جامعة حلوان
الدراسات العليا
كلية الحقوق

عنوان البحث

العدالة الضريبية

مقدم من الباحث / محمد السيد خلف إبراهيم

إشراف الأستاذ الدكتور/ رمضان صديق محمد
أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة
عميد كلية الحقوق الأسبق – جامعة حلوان

مقدمة وتمهيد :

العدالة الضريبة هي أساس تقييم النظام الضريبي[1]، و تعتبر هدفا أساسيا في النظام الضريبي يتم على ضوئها تحديد مدى التفاوت بين الممولين في مقدار دخولهم وثرواتهم ، فهي المبدأ الجوهري في المبادئ الضريبية وهي شرطٌ ضروريٌّ لتحقيق التوازن بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلفين باعتبارها ضمانة حقيقية لهم في تلافي إجحاف الأعباء الضريبية بهم .

ويتفق جميع رجال الاقتصاد والمالية العامة على أن العدالة الضريبية تخفف من حدة التفاوت بين الطبقات المختلفة في المجتمع وبالتالي تعمل على إعادة توزيع الدخول والثروات ، وتقضي بدورها على التمييز بين فئات المجتمع .

فمفهوم العدالة الضريبية، مفهوم ذاتي قابل للتغيير في كل مكان و زمان، ونسبى من كثير من الوجوه، فهي ليست شيئا ماديا يخضع للتحليل الاقتصادي، يتغير و يتطور مع تغير و تطور دور الدولة الاقتصادي[2].

ولذلك فقد اختلف علماء المالية العامة في مفهوم العدالة الضريبية ووسائل تحقيقها وهل تتحقق عن طريق الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية ، كما أنهم اختلفوا في أي أنواع الضرائب يحقق العدالة الضريبية ، هل تحققها الضريبة المتعددة أم الضريبة الموحدة ، وهل تتحقق عن طريق الضريبة المباشرة أم تتحقق عن طريق الضريبة غير المباشرة [3].

ورغم سهولة تقرير مبدأ العدالة الضريبية من الوجهة النظرية إلا أنه يعد من أكثر الموضوعات تعقيدًا حينما ينتقل إلى الواقع التطبيقى[4].

حيث إن فكرة العدالة ثابته لا تتغير، ولكنها تختلف أحيانا عند انتقالها من الناحية النظرية إلى الواقع العملي ، ومن هنا تكمن الصعوبة في كيفية ترجمة هذا المبدأ إلى مضمون اقتصادي ومالي محدد تتم صياغته في نصوص قانونية واضحة تتميز بسهولة تطبيقها على المكلفين .

1- Witte A. and D. Woodbury, " The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance", Working Paper, Department of Economics, University of North Corolina, Chapel Hill, National Tax Journal, 1985, P. 9 - 11

٢ – د. عدلي محمد توفيق : مبادىء في الأنظمة الضريبية المقارنة السياسات المالية ، بدون ناشر، ١٩٩٧ ، ص ٤١٨.

٣ – د. رفعت المحجوب : المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ،١٩٧١ ، صـ ٤٢

٤ – د. جهاد مغاورى شحاته : دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي ، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق جامعة حلوان سنة ٢٠١٣، ص ٤٠

و يقتضي تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين أن يتم توزيع عبء الضرائب على أساس قواعد تحقق لهم العدالة عن طريق تصاعد عبء الضريبة ، ومنح الممول بعض الإعفاءات للأعباء المعيشية و العائلية ، و مراعاة المادة الخاضعة للضريبة ، باعتبار أن العدالة الضريبية ليست فكرة نظرية تقتصر على توزيع عبء الضرائب بين الممولين دون أن يكون لدينا قواعد تعمل على تحقيق العدالة الضريبية ؛ لأن تحقيق العدالة الضريبية يساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع ، ولربما يصطدم توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين على أساس العدالة الضريبية ببعض الاعتبارات الاقتصادية مثل حماية بعض القطاعات الصناعية ، وفي أغلب الحالات يفضل المشرع الضريبي المصالح الاقتصادية على العدل المجرد ، حيث إن المصلحة العامة أساس العدالة الاجتماعية.

حيث إن القواعد النظرية وحدها لا تكفي في رسم سياسة ضريبية محققه للعدالة ، فلابد من وجود قواعد عملية بجانبها ، لضمان عدالة التطبيق.

وتحقيقًا لما تقدم ، فإننا قد وجدنا من الملائم أن نقسم هذا المبحث إلى فرعين ، نتناول في الفرع الأول الإطار النظرى لمبدأ العدالة الضريبية ، ونتناول في الثاني الإطار العملي لمبدأ العدالة الضريبية .

تقسيم

نتناول في هذا البحث أهم الموضوعات المتعلقة بالعدالة الضريبية على النحو التالي:

١- الإطار النظرى لمبدأ العدالة الضريبية.

٢- الإطار العملي لمبدأ العدالة الضريبية .

على أن يكون كل موضوع في مبحث مستقل .

المبحث الأول

الإطار النظرى لمبدأ العدالة الضريبية

نقسم هذا المبحث إلى أربعة مطالب ، نتناول في المطلب الأول : مفهوم العدالة الضريبية ، ونتناول في المطلب الثاني: الأساس الدستورى والقانوني للمبدأ ، ونتناول في الثالث: أنواع العدالة الضريبية ، وفى الرابع نتناول : نظريات تحقيق العدالة الضريبية ، ونختم بالمطلب الخامس ونتناول فيه : مقومات العدالة الضريبية.

المطلب الأول

مفهوم العدالة الضريبية

يكتنف تحديد مفهوم العدالة الضريبية مجموعة من الصعاب، نظرًا لأن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي ومرتبط بمعيار شخصي ، أما أن محاولة ربط العدالة الضريبية بمعيار موضوعي أثار خلافًا بين الكتاب لصعوبة قياس أثر فرض الضريبة بالنسبة لكل واحد من المكلفين بأدائها ، وتعذر تعيين عبء الضريبة الواقع عليه بالدقة المطلوبة ، ولهذا فقد اختلفت وجهات نظر الكتاب في الأسس التي توزع في ضوئها الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع.

فالبعض يرى أن الضرائب تدفع مقابل النفع الذي يحصل عليه الممول من الخدمات التي تقدمها الدولة ، في حين أن البعض الآخر يرى أن الضرائب تدفع طبقًا لمقدرة الممول على أدائها.

ومما زاد العدالة الضريبية غموضًا ارتباطها بالمفهوم الفلسفي والأخلاقي الذي يختلف من دولة لأخرى ، وحتى في داخل الدولة الواحدة فإن مفهومها يختلف بحسب تغير ظروف الزمان والمكان.

بالتالي فمفهوم العدالة هو مفهوم نسبى قد يختلف في تفسيره من شخص إلى آخر، إذ يتوقف على الفلسفة الاجتماعية السائدة في المجتمع ، كما توجد عدة صعوبات في تحقيقها ،

تتمثل في صعوبة قياس أثر الضريبة لكل مكلف ، وعدم إمكانية تعيين عبء الضريبة التي تقع عليه بدقة ، إذ قد يختلف العبء النفسي للضريبة من شخص إلى آخر حسب تقديره لجدوى الإنفاق العام .

وقد تباينت آراء الفقه في تحديد مفهوم العدالة الضريبية.

١-في مصر :-

فكرة العدالة الضريبية لم تكن موضع اتفاق بين كتاب المالية العامة.

حيث ذهب رأي إلى أن الضريبية النسبية هي التي تحقق العدالة ، بينما رأى آخرون أن الضريبة التصاعدية هي التي تحقق العدالة [٥].

ويرى فريق ثانٍ أن العدالة الضريبية هي أن يتحمل كل مكلف نصيبه في عملية تمويل النفقات العامة من خلال أدائه للضرائب مما يصب في تخفيف حدة التفاوت بين الطبقات المختلفة في المجتمع[٦].

ويرى فريق ثالث أن العدالة في التنظيم الفني للضريبة ، هي أن يتلاءم كل نوع منها ، غرضا ومعدلا وربطا وجباية ، مع طبيعة الأوعية المفروضة عليها وظروف المكلفين بها ، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية في تحقيقها [٧].

ويرى فريق رابع أنها تعني أن يقوم كل فرد بالمساهمة في التكاليف والأعباء العامة للدولة طبقا لمقدرته النسبية ، وبالتالي فإن الالتزام بدفع الضرائب يجب أن يتماشى مع مبدأ القدرة على الدفع ، وهذا هو ما يؤدي إلى عدالة توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد من جانب وتقرير المساواة بينهم أمام الضريبة[٨].

وقد ورد هذا المعنى في كتاب آدم سميث – ثروة الأمم- أنه يجب أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية وفقا لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان ، أي بنسبة الدخل الذى يتمتع به كل منهم في حماية الدولة [٩].

---

٥ – د. رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٤٢.

٦ – د. عبدالباسط علي جاسم الزبيدي : العدالة الضريبية – دراسة مقارنة – المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية، سنة ٢٠١٥، صـ ٢١.

٧ – د. عصام عبدالقادر الشهابي : ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة عين شمس ، مطبعة الإيمان ، القاهرة ، ٢٠٠٥ ، ص ١٠١.

٨ – د: زين العابدين ناصر : علم المالية العامة ، بدون ناشر ، ٢٠١٢/٢٠١٣ ، ص ١٩٩ .

9 – Adam Smith: The Wealth of Nations, Routledge and Son Limited , – London, 1898 – Book- v-p .310.

