

جدوي ترشيد الأسعار في الضريبة علي القيمة المضافة

"دراسة مقارنة"

دكتور

إبراهيم عبد العزيز النجار

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد

كلية الحقوق - جامعة المنوفية

المقدمة

من المعلوم أن الضريبة علي القيمة المضافة من الضرائب العينية، التي يتعذر علي التشريع الضريبي الذي ينظمها مراعاة الظروف الشخصية للمكلفين بأحكامها، علي النحو المتاح له في الضرائب المباشرة. وهذا يعني - بحسب المنطق - أنه يتعذر استخدام أسعار متعددة عند تطبيق هذه الضريبة لتمييز بعض المكلفين علي بعض. ومن ثم يكون من المنطقي تطبيق هذه الضريبة بسعر ضريبي واحد. غير أن واقع الحال يشهد بغير ذلك. حيث تتعدد أسعار هذه الضريبة في كل التشريعات الضريبية المقارنة التي تطبقها. وإن كان هناك خلاف بينها في هذا الإطار فإنه يتركز في مدي الكثرة التي يرد بها هذا التعدد في هذا التشريع أو ذاك.

- **إشكالية البحث:** وترنو هذه الدراسة إلي بحث منهج الضريبة علي القيمة المضافة المصرية في تعاملها مع هذه القضية، وذلك بالبحث في مسألة تعدد الأسعار التي تبنتها هذه الضريبة علي مدي تاريخ تطبيقها، ومدي أهمية مراعاتها لترشيد هذه الأسعار، في ضوء تطبيقات مماثلة في النظم الضريبية المقارن.

- **أهمية البحث:** لا شك في أن هذا البحث يكتسب أهميته من مدي قدرته علي كشف مدي توفيق المشرع المصري في تعامله مع هذه القضية الهامة، والإنعكاسات المختلفة لتوجهه في هذا المجال، وما يمكن للبحث أن يقدمه للمشرع من مقترحات يمكنها أن تقدم له سند ذي بال في هذا الخصوص، في ضوء الأيديولوجيات المختلفة للتشريعات الضريبية المقارنة.

- **خطة البحث:** في ضوء ذلك يعالج البحث هذه القضية في فصلين:

الفصل الأول: مرحلة تعدد أسعار الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية

الفصل الثاني: مرحلة ترشيد الأسعار وإنعكاساته في ظل عمومية التطبيق

الفصل الأول

تعدد أسعار الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية وإنعكاساته

الغالب أن يبدأ تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة بطريقة إنتقائية (مبحث أول). ومن المؤكد أن هذه الإنتقائية تستوجب تبني أسعار ضريبية متعددة لمقابلتها (مبحث ثان)

المبحث الأول

مفهوم ضريبة القيمة المضافة الإنتقائية وسياسة تعدد أسعارها

نتناول هذا المبحث في مطلبين علي النحو التالي:

المطلب الأول

ضريبة القيمة المضافة أسلوب متطور لتطبيق ضريبة الاستهلاك

من المعلوم أن الضرائب غير المباشرة بصفة عامة تُفرض على إستعمالات الدخل المختلفة، وتتنوع إلى نوعين: النوع الأول: يفرض على التداول، مثل ضريبة الدمغة. والنوع الثاني: يفرض على الإستهلاك consumption، فيتخذ من السلع والخدمات وعاءً له، ويدفعه المستهلك عند تحقق واقعة الإستهلاك النهائي¹، وينقسم بدوره إلى قسمين: القسم الأول: يجد نطاق خضوعه scope في بعض السلع والخدمات على سبيل الحصر، ويُطلق عليه الضريبة الخاصة على الإستهلاك، مثل الضريبة التي كانت تطبقها مصر بموجب القانون رقم 133 لسنة 1981م. والقسم الثاني: يفرض على جميع السلع والخدمات، أو على أعداد كبيرة منها، ويطلق عليه الضريبة العامة على الإستهلاك. وتختلف مسميات هذه الضريبة في النظم المقارنة، فتسمى ضريبة إنتاج Production Tax، وتسمى ضريبة مشتريات Purchases Tax، وتسمى ضريبة مبيعات Sales Tax، وتسمى ضريبة على رقم الأعمال Turnover Tax، وتسمى - أخيراً - بالضريبة على القيمة المضافة VAT أو Value Added Tax.²

¹ - د. عبد الهادي محمد مقبل، دور الضرائب غير المباشرة في تنمية إقتصاديات الدول الآخذة في النمو مع التطبيق على مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، 1988، ص. 58.

² - أنظر في تأكيد هذا النظر: د. عبد الهادي محمد مقبل، دور الضرائب غير المباشرة...، مرجع سابق، ص. 66، د. جلال الشافعي، الضريبة على رقم الأعمال، رسالة دكتوراه، كلية التجارة - جامعة عين شمس، 1973، ص. 3. ، د. فريد نجيب سامي، الضرائب السلعية والأسعار، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، 1976، ص. 3. ويرى أن جميع الضرائب السلعية تعد من قبيل " الضرائب التي تفرض على

فكان الضريبة العامة علي الإستهلاك يتم تطبيقها منذ زمنٍ بعيدٍ، ولكن بسياسات وطرق شتي، إلي أن أتت الضريبة علي القيمة المضافة متوجةً لكل هذه السياسات؛ حيث سبقتها إلي التطبيق عدة طرق وأساليب فنية يعد الأقرب شبيهاً منها بالضريبة علي القيمة المضافة كلا من أسلوب الضريبة المتتابعة علي رقم الأعمال وأسلوب الضريبة الوحيدة علي رقم الأعمال. **والضريبة المتتابعة (والمترامية) علي رقم الأعمال** عبارة عن أسلوب لتطبيق ضريبة الإستهلاك يتم من خلاله فرضها علي كل مراحل تداول السلع والخدمات التي ينتقياها التشريع الضريبي. ولكنها لاتسمح بنظام الخصم، لذا تفرض بأسعار منخفضة، حتى لا يكون عبؤها ثقيلاً علي المستهلكين. أما **الضريبة الوحيدة علي رقم الأعمال** فهي أسلوب يختار بموجبه التشريع الضريبي مرحلة واحدة من مراحل تداول السلعة ثم يقوم بفرض الضريبة عليها.

- **مفهوم القيمة المضافة الخاضعة للضريبة:** تعبر القيمة المضافة التي تصيبها هذه الضريبة - الضريبة علي القيمة المضافة- عن القيمة الزائدة التي تكتسبها السلعة أو الخدمة الخاضعة في كل مرحلة من مراحل تداولها، أو هي القيمة التي تمثل الفرق بين قيمة السلعة أو الخدمة في إحدى مراحل التداول وقيمتها في المرحلة السابقة عليها. وتتشابه الضريبة علي القيمة المضافة مع الضريبة المتتابعة علي رقم الأعمال، حيث تفرض هي الأخرى علي كل مرحلة من مرحلة التداول، مع إختلاف جوهري هو السماح بخصم الضريبة التي يتم سدادها في إحدى مراحل التداول من المرحلة التالية لها. وعادةً ما يبدأ تطبيق هذه الضريبة في أي دولة من دول العالم علي بعض السلع والخدمات. وفي ظل إتباع هذا المنهج الانتقائي تتعدد أسعارها. فما هي أسباب هذا التعدد؟ وما هو موقف تشريعنا الضريبي من ذلك؟ المطلب التالي يوضح ذلك:

المطلب الثاني

المنهج الإنتقائي ودوره في تعدد أسعار ضريبة القيمة المضافة

الغالب أن الدول النامية عندما تفكر في فرض الضريبة علي القيمة المضافة تبدأ بفرضها علي مجموعة منتقاة من السلع، وتبتعد عن الخدمات وذلك لسببين؛ السبب الأول: سهولة

الإستهلاك"، د. محمد رضا سليمان، دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الإقتصادي العربي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، 1980، ص 195.
وأنظر أيضاً:

- Dennis Parkinson, Value Added Tax in the E E C..., op. cit. p. 13.
- Birnard & Oldan , Reading on taxation in developing countries , Baltimore , 1964 , pp. 320 - 321. , J. F. Due , Sales Taxation , university Illinois press, 1995, pp.3,4.

التطبيق. والثاني: أن الخدمات لا تحتل مكاناً متميزاً من إنفاق الأسر المختلفة في الدول النامية.¹ وقد يختلف الأمر في الدول المتقدمة. حيث يتنامي قطاع الخدمات بهذه الدول بصورة مستمرة. ومن الطبيعي أن يثمر هذا المنهج الإنتقائي في فرض الضريبة الكثير من الأسعار الضريبية. والغالب أن تأتي كثرة أسعار الضريبة عندئذٍ تلبيةً لظروف إقتصادية وسياسية وإجتماعية معينة. غير أنه ينتج عنها صعوبات جمة في التطبيق.²

ونظراً لأن مصر تدخل في عداد الدول النامية، فمن ثم وجدناها تتبع المنهج الإنتقائي في فرض الضرائب السلعية غير المباشرة علي مدي تاريخها. غير أنها مدت نطاق هذه الضريبة - في مرحلة لاحقة- إلي بعض الخدمات بجانب السلع المصنعة دون غيرها من السلع. أما عن الأسعار الضريبية التي تبنتها التشريعات الضريبية المتعاقبة في نطاق الضرائب الإنتقائية فكانت متعددة بدرجة كبيرة. بل لا نغالي إذا قلنا أن هذا التعدد في أسعار الضرائب السلعية غير المباشرة بصفة عامة - بما في ذلك الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية التي طبقتها مصر في ظل القانون رقم 11 لسنة 1991 - ظل معاصراً لكافة هذه الضرائب في مصر علي مدي تاريخها. وفي ظل تطبيق ضريبة القيمة المضافة الإنتقائية بموجب قانون ضريبة المبيعات رقم 11 لسنة 1991 تعددت أسعار هذه الضريبة بصفة عامة بين الأسعار القيمية - التي تتخذ من قيمة الوعاء أساساً في تحديدها، والأسعار النوعية - التي تتخذ من نوع السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة (وحدات الطول، أو الوزن، أو العدد 0 0 0 الخ.) الأساس في تحديدها.

