

العائلة الضريبية  
كهدف من اهداف السياسة الضريبية  
في الدول النامية

( دراسة نظرية )

بقلم الدكتور صلاح حامد حسين

استاذ ورئيس قسم التمويل  
المعهد القومي للتنمية الادارية

مقدمة :

تعانى الدول النامية من ضعف معدلات نمو الدخل القومى ، ويربط الاقتصاديون بين معدل نمو الدخل القومى ومعدلات التكوين الرأسمالى فى هذه البلاد ، فكلما انخفضت معدلات التكوين الرأسمالى انخفض معدل نمو الدخل القومى ، ورغم أن معدل التكوين الرأسمالى لا يمكن تمويله كلية من الموارد المحلية فإن الجزء الأكبر منه يمول من الأبخار .

ومما لا شك فيه أن أكبر معدلات نمو الأبخار تعنى صفر معدلات نمو الاستهلاك وكل منهما يرتبط بمعدل نمو الدخل الذى يعتبر فى النهاية مسئولاً عن الفرق بين معدلات نمو الاستهلاك/ الأبخار فى الدول النامية ، ولهذا فإن السياسة الضريبية تؤثر على زيادة معدل الأبخار بتوقف أثره على مدى تأثير الهيكل الضريبى على الدخل وبالتالي على الاستهلاك ، يفرض أن سياسة الدولة هى زيادة مدخراتها مع زيادة مواردها .

وتهدف سياسة الضرائب فى الدول النامية الى تخفيض معدل الزيادة فى الاستهلاك الناتج من الزيادة فى معدل نمو الدخل القومى ، أى تخفيض الميل العدى للاستهلاك .

ويهدف هذا البحث الى اظهار ان اعتماد الدول النامية على هيكل ضريبى يعتمد بصفة خاصة على الضرائب على الانفاق بدرجة أكبر من اعتماده على ضرائب الدخل ، يحتق العدالة الاجتماعية بفاعلية أكثر فى الدول النامية وذلك دون الاضرار بالحوافز على العمل والأبخار والاستثمار؛ ولو أننا سنترك أى مقالات قادمة أثر هذا الهيكل على الحوافز المختلفة.

## فلسفة ولحس التظلم الضريبي العائل في الدول النامية :

ان المتبع لما كتب من مبادئ تحقيق العدالة للضريبة يحد أنها تحتوي على عدة مبادئ لتحقيق هذه العدالة ، أهمها هو مبدأ القدرة على الدفع (١) ورغم الاتفاق على هذا المبدأ فان هناك خلافا كبيرا في تفسيره ناشئا عن المشاكل الآتية :

١-١ صعوبة قياس الاشباع Satisfaction

ب- كيفية تعريف الدخل كوعاء لتحديد الضريبة .

وقد نتج عن هذه المشكل اقتصاع الكتوب بان مبدأ العدالة يعتمد اساسا على تقدير شخصي لرسم السياسة يعبر عن الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية السائدة في تاريخ معين .

نادا ما اتبعنا هذا الرأي فانه يقوفا ان القول بان اساس اي نظام ضريبي عادل يلائم ظروف الدول النامية بصفة خاصة ، يجب ان ينبع من واقع فلسفة هذه الدول الاجتماعية والاقتصادية والتي تظهر مشكل تلك الدول المتعلقة بالتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، اي عبء عملية التنمية على اقتصاديات البلاد النامية نتيجة زيادة معدلات الاستهلاك وبالتالي نقص معدلات الادخار اللازمة لتمويل استثمارات المطلوبة لرفع مستوى معيشة الغالبية العظمى لافراد تلك الشعوب ، ونتيجة لذلك فانه يمكن القول بان المجتمعات التي تسعى الى زيادة معدلات التكوين الراسمالي يجب ان ينظر المجتمع نظرة خاصة الى اولئك الذين يضيفون الى رصيد البلد للنامي من السلع والخدمات لانهم يفيدون المجتمع بعكس اولئك الذين ينقصون الرصيد من السلع والخدمات لانهم يضررون المجتمع ، ويتطلب ذلك اذن تسعيرا جديدا للعدالة يقتضى التركيز في فرض الضرائب في البلاد انامية على الافراد على مبدأ كل حسب مقدار ما يفرضه على اقتصادياتهم من نقص لأرصحتهم من السلع والخدمات ، ويوجد من الملامح الرئيسية للدول النامية مما يدعم هذه النظرة :

١-اولا — عندما يزداد دخل الفرد فان معظمه ، ان لم يكن كل هذه الزيادة، تنصرف الى زيادة في الاستهلاك .

ثانيا — ان جزءا كبيرا من الزيادة في الاستهلاك ينصرف الى زيادة في الواردات .

١- انظر : Musgrave, R.A. The Theory of Public Finance Mc Graw-Hill Book Co. M. 1959, chapter 8 and Buchanan, J.M. The Public Finance, Richard D. Irwin Inc. 1960 Chapter 15.

ومن هذا يتضح أن الزيادة في الدخل والمصاحب للتغيير في موقع وميل دالة الاستهلاك يدفع إلى زيادة الميل الحدى لأواردات من السلع الاستهلاكية ، وهذا يؤثر على قدرة الدول النامية على استيراد السلع الرأسمالية ، وأخيراً فإن جزءاً كبيراً من الزيادة الصغيرة في المخفرات والتي تنشأ من الزيادة في الدخل القومي تنفق على أنواع معينة من الاستثمار تضيف قليلاً إلى الطاقات الإنتاجية والتي تؤدي إلى ضعف معدلات نمو الدخل القومي ، وكل هذه الملامح الرئيسية للدول النامية تؤكد أن حجم الضغوط المفروضة على اقتصادات الدول النامية كبيرة تنتج من حجم الطلب على السلع والخدمات ، فالمشكلة الأساسية إذن بالنسبة للتقدم الاقتصادي للدول النامية هي تشجيع توجيه الزيادة في الإنتاج إلى الاستثمارات المنتجة ، وهذا يقتضى اعتبار الأضخانات التي رصدت هذه الدول من المعدات الرأسمالية مثل المصانع والمباني والآلات والسيارات ، وهي أضخانات مفيدة ومرغوبة وهي ضرورية لزيادة ثروة البلاد انامية ورفع مستوى معيشة أفرادها .

ومن هذا يتضح أن الضغوط الضلوة باقتصادات الدول النامية تتبع أساساً من زيادة الاستهلاك وهذا يمكن تخفيفه بالضغط على الطلب على السلع واتخدمات الاستهلاكية لتحويل الموارد الاقتصادية من الاستهلاك إلى الاستثمار ، فالمعادلة هنا إذن تقتضى توزيع الضغوط التي يفرضها الإنفاق الاستهلاكي على الاقتصاد القومي طبقاً للعبء الذي يفرضه كل فرد على الموارد الاقتصادية التي تنتج نحو الإنفاق الاستهلاكي ، وبمعنى آخر فإن التضحية التي يتضمتها نقص معدل نمو الإنفاق الاستهلاكي يجب أن يوزع عبئها على أفراد الشعب طبقاً لانفاق كل فرد ، ويمكن تبرير ذلك باعتبار أنه كلما زاد الإنفاق الاستهلاكي للفرد زاد العبء الذي يفرضه على الاقتصاد القومي نتيجة لهرمان هذا الاقتصاد من مصادر لازمة لزيادة الدخل القومي (١) ، وبالنسبة للدول النامية لمقتة يوجد من الأسباب ما يدعم تخفيف الإنفاق الاستهلاكي على الدخل كمييار لقياس القدرة على دفع الضرائب وأهمها :

( أ ) طريقة توزيع الدخل .

