



**النظام الضريبي وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية
والاجتماعية والسياسية مع إشارة خاصة إلى
النظام الضريبي المصرى**

دكتور

شعبان رأفت محمد

مدرس الاقتصاد والمالية العامة والتشريع الضريبي

كلية الحقوق

جامعة القاهرة

إني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتاباً في يومه إلا قال في غده: لو غير هذا لكان أحسن ولو زيد كذا لكان مستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل، وهذا لعمرى من أعظم العبر وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر

من رسالة القاضي البيساني إلى عماد الدين الاصفهاني

كلية الحقوق جامعة القاهرة

مقدمة

يعد النظام الضريبي من أهم أدوات السياسة المالية التي تستخدمها الدول على اختلاف توجهاتها الأيديولوجية والفكرية لتحقيق أهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية، باعتبار أن النظام الضريبي وما يحتويه من مواد، إنما يعبر عن المبادئ الرئيسية الحاكمة للمجتمع الذي يطبق فيه. لاسيما بعد أن تطور دور الدول في الحياة الاقتصادية، فلم يعد دورها قاصراً على تغطية النفقات العامة للدولة، بل أصبحت أداة للتوجيه الاقتصادي وإعادة توزيع الدخل والثروات، وأداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

ولا جدال في أن السياسة الضريبية لها انعكاسات مهمة على النشاط الاقتصادي باعتبار أن الضرائب تعتبر من أهم المصادر للحصول على الموارد السيادية للدول، مما يؤدي إلى تخفيض العجز الكلي في الموازنة العامة للدولة وتقليل اللجوء إلى الإصدار النقدي لمواجهة هذا العجز وما يصاحب ذلك من ضغوط تضخمية، كما أن الضرائب تعتبر من الوسائل المهمة في تنشيط وتحفيز الاستثمارات المحلية والأجنبية بغرض زيادة الإنتاج ومواجهة الضغوط التضخمية وما يترتب على ذلك من امتصاص البطالة.

إلا أن الإفراط في استخدام الضرائب كمصدر للتمويل قد يؤثر بالسلب على حركة النشاط الإنتاجي والاستثماري والاستهلاكي في المجتمع، ولهذا يجب عند قيام الدولة بفرض الضرائب أن يكون بقدر حاجتها إلى الحصيلة الضريبية، كما أن زيادة معدلات الضرائب يقتضى أن تفرض في حدود الطاقة الضريبية للمجتمع، وألا تبلغ الدولة في فرض الضرائب بغير مقتضى، بيد أن الاستمرار في زيادة العبء الضريبي يعتبر الطريق السهل في المدى القصير، ولكن تأثيره على المدى الطويل قد يكون مكلفاً للغاية، إذ يؤدي إلى انتقال رؤوس الأموال والاستثمارات للخارج حيث البيئات الأفضل استثمارياً واقتصادياً.

ومن ثم فإن سلطة الدولة في هذا الشأن ليست مطلقة، ولكنها مشروطة

بمراعاة أوضاع المكلفين بها، ومراعاة الأسس الموضوعية فى فرضها وجبايتها، كما يشترط فى النظام الضريبي الجيد أن يعمل على زيادة الحصيلة الضريبية ومراعاة العدالة الضريبية، وعدم الاضرار بالمقدرة الانتاجية للمكلفين تجنباً لأن تتحول الحصيلة الضريبية المتزايدة إلى حصيلة متناقصة.

كما يرتهن نجاح النظام الضريبي بمدى قدرته على تحقيق التوافق والملائمة بين مصلحة الخزانة العامة فى تحقيق أكبر قدر من حصيلة الضرائب، ومصلحة الممولين فى تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية فى نفس الوقت، وذلك بتحملهم العبء الضريبي بما يتفق مع قدرتهم التكلفة.

أهمية موضوع البحث

وترجع أهمية موضوع البحث إلى كونه يتناول دراسة وتحليل مكونات النظام الضريبي وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ودوره فى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية سعياً للوصول إلى عدد من القواعد والأسس العلمية والعملية والتي يمكن الاسترشاد بها من أجل تصميم نظام ضريبي يتلاءم مع المجتمع المطبق فيه، كما أن النظم الضريبية وعلاقتها بالنظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية يتأثر بها أفراد القطاع العائلي وقطاع الأعمال المحليين والأجانب والمسؤولين عن صنع السياسة الاقتصادية فى الدولة فعلى مستوى القطاع الفردى أو العائلي تلقى التطورات التى تطرأ على النظام الضريبي اهتماماً بالغاً، نظراً لمدى خطورة وتأثير هذه التطورات على مستوى معيشتهم ومدخراتهم.

بينما يهتم أصحاب قطاعات الأعمال المحلية والأجنبية بالحوافز الضريبية وكيفية التعامل معها للاستفادة منها، نظراً لتأثيرها الكبير على أرباحهم المتوقعة، ومن ثم على زيادة الدوافع لديهم فى زيادة استثماراتهم فى ظل النظام الضريبي المعمول به.

أما بالنسبة للمسؤولين عن صنع القرار الاقتصادى (السياسة الاقتصادية) فى البلاد فينصب اهتمامهم على مدى انعكاس التغيرات الضريبية على مستويات

الادخار والاستثمار والإنتاج والتصدير والعمالة فى المجتمع، ومن ثم على الإيرادات الضريبية بوجه عام، ومدى نجاحها فى تغطية النفقات العامة للدولة التى تتسم بالتزايد المستمر، فضلاً عن سعى المسؤولين الحكوميين إلى محاولة تحقيق العدالة الاجتماعية المنشودة من خلال إعادة توزيع الدخل القومى لصالح الطبقات أصحاب الدخل المحدودة.

الهدف من البحث

يسعى هذا البحث إلى تناول علاقة النظام الضريبي بوجه عام بمختلف المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ومدى تأثره بها من ناحية، ومدى تأثيره فيها من ناحية أخرى. كما يهدف إلى دراسة العبء الضريبي الفردى والمقدرة التكلفة القومية والعوامل المؤثرة فيهما.

فضلاً عن دراسة النظام الضريبي المصرى لمعرفة مدى ملاءمته لمختلف الظروف والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسة الجديدة التى واكبت مرحلة الملكية الخاصة عن طريق تطبيق سياسة الخصخصة، والأخذ بشكل توسيع قاعدة واسع بآليات السوق بدلاً من التدخل الواسع للدولة فى النشاط الاقتصادى وتطبيق نظام الضريبة الموحدة وخصوصاً فى رحاب تنفيذ قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

وبالنظر إلى أن النظام الضريبي يتأثر بشكل أساسى بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فقد عانى النظام الضريبي المصرى من العديد من أوجه القصور التى شابت بنيانه والتى مازالت عالقة به حتى الآن. الأمر الذى يحتم ضرورة الاهتمام بإصلاح وتطوير النظام الضريبي من أجل تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية. ويمكن تلخيص أهداف البحث فى النقاط التالية:-

- 1- تحليل وتحديد عناصر النظام الضريبي وشرح مكوناته.
- 2- الوصول إلى المقومات الضرورية للمساعدة فى إعداد نظام ضريبي مرن قادر على الاستجابة لمختلف المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فى

سبيل تحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها.

3- الوقوف على حجم علاقة وأثر النظام الضريبي على النظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية ومدى تأثير النظام الضريبي بها

4- وضع اقتراحات وتوصيات من شأنها تحسين النظام الضريبي المصرى مع الأخذ بعين الاعتبار تأثير الأنظمة الاجتماعية والسياسية والاقتصادية.

مشكلة الدراسة

من المسلم به أن النظم الضريبية تنشأ في ظل بيئات اقتصادية وسياسية واجتماعية متباينة، ولذا فمن المتوقع أن تؤثر تلك البيئات في تلك النظم، وأن تتأثر بها في نفس الوقت، أي أن النظم الضريبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالنظم الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة، فالنظام الضريبي الأمثل لمجتمع ما لا بد وأن يولد من رحم محددات سياسية واقتصادية واجتماعية، وأن ينمو ويتطور في إطار ما يلحق هذه المحددات من تغير وتطور مستمر. ومن هنا تتمثل مشكلة الدراسة في التحديات التي يواجهها النظام الضريبي في ظل المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية في الدول المختلفة. وما مدى تأثير النظام الضريبي على الدول، وما مدى تأثيره بها، وما مدى قدرته على تحقيق الأهداف التي تسعى تلك الدول لتحقيقها

في ظل محدداته السياسية والاقتصادية والاجتماعية

أسباب اختيار الموضوع

ترجع أسباب اختيار هذا الموضوع إلى سببين أساسيين هما:-

1- الرغبة الشخصية في زيادة التحصيل المعرفي في هذا المجال.

2- أهمية النظام الضريبي باعتباره مصدراً مهماً لا يمكن الاستغناء عنه مهما بلغ الاقتصاد الوطنى درجة رفيدة من درجات التقدم والتطور الاقتصادى والسياسى والاجتماعى. فتبقى الضرائب مصدراً مالياً أساسياً، بالإضافة إلى دورها كأداة فعالة تستخدمها الدولة في معالجة الأزمات الاقتصادية والاجتماعية عند حدوثها.

منهج البحث

انطلاقاً من أن تحديد نوع الموضوع البحثي هو الذي يوجه الباحث إلى اختيار نوع المنهج المستخدم في الدراسة، وفي ضوء المعطيات النظرية التي عالجت موضوع النظام الضريبي وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فقد اعتمد الباحث في هذه الدراسة على اتباع المنهج الوصفي، وذلك فيما يتعلق بتعريف بعض المفاهيم الضريبية، مثل: الضريبة والنظام الضريبي، والعبء الضريبي الفردي، والعبء الضريبي القومي إلى غير ذلك من المفاهيم. كما اتبع الباحث أيضاً المنهج الاستقرائي، والاستنباطي بالنسبة لأجزاء البحث الأخرى لملاءمتها لأسلوب البحث في مجال المالية العامة والتشريع الضريبي.

خطة البحث

سوف نقسم هذا البحث الى فصلين، يتناول الفصل الأول: دراسة موضوع ماهية وأهداف النظام الضريبي وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. أما الفصل الثاني: فسوف يتناول دراسة العبء الضريبي الفردي والمقدرة التكليفية القومية.

كلية الحقوق
جامعة القاهرة

الفصل الأول

ماهية وأهداف النظام الضريبي

وعلاقته بالمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية

مقدمة

يختلف النظام الضريبي من دولة لأخرى وفى الدولة الواحدة من فترة زمنية إلى فترة أخرى، باعتباره يعكس الظروف التى تمر بها البلاد من النواحي السياسية والاجتماعية والاقتصادية¹. فالنظام الضريبي الأمثل هو ما كان ملائماً للظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية المحيطة بالبيئة الضريبية فى دولة ما فى فترة معينة. وعلى ذلك فإن النظام الضريبي الأمثل ليس بالضرورة هو النظام الضريبي المثالى، فما يعد مثالياً يختلف من دولة لأخرى، وفى الدولة الواحدة من وقت لآخر². ولذلك توصف السياسة الضريبية بأنها فن استخدام الممكن وليس الأمثل. والنظم الضريبية فى تغير مستمر، ومن ثم يعد النظام الضريبي مرآة المجتمع التى تبين تغير الأوضاع والملاحم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة³. فكل تطور يصيب المجتمع يلقى بوجوده على القانون بصفة عامة والقانون الضريبي بصفة خاصة.

ولم يعد الهدف من النظام الضريبي قاصراً على القيام بالوظائف التقليدية من تدبير للأموال اللازمة للخزانة العامة، أو تحقيق العدالة الاجتماعية، بل أصبح النظام الضريبي يمثل أحد أهم الأدوات فى توجيه الاقتصاد القومى، وأصبح الاعتماد

1 د/ سامى خليل د/ محمد ناجى حسن خليفة. الإصلاح الضريبي فى جمهورية مصر العربية، جامعة مصر للعلوم والتكنولوجيا، كلية الادارة والاقتصاد، 2005، ص 1

2 د/ عصام عبد القادر الشهابى. ضوابط السياسة الضريبية فى ظل العولمة الاقتصادية والمالية. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005، ص 314

3 الأستاذ/ عاطف ابراهيم كامل والأستاذ/ أحمد إبراهيم أحمد. دراسة تشخيصية للمشاكل الضريبية فى ضوء القانون رقم 91 لسنة 2005، المؤتمر الضريبي الحادى عشر، القاهرة، 2006،

عليه مؤثراً بدرجة كبيرة فى تشجيع الادخار والاستثمار والانتاج¹ وأداة لمحاربة التضخم عن طريق امتصاص جزء من القوة الشرائية من السوق، وأداة لإعادة توزيع الدخل والثروات، بما يضمن التقريب بين الطبقات أو بما يحقق تصفية بعض الطبقات.²

ويخضع المشرع فى صياغته للنظام الضريبي لمجموعة من العوامل المختلفة، يرتبط بعضها بالتقاليد والظروف التاريخية³ ويرتبط البعض الآخر بالأوضاع القائمة من الناحية المالية والسياسية والإدارية باعتبار أن ذلك كله يمثل البيئة التى سوف تحتضن هذا النظام⁴. وتشير دراسة التاريخ المالى فى الدول المختلفة إلى ظهور عوامل تدفع المشرع إلى تطبيق ضريبة معينة أو عوامل تدفعه إلى تغيير الفن المالى المطبق. ولم تعد الضرائب فى العصر الحديث تأخذ نمطاً واحداً كما كانت فى العصور القديمة، بل أصبحت متنوعة، وتمثل انعكاساً للظروف التى تسود المجتمع التى تفرض فيه.

ولذلك لا يمكن أن يوضع نظام ضريبي بطريقة تحكمية، وإذا كان المشرع من وجهة النظر القانونية البحتة حراً فى أن يقرر ما يشاء فى خصوص النظام الضريبي، إلا أنه من الخطأ الاعتقاد بأن المشرع يتمتع من الناحية العملية بحرية مطلقة فى فرض الضرائب⁵، حيث تحد من سلطته فى هذا المجال مقتضيات الوسط الاجتماعى الذى يطبق عليه النظام الضريبي. أى يبقى المشرع أسيراً لضرورة

- 1 د/ حازم أحمد ياسين. التكلفة الضمنية ودورها فى تحقيق العدالة الضريبية. مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، يناير 1982، ص 37
- 2 د/ رفعت المحجوب. المالية العامة. دار النهضة العربية، 1975، ص 168
- 3 تجدر الإشارة إلى أن الظروف التاريخية التى صاحبت فرض الضرائب أثرت تأثيراً كبيراً فى ترك الانطباع بالكراهية للضرائب لدى الأفراد. حيث انطبعت صورة جابي الضرائب فى الأذهان بأبشع الصور التى يمكن أن يتصورها الفرد. انظر د/ أحمد ماهر عبد الحميد عز. التهرب الضريبي فى القانون المصرى. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1980، ص 60
- 4 د/ السيد محمد السيد نصار. دور السياسة الضريبية فى مواجهة ظاهرة الاقتصاد غير الرسمى. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2015، ص 119
- 5 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. المالية العامة، دار التعاون للطباعة والتصوير، 2015، ص 177

مراعاة اعتبارات معينة تتعلق بالنظام الضريبي والبنيان الاجتماعى، وإلا تعذر تطبيق النظام الضريبي وفشل فشلاً ذريعاً فى تحقيق الأهداف التى يرمى إلى تحقيقها على اعتبار أن النظام الضريبي يأتى انعكاساً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذى تفرض فيه، ويتغير حجماً ووعاء وغرضاً بتغير هذه الأوضاع¹.

ولعل هذا الأمر يجد تفسيره فى أن المجتمع يلقى بثقله على النظام الضريبي ليعطيه شكلاً مستقلاً عن إرادة المشرع، لأن النظام الضريبي كسائر النظم الاجتماعية ليس إلا تعبيراً عن المجتمع الذى يوضع له². فكلما كان النظام الضريبي متوافقاً مع الأفكار والمبادئ المقبولة فى المجتمع زادت فرص قبوله وعدم التهرب منه³.

وإذا كانت مصادر التمويل متنوعة فإن الأهمية النسبية لهذه المصادر فى تغطية النفقات العامة تختلف من دولة لأخرى وفى الدولة الواحدة من وقت لآخر حسب درجة النمو التى يمر بها الاقتصاد القومى. وتثير هذه النقطة من البحث العديد من التساؤلات النظرية، والتى لا تخلو من الأهمية العملية فى نفس الوقت، وتودر هذه التساؤلات فى الموضوعات الآتية: -

- 1- ما هو تعريف النظام الضريبي.
- 2- كيف يتحقق التجانس الداخلى للنظام الضريبي.
- 3- ما تأثير العادات والتقاليد الوطنية على صياغة النظام الضريبي. وهل يجب مراعاة هذه العادات عند فرض الضرائب الجديدة.
- 4- ما أهداف وأغراض النظام الضريبي.

1 د/ رفعت المحجوب. مرجع سابق، ص 189

2 د/ باهر محمد عتلم. إقتصاديات المالية العامة، مطبعة مركز التعليم المفتوح، 1998، ص 100

3 د/ السيد محمد السيد نصار. مرجع سابق، 119

- 5- ما هي سمات النظام الضريبي في الدول النامية.
- 6- ما هو أثر النظام السياسي على النظام الضريبي.
- 7- ما هو أثر النظام الاقتصادي الرأسمالي على النظام الضريبي.
- 8- كيف يؤثر النظام الاشتراكي على النظام الضريبي. وما هو تفسير استمرار الضرائب في هذا النوع من النظم الاقتصادية. وما هي الوظائف التي تؤديها الضريبة في النظام الاشتراكي. وسوف نتولى الإجابة عن هذه الأسئلة، وذلك من خلال تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:-

المبحث الأول: تعريف النظام الضريبي

المبحث الثاني: النظام الضريبي والبنيان الاجتماعي

المبحث الثالث: أغراض فرض الضريبة

المبحث الرابع: خصائص النظام الضريبي.

المبحث الخامس: أثر النظام السياسي على النظام الضريبي.

المبحث السادس: أثر النظام الاقتصادي على النظام الضريبي

المبحث الأول

تعريف النظام الضريبي

تتعدد تعريفات النظام الضريبي في مختلف الكتابات الفقهية المختلفة، ولكن الأغلبية اتفقت على أن النظام الضريبي له مفهومان: مفهوم واسع، ومفهوم ضيق¹، فالنظام الضريبي وفقاً للمفهوم الواسع هو: "مجموعة العناصر الأيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي اندماجها إلى نشوء كيان ضريبي معين، ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة الحسية للنظام، والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع

1 د/ محمد خير أحمد العكام. دور السياسة الضريبية في البلاد العربية في انجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 2011، ص 9

متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع أقل تقدماً أو مجتمع نام.".

أما المفهوم الضيق فهو يعني: "مجموعة القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحل المتتالية من التشريع إلى الربط ثم التحصيل¹، وعرف - أيضاً - النظام الضريبي بأنه: مجموعة الضرائب المطبقة في بلد معين في زمن معين²، بحيث يقوم بين هذه الضرائب نوع من الترابط الفني³، أى تتلاءم مع ظروف وخصائص البيئة التي تعمل في نطاقها، وتمثل في مجموعها برامج ضريبية متكاملة، تعمل بطريقة محددة من خلال التشريعات والقوانين الضريبية الصادرة، وما يصاحبها من قرارات ولوائح وتعليمات تنفيذية ومذكرات تفسيرية⁴، تسعى لتحقيق أهداف محددة تمثل أهداف السياسة الضريبية بصفة عامة وأهداف النظام الضريبي بصفة خاصة.

ووفقاً لذلك فإن الهيكل الضريبي يتمثل في: "بناء مكون من عدد من الصور الفنية للضريبة ذات أوزان نسبية متقاربة أو متباعدة" ويتحدد الوزن النسبي لضريبة معينة بنسبة حصيلتها إلى الحصيلة الضريبية الكلية، أو بالأهمية النسبية لدورها في تحقيق أهداف السياسة الاقتصادية للمجتمع.

المبحث الثانى

النظام الضريبي والبنيان الاجتماعى

إذا كان من الثابت من الناحية الضريبية والقانونية أن موضوع التنظيم الفنى للضريبة، وتحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بفرضها من حيث تحديد الوعاء الذى تفرض عليه، والسعر الذى تفرض به، والنطاق الذى تنطبق فيه،

1 د/ رهاب محمد عبد الهادى. الضمانات القانونية للإدارة الضريبية والممول، دراسة مقارنة بين التشريع المصرى والتشريع الليبى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 2015، ص13

2 د/ باهر محمد عتلم. مرجع سابق، ص98

3 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. مرجع سابق، ص177

4 د/ السيد محمد السيد نصار. مرجع سابق، ص117

وكيفية الوفاء بها، تدخل لاريب ضمن اختصاصات المشرع الضريبي

ومما لاريب فيه -أيضاً- أن طبيعة البنيان الاجتماعى، وطبيعة النظام الاقتصادى والسياسى تؤثر فى مختلف هذه الأوضاع والإجراءات التى تشكل التنظيم الفنى للنظام الضريبي، ولذلك ليس صحيحاً الاعتقاد بأن المشرع يستطيع أن يفرض أى نوع من الضرائب على أى وعاء من الأوعية بطريقة تحكيمية¹، فالضريبة لا تعمل فى فراغ، بمعنى أن النظام الضريبي لا يوجد إلا من خلال بيئة اقتصادية واجتماعية وسياسية معينة²، تعمل كمحددات له، تحدد أهدافه وهيكله وتنظيمه الفنى، ولا بد عند تصميم النظام الضريبي من أخذ هذه المحددات بعين الاعتبار كى يمتلك النظام الضريبي مقومات نجاحه³.

وهذا يعنى أن كل تطور إيجابى على المستوى السياسى والاجتماعى والاقتصادى، كفيل بتشكيل نظام ضريبي قوى يحقق الأهداف التى ينشدها المجتمع⁴، وكذلك الأمر فكل تطور سلبى على المستوى السياسى والاجتماعى أو الاقتصادى من شأنه أن يفرز نظاماً ضريبياً ضعيفاً لا يقدر على شىء من أهداف

1 ولذا ينبغى التأكيد على أن اختيار مجموعة الضرائب المكونة للنظام الضريبي لا يأتى بالصدفة، وإنما هذا الاختيار نتيجة مجموعة من العوامل والاعتبارات تفرض هذا الاختيار. انظر فى هذا المعنى.

Jean Francois Tricaud. Le System Fiscal Francaise Face a' l Europe. Mimoreire Pour Le Diplome detudes approfondiss economiedes Politiques Pubiques universite de Paris 1 , Pantheon. Sarponne. U. F. R Economique, Sessions de November , Paris ,1991, P. 4

2 د/ عصام عبد القادر الشهابى. مرجع سابق، ص 227

3 د/ محمد خير أحمد العكام. مرجع سابق، ص 29

4 يعتبر القانون فى كل زمان ومكان ممثلاً كاملاً ومرآة تنعكس عليها ظروف المجتمع، فهو يسجل سموها وعلوها، ويسجل تدهورها واضمحلالها. انظر د/ محمود السقا. تاريخ وفلسفة النظم الاجتماعية والقانونية مع دراسة خاصة للشريعة اليهودية. بدون دار للنشر، 2016،

المجتمع كى يحققها¹.

وهذا ما يفسر اختلاف النظم الضريبية بين الدول، فالنظام الضريبي الذى يصلح لتحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية فى مجتمع معين، قد لا يصلح لتحقيق نفس الأهداف فى مجتمع آخر². فالبنيان الضريبي يختلف من اقتصاد لآخر تبعاً لدرجة نموه، وللنظام الفلسفى الذى يطبقه، ولمعدلات النمو السنوية التى يحققها وللمشكلات التى تصاحب هذا البنيان سواء كانت مشكلات نابعة من طبيعة النظام الضريبي نفسه أو كانت دخيلة عليه من الخارج³

ولذلك يجب على المشرع أن يحترم ويراعى مقتضيات الوسط الاجتماعى الذى تفرض فيه الضريبة، بمختلف ظروفه التاريخية والسياسية والاقتصادية⁴. حيث أصبح الواقع الأقتصادى من أهم الأدوات التى يعتمد عليها المشرع فى تشكيل النظام الضريبي القائم⁵. ولذلك من العبث بمكان محاولة تقليد ما عليه الحال فى الأنظمة الضريبية فى برامج الإصلاح الضريبي ولاسيما فى الدول النامية، لمجرد ثبوت نجاحها فى دولة، ما لم يتم تحويلها وتعديلها بما يتلاءم والظروف الخاصة للدولة المراد تطبيقه فيها⁶.

-ومن مقتضيات احترام المشرع للوسط الاجتماعى الذى يوجد فيه، أن

- 1 د/ عبد الستار عبد الحميد. نحو معاملة ضريبية جديدة للثروة العقارية فى مصر، مجلة مصر المعاصرة، السنة الخامسة والتسعون، العدد 473/474، يناير/ أبريل 2004، ص 247
- 2 د/ أحمد عبد العزيز الشرقاوى. السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية فى مصر. معهد التخطيط القومى، القاهرة، 1981، ص 7. د/ إسماعيل منصور فرج رزق. المعاملة الضريبية والجمركية لأسلوب التجارة الإلكترونية. رسالة دكتوراه. كلية الحقوق جامعة القاهرة، 2012، ص 150
- 3 د/ حمدية زهران. مشكلات تمويل التنمية الاقتصادية فى البلاد المتخلفة مع دراسة تطبيقية للجمهورية العربية المتحدة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1970، ص 161
- 4 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. مرجع سابق، ص 179
- 5 د/ أحمد عبد العزيز الشرقاوى. مرجع سابق، ص 6
- 6 د/ السيد محمد السيد نصار. مرجع سابق، ص 121. د/ عصام عبد القادر الشهابى. مرجع سابق، ص 314

يحقق النظام الضريبي الإنسجام بين الضرائب المكونة له، كما يجب أن ينسجم مع النظم الإدارية والسياسية وغيرها من السياسات الاقتصادية حتى يمكن أن ينجح فى أداء الوظائف التى ترغب الدولة فى تحقيقها¹.

- ويجب أن يكون النظام الضريبي بسيطاً وشفافاً، أما إذا اتصف بالغموض و التعقيد والاستثناءات والتحكم من جهة الإدارة، وعدم ثبات أحكامه، وكثرة تغيير الطرق المتبعة فى التحصيل، أو كانت صياغة القانون الضريبي صياغة غير محددة أو تحتمل التأويل، فإن الممول لا يرب سيعمد إلى اختيار التأويل والتفسير الذى يخدم مصلحته، أما إذا أجبر على الأخذ بتأويل الإدارة الضريبية طبع فى نفسه أثراً سيئاً²، يدفعه لا محالة إلى التهرب من الضريبة والتحايل عليها³، ومن ثم ينبغى التوصل إلى مزيج ذكى من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

- كما ينبغى رفع كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية والاهتمام بها وعدم إهمالها⁴. وذلك لأنها كثيراً ما تشكل عبئاً على الممول أكبر من معدلات الضريبة ذاتها⁵. وترجع أهمية كفاءة الإدارة الضريبية إلى أنها أحد أهم الركائز التى يقوم

1 د/ منى محمود إدلبى. سياسة الحوافز الضريبية وأثرها فى توجيه الاستثمارات فى الدول

النامية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2006، ص 64

2 د/ سلامة عبد الرحيم عوض عيسى. النظام الضريبي المصرى بين هدفى العدالة والحصيلة.

رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية، 2007، ص 177

3 وتجدر الإشارة إلى أن النظام الضريبي نفسه قد يذلل الطريق أمام التهرب الضريبي، إذا اتصف

النظام الضريبي بالصفات التالية:- عدم دقة الصياغة وكثرة الثغرات، عدم توافر المبادئ

المالية السليمة للضرائب المفروضة، المبالغة فى رفع أسعار الضرائب، المغالاة فى تعدد

الضرائب، عدم استقرار التشريعات الضريبية، ضعف الجزاءات الضريبية. د/ أحمد ماهر عبد

الحميد عز. مرجع سابق، ص 79

4 د/ عادل الحيارى. الضريبة العامة على الدخل. رسالة دكتوراه. كلية الحقوق جامعة القاهرة،

1986، ص 122 - 127

عليها النظام الضريبي¹، وعدم الاهتمام بها قد يؤدي إلى فشل النظام الضريبي، بل قد يؤدي إلى سقوط الدولة بكاملها²، فضلاً عن أنها هي المسؤولة عن ربط الضريبة وتحصيلها وتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة وحقوق الممولين. وكذا اقتراح التشريعات والتعديلات التي ترتقى بالنظام الضريبي مما يساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاجتماعية والأقتصادية والسياسية³، حيث تعد الضريبة هي المصدر الرئيسي في الإيرادات العامة للدولة⁴ وفي هذا المقام تثار العديد من التساؤلات الآتية:-

1- ما الأعتبارات التي يجب أن يأخذها المشرع في اعتباره عندما يرغب في فرض ضريبة جديدة؟ كيف يتحقق التجانس الداخلى للنظام الضريبي؟

1 Chotin Richard. Les Relations entre l'administraion Fiscale. Les entreprises et investissements et Leur conseile , Jeux et strategie de achteure ,These Pour Le Doctoral. Nouveau regime , en scien de Gestion , universite de Lille 11 Faculte des Sciences Juridiues, Politiques et sociale, Ecole Superieure des affaires, Tom ,1, Premiere et Deuxieme Parties ,Lille, Janvier, 1994, P. 3

2 يؤكد التاريخ أن عدم كفاءة ومرونة النظام الضريبي في ألمانيا كانت من أهم الأسباب التي أدت إلى هزيمتها في الحرب العالمية الأولى. إذ كشفت الحرب عن عجز النظام الضريبي وفشله في تمويل الموارد من الاستهلاك المدنى وتوجيهها إلى الأغراض الحربية د/ عبد السلام محمد عبد السلام. نظام الضريبة الموحدة على الدخل، ومدى ملاءمته في التطبيق في الدول النامية، دراسة تطبيقية للنظام الضريبي المصرى. رسالة دكتوراه. كلية الحقوق، جامعة القاهرة. 1993، ص 13

3 BOKILA La Fumbwa. Les Regimmes Fis Caux Visant a encourager Les Investissements directs et Portefeuille dans Les Pays en voie de developpement. Bruylant Bruxelles. 1981. P. 74-p. 84

4 والذي يؤكد ذلك أن ضريبة الدخل التصاعديّة في إنجلترا، والتي تحقق أهدافاً ذات طبيعة اجتماعية واقتصادية، إنما تعد في الوقت نفسه، مورداً رئيسياً لتمويل الخزنة العامة د/ رمضان صديق. إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار. المؤتمر الضريبي الثامن لمنطقة مديري ضرائب أفريقيا، القاهرة، في الفترة من 12-15 ديسمبر 1996. ص 535 وما بعدها. د/ عبد المنعم فوزى. النظم الضريبية. الطبعة الاولى، المكتب المصرى الحديث، الاسكندرية، 1968، ص9

2- ما تأثير العادات والتقاليد الوطنية على صياغة النظام الضريبي؟ وهل

يجب مراعاة هذه العادات عند فرض الضرائب الجديدة؟

يذهب شراح علم المالية العامة إلى القول بأنه عندما يرغب المشرع فى فرض ضريبة جديدة، ينبغى أن تتجانس وتترابط هذه الضريبة مع الضرائب الموجودة قبلها، وذلك بهدف تجنب الآثار الناجمة عن عدم التنسيق والمتمثلة فى الأزدواج والتهرب الضريبي، ويتحقق هذا الأمر من خلال مراعاة الضوابط التالية¹:

1- يجب على المشرع أن يتفادى فرض ضريبة على مادة سبق خضوعها للضريبة، مما يجعل عبء الضريبة ثقيلًا، الأمر الذى يدفع الممول إلى التهرب من دفعها.

2- يجب على المشرع أن يتلافى كل نقص أو تناقض أو عيب فى النظام الضريبي. فعندما يقرر المشرع فرض ضريبة على سلعة معينة، يتعين عليه أيضاً أن يفرض الضريبة على السلعة البديلة لهذه السلعة، والتي يمكن أن تحل محلها، لأنها لو تركت بلا ضريبة، فسوف يتحول المستهلكون من شراء السلعة التى فرضت عليها الضريبة إلى شراء السلعة التى لم تفرض عليها الضريبة². وبذلك ينجح الممولون من التخلص من دفع الضريبة، بتجنب شراء السلعة التى فرضت عليها الضريبة.

فعلى سبيل المثال نجد بعض أوجه القصور فى النظام الضريبي المصرى، ولاسيما فى مواجهة بعض أوجه فساد عمليات الخصخصة، وتحديدًا قيام بعض المستثمرين من الذين قاموا بشراء الشركات التى تم خصخصتها بوقف نشاط الشركة لمدة معينة ثم الإعلان عن تصفيتها³، علماً بأن هذه الشركات تملك

1 د/ باهر محمد عتم. مرجع سابق، ص 98

2 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. مرجع سابق، ص 178

3 تعتبر فترة التصفية فترة عمل يزاول فيها الممول أعماله التجارية وبالتالي تخضع نتائجها للضريبة على الأرباح سواء باشر التصفية بنفسه أو بوكيل عنه. ولذلك فتاريخ التوقف عن العمل ليس هو تاريخ التصفية بل هو تاريخ انتهائها. وتبدأ مدة الستين يوماً التى يجب على

مساحات كبيرة جداً من الأراضى داخل الحيز العمرانى للمدن، وذلك طمعاً فى بيع هذه المساحات الشاسعة كأراضى بناء فتحقق لها أرباحاً خيالية من هذا البيع، وخضوعها لضريبة التصرفات العقارية ومقدارها 2. 5% بدلاً من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمحدد لها سعر 25%¹، وهذا التحايل إنما يؤدي إلى ضياع وإهدار لمبالغ مالية كان من الممكن أن تدخل فى الحصيلة الضريبية للدولة، وخير شاهد على ذلك بيع شركة النصر للغلايات (مصنع المراجل البخارية) والمقام على مساحة 31 فدان على النيل بمبلغ 15. 6 مليون جنيه²، بينما يبلغ سعر الأرض فقط بدون المنشآت أو المعدات أو التجهيزات، ما يعادل نحو 350 مليون جنيه مصرى.³

3- يجب على المشرع أن يراعى بعض اعتبارات العدالة فى اختيار ضريبة معينة تدخل فى تركيب نظام ضريبي معين، فقد يقوم المشرع بفرض ضريبة معينة

الممول أن يخطر خلالها مصلحة الضرائب بتاريخ التوقف من آخر يوم انقضت فيه فترة التصفية.

1 حددت المادة 49 من قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بواقع 20% من صافى الأرباح السنوية. إلى أن تم تعديل سعر الضريبة بالقانون رقم 101 لسنة 2012 ليصبح 25%

2 تبلغ مساحة أرض الشركة 130 ألف متر مربع على النيل مباشرة قبالة حى المعادى على الجهة الأخرى من النيل، وكانت الشركة قبل خصصتها تضم 1100 عامل، وكانت تنتج أوعية الضغط من طن واحد إلى 12 طن وبسعات تصل إلى 1300 طن بخار فى الساعة ومراجل توليد الكهرباء وأوعية غازات سائلة ووحدات تنقية مياه الشرب وتحلية مياه البحر، وكانت الشركة تحقق أرباحاً حتى عام 1991، قبل أن تدخل فى توسعات استثمارية حولتها إلى شركة مدينة قبل أن يتم بيعها باعتبارها شركة خاسرة، وربما كان دفع هذه الشركة إلى هاوية الديون والخسارة عملاً متمعداً لتبرير بيعها. ولا يخفى ما ترتب على بيعها من دفع أعداد كبيرة من عمالها إلى صفوف البطالة، فضلاً عن إهدار مليارات الجنيهات على خزانة الدولة. مما سبب خسارة بشرية ومالية كان من الممكن استخدامها فى إنتاج المزيد من السلع والخدمات. أنظر/ عبد المجيد محمد راشد. مستقبل سياسة الإصلاح الاقتصادى بمصر فى ظل نظام العولمة. رسالة ما جستير، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2005، ص 142

3 د/ وجيه ابراهيم عبده محمد. أثر الخصخصة على النظام الضريبي فى ظل النظم المالية المقارنة. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2011، ص 516،

لضمان تصحيح عدم عدالة ضرائب أخرى. ومن ثم تحقق الضريبة الجديدة عدالة النظام الضريبي في مجموعه¹. فعلى سبيل المثال قد تبدو الضريبة التصاعدية على الدخل، ضريبة غير عدالة وثقيلة العبء من وجهة نظر أصحاب الدخل المرتفعة، بينما تعتبر الضريبة على الإنفاق شديدة العبء على الطبقات الفقيرة. فتأتي الضريبة التصاعدية فتعوض عدم عدالة الضرائب على الإنفاق²، فيتحقق الانسجام والتناغم بين مكونات النظام الضريبي.

إلا أنه ينبغي التحلي بالحكمة عند تحديد معدلات الضريبة ضمن نظام الضرائب التصاعدية، فانخفاض معدلات الضريبة على الدخل يعزز تراكم رؤوس الأموال ومن هذا المنطلق ينبغي الحذر عند وضع النظام الضريبي إلى تجنب إحباط روح المبادرة والريادة للمشروعات أو للأفراد³، ولاسيما المشروعات الصغيرة الجديدة. فالإيرادات الضريبية القليلة لا تكفي لتنفيذ السياسات العامة، والإيرادات

1 ينصرف مفهوم العدالة إلى معنى التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع كلاً بحسب قدرته التكلفة أي حسب قدرته على الدفع. إلا أن هذا المفهوم يتسم بالنسبية، وذلك لصعوبة قياس أثر العبء الضريبي الواقع على كل ممول بدقة، علاوة على أن اختلاف العبء النفسى للضريبة من شخص إلى آخر حسب تقديره لجدوى الإنفاق العام.

2 ففي نظام ضريبي تصاعدي، يكون توزيع الدخل بعد خصم الضريبة أكثر توازناً من توزيعه قبل خصم الضريبة. ويحدث ذلك عندما تزداد حصة الضريبة مع ارتفاع الدخل. ولا تفرض الضرائب التصاعدية أعباء ثقيلة على أفراد الطبقة الوسطى والفقراء والمعرضين للفقير. وفي إطار الضرائب المنصفة للفقراء، يفضل فرض الضرائب على الشركات وعلى الثروات أكثر من فرض الضرائب على الدخل، بما أن الطبقة الوسطى والفقراء لا يملكون عادة حصصاً في الشركات وقلما يحصلون على أرباح من رأس المال أو يحوزون ممتلكات عقارية يمكن أن تخضع للضريبة. انظر/ اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا. الطبقة الوسطى في البلدان العربية قياسها ودورها في التغيير. الأمم المتحدة، بيروت، 2014، ص 120

3 تفتقد البلاد المتخلفة للنشاط الريادي للأفراد بسبب البنيان الاجتماعي الموجود ولنظام القيم السائد فيها فنظام العلاقات الاجتماعية نظاماً هرمياً قائماً على التسلسل في السلطة، بحيث تكون الفروقات الاجتماعية واضحة، ويكون التأكيد على العائلة أو القبيلة أو الطبقة، بوصفها وحدة ولا يكون التأكيد على الفرد، ومقام ومكانة الفرد تعتمد على حسبه ونسبه، أكثر مما يقوم على إنجازاته بجهد الخاص. د/ سعد ماهر حمزه. المقدمة في اقتصاديات التنمية والتنمية تجارب إفريقية وعربية، دار المعارف بمصر، 1967، ص 144

الضريبية المرتفعة والمبالغ فيها، يمكن أن تلحق الضرر بالمشاريع الصناعية والتجارية وتضعف حوافز العمل والانتاج وتقوض الكفاءة في تخصيص الموارد، وتضعف فرصها في جذب الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية، إذا شابت شرائعها شوائب طاردة للاستثمارات¹ أو لرؤوس الأموال أو خالطتها عوائق منفرة للمدخرات²

ولذلك فإن أهمية الإيرادات الضريبية في تحقيق التنمية لا تقتصر على زيادة حجم هذه الإيرادات، بل تتوقف أيضاً على تركيبة الضريبة وطبيعتها التوزيعية، ووجهة استعمالها.³ فعلى سبيل المثال، ارتفعت الإيرادات الضريبية في المغرب، الذي يستعمل نظام الضريبة التصاعدية على الدخل، بمتوسط قدره 8% في السنة خلال العقد 2000-2009 وبين عامي 2004، 2008 ارتفعت الإيرادات الضريبية بنسبة 15% سنوياً. وفي عام 2010 بلغت الضرائب نسبة 24% من الناتج المحلي الإجمالي في المغرب وساهمت في الحد من الفقر وعدم المساواة، وفي تمويل الاستثمار العام والهياكل الأساسية وفي تحقيق فوائد اجتماعية أخرى⁴

4- ضرورة وجود علاقة تبعية متبادلة بين الضرائب المختلفة التي تكون النظام الضريبي، ومن ثم إذا حدث نقص في حصيلة إحدى هذه الضرائب، يعوضه الارتفاع في حصيلة ضريبة أو ضرائب أخرى بنفس النسبة أو بنسبة أكبر نظراً لتزايد احتياجات الدولة من الموارد المالية. وهكذا نجد أن تجانس النظام الضريبي يحد من إمكانيات المشرع في اختيار المادة الخاضعة للضريبة⁵.

كلية الحقوق جامعة القاهرة

1/ إسماعيل منصور فرج رزق. مرجع سابق، ص 150

2/ د/ جلال الشافعي. إطار مقترح لتطوير الضريبة على أرباح شركات الأموال في مصر مؤتمر الضريبة على أرباح شركات الأموال، أكاديمية السادات المنعقد في يومي 13، 14/5/2000، القاهرة، ص 270

3 انظر/ اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا. مرجع سابق، ص 121

4 انظر/ اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا. مرجع سابق، ص 120

5/ د/ باهر محمد عتلم. مرجع سابق، ص 99

5- يجب أن يتميز النظام الضريبي بالمرونة والتطور ليستوعب الأنشطة الاقتصادية الجديدة، أي أن تتضمن نصوصه فرض الضرائب على الأرباح الناتجة منها، والإجراءات اللازمة لحصر ومتابعة الأساليب والنظم الحديثة لهذه الأنشطة الجديدة كالصفقات التجارية التي تتم عبر شبكة الانترنت، أو ما يعرف بالتجارة الإلكترونية والتي غيرت من الشكل التقليدي لطرق بيع وشراء السلع والخدمات¹

أما فيما يتعلق بمدى تأثير العادات والتقاليد الوطنية على صياغة النظام الضريبي؟ وهل يجب على المشرع مراعاة هذه العادات عند فرض الضرائب الجديدة؟ تتأثر النظم الضريبية بكل من الفلسفات الفكرية والعادات والتقاليد والأحوال الاجتماعية السائدة في المجتمع²، حيث تشكل العلاقات الاجتماعية والأسرية بجانب العادات والتقاليد الدينية والوطنية جانباً مهماً، وتؤثر تأثيراً كبيراً غير مباشر على النظام الضريبي³، والتي تتفاعل معه في تحديد مستوى الوعي الضريبي من

1 د/ سلامة عبد الرحيم عوض عيسى. مرجع سابق، ص 178

2 والدليل على ذلك أنه بعد الحرب العالمية الأولى سادت مبادئ الاقتصاد الاشتراكي، حيث ارتبط دور الدولة بالإحلال محل قوى السوق، وعندها بدأ ينتشر مفهوم الدولة المنتجة أو الدولة الاشتراكية، الأمر الذي دعم انتشار أسلوب التخطيط المركزي على الصعيدين العملي والأكاديمي، وكان من بين الدول التي تبنت هذا الاتجاه عدد من دول العالم الثالث، ولاريب في أن البيئة الفكرية التي كانت في ذلك الوقت تختلف اختلافاً جوهرياً عنها في الوقت الحاضر، ذلك أن معظم دول العالم الثالث كانت وقتها حديثة العهد بالاستقلال، وكانت تتطلع إلى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية والإرتقاء بأنظمتها ومؤسساتها، وبالطبع فإنه في ظل وجود تلك الإيديولوجيات اقتنعت هذه البلدان كغيرها بأنه لا يمكن حدوث التنمية دون تدخل مباشر من جانب الدولة. د/ سعيد النجار. نحو استراتيجيات قومية للإصلاح الاقتصادي، دار الشروق، القاهرة، 1991، ص 25

3 فقديماً في مصر الفرعونية كان رب الأسرة مكلفاً بتقديم كشوف سنوية عن إيراداته وأمواله وعدد أفراد أسرته، فإذا قدم بيانات كاذبة أو غير صحيحة إلى الجهات الإدارية المختصة كانت عقوبة الموت هي الجزاء الذي يوقع عليه، ومن ثم نجد أن تأثير العادات والتقاليد الدينية والأخلاقية والوطنية هو الذي شكل تلك العقوبة. كما استقر -أيضاً- في الشريعة العامة عند الانجليز، أنه عندما كان يحكم بمصادرة أموال المجرم في بعض الجرائم التي تمس كيان الدولة، كان يحكم عليه بالإعدام، فلا تذهب أمواله لورثته، وإنما تصادر لصالح خزينة الدولة.

راجع د/ محمود السقا. مرجع سابق، ص 186، ص 216

ناحية¹، ومستوى النمو الاقتصادى من ناحية أخرى²

فمن ناحية تتأثر النظم الضريبية بمدى أهمية فكرة العدالة الاجتماعية، ففي المجتمعات التى تتميز بتفاوت اجتماعى حاد بين الشرائح المختلفة، يحظى هدف العدالة الاجتماعية بأولوية كبيرة وينعكس ذلك فى ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب التصاعدية على الدخل والثروات ومحاولة زيادة معدلات الضرائب على السلع الترفيهية³. ففي هذه المجتمعات تعتبر قضية التقارب بين مستويات أفراد المجتمع الواحد مسألة فى غاية الأهمية بالنسبة للأمن القومي.

كما تتأثر السياسة الضريبية بطبيعة المشكلات الاجتماعية، ففي الدول التى تعاني من تفسخ القيم الاجتماعية والاخلاقية والدينية، وتنتشر فيها تعاطى الموبقات، كالمخدرات والخمور والقمار، يستخدم النظام الضريبي للحد منها، حيث تفرض الضرائب المانعة فى بعض الدول الإسلامية لمنع استيراد الخمور والمشروبات الكحولية، وعلى ذلك لا تحقق هذه الضريبة حصيلة كبيرة إذا نجحت أسعارها العالية فى منع دخول مثل هذه السلع.

كذلك يؤثر المستوى الخلقى فى بلد معين على نظامه الضريبي، فالتقدير الجزافى لأوعية بعض الضرائب، كالضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، لا يمكن أن يطبق إلا فى الاقتصاديات التى يتمتع موظفوها ومواطنوها بمستوى خلقى مرتفع، وإلا فإن انتشار الرشوة والمحسوبية يفسدان تماماً هذا الأسلوب فى تقدير الوعاء الضريبي، ولهذا تفضل الدول التى لا يوجد فيها إدارة قادرة، ولا مستوى

- 1 تؤثر العقائد الأيدلوجية والتقاليد التى ترسبت فى نفوس المواطنين عبر التاريخ فى المستوى الحضارى للمجتمع، وتفسر فى نفس الوقت ردود أفعاله تجاه الأحداث المختلفة، ولها تأثير كبير فى رفع معدل سداد الضرائب من خلال التزام الأفراد بواجباتهم العامة وفى مقدمتها الضرائب، ويظهر ذلك بوضوح من خلال زيادة نسبة التقدم الأختياري بالإقرارات الضريبية، والسعى لسداد الضرائب اختياريًا. د/ أحمد ماهر عبد الحميد عز. مرجع سابق، ص 156
- 2 د/ محمد زكى شافعى. التنمية الاقتصادية، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، 1975، ص 49
- 3 د/ المرسي السيد حجازى. النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997، ص 16

مرتفع، الأخذ بضرائب لا يسهل التهرب منها، كضرائب الفرد.

كما يلعب عدد السكان في الدول المختلفة دوراً بارزاً في التأثير على النظام الضريبي، ففي الدول التي تعاني من انخفاض الكثافة السكانية، فإنها تزيد من الإعفاءات الضريبية كلما تزايد عدد أفراد الأسرة، في حين قد يحدث العكس في الدول التي تعاني من زيادة الكثافة السكانية. كذلك نجد في المجتمعات التي تتفرغ فيها الغالبية العظمى من النساء لتربية الأطفال وعدم الخروج للعمل، تقل فيها درجات التصاعد في نظمها الضريبية، نظراً لأن دخل الزوج يكون هو الدخل الوحيد للأسرة. أما في الدول التي تتميز بعمل غالبية النساء فيها فإن درجات التصاعد في النظام الضريبي يجب أن تتزايد بسبب تعدد مصادر دخول الأسرة وزيادتها¹

كما ينعكس المستوى الثقافي السائد في المجتمع على تحديد كفاءة النظام الضريبي. فكلما ارتفعت نسبة المتعلمين، وزاد مستوى الوعي الضريبي، كلما انخفضت حالات ومعدلات التهرب الضريبي. ويكثر الاعتماد على الضرائب المباشرة، وحيثما ارتفعت نسبة الجهل، وانخفض مستوى الوعي الضريبي زادت حالات التهرب وارتفعت معدلاته، وزاد الاعتماد على الضرائب غير المباشرة².

وقد تحول التقاليد والأعراف الاجتماعية دون تطور النظم الضريبية. يظهر هذا التأثير بصفة خاصة فيما يمكن تسميته بجمود وتخلف ليس فقط النظم الضريبية فحسب، وإنما تخلف وتردى مستوى النشاط الاقتصادي بصفة عامة³ وتتميز النظم الضريبية بصفة عامة بحالة من الجمود، يجعل من تعديلها أمراً في غاية الصعوبة. وهذا ما يفسر لنا صعوبة تنفيذ مثل هذه الإصلاحات، وإنها غالباً ما تكون إصلاحات شكلية فقط.

وهذه الصعوبة في تعديل النظام الضريبي إنما يفسرها وجود العديد من النظم

1 د/ عبد الستار عبد الحميد. مرجع سابق، ص 245

2 د/ عصام عبد القادر الشهابي. مرجع سابق، ص 233

3 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 40

والأنماط الثقافية والعادات والتقاليد الفنية، المتعلقة بالأوعية الضريبية والتنظيم الفنى للاستقطاع الضريبي السائدة بالبلاد المتخلفة، والتي غالباً ما تعرقل السبيل إلى التنمية الاقتصادية¹

فضلاً عما لوحظ من إرتباط كل من الإدارة الضريبية والممولين بالأوعية الضريبية القديمة، على نحو يتعذر معه المساس بما هو قائم من غير إثارة معارضة، تؤدي إلى التراجع عن إدخال أية تعديلات جوهرية على النظام الضريبي. فطول العهد بالقديم، وطبع الانسان مجبول على الأئس بالأليف، يجعله يفضل كل ما هو قديم على كل ما هو جديد². وفي ذلك توكيداً على الاتجاه الذى سارت على دربه المجتمعات فى احترام تراثهم وعاداتهم، ومواصلة السير على ما درجوا عليه، والحكمة قائمة: (أن الناس لا يحبون الانحراف عن شىء يعرفونه إلى شىء يجهلونه)³. ولذلك نجد أن الممولين يتحملون الضرائب القديمة بسهولة ويسر أكثر من تحملهم الضريبة الجديدة، نظراً لانخفاض حساسيتهم بما ألفوا على أدائه واعتادوا عليه من الضرائب القديمة⁴، ففهم الممول لطرق وقواعد التحصيل

1 ومن أمثلة التأثيرات التي تمارسها العوامل الثقافية - المتمثلة فى العادات والتقاليد السائدة - على المتغيرات فى تحديد مستوى النمو الاقتصادى. الاتجاهات السائدة المحرصة على الإنفاق على الكثير من وجوه الإنفاق الاستهلاكى التي لا تسهم إيجابياً فى رفع مستوى الرفاهية المادية للأفراد. كالإنفاق المبالغ فيه على الطقوس التقليدية فى كثير من المناسبات الاجتماعية، كأعياد الميلاد والزواج أو الإنفاق على الاستهلاك التفاخرى الذى تمعن فيه الطبقات الغنية فى البلاد المتخلفة. وكذلك ما تمارسه العوامل الثقافية من أثر فى توجيه المدخرات المتاحة إلى كثير من وجوه الاستثمار غير المنتجة. مثل التصارع على شراء الأراضى الزراعية واكتناز الأموال واقتناء الحلى والمجوهرات والمضاربات التجارية. وما يترتب على قصور المؤسسات القائمة على تجميع المدخرات من حرمان البلاد من جانب من الموارد الرأسمالية المتاحة لتمويل التنمية. وما يترتب على عدم ملائمة النظم الضريبية لمقتضيات التقدم د/ محمد زكى شافعى. مرجع سابق، ص 51

2 د/ عصام عبد القادر الشهابى مرجع سابق، ص 320

3 د/ محمود السقا. مرجع سابق، ص 121

4 ينظر البعض إلى الضرائب والرسوم القديمة على أنها مصادر الإيرادات الشرعية للدولة، بينما ينظر إلى كل ضريبة جديدة بالريبة والاستهجان، فالضرائب القديمة وحدها هى الضرائب

واستقرارها لمدة طويلة، إنما يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية¹. ويطلق على هذه الظاهرة مصطلح التخدير الضريبي.

ويمكن تفسير ظاهرة التخدير الضريبي من خلال ظاهرتين هما: ظاهرة استهلاك الضريبة وظاهرة نقل عبء الضريبة، واستهلاك الضريبة يعنى: توصل المشتري لمال من الأموال التي توصف بالثبات والاستمرار إلى تخفيض ثمنه بمقدار الضريبة المفروضة عليه، فلا يدفع لبائع هذا المال إلا باقى الثمن بعد خصم مجموع الضرائب السنوية التي سيدفعها عن دخل المال مستقبلاً². فاستهلاك الضريبة من شأنه امتصاص أو التخفيف من آثارها وأعبائها المستقبلية، مما يضى على النظام الضريبي قدرًا من الجمود³.

أما ظاهرة نقل عبء الضريبة فيقصد بها: قيام المكلف بأدائها قانوناً بإلقاء عبئها كلياً أو جزئياً على شخص آخر، وذلك بالحصول من هذا الشخص على كل أو بعض ما دفعه للسلطة العامة من خلال العلاقات الاقتصادية القائمة بينهما⁴. ولإجدال في أن تحديد الآثار التوزيعية للضريبة، سواء على المستوى الجزئى أو الكلى منوط بتلك الظاهرة المعقدة، والتي يتوقف عليها توزيع العبء الضريبي القومى على نحو قد يقضى على كل رغبة في المساس بالنظام الضريبي القائم، مخافة الإخلال بالتوازن الاقتصادي والاجتماعى القائم، أو المساس بما يعتقد بعدالة توزيع الأعباء العامة

- كما يمكن إرجاع جمود النظام الضريبي إلى ما يسمى بالجمود الإدارى،

الجيدة، أما كثرة التعديلات الضريبية المتتالية إنما تدل على فقد الإتصال ما بين واضعى السياسة الضريبية والمواطنين.

1 د/ سلامة عبد الرحيم عوض عيسى. مرجع سابق، ص 178

2 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. المالية العامة، بدون دار نشر، 2015، ص 268

3 د/ مصطفى حسنى مصطفى. مبادئ المالية العامة. دار النهضة العربية، الطبعة الأولى، القاهرة، 1999، ص 458

4 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. مرجع سابق، ص 268

والذى يتمثل فى عدم تطور الأجهزة الإدارية القائمة أو إعادة تنظيمها، أو إضافة عناصر شابة نشيطة من الموظفين المثقفين.

وقد يتمثل الجمود الإدارى أيضاً فى شكل روتين متأصل وديوانية عنيفة، تقود إلى تراكم الأوراق والملفات وتعقيد الإجراءات، ومن ثم ضعف الكفاءة التحصيلية لمصلحة الضرائب، ويلاحظ فى هذا الشأن استمرار الدول المتخلفة فى تركيز السلطة فى أيدي قلة من المسؤولين، بدلاً من توزيع الاختصاصات وتطبيق نظام اللامركزية الإدارية¹

ومن ثم يجب على المشرع أن يكون حذراً ويتوخى الكثير من الحرص والدقة عندما يفكر فى إدخال تعديلات على النظام الضريبي القائم. فغالباً ما تثير هذه التعديلات الكثير من المشكلات المجتمعية، ولعل أبرز هذه المشكلات هى اعتراض واحتجاج من ستفرض عليهم الضريبة، ومحاولتهم التهرب منها أو محاولة تجنبها قدر المستطاع. أو ظهور ما يسمى بجماعات الضغط الإدارى داخل مصلحة الضرائب نفسها، أو جماعات الضغط السياسى داخل المجالس التشريعية للدول، لتشكيل قوة ضغط أمام محاولات الإصلاح الضريبي لاعتقادهم أن هذه الإصلاحات تمس مصالحهم الاقتصادية، فتسعى هذه الجماعات فى الغالب إلى الإبقاء على التشريعات الضريبية القديمة أو التخفيف من الأسعار الضريبية.

وقد ترتب على هذه المعوقات الكثير من المشكلات للدول النامية منها على سبيل المثال. وجود بعض التناقضات بين التشريعات الضريبية والتشريعات الاقتصادية والتي تخدم بعض أوجه الإصلاح الاقتصادى². ومن هذه التناقضات ما جاء فى قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 بالمادة رقم 104 والتي منحت لمصلحة الضرائب الحق فى توقيع الحجز التنفيذى على المشروعات بقيمة ما يكون مستحقاً لها من ضرائب، ولاشك أن هذا النص يتعارض مع ما نصت عليه

1 د/ سعد ماهر حمزه. مرجع سابق، ص 148

2 د/ وجيه ابراهيم عبده محمد. مرجع سابق، ص 516،

المادة التاسعة (9) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997، والصادر بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار. حيث نصت هذه المادة على أنه: (لا يجوز بالطريق الإداري فرض الحراسة على الشركات والمنشآت أو حجز على أموالها أو الاستيلاء أو التحفظ عليها أو تجميدها أو مصادرتها)¹.

والمفهوم من هذه المادة: أنه لا يجوز فرض الحجز بالطريق الإداري أو فرض الحراسة أو التحفظ أو تجميد أموال الشركات والمنشآت الاستثمارية. ومن ثم لا يجوز للجهات العامة أن تقوم باتباع إجراءات الحجز الإداري لاستيفاء حقوقها تجاه المشروعات الاستثمارية. وإلا كانت إجراءات الحجز باطلة بطلاناً مطلقاً.