حيث كان السعر الأساسي للضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية في مصر هو 10 % . وكان يسري - بحسب الأصل- علي كافة السلع والخدمات الخاضعة للضريبة. واستثناءً من هذا الأصل أجاز القانون رقم 11 لسنة 1991 لرئيس الجمهورية تعديل سعر الضريبة بالنسبة لبعض السلع والخدمات. وبناء علي ذلك ، صدرت عدة قرارات جمهورية عدلت من سعر الضريبة بالنسبة لبعض السلع والخدمات، فخفضت هذا السعر إلي 5% بالنسبة لبعض السلع الضرورية، ورفعته إلي 15 % أو 25% أو 30% أو 45% بالنسبة لبعض السلع الأقل ضرورة - ولا نقل الكمالية - مثل السيارات، فضلاً عن وجود بعض الأحكام الخاصة الأخرى، التي تسمح بالجمع

¹ - Simon James and Clinton Alley, Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand, University of Exeter Business School, July 2008, p. 41.

² - Look; VAT Exemptions, Institute for Strategy and Business Economics University of Zurich, Working Paper Series, ISSN 1660-1157, Working Paper No. 133, October 2010, p.3.

بين الأسعار النوعية والأسعار القيمية في بعض الحالات؛ حيث ورد في الجدول رقم (1) الخاص بالسلع، والجدول رقم (2) الخاص بالخدمات- بعض السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بسعر قيمي بنسب معينة، مع وضع حد أدنى للضريبة لا يقل عنه. كما تضمنت المادة (2) والمادة (7) من القانون حكماً خاصاً بالنسبة للسلع والخدمات المصدرة للخارج: حيث نصت المادة (2) من القانون علي فرض الضريبة عليها بسعر صفر. وهكذا بلغ التعدد مداه فيما يتعلق بأسعار الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية التي طبقتها مصر بموجب القانون رقم 11 لسنة 1991 فهل كان هذا التعدد ايجابياً؟ الحقيقة لا. حيث أفرز هذا التعدد في أسعار الضريبة سواء في مصر أو في التشريعات المقارنة العديد من أوجه عدم العدالة للمكلفين في الكثير من المجالات. كما أنه كشف عن تراجع في حيادية هذه الضريبة في داخل النطاق الذي تم فرضها فيه، وذلك وفقاً لما نوضحه من خلال المبحث التالي.

المبحث الثاني

إنعكاسات تعدد أسعار الضريبة الإنتقائية علي المجتمع الضريبي

نتعرض لبيان إنعكاسات تعدد أسعار الضريبة الإنتقائية علي المجتمع الضريبي في المطلبين التاليين.

المطلب الأول

تأثر العدالة الضريبية بسبب تعدد أسعار ضريبة القيمة المضافة الإنتقائية

ربما نتحقق الكثرة في أسعار الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية بسبب تعدد الأسعار المرتفعة أو المنخفضة أو المتوسطة التي يتم تطبيقها. وقد يصيب التعدد السعر الأساسي فتطبق الضريبة بأكثر من سعر ضريبي أساسي واحد. ونتعرض لهذه القضايا تباعاً فيما يلي:

- الآثار السلبية لتعدد الأسعار المنخفضة: قد يرنو التشريع الضريبي في دولة ما إلي تبني مبدأ التعدد عند فرضه الضريبة علي القيمة المضافة من أجل تحقيق بعض الأهداف المالية أو الإقتصادية أو الاجتماعية؛ مثل زيادة الحصيلة الضريبية من إستهلاك بعض السلع، أو المساهمة في إعادة توزيع الدخل بين الأفراد، أو لتحقيق الرفاهية الإجتماعية... الخ. وهذا ما حدث في إيطاليا مع نهايات القرن الماضي؛ حيث شهد العقد الأخير من ذلك القرن تعدداً ملحوظاً في أسعار الضريبة علي القيمة المضافة في إيطاليا، علي النحو الموضح في الجدول التالي.

الجدول رقم (1)

أسعار ضريبة القيمة المضافة في إيطاليا (المدّة من 1987-1997)¹

السعر المرتفع %	السعر الأساسي %	السعر المتوسط %	السعر المنخفض الثاني %	السعر المنخفض الأول %	الفترة
38	18	-	9	2	سنة 1987
38	19	-	9	2	إبتداءً من 3-7-1988
38	19	-	9	4	إبتداءً من 1-1-1989
38	19	12	9	4	إبتداءً من 13-5-1991
-	19	12	9	4	إبتداءً من 1-1-1993
-	19	13	9	4	إبتداءً من 1-1-1994
-	19	16	10	4	إبتداءً من 24-2-1995
-	20	-	-	4	إبتداءً من 1-1-1997

يتضح لنا من الجدول السابق أنه في خلال العقد الأخير من القرن الماضي 1987-1997، تغير الهيكل القانوني لأسعار الضريبة علي القيمة المضافة في إيطاليا ثماني مرات. ورغم هذا التفاوت في تعدد الأسعار الضريبة علي مدي ذلك العقد فقد ثبت أن إستخدام الأسعار الضريبية المتعددة عند تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في إيطاليا لم يكن وسيلة فعالة لإعادة توزيع الدخل، أو لتحقيق الرفاهية الإجتماعية هناك خلال العقد محل الدراسة. بل إن هذه الدراسة أثبتت أن الأثر الكلي لهذا التعدد كان سلبياً، وأدي إلي تزايد درجة البغض الاجتماعي؛ بسبب عدم المساواة التي حققها هذا التعدد.²

- الآثار السلبية لتعدد الأسعار الأساسية: الغالب أن يأتي تعدد أسعار الضريبة بعيداً عن السعر الأساسي لها. ومع هذا وجدنا المكسيك تطبق الضريبة علي القيمة المضافة بسعرين

¹ - **The source:** Economia, Dipartimento di Economia Pubblica, Via del Castro.p. Laurenziano, 9 - 00161, Working Paper No. 40, Roma, (Italy).p. 26.

² - Ibid.p.22.

ضريبيين أساسيين مختلفين اعتباراً من أول يناير سنة 1981؛ السعر الأول 15% لينطبق علي كل إقليم الدولة، والسعر الآخر تفضيلي لينطبق علي المنطقة الحدودية للمكسيك مع الولايات المتحدة الأمريكية بعرض عشرين كيلومتراً، وكان 10%¹. ثم ارتفع هذان السعران إلي 16% و 11% علي الترتيب إعتباراً من بداية سنة 2010م. غير أن كثرة توجه المكسيكيين إلي هذه المنطقة التفضيلية للتسوق من هذه الأماكن؛ بسبب رخص أثمان السلع فيها بفعل هذه المعاملة التفضيلية، وقوائم الإنتظار الكثيفة للمتوجهين إلي هذه المناطق والمغادرين لها، الذي تسبب فيها ذلك تولدت عنه مشكلات إجتماعية واقتصادية كثيرة للمجتمع الضريبي في المكسيك.² مما أدي إلي زيادة التذمر في المجتمع الضريبي المكسيكي من هذه السياسة التفضيلية.

- الآثار السلبية لتعدد الأسعار بسبب عيوب الصياغة التشريعية: قد تتسبب عيوب الصياغة التي تتال التشريع الضريبي في تطبيق أسعار ضريبية لا تتوافق مع فلسفة هذا التشريع. وهذا هو ما حدث في مصر في ظل تطبيق القانون رقم 11 لسنة 1991؛ حيث نص ذلك القانون علي خضوع بعض خدمات محددة للضريبة إنتقاها وعددها علي سبيل الحصر، وأخضع بعضاً منها للسعر الأساسي وقدره 10% في حين أخضع البعض الآخر منها للضريبة بالسعر المنخفض وقدره 5%. إلا أن عيوب الصياغة التشريعية التي لازمت بعض نصوص هذا القانون، وكذا إستغلال هذه النصوص للنفاد إلي توسيع نطاق الخدمات الخاضعة لهذه الضريبة، كما حدث بخصوص خدمات التشغيل للغير التي هزت قاعدة اليقين في التشريع الضريبي المصري أسفراً عن غياب العدالة في تحديد بعض أسعار الخدمات بالمقارنة بغيرها من الخدمات الأخرى. ومن ثم تسببت الصياغة المعيبة للتشريع الضريبي الذي يعترف بتعدد أسعار الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية في مصر في إحداث تفاوت غير مسوغ في المراكز القانونية للمستفيدين من الخدمات المختلفة، بحيث أسفر التطبيق عن خضوع خدمات للضريبة بالسعر المنخفض وهو 5% في ذات الوقت الذي خضعت فيه خدمات أخرى لا يستفيد منها سوي العامة للسعر الأساسي وكان 10%، رغم أن العدالة الضريبية كانت توجب عكس ذلك. بل لقد ظلت بعض الخدمات خارج نطاق الخضوع للضريبة مثل الاستشارات الهندسية رغم خضوع خدمات أخرى من جنسها،

¹ - Vera Kononova and John Whalley, RECENT RUSSIAN DEBATE ON MOVING FROM VAT TO SALES TAXES AND ITS GLOBAL IMPLICATIONS, NBER WORKING PAPER SERIES, Working Paper 15615, Cambridge, MA 02138, December 2009, p.19.

² -W. Davis, THE EFFECTS OF PREFERENTIAL VAT RATES NEAR INTERNATIONAL BORDERS: EVIDENCE FROM MEXICO, National Tax Journal, March 2011, 64 (1), 85-104, p. 85.

مثل المقاولات بل وتأتي بعدها في المرتبة بالسعر الأساسي. وهذا أيضاً ما كان ليحدث لو كان التشريع الضريبي خالياً من عيوب الصياغة.

المطلب الثاني

تعدد الأسعار ودوره في تراجع حيادية الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية

قد تستهدف الدولة من فرض الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية تفضيل بعض السلع أو الخدمات علي بعض، وذلك بقصر نطاق الخضوع لهذه الضريبة علي بعضها دون بعض. وفي نطاق السلع والخدمات الخاضعة للضريبة قد تستهدف الدولة تمييز بعضها علي بعض أيضاً، فتحدد لها أسعاراً ضريبية مختلفة، تختلف بحسب ما تريد تحقيقه من تمييز معين لكل طائفة منها. ومثل هذا الموقف إن تم فإنه وإن كان ينال من مبدأ حيادية الضريبة، إلا أن اتجاه الدولة إليه ينبئ عن رغبتها في تحقيق هذه اللاحيادية. غير أن سوء تنظيم نصوص التشريع الضريبي قد ينال من أغراض الدولة، أو يقف حائلاً بينها وبين هذه اللاحيادية المقصودة إلي لحيادية غير مقصودة، حين يمتد نطاق الخضوع إلي خارج النطاق الذي أراده المشرع، أو علي العكس حين ينحسر عن بعض السلع والخدمات التي أراد المشرع شمولها بالخضوع للضريبة، أو عندما يتسبب تطبيق الضريبة بسعر معين مختلف إلي تحقيق بعض العوار بما ينال من حيادية الضريبة داخل النطاق الضيق للخضوع لها. وفي مثل هذه الظروف تتراجع حيادية الضريبة تراجعاً سلبياً لا يحقق الأهداف التي يمكن أن تبتغيها الدولة من وراء فرض الضريبة بهذه الصورة الإنتقائية، سواء من حيث مبدأ الخضوع، أو من حيث تحديد الأسعار الضريبية داخل النطاق الخاضع للضريبة.