( ب ) الإنفاق الاستهلاكي ومصادر التمويل الأخرى للإنفاق .

( أ ) توزيع الدخل القومي :

إن طريقة توزيع الدخل القومي حسب مصدره بين طبقات الدخل المختلفة تلعب دوراً كبيراً في تحقيق هيكل ضريبي عادل ، فمثلاً في الدول

(١) تنقل هذه اللوحة مع ما يخص به البيروغيسير كالدرور من اعتبار أن الضرائب على الإنفاق هي خير معيار لتطبيق العدالة .  
المصدر : Kaldor, N. An Expenditure Tax, Allen & Unwin, London 1968. p. 53.

المتقدمة يتولد جزء كبير من الدخل القومي من العمالة ، والإرباح والسوائد وهذا يسهل عملية فرض وتحصيل الضرائب على الدخل عند التسع ، هذا بعكس الدول النامية فلن جزءا كبيرا من الدخل ينتج من ارباح الزراعة ، الربح ، ارباح سفار التجار وأصحاب الحرف المختلفة هذا بخلاف ذلك الجزء من الدخل القومي الذي يخرج عن نطاق التعامل النقدي ووجود مثل هذا الهيكل في الدول النامية يثير كثيرا من الصعاب والمشاكل عند تحديد هذه الدخول للوصول الى ضرائب الدخل ، ونتيجة لذلك فيكاد يكون الدخل الثابت من المرتبات والأجور هو الدخل الوحيد الذي يخضع بدقة للضريبة على الدخل .

ويمكن تفليل هذه المشاكل والصعاب إذا اعتبرنا الاتفاق كوعاء للضريبة ، إذ أن ذلك يحدنا مشاكل تقدير الدخل ، فالسلع التي يقع عليها الاختيار كوعاء للضريبة تكون داخل النطاق النقدي ، وبالاضافة الى ذلك فإن تمويل الاتفاق من الثروة يمكن إخضاعه للضريبة ، وأخيرا كما سيتضح فيما بعد يمكن الوصول الى تعريف جامع للاتفاق مقارنة بالدخل مما يمكن معه تقييد المشكلات التي تحيط بالدخل كوعاء للضريبة .

### ( ب ) الاتفاق الاستهلاكي ومصادر التمويل الأخرى للاتفاق :

يعتبر كتاب المانية المعيار المثالي للقدرة الضريبية بأنه مستوى لشباع حاجات المستهلك ، وحيث أن الاشباع شيء لا يمكن قياسه لو مقارنة بين الأشخاص المختلفين فإن الوصول الى ما يقرب من الحل المثالي هو أسمى ما يطمح فيه أي اقتصادي ، وبالنسبة لطرف الدول النامية فإنه يمكن اعتبار أن الاتفاق وليس الدخل هو الحل الأقرب الى المثالية ، إذ أن الاشباع يحدد بكمية السلع والخدمات التي يمكن شراؤها محجة ميزانية معينة وفي حدود مستوى أسعار معين ، ومما لا شك فيه أن ميزانية أي مستهلك عادي لا تعتمد فقط على دخل هذا المستهلك ولكن يمكن تدعيمها بما يملك هذا الشخص من ثروة ، وهذا الاشباع الإضافي الذي يحصل عليه المستهلك له أهمية كبرى في الدول النامية حيث يوجد ميل شديد تجاه الاستهلاك العائلي نتيجة تأثير حب الظهور والمحكاة والنجاة الى إعلان مظاهر الثراء ، فمثلا وجد في الهند أن الانتراش لتغطية نفقات الأسرة يتراوح ما بين ٢٧ - ٤١ من إجمالي انفاق أصحاب الملكيات الكبيرة فالذين يرهنون ويبيعون أملاكهم ليمولوا انفاقهم انخفض (١) ، فالاعتماد على الدخل باعتباره المصدر الوحيد للاتفاق أن يظهر الطاقة الضريبية لأصحاب الأملاك بشكل من الواقع .

(١) انظر :

Chandavarkar, A.G. The Saving Potential & disguised Un-employment. B.J. 1957. pp. 335-338.

ويلاحظ أن المقصود بعبارة الاتفاق الواردة فيما سبق مختلفة تماما عن الاتفاق كما يقصده البرونيسر كلدور في كتابه ، إذ بينما كلدور يركز على مجموع الاتفاق الشخصي للفرد في فترة معينة كوعاء للضريبة فإن ما يقصد به في هذا البحث هو الاتفاق الاستهلاكي على السلع والخدمات بأسعار تصاعدية (١) ، ويرجع سبب استبعاد تعريف كلدور للاتفاق إلى الصعوبات الكثيرة التي تكثف تحديد الاتفاق في ظل هذا للتعريف إذ أنه يتطلب تحديد متحصلات الفرد ، استثماراته ، انفاقه الخاضع أو غير الخاضع للضريبة ، ويصعب تطبيق هذا التعريف في الدول النامية إذ يجب أن تؤخذ حقائق الإدارة وقدراتها عند تطبيق أي نظلم لكي نقلل من التهريب ، وهذا يتطلب أن تفرض الضريبة ليس على مجموع الاتفاق كما ينصوره البرونيسر كلدور ولكن على الاتفاق على السلع والخدمات عند مرحلة الإنتاج أو البيع التي يسهل تحصيل الضريبة عندها ، والتدرج في أسعار الضرائب على السلع المختلفة الذي يجب أن يربط بدرجة مرونة الطلب بالنسبة للدخل .

ولذا فإن اختلافنا مع كلدور ينحصر أساسا في التفرقة بين ما يعتبر « ضروريا » وما يعتبر « كماليا » حتى يمكن التفرقة في أسعار الضرائب ، وهذا شرط هلم لأنه قد يؤثر على الحافز على الاستهلاك .

### صعوبات فكرية في تعريف الاتفاق :

قد يجادل مؤيدو الضريبة على الاتفاق بأن الاتفاق أكثر سهولة في التعريف كوعاء للضريبة من الدخل ، ومن ثم يمكن تلمذ الصعوبات النظرية والعملية التي تحول دون الاعتماد على الدخل كوعاء للضريبة .

ومما لا شك فيه أن الاتفاق كوعاء للضريبة يكثفه بعض الصعوبات ولكنها ذات آثار أقل خطورة من ناحية تهديدها لبدا العدالة الضريبية بالمعارنة بالدخل .

(١) انظر كتاب :

Kaldor, N. An Expenditure Tax, Op. Cit. chapter VII.

