



دور المهن غير التجارية في تحقيق أهداف الضريبة

الدكتور

مصطفى محمد محمد البحيري

Proflawger7.mostafaelbehiry@gmail.com

المستخلص

تحظى الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية بأهمية خاصة عن غيرها من المهن والأنشطة المختلفة، حيث اعتبر المشرع أحكام تلك الضريبة احكام القانون العام، فأى إيرادات لا تكون ناتجة عن مزاوله نشاط تجاري أو صناعا، وليست من المرتبات وما في حكمها، أو من إيرادات الثروة العقارية تصبح محلاً لفرض أحكام هذه الضريبة عليها؛ ومن ثم تسري أحكامها على كافة مصادر الإيرادات التي لا تستوعبها المصادر الأخرى للضريبة.

ورغم الأهمية التي تتمتع بها المهن غير التجارية، وكذا الإيرادات الضخمة التي تتحقق من مزاولتها؛ إلا أن المتتبع للحصيلة الضريبية من نشاط المهن غير التجارية، يجد تراجعاً ملحوظاً في الحصيلة، فقد بلغت جملة حصيلة ضرائب الدخل عن العام المالي ٢٠٢٢م/٢٠٢٣م مبلغ ٧٩٥ . ١١٤٨ مليار جنيه، و بلغت حصيلة الضرائب عن نشاط المهن غير التجارية مبلغ ٦,١٧١ مليار بنسبة ٥,٣% رغم شمول هذا القطاع لفئات تحقق إيرادات عالية، ومع ذلك فمساهمتها في الحصيلة الضريبية ضعيفة للغاية. ()

ويلاحظ أن ضريبة المهن غير التجارية رغم أهميتها، إلا أن نشاط المهن غير التجارية في معاملته ضريبياً قد يعتره بعض المشكلات منها: ما يتعلق بتحديد شخص الممول الخاضع لمثل هذا النوع من الضريبة، أو طبيعة النشاط نفسه محل الخضوع، أو الإيرادات الخاضعة للضريبة أو التكاليف الواجبة الخصم، الأمر الذي يكون فيه الوقوف على مفهوم الضريبة ومشكلاتها من الأهمية بمكان لوضع الحلول المناسبة للمعاملة الضريبية الصحيحة لمثل هذه المهن والأنشطة .

هذا وإن كثرة الحديث في الآونة الأخيرة عن المعاملة الضريبية لإيرادات المهن غير التجارية، وحالات التهرب الضريبي المنتشرة فيها، وضعف حصيلتها الضريبية رغم وجود الفائض الاقتصادي الكبير لأصحابها، جعل لهذا الموضوع أهميته من خلال الوقوف على إيجاد مقترح لمعالجة هذا التناقض

Abstract

The tax on income from non-commercial professions is of particular importance compared to other professions and various activities, as the legislator considered the provisions of this tax to be the provisions of general law. Any income that is not the result of practicing a commercial or industrial activity, and is not from salaries and the like, or from real estate wealth revenues becomes subject to imposing the provisions of this tax on it; and then its provisions apply to all sources of income that are not absorbed by other sources of tax.

Despite the importance of non-commercial professions, as well as the huge revenues that are achieved from practicing them; However, those who follow the tax proceeds from the activity of non-commercial professions find a noticeable decline in the proceeds, as the total income tax proceeds for the fiscal year 2022/2023 amounted to 795. 1148 billion pounds, and the tax revenue from the activity of non-commercial professions amounted to 6.171 billion, at a rate of 5.3%, despite the fact that this sector includes categories that achieve high revenues, however, its contribution to the tax revenue is very weak. It is noted that the tax on non-commercial professions, despite its importance, the activity of non-commercial professions in its tax treatment may be subject to some problems, including: what relates to determining the person of the taxpayer subject to such a type of tax, or the nature of the activity itself subject to the tax, or the revenues subject to the tax or the costs that must be deducted, in which it is important to stand on the concept of tax and its problems to develop appropriate solutions for the correct tax treatment of such professions and activities.

This and the frequent talk recently about the tax treatment of the revenues of non-commercial professions, and the cases of tax evasion prevalent in them, and the weakness of their tax revenue despite the large economic surplus for their owners, made this topic important by standing on finding a proposal to address this contradiction

مقدمة

تحظى الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية بأهمية خاصة عن غيرها من المهن والأنشطة المختلفة، حيث اعتبر المشرع أحكام تلك الضريبة احكام القانون العام، فأبي إيرادات لا تكون ناتجة عن مزاوله نشاط تجاري أو صناعاً، وليست من المراتب وما في حكمها، أو من إيرادات الثروة العقارية تصبح محلاً لفرض أحكام هذه الضريبة عليها؛ ومن ثم تسري أحكامها على كافة مصادر الإيرادات التي لا تستوعبها المصادر الأخرى للضريبة.

ورغم الأهمية التي تتمتع بها المهن غير التجارية، وكذا الإيرادات الضخمة التي تتحقق من مزاولتها؛ إلا أن المتتبع للحصيلة الضريبية من نشاط المهن غير التجارية، يجد تراجعاً ملحوظاً في الحصيلة، فقد بلغت جملة حصيلة ضرائب الدخل عن العام المالي ٢٠٢٢م/٢٠٢٣م مبلغ ٧٩٥ . ١١٤٨ مليار جنيه، وبلغت حصيلة الضرائب عن نشاط المهن غير التجارية مبلغ ٦,١٧١ مليار بنسبة ٥,٣% رغم شمول هذا القطاع لفئات تحقق إيرادات عالية، ومع ذلك فمساهمتها في الحصيلة الضريبية ضعيفة للغاية^(١).

وهنا يثار التساؤل عن: ما هي الأسباب وراء عدم مساهمة هذا القطاع، من مزاولي نشاط المهن غير التجارية في الحصيلة بالقدر الذي يتناسب، وتلك الإيرادات العالية المتحققة من مزاوله تلك الأنشطة، ومن ثم أثره في تحقيق دور الضريبة المالي والاقتصادي والاجتماعي، وأثر ذلك في التضخم؟

(١) موقع وزارة المالية المصرية، البيان التحليلي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٢٢م/٢٠٢٣م .

المبحث الأول

أهداف الضريبة المالية والاقتصادية والاجتماعية

الهدف المالي للضريبة

تقتصر النظرية التقليدية في المالية العامة أغراض الضريبة - على تحقيق إيرادات مالية للدولة (الهدف المالي) - فهو الهدف الرئيسي الذي يُبتغى عند فرض الضريبة. ويرجع السبب في ذلك إلى أنها كانت تعارض مبدأ تدخل الدولة في الاقتصاد، وتقديس حياد الموازنة العامة وتوازنها السنوي.

ومن ثم يجب على الدولة ألا تحصل من الضرائب إلا ما هو ضروري؛ لتسيير المرافق العامة، وتتأى عن استخدام الضريبة في التأثير على النشاط الاقتصادي للأفراد، وهو ما عرف بمفهوم الحياد الضريبي. (١).

والمقصود من الهدف المالي هو: سعي الدولة إلى تحقيق حصيلة ضريبية؛ لتغطية نفقاتها العامة المتزايدة، وهو اعتبار يهتم به كثيراً القانون الضريبي.

وفي حكم حديث للمحكمة الدستورية العليا، قضت فيه برفض دعوى عدم دستورية الفقرة الثالثة من المادة (٨٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، فيما نصت عليه من أنه يكون المتنازل، والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية، التي تتحقق نتيجة هذا التنازل". واستندت المحكمة في قضائها بدستورية النص المذكور إلى مقتضيات الهدف المالي للقانون الضريبي، والتي ينبغي مراعاتها من حيث ضمان تحصيل الضرائب المستحقة، والحفاظ على حقوق الخزانة العامة، ومنع التهرب من أداء الضرائب متى استحققت. وفي ذلك تقول المحكمة (٢)

(١) د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٤ ويرى سيادته: " أن الضريبة - في حقيقة الأمر لا يمكن أن تكون محايدة، حتى لو أرادت الدولة ذلك، وفي الوقت الذي ساد فيه على المستوى النظري مبدأ حيادية الضريبة كانت الدولة تستخدمها لتحقيق أغراض غير مالية، والمثال الواضح على ذلك: فرض الضرائب الجمركية بهدف تحقيق الحماية للصناعات الوطنية."

(٢) القضية رقم ١١١ لسنة ٩ ق، دستورية، جلسة ٢٠٢٠/٧/٤م، الجريدة الرسمية، العدد ٢٧ مكرر (ج) في ٢٠٢٠/٧/٨م (مشار إليه لدى د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٤ وما بعدها .

متى كان ذلك، وكان النص المطعون فيه... قد تضمن قاعدة موضوعية، تسري حال التنازل عن المنشأة، التي تباشر نشاطاً خاضعاً لقانون الضرائب على الدخل المشار إليه بموجبها، أقام المشرع مسؤولية تضامنية بين المتنازل والمتنازل إليه عن هذه المنشأة، عما يستحق من ضرائب على أرباحها حتى تاريخ التنازل؛ حفاظاً على حقوق الخزنة العامة للدولة. وقد جاءت الوسيلة التي تضمنها ذلك النص مرتبطة بالغايات التي سعى المشرع لتحقيقها منه، دون تقييد لحق التقاضي أو انتقاص منه، ومن ثم فإن مقالة إخلاله بهذا الحق لا تستند إلى أساس سليم".

وجدير بالذكر أن المحكمة الدستورية العليا تنظر في أحكامها إلى الهدف المالي؛ باعتباره الهدف الأصلي والأهم من وراء فرض الضريبة، وتصف الأهداف الأخرى للضريبة بأنها: "عرضية" أو "جانبية". ومع ذلك، فإن الضريبة - حتى لو كانت تمثل مورداً غزيراً للدولة - فإن ذلك لا يكفي حتى تكتسب صفة الشرعية الدستورية. ذلك أن^(١): "حق الدولة في اقتضاء الضريبة لتنمية مواردها، وإجراء ما يتصل بها من آثار عرضية، ينبغي أن يقابل بحق الملزمين بها والمسئولين عنها، في تحصيلها وفق القوالب الشكلية والأسس الموضوعية، التي ينبغي أن تكون قواماً لها من زاوية دستورية، وبغيرها تنحل الضريبة عدماً".

كما أنه ليس ثمة مصلحة مشروعة تترجى من وراء إقرار تنظيم تشريعي - يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة من خلال فرض ضريبة تفتقر إلى قوالبها الشكلية، أو لا تتوافر - في أركانها ودوافعها - الأسس الموضوعية التي ينبغي أن تقوم عليها، ذلك أن جباية الأموال في ذاتها لا تعتبر هدفاً يحميه الدستور، بل يتعين أن تتم وفق قواعده وبالتطبيق لأحكامه^(٢)

من هنا يمكن القول: إن المحكمة الدستورية تضع الهدف المالي كأول الأهداف المبتغاة من فرض الضريبة، وتأتي الأهداف الاقتصادية والاجتماعية في المرتبة التالية له، ومع ذلك " فلا ينال من دستورية الضريبة أن تكون حصيلتها متناهية في ضالتها^(٣)، وذلك ما أوقعها في تناقض عندما تؤكد على الهدف المالي للضريبة باعتباره الهدف الأصلي، والأهم من وراء فرضها ثم لا ترى بأساً

(١) القضية رقم ٢٣٢ لسنة ٢٦ ق، دستورية، جسة ٢٠٠٧/٤/١٥ م (مشار إليه لدى د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٥ وما بعدها .

(٢) القضية رقم ٤٣ لسنة ١٣ ق، دستورية، جلسة ١٩٩٣/١٢/٦ م، (مشار إليه لدى د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٥ وما بعدها .

(٣) القضية رقم ١٩ لسنة ١٥ ق . دستورية، جسة ١٩٩٥/٤/٨ م (مشار إليه لدى د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٥ وما بعدها .

من الناحية الدستورية في أن تكون. حصيلتها متناهية في ضآلتها". ومع ذلك، فنحن لا نتفق مع محكمة الدستورية في أن الهدف المالي، هو الهدف الأول للقانون الضريبي بشكل مطلق، فهناك أنواع من الضرائب تهدف إلى تحقيق أهداف اقتصادية، أو اجتماعية لا تقل وربما تزيد في أهميتها من الهدف المالي.^(١)

ولا يعنى ما سبق التقليل من أهمية الهدف المالي للضريبة خاصة بالنسبة للدول النامية ومنها مصر - التي تعاني من نقص كبير في حجم التمويل الذاتي مقارنة باحتياجاتها الفعلية. وإذا كان من الممكن تقليل الفجوة بين الاحتياجات، والموارد الذاتية عن طريق التمويل الخارجي (قروض، واستثمارات أجنبية، ...)، فإن ذلك يرفع من نصيب العالم الخارجي في ثمار التنمية المتحققة في صورة فوائد، وأقساط وتحويلات للأرباح. وبالتالي يقل نصيب الدول النامية من الثمار التي كان يتعين توزيعها على مواطنيها.

ويرى البعض في ضوء ما سبق أنه: " لا مفر إذن أمام هذه الدول، من تطوير وتنمية مواردها الذاتية عن طريق تعبئة الفائض الاقتصادي الممكن، وترشيد النفقات العامة ومحاربة الاستهلاك البذخي وكل أوجه تبديد الفائض الاقتصادي بالمجتمع. هنا يمكن للضريبة، باعتبارها من أهم الوسائل لتحقيق موارد ذاتية للدولة، أن تقوم بدور هام في زيادة الادخار القومي اللازم للتنمية، خاصة مع انخفاض الادخار الاختياري في المجتمعات النامية، وتزايد موجات الإنفاق البذخي والمضاربات العقارية".^(٢)

وأن تعبئة الإيرادات من خلال الضريبة تعد عنصراً هاماً في تحقيق خطط التنمية متوسطة الأجل، والتي تهدف إلى زيادة الاستثمار المحلي والادخار الحكومي، وهو ما يؤدي إلى التقليل من الاعتماد على الديون الخارجية.^(٣)

ويرى البعض أنه يمكن لكل من الضرائب المباشرة والضرائب، غير المباشرة الاشتراك في: تحقيق الهدف المالي للقانون الضريبي. لذا يتعين ألا نقصر مهمة زيادة الحصيلة على الضرائب

(١) د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٦ وما بعدها .