وبالنظر إلي الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية التي طبقتها مصر علي مدي ربع قرن نجدها قد أثرت سبيل لحيادية هذه الضريبة في خصوص السلع والخدمات معاً. ففي نطاق السلع، قصرت مبدأ الخضوع علي السلع المصنعة وحدها دون باقي السلع، باستثناء بعض سلع الجدول رقم (1) الذي رافق ذلك القانون، والتي خضعت للضريبة رغم أنها كانت غير مصنعة. وبالنسبة للخدمات، إقتصرت نطاق الخضوع للضريبة علي عدة خدمات معينة تضمنها الجدول رقم (2) الذي رافق ذلك القانون أيضاً. ومع التسليم بأحقية المشرع في سلوك هذا السبيل لتمييز بعض السلع والخدمات علي بعض، من أجل تحقيق بعض الأغراض الإجتماعية والإقتصادية، جنباً إلي جنب مع الغرض المالي للضريبة، إلا أن تطبيق تلك الضريبة بهذه الإنتقائية ترتب عليه إنحسار نطاق الخضوع للضريبة عن بعض السلع التي لم يكن المشرع ليجعلها خارج نطاق الخضوع للضريبة. كما ترتب علي تعدد أسعار الضريبة كذلك تمييز بعض السلع الخاضعة

للضريبة علي السلع المعفاة منها بصورة لم يكن المشرع ليقبل بها عند بدء تحديده لكل سعر منها.

الفصل الثاني

ترشيد الأسعار وإنعكاساته في ظل عمومية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة

نتناول قضية ترشيد أسعار الضريبة علي القيمة المضافة في ظل عمومية تطبيقها من خلال مطلب تمهيدي ومبحثين:

المطلب التمهيدي

الظروف الموائمة للتحويل نحو عمومية التطبيق وتقديرها

عادةً ما يتواكب مع التحويل إلي عمومية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة بعض الظروف الإقتصادية (فرع أول). فهل كانت الظروف الإقتصادية التي واكبت تحول مصر نحو عمومية التطبيق تستلزم هذا التحويل؟ (فرع ثان).

الفرع الأول

ظروف التحويل لعمومية التطبيق في مصر والتشريعات المقارنة

- مواكبة التحويل في التشريعات المقارنة لثورة الإصلاحات الضريبية: منذ مطلع العقد التاسع من القرن الماضي ومعظم دول العالم دائبة علي تطوير نظمها الضريبية. وتأتي الضريبة علي القيمة المضافة علي رأس أولويات هذه الدول في هذا الإطار. فخلال الفترة من سنة 1984 حتي سنة 1989، أي في خلال خمس سنوات فقط شهد العالم تطورات كبيرة في تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة أثمرت ما يربو علي العشرين إصلاحاً. لتفوق بذلك الإصلاحات التي لحقت بهذه الضريبة علي مدي ثلاثة عقود سابقة علي ذلك التاريخ¹. وتركزت معظم هذه الإصلاحات في عدة أمور أتت علي رأسها: تخفيض عدد أسعار الضريبة، ومن ثم ترشيدها.

وإذا طالعنا تجربة المملكة المتحدة علي سبيل المثال في هذا الإطار نجد أن تخفيض عدد أسعار الضريبة علي القيمة المضافة مع عمومية التطبيق أدي إلي انخفاض تكاليف الإمتثال للضريبة هناك سنة 1989 من 10% إلي 3.7%. وان كان قد ساهم في ذلك أيضاً عدة عوامل مساعدة أخري حدثت في ذلك العام مثل: تقليل عدد الإعفاءات، وتوعية المجتمع الضريبي،

¹ - Glenn P. Jenkins, TAX REFORM: LESSONS LEARNED The Harvard Institute for International Development, Harvard University, Cambridge, Massachusetts 02138, Development Discussion Paper No. 281, February 1989, p.1.

وإكساب الإدارة الضريبية الخبرات الإدارية والفنية المناسبة، ورفع حد التسجيل - من 24000 جنيه إسترليني إلى 40000 جنيه إسترليني¹.

الفرع الثاني

تقدير تحول مصر لعمومية التطبيق في ضوء التشريعات المقارنة

في أوقات الأزمات الاقتصادية، تنخفض إيرادات الدولة انخفاضاً حاداً بسبب تأثر إيراداتها من الضرائب، سواء ضرائب الدخل أو ضرائب الاستهلاك. وتنخفض أسعار السلع والإيرادات المتصلة بها. وترتفع نسبة التهرب الضريبي. وهنا يتزايد عجز الموازنة العامة. ويستحيل علي الدولة تمويل موازنتها بالقدر الملائم لتغطية نفقاتها. ورغم حاجة الدولة إلي المزيد من النفقات الإجتماعية في هذه المرحلة لتنشيط الطلب علي سلع الاستهلاك، فإنه يصعب عليها زيادة مواردها لتحقيق ذلك من خلال زيادة أسعار ضرائب الدخل المفروضة علي العمل ورأس المال؛ بسبب حاجتها عندئذٍ إلي مزيد من التوظيف وتشجيع الإستثمار. كما أن زيادة الضريبة علي الشركات في أوقات الأزمات قد يعمق من الأزمة. وهنا يكون الحل الأمثل لتوفير إيرادات عامة للدولة أو للمحافظة علي حجم هذه الإيرادات عند المستوي السائد قبل الأزمة هو توسيع نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة أو زيادة أسعارها. لكن هذا الإجراء يتطلب تقديراً معتبراً للآثار الإقتصادية لهذه الزيادات علي مستوي كل من الإقتصاد الكلي والإقتصاد الجزئي؛ حيث إن أسعار السلع والخدمات ترتفع يقينا - سواء كلياً أو جزئياً - بسبب ارتفاع أسعار الضريبة.² وإذا صح لنا اعتبار التحول نحو التطبيق الكامل للضريبة علي القيمة المضافة هو بمثابة الإصلاح التشريعي، فمن المؤكد أن مثل هذا الإصلاح قد لا يؤتي ثماره. كما أنه يخلف وراءه أثراً سلبيةً علي توزيع الدخل، أو علي الطبقات الدنيا من بعض المجتمعات.³

فإذا نظرنا إلي الوضع في مصر نجدها قد سارت في الإتجاهين في ذات الوقت؛ ذلك أنها وسعت من نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة بمدى إلي كافة السلع، بعد أن كان مقصوراً علي السلع المصنعة فحسب. وإلي كافة الخدمات، بعدما كان مقصوراً علي خدمات منصوص عليها علي سبيل الحصر فقط. وفي نفس الوقت رفعت السعر الأساسي للضريبة من 10% إلي 14%،

¹ - Ibid. Loc. Cit.

² - VALUE ADDED TAX IN THE ECONOMIC CRISIS CONTEXT

Mara Eugenia Ramona, Mara Cristian and Cuceu Ionut, Babes-Bolyai University Cluj-Napoca Faculty of Economics Science and Business. Cod JEL: H23, H3, H22, G18.2010.p.389.

³ - Je_rey Owens and Edward Whitehouse, Tax reform for the 21st century1996, MPRA Paper No. 21135, posted 7. March 2010, p.1.

باستثناء السنة المالية اللاحقة لبداية تفعيل عمومية التطبيق، والتي ارتفع السعر خلالها إلى 13% فقط. غير أنها ألغت السعر المرتفع وكان مقداره 25% وإن كانت قد عوضته بإدراج الكثير من السلع التي كان يطبق عليها ذلك السعر في الجدول المرافق للقانون، وفرضت عليها الضريبة المقررة بموجب هذا الجدول بأسعار معينة. بالإضافة إلى أسعار أخرى إعتبرها القانون تخص ضريبة القيمة المضافة. وعلى الجانب الآخر ألغت السعر المنخفض الآخر الذي كان مفروضاً على حديد التسليح بنسبة 8% اكتفاءً بالسعر المنخفض الذي كان مطبق على العديد من السلع والخدمات وهو 5%، مع قصر تطبيقه على الآلات والمعدات فقط.

وإذا نظرنا إلى لتشريعات المقارنة التي رفعت سعر الضريبة على القيمة المضافة تحت ضغط الظروف الاقتصادية على النحو الذي حدث في مصر نجد أن العديد من دول الإتحاد الأوربي قد لجأ إلى رفع سعر الأساسي للضريبة على القيمة المضافة مع سنة 2009م. بعد الأزمة المالية العالمية التي ضربت العالم سنة 2008¹. بعدما إمتدت الآثار الاقتصادية السلبية لهذه الأزمة إلى النيل من إقتصادات هذه الدول. والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (2)

اثر الأزمة المالية لسنة 2008 على السعر الأساسي للضريبة في عدة دول²

الدولة	تاريخ الزيادة	السعر قبل الزيادة	السعر بعد الزيادة	معدل الزيادة	السعر الحالي
ج. التشيك	أول يناير 2010	19%	20%	1%	21%
استونيا	أول يوليو 2009	18%	20%	2%	20%
اليونان	15 مارس 2010	19%	21%	2%	23%
	أول يوليو 2010	21%	23%	2%	
أسبانيا	أول يوليو 2010	16%	18%	2%	21%

¹ – Ibid. Loc. Cit.

² – المصدر: بيانات من مراجع مختلفة هي:

– Caitlin Hartley and Molly Thompson, Worldwide VAT, GST

and Sales Tax Guide, 2016, © 2016 EYGM Limited. London SE1 2DA

United Kingdom. pp.1091 – 1094.