- وهو ما ذهب إليه رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بتاريخ 14 / 1 / 1989، حيث انتهت إلى عدم جواز قيام مصلحة الضرائب بتوقيع الحجز الإداري على أموال المنشآت الاستثمارية المنشأة طبقاً لأحكام القانون رقم 43 لسنة 1974 وفاءً لمستحقاتها لديها². إلا أنه يجوز للجهات العامة أن تتبع طريق الحجز القضائي لاستيفاء حقوقها المالية تجاه المشروعات الاستثمارية. وكذلك يجوز لمصلحة الضرائب أن تقوم بتحرير المحاضر ضد المشروعات الاستثمارية إذا ما خالفت أحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة³

غير أن أثر التقاليد التاريخية على النظام الضريبي لا تقتصر على صعوبة

1 نص المادة 104 من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، والمادة رقم 9 من القانون رقم 8 لسنة 1997 بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار
2 د/ السيد عبد المولى. الوجيز فى التشريعات الاقتصادية، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، 1999، ص 166

3 وافقت مصلحة الضرائب على ما أنتهت إليه إدارة الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بشأن أحقية مصلحة الضرائب بتحرير محاضر ضد الشركات الاستثمارية التى تخالف أحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة، وبناء على ذلك أصدرت المصلحة كتابها الدورى رقم 4 لسنة 1986، بتاريخ 28 / 1 / 1986 بشأن تحرير محاضر لشركات الاستثمار التى لا تلتزم بنظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة

أدخال التعديلات فحسب، ولكنها تمتد أيضاً إلى أثر العادات الوطنية فى بلد معين. ولذلك نعتقد أن اختلاف الثقافات والبيئات الاجتماعية من دولة إلى أخرى يترتب عليه بطبيعة الحال اختلاف فى العادات الوطنية لكل دولة، الأمر الذى قد يؤدي إلى اختلاف معنى ومضمون المصطلحات وإعطائها مفهوماً يختلف من دولة إلى أخرى. ومن ذلك مثلاً نجد أن فهم معنى العدالة فهماً معيناً فى بعض البلاد¹ قد يحول دون تطبيق بعض النصوص الضريبية²

على أنه يجب توخى الحذر الشديد عند إثارة فكرة العادات الوطنية ومدى تأثيرها على النظام الضريبي. حيث إن هذا المجال تتداخل فيه العديد من الأمور النفسية والتي يصعب فيها بطبيعة الحال أن نصل فيها إلى نتائج محددة وقاطعة، فغالباً ما يكون سبب هذا الاختلاف هو اختلاف البنيان السياسى والاقتصادى فى الدول المختلفة، ومع ذلك فقد لوحظ بالفعل من واقع التجارب العملية أن ردود الفعل النفسية التي يثيرها الاستقطاع الضريبي تختلف من دولة إلى أخرى. ومن ثم يجب على المشرع عند صياغة السياسة الضريبية أو عندما يفكر فى فرض ضريبة جديدة أو إدخال تعديل جديد على النظام الضريبي القائم أن يحافظ على قيم وثقافة المجتمع وتقاليد، فلا خير فى جديد لا يعززه قديم ولا روح فى إصلاح غريب عما

1 العدالة هي القاعدة المتحركة التي تنبع من شعور الإنسان التلقائي بقسوة وغلظة القواعد القانونية حين تطبيقها فى حالة معينة أو فى مناسبة بذاتها، وتسعى جاهدة إلى تخفيف قسوتها وحدثها بدافع من الرحمة، فهي تنشئ القاعدة القانونية إنشاءً وتأخذ بناصيتها صوب آفاق إنسانية، لا قسوة فيها أو ظلم. بهدف إعطاء كل ذى حق حقه دون التعدي على حقوق الآخرين. ولما كانت العدالة تنبع من إحساس يتصل بالعقل أو الضمير، إلا أن هذا الإحساس اتخذ صوراً مختلفة عند الشعوب، وبذلك تعددت مفاهيم ومصادر العدالة بتعدد هذه الصور. راجع د/ محمود السقا. مرجع سابق، ص 230، ص 231

2 ومن ذلك مثلاً ما حدث فى فرنسا، حيث عدل نظام الضريبة على المساكن، فبعد أن كان سعرها نسبة معينة من دخل الساكن، صدر قانون يجعله نسبة معينة من الأيجار بصرف النظر عن الموقف المالى للساكن، ولكن الإدارة الضريبية رفضت تطبيق هذا التعديل محتجة بأن الساكن ذا الدخل المحدود لا يمكن أن يدفع نفس الضريبة التي يدفعها ساكن آخر ذو دخل أعلى، حتى ولو كانا يشغلان مسكنين متطابقين. راجع د/ باهر محمد عتلم. مرجع سابق، ص 102

ألفه القوم واعتادوا عليه فى مزاوله مختلف ألوان النشاط الاقتصادى¹

ولذلك ذهب بعض الفقهاء إلى القول: (إنك إذا جاوزت القانون فقد كسبت إعجاب نصف الناس. فالناس يحسدون فى أعماق نفوسهم كل من يستطيع بذكائه أن يتغلب على هذا العدو القديم. أما إذا جاوزت حدود التقاليد فأنت جدير أن تصطدم بمقت الجميع، لأن التقاليد تنشأ من الناس أنفسهم، بينما يفرض عليهم القانون فرضاً من أعلى. والقانون مرسوم قضى به السلطان. أما التقاليد فهى الاستفتاء الطبيعى لأعراف السلوك التى تثبت صلاحيتها من خبرة المجتمع)²

ومن أجل ذلك فإن نجاح الجهود المبذولة لتحقيق النمو الاقتصادى السريع يتطلب إجراء تغيير عميق ومدروس واسع المدى بما يتفق مع النظم السائدة والبنیان الثقافى للمجتمع وتقاليدِهِ³.

المبحث الثالث

أغراض فرض الضريبة

إن تطور دور الدولة واتساع رقعة أنشطتها ومهامها وتدخلها فى الحياة الاقتصادية بصورة فعالة، أدى إلى تطور استعمال آلية الضرائب، حيث أصبح الاقتطاع الضريبي بمثابة وسيلة أساسية تستخدمها الدولة لتحقيق مآرب شتى، مالية وسياسية واقتصادية واجتماعية، فهى تمثل أداة من أدوات السياسة الاقتصادية تستعملها الدولة لتحقيق أهداف معينة، وذلك بما يتلاءم مع نظامها وهيكلها الاقتصادى⁴، ودرجة النمو الاقتصادى، إذ يختلف دور الضريبة حسب

1 د/ السيد عبد الواحد. شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال (القانون رقم 187 لسنة 1993)، دراسة مقارنة بالفكر الإسلامى، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1995، ص 5

2 د/ محمود السقا. مرجع سابق، ص 130

3 د/ محمد زكى شافعى. مرجع سابق، ص 49

4 د/ السيد عطية عبد الواحد. مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة،

الأيدولوجية والمعتقدات المهيمنة على الدولة¹.

فقدماً كان يقتصر غرض الضريبة عند التقليديين على الحصول على الإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة، أي كان الهدف الوحيد والأساسي للضريبة في النظرية التقليدية هدفاً مالياً. ولذلك كانت هذه النظرية تقصر تدخل الدولة على وظائفها الضرورية ولا تسمح لها بالتدخل في غيرها. ولهذا كان من غير الجائز أن يكون للضريبة أهداف اقتصادية أو اجتماعية². وكانت الضريبة تقتصر على تمويل نفقات التشغيل، ويعرف هذا المبدأ بمبدأ الحياد الضريبي. ومؤداه أنه لا يجوز أن يكون للضرائب أي آثار اقتصادية أو اجتماعية. وألا يجب أن يؤدي النظام الضريبي إلى إحداث أي تغيير في المراكز النسبية للممولين من حيث مرتبة كل منهم في التوزيع، سواء كان هذا التغيير بقصد أو بدون قصد³. فليس للدولة أن تسعى بواسطة ماليتها إلى تحقيق التوازن الاقتصادي مثلاً إذ أن هذا التوازن يتحقق تلقائياً طبقاً لتعليمات النظرية التقليدية، وكل ما يطلب من السلطات العامة هو امتناعها عن التدخل كلما أمكن، وأن تترك الأفراد يعملون في ظل نظام المنافسة وقوانين السوق، لأن مثل هذا التدخل قد يؤدي إلى إعاقة تحقيق التوازن المطلوب⁴ ويقال عادة في التعبير عن هذه الأفكار أن المالية العامة للدولة يجب أن تكون مالية⁵، أي يقتصر هدفها فقط على تهيئة الموارد المالية اللازمة لتغطية النفقات العامة للمرافق التقليدية للدولة. وقد ترتب على هذا الهدف

1 د/ بلوفى عبد الحكيم. ترشيد نظام الجباية العقارية، دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص 26
2 ولعل ما يؤكد هذا الأمر نص المادة 13 من إعلان حقوق الإنسان والمواطن الذي صدر في فرنسا سنة 1789، والتي يفهم منها الحد من تعسف النبلاء وأمرء الاقطاع في فرض الضرائب.

3 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. مرجع سابق، ص 150

4 د/ عاطف صدقي و د/ محمد أحمد الرزاز. المالية العامة، 1995، ص 9

5 فسر هذا المبدأ بدقة شديدة خلال فترة طويلة من الزمن في العديد من الدول المختلفة، فعلى سبيل المثال حكم في الولايات المتحدة الأمريكية بعدم دستورية قوانين لأنها تستتبع آثاراً غير مالية.

المالى ثلاث نتائج، وهى¹:-

- 1 - يجب أن تستخدم الضريبة فى تغطية الأعباء العامة.
- 2 - أنه يمكن أن يكون للضريبة أهداف أخرى غير هدفها المالى.
- 3 - فى حالة التعارض بين الأهداف المختلفة للضريبة تكون الأولوية للهدف المالى.

أما فى ظل الفكر الحديث لعلم المالية العامة فقد أثبت الواقع خطأ الفكر التقليدى، وثبت أن المنافسة الحرة لو تركت دون تنظيم فإنها تميل إلى تحطيم نفسها تحت تأثير التفاهم والاتفاق بين المنتجين، مما قد يؤدي إلى تحديد الإنتاج، وأن الحرية المطلقة قد تؤدي إلى عدم عدالة توزيع الدخل والثروات وأن النظام الاقتصادى الحر لا يحقق التشغيل الكامل².

وقد أدرك المالىون المعاصرون خطأ الفكر المالى التقليدى، وأنه من غير الممكن الأخذ بمبدأ الحياد الضريبي على إطلاقه، وأن الضريبة لا يمكن أن تكون محايدة حياً مطلقاً، وإنما يجب أن يكون حياً نسبياً³. فسلموا بتأثيرها فى البنيان الاقتصادى والاجتماعى. لذلك نادوا باستخدام الضريبة مع غيرها من الأدوات المالية لتوجيه الحياة الاقتصادية والاجتماعية. وهكذا أضاف الفكر المالى الحديث إلى الغرض المالى للضريبة أهداف أخرى فى المجالين الاقتصادى والاجتماعى الهدف الاقتصادى للضريبة

يؤدي النظام الضريبي دوراً مهماً فى توجيه النشاط الاقتصادى، بجانب ما

1 د/ باهر محمد عتلم. مرجع سابق، ص 88

2 د/ عاطف صدقى، د/ محمد أحمد الرزاز. مرجع سابق، ص 13

3 يذهب الفكر المالى الحديث إلى القول بوجود أن تكون الضريبة محايدة حياً نسبياً فقط، بمعنى أن تكون محايدة فيما يتعلق بوسائل الإنتاج فحسب. فالضريبة يمكن أن تكون لها آثار اقتصادية واجتماعية، ولكنها يجب ألا تخل بكيفية عمل الجهاز الإنتاجى، بأن تؤدي مثلاً إلى التيسير أو الانتقاص من بعض الدورات الإنتاجية على حساب البعض الآخر، إلا فى الحدود التى تملئها الاعتبارات الإنتاجية. انظر د/ باهر محمد عتلم. مرجع سابق، ص 89

يقوم به من وظيفة مالية، وما يؤديه من رسالة اجتماعية¹. فالضريبة تمثل مورداً رئيسياً تستقى منه الحكومات حاجاتها المتزايدة من المال لتغطية نفقاتها العامة، كما تستخدم الضريبة كأداة للتوجيه الاقتصادي عن طريق تشجيع الادخار وتحفيز الاستثمارات داخل الدولة²، والنهوض بالصناعات المختلفة، وتوجيه الموارد الاقتصادية نحو الأهداف المرجوة ومعالجة التضخم والانتكاش³. وهذا الدور التوجيهي الجديد للضرائب استلزم استخدامها لتحويل القوى الشرائية من الاقتصاد الخاص إلى الاقتصاد العام، لخلق رؤوس الأموال وكطريق للإدخار الجماعي⁴. وتتأكد هذه الأهمية للضريبة في الدول النامية والتي تسعى جاهدة إلى جذب المزيد من الاستثمارات الوطنية والأجنبية⁵.

أما بالنسبة للدول المتقدمة اقتصادياً فتلجأ إلى اختيار بنيان ضريبي وإلى

1 د/ محمد محمد هاشم. الطاقة الضريبية ومشاكل قياسها محاسبياً. رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 1982، ص 1

2/ رفعت المحجوب. إعادة توزيع الدخل القومي من خلال السياسات المالية. القاهرة، 1964، ص 47

د/ رؤوف عبد المنعم. تقييم الإعفاء الضريبي المقرر لنظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة من جمهورية مصر العربية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1986، ص 5
3 ويتم ذلك من خلال الإعفاءات الضريبية المشجعة على الاستثمار وعدم فرض الضريبة على سندات التنمية التي تصدرها الدولة أو الشركات المساهمة، والعمل على تخفيض الضريبة على الودائع في صناديق الادخار، مما يشجع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على الادخار، وبالتالي زيادة الاستثمار في الاقتصاد الوطني د/ السيد عبد المولى: المالية العامة، دار الفكر العربي، القاهرة، (بدون تاريخ، ص 315

4 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 187

5 تعاني معظم إن لم يكن كل الدول النامية في الوقت الراهن من قصور في تنظيماتها الضريبية الحالية عن القيام بوظيفتها كأداة من أدوات تعبئة المدخرات القومية بهدف تمويل التنمية الاقتصادية، وكأداة لتحقيق توزيع عادل للدخل القومي بين مختلف الفئات الاجتماعية، ولا شك أن المجال مازال متسعاً لكي تلعب الضرائب دوراً فعالاً في هذا النطاق) انظر د/ محمد أحمد الرزاز. رؤية لمستقبل دور الضرائب في تمويل الاتفاق العام في البلاد الأخذه في النمو (مع التطبيق على مصر)، مجلة القانون والاقتصاد، العدد الخاص بالعيد المئوي، القاهرة، 1980، ص 827

استخدام فن ضريبي يعكس المعطيات التي يقوم عليها طبيعة بنيانه الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ووفقاً للمردود الذي تصبو إليه كهدف لسياستها الضريبية¹. ولذلك تتمثل أهمية الضريبة فيها في: ألا يزيد الإنفاق الكلي عن الحدود الملائمة لضمان التشغيل الكامل للموارد الاقتصادية، ولا ينخفض عنها بحيث يكون أفضل نظام ضريبي لها، ذلك النظام الذي يكون له أفضل الآثار الاقتصادية وأقلها سوءاً².

ويأخذ تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية صوراً عديدة: منها ما يقوم على أساس التخفيض العام أو الزيادة العامة لعبء الضرائب، وذلك إما بقصد زيادة المقدرة الشرائية وتنمية حجم المعاملات، وإما بقصد الحد منها. ومنها ما يقوم على أساس التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط المختلفة لتشجيع بعضها دون البعض الآخر³.

ولذلك يمكن للضريبة أن تحدث أثراً اقتصادياً عاماً، أو أثراً اقتصادياً انتقائياً حسب القطاع الاقتصادي المستهدف. وفيما يتعلق بالأثر الاقتصادي العام⁴ يمكن أن تستخدم الضريبة لمحاربة التضخم والمحافظة على ثبات قيمة العملة الوطنية، فإذا زادت حدة الضغوط التضخمية بسبب زيادة المعروض من النقد الوطني عن حجم الإنتاج من السلع والخدمات، فإنه يترتب على ذلك إرتفاع أسعار السلع والخدمات، وتنخفض قيمة العملة الوطنية.

إضافة إلى انخفاض الصادرات، الأمر الذي يؤدي إلى حدوث إنهيار في ميزان

1 د/ حكمت عبد الكريم الحارس. السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1973، ص 60

2 Teulon Frederic. Problemes Economiques Eontemporaine Les Pay Developpement. Les Fondementaux La Bibliotheque de 1, etdian, economie , ed Hachette, Paris, 1999, P. 11

3 د/ منى محمود إدلبى. مرجع سابق، ص 66

4 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. مرجع سابق، ص 166

المدفوعات ومن ثم لا يكون للعملة الوطنية أي قيمة في أسواق الصرف العالمية¹. وفي هذه الحالة يتحتم على السياسة المالية للدولة أن تعمل على امتصاص الجزء الزائد من القوة الشرائية عن حاجة السوق. أي ضغط الطلب الفعلى إلى المستوى الذى يتحقق معه توازن التشغيل الكامل.

وقد تتبع الدولة سياسية عكسية في أوقات الكساد أو الركود بالتوسع في الإعفاءات الضريبية²، أو تخفيض الضرائب حتى تساعد على إعادة النشاط الاقتصادى إلى سابق عهده ومعالجة مالحقه من ركود³.

ولكى تنجح الضريبة في إنتاج أثرها في محاربة التضخم⁴، يجب ألا تستخدم حصيلتها في تمويل نفقات عامة، وإلا ألغى أثر الانخفاض في الطلب الخاص بأثر الارتفاع في الطلب العام. وكذلك ينبغى على الدولة أن تقوم بتخفيض الضرائب على الاستثمارات الجديدة في صناعات الاستهلاك. ويجب أن يتوازى مع الإجراء السابق إجراء آخر لا يقل أهمية عنه. ويتمثل هذا الإجراء في ضرورة رفع الضرائب

1 د/ السيد عبد المولى:المالية العامة، مرجع سابق، ص 231

2 وفي هذه الحالة لا تقتصر الاستفادة من الإعفاء على المنتجين فقط، بل تمتد لتصل إلى المستهلكين أيضاً، حيث يكون الإعفاء وسيلة للاحتفاظ بسعر المنتجات النهائية ثابتاً، بتخفيض أثمان السلع الوسيطة التى تستخدم في الإنتاج. د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. الآثار التوزيعية لفرض ضريبة على الشركات ولأعفاء الاستثمارات من الضرائب دراسة تحليلية، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، دار النهضة العربية، 1995، ص 51

3 من المعلوم أن زيادة معدلات الضرائب أو خفضها في حالتى التضخم والكساد ليست الأداة الوحيدة لمعالجة الاختلال الداخلى، فمن الواضح أن مرونة الجهاز الضريبي وسرعة تجاوبه مع الأزمات مهما كانت، لا تكفى وحدها لمعالجة الأزمات الدورية، وإن كان دورها لا يمكن إنكاره. وإنما العبرة بضرورة قيام النظام الضريبي بالمحافظة على الاستقرار الاقتصادى في غير ظروف الأزمات الدورية. وخير مثال على ذلك هو ما يمكن أن يحققه النظام الضريبي في أوقات الحروب من أهداف تؤدي إلى إشاعة نوع من الاستقرار الداخلى وعلاج بوادر التضخم وارتفاع الأسعار. د/ حمديّة زهران. مرجع سابق، ص 176

4 يعرف التضخم بأنه تلك الظاهرة التى تنتج عن ارتفاع الطلب الفعلى عن المستوى اللازم لتحقيق التشغيل الكامل، وهو ما يترجم بارتفاع الأسعار أو الأثمان في السوق.

على الدخول المخصصة للإستهلاك¹.

وتجدر الإشارة إلى أن استخدام الضريبة في محاربة التضخم، إنما يندرج في إطار السياسة الضريبية الظرفية أو الزمانية، وعرفت هذه السياسة ظهوراً متميزاً من خلال سياسة المرونة الضريبية التي قادتتها الولايات المتحدة الأمريكية من طرف الرئيس كيندى. وكذلك من خلال سياسة (توقف ثم انطلق stop and go البريطانية². حيث استخدمت انجلترا الضرائب أثناء الحرب العالمية الثانية وأمكنها كبح جماح التضخم بحيث لم تتجاوز نسبة الارتفاع في الأسعار 30% فقط عما كانت عليه قبل الحرب، في الوقت الذي بلغ فيه ارتفاع الأسعار في غيرها من الدول إلى 500% إلى 600%³.

كما يمكن أن تستخدم الضريبة في إحداث أثر انتقائي معين⁴، وذلك عندما ترغب الدولة في تشجيع قطاع اقتصادي معين، أو تشجيع بعض أنواع الاستثمارات التي تقدر الدولة أنها ضرورية لعملية التنمية⁵، وذلك عن طريق إعفائها من الضرائب المفروضة على الدخول، أو عن طريق إعفائها من الرسوم الجمركية

1 تجدر الإشارة إلى أن الضرائب المباشرة تفضل الضرائب غير المباشرة في محاربة التضخم، وذلك لأن الضرائب غير المباشرة تؤدي إلى ارتفاع الأثمان، ومن ثم إلى تزايد آثار التضخم انظر د/

رفعت المحجوب. مرجع سابق، ص 384

2 د/ بلوفى عبد الحكيم. مرجع سابق، ص 28

3 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 177

4 في بعض الأحيان تكون السياسة الانتقائية أكثر تخصيصاً، حيث لا يتعلق الأمر بتحفيز أو تشجيع فرع إنتاجي معين فحسب، وإنما تقع سياسة التحفيز من خلال سياسة الاعتماد، ومعناها أن الامتيازات والإعفاءات الضريبية، إنما تمنح إلى المؤسسات والمشروعات المعتمدة، حيث يرتبط الاعتماد بضرورة إحترام بعض الشروط والتقييد ببعض الألتزامات الموافقة لأهداف السياسة الحكومية.

انظر . . Paul - Marie op. cit. p. 42

5 تجب الإشارة إلى أن الهدف الاقتصادي قد يكون هدفاً عكسياً، أى يهدف إلى الحد من النمو السريع لفرع معين من الصناعة أو نشاط من الأنشطة، وهنا يتوجب على الدولة أن تفرض ضرائب مرتفعة على الأنشطة التي يراد الحد من نموها - كمشروعات المشروبات الكحولية أو صناعة التبغ - لتنمية أنشطة أخرى أكثر أهمية.

المفروضة على السلع اللازمة لها¹. مثل: قطاع الإسكان على سبيل المثال، فتسن إجراءات ضريبية تخفيفية لصالح هذا القطاع، كمنح إعفاءات للشركات التى تعمل فى مجال التشييد، حتى يمكن التغلب على التكاليف الباهظة للبناء²

وكذلك الحال عندما ترغب الدولة فى تشجيع الصناعات الإستراتيجية ذات الطبيعة الخاصة التى تقوم بدور مهم فى دعم الاقتصاد الوطنى، كالصناعات الثقيلة³. فمن المعروف أن الطلب على مثل هذه القطاعات طلب ضئيل. ولذلك يكون من المناسب تخفيف العبء الضريبي عليها، وهنا تعتبر الضريبة ذات أثر توجيهي فى الإنتاج⁴. ولا بأس فى هذا المجال من فرض ضرائب عالية على المشروعات التى لا تحبذها الدولة⁵.

إلا أنه ينبغى الحذر، حيث يرتبط حجم العمالة فى المجتمع ارتباطاً وثيقاً بحجم الإنفاق الكلي على الاستثمار أو الاستهلاك، ومن ثم فإن أية ضريبة تقلل من الإنفاق الكلي على الاستثمار والاستهلاك تعمل على خفض العمالة. وتعد مشكلة التشغيل من أهم المشكلات التى تواجه كافة بلدان العالم وخاصة البلدان النامية منها⁶.

1 د/ رفعت المحجوب. مرجع سابق، ص 385

2 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. المالية العامة، بدون دار نشر، 2015، ص 167

3 من الضروري الإشارة إلى أن استخدام أسلوب الإعفاء من الضرائب لحفز وتشجيع الاستثمارات، يجمع فى مضمونه بين الهدف المالى والهدف الاقتصادى التوجيهي على خلاف ما يبدو من أن الإعفاء الضريبي يضحى بالهدف المالى على حساب الهدف الاقتصادى. صحيح أن الإعفاء الضريبي قد يؤدي إلى ضعف الحصيلة الضريبة فى الأجل القصير، إلا أن إعفاء بعض المشروعات من الضريبة قد يؤدي إلى إحياء ونماء صناعات أخرى قد تكون متكاملة معها أو تتمتع بما تحققه المشروعات الأولى من وفورات، فيزيد الناتج القومى على المدى البعيد د/ عبد الرافع محروس. مدى الافادة من التوجه الضريبي لدعم الاقتصاد القومى، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 1965، ص 48

4 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 179

5 د/ لبيب شقير. العلاقات الاقتصادية. القاهرة. 1951، ص 247

6 وجدير بالذكر أن إعفاء الاستثمارات من الضرائب قد يمتد نفعه إلى طائفة العمال، فإذا ضغطت نقابات العمال فى مرحلة الرخاء والانتعاش، للحصول على زيادة فى الأجور، فإن الأعفاء من

كذلك فإنَّ الضرائب التي تزيد من تكلفة العمل قد تشجع على الإكثار من استخدام الآلات وإحلالها محلَّ العمال،¹ مما قد ينتج عنه مشكلات اجتماعية خطيرة، وهي زيادة معدلات البطالة. فتأتى السياسة الضريبية بنتائج عكسية غير مرغوب فيها.

كما يمكن للنظام الضريبي أن يعمل على مواجهة بعض العادات المظهرية التي تتسم بها المجتمعات النامية، والتي يظهر أثرها السلبي في انخفاض معدلات الادخار، كما هو الحال بالنسبة للاستهلاك الترفى والرغبة فى التقليد الاستهلاكى، فتأتى الضرائب بنوعيتها-النوعية والعمامة- لتعويض ما أنقصته العادات من الادخار الإختياري، وتكوين ما يسمى بالادخار الإجبارى، وذلك لتكوين تراكم رأسمالى بدون تضخم، حيث تعتبر الضرائب من الموارد الحقيقية التي لا يترتب عليها أى ضغوط تضخمية²

كما يسعى النظام الضريبي إلى تحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية الأخرى نذكر منها:-

- تحقيق العدالة التوزيعية للدخل والثروة بين أفراد المجتمع الواحد، من خلال توزيع الدخل والإنتاج بطريقة عادلة.

- تحقيق نمو اقتصادي من خلال زيادة الإنتاج، وذلك بتطوير وسائله مقارنة بالتزايد في الحجم السكاني، فمن الواضح أن تزايد السكان يؤدي إلى تغير في

الضرائب يساعد المنتجين على الاستجابة لمطالب العمال دون أن يترتب على ذلك زيادة فى تكلفة الانتاج التي تتضمن أجور العمال. د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. الآثار التوزيعية لفرض ضريبة على الشركات وإعفاء الاستثمارات من الضرائب. دراسة تحليلية، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، دار النهضة العربية، 1995، ص 51

1 Arnaud Parienty, Fiscalité L'impossible Réforme ? le monde édition 1997, p 140

2 د/ عبد السلام محمد عبد السلام. نظام الضريبة الموحدة على الدخل، ومدى ملاءمته للتطبيق فى الدول النامية، دراسة تطبيقية للنظام الضريبي المصرى. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1993، ص 133

البنيان الاقتصادى للدولة يختلف أثره باختلاف درجة التقدم والتخلف الاقتصاديين.

ففى الدول المتقدمة تؤدي زيادة السكان إلى زيادة الانتاج بسبب ما تؤدي إليه من زيادة نسبة الشباب إلى عدد السكان، ومن ثم الزيادة فى حجم القوة العاملة، وهو ما يؤدي إلى ارتفاع الإنتاجية المادية لاتساع تقسيم العمل، وارتفاع المستوى التكنولوجى فى هذه الاقتصاديات ومن ثم ارتفاع متوسط نصيب الفرد من الدخل القومى¹.

ومعنى ذلك أن الإضافات الجديدة فى القوة العاملة تؤدي إلى زيادة الإمكانيات المادية والاقتصادية للإنتاج. وتشكل عاملاً مهماً من العوامل التى تدعم النمو والتقدم الاقتصادى فى البلاد المتقدمة، وتجنبها الدخول فى أزمات الركود الاقتصادى².

وفى هذا الإطار يبدو أثر الضريبة واضحاً فى الدول المتقدمة، إذ أن ارتفاع درجة الإنتاجية والكفافية فى استغلال الموارد الاقتصادية، والتوسع فيها يؤدي إلى زيادة الناتج القومى ومن ثم ارتفاع نصيب الفرد من الناتج القومى.

-وعند هذا الحد يصبح تدخل الدولة ضرورياً لاقتطاع الفائض من الموارد المالية إما بطريقة اختيارية بتشجيع الادخار الاختيارى، أو بطريقة إجبارية باستخدام أدوات السياسة المالية، ومنها الضرائب³. ولذلك نجد أن الضرائب المباشرة أوسع نطاقاً وأعلى سعراً فى الدول المتقدمة، حيث تمثل نسبة كبيرة من مجموع الضرائب، ومن مجموع الدخل القومى⁴.

ومما تقدم تثبت بوضوح العلاقة القائمة بين درجة التقدم والنمو الاقتصادى للدول وقدرة الأفراد على تحمل الأعباء العامة، فكلما كان نصيب الفرد من الدخل القومى مرتفعاً، كلما كان من الممكن تخصيص جزء من هذا الدخل للأغراض العامة، بمعنى إمكانية زيادة العبء الضريبي.

1 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 31

2 د/ رفعت المحجوب. الاقتصاد السياسى، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 1965، ص 157

3 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 181

4 د/ حكمت عبد الكريم الحارس. مرجع سابق، ص 60

أما في حالة الدول المتخلفة، فإن زيادة عدد السكان مع انخفاض وسائل الإنتاج، يؤدي إلى نتائج اقتصادية مخيفة ومعاكسة لما كانت عليه في الدول المتقدمة، فتظهر مشكلة البطالة، وتضعف إنتاجية العمل¹، فينخفض الدخل القومي، ومن ثم يضعف مستوى المعيشة ويقل نصيب الفرد من الدخل الوطني، وتقل بالتبعية قدرة الأفراد على تحمل المزيد من الأعباء الضريبية. الأمر الذي يحد من قدرة الضريبة على تعبئة الموارد المالية للدولة، ومن ثم تقل قدرتها في المساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة. الأمر الذي يؤكد تطور أهمية الضريبة مع التقدم والتنمية الاقتصادية.

- ضمان الاستقرار الاقتصادي وتحقيق النمو الاقتصادي المتوازن² من خلال الثبات في المستوى العام للأسعار وضمان الحد الأدنى اللازم للمعيشة لذوي الدخل المنخفضة والمحدودة³

- الكفاءة والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية، حيث يمكن التمييز بين نوعين من الكفاءة، فهناك الكفاءة الفنية، والتي تعني إنتاج أكبر كمية ممكنة من السلع والخدمات باستخدام كافة العناصر الإنتاجية المتوفرة لدى المجتمع، وهناك ما يسمى بالكفاءة الاقتصادية أو التوزيعية، والتي تعني إنتاج السلع والخدمات بالكمية التي يريدها المجتمع.

- حماية الإنتاج الوطني عن طريق فرض الرسوم الجمركية على الاستيراد ولضمان وقدرته على المنافسة محلياً، شريطة أن تكون الرسوم على الإنتاج المفروضة محلياً أقل من الرسوم الجمركية المفروضة على السلع المستوردة، وهذا الأمر ينطبق على المنتجات الزراعية والصناعية، إلا أنه يلقى معارضة قوية من المؤسسات الدولية مثل: منظمة التجارة الدولية والتي تطلب رفع جميع الحواجز

1 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 32

2 د/ منى محمود إدلبي. مرجع سابق، ص 66

3 د/ السيد مرسي الحجازي. النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية 1998، ص 7

الجمركية أمام المبادلات التجارية الدولية¹.

ولذلك ينبغي التأكيد على أن نجاح السياسة الاقتصادية ونجاح برامج التنمية والإصلاح الاقتصادي يكون انعكاساً لسياسة ضريبية هادفة²، ووضع نظام ضريبي يحقق هذه الأهداف³. فالضريبة ليست مجرد أداة مالية فحسب، بل هي بالإضافة إلى ذلك أداة اقتصادية، لا يصح أن تنشغل فحسب بالحصول على أكبر إيراد مالى ممكن⁴. بل يجب أن تدخل فى حسابها أيضاً وهي بصدد إختيار الصيغ الضريبية، الآثار الاقتصادية التي قد تترتب عليها. وهذا الأمر يحتم ضرورة إدماج نظرية العبء الضريبي فى نظرية التوازن الاقتصادي.

الهدف الاجتماعى للضريبة

تعتبر الضريبة أداة من الأدوات التي تلجأ إليها الدولة لتحقيق العديد من الأهداف الاجتماعية. ويمكن للضريبة أن تحدث أثراً اجتماعياً عاماً أو كلياً، كما يمكن أن يكون لها أثر اجتماعي خاص.

فأما عن الأثر الاجتماعي العام للضريبة: فتستطيع الدولة أن تستخدم النظام الضريبي للتأثير فى البنيان الاجتماعي للدولة من خلال إعادة توزيع الدخل والثروات والتركات لصالح الفئات الفقيرة محدودة الدخل⁵. وذلك بفرض ضرائب

1 د/ فوري عبد المنعم. المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، 1985، ص142

2 Abdelaziz Souhair. Les Formes Juridiques d' implantation et LES Soutiens. Gazette du palais n d, 19/ 3/ 2000. PARIS. 2000. P. 18-19

3 BALTASSAT CAROLINE. le role des investissements direct etrangers sur la restruration des enterprises. paris. 2000. P. 83/ 84

4 حيث إن المبالغة فى أسعار الضرائب على الأنشطة التي لا تتمتع بالإعفاءات، تؤدي غالباً إلى الإنصراف عن القيام بالاستثمارات الجديدة أو التوسع فى الأنشطة القائمة، وفى وقت أصبحت تزول فيه الحواجز بين الدول، وبالتالي فإن الدول التي تتمتع بأسعار ضرائب معتدلة تكون عادة أكثر جذباً للاستثمارات من غيرها من الدول التي تتشابه معها فى نفس الظروف ولكنها تفرض ضرائب مرتفعة أو مبالغ فيها.

5 لاشك فى أن مثل هذه الإجراءات سوف تحد من تكتل الثروات بيد القلة من أفراد المجتمع، وبذلك يقل التفاوت فى الدخل والثروات ويصبح توزيعهما على نحو أقرب للعدالة و المساواة.

تصاعديّة ذات أسعار مرتفعة على الدخول والتركات والسلع الكمالية، مع تخفيض أو إعفاء السلع الضرورية من الضريبة بهدف تحقيق الرفاهية الاجتماعية والاقتصادية¹. وتسمح مثل هذه الإجراءات الضريبة للدولة بتحقيق شيء من العدالة الاجتماعية²، وذلك بتهديب القوة الشرائية لأصحاب الدخول المرتفعة من ناحية، والعمل على زيادة القوة الشرائية لأصحاب الدخول المنخفضة³.

ويمكن أن تستخدم الضريبة لإحداث أثر انتقائي خاص، كأن تستخدم مثلاً في الحد من استهلاك بعض أنواع السلع الضارة بالصحة العامة كالمشروبات الكحولية أو الدخان بزيادة سعر الضريبة المفروضة عليها، أو تشجيع استعمال سلع أخرى مفيدة للصحة العامة مثل: عصائر الفواكه أو منتجات الألبان، وذلك بإعفاؤها من الضرائب، كذلك قد تستخدم الضرائب في المساهمة في المحافظة على المقدرة الإنتاجية لبعض المشروعات من خلال إعفاء هذه المشروعات من الضرائب⁴ في حالة استخدام جزء من أرباح المشروع في شراء أصول إنتاجية جديدة⁵.

كما قد تساهم الضرائب في تخفيف الأعباء الضريبية على ذوى الأعباء العائلية الكبيرة، أو إعفاء بعض المؤسسات والجمعيات أو المعاهد التي لا تهدف

1 د/ جلال مطاوع ابراهيم، د/ محمد هشام المحمودى. المحاسبة الضريبية، الكتاب الثانى، كلية

التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص 5

2 د/ باهر محمد عتلم. مرجع سابق، ص 91

3 د/ عيد الحفيظ عبد الله عيد. المالية العامة، بدون دار نشر، 2015، ص 168

4 وتعتبر مثل هذه الاعفاءات ذات طبيعة موضوعية، إذ تتعلق بطبيعة النشاط التجارى أو الصناعى المنتج للربح، وليس لاعتبارات شخصية. د/ عيد الباسط وفا. المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، بدون ناشر، 2007، ص 303

5 ومثال ذلك ما نصت عليه المادة (27) من القانون رقم 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل. حيث نصت على أن تخصم نسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار فى مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول. ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة 25 من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ 30% المذكورة.

إلى الربح، وإنما تقوم على تقديم خدمات صحية، أو تعليمية، أو اجتماعية¹.
 و**خلاصة القول**: أنه توجد مجموعة من المؤشرات يمكن استخدامها فى الحكم على مدى نجاح النظام الضريبي فى تحقيق أهدافه الاجتماعية منها²:-

- مدى تخفيف العبء الضريبي على الفئات محدودة الدخل.
- مدى قدرته على الحد من التفاوت فى توزيع الدخل والثروات.
- مدى قدرته على تعقب الدخل الطفيلية التى تنتج من أنشطة ذات فائدة حقيقية للاقتصاد القومى ويستدل عليه من خلال:-

1- حجم التهرب الضريبي

2- حجم المجتمع الضريبي.

وهكذا نجد أن الضريبة أصبحت فى العصر الحديث أداة من الأدوات التى تلجأ إليها الدولة لتحقيق الرفاهية العامة فى المجتمع فى المجالين الاقتصادى والاجتماعى. وأن الهدف المالى لم يعد هو الهدف الوحيد، ولكن بالرغم من تعدد أهداف فرض الضرائب فى العصر الحديث يبقى الهدف المالى صاحب الأولوية إذا تعارض مع الأهداف الأخرى للضريبة³.

ومن ثم يبقى الهدف الأساسى لأى نظام ضريبي يكون بوفرة الحصيلة والعدالة فى التكليف⁴، الأمر الذى يستوجب أن يكون النظام الضريبي منسجماً مع

1 من ذلك مثلاً ما كانت تنص عليه المادة 36 من القانون رقم 91 لسنة 2005 قبل إلغائها، حيث كانت تنص على أن تعفى من الضريبة: المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام.

2 انظر/ عيد الله عيد اللطيف عبد الله. دراسة عن تقييم مدى قدرة السياسة الضريبية المصرية على مواجهة متطلبات التنمية، من منظور تحقيق عدالة توزيع الدخل وتشجيع الاستثمار، وزارة المالية، الإدارة العامة للبحوث المالية، المجلد السادس، 2012، ص156

Paul - Marie op . . cit. p. 42 3

4 اختلف الفقهاء فى تحديد المقصود بالعدالة الضريبية نتيجة تطور دور الدولة فى الحياة الاقتصادية وانتقالها من مرحلة الدولة الحارسة التى يقتصر دورها على مجرد إدارة المرافق

الواقع الاقتصادي والاجتماعي للدولة لتحقيق هذه الأهداف، إذ يتم زيادة الضرائب في حالات الرواج الاقتصادي، مقابل تخفيضها في حالات الكساد مع اختيار أنواع معينة من السلع تحافظ على إنتاجية ومرونة النظام الضريبي¹

المبحث الرابع

خصائص النظام الضريبي في الدول النامية

تتفاوت الدول النامية تفاوتاً واضحاً فيما بينها، سواء في الموارد الاقتصادية المتاحة، أو في خصائص البنيان الثقافي والاجتماعي، ودرجة الاستعداد المادي والنفسي للتقدم الاقتصادي، والمشكلات التي تواجهها من الناحيتين السياسية والاجتماعية. ومن هنا يشير البعض إلى أن البلاد النامية أو المتخلفة لا تشكل صفاً أفقياً تقف فيه الواحدة منها بجوار الأخرى، وإنما تؤلف صفاً رأسياً تقف فيه الواحدة منها وراء الأخرى².

على أنه وإن تنوعت وجوه التغير والإختلاف بين البلاد النامية، إلا أنه يبقى قدر من التماثل والاتفاق والخصائص المشتركة، وإن اختلفت في درجات تجمعها³ ولا يمكن إنكارها.

بل أن ما تتسم به هذه الدول من وجوه التماثل والاتفاق إنما يتجاوز بصفة

العامة التقليدية والمتمثلة في الدفاع والأمن والقضاء ثم انتقالها إلى مرحلة الدولة المتدخلة، والتي كانت تهدف في طورها الأول إلى تحقيق العدل الاجتماعي عن طريق تقليل حدة التفاوت بين الدخل المرتفعة لتمويل الخدمات العامة التي يستفيد منها أصحاب الدخل المنخفضة. مزيد من التفصيل أنظر:-

د/ زين العابدين ناصر. علم المالية العامة، القاهرة، 1985، ص 174. د/ عبد المنعم فوزي. النظم الضريبية. الطبعة الأولى، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1968، ص 15، د/ يونس أحمد البطريق. النظرية العامة للنظام الضريبي، المكتب المصري الحديث، الإسكندرية، 1973، ص 97

1 د/ هيفاء غدير. السياسة المالية والنقدية ودورها التنموي في الاقتصاد السوري. منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب، وزارة الثقافة، دمشق، 2010، ص 233

2 د/ محمد زكي شافعي. التنمية الاقتصادية، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، 1975، ص 25

3 د/ رفعت المحجوب. الاقتصاد السياسي. الجزء الأول، مرجع سابق، ص 212

عامة في الأهمية ما يلاحظ في محيطها من وجوه التغيرات والاختلاف¹. ولذلك تشترك هذه البلاد في عدد من الخصائص الأساسية. ومن هنا يأتي إدراج هذه البلاد في مجموعة واحدة. ومن ثم تقدم لنا مفهوماً واسعاً عند مناقشة سمات وخصائص النظم الضريبية في الدول النامية². ولذلك يمكن القول بأن النظم الضريبية في هذا الدول تدور حول خطوط عامة تطبع هذه الدول ونظمها الضريبية.

وتتسم النظم الضريبية في البلاد النامية بعدة ملامح أساسية، تجد تفسيراً لها في خصائص البنيان الاقتصادي في هذه الدول، ومن أهم سمات النظم الضريبية في هذه الدول انخفاض معدل العبء الضريبي، واعتماد حصيلة الضرائب على الضرائب غير المباشرة، والاعتماد بصفة متزايدة على الضريبة الجمركية، والتي تمثل أهم أنواع الضرائب غير المباشرة³ وسوف نتناول كل سمة من هذه السمات في مطلب مستقل على النحو التالي:-

المطلب الأول

انخفاض العبء الضريبي

يقصد بالعبء الضريبي قدرة الدولة على اقتطاع جزء من الناتج القومي عن طريق الضرائب والرسوم المختلفة دون الأضرار بالمقدرة الإنتاجية القومية، أو دون المساس بالإعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب⁴، وتتراوح نسبة الاستقطاع الضريبي إلى الناتج القومي في الدول النامية بين % 10 و % 25 ويرجع انخفاض معدل العبء الضريبي في الدول النامية إلى مجموعة من العوامل أهمها ما يلي⁵:

- 1 د/ محمد زكي شافعي. مرجع سابق، ص 25
- 2 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 25
- 3 د/ السيد عبد المولى. المالية العامة دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية. دار النهضة العربية، 1991، ص 461
- 4 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 154
- 5 د/ محمد خالد المهاني. دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، 2003، ص 268

1- انخفاض الدخل القومي و طريقة توزيعه.

- تعاني معظم الدول النامية إن لم يكن كلها من مشكلة ضعف الجهاز الإنتاجي وعدم كفايته لتشغيل ما لديها من موارد طبيعية وبشرية، فضلاً عن انخفاض مستوى الإنتاجية انخفاضاً يؤدي إلى جمود الجهاز الإنتاجي¹، ومما يساعد على انخفاض الدخل القومي في الدول النامية، وجود جزء كبير من الثروات يظل عاطلاً غير مستغل، وجزء كبير من قوة العمل تظل في حالة بطالة. ولذلك فإن سوء استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للدولة يعمل على تدهور حجم الدخل القومي، ومن ثم تقل قدرة الدولة على اقتطاع جزء من الناتج القومي عن طريق الضرائب. فالطاقة الضريبية للمجتمع تتناسب طردياً من ارتفاع الدخل القومي كما تتناسب طردياً مع ارتفاع المقدرة التكليفية الفردية²

- إن ارتباط الطاقة الضريبية للمجتمع بحجم الدخل القومي يجعل الارتفاع بحجم الضرائب مرهوناً بالارتفاع بحجم هذا الدخل، والواقع أن عدم قدرة البلاد المتخلفة على الارتفاع بمعدل الدخل القومي مثلما تفعل الدول المتقدمة، لا يرجع إلى عدم رغبتها في ذلك، وإنما لعدم قدرتها عليه³ بسبب المستوى المنخفض للغاية لدخول معظم السكان⁴. الأمر الذي يجعل تحمل العبء الضريبي في هذه الدول أمراً عسيراً فتشيع حالات التهرب الضريبي

- ولا يقتصر الأمر على انخفاض الدخل القومي فحسب، وإنما يتعداه إلى انخفاض متوسط نصيب الفرد منه، ومن ثم تضعف مستويات المعيشة للأفراد، وتقل بالتبعية قدرتهم على تحمل المزيد من الأعباء الضريبية. الأمر الذي يحد من قدرة الضريبة على تعبئة الموارد المالية للخزانة العامة، ومن ثم تقل قدرتها في المساهمة في تحقيق الأهداف الاقتصادية للدولة. ولذا فإن متابعة تطور الضرائب

1 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 46

2 عصاد عبد القادر الشهابي. مرجع سابق، ص 253

3 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 219

4 د/ السيد عطية عبد الواحد. مرجع سابق. ص 179

فى الدول المختلفة يؤكد أن العبء الضريبي يتحدد بمستوى التنمية الاقتصادية، ويمر بمراحل تواكب مراحل النمو المختلفة. وتوجد عموماً علاقة إيجابية بين التنمية والضرائب كحصة من الناتج المحلي الإجمالي، حيث تظهر تحليلات الفترات الزمنية المختلفة وجود علاقة سببية قوية بين الإيرادات الضريبية والمتغيرات الاقتصادية الأخرى، حيث ترتفع الإيرادات الضريبية مع زيادة معدلات التنمية الاقتصادية

ولذلك يعتبر مستوى التنمية الاقتصادية عاملاً أساسياً فى تحديد القدرة على تحمل الأعباء العامة، فكلما كان نصيب الفرد من الدخل القومى مرتفعاً، كلما كان من الممكن تخصيص جزء من هذا الدخل للأغراض العامة، بمعنى إمكانية زيادة العبء الضريبي.

-وقد يرجع انخفاض معدل العبء الضريبي أيضاً إلى هيكل توزيع الدخل القومى، فمن الملاحظ أن سوء توزيع الدخل وتفاوتها فى البلاد المتخلفة، قد يؤدي إلى انخفاض معدل الاقتطاع الضريبي¹.

وقد يرجع التفاوت فى توزيع الدخل إلى عوامل داخلية، كوجود نظام للحكم قائم على أقلية تدعمها الإمكانيات المادية²، وفى هذه الحالة يتسم توزيع الدخل القومى بعدم المساواة الشديدة وبذلك يقع جزء كبير من الدخل الفردية تحت حد الإعفاء، فلا يخضع للضرائب المباشرة³. مما يستتبع انخفاض الطاقة الضريبية للمجتمع

وهنا نلاحظ أن آثار مالية إعادة التوزيع محدودة بسبب قلة عدد الأثرياء وكثرة عدد الفقراء، حيث يلاحظ تركيز الثروات فى يد الملاك الزراعيين - باعتبار

1 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 155

2 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 47

3 وقد يقال فى هذه الحالة أن الضرائب التصاعدية قادرة على معالجة سوء توزيع الدخل، مما يستتبع رفعا للطاقة الضريبية للمجتمع، ولكن يرد على هذا الرأى بأن عدد أصحاب الدخل المرتفعة، والتي تكون خاضعة للضريبة التصاعدية سوف يكون قليلاً، ومن ثم لا تستطيع الضريبة التصاعدية أن تعوض أثر سوء توزيع الدخل القومى.

النشاط الزراعى هو النشاط السائد فى الدول النامية - ومع تزايد سكانها يتجه الربيع إلى التزايد أكثر فاكثراً، كما أن احتكار الملاك الزراعيين للأراضي الزراعية وعدم وجود مجال آخر للإنتاج، يترتب عليه بطبيعة الحال اتجاه الأجور إلى الانخفاض إلى حد الكفاف¹

أما إذا اتسم توزيع الدخل القومى بنوع من العدالة ارتفعت الطاقة الضريبية للمجتمع، نظراً لخضوع كثير من الدخول الفردية للضرائب المباشرة، ولا يستبعد من هذه الدخول من نطاق سريان الضريبة، إلا القليل منها، مراعاة لاعتبارات الحد الأدنى اللازم للمعيشة أو للأعباء العائلية. وقد يرجع التفتت فى توزيع الدخول إلى عوامل خارجية، تتمثل فى ما تؤدي إليه سيطرة الاقتصاد المتقدم من العمل على تركيز الثروة والدخل فى يد فئات قليلة تعمل فى قطاعات تخدم مصالحها².

- وقد يعزى انخفاض العبء الضريبي إلى اتساع نطاق العمليات العينية، و خصوصاً بالقطاع الزراعي فى الدول النامية، ومع إتساع حجم هذا القطاع يضيق نطاق اقتصاد السوق، وتحل المعاملات العينية القائمة على المقايضة محل المعاملات النقدية القائمة على استخدام النقود، فيتم استهلاك جزء كبير من الناتج الزراعى استهلاكاً ذاتياً مباشراً، بمعنى أن جزءاً كبيراً من الناتج لا يسوق خارجياً وإنما يستهلك فور إنتاجه مباشرة، وبذلك لا يؤدي إلى تكوين دخول نقدية³، وفى هذه الحالة يكون فرض الضرائب على المزارعين مقصوراً على دخولهم النقدية، ولذا تتسع فرصة التهرب من الضرائب مع تعذر ربط الضريبة على الجزء العيني من

1 د/ منيس أسعد عبد الملك. إقتصاديات المالية العامة، دار المعارف بمصر، 1965، ص 424
2 من الأمور التى أصبحت واضحة وضح الشمس، أن نظم الحكم فى غالبية الدول النامية أضحت تقوم على أساس الطبقة قليلة العدد، الكثيرة الثروة، والواسعة النفوذ سياسياً ومالياً. كما يلاحظ أن هذا النفوذ يتدعم فى أغلب الأحيان بنفوذ أكبر يتمثل فى سيطرة وتحكم القوى الأجنبية الخارجية على الجانب السياسى والجانب الاقتصادى سيطرة تامة. ولا شك فى أن الوضع السياسى بهذه الصورة، إنما يفرض على الدول المتخلفة الارتباط إلى حد كبير بمصالح الدول الأجنبية المسيطرة.

3 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 155

الاستهلاك¹. مما يضع قيوداً على فرض الضرائب على الدخل ويضيق نطاق الضرائب على الاستهلاك لاتساع نطاق الاستهلاك الذاتى²

ولذلك يمكن القول بأن الطاقة الضريبية للمجتمع تتناسب طردياً مع ارتفاع نصيب قطاع الصناعة فى تكوين الدخل القومية، وتتناسب عكسياً مع ارتفاع نصيب قطاع الزراعة³.

- كما يمكن أن يعزى انخفاض العبء الضريبى للمجتمع بسبب اتساع دور الدولة فى المجتمع، وتدخلها الكبير فى توجيه الأنشطة كبيرها وصغيرها، ومزاحمتها للقطاع الخاص، الأمر الذى شوه أليات السوق فى تخصيص الموارد والإمكانيات المادية والبشرية، وأثر بالسلب على نمو الناتج القومى الإجمالى⁴

فضلاً عن كثرة الإعفاءات الضريبية، حيث تتسابق الكثير من الدول النامية فى منح إعفاءات ضريبية لرؤوس الأموال الأجنبية لحاجتها إلى مصادر التمويل لدفع عملية التنمية⁵، بالإضافة إلى صعوبة تقدير نشاط المشروعات الخاصة، وبشكل خاص مع عدم إمساك دفاتر محاسبية منتظمة، واتساع حجم القطاع غير المنظم، وضعف الجهاز التنظيمي والإداري للإدارة الضريبية⁶. فكلما كانت الإدارة الضريبية التى تتولى تحصيل الضرائب على درجة عالية من الكفاءة والمرونة فى ربط وتحصيل الضريبة. كلما ارتفعت الطاقة الضريبية والعكس صحيح⁷.

1 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 221
2 تشكل الزراعة فى الكثير من الدول النامية جزءاً مهماً من الناتج المحلى الإجمالى، ومع ذلك فإن حصيلة الضريبة الزراعية ضعيفة جداً، وذلك إما لأنه معفى من الضرائب ويلقى الدعم والتشجيع الحكومى بهدف تحقيق الأمن الغذائى، أو أن هناك صعوبة فى إخضاعه. ولذلك فإن الضرائب أحياناً لا تتناسب أهميتها مع أهمية القطاعات الاقتصادية. انظر د/ محمد خالد المهائني. مرجع سابق، ص 268

3 د/ عصام عبد القادر الشهابى. مرجع سابق، ص 257

4 د/ عصام عبد القادر الشهابى. مرجع سابق، ص 327

5 د/ محمد خالد المهائني. مرجع سابق، ص 268

6 أ/ عبد الله عبد اللطيف عبد الله. مرجع سابق، ص 147

7 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 156

وتتميز الإدارة الضريبية في الدول المتقدمة بالكفاءة والفاعلية مقارنة بالدول النامية، ومن ثم تقل ظاهرة التهرب الضريبي في الدول المتقدمة، أما في الدول النامية فتميز بضعف الإمكانيات المادية والبشرية للإدارة الضريبية، وافتقار النظام الضريبي ككل نظام حديث لجمع وتبويب وتحليل وتخزين المعلومات والبيانات الخاصة بجميع أفراد المجتمع¹، الأمر الذي ينعكس على كفاءة وفاعلية النظام الضريبي²، فالنظام الضريبي الجيد لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة الضريبية التي تطبقه³. ونتيجة لذلك نجد أن التهرب الضريبي يعتبر ظاهرة منتشرة وبصورة واسعة بمعدلات مرتفعة داخل الدول النامية، ولذلك تنخفض الطاقة الضريبية فيها.

ومن ثم ينبغي الاهتمام برفع كفاءة الإدارة الضريبية وتدعيم فاعليتها أسوة بنظيرتها في الدول المتقدمة التي باتت فيها الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية في جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية من ناحية، وعامل مهم في رفع الطاقة الضريبية للمجتمع من ناحية أخرى⁴.

- كما قد يرجع السبب في تدنى معدل العبء الضريبي في الدول النامية إلى النظم الضريبية المطبقة فيها، حيث لم تتمكن من تعبئة الإمكانيات الضريبية المتاحة لهذه الدول. فالعبء الضريبي المحقق لم يصل إلى حدود القدرة الفعلية التي يسمح بها مستوى التنمية، وكثيراً ما لا يحدث تغيير في الحصيلة الضريبية تجاوباً مع التغير في الدخل القومي. فقد يتزايد الدخل القومي وتظل الحصيلة الضريبية ثابتة، وبذلك يكون العبء الضريبي في الدول النامية غير مستوعب للإمكانيات المادية الموجودة داخل الاقتصاد القومي.

1 ولتحديث نظم المحاسبة الحكومية لابد من توفير شبكات المعلومات في نطاق كل وحدة إدارية بهدف خلق الوعي بإقتصاديات النشاط. د/ عالية عبد الحميد عارف. الإصلاح الإداري، قضايا

نظرية ومدخل للتطوير، مركز البحوث والدراسات السياسية، الطبعة الثالثة، 2012، ص 90

2 /أ/ عبد الله عبد اللطيف عبد الله. مرجع سابق، ص 147

-Christophe RECKLY: Rationalité Economique et Décisions Fiscales, 3
-Librairie Générale de Droit et de uris Prudence, Paris, 1987, p. 170

4 د/ رحاب محمدالهادي. مرجع سابق، ص 24

- عدم عدالة توزيع العبء الضريبي يشكل عاملاً رئيسياً فى تحديد الحصيلة الضريبية، غير أن صعوبة تحديد من يتحمل العبء الضريبي لا يرجع إلى انخفاض الدخل الفردية فحسب، وإنما ترجع لسوء توزيع هذه الدخول¹، واتساع الفجوة بين الطبقات². ولذلك فإن نجاح الإدارة الضريبية فى الارتفاع بالحصيلة الضريبية يرتبط إلى حد كبير بعدالة توزيع العبء الضريبي على الدخل، ومن ثم يتعين على الدول النامية فرض الضرائب على فئات لا تنخفض دوافعها الادخارية كثيراً بزيادة العبء الضريبي. ومثال ذلك فرض الضرائب أو زيادتها على كبار الرأسماليين أو الملاك فى نفس الوقت الذى لا تمس كثيراً دوافعهم الادخارية ولا دوافعهم الاستثمارية³

المطلب الثانى

سيادة الضرائب غير المباشرة

تتسم النظم الضريبية فى البلدان النامية بعدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، حيث تعتمد هذه الدول فى إيراداتها على الضرائب غير المباشرة أكثر مما تعتمد على الضرائب المباشرة على الدخل والأرباح، حيث تصل نسبة الضرائب غير المباشرة فى المتوسط إلى ما يقارب من 60 إلى 70% من مجموع الإيرادات الضريبية⁴

ويستند فى تبرير اللجوء إلى الضرائب غير المباشرة إلى مجموعة مبررات تتمثل فى صغر القاعدة الضريبية بسبب تدنى مستوى الدخل الفردية، والتي يقع معظمها دون حد الكفاية، وسوء توزيعها، وارتفاع معدل التهرب الضريبي، افتقار

1 عدم العدالة فى توزيع الاعباء العامة جعل هناك فئات ممتازة تعيش بلا ضرائب، وعامة الشعب تعيش تحت سطوة الضريبة، وكان من نتيجة ذلك أن إعادة توزيع الدخل القومى كانت فى الاتجاه غير الصحيح نظراً للطبيعة التراجعية للضرائب غير المباشرة

2 أ/ عبد الله عبد اللطيف عبد الله. مرجع سابق، ص 147

3 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 224

4 د/ محمد خالد المهاني. مرجع سابق، ص 269

الإدارة الضريبية إلى الكفاءة فى الكثير من الأحيان، فضلاً عما تمثله الضرائب المباشرة من عقبة فى سبيل التكوين الرأسمالى الوطنى، أو فى وجود رؤوس الأموال الأجنبية، وشيوع نمط الاقتصاد المعيشى واعتماده على ظاهرة الاستهلاك الذاتى¹، واختفاء الطبقة المتوسطة التى تتجاوز دخولها حداً معيناً يتجاوز حد الإعفاء. وضخامة القطاع غير الرسمى، الذى لا يشمل فرض الضرائب فى البلدان النامية وسوف نتناول هذه المبررات بشيء من التفصيل على النحو التالى:-

1- حجم الاقتصاد غير الرسمى

انتهت دراسة أجريت فى عام 1999 إلى أن حجم الاقتصاد غير الرسمى فى مصر يعادل 69% من الناتج المحلى الإجمالى²، وفى دراسة أخرى أجريت عام 2000 قدر حجم هذا القطاع بـ 30% من إجمالى الناتج المحلى الإجمالى. وطبقاً لتقديرات البنك الدولى عام 2006 بلغ حجم هذا القطاع 35% من قيمة الناتج المحلى الإجمالى. فى عام 2013، وطبقاً لما انتهت إليه دراسة أجراها اتحاد الصناعات المصرية فقد بلغ حجم الاقتصاد غير الرسمى فى مصر ما يعادل تريليون جنيه³. بينما بلغت قيمة الضرائب المستحقة عليه وغير المحصلة طبقاً لنسب التحصيل الحالية ما يعادل 150 مليار جنيه مصرى⁴، ويمثل هذا المبلغ رقماً كبيراً من إجمالى النشاط الاقتصادى المصرى خاصة إذا قورن بحجم الاقتصاد الرسمى، والذى يقدر 1500 مليار جنيه مصرى⁵. ومن تباين واختلاف الأرقام

1 د/ السيد عبد المولى. المالية العامة دراسة للاقتصاد العام، 1991، مرجع سابق، ص 461
2 د/ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوى. التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود. دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2006، ص 24

3 د/ السيد محمد السيد نصار. مرجع سابق، ص 40

4 تجدر الإشارة إلى أن حجم الضرائب التى فقدت بسبب الاقتصاد غير الرسمى عام 1980 قدرت بـ 863 مليون جنيه، وارتفعت عام 1990 إلى 3 مليارات جنيه، ثم زادت إلى 14 مليار عام 2000، راجع د/ جابر محمد عبد الجواد. قياس الاثار الاقتصادية الكلية للاقتصاد الخفى فى مصر. رسالة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2003، ص 292

5 د/ السيد محمد السيد نصار. مرجع سابق، ص 93

السابقة عن حجم هذا القطاع يمكن الاستدلال منها على صعوبة تقدير وقياس حجم هذا القطاع بدقة.

وترجع أهمية القطاع غير الرسمي كما أشارت إحدى الدراسات إلى أنه يولد دخلاً سنوياً قدره 6.8 مليار جنيه سنوياً، كما يستوعب 2.8 مليون عامل مقابل 6.8 مليون فى القطاع الخاص الرسمي، و5.9 مليون فى القطاع الحكومى¹ وانتشار هذا القطاع بسرعة كبيرة، يؤدي إلى استنزاف وإضعاف الاقتصاد القومى وتدميره، بسبب ضياع الحصيلة الضريبية التى كان ينبغى تحصيلها من هذا القطاع ومن ثم التأثير على الموازنة العامة للدولة، وإضعاف قدرة الدولة على تقديم الخدمات العامة مثل: الصحة، والتعليم، والنقل، والأمن، بالكفاءة المطلوبة.