(٢) د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٦ وما بعدها .

(3)A. Lans Bovenberg, Indirect, Taxation in Developing Countries, A General Equilibriun Approach Staff papers, IMF, Vol. 34, No . 2, June 1987, P. 333.

مشار إليه لدى د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٦ .

غير المباشرة، ومهمة إعادة التوزيع على ضرائب الدخل، فكلتاها تؤثران في زيادة الإيرادات وإعادة التوزيع وتخصيص الموارد.^(١)

وفى هذا يقول البعض^(٢) "

It can be very misleading to look at on set of tax tools in isolation from what is happening elsewhere in the tax system. For example, we should not allocate redistribution to the income tax and revenue raising to indirect taxes. Both taxes affect distribution, affect resource allocation and raise revenue".

ويرى البعض^(٣) أنه: رغم اهتمام الإدارة الضريبية في مصر بزيادة الحصيلة الضريبية، بل واعتبارها الهدف الأساسي من وراء النظام الضريبي، ورغم بعض المحاولات لتحسين هذه الإدارة، لازال هناك قصور في قيامها بتحصيل الضرائب، خاصة إذا وضعنا في الاعتبار حجم المتأخرات الضريبية، ومعدل التضخم، ومعدل النمو في الناتج القومي الإجمالي. هذا الإخفاق في تنمية الحصيلة الضريبية يعود إلى أسباب متعددة، منها: كثرة الإعفاءات الضريبية، وتنامي ظاهرة التهرب الضريبي، وكبر حجم الاقتصاد الخفي، والأنشطة الطفيلية في المجتمع، وعدم الاهتمام الكافي بالعنصر البشري في الإدارة الضريبية، والتوزيع غير العادل للدخل القومي، الذي ينتج عنه وجود شريحة كبيرة من الفقراء بالمجتمع، هذا فضلاً عن الفساد الإداري وارتفاع تكاليف الجباية. وقد يرجع انخفاض الحصيلة الضريبية بشكل مباشر إلى بعض الأوضاع أو الظروف الاجتماعية والسياسية، سواء كانت ظرفاً داخلية أم خارجية. ومن الظروف السياسية الداخلية، التي تمتزج بكثير من العوامل الاجتماعية والاقتصادية: التكوين الطبقي للمجتمع ومدى السلطة السياسية التي تتمتع بها كل طبقة. ومن الظروف السياسية الخارجية، مدى استقلال الدولة في محيطها العالمي. فعادة ما تكون الدولة النامية تحت سيطرة عدد محدود من أصحاب الثروات الكبيرة، وهؤلاء يفضلون الضرائب غير المباشرة على الضرائب المباشرة. فضلاً عن ذلك، فإن رعوس الأموال الأجنبية، وهي تمارس

(١) د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٦.

(2) Robin Burgess and Nicholas Stern, Taxation and Development, Journal of Economic Literature, VoL XXXL, No. 2, June 1993, p. 789

مشار إليه لدى د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٧ .

(٣) د. أحمد صالح، أصول القانون الضريبي، مرجع سابق، ص ١٨٧.

عادة سيطرة واسعة في كثير من البلاد النامية تحصل على إعفاءات ومزايا ضريبية كبيرة، وتسعى إلى عدم التوسع في فرض الضرائب المباشرة على أرباحها أو التهرب من سدادها، وهو ما يؤدي إلى انخفاض الاقتطاع الضريبي وتناقص الحصيلة الضريبية^(١)

الهدف الاقتصادي للضريبة:

تعتبر المحكمة الدستورية أن الهدف المالي، هو الهدف الأصلي للضريبة المقصود ابتداء primary motive، ويتمثل في الحصول على غلتها أي الضريبة - التي تعود إلى الدولة وتصب في خزانتها العامة لتعينها على مواجهة نفقاتها، وما عدا ذلك فهو هدف عرضي أو جانبي غير مباشر incidental motive، وهو الذي يكشف عن طبيعة الضريبة التنظيمية ويدل على التدخل بها لتغيير بعض الأوضاع القائمة^(٢)، وهو ما يعني - بمعنى آخر - استخدام مفهوم الضريبة الوظيفية، التي تهدف إلى تغيير بعض الأوضاع أو المظاهر الاقتصادية والاجتماعية، على نحو يحقق أهداف الدولة وما تسعى إليه من هذا التغيير.

وبالنظر إلى كون الضريبة مورداً مالياً يذهب إليه البعض^(٣) من أنه: إذا تعارض الهدف المالي للضريبة مع أهدافها الاقتصادية أو الاجتماعية، فإن الأولوية تكون للهدف المالي وحده، استناداً إلى أن الدولة تستطيع تحقيق أهدافها الأخرى - غير المالية - بوسائل غير الضريبة. إذ يمكنها اللجوء - مثلاً - إلى الجزاءات الجنائية لتحريم؛ تعاطي الخمر بدلاً من فرض ضريبة مرتفعة عليها، كما تستطيع توجيه النفقات العامة؛ لتشجيع الأنشطة والمشروعات التي تريد تحفيزها، لكن الدولة لا تستطيع أن تجد بديلاً للضرائب كمورد أساسي لإيراداتها العامة.

ويرى البعض^(٤) أن هذا الرأي محل نظر، فليس من الضروري أن يكون الهدف الاقتصادي، أو الاجتماعي للقانون الضريبي أقل أهمية من الهدف المالي، فبعض الضرائب ربما لا تحقق

(١) د. محمد أحمد الرزاز، رؤية لمستقبل دور الضرائب في تمويل الإنفاق العام في البلاد الآخذة في النمو (مع التطبيق على مصر)، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، عدد خاص بالعيد المنوي لكلية الحقوق ١٩٨٣م (مشار إليه لدى دكتور أحمد صالح، المرجع السابق، ص ١٨٨

(٢) القضية رقم ١٩ لسنة ١٥ ق . دستورية، جلسة ١٩٩٥/٤/٨ م .

(٣) د. محمد ماهر أبو العينين و د. عاطف محمد عبد اللطيف، الضرائب والجمارك والرسوم في قضاء وإفتاء مجلس الدولة واحكام المحكمة الدستورية العليا وأحكام محكمة النقض حتى عام ٢٠١٦م، ج ٣، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ٢٠١٦م، ص ٣٨٦ (مشار إليه لدى د. أحمد صالح، المرجع السابق، ص ١٨٨

(٤) د. محمد ماهر أبو العينين و د. عاطف محمد عبد اللطيف، المرجع السابق، ص ٣٨٧

حصيلة وفيرة، لكنها مفيدة في إعادة توزيع الدخل أو الرقابة على تصرفات الممولين، وتصويب إقراراتهم. كما أن استخدام الجزاءات الجنائية والإدارية قد يكون أقل نفعاً من فرض الضرائب - في ضبط أنواع معينة من السلوك، أو حظر التصرفات غير المرغوب فيها، خاصة إذا كانت جزاءات هيئة أو ذات إجراءات طويلة معقدة.

وعلى الرغم من أن الأهداف الاقتصادية للقانون الضريبي تعد بتعبير المحكمة الدستورية - سالف الذكر - أهدافاً عرضية أو جانبية غير مباشرة، مما قد يوحي بعدم أهميتها، إلا لأن ذات المحكمة تعلي من شأن الأهداف الاقتصادية للضريبة، في أحكام أخرى وهو ما ذهبت إليه من أنه: ^(١) " وحيث إن الدستور أعلى من شأن الضريبة العامة، وقدر أهميتها بالنظر إلى خطورة الآثار التي ترتبها وبوجه خاص من ناحية جذبها لعوامل الإنتاج أو طردها، أو تقييد تدفقها وما يتصل بها من مظاهر الانكماش أو الانتعاش، وتأثيرها بالتالي على فرص الاستثمار والادخار والعمل وتكلفة النقل وحجم الإنفاق... ولا يخفى أن دستور ٢٠١٤م أكد للمرة الأولى في المادة (٣٨) منه على أن من بين أهداف النظام الضريبي: (تحقيق التنمية الاقتصادية، وأن هذا النظام يكفل تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة بهدف مكافحة البطالة)، وتحفيز دورها في التنمية. والوقائع أن الدولة يمكنها استخدام الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية عن طريق صورتين رئيسيتين:

الأولى: أن تنظم الضريبة بحيث تحقق أغراضاً اقتصادية معينة، كأن يتم تخفيض سعرها على بعض فروع الإنتاج التي تريد الدولة تشجيعها، أو أن تعفى منها بعض المواد الأولية اللازمة لإنتاج ما.

والثانية: استخدام حصيلة الضريبة للمساعدة في تحقيق التنمية الاقتصادية.

ويرى البعض أنه ^(٢) "للتعرف على الشكل الأخير من الأهداف الاقتصادية للضريبة في الدول النامية، والمتعلق بوظيفتها التنموية ودور النظام الضريبي في تحقيقها، يتعين الإحاطة بفكرة الفئاض الاقتصادي، ونوع الدخل التي تكمن فيه، والطبقات الاجتماعية التي تحصل عليه، ونمط استخدام هذه الطبقات لدخولها بين الاستهلاك والاستثمار، وأي نوع من الاستثمار".

وتعد الوظيفة التنموية مسألة محورية بالنسبة للاقتصاديات النامية، حيث يقصر الاستثمار الفردي - مهما مهدنا له فرصة - الأداء على القيام بكل الاستثمارات اللازمة لتحقيق معدل مرتفع لنمو الاقتصاد القومي، خاصة في ظل ارتفاع معدل النمو السكاني. هذا الأمر يفرض ضرورة قيام الدولة باستثمارات عامة على الأقل في المجالات الإستراتيجية، كإقامة البنية التحتية: (شبكات

(١) القضية رقم ١٩ لسنة ١٥ ق دستورية جلسة ١٩٩٥/٤/٨ م .

(٢) د. احمد صالح، المرجع السابق، ص ١٩٠ .

الطرق والمياه والغاز والري والصرف الصحي، والاتصالات ومجال الصناعات الثقيلة وغيرها). ومع ظهور الاستثمار العام الذي تقوم به الدولة لابد من طريقة لتمويله، ومن ثم تثار إمكانية استخدام الحصيلة الضريبية لهذا الأمر. وإنما الحصيلة المستقطعة من دخول الأفراد التي يكمن فيها الفائض الاقتصادي، وليست الحصيلة المستقطعة من دخول تغطي بالكاد مستلزمات الحياة المعيشية.^(١) ومن ثم تقوم الدولة باستثمارات عامة، وتلجأ إلى الضريبة لتمويل هذه الاستثمارات، وذلك علي نحو يمكن له أن تكون الضريبة وسيلة لتكوين الادخار العام، وبالتالي تؤثر على الادخار القومي. ومن المهم بعد ذلك التعرف على أثر الضريبة على الادخار الخاص .

من هنا فإن أثر فرض الضريبة، يتمثل في إنقاص الدخول المعدة للاستخدام في الاستهلاك والادخار لدى الأفراد، ومن ثم يؤدي إلى إنقاص إنفاقهم على الاستهلاك والحد من مدخراتهم. ولا تحد الضريبة من هذه الاستخدامات بنفس النسبة، وإنما وفقاً لمرونتها. وهو ما يؤدي بالأفراد إلى إعادة توزيع دخولهم المتاحة بين الاستهلاك والادخار وفقاً لمرونة كل منهما، وكذلك إعادة توزيع الإنفاق على الاستهلاك لمصلحة الإنفاقات الضرورية، وعلى حساب الإنفاقات غير الضرورية. ولما كان الإنفاق على الاستهلاك يتميز - في علاقته بالادخار - بانعدام المرونة نسبياً، فإن الادخار يكون أول ضحايا الضريبة، ويتحمل العبء الأكبر لنقص الدخل نتيجة لفرض الضريبة، أو رفع سعر الضريبة التي كانت موجودة من قبل^(٢) .

تستطيع الضريبة إذن التأثير في مستوى الاستهلاك، ولاشك أن الحفاظ على مستوى مناسب من الاستهلاك أمر ضروري لإشباع الاحتياجات، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية للأفراد، إلا أن الإنفاق الاستهلاكي قد يأخذ أشكالاً مبالغاً فيها أو غير مطلوبة بالنسبة للاقتصاد النامي، ومن ثم يتعين الحد من هذا الإنفاق. وتستطيع الدولة تقييد الاستهلاكات بالنسبة لسلعة أو سلع معينة خاصة الترفيهية أو الكمالية - بفرض ضريبة مرتفعة عليها.

"على أن هناك طائفة من الضرائب قد تؤدي - بطريق غير مباشر - إلى تشجيع المدخرات، وهو أثر تحققه إذا ما نتج عنها الحد من الاستهلاك، مثل الضرائب على السلع الاستهلاكية والضرائب الجمركية. يلاحظ أن هذه الطائفة تنتمي إلى الضرائب غير المباشرة، وهذه

(١) د. محمد دويدار ود. أسامه الفولي، النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٤م ص ٦١، ٦٢ .

(٢) د. محمد دويدار، دراسات في الاقتصاد المالي، منشأة المعارف، الإسكندرية، بدون تاريخ نشر، ص ٢٢١ . (مشار إليه لدى د. أحمد صالح، المرجع السابق، ص ١٩١ هامش) .

يختلف أثرها على الادخار بحسب نوع السلع التي تفرض عليها. ففرض الضرائب غير المباشرة على سلع كمالية يؤدي إلى تقليل استهلاكها، وبالتالي يفيض الجزء من الدخل الذي كان مخصصاً للشراء، وقد يؤدي ذلك إلى زيادة الادخار، أما فرض الضرائب غير المباشرة على السلع الضرورية فيؤدي إلى نقص المبالغ المخصصة لشرائها؛ لأن الطلب على الضروريات منخفض المرونة، فعندما يرتفع سعرها تزيد المبالغ المخصصة لشرائها، و بالتالي نقل المبالغ التي كان يمكن توجيهها للادخار. وإذا كانت الضرائب تؤدي - كأصل عام - إلى تخفيض الاستهلاك - فذلك يؤدي إلى تخفيض إنتاج السلع الاستهلاكية، وبالتالي عن طريق الأثر المعجل تخفيض إنتاج السلع الإنتاجية. وقد تؤدي الضرائب المباشرة - بالإضافة إلى انخفاض الإنتاج - إلى خروج المشروعات الحديثة من الصناعة وعدم دخول مشروعات جديدة، أو تحويل عوامل الإنتاج من الفرع الذي ارتفعت عليه الضريبة إلى الفروع الأخرى."