– Mara Eugenia Ramona, Mara Cristian and Cuceu Ionut, Babes-Bolyai University Cluj-Napoca, VALUE ADDED TAX IN THE ECONOMIC CRISIS CONTEXT. Faculty of Economics Science and Business. Cod JEL: H23, H3, H22, G18.2010.p.391.

%21	%3	%21	%18	أول يناير 2009	لاتفيا
	%1	%22	%21	أول يناير 2011	
%21	%1	%19	%18	أول يناير 2009	ليتوانيا
	%2	%21	%19	أول سبتمبر 2009	
%27	%5	%25	%20	أول يوليو 2009	المجر
%23	%1	%23	%22	أول يناير 2011	بولندا
%23	%1	%21	%20	أول يوليو 2010	البرتغال
	%2	%23	%21	أول يناير 2011	
%20	%5	%24	%19	أول يوليو 2010	رومانيا
%20	%1	%20	%19	أول يناير 2011	سلوفاكيا
%24	%1	%23	%22	أول يوليو 2011	فنلندا
%20	%2.5	%17.5	%15	أول يناير 2010	المملكة المتحدة
	%2.5	%20	%17.5	4 يناير 2011	

وهكذا أفرزت لنا السياسات المالية في الدول المختلفة للإتحاد الأوروبي عشرة مستويات مختلفة من السعر الأساسي للضريبة علي القيمة المضافة؛ المستوي الأدنى منها هو 15% ؛ حيث من المحظور علي دول الاتحاد تخفيض السعر الأساسي للضريبة إلي أقل من 15% طبقا لقرار اللجنة الأوروبية imposed by the European Commission¹ كما سيوضح لنا فيما بعد- كما في قبرص، ولكسمبورج. وأعلي مستوي بلغ 25% كما في المجر، والسويد، والدنمارك. أي بمتوسط سعر قدره 20.7%. وتدور الأسعار الأساسية للضريبة علي القيمة المضافة في دول الإتحاد الأوروبي الآن بين 20% كما في معظم دول الإتحاد وبين 27% كما في المجر، بمتوسط سعر ضريبي قدره 23.5%² فإذا رجعنا إلي الضريبة علي القيمة المضافة المصرية في ضوء

¹ – Ernst & Young , International VAT , A guide to practice and procedures in 21 Countries , Ernst & young international , London , 1991 p. 13

² –Caitlin Hartley and Molly Thompson, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2016, © 2016 EYGM Limited. London SE1 2DA United Kingdom. Pp. 1091 – 1094.

ذلك نجد أن السعر الأساسي الذي تعنتقه الآن وهو 14 % ، وان كان يزيد بنحو 40% عن السعر الأساسي السابق له، وكان 10% ، إلا أنه ما يزال من الأسعار الأساسية المنخفضة في العالم. وهكذا يتضح لنا أن التحول نحو التطبيق الكامل للضريبة علي القيمة المضافة، أو إتجاه الدول المختلفة لرفع السعر الأساسي لهذه الضريبة بها غالباً ما تحوطه بعض الظروف الإقتصادية الصعبة.

المبحث الأول

تحديد السعر الأساسي للضريبة وانعكاساته في ضوء عمومية التطبيق

عندما تتحول الدولة نحو عمومية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة ، فغالبا ماتقوم برفع السعر الأساسي (مطلب اول) ومثل هذا التوجه له إنعكاساته علي المجتمع الضريبي (مطلب ثان)

المطلب الأول

الغالب تزامن عمومية التطبيق مع رفع السعر الأساسي للضريبة

عادةً ما يصاحب تحول السياسة الضريبية نحو زيادة الإعتماد علي الضرائب غير المباشرة في تمويل موازاناتها الإعتقاد بأهمية ذلك للاقتصاد الكلي للدولة؛ لما يؤدي إليه تحويل بعض الأعباء الضريبية عن الدخول الناتجة من العمل ورأس المال إلي الضرائب السلعية، وأهمها الضريبة علي القيمة المضافة من إنخفاض في تكاليف عنصر العمل، مما يؤدي إلي إنخفاض تكلفة المنتجين، وتحسين الطلب علي اليد العاملة. فضلاً عن أن الزيادة في الضريبة علي القيمة المضافة من شأنه رفع أسعار الواردات دون تحمل الصادرات بأية ضريبة؛ بسبب تطبيق سعر صفر عليها، الأمر الذي يؤدي إلي الإنخفاض النسبي في أسعار الصادرات. وأخيراً فإن من شأن ذلك تحفيز النمو والتنافسية، وخلق وتنمية فرص العمل¹. وهكذا يكون إنتقال السياسة المالية من تخفيض عبء الضريبة علي المرتبات إلي زيادة عبء الضريبة علي القيمة المضافة في صالح الأفراد الذين يتحقق معظم دخلهم من العمل. وتكون مكاسب هذا التحول أكثر في القطاعات التي تستفيد من إنخفاض إشتراكات التأمين الإجتماعي علي أرباب الأعمال².

لذا رأينا العديد من دول العالم تنتهج سياسة رفع أسعار ضريبة القيمة المضافة مع تخفيض إلتزامات العمال وأرباب الأعمال في نفس الوقت، فالدنمارك علي سبيل المثال طبقت مثل هذه

¹ – LIRSA–CNAM and IZA, Incidence of a “Social VAT” Reform: A French Scenario, Therese Rebière, Discussion Paper No. 7127, January 2013. P.O. Box 7240, 53072 Bonn, Germany 2013.p.2.

² – Ibid. p.140

السياسة سنة 1987 بإلغاء الضريبة المباشرة علي المساهمات الإجتماعية لأرباب الأعمال، وفي المقابل رفعت سعر الضريبة علي القيمة المضافة بنسبة 2%¹ من السعر السابق. وما حدث في الدنمارك حدث مثله في العديد من الدول مثل ألمانيا²، والمجر³، وفرنسا⁴، والمملكة المتحدة⁵، المكسيك.

وهكذا يتضح لنا أنه مع كل إصلاح للضريبة علي القيمة المضافة في التشريعات المقارنة يبتغي توسعة الوعاء الخاضع لها، أو رفع أسعارها بغرض زيادة إيرادات الدولة منها عادة ما يكون مصاحباً لسياسة مالية تتخذ خطوات موازية، يترتب عليها نقص في الإيرادات العامة للدولة. فهل هذا ما حدث في مصر؟ وبمعني آخر هل كان تحول مصر إلي التطبيق الكامل للضريبة علي القيمة المضافة ليشمل جميع السلع والخدمات مع رفع سعرها مصاحباً لسياسات مالية أخرى، تسببت في نقص الإيرادات الضريبية للدولة المصرية؟ الواقع نعم. ذلك أنه رغم أن التحول نحو التطبيق الكامل للضريبة علي القيمة المضافة كان بسبب إلزام مصر بشرطية صندوق النقد الدولي، إلا أن مصر كانت قد إتخذت عدة إصلاحات في سياساتها المالية؛ بغية تحسين مناخ الإستثمار، وتهيئة المناخ الملائم لجذب المزيد من الإستثمارات الأجنبية المباشرة. وفي سبيلها لإتمام ذلك أصدرت مصر القانون رقم 91 لسنة 2005م. بخصوص ضريبة الدخل. وكان من أهم ما أتى به ذلك القانون في هذا الاتجاه هو تخفيض أسعار الضرائب علي الدخل، خاصة في شرائح الدخل المرتفع.

المطلب الثاني

إنعكاسات رفع السعر الأساسي مع عمومية التطبيق علي المجتمع الضريبي

مما لا شك فيه أن رفع السعر الأساسي للضريبة علي القيمة المضافة، مع عمومية التطبيق علي كافة السلع والخدمات له إنعكاساته المباشرة سواء علي الاستقرار النهائي لعبء هذه الضريبة (فرع أول) أو علي الحصيلة الضريبية (فرع ثان).

¹ –Ibid. p.2

² – Ibid. loc. Cit.

³ – Ibid. loc. Cit.

⁴ – Ibid. loc. Cit.

⁵ –Simon James and Clinton Alley, Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand, University of Exeter Business School, July 2008, p.43.

الفرع الأول

إنعكاسات رفع السعر الأساسي علي الاستقرار النهائي لعبء الضريبة

الواقع أن تأثير رفع سعر ضريبة القيمة المضافة علي أسعار التعاملات الضريبية ليس آنيا بالضرورة، وإنما يتوقف علي عدة عوامل مثل: طبيعة السوق، والظروف الإقتصادية العامة من ازدهار أو كساد، ومرونة الطلب علي السلعة... إلخ.¹ فقد يفضل المنتجون إمتصاص سعر الضريبة المرتفع أو جزء كبير منه للمحافظة علي الطلب علي منتجاتهم. وهذا من شأنه التأثير بالسلب علي أرباحهم، خاصةً عندما لا يكون لهم مركز تنافسي معتبر في السوق، أو عندما تكون المنافسة قوية ويكون الطلب علي منتجاتهم مرناً... إلخ. وعلي أية حال فإن الارتفاع الطفيف في أسعار الضريبة علي القيمة المضافة قد لا يكون له آثار محسوسة علي نقص الإستهلاك، ولكنه يأتي بحصيلة ضريبية ذات قيمة حقيقية للدولة.

ومن الطبيعي أن الأسعار المرتفعة للضريبة علي القيمة المضافة تقود إلي ارتفاع معدلات التضخم². فعادةً ما تؤدي زيادة سعر الضريبة علي القيمة المضافة - من خلال ارتفاع الأسعار - إلي ارتفاع معدل التضخم. ومع أن الارتفاع في معدل التضخم عندئذٍ يكون مجرد صدمة مؤقتة ما تلبث أن تتراجع علي المدى الطويل، إلا أن هذه الزيادة في الأسعار يكون لها تأثير تنازلي علي مستويات الدخل المعاصرة لها. وبالتالي يكون من آثار رفع سعر هذه الضريبة أن تتحقق تنازليتها ضد الدخل الآتي المعاصر لهذه الزيادة في سعر الضريبة.