يقترح البرونيسر كلدور اعتبار الاتفاق للشخص الاستهلاكي كوعاء للضريبة وطبقا لاتجاهه بحسب على كل مول أن يقدم اقرا بطن به مصروفاته الشخصية في فترة معينة ( علم مثلا ) ويردق بهذا الاقرار بطن تفصيلي ببلداته خلال تلك الفترة واستثماراته وانفاقه الأخرى المتعلقة بالاعفاءات لكي يعطى لصحة لمراتب مرصدة للتعلق من الاتفاق المثبت في الاقرار . ويتضمن الاتفاق المطى من الضريبة : الاستثمارات ، حصيلات المول في التبنوك ، الهدايا ومصروف العلاج والولادة والمجنونة في حدود معينة ، بالإضافة إلى ذلك يمنح المول اعدادات من الضريبة تخفد شكل مبلغ معين من المال لكل فرد في العائلة .

وتتخصر هذه المشاكل في أربعة موضوعات وهي :

- ١ - التفرقة بين الاستهلاك والإنفاق على الاستهلاك .
- ٢ - التفرقة بين الاستهلاك ونفدت الانتاج .
- ٣ - الإنفاق على الاستهلاك والاستثمار .
- ٤ - الإنفاق على الخدمات .

### ١ - التفرقة بين الاستهلاك والإنفاق على الاستهلاك :

يتوقف اختيار وعاء حمل للضرية على مدى نجاحنا في تقليل الصعوبات التي يواجه تعريف هذا الوعاء الى اقل حد ممكن ومن ثم اظهار القدرة الضريبية للمولين بدرجة أكبر من النقة ، وعلى هذا الأساس يمكن الجدل بان الاعتماد على الاستهلاك كوعاء للضرية يواجه مشكل تعريفية أقل من تلك التي تواجه عند اختيار الدخل كوعاء للضرية .

فالاستهلاك هو ذلك الجزء من الانتاج الذي لم يستخدم ، ويغض النظر عن التفرقة بين الاستهلاك الشخصي وتكاليف الانتاج مثل الصيانة واستهلاك الآلات والمعدات، فإنه يجب التفرقة بين مجموعتين من التدفقات: الإنفاق ومعدل الاستهلاك الصافي ، وهذه التفرقة تتطلب اعتبار الإنفاق الحقيقي على السلع التي يطلق عليها اسم السلع المعمرة هو ذلك الجزء من هذه الساعه التي تخصص بها سنة الحساب ، لأن السلعة المعمرة تستمر في حوزة مشتريها لعدة سنوات مقبلة ولا تستهلك في السنة التي تتم فيها عملية الشراء .

واتباع مثل هذا للتعريف للاستهلاك كوعاء للضرية يثير مشاكل عدة أهمها التفرقة بين الجزء المستهلك والجزء الباقى دون استهلاك وهذه المشكلة ربما تكون أكثر تعقيداً من المشكل التي يواجهها الدخل ومن حسن الحظ أنه عند فرض ضريبة على الاستهلاك يمكن الاشارة الى الإنفاق الاستهلاكي والذي يمكن اعتباره كتقريب مناسب للاستهلاك والذي يعادل ذلك الجزء الذي سحب فعلاً من الانتاج ، وهذا الحل سيجعل اختيار الإنفاق الاستهلاكي ذات آثار سيئة قليلة من ناحية المشكل التي تواجه التعريف وبالتالي يكون أقرب لتحقيق العدالة من أي معيار آخر .

### ٢ - التفرقة بين الاستهلاك وتكليف الانتاج :

قد يكثر الجدل حول اختيار الاستهلاك كوعاء للضرية إذ قد يقل ان الاستهلاك يواجه صعوبات خاصة تتعلق بالتفرقة بين الإنفاق الاستهلاكي

ومصاريف الإنتاج التي يعبر عنها بتكاليف الصيانة والاستهلاك (١) وقد يكون هذا جافزا في الدول المتقدمة التي تستخدم طرقا للإنتاج ذات كثافة رأسمالية عالية ، أما في الدول النامية التي تعتمد اقتصادياتها أساسا على الزراعة فإن مصاريف الإنتاج تكون أقل تعقيدا إذ تستخدم هذه الدول أدوات إنتاجية بدائية ، ومعظم الإنتاج يتم بطرق تتميز بالكثافة العمالية، وهذا يجعل من أسهل التفرقة بين الاستهلاك ومصاريف الإنتاج ، وقد تنشأ هذه المشاكل في بعض القطاعات التي تخرج من نطاق قطاع الزراعة ، ولكن نظرا لصغر هذه القطاعات فإن هذه المشاكل يمكن التغلب من أهميتها بالاعتماد على قواعد تحكيفية يمكن معها الوصول إلى نظام ضريبي قابل للتنفيذ ، ولكنها ذات أثر على مبدأ تحقيق العدالة ، ففي الواقع الأعلى يعتمد كل نظام ضريبي على بعض القواعد التحكيفية ، ومثل ذلك أنه عند استخدام الدخل كوعاء للضريبة يلجأ المشرعون في الدول المختلفة إلى تغلدي خضوع بعض عناصر الدخل لتفادي صعوبات تعريفية مثل الأرباح الرأسمالية ، والذراع ، وهذا يجعل - تعريف الدخل في المسائل الضريبية خاضعا لمسائل إدارية أكثر من خضوعه لمسائل متعلقة بتعريف الدخل ، فإبداع بعض القواعد التحكيفية لتعريف الاستهلاك إذن ليس جديدا ولكن عند اختياره كوعاء للضريبة فإن حجم هذه القواعد التحكيفية يكون محدودا إذا ما تورن بالدخل ، ومثل آخر يمكن ذكره هو الأرباح الرأسمالية ، ففي ضريبة الدخل تعدى الأرباح الرأسمالية المحققة أو تعرض عليها ضرائب دخل بسعر منخفض بسبب مشاكل التعريف ومدى قدرة الجهاز الضريبي على تنفيذ ضريبة الدخل على هذا المصدر في ظل تعريف على سليم ، ونتيجة لتلك المشكل ينشأ عدم مساواة بين الممولين المختلفين الذين يحتلون دخولهم من مصادر دخل مختلفة ، ولكن يمكن تجنب مثل هذه المشكل بالاعتماد على الضريبة على الائتلاف لأنها مشترك قرار مدى حقيقة أو وهمية هذه الأرباح الرأسمالية للممول نفسه عندما يقرر صرف هذه الأرباح أو ادخلها لكي يحافظ على حجم رأسماله الطبيعي .

## ٢ - التفرقة بين الائتلاف الاستهلاكي والائتلاف الاستثماري :

إن المشكله لثلاثة التي تواجه استخدام الائتلاف كوعاء للضريبة هو التفرقة بين الاستهلاك والاستثمار ، خاصة شراء الذهب والأحجار الكريمة والساح الاستهلاكية المعبرة ، وقد تظهر هذه على أنها مشكله معقدة ولكن ظروف الدولة النامية تجعل من السهم القضاء على معظم هذه المشكل .

فمعظم الائتلاف المختلف على التمييز بين اعتباره استهلاكا أو استثمارا يشمل سلعا يستحوذ عليها الأفراد بفرض اظهار مدى ثرائهم وليس رهبة في زيادة الاستثمار .

(١) تظفر : Prest, A.R. Public Finance ; In Theory and Practice Weisbrod and Nicolson, London 1960 p. 160.