ونستطيع القول: إن الضرائب إذا أحسن استخدامها فإنها تقوم بدور هام في توجيه الاستثمارات، وتشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية عن طريق إعفائها من الضريبة، أو تخفيض العبء الضريبي عليها، أو فرض ضريبة عالية على الواردات المماثلة للسلع التي تنتجها هذه الأنشطة أو تخفيض الضريبة الجمركية على مدخلات الإنتاج المستوردة، التي تدخل في العمليات الإنتاجية لهذه الأنشطة.

وإذا كان للضريبة دور هام في توجيه الاستثمارات بما يتفق وأهداف السياسة الاقتصادية للدولة، فإن أثرها في هذا الصدد يتطلب معرفة الأشخاص الذين يستقر عليهم عبؤها بصورة نهائية فالاقتصاديات النامية - ومنها الاقتصاد المصري - تشهد نوعين من الاستثمارات:

النوع الأول من الاستثمارات: تتميز بأنها ذات سيولة مرتفعة، وعائد سريع ومخاطر محدودة، وهي تتعلق بأنشطة خدمية أو تجارية بصفة عامة، ومثل هذه الاستثمارات تكون قصيرة الأجل ولا تحتاج إلى أصول إنتاجية كبيرة، وبالتالي تزيد قدرتها على تغيير حجم المشروع بالتوسع، أو الانكماش أو الانتقال إلى فروع إنتاجية أخرى بأقل الخسائر، وهو ما يزيد من مرونة العرض بالنسبة لها، ويجعلها أكثر قدرة على نقل ما تتحمله من أعباء ضريبية إلى الآخرين (مستهلكين أو مشروعات).

أما النوع الآخر: فيتعلق بالاستثمارات طويلة الأجل ذات المخاطر العالية، والعائد المنخفض وهذه الأكثر نفعاً وأهمية في الاقتصاديات النامية، لكنها تحقق أرباحاً ضئيلة أو خسائر في سنوات إنتاجها الأولى، وتحتاج لمزاولة نشاطها إلى أصول إنتاجية كبيرة، وهو ما يقيدتها في الانتقال إلى الفروع الإنتاجية ذات الأسعار المرتفعة، كما أنها تتحمل نفقات إنتاج كبيرة، وتنتج في ظل مخاطر عالية،

مما يقلل من درجة مرونة عرضها، وبالتالي تتخفف قدرتها على نقل ما تتحمله من أعباء ضريبية إلى الغير، أو بمعنى آخر ستكون نفس الضريبة المفروضة على النوع الأول، ذات وقع أنت عليه هي إذا فرضت بنفس السعر على منتجات كلا النوعين.^(١)

ويرى البعض^(٢) أن النظام الضريبي يمكنه " أن يقوم بدور ملموس في تحقيق أهداف الدولة المتعلقة بتشجيع الصادرات وحماية بعض الصناعات الوليدة والحد من الواردات.

فمن ناحية أولى، يمكن للدولة تشجيع الصناعات التصديرية عن طريق تخفيض سعر ضريبة الدخل على أرباحها، أو منحها بعض المزايا والإعفاءات الخاصة بالضرائب المباشرة عموماً، أو تطبيق بعض الأنظمة الجمركية، التي يكون من شأنها تشجيع هذه الصناعات كنظامي الدروباك، والسماح المؤقت.

من ناحية ثانية، فإن فرض الضرائب الجمركية على الواردات من السلع، يؤدي إلى ارتفاع أسعارها في الداخل مقارنة بمنتجات الصناعات الناشئة المحلية، مما يمكن الأخيرة من البيع بثمن يغطي نفقة إنتاجها المرتفعة. كما أن تخفيض هذه الضريبة على المدخلات التي تستخدم في إنتاج السلع المذكورة يمثل إعانة غير مباشرة للمشروعات المحلية التي تنتج السلع النهائية.

من ناحية أخيرة، قد يستهدف النظام الضريبي الحد من الواردات من السلع الاستهلاكية - خاصة الكمالية منها، وهو ما يتم عن طريق فرض ضرائب جمركية عالية على هذه السلع، وبصفة خاصة إذا كانت لها منتجات محلية بديلة. أما الواردات من السلع الرأسمالية اللازمة لعملية التنمية، فإن النظام الضريبي عادة ما يشجع على استيرادها عن طريق تخفيض العبء الضريبي عليها أو إعفائها منه كلية."

الهدف الاجتماعي للضريبة:

يتمثل في استخدام الضريبة لإعادة توزيع الدخل الوطني لفائدة الفئات الفقيرة المحدودة الدخل، إذ يسعى المشرع الضريبي إلى التخفيض من الأعباء الضريبية على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، أو قد تساهم الضريبة في المحافظة على إمكانية الاستغناء عن بعض السلع ذات الاستهلاك الواسع، وقد سمحت هذه الإجراءات الضريبية بشكل فعال، من تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية، ولهذا نجد أن الضريبة تعتبر أداة من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة، في الميادين الاجتماعية والاقتصادية في أحيان كثيرة، وتهدف الدولة وراء من القانون الضريبي إلى

(١) د. أحمد صالح، المرجع السابق، ص ١٩٣.

(٢) د. أحمد صالح المرجع السابق، ص ١٩٤، ١٩٣.

تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية. فقد ترى مثلاً تشجيع بعض الهيئات كالنوادي والجمعيات وبعض منظمات المجتمع المدني، التي تؤدي خدمات اجتماعية مطلوبة فنقوم بإعفائها من الضريبة، وقد ترى تخفيض العبء الضريبي على ذوي الأعباء العائلية الكبيرة، وقد تفرض ضريبة مرتفعة على السلع الضارة بالصحة كالمشروبات الكحولية. وقد تهدف الدولة - من وراء فرض الضريبة - إلى التغيير في هيكل توزيع الدخل والثروة بالمجتمع، على نحو يجعله أكثر عدالة. هذا الهدف الأخير - أي عدالة التوزيع - هو ما سنتعرض له بشيء من التفصيل.

بداية نلاحظ أن المشرع الدستوري وضع هدف تحقيق العدالة الاجتماعية للنظام الضريبي في المرتبة الثانية - بعد الهدف المالي، إذ تنص المادة (٣٨/١) من دستور ٢٠١٤م على أنه: يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية والتنمية الاقتصادية.

السلطة التشريعية من حيث أن الدستور قرن العدل بكثير من النصوص التي تضمنته؛ ليكون قيماً على المسائل التي تناولتها هذه النصوص... وحيث إن ما تقدم مؤداه أن العدالة في غاياتها لا تنفصل علاقتها بالقانون باعتباره أداة تحقيقها، فلا يكون القانون منصفاً إلا إذا كان كافلاً لأهدافها، فإذا ما زاغ المشرع ببصره عنها، وأهدر القيم الأصيلة التي تحتضنها كان منهيماً للتوافق في مجال تنفيذه، الواقع أن العدالة هي قرينة القانون التي لا تفارقه، باعتباره الأداة الأهم لتحقيقها، سواء في ذلك القانون الضريبي أم غيره من القوانين. وفي ذلك تقول المحكمة الدستورية العليا^(١) ومسقطاً كل قيمة لوجوده، ومستوجباً تغييره أو إلغائه". من ضوابط العدالة الضريبية في النظام الضريبي، ألا يصل العبء الضريبي في شدته على الأفراد إلى حد العقاب، بما يخرج الضريبة عن الأهداف التي فرضت من أجلها. وعندما يفرض المشرع جزاءً على الأفراد لإخلالهم بأحد الالتزامات الضريبية، يتعين ألا يصل الجزاء في مداه إلى حد الغلو والإفراط، وإنما يتم تقريره في الحدود المنطقية التي يقتضيها صون حقوق الخزانة العامة، وفي ذلك ذهبت المحكمة الدستورية العليا إلى أن: قانون الضريبة العامة وإن توخى حماية المصلحة الضريبية للدولة باعتبار أن الحصول على إيراداتها هدف مقصود منه ابتداءً، إلا أن مصلحتها هذه ينبغي موازنتها بالعدالة الاجتماعية بوصفها مفهوماً وإطاراً مقيداً لنصوص هذا القانون، فلا يكون دين الضريبة بالنسبة إلى من يلزمون بها متمخضاً عقاباً بما يخرجها عن بواعثها الأصلية، والعرضية، ويفقدها مقوماتها. ولا يجوز أن تعتمد الدولة كذلك استيفاءً لمصلحتها في اقتضاء دين الضريبة - إلى تقرير جزاء على الإخلال بها، يكون مجاوزاً - بمداه أو تعدده - الحدود المنطقية التي يقتضيها صون مصلحتها الضريبية وإلا كان هذا الجزاء غلوً وإفراطاً،

منافياً بصورة ظاهرة لضوابط الاعتدال، واقعاً عملاً - وبالضرورة - وراء نطاق العدالة الاجتماعية، ليختل مضمونها بما يناهز القيود التي فرضها الدستور في مجال النظام الضريبي. على أن أكثر ما يقرن الضريبة بالعدالة الاجتماعية، هو أن يكون فرضها مرتبطاً. بالمقدرة التكاليفية للممولين، فالضريبة ليست كالرسم تفرض مقابل منفعة خاصة لمن يدفعها، ويحدد مقدارها بالنظر إلى المنفعة التي عادت على المتحمل بها، إنما الضريبة فريضة مالية تقتضيها الدولة جبراً من المكلفين بأدائها إسهاماً من جانبهم في اعبائها وتكاليفها العامة. وهم يدفعونها لها بصفة نهائية، ودون أن يعود عليهم نفع خاص من وراء التحمل بها، فلا تقابلها خدمة محددة بذاتها، يكون الشخص العام قد بذلها من أجلهم، وعاد عليهم مردودها، ومن ثم كان فرضها مرتبطاً بمقدرتهم التكاليفية، ولا شأن لها بما آل إليهم من أعبائها وتكاليفها فائدة بمناسبةها (١).

عندما قررت المحكمة الدستورية - في كثير من أحكامها - أن الدخل هو الوعاء الأساسي للضرائب، كانت ترجع ذلك إلى أنه أكثر تعبيراً عن المقدرة التكاليفية للأفراد، وبحسب تعبير المحكمة نفسها (٢):

الأصل أن الدخل باعتباره من طبيعة دورية متجددة هو الذي يشكل - على اختلاف مصادره - الوعاء الأساسي للضرائب، بحساباته التعبير الرئيسي عن المقدرة التكاليفية للممول "غير أن المقدرة التكاليفية للممول لا تتوقف فقط على حجم ما يحوزه الممول من دخل، وإنما ترتبط بمجموعة من العناصر التي يمكن إدخالها على الضريبة، من أجل الوصول إلى قياس سليم لمقدرته التكاليفية من هذه العناصر، والتصاعد في سعر الضريبة، وتمييز المعاملة الضريبية تبعاً لمصدر الدخل، وإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، ومراعاة الأعباء العائلية للممول".

وفيما يتعلق بالتصاعد في سعر الضريبة، يلاحظ أن المشرع الدستوري أولى - للمرة الأولى - هذا الأمر أهمية خاصة، حين نص في المادة (٣٨/٣) منه على أنه: "ويراعى في فرض الضرائب أن تكون ... الضرائب على دخول الأفراد تصاعدياً متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكاليفية". جدير بالذكر أن هناك فرقاً بين العدالة كهدف من أهداف الضريبة، والعدالة كإحدى القواعد أو الأركان الأساسية للضريبة. فالعدالة كأحد الأهداف الاجتماعية للضريبة تعني: استخدام الضريبة أداة للحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات بالمجتمع. هذه العدالة تختلف عما نقصده بالعدالة كركن من أركان الضريبة أو أحد قواعدها الأساسية، ويقصد بها التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين المواطنين من ذلك: تفسير آدم سميث المساواة أو العدالة بأنها: مساهمة الفرد في الأعباء العامة طبقاً لمقدرته النسبية. ولأنه كان يرى أن خير مقياس لمقدرة الفرد هو مقدار دخله، فقد نادى بأن

يتناسب إسهام كل فرد في النفقات مع حجم دخله. أي أن الضريبة النسبية في رأيه هي الأكثر تحقيقاً للعدالة.

تتميز الضريبة النسبية على خلاف الضريبة التصاعدية بأن لها سعراً واحداً ينطبق على كافة الدخول الصغيرة منها والكبيرة، حيث تفرض بنسبة مئوية لا تتغير بتغيير العائمة لقيمة المادة الخاضعة للضريبة. وقد تعددت أسانيد تفضيل الضريبة النسبية في الفكر المالي التقليدي ومن أهمها: أنها تحقق المساواة في المعاملة بين الممولين، وتتميز بالبساطة وسهولة التطبيق، كما أنها لا تهدر الثروات والدخول، فضلاً عن أن الضريبة تعتبر - في نظر التقليديين - ثمناً للخدمة العامة ومن ثم يتعين أن تكون نسبية أي تفرض على الغني والفقير بسعر واحد. والواقع أن هذه التبريرات مردود عليها من عدة نواح:

فمن ناحية أولى: فرض الضريبة على الجميع الغني والفقير، بسعر واحد لا يحقق إلا العدالة الظاهرية أو المساواة الشكلية؛ لأنه يساوي بين غير المتساوين. فالضريبة لكي تكون عادلة حقاً يجب ألا تفرض على الجميع سعر واحد وهو ما أسماء أنصار الضريبة التصاعدية على كل من: فكرة المساواة في التضحية، وفكرة تناقص المنفعة الحدية للنقود.