ويرى البعض الآخر أنها مساهمة الممولين في تحمل الأعباء العامة وفقا لمقدرة كل منهم التكليفية ، بحيث يتحمل الممولون ذوو الدخل المرتفع عبئًا ضريبيا أكبر مما يتحمله الممولون الذين يحققون دخلا أقل [١٠].

وقد حاول جانب آخر من الفقهاء أن يضع تعريفا جامعا للعدالة الضريبية ، حيث قرر أنها عملية مستمرة تبدأ من مرحلة فرض الضرائب بقانون وطريقة فرضها وكيفية تحصيلها ، فلا يجوز أن تفرض بطريقة تحكمية ، أو تقدم تميزًا بين فئات المجتمع ، فالعدالة الاجتماعية في المجال الضريبي هي الهدف العام والغاية التي يجب أن تقوم عليها الضريبة في جميع مراحلها ابتداء من إعداد مشروع قانونها حتى إصداره ، ومرورا بمراحل تحديد وعائها وإجراءات ربطها حتى تحصيلها ، وذلك من خلال التأكيد على حق الممولين في توزيع أعبائهم الضريبية بقدر يتناسب مع قدرة كل منهم في تحمل تلك الأعباء ، مع ضرورة أن يُمنح الممولون الأقل مقدرة ، القدر المناسب من الحماية حتى يمكنهم الإعفاء منها ، أو دفعها دون عناء ، ويتناسب تحقيق ذلك الهدف العام طرديا مع إقدام الأفراد على دفع الضريبية اختيارا ، وعكسيا مع زيادة حالات التهرب منها [١١].

٢-في فرنسا [١٢]:

مفهوم العدالة The meaning of equity مفهوم ذاتي ونسبى قابل للتغيير في كل زمان و مكان ، وهو ليس شيئا ماديا ولا يخضع للتحليل الاقتصاد ، ولهذا فقد اعتبره البعض مفهوما معقدا[١٣]، باعتباره يخضع للحكم الشخصي التقديري[١٤].

و بالرجوع إلى العدالة الضريبية نجد على أن العديد من الفقهاء القانونيين حاولوا تعريفها من أمثال Jacque PereceBois والذي يرى أن " العدالة الضريبية هي التي تعمل على أن تكون الضريبة منصفة équitable وذلك بتوزيعها للعبء الضريبي بحيث يتحمل كل

---

١. ١٠- د. رمضان صديق : الضرائب في الفكر المالي والقضاء الدستورى، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٧، ص ٣٩.

١١ - انظر في ذات المعنى ، د. إكرامي بسيوني عبد الحى خطاب : المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية العليا ، الإسكندرية ، المكتب الجامعي الحديث سنة ٢٠١٢ ، ص ١٠٦ .

١٢ - د.عادل مرتلي: الضريبة من مفهوم العدالة، بحث جامعي، جامعة الجزائر، السنة الجامعية ٢٠٠٨-٢٠٠٩ ص ٣، مشار إليه بموقع المعرفة القانونية على شبكة الإنترنت، بعنوان العدالة الضريبية .

13- Andy Lymer and Dora Hancock: Taxation Policy and Practice, 8 th,. Thomson Learning, Australia, ed, 2001 / 2002., chapter3, p.10

14- Parthasarathi Shome, Tax Policy , Tax Policy Division Fiscal affairs Department International Monetary fund, Washington, 1995, p. 30-

واحد جزءَه العادل" وهي بالتالي أداة يتم من خلالها تقسيم عبء النفقات العامة على كل الملزمين بها ، وتعمل على التخفيف من التفاوت الاجتماعي و الاقتصادي في المجتمع، وبذلك فهذا الفقيه يحاول تحديد مفهوم العدالة الضريبية وذلك من خلال الغاية التي تسعى لتحقيقها[١٥].

أما جون رولز فيعتبر العدالة الضريبية هي تلك العدالة التوزيعية التي تعتمد على فكرة أن المجتمع يجب أن ينظم بمقتضى بنيان توزيعي، ولا يسمح بالتضحية ببعض أفراده باسم تحقيق المنفعة لعدد أكبر من أفراده ، كما يؤكد أن العدالة الضريبية لا تشكل هدفا في حد ذاتها بل هي عبارة عن محاولة إيجاد مؤسسات ترتكز على منطق تعاقدي يتسم بالتفاوض شبه الدائم بين أفراد عقلانيين إلى درجة تجاهلهم لأحكامهم المسبقة وكذلك لمصالحهم.

أما بيرنارد ديفين أي فقد ذهب لربط العدالة الضريبية بدخول المكلفين حيث يرى أن هذا المفهوم يتحقق عندما يسهم كل الخاضعين للضريبة في تغطية النفقات العامة بما يتناسب مع دخل كل منهم.

ونرى أن العدالة الضريبية يمكن تعريفها من منظورين :

المنظور الأول : التنظيم الفني للضريبية : وهي أن تتلاءم الضريبة في ربطها وتحصيلها مع طبيعة الأوعية المفروضة عليها وظروف المكلفين بها .

المنظور الثاني : التنظيم القانوني للضريبة : وهي عدالة أسس توزيع الأعباء الضريبية ، والإعفاءات والحوافز الضريبية ، بصورة تمنع من التهرب من دفعها أو الازدواج في تحصيلها .

المطلب الثاني

الأساس الدستورى و القانوني للمبدأ

نص دستور جمهورية مصر العربية الصادر عام ٢٠١٤ في الفصل الثاني منه الخاص بالمقومات الاقتصادية ، مادة ٢/٢٧ على أن "يلتزم النظام الاقتصادي بمعايير الشفافية و الحوكمة ، ودعم محاور التنافسية وتشجيع الاستثمار، والنمو المتوازن جغرافيا وقطاعيا وبيئيا ، ومنع الممارسات الاحتكارية ، مع مراعاة الاتزان المالي والتجاري والنظام الضريبي العادل" .

-15-Jacque PereceBois- "Économie des finances publiques Broché Avmand oline – paris 1991-p.92

وقد جاء دستور مصر الجديد لعام ٢٠١٤ بالمادة ٣٨ والتي تضمن تصاعدية الضريبة على الدخل، وربط النظام الضريبي بالعدالة الاجتماعية بالإضافة إلى تنمية الموارد والتنمية الاقتصادية.

وهي المادة التي أعلنت وزارة المالية على إثرها اعتزامها مراجعة قوانين الضرائب المصرية للتأكد من عدم تعارضها والدستور[١٦]، وهو ما لم ينتج عنه حتى اليوم تعديل ملموس لقوانين الضرائب.

وتنص على أن " .... يراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر، وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدية متعددة الشرائح وفقا لقدراتهم التكليفية ، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية ، والاجتماعية ، والثقافية....."

وعلى الرغم من أهمية تلك المادة في الحفاظ على تصاعدية الضريبة على دخل الأفراد، واضعة بذلك أحد أهم مقومات العدالة الضريبية في النص الدستوري ، إلا أن المادة اقتصرت على هذا ، فيما أقرت دستورية الحوافز الضريبية للأنشطة الصناعية ، وتجاهلت تصاعدية الضرائب على دخول الشركات والمنشآت مثلا ، كما أغفلت مبدأ إعفاء الفقراء من الضريبة.

وعلى الرغم من أن قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ وتعديلاته قد تضمن إعفاءات ، سواء كان الإعفاء الشخصي سنويا ، أو كان إعفاء الشريحة الأولى من الدخل ، إلا أن النص على الإعفاء في الدستور كان من شأنه، أولا: الحفاظ على الإعفاء، وثانيا: التأكيد على ضرورة مراجعة الإعفاء ، والالتزام بمراجعته بشكل دوري ، وذلك لضمان أن يتماشى مع ارتفاع الأسعار، والحد الأدنى للدخول، وتعريف مستويات الفقر.

وقد أفرد المشرع المصري قانونا باسم " قانون العدالة الضريبية " الصادر برقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨– نشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢٩ تابع بتاريخ ٢٠ يوليو ١٩٧٨ – المعدل بالقانون رقم ٦ لسنة ٢٠١٦.

وتضمن القانون سالف الذكر سبعة فصول تتضمن ٥٧ مادة وكان الهدف الأول لهذا القانون تحقيق العدالة الاجتماعية بإخضاع كل دخل للضريبة حتى يتحمل كل قادر نصيبه العدال في الأعباء العامة للدولة مع مراعاة الإعفاءات التي نص عليها القانون أي أن المشرع

---

١٦ – – انظر مقالا منشورًا بجريدة أخبار اليوم ، بعنوان : إعادة النظر في قانوني الضرائب العقارية والدخل لتتوافق مع الدستور، بتاريخ ٣١ يناير ٢٠١٤.

راعى تحقيق مبدأي العدالة الضريبية (العمومية والشخصية) عند صدور القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨.

و في **فرنسا** ، نصت المادة ١٣ من إعلان ١٧٨٩ أن الضريبة العامة يجب أن توزع بالتساوي بين جميع المواطنين بحسب قدرتهم .

وقد نصت المادة ١٧٢ من الدستور البلجيكي " لا يمكن إعطاء أي أفضليات فيما يتعلق بالضرائب [١٧].