ومن الصعب الجادلة بأن هذا النمط من الاتفاق يعتبر استثمارا بالمعنى المتعارف عليه إذ أنه لا يدر أي عائد يمكن الاعتماد عليه لتحديد أقيمة الحالية للأصل ، بالإضافة الى ذلك من الصعب معاملة هذا الاتفاق بنفس المعاملة التي يعمل بها أي استثمار حقيقي ( آلة مثلا ) من زاوية الاستهلاك أو من زاوية scrap value فمن المنسب حينئذ اعتبار مثل هذه العناصر من الاتفاق استهلاكا وليس استثمارا .

#### ٤ - الاتفاق على الخدمات :

إن العدالة التي تحققها ضريبة على الاتفاق في الإطار المقترح في هذا البحث تتطلب إخضاع الاتفاق على الخدمات للضريبة ، إذ أنه كلما زاد غنى الشخص زادت نسبة العطل المنفق على الخدمات وعلى هذا فإن استبعاد الاتفاق على الخدمات من وعاء الضريبة سيؤدي الى معاملة الإغنياء معاملة أفضل وبالتالي ينتج عنها عدم عدالة بين طبقات الدخل المختلفة ، بالإضافة الى ذلك فتشجع على سوء توزيع الموارد الاقتصادية تجاه إنتاج الخدمات ، فتقواعد العدالة وكفاءة توزيع الموارد الاقتصادية تقتضى إذن إخضاع الاتفاق على السلع والخدمات للضريبة .

ورغم أن التحليل السابق يؤكد ضرورة إخضاع الاتفاق على الخدمات للوصول الى نظام ضريبي عادل فإن صعوبة تنفيذ وإدارة أى ضريبة على الخدمات تتطلب استبعاد الخدمات من وعاء الضريبة على الاتفاق ،

ومثل هذا الجدل يحسم في الواقع المشاكل التي تواجه الاتفاق على الخدمات في الدول النامية ، إذ أن معظمها ينحصر في عدد صغير من المجموعات السلعية مثل الإيجار ، السفر ، الخدمات العامة مثل السكك الحديدية ، المطاعم ، الفنادق ، أماكن اللهو ، فالإيجار يكون حوالي ٤٠٪ من إجمالي الاتفاق على الخدمات (١) في الهند ، وقد يكون من الصعب إخضاع الإيجار للضريبة ، ولكن من الناحية العملية تفرض الضريبة دائما على القيمة الإيجارية ، فالمشكلة إذن تنحصر في اختيار نقطة تحصيل مناسبة للضريبة على المبيعات حتى يمكن تخليل الكثير من المشاكل الإدارية ، فمثلا يمكن اعتبار المالك كنقطة تحصيل للضريبة على الإيجار الذي يدفعه المستأجرون والمالك هنا ليس له دافع لإخفاء الإيجار الحقيقي المدفوع وبالتالي تخليل حجم الضريبة .

وكذلك الحال بالنسبة للمالك الشاغل للعقار فإن يكون له أى مشاكل إدارية كبيرة ، فنفرض الضريبة على القيمة الإيجارية المقدرة ويمكن تحصيلها

(١) انظر :

Report of the Indian Taxation Enquiry Commission, 1953 1954  
Vol. 1 p. 64.

بالإضافة إلى ضريبة العقارات المبنية ولكن يجب أن نؤكد هنا بأنه لا يجب الخلط بينهما رغم أن وهما ضريبتهما واحدة ، فالضريبة على المبيعات تفرض على القيمة الاجبارية والتي تمثل الاجار انذى يدفعه المالك كجزء من انفاقه الى نفسه باعتباره ملك العقار في الحظرة الاولى ، وفي الحظرة الثانية فانها تعرض على دخله من اجار منزله .

وكل هذه الامثلة تظل على عدم وجود مشاكل هامة تعوق تطبيق ضريبة المبيعات على الاجار خاصة اذا ما استخدمت الجهاز الادارى المسئول عن تحصيل الضريبة العقارية لتحصيل الضريبة على الاجار .

وتدل خبرة الدول اثنامية على امكانية تطبيق هذه الضريبة بطريقة عملية كما حصل في مصر من فترة طويلة (١) .

اما السفر الى الخارج والذي يمثل جزءا هاما من انفاق طبقات الدخل العليا من الخدمات في الدول النامية فمن غير المتوقع وجود مشكل ادارية ذات بال بالنسبة لفرض ضريبة على الاتفاقي على مثل هذه الخدمات في الدول النامية اذ ان مبيعات تذكرة السفر تباع في عدد محدود من وكالات السفر مما يسهل من امر جباية اى ضريبة تفرض عليها ، أما تحويل النقود الى الخارج فهي تتم عن طريق البنوك وبالتالي يمكن اخضاعها بسهولة الى ضريبة على التحويل .

اما لأنواع الأخرى من الاتفاقي على الخدمات فليس من المتوقع أن تواجه مشاكل ضريبية ، وغالبا ما تخضع الكثير من الدول جزءا هاما من الاتفاقي على الخدمات للضرائب ، فالخدمات العامة مثل الكهرباء والتليفون تمكها أو تقوم بها احتكارات كبيرة ويمكن اختيارها كمكمن مناسب لتحصيل الضريبة .

ومن المتوقع أيضا ألا تثير المواصلات مشاكل ذات بال بدرجة تجعل من المتعذر تطبيق الضريبة على الاتفاقي ، فالتنقل بواسطة السيارات الخلصه يمكن اخضاعها للضريبة ، أما عن طريق الاضافة الى رخصة السيارة أو عن طريق فرض ضريبة على استهلاك البنزين، وكذلك استخدام التاكسي يمكن اخضاعها عن طريق الرخصة أو البترول ، والتنقل بواسطة الأتوبيس يمكن أن تفرض عليه ضريبة أيضا ، ومثل هذه الضرائب ستكون جزءا من التكاليف عند تحديد السعر وبالتالي سيحملها مستهلك هذه الخدمات .

١) استخدمت ضريبة على الاجار في مدينة الاسكندرية بجمهورية مصر العربية من مدة طويلة ترجع الى الحرب العالمية الثانية وقد أدى نجاح هذه التجربة الى ضمها الى المنع المكرى بعد سنة ١٩٦٧ .

أما الفنادق والمطاعم لماتها تتركز دائما في عدد قليل من المدن الكبرى وهذه يمكن استخدامها أيضا كمنطقة لتحصيل الضريبة (١) وهذه لضريبة يمكن أن نضلف إلى مكتورة الفندق أو المطعم .

وينطبق ذلك أيضا على أماكن التهو والتي تخضع في معظم الدول لأنواع مختلفة للضرائب .

ولهذا فالتنا نجد فرض ضريبة على الخدمات من ناحية المدا بالاضافة الى الضريبة على السماع المختلفة لكي تضمن تحقيق العدالة وتنفاذ الوصول الى توزيع سيء للموارد الاقتصادية .

### مشاكل تطبيق العدالة :

تطلب معيار العدالة الحديثة توافر شرطين لتحقيق العدالة :

١ - توفير حد من الاعفاء كمن لتوفير الحد الأدنى للمعيشة وتأخذ في الحسبان حالة الفرد الاجتماعية .

٢ - استخدام الاسعار التصاعدية .