فضلاً عن زيادة العبء الضريبي على الأشخاص الملتزمين أصلاً بدفع الضرائب، مما يعمق الشعور بالظلم وعدم عدالة النظام الضريبي، والتسبب فى دفع العديد من الأشخاص والمشروعات المنتمية للقطاع الرسمي إلى الدخول فى الاقتصاد غير الرسمي للهروب من ثقل الضرائب المرتفعة، مما يصعب من مهمة الدولة فى محاولة علاج مشكلة الاقتصاد غير الرسمي.

ويتمثل الاقتصاد غير الرسمي عموماً فى: وحدات إنتاج صغيرة نسبياً، توزيع الخدمات والبضائع، وتتكون من مجموعة صغيرة من العمال يتراوح عددهم فى بعض الدراسات أقل من خمسة عمال، وفى أخرى أقل من عشرة عمال، يعملون طبقاً لخبراتهم الخاصة، وليس لديهم علاقة بقوى السوق الرسمية للدولة أو بنظام الضرائب العامة²

وتتسم هذه الوحدات الانتاجية الصغيرة بالبساطة وعدم التعقيد لعدم خضوعها للتنظيم الرسمي من قبل الدولة والإجراءات التى تحتتمها البيروقراطية

1 د/ منى محمود إدلبى. مرجع سابق، ص 360

2 د/ عزة أحمد عبد المجيد صيام. الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية للفقراء فى القطاع غير الرسمي فى مصر. دار النهضة العربية، 1997، ص 54

الحكومية، كما تتميز ببساطة وسائل التكنولوجيا المستخدمة فى الإنتاج، ولذلك تميل وحدات الاقتصاد غير الرسمى إلى التعامل مع الأسواق الصغيرة، وتعتمد أكثر معاملاتهما فى هذه الأسواق على استخدام النقود السائلة، مما يزيد من فرص تهريبها من دفع الضرائب.

هذا وقد انتهت إحدى الدراسات العلمية فى مصر إلى أن هناك 132 قانون ينظم التسجيل والاعتراف وحماية ملكية العقارات، و200 قانون متعلق بتسجيل المنشآت، و44 هيئة حكومية تتولى الإشراف على تنفيذ القوانين¹

2- سيطرة القطاع الزراعى على اقتصاديات الدول النامية

تتميز الدول النامية فى معظمها بغلبة الطابع الزراعى على اقتصادياتها²، ليس لتطور الزراعة وإنما لتخلف بقية القطاعات بشدة عنه، فتتخلف حتماً الإيرادات الضريبية بنوعها المباشر وغير المباشر، فضلاً عن صعوبة تحصيل الضريبة وكبر حجم الجزء العيني من الدخل بالنسبة للجزء النقدي، فيتسبب هذا فى صغر حصيلة الضرائب المباشرة.

كذلك فإن حاجة هذه الدول إلى الأخذ بأسباب التنمية الاقتصادية يقتضى ضغط الاستهلاك وتشجيع الادخار. وهو ما يبرر اعتماد النظام الضريبي فى الدول النامية على الضرائب غير المباشرة برغم أن عبئها شديد على الفقراء³. كما يشكل الاستهلاك الذاتى فى الدول النامية، كنتيجة لسيطرة القطاع الزراعى، نسبة كبيرة من الدخل القومى، وهو جزء لا يخضع للضرائب المباشرة أو غير المباشرة، فهى أوعية بعيدة عن مجال فرض الضرائب

1 د/ منى محمود إدلبى. مرجع سابق، ص 359

2 لا يكمن الخلل فى النسبة الكبيرة التى تحتلها الزراعة فى الإنتاج بقدر ما يكمن الخلل فى درجة تخلف الإنتاجية فى هذا القطاع. د/ عبد الله حسين بركات. مصادر تمويل التنمية الاجتماعية والاقتصادية فى الجمهورية العربية اليمنية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1985، ص 145

3 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 461

3-الاعتبارات الفنية والإدارية

تؤدى الاعتبارات الفنية والإدارية إلى سيطرة الضرائب غير المباشرة نظراً لعدم وجود إدارة مالية على قدر من الكفاءة يمنع التهرب من ضريبة الدخل، ومن هنا تفضل الإدارة الضريبية نظراً لضعفها¹الضرائب غير المباشرة للحصول على الجزء الأكبر من إيراداتها، لكونها لا تثير في تنظيمها وتحصيلها مشكلات معقدة. وتحققها لهدف الحد من الاستهلاك بطريقة أكثر فاعلية².

كما أن انخفاض مستوى دخل الفرد واتساع احتمالات التهرب من ضرائب الدخل، يجعل الاعتماد على ضرائب الاستهلاك ضرورة حتمية للحصول على الجزء الأكبر من الإيرادات في الدول النامية. فقد قدر حجم الضرائب غير المباشرة إلى مجموع الحصيلة الضريبية في مصر عام 1989/1990 بحوالى 62.8%، بينما بلغ نصيب الضرائب المباشرة حوالى 2.37%³.

وقد أشار البنك المركزى المصرى فى تقرير له إلى تزايد نسبة الضرائب غير المباشرة إلى إجمالى الإيرادات الضريبية فى مصر من 3.51% فى عام 1991/90 إلى 55% عام 1995/94، فى نفس الوقت الذى ثبت فيه تراجع نصيب الضرائب المباشرة من 41.3% إلى 8.35% عن نفس الفترة⁴

وأصبح الاعتماد في هذه الدول كبيراً على التجارة الخارجية، حيث تمثل

1 برهنت الإدارة الضريبية على أنها أضعف حلقة فى عملية التطوير والإصلاح الضريبى، بما هو مشاهد من كثرة المنازعات وتراكم وانتشار الأنشطة غير الرسمية. انظر د/ أحمد مصطفى محمد معبد. العلاقة بين الضرائب غير المباشرة والمكوس المنهى عنها شرعاً فى الفقه الإسلامى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1999، ص 11

2 يجب عدم المبالغة فى تقييم هذه الميزة فى الدول النامية، بالنظر إلى شيوع ظاهرة الاستهلاك الذاتى، أى اعتماد الفرد بصفة أساسية على استهلاك ما ينتجه دون حاجة للآخرين، ففى مثل هذه الأحوال يتسم الإنفاق الخاص على الاستهلاك بالضعف النسبى. د/ عبد الباسط وفا. سياسات وأدوات المالية العامة، دار النهضة العربية، 2000، ص 64

3 د/ السيد عبد المولى. المالية العامة دراسة للاقتصاد العام، 1993، مرجع سابق، ص 524

4 انظر تقرير البنك المركزى المصرى، عام 1996، ص 30

الضرائب على الصادرات والواردات نسبة كبيرة من مجموع الضرائب غير المباشرة تجعلها تحتل المركز الثاني، وفي بعض الأحيان المركز الأول في هيكل النظام الضريبي.

أما الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية: فغالبًا ما تتضاءل أهميتها في هذه الدول، نظرًا لصغر حجم القطاع الصناعي والتجاري، ولرغبة المشرع الضريبي في تشجيع قيام الصناعات المحلية وازدهارها.

4-الاعتبارات السياسية والاجتماعية

تلعب الاعتبارات السياسية والاجتماعية المسيطرة على الدول النامية دوراً مهماً في الحد من ضريبة الدخل. خاصة وأن نظم الحكم تقوم في غالبية الدول النامية على أساس الطبقة قليلة العدد، الكثيرة الثروة، والواسعة النفوذ سياسياً ومالياً، فتري هذه الطبقة أنه ليس من صالحها فرض ضرائب تصاعديّة مرتفعة على الدخل، وتعارض أي اتجاه يكون من شأنه المساس بدخولها المرتفعة¹. وتحاول جاهدة الوقوف في وجه المشرع عند فرض ضرائب مباشرة أو عند زيادة أسعارها²، لأن الضرائب المباشرة تصيب الطبقة الغنية التي تستحوذ على معظم الدخل القومي. فانخفاض مستوى النصيب المتوسط للفرد من الدخل القومي، لايعنى عدم وجود أموال طائلة تحت يد الأغنياء يمكن فرض الضريبة عليها باعتبارها طاقة ضريبية ممكنة.

-ولذلك فالواقع الملموس يكشف أن تفضيل الضرائب غير المباشرة في

1 د/ صلاح زين الدين. الاصلاح الضريبي، تعبئة الفائض الاقتصادي، تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وخصخصة بعض وظائف الادارة الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، 2006، ص 56

2 تجدر الإشارة إلى أنه حيث تتركز السلطة السياسية والاقتصادية في أيدي طبقة صغيرة ينحصر اهتمامها الاساسي في المحافظة على ثرائها والأمتيازات التي تتمتع بها، الأمر الذي يؤدي إلى استبعاد إمكانية تحقيق تقدم اقتصادي يعتد به حتى تتكفل ثورة اجتماعية بإعادة توزيع الدخل والسلطة.

انظر د/ محمد زكى شافعى. مرجع سابق، ص51

الدول النامية، إنما هو قرار سياسى بالدرجة الاولى، فالطبقة الغنية تضغط على السلطة السياسية الحاكمة لنقل الأعباء المالية على الطبقات ذات الدخل المحدود عن طريق الضرائب غير المباشرة بمبرر حاجة البلاد للتكوين الرأسمالى.

5- ضعف نسبة التكوين الرأسمالى من الناتج المحلى

وتعود هذه المشكلة إلى جانبين فأما الجانب الاول: فيعود إلى عدم القدرة على الادخار والاستثمار، مما يعنى انصراف الجزء الأكبر من الناتج المحلى إلى الاستهلاك. أما الجانب الثانى من المشكلة: فيعود إلى ضعف الأوعية الإيداعية القادرة على تشجيع وتعبئة المدخرات، الأمر الذى يدل ضمناً على انتشار ظاهرة الاحتناز بشكل واضح فى الدول النامية¹.

6- الاستهلاك التفاخرى أو الاستفزازى

تتميز المجتمعات المتخلفة أو النامية بوجود مجموعة محدودة من كبار الملاك الزراعيين وأصحاب الدخول المرتفعة، وهؤلاء هم أقدر الناس على الادخار، إلا أن ما يزيد الأمر سوءاً، أن فائض أموال هذه الطبقة الغنية، يتجه إلى الإنفاق على الكثير من وجوه الإنفاق الاستهلاكى أو التظاهرى، والتي لا تسهم إيجابياً فى رفع مستوى الرفاهية المادية للأفراد². كالإنفاق الإستفزازى على الطقوس التقليدية فى كثير من المناسبات الاجتماعية، كأعياد الميلاد والزواج³، أو مراسم ما بعد الموت بالنسبة للأشخاص المنتمين إلى الطبقة الغنية أو الفقيرة والمتوسطة

1 د/ عيد الله حسين بركات. مرجع سابق، ص 146

2 د/ عبد الباسط وفا. سياسات وأدوات المالية العامة، دار النهضة العربية، 2000، ص 77

3 فمن المعروف يقيناً أن مراسم الزواج فى مصر تتكون من مجموعة من الاحتفالات تبدأ بالخطبة ولها احتفالياتها، ثم يأتى بعد ذلك ما يسمى عرفاً بيوم الحنة ولها من الخسائر ما لها، ثم تختتم هذه الاحتفالات بيوم الفرح مع ما يتطلبه من سيارات وفرق موسيقية وألات تصوير، ثم يختتم ذلك بالوليمة والتي تعد مقياس شرف ورفعة وهى لا تقبل الجدل أو الاعتراض. وغالباً ما تكون قيمة تكلفة الأحتفال أو الوليمة مؤجلة الدفع كدين أو قرض فى انتظار التسديد خلال الأسبوع الأول الذى يلى العرس.

أحياناً¹، أو الإتفاق على الاستهلاك التفاخرى الذى تمعن فيه الطبقات الغنية فى البلاد المتخلفة من توجيه المدخرات المتاحة إلى كثير من وجوه الاستثمار غير المنتجة². كالمنافسة على شراء الأراضى الزراعية والعقارات والعملات الأجنبية واكتناز الأموال واقتناء الحلى والمجوهرات³ والمضاربات التجارية والاستهلاك الترفى⁴.

ولذلك نلقت النظر إلى أن أولئك الأغنياء المترفين، ولديهم وقت الفراغ وفير. يسرفون فى استهلاك سلع شتى إسرافاً معيباً بغير نفع، فكأننا إزاء ضياع مزدوج، وإهدار للموارد الاقتصادية بغير ثمن⁵. والدليل على ما سبق يكفى النظر إلى منازل الطبقات الغنية المترفة وأثاثاتها، وحدائقهم، وما ينفقونه على السيارات والمركبات، وما شاع فى الوقت الحاضر من اقتناء الكلاب وغيرها من الحيوانات أضف إلى ذلك ملابس نسائهم وحليهم.

ولا ريب أن هذا الوضع بهذا الحال، يسىء إلى الصناعة والتجارة، إذ ترقى صناعة الكماليات على حساب الصناعات الضرورية، وبدلاً من أن تنشأ فى البلاد مصانع للصناعات الضرورية، تنتشر المقاهى والبارات والملاهى والصناعات

1 حيث يلاحظ بحق فى مناسبات المآتم، تقام السراذقات الكبيرة التى يقدم ويوزع فيها الطعام والمشروبات والسجائر، وكأن المآتم نوع من المهرجانات، رغم أن القائمين عليه أناس يفترشون تراب العوز، ويتربعون فى مأساة الفقر فى غالباً، فضلاً عن فاجعتهم بالشخص المتوفى والذى يزيد من حاجتهم ويعمق من فقرهم.

2 فقد أشارت دراسة أجراها بعض خبراء الأمم المتحدة، أن ضعف القدرة على العمل وانخفاض إنتاجية ترجع إلى تركز الثروات والدخول بأيدى قليلة، وما يسببه ذلك من انتشار الفقر والجهل والمرض. د/ عبد الباسط وفا. مرجع سابق، ص 76

3 قدر البنك الدولى فى تقريره عن التنمية فى العالم لسنة 1993 أن معدل الاكتناز قد وصل فى بعض الدول النامية وبصفة خاصة دول جنوب شرق آسيا ودول الشرق الأوسط إلى نحو 10% من حجم الدخل القومى. د/ عبد الباسط وفا. نظرية الاقتصاد الدولى. دار النهضة

العربية، 2003، ص 125

4 د/ محمد زكى شافعى. مرجع سابق، ص 51

5 د/ ألبرت عشم عبد الملك. التفاوت فى الدخل، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة فؤاد الأول، 1952، ص 241

الترفيهية.

وينجم عن ذلك -أيضاً- استبدال المواد الترفيهية من الخارج بمنتجات البلاد الضرورية النافعة لعامة الشعب. وتؤسس محلات فاخرة كل ما فيها من سلع، إنما هو من تلك السلع الكمالية المستورة من البلاد الأجنبية¹، فضلاً عما يترتب على ذلك من إهدار مزيد من العملات الأجنبية في غير محل كان من الممكن استخدامها في مجالات تعود بالنفع على الاقتصاد القومي. الأمر الذى يثير التساؤل حول وجود تكلفة فرصة بديلة لتلك العملات الأجنبية تنجم من ضياع فرصة استثمارها في مجالات أخرى أكثر أهمية ونفع للبلاد.

ومن ثم ينبغي العمل على ضرورة أن تكون الضريبة وسيلة للحد من مظاهر البذخ والاندفاع نحو الاستهلاك الترفي، وحافزاً على الاستثمار المنتج. وأن يكون الإنفاق البذخي وعاء للضريبة، بأن تزداد الرسوم والضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية والخدمات الترفيهية².

وبهذه الطريقة تكون الضريبة على الدخل وسيلة فعالة للحد من الاستهلاك الترفي، ويضيق الفارق بين الطبقة الغنية والطبقة الفقيرة. وتحول المدخرات النقدية من الاستخدامات العقيمة إلى تمويل المشروعات المنتجة. ولذلك تعد مالية التوزيع أكثر فائدة في الدول النامية منها في الدول المتقدمة، لميل الطبقات الغنية في تلك البلدان عادة للإسراف وتغليب صور الاستثمار غير المنتج، مما يجعل آثار الضرائب التصاعدية حينئذ أقل ضرراً³

-وتعد الضرائب على الاستهلاك من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة، حيث

1 د/ ألبرت عشم عبد الملك. مرجع سابق، ص 250

2 د/ أحمد ماهر عبد الحميد عز. دراسة تحليلية لدور رؤوس الأموال الأجنبية في تنمية الاقتصاد المصرى فى ظل سياسة الانفتاح الاقتصادى. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، 1995، ص 37

3 د/ عبد الحميد محمد القاضى. اقتصاديات المالية العامة والنظام المالى فى الإسلام. بدون ناشر أو تاريخ نشر، ص 338

تفرض بصفة أساسية على استهلاك ما لا يستغنى عن استهلاكه من السلع الضرورية أو ذات الاستخدام الجارى، ومعظم دخل الفئات ذات الدخل المحدود يخصص للاستهلاك. وبذلك تكون الضرائب غير المباشرة أكثر عبئاً على الطبقات الفقيرة منها على الأغنياء¹. فهي ضرائب تراجعية عكس الضرائب المباشرة وهى ضريبة تصاعدية.

ولا يوجد شك فى أن الارتفاع النسبى للضرائب غير المباشرة إلى ضرائب الدخل، وتحديدًا ضرائب الأرباح التجارية والصناعية، يعتبر مؤشراً فى تفسير تباين الدخل. ويلقى الضوء على عملية توزيع العبء الضريبي بين أصحاب الدخل المرتفعة والمنخفضة، باعتبار أن ضرائب الدخل منخفضة مع زيادة رقعة التهرب الضريبي سيجعل العديد من الدخل فى منأى من الضريبة²، فى حين أن الضرائب غير المباشرة تقع على عاتق المستهلك النهائى، وهى ضرائب عمياء لا تميز بين فقير وغنى³.

فالتبقات الفقيرة تتحمل فى الدول النامية عبئاً مالياً لا يتناسب مع نصيبها من الدخل القومى، لأن الضرائب غير المباشرة تعيد توزيع الدخل فى غير صالحهم وتخل بالعدالة الاجتماعية، وتؤدى إلى ارتفاع الأسعار، بسبب ما تؤدى إليه من زيادة تكاليف الإنتاج، فأحد أهم مخاطر الضرائب غير المباشرة، أنها فى كثير من الأحيان تمثل عبئاً على الإنتاج، وإضافة إلى التكلفة.

1 ما زالت الضرائب غير المباشرة مصدر شكاية عامة من معظم الناس منذ أقدم العصور وحتى الآن لدرجة أنها اتخذت فى كثير من الدول سلاحاً فعالاً فى الحملات الانتخابية لاسيما فى المجتمعات الغربية.

2 التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى سوريا، جمعية العلوم والاقتصاد السورية، الندوة الرابعة والعشرون، دمشق، المنعقدة فى الفترة من 25 / 1 / 2011 - 28 / 1 / 2011، ص 29

3 أطلق البعض مصطلح الضرائب العمياء على الضرائب غير المباشرة، لأن المكلّف بها غير معين بالذات ومجهول لدى السلطات الضريبية، ولأنها تصيب الغنى والفقير على السواء، علاوة على أن مثل هذه الضرائب لا يمكن الأخذ فيها بالإعفاءات المعروفة سواء للاعتبارات الشخصية أو الاجتماعية

فالعديد من الضرائب غير المباشرة من رسوم جمركية وضريبة مبيعات وضريبة دمغة، فضلاً عن أعباء التأمينات وغيرها من الرسوم تضيف إلى تكلفة الإنتاج، وبالتالي تؤثر على القدرة التنافسية للإنتاج المصرى فى وقت تدعو فيه الدولة إلى زيادة القدرة على التصدير والمنافسة الدولية¹

ويمكن التخفيف من حدة عيوب الضرائب غير المباشرة بالنسبة للطبقات الفقيرة بفرض الضرائب على بعض أنواع السلع والتميز بينها فى المعاملة حسب أهميتها للطبقات الاجتماعية المختلفة، فيخفض العبء الضريبي على السلع الضرورية ويزيد على السلع الكمالية.

وتجدر الإشارة إلى أن الضرائب بصفة عامة لا تزعج أصحاب رؤوس الأموال الأجنبية²، وإنما يزعجهم عدم الاستقرار السياسى فى الدول النامية. فقد أصبح فى حكم المؤكد أن من حق المستثمر أن يطمئن إلى المناخ السياسى فى الدولة التي ينوي استثمار أمواله فيها فى حالة الاستثمار المباشر.

من أجل ذلك أصبح من المعتاد أن تتضمن قوانين الاستثمار فى مختلف الدول على العديد من الأشكال المختلفة لحوافز الاستثمار ومن بينها أنظمه لحماية وضمان الاستثمارات وعوائدها ضد الإجراءات التعسفية التي قد تتخذ من قبل بعض الحكومات المستوردة لرأس المال. ويطلق على هذه الإجراءات مصطلح المخاطر السياسية³

1 د/ حازم الببلاوى. دور الدولة فى الإقتصاد، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مكتبة الأسرة،

1999، ص 81 د/ منى محمود إدلبى. مرجع سابق، ص 305

2 قد لا يلقى المستثمر اهتماماً كبيراً إلى إعفاء أرباحه من الضرائب، إذا ارتفعت تكلفة الإنتاج بسبب الضرائب غير المباشرة، ولم تترك له أرباحاً كافية. فما يهتم المستثمر ليس مبدأ الإعفاء أو عدم الإعفاء من الضرائب، بقدر ما يهتم بمقدار العائد الصافى الذى سوف يحصل عليه بعد دفع الضرائب مباشرة أو غير مباشرة، ففى كثير من الأحيان يفضل المستثمر أن يدفع ضرائب عن أرباح حقيقية متحققة بدلاً من تآكل هذه الأرباح نتيجة لزيادة تكلفة الإنتاج، والاستمتاع بوهم الإعفاء على أرباح لم تتحقق. د/ حازم الببلاوى. مرجع سابق، ص 81

3 وتعرف المخاطر السياسية بأنها المخاطر الناشئة عن القيام أو الامتناع عن عمل من جانب

ويترتب علي تلك الإجراءات، إما ضياع حقوق المستثمرين، وإما فقدان المشروعات الاستثمارية سيطرتها علي أصولها الإنتاجية¹ وتتمثل هذه الإجراءات في تدخل الدولة في مسائل الملكية الخاصة المتعلقة بالمشروع الاستثماري.

وتتخذ هذه الإجراءات صوراً مختلفة منها: نزع الملكية، أو المصادرة، أو تأميم ممتلكات وأنشطة المستثمرين في الخارج، أو الاستيلاء الجبري علي ممتلكاتهم، أو القيام بفرض الحراسة علي أصول المشروع، وأخيراً قد تتخذ صورة إعلان الحرب علي دولة أخرى. وتتضح خطورة هذه الإجراءات علي الأنشطة الاستثمارية عندما ترتبط إجراءات نزع الملكية أو المصادرة والتأميم وغيرها بعدم تعويض المستثمرين عن حقوقهم محل الاعتداء، أو تعويضهم ولكن تعويض غير عادل².

بل قد تؤدي مجموعة المخاطر السابقة خصوصاً نزع الملكية أو المصادرة والتأميم في نهاية الأمر إلي نقل ملكية الأموال محل الاعتداء إلي الدولة أو أحد أشخاص القانون العام ولذلك فإن أكثر ما يخشاه المستثمر هو عدم الاستقرار السياسي.

ولذلك فهما توافرت للمستثمر التسهيلات الأساسية في البلد المضيف والمستقبل لاستثماراته أو غيرها من الامتيازات التي يتمتع بها داخل هذا القطر فهو بلا شك سيظل متردداً في استمرار استثماراته، طالما ظل شبح الخوف من المخاطر السياسية قائماً.

حكومة الدولة المضيفة أو إحدى هيئاتها العامة، ويترتب عليها حرمان المستثمر الأجنبي من حقوقه أو سلطاته الجوهرية علي استثماراته ومنافعها. انظر د/ إبراهيم محمد يوسف الفار "دور التمويل الخارجي في تنمية اقتصاديات البلاد النامية مع دراسة تطبيقية علي جمهورية مصر العربية"، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، 1984، ص331.

1 ائتمان التصدير وتأمينه في الدول المتقدمة. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، السنة التاسعة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلون، 1995، ص332.

2 د/ سامي عفيفي حاتم. سياسات تمويل وضمن الصادرات في الدول الآخذة في النمو والدول الصناعية المتقدمة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثاني، ملحق السنة السادسة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 1992، ص468.

ولذا فإن انعدام الثقة يمثل أعظم عائق في تدفق رؤوس الأموال الأجنبية إلى الدول المستوردة لها، ولن يفيد في إزالته إلا الإحساس بالطمأنينة في مواجهة المخاطر السياسية علي نحو يشعر معه المستثمر أنه سيمضي في مشروعاته متحرراً من الخوف تجاهها، في نفس الوقت الذي سيرضي فيه بتحمل المخاطر التجارية بوصفه من رجال الأعمال.

ويوضح الواقع العملي أن الاستثمارات المصرية قد واجهت العديد من المخاطر السياسية، والتي نتجت عن العديد من الأحداث السياسية مثل: الثورات، وتغيير نظم الحكم¹، والحروب سواء كانت حروباً أهلية فى الخارج أو مع دولة أخرى، أو حروباً مع مصر نفسها، أو نتيجة قطع العلاقات الدبلوماسية معها.

وقد أدركت مختلف الدول المتقدمة منها والنامية هذه الحقائق السابقة، فحاولت بثتى الطرق أن تصلح من مناخها السياسي والاستثماري، حتى تبعث الثقة والطمأنينة في نفوس المتعاملين معها من المستثمرين. وبناء على ما سبق يمكن القول بأنه بمقدار ما تتمتع به الدولة من استقرار سياسى واجتماعى، بمقدار ما ينعكس ذلك على الاستثمارات الأجنبية والمحلية واستقرارها واحتمالات نموها فى المستقبل

وأصبحت السياسة الضريبية تلعب دوراً مهماً فى تشجيع الاستثمارات الأجنبية والمحلية وتوجيهها بين مختلف الأنشطة والمجالات الاقتصادية المختلفة فى العصر الحديث، وذلك من خلال تقرير العديد من الحوافز والإعفاءات الضريبية المشجعة والمحفزة على جذب الاستثمارات إلى الدول النامية والتي ترغب فى استضافتها.

1 ولعل ما شهدته مصر منذ قيام ثورة 25 يناير 2011 وحتى الآن من عدم استقرار سياسى واقتصادى أو اجتماعى أو أمنى قد أثر بالسلب على المناخ الاستثمارى، وجعل مصر أقل قدرة على جذب المستثمرين الأجانب، بل ولن نكون مبالغين إذا قلنا إن مصر قد تحولت إلى دولة طاردة للاستثمارات المحلية والأجنبية فى نفس الوقت.

ولكن السؤال الذى يطرح نفسه بقوة فى هذا المقام هو: هل يمكن لمثل هذه الحوافز والإعفاءات أن تحقق الهدف المرغوب منها وهو زيادة تدفق الاستثمارات الأجنبية والمحلية إلى الدول النامية لمجرد وضع هذه الحوافز وتلك الإعفاءات فى تشريع الدولة الراغبة فى ذلك أم أن فاعليتها تعتمد على عوامل أخرى تؤثر فى مناخ الاستثمار السائد فى الدولة المضيفة؟

وترجع أهمية هذا السؤال إلى أن الكثيرين لاحظوا أن المعاملة الضريبية السخية والمبالغة فيها فى بعض تشريعات وقوانين الدول النامية، لم تحقق الهدف المنشود منها، سواء من حيث حجم تدفق الاستثمارات الأجنبية إلى أراضيها أو زيادة فرص العمل والتشغيل فى المصانع الاستثمارية داخل الدول النامية.

ولذا أعتقد أن سياسة الحوافز الضريبية لم تنجح إلى حد كبير فى جذب رؤوس الأموال الأجنبية بالقدر الذى كانت ترغب فيه الدول النامية عندما قررت منح هذه الحوافز والضمانات الضريبية.

ولذا أعتقد بصحة ما ذهب إليه البعض من أن رؤوس الأموال الأجنبية لم تسهم فى تنمية البلدان النامية بقدر ما أسهمت فى تزويد البلدان المتقدمة بالمواد الأولية، بما ترتب على ذلك من استبقائها بلاداً منتجة للمواد الأولية، لصالح زيادة وتيرة التصنيع بالبلدان الصناعية المتقدمة¹.

ومن ثم يجب على الدولة المصرية ضرورة التفكير جدياً فى ترشيد الإعفاءات الضريبية الواردة فى قانون الاستثمار الحالى رقم 8 لسنة 1997، والبحث عن آلية جديدة لتخفيف العبء الضريبي على المستثمر. وفيما يلى جدول يبين نسبة المشتغلين فى القطاع الصناعى الاستثمارى إلى

1 د/ محمد زكى شافعى. التنمية الاقتصادية. الكتاب الثانى، دارالنهضة العربية، بدون تاريخ، ص56
د/ نزية عبد المقصود محمد مبروك. دور السياسة الضريبية فى تشجيع الاستثمارات الأجنبية مع دراسة تطبيقية عن التجربة المصرية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2002، ص 29.

إجمالي المشتغلين فى القطاع الصناعى المصرى خلال الفترة من 1978 - 1992¹

النسبة % 1/2 (3)	عدد المشتغلين فى القطاع الصناعى الاستثمارى (2)	عدد المشتغلين فى القطاع الصناعى (1)	السنوات
6%	77775	1278100	1978
5.6%	86948	1332700	1979
4.6%	91541	1429500	1980
1.8%	117414	1439300	1981
3.7%	111742	1514900	1982
6.7%	121806	1591500	1983
9.7%	132567	16668900	1984
6.7%	132744	1744800	1985
1.7%	123931	1725000	1986
1.7%	123931	1734500	1987
9.8%	155578	1745000	1992

ويتضح من الجدول السابق أن نسبة فرص العمل المحققة، والتي أتاحتها القطاع الاستثمارى فى مصر كانت تتراوح ما بين 6% إلى 9% من مجموع فرص العمل الإجمالية فى القطاع الصناعى المصرى.

- وأما عن فرص العمل التى كانت مستهدفة، أو التى كان يتوقع تحقيقها من مشروعات الاستثمار الأجنبى المباشر والخاضعة لقانون استثمار رأس المال العربى والأجنبى رقم 43 لسنة 1974 فى مصر. فقد لوحظ أن المشروعات الاستثمارية الأجنبية فى القطاع الصناعى لم تحقق سوى نسبة ضئيلة من أرقام العمالة المستهدفة منها، وقد كان أكبر نسبة حققتها هى 23% وذلك فى عام 1981، بينما كان المحقق من فرص العمل المستهدفة فى بعض السنوات رقماً ضئيلاً للغاية، وهو ما يعنى أن بعض المشروعات الاستثمارية الأجنبية قد

1 د/ محمد محمد أحمد حليلة. دراسة تحليلية لدور رؤوس الأموال الأجنبية فى تنمية الاقتصاد المصرى فى ظل سياسة الانفتاح الاقتصادى. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، 1995، ص 199

استغنت (كما هو الحال في وقتنا الحاضر بالنسبة للمشروعات الاستثمارية الأجنبية) عن جزء من العمالة الموجودة لديها، أو أن هذه المشروعات قد أنهت أعمالها وسرحت العمالة الموجودة بالفعل.

وتجدر الإشارة إلى أن الفرق بين فرص العمل التي كانت مستهدفة، وفرص العمل التي تحققت بالفعل، إنما يتمثل في فرص العمل الضائعة. ويمكن إستعراض هذه الحقيقة من خلال الجدول التالي والذي يوضح نسبة فرص العمل التي تحققت بالفعل¹

السنة	رأس المال المستثمر (مليون جنيه) (1)	فرص العمل المستهدفة (2)	فرص العمل الفعلية المحققة (3) (4)	النسبة % (3) % (2) (4)
1978	703	43937	6720	15.3%
1979	1017	63562	9173	14.4%
1980	1742	108875	4593	4.2%
1981	5.1808	113031	25873	23%
1982	2.2304	144013	5672	3.9%
1983	1.3043	190194	10064	5.2%
1984	1.3664	229006	19761	4.7%
1985	6.3639	227475	17700	7.7%
1986	1.3370	235631	8878	3.8%
1987	3579	223688	10338	4.65%
1992	4531	283187	12116	4.28%

أما في الدول المتقدمة فيتميز النظام الضريبي بشكل عام باعتماده على نظام الضريبة العامة. وذلك بسبب ارتفاع مستوى دخول المكلفين وكفاءة الإدارة الضريبية والوعي الضريبي العالي. فالمكانة المرموقة التي تحتلها الضريبة في الاقتصاديات المتقدمة هي نتيجة طبيعية لمكونات هذا المجتمع الاقتصادي، فالقسم الأكبر من الدخل القومي يأتي من الصناعة والتجارة والخدمات، ومن المعلوم أن مردود هذه القطاعات أعلى من مردود القطاع الزراعي. واليد العاملة في هذه الدول أكثر إنتاجية

1 د/ محمد محمد أحمد حليلة. مرجع سابق، ص 200

كونها متخصصة ومهياة بشكل جيد للإنتاج بالإضافة إلى حسن توزيعها الفني والتقني¹.

وبانخفاض نسب الضرائب المباشرة في الدول النامية مقارنة بالدول المتقدمة كان الاستعمال الضخم للضرائب غير المباشرة كمصدر مهم من مصادر الإيرادات العامة². فالضرائب غير المباشرة في الدول النامية تشكل ما يزيد عن 60% من الإيرادات العامة. وبمقارنة هذه النسبة، بنسبة الضرائب المباشرة في الحصيلة الضريبية في الدول النامية أو المتقدمة، دفع بعض الدراسات إلى القول بوجود اتجاه عام مؤداه أن معدل الضرائب غير المباشرة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية يتناسب تناسباً عكسياً مع نصيب الفرد من الدخل القومي، ويتناسب تناسباً طردياً مع نسبة مساهمة القطاع الزراعي في الإنتاج³.

-وباستقراء الاحصائيات الصادرة من البنك الدولي يظهر جلياً أن الاتجاه في التوسع في الأخذ بالضرائب غير المباشرة على حساب الضرائب المباشرة هو الاتجاه السائد في كثير من الدول على نحو ما يظهر من الجداول التالية⁴-

كلية الحقوق جامعة القاهرة

1 د/ محمد خالد المهاني. مرجع سابق، ص. 272

2 د/ رفعت المحجوب. السياسة المالية في البلاد المتخلفة، مجلة القانون والاقتصاد، 1957، ص 84

3 د/ أحمد مصطفى محمد معبد. مرجع سابق، ص 246

4 تقرير البنك الدولي عن التنمية في العالم الصادر في عام 1997، ص 214

جدول رقم (1)

إيرادات الضرائب في الاقتصاديات منخفضة الدخل

إيرادات الضرائب (النسبة المئوية من الايراد الجارى)

	ضرائب أخرى		التجارة الدولية		السلع والخدمات المحلية		الدولة
	1990 /1981	1995 /91	1990 /1981	1995 /91	1990 /1981	1995 /91	
/91 1995							
7.1	7.0	5.18	8.20	7.25	2.22	أثيوبيا	
3.0	2.1	7.37	2.41	4.35	7.22	سيراليون	
0.0	2.0	0.28	2.29	1.39	7.38	نيبال	
2.0	1.0	3.23	2.26	9.32	8.37	الهند	
0	0	5.26	7.31	0.32	0.33	باكستان	
8.0	4.0	1.46	.47	1.25	6.16	غينيا	

جدول رقم (2)

إيرادات الضرائب في الاقتصاديات متوسطة الدخل

	ضرائب أخرى		التجارة الدولية		السلع والخدمات المحلية		الدولة
	1990 /1981	1995 /1991	1990 /1981	1995 /1991	1990 /1981	1995 /1991	
1995 /1991							
0.9	4.6	4.19	7.15	8.12	4.11	4.11	مصر
5.0	8.3	6.6	5.12	5.38	5.37	5.37	بوليفيا
4.1	9.3	0.18	2.17	9.39	4.39	4.39	المغرب
0.6	1.6	5.11	9.7	0.34	6.20	6.20	سوريا
5.2	1.11	0.4	5.0	7.22	6.32	6.32	رومانيا
3.5	6.5	6.31	0.34	6.20	8.13	8.13	الاردن
9.2	6.2	4.28	4.27	2.23	0.21	0.21	تونس

وطبقاً للجدولين السابقين تشمل الضرائب على السلع والخدمات كافة الضرائب المحلية بما في ذلك الضرائب المفروضة على المبيعات، أو حجم الأعمال

ورسوم الإنتاج، والضرائب على استخدام السلع أو الممتلكات.

وتشمل الضرائب على التجارة والمعاملات الدولية الضرائب المفروضة على الواردات والصادرات وأرباح احتكارات التصدير أو الاستيراد، بينما تشمل الضرائب الأخرى الضرائب المفروضة على المرتبات وضرائب الممتلكات¹

المطلب الثالث

اعتماد الدول النامية على الضرائب الجمركية

يعتمد الاقتصاد فى الدول النامية كثيراً على الخارج فى تدبير ما يلزم له من أموال، سواء لأغراض الاستهلاك أو لأغراض الاستثمار. لذلك تحتل التجارة الخارجية لهذه الدول أهمية كبيرة فى تكوين دخلها القومى، وتقوى درجة اعتماد هذه البلاد على التجارة الخارجية كلما كان حجم البلد صغيراً وازدادت درجة تخلفه الاقتصادى، وهذا هو الحال فى كثير من الدول النامية². وتعكس الضريبة الجمركية على الصادرات والواردات حقيقة الأوضاع الاقتصادية المختلفة للدول وكذلك طبيعة بنيانها الاقتصادى، كذلك تعد انعكاساً للسياسة التى تتبناها الدولة فى تعاملاتها التجارية مع العالم الخارجى. فإن انتهجت سياسة التقييد فإنها تلجأ إلى رفع أسعار ضرائبها الجمركية. وأما إن سعت نحو تحرير تجارتها الدولية، فإنها تلجأ إلى تخفيضها وفرضها بأسعار زهيدة³. ولذلك تشكل الضرائب الجمركية نسبة عالية من مجموع حصيلة الضرائب فى البلدان النامية⁴

والضريبة هي: اقتطاع مالي يلزم الأشخاص بأدائه للسلطات العامة بصفة نهائية بدون مقابل بغرض تحقيق نفع عام⁵. وللضرائب بهذا المعنى عدة أنواع:

- 1 تقرير البنك الدولى عن التنمية فى العالم الصادر فى عام 1997، ص 214
- 2 راجع د/ السيد عبد المولى. المالية العامة دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، 1991، ص 462
- 3 د/ عبد الباسط وفا. نظرية الاقتصاد الدولى. دار النهضة العربية، 2003، ص 125
- 4 د/ أحمد مصطفى محمد عبده. مرجع سابق، ص 98
- 5 د/ عبد الباسط وفا. سياسات وأدوات المالية العامة، دار النهضة العربية، 2000، ص 197

منها الضرائب غير المباشرة¹، وتعتبر الضرائب الجمركية من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة، وغالباً ما تسمى بالرسوم الجمركية²، هي من أقدم وسائل تدخل الدولة في حركة التجارة الدولية، وهي ضريبة مستمرة وتتميز بسهولة التحصيل وتتصل اتصالاً وثيقاً بالتجارة الدولية³، حيث تفرضها الدولة بمناسبة حدوث واقعة معينة تتمثل في مرور السلع والبضائع عبر حدودها الإقليمية، سواء كان ذلك المرور دخولاً إليها أو خروجاً منها. حيث تكون في الحالة الأولى بصدد ضريبة على الواردات. أما في الحالة الثانية فنكون بصدد ضريبة على الصادرات⁴

والضرائب على الواردات تمثل أهم أنواع الضرائب الجمركية⁵، حيث إنها قد تفرض لمجرد تحقيق إيراد مالى يصب في خزانة الدولة، وتسمى الضريبة حينئذ بالضريبة الإيرادية، ويظهر الهدف المالى واضحاً في الدول النامية⁶، إذ تشير إحصائيات الأمم المتحدة إلى أن الضريبة الجمركية في الدول النامية كمورد من الموارد العامة تشكل أهمية خاصة، حيث تشير هذه الإحصائيات إلى أنه بينما تمثل هذه الضرائب في ثمانى عشرة دولة متخلفة نحو 2.7% من مجموع الإيرادات العامة، في حين أن هذه النسبة في ثلاث وعشرين دولة تبلغ نحو 2.28%، ومن بين الدول الأخيرة ترتفع هذه النسبة لتصل نحو 48% في كل من نيجيريا والإكوادور⁷.

- 1 وهي الضرائب التي تفرض على استعمال الثروة -الدخل أو رأس المال- وليس على وجود الثروة.
- 2 د السيد عبد المولى. الوجيز في العلاقات الاقتصادية الدولية مع إشارة خاصة لمصر، دار النهضة العربية، 2003، ص 201
- 3 د/ عبد الباسط وفا. النظم الجمركية، دراسة في فكر التعريف الجمركية ومستقبلها في ظل الجات، دار النهضة العربية، 1999، ص 23
- 4 انظر د/ رابع رتيب. التشريعات الاقتصادية، بدون دار للنشر، 2000، ص 9
- 5 د/ عبد الباسط وفا. سياسات وأدوات المالية العامة، مرجع سابق، ص 258
- 6 والدليل على ذلك أن المشرع المصرى كان يعتبر رد الرسوم عن السلع المعاد تصديرها إلى الخارج رخصة للحكومة وليس حقاً للمصدر، يجوز للحكومة منحها للمصدر أو سحبها منه، ولم يتحول هذا النظام إلى حق قانونى للمصدر إلا منذ صدور القانون رقم 66 لسنة 1963.
- د/ عبد الباسط وفا. النظم الجمركية، مرجع سابق، ص 27
- 7 د/ عبد الباسط وفا. النظم الجمركية، مرجع سابق، ص 28

وقد تفرض الضريبة بهدف حماية المنتجات الوطنية من الواردات المنافسة، و قد تفرض الضريبة بغرض الحد من استهلاك بعض أنواع المنتجات التى تؤثر على الصحة العامة للمواطنين كالسجائر. وقد تتحول التعريفات الحمائية إلى ضريبة مانعة، إذا ترتب عليها تلاشى التجارة الدولية فى السلعة محل الضريبة، ويتحقق ذلك بصفة خاصة فى السلع ذات المرونة العالية فى العرض، ففى هذه الحالة لا تحقق الضريبة أى إيراد للخزانة العامة، وإن كانت تتميز بفاعلية كبيرة من حيث حماية الإنتاج المحلى¹.

ومن النادر أن تفرض الدولة ضرائب على الصادرات² لأن تحميل المستورد عبء هذه الضريبة يرتبط بمركز السلعة المصدرة فى الأسواق الخارجية، وهى أسواق تتنافس فيها الدول المصدرة لنفس السلعة، وكل دولة ترغب فى وصول سلع منتجها إلى الأسواق الخارجية بأسعار تنافسية.

أما الدول التى تفرض الضرائب على الصادرات، فهى فى الغالب، إما دول تتمتع بوضع احتكارى فى السوق الدولية³، يمكنها من فرض أسعارها فى الأسواق الخارجية، وبذلك تتمكن من نقل عبء الضريبة وإلقائه على المستهلك الأجنبى بشكل غير مباشر عن طريق رفع سعر السلعة محل الضريبة. وإما دول أخذة فى النمو بقصد تحقيق الأغراض التالية⁴:

1- توفير السلع الغذائية الضرورية للسوق المحلى، ومنع تسربها للأسواق الخارجية، أو بقصد مكافحة التضخم.

كلية الحقوق جامعة القاهرة

- 1 د/ عبد الباسط وفا. النظم الجمركية، مرجع سابق، ص33
- 2 يعد ارتفاع المرونة الداخلية لبعض صادرات الدول النامية وبصفة خاصة الدول البترولية عاملاً مشجعاً لحكومات هذه الدول على فرض الضرائب على الصادرات، حيث يقع عبء هذه الضرائب غالباً على المستهلك الأجنبى
- 3 وتتمتع الدولة فى السوق الدولية بوضع احتكارى عندما يكون الطلب على منتجاتها زراعية أو معدنية غير مرن أو قليل المرونة
- 4 د/ أحمد مصطفى محمد عبده. مرجع سابق، ص102، ص 103

2- حماية الصناعة الوطنية وضمان استمرارها، وذلك بتوفير المواد الأولية اللازمة لها.

3- الحصول على مورد مالى حيث تعتبر الضريبة وسيلة يسهل تطبيقها.

ويرجع اتجاه الدول النامية لفرض الضرائب الجمركية إلى ارتفاع الميل الحدى لاستهلاك السلع المستورة، حيث تعتمد هذه البلاد كثيراً على الخارج فى الحصول على السلع الاستهلاكية وخاصة ما كان منها كمالياً أو ترفيماً، والتي يتزايد طلب الأغنياء عليها. وقد تستخدم الضريبة الجمركية فى هذه الحالة فى تقوية أواصر الطبقة الحاكمة مقابل الإضرار بالطبقات الأخرى. بتخفيض فئاتها على ما تستورده الطبقة الحاكمة عادة، وزيادتها على ما يلزم من سلع لباقي الطبقات¹

- كما أن بعض الحكومات تفضل الحلول السهلة باستيراد السلع الاستهلاكية بدلاً من تطوير الجهاز الإنتاجى للحصول على سلع محلية، وهنا يكون القرار سياسياً وليس بالضرورة اقتصادياً، بل ويزداد الأمر خطورة بالنظر إلى اعتماد الدول النامية على الخارج فى سد الفجوة الغذائية، إذ احتل استيراد السلع الغذائية فى نهاية عام 1993 نحو 24% فى مصر، والسنغال 29%، وتوجو ونيكارجوا نحو 23% من إجمالي الواردات²

والواقع أن العامل الاقتصادى عامل أساسى فى زيادة أهمية الضرائب الجمركية كمصدر للإيرادات العامة فى الدول النامية. فقد تركت السيطرة الأجنبية آثاراً على البنيان الاقتصادى للدول النامية، وتمخضت هذه الآثار عن نشوء ظاهرة الاقتصاد الثنائى أو على الأقل تعاظم حدتها، حيث ترتب عليها وجود قطاع أولى

1 د/ عبد الباسط وفا. النظم الجمركية، مرجع سابق، ص 39

2 راجع البنك الدولى للاثشاء والتعمير، تقرير عن التنمية فى العالم، عام 1995، جدول رقم 14

متخلف، وقطاع ثانوى متطور نسبياً¹.

وأدت هذه الظاهرة من الناحية الاقتصادية إلى تفكيك البنيان الاقتصادى للدول النامية، ودليل ذلك هو عدم استجابة أحد القطاعين للتغيرات التى تطرأ على القطاع الآخر. ومن هنا يتضاءل أثر النمو فى القطاع المتطور نسبياً فى تحريك عجلات النمو فى القطاع التقليدى المتخلف².

كما تعجز السياسة النقدية والمالية عن أن تمارس أثراً يعتد به فى الأحوال الاقتصادية فى القطاع التقليدى فى البلاد النامية، نظراً لارتفاع نصيب الاكتفاء الذاتى من جملة النشاط الاقتصادى.

فالقطن الأولى إما زراعى متخلف لا يكفى حاجة السكان، وطبقاً لتقديرات البنك الدولى عام 1986 يستقطب هذا القطاع نحو 70% من القوة العاملة فى الدول النامية منخفضة الدخل، ونحو 44% فى البلدان متوسطة الدخل³، ويشكل الدخل الزراعى نسبة كبيرة من الدخل القومى، ويعتمد التصدير فيها بصفة أساسية على محصول واحد، ولذلك تعرف هذه البلاد ببلاد المحصول الواحد⁴. فعلى سبيل المثال: فقد بلغت صادرات مصر من القطن ومن بذرته حوالى 5.77% من مجموع الصادرات فيما بين 1890-1894، بينما بلغت قيمة صادرات القطن 3.80% عام 1930. وإما قطاع استخراجى يخصص للصادرات⁵، والقطاع الثانوى المتطور نسبياً

1 لما استردت الدول النامية استقلالها كان الهدف هو تغيير البنيان الاقتصادى والاجتماعى المتخلف لتحقيق إنطلاقة للاقتصاد القومى فى طريق التنمية ونتائج ذلك دائماً ما تظهر فى المدى الطويل

2 د/ محمد زكى شافعى. مرجع سابق، ص 43

3 د/ عبد الباسط وفا. نظرية الاقتصاد الدولى. مرجع سابق، ص 223

4 د/ رفعت المحجوب. الاقتصاد السياسى، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 1965، ص 224

5 تتميز صادرات الدول النامية بتزايد الخلل الهيكلى، حيث تتضاءل الأهمية النسبية لكل من السلع تامة الصنع والنصف مصنوعة، أمام تعاظم الأهمية النسبية للمواد الخام كالقطن الخام والبصل والوقود. حيث تشكل المواد نحو 57.6 من إجمالى حجم الصادرات المصرية. مما يعنى أن الجزء الأعظم من الهيكل التصديرى المصرى يخضع من حيث السعر والحجم لعوامل وظروف

يعتمد في آلياته ومعداته على الخارج.

ولذلك تحرص الدول المتقدمة دائماً على استغلال سيطرتها الاقتصادية على العالم النامي بإبقائه في حالة من التبعية الاقتصادية المستمرة، إذ تعمل على بقاء الدول النامية في حالة من التخلف الصناعي حتى تظل معيماً لا ينضب بما تحتاج إليه من المواد الأولية، وسوقاً رائجاً لتصريف الفائض من إنتاجها الصناعي¹ وعلى ذلك إما تصدر إليها تكنولوجيا تخدم أهداف تطوير القطاع الأولي، أو تكنولوجيا متخلفة، أو تكنولوجيا معقدة يصعب على الدول النامية استيعابها أو تكنولوجيا ملوثة للبيئة. مما يجعلها غير قادرة على بناء تكنولوجيا ذاتية مستقلة ومتطورة تمكنها من إنهاء حالة التبعية الاقتصادية أو التكنولوجية².

- كما تمارس الاستثمارات الأجنبية المباشرة نوعاً من التأثير السلبي على اقتصاديات الدول النامية من خلال استنزاف الموارد الاقتصادية للدولة المضيفة، والذي يتم من خلال عملية تحويل الأرباح والأجور والفوائد إلى الخارج، ودليل ذلك ما أحدثته الاستثمارات الأجنبية المباشرة في مصر خلال الفترة من عام 1980 وحتى عام 1991، حيث لوحظ أن قيمة تحويلات الأرباح والأجور والفوائد إلى الخارج في بعض السنوات كانت تزيد على قيمة رأس المال الداخل إلى مصر. ويوضح الجدول التالي نسبة تدفق الأموال إلى الداخل، وكذلك نسبة تدفقها إلى الخارج في شكل تحويلات أرباح أجور وفوائد إلى الخارج³

خارجية ليس في مقدوره السيطرة عليها. أنظر. البنك الأهلي المصري. النشرة الاقتصادية، عدد 4، مجلد 49، عام 1994، ص 406

- 1 حيث أدت الاستثمارات الأجنبية المباشرة من خلال الشركات والعاملين التابعين لها إلى ظهور طبقة أكثر ثراء، ذات ميول استهلاكية كبيرة على السلع المستوردة الأقل سعراً عن البديل المحلي، لما تتمتع به من إعفاءات ضريبية وجمركية وبالتالي زيادة كمية الواردات من السلع الاستهلاكية المستوردة من الخارج. د/ أحمد ماهر عبد الحميد عز. مرجع سابق، ص 183
- 2 د/ عبد الباسط وفا. نظرية الاقتصاد الدولي، مرجع سابق، ص 238
- 3 د/ أحمد ماهر عبد الحميد عز. مرجع سابق، ص 182

السنوات	التدفق للداخل	التدفق للخارج	نسبة التحويلات للخارج إلى رأس المال الأجنبي
1980	221	5.36	5.16%
1981	242	9.100	7.41%
1982	240	5.101	5.42%
1983	314	157	50%
1984	725	57.278	38%
1985	517.287	81.666	9.231%
1986	713.737	31.939	3.127%
1987	93.978	874	28.89%
1988	131.935	926	99%
1989	531.709	6.656	5.92%
1990	134.409	3.879	8.214%
1991	588.546	1.589	79.107%

وأما على المستوى الاجتماعي فتوجد ازدواجية من نوع آخر، حيث ينقسم المجتمع إلى فئة تتمسك بكيانه الوطني المستقل، وفئة ساذجة تتمسك وتمجد كل ما يأتي من الخارج،. فضلاً عن ارتباط الطبقة الغنية بأنماط استهلاك غربية ظاهر فيها أثر التقليد يضعها في ارتباط نفسى بكل ما هو أجنبي، حيث لوحظ ميل أصحاب الدخل المرتفعة إلى تقليد نمط المعيشة السائد في البلدان الأوروبية بالإسراف في شراء السلع الكمالية الحديثة والتي يغلب عليها الطابع المظهري¹. وبالتالي يتبدد جزء كبير من المدخرات الوطنية في مثل هذا النوع من الاستهلاك الترفي² بينما كافة أنواع الممتعات الكمالية لا يعرف الفقراء غالباً عنها شيئاً، لأن دخولهم تحدها ضروريات الحياة³.

ويمكن تفسير توجه وارتباط الطبقة الغنية بأنماط الاستهلاك الغربية إلى سيطرة عقدة النقص على المجتمعات النامية، وشيوع روح السلبية وحصر الثقة في

1 د/ على لطفى. دراسات في التنمية الاقتصادية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1998، ص 23

2 د/ سعد ماهر حمزه. مرجع سابق، ص 146

3 د/ البرت عشم عبد الملك. مرجع سابق، ص 262

كل ما هو أجنبي، فالثقة تامة في المنتجات الأجنبية، وفي الروح الريادية لرجال الأعمال الأجانب، بينما الثقة ضعيفة في المنتجات المحلية أو في رجال الأعمال الوطنيين، وهذا الاعتبار الاجتماعي يقود إلى مزيد من ضيق السوق المحلي وارتفاع الميل للاستيراد وبالتالي اختلال ميزان المدفوعات¹، وهذه المظاهر تشكل في حد ذاتها سبباً لاستمرار التبعية للخارج.

والحقيقة أن سيادة الضرائب الجمركية في الدول النامية ترجع إلى عدة عوامل اقتصادية، هي في ذاتها نتيجة للظروف السياسية والاجتماعية المحيطة بهذه الدول، فالاعتماد على التجارة الخارجية في تحقيق إيرادات ضريبية لتغطية العجز في الموازنة العامة، أو تكوين احتياطات من النقد الأجنبي لتمويل عجز ميزان المدفوعات، لهو أمر محمود في حالة عدم تنوع القاعدة الإنتاجية، ووجود منتجات محلية بديلة. أما ما وراء ذلك من الحالات فإن الاعتماد على الضرائب الجمركية ضار بالاقتصاد القومي سواء من الناحية الاقتصادية أو من الناحية الاجتماعية، فمن الناحية الاقتصادية، فإن الاعتماد على الضرائب الجمركية في تحقيق إيرادات ضريبية يعرض هذه الإيرادات للتذبذب نتيجة لما يطرأ على التجارة الخارجية من تقلبات، بالإضافة إلى أن هذه الإيرادات تتناقص بتناقص السلع المستوردة والتي تنتج بدائلها محلياً، ثم إن هذه الضرائب تتسم بعدم العدالة إلى حد بعيد خاصة حينما تفرض على السلع التي يستهلكها عامة الشعب²، وأخيراً فالضرائب الجمركية عرضة للتهرب نظراً لاتساع الحدود، وعدم توافر أجهزة الرقابة في معظم هذه الدول ففي مصر قدر أن الأهمية النسبية لمأموري الجمارك ذوى الكفاءة لا تتجاوز 40% من إجمالي قوة العمل الفعلية المنوط بها حصر ومحاسبة المجتمع الضريبي³.

1 د/ سعد ماهر حمزه. مرجع سابق، ص 112

2 د/ عبد الرحمن محمد جاب الله. تطور الحصيلة الضريبية في مصر خلال الفترة من 1880-

1952 رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1985، ص 143

3/ عبد الباسط وفا. نظرية الاقتصاد الدولي، مرجع سابق، ص 142

وتجدر الإشارة إلى أن النظام الضريبي المصري يكاد تجتمع فيه كل السمات والخصائص السابقة¹. أما المثالب الاجتماعية فتظهر عند فرض الضرائب الجمركية على السلع التي ليس لها مثيل في السوق المحلية مثل: الأدوية أو المواد التموينية اللازمة للاستهلاك المحلى الضرورى أو السلع الوسيطة اللازمة للإنتاج. ، فإن هذا الأمر يؤدي إلى ارتفاع أسعارها في السوق المحلى وارتفاع تكاليف الإنتاج، الأمر الذى يزيد من حدة الضغوط التضخمية فى الاقتصاد القومى.

المبحث الخامس

أثر النظام السياسى على النظام الضريبي

يلعب النظام السياسى دوراً مهماً في التأثير على معالم النظام الضريبي، حيث تعكس السياسة الضريبية الفلسفة الإيدلوجية لنظام الحكم السياسى السائد، ولذلك من الطبيعى والمنطقى أن تتأثر اتجاهاتها بطبيعة النظام السياسى والدستورى والإدارى القائم. فالنظام الضريبي ينشأ بقرارات سياسية، أى أن الضريبة تفرض بقرار سياسى، والسياسة الضريبية ليست سوى ثمرة قرارات سياسية للسلطة الحاكمة، بهدف تحقيق أهداف سياسية²، ومن ثم ينبغى لفهم أى سياسة ضريبية معرفة شكل الحكومات والمجالس التشريعية التى صممت من خلالها الضرائب، ولذلك فالعملية التى يتم من خلالها اختيار أعضاء السلطة التشريعية لها دور كبير فى اختيار النظام الضريبي فى كل دولة، فإذا كان دخول البرلمان قاصراً على أصحاب النفوذ (كرجال الأعمال) فسوف تمارس هذه الجماعات تأثيرها بدرجة أو بأخرى فى اختيار وتوجيه النظام الضريبي بما يحقق مصالحها حتى لو كان على حساب مصالح محدودى الدخل. الأمر الذى من شأنه أن يزيد من الاضطرابات والقلقل السياسية والاقتصادية والاجتماعية فى المجتمع³. لذا فالنظام السياسى

1 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. تكامل الكميات المالية والاقتصادية فى إطار سياسات التنمية،

مجلة الحقوق، جامعة الكويت السنة 11، العدد 2، يونيو 1978، ص 321

2 د/ عصام عبد القادر الشهابى. مرجع سابق، ص 228

3 د/ عبد الستار عبد الحميد. مرجع سابق، ص 244

يؤثر فى شكل الهيكل الضريبي ويؤثر فى مكوناته، وفى الأهمية النسبية لكل مكون داخله¹.

وتأثير النظام السياسى على النظام الضريبي وجد منذ قديم الزمن، وقد مس كلاً من الدول المتقدمة والمتخلفة. ويظهر هذا التأثير بوضوح إذا لاحظنا أن كلاً من الاقتطاع العام من الدخل القومى و تحديد قيمته وكيفية توزيعه واستعماله تثير مشكلات سياسية مهمة²، كما أن الأحداث السياسية المهمة لها انعكاسات على السياسة المالية، لما لها من تأثير على إمكانيات الإيرادات العامة، وما تحدثه من تغيرات فى قيمة و محل النفقات العامة.

وكذلك يشير الواقع بكل وضوح إلى أن كل نظام سياسي يمارس اختصاصات مالية، ويستشف من هذا الواقع وجود سلطة سياسية أعلى من السلطة النابذة عادة من الأحكام القانونية التي تحدد نظامه. وخير دليل على ذلك، أنه فى الدول الديمقراطية من حق أعضاء السلطة التشريعية إبداء الملاحظات على كافة بنود مشروع الموازنة العامة، من إيرادات ونفقات، وكذلك حق طلب إجراء التعديلات بالزيادة أو النقص، لكافة بنود مشروع الموازنة العامة. ولاشك أن هذا الحق المقرر للسلطة التشريعية يعدّ أمراً طبيعياً، وإلا كان اعتماد السلطة التشريعية للموازنة العامة غير ذي معنى.

ولكن على الرغم من ذلك، فإن دساتير معظم الدول تنص على ضرورة موافقة الحكومة على ما يقترحه أعضاء السلطة التشريعية من تعديلات، لأنها السلطة الوحيدة المسؤولة عن تحقيق التوازن بين نفقات وإيرادات الدولة، فوزير المالية له الحق فى الإطلاع على جميع القرارات التي يمكن اتخاذها من طرف الوزراء الآخرين والمتعلقة بالنفقات، فمن أجل السماح له بإنجاز عمله المالي اعترف له

1 د/ محمد خير أحمد العكام. مرجع سابق، ص 32

2 كما يمكن للسياسة المالية أن تمارس تأثيرها على الحياة السياسية من خلال تأثيرها على الأحداث السياسية ذات الأصل المالي أي الناتجة عن أسباب مالية و ضريبية كوطأة العبء الضريبي على الطبقات الفقيرة.