- تطبيقات من النظم الضريبية المقارنة:

عندما إنتقلت جمهورية الدومينيكان إلي التحول نحو التطبيق الكامل للضريبة علي القيمة المضافة سنة 2005م. بتعميمها فرض هذه الضريبة علي السلع والخدمات - كما حدث في مصر بموجب القانون رقم 67 لسنة 2016- رفعت سعر الضريبة كذلك في ذات التاريخ - كما حدث في مصر أيضاً- ولكن من سعر بئنة 8 % إلي سعر بئنة 12% أي بنسبة 50 % من السعر السابق مرةً واحدةً. وعلي الرغم من أن هذه الزيادة في سعر الضريبة قد أعملت أثرها في زيادة المعدل الفعلي لفرض الضريبة عما كان عليه الحال قبل زيادة سعر الضريبة - من 8 %

¹ - راجع في تفاصيل ذلك: د. عبد الهادي مقبل، ود. أحمد يوسف الشحات، قراءات في المالية العامة، مكتبة جامعة طنطا، 2010، ص 192 وما بعدها.

² - Mara Eugenia Ramona, Mara Cristian and Cuceu Ionut, Babes-Bolyai University Cluj-Napoca, VALUE ADDED TAX IN THE ECONOMIC CRISIS CONTEXT. Faculty of Economics Science and Business. Cod JEL: H23, H3, H22, G18.2010.p.390.

إلي 12% - إلا أن التطبيق الفعلي للضريبة بالسعر الجديد وهو 12% أثبت كذلك أن الزيادة في السعر الفعلي للضريبة كانت بمعدل أكبر بالمقارنة بمثيلاتها التي كانت مطبقة خلال مرحلة سريان الضريبة بسعر 8% 0 والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (5)

السعر الفعلي للضريبة في الدومينيكان حال تعميم فرضها مع رفع سعرها الأساسي لـ 12%

المنطقة	1	2	3	4	5	المتوسط
المناطق الريفية	2.13%	2.45%	3.13%	3.60%	4.42%	3.15%
المناطق الحضرية	2.45%	2.88%	3.21%	4.07%	4.90%	3.50%
المشتريات الحكومية	2.61%	3.25%	3.73%	4.18%	4.68%	3.69%
المتوسط	2.32%	2.80%	3.35%	4%	4.72%	3.44%

حيث الثابت من هذا الجدول¹، أن المتوسط الفعلي لسعر الضريبة في الخمس الأدنى من الأسر بلغ 2.32% بعد أن كان 1.48% في ظل سريان الضريبة بسعر 8% أي بزيادة قدرها 64% من السعر الفعلي السابق، في حين بلغ سعر الضريبة الفعلي الذي يصيب الشريحة الأعلى من المجتمع علي مستوي الدولة 4.72% بدلاً من 2.82% الذي كان سائداً قبل رفع سعر الضريبة؛ أي بزيادة قدرها 60% من السعر الفعلي السابق. أما الشرائح الثلاث الأخرى، من الثانية إلي الرابعة، فقد بلغ المتوسط الفعلي لسعر الضريبة عليها علي الترتيب: 0.80% ، 3.35% و 4% بعد أن كانت علي الترتيب أيضاً 1.81% ، 2.13% ، 2.57% أي بزيادة قدرها - علي الترتيب كذلك - 65% و 64% و 64% .

الفرع الثاني

انعكاسات رفع السعر الاساسي علي الحصيلة الضريبية

عن العلاقة بين إرتفاع سعر الضريبة علي القيمة المضافة وبين نسبة مساهمتها في إجمالي الحصيلة الضريبية في دولة ما فإنه يمكن التعرف علي مؤشرات لها من خلال الجدول التالي²:

¹-Glenn P. Jenkins, Hatice Jenkins and Chun-Yan Kuo, IS THE VALUE ADDED TAX NATURALLY PROGRESSIVE? Queen's Economics Department Working Paper No. 1059, Kingston, Ontario, Canada, K7L 3N6, 4-2006 pp. 12, 19.

² - مصدر البيانات الواردة بهذا الجدول بالنسبة للدول الأجنبية:

الجدول رقم (6)

في العلاقة بين ارتفاع سعر الضريبة وبين إجمالي الإيرادات الضريبية

الدولة	سعر الضريبة	نسبة إيراداتها إلى الإيرادات الضريبية	الدولة	سعر الضريبة	نسبة إيراداتها إلى الإيرادات الضريبية
الدنمارك	25%	19.5%	المملكة المتحدة	17.5%	18.2%
المجر	25%	26.1%	البرتغال	17.5%	23.2%
السويد	25%	16.8%	تركيا	17%	24.2%
أيسلندا	24.5%	29.7%	ألمانيا	16%	18.4%
النرويج	23%	19.2%	أسبانيا	16%	17.5%
سلوفاكيا	23%	22.3%	لوكسمبورج	15%	15%
تشيكوسلوفاكيا	22%	18.3%	المكسيك	15%	18.7%
فنلندا	22%	17.4%	نيوزيلندا	12.5%	24.7%
بولندا	22%	22.00%	استراليا	10%	12.1%
بلجيكا	21%	16.3%	كوريا الجنوبية	10%	17%
ايرلندا	21%	23.1%	سويسرا	7.5%	13.1%
فرنسا	20.6%	16.8%	كندا	7%	14.3%

- James R. Hines Jr., TAXING CONSUMPTION AND OTHER SINS NATIONAL BUREAU OF ECONOMIC RESEARCH, 1050 Massachusetts Avenue, Cambridge, MA 02138, Working Paper 12730, December 2006.p.34.

- وبالنسبة لمصر المصدر: مصلحة الضرائب علي المبيعات؛ حيث بلغت إجمالي حصيلة جمهورية مصر العربية من ضريبة المبيعات في ذلك العام مبلغ 17.120 مليار جنيه من إجمالي إيرادات ضريبة مقدارها 64.347 مليار جنيه بنسبة 26.6% 0 ومن الجدير بالذكر أن إجمالي الإيرادات العامة للدولة في ذلك العام كانت 86.293 بلغت نسبة مساهمة ضريبة المبيعات فيها 19.84%.

النمسا	2 0%	18.8%	اليابان	5%	8.9%
إيطاليا	2 0%	15.4%	مصر	10%	26.6%
اليونان	18%	21.8%	-	-	-

و يتضح لنا من هذا الجدول أن حصيللة الضريبة علي القيمة المضافة إلي إجمالي الحصيللة الضريبية في أي دولة من دول العالم تتناسب طردياً إلي حد كبير مع سعرها، بحيث إنه كلما إرتفع سعر الضريبة علي القيمة المضافة مع اتساع وعائها، تزداد حصيلتها. وبالتالي تزيد نسبة مساهمتها في إيرادات الدولة بالمقارنة بغيرها من الضرائب المطبقة فيها. فالدول التي كانت تطبق الضريبة، في ضوء ذلك الجدول، بسعر يتراوح بين 20% و 25% كانت نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة في إجمالي حصيلتها الضريبية تتراوح بين 18.3% كما في تشيكوسلوفاكيا وبين 29.7% كما في أيسلندا. والدول التي كانت تطبق الضريبة بسعر يتراوح بين 15% و 20% كانت نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة في إجمالي حصيلتها الضريبية تتراوح بين 15% في لوكسمبورج وبين 24.2% كما في تركيا. أما الدول التي كانت تطبق الضريبة بسعر يتراوح بين 10% و 12.5% فقد كانت نسبة مساهمة ضريبة القيمة المضافة في إجمالي حصيلتها الضريبية تتراوح بين 12.1% كما في استراليا وبين 24.7% كما في نيوزيلندا.

وهكذا يتبين لنا أن تعاصر رفع السعر الأساسي للضريبة علي القيمة المضافة مع عمومية تطبيقها له إنعكاساته الهامة علي المجتمع الضريبي سواء بالنسبة للأثر النهائي لاستقرار عبء الضريبة، أو فيما يتعلق بوفرة الحصيللة الضريبية.

المبحث الثاني

إنعكاسات عمومية التطبيق علي الأسعار غير الأساسية للضريبة

مع عمومية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة قد يتبني المشرع سعر مرتفع عن السعر الأساسي (مطلب أول) وقد يطبق السعر صفر بقصد تحقيق أغراض إقتصادية (مطلب ثان).

المطلب الأول

إنعكاسات عمومية التطبيق علي الأسعار غير الأساسية الإيجابية

نتعرض في الفرعين التاليين لتقدير المعالجة التشريعية لكل من السعر المنخفض وأسعار ضريبة الجدول في ظل عمومية التطبيق.

الفرع الأول

تقدير المعالجة التشريعية للسعر المنخفض في ظل عمومية التطبيق

مع صدور القانون رقم 67 لسنة 2016 بالتحويل نحو التطبيق الكامل للضريبة علي القيمة المضافة فإنه كاد يلغي السعر المنخفض وهو 5%. ولولا أن قانون الإستثمار كان قد قيد القانون الجديد بنصه علي خضوع السلع الآلات والمعدات للضريبة بهذا السعر المنخفض لأطاح بها القانون الجديد أيضاً من هذه المعاملة التفضيلية. ولذا إقتصر فرض الضريبة علي القيمة المضافة في مصر بالسعر المنخفض وهو 5% علي هذه الآلات الرأسمالية وحدها. أما عن مصير السلع والخدمات التي كانت تخضع للضريبة بسعر منخفض في رحاب قانون ضريبة المبيعات رقم 11 لسنة 1991م. فبعضها دخل الجدول المرافق للقانون الجديد وظلت هذه السلع خاضعة للضريبة بهذا السعر المنخفض، إلا أنها طبقت عليها أحكام ضريبة الجدول، وأهمها حرمانها من خصم ضريبة المدخلات، فأصبحت بذلك خاضعة لمعاملة ضريبة أسوأ من ذي قبل، وبعضها الآخر تم إعفاؤه من الضريبة مثل البن والأدوية والمواد الفعالة الداخلة في إنتاجها، ولو كانت مستوردة.

أما عن تقدير موقف الضريبة علي القيمة المضافة المصرية في خصوص قصرها تطبيق السعر المنخفض علي السلع الرأسمالية وحدها، فلقد ثبت من التجارب العملية لتطبيق الضريبة علي القيمة المضافة في التشريعات المقارنة أنه ولو أن فرض هذه الضريبة بسعر ضريبي واحد ينطبق علي امتداد إقليم الدولة ويصيب كل السلع والخدمات مع تبني القليل من الإعفاءات هو الأرشد والأقوم عند التطبيق¹، إلا أنه يجدر الأخذ بمبدأ تعدد أسعار الضريبة علي القيمة المضافة، حتي يمكن إستغلالها الإستغلال الأمثل كأداة من أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة لتحقيق بعض الأهداف الإجتماعية إلي جانب أهدافها الأساسية المالية.² وفي ضوء ذلك تم التوافق بين دول الإتحاد الأوربي في فبراير 2006م. علي ضرورة تبني سعر منخفض، وتطبيقه علي بعض السلع والخدمات، علي أن تكون الخدمات كثيفة العمالة من بينها؛ بحسبان أن تخفيض أسعار الضريبة في مثل هذه الحالات يحقق الكفاءة الإقتصادية والعدالة الإجتماعية

¹ – Lucas W. Davis, THE EFFECTS OF PREFERENTIAL VAT RATES NEAR INTERNATIONAL BORDERS: EVIDENCE FROM MEXICO, National Tax Journal, March 2011, 64 (1), 85–104, p.86

² – European Commission, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union, Taxation papers, WORKING PAPER NO 13 June 2007.p.8.