وقد جاءت المحكمة الدستورية العليا في مصر بالعديد من الأحكام المتعلقة بالعدالة الاجتماعية وعلاقتها بالنظام الضريبي، نذكر بعضها في ما يأتي:

حيث استقر قضاؤها على أن الدستور تطلب أن تكون العدالة الاجتماعية مضمونا لمحتوى النظام الضريبي ، من الضروري أن يكون العدل من منظور اجتماعي – مهيمنا على الضريبة بكل صورها محددا الشروط الموضوعية لاقتضائها– نائيًا عن التمييز دون مسوغ [١٨]. من غير المسوغ في إطار مفهوم الدستور للعدالة الاجتماعية التي جعلها قيدا على بنيان الضريبة أن يتمثل هدفها في مجرد اجتناء حصيلتها لتغطية عجز قائم[١٩] .

المطلب الثالث

أنواع العدالة الضريبية[٢٠]

١–العدالة الأفقية

تعني العدالة الأفقيةHorizontal equity أن المكلفين المتساوين في المراكز الاقتصادية والقدرة على دفع الضرائب والحالة الاجتماعية يعاملون معاملة ضريبية متساوية [٢١]، أي أن الممولين المتساويين يعاملون معاملة ضريبية متساوية ويتحملون أعباء متساوية[٢٢].

---

١٧ – د. محمد محمد عبداللطيف : الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٠، ص ١٦٤ .

١٨ – حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٦٥ لسنة ١٧ قضائية "دستورية " جلسة ١٩٩٧/٢/١ م .

١٩ – حكم المحكمة الدستورية العليا في القضية رقم ٥٨ لسنة ١٧ قضائية دستورية جلسة ١٩٩٧/١١/١٥ م .

٢٠– انظر في ذات المعنى ، د. سلامة عبدالرحيم عوض عيسى : النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية ، عام ٢٠٠٧ م ، ص ٦٤،٦٥.

21– Harriet Stranahan. Mary Malley Borg:"Horizontal Equity mplications of The Lottery Tax"National Tax Journal (March,1998),p.81

ويقاس تساوي مراكز المكلفين الاقتصادية عن طريق الدخل كمؤشر معبر عن القدرة على دفع الضرائب ، ويفترض تساوي مراكز المكلفين الاقتصادية في حالة تساوى حجم المقياس بينهم ، ومدى صلاحيته للحكم على مراكز الأفراد الاقتصادية بهدف إلقاء عبء ضريبي متساوٍ على المكلفين المتساوين تحقيقا للعدالة الأفقية التي تعد تطبيقا لمبدأ العدالة أمام القانون[٢٣].

ومن ناحية أخرى، فإن قدرة الممولين على دفع الضرائب من الممكن أن تختلف من ممول إلى آخر رغم تساوى حجم القياس بينهما نتيجة اختلاف الظروف الشخصية والتي تختلف من شخص لآخر حسب ميوله وعاداته ، وبالتالي يختلف العبء الضريبي النفسي من ممول لآخر وفق تقديره لجدوى الإنفاق العام ، بالإضافة إلى خضوع مصادر الدخل (الزراعة، والتجارة ، والصناعة ، والخدمات ، والأجور ، والأرباح والفوائد) لمعاملة ضريبية غير متساوية .

ويقتضي تحقيق ما تقدم أن نحدد الظروف المتساوية لدى المكلفين بدفع الضرائب [٢٤] ، ونعامل جميع مصادر الدخل معاملة ضريبية متساوية حتى نحدد الظروف المتساوية لدى المكلفين ، وكذلك الظروف الشخصية والمادية والتي تتضمن الحالة الاجتماعية كالمتزوج ولا يعول أولادا، والمتزوج ويعول ولدا أو ولدين أو أكثر، والمساواة بين الاثنين غير متحققة، وقدرة الممول الأول تختلف عن الممول الثاني رغم تساوي حجم القياس بينهما ، فضلاً عن أن هناك تفاوتا بينهما في الظروف الاجتماعية الأخرى مثل نفقات (التعليم والعلاج) ، وهذه الظروف لا يمكن تجاهلها عند تحقيق العدالة الأفقية[٢٥] ، وذلك على عكس الظروف الشخصية المعنوية التي يمكن تجاهلها في حالة تساوي المقدرة التكليفية لدى الممولين.

٢-العدالة الرأسية:

---

22 - Paul J. Strayer, Fiscal Policy and Politics, Harper & Brothers Publishers , New York , 1958, p. 217

23- Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice 4th, ed, McGraw – Hill Book Company, New York, 1989., p. 223.

24 - John F. Due and Ann F. Friedlaend, Government Finance Economics of The Public Sector, 5 th, ed, Richard D. Irwin I N C, New York , 1973., p. 235.

25 - Jean Yves Duclos ,"Progressivity Redistribution and Equity with Application to The British Tax and Benefit System", Public Finance / Finances Publiques , vol.3 , 1993,p.364.

المقصود بالعدالة الرأسيةVertical equity اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين نتيجة لاختلاف الدخل بينهم ، أي أن الممولين ذوي المراكز الاقتصادية غير المتساوين يعاملون معاملة ضريبية غير متساوية، ويقتضي تعريف العدالة الرأسية أن ندخل الحالة الاجتماعية للممول في الحسبان على أساس افتراض أن لدينا ممولين يحصلان على نفس الدخل عن نفس الفترة ، فإنهما يدفعان ضريبة دخل متساوية ، وقد يكون أحدهما متزوجًا ويعول ثلاثة أولاد، في حين أن الممول الآخر متزوجٌ ولا يعول أو لم يسبق له الزواج ، وبالتالي تتساوى قيمة ما يدفعه كل منهما كضريبة ، وإذا أدخلنا الحالة الاجتماعية للممول في الحسبان يصبح تعريف العدالة الرأسية هو اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين الذين يكونون في مراكز مالية واجتماعية مختلفة نتيجة لاختلاف الدخل والحالة الاجتماعية ، أي أن المساواة في المعاملة الضريبية تقتضي أن يعامل الممولون الذين يكونون في مراكز مالية واجتماعية مختلفة معاملة ضريبية مختلفة [٢٦].

وتتحقق العدالة الضريبية بين دافعي الضرائب عن طريق العدالة الرأسية التي تتعلق بمساواة التضحية ، فيدفع الغني ضريبة أكبر من الفقير؛ لأن عبء الضرائب الواقع على الغني أقل من عبئها بالنسبة للفقير [٢٧].

وتتحقق العدالة الرأسية كذلك عن طريق المساواة في توزيع الأعباء الضريبية بين جميع الممولين[٢٨] ، فإذا زادت المقدرة على دفع الضرائب بمعدل أكبر من زيادة الدخل ، فإن تساوي الأعباء الضريبية يتطلب زيادة الضرائب بمعدل أكبر من زيادة الدخل [٢٩].

ويقوم هذا الفرض على أساس أن التضحية التي يتحملها الممول تقاس بمنفعة المال الذي دفع في شكل ضرائب ، وتواجهنا هنا صعوبة إثبات صحة هذا الفرض ، وإن كان له الفضل في إرساء فكرة تصاعد الضريبة ، وتصاعد الضريبة يسمح بأن يسهم كل مكلف

26- Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989ed, op. cit,p. 223

27- Kath Nightingale, Taxation Theory and Practice , Prentice Hall , London, 2000 / 2001, p. 15.

28 - Harriet Stranahan. Mary O Malley Borg:"Horizontal Equity Implications of The Lottery Tax" " National Tax Journal ' (March, 1998) p.71

29 - Jean Yves Duclos ,"Progressivity Redistribution and Equity with Application to The British Tax and Benefit System", Public Finance / Finances Publiques ,op. cit, p.364.

بالضريبة وفقًا لقدرته على دفع الضرائب ، وبالتالي فإن تصاعد الضرائب يحقق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين بحيث تتساوى بالنسبة لهم التضحية الحدية.

وينطوي توزيع السوق للدخول على درجة من عدم المساواة؛ لأنه لا يوجد معيار موضوعي يتحدد على أساسه التوزيع الأمثل للدخول ، وبالتالي فإن التحديد ينطوي على درجة من عدم المساواة في توزيع الدخول ، وتتحقق العدالة الرأسية في حالة اختلاف المعاملة الضريبية بين المكلفين ذوي المراكز الاقتصادية المختلفة على النحو الذي يترتب عليه الحد من التفاوت في توزيع الدخول ، وهذا يتطلب تحديد المعاملة النسبية المقبولة للأشخاص الذين هم في أوضاع مالية مختلفة [٣٠].

ويرى البعض[٣١] ، أن تحقيق العدالة الرأسية يقتضي أن يدفع ذوو القدرة المالية والحالة الاجتماعية الأكبر ضريبة أكبر حتى يتحمل نفس العبء الضريبي الذي تحمله من هو أقل منه في القدرة المالية والحالة الاجتماعية.

ونتيجة لذلك فان الضريبة ذات الربط الثابت – وهي التي تعني خضوع كافة الممولين أصحاب المهنة الواحدة أو النشاط الواحد لذات الضريبة بصرف النظر عما يحققونه من دخل يختلف من شخص لآخر – لا تحقق العدالة الرأسية[٣٢].

المطلب الرابع

نظريات تحقيق العدالة الضريبية

"أساس توزيع الأعباء الضريبية" تتأثر الطريقة التي يتبعها المشرع الضريبي في توزيع الأعباء الضريبية بالمقدرة التكليفية للمكلفين بدفعها ، وباستقرار الأعباء الضريبية التي يتداخل فيها ما عسى أن يحدث من نقل عبء الضرائب ، وما يقع من تهرب بعض الممولين ، ولقد اختلفت وجهة نظر المفكرين في الطريقة التي يتم بها توزيع الأعباء الضريبية ، وفي هذا الشأن فقد قدمت عدة مبادئ يتم على أساسها توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بدفع الضرائب ،

---

30 – John F. Due and Ann F. Friedlaend, Government Finance Economics of The public Sector, op. cit, p. 235 .