بامتيازات قانونية إشتق منها زيادة سلطته السياسية.

ويعتبر الفيلسوف الفرنسى شارل مونتيسكيو أول من لفت الانتباه إلى أثر النظام السياسى فى تحديد اتجاهات النظام الضريبي فى مؤلفه روح القوانين تحت عنوان " حجم الضرائب يتوقف على طبيعة الحكومة"، فهو يرى بأن الحكومة لها تأثير على النظام الضريبي، إذ فى ظل نظم الحكم الديمقراطي بإمكان الحكومة فرض ضرائب مرتفعة على الأفراد، وذلك مقابل الحرية التي يتمتع بها هؤلاء¹. أما فى ظل الحكم الاستبدادي فإن انعدام الحرية يكون مبرراً لتخفيف الأعباء الضريبية على الأفراد².

إلا أن الواقع الحالى قد أثبت عدم صحة ما ذهب إليه مونتيسكيو، فمن الملاحظ عملاً أن العبء الضريبي يختلف فى الدول الديمقراطية التي تتعدد فيها الأحزاب عن العبء الضريبي فى الدول الاستبدادية التي لا يوجد فيها سوى حزب واحد هو الحزب الحاكم، ولا يسمح فيها بالتداول على السلطة.

حيث يصعب فى حالة الدول الديمقراطية المتقدمة فرض أعباء ضريبية مرتفعة أو زيادة العبء الضريبي على أفرادها³، وذلك خوفاً من تناقص فرصة الحزب فى الوصول إلى السلطة أو فى الحفاظ عليها أو فى تناقص شعبيته، والدليل على ذلك أن ملامح التداخل بين الاعتبارات السياسية والسياسة المالية تظهر واضحة أثناء الحملات الانتخابية، ولاسيما عندما يأخذ البرنامج الانتخابي طابعاً مالياً. فتحرص الأحزاب المختلفة فى حملاتها الانتخابية على الابتعاد كل البعد عن الإشارة

1 د/ شريف محمد. السياسة الجبائية ودورها فى تحقيق التوازن الإقتصادي فى الجزائر. رسالة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبى بكر بلقايد، 2010، ص37

2 باهر محمد عتلم. مرجع سابق، ص 104

3 أصبحت الحرية السياسية وحق فرض الضرائب صنوان لا يفترقان، بحيث يمكن القول بأن فرض الضرائب من قبل ممثلى الشعب، قد بات جوهرياً فى وجود وممارسة الحرية السياسية فى المجتمع. انظر د/ المرسى السيد حجازى. النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الاسكندرية، 2004، ص 7

من قريب أو بعيد إلى أنها سوف تحاول علاج عجز الميزانية العامة من خلال رفع معدلات الضرائب، وإنما تركز جميعها في حملاتها الانتخابية على ترشيد الإنفاق الحكومي أو المطالبة بتخفيض الضرائب، أو إلغاء نوع معين من الضرائب، ولذلك يصمم النظام الضريبي في الدول الديمقراطية بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لغالبية أفراد المجتمع. وهنا تأخذ الاعتبارات الاقتصادية مكانها الطبيعي عند تصميم النظام الضريبي¹

وفي المقابل نجد أن الحكومات في الدول الدكتاتورية²، والتي تمارس نوعاً مزيفاً من الديمقراطية الشكلية، تحت ستار مجالس تشريعية شكلية لم تنتخب انتخاباً حراً بواسطة أفراد المجتمع³. فمثل هذه الحكومات لا تعبأ بالإرادة السياسية الحقيقية للشعب⁴، حيث يسهل عليها زيادة العبء الضريبي، بفرض ضرائب جديدة أو بزيادة معدلات القائمة منها. ويتحقق لها ذلك من خلال تقديم مشروعات بقوانين لزيادة الضرائب إلى المجالس التشريعية الشكلية⁵، لتحصل منها خلال فترة وجيزة - وتحت غطاء من المشروعية القانونية والدستورية - على موافقة شبه إجماعية،

1 د/ محمد خير أحمد العكام. مرجع سابق، ص 32

2 تستطيع الحكومات الاستبدادية أن تفرض ما تشاء من أعباء ضريبية مرتفعة، دون أن تخشى ردود أفعال المواطنين، وذلك بالنظر لما لديها من إدارة قوية ونظام بوليسي يمكنها من حصر المادة الخاضعة للضريبة بسهولة. فضلاً عن تبعية السلطة القضائية للسلطة التنفيذية، بما يمكنها من فرض عقوبات ثقيلة على المتهربين من دفع الضرائب.

3 تحولت الانتخابات البرلمانية في الدول المتخلفة إلى مناسبات للنفاق السياسي والاجتماعي، من أجل الحصول على مزايا خاصة أكثر من كونها عملية جادة لصناعة القرار السياسي، ولذلك أصبحت الانتخابات عملية مقاصدة، بيع وشراء لأصوات الناخبين من خلال أسلوب المقايضة إن لم يكن من خلال الدفع المباشر عدأً ونقداً

4 د/ عصام عبد القادر الشهابي. مرجع سابق، ص 229

5 أصبح البرلمان في اعتقاد معظم شعوب الدول المتخلفة ليس أكثر ولا أقل من ألية لتقديم الخدمات، ولذلك لا يرويه سلطة يحتاجونها لحماية مصالحهم الاجتماعية والوطنية. وتصبح هذه الحقيقة أكثر وضوحاً أيضاً من ناحية النخبة الحاكمة التي أصبحت تستخدم البرلمان كمجرد مكتب بيروقراطي لإدارة الشؤون التشريعية للبلاد، ولا تراه هيئة مستقلة لصنع القوانين أو لصناعة القرارات السياسية.

دون إجراء دراسات كافية أو وعية للآثار الاقتصادية والاجتماعية المحتملة لزيادة الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع.

-وقد يؤدي الوضع السابق إلى انخفاض الطاقة الضريبية للمجتمع على المدى الطويل من خلال عرقلة النشاط الاقتصادي الناتج عن انخفاض مستويات الناتج القومي الإجمالي أو مستويات التشغيل والاستثمار، وذلك لأن معدلات الضريبة إذا تجاوزت حداً معيناً تكون لها تأثيرات سلبية على الرغبة في العمل والإنتاج والاستثمار ومن ثم على الطاقة الضريبية للمجتمع. أي أنّ الفئة ذات التفوق السياسي تستعمل سلطتها المالية للمحافظة على سيطرتها في الدولة، سواء عن طريق السياسة العامة أو توجيه السياسة الضريبية صوب الأهداف السياسية الضيقة لأنظمة الحاكم، فيصاغ النظام الضريبي على نحو يسمح بتحقيق الأهداف الخاصة للنظام الحاكم¹.

مما يؤدي إلى تنامي الشعور لدى الأفراد بأن النظام الحاكم يسعى لمجد شخصي، من خلال انفراده بالرأى، وفرض ضرائب على نحو تنوء به مقدرة المواطنين. الأمر الذي يدفعهم إلى التهرب الضريبي، رغم ما قد يفرضه النظام الحاكم من أوامر ونواهي، ورغم استعانتة بكل أجهزة الدولة القمعية²، للوصول إلى الدخول والثروات، ورغم كل ذلك فإن العديد من الأفراد ينجحون في إخفاء المادة الخاضعة للضريبة. فيعود ذلك بالضرر على الاقتصاد القومي والمجتمع الذي

كلية الحقوق جامعة القاهرة

1 د/ محمد خير أحمد العكام. مرجع سابق، ص 32

2 ولذلك اعتقد تمام الاعتقاد بأن النظام السياسي في الدول الديكتاتورية نظام ضعيف، كامن خلف ستار من أجهزة الدولة القمعية، ويكمن هذا الضعف على سبيل المثال في عجز مثل هذا النظام السياسي على الفوز في انتخابات برلمانية نظيفة، ورفضه للتشارك في السلطة حتى مع مؤيديه، ولذلك نرى في معظم الدول النامية نفس الشخصيات التي تقبض على كراسي السلطة لمدد غير محدودة، الأمر الذي يؤدي بطبيعة الحال إلى بلوغ الفساد في تلك الدول مستويات بالغة الخطورة، حيث يصبح الفساد في تلك الدول فساداً بلا ضابط أو رابط.

يصبح فيه الفرد يفضل الاكتناز ما استطاع أن يكتنز¹. أما في الدول الديمقراطية فتعمل السياسة الضريبية على تحقيق الصالح العام للمجتمع في مختلف المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

- ولا يقتصر تأثير النظام السياسي على النظام الضريبي من ناحية حجم الضرائب المفروضة فقط، وإنما يمتد التأثير ليشمل نوعية الضرائب أيضاً، فمن الملاحظ أنه في الاقتصاديات المتقدمة ذات الحكومات الديمقراطية غالباً ما تسود ضريبة الدخل التصاعديّة، حيث تمثل أكثر من 65 % من الإيرادات الضريبية، وترجع أهمية ضرائب الدخل التصاعديّة في هذه الدول إلى ارتفاع مستوى الدخل فيها، مما يسمح باقتطاع جزء منها دون المساس بالمستوى الاجتماعي للأفراد، إضافة إلى أن وجود مبدأ الاقتراع العام والتصاعد الضريبي، مما يسمح بإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة، وإلقاء الجزء الأكبر من العبء الضريبي على الطبقات الغنية².

أما في الدول المتخلفة ذات الحكومات الاستبدادية، فتمثل ضرائب الدخل نسبة منخفضة لا تتجاوز في العادة 15% من الإيرادات الضريبية. بينما تمثل الضرائب على الإنفاق نسبة مرتفعة من الإيرادات الضريبية³، مما يمكن الحكومات من الحصول على الموارد المالية اللازمة دون الحاجة إلى فرض ضرائب مرتفعة على الدخل.

1 تعرضت مصر في ستينيات القرن العشرين عقب قرارات التأميم إلى حالة من عدم الاستقرار والرغبة في إخفاء الأموال خشية النظام الحاكم والذي كانت لديه الرغبة الأكيدة في مصادرة رؤوس الأموال بإسم الاشتراكية، حيث وصلت أسعار الضرائب في بعض الأحيان إلى 121% في الوقت الذي كانت فيه مصر في أشد الحاجة إلى تكاتف الجهود في سبيل دفع عجلة التنمية الاقتصادية. / أحمد ماهر عبد الحميد عز مرجع سابق، ص 161

2 د/ عصام عبد القادر الشهابي. مرجع سابق، ص 229

3 يعود تفضيل الدول النامية للضرائب غير المباشرة إلى انخفاض مستوى الدخل فيها، وضعف كفاءة الإدارة الضريبية لديها، وسهولة تحصيل وجباية الضرائب غير المباشرة، فضلاً عن سيطرة طبقة غنية أو طبقة جديدة على الحكم، تتمتع بدخول مرتفعة فتجد أنه ليس من مصلحتها فرض ضرائب تصاعديّة مرتفعة على الدخل. د/ باهر محمد عتلم، مرجع سابق،

كما يتأثر النظام الضريبي بالشكل الدستوري للدولة. فالنظام الضريبي فى الدول الفيدرالية يختلف عن النظام الضريبي فى الدول الموحدة، ففى الدول الأولى نجد نظاماً ضريبياً متعدد المستويات، مما يستدعى ضرورة التنسيق الضريبي على المستويات الحكومية المختلفة، لمنع الإزدواج الضريبي، أو التخفيف من حدته ويأخذ التنسيق عادة تحديد أنواع الضرائب الأكثر ملاءمة لكل مستوى من

المستويات. أما فى الدول الموحدة أو ذات البرلمان الواحد لا يوجد مثل هذا التمايز فى النظام الضريبي، وإن بدأت بعض الدول تعطى للوحدات المحلية حق فرض بعض الضرائب تطبيقاً لنظام الإدارة المحلية¹.

ويتأثر النظام الضريبي بطبيعة العلاقات السياسية بين الدول، فالسيطرة الأجنبية وما يترتب عليها من تبعية سياسية يمنع الدولة التابعة من وضع سياسة ضريبية مستقلة عن الدول المهيمنة عليها²، حيث تعمل الدولة الأجنبية جاهدة على تخفيف العبء الضريبي على استثماراتها، وذلك بإزالة كل الصعوبات والعقبات التي تواجه رأسمالها المستثمر في تلك الدول³، ولذلك فكلما نجحت الدول النامية من التخلص من التبعية السياسية للخارج، كلما أمكنها تنقية نظامها الضريبي من القيود وعيوب التبعية السياسية⁴

1 د/ محمد خير أحمد العكام. مرجع سابق، ص 32
2 فقد أدت تبعية مصر للباب العالى التركى إلى سريان معاهدات الامتيازات الأجنبية والمعاهدات التجارية على مصر. وقد شكلت هذه الامتيازات قيوداً حقيقياً على حرية مصر فى فرض الضرائب المباشرة على المقيمين على أراضيها من الأجانب، أو فرض ضرائب غير مباشرة على التجارة الخارجية.
انظر د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. د/ ماهر ظاهر بطرس. التشريع الضريبي، قانون رقم 91 لسنة 2005/ طبعة 2005، ص 11

3 بل قد يصل الأمر إلى أن تحظى رؤوس الأموال الأجنبية واليد العاملة فى حالات السيطرة الاقتصادية القصوى بإعفاءات خاصة مؤقتة، أو دائمة وذلك تشجيعاً لها على استمرار الأنسياب للمساهمة فى التنمية الاقتصادية. راجع د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 170
4 تمكنت مصر عن طريق التمسير والتأميم من تخليص رأس المال من السيطرة الأجنبية. ففى 26 يوليو 1956 أممت مصر شركة قناة السويس، ثم لجأت فى يناير 1957 على أثر العدوان

وأقرب الأمثلة على ذلك هو ما حدث في مصر قبل عام 1937، حيث كانت مقيدة بالالتزامات الأجنبية التي كانت تمنعها من فرض الضريبة على دخول الأجانب المقيمين بها إلا بموافقة الدول صاحبة الامتيازات هو الشيء الذي لم يكن يحدث، ومن ثم لم يكن في مقدور مصر أن تتوسع في فرض الضرائب المباشرة¹. ولم يتغير هذا الوضع إلا منذ تاريخ 8 / 5 / 1937 بإبرام معاهدة مونترية بسويسرا والتي استردت مصر بناء عليها كامل سيادتها في فرض الضرائب على سائر المقيمين بأراضيها مصريين وأجانب²، كما تم الاتفاق على إلغاء المحاكم المختلطة بعد اثنتي عشرة سنة، وبالفعل ألغيت في 14 / 10 / 1949، وأعقب ذلك صدور قوانين الضرائب التي تسرى على الجميع دون أي استثناء³.

كما أن وجود علاقات سياسية متميزة بين مجموعة من الدول تجعلها تتعامل فيما بينها بمعاملة ضريبية متميزة، كدول الكومنولث البريطاني، أو الدول الفرانكوفونية، أو دول السوق الأوروبية المشتركة حيث تتبع كل مجموعة من هذه الدول أكثر من سياسة ضريبية واحدة فيما يتصل بالتجارة الخارجية وسياسة ضريبية مخففة فيما بينها، وسياسة ضريبية عادية فيما بينها وبين الدول الأخرى.

ومما سبق يتضح أن الاعتبارات السياسية تلعب دوراً مهماً في تحديد ورسم السياسة الضريبية، يفوق أحياناً أهمية الدور الذي تلعبه الاعتبارات الاقتصادية أو المالية في تنظيم الاستقطاع الضريبي، أو كيفية تحديد الآثار التوزيعية له سواء

الثلاثي إلى تمصير البنوك وشركات التأمين والوكالات الأجنبية، وذلك نظراً لأهميتها للاقتصاد القومي، ثم جاءت حركة التأمين الواسعة ابتداء من يوليو 1961 ثم في أغسطس ونوفمبر 1963 ومارس 1964، فخلصت الاقتصاد القومي بصفة نهائية من سيطرة رؤوس الأموال الأجنبية. د/ رفعت المحجوب. الاقتصاد السياسي، مرجع سابق، ص 251

1 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 171

2 د/ عبد الباسط وفا. المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لاحكام قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، مطبعة فجر الاسلام. 2007، ص 4

3 د/ نيفين عصمت عبد الكريم. التعاون الضريبي الدولي من أجل مكافحة التهرب الضريبي في إطار العولمة والتجارب الالكترونية، القاهرة، 2010، ص 360، ص 361

على المستوى الفردي أو على المستوى القومي، ولذلك فإن نجاح أو فشل السياسة الضريبية في تحقيق أهدافها، إنما يتوقف على طبيعة وفلسفة النظام السياسي الحاكم، أو على طبيعة الظروف السياسية غير المناسبة التي تعمل في ظلها السياسة الضريبية.

المبحث السادس

أثر النظام الاقتصادي على النظام الضريبي

يعتبر النظام الضريبي جزءاً من النظام المالي، وهذا الأخير بدوره جزء من النظام الاقتصادي، أي أن علاقة النظام الضريبي بالنظام الاقتصادي هي علاقة الجزء بالكل، ولا يوجد النظام الضريبي في فراغ بل يوجد ضمن نظام اقتصادي واجتماعي وسياسي معين، ويقتضي ذلك اختلاف النظام الضريبي من دولة إلى أخرى تبعاً لاختلاف طبيعة النظام الاقتصادي القائم في الدولة، كما يتغير النظام الضريبي في الدولة الواحدة عبر الزمن مع تغير أوضاعها الاقتصادية، ولذلك تتحكم البيئة والبنية الاقتصادية للمجتمع بقدر واسع في قرار اختيار النظام الضريبي الملائم لتحقيق أهداف المجتمع¹.

يقوم النظام الضريبي على أساس المعطيات التي تشكل النظام الاقتصادي ويرتب على كون النظام الضريبي جزءاً من النظام الاقتصادي ضرورة حدوث نوع من الانسجام والتوافق بين السياسة الضريبية ومختلف أشكال السياسات الاقتصادية، والنقدية، والمالية والتجارية، وتعتبر الضريبة متغيراً اقتصادياً تستعملها الدولة كأداة للمساهمة في تحقيق أهداف النظام الاقتصادي، وكأداة للضبط الاقتصادي، ويعتبر النظام الضريبي دالة لمتغيرين أساسيين هما: -
- نوع النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد، من حيث كونه رأسمالياً أم اشتراكياً،
- درجة التنمية الاقتصادية معبراً عنها بمعدل وطبيعة النمو الاقتصادي من

1 د/ السيد عطية عبد الواحد. السياسة المالية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، دراسة مقارنة بالفكر الإسلامي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 1991، ص 83

حيث التعبير عن اقتصاد متقدم أو اقتصاد متخلف أو نامي.

يتضح مما سبق وجود علاقة عضوية بين النظام الاقتصادي والنظام الضريبي لذا فإن أي مراجعة في النظام الاقتصادي تستدعي بالضرورة مراجعة في النظام الضريبي

ومن المعلوم أن النظام الاقتصادي مختلف في الاقتصاد الرأسمالي عنه في النظام الاشتراكي. ولهذا يتعين أن نميز بين أثر هذين النظامين على النظام الضريبي وذلك على النحو التالي:

1- أثر النظام الاقتصادي الرأسمالي على النظام الضريبي

ظهر النظام الرأسمالي كنظام اقتصادي بعد انهيار النظام الإقطاعي الذي ساد دول أوروبا في القرون الوسطى، ويقوم هذه النظام على عدد من الدعائم الأساسية تتلخص في الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، وأن إدارة النشاط الاقتصادي تخضع لقوى السوق، وأن الباعث والمحرك للنظام هو تحقيق أقصى قدر من الربح¹.

ويتمثل الهدف التقليدي للنظام الضريبي في المجتمعات الرأسمالية في تحرير جزء من الموارد الاقتصادية في المجتمع من إشباع الحاجات الخاصة لإشباع الحاجات العامة، ولكن مع التطور الاقتصادي لم يعد دور الدولة في تلك المجتمعات قاصراً فقط على إشباع الحاجات العامة بل امتد دور الدولة لتحقيق العديد من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية سعياً لتحقيق الاستقرار الاقتصادي، وأصبح تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية ضرورة حتمية، وبدون هذا التدخل قد تتعرض اقتصاديات الدولة إلى مشاكل عديدة مثل التضخم والركود وعدم الاستقرار² مما استدعى ضرورة تعديل الفنون الضريبية المستخدمة بما يجعلها تتفق والأوضاع

1 د/ السيد عبد المولى. المالية العامة، دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، 1991، ص 432

2 د/ حازم البيلاوي، دور الدولة في الاقتصاد، دار الشروق، القاهرة، 1998، ص 9.

الجديدة¹، وبصورة أكثر توضيحاً فإن النظام الضريبي في المجتمعات الرأسمالية يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

1- إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع وبما يتفق مع أيديولوجيات المجتمع، بالإضافة إلى توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد توزيعاً عادلاً يرتضيه غالبية أفراد المجتمع. وتتدخل الدولة في المجتمعات الرأسمالية من خلال نظامها الضريبي في تعديل توزيع السوق للدخول والثروات بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية.

كما أصبحت العدالة الضريبية ليست فقط أحد مبادئ النظام الضريبي بل هدفاً يسعى النظام إلى تحقيقه، وأصبح الاعتماد على الضرائب التصاعدية على مجموع الدخل الشخصي والتوسع في منح الإعفاءات العائلية والشخصية مكاناً بارزاً في تحقيق العدالة.

2- يمارس النظام الضريبي في الدول الرأسمالية دوراً مهماً في تحقيق النمو الاقتصادي من خلال توجيه الموارد الاقتصادية في اتجاه الأنشطة الاقتصادية التي تساهم بفاعلية في تحقيق النمو الاقتصادي.

3- يمارس النظام الضريبي في المجتمعات الرأسمالية دوراً هاماً في تحقيق الاستقرار الاقتصادي بهذه المجتمعات والتي تعاني بطبيعتها من ظاهرة التقلبات الاقتصادية، حيث يتذبذب النشاط الاقتصادي بين رواج وانكماش، فإذا لم يتم مواجهة هذه التقلبات من خلال أدوات السياسة الاقتصادية فسوف ينتاب الاقتصاد القومي ظاهرة عدم الاستقرار الاقتصادي، وسوف ينعكس بالعديد من الآثار السلبية على معدل النمو الاقتصادي، ولذلك أصبح تحقيق الاستقرار الاقتصادي عند مستوى

1 د/ يونس البطريق، د/ عبد العزيز السوداني. البناء الضريبي، مدخل تحليل نظم، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1995، ص 205 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. المالية العامة، 2015، ص 102 كذلك د/ أحمد محمد حمدي الرزاز. مدى تأثير الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية في صياغة نظام الضرائب، دراسة تطبيقية على مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009، ص 7، 8

مرتفع من التوظيف أحد الأهداف المهمة التي تسعى الدول الرأسمالية إلى تحقيقها من خلال نظامها الضريبي. ولتحقيق هذه الأهداف السابقة يتميز النظام الضريبي في إطار النظام الرأسمالي بخصائص معينة تؤهله إلى تحقيق الأهداف السابقة. وتتمثل هذه الخصائص في:-

أ- ارتفاع معدل الاقتطاع الضريبي، حيث توسعت الدولة في فرض الضرائب على الدخل والثروات وزادت حصيلتها، حتى أصبحت تشكل أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة¹ فضلاً عن سيطرة الملكية الخاصة على أدوات الإنتاج وضآلة حجم المشروعات العامة. وحتى بالنسبة للمشروعات العامة، فإن الدولة تحصل على جزء مهم من الإيرادات المحققة بها عن طريق الضرائب نظراً لأنها تتمتع بالاستقلال المالي والقانوني².

ب- ازدياد أهمية الضريبة على الدخل في المجتمعات الرأسمالية المتقدمة، فنتيجة تقسيم العمل في المجتمعات الرأسمالية الصناعية زادت أهمية الدخل النقدي، مما سهل من إمكانية فرض الضريبة عليه، خاصة إذا كان صاحبه يحصل عليه عن طريق شخص آخر كشركة. مما يسهل من فرص الرقابة على هذه الدخل وفرض الضريبة عليها. وتجدر الإشارة إلى أن مجموع الدخل الموزعة بواسطة الشركات في كل من الولايات المتحدة وبريطانيا تبلغ نسبة 85% من مجموع الدخل، ومن ثم لا توجد فرصة للتهرب إلا في حدود 15% أو أقل من الدخل التي يحصل عليها أصحابها³.

ج- تتميز الأنظمة الرأسمالية المتقدمة بتنوع الأنشطة الاقتصادية وتعدد المعاملات التجارية، الأمر الذي يعطى الفرصة لزيادة الدخل الموزعة على أوجه الإنفاق المختلفة، مما يستدعي زيادة أهمية الضرائب على الإنفاق خصوصاً في

1/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 437

2/ د/ ماهر ظاهر بطرس. دور الميزانية في تمويل الاستثمارات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1988، ص 462

3/ راجع د/ باهر محمد عتلم. مرجع سابق، ص 106

الدول التي يسهل فيها التهرب من الضريبة على الدخل. ففي فرنسا مثلاً تبلغ نسبة الدخل الموزعة عن طرق الشركات نسبة 60% من مجموع الدخل، ولهذا فتزداد نسبة التهرب في نسبة 40% المتبقية من الدخل

د-تتبع معظم المشروعات داخل النظام الرأسمالي أساليب محاسبية حديثة ومتطورة مما يسهل فرض الضريبة عليها، وغالباً ما تكلف هذه المشروعات بتحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنع، وتوريدها إلي السلطات الضريبية

2-أثر النظام الاقتصادي الاشتراكي على النظام الضريبي

تقوم فلسفة النظام الاشتراكي على تملك الدولة لكافة عناصر الإنتاج بهدف تحقيق المصلحة العامة وليس المصلحة الخاصة. وأن ادارة النشاط الاقتصادي يقع على عاتق الدولة وفقاً لخطة اقتصادية واجتماعية شاملة وآمرة¹. ويأخذ هذا النظام في التطبيق العملي صوراً مختلفة تتراوح بين التطرف إلى اليسار أو التطرف إلى اليمين، وقد يخلط البعض بين مفهوم الاشتراكية والشيوعية إلا إنهما مختلفان تمام الاختلاف، فالشيوعية فكرة نظرية بحتة من الصعوبة تطبيقها عملاً، ولكنها ظلت في كتابات كارل ماركس، أما الاشتراكية فإنها تمثل مفهوماً تطبيقياً اعتنقته العديد من الدول كنظام اقتصادي، فالاشتراكية مذهب اقتصادي وسياسي. يقوم على معارضة النظام الرأسمالي، ويتميز النظام الاشتراكي بمجموعة من الخصائص والسمات أهمها ما يلي:-

1- زيادة الوزن النسبي للمشروعات العامة داخل الاقتصاد القومي بالمقارنة

بالمشروعات الخاصة، وينعكس ذلك في زيادة نسبة ما تنتجه المشروعات التي تملكها وتديرها الدولة بصورة مباشرة إلى إجمالي الناتج القومي. ومن ثم تغيرت وظيفة الدول، حيث أصبحت لها السيطرة الكاملة على النشاط الاقتصادي والاجتماعي

1 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 438

في الكثير من المجتمعات، واختفى في هذا النموذج النشاط الفردي إلى حد كبير¹

2- تتخذ هذه الاقتصاديات من التخطيط أسلوباً للقيام بكافة الأنشطة الاقتصادية سعياً لتحقيق أهداف المجتمع، والتي تعكس المصلحة الجماعية، ويتولى إعدادها وتنفيذها جهاز التخطيط، حيث يتم تحديد حجم الموارد الموجهة لكل قطاع من قطاعات الاقتصاد القومي ولكل نشاط من أنشطته، وتكون أثمان مختلف السلع والخدمات محددة من قبل جهاز التخطيط

3- يتم استخدام التخطيط المالي إلى جانب التخطيط العيني، فالتخطيط المالي هو التعبير النقدي عن للتخطيط العيني، وكلاهما وجهان لخطّة واحدة²، وبالتالي فهي تتأثر متأثراً مباشراً بأي تغير يحدث في الخطط العينية، ويستخدم التخطيط المالي في توزيع استخدام الموارد النقدية بما يتفق مع رغبات المخطط في توزيع الناتج القومي بين إشباع الحاجات العامة وإنتاج السلع الاستثمارية، فضلاً عن تحديد الأجور والأسعار وتحديد مستوى كل من الادخار والاستثمار³

4- يتم توجيه الموارد بين القطاعات والأنشطة المختلفة وفقاً لأولويات الخطّة وكما يحددها جهاز التخطيط وليس اعتماداً على تفضيلات المستهلكين، ولكن هذا لا يعني إهمال هذه التفضيلات تماماً بل يتم أخذها في الحسبان عند تحديد أولويات إنتاج السلع والخدمات، ولكن بطريقة مختلفة عما يحدث في الاقتصاديات الرأسمالية، حيث تأخذ تفضيلات المستهلكين في الحسبان، ولكن في نطاق ما لا يتناقض مع المصلحة العامة، وبما يتفق مع الأهداف القومية التي تعكسها رغبات المخطط.

في ظل الخصائص السابقة التي تتمتع بها الاقتصاديات الاشتراكية تصبح دخول الأفراد صورة من صور النفقات العامة، وكل نفقات الأفراد صورة من صور

1 د/ عبد المطلب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية تحليل جزئي، مكتبة زهراء الشرق، القاهرة، 1997 ص 23

2 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 46

3 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 438

الإيرادات العامة، فغالباً ما تختلط فكرة الموارد العامة بفكرة الجباية فى الدول الاشتراكية¹، وذلك لأن ثمن بيع المنتجات والخدمات العامة فيها يميل إلى أن يكون جباية عامة². ومن ثم فإن قدرة الدولة فى النظام الاشتراكي على تحديد أثمان عوامل الانتاج، تحل محل قدرة الدولة فى النظام الرأسمالى على فرض الضرائب والرسوم المختلفة. وبالتالي ينخفض دور الضريبة فى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية إلى أدنى مستوى، إلا أن النظام الضريبي يتبقى له دور ولو محدوداً فى تحقيق أهداف المجتمع داخل هذه الاقتصاديات. ويتضح ذلك مما يلي:

أ- يمكن استخدام الضريبة فى هذه المجتمعات كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات، وبما يسمح بتحقيق التوازن بين العرض والطلب، وبما يتناسب فى نفس الوقت مع تفضيلات المستهلكين ودون الإخلال بتفضيلات المخطط³

ب- قيام الضريبة بالدور الذى يقوم به سعر الفائدة فى الاقتصاديات الرأسمالية كثمن لرأس المال، وكمنظم لكيفية توزيع العنصر النادر على الاستخدامات المختلفة⁴

-الاعتماد على الضريبة فى امتصاص الجزء الأكبر من الدخول التى لا يقابلها إنتاج متاح فى السوق مما يقلل من الاتجاهات التضخمية.

-تسمح الضرائب بتوزيع دخول إسمية مرتفعة يعاد اقتطاعها بواسطة الضرائب بدلاً من توزيع دخول منخفضة معفاة من الضريبة⁵

- التوسع فى تطبيق اللامركزية الاقتصادية فى إدارة المشروعات الاقتصادية

1 د/ عصام عبد القادر الشهابى. مرجع سابق، ص 241

2 د/ أمين عبد الفتاح سلام. السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة العربية، 1970، ص 238

3 وتستخدم الضريبة فى هذه الحالة كأداة للتوجيه الاقتصادى والاجتماعى، أكثر منه كأداة مالية لتمويل برامج الإنفاق العام الحكومى.

4 د/ باهر محمد عتلم. مرجع سابق، ص 110

5 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 232

العامة، والتي تتمتع بنوع من الاستقلال المالى والإدارى وبالشخصية القانونية¹ فتستخدم الدولة الضريبة فى مواجهة هذه المشروعات لكى تحصل منها على جزء من أرباحها، ولكى تراجعها فى تنفيذها للالتزامات الملقاة على عاتقها²

كلية الحقوق جامعة القاهرة

1 ترتب على الأخذ بمبدأ وحدة الذمة المالية بين الدولة ومشروعاتها العامة نتائج خطيرة، تمثلت فى أن هذه المشروعات لم تعد تعبأ بالإدارة المالية والإنتاجية السليمة، مادام أن كل عجز فى حساباتها يتم تغطيته باعانات من الموازنة العامة، ولم يكن أمام الدول الاشتراكية غير التوجه نحو الأخذ بالامركزية الاقتصادية فى إدارة وتنظيم مشروعات القطاع العام.

2 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 440

الفصل الثانى

العبء الضريبي

تمهيد

يذهب كثيرون إلى ضرورة زيادة نسبة الاقتطاع الضريبي فى الدول النامية لتمويل الجهاز الانتاجى فيها، وقد يبدو لأول وهلة أن حصيلة الضرائب معين لا ينضب، ويمكن للدولة بما لها من سلطة وقدرة أن تلجأ إليه كلما احتاجت إلى أموال لسد احتياجاتها التمويلية. إلا أن الأمر ليس بهذه السهولة، فقدرة الدولة وهى بسبيل تجميع مواردها المالية، سواء بفرض ضرائب جديدة أو بزيادة الموجود منها بالفعل. يقابلها التزام جدى بضرورة مراعاة المقدرة التكلفة للاقتصاد القومى، وتعين الضغط الضريبي بالقدر الذى لا يمس اعتبارات العدالة والاستقرار الاجتماعى والسياسى فى المجتمع. فضلاً عن المحافظة على مستوى المعيشة للأفراد. فزيادة الضرائب لا يمكن أن تكون بلا حدود.

وسوف نتناول فى هذا الفصل دراسة حجم الطاقة الضريبية للمجتمع، وتحديد أقصى قدر ممكن يتعين اقتطاعه دون تجاوز للحدود الاقتصادية والمالية، ودون مساس بالاعتبارات السيكولوجية والسياسية لدى الممولين. ولذا سوف نقسم دراستنا لهذا الفصل إلى المباحث التالية:-

المبحث الأول: المقدرة التكلفة القومية.

المبحث الثانى: المقدرة التكلفة الفردية.

المبحث الثالث: الضغط الضريبي الأمثل

المبحث الرابع: خصائص النظام الضريبي المصرى

المبحث الخامس: نماذج لبعض الموارد الاقتصادية المهذرة والطاقات المعطلة

المبحث السادس: رؤية مقترحة لزيادة الإيرادات الضريبية وترشيد الانفاق

كافية الحقوق
جامعة القاهرة

المبحث الأول

المقدرة التكلفة القومية

تستعمل الكثير من المصطلحات لبيان وفهم العلاقة الموجودة بين الإيرادات الضريبية والدخل القومي الإجمالي. فيطلق عليها البعض مسمى الضغط الضريبي، كما هو الحال عند منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OCDE، بينما يطلق عليه البعض الآخر مصطلح مستوى الجباية الضريبية. كما هو الحال لدى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بفرنسا، وفي مصطلح ثالث يسمى معدل الاقتطاع الإجباري. أى العبء الذى يحدثه الاقتطاع الضريبي على الاقتصاد القومي. إلا أننى أفضل استخدام مصطلح المقدرة التكلفة القومية معبراً عنها بحجم الطاقة الضريبية للمجتمع.

وأياً كانت التسميات، فإن الطاقة الضريبية أو الضغط الضريبي، يعتبر مؤشراً للتقدير الكلى للضرائب على مستوى الاقتصاد القومي، ويعد من أهم المؤشرات الكمية المستخدمة لتقييم النظم الضريبية¹. كما يرتبط موضوع الطاقة الضريبية بالعديد من الموضوعات التى تدخل فى اهتمام علم المالية العامة بدرجة كبيرة، وتتمثل هذه الموضوعات فى العدالة الضريبية والتهرب الضريبي.

وتساعد دراسة حجم الطاقة الضريبية فى التعرف على الإمكانيات المتاحة للاقتطاعات الضريبية للوصول إلى أكبر حصيلة ضريبية ممكنة دون إحداث ضرر فى الاقتصاد القومي أو دون إلحاق الضرر بالأفراد. والوقوف عند المستوى الذى ينبغى أن يكون عليه الضغط الضريبي. بحيث لا تفرض ضرائب جديدة أو ترفع أسعار الضرائب الحالية². أو من حيث إختيار الأسعار المناسبة أو البحث عن الأوعية الممكنة التى يفترض أن تفرض عليها الضرائب.

1 وزارة المالية المصرية. الضغط الضريبي، دراسة مقارنة للإيرادات الضريبية بالدول العربية.

مصلحة الضرائب على المبيعات، الإدارة العامة للبحوث المقارنة، 2012 ص 2

2 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 158

- الطاقة الضريبية للمجتمع

الطاقة الضريبية هي قدرة الدولة على اقتطاع جزء من الناتج القومى عن طريق الضرائب والرسوم دون الإضرار بالمقدرة الإنتاجية القومية¹. فالطاقة الضريبية (أو الضغط الضريبى) تعبر عن أقصى قدر من الأموال يمكن للدولة الحصول عليه من خلال الضرائب والرسوم، دون تعد للحدود الاقتصادية والمالية أو المساس بالاعتبارات النفسية والسياسية لدى الممولين². وهو ما يعنى أن فكرة المقدرة التكلفة هي فكرة إنسانية واقتصادية معاً³

ويعبر الضغط الضريبى الإجمالى أو القومى عن نسبة الاقتطاع الضريبى منسوبة إلى الناتج المحلى الإجمالى⁴. فالضغط الضريبى يعكس حقيقة ما يتحمله الإقتصاد القومى والأفراد من ضرائب. وهو بمثابة معيار لمدى كفاءة سياسة التنمية الاقتصادية للدول⁵. ومن ثم فإن الحكم على مدى توازن هذه الطاقة منوط بمدى تساوى الضرائب الفعلية المحققة، بالقيمة الضريبية الممكنة أو المحتملة. وذلك بقسمة حصيلة الضرائب الفعلية المحققة على الحصيلة الضريبية الممكنة، فإن ابتعد خارج القسمة نزولاً أو صعوداً عن الواحد الصحيح يبين قدر عدم التوازن⁶. وقد طبق خبراء البنك الدولى هذا المعيار على 44 دولة نامية واستنتجوا عدم توازن الجهد الضريبى للبلدان النامية وإمكانية زيادة هذه الطاقة الضريبية فى

- كلية الحقوق
جامعة القاهرة
- 1 د/ السيد عبد المولى. المالية العامة، مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية. دار النهضة العربية، 2003، ص120
 - 2 د/ حمدية زهران. مرجع سابق. ص 209
 - 3 د/ رفعت المحجوب. المالية العامة، دار النهضة العربية، 1975، ص287
 - 4 ويعرف أيضاً بأنه العلاقة بين إجمالى الإيرادات الضريبية المحصلة " لحساب الدولة والجماعات المحلية بما فى ذلك الاقتطاعات الإجبارية من طرف صناديق الضمان الإجتماعي " والناتج المحلى الإجمالى للدولة
 - 5 وزارة المالية المصرية. الضغط الضريبى، دراسة مقارنة للإيرادات الضريبية بالدول العربية. مصلحة الضرائب على المبيعات، الإدارة العامة للبحوث المقارنة، 2012، ص4
 - 6 د/ عصام عبد القادر الشهابى. مرجع سابق، ص326

بعض الدول النامية¹

ومن التعريف السابق للطاقة الضريبية يمكن أن نفسر اهتمامنا بدراسة موضوع الطاقة الضريبية في هذا البحث، بأنه محاولة التوصل إلى الأسعار الضريبية المناسبة أو البحث عن الأوعية الممكنة، التي يفترض أن تفرض عليها الضرائب، بهدف الحصول على أكبر حصيلة ضريبية بدون أو أقل ضرر ممكن.

-وقدرة الاقتصاد القومي على تحمل الأعباء العامة تتمثل في الفارق بين الإنتاج والاستهلاك. وهذا الفارق هو الذي تدفع منه الأعباء العامة، ولكن هذا الفائض من الدخل القومي يدخر ويستثمر. وبذلك قد يكون لحصول الدولة عليه لتغطية الأعباء العامة تأثير على التكوين الرأسمالي للمجتمع وإبطاء لعملية التنمية، وهذا القول يمكن الرد عليه بأن هذه النتيجة المتعلقة بالتكوين الرأسمالي إحصائية، خاصة إذا استخدمت المبالغ التي تحصل عليها الدولة في استثمارات أو استخدامات أكثر إنتاجية مما لو تركت للأفراد.

فقدرة الاقتصاد القومي على استيعاب العبء الضريبي تتمثل في ذلك الجزء من الدخل القومي الذي يمكن سحبه وتخصيصه للأغراض العامة دون ضغوط أو آثار سلبية من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية. وعادة ما تتم التفرقة بين ما يعرف بالفائض الفعلي والفائض الممكن تحقيقه.

والفائض الفعلي هو عبارة عن الفرق بين الإنتاج الفعلي والاستهلاك الفعلي وهو ما يعرف بالادخار. أما الفائض الممكن تحقيقه فهو: عبارة عن الفرق بين الإنتاج الممكن تحقيقه بالاستغلال الأمثل للموارد في ظل ظروف طبيعية وتكنولوجية معينة وبين ما يعد استهلاكاً ضرورياً.

والمفروض أن تعتمد المقدرة التكلفة القومية على الفائض الممكن وليس على الفائض الفعلي، وغالباً ما يكون هناك فرق بين الفائض الممكن والفائض

1 د/ صلاح زين الدين. مرجع سابق، ص 50

الفعلى، ووجود مثل هذا الفارق يدل على أن الاقتصاد القومى يعانى لا محالة من ضياع وتبديد للإمكانيات، ومن مظاهر هذا التبديد هروب رؤوس الأموال الوطنية للخارج. وتبذير حصيلة الدولة من العملات الأجنبية. والاستهلاك البذخى والبطالة المقنعة، والطاقات الإنتاجية المعطلة فى المجتمع.

وتجدر الإشارة إلى أن سحب هذا الفارق بين الفائض الممكن والفائض الفعلى وتخصيصه لأغراض أكثر نفعاً يتطلب تغييراً جذرياً فى الإنتاج والتوزيع. وفى إطار دراستنا لموضوع الطاقة الضريبية وصلتها بالإيرادات الضريبية سوف نقسم هذا المبحث إلى المطالب التالية:

المطلب الأول:-العوامل التى تؤثر فى الطاقة الضريبية القومية.

المطلب الثانى:- حدود الطاقة الضريبية فى البلدان النامية.

المطلب الثالث:- أسباب مشكلة الموارد المهدرة والطاقات المعطلة.

المطلب الأول

العوامل التى تؤثر فى الطاقة الضريبية القومية.

تتوقف الطاقة الضريبية القومية على مجموعة من المحددات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، وسوف نتناول فى هذا المطلب دراسة هذه المحددات على النحو التالى:-

1- حجم الدخل القومى.

تتوقف الطاقة الضريبية للمجتمع على حجم الدخل القومى. بحيث ترتفع هذه الطاقة بارتفاع الدخل القومى، وتنخفض بانخفاضه¹. وتفسير ذلك أن زيادة الدخل القومى، تؤدي إلى اتساع الأوعية الضريبية، وبالتالي ارتفاع الإيرادات الضريبية وتجدر الإشارة إلى أن رأس المال القومى يعد مصدراً مهماً من مصادر الدخل القومى، ويعتبر وعاء مباشراً لبعض أنواع الضرائب كالضريبة على الشركات

1 د/ رفعت المحجوب. المالية العامة، دار النهضة العربية، 1975، ص288

والضريبة الاستثنائية، ولذلك يعتبر رأس المال عنصراً مؤثراً فى الطاقة الضريبية للدول التى تتمتع بوفرة نسبية فى رأس المال القومى¹

2- هيكل توزيع الدخل القومى

يتأثر حجم الطاقة الضريبية القومية بكيفية توزيع الدخل على الأفراد، وفى هذا المجال تتضح أهمية التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة. فإذا كان الدخل القومى موزعاً توزيعاً غير متكافئ، يتزايد العبء الضريبي على الشرائح العليا فى ضرائب الدخل والضريبة على التركات، كما يتسع الهامش المخصص منها لانفاق على السلع الكمالية مما يؤدي إلى زيادة الطاقة الضريبية² ولذا فكلما كانت صورة توزيع الدخل القومى سيئة، كلما اتسع الفارق فى هذه الحالة بين الفائض الممكن تحقيقه والفائض الفعلى. وتكون من مصلحة الاقتصاد القومى سحب هذا الفارق واستخدامه استخداماً أفضل.

فنصيب أصحاب حق الملكية من الدخل القومى يشكل النسبة الغالبة. وغالباً ما تكون هذه الطبقة مهيمنة وتناهض كل محاولة للتقريب بين الدخل. والغالب أيضاً أن هذه الطبقة هى التى تبدد الإمكانات الاقتصادية، فهم لا يستخدمون فائض الأموال فى الاستثمار المنتج، وإنما يستخدمونها فى استهلاك بذخى يستوردونه من الخارج رغبة فى الشهرة والتميز³. وكلما زادت الدخل المرتفعة فى المجتمع. كلما أمكن سحب جزء منها عن طريق الضرائب. فمن علامات وجود فارق بين الفائض الاقتصادى الممكن والفائض الاقتصادى الفعلى، سوء توزيع الدخل القومى⁴

1 د/ حمدية زهران. مرجع سابق. ص 211

2 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 213

3 د/ وليد عبد الرحمن صديق الرومى. الادخار الإيجابى ودوره فى تمويل التنمية الاقتصادية فى البلدان المتخلفة مع دراسة تطبيقية عن العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة،

1982، ص 161

4 د/ عبد الحفيظ عبدالله عيد. المالية العامة، 2015، ص 58

وبذلك نصل إلى نتيجة مؤداها بأنه كلما ازداد الفارق بين ما يمكن تحقيقه وبين ما تحقق فعلاً. كلما كان ذلك دليلاً على سوء استخدام الإمكانيات المالية القومية وكلما كان على الدولة أن تضيق من هذا الفارق. عن طريق سحب الأموال المبددة وإستخدامها فى أوجه تعود بالنفع على المجتمع. وهذا أمر يتوقف على فلسفة الحكم وظروف الاقتصاد والتركييب الطبقي للمجتمع.

ومما يدل على صحة ماتقدم يكفى أن ننظر إلى توزيع الدخل القومي بين أصحاب حق الملكية عوائد حقوق التملك من ناحية، وأصحاب الأجور والمرتبات من ناحية أخرى باعتبار أن الأجور تمثل محدودى الدخل، بينما تشير عوائد حقوق الملكية إلى أنصبة ذوى الدخل المرتفعة، وذلك من خلال الجدول التالى¹

السنة	النسبة المئوية للأجور إلى الدخل القومى	النسبة المئوية لعوائد حقوق التملك إلى الدخل القومى %
1960	8.42 %	2.57 %
1965 / 1964	2.46 %	8.53 %
1970 / 1969	8.42 %	2.57 %
1974	2.44 %	8.55 %
1979	1.34 %	9.65 %
1983	2.36 %	8.63 %

ويتضح من الجدول السابق تطور التفاوت بين النوعين من الدخل، ويتضح أيضاً زيادة التفاوت بين الدخل المرتفعة لأصحاب حقوق الملكية على حساب أصحاب الدخل المحدودة حتى بداية فترة الثمانينات، كما تشير البيانات أيضاً إلى ارتفاع النصيب النسبى لأصحاب عوائد حقوق الملكية فى منتصف التسعينيات من القرن العشرين إلى 4.71 % من الناتج القومى الإجمالى، مقابل انخفاض النصيب النسبى لأصحاب الأجور والرواتب والمعاشات من 5.48 % من الناتج المحلى الإجمالى فى نهاية الثمانينات إلى 6.28 % من ذلك الناتج فى عام 1995، الامر

1 د/ عبد السلام محمد عبد السلام. مرجع سابق، ص 135

الذى يشير بوضوح إلى أن حصة الطبقة الرأسمالية من الاصول الإنتاجية ومن الناتج القومى المحلى فى مصر قد تزايد على نحو كبير خلال النصف الأول من تسعينيات القرن العشرين¹، وهنا يأتى دور الضرائب فى محاول تخفيف حدة التفاوت فى توزيع الدخل، وسحب جزء من دخول أصحاب حقوق الملكية عن طريق الضرائب التصاعديّة، واستخدامه على نحو يعود بالنفع على المجتمع

ولذلك نلفت الانتباه إلى أن طريقة الاستغلال الأمثل للفائض الاقتصادى الممكن تحقيقه هى العقبة التى تواجه النمو الاقتصادى السريع فى البلاد المتخلفة، وذلك لأن الفائض الاقتصادى لديها يتم إهداره فى صورة الاستهلاك المفرط للطبقات العليا، أو فى صورة المكتنزات من الذهب أو المعادن النفيسة الأخرى، أو الطاقات الفائضة فى المشروعات العامة والخاصة والبطالة المقنعة وتبديد الأرصدة من النقد الأجنبى، وتهريب رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج²، أو فى صورة النفقات غير المنتجة للحكومة على بعض مؤسساتها البيروقراطية والعسكرية³. وأضف إلى ما سبق ما تعانيه معظم الدول النامية من قلق وعدم استقرار سياسى واجتماعى والذى يعود أساساً الى تصارع القوى الجديدة فيما بينها من ناحية، وبينها وبين القوى التقليدية التى مازالت تكافح من أجل الابقاء على مراكزها ومصالحها⁴

كلية الحقوق

1 مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية . الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، واقع الإفكار والتهميش الاقتصادى فى مصر وإمكانيات مواجهته، مقال منشور على شبكة الإنترنت

بتاريخ 1/1/2005 على الرابط التالى <http://acpss.aharam.org.eg>

2 د/ سعد ماهر حمزه. مرجع سابق، ص 276

3 د/ حكمت عبد الكريم الحارس مرجع سابق، ص 77

4 حيث يقود عدم الاستقرار السياسى والاجتماعى إلى نتائج سيئة بالنسبة لتعبئة الموارد ولتوجيهها، فهو يؤدي إلى تعثر النمو الاقتصادى وإلى تردى الإنتاج مما ينعكس سلباً على الاستثمار والادخار، إذ ينخفض الادخار والاستثمار مع كل اضطراب اجتماعى أو سياسى. وغالباً ما تلجأ حكومات الدول المتخلفة فى كسب ود الفئات أو الطبقات التى تريدها أن تكون فى صفها، إلى زيادة دخولها من ناحية وتخفيف الاعباء الضريبية عليها من ناحية أخرى،

ولذلك تتوقف التنمية الاقتصادية فى الدول النامية على طريقة تصرفها فى الفائض الاقتصادى، فبقدر ما يحسن المجتمع استخدام الفائض الاقتصادى مهما كان قليل الحجم، بقدر ما يستطيع أن يصعد بخطى ثابتة سلم التنمية الاقتصادية، وإذا أساء المجتمع استخدام الفائض الاقتصادى مهما كبر حجمه، فإنه لن يتمكن من تحقيق ما يصبو إليه من تنمية اقتصادية¹

ولذلك يجب على السياسة الضريبية أن تعمل مع أدوات السياسة المالية والاقتصادية الأخرى على تخطى وإزالة عوائق التنمية والوصول إلى الفائض الاقتصادى الممكن والعمل على حسن استغلاله.

-إلا أنه ينبغي الإشارة إلى أنه ليس فى وسع الإنسان مهما أوتى من علم أن يتوقع كثيراً من النمو الاقتصادى أو من التنمية الاقتصادية الناجحة فى الدول النامية، خاصة فى ظل ظروف تسودها الفوضى السياسية والتغيرات المتوالية فى أنظمة الحكم والخوف من المجهول.

-أما إذا كان توزيع الدخل متسماً بالعدالة، فإن هامش الإعفاءات الضريبية يتسع، وينخفض تبعاً لذلك ما يخضع منها للضريبة، فتتخفض الطاقة الضريبية للدولة

-وتجدر الإشارة إلى أن الدول النامية عادة ما تشذ عن القاعدة السابقة² فتتخفض الطاقة الضريبية للمجتمع، كلما اتسم توزيع الدخل القومى بعدم المساواة الشديدة، وبذلك يقع جزء كبير من الدخل الفردية تحت حد الإعفاء، فلا يخضع للضرائب المباشرة. مما يستتبع انخفاض الطاقة الضريبية للمجتمع. وقد يقال فى

بالإضافة إلى رغبتها فى زيادة نفقاتها على وجوه الإتفاق البذخى والمظهري. راجع د/ حكمت

عبد الكريم الحارس مرجع سابق، ص 80

1 يوسف إبراهيم يوسف. النظام الاقتصادى الإسلامى (خصائصه - أهدافه - آثار تطبيقه)، مكتبة الرسالة الدولية للطباعة والكمبيوتر، الطبعة الرابعة، 2000، ص 270

2 د/ حمدية زهران. مرجع سابق. ص 213

هذه الحالة إن الضرائب التصاعديّة قادرة على معالجة سوء توزيع الدخل مما يستتبع رفع للطاقة الضريبية للمجتمع، ولكن يرد على هذا الرأى بأن عدد أصحاب الدخل المرتفعة، والتي تكون خاضعة للضريبة التصاعديّة سوف يكون قليلاً، ومن ثم لا تستطيع الضريبة التصاعديّة أن تعوض أثر سوء توزيع الدخل القومي¹. فتعجز مالية إعادة التوزيع عن مباشرة أثارها بسبب قلة عدد الأثرياء وكثرة عدد الفقراء.

وتجدر الإشارة في هذا المقام إلى أن هناك اعتقاداً بأن النظام الضريبي التصاعدي سوف يولد إيرادات ضريبية أكبر من النظام الضريبي النسبي، إلا أنه ينبغي أن يكون هذا الاعتقاد مبنياً على افتراض عدم تواجد التهرب الضريبي في المجتمع، وهو افتراض غير واقعي. فلو وجد التهرب الضريبي فمن المشكوك فيه مقدرة النظام الضريبي التصاعدي على توليد إيرادات ضريبية كبيرة، ورغم ما قيل ويقال عن أن النظام الضريبي التصاعدي فإنه قد أصبح من المؤكد الآن بشكل واضح أن هذا النظام يساعد على التهرب الضريبي بل ويزيد منه، وبالتالي سوف يؤدي إلى الحصول على إيرادات ضريبية أقل من الإيرادات المحصلة في النظام الضريبي المعتمد على الضرائب النسبية²

3- هيكل الإنتاج

تتأثر نسبة الاقتطاع الضريبي بطبيعة الاقتصاد فهي في المجتمعات الصناعية أكبر منها في المجتمعات الزراعية. لأن فكرة الأعباء العامة أقل تقبلاً في المجتمعات الزراعية التي يزداد فيها الاستهلاك الذاتي أو المعيشي، وتقل فيه الدخل النقدي، وتنحصر فيه المبادلات. فنادرًا ما تمر منتجات هذه المجتمعات

1 د/ السيد عبد المولى. المالية العامة، مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية. مرجع سابق، ص121

2 د/ عبد الحكيم مصطفى الشرفاوى. التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود. دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2006، ص 136

بالأسواق للحصول على دخول نقدية¹. أما قطاع الصناعة فيشمل فروعاً من الأنشطة الاقتصادية أكثر عدداً من قطاع الزراعة

4- متوسط نصيب الفرد من الدخل القومى.

يعتبر متوسط نصيب الفرد من الدخل القومى عاملاً رئيسياً فى تحديد الطاقة الضريبة للدولة، فكلما زاد متوسط نصيب الفرد من الدخل القومى زادت المقدرة التكلفة القومية والعكس صحيح. ويزداد نصيب الفرد من الدخل القومى، كلما تقدمت الدولة فى عملية التنمية الاقتصادية. فبالتنمية تتعدد الأنشطة الاقتصادية وترتفع الدخول النقدية، وكلها أوعية ضريبية.

5- درجة انفتاح الاقتصاد على الخارج

ويقصد بدرجة انفتاح الاقتصاد على الخارج نسبة مساهمة التجارة الخارجية فى الدخل القومى². تعتبر التجارة الخارجية عنصراً مؤثراً وحيوياً فى زيادة المقدرة التكلفة القومية. فكلما كانت الدولة تعتمد على الخارج فى تصريف منتجاتها أو الحصول على احتياجاتها، كلما زادت قدرتها على فرض الضرائب على الصادرات، إذا كانت تتمتع بمركز احتكارى أو شبه احتكارى للمنتجات المصدرة. وهنا يتحمل المستهلك الأجنبى عبء الضريبة، أو فرض الضرائب على الواردات، وهى ضريبة يتحملها المستهلك الوطنى.

6- التركيب الفنى للضرائب

يقصد بالتركيب الفنى للضرائب إلى أى مدى يأخذ النظام الضريبى بكل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ومقدار اتجاه الضرائب اتجاهاً عينياً أم شخصياً ونوعية الضرائب وأسعارها. فضلاً عن مدى إحكام الصياغة الفنية للنصوص الضريبية، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية فى عمليات الربط والتحصيل. ومدى تقبل الممولين للضريبة، ومدى نمو الوعى الضريبى لدى أفراد المجتمع. وكقاعدة عامة

1 د/ عيد الحفيظ عبدالله عيد. المالية العامة، 2015، ص 57

2 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 122

كلما تعددت الأوعية الضريبية، كلما زادت الطاقة الضريبية للمجتمع، كما ترتفع الطاقة الضريبية كلما اعتمد النظام الضريبي على ضرائب الدخل، وكانت أسعارها تصاعدياً هو ما ينطبق إلى حد كبير على الدول المتقدمة¹

أما في الدول النامية فترتفع الطاقة الضريبية وتزداد كلما اعتمدت الدولة على الضرائب غير المباشرة، فارتفاع المقدرة التكلفة القومية في الدول النامية، قد لا يرجع كله إلى زيادة الدخل القومي أو بطريقة توزيعه، بقدر ما يرجع إلى الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة في الحصيلة الضريبية.

7- عدد السكان وهيكله

يؤثر عدد السكان الموجود في دولة ما والهيكل الذي يتخذه هذا العدد، تأثيراً كبيراً في تحديد الطاقة الضريبية لهذا المجتمع. ويقصد بالهيكل السكاني توزيع مجموع السكان تبعاً لسنوات العمر. وكلما كانت نسبة الأشخاص حديثي السن (أى ما دون الـ 15 عاماً) والأشخاص المسنين (أى ما فوق الـ 65 عاماً) مرتفعة، كلما أدى ذلك إلى انخفاض حجم القوة العاملة، وبالتالي انخفاض حجم الناتج القومي، ومن ثم انخفاض حجم الطاقة الضريبية للمجتمع². كما تتضح أهمية عدد السكان من زاوية أن اختلاف هذا العدد من دولة إلى أخرى، وعلى فرض وحدة الدخل القومي، يعنى بالضرورة اختلاف قدرة الدخل القومي في كل من الدولتين على تحمل الأعباء الضريبية، ومن ثم سيختلف متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي تبعاً لاختلاف عدد السكان. وسوف يختلف العبء الضريبي في الدولتين، وسيكون لا محالة أشد عبئاً في البلد الذي ينخفض فيه متوسط نصيب الفرد من الدخل القومي³.

1 د/ حمدية زهران. مرجع سابق. ص 214

2 د/ السيد عبد المولى. مرجع سابق، ص 121

3 د/ رفعت المحجوب. المالية العامة، دار النهضة العربية، 1975، ص 403

المطلب الثانى

حدود الطاقة الضريبية فى البلدان النامية.

تعانى غالبية الدول النامية من مشكلات أساسية تتمثل فى انخفاض الدخل القومى، وانخفاض متوسط نصيب الفرد منه، فضلاً عن صعوبة تحديد حجم الدخل الفردى وانخفاض الوعى الضريبى واتساع ظاهرة التهرب الضريبى بسبب عدم قيام الحكومات بتقديم القدر الكافى من الخدمات الاجتماعية. الأمر الذى يذهب بدافعى الضرائب إلى الاعتقاد بأن الحكومات لا تقوم بالإتفاق على الوجه المرضى¹. علاوة على أن دخول الغالبية العظمى من السكان هى أقل من حد الاعفاء الضريبى، أى دون الحد الأدنى لمستوى المعيشة.

كما تتميز هذه البلدان باتساع نطاق الاقتصاد المعيشى أو ما يعرف بظاهرة الاستهلاك الذاتى، وهو ما يعنى صعوبة تقدير هذه الدخول، وصعوبة تتبعها وذلك لأن جزءاً كبيراً منها لا يأتى من المعاملات التجارية، ولا يتخذ شكلاً نقدياً وإنما يستهلك فور انتاجه مباشرةً.