معاً.¹ والغالب أن السعر أو الأسعار المنخفضة التي تعتقها التشريعات المقارنة، بما في ذلك تلك التي تطبقها دول الإتحاد الأوربي، تصيب عدداً غير قليل من السلع والخدمات، بهدف تحقيق بعض التفريد في المعاملة الضريبية لسلع وخدمات يراها التشريع الضريبي أساسية لجموع المواطنين، ولا يبري - في نفس الوقت - ضرورة لإعفاؤها من ضريبة القيمة المضافة. ومن السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بسعر منخفض 5% في المملكة المتحدة مثلاً² الوقود وإمدادات الكهرباء إلى المستخدمين المحليين والجمعيات الخيرية، وتركيب المواد الموفرة للطاقة في المباني السكنية. ومنتجات الحماية الصحية. أما في فرنسا فالأمر مختلف.³ إذ يتم تطبيق عدة أسعار منخفضة إلي جوار السعر الأساسي، تختلف باختلاف الإقليم المطبقة فيه الضريبة. وتسمح لها قواعد الإتحاد الأوربي بذلك. وبناء علي ذلك تطبق فرنسا إلي جوار السعر الأساسي وهو 20% ثلاثة أسعار ضريبية منخفضة هي: 2.1%، 5.5%، و10.4%⁴

وما يطبق في المملكة المتحدة وفرنسا يطبق في العديد من دول العالم الأخرى، من حيث حرص معظم تشريعاتها علي تبني سعراً ضريبياً منخفضاً علي الأقل إلي جانب السعر الأساسي لضريبة القيمة المضافة، وتطبيقه علي بعض السلع والخدمات؛ لتحقيق العديد من الأهداف وعلي رأسها الأهداف الاجتماعية. وهذا يؤكد عدم توفيق السياسة المالية المصرية في هذا الخصوص. فمن غير المقبول أن يتم فرض الضريبة بالسعر المنخفض علي نوع وحيد من السلع وهو السلع الرأسمالية.

الفرع الثاني

أسعار ضريبة الجدول وتقدير معالجتها في ظل عمومية التطبيق

عند صدور قانون ضريبة المبيعات رافقه، علي مدي سنوات تطبيقه، جدولان: الأول هو الجدول رقم (1) وخصه ذلك القانون لبعض السلع⁵، التي كانت خاضعة لضريبة الاستهلاك. والثاني وهو الجدول رقم (2) وخصه لبعض الخدمات الخاضعة للضريبة علي سبيل الحصر. وإذا تعرضنا للأحكام الخاصة التي أقرها القانون رقم 11 لسنة 1991 بالنسبة للسلع التي أودعها الجدول رقم (1) الذي رافقه، نجد أنها كانت كثيرة، لدرجة لا يمكن معها القول بانطباق فلسفة

¹ - Ibid. p. 4.

² - Ibid. p. 1036.

³ - Ibid, p. 325 - 326.

⁴ - Ibid. p. 326.

⁵ - كانت هذه المجموعة عبارة عن إثنتا عشرة مجموعة سلعية، ولكن تم في مرحلة لاحقة إعفاء السلعة الواردة في البند رقم 8 الخاصة بالمقاعد ذات العجل آلية الحركة من ضريبة المبيعات.

قانون ضريبة المبيعات وقتها تجاهها. أما عن الأسعار التي كانت تخضع لها هذه السلع فقد كانت متباينة فيما بينها إلى حدٍ بعيدٍ. فبعض هذه الأسعار كان قيمياً، وكان يصل أحياناً إلى 100% من قيمة السلعة، (المشروبات الروحية)، وإلى 200% في أحيان أخرى (منتجات السجائر والتبغ). والبعض الآخر كان نوعياً، يعتمد على وحدات الوزن (كالشاي، والسكر)، أو الحجم (كالمياه الغازية)، أو العدد (كالسجائر). ولم يكن الجدول رقم (1) يتضمن فرض الضريبة بسعر 5% سوي علي بعض الأدوية فحسب. وفيما يتعلق بالجدول رقم (2) الذي رافق القانون رقم 11 لسنة 1991، فإنه تضمن عدة خدمات علي سبيل الحصر، وأخضع بعضاً منها للضريبة بالسعر الأساسي (10%)، والبعض الآخر بالسعر المنخفض (5%). وتم حرمان كل الخدمات من الحق في الخصم. وحين صدر قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 تضمن جدولاً وحيداً حوي خمسةً وعشرين مجموعة سلعية وخدمية؛ ثلاث عشرة مجموعة منها أخضعها لضريبة الجدول وحدها، والإثنتا عشرة مجموعة الأخرى أخضعها لضريبة الجدول جنباً إلي جنب مع ضريبة القيمة المضافة.

وعلي الرغم من بقاء بعض السلع التي كانت خاضعة للسعر المنخفض وهو 5% في ظل القانون الملغي تخضع لذات السعر في ظل القانون الجديد، إلا أن المشرع صادفه عدم التوفيق في المعالجة الضريبية الجديدة بخصوص هذه السلع. ذلك أن المعالجة القديمة كانت تسمح للمكلفين بخصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات، وكانت هذه المعالجة تظهر هذه السلع من أي ازدواج ضريبي. أما في ظل المعاملة الضريبية الجديدة فالازدواج الضريبي بخصوص هذه السلع والخدمات قائم، بل ومقصود من المشرع. وهذه مفارقة غريبة! ففي الوقت الذي كانت الضريبة الانتقائية مطبقة في مصر بكل مساوئها، وأهمها عدم عمومية تطبيق نظام الخصم، بما أفرزه ذلك من تشوهات كثيرة في التطبيق، أهمها تحقق الإزدواج الضريبي في الكثير من الأحيان، كانت هذه السلع تستفيد بالخصم وتنتظر مدخلاتها من الضريبة التي تصيبها بمجرد بيع المخرجات. وحين إنتقل التشريع الضريبي إلي الإصلاح؛ بإطلاق خضوع كل السلع والخدمات للضريبة - إلا ما استثنى منها - وإطلاق حق المكلفين في خصم ضريبة المدخلات، إذا به ينقل معظم هذه السلع والخدمات بعيداً عن الإستفادة بهذا الحق، ويطبق عليها ضريبة الجدول، ذات الأحكام الخاصة، والتي يأتي علي رأسها حرمان المكلفين من خصم ضريبة المدخلات، فيتحقق في شأنها الازدواج الضريبي الذي سبق للسلع النجاة منه حال تشوه المعاملة الضريبية للكثير من السلع والخدمات الأخرى - سواها - قبل ذلك.

أما عن الإزدواج الضريبي المقصود من المشرع بخصوص الإثنتا عشرة مجموعة سلعية وخدمية، التي أخضعها المشرع لكل من ضريبة الجدول والضريبة علي القيمة المضافة فلا شك

أنه وليد تناول تشريعي غير مقبول، ولا يليق بالمشرع وقد خطا خطوات واسعة نحو مد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة ليشمل كل السلع والخدمات، مع رفع السعر الأساسي للضريبة في ذات الوقت بنحو 40 % مرة واحدة ليصبح 14 % بدلا من 10% - لا يليق به وهذا شأنه - أن يتبني هذه المعالجة المعيبة، التي تؤكد إعلاءه لقيمة الحصيلة الضريبية، ولو بالتضحية بأبسط قواعد العدالة، بل وربما بالصناعة المحلية في بعض القطاعات. ويجدر بالمشرع أن يراجع موقفه في هذا الإطار لتستقيم أدواته؛ خاصة وأنه لم يعد في حاجة إلي تبني مثل هذه المعالجات المعيبة.

المطلب الثاني

تطبيق السعر صفر كضرورة في الضريبة علي القيمة المضافة وانعكاساته

نتناول في هذا المطلب مجالات تطبيق السعر صفر ومدى مراعاتها في مصر (فرع أول)، والموقف فيما لو أسفر تطبيق هذا السعر عن استحقاق رصيد دائن للمكلف (فرع ثان).

الفرع الأول

مجالات تطبيق السعر صفر ومدى مراعاتها في مصر

- مفهوم السعر (صفر): السعر (صفر) يمنح المصدرين حق خصم ضريبة المدخلات التي تتحملها السلع والخدمات الخاضعة للضريبة به عند تصديرها، رغم عدم إستحقاق ضريبة مخرجات عليها. ولذلك تصفه بعض التشريعات المقارنة بأنه إعفاء مع الخصم.

- الأصل تطبيق سعر صفر علي الصادرات إلي خارج البلاد: والغالب أن السعر صفر يطبق في حالة التصدير فقط؛ حيث يتم تطبيقه في فرنسا علي سبيل المثال علي السلع المصدرة للخارج والخدمات المرتبطة بها، وكذا علي السلع المباعة إلي أي دولة من دول الإتحاد الأوربي، بالإضافة إلي بعض المعاملات المالية Financial transactions التي تقدم إلي المستهلكين من خارج دول الإتحاد الأوربي.¹ غير أن هناك دول كثيرة أخري تطبق السعر صفر علي الكثير من السلع والخدمات الأساسية، التي يتم استهلاكها داخل حدود الدولة، إلي جانب الصادرات بطبيعة الحال، من أجل تحقيق بعض الأغراض الإقتصادية والاجتماعية. مثل المكسيك حيث تطبق السعر صفر علي الصادرات وبعض الأدوية، والألبان، والأطعمة غير المصنعة

¹ - Caitlin Hartley and Molly Thompson, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2016, © 2016 EYGM Limited. London SE1 2DA, United Kingdom. P.37.