### ١ - حدود الاعفاء :

تعتبر حدود الاعفاء ضرورة بالنسبة لاي نظام ضريبي عادل ، اذ انه يجب أخذ الظروف المحيطة بالشخص في الحسبان لضمان حد أدنى للمعيشة يمكنه تحقيق كفاءة دنيا للمساهمة في العملية الانتاجية ، بالاضافة الى ذلك فان حدود الاعفاء المختلفة تساعد على التفرقة بين الأشخاص ذوي الدخل الواحد ، ولكن تختلف ظروفهم الاجتماعية المختلفة ، وهذا ضروري بالنسبة للضريبة على الاتفاق حيث أن الزيادة في الاتفاق قد تنج عن أسباب أخرى تختلف عن كونها ناتجة عن زيادة الطلقة الضريبية .

وتسبب حدود الاعفاء مشاكل مختلفة يتوقف حلها على هيكل الضرائب المستخدم ، ففي الضرائب على الدخل تحل هذه المشاكل بمنح حد اعفاء ثابت وعدد آخر من الاعفاءات تسمح باعفاء حد أدنى من الدخل بقطر الاحتياجات الضرورية لمن يعولهم المبول ، ولا يتصور وجود أي صعوبات لا يمكن التغلب عليها عند تطبيق نظام مثل الاعفاءات بالنسبة لضريبة على المبيعات .

١ ، في انواع فرض على الضائق ضريبة في مصر ل احدى بلها للكبرى وهي الاسكندرية وبصليها لا يمثل أي مشكلة .

فالإعفاء لو ما قد يطلق عليه بالتوزيعات الاجتماعية « يجب أن يعطى لكل ممول » ، ولكن قيمته تتوقف على ظروف كل ممول والتي يجب أن تبنى على تقدير لقيمة الضريبة على المبيعات المقدرة على كمية من السلع والخدمات يمكن اعتبارها أساسية بالنسبة للغالبية العظمى للسكان ، وقد يكون من المرغوب فيه لمنع استقلال الإعفاءات بواسطة بعض الممولين وضع تعريف لمن يعولهم الممول ويستحسن أن يكون ذلك في السياق نطلق وذلك باعتبار أن من يعولهم الممول هم الأقرب من الدرجة الأولى كالزوجة والأولاد مثلا .

ولكن يمكن نقد التوزيعات الاجتماعية على أساس أن بعض الممولين قد يستهلكون جزءا من السلع التي ينتجونها وبالتالي سيستفيدون من استخدام الضريبة على الاتفاقي مرتين :

الأولى : باستقانتهم من استهلاك ذلك الجزء من السلع التي ينتجونها وتلقى استفادى الضريبة .

الثانية : عند منحهم توزيعات اجتماعية بوسائل ظروفهم وتدعم دخلهم الحقيقي .

ولكن احتمال تفادى الضريبة في هذه الحالة لا يمكن اعتبارها أكثر خطورة من احتمال وجودها في ضريبة على الدخل لأن الدخل المعنى يتفادى الضريبة أيضا ، ولهذا فإن من الخطر القول بأن الضريبة على أنواع مختلفة من الاتفاقي ستكون أسوأ من ضريبة على الدخل لو من ضريبة على الاتفاقي الكلي كالتى ينصح بها البروفيسر كالهور والسابق الإشارة إليها ، بل إن إعطاء حدود الإعفاء في ظل ضريبة على الاتفاقي سيكون مالمسورا على إعفاء السلع والخدمات الضرورية من الضريبة إعفاء تماما ، وإن تثير حدود الإعفاء هذه أى مشاكل خاصة لا يمكن حلها بالمقارنة بغيرها من حدود الإعفاء المنوحة في ظل نظام ضريبي آخر .

## ٢ - استخدام أسعار تصاعديّة :

هناك اتفاق بين كتاب علم المالية (١) على أن الشرط الثاني لتحقيق العدالة الضريبية يقتضى استخدام أسعار تصاعديّة استنادا الى مبدأ أقل تضحية ممكنة باعتبار أنها تعتمد على أساس علمية .

(١) نظر :

Prest, A.B. Public Finance, Op. Cit. p. 116 and Hurn, J.W.  
and Halven Jr. H. The Uneasy Case for Progressive Taxation U. of  
Chicago Press 1908.

ومهما يكن الأمر فإن الكتابات الحديثة في اقتصاديات الرفاهية تشير إلى عدم إمكان قبيل المنفعة وعمل أى مقارنات بين المنفعة التي تعود على أفراد مختلفين مما يثبت أن هذا المبدأ العلمي غير قائم ، بالأضافة إلى ذلك فإن تعريف القدرة على الدفع سواء قيس بالدخل أو بالثروة وبالاستهلاك (١) لم تشر إلى أى إثبات أنه لن يبدأ القدرة على الدفع يحتاج إلى أسعار تصاعديّة ، بل كان من نتيجتها أن يبدأ القدرة على الدفع لا يحتاج إلى أكثر من أن للمؤمنين قوى الموارد الكبيرة يجب أن يساهموا بنسبة أكبر من الضرائب .

وعلى كل فإن أهم تبرير للأسعار التصاعديّة هو الإقلال من الفوارق بين أصحاب الدخل المختلفة ، وهذا التبرير له جلاية كبيرة في انمول النامية التي تنفع وراء الأعمار السائدة في الدول المتقدمة ، ولكن أهم ما يميز لنول تنمائية من الدول المتقدمة هو وجود الفوارق لكيرة في مستوى المعيشة لطبقات الدخل المختلفة الناشئة عن مصادر مختلفة للإنفاق ، وهذا يثر كثيرا من المشكل السياسية والاجتماعية بين طبقات الدخل الدنيا ، وهذا كل من الضروري مناقشته الذي الذي يمكن أن يصل إليه التصاعد في أسعار الضرائب .

لا توجد درجة منى للتصاعد في أسعار الضرائب — فاختيار درجة التصاعد تتوقف على رأى شخصي متأثر بالحالة السياسية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في دولة ما وفي وقت معين ، ومن العوامل العلمية التي يجب أخذها في الحسبان عند تحديد درجة التصاعد هو معرفة اثر الأسعار التصاعديّة على الحوافز ( على العمل ، على الاستثمار ، على الإنفاق ) .

وتطبيق الأسعار التصاعديّة على الضريبة على الإنفاق على أسلع والخدمات لا يمثل أى مشكل معقدة لا يمكن حلها في الدول النامية إذ يمكن استخدام التصاعد بالنسبة لمختلف السلع والخدمات وفقا لدرجة مرونة الطلب على السلعة أو الخدمة بالنسبة للدخل ، فكلما زادت مرونة الطلب على السلعة بالنسبة للدخل أمكن زيادة سعر الضريبة على السلعة . وفي مثل ظروف الدول النامية يجب تفسير مرونة الطلب بالنسبة للدخل تفسيراً متحرراً لأن دخل الطبقات الغنية يمكن تدعيمه بما يملكه هؤلاء الأشخاص من ثروات يمكن الاعتماد عليها لزيادة استهلاكهم ، ولهذا فإن السلع ذات مرونة الطلب العالية بالنسبة للدخل والتي تستهلكها الطبقات الغنية ستدفع أكبر أسعار الضرائب بينما تلك السلع ذات مرونة الطلب بالنسبة للدخل المنخفضة ستتحمل أسعاراً منخفضة ، وهذا المسلك يقتضى شويبا دقيقا للسلع والخدمات طبقا لدرجة المرونة على

(١) انظر : Shup C.B. Public Finance, Aldine, 1900, and Ralph. B.R., Break, G.F. Public Finance The Ronald Press Co. 1961, Musgrave, R.A. The Theory of Public Finance, Mc-Graw-Hill Book Co. In 1929.

