التضخمي لقانون ضريبة القيمة المضافة الجديد في مصر محدودا ولمرة واحدة فقط خلال العام المالي الأول لتطبيق النظام الجديد وسرعان ما ينتهي ذلك الأثر بنهاية ذلك العام. وبالطبع فذلك الأثر التضخمي المحدود والمؤقت لا يتطلب تدابير واسعة لاستيعابه. فبمقدور الاقتصاد المصري استيعابه لا سيما مع تحقق زيادة في الإيرادات الضريبية الداخلة للموازنة العامة المصرية والتي ستساهم إلى حد كبير في تقليص عجز الموازنة العامة للدولة المصرية.

ملحق (١)

تعريفات هامة في قانون ضريبة القيمة المضافة المقترح تطبيقه في مصر

- الشخص المقيم وغير المقيم:

- هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يعد مقيما في مصر وفقا لأحكام قانون الضريبة علي الدخل المعمول به في تاريخ العمل بالقانون المقترح، كما يُعد مقيما من له منشأة دائمة في مصر. ولا يعد الشخص مقيما لمجرد تلقيه دخل من الخزانة المصرية.

- المنشأة الدائمة:

- هي عبارة عن المقر الذي يتم ممارسة النشاط من خلاله سواء أكان مكتب للإدارة أو مصنع أو أحد فروعه أو موقع البناء إذا كانت المنشأة تعمل في مشروع للإنشاء والتركيب، وقد تكون مناجم أو حقول البترول في حالة إذا كانت المنشأة تقوم باستخراج البترول أو الموارد الطبيعية من باطن الأرض.

- الممثل الضريبي:

- هو الشخص الذي يجب تعيينه وفقا لأحكام القانون المقترح ليقوم بتمثيل الأشخاص غير المقيمة وغير المسجلة بمصلحة الضرائب والتي تقوم بتوريد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة لغير مسجل داخل البلاد ولا تمارس نشاطا في مقر ثابت في مصر، حيث يقوم الممثل الضريبي بالقيام بجميع التزامات الشخص غير المقيم والمنصوص عليها في هذا القانون المقترح، بما في ذلك التسجيل وسداد الضريبة ومقابل التأخير والغرامات المفروضة بموجب أحكام هذا القانون المقترح.

- السعر المحايد:

- هو السعر الذي يتعامل بمقتضاه شخصين غير مرتبطين أو أكثر ويتم تحديده طبقا لقوى العرض والطلب في السوق وطبقا لظروف وطبيعة التعامل.

- الشخص المرتبط:

- هو كل شخص له علاقة ارتباط بمكلف من شأنها أن تؤثر في تحديد وعاء الضريبة ووفقا للتعريف الوارد بقانون الضريبة على الدخل.

قائمة المبييوغرافيا

- Aguirre, Carlos A. & S. Parthasarathi. 1988. The Mexican Value-Added Tax (VAT): Methodology for Calculating the Base. *National Tax Journal*, *XLI* (4), 543–554.
- Barham, V., S.N. Poddar & J. Whalley. 1987. The Tax Treatment of Insurance under a Consumption Type, Destination Based VAT. *National Tax Journal*, *40*(2), 171–82.
- Bird, M. 1987. A New Look at Indirect Taxation in Developing Countries. *World Development*, *15*(9), 1151–1161.
- Crossen, S. 1989. What Rate Structure for a Goods and Services Tax? *Canadian Tax Journal*, *37*(5), 1167–1181.
- De Jantscher, M. & Casanegra. 1986. *Problems of Administering a Value-Added Tax in Developing Countries*. IMF Working Paper, WP/86/15.
- Ebrill, L., K. Michael, J. P. Bodin & V. Summers. 2001. *The Modern VAT*. International Monetary Fund, Washington, D.C.
- Gelardi, M. G. 2014. Value Added Tax and Inflation: A Graphical and Statistical Analysis. *Asian Journal of Finance and Accounting*, *6*(1), 138-158.
- Glenday, G. & G. P. Shukla. 2001. *Tax Analysis and Revenue Forecasting: Issues and Techniques*. Duke Center for International Development, Duke University, Durham, NC, USA.
- Heller, P. S. 1981. Testing the Impact of Value-Added and Global Income Tax Regimes on Korean Tax Incidence: An Input-Output and Sensitivity Analysis. *International Monetary Fund*, *28*(2), 375–410.
- Hicks, L. & H. Lee. 1997. The Impact of Fiscal Policies on the Poor in Guatemala. *Journal of Public Budgeting, Accounting, and Financial Management*, *9*(Fall), 501–515.
- James, A., R. Bahl & M. Murray. 1991. Tax Base Erosion in Developing Countries. *Economic Development and Cultural Change*, *39*(4), 849–872.
- Kay, J. A. & H. Davis. 1990. *The VAT and Services*. In G. Malcolm, C. S. Shoup & G. P. Sicat (Eds.), *Value Added Taxation in Developing Countries: A World Bank Symposium* (Chap. 6). The World Bank, Washington, D.C.

- Keen, M. & J. Mintz. 2004. The Optimal Threshold for a Value-Added Tax. *Journal of Public Economics*, 88(3–4), 559–576.
- Mackenzie, G.A. 1991. *Estimating the Base of the Value-Added Tax (VAT) in Developing Countries: The Problem of Exemptions*. IMF Working Paper, WP 91/21.
- Minh, L. 2007. Estimating the VAT Base: Method and Application. *Tax Notes International*, 46(2), 203–210.
- Newbery, D. & N. Stern. 1987. *The Theory of Taxation for Developing Countries*. International Bank for Reconstruction and Development, Washington, D.C.
- Pallechio, J., & C. Hill. 1996. *Equivalence of the Production and Consumption Methods of Calculating the Value-Added Tax Base: Application in Zambia*. IMF Working Paper, WP 96/67, 1–22.
- Perkins, D., R. Steven, L. David & A. Steven. 2012. *Economics of Development* (7th ed.). New York: Norton and Company Inc.
- Schenk, A. & O. Oldman. 2007. *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge University Press.
- Tait, A. 1988. *Value Added Tax: International Practice and Problems*. International Monetary Fund, Washington, D.C.
- Zee, H. 1995. Value-Added Tax. In S. Parthasarathi (Ed.), *Tax Policy Handbook, Fiscal Affairs Department*. International Monetary Fund, Washington, D.C.
- . 2005. Simple analytics of setting the optimal VAT exemption threshold. *The Economist*, 153(4), 461–471.