31 – Joseph A. Pechman, What should be Taxed: Income or Expenditure?, The Brookings Institution , Washington , 1980 p.107

٣٢ – د: رمضان صديق محمد ، بحث بعنوان" أثر الربيع العربي في سياسات الإصلاح الضريبي" ، بحث مقدم للمؤتمر جمعية الضرائب المصرية بعنوان المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار ، الفترة من ١٦:١٧ سبتمبر ٢٠١٢ فندق الفورسيزون ، جاردن سيتي القاهرة .

ومن أسباب اختلاف وجهة نظر المفكرين في الطريقة التي يتم بها توزيع الأعباء الضريبية نقص الوسائل التي يمكن بها التحقق من تساوي العبء الضريبي الواقع على كل مكلف بدفع الضريبة.

و من الأهمية بمكان تحديد الكيفية التي يوزع على أساسها عبء الضرائب في المجتمع ، و ترتكز هذه الكيفية على العدالة الضريبية ، وهي معيار ذاتي قابل للتغير والتعديل وفقا للرؤيا المتداولة في هذا الشأن، ولهذا اهتمت هذه الرؤى بتحديد الكيفية التي يمكن على ضوئها توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين.

و يتفق علماء المالية العامة على وجوب توزيع العبء الضريبي على الأفراد جميعا توزيعا عادلا ، ولكنهم اختلفوا في الطريقة التي توصل إلى هذا التوزيع العادل، وهناك عدة نظريات للوصول إلى هذه الطريقة أهمها نظرية المساواة في التضحية ، ونظرية الحد الأدنى للتضحية ، ونظرية المقدرة على الدفع .

نظرية المنفعة The benefit

يرى البعض أن التوزيع العادل لعبء الضريبة ، إنما يكون طبقًا للمنفعة وهي مقدار انتفاع الأفراد من الخدمات التي تقدمها الدولة [٣٣]، ولهذا ترتبط الضرائب بالإنفاق العام [٣٤]، على أساس أن جباية الدولة للضرائب إنما يكون نظير الخدمات العامة المقدمة للأفراد ، ويتحدد معدل الضريبة بكمية المنافع التي يحصل عليها الممول من الإنفاق العام[٣٥] ، و يدفع ضريبة أكبر من يحصل على منافع أكبر، ويعتمد هذا الرأي على فكرة التمييز بين إشباع القطاع الخاص للحاجات الخاصة وبين إشباع الدولة للحاجات العامة .

و القاعدة العامة أن السلع والخدمات التي يقدمها القطاع الخاص تباع نظير ثمن محدد لجميع المشترين بصرف النظر عن التفاوت في مستوى دخولهم ، وتتفاوت قيمة ما يدفعه كل فرد بتفاوت الكمية التي يستهلكها من السلع والخدمات الخاصة، وتطبق هذه القواعد على السلع والخدمات التي تقدمها الدولة.

و توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع إنما يكون وفقًا للمنافع الحدية التي عادت عليهم ، ويتم تحديد سعر الضريبة وبالتالي ما يدفعه الممول من ضرائب طبقًا للأسس التي يتم وفقًا لها تحديد سعر السلع والخدمات الخاصة ، ويتحدد نمط التوزيع العادل للأعباء الضريبية وفقا للعلاقة بين النفع ودرجة ثراء الفرد؛ لأن المنافع التي تعود على الأفراد من خدمات الدولة

---

33 – Adam Smith, The Wealth of Nations, op. cit, p. 651 .

34 – Parthasarathi Shome, Tax Policy, op. cit, p. 31 .

35 – Kath Nightingale, Taxation Theory and Practice, , op. cit, p. 66 .

تتغير مع درجة ثراء الفرد على أساس ما يدفعه الفرد من مقابل للسلع والخدمات في القطاع الخاص [٣٦].

وتفرض الضرائب طبقا لطلب الممول للخدمات والسلع العامة ، ولا تفرض ضريبة عامة على كل الأفراد؛ لأن الكمية المشتراة من السلع والخدمات العامة تتغير مع تغيير الدخل ، ويزداد السعر مع ارتفاع الدخل في حالة بقاء العوامل الأخرى على حالها في ظل افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل كلما زاد الدخل ، وتعتمد الضريبة هنا على المرونة الداخلية والسعرية للطلب على السلع والخدمات العامة ، فمع ارتفاع مرونة الدخل ترتفع أسعار الضرائب، ولكن مرونة السعر والدخل ليست معلومة في السلع والخدمات العامة مثل السلع والخدمات الخاصة لاختلافها مع اختلاف أنواع الخدمات والسلع العامة[٣٧].

وتقدم الدولة خدمات عامة ينتفع منها الأفراد ، ولكى تتحقق العدالة الضريبية لابد من توزيع العبء الضريبي على الأفراد تبعًا لمقدار المنفعة التي يحصل عليها كل منهم من هذه الخدمات ، وهذا يعنى أن كل فرد يجب أن يقوم بسداد مبلغ من المال إلى الدولة يتناسب مع طلبه للخدمات العامة ، وتعتبر الضرائب طبقًا لهذا المبدأ ثمنًا تتقاضاه الدولة مقابل الخدمات العامة التي تؤديها للأفراد ، أي أن من يدفع الضرائب ينتفع بخدمات الدولة ، ومن لا يدفع الضرائب لا ينتفع بها، ولهذا يتعين أن تكون الضرائب معادلة للمنفعة التي عادت على الفرد من الانتفاع بالخدمات العامة.

لكن يعيب هذا الأساس صعوبة تقدير المنفعة التي عادت على كل فرد من أفراد المجتمع ، لأن معظم الخدمات التي تقدمها الدولة غير قابلة للتجزئة ويستفيد منها هؤلاء الأفراد بصفة عامة ، كما أن الأخذ بهذا المبدأ يؤدي إلى تحمل الطبقة الفقيرة معظم أعباء الضريبة نظرا لكونها أكثر انتفاعا من غيرها بالخدمات العامة التي تقدمها الدولة ، كما أنه يؤدي إلى فرض ضرائب تنازلية يشتد عبؤها على الفقير[٣٨].

ويرى البعض أن هذه النظرية يمكن تطبيقها في الضرائب على العقارات ، بحيث يتم الربط بين الضريبة على العقارات وبين المنفعة التي تعود على العقار من الخدمات العامة من

---

36 – Otto Eckstein, Public Finance, 2 nd, ed, Prentice – Hall INC , New Jersey, 1967, p. 59 .

37 – Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989ed, op. cit, p. 220 .,

٣٨ – د. رفعت المحجوب : المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٠٧ .

طرق وغاز ومياه وكهرباء ، فترتفع الضريبة على العقارات تبعا لمدى إفادة العقار من هذه الخدمات العامة[٣٩].

٢-نظرية المساواة

ويقتضي تطبيق مبدأ المساواة في التضحية المالية لجميع الممولين أن نفرق بين ثلاث حالات نوضحها فيما يلى:

أ-المساواة في التضحية

وتعني أنه لكى تكون هناك مساواة في توزيع أعباء الضرائب يجب أن تكون التضحية الناشئة عن دفع الضريبة واحدة بالنسبة إلى كل فرد وهذه التضحية يمثلها مجموع المنافع الاقتصادية التي يحرم منها الفرد بدفع مبلغ الضريبة [٤٠]، وقد تكون المساواة في التضحية مطلقة، وقد تكون المساواة نسبية [٤١].

والمساواة في التضحية تعني المساواة في تحمل الأعباء الضريبية ، بمعنى أن العبء الذى يتحمله الممولون لا يكون واحدا إلا إذا كانت التضحية التي يتحملها كل ممول واحدة ولا يتحقق ذلك إلا إذا أخذنا في الاعتبار ظروف الممول عن فرض الضريبة لأنها هي التي تحدد مقدرته التكليفية والتي تعني وضع الأعباء العائلية وإعفاء حد أدنى للمعيشة في الاعتبار ، وتستند نظرية المساواة في التضحية إلى مبدأ المنفعة الحدية [٤٢].

ويمكن لنا القول بأن تطبيق مبدأ المساواة في التضحية فيه إجحاف بأصحاب الدخول المتوسطة والصغيرة؛ لأن التضحية الناشئة عن دفع الضرائب بالنسبة لهم تفوق تلك التي يتحملها أصحاب الدخول المرتفعة.

---

٣٩ – د. جهاد مغاورى شحاته : دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٦٠.

٤٠ – د. محمود رياض عطية : دار المعارف المصرية ، ١٩٦٩ ، ص ١٩٨.

٤١ – د. جهاد مغاورى شحاته : دور المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريع الضريبي ، مرجع سابق ، ص ٦١.

٤٢ – د. رمضان صديق محمد : منهج المحكمة الدستورية العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول بكلية الحقوق جامعة حلوان بعنوان دور المحكمة الدستورية في النظام القانوني المصري ، الفترة من ٣٠-٣١ مارس ١٩٩٨ م ، ص ١١٣.