Unprocessed¹ . ومثل المملكة المتحدة حيث يطبق السعر صفر هناك علي الكثير من السلع والخدمات غير المصدرة للخارج مثل الكتب، والصحف، والدوريات، وملابس الأطفال، وبعض المواد الغذائية، وخدمات النقل، والعقاقير الطبية.²

الفرع الثاني

المعاملة الضريبية للمدخلات عند تطبيق السعر صفر وتقديرها

يصر المشرع المصري علي أحقية المكلفين في رد - وليس خصم- ضريبة المدخلات عند التصدير سواء في القانون الحالي للضريبة علي القيمة المضافة، أو في القانون السابق عليه. ومن المؤكد أن هذا النظر غير صحيح. ذلك أنه إذا كان نظام رد الضريبة يتناسب مع الحالات التي يتم تحصيل الضريبة فيها بطريق الخطأ؛ بسبب عدم صلاحية نظام الخصم لمعالجة هذه المسائل؛ كنتيجة حتمية لعدم وجود ضريبة مدخلات وضريبة مخرجات: كما هو الوضع في حالة توريد مبالغ للإدارة الضريبية كضريبة عن سلع معفاة، أو احتساب ضريبة على السلع الخاضعة لها، ولكن بسعر ضريبي يزيد على السعر الضريبي المنصوص عليه قانوناً ... الخ.³ فإن الأمر يختلف في حالات التصدير؛ لوجود ضريبة مدخلات وضريبة مخرجات. لذا يري البحث وجوب تمكين المسجل من استرداد ضريبة المدخلات طبقاً لنظام الخصم، وليس طبقاً لنظام الرد الذي أتت به ضريبة القيمة المضافة المصرية. ذلك أن الخصم طبقاً لما إنتهى إليه تطوره في الضريبة على القيمة المضافة في التشريعات المقارنة هو نظام يسمح للمكلف القانوني بان يسترد بنفسه جميع الضرائب التي تتحمل بها جميع تعاملاته، من الضريبة النهائية التي تستحق عليه عند

¹ – Caitlin Hartley and Molly Thompson, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2016, © 2016 EYGM Limited. London SE1 2DA, United Kingdom.p.656.

² –David CASHIN and UNAYAMA Takashi, the Intertemporal Substitution and Income Effects of a VAT Rate Increase: Evidence from Japan. The University of Michigan, RIETI, April 2011, P.44.

³ – أنظر: د. سيد محمد عبد الوهاب، سياسة الخصم والإعفاءات في ضريبة المبيعات، المؤتمر الضريبي الخامس، ص 16.

التصرف فيها بأى تصرف تتحقق به الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لها طبقاً للقانون¹. أى أنه يعنى ببساطة استنزال ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات (Taxe sur Taxe)²

- تقدير تطبيق موجبات السعر صفر علي بعض السلع المعفاة:

علي خلاف ما كان معمولاً به في ظل القانون رقم 11 لسنة 1991 من عدم السماح بخصم أو رد ضريبة المدخلات بالنسبة للسلع والخدمات المعفاة، نجد أن القانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016م. قد أورد بالمادة الثانية والعشرين منه ثلاث حالات لإعفاءات يجوز رد ضريبة المدخلات المتصلة بها. **الحالة الأولى:** هي حالة بيع السلع المعفاة للسفارات والفضليات للأغراض الدبلوماسية بشرط المعاملة بالمثل، وفي حدود هذه المعاملة، وفقاً لشهادة صادرة من وزارة الخارجية. **والحالة الثانية:** هي حالة بيع السلع والخدمات المعفاة بموجب الإتفاقيات الموقعة بين الحكومة المصرية وبين الدول الأجنبية والمنظمات الدولية أو الإقليمية. وكذا بموجب الاتفاقيات البترولية أو التعدينية. **والحالة الثالثة:** هي حالة مبيعات السلع والخدمات الممولة بمنح صدر قانون بإعفاؤها من الضريبة. وهكذا لم يقر المشرع بخضوع السلع في هذه الفروض لسعر صفر، حتي يسمح للمكلفين بتطبيق موجباته عليها، طبقاً للأصول المرعية في التشريعات المقارنة. ومع هذا خص مدخلاتها بذات المعاملة التي يوجبها التطبيق الصحيح لسعر صفر. وطالما أن المشرع سمح بمد نطاق سعر صفر إلي خارج الصادرات علي هذا النحو، فهناك سلع أساسية ليس فقط للمستهلك المصري ولكن أيضاً للاقتصاد المصري هي السلع الزراعية. وفي ضوء مد نطاق الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة إلي جميع السلع، بعدما كان مقصوراً علي السلع المصنعة فحسب، ونظراً لأن السلع الزراعية تمثل عصب إقتصاد هذه الأمة، ونظراً أيضاً لأن القائمين عليها هم قاعدة عريضة من المجتمع، وحالتهم الإقتصادية ليست باليسيرة؛ فلذا يكون من الأجدر أن يستفيد هؤلاء بمثل هذه المعاملة التفضيلية.

- كيفية معالجة الرصيد الدائن الناتج عن تطبيق سعر صفر:

من طبيعة السعر صفر أنه يسمح للمسجلين في التشريعات المقارنة بخصم ضريبة المدخلات من ضريبة المخرجات. فإذا كان من طبيعة عمل المسجل أن يباشر أنشطة خاضعة للضريبة في السوق المحلي إلي جانب التصدير، فهنا يجوز له أن يخصم ضريبة المدخلات المستحقة الخصم

¹ - انظر في المزيد من التفاصيل حول تعريف الخصم:

- د. عبد المنعم عبد الرحمن: الضريبة العامة على المبيعات، مرجع سابق، ص24.

- مصلحة الضرائب على المبيعات، القانون الضريبي والفحص، مرجع سابق، ص24.

² - Andre Muller " L'assiette réelle de la taxe sur la valeur Ajoutee " thèse du doctorat , Dallaz , paris , 1965 , p. 52.

علي مدخلاته بما فيها مدخلات صادراته من ضريبة المخرجات المستحقة علي مبيعاته المتحققة في الأسواق المحلية. فإذا ترتب علي ذلك إستحقاق رصيد دائن لدي الإدارة الضريبية إما بسبب أن نشاط المكلف يقتصر علي التصدير أو لأن معظم نشاطه من السلع والخدمات المصدرة، فهنا تنظم التشريعات المقارنة وسيلة أو أخرى لتمكين المسجل من خصم ضريبة مدخلاته في مثل هذه الظروف. ففي المكسيك علي سبيل المثال نجد أنه إذا تحقق رصيد دائن للمكلف بسبب زيادة ضريبة المدخلات مستحقة الخصم علي ضريبة المخرجات المستحقة عليه خلال فترة ضريبية محددة، فعندئذٍ يرحل الرصيد الدائن إلي الفترات الضريبية التالية، أو يتم رده إلي المكلف بناء علي طلب يتقدم به للإدارة الضريبية. وفي هذه الحالة يتعين أن يتم الرد خلال الأربعين يوم عمل التالية لتقديم هذا الطلب within 40 business days فإذا مرت هذه المدة دون أن يتحقق الرد، فعندئذٍ يستحق المكلف معاملة تفضيلية في الضرائب الفيدرالية الأخرى.¹ وبالنسبة للواردات المؤقتة التي تدخل المكسيك ضمن برنامج محدد هو IMMEX، فقد سمحت المكسيك باسترداد كل ضريبة القيمة المضافة المسددة عنها في الإدارة الجمركية، شريطة حصول المسجل علي شهادة لأغراض هذه الضريبة من الإدارة الجمركية². وكما أن تأخر الإدارة الضريبية في الحصول علي حقوقها عن المواعيد القانونية يوجب لها ضريبة إضافية بواقع 1.5% عن كل شهر تأخير أو جزء منه، فإن العدالة توجب أيضا محاسبتها عن كل فترة تأخير عن المواعيد المقررة تقع فيها عند رد الضريبة المستحقة للمكلفين.³

الخاتمة

تطبق مصر الضريبة علي القيمة المضافة منذ مطلع العقد الأخير من القرن الماضي، وإن بدأت بتطبيقها علي السلع المصنعة المحلية والمستوردة، إلا ما استثنى منها، مع تجنيب بعض السلع وإدراجها في الجدول رقم 1 المرافق لها وفرض الضريبة عليها بأسعار متباينة، قيمة تارة، ونوعية تارة ثانية، ومزجها بين الأسعار النوعية والأسعار القيمة تارة ثالثة. فضلاً عن تطبيقها علي بعض الخدمات التي انتقتها وعددها علي سبيل الحصر. وكان طبيعياً أن يتوأكب مع هذه الإنتقائية تعدد في الأسعار التي تبنتها الضريبة علي القيمة المضافة خلال هذه المرحلة، لكي تتناسب مع فلسفة المشرع حيال السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وقتها، فكان السعر الأساسي المطبق علي كل السلع المصنعة بحسب الأصل هو 10%، مع تطبيق سعر منخفض بفئة 5%

¹ – Ibid. p.656.

² – Ibid. loc. cit

3 -- للمزيد من التفاصيل أنظر: مصلحة الضرائب على المبيعات، دليل الإجراءات الضريبية، الجزء الخامس، إجراءات رد الضريبة، 1997م.

علي بعض السلع. وفي مرحلة متقدمة تم تبني سعر ضريبي منخفض أعلى قليلاً بفئة 8% وتطبيقه علي سلعة حديد التسليح. أما السعر المرتفع الذي تبنته الضريبة علي القيمة المضافة أثناء سيادة هذا المنهج الإنتقائي فكان 25%، وتم تطبيقه علي عدة سلع علي سبيل الحصر. ثم كانت السلع التي تضمنها الجدول رقم (1) الذي رافق ذلك القانون قد خضعت لأسعار قيمية مختلفة، فضلاً عن الأسعار النوعية. أما عن الخدمات فقد تم إدراجها بالجدول رقم (2) الذي رافق ذلك القانون. وتم إخضاع بعضها للضريبة بالسعر المنخفض وهو 5% والبعض الآخر بالسعر الأساسي وكان 10%. وكشف البحث عن أن هذا التعدد في أسعار الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية الذي طبقته مصر خلال هذه المرحلة كانت له إنعكاساته السلبية علي المجتمع الضريبي المصري. كما أدت المعالجة التشريعية المعيبة لخدمات التشغيل للغير إلي حدوث تفاوت غير مسوغ في المراكز القانونية للمستفيدين من الكثير من الخدمات. وعندما تم التحول إلي التطبيق الكامل للضريبة علي القيمة المضافة، لتسري أحكام هذه الضريبة علي كل السلع والخدمات، إلا ما استثنى منها، مع رفع السعر الأساسي إلي 14% بدلا من 10%، وتطبيقه بفئة 13% فقط خلال العام المالي اللاحق لبدء سريان القانون، فقد تم ترشيد الأسعار المنخفضة من سعين هما 5% و 8% إلي سعر واحد فقط هو 5%، وتطبيقه علي نوع واحد من السلع فقط، هذا النوع هو السلع الرأسمالية. وأما عن السعر المرتفع وهو 25% فقد تم إلغاؤه كليةً.