بالنسبة للفكرة الأولى، يلاحظ أن التضحية التي يقوم بها شخص بالتنازل عن نسبة معينة من دخله تقل كلما زاد مقدار هذا الدخل. وهو ما يبرر فرض الضريبة التصاعدية؛ لتحقيق المساواة في التضحية. فلو افترضنا وجود شخصين، الدخل السنوي لأحدهما ١٠,٠٠٠ جنية، ودخل الآخر السنوي ١٠٠٠,٠٠٠ جنية، وفرضت على كل منهما ضريبة نسبية بسعر ١٠%، فإن هذه الضريبة ستؤدي إلى استقطاع ١٠٠٠ جنية من الأول و ١٠٠,٠٠٠ جنية من الثاني. هنا لا تكون هذه الضريبة قد حققت العدالة، لأن ال ١٠٠٠ جنية التي تم اقتطاعها من دخل الأول، كانت مخصصة لدى صاحبها لإشباع حاجاته الأساسية، وعند فرض الضريبة عليه تم حرمانه منها. أما الشخص الآخر، فإن الضريبة وهي تستقطع من دخله ١٠٠,٠٠٠ جنية، لن تؤثر على إشباع حاجاته الضرورية، إذ يستطيع بعد سداد الضريبة إشباع حاجاته الضرورية، بل وأغلب حاجاته الكمالية.

أما عن الفكرة الثانية، فقد حاول أنصار الضريبة التصاعدية لتعزيز رأيهم، تأسيس فكرة التضحية على نظرية تناقص المنفعة الحدية، مؤدى ذلك أن: منفعة وحدات الدخل النقدية تتناقص تدريجياً كلما زادت عدد هذه الوحدات واستناداً إلى ذلك، يتعين أن يكون سعر الضريبة الذي يفرض على الوحدات الأولى من الدخل الخاضع للضريبة بسيطاً؛ نظراً لأن منفعة تلك الوحدات لصاحب الدخل كبيرة، ثم يرتفع سعر الضريبة كلما زاد تلك الوحدات، حيث تقل منفعتها تدريجياً.

من ناحية ثانية، فإن البساطة وسهولة التطبيق مسألة نسبية، وليس من المتعذر فرض ضرائب تصاعدية تتمتع بهذه الميزة. ومع ذلك لا يمكن التنازل عن عدالة الضريبة مقابل البساطة وسهولة التطبيق.

ومن ناحية ثالثة، يرفض الفكر المالي الحديث اعتبار الضريبة ثمناً للخدمة العامة، ويرد حق الدولة في فرض الضرائب إلى مالها من سيادة على إقليمها وعلى مواطنيها، وعلى الأفراد القيام بدفع الضرائب عملاً بمبدأ التضامن الاجتماعي، وبالتالي يرفض هذا وعلى الأفراد القيام بدفع الضرائب عملاً بمبدأ التضامن الاجتماعي، وبالتالي يرفض هذا الفكر أي مقابلة بين مقدار الضريبة والمنفعة التي يحصل عليها الممول.

من ناحية رابعة، لا يمكن القول بأن الضريبة التصاعدية دون الضريبة النسبية هي التي تهدر الثروات أو الدخول، وتؤدي إلى هروب رعوس الأموال إلى الخارج، وانخفاض الميل إلى الادخار أو الاستثمار ... إلخ. فالضريبة أياً كان نوعها ينبغي . الا يكون عبئاً فادحاً حتى لا تتحول إلى عقاب للممولين بما يخرجها عن أغراضها الأساسية. لذا يمكن القول بأنه مع التسليم بأن الضريبة التصاعدية هي الأكثر اتفاقاً مع المقدرة التكلفة الحقيقية للممولين، إلا أنه يتعين ألا تصل تصاعدية السعر فيها إلى حد العقوبة أو الجزاء.

ومن ناحية أخيرة، فالضريبة النسبية قليلة الحصلة، إذ لو أخذنا في الاعتبار ضرورة ارتكاز الضريبة على المقدرة التكلفة الحقيقية للممول، لأمكن للدولة الحصول على مقدار أكبر من الإيرادات الضريبية دون تغيير في مستوى الدخل، إن هي فرقت بين دخل منخفض نسبياً وحددت بالنسبة له سعراً للضريبة، ودخل أعلى وحددت له سعراً أكبر، أي إن هي - بصفة عامة - غيرت سعر الضريبة نحو الارتفاع كلما ارتفع مستوى دخل الفرد.

بالإضافة إلى التصاعد في سعر الضريبة، يمكن للمشرع الاقتراب من المقدرة التكلفة للممول عند فرض الضريبة إذا غاير في المعاملة الضريبية للممولين بحسب مصدر دخولهم، فيفرض العبء الضريبي الأشد على الدخل المتأتي من رأس المال (باعتباره أقوى الدخل)، ويفرض عبئاً ضريبياً أخف على الدخل المتأتي من العمل وحده (بوصفه أضعف الدخل)، وعبئاً متوسطاً على الدخل المتأتي من مصدر مختلط من العمل ورأس المال. ويستطيع المشرع أيضاً إعفاء جزء من دخل الممول - كحد أدنى لازم للمعيشة - من الضريبة حتى لا تسري هذه الأخيرة على المبالغ الضرورية اللازمة لحياة الممول وحياة أسرته. كما يمكن للمشرع مراعاة الأعباء العائلية للممول، بحيث يخضع الممول المتزوج ويعول أولاداً لعبء ضريبي - من غيره المتزوج فقط أو الأعزب،

ويخضع المتزوج ولا يعول أحداً لعبء ضريبي أخف من الأعزب، فلاشك أن مقدرة الممول التكليفية تتأثر بما إذا كان يعول زوجة وأولاداً أم لا، وكلما زاد عدد من يعولهم قلت مقدرته التكليفية، وإن كان المشرع في قانون الضريبة على الدخل، رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، لا يراعي الأعباء العائلية للممول، على خلاف قوانين الضرائب على الدخل السابقة، وبالتالي ساوى في العبء الضريبي بين الممول الأعزب، والمتزوج، ويعول أولاداً.

وقد نادى كثير من الكتاب بضرورة استخدام الضريبة كأداة للحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات بالمجتمع. وفي ذلك يقول بكمان (١):

"... the income tax should be used to reduce the great disparities of welfare, opportunity, and economic power arising from the unequal distribution of income".

من المعلوم أن الضريبة تمارس تأثيرها على نمط الدخل، عن طريق التمييز بين الدخل التي مصدرها (الملكية، والأرباح، والفوائد، والريع) ودخول العمل (الأجور والمرتبات)، أو التمييز بين القطاعات الإنتاجية والأنشطة الاقتصادية في المجتمع، بتخفيف العبء الضريبي على بعضها، وزيادته على البعض الآخر، أو التمييز بين الأقاليم المختلفة للدولة، أو التمييز بين مختلف الطبقات الاجتماعية .

ومع ذلك، يتعين القول بأن الضرائب على خلاف النفقات العامة لا تتدخل في التوزيع الأولي للدخل القومي، وإنما تمارس دورها باعتبارها أداة لإعادة توزيع هذا الدخل. وقد تقوم بإعادة التوزيع من الفئات ذات الدخل العالية إلى الفئات ذات الدخل المنخفضة أو العكس. فرضية التراكبات مثلاً، عندما تكون مرتفعة وذات سعر تصاعدي، ويعفى منها أصحاب الدخل والثروات المحدودة، تمارس دورها في الحد من التفاوت في توزيع الدخل. على العكس من ذلك الضريبة على القيمة المضافة عندما يتم فرضها على السلع الضرورية بأسعار مرتفعة ونسبية، ولا تراعى فيها شخصية المكلف، وتمارس دورها التوزيعي في غير صالح ذوي الدخل الضعيفة. ولا يمكن التأكد من دور الضريبة في الحد من مساوئ توزيع الدخل والثروات في المجتمع، إلا بعد بحث دور النفقات العامة في هذا الصدد إذ إن إعادة توزيع الدخل، أو الثروة من شخص أو فئة معينة إلى آخرين، يتم التعرف عليها بالمقارنة بين ما يدفعه هذا الشخص، (أو) (الفئة) في صورة ضرائب وما يحصل عليه من منافع نتيجة النفقات العامة. فإذا كان ما يحصل عليه من المنافع أكثر مما يدفعه،

فإنه يكون قد استفاد من عملية إعادة التوزيع . أما إذا كان ما دفعه أكبر مما حصل عليه فإنه يكون قد نقل إلى غيره جزءاً من دخله.

في هذا الخصوص، يلاحظ أن دور الضريبة - رغم أهميته - تكميلي، ولا يمكن تشاركتها الوسيلة الأساسية لإعادة توزيع الدخل في البلدان النامية. إذ لا بد من اتخاذ إجراءات أخرى مالية وغير مالية؛ لتحقيق هذا الهدف، حيث تتميز هذه البلدان بتفشي ظاهرة التهرب الضريبي، وتنامي النفوذ السياسي لأصحاب الدخل العالية، الذين لن يرضوا بطبيعة الحال بأن تستخدم الضريبة كسلاح ضدهم وضعف الإدارة الضريبية وانتشار الرشوة والفساد الإداري، ومما يضعف أيضاً من أثر الضرائب في إعادة التوزيع: التجاء هذه البلدان إلى الإفراط في الإعفاءات الضريبية، والاعتماد بشكل أساسي في تمويل نفقاتها العامة على حصيلة الضرائب غير المباشرة، وهي ضرائب ذات صبغة أشد على أصحاب الدخل المنخفضة.

لذا كثيراً ما يضطر المشرع في البلدان النامية إلى فرض الضريبة - غير ناظر ذلك إلا إلى ما يريده من إيرادات عاجلة للخزينة العامة؛ نظراً لحاجة هذه البلدان الشديدة إلى موارد ذاتية. وحتى إذا سعت الدولة إلى وضع نظام ضريبي عادل، واستخدامه كأداة للحد من التفاوت الشديد في توزيع الثروات والدخل بالمجتمع، فإن هذا يتطلب توافر بيانات وإحصائيات رسمية عن الشكل الحالي لتوزيع الدخل والثروة القوميين، وهو ما تتحاشاه الدول النامية لما يسببه النشر الصادق لهذه البيانات من حساسية اجتماعية وسياسية. وبالتالي سيظل هذا النقص والقصور في المعلومات عن هيكل توزيع الدخل والثروة في المجتمع، من أهم العوائق التي يتعذر معها توجيه السياسات العامة، ومنها السياسة الضريبية نحو أهداف عدالة التوزيع.

المبحث الثاني

دور الضريبة على المهن غير التجارية

في تحقيق أهداف الضريبة.

دور المهن غير التجارية

في تحقيق الهدف المالي

استعرضنا في المبحث الأول من هذا الفصل أهداف الضريبة بصفة عامة، ما بين المالي والاقتصادي والاجتماعي، ورأينا أن الضريبة تعد واحدة من أهم مصادر تمويل الموازنة العامة؛ لأنها تمثل أحد الروافد الهامة للإيرادات التي تستعين بها الدولة لتغطية النفقات، وكذلك وسيلة لإشباع الحاجات العامة، حيث تمارس وظائف متعددة اقتصادية واجتماعية وثقافية، وخدمية وأمنية وعسكرية؛ باعتبارها تمثل إحدى الأدوات السياسية والمالية. (1)

ومن ثم أصبحت الضريبة من أقدم وأهم المصادر المالية؛ نظراً لحصتها في هيكله الإيرادات العامة للخرينة العامة للدولة، وقد زادت أهميتها ليس على الصعيد المالي والسياسي وإنما الاجتماعي وأيضاً بسبب الدور الكبير، الذي تلعبه في تحقيق الأهداف على مختلف مستويات القطاعات الإنتاجية والتمويلية والاستهلاكية والتوزيعية.

ويعتبر الهدف المالي للضريبة هو الهدف الرئيسي الذي يُبتغى عند فرض الضريبة، ويتمثل في الحصول على غلتها أي الضريبة فتعود إلى الدولة، وتصب في خزانتها العامة لتعينها على مواجهة نفقاتها .

وهنا يثور تساؤلان: هل حققت الضريبة على المهن غير التجارية الهدف المالي للضريبة؟ وما أثر ذلك على التضخم؟

إن المتتبع للحصيلة الضريبية من نشاط المهن غير التجارية، يجد تراجعاً ملحوظاً في الحصيلة من النشاط المهني، فقد بلغت جملة حصيلة ضرائب الدخل عن العام المالي ٢٠٠٩م/٢٠١٠م مبلغ ٣٥١ و ٩٢ مليار جنيه، و بلغت حصيلة الضرائب من نشاط المهن غير التجارية مبلغ ٣٢٤ مليون جنيه فقط، وفي العام المالي ٢٠٢٢م/٢٠٢٣م جاءت جملة حصيلة ضرائب الدخل مبلغ ١٥١٧,٨٥٤ مليار، في حين جاءت حصيلة الضريبة من المهن غير التجارية

(١) حول دور النظام الضريبي في خفض عجز الموازنة: دراسة حالة الاقتصاد المصري في الفترة (٢٠٠٠م-

٢٠١٧م)، المركز الديمقراطي العربي ١٩ يوليو ٢٠١٨ م . <https://democraticac.de> .

مبلغ ٦,١٧١ مليار بنسبة ٥,٣% رغم شمول هذا القطاع لفئات تحقق إيرادات عالية، ومع ذلك فمساهمتها في الحصيلة الضريبية ضعيفة للغاية^(١).

ويبين الشكل الآتي بيان الحصيلة الضريبية للمهن غير التجارية، خلال الخمس سنوات الأخيرة:
القيمة: بالمليون

البيان	٢٠٢٢م/٢٠٢٣م	٢٠٢١م/٢٠٢٢م	٢٠٢٠م/٢٠٢١م	٢٠١٩م/٢٠٢٠م
الإيرادات	١٥١٧٨٥٤,٢	١٣٦٥١٥٩,٠	١١٠٨٦٢٥,٢	٩٤١٩١٠,٠١
الضرائب	١١٦٨٧٩٥,٣	٩٨٣٠١٠,٠	٨٣٣٩٩٢,٧	٧٣٦١٢٠,٦
ض. مهن غير تجارية	٦١٧١,٠	٤٨١٢,٠	٤١٧٠,٠	٢٥٠٦,٢
الضرائب: إجمالي الإيرادات%	%٧٧	%٧٢	%٧٥,٢	%٧٨,٢
ض. المهن: إجمالي الضرائب%	%٥,٣	%٤,٩	%٥	%٣,٤

من هذا الجدول نجد أن الحصيلة الضريبية من المهن غير التجارية، مقارنة بالحصيلة الضريبية ككل تتراوح ما بين ٣,٤% و ٥,٣%، وهي نسبة ضئيلة جداً لا تتناسب مع حجم وطبيعة وإيرادات تلك الأنشطة .