ب-المساواة النسبية في التضحية

المقصود بالمساواة النسبية في التضحية Equal proportional sacrifice: أن يوزع عبء الضرائب على أساس تناسب إسهام كل مكلف في النفقات العامة مع ما يحصل عليه من دخل[٤٣]، فإذا كان لدينا شخصان يختلف دخل كل منهما عن الآخر، فإن نسبة الضريبة المقتطعة من دخل كل منهما إلى دخلهما بعد اقتطاع الضريبة تكون ثابتة[٤٤]، أي أن نسبة التضحية الكلية إلى المنفعة الكلية للدخل قبل فرض الضريبة تكون متساوية بين جميع الممولين.

إلا أن المساواة النسبية في التضحية تتحقق إذا كانت دخول وثروات الأفراد متقاربة ، أما إذا اتسعت الفروق بين الدخول فإن التضحية لا تكون واحدة إلا إذا زاد عبء الضريبة تبعا لازدياد الدخل وفق مفهوم المنفعة الحدية المتناقصة للدخل[٤٥].

ج- المساواة في التضحية الحدية

بافتراض أن المنفعة الحدية للدخل تتناقص بارتفاع الدخل ، فإن المنفعة المضحى بها نتيجة لدفع الضريبة عند وحدة الدخل الحدية تتساوى لدى كل الممولين، فالمتساوون يدفعون ضرائب متساوية ويحصلون على منافع متساوية ، و غير المتساوين في المراكز الاقتصادية يدفعون ضرائب مختلفة ويحصلون على منافع غير متساوية[٤٦].

وبصفة عامة فإن المنفعة المضحى بها نتيجة دفع الضرائب فكرة منتقدة؛ لأنها غير قابلة للقياس بالنسبة للشخص الواحد، وذلك لقيامها على أساس شخصي غير قابل للقياس الموضوعي.

كما أن اقتصاديات الرفاهية الحديثة ترفض إمكانية مقارنة المنافع بين الأفراد ، نظرا لاختلافهم في الصفات العضوية و النفسية التي يمكن قياسها كميا ، ومن ثم فإنه يكون من المتوقع اختلاف قدرات الأفراد على الانتفاع بدخلهم ، وبالتالي فإن مستوى وشكل منحنى

---

43 - Hugh Dalton, Principles of Public Finance 25 th, ed, Routledge & Kegan Paul L T D, London , 1954..p.63-65.

44 - Adam Smith, The Wealth of Nations, op. cit, p. 651 .

45- Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, - P.230.

46- Graham C. Hockley, Fiscal Policy an Introduction, Routledge & Kegan Paul, London,1979,p. 85.

المنفعة الحدية يختلف فيما بينهم ، بالإضافة إلى أن نظرية المساواة في التضحية لا تهتم عند قياس التضحية لدى الأفراد نتيجة لدفع الضرائب بأثر إنفاق الدولة لحصيلة الضرائب والمنفعة التي تعود على الأفراد من هذا الإنفاق[٤٧].

د- نظرية القدرة على الدفع Ability to pay taxation.

يقتضي مبدأ القدرة على دفع الضرائب أن يقوم التوزيع العادل لعبء الضرائب على أساس مقدرة الممول على دفعها[٤٨] ، أي أن يرتبط ما يتحمله كل ممول من المدفوعات الضريبية على أساس هذه القدرة ، ويتوقف توزيع عبء الضرائب على هذا الأساس على التضحية في الرفاهية الاقتصادية التي يتحملها دافعو الضرائب [٤٩].

و يعبر مبدأ القدرة على دفع الضرائب بطريقة غير مباشرة عن مبادئ التضحية؛ لأن المقدرة على دفع الضرائب هي القدرة علي تحمل التضحية الناتجة عن دفعها ، ولهذا فإن تبرير التصاعد الضريبي يقتضي التدليل على أن قدرة الفرد على تحمل عبء الضرائب تزيد بنسبة أكبر من نسبة زيادة دخله ، أي شعوره بالتضحية بدفع جنيه واحد كضريبة يقل بنسبة أكبر من نسبة زيادة دخله [٥٠].

وقد اختلفت الآراء في قياس قدرة الممول على دفع الضرائب بعدة مقاييس هي:

_معيار الدخل الصافي : وهو الريع العيني الذي يحصل عليه المالك ، والزيادة في قيمة الأصول .

_معيار صافي الثروة : وهو مجموع ما تحت تصرف الفرد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة ، وقد تأخذ الشكل العيني أو سلع إنتاجية أو استهلاكية أو أوراق مالية أو مبلغ من النقود .

_معاير الاستهلاك أو الإنفاق : وهو الفرق بين الإيرادات والادخارات الجديدة ، و يصلح أن يكون معيار الاستهلاك أو الإنفاق مقياسًا مقبولاً لمقدرة الممول على دفع الضرائب

---

٤٧ – د. سلامة عبدالرحيم عوض عيسى : النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة ، مرجع سابق ، ص ٥٧.

48 – Margaret Wilkinson, Taxation, Macmillan, London, 1992, p. 17.

49 – Graham C. Hockley, Public Finance an Introduction, op cit, p. 140

٥٠ – د. سلامة عبدالرحيم عوض عيسى : النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة ، مرجع سابق ، ص ٥٨

على أساس أن الاستهلاك أو الإنفاق يعطينا صورة حقيقية للدخل ، وكمية استهلاك الفرد للسلع تمثل أفضل صورة للدخل الذي يقيس الموارد التي يأخذها لاستخدامه الشخصي [٥١].

وأيًا كانت الدواعي المبررة للاختلاف الحاصل بين المفكرين فيما نحن بصدده ، فإن الاعتماد على أي من المعايير الثلاثة سالفة الذكر كمقياس لقدرة الممول على دفع الضرائب لا يعبر بصدق عن مدى قدرة الممول الحقيقية ، ورغم ذلك ذهب البعض[٥٢] إلى أن صافي دخل الممول يعد مقياسًا سائغًا للحكم على مقدرة الممول على دفع الضرائب ، وإن كان هذا لا يعني أن صافي دخل الممول يصلح بمفرده أن يكون مقياسًا لمقدرة الممول على الدفع؛ لأنه يتعين إدخال عدد آخر من المعايير مثل مصدر الدخل وحالة الممول الاجتماعية حتى لو تساوت وحدة القياس بين الممولين، وقد تتساوى وحدة القياس بين الممولين، ومع ذلك تختلف القدرة على دفع الضرائب بينهم.

المطلب الخامس

مقومات العدالة الضريبية

مقومات العدالة الضريبية هي الأركان التي يرتكز عليها المبدأ ، ولكى تكون الضريبة عادلة يجب أن تكون عمومية في التطبيق ، وموحدة في الأثر الذى يترتب على فرضها .

١- عمومية الضريبة

يقصد بعمومية الضريبة أن تفرض على جميع الأشخاص والأموال في الدولة ، فلا يُعفى بعض الأشخاص من دفعها ، كما لا تفرض على أموال دون أخرى ، فالعمومية تعني فرض الضريبة على جميع أفراد المجتمع حسب مقدرتهم التكليفية بغير استثناء .

وتتفرع عمومية الضريبة إلى عمومية مادية وعمومية شخصية [٥٣].

---

51 - Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice, chapter 3,op. cit, p. 14.

٥٢ – د. سلامة عبدالرحيم عوض ، المرجع السابق ، ص ٦٣ .

٥٣ – د. رمضان صديق محمد : منهج المحكمة العليا في الرقابة على التشريعات الضريبية ، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول بكلية الحقوق جامعة حلوان بعنوان دور المحكمة الدستورية في النظام القانوني المصري ، الفترة من ٣٠ – ٣١ مارس ١٩٩٨ م ص ١١٥.

أ-العمومية الشخصية

و تعني عدم إعفاء أي شخص أو فئة معينة من الأشخاص من دفع الضريبة دون مبرر مشروع ، سواء كان شخصا طبيعيا أو من الأشخاص المعنوية الخاضعين لسيادة الدولة أو التابعين لها سياسيا أو اقتصاديا .

ويتحدد النطاق الشخصي للضريبة بثلاثة مبادئ ، فهناك مبدأ التبعية الاجتماعية أي الإقامة الدائمة ، حيث يخضع للضريبة الأشخاص المقيمون عادة على إقليم الدولة ، ومبدأ التبعية الاقتصادية ، و يعني خضوع أموال الأشخاص الأجانب التي حققوها في إقليم الدولة ، وهناك مبدأ ثالث ذهب إليه بعض الفقه ، وهو التبعية السياسية[٥٤] ، وتعني خضوع الأشخاص الذين تربطهم بالدولة علاقة سياسية (الجنسية) ، ويلاحظ أن المشرع المصري استبعد فكرة الجنسية التي تقوم على التبعية السياسية ، وذلك بالنسبة لخضوع المصريين المقيمين بالخارج ، وذلك لوجود صعوبة عملية تتمثل في أن مصلحة الضرائب لا تملك متابعتهم أو التحقق من إيراداتهم المحققة في الخارج .

ب-العمومية المادية

وتعني خضوع كل الأموال أو الدخول للضريبة ، وتستند العمومية المادية إلى مبدأ التبعية الاقتصادية أو الإقليمية والتي تتخذ من مكان إنتاج الدخل أساسا لفرض الضريبة[٥٥].

٢-وحدة العبء الضريبي

و تعني أن يكون العبء الضريبي الذى يقع على كل الأشخاص واحدا ، ويقاس ذلك بالآثار التي تلحق بالشخص من الناحية الاقتصادية والمالية بسبب فرض الضريبة [٥٦]، ولا يكون ذلك إلا بالأخذ في الاعتبار ظروف المكلف أو مركزه المالي .