-النتائج والتوصيات:

أثبت البحث أن ترشيد عدد أسعار الضريبة علي القيمة المضافة مع رفع السعر الأساسي يساهم في تقوية مركز المكلفين القانونيين، ويساعدهم علي نقل المزيد من عبء هذه الضريبة إلي المكلفين الفعليين بها. وأيد البحث ذلك بتجارب حقيقية من تطبيقات هذه الضريبة في عدة دول، من بينها كوسوفو، والدومينيكان. كما أكد البحث علي أنه مع رفع السعر الأساسي للضريبة علي القيمة المضافة، تزداد حصيلتها، وتزايد نسبة مساهمتها في الإيرادات الضريبية الإجمالية. وكشف كذلك عن بعض أوجه عدم التوفيق التي صادفت المشرع عند تنظيمه للمعاملة الضريبية في بعض المجالات، والتي تحتاج - من ثم - إلي إعادة تنظيم من جديد. لذلك يوصي البحث بما يلي:

- ترشيد عدد الأسعار التي يتم فرض ضريبة الجدول بها.
- استبعاد ضريبة الجدول من الخضوع للضريبة علي القيمة المضافة.
- مد تطبيق السعر "صفر" علي السلع الزراعية بدلاً من إعفائها.

والله ولي التوفيق،،،

أهم المراجع:
أولا المراجع باللغة العربية:
1- الكتب والأبحاث:
- د. أبو اليزيد المتيت، الضرائب غير المباشرة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1975.
- د. أحمد مصطفى محمد، تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس، دار الدفاع الجوي - القاهرة، 16-18 نوفمبر 1999.
- د. السيد عبدالمولى، الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، 1998م.
- د. المستشار الدكتور / عبد الفتاح مراد، موسوعة ضريبة المبيعات، بدون سنة طبع أو دار نشر.
- د. أمين السيد لطفى، دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الضرائب فى ضوء المتغيرات الإقتصادية الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000م.
- د. جوده عبد الخالق: مصر وصندوق النقد الدولي، آليات التبعية فى التطبيق، قضايا فكرية، الكتاب الثانى، دار الثقافة الجديدة، القاهرة، الطبعة الأولى. بدون سنة طبع.
- د. زكريا محمد بيومي: موسوعة الدكتور زكريا بيومي فى القوانين والأحكام والفتاوى الضريبية، الجزء الأول، المجلد الأول، بدون دار نشر، 2000م.
- د. شريف رمسيس ت كلا، نحو إصلاح الضرائب على الإنتاج والإستهلاك فى جمهورية مصر العربية، مجلة العلوم القانونية والإقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، السنة التاسعة عشر، العددان الأول والثانى، يناير ويوليو 1977.
- د. عبد الهادى محمد مقبل، دور الضرائب غير المباشرة فى تنمية إقتصاديات الدول الآخذة فى النمو مع التطبيق على مصر، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، 1988.
- د. عبد الحميد الشواربى، موسوعة الضرائب، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1997.
- د. فريد نجيب سامى، الضرائب السلعية والأسعار، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة القاهرة، 1976م.
- د. مجدى المتولى، النظام القانونى للمناطق الحرة فى مصر، مجموعة أعمال ندوة التنسيق الضريبى لتنمية الإستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1995.
- د. محمد رضا سليمان، دور النظم الضريبية فى تحقيق التكامل الإقتصادى العربى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة عين شمس، 1980م.
- مصلحة الضرائب على المبيعات، تطور الضريبة، بدون سنة طبع أو دار نشر.
وزارة المالية بألمانيا الاتحادية، الضريبة على القيمة المضافة فى السوق الداخلية للمجموعة الأوروبية، نظرة عامة ومدخل، قانون الضريبة على القيمة المضافة فى جمهورية ألمانيا الاتحادية، بون - 1993م. مترجم بمعرفة مصلحة الضرائب على المبيعات.

2- الدوريات:
- الجريدة الرسمية، أعداد مختلفة.
- المعاجم اللغوية: القاموس الجديد، المعجم الوجيز، محيط المحيط، المعجم الوسيط.
- مصلحة الضرائب على المبيعات: أدلة المنشورات والتعليمات - أعداد مختلفة.
مجلة مصر المعاصرة: الجمعية المصرية للاقتصاد والإحصاء والتشريع، القاهرة، 1971، العدد 1346م.
ثانيا المراجع باللغات الأجنبية:
- Alan A. Tait, Value Added Tax, London, 1972.
- Birnard & Oldan, Reading on taxation in developing countries, Baltimore, 1964 .
- C.T. Sandford & M.R. Gadwin, Costs and benefits of VAT, Northumberland, LTD, Great Britain, 1981.
- Ernst & Young, International VAT, A guide to practice and procedures in 21 countries, 1991.
- Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerarda P. Sicat, Value Added Taxation in Developing Countries, The World Bank, Washington, D.C., 1990.
- Arindam Das - Gupta and Ira N. Gang, A comparison of Sales Taxes, Public Finance Finances Publiques, Vol. 51 (2), Germany, 1996.
BUNESCU Liliana and COMANICIU Carmen, ANALYSIS OF CORRELATION BETWEEN TAX REVENUES AND OTHER ECONOMIC INDICATORS IN EUROPEAN UNION MEMBER STATES, Studies in Business and Economics, Lucian Blaga University of Sibiu, Romania.2015.
Caitlin Hartley and Molly Thompson, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide, 2016, © 2016 EYGM Limited. London SE1 2DA, United Kingdom. 2016.
Glenn P. Jenkins, Hatice Jenkins and Chun-Yan Kuo, IS THE VALUE ADDED TAX NATURALLY PROGRESSIVE? Queen's Economics Department Working Paper No. 1059, Kingston, Ontario, Canada, K7L 3N6, 4-2006.
Glenn P. Jenkins, TAX REFORM: LESSONS LEARNED The Harvard Institute for International Development, Harvard University, Cambridge, Massachusetts 02138, Development Discussion Paper No . 281, February 1989.
Helmut Dietl and Markus Lang, Competition and Welfare Effects of VAT Exemptions, Institute for Strategy and Business Economics University of Zurich, Working Paper Series, ISSN 1660-1157, Working Paper No. 133, October 2010.
Je_rey Owens and Edward Whitehouse, Tax reform for the 21st century1996, MPRA Paper No. 21135, posted 7. March 2010.
LIRSA-CNAM and IZA, Incidence of a "Social VAT" Reform: A French Scenario, Therese Rebière, Discussion Paper No. 7127, January 2013.
Ramadani Kemajl, Behavior Analysis (Motion) of the Prices before and after Applying of Value Added Tax (Vat) in Kosovo, Volume 47, 2009.
Vera Kononova and John Whalley, RECENT RUSSIAN DEBATE ON MOVING FROM VAT TO SALES TAXES AND ITS GLOBAL IMPLICATIONS, NBER WORKING PAPER SERIES, Working Paper 15615, Cambridge, MA 02138, December 2009.

الفهرس	
1	المقدمة:
2	الفصل الأول: تعدد أسعار الضريبة علي القيمة المضافة الإنتقائية وانعكاساته
2	المبحث الأول: مفهوم ضريبة القيمة المضافة الإنتقائية وسياسة تعدد أسعارها
2	المطلب الأول: ضريبة القيمة المضافة أسلوب متطور لتطبيق ضريبة الاستهلاك
4	المطلب الثاني: المنهج الإنتقائي ودوره في تعدد أسعار ضريبة القيمة المضافة
5	المبحث الثاني: انعكاسات تعدد أسعار الضريبة الإنتقائية علي المجتمع الضريبي
5	المطلب الأول: تأثير العدالة الضريبية بسبب تعدد أسعار ضريبة القيمة المضافة الإنتقائية
8	المطلب الثاني: تعدد الأسعار ودوره في تراجع حيادية ضريبة القيمة المضافة الإنتقائية
9	الفصل الثاني: ترشيد الأسعار وإنعكاساته في ظل عمومية تطبيق الضريبة علي القيمة المضافة
9	المطلب التمهيدي: الظروف المواكبة للتحويل نحو عمومية التطبيق
9	الفرع الأول: ظروف التحويل لعمومية التطبيق في مصر والتشريعات المقارنة
10	الفرع الثاني: تقدير تحول مصر لعمومية التطبيق في ضوء التشريعات المقارنة
13	المبحث الأول: تحديد السعر الأساسي في ضوء عمومية التطبيق وانعكاساته
13	المطلب الأول: الغالب تزامن عمومية تطبيق مع رفع السعر الأساسي
14	المطلب الثاني: انعكاسات رفع السعر الأساسي علي المجتمع الضريبي
15	الفرع الأول: إنعكاسات رفع السعر الأساسي علي الاستقرار النهائي لعبء الضريبة
16	الفرع الثاني: انعكاسات رفع السعر الأساسي علي الحصيلة الضريبية
18	المبحث الثاني: إنعكاسات عمومية التطبيق علي الأسعار غير الأساسية للضريبة
18	المطلب الأول: انعكاسات عمومية التطبيق علي الأسعار غير الأساسية الايجابية
19	الفرع الأول: تقدير المعالجة التشريعية للسعر المنخفض في ظل عمومية التطبيق
20	الفرع الثاني: أسعار ضريبة الجدول وتقدير معالجتها في ظل عمومية التطبيق
22	المطلب الثاني: تطبيق السعر صفر كضرورة في الضريبة علي القيمة المضافة وانعكاساته
22	الفرع الأول: مجالات تطبيق السعر صفر ومدى مراعاتها في مصر
23	الفرع الثاني: المعاملة الضريبية للمدخلات عند تطبيق السعر صفر وتقديرها
25	الخاتمة
27	المراجع