وتقع عادة البلاد النامية تحت سيطرة عدد محدود من أصحاب الثروات الكبيرة² والذين يشكلون قوة سياسية مؤثرة، وغالباً ما ينجحون فى الحفاظ على مصالحهم، وإبعاد بعض إن لم يكن كل مصادر دخولهم من الخضوع للضريبة مما يضيع من نطاق فاعلية النظام الضريبى فى إعادة توزيع الدخل القومى بل تساهم فى زيادة سوء التوزيع. حيث يتهرب الأغنياء من الضريبة ويحاسب الفقراء بطريقة جزافية، الأمر الذى يزيد من عدم عدالة النظام الضريبية.

وأمام هذه الصورة شديد الحساسية، فإن الوضع العام داخل الدول النامية قد لا يحوّل مزيداً من الضغط الضريبى، إلا على حساب المدخرات الفردية للأشخاص أو على حساب ضمان حد أدنى من الرفاهية الاقتصادية للسكان.

1 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 223

2 د/ رفعت الحبوب. مرجع سابق، ص 240

ولكى تخرج الدول النامية من هذا الموقف العصيب، والذي تعاني فيه من تناقض كبير بين هدف التمويل وهدف الرفاهية الاقتصادية. فعليها ضرورة إعادة النظر فى فوائض القطاعات الاقتصادية والبحث عن مزيد من الأوعية الضريبية الممكنة دون الإضرار بالمستوى الاجتماعى أو الاقتصادى للأفراد¹

الأمر الذى يستلزم ضرورة دراسة حجم الفائض الاقتصادى الفعلى والفائض الأقتصادى الممكن، حتى يمكن على ضوء هذه الدراسة تحديد إما قيام الدولة بفرض ضرائب جديدة، أو زيادة أسعار الضرائب الموجودة بالفعل. وترتبط قدرة الدول النامية على رفع الطاقة الضريبية للمجتمع بقدرتها على التصدى لمختلف الصعوبات التى تحد من قدرتها على زيادة حجم الدخل القومى لديها.

المطلب الثالث

أسباب مشكلة الموارد المهدرة والطاقات المعطلة

الطاقات المعطلة هى الطاقات غير المستغلة استغلالاً اقتصادياً، وتتمثل هذه الطاقات فى الأصول الانتاجية الثابتة أو المنقولة والمهياة الاستغلال ولكنها لم تستخدم بعد، أو الأصول الإنتاجية التى تستخدم جزئياً دون طاقتها الكلية²

وتعتبر مشكلة الطاقات المعطلة من المشكلات البارزة التى تعاني منها الكثير من الشركات والصناعات، حيث تعتبر الطاقة المعطلة هى الفرق بين الطاقة الإنتاجية الممكنة والطاقة الإنتاجية المستغلة فعلاً، وتشير إلى الضياع الذى يفقده المجتمع فى ناتجه القومى³

حيث تؤدي الطاقات المهدرة إلى تعطيل جانب كبير من الطاقة الإنتاجية،

1 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 218

2 د/ ماهر ظاهر بطرس. دور الميزانية فى تمويل الاستثمارات، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه،

كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1988، ص 573

3 بنك مصر. أوراق ومداخلات ندوة تطوير الصناعة المصرية التى نظمها بنك مصر يوة الثلاثاء

18 يونيو 2002، مركز البحوث، أوراق بنك مصر البحثية، العدد 15، مايو 2003، ص 31

كان يمكن استغلالها فى زيادة الإنتاج القومى. وتؤدى إلى تبديد قدر من الموارد الاقتصادية للمجتمع كان من الممكن استغلالها لمواجهة احتياجات المجتمع من السلع والخدمات، وبالتالي إمكانية زيادة الفائض الاقتصادى الفعلى عن الاستهلاك الضرورى. ومن ثم تقليل الفارق بين الفائض الاقتصادى الفعلى والفائض الاقتصادى الممكن إلى أقل درجة ممكنة. وثمة تبديدات أخرى تظهر فى أشكال الدعاية والإعلان للتأثير على المستهلكين وجعلهم يستهلكون ما لا يحتاجون إليه فعلاً. ولذلك فإن الفكرة الجوهرية التى يمكن استخلاصها من نظرية الفائض الاقتصادى الممكن، هى أن ثمة ضياعاً كبيراً وتبديداً ملحوظاً فى الموارد الاقتصادية للمجتمع. ولا شك فى أننا إذا استطعنا أن نقدر تقديراً إحصائياً سليماً ذلك الفرق بين الادخار الفعلى والادخار الممكن، لاستطعنا الوقوف على إمكانياتنا الحقيقية من الموارد الاقتصادية المتاحة، والتى لا يستفيد منها اقتصادنا القومى على الرغم من توافرها.¹

ولأهمية هذه الطاقات العاطلة فى كافة القطاعات الاقتصادية فى دفع عجلة التنمية الاقتصادية. يصبح لزاماً على المجتمع أن يبحث عن كيفية إنزاع الناتج القومى الضائع نتيجة عدم استغلال الطاقات والموارد الاقتصادية المعطلة، خاصة فى ضوء تدهور موارد المجتمع من النقد الأجنبى وارتفاع مستوى التضخم. واستمرار عجز الموازنة العامة للدولة. والذى وصل إلى مستويات قياسية. وتجدر الإشارة إلى أن استغلال هذه الطاقات العاطلة فى الاقتصاد يعتبر تعويضاً جزئياً عن بناء استثمارات جديدة². ونظراً لضخامة هذه الطاقات، وما قد يترتب عليها من آثار ايجابية على الاقتصاد القومى. فإن السؤال الذى يطرح نفسه بقوة فى هذا المقام، يدور حول الأسباب المؤدية لتعطل الموارد الاقتصادية داخل المجتمع؟

1 د/ سعد ماهر حمزه. مرجع سابق، ص 276

2 د/ ماهر ظاهر بطرس. مرجع، سابق، ص 574

ويمكن رد أسباب تعطيل الطاقات الإنتاجية إلى مجموعة من الأسباب والعوامل والتي غالباً ما تكون أكثر ظهوراً في القطاع الصناعي. فتظهر هذه الطاقات المعطلة في قطاع الصناعة بشكل كبير، وهي ترجع في جانب منها إلما يلي¹:

1- تقادم وتهاك المعدات والأصول الإنتاجية في كثير من المنشآت الصناعية والتأجيل المتكرر للإحلال والتجديد، فضلاً عن قلة الاهتمام بالصيانة، وهذا السبب يفسر النسبة الكبيرة من تعطل الطاقة الإنتاجية لمعظم القطاعات الإنتاجية مثل القطاعات الاستخراجية والصناعات المعدنية²

2- عدم توافر قطع الغيار المحلية أو مستلزمات الإنتاج لنقص النقد الأجنبي أو بطء عمليات الإحلال والتجديد، مما ينتج عنه تباعد بين الحجم المخطط للإنتاج والحجم الفعلي له³. هذا وقد شكل نقص الخامات المحلية وحده نسبة كبيرة من التعطل في مصر، وصلت نسبته 21%، بينما شكل نقص الخامات المستوردة نسبة 9.6%⁴.

3- انقطاع التيار الكهربائي بسبب اهتلاك شبكة الكهرباء الداخلية للمنشآت والمصانع الحكومية، فضلاً عن تقادم واهتلاك الشبكات الرئيسية للدولة، ومن ثم فلو أمكن معالجة أسباب انقطاع التيار في الشبكات العامة لظلت المشكلة في جزء كبير منها قائمة، وهي مشكلة كفاءة الصيانة الداخلية للوحدات والمنشآت، ويبرز هذا السبب بشكل واضح في تفسير جزء كبير من التعطل في شركات الغزل والنسيج

1 بنك مصر، النشرة الاقتصادية، السنة السابعة والثلاثون، العدد الأول، 1994، ص 34

2 د/ سعد حافظ محمود صدقي. مرجع سابق، ص 130

3 د/ حسين محمد صالح. تطور الصادرات السلعية المصرية وتحليل العوامل المسؤولة عنها وسياسات تنميتها، معهد التخطيط القومي، مذكرة خارجية رقم 1584، ص 90. كذلك انظر د/

عبد الباسط وفا. نظرية الاقتصاد الدولي. مرجع سابق، ص 210

4 الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء دراسة عن سوق العمل في مصر، قطاع الصناعة نوفمبر - 1985

بنسبة 12.4%¹

4-نقص الطلب على المنتجات أو الخدمات في الداخل والخارج لانخفاض مستوى جودته، أو عدم قدرتها على المنافسة، أو ضعف مستوى القدرات التسويقية أو التواطؤ على حجبها عن السوق لإتاحة فرصة أكبر أمام منتجات الشركات الأخرى المنافسة للشركات المملوكة للحكومة². ويترتب على نقص الطلب على منتجات المشروعات العامة ليس انخفاض الطاقة المستخدمة عن الطاقة المتاحة فقط، بل قد يترتب عليها أيضا تكديس المخزون السلعي لدى الشركات المنتجة أو لدى قنوات التوزيع، والذي بلغ في المتوسط في الفترة من 1974 - 1979 في مصر ما يقرب من 30.7% للغزل والنسيج والملابس، كما عانى هذا القطاع من وجود فائض كبير في الإنتاج المحلي للملابس الجاهزة مقابل الاستهلاك خلال الفترة من 1995/1999، حيث بلغت نسبة التغطية المحلية من الملابس الجاهزة -إجمالي الاستهلاك منها- ذروتها عام 1996/1997 بما نسبته 219.3%، مما يدل على اتجاه الفائض من الإنتاج إلى التخزين، ومن ثم تجميد جزء من رأس المال في صورة مخزون راكد³ وبالإضافة إلى ما سبق وجدت ودائع تخص هذا القطاع بأحد البنوك المصرية مرهونة ضماناً للسحب على المكشوف، مما أدى إلى خروج هذه الأموال من دائرة الإنتاج، كما بلغت نسبة المخزون من المنتجات الغذائية نحو 3.16% و13.5% للصناعات الكيماوية وحوالي 39% لمنتجات الصناعات المعدنية الأساسية وحوالي 1.9% للتعددين والحراريات، الأمر الذي يعني تعطل جزء من رأس

1 د/ فتحي الحسيني خليل: الطاقة الإنتاجية العاطلة في القطاع العام الصناعي وأثار الاقتصاد في مصر في السبعينات مذكرة خارجية - 1343 معهد التخطيط القومي 1983 ص106

2 د/ حسين عبد الرازق. محاربة الاستعمار الجديد " مقاومة الهيكل والنضال من أجل إعادة الملكية العامة في التجربة المصرية. مؤتمر حول ديمقراطية المشاركة جوهانسبرج، جنوب أفريقيا. 14-16- أغسطس 2008، ص 3

3 بنك مصر، الركود الاقتصادي في مصر (المؤشرات - الأسباب - سبل العلاج)، أوراق بنك مصر البحثية، مركز البحوث، العدد 14، أكتوبر 2002، ص 36، أنظر كذلك. بنك مصر، النشرة الاقتصادية، السنة السابعة والثلاثون، العدد الأول، 1994، ص32

مال المشروع¹.

5- كما قد ترجع مشكلة الطاقات الإنتاجية العاطلة إلى ضعف مستويات التدريب بصفة عامة²، وتغيب العاملين وقلة انضباطهم في العمل، وترتبط مشكلات تغيب العاملين وقلة انضباطهم في العمل بالعديد من الأسباب منها: سوء حالة المواصلات العامة في المدن الكبرى، وما يؤدي إليه ذلك من اجهاد العاملين الامر الذي يترتب عليه انخفاض انتاجيتهم في العمل³. كذلك انخفاض مستويات أجورهم، وعملهم في ظروف صعبة لا تتوافر فيها الاشتراطات الصحية ومتطلبات الأمن الصناعي. وبطبيعة الحال فإن مشكلة الأجور جزء من مشكلة أعم هي تحديد الأجور على المستوى القومي. ولكن النتيجة المباشرة لانخفاض الأجور هي الاشتغال بأكثر من عمل وإعطاء أقل الجهد للوظيفة ذات الأجر الأدنى. وهي غالباً الوظيفة في القطاع العام لتعويض الجهد الأكبر المبذول في الوظيفة ذات الأجر الأعلى في القطاع الخاص التقليدي.

6- ولا تقتصر الطاقات المعطلة على الطاقات المادية. بل تنسحب - أيضاً - على القوى العاملة. وهذا مرتبط بسياسة التوظيف بغض النظر عن حاجة العمل لأغراض اجتماعية، وقد استمرت هذه السياسة لسنوات طويلة، وإن كان قد بدأ التوقف عن تطبيقها، ولم يعد القطاع العام مجالاً لإمتصاص العمالة المتاحة في السوق، وتم الاستعاضة عن تعيين عمالة جديدة بإعادة تدريب العمالة الزائدة على أعمال جديدة تحتاج إليها الشركات الصناعية. وبطبيعة الحال تؤدي العمالة الزائدة إلى الارتفاع في تكلفة الإنتاج لتضخم بند الأجور.

7- مشاركة القطاع العام للقطاع الخاص أدت إلى تحويل معظم الكفاءات من القطاع العام الى القطاع الخاص، ومن ثم انخفضت مستويات الكفاءة في القطاع

1 النشرة الاقتصادية للبنك الأهلي المصري، المجلد 35 العدد الأول، 1982 ص 40 - 41

2 د/ ماهر ظاهر بطرس. مرجع سابق، ص 577

3 د/ هبة أحمد هندوسة. تقييم الكفاءة الانتاجية في الصناعة. ادارة التنمية بقدراتنا الذاتية، الكتاب السادس عشر، جماعة خريجي المعهد القومي للإدارة العليا. بدون تاريخ. ص 207

العام، وانخفضت قدرته على الاستغلال الأمثل للموارد¹.

8- تسرب جانب كبير من المدخرات فى شكل استثمارات سلبية أو غير

منتجة

9- ارتفاع النفقات الإدارية فى الدول النامية، حيث تصل إلى نسبة كبيرة من الإيرادات العامة للدولة، تتراوح ما بين 50% إلى 60% من إجمالي الإيرادات ولوحظ بحق أن أوجهاً عديدة من هذه النفقات يتسم بالإسراف والبذخ منها على سبيل المثال²:

- ما يخصص لكبار المسؤولين من سيارات فارهة أو تكاليف سفر متكررة.
- ما يحدث فى الاحتفالات القومية من إسراف وتبذير خاصة بصدد المناسبات التى تنسب إلى قادة يتقلدون زمام الأمور.
- ما يتم اعتماده من ميزانية الدولة لعلاج الطبقات الغنية بحسب الأصل من فنانين وسياسيين.
- الإسراف الكبير فى مختلف المصالح الحكومية فى استخدام المياه والتليفونات والأوراق والأدوات المكتبية.

وتأكيداً لكل ما سبق فقد رصد تقرير الجهاز المركزى للمحاسبات أن المصروفات الحكومية على السفر والتدريب والعلاج بالنقد الأجنبى خلال العام المالى

1 وذلك بسبب إنعدام الحافز على العمل المنتج بين موظفى القطاع العام، فمنظم المشروع الخاص يسهر دائماً على مصالحه، ويرقب عن كثب العامل والخامل من موظفيه وعماله ويعامل كالأبى بما يستحق، أما القطاع العام فهو ميدان فسيح للزلفى والمحاباه وقلماً يكافأ العامل فيه على نشاطه أو يعاقب الخامل فيه على خموله. كذلك يؤخذ على القطاع العام فى مصر إخلاله بقواعد الديمقراطية الاقتصادية التى من شأنها أن توزع الموارد الإنتاجية للمجتمع طبقاً لرغبات المستهلكين وليس لرغبات هيئة مركزية لا تستوحى قراراتها من رغبات الشعب. أنظر د/ محمد مظلوم حمدى. مبادئ الاقتصاد التحليلى، الطبعة الثانية، مطبعة جريدة البصير، الاسكندرية، 1950، ص 264

2 د/ عبد الباسط وفا. نظرية الاقتصاد الدولى، دار النهضة العربية، 2003، ص 213

2006/2007، بلغت 2 مليار و 571 مليون دولار، بالإضافة إلى أن مرتبات مستشارى الوزراء الذين يبلغ عددهم 62 ألف مستشار بواقع 800 مستشار لكل وزارة يتقاضون سنوياً مليار و 200 مليون جنيه. كذلك امتدت يد الإسراف إلى تخصيص أسطول من السيارات لكل وزارة يتكلف 221 مليون جنيه سنوياً، فضلاً عن تجميل وصيانة المباني الحكومية من دهانات وغيره، والذي يكلف الدولة سنوياً مليار ونصف المليار سنوياً. بالإضافة إلى 431 مليون جنيه سنوياً تكلفة الأدوات المكتبية، 53 مليون جنيه سنوياً تكلفة المهرجانات، 76 مليون جنيه تكلفة الحفلات والتهانى والتعازى فى الصحف وموائد الرحمن¹

10- الميل للتقليد والمحاكاة. ويتضح ذلك من ارتباط الطبقة الغنية بأنماط استهلاك غربية ظاهر فيها أثر التقليد يضعها فى ارتباط نفسى بكل ما هو أجنبى. حيث لوحظ ميل أصحاب الدخل المرتفعة إلى تقليد نمط المعيشة السائد فى البلدان الأوربية بالإسراف فى شراء السلع الكمالية الحديثة، والتي يغلب عليها الطابع المظهري². الامر الذى أدى إلى معاناة الاقتصاد المصرى فى السنوات الأخيرة من بعض الاختلالات الاقتصادية نتيجة هذه السلوكيات الضارة³

11- الإنفاق الترفى أو الاستفزازى على الطقوس التقليدية فى كثير من المناسبات الاجتماعية كأعياد الميلاد والزواج أو مراسم ما بعد الموت والإنفاق على الاستهلاك التفاخرى الذى تمعن فيه الطبقات الغنية فى البلاد المتخلفة⁴ من توجيه

1 انظر/ محمد حسن. المليارات تنفق بسفه على يد حكومة الحزب الوطنى. مقال منشور على الرابط التالى بتاريخ 28/6/2008. <http://nowabikhwan.com/index.aspx?ctrl>

2 د/ على لطفى. دراسات فى التنمية الاقتصادية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1998، ص 23

3 بنك مصر، الركود الاقتصادى فى مصر (المؤشرات - الأسباب - سبل العلاج)، أوراق بنك مصر البحثية، مركز البحوث، العدد 14، أكتوبر 2002، ص 9

4 تجدر الإشارة إلى أن النمو السريع للاستهلاك الترفى للاغنياء أو لنخب البلاد النامية يتناقض تناقضاً متزايداً مع ركود القطاعات التى تنتج السلع والخدمات الضرورية للفقراء، كركود إنتاج الأغذية والمساكن والخدمات الاساسية. راجع ميشيل تشودوفيسكى. عولمة الفقر، ترجمة محمد مستجير مصطفى. مطابع انترناشيونال برس، 1998، ص 83

المدخرات المتاحة إلى كثير من وجوه الاستثمار غير المنتجة¹، كالتهاك على شراء الأراضي الزراعية والعقارات والعملات الأجنبية، واكتناز الذهب واقتناء الحلى والمجوهرات²، والمضاربات التجارية والاستهلاك الترفى³.

ولا يقتصر الاكتناز فقط على الأفراد، فقد تقوم به الحكومات فى صورة غطاء ذهبى للعملة المحلية مثلاً، أو غطاء من العملات الأجنبية بنسبة كبيرة بحيث تعتبر موارد عقيمة⁴. ولو حظ كذلك أن كثيراً من الدول المتخلفة غالباً ما تبدد عملاتها الأجنبية المحدودة إما فى شراء سلع ترفيحية، أو فى إنشاء مشروعات مظهرية وساحات للاستعراض ومبان وفنادق ضخمة. كما يمكن أن تمتد يد التبديد إلى قيمة المعونات والمنح، فضلاً عن انسياب رؤوس الأموال الوطنية إلى الخارج⁵، سواء كان ذلك هروباً أو تهريباً، أو فى شكل قروض غير مستردة⁶

-حقاً إن الأغنياء يستطيعون إذا شاؤوا أن ينفقوا أموالهم التى لا تحصى. ولكن أليس فى ذلك تبديد لموارد المجتمع، وخطر على النظام الاقتصادى والاجتماعى؟ وهل يصلح الترف لان يكون بديلاً عن العمل المنتج؟ أما كان الأجدى استثمار هذه الأموال الضائعة فى مشروعات نافعة تساهم فى رخاء وتقدم هذا المجتمع⁷

1 فقد أشارت دراسة أجراها بعض خبراء الأمم المتحدة، أن ضعف القدرة على العمل وانخفاض إنتاجية ترجع إلى تركيز الثروات والدخول بأيدى قليلة، وما يسببه ذلك من انتشار الفقر والجهل والمرض.

د/ عبد الباسط وفا. مرجع سابق، ص 76

2 قدر البنك الدولى فى تقريره عن التنمية فى العالم لسنة 1993 أن معدل الاكتناز قد وصل فى بعض الدول النامية وبصفة خاصة دول جنوب شرق آسيا ودول الشرق الأوسط إلى نحو 10% من حجم الدخل القومى. راجع د/ عبد الباسط وفا. نظرية الاقتصاد الدولى. دار النهضة العربية، 2003، ص 212

3 د/ محمد زكى شافعى. مرجع سابق، ص 51

4 د/ سعد ماهر حمزه. مرجع سابق، ص 279

5 د/ سعد ماهر حمزه. مرجع سابق، ص 279

6 وخير دليل على ذلك مشكلة الارصدة الاسترلينية المصرية كيف تكونت، وكيف تبذرت.

7 د/ ألبرت عشم عبد الملك. مرجع سابق، ص 265

ومما تقدم يتضح لنا ضرورة وقوف السياسة الضريبية في وجه الاستهلاك غير الضروري، وذلك بالتأثير على حجم الدخل والثروات من خلال الضرائب المباشرة وفرض ضرائب إنفاق تتصاعد معدلاتها كلما قلت ضرورة السلعة أو الخدمة المستهلكة. غير أن تصميم سياسة ضريبية تسعى إلى تحقيق هذا الهدف أصبحت في الوقت الحالى أقل فاعلية بسبب السياسات الاقتصادية الجديدة التى تتبناها المؤسسات الاقتصادية الدولية كمنظمة التجارة العالمية والتي تدعو إلى مزيد من التحرر التجارى والتكتلات الاقتصادية الإقليمية، كما تدعو إلى تخفيض معدلات الضرائب الجمركية، ورفع القيود الكمية والنقدية على الاستيراد والتي كانت تمثل الوسائل التقليدية لضبط الاستهلاك فى الدول النامية.

-وبالتالى يجب على السياسة الضريبية فى الدول النامية أن تعمل على ضبط الاستهلاك غير الضرورى بوسائل جديدة، مثل تصميم ضرائب إنفاق عامة تراعى فى أسعارها تحقيق هذا الهدف، وضرائب دخل عامة تصاعدية مع ترشيد استخدام الإعفاءات الضريبية والتي تشوه النظام الضريبي، وتقلل من فاعليته فى تحقيق الأهداف المرجوة منه¹، كما يجب تحسين أساليب مكافحة التهرب الضريبي وترشيد الإنفاق الحكومى، بدلاً من التوسع فى فرض ضرائب جديدة.

وتجدر الإشارة إلى أن الجهاز المركزى للمحاسبات قد أشار فى تقرير له مقدم إلى مجلس الشعب فى 15 إبريل 1998 بخصوص مؤشرات الأداء المختلفة للمشروعات العامة متضمناً إجمالى النتائج المالية فى شركات القطاع العام الخاسرة وذات الأداء المتدننى عن السنوات المالية 1995/1994، 1996/1995 وأبرز التقرير عدداً من المشكلات الأكثر شيوعاً، والتي مازالت موجودة فى كثير من شركات القطاع العام، ومن هذه المشكلات على وجه التحديد: الطاقات غير المستغلة والمخزون المتراكم، وقد أرجع التقرير أسباب هذه المشكلة إلى تملك بعض الشركات أصول تزيد عن حاجاتها، وكذلك عدم الاستخدام الأمثل للطاقات

1 د/ محمد خير أحمد العكام. مرجع سابق، ص 19

المتاحة، والزيادة السنوية فى تكاليف الإنتاج كنتيجة لقرارات الحكومة، الأمر الذى وضع هذه الشركات فى وضع غير تنافسى، سواء على المستوى القومى أو الدولى. وكذلك زيادة العمالة مقارنة بالمقاييس الاقتصادية الطبيعية وأيضاً بدء العمل فى مناطق جديدة تكون الشركات غير مستعدة له

وكذلك تناول التقرير أسباباً أخرى تتعلق بتمويل الأصول ممثلة فى الهياكل المالية المضطربة وغير المتوازنة، وتجميد مبالغ كبيرة فى الاستثمار فى مشروعات مشتركة ذات أوضاع مالية ضعيفة. فضلاً عن مشاكل التسويق وضعف الإدارة الفنية وتوقف العديد من عملاء القطاع العام عن دفع ما عليهم من ديون لهذه الشركات¹. وقد تناول التقرير مشكلة الطاقات غير المستغلة فى مشروعات القطاع العام والناجمة عن عدم الاستخدام الجيد للموارد البشرية والمادية فى 30 يونيو 1996 وذلك طبقاً للجدول التالى:-

الطاقات غير المستغلة فى شركات القطاع العام فى 30 يونيو 1996²

معدل الطاقة الغير مستغلة	إجمالى الأصول الثابتة المضافة إلى مشروعات تحت الانشاء	طاقات رأسمالية غير مستغلة		السنة
		إجمالى	الطاقة الانتاجية تحت الانشاء	
4 / 3	4	3	2	1
% 9.14	42979	6418	3808	2616
% 8.9	16353	1604	984	620
% 54.13	59332	8022	4786	3236
-	-	%100	%7.59	%3.40

وكما هو واضح تنقسم الطاقات غير المستغلة فى القطاع العام إلى

- 1 د/ أمل صديق عفيفى. الخصخصة فى مصر، توصيف وتقييم، ترجمة د/ جمال عبد المقصود، الهيئة المصرية العامة للكتاب، الطبعة الاولى، القاهرة، 2003، ص 269-270
- 2 انظر/ عبد المجيد محمد راشد. مرجع سابق، ص 114

مشروعات غير مستغلة بلغت نسبتها 40.3% ومشروعات أخرى فى حاجة إلى الإتمام والتجهيز لتكون مستعدة للإنتاج وذلك بنسبة 59.7%. ومن ناحية أخرى أشار التقرير إلى حجم المخزون المتراكم فى وحدات القطاع العام فى يونيو 96/95 ويتضح ذلك من الجدول التالى¹:-

معدلات النمو	30 يونيو 1996		30 يونيو 1995		بيان
	%	القيمة	%	القيمة	
1.28	1.33	1.468	5.35	4.365	(أ) المخزون من العمليات الصناعية
4.33	4.5	8.57	1.11	8.113	مستلزمات الانتاج
9.92	6.48	7.686	6.34	9.335	انتاج غير تام الصنع
5.47	1.87	6.1230	2.81	1.835	منتجات كاملة الصنع
					إجمالى
2.5	1.835	5.182	8.18	5.192	(ب) مخزون يجب بيعه
5.37	100	1413	100	27.1	أجمالى المخزون المتراكم

ويتبين من الجدول أن إجمالى المخزون فى شركات القطاع العام وصل إلى 2 مليار، 44 مليون جنيه فى عامى 95، 96. ومثل هذا الرقم طبقاً لتقرير الجهاز المركزى للمحاسبات ما يعادل 32.6% من إجمالى رأسمال هذه الشركات وهى نسبة مئوية مرتفعة جداً.

المبحث الثانى

المقدرة التكلفة الفردية

تشكل الضريبة عبئاً على الممول، كما تشكل عبئاً على الاقتصاد القومى. وهو ما يعنى أن الضغط الضريبي يفهم بالنسبة للممول، كما يفهم بالنسبة للاقتصاد القومى. ولذا سوف نتعرض فى هذه النقطة للبحث فى كيفية توزيع العبء الضريبي الكلى على المكلفين بالضريبة على نحو يحقق العدالة بمعناها المعاصر، وهى المساواة فى التضحيات، وذلك بفرض ضريبة تصاعديّة يزداد سعرها كلما زاد دخل الممول.

ويقصد بالمقدرة التكلفة للممول، قدرة الممول على تحمل الضرائب دون

1 انظر عبد المجيد محمد راشد. مرجع سابق، ص115، ص116

الإضرار بوجوده أو بمقدرته الإنتاجية، وهو ما يعنى أن فكرة المقدرة التكلفة للممول هي بحسب الأصل فكرة إنسانية واقتصادية في نفس الوقت¹.

يعتبر الضغط الضريبي الفردي، مقياساً لما يتحمله الفرد من الضرائب، لا من حيث المبلغ فحسب، وإنما من حيث أهمية المبلغ المقتطع من دخله. وما يليه من إشباع لحاجات الفرد المختلفة. لأن متوسط دخل الفرد هو الذى يظهر المستوى المعيشى للفرد، فضلاً عن المستوى العام للإنفاق. من ثم فإن كل تجاوز لمقدرة الممول الضريبية يولد العديد من المشكلات ويغير من سلوك الممول تجاه الضريبة².

وعند حساب الضغط الضريبي الفردي يؤخذ في الإعتبار دخل المكلف بالضريبة ومقدار الضرائب التي تضاف إليها الإقتطاعات الإجبارية المحسوبة على أساس الحماية الاجتماعية مثل اقتطاعات الضمان الاجتماعي³. وتجدر الإشارة في هذا المقام أنه من الصعب بل يكاد يكون من المستحيل عملياً أن نقوم بحساب الضرائب غير المباشرة التي يتحملها الفرد، والتي تكون بطبيعة الحال متضمنة في أسعار السلع والخدمات المشتراة أو المستهلكة.

وبجانب الضغط الضريبي العادى أو الحقيقي الذى يتحمله الفرد، يوجد ما يسمى بالضغط الضريبي الوهمي، حيث يرتبط الأول بالنظام الضريبي فى الدول غير البترولية، أما الثانى فيتعلق بالدول ذات الريوع البترولية، إذ من شأن هذه الريوع

كلية الحقوق جامعة القاهرة

1 د/ رفعت المحجوب المالية العامة. مرجع سابق، ص 287

2 د/ محمد محمد على هاشم. مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية فى قانون ضرائب الدخل 157 لسنة 1981، مجلة مصر المعاصرة، السنة السابعة والسبعون، العدد 403، يناير 1986، ص

117

3 وزارة المالية المصرية. الضغط الضريبي، دراسة مقارنة للإيرادات الضريبية بالدول العربية. مرجع سابق، ص 4

البتروولية أن تضخم معدل العبء الضريبي ولا تعطينا صورة حقيقية عنه¹. ولعل هذا ما يفسر أسباب ارتفاع المعدل الضريبي في بعض الدول المتخلفة، حيث يعود هذا الارتفاع إلى احتساب الضرائب على القطاع الاستخراجي ضمن المعدل الضريبي، كما في الدول المصدرة للبتروول، وكما في زامبيا وزائير (سابقاً) حيث يوجد النحاس، وكما في شيلي حيث يوجد النحاس والنترات.² ولذلك نادى فريق من خبراء الضرائب بوجود دراسة الضغط الضريبي الفردي إلى جانب دراسة الضغط الضريبي القومي في بلد معين.

وحاول فريق من الاقتصاديين تحديد نسبة مجموع الضرائب التي يتحملها الأفراد إلى مجموع الدخل القومي، أي تحديد نسبة الضغط الضريبي التي يتحملها الفرد على أساس نسبة مجموع الضرائب التي يتحملها الفرد إلى مجموع دخله. وقد حدد كولين كلارك عام 1950 هذه النسبة بـ 25% من الدخل القومي بالنسبة للدول المتقدمة³. وطالب الدول النامية بأن تحذو حذو البلاد المتقدمة، حيث إن الضغط الضريبي فيها لا يتجاوز 12% من الدخل القومي⁴.

إلا أن معيار قياس الضغط الضريبي الفردي لا يخلو من العديد من المشكلات والتي قد تنتج من صعوبة معرفة ما قد ينفقه الفرد بدقة، وما يدفعه من ضرائب غير مباشرة ضمن السلع التي يستهلكها. وعليه سيكون حساب الضغط الضريبي الفردي حساباً تقريبياً، عن طريق قسمة مجموع الإيرادات الضريبية على عدد السكان.

1 Hannick L'horty: Pression Fiscal Sur Les Revenu De L'epargne, une estimation dans trois pays européens, centre d'etude des politique économiques de l'université d'EVRY,05-18,sept2005,p1 .

2 د/ حكمت عبد الكريم الحارس. مرجع سابق، ص 68

3 د/ ناصر مراد: تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، العدد9، عام 2003، ص212

4 د/ حمدية زهران. مرجع سابق. ص211

والمقدرة التكلفة للممول لا يعبر عنها سوى المركز المالى للممول، والذي لا يمكن الوصول إليه بدقة، إلا إذا روعى أخذ دخل الممول بكامله فى الحساب فضلاً عن مصادره من ناحية، كما ينبغى كذلك من ناحية أخرى حتى يتسم هذا المركز المالى بالدقة، أن يستنزل من هذا الدخل ديونه وأعباءه الشخصية والعائلية، أى تشخيص الضريبة، ولذلك يجب على المشرع الضريبي إن أراد أن يحقق العدالة الضريبية بمعناها الحقيقي أن ينظر إلى الممول بعينين، عين تنظر إلى حجم الدخل، والأخرى تنظر إلى مجموع أعبائه وتكاليفه¹. ومما سبق يتضح لنا أن المقدرة التكلفة للممول تتأثر بعدة عوامل تتمثل فى:- دخل الممول ومصدر هذا الدخل، والحد الأدنى اللازم للمعيشة، والأعباء العائلية، وأعباء الديون التى فى ذمة الممول. ومن ثم يجب على المشرع المالى وهو بصدد تحديد العبء الضريبي الواقع على الممول أن يدخل فى حسابه العوامل السابقة، بحيث يترك للممول ما يكفى من المال ما يغطى أعبائه الشخصية والعائلية؛ وما يكفى أيضاً لتغطية أعبائه المهنية. ولمزيد من الضوء على هذه العوامل سوف نتناولها بشيء من التفصيل على النحو التالى:-

1- حجم الدخل

مما لا شك فيه أنه كلما كان الدخل كبيراً كلما زادت قدرة صاحبه على تحمل الأعباء الضريبية. فقيمة وحدات الدخل تتحدد باستخدامها. فالوحدات الأولى من الدخل أقل قدرة على تحمل العبء الضريبي من الوحدات الأخيرة². حيث تستخدم الوحدات الأولى من الدخل فى الحصول على الحاجات الفردية الضرورية ذات المنفعة الكبيرة للفرد، من ثم يجب أن يكون سعر الضريبة المفروض عليها

1 د/ عبد الباسط وفا. المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دراسة فقهية مذيلة بأحكام القضاء وفتاوى مجلس الدولة والتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب. مطبعة فجر الإسلام. 2006، ص 12
2 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد المالية العامة. مرجع سابق، ص 185

منخفضاً¹. أما الوحدات التالية من الدخل فتستخدم فى الحصول على احتياجات أقل أهمية مما يبرر التدرج فى زيادة سعر الضريبة عليها فالمنفعة الحدية للنقود تتناقص بتوافرها، ولذلك تكون الضريبة -إذا تساوت فى النسبة- أكثر عبئاً على الفقير منها على الغنى.

2- مصدر الدخل

لا تتوقف المقدرة التكلفة للممول على حجم الدخل فحسب، وإنما تتوقف كذلك على مصدره. فالدخول لا تأتى من باب واحد، وإنما تأتى من أبواب مختلفة. فبعضها مصدره العمل، وبعضها الآخر مصدره رأس المال، والبعض الآخر مصدره الجمع بين العمل ورأس المال وهو ما يعرف بالمصدر المختلط.

وتزداد الطاقة الضريبية ثباتاً واستقراراً كلما كانت مصادر المال الخاضع للضريبة ثابتة ومستقرة. فالمدة التى يمكن أن يستمرها كل مصدر من هذه المصادر السابقة ليست واحدة بالنسبة للجميع. وهو ما يعنى بالضرورة اختلاف المقدرة التكلفة للممول تبعاً لاختلاف مصدر دخله. ولذلك تتدرج قدرة الدخول على تحمل الضرائب بحسب مصدرها.

-فالعامل مصدر ضعيف للدخل، ولذلك يجب أن يعامل معاملة ضريبية أخف من تلك التى يخضع لها الدخل الناجم من رأس المال². لأن معظم دخول العمال مخصصة للحصول على ضروريات الحياة، فضلاً عن تعرض العامل للبطالة والاصابة والمرض وللوفاة مما يعنى توقف مصدر دخله³ فهو دخل مرهون بحياة صاحبه فليس منه مدخرات تمتد بعد حياته.

-أما رأس المال فمصدر أقوى من الدخل، لأنه غالباً ما يكون ناتجاً عن الملكية الذى يدر دخلاً دون مجهود، وهذا الدخل يمتد حتى بعد وفاة صاحبه إلى

1 د/ محمد محمد على هاشم. مرجع سابق، ص 122

2 د/ السيد عبد المولى. المالية العامة. دار النهضة العربية، 1991، ص 340

3 راجع د/ رفعت المحجوب. المالية العامة. مرجع سابق، ص 288

الورثة، والمصدر المختلط مصدر وسط من حيث قدرته على تحمل الضرائب.

ولذلك جرت عادة التشريعات الضريبية - نزولاً على مبدأ العدالة-على التمييز في المعاملة الضريبية بين الدخل بحسب قدرتها على تحمل الأعباء العامة بحيث تختص كل ضريبة بمعاملة نوع معين. فتفرض ضريبة على دخل العمل وضريبة على دخل رأس المال، وضريبة على دخل المشروعات. ولذا مازالت فكرة التمييز في المعاملة الضريبية للدخول بحسب مصدرها أحد العناصر التي يلجأ إليها المشرع لمراعاة المقدرة التكلفة للممول خاصة في الدول التي لا تتوافر فيها ضمانات اجتماعية للعمال، حيث توجد فوارق اجتماعية كبيرة وملحوظة بين العمال ورؤوس الأموال¹

وتجدر الإشارة إلى أن فرض الضرائب النوعية كان مناسباً، عندما كانت هناك فروق واضحة في الدخل بحسب مصدرها، وعندما كان العمل مصدراً ضعيفاً للدخل، فكان لزاماً مراعاة طبقة العمال عن طريق الإعفاء أو التخفيف من الضرائب المفروضة عليهم.

ولكن بعد أن صدرت التشريعات الخاصة بالعمال، والتي تراعى حقوقهم، وتشريعات الضمان الاجتماعي، وما تؤكد عليه من حقوق للعمال في حالة البطالة والإصابة والمرض. أصبح التمييز في معاملاتهم ضريبياً محل نظر، ومن ناحية أخرى تعرضت رؤوس الأموال لانتكاسات خطيرة وحالات كساد كثيرة وأزمات مالية، الأمر الذي أفقدها بعضاً من قوتها على تحمل الضرائب. وبذلك تكون مصادر الدخل قد تقاربت في قدرتها على تحمل الضرائب، ومن هنا هجر المشرع مفهوم الضرائب النوعية، التي يخضع فيها كل مصدر للدخل إلى ضريبة مستقلة ليأخذ بمفهوم الإيراد المجمع الذي يقتضيه نظام الضريبة العامة على الدخل أو الضريبة الموحدة التي تجمع في وعائها فروع الدخل المختلفة².

1 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. مرجع سابق، ص 187

2 د/ عبد الباسط وفا. مرجع سابق، ص 43

3- الحد الأدنى اللازم للمعيشة

جرت عادة التشريعات الضريبية على عدم المساس بجزء من الدخل وإعفائه من الضرائب. وهو الجزء الذى يمثل الحد الأدنى اللازم لمعيشة الفرد عند مستوى الأسعار السائد فى السوق. أى أن يترك للفرد الحد الأدنى اللازم لمعيشته ولمعيشة أسرته. بما يضمن للفرد أن يحيا حياة معنوية من الناحيتين المادية والمعنوية. وذلك لكونه ضرورياً لبقاء المكلف وأسرته على قيد الحياة¹ ويمنح هذا الإعفاء للأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص الاعتبارية والغاية منه هو تخفيف عبء الضريبة على أصحاب الدخل المحدودة لمواجهة أعباء الحياة²

وتتميز فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة بأنها فكرة متغيرة تبعاً لتغير مستوى المعيشة، أى تبعاً لتغير درجة التقدم الاجتماعى والاقتصادى³. ولذا يختلف هذا الحد من بلد لآخر وفى نفس البلد من وقت إلى آخر، حسب مستوى المعيشة السائد⁴. ويمكن أن يستدل على مستوى المعيشة السائد من خلال متوسط نصيب الفرد من الدخل القومى. ومعيار تحديد هذا الحد معيار موضوعى، فهو واحد بالنسبة لجميع الأشخاص فى البلد الواحد، وفى الوقت الواحد بصرف النظر عن المستوى الاجتماعى أو الوظيفى أو غيرها من الأوضاع ذات الطابع الشخصى.

4- مراعاة الأعباء العائلية للممول

ومما لا شك فيه أن قدرة أى وعاء ضريبي على التحمل تتأثر بعدد الأفراد الذين يعولهم هذا الوعاء. ولذلك تقرر التشريعات الضريبية المختلفة إعفاءات

1 د/ عبد الباسط وفا. سياسات وأدوات المالية العامة، دار النهضة العربية، 2003، ص 267

2 د/ رهاب محمد عبد الهادى. مرجع سابق، ص 306

3 د/ رفعت المحجوب. المالية العامة، مرجع سابق، ص 291

4 تجدر الإشارة إلى أن ضمان الحد الأدنى من الدخل للفرد ينصرف إلى الدخل الحقيقى لا الدخل النقدى مما يجعله يتغير بتغير المستوى العام للأسعار أى تغير قيمة النقود. د/ عبد الباسط.

مرجع سابق، ص 267

ضريبية بسبب تزايد الأعباء العائلية¹، فنجد أن هناك إعفاءات ضريبية للأعزب وللمتزوج وللمتزوج ويعول. وقد تتعدد الإعفاءات المقررة للأولاد بتعدددهم، وقد يكون إعفاءاً واحداً مهما كان عددهم وذلك حسب سياسة الدولة تجاه المسألة السكانية.

ولذلك فإن تخفيف العبء الضريبي على الممول كلما زاد عدد أفراد أسرته، إنما هو تطبيق من تطبيقات العدالة الضريبية، إذا أن المقدرة التكلفة لأصحاب الدخل المتساوية تتفاوت بتفاوت الحالة العائلية. مما يتطلب خصم جزء من الدخل يختلف باختلاف الموقف العائلي للمكلف²، مما يساعد على تحقيق المساواة فى التضحية³

وتجدر الإشارة فى هذا المقام إلى ما ذهب إليه المشرع المصرى فى القانون رقم 91 لسنة 2005 من تبنى إتجاه معين بالنسبة للإعفاء العائلى، حيث قرر المشرع إعفاء مبلغ 5000 ألف جنيه من مجموع صافى الدخل الذى يحققه الممول خلال السنة، وعدم التفرقة بين أفراد المجتمع، سواء من حيث الحالة الاجتماعية أو من حيث النوع، سواء كان الممول رجلاً أو امرأة. ولا شك أن هذا المسلك لا يتمشى مع العدالة الضريبية ولا مع الشريعة الإسلامية، ويخالف ما كان مقرراً فى القوانين السابقة.

فأما من ناحية العدالة الضريبية فنجد أن هذا المسلك غير سليم، لأن النفقات والأعباء العائلية للشخص المتزوج ويعول أولاداً أو أبويه كليهما أو أحدهما، تختلف كثيراً عن الشخص الأعزب، وتذهب كافة دول العالم بلا استثناء

1 R). Le Controle Juridictions des incitations fiscales ,A. J. D. A. 1968,1. P. 275 .Simonnet (M

2 د/ عيد الباسط وفا. مرجع سابق، ص 268

3 يستطيع المشرع أن يستخدم تخفيف العبء الضريبي على الممول كوسيلة لتشجيع النسل أو لتشجيع الاستهلاك فى حالة نقص الطلب الفعلى. د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. مرجع سابق،

إلى التفرقة بين الممولين فى الإعفاء المقرر للأعباء العائلية حسب الحالة الاجتماعية لهم.

- كما أن منح الزوجة إعفاء للأعباء العائلية مثل الزوج يعتبر مقبولاً إذ أنه يتمشى مع الشريعة الإسلامية التى تقضى بأن الذمة المالية للزوجة منفصلة عن الذمة المالية للزوج، إلا أن الأمر يتطلب تطبيق الشريعة الإسلامية أيضاً فى من يكون عليه واجب الإنفاق والاعالة، هل هو الزوج أم الزوجة؟ ولا شك فى أنه هو الزوج. ولذلك يجب أن يكون الإعفاء المقرر للزوج أكبر من المقرر للزوجة.

- وأعتقد أنه كان من الأفضل للمشرع تفضيل مراعاة الحالة الاجتماعية لأفراد المجتمع، ومراعاة النوع أيضاً، لأن الرجل هو الذى يستمر فى العمل أطول فترة ممكنة، وذلك فى ظل الظروف الاقتصادية الصعبة للحياة، كما يجب إعادة النظر فى حدود هذا الإعفاء على فترات معينة ومحددة وذلك فى ضوء تغيرات الظروف وارتفاع الأسعار فى المجتمع.

- ولا تقتصر أهمية حدود الإعفاء للأعباء العائلية على مجرد وضع حد أدنى للخضوع للضريبة، ولكن هذه الحدود هى التى تحدد فى المقام الأول المعدل الفعلى للضريبة أو مدى تصاعد العبء الضريبي الفعلى. لا كما تشير إليه أسعار الشرائح. ولذا كان من الضرورى تباين واختلاف حدود الإعفاء بناء على اختلاف الأعباء العائلية. وإذا لم تؤخذ الأعباء العائلية فى الحسبان، فإن المعدل الفعلى للعبء الضريبي سيكون مرتفعاً للغاية بالنسبة لفئات الدخل المنخفض والمتوسطة.

ولذلك يجب على المشرع إذا أراد أن يضمن إعادة توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع بشكل عادل أن يلتزم بمقتضيات التشريع الضريبي الكفاء، والتى تشمل العدالة الضريبية، والتى تقوم على توزيع العبء الضريبي على أساس المقدرة على الدفع والكفاءة، بحيث لا تؤثر سلباً على سلوك الأفراد والقطاع الخاص عند استخدام أو تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة.

5- الديون التي فى ذمة الممول

ديون الممول أحد العوامل التي تؤثر فى مقدرة التكلفة. فالممول يخرج من دخله جزءاً لسداد فوائد ما عليه من ديون. فقد يقترض الشخص مالاً للقيام بمشروع، وقد يقترض مالاً لعدم كفاية دخله لتغطية احتياجاته ويدفع عنها فوائد والأصل هو التفرقة بين ديون المشروع والديون الشخصية. فديون المشروع لا علاقة لها بتقدير المقدرة التكلفة الفردية، لأنها تتعلق بتصفية الدخل لأغراض فرض الضريبة، وتحسب فوائدها ضمن التكاليف الواجبة الخصم من الدخل الاجمالي.

أما الديون الشخصية التي يدفع عنها فوائد تحد من إمكانياته وتقلل من قدراته فتختلف بشأنها التشريعات، فمنها من يجد أن مراعاة هذه الفوائد عند تحديد الضريبة المستحقة على الممول من موجبات مراعاة المقدرة التكلفة الفردية. وهناك تشريعات أخرى لا تولى هذه الديون اعتباراً، ويعتبرونها استعمالاً للدخل لا عبئاً عليه يبرر تقليل وعاء الضريبة.

6- الضغط الضريبي النفسى

يتمثل الضغط الضريبي النفسى فى ذلك الشعور لدى الممولين بحرمانهم من الاستفادة من استهلاك معين، فيؤدى ذلك إلى التقليل من استهلاك بعض الموارد وبالتالي من الإنفاق من دخولهم. وتجدر الإشارة إلى ضرورة الاهتمام بالضغط الضريبي النفسى الذى يمثله الاقتطاع الضريبي من دخل الفرد. وذلك لمعرفة الآثار الاقتصادية للاقتطاعات المتساوية القيمة من دخول الأفراد نتيجة اختلاف كل منها على نفسية الفرد فارتفاع الأسعار مع ما يترتب عليها من تخفيض القوة الشرائية للدخل ليست لها نفس الآثار النفسية لفرض ضريبة على الدخل تؤدي إلى تخفيض مماثل للقوة الشرائية. حيث أوضحت الدراسات الضريبية أن ما ينطوى عليه الضغط النفسى الذى يثيره فرض الضرائب من انطباعات لدى المكلفين تنعكس صداه على تصرفاتهم من حيث التأثير على مستوى معيشتهم أو على مقدرتهم الادخارية أو فى رغبتهم فى العمل أو الانتاج.

المبحث الثالث

الضغط الضريبي الأمثل

حاول الكثير من الاقتصاديين تحديد المعدل الأمثل للضغط الضريبي والذي لا يجوز تعديله. فقد نادى الفيزيوقراط بضرورة ألا يتعدى هذا المعدل 20% من دخل الفرد. أو كما هو الحال لبعض الاقتصاديين الكلاسيك أمثال برودو الذي حدد معدل الاقتطاع الضريبي بنسبة 10%. بينما عند المحدثين من الاقتصاديين أمثال كولين كلارك فقد حدده بنسبة 25% من الدخل القومي إلى أن جاء الاقتصادي الأمريكي آرثر لافير (A. LAFER) آخذاً بنظرية العرض مبيناً بواسطة منحنى أن هناك مستوى حرج إذا تخطته معدلات الاقتطاع يعمل على تثبيط النشاط الاقتصادي¹. وذهب لافير إلى القول بوجود علاقة طردية بين الحصيلة الضريبية ومعدل الاقتطاع الضريبي، وذلك حتى حد معين. فإذا زاد معدل الاقتطاع الضريبي عن هذا الحد تبدأ الحصيلة الضريبية بالتراجع مهما زادت معدلات الاقتطاع الضريبي حيث إنه عند هذا الحد يتعادل أثر الدخل مع الإحلال لدى المكلفين بالضريبة². إلا أنه يعاب على تحليل لافير أنه لم يعرف معدل الضغط الضريبي الذي يتعين عدم تجاوزه³

والواقع أنه لا توجد قاعدة عامة يمكن الاستدلال بها على معرفة الحد الأقصى للضغط الضريبي في جميع الدول، وفي الدول النامية بوجه خاص. حيث لا يوجد للضغط الضريبي حدود معينة وتحكمية، بحيث يمكن أن يتغير من 1% إلى 100% من الدخل القومي من الناحية النظرية. فهذا المعدل يتغير بالضرورة من وقت لآخر تبعاً لتغير العوامل المحددة لمدى ثقل العبء الضريبي على الاقتصاد القومي⁴.

1 - Pierre Beltrame: La Fiscalite En France, Hachette, 8ème éditions, 2001, p-162.

2 د/ السيد محمد السيد نصار. . مرجع سابق، ص46

3- Michel Bouvier: Production Au Droit Fiscale Generale Et La Theorie De L'impôt, 6ème édition, LG. D. J. Paris, 2004, p: 208 .

4 د/ رفعت المحجوب. المالية العامة، دار النهضة العربية، 1975، ص394

وتجدر الإشارة إلى أن ارتفاع معدلات الضغط الضريبي لا تعنى بالضرورة تحسن الحالة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وعليه فإن الحدود المثلى للضغط الضريبي تختلف باختلاف البلاد، وبحسب طبيعة الظروف ومستويات التطور الاقتصادي والاجتماعي. ¹ كما تتوقف على كيفية توزيع الدخل القومي بين الطبقات الاجتماعية المختلفة وبين الاستهلاك والاستثمار، وكذلك نطاق كل من النشاط الخاص والعام. ولذلك يعتبر من قبيل التحكم تحديد معدل ضريبي لا يصح تجاوزه، وإنما لكل دولة ظروفها السياسية والاجتماعية والاقتصادية، والتي تتحدد فى ضوءها معدلاً ضريبياً مناسباً². ولذلك فالضغط الضريبي إنما يقدر على أساس ديناميكي متغير وليس على أساس ثابت³. إلا أنه يجب أن يؤخذ فى الاعتبار عند تحديد المعدل الضريبي الأمثل ملاحظتين هما:-

1- استخدام الضرائب فى تغطية النفقات العامة وما يترتب عليها من آثار اقتصادية، أى أن نسبة الاقتطاع الضريبي مرتبطة بشكل مباشر بالانفاق العام إذ كلما زاد هذا الانفاق زاد الاقتطاع الضريبي.

2- ينبغى عند الشروع فى تحديد العبء الضريبي الأمثل أن نصل إلى تحديد معيار كلى للعبء الضريبي بالقياس إلى فكرة التوازن الاقتصادي الكلى معبراً عنها بفكرة الرفاهية الجماعية. أى يتم تحديد حجم الضرائب المفروضة عند المستوى الذى يضمن تحقيق أكبر رفاهية جماعية ممكنة⁴ وما سبق يتضح لنا أن تحديد المعدل الأمثل للاقتطاع الضريبي يرتبط من الناحية الاقتصادية بآثار الضرائب على الناتج القومي. فإذا أدت إلى زيادته، فإن

1 د/ شريف محمد. السياسة الجبائية ودورها فى تحقيق التوازن الإقتصادي فى الجزائر، رسالة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبى بكر بلقايد، 2010، ص48

2 د/ حكمت عبد الكريم الحارس. مرجع سابق، ص 63

3 د/ حمدية زهران. مرجع سابق، ص 211

4 د/ رفعت المحجوب. المالية العامة، دار النهضة العربية، 1975، ص394

ذلك يعد دليلاً على سلامتها من الناحية الاقتصادية، وعلى ذلك يمكن القول بأن المعدل الأمثل للضغط الضريبي هو: ذلك المعدل الذي يضمن بلوغ الناتج القومي أعلى مستوى ممكن، ويضمن مثل هذا الاقتطاع توزيع الموارد المتاحة بين الدولة والأفراد أو بين الحاجات العامة والخاصة على نحو يكفل إنتاج أقصى قدر ممكن من المنتجات والخدمات من قبل القطاعين العام والخاص.

-ولذلك يمكن القول بأنه إذا ترتب على زيادة الضغط الضريبي زيادة الحصيلة الضريبية بنفس المعدل، فإن ذلك يعنى أن الضغط الضريبي لم يصل بعد إلى حده الأقصى، وأنه مازال بمقدور الأفراد تحمل المزيد من العبء الضريبي.

-أما إذا زاد المعدل الضريبي بنسبة أكبر من نسبة زيادة حصيلة الضريبة فإن العبء الضريبي يكون في هذه الحالة قد تجاوز حده الأمثل، وبالتالي لا يستطيع الأفراد تحمل العبء الضريبي الإضافي، وهذا الأمر بلا شك يحمل تهديداً حقيقياً للوضع الاقتصادي والرفاهية العامة للأفراد.

أثر الإقتطاع الضريبي على مستوى الرفاهية

يترتب على فرض الضرائب بصفة عامة تحويل لقوة شرائية من أيدي المستهلكين إلى الدولة، ونتيجة لذلك من المتوقع أن يترتب على الإقتطاع الضريبي، اختلال في اختيارات المستهلكين بين السلع والخدمات الإستهلاكية، واختلال أيضاً في اختيار المنتجين بين التوليفات المختلفة من العوامل الإنتاجية، ويصطلح على تسمية هذا السلوك من جانب المنتج والمستهلك بأثر الإقتطاع الضريبي على مستوى الرفاهية.

ففرض الضرائب لن يؤدي إلى تحميل المستهلكين تكلفة مالية جديدة فحسب، ولكنه يدفعهم إلى تغيير سلوكهم وقراراتهم الشرائية، لأنهم سيميلون إلى خفض معدلات استهلاكهم للسلع التي تم فرض ضرائب جديدة عليها، الأمر الذي يكون له تأثير مباشر على درجة رفاهية المستهلكين لاعتبار أن كمية السلع والخدمات التي يمكن للفرد أن يستهلكها هي أفضل مقياس لمدى التعبير عن الرفاهية الاجتماعية لهذا الفرد.

المبحث الرابع

خصائص النظام الضريبي المصري

يهدف هذا المبحث إلى دراسة النظام الضريبي المصري لمعرفة مدى ملاءمته لمختلف الظروف والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الجديدة، والتي واكبت مرحلة توسيع قاعدة الملكية الخاصة عن طريق تطبيق سياسة الخصخصة، والأخذ بشكل واسع بآليات السوق بدلاً من التدخل الواسع للدولة في النشاط الاقتصادي وتطبيق نظام الضريبة الموحدة، وخصوصاً مع بداية تنفيذ قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005.

وبالنظر إلى أن النظام الضريبي يتأثر بشكل أساسي بالأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فقد عانى النظام الضريبي المصري من العديد من أوجه القصور التي شابت بنيانه والتي مازالت عالقة به حتى الآن، الأمر الذي يحتم ضرورة الاهتمام بأصلاح وتطوير النظام الضريبي من أجل تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

وتشترك مصر مع غيرها من الدول النامية في عدد من الخصائص الأساسية، ومن هنا يأتي إدراجها مع هذه البلاد في مجموعة واحدة، ولذلك يمكن القول بأن النظام الضريبي المصري يدور في فلك خطوط عامة تطبع بنيانه بعدة ملامح أساسية، تجد تفسيراً لها في خصائص البنيان الاقتصادي والاجتماعي المصري.

ومن أهم سمات النظام الضريبي المصري انخفاض معدل العبء الضريبي، واعتماد حصيلة الضرائب على الضرائب غير المباشرة، والاعتماد بصفة متزايدة على الضريبة العامة على المبيعات، وانخفاض الأهمية النسبية للضرائب

الجمركية¹ وسوف نتناول هذه الخصائص بشيء من التفصيل على النحو التالي:

1- انخفاض معدل العبء الضريبي

يقصد بالعبء الضريبي أو الطاقة الضريبية للمجتمع: قدرة الدولة على اقتطاع جزء من الناتج القومي عن طريق الضرائب والرسوم المختلفة دون الإضرار بالمقدرة الإنتاجية القومية، أو دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية أو الاقتصادية للممولين، حيث يوجد حد أقصى لما يمكن جبايته من الضرائب دون الإضرار بالاقتصاد القومي².

وفى هذا المقام نجد أن هناك سؤالاً يطرح نفسه بقوة وهو، هل النظام الضريبي المصرى يحقق فكرة الطاقة الضريبية بحيث يكون هذا النظام قادراً على تحمل مسئولية تمويل التنمية أم أنه بحاجة إلى تعديل أو إضافة حتى يستكمل هذا النظام مقوماته و يكون أداة تمويلية جيدة وفعالة؟

بداية تعانى مصر شأنها شأن معظم الدول النامية من مشكلة ضعف الجهاز الإنتاجى وعدم كفايته لتشغيل ما لديها من موارد طبيعية وبشرية، فضلاً عن انخفاض مستوى الانتاجية انخفاضاً يؤدي إلى جمود الجهاز الإنتاجى. فضلاً عن وجود جزء كبير من الموارد الاقتصادية فى حالة تعطل، وجزء كبير من قوة العمل فى حالة بطالة. ولذلك فإن سوء استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للدولة يعمل على تدهور حجم الدخل القومى. ومن ثم تقل قدرة الدولة على اقتطاع جزء من الناتج القومى عن طريق الضرائب. وبالإضافة إلى ما سبق توجد العديد من الأسباب التى تعد سبباً مباشراً فى ضعف العبء الضريبي و الإيرادات الضريبية منها³:-

1 د/ السيد عبد المولى. المالية العامة دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية. دار النهضة العربية، 1991، ص 461. د/ السيد عبد المولى. المالية العامة دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، 2003، ص383

2 د/ عبد الله حسين بركات. مرجع سابق، ص 302

3 د/ سلامة عبد الرحيم عوض عيسى. مرجع سابق، ص 30

أ- عدم الحصر الكامل للمجتمع الضريبي، حيث توجد العديد من الدخول التي لا تخضع لمعاملة ضريبية عادلة، وذلك لصعوبة تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ووسائل التهرب الضريبي التي يلجأ إليها أصحاب هذه الدخول، ويدخل في هذه الفئة المهنيون والحرفيون والوسطاء والمدرسون الخصوصيون. ويكفي للتدليل على صحة ما تقدم مطالعة الجدول التالي، والذي يوضح مدى ضعف الحصيلة الضريبية من ضريبة المهن غير التجارية في الفترة من عام 2008-2010، وذلك على النحو التالي¹ بالمليار جنيه

السنة	حصيلة الضريبة من جميع الإيرادات	الحصيلة الضريبة من الضريبة على الدخل	الإيرادات من المهن غير التجارية	نسبة ضريبة المهن غير التجارية من إجمالي الحصيلة الضريبية	نسبة المهن غير التجارية من إجمالي حصيلة ضريبة الدخل
2008	139	730.42	217	15.0%	5.0%
2009	148	651.45	290	19.0%	6.0%
2010	731.169	995.49	300	1.0%	6.0%

ومن الجدول السابق يتضح لنا مدى ضعف الحصيلة الضريبية المحصلة من ضريبة المهن غير التجارية، حيث لم تزد هذه الحصيلة عن 1% من إجمالي حصيلة الضرائب على الدخل، مما يبرهن على صحة انتشار ظاهرة التهرب الضريبي على نطاق واسع في إطار ضريبة المهن غير التجارية بصفة عامة.