---

٥٤ – د. عبدالباسط على جاسم الزبيدي : العدالة الضريبية – دراسة مقارنة ، مرجع سابق ، ص ٧٩ .

٥٥ – د. عبدالباسط على جاسم الزبيدي ، المرجع السابق ، ص ٨٠ .

٥٦ – د. عبدالحكيم الرفاعي ، د. حسين خلاف : مبادئ النظرية العامة للضريبة ، مكتبة النهضة العربية ، القاهرة ، الطبعة الثانية ، سنة ١٩٥٣ ص ٣٥ .

المبحث الثاني

الإطار العملي لمبدأ العدالة الضريبية

بالرغم من سهولة تقرير مبدأ العدالة الضريبية من الوجهة النظرية إلى أنه يعد من أكثر الموضوعات تعقيدًا حينما ينتقل إلى الواقع التطبيقى .

فالنظام الضريبي الجيد هو الذى يستند إلى اعتبارات عملية تحقق العدالة الضريبة و وفرة الحصيلة .

ويقتضي تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين أن يتم توزيع عبء الضرائب على أساس قواعد تحقق لهم العدالة عن طريق تصاعد عبء الضرائب ، ومنح الممول بعض الإعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية ، ومراعاة المادة الخاضعة للضريبة ، باعتبار أن العدالة الضريبية ليست فكرة نظرية تقتصر على توزيع عبء الضرائب بين الممولين دون أن يكون لدينا قواعد تعمل على تحقيق العدالة الضريبية؛ لأن تحقيق العدالة الضريبية يساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع، ولربما يصطدم توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين على أساس العدالة الضريبية ببعض الاعتبارات الاقتصادية مثل حماية بعض القطاعات الصناعية ، وفي أغلب الحالات يفضل المشرع الضريبي المصالح الاقتصادية على العدل المجرد ، لمجرد أن المصلحة العامة أساس العدالة الاجتماعية.

ولكى تتحقق العدالة الضريبية في الواقع العملي فلابد من توافر ثلاثة عناصر مجتمعة.

-تواجد تشريع ضريبي منظم ومحكم وواضح.

-توافر إدارة ضريبية على قدر كبير من الكفاية والدراية.

-ممول ضريبي ملتزم ويتمتع بقدر كبير من الوعى الضريبي .

وسوف نتناول هذا المبحث في مطلبين ، نتناول في المطلب الأول : قواعد تحقيق العدالة الضريبية ، وفي المطلب الثاني : الإعفاءات الضريبية .

المطلب الأول

قواعد تحقيق العدالة الضريبية[٥٧]

من الأهمية بمكان وضع قواعد تحقق العدالة الضريبية بين الممولين، وتحقيق العدالة الضريبية يتم عن طريق تصاعد الضريبة وتشخيصها، ويحقق تصاعد الضريبة المساواة في التضحية بين الممولين عن طريق المساواة في الحرمان الذي يسببه دفع الضرائب لكل منهم.

و تفترض العدالة الرأسية أن الممولين ذوي الدخول غير المتساوية، أي ذوي الظروف المتمايزة في القدرة على دفع الضرائب يعاملون معاملة ضريبية غير متساوية، أي يدفعون مقادير مختلفة من الضريبة، و أن يدفع الممول الضريبة وفقًا لمقدرته على دفعها.

وما يهمنا في هذا الشأن هو أن إرساء فكرة تصاعد الضريبة يعتبر من القواعد التي تساهم في تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين، باعتبار أن العدالة الضريبية ليست فكرة نظرية تقتصر على توزيع عبء الضرائب بين الممولين دون أن يكون هناك قواعد تعمل على تحقيق هذه العدالة، وإرساء مفهومها في الواقع التطبيقي على أساس أن تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين يساهم إلى حدّ كبير في تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع.

كما أن قاعدة تشخيص الضريبة باعتبارها من أهم القواعد التي تساهم في تحقيق العدالة الضريبية، حيث تتضمن هذه القاعدة منح الممول إعفاءات لمراعاة ظروفه الشخصية وأعبائه العائلية حتى يتمكن من إشباع حاجاته الضرورية.

أولا : تصاعد الضريبة :

تصاعد الضريبة وسيلة هامة لزيادة موارد الدولة من الضرائب والحد من التفاوت بين الدخول و الثروات ، ولذلك أصبح تصاعد الضريبة على الدخل من المبادئ التي تحقق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين.

حيث تقوم الدولة من خلال سياستها المالية باستخدام أداة الضرائب التصاعدية لتستقطع جزءا كبيرا من الدخول المرتفعة تتجاوز المساواة في التضحية ، تعيد توزيعه على الفقراء بواسطة النفقات العامة ، في صورة المنح والإعانات والدعم والخدمات المجانية ، بقصد تحقيق نوع من المساواة في التوزيع[٥٨] .

---

٥٧ – انظر في هذا المعنى ، د. سلامة عبدالرحيم عوض عيسى : النظام الضريبي المصري بين هدفي العدالة والحصيلة ، مرجع سابق ، ص ٦٥ حتى ٧١ .

٥٨ – د: عبدالفتاح محمد عبدالفتاح : السياسة الضريبية المتبعة في ظل نظام الخصخصة بالتطبيق على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة بنها ، ٢٠١١ ، ص ٢٤٢ .

و تتطلب العدالة الرأسية أن تفرض الضريبة التصاعدية Progressive tax ، بسعر يفوق زيادة حجم الوعاء ، أي يختلف سعر الضريبة نتيجة تغيير قيمة وعاء الضريبة بحيث يرتفع سعر الضريبة كلما ارتفعت قيمة وعاء الضريبة، وينخفض هذا السعر مع انخفاض قيمة الوعاء.

و يعتمد تبرير تصاعد الضريبة على عدة مبررات نوردها فيما يلى[٥٩]:

١-تقتضي العدالة الضريبية أن يتم الأخذ بمبدأ تصاعد الضريبة؛ لأن التصاعد الضريبي يهدف إلى توزيع عبء الضريبة بين الممولين، ويؤدي هذا التوزيع إلى تحقيق المساواة الاجتماعية Social equality ، وتحقيق إعادة توزيع الدخول لتصحيح تفاوتها[٦٠].

٢-يقتضي واجب التضامن القومي أن يستخدم مبدأ القدرة على الدفع في تدعيم تصاعد الضريبة على أساس العدالة التصاعدية ٦١ Vertical equity ، والضرائب التصاعدية يمكن أن تساهم بدرجة كبيرة في تقليل الفوارق بين الدخول والثروات بين أفراد المجتمع ، وتعيد توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة، وتؤدي إلى أن المكلفين بدفع الضرائب الذين يملكون قدرة أكبر على دفعها يشتركون في المساهمة في زيادة إيرادات الدولة الضريبية.

٣-تقضي نظرية المساواة في التضحية بتناقص المنفعة الحدية للدخل كلما زاد الدخل، وبالتالي فإن السعر الذي يطبق على الوحدات الأولى من الدخل يجب أن يكون محدودًا، لأن منفعة هذه الوحدات لصاحب الدخل تكون كبيرة ، ثم يرتفع السعر إذا زادت وحدات الدخل حيث تقل منفعته، وتتحقق العدالة الضريبية عندما تتساوى التضحيات لدى الممولين عند دفع الضريبة ، أي أن تكون هناك مساواة في الحرمان الذي تسببه الضريبة لكل منهم، وهذا يتحقق عندما تختلف نسبة المبالغ المقتطعة من الممولين باختلاف دخولهم.

٤-يقلل الاعتماد على تصاعد الضريبة من حدة التفاوت في توزيع الدخول بين أفراد المجتمع ، ويستخدم تصاعد الضريبة كوسيلة لزيادة موارد الدولة ومعالجة الأزمات الاقتصادية على أساس أنه كلما زاد معدل التصاعد في الطبقات أو الشرائح العليا من الدخول و انخفض في الطبقات أو الشرائح الدنيا من الدخول ، زاد الدور الذي يمارسه التصاعد في الاقتراب من

---

59 - Otto Eckstein, Public Finance, op. cit, p. 61 .

60 - Kath Nightingale, Taxation Theory and Practice, op. cit, p 15.

61 - Parthasarathi Shome, Tax Policy, op. cit, p. 31 .

التوزيع العادل للدخول[٦٢] ، فإذا كان لدينا ممولون، الأول يبلغ دخله ٢٠٠٠ جنيه ، أما الممول الثاني فإن دخله يبلغ ٣٠٠٠ جنيه، و في حالة تطبيق أسلوب التصاعد بالطبقات، فإن الممول الأول يدفع ضريبة ٢٠٠٠ جنيه ×١٠% = ٢٠٠ ، ويبقى صافي دخله ١٨٠٠ جنيه ، أما الممول الثاني فإنه يدفع ضريبة ٣٠٠٠×٢٠% = ٦٠٠ جنيه ، ويبقى صافي دخله ٢٤٠٠ جنيه ، وبالتالي انخفض الفارق بين دخل الممول الأول والثاني من ١٠٠٠ قبل فرض الضريبة إلى ٦٠٠ جنيه بعد فرض الضريبة، وفي حالة استخدام أسلوب التصاعد بالشرائح، فإن الممول الأول يدفع ١٠٠٠×١٠% = ١٠٠ جنية باعتبار أن الألف جنيه الأولى معفاة لدى الممولين، ويبقى صافي دخله ٩٠٠+١٠٠٠ المعفاة = ١٩٠٠ جنيه ، أما الممول الثاني فإنه يدفع ضريبة ٢٠٠٠ ×٢٠%= ٤٠٠ جنيه ، ويبقى صافي دخله ٦٠٠+١٠٠٠= ٢٦٠٠ جنيه ، ويلاحظ انخفاض التفاوت بين دخليهما من ١٠٠٠ جنيه قبل فرض الضريبة إلى ٧٠٠ جنيه بعد فرض الضريبة.