وهذه الضريبة في ظل المتغيرات الحالية يمكن - في رأى الباحث - أن تحقق حصيلة كبيرة للدولة دون أن يكون لذلك أثر على مسيرة نشاط هذه المهن .

ونظراً لكون النقود تمثل الحصيلة الضريبية، فالواقع أن قيمة النقود ليست سوى مقلوب مستوى الأسعار. فإذا ارتفع مستوى الأسعار إلى الضعف كان معنى هذا إنخفاض قيمة النقود إلى النصف^(٢).

ونجد أن هذه الطبيعة النقدية للضريبة هي التي تسمح لنا بالحديث عن الآثار التضخمية للضريبة والآثار الضريبية للتضخم .

(١) موقع وزارة المالية المصرية، البيان التحليلي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٢٢م/٢٠٢٣م .

(2) if there is a rise in the general level of prices, so that the value of money decline, we have inflation. Conversely, if the general level of prices were to fall, so that the value of money increased, we would be experiencing deflation". John Beardshaw, Economics, Third Edition, ELBS, UK, 1992, p.483.

(مشار إليه لدى دز احمد صالح - الآثار الضريبية للتضخم - مرجع سابق - ص ١٧ هامش

فيلاحظ أن تأثير الضرائب في مختلف الكميات الاقتصادية يتم إما من خلال تخفيض الدخول النقدية (أسعار عوامل الإنتاج)، وإما عن طريق رفع أثمان المنتجات. وتؤدي الضرائب المباشرة، كقاعدة عامة إلى تخفيض الدخول النقدية، بينما تعمل الضرائب غير المباشرة، كقاعدة عامة أيضاً، من خلال رفع أسعار المنتجات. أي أن الآثار التضخمية للضرائب المباشرة تكون أقل من الآثار التضخمية للضرائب غير المباشرة.^(١)

ومن جهة أخرى، فإن الزيادة في الضرائب، عن طريق تخفيضها للطلب الإجمالي، ربما تحد من التضخم، وبالتالي يكون لها - من هذه الناحية - آثار توزيعية^(٢). ويتحدث الفكر الكينزي عن أنه يمكن مكافحة التضخم إما عن طريق آثار الزيادات في الضرائب، أو عن طريق خفض الإنفاق العام. ويرى خبراء المالية العامة أن زيادة الضرائب تخفض من الدخل المتاح للأفراد، ومن ثم تخفض الاستهلاك (نظراً لأن من المفترض أن الاستهلاك يتوقف على الدخل المتاح)، مما يضغط بدوره على الأسعار في الاتجاه التنازلي. هذه الآثار الانكماشية لزيادات الضرائب تلقى اهتماماً كبيراً من البلدين الاقتصاديين، ومعتزف بها في كتب الاقتصاد الكلي، إلا أن كتب المالية العامة تعترف أيضاً بأن الزيادات في الضرائب قد يكون لها - بالإضافة إلى آثارها الانكماشية الحتمية - آثار تضخمية تتمثل في ارتفاع الأسعار، وهو ما يتم بعدة طرق منها قتل الأمانى لعبت الضريبة. وبصفة عامة، فإن زيادات الضرائب تولد ذاتها ضغوطاً إضافية من شأنها أن تعادل جزئياً أو كلياً الآثار الانكماشية لزيادة الضرائب، مما يعني أن استخدام هذه الوسيلة في مكافحة التضخم قد قلت بعض فعاليتها.^(٣)

وأخيراً تتعدد الآثار الضريبية التضخم بالقدر الذي تتعدد فيه أهداف الضريبة، فالضريبة لا تفرض في فراغ وإنما تعمل داخل اقتصاد. وملامحه المميزة ومن الطبيعي أن يتأثر النظام الضريبي^(٤) بالأوضاع الاقتصادية السائدة في المجتمع، ومنها معدل التضخم. ولما كانت الضغوط التضخمية

(١) د. رفعت المحجوب - المالية العامة - دار النهضة للعربية - القاهرة - ١٩٨٣ ص ٣٦٨ وما بعدها

(2) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice*, Fifth Edition, McGraw-Hill Book Co., United States, 1989, P. 269

(٣) حول هذا الموضوع راجع د. أحمد صالح، الآثار الضريبية للتضخم، مرجع سابق، ص ٢٠

(٤) د. محمد دويدار، نظرية الضريبة والنظام الضريبي، مع قراءة خاصة للقانون الضريبي اللبناني، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٩م ص ١١٣.

تختلف من حيث الطبيعة أو المدى - من مجتمع إلى آخر - فإن نفس الضريبة يختلف تأثيرها أو وقعها إذا فرضت في أكثر من بلد، بل إن الضريبة المطبقة في بلد واحد ربما تحقق هدفها في وقت ما، وتعجز عن تحقيقه في وقت آخر بسبب الآثار الضريبية للتضخم وفي ذلك يصدق قول البعض^(١).

"Because of these different effects, if the mix of taxes had been equitable in the mid-1960s when inflation was low, it could not have been equitable by the mid-1970s and afterwards when inflation was much higher".

ويمكن القول بأن هناك عدة آثار سلبية للتضخم على الهدف المالي للضريبة، وهو تحقيق إيرادات ضريبية للدولة . فالتضخم يحدث حالة من الرواج التجاري، وتتزايد حركة التداول والتصرفات والدخول، هذا النمو الواضح في المعاملات ينتج عنه زيادة واضحة في دخول بعض الفئات، والطبقات الاجتماعية كأصحاب المشروعات الصناعية والتجارية؛ ومن ثم تنشأ إمكانية واضحة لزيادة حصيلة الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة . ويمارس التضخم هذا الدور السلبي من خلال عدة قنوات، أهمها: نقص قيمة الإيراد الحقيقي للضريبة، وضعف المرونة الضريبية وعجز الموازنة العامة وإعادة توزيع الدخل القومي، وتخفيض القيمة الخارجية للعملة المحلية والاعتماد على القروض كوسيلة تمويل أساسية.^(٢)

من هنا يرى الباحث أن تحقيق الهدف المالي للضريبة، يكون ذلك من خلال توفير حصيلة ضريبية كافية، ودائمة يمكن الاعتماد عليها في توفير المتطلبات اللازمة، لتطوير القطاعات الاقتصادية المختلفة، وتحقيق التنمية المطلوبة مع مراعاة أن تكون مصاريف تحصيل الضريبة في أدنى حدودها، والتشديد على أهمية التوسع الفني في أعداد المكلفين، وبالتالي توفير ممولين جدد للمحافظة على مقدار الضرائب التي يتم تحصيلها سنوياً .

وبالنظر إلى الحصيلة الضريبية للمهن غير التجارية، وضآلة الحصيلة الضريبية رغم طبيعتها تؤثر بالسلب على الهدف المالي للضريبة، ومن ثم تؤدي إلى عجز في الموازنة العامة للدولة، والذي يعد سبباً قوياً من أسباب التضخم في الاقتصاد المصري .

(1) Simon James and Christopher Nobes, "The Economics of Taxation Principles, Policy and Practice", Prentice Hall, New York, 1996, P.95

(٢) د. احمد صالح، الآثار الضريبية للتضخم، مرجع سابق، ص ٢٧، ٢٨

دور المهن غير التجارية في تحقيق الهدف الاقتصادي والاجتماعي .

لم يقتصر الأمر على الهدف المالي للضريبة، بل تعدى الى الهدف الاقتصادي والاجتماعي؛ فمن ناحية، للضريبة وظيفتها الاقتصادية من حيث جذبها لعوامل الإنتاج، أو طردها أو تقييد تدفقها وما يتصل بها من مظاهر الانكماش أو الانتعاش، وتأثيرها بالتالي على فرص الاستثمار والادخار، والعمل وتكلفة النقل وحجم الإنفاق، إذ إن من بين أهداف النظام الضريبي: تحقيق التنمية الاقتصادية، وأن هذا النظام يكفل تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة بهدف مكافحة البطالة وتحفيز دورها في التنمية. والواقع أن الدولة يمكنها استخدام؛ الضريبة لتحقيق أهداف اقتصادية عن طريق صورتين رئيسيتين: الأولى: أن تنظم الضريبة بحيث تحقق أغراضاً اقتصادية معينة، كأن يتم تخفيض سعرها على بعض فروع الإنتاج، التي تريد الدولة تشجيعها، أو أن تعفي منها بعض المواد الأولية اللازمة لإنتاج ما. والثانية: استخدام حصيلة الضريبة للمساعدة في تحقيق التنمية الاقتصادية.

ويتمثل الهدف الاجتماعي للضريبة في إعادة توزيع الثروات بين المواطنين، فالمبدأ في فرض الضرائب هو أن الجزء الأكبر منها يقع على عاتق أصحاب الدخل العالية، ويصرف في تغطية نفقات الدولة على خدمات الصحة والتعليم وغيرها، ومن المعروف أن أصحاب الدخل المتدنية هم الأكثر استفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة؛ وذلك لأن أصحاب الدخل العالية يلجئون في العادة إلى التعليم الخاص والمستشفيات الخاصة، وغيرها من الخدمات المدفوعة الأجر، وإذا ما تم استغلال هذا الهدف بشكل فعال وصحيح فإنه سيعمل على تقليل الفجوة بين أصحاب الدخل العالية، وأصحاب الدخل المنخفضة، حيث يعمل على الحد من الطبقة في المجتمع، وهذا بدوره يؤدي إلى الحد من الكراهية بين الطبقات في المجتمع والتآلف والمحبة⁽¹⁾

ويرى الباحث بالنظر إلى ضالة الحصيلة الضريبية من المهن غير التجارية، ومن ثم مدى تأثير ذلك في الموازنة العامة للدولة، وبالنظر إلى دور الإيرادات للدولة في مجابهة النفقات العامة ومن ثم تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، نجد ثمة ضالة الدور الذي تقوم به الضريبة على المهن غير التجارية في تحقيق تلك الأهداف.

(1)<https://democraticac.de/?p=>

ويبين الشكل التالي دور النظام الضريبي في عجز الموازنة العامة لمصر

تحليلاً لدور النظام الضريبي في عجز الموازنة

العجز أو الفائض في الموازنة العامة: القيمة بالمليون

العجز	إجمالي المصروفات	إجمالي الإيرادات	العام المالي
43644	127320	89347	2002/2003
45979	145988	102045	2003/2004
51643	161611	110864	2004/2005
50386	207811	151266	2005/2006
54697	222029	180215	2006/2007
61122	282290	221404	2007/2008
71826	351500	282505	2008/2009
98038	365987	268114	2009/2010
130360	401866	259617	2010/2011
166705	470992	303622	2011/2012
239719	588188	350322	2012/2013
255439	701514	456788	2013/2014
279430	733350	465241	2014/2015
339495	817844	491488	2015/2016

ومن هنا يتضح أنه:

تطور عجز الموازنة في مصر: (٢٠٠٠م-٢٠١٦م)

- تزايد القيمة المطلقة للعجز الكلي للموازنة العامة في مصر في عام ١٩٩٩م/٢٠٠٠م وفي عام

٢٠١٣م/٢٠١٢م، حيث زادت من ٣٢,٧ مليار جنيه في عام ٢٠٠٠م/١٩٩٩م بنسبة ١٠,٤ بالمائة من الناتج المحلي الإجمالي، حتى بلغت ٢٣٩,٩ مليار جنيه في عام ٢٠١٣م/٢٠١٢م بنسبة ١٣,٨ بالمائة من الناتج المحلي الإجمالي، باستثناء عام ٢٠٠١م/٢٠٠٠م، حيث انخفض العجز وبلغ ٢٨,٩ مليار جنيه، بنسبة ٨,١ بالمائة من الناتج المحلي الإجمالي، كما انخفض العجز في عام ٢٠٠٦م/٢٠٠٥م بمقدار ١,٢ مليار جنيه عن عام ٢٠٠٥م/٢٠٠٤م حتى بلغ ٥٠,٤ مليار جنيه. ومن المتوقع أن يصل العجز في الموازنة العامة إلى ١٩٧,٥ مليار جنيه في عام ٢٠١٤م/٢٠١٣م أخذت نسبة العجز الكلي للموازنة العامة في مصر إلى الناتج المحلي الإجمالي تتذبذب ما بين الارتفاع والانخفاض خلال الفترة ١٩٩٩م/٢٠٠٠م - ٢٠١٢م/٢٠١٣م كما أخذت اتجاهاً تنازلياً خلال الفترة ٢٠٠٩م/٢٠٠٨م - ٢٠٠٤م/٢٠٠٣م وبشكل خاص في عام ٢٠٠٨م/٢٠٠٧م حيث بلغت ٦,٨ بالمائة (١)

ويرجع انخفاض نسبة العجز، بشكل عام، إلى حرص مصر على تخفيض هذه النسبة وفقاً لتوجيهات المنظمات الدولية، واتباع الحكومة سياسات اقتصادية جديدة، والأخذ ببرامج الخصخصة، وقد حصلت من خلالها الدولة على حصة من الموارد المالية المحققة من عملية بيع بعض وحدات وشركات القطاع العام، وإعطاء القطاع الخاص دوراً أكبر في عمليات التنمية الاقتصادية.

المبحث الثالث
مدى مساهمة المهن غير التجارية
في الحصيلة الضريبية
الحصيلة الضريبية للمهن
غير التجارية خلال السنوات ٢٠١٩م/٢٠٢٣م

إن المتتبع للحصيلة الضريبية بصفة عامة، والحصيلة الضريبية للمهن غير التجارية كأحد مكونات تلك الحصيلة في الموازنة العامة للدولة، يجد أن نسبة مساهمة المهن غير التجارية في الحصيلة وإيرادات الدولة لا تتعدى ٦% من إجمالي الحصيلة الضريبية الإجمالية ويبين الجدول الآتي مساهمة المهن غير التجارية في الحصيلة الضريبية:

القيمة: بالمليون (١)

البيان	٢٠١٩م/٢٠١٨م	٢٠٢٠م/٢٠٢١م	٢٠٢١م/٢٠٢٢م	٢٠٢٢م/٢٠٢٣م
الإيرادات	١٥١٧٨٥٤,٢	١١٠٨٦٢٥,٢	٩٧٥٤٢٩,٠	٩٤١٩١٠,٠١
الضرائب	١١٦٨٧٩٥,٣	٨٣٣٩٩٢,٧	٧٣٩٦٣٢,٥	٧٣٦١٢٠,٦
ض. مهن غير تجارية	٦١٧١,٠	٤١٧٠,٠	٢٧٩٨,٤	٢٥٠٦,٢
الضرائب: اجمالي الإيرادات %	%٧٧	%٧٥,٢	%٧٥,٨	%٧٨,٢
ض. المهن: اجمالي الضرائب %	%٥,٣	%٤,٩	%٥	%٣,٤

(١) موقع وزارة المالية المصرية، البيان التحليلي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٢٢م/٢٠٢٣م .