الطلب بالنسبة للدخل ودرجة وجود بدائل لها ولن بسبب ميل مثل هذا التوزيع مشاكل تذكر في الدول النامية إذ تتميز هذه الدول بوجود اختلاف واضح بين نمط استهلاك طبقات الدخل العليا والسفلى (١) .

ورغم هذه السهولة النسبية في تعميم نظام عادل للضريبة على الاتفاق على مختلف السلع والخدمات فقد يكون لها بعض أوجه النقص من ناحية العدالة والتي تنحصر في :

١ - ان استخدام الاتفاق كوعاء للضريبة يؤدي إلى زيادة الفوارق في توزيع الثروة وذلك بسبب إعفاء الأثقل من الضريبة .

٢ - ان استخدام أسعار تصاعدية قد تشجع طبقات الدخل العليا على توجيه انفاقها إلى السلع ذات الأسعار المنخفضة مما يؤدي إلى سوء توزيع للموارد الاقتصادية .

ويمكن مناقشة هاتين النقطتين لإثبات أن كليهما لا ينطبقان في الدول النامية .

### آثار الضريبة على الإنفاق على عدالة توزيع الثروة :

ان إعفاء المدخرات من وعاء الضريبة قد يشجع الأفراد على زيادة الإنفاق مما يزيد من درجة التفلوت في توزيع الثروة والدخل وما ينتج عن ذلك من آثار اجتماعية ضارة .

ففي الدول التي تشكو من نقص الموارد اللازمة لعملية التكوين الرأسمالي، فإن زيادة في معدلات التكوين الرأسمالي تعتبر زيادة مثمرة لأنها تزيد من قدرة الاقتصاد القومي على النمو مما يؤدي إلى زيادة الفوائد الاقتصادية وزيادة نفوق المضار الناشئة عن عدم العدالة الاجتماعية وبمعنى آخر أن هذا النقد يتجاهل أثر الزيادة في الأرباح والموجه إلى الاستثمار المنتج على رفح مستوى معيشة أفراد الشعب من طريق خلق فرص جديدة للعمل ، ودخول أكبر للعامل الزراعيين وهذا يعني أيضا أن زيادة الأرباح تؤدي إلى تخفيض الفوارق بين دخول أفراد الشعب المختلفة .

ومن ناحية أخرى فإن الزيادة في المدخرات قد تؤدي إلى زيادة أفراد طبقة الملاك التي تعتبر بحق من المشكل الاجتماعية التي تواجهها الدول النامية ، ولكن لا يجب أن نغفل في أهمية هذا العامل في الدول النامية إذ لن استخدام

(١) انظر :

Higgins, B. Economic Development, Problems, Principles and Policies, London 1959, p. 233.

الضرائب ذات الأسعار التصاعدية يؤثر في معدل الزيادة في المخرجات وبالتالي في حجم الأضلع إلى الثروة ، فالأسعار التصاعدية تخفض الدخل الحقيقي للمولدين ومن ثم تكون عابلاً محدداً لمعدل نمو الثروة (١) وتظهر أهمية ذلك عندما يكون الطلب على السلع التي تخضع للأسعار انعاشية ذات مرونة سعرية منخفضة بالنسبة للطلب (٢) .

وأخيراً فإن هدف تقليل الفوارق بين الثروات أو منع زيادتها يمكن أن يعالج بمرض ضريبة على الثروة أو ضريبة على الشركات إذ أن ما تفعله ضريبة المبيعات هو تقليل الفوارق بين الدخل والحد من التفاوت في توزيع الثروة .

ومن هذا كله يتضح أن أي زيادة في عدم عدالة توزيع الثروة نتيجة لإعفاء المخرجات تؤدي إلى زيادة الفوائد الاجتماعية بدرجة تجعلها تنوق أي آثار ضارة تنجم عن الزيادة في عدم عدالة توزيع الثروة ، ويظهر ذلك في زيادة الدخل القومي مما يؤدي إلى تقليل الفوارق بين مستوى معيشة الفئتين والغني ، ومن ناحية أخرى فإن الضريبة على الأرباح تصيب الممول الذي يتهرب من ضرائب الدخل وبالتالي تقلل من حدة الفوارق بين الدخل والثروات ، وحتى إذا نتجت زيادة في عدم عدالة توزيع الدخل والثروة فإن استخدام ضرائب تصاعدية على الأرباح على السلع والخدمات مع فرض رسم أيلولة على الشركات سيكون لها أثر فعال في تخفيض مثل هذه الآثار .

### أثر استخدام أسعار تصاعدية على توزيع طبقات الدخل العليا :

إن استخدام ضريبة مبيعات ذات أسعار تصاعدية قد تشجع المستهلكين على خفض إنفاقهم على السلع ذات الأسعار العالية وتحويل إنفاقهم إلى سلع تخضع لسعر منخفض ، ولهذا سيخلص بعض الكتاب بأن هذه الأسعار التصاعدية تؤدي إلى سوء توزيع الموارد الانتصافية .

ومما يمكن القول أن أثر الضرائب ذات الأسعار التصاعدية على الأرباح على توزيع الموارد الانتصافية ليس موضوع هذا البحث ولكن يكفي هنا القول بأن هذه النتيجة تتعدى الكثير من أركانها في الدول النامية .

فوجود هيكل ضريبي مناسب يلحق في الحصان البدائل ، يقلل من أهمية هذا العامل ، وبالإضافة إلى ذلك فإن حب الظهور والمحاكاة والموتيل

(١) نظير : Kaldor N. Op. Cit. pp. 99-101

(٢) أثر ضريبة على الأرباح والاستثمار سيكتفى في ورقة أخرى .

الاجتماعية الأخرى تقلل من درجة مرونة الطلب بالنسبة للسعر للسلع ذات المرونة العالية بمالنسبة للدخل ، وهذا يؤدي الى اعتبار البدائل الرخيصة السعير سلعا لا تتناسب مع مظهر الطبقات الغنية وبالتالي تقلل من أهمية عامل استبدال ذات السعر المرتفع بالسلع البديلة المنخفضة السعر .

### ضريبة المبيعات في الواقع العملي :

هناك عديد من الضرائب على الاتفاقي يمكن تطبيقها في الحياة العملية . ومن المهم هنا مناقشة البدائل للوصول الى النوع الملائم من هذه الضرائب لظروف الدول النامية .

هناك ثلاثة شروط لتطبيق هيكل ضريبي ناجح في الدول النامية فيما يتعلق بالضرائب على الاتفاقي وهي :

- ١ - استيراد السلع يجب ان يخضع للضريبة .
- ٢ - الاتفاقي على الخدمات يجب ان يخضع لضريبة .
- ٣ - يجب اختيار نقطة لتحميل الضريبة بالنسبة للسلع المصنومة محليا .