و على ذلك فإن فإن فكرة تناقص المنفعة الحدية للدخل تكفي لتبرير تصاعد الضريبة على أساس أن الضرائب التصاعدية تعتبر أداة مهمة تعمل على تقليل التفاوت في توزيع الدخول بين الممولين.

إلا أنه هاجم كثير من الكتاب الضريبة التصاعدية واعتبروها ضريبة غير عادلة وأنها معطلة لنمو الثروة وعقوبة للنجاح[٦٣].

وقد ذهب الفقه الأمريكي إلى أن الاعتماد على تصاعد الضريبة يقلل من حدة التفاوت في توزيع الدخول بين أفراد المجتمع، ويستخدم تصاعد الضريبة كوسيلة لزيادة موارد الدولة ومعالجة الأزمات الاقتصادية على أساس أنه كلما زاد معدل التصاعد في الطبقات أو الشرائح

---

62 - Jean Yves Duclos ,"Progressivity Redistribution and Equity with Application to The British Tax and Benefit System", Public Finance / Finances Publiques ,op. cit, p.364

- William J. Shultz, American Public Finance, , 3 rd , ed , Prentice – Hall I N C , New York , 1946, p. 293-294.

٦٣- ومما هو جدير بالذكر أن صندوق النقد الدولي يفضل الضريبة النسبية لعدة أسباب.

١-لأنها بسيطة ذات سعر واحد واضح لا تحتاج إلى جهد كبير في المحاسبة

٢- أنه يعتبر الضريبة التصاعدية ضريبة عقابية ، حيث إنها تفرض بسعر مرتفع على الأرباح العالية .

٣- لأنها تؤدي إلى هروب الاستثمارات .

٤- أنها تزيد من تكلفة الإدارة الضريبية في متابعة الدخل ، لأنها تشجع على تجنب وتهرب الممول من الضريبة لارتفاع سعرها ، راجع د. رمضان صديق محمد ، ندوة في جمعية الضرائب المصرية بتاريخ ٢٠١١/١٢/٤ ، بعنوان : الجوانب القانونية والدستورية للعدالة الضريبية .

العليا من الدخول وانخفض في الطبقات أو الشرائح الدنيا من الدخول ، زاد الدور الذي يمارسه التصاعد في الاقتراب من التوزيع العادل للدخول[٦٤].

ثانيا : تشخيص الضريبة :

لا يعد دخل الممول وحده مؤشرًا كافيًا للدلالة على قدرته على دفع الضرائب؛ لأن هناك ظروفًا اجتماعية واقتصادية محيطة بالممول تساهم في تحديد هذه المقدرة، فقد يكون لدى الممول أعباء عائلية بجانب أعبائه المعيشية تؤثر في قدرته على دفع الضرائب على أساس أن الممول المتزوج أقل قدرة على دفع الضرائب من الممول الأعزب لتفاوت مستويات الدخول فيما بينهم، وتؤثر أعباء الممول المعيشية في قدرته على دفع الضرائب؛ لأن إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة يهدف بالضرورة إلى تمكين الممول من إشباع حاجاته الضرورية، والممول في حاجة لقدر معين من الدخل لإنفاقه على ضروريات الحياة حسب اختلاف نفقة معيشته وحالته الاجتماعية، والهدف من ذلك هو إعانة الممول على مواجهة الأعباء الملقاة على عاتقه، والتي تزداد مع زيادة عدد الأفراد المعالين من جانبه.

وتقتضي العدالة الضريبية تحقيق المساواة بين جميع المكلفين بالضريبة أمام الأعباء العامة في حالة تساوي مراكزهم المالية فلا يُعفى مكلف دون آخر، ولكن هذا لا يحول دون منح بعض الإعفاءات الشخصية التي تقتضيها العدالة الضريبية والتفرقة بين الممولين ومعاملة كل واحد منهم حسب مقدرته على دفع الضرائب. والإعفاء للأعباء المعيشية والعائلية للممول ومراعاة المادة الخاضعة للضريبة ونوعية السلع والخدمات المنفق فيها الدخل من أهم عناصر تشخيص الضريبة؛ نظرًا لأنه كلما زاد العبء العائلي ، قلَّ المتبقي من دخل الممول لدفع الضرائب، وفي نفس الوقت تحقق الدولة من وراء منح الممول هذه الإعفاءات أهدافًا اقتصادية واجتماعية وسياسية.

و من ناحية أخرى، يقتضي تشخيص الضريبة أن تفرض الضرائب على الدخل وليس على رأس المال؛ لأن الدخل يتجدد ويؤخذ كمعيار للدلالة على مقدرة الممول التكليفية ، أما رأس المال فهو مصدر للدخل سواء كان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة[٦٥].

يقتضي تشخيص الضريبة مراعاة المادة الخاضعة للضريبة التمييز بين الدخول من حيث المعاملة الضريبية تبعًا لاختلاف مصدر الدخل، نظرًا لاختلاف المدة التي يستمرها كل

64- William J. Shultz, American Public Finance, op cit , p. 293-294.

٦٥ – د. عبد الحكيم الرفاعي ، الضرائب المباشرة، مكتبة عبد الله وهبه، القاهرة، ١٩٤٢، ص ٥٧.

مصدر، فالعامل الذي يعتمد على جهده في الحصول على الدخل يجب أن يتميز عن صاحب رأس المال الذي يحصل على دخله من عائد استثمارات رأسماله، نظرًا لأن مصدر العامل هو جهده ولا شك أن العامل عرضة للمرض والشيخوخة والوفاة مما يضعف من المقدرة التكليفية لدخله .

ويقتضي تشخيص الضريبة التمييز بين الدخول من حيث المعاملة الضريبية تبعًا للأوجه التي يستخدم فيها، فيمكن مثلاً إعفاء الدخول التي تنفق على السلع الضرورية من الضرائب أو خفض سعر الضريبة عليها، وزيادة سعرها على الدخول التي تنفق على السلع الكمالية [٦٦].

المطلب الثاني

الإعفاءات الضريبية

تعد الإعفاءات الضريبية جزءًا من السياسة الضريبية التي تعتبر في النهاية أحد أركان السياسة المالية للدولة وتحرص الدول على أن تضمن تشريعاتها الاقتصادية كثيرًا من الضمانات والمزايا التي تيسر تحقيق غايات اقتصادية ، وغير اقتصادية .

وتثير **سياسة الإعفاءات الضريبية** جدلا واسعا في الفقه المالي والاقتصادي من حيث مبررات منحها أو منعها ومدى فاعليتها وتأثيرها على الاقتصاد ، فإستراتيجية الإعفاءات الضريبية قد تؤثر على نحو فعال على الاستقرار الاقتصادي من خلال القضاء على الركود الاقتصادي وزيادة حجم التشغيل والقضاء على مشكلة البطالة ، إلا أن كثرة الإعفاءات الضريبية قد تؤدي في كثير من الدول خاصة النامية منها ، تشوها في نظامها الضريبي ، الأمر الذى قد يؤثر سلبا على مواردها الاقتصادية ، ويعقد الإجراءات الضريبية .

ويمكن تعريف الإعفاءات الضريبية بأنها [٦٧]:-

" تنازل الدولة عن جزء من مواردها المالية بناء على نص قانوني وفقا لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية والتي تتطابق مع أهداف المجتمع"

---

٦٦ – د. رفعت المحجوب: المالية العامة ، مرجع سابق ، ص ٢٩٣ .

٦٧ – د. عاطف محمد مرسى : العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ٢٠١١ ، ص ٩٦ ، انظر في ذات المعنى ، د. محمد نجيب جادو : ظهارة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر الطبعة الأولى ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٤، ص ٣٧٨.

ومن ثم تختلف الإعفاءات الضريبية عن الحوافز الضريبية Tax incentives أسلوب تقرره الدولة استثناء من عمومية الضريبة ، ويعبر هذا الأسلوب عن استخدام الضرائب بغرض تحفيز الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على سلوك معين أو نشاط محدد يساعد على تحقيق أهداف الدولة ، وتتعدد أشكال وصور الحوافز الضريبية فقد تتمثل في إعفاءات دائمة أو مؤقتة أو تبدو في صور أخرى متعددة مثل استنزال الضريبة أو تأجيلها أو وقفها أو الإهلاك المعجل أو المؤجل أو المعدلات التمييزية لسعر الضريبة أو ترحيل الخسائر أو معونات الاستثمار، ومن ثم فإن الإعفاءات الضريبية هي جزء من الحوافز الضريبية، والإعفاء من الضريبة استثناء لا يكن إلا بنص صريح [٦٨].

وتتنوع أهداف الإعفاءات الضريبية على النحو التالي [٦٩]:

-**أهداف اقتصادية** : وتعني توفير الحماية الملاءمة للصناعات الوطنية والتشجيع على الاستثمار أو الحد من بعض الصناعات تبعا لخطة التنمية الاقتصادية عن طريق التمييز السعرى للضريبة بين الأنشطة المختلفة.