وجدير بالذكر أنه تمثل الإيرادات تلك التي تتحقق من عمليات التشغيل، وأداء النشاط المباشر وغير المباشر عن طريق الوحدات والأجهزة الداخلة في الموازنة العامة للدولة، وتشتمل على الإيرادات الضريبية بأنواعها المختلفة من ضرائب على الدخول وضرائب القيمة المضافة والضرائب الجمركية، كما تشمل المنح المحصلة من الداخل والخارج، وكذلك الإيرادات الأخرى المحققة من الفوائض والأرباح وإيرادات الخدمات المؤداة .

ومن خلال ورقة عمل أجراها المركز الدولي للضرائب والتنمية (ICTD) على الضرائب المهنية في كينيا توصل من خلالها إلى ضآلة الحصيلة الضريبية من الأنشطة المهنية، وجاء في مقدمة تلك الورقة وأسباب هذا البحث ما يلي: "

We currently know very little about the taxation of professionals in Africa – scholarly work on this group of taxpayers is scant. The little research that does exist is located within the literature on the taxation of the 'hard-to-tax', a term in tax evasion literature that refers to farmers, small and medium-sized enterprises, and professionals. However, scholarly discourse on the hard-to-tax in low- and middle-income countries, particularly in Africa, has focused primarily on farmers and small and medium-sized enterprises. Professionals are rarely critically considered, despite the acknowledgement in the literature that, considering their potential earnings, the absolute amount involved in evasion by professionals in low- and middle-income countries is probably higher than farmers and small and medium-sized enterprises. This paper begins from the premise that it is sensible to begin to focus more seriously on self-employed professionals in the policy and administrative efforts aimed at increasing tax collection from the informal sector in Africa. Proceeding on that premise, the author provides three lessons that we can learn from a Kenyan case study on taxing selfemployed professionals in Africa"¹

وهنا يثور التساؤل: ماهي الاسباب وراء عدم مساهمة المهن غير التجارية في الحصيلة بالقدر الكافي الذي يتناسب، وتلك الإيرادات العالية المتحققة من مزاوله تلك الأنشطة؟ وهو ما نراه في المبحث الثاني .

(1) Daisy Ogembo, **Taxation of Self-Employed Professionals in Africa: Three Lessons from a Kenyan Case Study**, March 2020 (ICTD African Tax Administration Paper 17)

المبحث الثاني

أسباب ضالة مساهمة المهن

غير التجارية في الحصيلة الضريبية

تتعدد أسباب ضالة الحصيلة من هذا القطاع من الأنشطة، وقد يرجع ذلك إلى عدم إحكام النصوص القانونية الخاصة بهذه الضريبة، وشعور ممولي المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية بأن المشرع عاملهم معاملة أكثر تشدداً ولم يحقق العدالة بينهم وبين غيرهم من الممولين، مما يدفعهم إلى محاولة تفتادي الضريبة بكل الوسائل، ومنها: ما قد يرجع إلى عدم إتباع الإيرادات المحققة لمزاوولي تلك المهن من الغدارة الضريبية وغيرها من الأسباب .

وهنا يثار التساؤل: هل الأسباب وراء عدم مساهمة هذا القطاع من مزاوولي أنشطة هذه الضريبة؟ في ظل المتغيرات الحالية يمكن - في رأي البحث - أن تحقق حصيلة ضريبية كبيرة للدولة دون أن يكون لذلك أثر على مسيرة نشاط هذه المهن، والنتيجة السابقة استندت إلى الفروض الأساسية التالية والتي تحتاج إلى اختبار لمدى الصحة أو الخطأ فيها وهي:

أولاً: أحكام هذه الضريبة يشوبها بعض العوار الشكلي والموضوعي، كما وأنها أقل الأحكام تكاملاً، والأحكام التي وردت بشأن الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية شابها بعض العوار الشكلي والموضوعي، أدى بدوره إلى عوار فني من المنظور المحاسبي . الأمر الذي أفقد بعض نصوص القانون الوضوح الواجب توافره في التشريع الضريبي، وأثار العديد من المشكلات عند إعداد الإقرار الضريبي، وكذا عند الفحص والمحاسبة وتقرير نتيجة الفحص، وما يترتب على ذلك من قرارات والتزامات أو إجراءات، وهذا يرجع أساساً إلى أن أحكام هذه الضريبة قد جاءت أقل تكاملاً، وللحكم على مدى تكامل أحكام الضريبة: توجد مجموعة من المؤشرات الأساسية في هذا المجال يمكن عن طريقها التعرف على مدى هذا التكامل، وأهم هذه المؤشرات هي:

١- مدى شمول التشريع لنطاق الضريبة بوضوح (حالات الخضوع).

٢- مدى شمول التشريع لأسس تحديد الإيرادات الخاضعة.

٣- مدى شمول التشريع لأسس تحديد التكاليف الواجبة الخصم.

٤- مدى شمول التشريع للإعفاءات من الضريبة وشروطها ووضوح أهدافها .

وفيما يلي التعرف على مدى تكامل أحكام هذه الضريبة استناداً إلى المؤشرات السابقة:

١/١- مدى شمول التشريع لنطاق الضريبة بوضوح (حالات الخضوع).

نطاق الضريبة يشمل تحديد المهن، والمبالغ الواجبة الخضوع، ومدى تطبيق مبادئ التبعية الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية^(١). وفي هذا المجال يلاحظ:

أ- أن المهن غير التجارية لم تتحدد معاييرها بصورة قاطعة، منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م، وحتى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، والدليل على ذلك هو استمرار المشرع في القول: (تفرض ضريبة سنوية على صافي أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية)، وأحياناً القول (تفرض ضريبة سنوية على صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية) وهنا يظهر تساؤلات بناء على هذه الصياغة: هل الضريبة على صافي الأرباح أدق أم الضريبة على صافي الإيرادات؟ وهل المهن الحرة هي الأصل والمهن غير التجارية هي الفرع؟ وإذا كان الأمر كذلك فلماذا تم اختيار عنوان الضريبة المهن غير التجارية وليس المهن الحرة؟ ويرى الباحث أن الصياغة قد تكون أدق، حالة النص على أن تفرض الضريبة على صافي إيرادات المهن غير التجارية، لأن صافي الأرباح قد تكون أكثر مناسبة عند الحديث عن الأنشطة التجارية والصناعية، كما يكون كافياً في الصياغة المهن غير التجارية، التي تمارس بصفة مستقلة والمبينة باللائحة التنفيذية.

ب - المهن التي تخضع للضريبة بدأت محدودة، ثم توسعت فيها مصلحة الضرائب كل فترة حتى صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥م، بتحديد هذه المهن في خمس عشرة مهنة^(٢)، وهنا يظهر تساؤلات هل هذه المهن على سبيل الحصر أو المثال؟، وما هو موقف مراكز التدريب المتخصصة من الخضوع للضريبة؟، وهل المهن الخاضعة يتطلب الأمر وجود نقابة مهنية لممارستها وتنظيمها؟ وقد يرد على ذلك: بأن المشرع قد أخضع لهذه الضريبة أرباح كل مهنة، أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، حيث اعتبر المشرع أحكام الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية أحكاماً للقانون العام، وقد كان لهذا الأمر مبرره

(١) د. محمود السيد الناغي تحليل لهيكل الضريبة على أرباح المهن غير التجارية من القانون ١٩٣٩م حتى القانون ١٩٩٣م، مجلة كلية التجارة جامعة المنصورة، ١٩٩٥م.

(٢) لمزيد من التفصيل يرجع إلى قرار وزير المالية رقم (٥٣٠) لسنة ٢٠٠٥م بتحديد المهن غير التجارية في تطبيق أحكام المادة (٧٠) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥م.

عند تطبيق نظام الضرائب النوعية، أما في ظل القانون الحالي فلا توجد ضرورة لاستمرار العمل بهذا النص.

ج- مبدأ التبعية الذي اختاره المشرع لهذه الضريبة: هو مبدأ التبعية الاقتصادية الإقليمية حيث فرض الضريبة على صافي الأرباح الناتجة عن مزاوله المهنة أو النشاط في مصر، بغض النظر عن جنسية القائم بالمهنة وموقع إقامته، ثم عاد في تشريع عام ١٩٨١م، وكذا في تشريع عام ١٩٩٣م ليخرج عن صيغتها الإقليمية عندما قرر فرض الضريبة على صافي الأرباح الناتجة عن مزاوله المهنة في الخارج، إذا كان المركز الرئيسي أو الدائم لمباشرة الممول المهنة في مصر، ثم عاد المشرع مرة أخرى إلى اقتصار فرض الضريبة على النشاط المهني المحقق في مصر فقط، ولا تخضع تلك الإيرادات المهنية المحققة بالخارج للضريبة وبصرف النظر عن وجود مركز رئيسي أو دائم في مصر من عدمه، بمقتضى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م؛ وذلك لأن الضريبة يجب ألا تتعدى حدود الدولة، طالما أنها مفروضة على النشاط وليس على الشخص، كما وأن الممول قد يخضع للضريبة في البلد الأجنبي الذي يزاول أو زاول نشاطه فيه، إلا أن المشرع عاد مرة أخرى أيضا الى فرض الضريبة على صافي الأرباح الناتجة عن مزاوله المهنة في الخارج إذا كان المركز الرئيس لمباشرة الممول المهنة في مصر، وذلك بمقتضى التعديل الأخير على مواد القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م (القرار بقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤م) رغم أنه من الصعوبة بمكان حصر الإيرادات المهنية المحققة بالخارج، والتي كانت من الأسباب وراء عدم تقرير فرضها في بعض القوانين خلال السنوات الماضية، ومن ثم نجد أن المشرع لم يثبت على حال بشأن مدى خضوع الإيرادات المهنية المحققة بالخارج للضريبة في مصر على النحو السابق عرضه .

والخلاصة في هذا العنصر والمرتبب بتحليل المؤشر الأول من الفرض الأول: أن تكامل أحكام الضريبة على أرباح هذا المصدر لم تكن بنفس المستوى في المصادر الأخرى، مما يتطلب إعادة النظر لتحقيق هذا التكامل المفترض.

٢/١ مدى شمول التشريع لأسس تحديد الإيرادات الخاضعة.

أ- في الوقت الذي اهتم فيه المشرع بتبيان أساليب تحديد الإيرادات، كما هو الحال في الضريبة على المرتبات، وكذا الثروة العقارية وإيرادات الأنشطة التجارية والصناعية، وتوضيح الأسس العامة لذلك ٠٠٠ إلا أنه في الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية لم ينهج نفس المنهج وأكتفى في المادة (٣٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بتحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة على

أساس صافي الإيرادات، خلال السنة السابقة وعدد خمسة عناصر تشكل الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وأوضح في الفقرة الثانية أن تحديد صافي الإيرادات يكون على أساس الإيراد - الناتج من العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون، بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما في ذلك إهلاكات الأصول، وعدد المشرع أربعة عناصر للتكاليف التي تستوجب الخصم وهي:

١ - رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزولة المهنة .

٢- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون .

٣- المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات.

٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده وفي تطبيق أحكام البندين (٣:٤) يشترط ألا تزيد جملة ما يعفى للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة على ٣٠٠٠ جنية سنوياً.

وهنا يتضح ثمة تعارض بين نص المادة (٣٢)، والمادة (٣٣) من ذات القانون، حيث حددت المادة (٣٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م الإيرادات الخاضعة للضريبة، حيث نصت على أن تفرض الضريبة على: " صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية، التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل - والدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم - وأية إيرادات ناتجة عن مزولة مهنة، أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م .

وهنا يتبين أن الضريبة هنا تسري على صافي إيرادات، كما أنها تسري على إجمالي إيرادات وفقاً لنص المادة (٣٢)، ففي البند (١) صافي إيرادات وقد حددت المادة (٣٣) من ذات القانون في الفقرة الثانية أن صافي الإيراد هو: الإيراد الناتج من العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة، بينما نجد أن البندين (٢)، (٣) من المادة (٣٢) تتمثلان في إجمالي إيراد ناتج من بيع، أو استغلال حقوق الملكية، الفكرية وكذلك أية إيرادات ناتجة عن مزولة مهنة، أو نشاط لم يكن منصوصاً عليه في المادة (٦) من القانون ذاته .

وهنا سوف يخضع لذلك الإيرادات فى البندين (٢)، (٣) للضريبة بدون خصم أى تكاليف أو مصروفات.

وبناء على ما تقدم يتضح أن هناك تعارضاً فى الصياغة بين النصوص القانونية، حيث كان يتعين أن يوحد النص بذكر: (صافي إيرادات المهن الحرة، وغيرها من المهن غير التجارية، وصافي الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم، وكذا صافي الإيرادات الناتجة عن مزاوله مهنة، أو نشاط غير منصوص عليه فى المادة (٦)، ثم تكون المادة (٣٣) من القانون لتحديد كيفية التوصل إلى صافي الإيراد.

ب - أساس المحاسبة الواجب التطبيق، قد يثار هذا تساؤلات عما إذا كان تطبيق أى أساس من أسس المحاسبة عن أنشطة المهن غير التجارية - يعد مقبولاً من مصلحة الضرائب، فهل لابد من تطبيق الأساس النقدي؟ وما هو السند التشريعي فى ذلك؟ وما هي المعالجة حالة ممارسة النشاط عن جزء من السنة؟ تعليمات المصلحة فى هذا الشأن تطبق أساس الاستحقاق، ومما هو جدير بالذكر أن مصلحة الضرائب تطبق أساساً مشتركاً عند محاسبة الشركات المهنية، حيث تأخذ بالأساس النقدي فيما يتعلق بالإيرادات وتأخذ بأساس الاستحقاق فيما يتعلق بالمصروفات، وعلى ذلك تأخذ المصلحة بأكثر من أساس من أسس القياس المحاسبي عند محاسبتها الممولى ضريبة المهن غير التجارية . ثم هل تدخل إيرادات العقارات أو الأوراق المالية، أو جزء منها ضمن إيرادات المهن غير التجارية إذا كانت ضمن أصول أو ممتلكات المكتب؟ وما هو موقف الخسائر الرأسمالية؟ وخاصة أن المشرع قد أخضع الأرباح الرأسمالية المحققة من الأصول المهنية للضريبة . الخلاصة فى هذا العنصر المرتبط بالمؤشر الثانى: هو أن الصياغة جاءت غير متكاملة.