ب- عدم انتظام عملية حصر الممولين حتى أصبحت سجلات الحصر لا تمثل واقع المجتمع الضريبي، وهناك عدد غير قليل من الممولين لا توجد أية معلومات أو بيانات عنهم في سجلات الحصر الضريبي.

ج- لا يلتزم كثير من الممولين الخاضعين للضرائب المباشرة بتقديم الإقرارات الضريبية السنوية² وتجد مصلحة الضرائب نفسها عاجزة في كثير من الأحيان عن

1 د/ السيد محمد السيد نصار. مرجع سابق، ص 408

2 أنهت دراسة عن التهرب الضريبي في مصر خلال الفترة من 1983/1982 - 1987/1988 إلى ارتفاع نسبة التهرب الضريبي بصورة كبيرة، وذلك من خلال متابعة حركة الإقرارات

متابعة هذا الأمر بسبب قصور إمكانياتها ووسائلها في مواجهة هذا العدد الكبير.

د- زيادة المتأخرات الضريبية مما يندرج باحتمالات ضياعها بسبب سقوط دين الضريبة بالتقادم.

هـ- التناقص المستمر لحصيلة الضرائب بسبب تناقص القوة الشرائية لدين الضريبة في ظل ارتفاع الأسعار وزيادة حدة التضخم.

ز- قيام الممول المدين باستخدام دين الضريبة المتأخر سداده، استخداماً يغل قيمة نقدية أعلى من سعر فائدة التأخير عن السداد، الأمر الذي يؤثر على عدالة العبء الضريبي بين الأفراد¹.

ونتيجة لما سبق: تعاني مصر من انخفاض معدل العبء الضريبي والذي يتمثل في النسبة التي تشكلها الحصيلة الضريبية في الناتج المحلي الإجمالي²، ويوضح الجدول التالي تطور العبء الضريبي في مصر خلال الفترة من عام 2000 وحتى عام 2011، وذلك على النحو التالي³:

الضريبية لثلاث أنواع من الضرائب، حيث وجد أن متوسط عدد الممولين الذين لم يقدموا إقرارات ضريبية خلال الفترة من 1981 وحتى 1986 وصل إلى 67% من الممولين في نطاق الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية، بينما بلغت هذه النسبة في المتوسط لضريبة المهن غير التجارية إلى حوالي 7%، ووصلت في الضريبة العامة على الدخل إلى 60% د/ صلاح زين الدين. مرجع سابق، ص 129

1 د/ صلاح زين الدين. مرجع سابق، ص 140

2 يعرف الناتج المحلي الإجمالي حسب نوع النشاط الاقتصادي لدولة ما، بأنه مجموع القيم المضافة لكافة وحدات الانتاج العاملة في فروع الإنتاج المختلفة، مثل الزراعة والتعدين والصناعة، حيث تمثل القيمة المضافة لوحدة إنتاجية معينة الفرق بين قيمة إجمالي الإنتاج لهذه الوحدة وقيمة السلع والخدمات الوسيطة المستهلكة في الإنتاج

3 تم عمل هذا الجدول بالاعتماد على نشرة الإحصاءات الاقتصادية للدول العربية الصادرة عن صندوق النقد العربي " العدد 31 لسنة 2011 " .

المبلغ بالمليارجنيه

البيان	الناتج المحلى الإجمالى	الإيرادات الضريبية	نسبة الضغط الضريبي
2000	100.340	621.49	6.14%
2001	700.358	358.51	3.14%
2002	964.378	726.51	6.13%
2003	5.447	736.55	8.13%
2004	342.485	147.67	8.13%
2005	511.538	760.75	0.14%
2006	744.617	778.97	8.15%
2007	730	326.114	3.15%
2008	502.895	195.137	3.15%
2009	20.042.1	222.163	7.15%
2010	600.206.1	494.170	1.14%
2011	800.371.1	072.192	1.14%

وبتحليل كل من هيكل الناتج المحلى الإجمالى، والإيرادات الضريبية فى مصر خلال الفترة من 2000 / 2011، نستطيع أن نلفت النظر إلى أنه بالرغم من تزايد الأرقام المطلقة لحصيلة الإيرادات الضريبية خلال الفترة السابقة، إلا أن نسبتها إلى الناتج المحلى الإجمالى فى تناقص مستمر، ولذلك نجد أن معدل العبء الضريبي كان يبلغ 6.14% فى عام 2000، ثم أخذ فى التناقص حتى بلغ 8.13% فى عام 2003، واستقرت نسبة الضغط الضريبي خلال عام 2004، عند 8.13%، وكذلك خلال عامى 2007 / 2008 عند 3.15%، ثم حدثت طفرة قوية فى نسبة الضغط الضريبي خلال عامى 2005 / 2006، حيث ارتفعت نسبة الضغط الضريبي من 0.14% إلى 8.15% بمعدل نمو قدرة 12%، ووصل معدل العبء الضريبي إلى أقصاه فسجل معدل 8.15%، ويرجع السبب فى ذلك إلى تأثير تطبيق قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ثم ما لبس أن عاد مرة أخرى إلى الانخفاض تدريجياً منذ عام 2007، وحتى عام 2011 فبلغ معدله 1.14%.

- وإذا ما قارنا هذا المعدل بالمعدلات السائدة في البلدان المتقدمة، لوجدنا أن نسبة الضغط الضريبي في مصر لم تصل للنسبة المثلى وهي 25%¹، حيث وصلت أعلى نسبة للضغط الضريبي في عام 2006 إلى 15.8% وانخفضت بعد ذلك خلال السنوات الثلاث التالية حتى وصلت عام 2009 إلى 15,7%

- من خلال الجدول السابق نستنتج أيضاً أن متوسط نسبة الضغط الضريبي في مصر هي 14.63%، وهي تشير إلى انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي إلى الدخل القومي

ويعود انخفاض معدل العبء الضريبي في مصر -بصفة عامة- إلى انخفاض مستوى الدخل الفردي واتساع رقعة القطاع الزراعي وعدم خضوعه للضرائب وإلى انتشار الاستهلاك الذاتي، وإلى ارتفاع هامش الاقتصاد غير الرسمي، وإلى سوء توزيع الدخل القومي²، وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي على نطاق واسع³، أضف إلى ما سبق حالة الركود الاقتصادي التي يعرفها الاقتصاد القومي خلال السنوات الأخيرة والتي انعكست على حصيلة الإيرادات السيادية، والتي أثرت بالتالي على انخفاض معدل العبء الضريبي

1 يعد العبء الضريبي في مصر منخفض قياساً بدول أخرى متقدمة ونامية، فهو في ألمانيا ٥٤%، أمريكا ٣٢%، اليابان ٣٠% الأردن 24% انظر د/ هيفاء غدير غدير. السياسة المالية والنقدية ودورها التنموي في الاقتصاد السوري، الهيئة العامة للكتاب، دمشق، 2010، ص 241

2 د/ السيد عبد المولى. المالية العامة دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، 2003، ص 383

3 حيث أن نسبة من يسددون ضريبة الدخل في مصر لا يزيدون على 5% من المواطنين الذين تنطبق عليهم شروط الخضوع لضريبة، والذي يبلغ عددهم ستة ملايين ممول، منهم 1.7% يسددون الضريبة بشكل حقيقي، ونسبة 9.92% يتهربون من دفع الضرائب أو يقدمون إقرارات ضريبية على غير حقيقتها. إضافة إلى أن 20% على أقصى تقدير من مواطني مصر يحصلون على 46% من الدخل القومي الإجمالي لمصر والذي يتجاوز 450 مليار جنيه، الأمر الذي يعنى أن أكثر من 14 مليون مصري يجب أن يخضعوا لسداد ضريبة الدخل. راجع د/ السيد محمد السيد نصار. مرجع سابق، ص 405

- تجدر الإشارة إلى أن تراجع معدل العبء الضريبي إلى نسبة 14.1% عام 2011، لا يدل على تراجع العبء الضريبي على المواطنين، وإنما يعكس حالة التهرب الضريبي المنتشرة في البلاد للقطاعات الرباحة وللشركات غير الملتزمة بالدفع، ولأصحاب الدخل المرتفعة، مما يخفض الضغط الضريبي على الفئات مرتفعة الدخل¹، ويثقل بالمقابل كاهل الشركات والأفراد الملتزمين بالدفع، وهذا ما يدفعهم إلى التوقف عن الدفع أو عدم الإنتاج، فضلاً عن عدم كفاءة الإدارة الضريبية في الربط والتحصيل، بجانب وجود المتأخرات الضريبية².

*ومن الملفت للنظر أن الرقم الحقيقي للعبء الضريبي في مصر يمكن أن يكون أعلى مما ذكر، وذلك لأن مصر تفرض بعض الرسوم على سلع دون أن تدرج ضمن الضرائب بل تدرج تحت بند إيرادات أخرى، كما تبيع الدولة العديد من السلع الأساسية بأسعار مدعومة، وهو ما يشكل إعادة جزئية لما جمع من المواطن من ضرائب. ويشمل العبء الضريبي ما سدده القطاعان العام والخاص، وتشكل ضرائب شركات النفط الجزء الأكبر منه.

وأما فيما يتعلق بنسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي إيرادات الموازنة العامة للدولة في الفترة من عام 2006 وحتى عام 2011 فكانت على النحو التالي.

كلية الحقوق جامعة القاهرة

1 البنك الاهلى المصرى، النشرة الاقتصادية، العدد الاول، المجلد 37 لسنة 1984، ص 33
2 د/ ميراندا زغلول رزق. تأثير نظم الحوافز والإعفاءات الضريبية على تحسين بيئة الاستثمار في مصر مجلة مصر المعاصرة، السنة الخامسة والثمانون، العددان 437/438، يوليو/أكتوبر 1994، ص 167

نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي إيرادات الموازنة العامة للدولة

2011	2010	2009	2008	2007	2006	بيان
.371 .1 800	.206 .1 600	20 .042 .1	500 .895	730	617	الناتج المحلى الاجمالي ¹
268 .265	115 .268	505 .282	404 .221	.180 215	266 .151	اجمالي إيرادات الموازنة العامة
072 .192	494 .170	222 .163	195 .137	.114 326	778 .97	الإيرادات الضريبية
%4 .72	%6 .63	%8 .57	%62	%4 .63	%6 .64	نسبة ² الإيرادات الضريبية ^(*)
214 .73	621 .97	283 .119	209 .84	889 .65	488 .53	الإيرادات غير الضريبية ³
287 .2	333 .4	984 .7	463 .1	886 .3	379 .2	المنح
927 .70	288 .93	299 .111	746 .82	003 .62	108 .51	إيرادات أخرى
%6 .27	%4 .36	%2 .42	%38	%6 .36	%4 .35	نسبة ⁴ الإيرادات غير الضريبية ^(**)
%14	%1 .14	%6 .15	%3 .15	%6 .15	%8 .15	نسبة الإيرادات الضريبية من الناتج المحلى
100	100	100	100	100	100	مجموع نسب ^(*) + ^(**)

ومن خلال مطالعة بيانات الجدول السابق يتبين بوضوح أن الإيرادات الضريبية تحتل أهمية كبيرة ضمن الإيرادات العامة للدولة. حيث تمثل ما يقرب من 64.6% من إجمالي الإيرادات العامة للموازنة العامة للدولة عام 2006، أى ما يوازى 15.8% من الناتج المحلى الإجمالى، بينما تمثل الإيرادات الإجمالية نسبة 24.5% من الناتج المحلى الإجمالى.

أما الإيرادات غير الضريبية فإن نسبتها لا تتجاوز 35.4% من مجمل الإيرادات عن نفس الفترة الزمنية. ومما سبق يتضح أن الإيرادات الضريبية كان لها النصيب الأكبر من إجمالي الإيرادات العامة فى مصر، واستمرت الإيرادات الضريبية فى التزايد المستمر حتى عام 2009، وفى هذا

1 الناتج المحلى الاجمالى مقدر بالمليار جنيه

2 نسبة الإيرادات الضريبية إلى اجمالى إيرادات الموازنة العامة للدولة

3 قيمة الإيرادات غير الضريبية هى حاصل جمع قيمة المنح +قيمة الإيرادات الاخرى من واقع

الجدول راجع أ/ عبد الله عبد اللطيف عبد الله. مرجع سابق، ص132

4 نسبة الإيرادات غير الضريبية إلى اجمالى إيرادات الموازنة العامة للدولة

العام حدث نوع من التقارب بين نسبة الإيرادات الضريبية (57.8%) والإيرادات غير الضريبية بنسبة 42.2%

وبالرغم من زيادة أرقام حصيللة الإيرادات الضريبية خلال الفترة من عام 2006 وحتى عام 2011، حيث زادت من 97.97 مليار جنيه فى عام 2006 إلى 192.072 مليار جنيه. إلا أن هذه النسبة معبراً عنها كنسبة مئوية من الناتج المحلى الإجمالى قد انخفضت من 15.8% فى عام 2006 إلى 14% من الناتج المحلى عام 2011.

وتجدر الإشارة إلى أن الدراسات الضريبية تشير بوضوح إلى أن الإيرادات الضريبية غالباً ما تدور حول نسبة 15% بالنسبة للبلدان المنخفضة الدخل، و20% فى البلدان متوسطة الدخل، و30% فى البلدان المتقدمة¹، وفيما يتعلق بالبلدان العربية تتراوح الإيرادات الضريبية ما بين 1% من الناتج المحلى الإجمالى فى الكويت والعراق، و4% فى ليبيا وعمان، و23% فى المغرب، وفى الجزائر تعادل هذه النسبة 10%، وفى اليمن تصل هذه النسبة 6.8%، وتقترب من هذه النسبة دولة السودان بنسبة 6.3%.

وتتملك العديد من الدول العربية ومنها مصر القدرة على تحقيق إيرادات إضافية عن طريق الإصلاحات الضريبية، ولاسيما بتحسين جباية الضرائب وتوسيع القاعدة الضريبية مع مراعاة دواعى العدالة والإنصاف²

وفيما يلى جدول يبين حصيللة الإيرادات الضريبية فى بعض الدول العربية ونسبتها إلى الناتج المحلى، وذلك لتوضيح معدل الضغط الضريبى فيها مقارنة بالنسبة لمصر عن السنوات 2008 / 2009 / 2010 وذلك على النحو التالى³

1 تقريراللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا. مرجع سابق، ص 121

2 تقريراللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربي آسيا. مرجع سابق، ص 121

3 وزارة المالية المصرية. دراسة مقارنة للإيرادات الضريبية بالدول العربية، الإدارة العامة للبحوث المقارنة، مصلحة الضرائب المصرية، الضرائب على المبيعات، 2012، ص 9. كذلك انظر.

صندوق النقد العربى، نشرة الاحصاءات الاقتصادية للدول العربية، العدد 31 لسنة 2011

النسبة إلى الناتج المحلي (%) (الضغط الضريبي)			الإيرادات الضريبية (مليون دولار)			
2010	2009	2008	2010	2009	2008	الدولة
9 .15	0 .17	7 .17	212 .4	062 .4	890 .3	الأردن
2 .26	0 .24	0 .25	609 .11	462 .10	208 .11	تونس
8 .21	3 .20	7 .20	241	205	197	جيبوتي
2 .6	4 .6	2 .6	501 .4	706 .3	672 .3	السودان
9 .16	0 .17	8 .15	617 .6	948 .5	764 .4	لبنان
1 .14	7 .15	3 .15	859 .30	521 .29	890 .24	مصر
8 .22	1 .23	0 .27	778 .20	895 .20	954 .23	المغرب
6 .14	4 .13	5 .13	530	407	476	موريتانيا
1 .7	2 .7	1 .6	073 .2	019 .2	859 .1	اليمن
8 .2	2 .4	0 .3	759 .1	981 .1	805 .1	عمان
8 .0	2 .1	9 .0	031 .1	280 .1	269 .1	الكويت
7 .10	4 .11	7 .8	303 .17	783 .15	948 .14	الجزائر
1 .1	9 .2	8 .0	291 .1	838 .2	817	العراق
9 .3	2 .4	1 .3	890 .2	705 .2	653 .2	ليبيا

ونلاحظ من الجدول السابق مدى انخفاض مؤشر الضغط الضريبي لمعظم الدول العربية فيما عدا تونس وصل فيها المؤشر إلى النسبة المثلى، أما المغرب وجيبوتي فإن مؤشر الضغط الضريبي بهما يقترب من النسبة المثلى، أما باقي الدول العربية ومنها مصر ينخفض بها نسبة الضغط الضريبي بدرجة كبيرة عن النسبة المثلى.

ونتيجة لذلك بدأ تغيير توجه السياسة المالية من خلال اتباع مجموعة من الإصلاحات التي تستهدف زيادة الإيرادات وإعادة ترتيب أولويات الإنفاق العام فعلى جانب الإيرادات، قامت الحكومة المصرية بعدد من الإجراءات مثل إعداد قانون ضريبة القيمة المضافة، وتعديل قانون الضرائب العقارية، وقانون تنظيم الثروة المعدنية، وإدخال تعديلات على قانون الضريبة على الدخل. وتستهدف كل هذه

السنوات	2011	2010	2009	2008	2007	2006	
ضريبة الدخل	593.89	618.76	255.80	059.67	535.58	268.48	القيمة
	6.46	45	2.49	9.48	2.51	4.49	%
ضريبة على السلع والخدمات	068.76	095.67	650.62	747.49	436.39	699.34	القيمة
	6.39%	3.39%	4.38%	3.36%	5.34%	5.35%	%
الضريبة الجمركية	858.13	702.14	091.14	020.14	370.10	654.9	القيمة
	2.7%	6.8%	6.8%	2.10%	9%	8.9%	%
إجمالي الإيرادات الضريبية	072.192	494.170	223.163	196.137	327.114	779.97	القيمة
	-	-	-	-	-	-	%

الإصلاحات توسيع القاعدة الضريبية ودرجة تصاعدية الضريبة. وإضافة لذلك سوف يؤدي مراجعة النظام الضريبي بشكل عام خلال الفترة القادمة لزيادة التصاعدية والعدالة ودرجة الارتباط بالنشاط الإقتصادي إلى زيادة الإيرادات الحكومية¹.

2- سيادة الضرائب غير المباشرة

يعتمد النظام الضريبي المصري بشكل أساسي على الضرائب غير المباشرة والتي تشكل أكثر من 50% من جملة الإيرادات الضريبية. ويرجع ضعف دور الضرائب المباشرة إلى انخفاض مستوى الدخل الفردية، وسوء توزيع الدخل القومي، فضلاً عن أن الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية الحالية تميل بشدة نحو محاباة ذوى الدخل والثروات العالية، علاوة على انتشار ظاهرة الاقتصاد المعيشى داخل الاقتصاد المصري. وفيما يلي جدول يوضح تطور الإيرادات السيادية فى مصر عن الفترة من 2006 حتى عام 2011²

1 وزارة المالية، جمهورية مصر العربية، تقرير الأداء الإقتصادي والمالى خلال النصف الأول من العام المالى 2013/2014، فبراير 2014، ص15
2 انظر نشرة الإحصاءات الاقتصادية للدول العربية، صندوق النقد العربى، 2015، ص 287

يتضح من الجدول السابق أن الضريبة على الدخل (ضريبة مباشرة) جاءت في المرتبة الأولى من حيث نسبة الإيرادات الضريبية، فقد بلغ متوسطها نحو 48.38%، حيث ارتفعت حصيلتها هذه الضريبة من 268.48 مليار جنيه عام 2006، لتصل إلى نحو 593.89 مليار جنيه عام 2011، بينما جاءت الضريبة على السلع والخدمات (ضريبة غير مباشرة) في المرتبة الثانية بنسبة مساهمة بلغت في المتوسط نحو 3.37%، حيث بلغت حصيلتها ما يقرب من 699.34 مليار جنيه عام 2006، ثم ارتفعت لتصل حصيلتها إلى 068.76 مليار جنيه في عام 2011. وفيما يلي جدول يوضح تطور الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين في مصر في الفترة من 2006-2011¹

كلية الحقوق جامعة القاهرة

1 تم عمل هذا الجدول من واقع الأرقام الواردة في الجدول السابق.

(الضرائب على الأفراد + الضرائب على الشركات)

القيمة بالمليار جنيه

السنة	الضريبة على الدخل	معدل النمو	نسبة ضريبة الدخل/ إجمالى الناتج المحلى
2006	268 .48	-	%8 .7
2007	535 .58	%3 .21	%8
2008	059 .67	%6 .14	%5 .7
2009	255 .80	%7 .19	%7 .7
2010	618 .76	%5 .4	%3 .6
2011	593 .89	%%9 .16	%5 .6

يتضح من الجدول السابق تطور الضرائب على الدخل بصورة مطردة، فقد بلغت حصيلة هذه الضريبة فى عام 2007 مبلغ 535.58 مليار جنيه، وبذلك سجلت أعلى معدل نمو لها حيث بلغ 3.21% فى خلال الفترة الممتدة من عام 2006 وحتى عام 2011، وبلغت حصيلة الضريبة العامة على الدخل نسبة 8% من الناتج المحلى الاجمالى عام 2007، وعلى الرغم من ارتفاع حصيلة هذه الضريبة فى عام 2011 لتصل إلى 593.89 مليار جنيه، أى بزيادة قدرها 325.41 مليار جنية أى بمعدل 6.85% مقارنة بعام 2006، إلا أنها لم تسجل إلا 5.6% من الناتج المحلى الإجمالى. ويمكن إيضاح الأهمية النسبية لكل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة فى النظام الضريبي المصرى خلال الفترة من عام 2003 وحتى عام 2011، وذلك من خلال الجدول التالى¹:-

السنة	نسبة الضرائب المباشرة%	نسبة الضرائب غير المباشرة %
2003	%5 .37	%5 .63
2004	%5 .38	%5 .61
2005	%41	%59
2006	%49	%51
2007	%51	%49
2008	%9 .48	%1 .51
2009	%2 .49	%8 .50
2010	%45	%55
2011	%6 .46	%4 .53

1 وزارة المالية - التقرير المالى الشهرى - أعداد متفرقة خلال الفترة من 2003 وحتى 2011

يظهر الجدول السابق بوضوح أن النظام الضريبي المصري اعتمد بشكل كبير على الضرائب غير المباشرة، خلال الفترة الممتدة من 2003 وحتى عام 2011، وذلك لما تتميز به الضرائب غير المباشرة من سهولة الربط والتحصيل، وسهولة تحمل عبئها لعدم شعور الممول بها، وحتى إن شعر بها، فغالباً ما يجهل قيمتها حيث إنها تندمج في ثمن السلع أو الخدمة المشتراه. فضلاً عن أنها تضمن حصيلة وفيرة ومستمرة للخزانة العامة للدولة ولو على حساب العدالة الضريبية¹، فضلاً عن عدم تنوع القاعدة الإنتاجية، وعدم قدرة الحكومة على وضع نظام ضريبي مباشر وكفء في إدارته وتطبيقه بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية²

ولكن يجب الأتنباه إلى أن زيادة الاعتماد على الضرائب غير المباشرة في تمويل الإنفاق الحكومي يؤدي إلى تناقص حجم الدخل لدى الفقراء وذوي الدخل المحدود، وذلك بسبب ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك لهذه الفئة، وبالتالي فإن تناقص دخولهم سوف يؤدي إلى تخفيض حجم الطلب الاستهلاكي للفقراء وبالتالي تخفيض حجم الطلب الكلي في الاقتصاد، وتزداد بالمقابل دخول الأغنياء ويرتفع مستوى الإدخار لهذه الشريحة.

ويزداد هذا الأمر سوءاً إذا ما استخدمت الحكومة حصيلة الضرائب غير المباشرة في الدعم السعري للسلع والخدمات، وإذا حدث ذلك فكأن الحكومة قد أخذت الضرائب من الفقراء ودعمت بها سلع الفقراء، فما بالنا إذا كانت السلع المدعومة يصل معظمها إلى الأغنياء؟ وما يصل منها إلى الفقراء يصل عن طريق وسطاء غالباً ما يتسببون في رفع أسعارها فتكون قريبة من أسعارها العادية، لو لم تدعم من قبل الحكومة، وكأننا نزيد التوزيع سوءاً على سوء³ ولذلك كثيراً ما تسهم التدابير والاجراءات التي تتخذ تحت ستار إصلاح أو

1 د/ محمد خير أحمد العكام. مرجع سابق، ص 27

2 عبد الله عبد اللطيف عبدالله. مرجع سابق، ص 147

3 د/ يوسف إبراهيم يوسف. النظام الاقتصادي الإسلامي (خصائصه - أهدافه - آثار تطبيقه)، مكتبة الرسالة الدولية للطباعة والكمبيوتر، الطبعة الرابعة، 2000، 309

تطوير النظام الضريبي تؤدي إلى إعطاء كثير من الامتيازات والمنافع لطبقة أصحاب الدخل المرتفعة على حساب الطبقات الفقيرة. ومن سخریات الواقع المرير أن هؤلاء الأغنياء في الأغلب هم أبطال عملية الإصلاح الاقتصادي وتطوير النظام الضريبي.

ويمكن القول أن زيادة الاعتماد على الضرائب غير المباشرة قد ساهمت في إعادة توزيع الدخل والثروات لصالح الأغنياء. وهي في نفس الوقت أشد وطأة على الشعب ولا سيما الفقراء ومن يعولون. حتى أنها لتعتبر ضرائب من النوع التصاعدي ذي التصاعد شديد الانعكاس¹ ولذلك فالضرائب غير المباشرة ليست عادلة، ولكنها تحقق حصيلة ضريبية عالية خاصة في الدول الأخذة في النمو ذات الأوعية الضريبية الضيقة²

وتتوقف فاعلية الضرائب المباشرة وغير المباشرة في إعادة توزيع الدخل القومي على سعر الضريبة، وحجم وعائها، ومدى الإعفاءات المعطاة في كل منها، ومدى كفاءة النظام الضريبي، فيمكن أن يكون للضرائب غير المباشرة آثار توزيعية بفرضها على السلع والخدمات الكمالية أو فرضها على أساس قيمي. ولكي تحقق الضرائب دورها التوزيعي ينبغي أن يتحمل الاغنياء نصيباً أكبر من عبء الضرائب المباشرة وغير المباشرة، عند المقارنة بين الضرائب المدفوعة ومستوى الدخل الحقيقي للفرد. ففرض الضرائب يجب أن يحقق عدالة ضريبية على المستوى الرأسي وعلى المستوى الأفقي³.

وتجدر الإشارة أيضاً وبحق إلى أن هيكل النظام الضريبي في مصر يقلل من فرص احتجاج المواطنين على نظم الحكم، على عكس المواطنين في الدول المتقدمة، والتي تملك حق الاحتجاج والمساءلة للحكام والمسئولين، انطلاقاً من

1 د/ ألبرت عشم عبد الملك. مرجع سابق، ص 314

2 د/ أيمن المحجوب. المساواة المالية واعتبارات الكفاءة الاقتصادية، مجلة مصر المعاصرة، العدد 457/458، السنة الواحدة والتسعون، يناير/ ابريل 2000، ص 170

3 د/ محمد خير أحمد العكام. مرجع سابق، ص 26

قيامهم بتمويل الدولة بالضرائب المباشرة والتي يضطرون إلى أدائها جبراً، حيث تشعرهم الضرائب المباشرة بثقلها وبالتالي زيادة شعورهم بالمساهمة فى تمويل النفقات العامة للدولة، وبالتالي زيادة استعدادهم لمساءلة الحكام عن كيفية التصرف فيها. أما فى الدول العربية ومنها مصر بطبيعة الحال، فإن الجزء الأكبر من الحصيلة الضريبية يأتى من الضرائب غير المباشرة، والتي يقع عبئها على الفقراء والمستضعفين من الناس، مما يؤدي إلى اختفاء الصلة بين الضرائب المدفوعة وتمويل الخزانة العامة للدولة. مما يقلل من فرص المواطنين فى إمكانية مساءلة الحكام والمسؤولين عن كيفية استخدام أموال الضرائب.

3- انخفاض الأهمية النسبية للضرائب الجمركية

تساهم الضرائب الجمركية فى زيادة الحصيلة الضريبية، إلا أنه على الرغم من الزيادة المطلقة فى حصيلة الضرائب الجمركية المفروضة على الواردات من 9. 654 مليار جنيه فى عام 2006، لتصل إلى 13. 858 مليار جنيه فى عام 2011، إلا أن نسبتها فى الناتج المحلى الإجمالى قد انخفضت من 1. 56% عام 2006 إلى 1% فى عام 2011. ويعزى هذا التراجع إلى انخفاض حركة التجارة العالمية من ناحية وتراجع قيمة الواردات من ناحية أخرى، وتجدر الإشارة إلى أن قيمة الواردات السلعية قد شهدت ارتفاعاً ملحوظاً فى عام 2008 لتصل قيمة الواردات إلى 52. 771 مليار جنيه¹. وهو العام الذى شهدت فيه الضرائب الجمركية طفرة كبيرة، حيث بلغت قيمة الضرائب الجمركية فى هذا العام نحو 14. 020 مليار جنيه، بنسبة 10. 2 % من إجمالى قيمة الإيرادات الضريبية والتي قدرت ب 137. 196 مليار جنيه. ويتعين الإشارة إلى التزام مصر بتخفيض الضرائب الجمركية على بعض الواردات السلعية تنفيذاً لتعهداتها الدولية وفقاً لاتفاقيات الجات، وكذلك وفقاً للسياسات الهادفة إلى تشجيع الاستثمار، والتي من أهمها تخفيض التعريفات

1 نشرة الاحصاءات الاقتصادية للدول العربية، صندوق النقد العربى، 2015، ص 287، وزارة المالية المصرية. التقرير المالى لشهر نوفمبر 2010، المجلد السادس، العدد الأول.

الجمركية على السلع الرأسمالية، والإعفاء من ضريبة الدخل من عمليات التصدير، ولاشك أن هذه الالتزامات سوف تؤثر سلباً على حصيلة الضرائب الجمركية مستقبلاً¹ وفيما يلي جدول يوضح تطور حصيلة الضرائب الجمركية ونسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي² (مليون جنيه)

السنوات	الضريبة الجمركية	الناتج المحلي ³	نسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي
2003	233 .8	5 .447	%84 .1
2004	234 .9	485	%44 .1
2005	744 .7	5 .538	%43 .1
2006	654 .9	617	%56 .1
2007	370 .10	730	%4 .1
2008	020 .14	500 .895	%56 .1
2009	091 .14	20 .042 .1	%35 .1
2010	702 .14	600 .206 .1	%2 .1
2011	858 .13	800 .371 .1	%1

4- عدم عدالة النظام الضريبي المصري

يشير مصطلح العدالة الضريبية إلى ضرورة مراعاة توزيع العبء الضريبي على الأفراد والمشروعات توزيعاً عادلاً، ولتحقيق هذا الأمر يجب مراعاة عدة اعتبارات منها ضرورة التمييز بين دافع الضريبة ومن يتحمل عبئها فعلاً، فهما ليسا بالضرورة شخصاً واحداً. وإذا كانت المساواة المطلقة مستحيلة فإن مبدأ العدالة الضريبية يصاغ بحيث يتضمن شقين الأول: - أن الأشخاص المتساوين يجب أن يعاملوا معاملة واحدة، فالأشخاص ذوو المقدرة التكاليفية ذاتها يجب أن

1 د/ السيد عبد المولى. الملامح الرئيسية للحساب الختامي للموازنة العامة وحساب ختامي الهيئات الاقتصادية عن السنة المالية 2000 / 2001، مجلة مصر المعاصرة، السنة الرابعة والتسعون، العدد 469 / 470، يناير/ إبريل 2003، ص 36
2 وزارة المالية الإدارة العامة للبحوث، المجلد السادس، 2012، ص 132
3 الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق والمبلغ بالمليار جنيه

يتحملوا العبء الضريبي ذاته. أما الشق الثانى فهو يعنى أن الأشخاص الذين تتساوى قدراتهم التكليفية قد تختلف ظروفهم، ومن ثم يجب ألا يتحملوا ذات العبء الضريبي¹

ويفتقر النظام الضريبي المصرى إلى العدالة الضريبية وبالتالي إلى العدالة الاجتماعية فى توزيع الأعباء الضريبية على القطاعات الاقتصادية فى المجتمع، سواء على المستوى الفردى أو على الصعيد القومى².

وسبب ذلك هو سيطرة العقلية الجبائية على من يصممون الأنظمة الضريبية أو على من يطبقونها³، فلا يرقبون إلا ولا ذمة فى توزيع العبء الضريبي فى ضوء المقدرة التكليفية الفردية أو القومية، الأمر الذى أدى إلى إفقار فئات عريضة من المجتمع⁴، وكأن العدالة فى مصر لا تسير إلا على أكتاف الفقراء والمحتاجين.

الأمر الذى يستدعى ضرورة طرح السؤال التالى، هل الضرائب فى مصر فى مجال سعيها وراء تحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية تعد وسيلة مؤثرة أم أنها وسيلة خادعة، وتخفى وراءها سراياً يحسبه الظمان ماء، حتى إذا جاءه لم يجده شيئاً؟ وسبب هذا التساؤل هو أن النظام الضريبي المصرى يفتقر إلى مقومات

1 أنظر. رضا عيسى. العدالة الضريبية فى مصر، وجهة نظر دافع الضرائب، دراسة منشورة

بالتقرير الاستراتيجى للأهرام، 2010، ص 1

2 وتجدر الإشارة إلى أنه فى ظل انتفاء وغياب العدالة الاجتماعية يقل الأنتماء إلى الوطن، وتترجع إنتاجية الافراد وتسود ثقافة الفساد على كافة المستويات

3 أزعج أن النظام الضريبي المصرى لم يهتم بتحقيق هدف العدالة الضريبية قدر اهتمامه بمقدار الإيرادات الضريبية المحققة والتي تمثل نسبة مهمة فى تمويل الميزانية العامة للدولة، فهناك فارق كبير وشاسع بين الهدف المعلن والواقع العملى فى مصر. فاعتماد النظام الضريبي المصرى على الضرائب غير المباشرة، جعل هذا النظام بعيداً كل البعد عن مفهوم العدالة الضريبية، ولا سيما مع التوسع فى فرض الضريبة العامة على المبيعات، ومع انخفاض مساهمة الضرائب المباشرة فى الإيرادات الضريبية أصبح النظام الضريبي المصرى بعيداً عن العدالة الضريبية لدرجة أصبحت معها الضرائب تعمل على إعادة توزيع الدخل لمصلحة الأغنياء وعلى حساب ذوى الدخل المحدودة على المستوى الرأسى

4 د/ عصام عبد القادر الشهابى. مرجع سابق، ص332

النظام الضريبي العادل، التي نادى بها آدم سميث منذ أكثر من مائتي عام، والتي أضفى عليها الزمن شهرة واسعة، وهذه المقومات هي العدالة واليقين والملاءمة والاقتصاد في نفقات الجباية¹، وهذه القواعد تستند اليها النظم الضريبية حتى وقتنا هذا، في التوفيق بين اعتبارين متعارضين بطبيعتيهما، الاعتبار الأول: هو مصلحة الخزنة العامة للدولة، والاعتبار الثاني: هو مصلحة الممول. فمصلحة الخزنة غالباً ما تدفع إلى المغالاة في فرض الضرائب من أجل غزارة الحصيلة أما مصلحة الممول فتتمثل في خضوعه لأقل قدر من الضرائب تستلزمه ممارسة الدولة لوظائفها الضرورية، وقد اتسم النظام الضريبي المصري منذ ستينيات القرن الماضي بتغليب اعتبارات الجباية على غيرها من اعتبارات الكفاءة والعدالة، واستخدامه كأداة لحصول الدولة على إيراد مالي، ويكاد لا ينشغل بالنمو الاقتصادي أو بالتنمية². ويمكن إرجاع هذا الأمر إلى ازدياد تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وتوليها العديد من الوظائف في مجالات الإنتاج والتوزيع، واعتمادها في إدارة مرافقها العامة على جهاز إداري ضخم، وطبقة بيروقراطية عتيدة تعمل على تحقيق مصالحها الذاتية، ولا تخضع في واقع الأمر للمساءلة أو الإشراف الديمقراطي السليم، فارتبطت ممارساتها بظواهر الإسراف وتبديد الموارد العامة³

ودليل ما تقدم هو زيادة الاعتماد على الضرائب غير المباشرة التي تؤثر على ذوي الدخل المحدود، وبالمقابل تتزايد الإعفاءات الضريبية لصالح أصحاب الدخل والثروات والمشاريع الكبيرة. ومن ثم يتسم النظام الضريبي بقصور شديد، سواء من حيث القدرة على إعادة توزيع الدخل والثروات أو من ناحية الفاعلية في تحفيز عملية التنمية.

- 1 د/ جنات فاروق السمالوطي. الاصلاح المالى والضريبي فى مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية ومقتضيات العدل الاجتماعى، مجلة مصر المعاصرة، السنة السادسة والثمانون، العدد 439 / 440، يوليو/ أكتوبر 1995، ص 225
- 2 د/ صلاح زين الدين. مرجع سابق، ص 123
- 3 د/ جنات فاروق السمالوطي. مرجع سابق، ص 225

فمن ناحية القدرة على إعادة التوزيع، نلاحظ أن العبء الضريبي يتوزع بطريقة ملتوية، حيث يطغى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة¹، والتي تمثل ما يقرب من 64% أو يزيد من إجمالي الحصيلة الضريبية. بينما تتميز الضرائب المباشرة في التطبيق بالتراجعية، وإن اتصفت في التشريع بالتصاعد². الأمر الذي يؤدي إلى عجز النظام الضريبي عن تحقيق الأهداف الاقتصادية أو الاجتماعية خاصة في ضوء ارتفاع معدلات التضخم.

ولذلك فإن عدالة التوزيع لا يمكن أن تتحقق من خلال السياسة الضريبية بصورتها الحالية، أضف إلى ذلك أن عدالة التوزيع لا يمكن أن تتحقق أيضاً نتيجة سياسة جزئية، بل يجب أن تكون محور السياسات الاقتصادية عموماً بما في ذلك سياسيات التخطيط والاستهلاك والاستثمار والأجور.

أما من ناحية قدرة النظام الضريبي على تحفيز عمليات الإنتاج والاستثمار، فنجد أن هذا الأثر محدود للغاية، فالوعاء الضريبي ضيق للغاية بسبب شيوع ظاهرة التهرب الضريبي³، وانتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتي وزيادة ظاهرة الاكتناز والاستهلاك الترفي، ومن ثم فإن إمكانية توسيع الوعاء الضريبي في مصر لن تكون بالأمر الهين. لاعتبارات سياسية وفنية واجتماعية، تحول دون ذلك فمعظم أصحاب الدخل الكبيرة يستطيعون الإفلات من الضرائب المستحقة عليهم، بل أنهم قد يفلتوا من عملية الحصر الضريبي أصلاً، أو قد يستطيعون نقل عبء الضرائب

1 د/ عبد الباسط وفا. نحو تطوير شامل لنظام الضريبة على أرباح شركات الأموال في مصر، دار النهضة العربية، 2002، ص 24 د/ رمضان صديق. ضوابط الإعفاء الضريبي، الضرائب ودورها في علاج عجز الموازنة العامة، كتاب الأهرام الاقتصادي، عدد 46، ديسمبر، 1991، ص 113.

2 د/ محمود عبد الفضيل. تطور الهيكل الضريبي في مصر. الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والتشريع والاحصاء بدون تاريخ. ص 49

3 عادة ما ترتفع نسبة التهرب الضريبي في الأنظمة الضريبية غير العادلة، مما يجعل هذه النسبة مؤشراً لقياس عدم عدالة تلك الأنظمة، ولذلك يجب على الدول النامية العمل على إيجاد الوسائل اللازمة لمعالجة مسألة التهرب الضريبي لأنها تزيد من مشكلة عدم عدالتها أكثر من غيرها من الدول.

إلى الفئات الأخرى، نظراً لقربهم من مراكز اتخاذ القرار الاقتصادى أو لقدرتهم على التأثير عليه دفاعاً عن مصالحهم، ومن ثم يشهد العبء الضريبي الواقع على أصحاب الدخل المحدود¹، خاصة إذا أصرت الدولة على تعويض النقص فى حصيلة الضرائب بسبب التهرب عن طريق زيادة أسعار الضرائب²

ومن ثم يجب لفت الانتباه إلى أهمية الفصل بين من يدفع الضريبة ومن يتحمل عبئها. وفى هذا الشأن قدم البنك الدولى ومؤسسة برايس ووترهاوس كوبر العالمية دراسة اشتملت على تحليل من يتحمل عبء الضريبة فى مجموعة من الدول المتقدمة والنامية، وقسمتها إلى ثلاث أطراف وهم:- المؤسسات والشركات، والأفراد، وجهات أخرى. وشملت المقارنة كلاً من ضرائب الدخل، والتأمينات الاجتماعية، والضرائب العقارية، وضريبة المبيعات. والجدول التالى يوضح توزيع عبء الضريبة فى بعض الدول النامية و المتقدمة³

البلد	الشركات	العاملين	جهات أخرى	المجموع
الدنمارك	28.0%	2.5%	2.7%	33.2%
جنوب أفريقيا	24.2%	4.3%	8.6%	37.1%
تايلاند	28.6%	5.7%	3.5%	37.8%
إسرائيل	27.7%	5.9%	2.4%	36.0%
الولايات المتحدة	27.2%	9.6%	9.5%	46.3%
الهند	19.6%	18.4%	32.5%	70.5%
اليابان	33.2%	14.5%	4.4%	52.1%
باكستان	25.8%	12.6%	2.3%	40.7%
بريطانيا	21.3%	11.3%	3.2%	35.8%
كوريا	18.3%	11.4%	5.2%	34.9%

1 يحابى النظام الضريبي المصرى رغم تصاعديّة بعض الضرائب، الدخل المرتفعة على حساب أصحاب الدخل المنخفضة، حيث يحابى أصحاب دخول الملكية العقارية وخاصة الأثريان ودخول النشاط الزراعى الذى يستبعد من نظام الضريبة على حساب ملكية رأس المال الصناعى والتجارى، ويحابى أيضاً دخول الملكية على حساب دخول العمل. انظر/ صلاح زين الدين. الإصلاح الضريبي، مرجع سابق، ص 123

2 د/ عيد الحفيظ عبد الله عيد. المالية العامة، بدون دار نشر، 2015، ص 276

3 البنك الدولى، تقرير ممارسة الأعمال، 2008

المجموع	جهات أخرى	العاملين	الشركات	البلد
42.1%	1.3%	15.9%	24.9%	النرويج
61.0%	22.5%	24.6%	13.9%	تونس
53.0%	1.8%	21.5%	29.7%	المغرب
36.1%	1.4%	15.6%	19.1%	ماليزيا
45.1%	4.7%	24.5%	15.9%	تركيا
54.2%	1.9%	29.9%	22.4%	المكسيك
69.2%	7.5%	40.6%	21.1%	البرازيل
29.2%	3.6%	17.2%	8.4%	سويسرا
47.8%	5.8%	28.8%	13.2%	مصر
62.1%	0.8%	37.6%	23.7%	أسبانيا
47.7%	1.0%	29.7%	17.0%	فنلندا
54.6%	1.7%	36.4%	16.5%	السويد
66.2%	5.8%	52.1%	8.3%	فرنسا

وبتحليل الجدول السابق يمكن إبداء مجموعة من الملاحظات التالية:-

أن السعر الإجمالي للضريبة في مصر يبلغ 47% من الدخل، يتحمل منها الافراد حوالى 28.8% وتحمل الشركات حوالى 13.2%، وبعملية حسابية بسيطة لقسمة نسبة ما يتحمله كل من الأفراد و الشركات على السعر الإجمالي للضريبة) يتضح التالى¹:

أولاً- الفرد العادى فى مصر يتحمل 60% من مجموع حصيلة الضرائب، مما يضعه على قدم المساواة مع مواطنى أسبانيا و فنلندا، و السويد، و سويسرا برغم انعدام أوجه المقارنة بين الخدمات العامة المقدمة للمواطن المصرى والخدمات المقدمة للمواطنين فى تلك البلاد.

ثانياً:- يتحمل المواطن العادى فى الدنمارك، وجنوب أفريقيا، وتايلاند، وإسرائيل، والولايات المتحدة، والهند حوالى 20% من مجموع حصيلة الضرائب.

أما المواطن العادى فى الهند، واليابان، وباكستان، وبريطانيا، وكوريا يتحمل نسبة 30% من مجموع الحصيلة، فى حين أن المواطن فى النرويج و تونس و

1 انظر. رضا عيسى. مرجع سابق، ص 9

المغرب و ماليزيا يتحمل حوالى 40 % من مجموع الحصيلة.

ومن هنا يتضح مدى انحياز السياسات الضريبية فى مصر ضد المواطن العادى وانحيازها لرجال الأعمال والمستثمرين وأصحاب الشركات، فالمقارنة مع دول العالم تكشف أن ما يدفعه المواطن المصرى يفوق نسبة ما يدفعه المواطن الأمريكى، والبريطانى، واليابانى لتمويل خزينة بلاده، وهو ما يدعم الإحساس بأن الحكومة المصرية قد اختارت طريقاً يبدو أنه كان الأسهل وهو تخفيض الضريبة على الشركات ولم تقم بشئ مشابه مع الأفراد¹.

وكأن النمو الاقتصادى يقتصر على وجود مستثمرين يبحثون عن ضريبة رخيصة ولا شئ غير ذلك، الأمر الذى يؤكد بما لا يدع مجالاً لشك انحياز التشريعات الضريبية فى مصر لصالح الشركات والمستثمرين وأنها ضد الفقراء، وتأكيداً لما سبق نشير إلى تطور الحصيلة الضريبية فى مصر، ونسبتها إلى الناتج المحلى الإجمالى عن الفترة من 2002-2011 من خلال الجدول التالى.

السنوات	الناتج المحلى الإجمالى	الإيرادات الضريبية
2002	964 .378	726 .51 %
2003	5 .447	736 .55 %
2004	342 .485	147 .67 %
2005	511 .538	760 .75 %
2006	744 .617	778 .97 %
2007	730	326 .114
2008	502 .895	195 .137
2009	20 .042 .1	222 .163
2010	600 .206 .1	494 .170

1 حيث قرر المشرع المصرى سعر نسبي ثابت قدره 25% يطبق على الأرباح المحققة للأشخاص الاعتبارية أياً كان عرضها وسواء كانت شركات أموال أو شركات أشخاص، وذلك تعديل المادة 49 من القانون رقم 91 لسنة 2005، بمقتضى القرار بقانون رقم 101 لسنة 2012. ومن ثم يكون المشرع قد خرج على مقتضيات العدالة الضريبية، حيث ساوى فى العبء الضريبى بين أصحاب المشروعات الصغيرة وبين أصحاب المشروعات الرأسمالية الكبيرة المحلية أو الأجنبية، انظر د/ السيد محمد نصار. مرجع سابق، ص154

الإيرادات الضريبية	الناتج المحلي الإجمالي	السنوات
072 .192	800 .371 .1	2011

يوضح الجدول السابق تطور الحصيلة الإجمالية للضرائب في مصر من 51.726 مليار عام 2002 إلى 072.192 ملياراً في 2011 ونسبة نمو بلغت 395% تقريباً¹، وأما فيما يتعلق بتحديد الوزن النسبي لمصادر الحصيلة الضريبية في مصر فنلاحظ أن الضريبة على المبيعات التي يتحملها المستهلك تتكفل وحدها بتوفير ما يقرب من 39% من الحصيلة الضريبية في مصر، ويتضح ذلك من الجدول التالي:-

تطور الضريبة العامة على المبيعات عن الفترة من (2006-2011)²

السنة	إجمالي الحصيلة الضريبية	الضريبة على المبيعات	النسبة إلى إجمالي الحصيلة	النسبة إلى الناتج المحلي
2006	778 .97	699 .34	7 .44%	6 .5%
2007	326 .114	436 .39	5 .34	4 .5
2008	195 .137	747 .49	3 .36	5 .5
2009	222 .163	650 .62	4 .38	6
2010	494 .170	095 .67	3 .39	6 .5
2011	072 .192	068 .76	6 .39	5 .5

ومما سبق يتضح لنا أن النظام الضريبي في مصر يضع عبئاً غير متناسب على الأسر العاملة ذات الدخل المنخفض. نظراً لأن جزءاً كبيراً من الحصيلة الضريبية يأتي من الضرائب غير المباشرة (ضريبة المبيعات إلى حد كبير)، والتي تميل إلى التأثير بشكل غير عادل على الأسر ذات الدخل المنخفض. وكأن زيادة الضرائب غير المباشرة هي الحل الأسهل والأفضل لكل الإدارات الحكومية المتعاقبة لمعالجة العجز في الميزانية العامة، حيث مثلت الضرائب غير المباشرة (الضرائب على السلع والخدمات والضريبة الجمركية) في عام 2014 ما يقرب من 51.42%.

1 الحسابات الختامية و الموازنات العامة المنشورة على الموقع الإلكتروني لوزارة المالية عن السنوات من 2002 وحتى 2011

2 وزارة المالية، الإدارة العامة للبحوث، المجلد السادس، 2012، ص 139

-ولعل الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات قد أدى إلى شىء من التحسن فى مجموع الضرائب غير المباشرة، وتمثل هذا التحسن فى تراجع اعتماد النظام الضريبي المصرى على ضرائب التجارة الخارجية، وهو ما يتلاءم مع السياسات الجديدة تجاه تحرير وتنشيط قطاع التجارة الخارجية. أما من حيث الدلالات الاجتماعية والاقتصادية لهذه الضريبة نجد أنها تعكس استمراراً لنفس السياسة الضريبية الخاصة بالاعتماد على الضرائب السلعية كأداة لتعبئة الموارد المالية، وذلك فى إطار تعديلات كانت جزئية لا ترقى لإصلاح ضريبي شامل يوازن بين كافة أغراض النظام الضريبي المصرى¹

ويجري فى الوقت الحالى النظر فى إمكانية استبدال ضريبة المبيعات فى مصر بالضريبة على القيمة المضافة. أما ضريبة القيمة المضافة فهي محفوفة بمخاطر إقبال كاهل محدودى الدخل على نحو غير متناسب، ما لم يتم إعفاء سلع أساسية رئيسية مراعاة لأصحاب الدخل المنخفضة.

-أما الضرائب المباشرة (كضريبة الدخل للشركات والأفراد، فمثلت النسبة الأقل من الوعاء الضريبي فى مصر وقدرت هذه النسبة 23.29%، وإذا كان لهذا الأمر دلالة ما، فإنه يدل على تزايد أهمية الضرائب غير المباشرة بالنسبة لإجمالى الحصيلة الضريبية، وهذا الأمر يعتبر مظهراً من مظاهر قصور السياسة الضريبية فى مواجهة مشكلة الاختلال فى نمط توزيع الدخل القومى، وبالتالي فى تحقيق هدف العدالة الاجتماعية فى الاقتصاد المصرى، والذى يتمثل فى أبهى صوره فى ارتفاع أسعار السلع والخدمات الأساسية ورفع الدعم عن الكثير من السلع والخدمات، وعدم استخدام الضرائب المباشرة لمواجهة مشكلة التضخم بأثاره السيئة سواء كانت اقتصادية أو اجتماعية² فضلاً عن عدم انشغال النظام الضريبي المصرى الحالى بفكرة نقل العبء الضريبي وبمن يتحمل العبء الفعلى للضريبة³

1 د/ جنات فاروق السمالوطى. مرجع سابق، ص 331

2 د/ ميراندا زغلول رزق. مرجع سابق، ص 165

3 د/ صلاح زين الدين. الاصلاح الضريبي، مرجع سابق، ص 125

وأما عن تطور حصيلة الضريبة على شركات الأموال في مصر خلال الفترة من 2006-2011 ونسبتها إلى إجمالي الحصيلة الضريبية والنتائج المحلى الإجمالى فيمكن توضيحها من خلال الجدول التالى :

السنة	حصيلة الضريبة على الشركات	إجمالى الحصيلة الضريبية	النسبة إلى إجمالي الحصيلة الضريبية	النسبة إلى الناتج المحلى الاجمالى
2006	887.38	778.97	770.39%	3.6%
2007	815.48	326.114	698.42%	7.6%
2008	563.55	195.137	499.40%	2.6%
2009	971.65	222.163	417.40%	3.6%
2010	215.60	494.170	317.35%	5%
2011	538.70	072.192	724.36%	1.5%

وتشير البيانات السابقة إلى زيادة القيمة المطلقة لحصيلة الضريبة على شركات الأموال في مصر خلال الفترة من عام 2006 وحتى عام 2011، إلا أن الأهمية النسبية لها تكاد تكون ثابتة خلال هذه السنوات، سواء من حيث نسبتها إلى إجمالي الحصيلة الضريبية، أو من حيث نسبتها إلى الناتج القومى الاجمالى.

- وأما عن مدى حقيقة وعدالة توزيع العبء الضريبي في مصر ما بين الأفراد والشركات فيمكن إيضاحه بسهولة ويسر من خلال الجدولين التاليين، ومن خلالهما سوف يتضح لنا مدى ثقل العبء الضريبي الملقى على عاتق الأفراد في مصر، وكذلك مدى انحياز السياسة الضريبية في مصر لرجال الأعمال والمستثمرين وأصحاب الشركات على حساب المواطن الفقير.

كلية الحقوق
جامعة القاهرة

الجدول رقم (1)

تطور حصيلة الضريبة على دخل الافراد العاديين من 2006-2011

2011	2010	2009	2008	2007	2006	بيان
.192 072	.170 494	222 .163	195 .137	.114 326	778 .97	الحصيلة الضريبية
878 .18	319 .16	224 .14	453 .11	689 .9	374 .9	ضريبة الدخل
%828 .9	%571 .9	%714 .8	%347 .8	%472 .8	%587 .9	نسبة ضريبة الدخل/ الحصيلة الضريبية
068 .76	095 .67	650 .62	747 .49	436 .39	699 .34	ضريبة المبيعات
858 .13	702 .14	091 .14	020 .14	370 .10	654 .9	الضريبة الجمركية
452 .9	770 .8	763 .2	052 .2	788 .1	214 .1	ضرائب الممتلكات
.118 256	.106 886	728 .93	272 .77	283 .61	941 .54	مجموع ضرائب الدخل على الافراد
%6 .61	%7 .62	%4 .57	%3 .56	%6 .53	%2 .56	نسبة الضرائب على الأفراد الى مجموع الحصيلة الضريبية

الجدول رقم (2)

تطور حصيلة الضريبة على الشركات من 2006-2011

2011	2010	2009	2008	2007	2006	بيان
072 .192	494 .170	222 .163	195 .137	326 .114	778 .97	الحصيلة الضريبية
538 .70	215 .60	971 .65	563 .55	815 .48	887 .38	ضريبة الشركات
%7 .36	%3 .35	%4 .40	%5 .40	%7 .42	%8 .39	نسبة الضرائب على الشركات الى مجموع الحصيلة الضريبية

وبمقارنة الجدولين السابقين نستطيع أن نكتشف حقيقة الواقع الذى يعيشه المواطن المصرى، ونقدم هذا الواقع فى صورة مبسطة، وسهلة الفهم لدرجة قد تثير الفزع، فمن خلال تجميع الارقام الواردة فى الجدولين السابقين نجد أن المواطن المصرى العادى يتحمل بالفعل العبء الأكبر من ضرائب الدخل فى مصر (ضرائب على الدخل - ضرائب المبيعات - ضرائب جمركية - ضرائب على الممتلكات)

بإجمالى يبلغ 60% من إجمالى الحصيلة الضريبية الموردة إلى مصلحة الضرائب ويحتل بها المرتبة الاولى. بينما تأتى الشركات والمؤسسات المملوكة للقطاع العام وقطاع الأعمال العام والمستثمرون فى المرتبة الثانية بنصيب يبلغ 36% من الحصيلة الضريبية، علماً بأن هناك العديد من الشركات والمؤسسات التى تعمل جاهدة على استنزاف المستهلك المصرى بهوامش الأرباح الفاحشة، وفى نفس الوقت لا تساهم بإيجابية فى تمويل أعباء الخزنة العامة، بل تساهم فى استنزاف موارد غير متجددة مثل الأراضى والطاقة المحركة من غاز و سولارومازوت، دون أن تعبأ بالصالح العام، ودون أن تستطيع السياسات الضريبية المطبقة أن تمارس دورها فى إعادة توزيع عائد النمو الاقتصادى أو حتى حماية حقوق الأجيال الحالية أو القادمة.

وبذلك يمكن القول بأن النظام الضريبي المعمول به فى مصر شأنه شأن أى نظام ضريبي آخر غير قادر على إعادة توزيع الدخل على نحو أكثر عدالة أو الحد من التفاوت الكبير بينها، بل على العكس من ذلك فإنه يزيد من حدة هذا التفاوت، لأنه يلقي بثقله على أقل فئات المجتمع قدرة على تحمل الأعباء العامة، بسبب زيادة اعتماد النظام الضريبي المصرى على نظام الضرائب غير المباشرة، ويمكن بيان حقيقة العبء الضريبي الواقع على الأفراد والشركات من خلال الجدول التالى:

بيان	2006	2007	2008	2009	2010	2011
الأفراد	2.56%	6.53%	3.56	4.57%	7.62%	6.61%
الشركات	8.39%	7.42%	5.40	4.40%	3.35%	7.36%

ومما تقدم يتضح أن النظام الضريبي المصرى يتسم بكل خصائص وسمات اقتصاديات الدول النامية¹. ويعانى من انعدام العدالة الضريبية والاجتماعية ودليل ذلك أن النظام الضريبي المصرى يعتنق مبدأ التصاعد الضريبي، إلا أن التطبيق

1 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. تكامل الكميات المالية والاقتصادية فى إطار سياسات التنمية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت السنة 11، العدد 2، يونيو 1978، ص 321

العملى يظهر أن النظام الضريبي يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل القومى فى غير صالح الفئات ذات الدخل المحدودة¹ فمن يقبض أقل يدفع ضرائب أكثر، وذلك بسبب انحياز السياسة الضريبية لأصحاب الدخل المرتفعة، والتهرب الضريبي الواسع من قبل قطاع الأعمال، وشركات القطاع الخاص، وكثرة الإعفاءات الضريبية، والتي تحابى أصحاب الملكيات الخاصة أكثر من أصحاب قوة العمل²

-وفى هذا الصدد نشير إلى أن المشرع المصرى قد جانبه الصواب فى عدم إعفاء أجور عمال اليومية من الخضوع للضريبة، والذي كان مقرراً بمقتضى المادة 54 من القانون السابق مهما كان مقدار هذه الأجور، بشرط ألا يكون استخدامهم بصفة دائمة، وألا يكون لهم مورد رزق آخر. إلا أنه فى ظل القانون رقم 91 لسنة 2005، أُلغى هذا الإعفاء، وأصبحت أجور عمال اليومية تخضع للضريبة خضوعاً كلياً شأنها فى ذلك شأن بقية أصحاب المرتبات وما فى حكمها، وذلك بمقتضى المادة التاسعة من القانون سالف الذكر³. مع العلم أنه فى معظم الأحوال يتم استخدام عمال اليومية بصورة غير منتظمة وليس بصورة دورية أو دائمة. ومما لا ريب فيه أن إلغاء الإعفاء بهذا الشكل كلياً يؤدي إلى الإضرار بهذه الفئة والتي تمثل جزءاً كبيراً من المجتمع المصرى، كما أنه يمثل إهداراً للحقوق المكتسبة

1 د/ السيد عبد المولى. الوجيز فى المالية العامة، مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية. دار النهضة العربية، 2003، ص 266

2 لاتحفل السياسة الضريبية فى مصر بالعبء الضريبي الثقيل الذى تتحمله الدخل الناتجة عن العمل كالرواتب والأجور، والتي تقتضى العدالة بشأنها معاملتها ضريبياً معاملة متميزة. إلا أن الواقع يثبت أن أجور ومرتببات المواطنين هى الطرف الضعيف فى المعادلة، حيث تخضع هذه الأجور والمرتببات من حيث الربط والتحصيل لأسلوب الحجز من المنبع. فلا سبيل للهروب. أما الدخل الناتجة عن رأس المال وحده وكذلك ما كان مصدره مختلطاً، فالغالب فيه إعفاؤه من الضريبة على الدخل أو معاملته ضريبياً معاملة هينة فى إطار تشجيع الاستثمارات أو تشجيع نمو أسواق رأس المال.