واعتمادا على هذه المبادئ يمكن تقدير الأنواع المختلفة من الضرائب على الاتفاقي المألوفة والتي تندرج ضمن اطار الضريبة على الاتفاقي وهي :

- ( أ ) ضريبة على الواردات .
- ( ب ) ضريبة الانتاج .
- ( ج ) ضريبة لمبيعات عند مرحلة تجارة الجملة .
- ( د ) ضريبة لمبيعات عند مرحلة تجارة التجار .

ولا توجد اي مشاكل بالنسبة لاختيار نقطة تحميل الضريبة على الواردات و اضريبة على الاتفاقي على الخدمات كما سبق ايضاحه ، فالضرائب على الواردات تفرض على السلع المستوردة قبل سحبها من المنطقة الجمركية ، وهذا يضمن تحميل اضرار بكفاءة في عدد صغير من نقاط مرافقة دخول البضائع المستوردة ، ولا يسبب حساب وعاء الضريبة باعتبار انها تشمل سعر السلع المستوردة على ظهر السفينة والتي تشمل مصاريف النقل والتأمين اي مشاكل ادارية تعوق تحميل هذه الضريبة بدرجة الكفاءة المطلوبة خاصة اذا حددت المفردات المختلفة التي تدخل ضمن وعاء الضريبة .

أما الاتفاق على الخدمات فاعتبر وهاه انضريبة على أنه سعر الخدمة التي يدفعها المستهلك بسهل الأمور كثيرا ، أما تحصيل هذه الضريبة فاته يمكن تسويتها في الدول النامية لاذ يتركز الجزء الأهم منه في عدد صغير من المنشآت الكبيرة التي تقع في المدن الكبرى وتحفظ بسجلات منتظمة .

وتوجد مشكل كثيرة عند فرض ضريبة المبيعات على السلع المنتجة محليا يتوقف مداها على اختيار نقط تحصيل انضريبة ، أما نقطة الإنتاج أو تجارة الجملة أو تجارة القطاعي .

فرض ضريبة المبيعات عند مرحلة تجارة القطاعي قد يكون له مزايا أهمها تقلد الزايد الهرمي للضريبة Tax Pyramiding وبالتالي تتفادي تعديل سعر السلعة ليتماشى مع حجم الضريبة ، ولكن يواجه هذا النوع من الضرائب صعوبات متعددة في الدول النامية أهمها :

أولا - وجود عدد كبير من تجارة القطاعي تدار علقيا وتتميز بعنصر احتفاظها بسجلات يمكن الاعتماد عليها ، وبسبب وجود هذا العدد الكبير مشاكل ادارية كثيرة تعمق تنفيذ هذه للضريبة تنفيذا فعلا مما يؤثر على تحقيق مبدأ العدالة .

ثانيا - صعوبة تطبيق ضريبة المبيعات هذه في البلاد التي يتولد جزءا كبيرا نسبيا من الدخل القومي خارج النطاق النقدي .

ثالثا - تحصى مرحلة البيع بالتجزئة عددا كبيرا من تجار التجزئة ذات الحجم الصغير ، وينفرد هذا الحجم الصغير بوجود درجة افلاس علقية ودرجة تنقل عالية بين لفراديه وهذا يزيد من مشاكل تحصيل الضريبة عند مرحلة التجزئة ، بل يجعل التحكم في حصيلة هذه الضريبة وبالتالي تحقيقها للعدالة أمرا مشكوكا فيه .

ولهذا فاته يمكن القول بلن اختيار مرحلة الإنتاج أو مرحلة تجارة الجملة كنقطة لتحصيل الضريبة هو اختيار لقرب الى الواقع ، ورغم أنه لا يوجد من الأساليب ما يؤيد فرض الضريبة عند مرحلة أو أخرى في الدول النامية ، الا أننا نفضل مرحلة الإنتاج للأسباب الآتية :

١ - تحصى مرحلة تجارة الجملة على عدد أكبر نسبيا من للتجار بعضهم يعمل على نطاق صغير نسبيا مما يجعل من الصعب تحصيل الضريبة .

٢ - يوجد في الدول النامية الكثير من تجار الجملة الذين يزاولون تجارة القطاعي مما يصعب معه التفريق بين مبيعات الجملة والقطاعي خاصة اذا كتلت التجارة تدار على نطاق صغير نسبيا .

٣ - من الصعب تطبيق الضريبة بأسعار تصاعديّة في مرحلة الجملة اد  
غالبًا ما يعمل تاجر الجملة في عدد كبير من السلع وحجم المنشآت صغير  
نسبيًا .

٤ - ان اختيار مرحلة الإنتاج يسهل عملية نقل عبء الضريبة الى الامام  
وتزداد اهمية هذا العمل في الحالات التي يزاوّل فيها تاجر الجملة أعمال  
تجارة القطاعي أيضا .

ولكل هذه الأسباب يمكن تفضيل مرحلة الإنتاج عن غيرها من المراحل  
الأخرى .

ورغم هذا التفضيل فإن اختيار مرحلة الإنتاج كقطة لتحصيل الضريبة  
يثير بعض المشاكل أهمها الحاجة الى تعديل أسعار السلع الخاضعة  
لضريبة في بعض الحالات مثل حالة المنتج الذي يبيع مباشرة الى تاجر  
القطاعي او الى المستهلك بكميات كبيرة ويعطى خصمًا للمشتري على أسعاره  
ولكن مثل هذه المشكل ليست مشاكل مستعصية خاصة في ظروف الدول  
النامية للأسباب الآتية :

١ - يمكن تغيير وعاء اخريه طبقا للمرحلة التي يقوم فيها المنتج بالبيع  
الى تاجر الجملة او تاجر القطاعي او المستهلك ، فلذا باع المنتج مباشرة  
الى تاجر القطاعي أو المستهلك نتعرض لضريبة على سعر السلعة عند  
مرحلة الإنتاج بالإضافة الى هامش الربح المصرح به في هذه المرحلة ،  
ورغم ان هذا حل تحكمي فمتها لن تسبب مشكل معقدة في الدول النامية  
حيث يتحكم الاحتكرون في الأسواق ، وتكون القاعدة هي تحديد أسعار البيع  
بالقطاعي ، فخصم نسبة هامش الربح عند كل مرحلة تسبق مرحلة  
البيع بالتجزئة تؤدي الى الوصول الى نفس وعاء الضريبة عند مرحلة  
الإنتاج ، وبالإضافة الى ذلك فإن وجود عدد كبير من تجار القطاعي ذات الحجم  
الصغير يشجع المنتجين الى التفضيل بيع منتجاتهم لتجار الجملة ، وهذا  
يؤدي الى تخفيض نفقات التسويق باختيار منقذ توزيع قليلة العدد نسبيًا  
وذاوات حجم مشتريك اكبر نسبيًا من تجارة التجزئة .

٢ - يمكن التفاوض عن الخصم المسوح به بالنسبة للمشتريك الكبيرة  
الحجم عند تحديد وعاء الضريبة اذا بيعت السلعة بأسعار مختلفة لتجار  
التجزئة أو الجملة طبقا للكمية المشتراة مما يضمن تحقيق المساواة في  
المعالجة الضريبية بالنسبة للسلعة الواحدة .