٣/١ مدى شمول التشريع لأسس تحديد التكاليف الواجبة الخصم:

من استعراض التعديلات المتتابعة لأحكام الضريبة على هذا المصدر، نجد أن المشرع لم يحدد أساساً واضحة لذلك، ولم يوضح كما فعل فى الأنشطة التجارية والصناعية من توضيح للتكاليف الأساسية الواجبة الخصم وأسس تحديدها، ووجود مثل هذا الأمر أوجد تساؤلاً متعددة فى التطبيق وهو:

أ- هل يجوز خصم مصروفات التأسيس للمكتب على اعتبار أنها مصروفات إيرادية مؤجلة، خاصة فى حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة؟

ب- إن إيرادات المهن غير التجارية أحد المصادر التي عنى فيها المشرع بالتدخل بتحديد نسبة حكومية للتكاليف حالة عدم الاحتفاظ بدفاتر منتظمة، حيث حددها بواقع ١٠% من إجمالي

الإيرادات، وهنا يظهر التساؤل: هل كان الأولى بالمشروع أن يتبع نفس المنهج الذي اتبعه في النشاط التجاري والصناعي؟، وهو أنه في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة، تتم المحاسبة عن طريق التقدير لكل من الإيرادات والتكاليف، وتخضع التكاليف المؤيدة بالمستندات . ويرى البعض^(١) أن هذا الأمر أفضل من منظور العدالة الضريبية عن الوضع الحالي، الذي اختار فيه المشروع تحديد نسبة حكومية ليست ضرورية ولا ملائمة في هذا المجال .

ج- ربط المشروع التبرعات في حدود صافي الإيراد بالنسبة للنشاط المهني، في حين أطلق المشروع خصم التبرعات في النشاط التجاري والصناعي أياً كان مقدارها، إذا دفعت للحكومة، ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، وهذا الاختلاف في المعاملة ليس له ما يبرره حيث أجازت المادة (٣٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ خصم التبرعات المدفوعة للجهات الحكومية بما لا يجاوز صافي الإيراد، وكذا خصم التبرعات للجمعيات المشهورة بما لا يجاوز ١٠٪ من صافي الإيراد.

وهنا تأتي تساؤلات ماذا لو كانت التبرعات للجهات الحكومية مساوية لصافي الإيراد وهناك، تبرعات أيضاً للجمعيات المشهورة وفي حدود نسبة ١٠٪ منه؟ فهل يخصم كلا النوعين من التبرع بالكامل وتتقلب النتيجة إلى خسارة؟ وهل يتم ترحيلها أم لا؟ أم تخصم فقط التبرعات للجهات الحكومية؟ أم يخصم كلا النوعين بالتناسب في حدود صافي الإيراد؟ أم غير ذلك كله؟ وعلى ذلك يتضح أيضاً عدم إحكام نص المادة المشار إليها، ويرى الباحث أنه يكمن إحكام النص بالمادة (٣٤) بالعبارة التالية التبرعات للحكومة ... أياً كان مقدارها، وكذلك التبرعات للجمعيات . . . بما لا يجاوز ١٠٪ من صافي الإيراد، وذلك كله بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي للممول. والخلاصة في هذا العنصر أيضاً: أن التكامل المفترض غير متوافر بالشكل المرغوب.

د. عادل التابعى الغزناوي تحليل، لمبررات، وآثار المبالغ والمعدلات الحكومية في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً للقانون ٢١ لسنة ٢٠٠٥م، المؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيو ٢٠٠٦م .

٤/١ مدى شمول التشريع للإعفاءات من الضريبة، وشروطها ووضوح أهدافها:

في الوقت الذي عني فيه المشرع بتبيان هذا العنصر بتكامل أكثر من غيره من العناصر السابقة عندما حدد الإعفاء بشكل واضح، إلا انه يلاحظ الأمور التالية:

أ - لا يوجد مبرر لربط مدة الإعفاء بعدد سنوات التخرج، حيث كان الوضع السابق في فترة زمنية قبل صدور القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١م، هو إعفاء عدد من السنوات من بدء المزاولة وكان هذا أقرب إلى منطق العدالة.

ب - اشترط المشرع أن تكون مدة التمرين، التي يتطلبها مزاولة المهنة تالية لتاريخ بدء المزاولة، وهذا الأمر ليس له محل في كثير من المهن غير التجارية؛ ذلك لأن التمرين يكون عادة قبل المزاولة وليس بعدها.

ج - عدد المشرع حالات على سبيل الحصر، والتي تضاف إلى مدة الإعفاء وكان يجب على المشرع ألا يعدد هذه الحالات، حيث كان من المفضل النص على عدم حساب مدة الانقطاع لسبب قهري عن المزاولة ضمن المدة المقررة للإعفاء .

د - قرر المشرع في عام ١٩٧٥م بموجب القانون رقم ٥٩ بتقرير إعفاء أرباح أعضاء هيئة التدريس بالجامعات، والمعاهد وغيرها عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم، التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب، وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد، ثم عاد عام ١٩٨١م، وأضاف فقرة أخرى بإعفاء أرباح تأليف وترجمة الكتب، والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية فيما عدا ما يكون ناتجاً من بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.

ولا شك أن النص المضاف عام ١٩٨١م يتسع ليشمل النص الخاص بأعضاء هيئة التدريس، وكان الأمر يقتضي دمجها وإعادة صياغتهما في التشريع رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، كما يعتقد الباحث أيضاً أن النص - وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد - ليس له ما يبرره الآن خاصة وأنه لا يوجد التزام بالأسعار، التي تضعها الجامعات والمعاهد من قبل أعضاء هيئة التدريس بهما، فضلاً عن أنه لم تخضع مصلحة الضرائب أيّاً من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات و المعاهد من لم يلتزم بالأسعار التي وضعتها الجامعة أو المعهد.

هـ- يجب توافر معايير واضحة للإعفاء من هذه الضريبة، حيث أضيف عام ١٩٨١م إعفاء أرباح الفنانين التشكيليين من أعضاء النقابة من إنتاج مصنفات فنون التصوير، والنحت والحفر، و ذلك لأنه يخشى من أن تطالب كل فئة بحقها في الإعفاء أسوة بالفئات الأخرى، وهنا يجب أن يستند الإعفاء إلى تحقيق مصلحة قومية بعيداً عن أي تحيز لفئة دون أخرى.

والخلاصة في هذا العنصر المرتبط بالمؤشر الرابع: أن الإعفاءات في حاجة إلى إعادة النظر؛ لتحقيق التكامل المفترض فيها أيضاً، ومن خلال ما سبق عرضه يتضح صحة الفرض الأول من فروض الدراسة والذي يقضي بأن: أحكام هذه الضريبة يشوبها بعض العوار الشكلي والموضوعي كما وأنها أقل الأحكام تكاملاً .

ثانياً: الإصلاح الضريبي لأحكام هذه الضريبة احتل مساحة أقل عن غيرها من الضرائب ويمكن القول بالآتي:

أ- التعديلات التي لحقت بأحكام هذه الضريبة منذ صدور القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩م كثيرة العدد، وقد يكون ذلك مرده إلى عدم تكامل صياغة الأحكام الخاصة، كما وضح في الفرض الأول أكثر من مسابرتها للتطورات التي تحدث في المجتمع، فهي تعديلات لإصلاح الصعوبات وليس للتطوير، ومن أهم هذه التعديلات ما يلي:

- القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠م، والذي أدخل تعديلات جوهرية على هيكل هذه الضريبة، من ذلك فرض الضريبة على الممولين، وإمساك دفتر يومية مؤشر عليه من مأمورية الضرائب، كما حددد أساس تحديد الربح السنوي والإعفاء من الضريبة.
- القانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٦٩م، وفيه خصم المبالغ التي يؤديها الممولون إلى نقاباتهم؛ لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات، والالتزام بتقديم الإقرار ومرفقاته، وتقرير ضريبة بسعر ٢٥% على مكافآت الإرشاد والتبليغ، وإجراءات ربط الضريبة.
- القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٨٧م، والذي أوضح ضرورة خصم المصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة من الأرباح الخاضعة للضريبة، سواء اعتمدت المصلحة الدفاتر أو أخضعت الإيرادات للتقدير، وفرض ضريبة بسعر ٢٥% على كل مبلغ يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأية مهنة، أو نشاط خاضع للضريبة، وتحديد العقوبات عند التهرب من الضريبة، وتقديم إقرار موحد في حالة خضوع الممول لعدة ضرائب نوعية .
- أخضع القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، الأرباح الرأسمالية للضريبة لأول مرة، حيث لم تكن تخضع من قبل منذ بداية العمل بقانون الضرائب عام ١٩٣٩م، وكذلك السماح بخصم الإهلاكات للأصول المهنية .

• القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٣م بإعفاء صافي إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدون، كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزولة المهنة الحرة، ويحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً، كما تم حذف شرط المزولة منفرداً للتمتع بالإعفاء الضريبي المقرر . . القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤م المعدل للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، حيث قرر خضوع الإيرادات المهنية المحققة بالخارج للضريبة في مصر، إذا كانت مصر مركزاً للنشاط المهني للممول.

ب - عدم المرونة في الأحكام الرئيسية لهذه الضريبة لمدة ٦٦ عاماً (الفترة من عام ١٩٣٩م وحتى عام ٢٠٠٥م، تاريخ صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م) فقد ظلت دون تعديل جوهري يتناسب مع المتغيرات 2؛ المؤثرة في نشاط المهن غير التجارية، ومن أهم المتغيرات الرئيسية في هذا المجال وتستوجب الإصلاح:-

١- زيادة أعداد المشتغلين بالمهن غير التجارية زيادة كبيرة خاصة في العشرين عاماً الأخيرة .

٢- تنوع وزيادة حجم الأنشطة الخاضعة لهذه الضريبة.

٣- ظهور أنشطة جديدة تستوجب التكيف الصحيح؛ لتحديد طبيعة المعاملة الضريبية لها والتعديلات في نظم ممارسة الأنشطة المهنية.

٤- دخول المكاتب الأجنبية مرة أخرى إلى ممارسة نشاطها في مصر، وعدم ثبات خضوع إيراداتها للضريبة، كما وضح ذلك من خلال اختلاف معاملة المشرع للإيرادات المحققة بالخارج للضريبة في مصر.

ومما سبق يتضح كثرة التغيرات التي طرأت وأثرت في النشاط المهني، ومن ثم يتضح عدم صحة الفرض الثاني من فروض الدراسة والذي يقضي بأن: الإصلاح الضريبي لأحكام هذه الضريبة احتل مساحة أقل من غيرها من الضرائب.

ثالثاً: لا تحقق أحكام هذه الضريبة العدالة لمموليها، وبين ممولي الأنشطة التجارية والصناعية غير المحتفظين بالدفاتر المنتظمة .

أفرد المشرع معاملة خاصة لممولى المهن الحرة، وغير التجارية وغير المحتفظين بدفاتر منتظمة بتقرير معاملة أكثر تشدداً عن غيرهم من الممولين، ذلك رغم أن هناك فئة من ممولى

الأنشطة المهنية وغير التجارية لا ينطبق عليهم أصلاً شروط إمساك الدفاتر، والتي وردت بأحكام المادة (٧٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، وهي: أن يتجاوز رأسمال الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة [ص ٢٢:٢، ٢٢٠٢٣/١١/١٨م] أحمد علي لطفي: مبلغ خمسين ألف جنيه، أو يتجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه أو يتجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه، ورتب القانون عقوبة حالة مخالفة ذلك إذا ما انطبق أي من الشروط السابقة (مادة ١٣٥) من القانون رقم ٩١ لسنة (٢٠٠٥م)، وعلى ذلك إذا لم تتحقق أي من الشروط السابقة فلا يكون الممول مطالباً بإمساك الدفاتر والسجلات، ولا يكون هناك محل لتطبيق العقوبة المنصوص عليها في القانون، ورغم أن هذه الأحكام واجبة لجميع الممولين من الأشخاص الطبيعيين، إلا أن المشرع لم يقرر معاملة واحدة لكافة الممولين، بل أفرد معاملة خاصة لممولي المهن الحرة وغيرالتجارية حالة عدم إمساك الدفاتر، وذلك على النحو التالي:

أ - فرض المشرع نسبة حكومية مقابل جميع التكاليف، والمصروفات عند تحديد وعاء الضريبة للمهن الحرة وغير التجارية، وذلك بخصم نسبة ١٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات كما سبق وأن أوضح الباحث، في حين ترك الأمر لممولي الأرباح التجارية والصناعية في إدراج كافة المصروفات، والتكاليف التي أنفقت إذا ما قدمت المستندات المؤيدة لها، فضلاً عن تقدير التكاليف والمصروفات حالة غياب المستندات وخصمها من إيرادات الأنشطة التي لم تتضمنها التعليمات التنفيذية للفحص رقم ٢ لسنة ٢٠١٢م.

ومما هو جدير بالذكر أن مصلحة الضرائب قد طبقت قرار وزير المالية، رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢م، بشأن المعاملة الضريبية للمنشآت الصغيرة الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وذهبت إلى إعفاء المنشآت التي يقل رقم أعمالها عن مليون جنيه من الاحتفاظ بالدفاتر المنتظمة التي وردت بالمادة (٧٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، وقررت نسب صافي ربح للأنشطة الاقتصادية فيها كافة المصروفات، التي تستلزمها طبيعة الأنشطة الاقتصادية المختلفة، وروعي فيها كافة المصروفات التي تستلزمها طبيعة الأنشطة الاقتصادية المختلفة (التعليمات التنفيذية للفحص رقم ١٢ لسنة ٢٠١٢)، وقررت ألا يطبق ذلك القرار على إيرادات المهن الحرة وغير التجارية، ومن ثم أصبح ممولو الأنشطة التجارية والصناعية في وضع مميز عن ممولي المهن غير التجارية، فليس من المنطق ولا العدالة أن تطبق أحكام المادة (٧٨) من القانون المشار إليه وعقوباته على فئة من الممولين، ولا تطبق على فئات أخرى من الممولين، رغم تساويهم في نفس الظروف والأحوال .