3 تنص المادة التاسعة فى الفقرة الأولى منها، على أن تسرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها على 1 - كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية. وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات.

للممولين علاوة على أن محاسبة هذه الفئات من الناحية الضريبية يكتنفها الكثير من الصعوبات بسبب اختلاف وتعدد قيم المبالغ التي يحصلون عليها، وعدم الإفصاح عن بعضها في كثير من الأحوال.

واستكمالاً لمظاهر عدم عدالة النظام الضريبي المصري، فقد قرر المشرع في القانون رقم 91 لسنة 2005 إعفاءات ضريبية لم يكن لها وجود في القوانين السابقة، مثل إعفاء إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، والمملوكة للأفراد والشركات من الخضوع للضريبة، وفي الحقيقة نجد أن المشرع المصري قد جامل فئة المستثمرين في محفظة الأوراق المالية، حيث إنه في ظل القانون القديم كانت تخضع هذه القيم المنقولة لضريبة بمقدار 32% ولكن في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 أعفيت هذه الإيرادات من الخضوع للضريبة، الأمر الذي أدى بالفعل إلى نقص جزء مهم من الحصيلة الضريبية للدولة من ناحية، وانعدام العدالة الضريبية والاختلال في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع من ناحية أخرى.

-ولذلك يمكن القول بأن المشرع المصري ما كان له أن يقرر هذا الإعفاء، فهذا الإعفاء يثير الكثير من علامات الاستفهام، في الوقت الذي أخضع فيه أجور عمال اليومية للضريبة بمقتضى المادة 9 من القانون رقم 91 لسنة 2005، علماً بأن هذه الفئة كانت أجدر بالحماية والرعاية من فئة المستثمرين، فهي أكثر تائراً بفرض الضريبة عليها، بينما فئة رجال الأعمال والمستثمرين أقل تائراً بالضريبة، ولذلك فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المقام، هل من العدالة أن يخضع المشرع دخل عمال اليومية للضريبة، ويتم إعفاء ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في سوق الأوراق المالية من الخضوع للضريبة؟

وتجدر الإشارة إلى أن مصر تتجه في الوقت الحالى شأنها في ذلك شأن غالبية الدول النامية، وهي بصدد تطبيق سياسات التنمية الاقتصادية وفق تعليمات صندوق النقد الدولي إلى رفع الدعم عن السلع الأساسية، ورفع أسعار استهلاك

الوقود والكهرباء والمياه والغاز الطبيعي¹، وضغط السياسة الإنفاقية ولا سيما على الأجور والمرتبات وزيادة دور القطاع الخاص، مما يؤدي إلى التوسع فى الضرائب غير المباشرة، كضرائب تعويضية عن تخفيض الضرائب المباشرة، الأمر الذى يضعف من فاعلية السياسة الضريبية إلى حد أقرب إلى الفشل فى تحقيق التنمية الاقتصادية، ولذلك يجب إعادة النظر فى النظام الضريبي المصرى فى ظل المتغيرات الاقتصادية السائدة حالياً، للقيام بإعادة توزيع الدخل القومى لصالح الطبقات الفقيرة، حتى يمكن تحقيق استقرار الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للمجتمع المصرى.

العيب الضريبي ومدى إمكانية رفع الطاقة الضريبية

إن زيادة الطاقة الضريبية عن حد معين يضر بالاقتصاد القومى ويقلل من الإنتاج، ولذلك تلجأ الدول إلى الموازنة بين رفع الطاقة الضريبية والتمويل بالعجز، فإذا بلغت الضريبة أقصى حد لها بأن جاوزت نفقاتها الحدية الأدوات التمويلية الأخرى، تعين التوقف عن فرض ضرائب جديدة، وتعين اللجوء إلى الوسائل غير الضريبية، ويتم اللجوء إلى التمويل بالعجز عندما تكون الضرائب الإضافية أكثر تكلفة من التمويل بالعجز من الناحية الاجتماعية.

وهنا نستطيع أن نتساءل هل الطاقة الضريبية فى مصر قد وصلت إلى حدها الأقصى الذى يفضل معه الانصراف إلى أدوات تمويلية جديدة؟ أم أنه يمكن فرض ضريبة جديدة أرفع معدل القائم منها؟

وللإجابة عن هذا السؤال نؤكد أن مصر قادرة على توفير رأس المال اللازم لعملية التنمية الاقتصادية الشاملة وسد العجز فى الموازنة العامة، بل ومجاهاة متطلبات التنمية، وقبل البحث عن فرض ضرائب جديدة أو حتى رفع معدلات ما هو

¹ ينبغى ضرورة توخى الحذر الشديد عند التفكير فى المساس بالدعم، إلا بعد استنفاد إجراءات الوفرة فى أوجه الإسراف فى الإنفاق الحكومى وبقدر ما يتحقق من زيادة فى الأجور وتحسين فى توزيع الدخل، حيث إن الدعم يكفل الرعاية الضرورية للطبقات الشعبية ويحميها من التضخم وارتفاع الأسعار وإزدياد نفقات المعيشة

قائم بالفعل منها، لابد من القيام بمجموعة من الاجراءات الضرورية، منها ضبط عمليات التهرب الضريبي، وترشيد الإنفاق الاستفزازي الفردي والحكومي، ومحاربة ظاهرة الاكتناز الفردي والحكومي، ومحاولة إدخال الاقتصاد غير الرسمي فى إطار الاقتصاد الرسمي للبلاد، واستغلال الطاقات العاطلة والمهدرة، وحسن استغلال موارد النقد الأجنبي من العملات الأجنبية وعدم إهدارها بدون عائد. العمل على تحسين المتأخرات الضريبية، حماية لحقوق الخزانة العامة من الضياع بسبب سقوط دين الضريبة بالتقادم¹.

وبعد ذلك يتم فرض ضرائب جديدة على الأوعية الضريبية المختلفة لتساير المتغيرات الجديدة فى الاقتصاد الوطنى، وبمعنى آخر فإن الطاقة الضريبية فى مصر لم تصل بعد إلى الحد الأقصى أو الأمثل، وأن تحصيل نسبة كبيرة من الطاقة الضريبية ستكون له نتائج جيدة على مستوى الاقتصاد القومى لذلك يجب التوجه الآن فى مصر إلى عدم زيادة العبء الضريبي، لأن ذلك من شأنه عرقلة النمو الاقتصادى، ولاسيما إذا كان فوق حدود الطاقة الضريبية الكلية للمجتمع، وقد يجزىء فى ذلك كما ذكرنا سابقاً، تحسين أساليب مكافحة التهرب الضريبي وترشيد الإنفاق الحكومى عن زيادة العبء الضريبي. وكذلك العمل على زيادة مساهمة القطاع الخاص فى الإيرادات الضريبية وخاصة ضريبة الأرباح، كما يجب دراسة ضريبة القيمة المضافة دراسةً دقيقةً خوفاً من انتقال العبء الضريبي من قطاع الأعمال إلى المواطنين، وأخيراً فإن غياب العدالة الاجتماعية والضريبية يدل على عدم التلاؤم والانسجام بين أهداف الإصلاح الاقتصادى فى مصر وآليات النظام الضريبي.

المبحث الخامس

نماذج لبعض الموارد الاقتصادية المهذرة والطاقات المعطلة

ينصرف مفهوم هدر الموارد إلى عدم الاستغلال الأمثل للموارد وتبديدها، مما يؤثر على قدرة المجتمع على إشباع حاجات أفرادهِ وتحقيق التقدم لهم¹ وتتعدد مظاهر الهدر داخل المجتمع المصرى، فهناك الهدر الصناعى الذى يتمثل فى زيادة نسبة الفاقد سواء فى المادة الخام أو المنتج النهائى المخزون، كما تتمثل فى هدر القدرة الإنتاجية، حيث إن الكثير من المصانع لا يتم تشغيلها أصلاً أو لا يتم تشغيلها بكامل طاقتها الإنتاجية، وهناك الهدر التجارى الذى يتمثل فى زيادة المخزون من السلع دون تصريف، سواء بسبب تغير الأذواق أو عدم جودتها أو انعدام الدعاية المناسبة أو بسبب ارتفاع الأسعار، أو بسبب عدم قدرتها على منافسة السلع الأجنبية المستوردة، وبالإضافة إلى ما سبق يوجد ما يسمى بالهدر السياسى للموارد، والذى يتخذ صوراً متعددة منها الإنفاق البذخى لدى بعض المسؤولين، ولاسيما ما يتعلق منها بتأثيث المكاتب وشراء السيارات الفارهة، والبذخ فى المؤتمرات والاحتفالات الرسمية، والولائم الرسمية وغير الرسمية، والدعاية فى الصحف والمجلات إلى غير ذلك من المظاهر التى تكاد لا تقع تحت حصر، فالموارد الاقتصادية إذا وجهت لإشباع الحاجات الوهمية أو غير المنتجة كانت تبديداً للموارد وإهداراً للطاقات².

ومشكلة الطاقات الإنتاجية المعطلة أو المهذرة تمثل موارد إنتاجية متاحة وغير مستغلة، يمكن استخدامها دون تحمل الدولة مشقة إضافة استثمارات جديدة أو السعى للحصول على قروض جديدة من الداخل أو الخارج، وقد قدرت الطاقة العاطلة فى الاقتصاد القومى المصرى فى أوائل ومنتصف الثمانينات بما يقرب

1 د/ صلاح الدين منسى محمد. التكوين الاقتصادى - الاجتماعى وهدر الموارد، دراسة لحالة القرية المصرية، المجلة الاجتماعية القومية يصدرها المركز القومى للبحوث الاجتماعية والجنائية، المجلد السادس والعشرون، العدد الثالث، سبتمبر 1989، ص 8

2/ يوسف إبراهيم يوسف. مرجع سابق، ص 290

من 25% إلى 26% في مختلف القطاعات والأنشطة¹، وكانت نسبتها بالنسبة لقطاع الفنادق (قطاع السياحة والفنادق) مرتفعة مقارنة بالقطاعات الأخرى، وكانت عالية أيضاً بالنسبة لقطاعات الصناعة والنقل وإلى حد ما بالنسبة لنشاط الري²، وفيما يلي بعض النماذج للموارد المهذرة والطاقات المعطلة في مصر.

1- البطالة

تعتبر مشكلة البطالة في الدول النامية من أخطر مشاكلها السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وهي مشكلة تزداد تفاقماً بمرور الزمن لزيادة معدلات النمو السكاني واستمرار فشل جهود التنمية، وتفاقم الديون الخارجية، فضلاً عن انتشار الأمية، وتدنى المستوى التعليمي وضعف الأداء الاقتصادي وعدم مواكبة السياسة التعليمية والتدريبية لمتطلبات سوق العمل.

ومما يزيد من خطورة مشكلة البطالة أن هناك فقراً شديداً في الفكر الاقتصادي الراهن لفهم مشكلة البطالة، وسبل الخروج منها، بل أن هناك تياراً فكرياً ينتشر بقوة ينادى بأن البطالة أضحت مشكلة تخص ضحاياها الذين فشلوا في التكيف مع ظروف المنافسة المحلية أو العالمية.

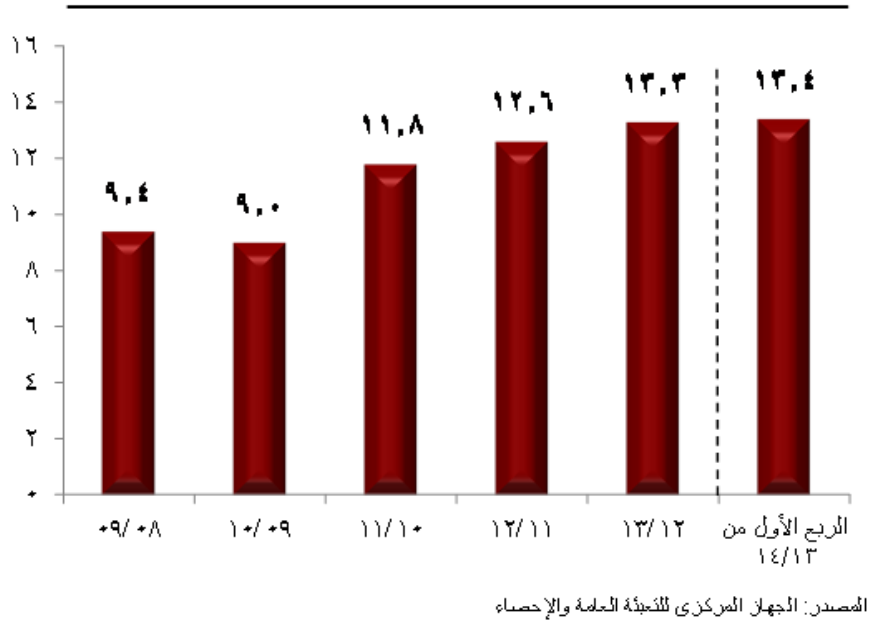
وتعد مشكلة بطالة الأيدي العاملة في الدول النامية إحدى الطاقات الإنتاجية المعطلة أو المهذرة، وتمثل مورداً إنتاجياً متاحاً غير مستغل، يمكن استخدامه في العملية الإنتاجية. وتوضح أهمية هذا المورد إذا علمنا أن مصر تشهد ارتفاعاً كبيراً وتزايداً في معدلات البطالة، حيث كانت نسبة البطالة في مصر عام 2009/2010 تقدر بنسبة 9%، ثم ارتفعت في عام 2010/2011 لتصل

1 د/ حسين عبد الرازق. محاربة الاستعمار الجديد " مقاومة الهيكله والنضال من أجل إعادة الملكية العامة في التجربة المصرية، مؤتمر حول ديمقراطية المشاركة جوهانسبرج، جنوب أفريقيا. 14-16- أغسطس 2008، ص 3

2 د/ سعد حافظ محمود صدقي. تقييم دور القطاع العام في التنمية الاقتصادية في مصر منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، ندوة دور القطاع العام في التنمية، رابطة المعاهد والمراكز العربية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، أوراق ومناقشات، تونس، 23-25 ابريل 1986، ص 130

إلى نسبة 11.8%، وفي عام 2012 / 2011 بلغ معدل البطالة 12.6%، ثم واصل هذا المعدل ارتفاعه فوصل عام 2013 / 2012 إلى 13.4%¹

شكل (3): معدل البطالة (%)



وارتفاع معدل البطالة في مصر، إنما يدل على ضعف معدل الاستثمار في مصر، وأن المشروعات الاستثمارية الجديدة أو التوسعات في الاستثمارات القائمة، لم تستطع حل مشكلة البطالة². كما يعبر ارتفاع معدل البطالة في مصر عن ضعف

1 وزارة المالية، جمهورية مصر العربية، تقرير الأداء الاقتصادي والمالي خلال النصف الأول من العام المالي 2013 / 2014، فبراير 2014، ص 9. كذلك انظر د/ صابر يونس صالح. التصنيف الائتماني لمصر بعد ثورة 25 يناير بين العوامل الاقتصادية والأسباب السياسية وسياسات الأرتقاء به. مجلة الدراسات المالية والتجارية العدد الأول. كلية التجارة، جامعة بنى سويف، 2014، ص 21

2 تعتبر المشروعات الاستثمارية هي العامل الرئيسي في تحديد حركة التشغيل ومستوى البطالة في المجتمع. راجع مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية. الاتجاهات الاقتصادية

كفاءة الإدارة الاقتصادية الحكومية وعجزها عن ضمان تشغيل قوة العمل، سواء لدى الحكومة وقطاعها العام وهيئاتها الاقتصادية أو لدى القطاع الخاص. وقد يعزى ذلك إلى تزايد عدد السكان، إلا أنها حجة غير كافية، إذا ما تم مقارنة مصر بدولة مثل ماليزيا، والتي زاد عد سكانها منذ عام 1975 وحتى عام 2001 بنسبة 91.1%، بينما زاد عدد السكان في مصر عن نفس الفترة بنسبة 8.75%، ومع ذلك حققت ماليزيا إنجازات اقتصادية أفضل بكثير من مصر، حيث وصلت نسبة نمو الناتج المحلي الإجمالي فيها لعام 1983 إلى نسبة 215%، بينما وصل معدل نمو الناتج المحلي في مصر 167%. فالمسألة إذاً تتوقف على قدرة الإرادة السياسية والاقتصادية في كل دولة لتوظيف السكان، والذي يعد عنصر إنتاجياً في غاية الأهمية، فضعف القدرة على التوظيف إنما يكون في سياق ضعف الأداء الاقتصادي بوجه عام¹.

ويترتب على مشكلة البطالة بوجه عام وجود كتلة كبيرة من العمال المتعطلين عن العمل. وبالتالي انخفاض كمية العمل الممكنة واللازمة لإنتاج المزيد من السلع والخدمات، وهو ما يشير إلى ظاهرة نقص التشغيل الاقتصادي والتي تعنى قلة استغلال أحد عناصر الإنتاج، ولا جدال في أن أهم عنصر من عناصر الإنتاج هو العمل البشري، وترجع خطورة هذه الظاهرة إلى الجانب الاجتماعي فالعمل المنتج المجزى هو أهم الحقوق الإنسانية الأساسية، فلا يكفي أن يعمل الفرد فحسب بل يجب أن يكون هذا العمل منتجاً لكي يحقق الفرد ذاته، ومجزياً للعامل وأسرته لكي يعيش حياة كريمة².

الاستراتيجية، واقع الإفكار والتهميش الاقتصادي في مصر وإمكانيات مواجهته، مقال منشور على شبكة الإنترنت بتاريخ 1/1/2005 على الرابط التالي :

[http// acpss. aharam. org. eg](http://acpss.aharam.org.eg)

1 د/ منى محمود إدلبى. مرجع سابق، ص 264

2 د/ طارق محمد فاروق أبو العينين الحصرى. الآثار الاجتماعية لبرامج الإصلاح الاقتصادي في مصر ومواجهتها خلال الفترة 1990-2000، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2003، ص 149

ولفت بعض الاقتصاديين النظر إلى مسألة تبذير وتبديد الثروة عن طريق البطالة المقنعة المتوطنة في البلاد النامية. وبالإضافة إلى هذا التبذير الظاهر في قوة العمل يوجد تبذير آخر غير ظاهر، والذي تنطوي عليه البطالة المقنعة، فمن المعروف أن العمال غير المنتجين يقومون باستهلاك جزء من إنتاج المجتمع، ومن ثم يقطعون من الفائض الاقتصادي بقدر استهلاكهم¹ دون القيام بعمل منتج أو بإضافة شيء مذكور إليه²

إلا أن ما يلفت نظري في مشكلة البطالة، بجانب الأعداد الغفيرة المتعطلة عن العمل. ما ينتج عن مشكلة البطالة من خلق فائض من الوقت، وقت الفراغ، الذي كان يمكن استغلاله أو تخصيصه لأغراض أخرى ذات أهمية، وهنا نجد أنفسنا أمام سؤالين على درجة كبيرة من الأهمية، سواء على الصعيد النظري أو على الصعيد العملي.

أما السؤال الأول فهو:- هل تؤثر طبيعة التكوين الاقتصادي والاجتماعي للمجتمع على قدرته في استغلال أو إهدار موارده الاقتصادية المتاحة؟

وأما السؤال الثانى والذي يطرح نفسه بقوة في هذا المقام فهو، ماذا نفعل بهذا الفائض؟

تلك هي المسألة الجوهرية، فيما أن يستخدم هذا الوقت الفائض لزيادة الإنتاج ودفن عجلة التنمية الاقتصادية، فنكون بصدد نظام اجتماعي تقدمي أو أن يستخدم هذا الفائض من الوقت في أغراض غير نافلة أو ضارة، فنكون حينئذ بصدد نظام اجتماعي سيئ يساعد على إهدار الموارد البشرية المتاحة لديه.

1 د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد. دور السياسة الضريبية في تحقيق الأستخدام الأمثل لموارد القطاع الزراعى فى الدول النامية، مجلة مصر المعاصرة، السنة السابعة والسبعون، العدد 405، يوليو 1986، ص 54

2 د/ وليد عبد الرحمن صديق الرومى. الإدخار الإجبارى ودوره فى تمويل التنمية الاقتصادية فى البلدان المتخلفة مع دراسة تطبيقية عن العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1982، ص 161

ولذلك فإن هدر الفائض من الوقت بتحويله إلى بطالة، أى برمي كتلة العمال إلى قارعة الطريق وحرمانهم من العمل والأجر وإرهاق أسرهم، ودفعهم إلى اليأس والضياع، إنما يترتب عليه مشكلات اجتماعية واقتصادية وسياسية خطيرة لا قبل لأى مجتمع بها. فالبطالة تشكل أحد أهم أسباب تبيد الموارد البشرية والمالية¹ كما ترجع أهمية مشكلة البطالة من الناحية الإنسانية إلى الأمور التالية²:-

1- إن الإنتاجية المادية للآلات وعمرها الإنتاجي لا ينقصان إذا تركت عاطلة بعكس رأس المال البشرى فتتدهور إنتاجيته ويقل عمره الإنتاجي إذا ترك عاطلاً²-
أن الآلات العاطلة لا تؤثر على إنتاجية غيرها من الآلات، بينما العامل المتعطل (حالة البطالة المقنعة) يؤثر على إنتاجية رأس المال المادى والبشرى لأنه يمارس وفورات سلبية³.

1 وتجدر الإشارة إلى أن عمليات الخصخصة فى مصر كانت إحدى الروافد المهمة للبطالة، وسبباً فى إهدار المال العام، حيث تؤكد البيانات أن عدد من جرى تسريحه من شركات القطاع العام منذ عام 1991 وحتى 2002، سواء بسبب بلوغ سن التقاعد أو بسبب نظام المعاش المبكر قد بلغ ما يقرب من 610 آلاف عامل وموظف. وتم استخدام نسبة 19.3% من حصيلة الخصخصة فى تمويل المعاش المبكر، الأمر الذى يعنى ببساطة أنه تم بيع خمس شركات القطاع العام من أجل دفع عدد من العاملين إلى صفوف العاطلين، أما من ناحية إهدار المال العام فيظهر من خلال الفارق بين التقديرات الخاصة بالقيمة السوقية لقطاع الأعمال العام وبين القيمة الفعلية التى بيعت شركاتها بها. انظر/ عبد الخالق فاروق. شباب على مقاهى المعاشات، جريدة العربى، الحزب الديمقراطى الناصرى، القاهرة، العدد 917، يوليو، 2004، ص 9

2 د/ بيومى موسى صقر. أثر التأمين الاجتماعى ضد البطالة على عدالة توزيع الدخل فى مصر. المؤتمر العلمى السنوى السابع، الأسعار والدخول فى مصر، والمنعقد فى 13-14 مارس 1990، كلية التجارة جامعة المنصورة. ص 41

3 تجدر الإشارة إلى أنه مع ازدياد عدد العاملين فى القطاع الحكومى المصرى فإن ذلك لم يقترن بخلق وظائف عمل منتجة وهو ما أدى إلى انتشار البطالة المقنعة التى تتراوح نسبتها بين 15% و50% من إجمالى العاملين بالقطاع الحكومى. راجع د/ أحمد جمال موسى. البيروقراطية والكفاءة الاقتصادية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد 14، أكتوبر 1993، ص 212 انظر كذلك د/ طارق محمد فاروق أبو العينين الحصرى. مرجع سابق، ص 135

ولذلك تعد سياسة إحياء الموات فى السياسة الاقتصادية الإسلامية ركيزة أساسية لتحقيق التنمية والتقدم الاقتصادى، حيث تتمثل فلسفة هذه السياسة فى تحرير الموارد الاقتصادية والبشرية وإنقاذ الطاقات الإنتاجية والمحافظة عليها، وتظهر أهمية هذه السياسة إذا علمنا أن كل الدول تتوافر لديها الكثير من الموارد الاقتصادية، من أرض ورأس مال وقوة بشرية، غير أنها قد تكون غير مستغلة أو فى حالة تعطل، أى أنها فى حالة موات. ومن ثم فإن إعادة زراعة الأراضى البور، أو تشغيل مصنع متعطل أو إصلاح آلة متوقفة، إنما هو إحياء لها، فما بالننا إذا نظرنا إلى القوى البشرية واليد العاملة المتعطله والتي قد تكون فى حالة موت بسبب البطالة أو فى حالة موات فكرى بسبب غياب التوجيه السليم، أو بسبب سيطرة التوجيه الباطل، أفلا تكون اليد العاملة فى حالة موات عندما تحرم من حقها فى العمل، أو أن تحرم من حقها فى التعبير عن رغبتها فى العمل والإنتاج، أليست وهى فى حالة التعطل والبطالة فى حاجة إلى من يقوم بإحياءها ورفع ركام التعطل عنها، وإعادة الوعى والهمة والنشاط إليها¹

ومن ثم يجب استخدام هذا الفائض من القوة البشرية المتعطله، واستغلال وقت فراغها فى مجالات اقتصادية أى فى توسيع العملية الإنتاجية لخلق فرص عمل جديدة تستوعب المتعطلين من أجل إشباع الحاجات الإنسانية بشكل أفضل، إذ البطالة ليست إلا مظهراً من مظاهر الكساد². ففى عدد من الدول يمكن تكوين رأس مال بدون تقليل الاستهلاك عندما يستغل الأفراد فراغهم فى أعمال التجهيزات اللازمة لحياتهم³ فعلى سبيل المثال يمكن لسكان الريف أن يبنوا مدارسهم، ويشيدوا طرقهم، ويحفروا آبارهم وينجزوا لحسابهم أعمال التشجير وحفظ التربة. ولا شك فى أن تنظيم هذه الأعمال يرجع إلى السلطات المحلية، ولكن يمكن للحكومة أن تساهم فيها أيضاً عن طريق تحمل نفقات استيراد المواد الأولية والمعدات. ولاشك أن مثل

1 د/ يوسف إبراهيم يوسف. مرجع سابق، ص 295

2 د/ يوسف إبراهيم يوسف. مرجع سابق، ص 261

3 د/ السيد عطية عبد الواحد. مرجع سابق، ص 325

هذه الأعمال يمكن أن تساهم في تكوين رأس المال دون نقص لرأس المال القومي. أى أنه يمكن خلق رأس المال باستخدام اليد العاملة غير المستخدمة فى أعمال عامة¹

-وأخيراً أؤيد ما ذهب إليه البعض بشأن اقتراح حل لمشكلة البطالة، ومنعاً لإهدار هذا العنصر المهم من عناصر الإنتاج. ويتمثل هذا الحل فى وضع تيسيرات ضريبية لتشجيع هذه العمالة على إقامة مشروعات صغيرة تتناسب مع المكافآت المالية التى يحصلون عليها من الشركات مقابل تسريحهم، سواء أقامها الشخص بمفرده أو بالاشتراك مع غيره من العمال².

2-التهرب الضريبي

يعد التهرب الضريبي ظاهرة عامة وخطيرة، لأنه لا يؤدي إلى حرمان الخزانة العامة من حقها فى الإيراد الذى تنفق منه على الخدمات العامة فحسب، ولكنه يؤدي أيضاً إلى إفساد الهدف الذى تغيته الضريبة من وقوع العبء الضريبي بصورة معينة، وقدر معين، يسمح بإمكان الحد من التفاوت فى الدخل عن طريق التصاعد فى سعر الضريبة، كما يصيب التهرب الضريبي السياسات المالية والاقتصادية بعواقب كبيرة تفسد هذه السياسات والخطط التى تنتهجها الدولة³. والتهرب الضريبي وإن كان غير مشكوك فى مقدار وطأته على الموارد المالية بصفة عامة، إلا أن توزيع قدره ومداه على مختلف فئات الدخل وأنواع الضرائب ليس بالأمر الميسور.

ولاريب فى أن التهرب الضريبي يتسبب فى حدوث نوع من الهدر الاقتصادي للموارد المادية والمالية للمجتمع⁴. ويترتب على هذا الهدر نوعان من الآثار، آثار

1 د/ السيد عطية عبد الواحد. مرجع سابق، ص326

2 د/ وجيه ابراهيم عبده محمد غنيم. مرجع سابق، ص521

3 د/ عبد الله حسين بركات. مرجع سابق، ص319

4 فعلى سبيل المثال: تم ضبط1493 قضية تهرب ضريبي فى عام 1998، شملت هذه القضايا أنشطة تجارية ومهنية مثل المدرسين الخصوصيين وبعض المحامين والأطباء والمطربين،

مباشرة وآثار غير مباشرة. فالآثار المباشرة تتمثل في حصول بعض الأفراد على دخول دون دفع ضرائب عنها، مما يشكل إخلالاً بقاعدة العدالة في فرض الضرائب، ويؤدي أيضاً إلى فقدان جانب كبير من الإيرادات الضريبية وضياع هذه الموارد على المجتمع¹، وأما الآثار غير مباشرة، فتتمثل في الخسائر الاقتصادية المحتملة التي كان من الممكن الحصول عليها عن طريق استغلال المبالغ التي تم هدرها. فالمبالغ المهذرة بسبب الفساد لو تم استثمارها فستؤدي إلى إنفاقات استهلاكية متتابعة تؤدي بدورها إلى خلق دخول متراكمة تزيد عن حجم المبالغ المستثمرة بمعدل أربع مرات، وذلك بتأثير المضاعف، وتؤدي إلى خلق دخول أكثر وزيادة في الناتج إذا ما أخذنا بعين الاعتبار تحفيز الإنفاق الاستهلاكي للطلب الاستثماري لمواجهة الطلب الاستهلاكي، وبالتالي يتزايد الاستثمار مما يخلق المزيد من الدخل، وبالتالي زيادة معدلات النمو الاقتصادي

وحيث إن معدلات النمو الاقتصادي تعتبر انعكاساً لمقدار الإنتاج المتدفق (التدفقات العينية) من القطاعات الاقتصادية التي تأخذ بدورها مساراً تصاعدياً إذا ما توفرت لها الموارد المالية الكافية لاستغلال الموارد المادية استغلالاً من شأنه أن يزيد تلك التدفقات الداخلية، بل يمكن القول إن تلك التراكمات الداخلية المحتملة هي بمثابة خسارة لحقت بالاقتصاد القومي.

إن مسألة وجود خسارة في الإيرادات الضريبية بسبب التهرب الضريبي قد تكون محل جدل ونقاش من الناحية النظرية البحتة، خصوصاً إذا ما تم إنفاق الدخل الإضافي للمتهربين (الناتج عن عدم دفعهم للضرائب المستحقة عليهم) على

حيث بلغت جملة المعاملات المخفاه 21 مليار و 811 مليون و 847 ألف جنيه من الضرائب العامة فقط. وهي قيمة معاملات محققة ومخفاه عن مصلحة الضرائب ومن ثم تخضع لتقدير الضرائب، كما بلغ عدد القضايا التي تم التصالح فيها 623 قضية سدد فيها نحو 32 مليون و 349 ألف جنيه للخزانة العامة للدولة.

د/ صلاح زين الدين. مرجع سابق، ص 129

1 د/ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوى. مرجع سابق، ص 155

شراء السلع والخدمات التي ينتجها غير المتهربين من الضرائب، فلن تكون هناك خسارة في الإيرادات الضريبية.

وتفسير ذلك يرجع إلى أن إنفاق المتهربين من الضرائب دخولهم الإضافية الناتجة عن التهرب، سوف يؤدي إلى زيادة دخول الأفراد الملتزمين بالضرائب - من خلال تأثير فكرة المضاعف - وهذه الدخول عندما تفرض عليها ضرائب سوف تولد هي الأخرى مبالغ تعويضية عن الإيرادات الضريبية المهدرة بسبب التهرب الضريبي¹. إلا أن هذه الحالة تثير بالفعل مشكلة أخرى حقيقية لا تقل أهمية إن لم تزد عن مشكلة انخفاض الإيرادات الضريبية، وتكمن هذه المشكلة في أن التهرب الضريبي يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل بطريقة عشوائية، لأن التهرب يؤدي إلى الإضرار وظلم المكلفين الذين يتحملون بصدق العبء الضريبي مما يخل بفكرة العدالة الضريبية²، إلى جانب إعطاء المتهرب ميزة أكبر من الملتزمين بدفع الضرائب بمقدار المبالغ المتهرب منها.

- أما إذا قام المتهربون بإنفاق المبالغ المتهرب منها على شراء سلع وخدمات من أشخاص متهربين أمثالهم من دفع الضرائب، ففي هذه الحالة نكون بحق أمام خسارة حقيقية وانتقاص من حجم العائدات الضريبية.

وتجدر الإشارة إلى أن قياس مدى خسارة الإيرادات الضريبية لم يجذب أهتمام الكثير من الاقتصاديين، لأن الخسارة هي في جوهرها تعد مسألة ثانوية بالنسبة للمشكلات الأخرى التي قد يثيرها التهرب الضريبي، وعلى كل حال تتوقف تكلفة التهرب الضريبي على كيفية استخدام الدولة للعائد الإضافي، وتقييم المجتمع لهذه الاستخدامات، بالمقارنة بالقيمة الاجتماعية للاستهلاك الإضافي من جانب المتهربين. وهي مسألة شائكة تنطوي على بعض المظاهر الخارجية التي تولدها

1 د/ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي مرجع سابق، ص 158

2 ذهب بعض الاقتصاديين إلى القول بأن التهرب الضريبي قد يكون ناتجاً عن ظلم في النظام الضريبي وليس سبباً.

مشاعر الظلم والغيرة من جانب الشرفاء دافعى الضرائب¹

وأما عن حجم التهريب الضريبي في مصر والنتائج عن اتساع حجم الاقتصاد غيرالرسمي، فطبقاً لدراسة مقدمة من اتحاد الصناعات المصرية، قدرت قيمة الضرائب المستحقة على هذا القطاع ولم يتم تحصيلها بمبلغ 150 مليار جنيه، سواء كانت في شكل ضرائب مبيعات أو ضرائب على الدخل². ومما لا شك فيه أن هروب مبلغ 150 مليار جنيه من الإنفاق القومي المصري يؤدي الى خسارة في الدخل القومي المصري لمبلغ يفوق ذلك المبلغ بكثير.

ومن ثم فإن التحصيل الضريبي سيكون في واقع الحال أقل من المتوقع بمقدار تلك المبالغ التي لم تطالها السلطة المالية، وعلى افتراض توازن الموازنة أي أن ما يتم تحصيله من الضريبة يساوي الإنفاق على السلع والخدمات العامة، وبالتالي فسيكون الإنفاق أقل مما كان ينبغي إنفاقه بمقدار 150 مليار جنيه وهذا يشكل اقتطاعاً من الدخل القومي بمقدار يفوق مبلغ التهريب الضريبي بعدة مرات استناداً لنظرية المضاعف.

وعلى أساس ما تقدم، لو تمكنت مصر من استثمار هذه الوفرة النقدية (السالبة) والبالغة 150 مليار جنيه، ستؤدي الى تحقيق زيادة في الدخل القومي قدرها 600 مليار جنيه، وذلك تطبيقاً لنظرية المضاعف. وفي هذا المقام يجدر أن نؤكد على أنه لو لم يكن هناك تهريب ضريبي في مصر، لتمكن الاستغناء عن كثير من القروض الخارجية والداخلية، مع ما يترتب عليها من آثار ضارة بالمجتمع، سواء من الناحية السياسية، أو الاقتصادية، أو الاجتماعية، ويتضح أيضاً في هذا المقام كيف فقدت الضرائب قيمتها كأداة لتعبئة الموارد الوطنية اللازمة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية.

1 د/ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوى. مرجع سابق، ص 162

2 د/ السيد محمد السيد نصار. مرجع سابق، ص 93

3- الاحتياطات النقدية من العملات الأجنبية

لا خلاف بين الاقتصاديين حول ضرورة لجوء الدول إلى تكوين احتياطات من النقد الأجنبي عند المستويات الآمنة والملائمة التي تلعب دوراً مهماً في تأمين الدول ضد مخاطر الصدمات الاقتصادية الداخلية والخارجية، وصدّات أسواق رأس المال، أو عندما يكون الحصول على القروض مقيداً، وبالتالي إشاعة درجة من الثقة لدى الأسواق في قدرة الدولة المعنية على الوفاء بالتزاماتها الخارجية؛ ودعم الثقة في سياسات إدارة النقد وسعر الصرف¹، بما في ذلك القدرة على التدخل لدعم العملة الوطنية². وبالتالي تجنب السياسات الاقتصادية والاجتماعية غير المرغوبة، والتي تضطر إليها الدولة في حالة عدم كفاية الاحتياطات. كما أن الاحتياطات تساهم في تمكين الدول في الحصول على نصيب أعلى لديونها السيادية، وبما يقلل من تكلفة الاقتراض الخارجي.

ولذلك يذهب الاقتصاديون إلى القول بأنه كلما ارتفعت نسبة الاحتياطات الدولية لدى الدولة، دل ذلك على قوة السيولة الخارجية، وبالتالي ارتفعت طاقة الدولة على مواجهة أعباء ديونها الخارجية وعلى وجه الخصوص في الأوقات الحرجة³، إلا أن المبالغة والإفراط في تكوين هذه الاحتياطات ورفع مستوياتها إلى درجة مبالغ فيها، قد يتسبب في نشوء خلاف في وجهات النظر ما بين هؤلاء

كلية الحقوق

جامعة القاهرة

1 تعتبر الاحتياطات الدولية صمام أمان وخط دفاع أساسي تلجأ إليه الدول للمحافظة على سعر صرف عملتها وعلى سياستها الاقتصادية وأهدافها الاجتماعية، حيثما ينشأ عجز طارئ أو مؤقت في ميزان مدفوعاتها. راجع د/ عبد الله حسين بركات. مصادر تمويل التنمية الاجتماعية والاقتصادية في الجمهورية العربية اليمنية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1985، ص 644

2/ نبيل حشاد. الاحتياطات الدولية وانعكاساتها على سياسة سعر الصرف والتصنيف الائتماني السيادي لمصر، محاضرة الجمعية المصرية للبحوث الاقتصادية، 11 مارس 2013

3 د/ عبد الله حسين بركات. مرجع سابق، ص 644

الاقتصاديين¹، يستوجب من المسؤولين عن السياسات النقدية والمالية فى الدولة ضرورة المقارنة بين المنافع المتحصلة من حيازة هذه الاحتياطات والتكلفة الناجمة عنها².

إن ارتفاع مستوى الاحتياطات من العملات الأجنبية فى مصر على نحو متزايد فى السنوات الأخيرة قبل 25 يناير 2011، كان يستوجب طرح العديد من التساؤلات نجملها فيما يلي:

-ما جدوى و فعالية مستوى الاحتياطات الدولية فى مصر؟

-هل يدل مستوى الاحتياطات المبالغ فيها على نجاح السياسات الاقتصادية؟

-هل تحققت هذه الزيادة فى ظل انخفاض معدلات البطالة و ارتفاع مستوى معيشة المواطنين؟

-كيف سيتم تعظيم المنافع المتولدة من هذه الاحتياطات إلى أقصى درجة ممكنة؟

بداية يشترط أن تكون هذه الاحتياطات تحت تصرف السلطات لتستخدمها عند الضرورة و بالسرعة المطلوبة لمواجهة الاختلال العارض فى ميزان المدفوعات أو للدفاع عن سعر الصرف. ويعني ذلك أن الأصول التى تفي بهذه المعايير هي وحدها التى يمكن اعتبارها أصولاً احتياطية³

مما لا يرب فيه أن المبالغة فى تكوين الاحتياطات النقدية من العملات

1 د/ زايرى بلقاسم. كفاية الاحتياطات الدولية فى الاقتصاد الجزائرى. مجلة شمال إفريقيا، جامعة وهران، الجزائر، العدد السابع، 2009، ص 46

2 أسامة إبراهيم عيد مسلم. دراسة عن الاحتياطات الدولية لدى البنوك المركزية (التكلفة - الحجم الأمثل) مع التطبيق على مصر. وزارة المالية، الإدارة العامة للبحوث المالية، المجلد الخامس، 2011، ص 52

3 صندوق النقد الدولى، الاحتياطات الدولية والسيولة بالعملة الأجنبية، المبادئ التوجيهية لأعداد نموذج قياسى للبيانات، الطبعة العربية، صندوق النقد الدولى، 2013، ص 3

الأجنبية لا ينم ولا يكشف بالضرورة عن نجاح السياسات الاقتصادية والمالية، خاصة إذا تحققت هذه الاحتياطات في ظل ركود اقتصادى وزيادة معدلات التضخم وارتفاع الاسعار و زيادة معدلات البطالة وتعطل حركة التنمية الاقتصادية.

ومن ثم يجب على الدول وهى بصدد تكوين هذه الاحتياطات الوصول قدر الإمكان إلى الحد الذى يمثل القدر الأمثل من الاحتياطات الدولية والتي يتعين على الدولة الاحتفاظ به. بحيث تتجنب مخاطر انخفاضه إلى مستويات متدنية من ناحية، وتجذب فقد منافع كان يمكن الحصول عليها نتيجة المغالاة فى الاحتفاظ بمستويات مرتفعة منه.

وإذا كان يمكن تفهم مخاطر انخفاض الاحتياطي من النقد الأجنبي على الاقتصاد القومى، إلا أن المبالغة فى تكوين احتياطي ضخم من العملات الأجنبية له ثمن باهظ، يتمثل فى التكلفة التى يتحملها الاقتصاد الوطنى نتيجة احتفاظه بهذه الاحتياطات، والتي تتمثل فى التضحية بالاستخدامات أو الفرص البديلة للموارد التى تمثلها هذه الاحتياطات، فضلاً عن التقلبات فى أسعار الصرف فى الأسواق والتي تؤدي غالباً إلى مكاسب وخسائر فى القوة الشرائية للاحتياطي النقدى. علاوة على تعطيل هذه الموارد عن إمكانية استخدامها فى مجالات اقتصادية، ومن ثم فقد منافع كان يمكن الحصول عليها. وهذا الشق الأخير هو الذى يعيننا فى مجال بحثنا عن الموارد الاقتصادية المهذرة أو المعطلة فى مصر.

تطور الاحتياطات النقدية من العملات الأجنبية فى مصر

حدث نمو كبير فى حجم الاحتياطات النقدية من العملات الأجنبية فى مصر خلال الفترة من 1991 وحتى عام 1998. بسبب قيام مصر بتطبيق برنامج التثبيت الاقتصادى بالإتفاق مع صندوق النقد الدولى، وبرنامج التكييف الهيكلى مع البنك الدولى¹. بهدف مواجهة الظروف الاقتصادية الصعبة، وإصلاح الخلل المالى

1 تجدر الإشارة إلى أن تنفيذ برامج التثبيت الاقتصادى والتكييف الهيكلى والمعروفة بما يسمى بسياسة الإصلاح الاقتصادى. لم يأت كنتيجة لضغوط داخلية من قبل القوى والفئات

للاقتصاد المصرى والاتجاه نحو اقتصاد السوق وإعطاء دور أكبر للقطاع الخاص¹. وترتب على ذلك ارتفاع صافى الاحتياطيات النقدية من العملات الأجنبية طبقاً لبيانات البنك المركزى المصرى من 6.5 مليار دولار عام 1991 ليصل إلى 20.3 مليار دولار نهاية عام 1997، وبلغ أقصى عدد لشهور الواردات التى تغطيها الاحتياطيات فى مصر نحو 18.8 شهراً فى عام 1993/1994، وهى بلا شك نسبة مبالغ فيها طبقاً للمعدلات الدولية. ترتب عليها تحمل الاقتصاد المصرى تكلفة مرتفعة تمثلت فى تباطؤ معدل النمو الاقتصادى وانخفاض معدل الاستثمار وارتفاع معدلات البطالة.

حيث لم يقابل تلك الوفرة فى الاحتياطى من النقد الأجنبى طلب مماثل، حيث قام البنك المركزى المصرى بحيازة هذا الفائض، وتركيمه فى صورة احتياطيات دولية وهو ما أدى إلى وجود فائض فى السيولة من العملات الصعبة فى السوق ولدى البنوك التجارية وشركات الصرافة خلال فترة التسعينيات.

واستمراراً للاتجاه السعودى لصافى الاحتياطيات المصرية من العملات الأجنبية، بلغت هذه الاحتياطيات أقصاها فى نهاية شهر يونيو عام 2009/2010، حيث سجلت 35.2 مليار دولار، ولكن سرعان ما استنفذت هذه الاحتياطيات عقب 25 يناير 2011، حيث اضطرت الحكومات المصرية المتتالية إلى اللجوء إليه لتوفير السلع الأساسية والضرورية للمواطنين. ويوضح الجدول التالى تطور الاحتياطى النقدى لمصر من العملات الأجنبية خلال الفترة من 1990/2010².

السنة	صافى الاحتياطى	عدد شهور الواردات المغطاه
-------	----------------	---------------------------

الرأسمالية، التى اتسمت ولا تزال بالضعف والهشاشة والتبعية لراس المالى العالمى فى عديد من الدول، ولكنه اقترن فى جانب مهم منه بضغوط بعض القوى والمؤسسات الخارجية وبخاصة صندوق النقد والبنك الدوليين، كما ان الدولة باجهزتها ومؤسساتها هى التى تدير عملية تطبيق برامج التثبيت والتكيف.

1 انظر/ أسامة ابراهيم عيد مسلم. مرجع سابق، ص70

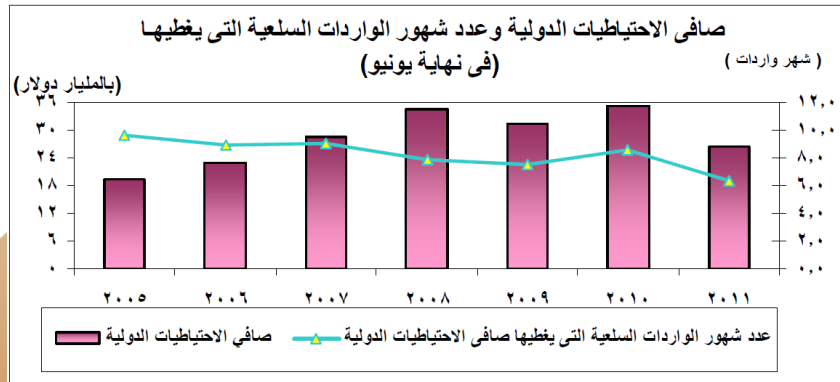
2 انظر/ أسامة ابراهيم عيد مسلم. مرجع سابق، ص75

7.5	4.6	1991 /1990
3.14	6.10	1992 /1991
9.16	9.14	1993 /1992
8.18	0.17	1994 /1993
4.16	9.17	1995 /1994
7.15	5.18	1996 /1995
7.15	3.20	1997 /1996
3.14	1.20	1998 /1997
8.12	1.18	1999 /1998
2.10	1.15	2000 /1999
4.10	2.14	2001 /2000
6.11	1.14	2002 /2001
12	8.14	2003 /2002
7.9	8.14	2004 /2003
6.9	3.19	2005 /2004
1.9	9.22	2006 /2005
9.8	6.28	2007 /2006
9.7	6.24	2008 /2007
5.7	3.31	2009 /2008
6.8	2.35	2010 /2009

والرسم البياني التالي يبين صافي الاحتياطيات الدولية وعدد شهور الواردات السلعية التي تغطيها وذلك في نهاية شهر يونيو 2011¹

جامعة القاهرة

1 البنك المركزي المصري، "المجلة الاقتصادية" المجلد الواحد والخمسون - العدد الرابع - 2010 / 2011 - قطاع الإحصاءات والتقارير الاقتصادية. انظر د/ نبيل حشاد. الاحتياطيات الدولية وانعكاساتها علي سياسة سعر الصرف والتصنيف الائتماني السيادي لمصر، محاضرة الجمعية المصرية للبحوث الاقتصادية، 11 مارس 2013



ومن الجدول السابق يتضح لنا مدى التطور الكبير الذى حدث فى حجم الاحتياطي المصرى من العملات الأجنبية، والذى ارتفع من 4.6 مليار دولار عام 1990/1991 ووصل إلى 2.35 مليار دولار عام 2010، فعلى الرغم من المزايا التى يوفرها الاحتفاظ بالاحتياطيات الدولية، إلا أن هناك تكلفة تحملها الاقتصاد الوطنى نتيجة لاحتفاظه بهذه المبالغ من العملات الصعبة، وتتمثل هذه التكلفة فى تضحية الاقتصاد المصرى بالاستخدامات البديلة للموارد التى تمثلها هذه الاحتياطيات. والامر الذى كان يستدعى من الدولة الموازنة بين التكلفة والعائد من هذه الاحتياطيات. حتى يتسنى لها أن تحدد الحجم الأمثل الذى ينبغى الاحتفاظ به.

الحجم الأمثل للاحتياطيات الأجنبية من العملات

يعرف الحجم الأمثل للاحتياطيات الدولية من العملات الأجنبية، بأنه: ذلك الحجم الذى إذا زادت عنه الاحتياطيات زادت معه تكلفة الاحتفاظ بها عن العائد المتحقق منها. ونكون فى هذه الحالة إزاء حالة من الإفراط فى الطلب على هذه الاحتياطيات من جانب الدولة. مما يتعين معه خفض هذه الاحتياطيات واستخدامه فى مجالات أكثر إنتاجية. أما إذا كان العائد المتحقق من هذه الاحتياطيات يزيد عن تكلفتها، فإننا نكون إزاء حالة فيها نقص فى الطلب على الاحتياطيات الدولية من العملات الأجنبية، مما يتعين معه زيادة هذه الاحتياطيات إلى الحجم الأمثل.

والحجم الأمثل هو: ذلك المستوى الذى يتعين على الدول أن تسعى إلى

تحقيقة حتى تكون فى وضع آمن وسليم تجاه الصدمات الطارئة والغير متوقعة والتي يمكن أن يتعرض لها ميزان المدفوعات.

ويذهب الاقتصاديون إلى القول بوجود أكثر من معيار يستخدم لتحديد المستوى الأمثل للاحتياطيات فى أى دولة كمؤشر على كفاية الاحتياطيات ومن هذه المؤشرات ما يلى:-

1-نسبة الاحتياطيات الدولية إلى الواردات.

يعد معيار نسبة الاحتياطي النقدي إلى الواردات من أكثر المعايير شيوعاً فى الاستخدام على نطاق واسع على المستوى العالمى كمؤشر على كفاية الاحتياطي النقدي، ويطلق عليه معدل تغطية الواردات، باعتبار أن الواردات هى أهم متغير فى بنود ميزان المدفوعات، ونظراً لصلتها الوثيقة بمستويات الاستهلاك المحلية والانتاج الجارى والنمو الاقتصادى. ومن ثم فإن هذا المعيار يربط بين الاحتياطيات وأهم بنود الانفاق بالعملة الأجنبية.

وبما أن الاقتصاد المصرى يتميز بارتفاع درجة التركيز السلعي للصادرات ودرجة عالية من التنوع للواردات، لذا من الملائم استخدام نسبة الاحتياطيات الدولية إلى الواردات كمؤشر على مدى كفاية الاحتياطيات الدولية فى الاقتصاد المصرى، أخذين فى الاعتبار أن عدد شهور الواردات التي تغطيها الاحتياطيات و التي تعتبر الاحتياطيات من خلالها كافية هي من 3 إلى 6 أشهر من تغطية الواردات، وذلك على حسب ظروف وإمكانيات كل دولة.

وعلى هذا الأساس، تكمن أهمية الاعتماد على الاحتياطيات فى حالة وقوع الدولة فى حالة عجز طارئ. هذه الاحتياطيات تضمن للدولة تدفق الواردات الضرورية، و تفادي السياسات غير المرغوب فيها فى حالة عدم كفايتها، ويمكن تطبيق هذا المعيار على مصر من خلال الجدول التالى¹:-

1أسامة ابراهيم عيد مسلم. مرجع سابق، ص91

السنة	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
عدد الشهور	4.10	6.11	12	7.9	6.9	1.9	9.8	9.7	5.7	6.8

و يوضح الجدول السابق عدد شهور الواردات التي تغطيها الاحتياطات الرسمية في مصر خلال الفترة من 2001 وحتى عام 2010 حيث تبين من حساب نسبة الاحتياطات إلى الواردات أن مستوى حيازة الاحتياطات في الاقتصاد المصرى يعتبر أعلى من المعدل الذي يعتبر كاف في كل السنوات، خاصة في السنوات من عام 2001 وحتى عام 2003، إذ نلاحظ أن تغطية الاحتياطات للواردات وصلت إلى 10.4 شهور عام 2001، ثم ارتفعت هذه النسبة إلى 11.6 عام 2002، ثم إلى 12 شهر عام 2003. أما في عام 2010 قد سجل معدل التغطية 8.6 شهراً من الواردات، أى أن المعدل المحقق يفوق المعدلات الطبيعية والتي تتراوح ما بين 3-6 شهور بالنسبة للدول النامية، وبالتالي فإن هذه النسبة قد تجاوزت الحد الأمثل للاحتياطي، هو ما يثير التسائل حول وجود تكلفة فرصة بديلة لتلك الاحتياطات تنجم من ضياع فرصة استثمارها في مجالات أخرى كان من الممكن أن يتحقق من خلالها عائد يعود بالنفع على الاقتصاد المصرى.

2- نسبة إجمالي الواردات إلى الاحتياطات الدولية

يعتقد الاقتصاديون أن نسبة الاحتياطات إلى إجمالي الواردات والتي تمثل المستوى الآمن من الاحتياطات. تتراوح بين 30-40% من الواردات. والتطبيق على مصر نجد أن نسبة الاحتياطات النقدية من العملات الأجنبية إلى إجمالي الواردات المصرية قد شكلت في الفترة من عام 2005 وحتى عام 2010 نسباً مرتفعة، وصلت إلى مايساوى 5.71 %، وهو ما يشير الى ارتفاع النسبة عن الحدود المناسبة المتعارف عليها دولياً وهى نسبة 30-40%، وهو ما يثير التساؤل مرة ثانية حول وجود تكلفة فرصة بديلة لتلك الاحتياطات ناجمة من ضياع فرصة استثمارها في مجالات أخرى كان من الممكن أن تدر عائداً على

الاقتصاد المصري. ويوضح الجدول التالي تطور نسبة الاحتياطيات إلى إجمالي الواردات خلال الفترة من 2005-2010¹

السنة	2005	2006	2007	2008	2009	2010
الاحتياطيات الدولية	3.19	9.22	6.28	6.34	3.31	2.35
اجمالي الواردات	2.24	4.30	3.38	8.52	3.50	0.49
%	8.79	3.75	7.74	5.65	2.62	8.71

بعض أوجه إهدار موارد النقد الأجنبي

يؤدي نقص المعلومات المتاحة للاطلاع العام عن الالتزامات الرسمية قصيرة الأجل بالعملة الأجنبية إلى العديد من المخاطر والتي تفتح قنوات كبيرة لتسريب وإهدار موارد النقد الأجنبي بصورة مفاجئة وخطيرة، وذلك على النحو التالي²

1- يمكن أن يؤثر نقص المعلومات العامة في كثير من البلدان حول ما تزاوله السلطات العامة في الدولة من أنشطة خارج الميزانية العمومية على موارد العملات الأجنبية

2- يمكن أن يؤدي نقص المعلومات عن أنشطة السلطات في مجال المشتقات المالية) كالعقود المستقبلية والآجلة بالعملة الأجنبية (إلى حجب حجم المخاطر التي تتعرض لها الكيانات الحكومية، وهو ما يمكن أن يخلق قنوات لتسرب كميات ضخمة وبصورة مفاجئة من موارد العملات الأجنبية.

3- يمكن أن تنشأ قنوات تسرب كبيرة، لموارد النقد بالعملات الأجنبية، إذا ما حدثت تغيرات في أسعار الصرف.³ وبالمثل، فإن عدم توافر المعلومات عن عقود

1 انظر/ أسامة ابراهيم عيد مسلم. مرجع سابق، ص 92

2 صندوق النقد الدولي، الاحتياطيات الدولية والسيولة بالعملة الأجنبية، المبادئ التوجيهية لأعداد نموذج قياسى للبيانات، الطبعة العربية، صندوق النقد الدولي، 2013، ص 2

3 ومن ذلك مثلاً ما قام به البنك المركزي المصري وتحديدأ في 14 مارس 2016 عندما قام بتخفيض قيمة الجنية المصري في مقابل الدولار بنحو 112 قرش دفعة واحدة وذلك من

الخيار المباع والمشتراة من جانب السلطات يمكن أن يعوق في بعض الأحيان تقدير تدفقات العملة الأجنبية الداخلة والخارجة المحتملة إذا تمت ممارسة الخيار.

4- عدم كفاية المعلومات عن الالتزامات الفعلية والاحتمالية التي تتحملها السلطات النقدية والحكومة بالعملة الأجنبية قد تؤدي في بعض الأحيان إلى إعاقة رصد قنوات التسرب من موارد العملات الأجنبية. وتتضمن مواطن القصور عدم توافر معلومات كاملة عن مدفوعات الأصل والفائدة على القروض والسندات التي يحل موعد استحقاقها في الأجل القصير، وعلى الضمانات التي تقدمها السلطات بالنقد الأجنبي، والأحكام التعاقدية في أدوات الدين والتي تجيز للدائنين طلب السداد المبكر في حال تغير الأوضاع الاقتصادية.

استخدام و توظيف الاحتياطات في مصر

أثبت الواقع أن الاحتياطات الدولية في مصر كانت تغطي ما يعادل 12 شهراً في عام 2003 وهي نسبة تجاوز المعدل المتعارف عليه دولياً، وأن تكلفة الفرصة البديلة لها إقتصادياً ومالياً واجتماعياً مرتفعة، خاصة في ضوء التوجهات الجديدة و إعادة هيكلة الاقتصاد المصري، ونظراً لأن هذه الاحتياطات كانت تمثل موارد نادرة من ناحية، ومن المفترض من ناحية أخرى أن لا تبقى في خزائن البنك المركزي المصري بدون استثمار حقيقي لها، وإلا اعتبرت إكتناز إجباري من جانب الحكومة المصرية، فكان لابد أن تكون مسالة الاستفادة القصوى منها ضمن أولويات أجندة السياسة الاقتصادية المأمولة للاقتصاد المصري. فكيف كان يمكن الاستفادة من هذه

7. 83 إلى 95.8. وقبل هاذا القرار بأيام معدودات، وتحديداً في 10 مارس 2016، 500 مليون دولار في عطاء استثنائي ضخم بسعر 83.7، رغم أنه كان بعزم خفض قيمة الجنيه أمام الدولار بنحو 112 قرش ليرتفع من 7. 83 إلى 95.8. وبذلك يكون البنك المركزي المصري يكون قد تعمد تبديد مبلغ 550 مليون جنيه مصري (فرق السعر ما بين سعر الصرف القديم وسعر الصرف الجديد) من خزانة الدولة المصرية. ولذلك فيحق التساؤل لصالح من، ومن المستفيد من تلك المبالغ المهذرة، وإذا كان البنك المركزي قد طرح هذه المبلغ الضخم وهو لا يعلم أنه سيخفض قيمة الجنيه فتلك كارثة، وإن كان يعلم بالتخفيض فالكارثة أعظم.

الاحتياطات بشكل يساهم في رفع القدرات الإنتاجية في الاقتصاد المصري؟

إن سلوك البنوك المركزية يختلف تمام عن سلوك المؤسسات الأخرى التي تسعى إلى تعظيم الربح من خلال ما تملكه من موارد و أصول، إضافة إلى أن البنك المركزي هو المسئول عن إدارة وتسيير هذه الاحتياطات و المحافظة على قيمتها الحقيقية وحمايتها من الاستنزاف و التآكل، فكيف يتصرف البنك المركزي أمام هذا الحجم المعتبر من احتياطات الصرف الأجنبي والتي توجد في حيازته؟

هناك العديد من الطرق لاستخدام هذه الاحتياطات، فيمكن استخدامها في معالجة الكثير من المشكلات الاقتصادية مثل¹:-

- استثمار هذه الاحتياطات في أصول خارجية طويلة الأجل تدر عائد أكبر مما تدره الأصول قصيرة الأجل، وتكلفة الفرصة البديلة في هذه الحالة يمكن حسابها، باعتبارها الفارق بين العائد الأدنى المتحقق من الأصول قصيرة الأجل و العائد المتحقق من الأصول الأطول أجلا

- استثمار هذه الاحتياطات في استيراد المزيد من الواردات من السلع الرأسمالية أو الوسيلة لزيادة المقدرة الإنتاجية للمنشآت القائمة لتحسين معدل النمو الاقتصادي. وفي هذه الحالة فإن تكلفة الفرصة البديلة عبارة عن قيمة الناتج المحلي الإجمالي الذي كان من الممكن تحقيقه إذا استخدمت هذه الاحتياطات المتاحة في استيراد المدخلات الضرورية لزيادة الإنتاج بدلا من الاحتفاظ بها في شكل احتياطي نقدي عقيم²

- تسديد الديون الخارجية، حيث إن الدول التي تمتلك وضعاً سليماً للاحتياطات الدولية تستطيع أن تواجه مشكلة الديون الخارجية، بقدر أعلى من الأمان مقارنة بالدول الأخرى والتي لا تمتلك مثل هذه الوفرة من الاحتياطات.