٣ - يمكن المجادلة في ان فرض ضريبة المبيعات قبل مرحلة التجزئة  
قد يؤدي الى تزايد هرمي للضريبة Tax Pyramiding ومن ثم يزيد سعر  
الساعة بكثير من الضريبة وهذا الجدل يهمل اثر المنافسة بين تجار  
الجملة والقطاعي ومدى وجود البدائل رخيصة السعر ، بالإضافة الى  
ذلك تنتج معظم الدول النامية أنتاجها بواسطة مختكرين يتحكمون في

سعر بيع السلع المنتجة للجمهور ، ووجود سعر واحد لبيع السلعة عند مرحلة التجزئة يجعل من الصعب وجود تزايد هرمي للضريبة إذ لن سعر السلعة للمستهلك النهائي محدد مقدما .

تعدر ضريبة المبيعات عند مرحلة الانتاج الضريبة المثلى في الهيكل اخرى للدول النامية من زاوية تحقيقها للعدالة وملائمة تحصيلها على السلع المنتجة محليا ، وطالما ان رسوم الوارد والضريبة على الخدمات قد اصبحت الى الضريبة على ائسلع المنتجة محليا عند مرحلة الانتاج فان ذلك يضمن الوصول الى لصحاب الثروات والدخول المختلفة بطريقة اكثر ملائمة وبالتالي ستكون هذه الضريبة اكثر نفعلا في تخفيض معدلات الريادة في الاتفاقي الاستهلاكى وتحقيق العدالة الاجتماعية .

### نتائج البحث :

يشير هذا البحث مدى عدالة ضريبة المبيعات خاصة في ظل الأوضاع السائدة في الدول انلمية ، فهذه الدول لكي تقوم بعملية التنمية يجب ان تعطى اولوية كبيرة لتكوين الراسمالي وهذا يقتضى توزيع عبء عملية التنمية على المراد الشعب توزيعا عادلا ، وعلى هذا الاسس فان العدالة تقتضى ان يفرض الضرائب على اسس معتدل مسحب السلع من الرصيد الموجود في المجتمع ، فبالاتفاق لا بالفضل ان يفرض الفرد عبئا على المجتمع يجب توزيعه على أفراده طبقا لاتفاقي كل فرد .

وقد اظهر البحث ان الاتفاقي يظهر الطائفة انضريبية للممول بدرجة اكثر دقة وواقعية من دخله خاصة في الدول النامية التي تصد ظروفها الادارية السريعة على الاتفاقي تعتبر لداة جيدة للوصول الى لولئك الموائين العين بنحور في تقادى اعباء ضريبة الدخل ، وتظهر اهمية هذا العنل في الدول النامية حيث يقع جزء كبير من الدخل من انواع مختلفة يسهل تبرئها من الضرائب مثل الربح ، الارباح كزراعية ، الارباح الراسمالية ، ارباح صفار التجار ، والخدمات المختلفة ، بالاضافة الى ذلك فان قوة الاتفاقي الانسلمية التي تنتج من بيع بعض ممتلكات الأفراد والتي تزيد من طائنتهم الضريبية يمكن أخذها في الحسبان عند فرض ضريبة على الاتفاقي ولكنها تهمل في اضرية على الدخل .

ويجب ملاحظه ان لضريبة على الاتفاقي المقترحة هنا ليست تلك التي يجدها الأستاذ كالفور إذ انه لا يمكن تطبيقها عمليا في الدول انلمية ولكنها ضريبة على السلع والخدمات ، ويجب هنا الاعتراف بمشاكل تعريف الاستهلاك كوعاء لضريبة على الاتفاقي ولكن هذه المشاكل يمكن التغلب عليها باستخدام قواعد تحكمية لا تلغى مبادئ العدالة واستخدام هذه القواعد لا تقتصر على الاستهلاك فقط بل ان الدخل ايضا يستخدم قواعد

تحكمية للوصول إلى وعاء يمكن استخدامه ، فالضرائب على الخدمات لا تثير مشاكل معقدة تجبر المشرع على استبعادها من وعاء الضريبة إذ أنه يمكن فرض ضريبة المبيعات على الخدمات العملة بدون أى مشاكل يذكر خاصة في الدول النامية بالأضافة إلى ذلك لا توجد أى مشاكل تواجه هذه الضرائب عند وضع حدود إعفاء في ظل ضريبة تفرض طبقا لمعدل سحب السلع والخدمات من رصيد المجتمع من هذه السلع والخدمات وتأخذ هذه الإعفاءات شكل التوزيعات الاجتماعية التي تمنح للأفراد طبقا لظروف الشخص وأحواله الاجتماعية .

وقد أظهرت المناقشة أنه وإن كان استخدام الأسعار التصاعدي ليس شرطا ضروريا لتنفيذ مبدأ القدرة على الدفع ، ولكن يمكن تبريرها بالرغبة في تقليل الفوارق بين مستوى المعيشة ويمكن تطبيق الأسعار التصاعدي بسهولة بتقسيم مجموعات السلع طبقا لدرجة مرونة الطلب بالنسبة للدخل ، فكلما زادت درجة مرونة الطلب بالنسبة للدخل أمكن رفع أسعار الضرائب على هذه السلع ، وأخيرا فإن اختيار مرحلة الإنتاج لفرض وتحصيل الضريبة على السلع المنتجة محليا بالأضافة إلى رسوم الاستيراد ، والضريبة على الخدمات تجعل من السهل تحصيل الضريبة بطريقة أفضل وينتج من هذا الاختيار ضريبة يمكن أن تخفض معدل سحب السلع والخدمات وتكون أكثر فعالية في الوصول إلى الطلقة الضريبة للممولين المختلفين .

ويجب أن لا ندمع استبعاد المدخرات من وعاء الضريبة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية وما ينتج عنها من آثار على توزيع الثروة إذ أن صافي العائد الاجتماعي الناشئ عن عدم عدالة توزيع الثروة لكبر من المضار التي تلحق بالمجتمع في أى اتجاه آخر ، وبالأضافة إلى ذلك فإن الزيادة في عدم عدالة توزيع الثروة يمكن تخفيف حدتها باستخدام رسم الأيلولة على الشركات .

ولا يفوتنا هنا أن نشير إلى أن العدالة الضريبية لا يمكن تحقيقها بالنظر إلى ضريبة معينة فقط ، بل يجب أن تأخذ في الحسبان هيكل الإنفاق الحكومي لدراسة آثاره على العدالة الاجتماعية لطبقات الدخل المختلفة وحتى يفرض شلت حجم الإنفاق الحكومي وهيكله ، فإن العدالة الاجتماعية تتوقف على عدالة الهيكل الضريبي بأكمله .

ومهما يكن الأمر فإن ما تعرض له هذا البحث هو إطار نظري للفلسفة الهيكل الضريبي في الدول النامية الذي يضمن تحقيق العدالة الاجتماعية، وسوف يتعرض البحث القادم إلى دراسة لإمكانيات تطبيق هذا الإطار للنظري في جمهورية مصر العربية .