ب - لم يوافق المشرع على أن تحتسب المبالغ التي يؤديها الممولون المهنيون لنقاباتهم لتمويل أنظمة المعاش، وكذا أقساط التأمين على الحياة لصالح الزوجة والأولاد القصر من ضمن التكاليف الواجبة الخصم من الإيراد حالة عدم إمساك دفاتر وهذا بعد اجتماع لم يتم مراعاته من جانب المشرع)، في حين سمح لممولي الأنشطة التجارية والصناعية، وغير المحتفظين بالدفاتر بجواز خصم التأمين الذي يعقده الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد وذلك بحيث لا يتجاوز قيمة الأقساط مبلغ ٣٠٠٠ ج في السنة.

ج - سمح المشرع لممولي الأنشطة المهنية وغير التجارية بخصم التبرعات المدفوعة للحكومة، و وحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة، أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي، وبالنسبة للتبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات، والمؤسسات الأهلية، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي، وذلك بما لا يجاوز ١٠% من صافي الإيراد السنوي، بينما أجاز المشرع خصم التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها في النشاط التجاري والصناعي . ومن خلال ما تقدم يتضح صحة الفرض الثالث: بأن احكام الضريبة على هذا النشاط لا يحقق العدالة بين مموليهما، و ممولي الأنشطة التجارية والصناعية غير المحتفظين بدفاتر وسجلات.

رابعاً: إحكام هذه الضريبة تجعل مموليهما أكثر قدرة على تفادي الضريبة .

وتشير الدراسات في هذا المجال إلى تزايد نسبة من لا يقدمون إقرارات ضريبية، فضلاً عن نسبة أخرى تقدم إقرارات غير مستكملة البيانات، بالإضافة إلى تقديم إقرارات غير دقيقة وغير صادقة، وكذلك عدم الإفصاح عن حقيقة الأنشطة، وإخفاء الإيرادات الحقيقية، وهذه المجالات تضاف إلى الأسباب وراء عدم مساهمة هذه الطوائف بالقدر الذي يتناسب مع حجم نشاطها في المجتمع، وهنا يثار التساؤل عن: ماهي الأسباب وراء ذلك؟ يعتقد الباحث أنه قد ترجع إلى: أ- إن هذه الفئة تتميز بازدياد الوعي لديها، والذي تستخدمه في العمل على تفادي الضريبة بشتى الوسائل .

ب - ضعف الأحكام الخاصة بتحديد وعاء الضريبة.

ج - ضعف الجزاءات المترتبة على عدم تقديم الإقرار، أو تقديم إقرارات بصورة غير واقعية. **ولتوضيح ذلك:** فأعمال الفحص بالنسبة لبعض الأنشطة المهنية، ولتحديد حجم نشاطها فإن ذلك يرتبط ارتباطاً وثيقاً بما تثبته المعاينات الدائمة لها خلال السنة موضوع الفحص، وعلى ذلك إذا لم

تجر معاينات لفئة المهنيين، وخاصة في بعض الأنشطة كالأطباء، والمدرسين، وخلافه فإن إقرار الممول إذا ما أعد بصورة غير صادقة أو حقيقية، فلا تستطيع المأمورية إقامة الدليل عليه طالما انقضى العام المعد عنه الإقرار، ولم يكن تحت يد المأمورية معاينات توضح مدى حجم النشاط عن السنة موضوع المحاسبة، ومن ثم فلا يكون أمام المأمورية إلا الأخذ بما أدرجه الممول من إيرادات، رغم أنها قد تكون أقل من الحقيقة بكثير، وهنا تلت إيرادات مهنية ضخمة دون أن تخضع للضريبة لافتقاد الإدارة الضريبية الحصر الكامل للإيرادات المهنية عن طريق المعاينات وجمع البيانات والتحريات.

من جانب آخر فالقانون كان يفرض غرامة على الممول، الذي يدرج مبلغ ضريبة في الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً، وكانت تصل الغرامة إلى ٨٠% من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه، إذا كان يعادل أكثر من ٥٠% من الضريبة المستحقة قانوناً (المادة ١٣٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م)، ولذلك كان كثير من الممولين ما يأخذون ذلك في الحسبان عند إعداد إقراراتهم الضريبية؛ تحسباً للغرامة الموضحة، إلا أن المشرع قد نقل هذه المادة من مواد العقوبات باستحداث مادة إدارية أخرى (٨٧ مكرر) بدلاً عنها واعتبر ذلك مخالفة، وليست عقوبة طبقاً لما ورد بالقرار بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢م، حيث خفض فيها المبلغ الإضافي إلى ٤٠% فقط من الضريبة على الفرق بين الضريبة النهائية، وبين الضريبة المدرجة بالإقرار أولاً، ثم ذهب إلى ما هو أكثر من ذلك بأن قرر ألا تسري أحكام هذه المادة على الحالات، التي لا ينطبق عليها نظام الفحص بالعينة (القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٣ م)، معنى ذلك: أن غالبية الملفات المهنية، التي لم يطبق بشأنها الفحص بالعينة، لها أن تدرج أي مبالغ للضريبة بالإقرار مهما كانت بعيدة عن الواقع ولن تطبق عليها الغرامة المالية المقررة، كما قرر عقوبة الغرامة مبلغ عشرة آلاف جنيه على كل من خالف أحكام المادة (٧٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بند ١، الخاص بإمسك الدفاتر، وهي عقوبة ضعيفة بالقياس للمكاسب التي تتحقق من عدم إمساك الدفاتر، وعلى ذلك يعتقد الباحث أن الأسباب السابقة مجتمعة، تعد من الأسباب الرئيسية وراء ظاهرة تفادي الضريبة بالنسبة للأنشطة المهنية، وغير تجارية، ومن ثم يتضح صحة الفرض الرابع والخاص بأن ممولي المهن غير تجارية أكثر قدرة على تفادي الضريبة بالنسبة للأنشطة المهنية وغير تجارية.^(١)

(١) حول هذا الموضوع راجع د. عادل التابعي عبده الغزناوي، مرجع سابق، ص ٢١ .

الخاتمة

شاهدنا أهمية الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية بأهمية خاصة ولما لا وهي تلك الضريبة التي اذا قمنا بهيكلتها والتعامل معها بكيفية متطورة فسنرى اكبر اثر لهذا المورد، حيث اعتبر المشرع أحكام تلك الضريبة احكام القانون العام، فأى إيرادات لا تكون ناتجة عن مزاوله نشاط تجاري أو صناعا، وليست من المرتبات وما في حكمها، أو من إيرادات الثروة العقارية تصبح محلاً لفرض أحكام هذه الضريبة عليها؛ ومن ثم تسري أحكامها على كافة مصادر الإيرادات التي لا تستوعبها المصادر الأخرى للضريبة.

والشاهد والمنتبع للحصيلة الضريبية من نشاط المهن غير التجارية، يجد تراجعاً ملحوظاً في الحصيلة، فقد تلاحظ في الاونه الاخيره عدم تحقيق هذه الضريبة اهدافها رغم شمول هذا القطاع لفئات تحقق إيرادات عالية، ومع ذلك فمساهمتها في الحصيلة الضريبية ضعيفة للغاية. ومن هنا يكون السؤال الذى يطرح نفسه على بساط البحث: ما هي الأسباب وراء عدم مساهمة هذا القطاع، من مزاولي نشاط المهن غير التجارية في الحصيلة بالقدر الذى يتناسب، وتلك الإيرادات العالية المتحققة من مزاوله تلك الأنشطة، ومن ثم أثره في تحقيق دور الضريبة المالي والاقتصادي والاجتماعي، وأثر ذلك في التضخم؟

النتائج

- (١) إن ضريبة نشاط المهن غير التجارية ضريبة القانون العام .
- (٢) لم تعد المهن غير التجارية في معظمها تلك المهن، التي تعتمد على العمل وحده أو باعتباره العنصر الأساسي في تحقيق الإيراد من المهنة، بل أصبحت في كثير من الحالات تعتمد على عنصري: العمل ورأس المال بصورة متكافئة في إنتاج الإيراد الخاضع للضريبة بما لهما من تأثير على المعاملة الضريبية لهما .
- (٣) يعترى نشاط المهن غير التجارية في معاملته ضريبياً بعض المشكلات، منها: ما يتعلق بتحديد شخص الممول الخاضع لمثل هذا النوع من الضريبة، أو طبيعة النشاط نفسه محل الخضوع، أو الإيرادات الخاضعة للضريبة أو التكاليف الواجبة الخصم.
- (٤) ضعف حصيلة المهن غير التجارية الضريبية، رغم وجود الفائض الاقتصادي الكبير لأصحابها.
- (٥) التناقض بين ضآلة مساهمة هذه المهن في تحقيق أهداف الضريبة، وبين الإيرادات الضخمة التي تتحقق من مزاولتها.
- (٦) أحكام تلك الضريبة غير متكاملة من حيث حالات الخضوع، وأسس تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف واجبة الخصم.
- (٧) لم تستحوذ الضريبة على النشاط المهني المساحة المطلوبة بالنظر إلى أهميتها في برنامج الإصلاح الضريبي
- (٨) لم تحقق أحكامها العدالة بين ممولياها، وبين ممولي الأنشطة الأخرى.
- (٩) لم تعالج أحكام تلك الضريبة قدرة ممولياها على تفادي الضريبة تجنباً لها، وتهرباً من أدائها.
- (١٠) لم يعالج النظام المميكن لمصلحة الضرائب المصرية - من تطبيق لنظام الإقرار الإلكتروني، ومنظومة الفاتورة الإلكترونية - مشكلات الضريبة على المهن غير التجارية.
- (١١) لم تؤثر ميكنة الإجراءات الضريبية في تحقيق الأهداف المالية، والاقتصادية والاجتماعية لتلك الضريبة .

التوصيات

- (١) حتمية التغيير، وضرورة الإصلاح التشريعي لسد ثغرات التهرب الضريبي بنصوص يمكن تفعيلها على أرض الواقع.
- (٢) زيادة الوعي الضريبي وإعادة الثقة المفقودة بين ممولي المهن الحرة، والمهن غير التجارية والإدارة الضريبية لتعبئة الفائض الاقتصادي في المجال المهني.
- (٣) إعادة النظر في المعاملة الضريبية من حيث الإيرادات الخاضعة للضريبة، والتكاليف الواجبة الخصم بالنظر إلى المعاملة الضريبية للأنشطة الأخرى.
- (٤) تعديل أحكام المادتين (٣٦ بند ٥، والمادة ٧٣) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.
- (٥) وضع منظومة جديدة للمعاملة الضريبية للمهنيين تؤدي إلى حصر المجتمع الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي وتجنب الضريبة.
- (٦) التوسع في نظام الخصم من المنبع، والخصم تحت حساب الضريبة وعودة الاتفاقات الضريبية مع النقابات والاتحادات.
- (٧) زيادة إحكام وقواعد الحصر الضريبي من خلال الفاتورة الإلكترونية .
- (٨) تفعيل النظام المميكن، واستخدام نظام الذكاء الاصطناعي بشأن المعلومات عن ممولي هذه الضريبة.
- (٩) رقابة المستشفيات الخاصة بشأن مهنة الأطباء.

قائمة المراجع

- (١) أحمد صالح الصعيدى: أصول القانون الضريبي وأحكامه العامة في الضرائب المباشرة وغير المباشرة، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ط ١، ٢٠٢١م.
- (٢) أحمد صالح الصعيدى: الآثار الضريبية للتضخم، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، ط ١، بدون سنة نشر
- (٣) د. رفعت المحجوب - المالية العامة - دار النهضة للعربية - القاهرة - ١٩٨٣ ص ٣٦٨ وما بعدها
- (٤) د. عادل التابعى الغزناوي تحليل، لمبررات، وآثار المبالغ والمعدلات الحكومية في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً للقانون ٢١ لسنة ٢٠٠٥م، المؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيو ٢٠٠٦م .
- (٥) د. محمد أحمد الرزاز، رؤية لمستقبل دور الضرائب في تمويل الإنفاق العام في البلاد الآخذة في النمو (مع التطبيق على مصر)، مجلة القانون والاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، عدد خاص بالعيد المئوي لكلية الحقوق ١٩٨٣م
- (٦) د. محمد دويدار ود. أسامه الفولي، النظام الضريبي بين النظرية والقانون المالي، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٤م ص ٦١، ٦٢ .
- (٧) د. محمد ماهر أبو العينين ود. عاطف محمد عبد اللطيف، الضرائب والجمارك والرسوم فى قضاء وإفتاء مجلس الدولة واحكام المحكمة الدستورية العليا وأحكام محكمة النقض حتى عام ٢٠١٦م، ج٣، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، ٢٠١٦م، ص ٣٨٦
- (٨) د. محمود السيد الناغي تحليل لهيكل الضريبة على أرباح المهن غير التجارية من القانون ١٩٣٩م حتى القانون ١٩٩٣م، مجلة كلية التجارة جامعة المنصورة، ١٩٩٥م.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية

- 1) A. Lans Bovenberg. Indirect. Taxation in Developing Countries. A General Equilibrium Approach. Staff papers, IMF, Vol. 34, No . 2, June 1987, P. 333.
- 2) Daisy Ogembo, Taxation of Self-Employed Professionals in Africa: Three Lessons from a Kenyan Case Study, March 2020 (ICTD African Tax Administration Paper 17)
- 3) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory
- 4) and Practice, Fifth Edition, McGraw-Hill Book Co., United States, 1989. P.
- 5) 269
- 6) Robin Burgess and Nicholas Stern, Taxation and Development, Journal of Economic Literature, Vol XXXL, No. 2, June 1993, p. 789
- 7) Simon James and Christopher Nobes, "The Economics of Taxation Principles, Policy and Practice", Prentice Hall, New York, 1996, P.95