



معهد التخطيط القومي

سلسلة دراسات السياسات

عدد

رقم ١

يناير

٢٠١٤

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

د. إبراهيم العيسوي

سلسلة كراسات السياسات

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

تصميم الغلاف
م. محمد فتحي عفيفي

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

معهد التخطيط القومي

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

الرقم البريدي: ١١٧٦٥

تليفون: ٢٢٦٣٦٥٨٣ - ٢٢٦٢٥٤٦٧ - ٢٢٦٣٨٦٩٤

فاكس: ٢٢٦٤٤٧٤٧ - ٢٢٦٢١١٥١

البريد الإلكتروني: inplanning@idsc.net.eg

الموقع الإلكتروني: www.inplanning.gov.eg

كراسات السياسات
العدد (١) - يناير ٢٠١٤

معهد التخطيط القومي
القاهرة- ج.م.ع.

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

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

موجز

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

الفهرس

مقدمة

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

ملاحظات ختامية

[illegible]

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

الضريبة العامة على المبيعات والضريبة على القيمة المضافة

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

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

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

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

$$\begin{aligned} &= C_*(\partial_1) \\ &= C_*(\partial_2 - \partial_1) \\ \text{ض.ق.ب.} &= C_*(\partial_2) - C_*(\partial_1) \end{aligned}$$

[illegible]

والأدوية الأساسية أو ألبان وملابس الأطفال أو المنتجات الموفرة للطاقة.

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

أنظر :

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

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

المتعامل	ثمن الشراء	ض.ق.م. على المشتريات	ثمن البيع بدون ض.ق.م.	ض.ق.م. بسر ١٠ %	ثمن البيع شاملاً ض.ق.م.	القيمة المضافة	ض.ق.م. للمحولة
مصنع الجلود	٠	٠	١٠٠	١٠ (%١٠*١٠٠)	١١٠ +١٠٠ (١٠)	١٠٠ -١٠٠ (٠)	١٠ (٠-١٠)
مصنع الأحذية	١١٠	١٠	١٣٠	١٣ (%١٠*١٣٠)	١٤٣ +١٣٠ (١٣)	٣٠ -١٣٠ (١٠٠)	٣ (١٠-١٣)
تاجر الأحذية بالتجزئة	١٤٣	١٣	١٧٠	١٧ (%١٠*١٧٠)	١٨٧ +١٧٠ (١٧)	٤٠ -١٧٠ (١٣٠)	٤ ١٧ - (١٣)
المستهلك النهائي	١٧٠	١٧ (%١٠*١٧٠)					
مجموع القيم المضافة						١٧٠ ٣٠+١٠٠ (٤٠÷)	
إيرادات الخزينة من ض.ق.م.							١٧ ١٠ ٣+ (٤+)

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

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

^٤ - لاحظ أن الموازنات العامة وحساباتها الختامية في مصر تميز بين الضرائب على السلع والخدمات وبين الضريبة العامة على المبيعات، حيث تعتبر الضريبة العامة على المبيعات مكوناً من مكونات الضرائب على السلع والخدمات. كما يجري التمييز بين الضريبة العامة على المبيعات التي تفرض على السلع المحلية والمستوردة وبين أنواع أخرى من الضرائب هي في الواقع ضرائب على المبيعات، مثل الضرائب على ما يعرف بسلع جدول (١) المحلية والمستوردة. وهي ضرائب عينية على طائفة من السلع المدرجة بجدول (١) المرافق للفقرة ١١ لسنة ١٩٩١، ومثل ضريبة المبيعات على الخدمات المقررة وفقاً للجدول (٢) المرافق للفقرة ذاته. أنظر مثلاً: وزارة المالية، التقرير المالي الشهري، على موقع الوزارة (www.mof.gov.eg). ونحن عند تقديم بياضات مجمعة عن "ضريبة المبيعات" كما في مشروعات الموازنة، يعامل مجموع الضريبة العامة على المبيعات وضريبة المبيعات على الخدمات والضرائب على ملح الجدول (١) المحلية والمستوردة على أنه "ضرائب المبيعات". أنظر مثلاً جدول رقم (١١): الإيرادات العامة المدرج ضمن مشروع موازنة ٢٠١٢/١٢ والموضوع على موقع وزارة المالية المنشور إليه حالياً.

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