1 د/ زايري بلقاسم. مرجع سابق، ص 71

2 د/ زكي رمزي. الاحتياطات الدولية و الأزمة الاقتصادية في الدول النامية مع إشارة خاصة عن الاقتصاد المصري، دار المستقبل العربي. 1994، ص 290

- المساهمة فى تمويل النفقات العامة وبرامج الإنعاش الاقتصادى وزيادة الاستثمارات وتنويع الصادرات، معالجة العجز فى ميزان المدفوعات و التصدي للالزمات المالية.

- ضرورة قيام البنك المركزى ببيع أجزاء من الاحتياطيات الدولية فى حالة زيادة هذه الاحتياطيات عن الحدود الآمنة لها. وبالفعل قام البنك المركزى المصرى بالأعلان عن تدشين آلية جديدة من خلال قيامه بطرح عطاءات دورية لشراء أو بيع الدولار الأمريكى. تتقدم إليها البنوك بعروضها، وهى آلية معمول بها فى العديد من الدول، حيث تستهدف المحافظة على احتياطي النقد الأجنبي وترشيد استخدامه. وقد بدأ العمل بالآلية المذكورة اعتباراً من يوم الأحد الموافق 30 ديسمبر 2012¹.

4-الصناعات الزراعية

تعتبر الصناعات الزراعية من الصناعات المهمة فى الدول ذات الموارد والثروات الزراعية، حيث تقوم هذه الصناعات بعمل نوع من التوازن بين العرض والطلب للحاصلات الزراعية، وذلك عن طريق تصنيع الفائض عن حاجة الاستهلاك المحلى من الخضراوات والفواكه الطازجة، بالإضافة الى توازن المعروض من المنتجات المحفوظة على مدار العام. وعلى الرغم من ذلك فإن صناعة حفظ الأغذية فى مصر مازالت غير قادرة على الوفاء بدورها فى عملية التنمية.

حيث بلغت كمية الطاقة المتاحة للإنتاج كمتوسط للفترة من 2000 / 2001 إلى 2006 / 2007 نحو 7.325 ألف طن، وبلغت كمية الإنتاج الفعلى نحو 276.85 ألف طن خلال نفس الفترة. وبلغت الطاقة الإنتاجية العاطلة نحو 48.85 ألف طن، تمثل نحو 15% من الطاقة المتاحة، وبلغت قيمة صادرات مصر من الأغذية المحفوظة نحو 247.45 مليون جنيه، ومثلت نحو 16.5% من إجمالى قيمة الإنتاج الفعلى خلال الفترة من عام 2000 إلى عام 2007، وهى بلاشك تمثل نسبة

1 د/ نبيل حشاد. الاحتياطيات الدولية وانعكاساتها علي سياسة سعر الصرف والتصنيف الائتماني السيادي لمصر، محاضرة الجمعية المصرية للبحوث الاقتصادية، 11 مارس 2013

ضعيفة جداً بالرغم من تواجد طلب متزايد على الأغذية المصرية المعلبة والمجمدة خاصة فى أسواق بعض الدول العربية. وفيما يلي مجموعة من الإحصائيات الخاصة بالصناعات الغذائية الزراعية فى مصر عن الفترة من عام 2001/2002 إلى عام 2006/2007¹

- بلغ متوسط كمية الإنتاج الفعلى لصناعة حفظ الأغذية فى مصر خلال الفترة من 1994/1995 - 2006/2007 نحو 209.26 ألف طن، بقيمة تبلغ نحو 1047.93 مليون جنيه.

- بلغت نسبة كمية الطاقة العاطلة نحو 18.2% من إجمالى الطاقة المتاحة خلال الفترة من عام 2000/2001 وحتى عام 2006/2007.

- بلغ متوسط كمية الصادرات من الأغذية المحفوظة نحو 51.61 ألف طن، تمثل نحو 7.24% من متوسط كمية الإنتاج الفعلى خلال نفس الفترة

- بلغ متوسط كمية الواردات من الأغذية المحفوظة نحو 38.85 ألف طن بقيمة تبلغ نحو 202.33 مليون جنيه خلال الفترة من عام 1994 حتى عام 2007

- ارتفعت نسبة كمية الإنتاج الفعلى والصادرات لنشاط العصائر والمربيات والتي تبلغ نحو 35.87% و 60.23% على التوالى من إجمالى كمية الإنتاج الفعلى والصادرات لصناعة حفظ الأغذية فى مصر خلال الفترة من عام 1994 وحتى عام 2007، وعلى الرغم من ذلك ظلت نسبة الطاقة العاطلة لهذا النشاط الصناعى مرتفعة، جداً حيث بلغت ما يعادل 17.29% من إجمالى الطاقة المتاحة لصناعة حفظ الأغذية فى مصر خلال تلك الفترة.

- بلغت نسبة كمية الإنتاج الفعلى والصادرات لنشاط الخضراوات المجمدة

1 د/ محمد أحمد سعيد. دراسة اقتصادية لصناعة حفظ الأغذية بجمهورية مصر العربية. المجلة المصرية للاقتصاد الزراعى، العدد الرابع، كلية الزراعة، جامعة الفيوم، ديسمبر 2010.

نحو 3.26%، 35.56% من إجمالي كمية الإنتاج الفعلى والصادرات لصناعة حفظ الأغذية مع انخفاض نسبة الطاقة العاطلة لهذا النشاط إلى حوالي 22.5% من إجمالي الطاقة المتاحة لصناعة حفظ الأغذية.

-بلغت نسبة الطاقة المعطلة لنشاط المربي ومنتجات الطماطم حوالي 28.74% 20.78% من إجمالي كمية الطاقة المتاحة لصناعة حفظ الأغذية في مصر.

5- الإنتاج الداجنى

أشارت إحدى الدراسات المتعلقة بالإنتاج الداجنى فى مصر إلى أهمية الأعلاف كأحد مستلزمات الإنتاج المهمة التي تؤثر على الإنتاج الداجنى، والتي تحتل المرتبة الأولى بين بقية عوامل الإنتاج تبعا لقيمتها التي تقدر بحوالي 93% من إجمالي قيمة مستلزمات الإنتاج الداجنى، ونحو 32% من إجمالي قيمة مصروفات الإنتاج الحيواني¹ وأشارت هذه الدراسة إلى أن الطاقة الإنتاجية المستغلة خلال الفترة من 1982 إلى 1986 بلغت حوالي 2 مليون طن، في حين تبلغ الطاقة الإنتاجية الممكنة لهذه المصانع حوالي 9,5 مليون طن، مما يشير إلى انخفاض نسبة التشغيل نتيجة عدم توافر الذرة الصفراء المستخدمة في مكونات علف الدواجن، وهو ما يعنى ارتفاع التكاليف الثابتة لطن المنتج من العلف، مما يدل على عدم وجود سياسة إنتاجية واضحة المعالم لتصنيع العلف الأمر الذي أدى إلى انخفاض الطاقة التشغيلية لمزارع الدواجن

6-قطاع المعدات الكهربائية والصناعات الهندسية

شهد قطاع المعدات الكهربائية والصناعات الهندسية خلال الفترة من 1996/2001 ركوداً فى حركة البيع داخل شركات قطاع الأعمال العام، فضلاً عما عانى منه هذا القطاع من ارتفاع نسب الطاقات غير المستغلة، حيث بلغت نسبة

1 أحمد سيد عبد الغنى. دراسة اقتصادية للعوامل المؤثرة على إنتاج الدواجن فى محافظة الجيزة. رسالة ماجستير، كلية الزراعة، جامعة الأزهر. 2006، ص47

الطاقات غيرالمستغلة فى هذا القطاع نحو65.3% من الطاقات المتاحة¹، كما بلغت نسبة الطاقات العاطلة بالنسبة للسيارات ووسائل النقل ولا سيما فى سيارات الميكروباص نحو 80.8% على الرغم من اتساع استهلاك السوق المصرى للميكروباص، بينما بلغت هذه النسبة بالنسبة للأتوبيسات العادية والسياحية نسبة 80.6%، حيث تلجأ معظم شركات النقل إلى إستيراد الأتوبيسات من الخارج للاستفادة من الإعفاءات المقررة فى هذا المجال. بينما انخفضت النسبة غير المستغلة قليلاً فى وسائل النقل الثقيل وفوق الثقيل والجرارات لتبلغ 73.2%، والمينى باص 73.3%، وسيارات الركوب والجيب 59.4% ثم النقل المتوسط 56.1%، ثم النقل الخفيف بلغت نسبة التعطل 31.8% وهى أقل نسبة للطاقات غير المستغلة فى قطاع السيارات ووسائل الركوب²

-كما بلغت نسبة الطاقات المعطلة فى إنتاج الغسالات نصف أوتوماتيك 90%، بينما انخفضت هذه النسبة إلى ما فوق النصف تقريباً فى أنابيب البوتاجاز لتصل إلى 58.8%، 25.9% فى ثلاجات العرض، 18.2% فى أفران مسطحات البوتاجاز. ولاشك فى أن الطاقات غير المستغلة السابقة حملت الأقتصاد القومى المصرى بالعديد من الآثار السلبية³، ومازالت هذه الآثار ماثلة بظلالها حتى الآن، وربما لم تكن هذه الطاقات المعطلة تمثل أدنى مشكلة، إذا كان الإنتاج المحلى من الطاقات المستغلة يغطى الطلب المحلى، ولكن المشكلة تكمن فى أن الإنتاج الفعلى للمجتمع لا يكفى الطلب المحلى، بدليل وجود واردات من هذه السلع تكبد الأقتصاد

- 1 مجلة الاهرام الأقتصادى. وزارة الصناعة 65% نسبة المنتجات الهندسية من الطاقات غير المستغلة، العدد 1726، 4 فبراير 2002، ص 10
- 2 بنك مصر، الركود الأقتصادى فى مصر (المؤشرات - الأسباب - سبل العلاج)، أوراق بنك مصر البحثية، مركز البحوث، العدد 14، أكتوبر 2002، ص 20
- 3 تتمثل أهم الآثار الاقتصادية المترتب على ارتفاع قيمة المخزون السلعى الراكد فى:-
- تعطيل جزء من الاعتمادات المالية أو رأس المال الذى كان يمكن الاستفادة منه فى أمور أخرى.
- زيادة تكاليف التخزين دون مبرر وشغل مساحات مخزنية بلا فائدة.
- تعرض المخزون تدريجياً للتلف والفقد مما ينتج عنه خسائر متراكمة ومضاعفة.

المصرى قدراً كبيراً من العملات الأجنبية وتشكل ضغطاً واضحاً على سعر الصرف وقيمة الجنيه المصرى¹. ولا يقتصر الضرر الناتج من عدم استغلال الطاقات المتاحة للمجتمع فقط على زيادة الواردات واستنزاف العملات الأجنبية المتاحة، وإنما يمتد الضرر أيضاً ليشمل الحد من قدرة الاقتصاد المصرى على زيادة نصيبه من الصادرات إلى الخارج، وإذا كان من الصعب تقدير حجم حرمان مصر من التصدير إلى الخارج بسبب عدم استغلال الطاقات المتاحة بالكامل، إلا أنه يمكن تقدير حجم الضرر المترتب على زيادة الواردات من السلع التى يوجد بها طاقات محلية غير مستغلة فى الإنتاج.

7 - قطاع الكيماويات

شهد قطاع الكيماويات خلال الفترة من عام 1996/2001 العديد من المشكلات التى أثرت على أدائه وساهمت فى دخوله دائرة الركود الاقتصادى من هذه الأسباب فشل العديد من الشركات فى سداد قروض التشغيل والتوسع، والتى تم اقتراضها من البنوك، مما أدى إلى قيام البنوك الدائنة بالحجز على معدات وماكينات التشغيل، وإغلاق تلك الشركات والمصانع، وتحويلها إلى أماكن وموارد غير مستغلة. كما عانت شركات هذا القطاع من وجود طاقات عاطلة بالمصانع الأخرى، لنقص القوة الشرائية للمنتجات الأمر الذى أدى إلى زيادة كمية الطاقات المهترئة داخل هذا القطاع².

صناعة الأسمدة الكيماوية

تعد صناعة الأسمدة الكيماوية من الصناعات ذات القيمة الاستراتيجية التى من شأنها تعظيم التنمية الاقتصادية و العمل على سد الفجوة الغذائية، وتنقسم

1 يؤدى إرتفاع سعر صرف الدولار الأمريكى أمام الجنيه المصرى إلى ارتفاع أسعار المواد الخام المستوردة من الخارج مما يؤدى بدوره إلى قيام المنتجين برفع أسعار تلك المنتجات المحلية التى يدخل بها تلك المواد الخام المستوردة، فتتخفص مبيعاتها ويزداد الركود على أثر ذلك

2 بنك مصر، الركود الاقتصادى فى مصر (المؤشرات - الأسباب - سبل العلاج)، أوراق بنك مصر البحثية، مركز البحوث، العدد 14، أكتوبر 2002، ص 43

الاسمدة الكيماوية إلى الأنواع التالية:-

- الأسمدة النيتروجينية

بلغت نسبة الطاقة العاطلة إلى الطاقة الإنتاجية المتاحة في صناعة الأسمدة النيتروجينية 3.1% عام 2009 / 2008 بينما كانت 5.1% عام 2004/2003

2- الأسمدة الفوسفاتية

بلغت كمية الإنتاج الفعلي من الأسمدة الفوسفاتية 1320 ألف طن متري بقيمة قدرها ١٤٤٠ مليون جنيه عام 2009 / 2008 بينما كانت 1197 ألف طن متري بقيمة قدرها ٤٥٦ مليون جنيه عام 2004 / 2003 بنسبة زيادة في الكمية قدرها 10.3% مما انعكس علي سعر بيع/ الطن حيث ارتفع من 381 جنيه/ طن عام 2003- 2004 حتى بلغ ١٠٩١ جنيه/ طن 2007 / 2008 بنسبة زيادة قدرها 4.186%، وبلغت نسبة الطاقة العاطلة للطاقة الإنتاجية المتاحة في صناعة الأسمدة الفوسفاتية 50% عام 2009 / 2008.

المبحث السادس

رؤية مقترحة لزيادة الإيرادات الضريبية وترشيد الإنفاق

تعانى مصر شأنها شأن معظم الدول النامية من مشكلة ضعف الجهاز الإنتاجى وعدم كفايته لتشغيل ما لديها من موارد طبيعية وبشرية، فضلاً عن انخفاض مستوى الإنتاجية إنخفاضاً يؤدي إلى جمود الجهاز الإنتاجى. علاوة عن وجود جزء كبير من الموارد الاقتصادية فى حالة تعطل، وجزء كبير من قوة العمل فى حالة بطالة. ولذلك فإن سوء استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للدولة يعمل على تدهور حجم الدخل القومى. ومن ثم تقل قدرة الدولة على اقتطاع جزء من الناتج القومى عن طريق الضرائب. ومن ثم نجد أنفسنا أمام سؤال جوهري، هل من سبيل للخروج من هذه الأزمة؟

وفى سبيل الخروج من هذه الأزمة المالية نقترح الرؤية التالية من أجل زيادة الإيرادات الضريبية وترشيد الإنفاق الحكومى وتشجيع الاستثمارات، كحل

مؤقته لحين إعادة النظر فى تعديل النظام الضريبي وإعادة النظر فى الهيكل المالى للموازنة العامة للدولة.

وتشتمل هذه الرؤية على ثلاثة محاور رئيسية، يتعلق المحور الأول بتعظيم الإيرادات فى أقل وقت ممكن. أما المحور الثانى فيتعلق بضغط الإتفاق الحكومى، أما المحور الثالث فيتعلق بدفع وتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية.

المحور الاول: تعظيم الإيرادات الضريبية للدولة

يدور هذا المحور حول تفعيل بعض الإجراءات الضريبية لحين إعادة النظر وتقييم التشريعات الضريبية تقييماً شاملاً. وتشمل هذه الاجراءات ما يلى:-

1- اصدار تشريع من المجلس المختص بإنهاء المنازعات الضريبية المنظورة أمام المحاكم، وكذلك كافة الآثار المتعلقة بها من فوائد تأخير، مقابل تحصيل نسبة مقترحة 50% من قيمة الضريبة المستحقة.

-أما بالنسبة للمنازعات فى كافة المراحل الأخرى والتي لم تصل إلى المحاكم، فيقترح سداد مبلغ 70% من قيمة الضريبة المستحقة، وذلك حتى تاريخ إصدار التشريع الجديد، مقابل انقضاء المنازعة الضريبية مع ما قد يترتب عليها من آثار.

والعلة من هذا الاقتراح ترجع إلى ما لوحظ من أن 90% من القضايا الضريبية والتي إصدار أحكام بها كانت لصالح الممولين على حساب الدولة، إما لضعف المستندات المقدمة من المصلحة، أو لقلة الخبرة الفنية فى الصياغة القانونية المحكمة، أو لفساد متعمد من بعض الموظفين فى مصلحة الضرائب.

2- إعادة النظر فى فئة الضريبة المستحقة على التصرفات العقارية بكافة أشكالها خروجاً على نص المادة 42 من القانون رقم 91 لسنة 2005، ويقضى التعديل المقترح بخضوع كافة التصرفات للضريبة على الأرباح التجارية و الصناعية، سواء كانت التصرفات داخل الكردون أو خارجه وبدون استثناء. على

أن تخضع هذه التصرفات لفئة ضريبية قطاعية بنسبة 5% من إجمالي التصرفات، سواء تم شهر العقد في الشهر العقاري أو لم يتم اتخاذ الإجراءات تجنباً للتهرب الضريبي، وإذا ما تم سداد الضريبة المستحقة يتم ختم العقد بمعرفة مصلحة الضرائب، ويعتد بختم المصلحة في كافة مرافق الدولة وأجهزتها التنفيذية والقضائية وذلك لإحكام الرقابة على التصرفات العقارية ومنع التهرب الضريبي.

والعلة من هذا الاقتراح أنه إذا فعل فسوف يوفر للدولة مليارات الجنيهات، خاصة وأن كافة التصرفات العقارية طبقاً للوضع الحالي لا تخضع للضريبة.

3- إصدار تشريع يجرم التعامل بالفواتير المزورة كمستند من طرف الممولين، على أن يمتد التجريم إلى مصدر الفاتورة ومستعملها باعتبارها مستند تم استعماله في جهة رسمية مع علمه بذلك. وكذلك يعاقب كل من ساهم أو ساعد أو شارك في تلك الجريمة وفقاً لأحكام التهرب الضريبي، مع عدم الإخلال بما قد يكون منصوصاً عليه في قانون العقوبات بشأن جريمة التزوير.

5- إعادة النظر في فئة الضريبة المذكورة في نص المادة 3 من القانون رقم 11 لسنة 1991 (جدول الخدمات رقم 2 والخاص بالخدمات الخاضعة للضريبة على المبيعات)¹ وذلك بإضافة ضريبة جديدة على الخدمات المقدمة للوسيط الفني (إنتاج

1 طبقاً للتعليمات رقم 28 لسنة 2004، بشأن ما تم الاتفاق عليه مع ممثلي غرفة السينما بخصوص أسس التحاسب على الإنتاج السينمائي فيما يتعلق بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات. يراعى التالي:-

أولاً بالنسبة للمنتج من الأفلام المحلية:-
1- تحصل نسبة 10% من القيمة البيعية للأفلام الخام الداخلية في إنتاج الأفلام السينمائية (بوزيتيف - نيجاتيف - بتكال - إنترنيجاتيف - وما يستجد من ذلك، من المستوردين والتجار المسجلين لدى المصلحة دون الإخلال باستحقاق الضريبة على الخامات الأخرى الداخلة في إنتاج الفيلم، وتغطي هذه النسبة (10%) كافة مراحل إنتاج الفيلم بما في ذلك خدمات التشغيل المؤداه للغير على الفيلم ذاته.

2- يقوم بائعو الأفلام الخام بتحصيل هذه الضريبة (الأصلية + النسبة التحاسبية) وتوريدها للمأمورية المختصة على نموذج الأقرار المعد لهذا الغرض وذلك خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالي.

أفلام أو التصوير أو المونتاج أو التوزيع أو تأجير قاعات المسرح أو السينما لفئة ضريبية بنسبة 25%¹، خاصة أن التطبيق الحالى للضريبة ينصرف فقط إلى الفيلم الخام مع كافة خدمات التشغيل للغير²، وهو ما يمثل إهداراً لحق الدولة فى الضريبة على هذا القطاع

المحور الثانى: ضغط الإنفاق الحكومى

- 1- ضرورة إصدار تشريع بشأن الحد من الإنفاق الترفى على القطاع الحكومى.
- 2- إصدار تشريع بإلغاء كافة الانتدابات من وإلى جهات العمل المختلفة داخل الجهاز الإدارى للدولة.
- 3- إصدار تشريع بإلغاء كافة المكافآت الخاصة أياً كان أشكالها وأنواعها، وأن تكون المكافآت وغيرها لكافة العاملين بالجهد من أكبر مسئول إلى أصغر عامل فى كافة مرافق الدولة.

- 1- إعادة النظر فى الصناديق الخاصة بالمحافظات، وكيفية التصرف فى عوائدها
- 2- إعادة النظر فى المعاملة الضريبية مع وزارة البترول، وكافة الشركات والمصالح والهيئات المملوكة لها ومراجعة كافة بنود الاتفاقات فيها بشفافية كاملة، من لجنة محايدة يصدر بتشكيلها قرار من رئيس مجلس الوزراء.

المحور الثالث:- تشجيع الاستثمارات

ويدور هذا المحور حول اقتراح تشكيل جهاز مستقل داخل مجلس الوزراء

- 1 وذلك أسوة بالضريبة المفروضة على أجهزة تسجيل وإذاعة الصوت، وأجهزة إذاعة الصوت والصورة أو إذاعة تسجيل الصوت والصورة (بند 4). وكاميرات التصوير وأجزائها (بند 6) وجوامل مسجلة الصوت والصورة (بند 9) من الجدول رقم (و) المرفق للقانون رقم 2 لسنة 1997

2 أضيف هذا البند اعتباراً من 5/ 3/ 1992 بالقانون رقم 2 لسنة 1997

معنى إصدار تراخيص مؤقتة فورية للمشروعات الاستثمارية الجديدة، وبدون أى قيود وقت تقديم دراسة الجدوى، وإيداع نسبة من رأس المال الخاص بالمشروع بإحدى البنوك الحكومية (كضمان) بعد المراجعة من الجهات المعنية بصفة مبدئية. (مراعاة للبعد الأمنى أو البيئى) وذلك لحين الانتهاء من إصدار التراخيص النهائية بعد استكمال كافة الاجراءات الادارية المطلوبة. وفى حالة عدم الالتزام من جانب المستثمر يحق للدولة سحب الترخيص الممنوح مقابل مصادرة ما تم إيداعه فى البنك من المستثمر لصالح الدولة



كلية الحقوق
جامعة القاهرة

الخاتمة

قام الباحث بتقسيم هذا البحث الى فصلين، تناول في الفصل الأول ماهية وأهداف النظام الضريبي. وقد قسم هذا الفصل إلى ست مباحث متتالية، تناول في المبحث الأول منها، تعريف النظام الضريبي، أما في المبحث الثانى فتناول الباحث علاقة النظام الضريبي والبنيان الاجتماعى، ثم تتطرق البحث إلى دراسة أغراض فرض الضريبة في المبحث الثالث، بينما تناول المبحث الرابع خصائص النظام الضريبي، وأما المبحث الخامس فقد تناولنا فيه دراسة أثر النظام السياسى على النظام الضريبي، ثم تناولنا في المبحث السادس أثر النظام الاقتصادى على النظام الضريبي.

أما الفصل الثانى فقد تم التطرق فيه إلى دراسة موضوع العبء الضريبي، وقد قسم هذا الفصل إلى ستة مباحث: تناول المبحث الأول منها. موضوع المقدرة التكلفة القومية. وقد تم معالجة هذا المبحث في ثلاث مطالب على النحو التالى، المطلب الأول تناول العوامل التى تؤثر فى الطاقة الضريبية القومية. أما المطلب الثانى فخصص لدراسة حدود الطاقة الضريبية فى البلدان النامية. وأخيراً المطلب الثالث عالج أسباب مشكلة الموارد المهدرة والطاقات المعطلة.

أما المبحث الثانى فقد تناول المقدرة التكلفة الفردية. فى حين تناول المبحث الثالث موضوع الضغط الضريبي الأمثل، وأما المبحث الرابع فتناول بالدراسة خصائص النظام الضريبي المصرى، وأما المبحث الخامس فخصص للإلقاء الضوء على نماذج لبعض الموارد الاقتصادية المهدرة والطاقات المعطلة، ثم اختتمنا هذه الدراسة بالمبحث السادس والذى تناولنا فيه طرح رؤية مقترحة لزيادة الإيرادات الضريبية وترشيد الإنفاق

لا ريب فى أن ما يحيط بنا من تحولات وتطورات سريعة سواء على الصعيد السياسى أو الاقتصادى أو الاجتماعى، وما يترتب عليها من نتائج، قد تؤدى إلى عزل النظام الضريبي عن الواقع الذى يطبق فيه، ولذا نهيب بالمشروع المصرى أن

يتدخل لتطوير التشريع الضريبي بما يتلاءم مع تلك المستجدات، وذلك بدراسة هيكل النظام الضريبي وتحديد ما قد يعتريه من نقص أو عيب أظهره التطبيق عليه، سعياً وراء وضع نظام ضريبي متكامل الهيئة والاركان ومنسجماً مع مختلف الظروف والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة المعاصرة.

النتائج والتوصيات

خلص هذا البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والمقترحات والتي تهدف إلى تحسين أداء النظام الضريبي المصري، حتى يظهر بشكل أكثر كفاءة وتحقيقاً للأهداف المرجوة منه، وأهم هذه التوصيات والمقترحات ما يلي:-

النتائج

1- أنه لا يوجد نظام ضريبي مثالي متكامل يكون صالحاً لكل زمان ومكان، ولكن هناك مبادئ ومعايير أساسية يمكن الاسترشاد بها كالعادلة والفعالية والقبالية للتطبيق.

2- أن الوضع السياسي والاجتماعي والاقتصادي يؤثر بشكل كبير على الوضع المالي.

3- يساهم النظام الضريبي بشكل كبير في جذب رؤوس الأموال الأجنبية، وذلك بتوفير مناخ ملائم للاستثمار، ويتألف هذا المناخ من مجموعة من الاعتبارات الأساسية تتمثل في الاعتبارات السياسية، الإدارية، والاقتصادية.

التوصيات

1- يوصي الباحث بضرورة أن يكون النظام الضريبي المصري أكثر مرونة ومراعاة للقواعد الأساسية الفنية والأصولية حتى يكون قابلاً للتطبيق في ظل الظروف التي تمر بها البلاد وتأثرها بالعوامل السياسية بشكل كبير.

2- يوصى الباحث بضرورة صياغة تشريع ضريبي يتميز بالاستقرار والوضوح بهدف التيسير على الإدارة الضريبية والمكلفين عند تطبيق نصوص القانون

الضريبي، إضافة إلى ايجاد جهاز ضريبي على قدر عالى من الكفاءة يتولى تطبيق التشريع الضريبي وتنفيذه على أفضل وجه.

2- لكي تنجح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل الذي يلبي طموحات المجتمع ويحقق أهدافه لابد لها من الإحاطة الكاملة بأهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية إضافة إلى أبعاد السياسة الضريبية التي يسعى لتحقيقها

3- ضرورة العمل على تغيير الرؤية الاقتصادية والاجتماعية، حيث يجب إعادة النظر فى نوع وحجم الدخول التى تفرض عليها الضرائب، مع ضرورة الأخذ بمفهوم الطاقة الضريبية وارتكازها على فكرة الفائض الاقتصادى

4- عدم المبالغة فى معدلات ضريبة القيمة المضافة المزمع تطبيقها، وأن تكون متناسبة مع مستوى الدخول فى الاقتصاد المصرى

5- إذا جاز وجود تفاوت فى الدخول بين الأفراد فينبغي أن يكون هذا التفاوت نسبياً، كون هذا التفاوت ناتجاً عن عوامل شخصية تتمثل فى المهارات والقدرات الذاتية التي يتميز بها شخص عن آخر، وعوامل اجتماعية تتمثل فى الملكية، وعوامل اقتصادية تتمثل فى بيع عوامل إنتاج أو خدمات أو غيرها.

6- ضرورة العمل على أن تكون الضريبة وسيلة للحد من مظاهر البذخ والاندفاع نحو الاستهلاك الترفى وحافزاً على الاستثمار المنتج، وأن الإنفاق فى هذه الحالات يمكن أن يكون وعاء للضريبة، بأن تزداد الرسوم والضرائب غير المباشرة على السلع الكمالية والخدمات الترفيهية

7- الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية وتشغيل الطاقات العاطلة وذلك من خلال تفعيل النقاط التالية:-

- تطوير الصناعات المحلية التى تعتمد على الخامات المحلية وزيادة معدل نمو الانتاج والقيمة المضافة المتولدة عنها.

- استغلال الإمكانيات السياحية المتوفرة فى البلاد مع توفير الخدمات

اللازمة لها

-زيادة الانتاج الزراعى بكافة الطرق الممكنة سواء عن طريق التوسع الأفقى أو التوسع الرأسى.

-تطوير القطاع الزراعى وتحويله من النمط التقليدى إلى الزراعة الحديثة بالتركيز على التنمية الريفية كأسلوب لزيادة الإنتاج وتحسين الأحوال المعيشية

8-الحث على الادخار وترشيد الاستهلاك من خلال العمل على:-

-إيجاد أوعية ادخارية جديدة للادخار، وتوجيه حصيلتها إلى المشروعات ذات الآثار الأئمانية الكبيرة.

-العمل على تحسين الموارد المالية للدولة من خلال تحسين طرق الجباية من الأوعية الضريبية الموجودة، وإيجاد أوعية ضريبية جديدة.

-العمل على رفع كفاءة المؤسسات العامة والمشروعات الاقتصادية فى القطاع العام، بحيث تزيد فوائضها وترتفع معدلات أرباحها.

-الاستخدام الأمثل للثروات التعدينية

-القضاء على مظاهر الإسراف والتبذير وكافة أوجه الإتفاق الترفى أو الاستفزازى الفردى أو الحكومى فى المجتمع.

-الحد من الاستيراد غير الضرورى عن طريق تنمية الانتاج المحلى البديل وخاصة السلع الغذائية ومستلزمات الإنتاج المحلى.

-فتح فرص استثمار منتجة أمام تحويلات المواطنين العاملين فى الخارج، وذلك لإستغلال العملات الأجنبية المحولة أفضل استغلال.

9-ضرورة تحديد الحجم الأمثل لحيازة مصر من النقد الأجنبى، من خلال أن

يكون هناك تعادل بين تكلفة الاحتفاظ بالاحتياطيات والعائد الاقتصادى الذى يتحقق

منها.

10- ضرورة الحذر من تدنى حجم الاحتياطات عن الحجم الأمثل، حيث إن تدنى حجم الاحتياطات يضعف من تقييم مؤسسات التقييم الدولية. الأمر الذى من شأنه إضعاف ثقة المستثمرين الأجانب فى الاقتصاد المصرى.

11- ضرورة توسيع القاعدة الضريبية وتخفيض معدلات الضرائب

12- يوصي الباحث بضرورة الرقابة الفعالة، ولاسيما بالنسبة للجوانب القانونية والمحاسبية المتعلقة بأوجه صرف المساعدات الدولية واستغلال هذه المساعدات في خدمة التنمية بشكل عام، خاصة إذا كان ما يصرف من مساعدات دولية تحت بند المساعدات الفنية ينفق على المؤتمرات الدولية وورشات العمل ومرتبات الخبراء ودراسات الجدوى وبصورة غير واقعية وتحديداً في ظل أولويات التنمية الحالية للحكومة المصري

أولاً:- المراجع باللغة العربية

الكتب والمؤلفات العامة والمتخصصة

1- د/ السيد عطية عبد الواحد. مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000

2- د/ أحمد عبد العزيز الشرقاوى. السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية فى مصر، معهد التخطيط القومى، القاهرة، 1981

3- د/ أحمد محمد حمدى الرزاز. مدى تأثير الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية فى صياغة نظام الضرائب، دراسة تطبيقية على مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009

4- د/ أمل صديق عفيفى. الخصخصة فى مصر، توصيف وتقييم، ترجمة د/ جمال عبد المقصود، الهيئة المصرية العامة للكتاب، الطبعة الأولى، القاهرة، 2003

5- د/ أمين عبد الفتاح سلام. السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة

العربية، 1970

6-د/ باهر محمد عتلم. اقتصاديات المالية العامة، مطبعة مركز التعليم المفتوح،

1998

7-د/ جلال مطاوع ابراهيم د/ محمد هشام المحمودى. المحاسبة الضريبية، الكتاب

الثانى، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008

8-د/ حازم الببلاوى

- دور الدولة فى الاقتصاد، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مكتبة الأسرة، 1999

- دور الدولة في الاقتصاد، دار الشروق، القاهرة، 1998

9-د/ راجح رتيب. التشريعات الاقتصادية، بدون دار للنشر، 2000

10-د/ رفعت المحجوب

-المالية العامة، دار النهضة العربية، 1975

-إعادة توزيع الدخل القومى من خلال السياسات المالية، القاهرة، 1964

-الاقتصاد السياسى، الجزء الأول، دار النهضة العربية، 1965

11-د/ رؤوف عبد المنعم. تقييم الإعفاء الضريبي المقرر لنظام استثمار المال

العربي والأجنبي والمناطق الحرة من جمهورية مصر العربية، كلية التجارة جامعة

القاهرة. 1986

12-د/ زكي، رمزي. الاحتياطات الدولية و الأزمة الاقتصادية في الدول النامية مع إشارة

خاصة عن الاقتصاد المصري، دار المستقبل العربي. 1994

13-د/ زين العابدين ناصر. علم المالية العامة. القاهرة، 1985

14-د/ سامى خليل د/ محمد ناجى حسن خليفة. الإصلاح الضريبي فى جمهورية

مصر العربية، جامعة مصر للعلوم والتكنولوجيا، كلية الإدارة والاقتصاد، 2005

15-د/ سعد ماهر حمزه. المقدمة فى اقتصاديات التبعية والتنمية تجارب إفريقية وعربية، دار المعارف بمصر، 1967

17-د/ سعيد النجار. نحو استراتيجية قومية للإصلاح الاقتصادي، دار الشروق، القاهرة، 1991

18-د/ السيد عبد المولى

- المالية العامة دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، 2003

- المالية العامة دراسة للاقتصاد العام مع إشارة خاصة للمالية العامة المصرية. دار النهضة العربية، 1991

- الوجيز فى التشريعات الاقتصادية، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، 1999

- الوجيز فى العلاقات الاقتصادية الدولية مع إشارة خاصة لمصر، دار النهضة العربية، 2003

19-د/ السيد عطية عبد الواحد. شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال (القانون رقم 187 لسنة 1993)، دراسة مقارنة بالفكر الإسلامى، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 1995

20-د/ صلاح زين الدين. الإصلاح الضريبي، تعبئة الفائض الاقتصادي، تطبيق ضريبة القيمة المضافة، وخصخصة بعض وظائف الإدارة الضريبية، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، 2006

21-د/ عاطف صدقى ود/ محمد أحمد الرزاز. المالية العامة، 1995

22-د/ عالية عبد الحميد عارف. الإصلاح الإدارى، قضايا نظرية ومداخل للتطوير، مركز البحوث والدراسات السياسية، الطبعة الثالثة، 2012

23-د/ عبد الباسط وفا

-المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، دراسة فقهية مذيلة بأحكام القضاء وفتاوى مجلس الدولة والتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب، مطبعة فجر الإسلام. 2006

- المعاملة الضريبية لدخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، بدون ناشر، 2007

- النظم الجمركية، دراسة فى فكر التعريف الجمركية ومستقبلها فى ظل الجات، دار النهضة العربية، 1999

-نحو تطوير شامل لنظام الضريبة على أرباح شركات الأموال فى مصر، دار النهضة العربية، 2002

-نظرية الاقتصاد الدولى، دار النهضة العربية، 2003

-سياسات وأدوات المالية العامة، دار النهضة العربية، 2000

24-د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد د/ ماهر ظاهر بطرس

-التشريع الضريبى، قانون رقم 91 لسنة 2005 / طبعة 2005

- المالية العامة، دار التعاون للطباعة والتصوير، 2015

-الآثار التوزيعية لفرض ضريبة على الشركات وإعفاء الاستثمارات من الضرائب

دراسة تحليلية، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، دار النهضة العربية، 1995

25-د/ عبد الحكيم مصطفى الشرقاوى. التهرب الضريبى والاقتصاد الأسود، دار

الجامعة الجديدة للنشر، الأسكندرية، 2006

26-د/ عبد المطلب عبد الحميد، السياسات الاقتصادية تحليل جزئى، مكتبة زهراء الشرق،

القاهرة، 1997

62-د/ عبد المنعم فوزى. النظم الضريبية، الطبعة الاولى، المكتب المصرى الحديث،
الأسكندرية، 1968

27-د/ عزة أحمد عبد المجيد صيام. الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية للفقراء فى القطاع
غير الرسمى فى مصر، دار النهضة العربية، 1997

28-د/ على لطفى. دراسات فى التنمية الاقتصادية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1998

29-د/ فوزى عبد المنعم. المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الأسكندرية،
1985

30-د/ لبيب شقير. العلاقات الاقتصادية. القاهرة. 1951

31-د/ محمد زكى شافعى

-التنمية الاقتصادية، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، 1975

-التنمية الاقتصادية، الكتاب الثانى، دار النهضة العربية، بدون تاريخ

32-د/ محمد مظلوم حمدى. مبادئ الاقتصاد التحليلى، الطبعة الثانية، مطبعة
جريدة البصير، الأسكندرية، 1950

33-د/ محمود السقا. تاريخ وفلسفة النظم الاجتماعية والقانونية مع دراسة خاصة
للشريعة اليهودية. بدون دار نشر، 2016

34-د/ المرسى السيد حجازى

-النظم الضريبية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997

-النظم والقضايا الضريبية المعاصرة، دار أليكس لتكنولوجيا المعلومات،
الأسكندرية، 2004

-النظم الضريبية (بين النظرية والتطبيق)، الدار الجامعية، الأسكندرية، 1998

35-د/ مصطفى حسنى مصطفى. مبادئ المالية العامة. دار النهضة العربية الطبعة

الاولى، القاهرة، 1999

36-د/ منيس أسعد عبد الملك، اقتصاديات المالية العامة، دار المعارف بمصر،

1965

37-د/ ميشيل تشودوفيسكى. عولمة الفقر، ترجمة محمد مستجير مصطفى، مطابع

انترناشيونال برس، 1998

38-د/ نيفين عصمت عبد الكريم. التعاون الضريبي الدولي من أجل مكافحة التهرب

الضريبي فى إطار العولمة والتجارب الالكترونية، القاهرة، 2010

39-د/ هبة أحمد هندوسة. تقييم الكفاءة الإنتاجية فى الصناعة، ادارة التنمية

بقدراتنا الذاتية، الكتاب السادس عشر، جماعة خريجي المعهد القومى للإدارة

العليا، بدون تاريخ

40-د/ هيفاء غدير. السياسة المالية والنقدية ودورها التنامى فى الأقتصاد السورى،

منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب، وزارة الثقافة، دمشق، 2010

41-د/ يوسف ابراهيم يوسف. النظام الاقتصادى الإسلامى(خصائصه -أهدافه-آثار تطبيقه)،

مكتبة الرسالة الدولية للطباعة والكمبيوتر، الطبعة الرابعة، 2000

42-د/ يونس أحمد البطريق

-النظرية العامة للنظام الضريبي، المكتب المصرى الحديث، الإسكندرية، 1973

43-د/ يونس البطريق، د/ عبد العزيز السودانى. البناء الضريبي، مدخل تحليل نظم،

الدار الجامعية، الإسكندرية، 1995

2- رسائل الدكتوراه

1-د/ إبراهيم محمد يوسف الفار "دور التمويل الخارجى فى تنمية اقتصاديات البلاد

النامية مع دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، رسالة دكتوراه،

حقوق عين شمس، 1984

- 2-د/ أحمد مصطفى محمد معبد. العلاقة بين الضرائب غير المباشرة والمكوس المنهى عنها شرعاً فى الفقه الإسلامى. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1999
- 3-د/ أحمدماهر عبد الحميد عز. التهرب الضريبي فى القانون المصرى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1980
- 4-د/ إسماعيل منصور فرج رزق. المعاملة الضريبية والجمركية لأسلوب التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 2012
- 5-د/ ألبرت عشم عبد الملك. التفاوت فى الدخل. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة فؤاد الأول، 1952
- 6-د/ بلوفى عبد الحكيم. ترشيد نظام الجباية العقارية، دراسة حالة الجزائر، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012
- 7-د/ جابر محمد عبد الجواد. قياس الآثار الاقتصادية الكلية للاقتصاد الخفى فى مصر، رسالة دكتوراه، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 2003
- 8-د/ حكمت عبد الكريم الحارس. السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي فى العراق. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1973
- 9-د/ حمدية زهران. مشكلات تمويل التنمية الاقتصادية فى البلاد المتخلفة مع دراسة تطبيقية للجمهورية العربية المتحدة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1970
- 10-د/ رحاب محمدالهادى. الضمانات القانونية لإدارة الضريبية والممول، دراسة مقارنة بين التشريع المصرى والتشريع الليبى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2015
- 11-د/ السيد عطية عبد الواحد. السياسة المالية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية،

دراسة مقارنة بالفكر الاسلامي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين

شمس، 1991

12-د/ السيد محمد السيد نصار. دور السياسة الضريبية فى مواجهة ظاهرة

للاقتصاد غير الرسمى، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2015

13-د/ طارق محمد فاروق أبو العنين الحصرى. الأثار الاجتماعية لبرامج الإصلاح

الاقتصادى فى مصر ومواجهتها خلال الفترة 1990-2000، رسالة دكتوراه،

كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2003

14-د/ عادل الحيارى. الضريبة العامة على الدخل، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق

جامعة القاهرة، 1986

15-د/ عبد الرحمن محمد جاب الله. تطور الحصيلة الضريبية فى مصر خلال الفترة

من 1880-1952 رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1985

16-د/ عبد السلام محمد عبد السلام. نظام الضريبة الموحدة على الدخل، ومدى

ملاءمته للتطبيق فى الدول النامية، دراسة تطبيقية للنظام الضريبي المصرى.

رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1993

17-د/ عبد الله حسين بركات. مصادر تمويل التنمية الاجتماعية والاقتصادية فى

الجمهورية العربية اليمنية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة،

1985

18-د/ عصام عبد القادر الشهاى. ضوابط السياسة الضريبية فى ظل العولمة

الاقتصادية والمالية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، 2005

19-د/ ماهر ظاهر بطرس. دور الميزانية فى تمويل الاستثمارات، دراسة مقارنة،

رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1988

20-د/ محمد خير أحمد العكام. دور السياسة الضريبية فى البلاد العربية فى إنجاز

السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 2011

21-د/ محمد محمد أحمد حليلة. دراسة تحليلية لدور رؤوس الأموال الأجنبية فى تنمية الاقتصاد المصرى قى ظل سياسة الانفتاح الاقتصادى. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، 1995

22-د/ محمد محمد هاشم. الطاقة الضريبية ومشاكل قياسها محاسبياً، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 1982

23-د/ منى محمود إدلبى. سياسة الحوافز الضريبية وآثرها فى توجيه الاستثمارات فى الدول النامية، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2006

24-د/ نزية عبد المقصود محمد مبروك. دور السياسة الضريبية فى تشجيع الاستثمارات الأجنبية مع دراسة تطبيقية عن التجربة المصرية. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2002

25-د/ وجيه ابراهيم عبده محمد. أثر الخصخصة على النظام الضريبي فى ظل النظم المالية المقارنة. رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2011

26-د/ وليد عبد الرحمن صديق الرومى. الإدخار الإيجابى ودوره فى تمويل التنمية الاقتصادية فى البلدان المتخلفة مع دراسة تطبيقية عن العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة القاهرة، 1982

3- رسائل الماجستير

1- أحمد سيد عبد الغنى. دراسة اقتصادية للعوامل المؤثرة على إنتاج الدواجن فى محافظة الجيزة، رسالة ماجستير، كلية الزراعة، جامعة الأزهر. 2006

2- شريف محمد. السياسة الجبائية ودورها فى تحقيق التوازن الإقتصادى فى الجزائر. رسالة الماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبى بكر بلقايد، 2010

3- عبد الرافع محروس. مدى الافادة من التوجه الضريبي لدعم الاقتصاد القومي،

رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، 1965

4- عبد المجيد محمد راشد. مستقبل سياسة الإصلاح الاقتصادي بمصر فى ظل نظام

العولمة، رسالة ما جستير، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2005

4- الأبحاث العلمية

1-د/ أحمد جمال موسى. البيروقراطية والكفاءة الاقتصادية، مجلة البحوث القانونية

والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد 14، أكتوبر 1993

2-أسامة ابراهيم عيد مسلم. دراسة عن الاحتياطات الدولية لدى البنوك المركزية

(التكلفة - الحجم الأمثل) مع التطبيق على مصر. وزارة المالية، الإدارة العامة

للبحوث المالية، المجلد الخامس، 2011

3- التنمية الاقتصادية والاجتماعية فى سوريا، جمعية العلوم والاقتصاد السورية،

الندوة الرابعة والعشرون، دمشق، المنعقدة فى الفترة من 25/1/2011-

2011/1/28

4-إئتمان التصدير وتأمينه فى الدول المتقدمة. المجلة العلمية للبحوث والدراسات

التجارية، العدد الأول، السنة التاسعة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة

حلون، 1995

5-د/ أيمن المحجوب. المساواة المالية واعتبارات الكفاءة الاقتصادية، مجلة مصر

المعاصرة، العدد 457/458، السنة الواحدة والتسعون، يناير/ ابريل 2000

6-د/ جنات فاروق السمالوطى. الاصلاح المالى والضريبي فى مصر بين اعتبارات

الكفاءة الاقتصادية ومقتضيات العدل الاجتماعى، مجلة مصر المعاصرة، السنة

السادسة والثمانون، العدد 439/440، يوليو/ أكتوبر 1995

7-د/ حازم أحمد ياسين. التكلفة الضمنية ودورها فى تحقيق العدالة الضريبية. مجلة

التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، يناير 1982

8-د/ حسين محمد صالح. تطور الصادرات السلعية المصرية وتحليل العوامل المسئولة عنها وسياسات تنميتها، معهد التخطيط القومى، مذكرة خارجية رقم 1584

9-د/ رفعت المحجوب. السياسة المالية فى البلاد المتخلفة، مجلة القانون والاقتصاد، 1957

10-د/ زيرى بلقاسم. كفاية الاحتياطات الدولية فى الاقتصاد الجزائرى. مجلة شمال افريقيا، جامعة وهران، الجزائر، العدد السابع، 2009

11-د/ سامى عفيفى حاتم. سياسات تمويل وضمان الصادرات فى الدول الآخذة فى النمو والدول الصناعية المتقدمة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الثانى، ملحق السنة السادسة، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، 1992

12-د/ السيد عبد المولى. الملامح الرئيسية لحساب الختامى للموازنة العامة وحساب ختامى الهيئات الاقتصادية عن السنة المالية 2000/2001، مجلة مصر المعاصرة، السنة الرابعة والتسعون، العدد 469/470، يناير/ ابريل، 2003

13-د/ صابر يونس صالح. التصنيف الائتمانى لمصر بعد ثورة 25 يناير بين العوامل الاقتصادية والأسباب السياسية وسياسات الارتقاء به، مجلة الدراسات المالية والتجارية العدد الأول، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، 2014

14-د/ صلاح الدين منسى محمد. التكوين الاقتصادى - الاجتماعى وهدر الموارد، دراسة لحالة القرية المصرية، المجلة الاجتماعية القومية يصدرها المركز القومى للبحوث الاجتماعية والجنائية، المجلد السادس والعشرون، العدد الثالث، سبتمبر 1989

15-د/ عبد الحفيظ عبد الله عيد

- تكامل الكميات المالية والاقتصادية فى إطار سياسات التنمية، مجلة الحقوق، جامعة الكويت السنة 11، العدد 2، يونيو 1978

- دور السياسة الضريبية فى تحقيق الاستخدام الأمثل لموارد القطاع الزراعى فى الدول النامية، مجلة مصر المعاصرة، السنة السابعة والسبعون، العدد 405، يوليو 1986

16-د/ عبد الحميد محمد القاضى. اقتصاديات المالية العامة والنظام المالى فى الإسلام، بدون ناشر أو تاريخ

17-د/ عبد الستار عبد الحميد. نحو معاملة ضريبية جديدة للثروة العقارية فى مصر. مجلة مصر المعاصرة، السنة الخامسة والتسعون، العدد 473/474، يناير/ أبريل، 2004

18- عبد الله عبد اللطيف عبد الله. دراسة عن تقييم مدى قدرة السياسة الضريبية المصرية على مواجهة متطلبات التنمية، من منظور تحقيق عدالة توزيع الدخل وتشجيع الاستثمار، وزارة المالية، الإدارة العامة للبحوث المالية، المجلد السادس، 2012

19-د/ فتحي الحسيني خليل. الطاقة الانتاجية العاطلة في القطاع العام الصناعي وآثار الاقتصاد في مصر في السبعينات، مذكرة خارجية - 1343 معهد التخطيط القومي 1983

20-د/ محمد أحمد الرزاز. رؤية لمستقبل دور الضرائب فى تمويل الإنفاق العام فى البلاد الآخذة فى النمو (مع التطبيق على مصر)، مجلة القانون والأقتصاد، العدد الخاص بالعيد المئوى، القاهرة، 1980

21-د/ محمد أحمد سعيد. دراسة اقتصادية لصناعة حفظ الأغذية بجمهورية مصر العربية. المجلة المصرية للاقتصاد الزراعى، العدد الرابع، كلية الزراعة، جامعة الفيوم، ديسمبر 2010

22-د/ محمد خالد المهاني. دور الضريبة فى عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية فى التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق - المجلد

- 19 العدد الثاني، عام 2003

23-د/ محمود عبد الفضيل. تطور الهيكل الضريبي في مصر، الجمعية المصرية

للاقتصاد السياسى والتشريع والإحصاء بدون تاريخ

24-د/ ميراندا زغلول رزق. تأثير نظم الحوافز والإعفاءات الضريبية على تحسين

بيئة الاستثمار فى مصر، مجلة مصر المعاصرة، السنة الخامسة والثمانون،

العددان 437/438، يوليو/ أكتوبر 1994

25-د/ ناصر مراد: تقييم فعالية الإصلاح الضريبي في الجزائر، مجلة علوم الاقتصاد

والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر، العدد9، عام 2003

26-د/ نبيل حشاد. الاحتياطات الدولية وانعكاساتها علي سياسة سعر الصرف

والتصنيف الائتماني السيادي لمصر، محاضرة الجمعية المصرية للبحوث

الاقتصادية، 11 مارس 2013

5-المؤتمرات والندوات الضريبية

1-د/ بيومى موسى صقر. أثر التأمين الاجتماعى ضد البطالة على عدالة توزيع

الدخل فى مصر. المؤتمر العلمى السنوى السابع، الأسعار والدخول فى مصر،

والمنعقد فى 13-14 مارس 1990، كلية التجارة جامعة المنصورة

2-د/ جلال الشافعى. إطار مقترح لتطوير الضريبة على أرباح شركات الأموال فى

مصر مؤتمر الضريبة على أرباح شركات الأموال، أكاديمية السادات، القاهرة،

المنعقد فى يومى 13، 14/5/2000

3-د/ حسين عبد الرازق. محاربة الاستعمار الجديد " مقاومة الهيكلة والنضال من أجل

إعادة الملكية العامة فى التجربة المصرية، مؤتمر حول ديمقراطية المشاركة

جوهانسبرج، جنوب أفريقيا. 14-16- أغسطس 2008

4-د/ رمضان صديق. إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ

الاستثمار، المؤتمر الضريبي الثامن لمنطقة مديرى ضرائب أفريقيا، القاهرة، فى

الفترة من 12-15 ديسمبر 1996

5-د/ سعد حافظ محمود صدقي. تقييم دور القطاع العام في التنمية الاقتصادية في مصر منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، ندوة دور القطاع العام في التنمية، رابطة المعاهد والمراكز العربية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، أوراق ومناقشات، تونس، 23-25 أبريل 1986

6-د/ عاطف ابراهيم كامل و الاستاذ/ أحمد ابراهيم أحمد. دراسة تشخيصية للمشاكل الضريبية في ضوء القانون رقم 91 لسنة 2005، المؤتمر الضريبي الحادى عشر، القاهرة، 2006

6-التقارير والنشرات والمجلات الاقتصادية

- 1-البنك الأهلى المصرى، النشرة الاقتصادية، العدد الاول، المجلد 37 لسنة 1984
- 2-البنك الأهلى المصرى، النشرة الاقتصادية، عدد 4، مجلد 49، عام 1994
- 3-البنك الدولى، تقرير ممارسة الاعمال، 2008
- 4-البنك الدولى للانشاء والتعمير، تقرير عن التنمية فى العالم، عام 1995
- 5-بنك مصر. أوراق ومدخلات ندوة تطوير الصناعة المصرية التى نظمها بنك مصر يوم الثلاثاء 18 يونيو 2002، مركز البحوث، أوراق بنك مصر البحثية، العدد 15، مايو 2003
- 6-بنك مصر، الركود الاقتصادى فى مصر (المؤشرات - الأسباب - سبل العلاج)، أوراق بنك مصر البحثية، مركز البحوث، العدد 14، أكتوبر 2002،
- 7--بنك مصر، النشرة الاقتصادية، السنة السابعة والثلاثون، العدد الأول، 1994
- 8-تقرير البنك الدولى عن التنمية فى العالم الصادر فى عام 1997
- 9-تقرير البنك المركزى المصرى، عام 1996
- 10-الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء دراسة عن سوق العمل في مصر - قطاع

الصناعة نوفمبر، 1985

11- الحسابات الختامية و الموازنات العامة المنشورة على الموقع الإلكتروني لوزارة المالية عن السنوات من 2002 وحتى 2011

12- صندوق النقد الدولي، الاحتياطيات الدولية والسيولة بالعملة الأجنبية، المبادئ التوجيهية لأعداد نموذج قياسى للبيانات، الطبعة العربية، صندوق النقد الدولي، 2013

13- اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لغربى آسيا، الطبقة المتوسطة فى البلدان العربية، قياسها ودورها فى التغيير. الأمم المتحدة، بيروت، ديسمبر 2014

14- مجلة الأهرام الأقتصادى، وزارة الصناعة 65% نسبة المنتجات الهندسية من الطاقات غير المستغلة، العدد 1726، 4 فبراير 2002

15- المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية. نشرة الحقائق، 2014

16- نشرة الإحصاءات الاقتصادية للدول العربية، صندوق النقد العربي، 2015

17- نشرة الإحصاءات الاقتصادية للدول العربية الصادرة عن صندوق النقد العربي " العدد 31 لسنة 2011

18- النشرة الاقتصادية للبنك الأهلي المصري، المجلد 35 العدد الأول سنة 1982

19- وزارة المالية - التقرير المالى الشهرى - أعداد متفرقة خلال الفترة من 2003 وحتى 2011

20- وزارة المالية، جمهورية مصر العربية، تقرير الأداء الاقتصادى والمالى خلال النصف الأول من العام المالى 2013 / 2014، فبراير 2014

21- وزارة المالية، الإدارة العامة للبحوث، المجلد السادس، 2012

22- وزارة المالية المصرية. التقرير المالى لشهر نوفمبر 2010، المجلد السادس، العدد الأول. عام 2010

23-وزارة المالية المصرية. الضغط الضريبي، دراسة مقارنة للإيرادات الضريبية بالدول العربية، مصلحة الضرائب على المبيعات، الإدارة العامة للبحوث المقارنة، 2012

24-وزارة المالية المصرية، دراسة مقارنة للإيرادات الضريبية بالدول العربية، الإدارة العامة للبحوث المقارنة، مصلحة الضرائب المصرية، الضرائب على المبيعات، 2012

7- المقالات العلمية

1-د/ رضا عيسى. العدالة الضريبية فى مصر، وجهة نظر دافع الضرائب، دراسة منشورة بالتقرير الاستراتيجى للأهرام، 2010

2-د/ رمضان صديق. ضوابط الإعفاء الضريبي، الضرائب ودورها فى علاج عجز الموازنة العامة، كتاب الأهرام الإقتصادى، عدد46، ديسمبر، 1991

3- عبد الخالق فاروق. شباب على مقاهى المعاشات، جريدة العربى، الحزب الديمقراطى الناصرى، القاهرة، العدد 917، يوليو، 2004،

8- مواقع على الإنترنت

1-محمد حسن. المليارات تنفق بسفه على يد حكومة الحزب الوطنى. مقال منشور على الرابط التالى بتاريخ 28 /6 /2008

<http://nowabikhwan.com/index.aspx?ctrl>

2-مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية. الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، واقع الإفكار والتهميش الإقتصادى فى مصر وإمكانيات مواجهته، مقال منشور على

شبكة الإنترنت بتاريخ 2005/1/1 على الرابط التالى

<http://acpss.aharam.org.eg>

ثانياً: المراجع باللغة الفرنسية

- 1- Abdelaziz Souhair. Les Formes Juridiques d' implantation et LES Soutiens. Gazette du palais n d, 19/ 3/ 2000. PARIS. 2000
- 2- Arnaud Parienty, Fiscalité L'impossible Réforme ? le monde édition 1997
- 3- BALTASSAT CAROLINE. le role des investissements direct etrangers sur la restruration des entreprises. paris. 2000
- 4- BOKILA La Fumbwa. Les Regimmes Fis Caux Visant a encourager Les Investissements directs et Portefeuille dans Les Pays en voie de developpement. Bruylant Bruxelles. 1981
- 5- Chotin Richard. Les Relations entre l'administraion Fiscale. Les entreprises et investissements et Leur conseile , Jeux et strategie de achteure ,These Pour Le Doctoral. Nouveau regime , en scien de Gestion , universite de Lille 11 Faculte des Sciences Juridiues, Politiques et sociale, Ecole Superieure des affaires, Tom ,1, Premiere et Deuxieme Parties ,Lille, Janvier, 1994
- 6- Hannick L'horty: Pression Fiscal Sur Les Revenue De L'epargne, une estimation dans trois pays européens, centre d'etude des politique économiques de l'université d'EVRY,05-18,sept2005,p1 .

- 7- Jean Francois Tricaud. Le System Fiscal Francaise Face a' l Europe. Mmoire Pour Le Diplome detudes approfondiss economiedes Politiques Pubiques universite de Paris 1 , Pantheon. Sarponne. U. F. R Economique, Sessions de November , Paris ,1991
- 8-- Michel Bouvier: Production Au Droit Fiscale Generale Et La Theorie De L'impôt, 6ème édition, LG. D. J. Paris, 2004
- 9- Paul- Marie Gaudmet. Finances Publiques. Tome. 1 Edition Montchrestien. Paris. 1981
- 10- Pierre Beltrame: La Fiscalite En France, Hachette, 8ème éditions, 2001.
- 11 - Promoting Pro-Poor Growth, Private Sector Development. Paris: OECD. 2006
- 12- Simonnet (M R). Le Controle Juridictions des incitations fiscales ,A. J. D. A. 1968 .Simonnet (M
- 13- Teulon Frederic. Problemes Economiques Eontemporaine "Les Pay Developpement. "Les Fondamentaux La Bibliotheque de 1, etdian, economie , ed Hachette,Paris,1999
- 14-Christophe RECKLY: Rationalité Economique et Décisions Fiscales, Librairie Générale de Droit et de uris Prudence, Paris, 1987 .



كلية الحقوق
جامعة القاهرة