-**أهداف اجتماعية** : وتتحقق من خلال إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع ، فالإعفاءات الضريبية قد تتقرر على نحو يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح لطبقة معينة من أفراد المجتمع من ذوى الدخول الضعيفة من أجل النهوض بها ورفع مستوى معيشتها ، فسياسة الإعفاءات تعد أهم الوسائل المستخدمة في التقريب بين مستوى الطبقات الموجودة في المجتمع .

معايير تقييم سياسة الإعفاءات الضريبية [٧٠]:

يمكن الحكم على مدى نجاح الإعفاءات الضريبية في تحقيق الأهداف المرجوة منها من خلال المعايير التالية :

معيار الكفاءة : والمقصود به المقارنة بين المنافع الإعفاءات الضريبية والتضحيات التي تتحملها الدولة نتيجة منح هذه الإعفاءات والمنافع التي قد تعود عليها من هذه الإعفاءات .

---

٦٨ – حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٣٢٨٥ لسنة ٧٦ ق ، بجلسة ٢٠٠٧/٢/١٢ م .

٦٩ – د: بلال صلاح عبدالعليم : دور الضرائب المباشرة في تحقيق أهداف السياسة المالية ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق جامعة القاهرة ، عام ٢٠١١ ، بدون ناشر ، ص ٧٣.

٧٠ – د. بلال صلاح عبدالعليم ، المرجع السابق ، ص ٧٣.

معيار الفاعلية : ويقصد به تحقق فاعلية الإعفاءات الضريبية والتي عادة ما ترتكز على زيادة عدد المشروعات الجديدة ، زيادة حجم المشروعات ، زيادة القيمة الشرائية للمشروعات.

معيار العدالة : ويقصد به أن تتسم الإعفاءات بالعدالة بحيث لا تميز لطائفة أو نشاطًا دون آخر مساوى له تماما في نفس الظروف وبحيث يتحقق التوازن بين جميع الممولين .

الإعفاءات الضريبية الهادفة إلى تشجيع الاستثمار وتوجيهه:

يستطيع المشرع الضريبي من خلال التحكم بالضريبة على الدخل واستخدامها بصورة مدروسة جيدًا أن يؤثر في عملية الاستثمار بما ينسجم مع خطة التنمية الاقتصادية في البلد، ويلاحظ حالياً وجود توجه كبير في الدول النامية نحو استخدام الضريبة لتقديم المزايا والحوافز الضريبية التي من شأنها أن تحفز الاستثمار وتوجهه وذلك في إطار قوانين خاصة لتشجيع الاستثمار وتعود أسباب هذا التوجه إلى العوامل التالية:

١-الجات، والشروط الحالية للانتساب عليها.

٢-برامج الإصلاح الهيكلي وسياساته في الدول النامية.

٣-الاستثمارات الدولية والشركات متعددة الجنسية.

٤-التكتلات الاقتصادية العالمية.

وقد أصدرت بعض الدول العربية قوانين تشجيع الاستثمار كالسعودية ومصر والأردن، منها ما اعتمد على الإعفاء الجزئي، أي نسبة من الإيراد ، ومنها ما اعتمد على الإعفاء الكلي لمدة محدودة، وقد راعت هذه القوانين المناطق التنموية في هذه الإعفاءات، وأدخلت عدة تعديلات على هذه القوانين لمعالجة الثغرات التي ظهرت خلال التطبيق، إعفاء أرباح الشركات الصناعية المساهمة التي تستخدم ٥٠ عاملاً فأكثر من الضريبة على الأرباح لمدة خمس سنوات.

- **تطبيقات عملية على الإعفاءات الضريبية**

أولا : الإعفاء من الضريبة لبعض إيرادات المرتبات وما في حكمها.

حيث تنص المادة (١٢) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن " لا تخضع للضريبة المعاشات، مكافآت نهاية الخدمة .

تعتبر المعاش إيرادا دوريا يعطى للعامل عن انتهاء خدمته أو يعطى لزوجته وأولاده ، أيا كان سبب تقرير المعاش سواء بلوغ السن القانوني ، أو الوفاة ، أو عقوبة تأديبية ، ولم تفرق المادة بين المعاش الدائم أو المعاش المؤقت أو المعاش الاستثنائي .

وتنص المادة (١٣) من ذات القانون على إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة على المرتبات على النحو التالي:

مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية المقررة بقوانين خاصة يُعفى من الضريبة :

مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاء شخصيا سنويا للممول .

اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية بديلة عنها ٠

اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر و أي أقساط تأمين لاستحقاق معاش .

– المزايا العينية الجماعية التالية :

(أ) الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين

(ب) النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة

(ج) الرعاية الصحية

(د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل

(هـ) المسكن الذى يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل .

– حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقا للقانون .

– ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة ٠

و يشترط بالنسبة للبندين(٣) و(٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على (١٥ %) من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون.

ويشوب هذه المادة القصور في أن اشتراط المشرع ألا يزيد جملة ما يُعفى من اشتراكات التأمين الاجتماعي ، واشتراكات التأمين الخاص للممول على ١٥% من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر يؤدي إلى حرمان العاملين من هذا الإعفاء فيما يفوق هذا المبلغ، والإحجام عن شراء وثائق التأمين على الحياة.

كما تبدو التفرقة في المعاملة الضريبية ، حيث إن المشرع قصر الإعفاء على الإيرادات التي تعطيها شركات التأمين دون جهات أخرى ليست أقل أهمية منها كبنوك القطاع العام.

ثانيا : الإعفاءات الضريبية على أرباح الأشخاص الاعتبارية ومدى تحقيقه للعدالة[٧١].

يُعفى من الضريبة :الوزارات والمصالح الحكومية..... الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقا لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك في حدود الغرض الذى تأسست من أجله .

الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية .

أرباح صناديق التأمين الخاصة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

المنظمات الدولة وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها.

أرباح صناديق الاستثمار المنشأة وفقا لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية ٠

ناتج التعامل الذى تَحَصَّل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية ٠

العوائد التي تَحَصَّل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناء من حكم المادة (٥٦) من هذا القانون .

التوزيعات والأرباح والحصص التي تَحَصَّل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى .

أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو الإنتاج حسب الأحوال وفقا للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

أرباح شركات الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد الأسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط.

---

٧١ – نص المادة (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥(بعد استبدال البند (٩) من المادة بالقرار بقانون رقم ١٨١ لسنة ٢٠٠٥ – وألغى البند الثاني من المادة بالقانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ ٧١الجريدة الرسمية العدد ١٨ مكرر في ٥ مايو ٢٠٠٨ – وأضيفت الفقرة الأخيرة للمادة بذات القانون)

ومع عدم الإخلال بحكم البند (٨) من هذه المادة لا يجوز أن يترتب على خصم أي إعفاء من الضريبة منصوص عليه في هذا القانون أو في أي قانون آخر ترحيل الخسائر لسنوات تالية.

ويمكن تقسيم الإعفاءات طبقا للغرض و الهدف الذى منحها من أجله المشرع :

-إعفاءات بهدف توفير الخدمات والمنافع العامة وعلى ذلك أعفى المشرع ضريبة أرباح الوزارات والمصالح الحكومية على اختلاف أنواعها باعتبارها لا تهدف أصلا إلى ربح ، ولأن مزاولة الوزارة أو المصلحة الحكومية التابعة لها لنشاط يحقق ربحا أو دخلا صافيا لا ينهض مبررا لخضوع هذه الوزارة أو المصلحة للضريبة ، باعتبار أن فوائض الوزارات والمصالح الحكومية يؤول إلى الخزنة العامة ، كما أن تمويل نفقاتها يتم أساسا من الخزانة العامة ، ومن ثم لا يعدو أن يكون فرض الضريبة على أرباح هذه الجهات إلا نقلا من جانب الدائن إلى جانب المدين لا مبرر له ولا طائل منه [٧٢].

- إعفاءات بهدف تشجيع إقامة الجمعيات والجهات التي لا تهدف إلى الربح :

تناولت البنود ٣،٤ من المادة ٥٠ سالفة الذكر هذه الإعفاءات وهي إعفاءات دائمة وغير مؤقته بمدة معينة ويمكن تفصيلها على الوجه التالي :

الجمعيات و المؤسسات الأهلية :

تُعفى من الضريبة أرباح الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقا لأحكام القانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ ، كما هو موضح بالبند ٣ السابق ذكره ، وذلك في حدود الغرض الذى تأسست من أجله طالما أن الأرباح التي تحققها هذه الجمعيات والمؤسسات كانت نتيجة مزاولة الأعمال المدرجة في أغراض إنشائها فإنها تعفى من الضريبة .

ولإعفاء هذه الجمعيات والمؤسسات حكمة جليلة فهي تقوم بأعمال خيرية اجتماعية يستلزم معاونتها في القيام بأعمالها وعدم تقليل إيراداتها بخصم الضريبة منها [٧٣].

الجهات التي لا تهدف إلى ربح:

تُعفى من الضريبة الجهات التي لا تهدف إلى ربح ، وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية ، وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية ، وبناء عليه يمكن القول بأن الإعفاء المقرر لهذه الجهات يقتصر على ما تحققه من أرباح في حدود الأنشطة التي تزاولها اجتماعية أو علمية أو ثقافية طبقا

---

٧٢ – د. رمضان صديق محمد : شرح قانون الضريبة على الدخل الجديد الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مقارنة بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ و على ضوء آراء الفقه وفتاوى مجلس الدولة وأحكام القضاء ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٥/٢٠٠٦ ، ص ٨٦ .

٧٣ – د. رمضان صديق محمد : قانون الضريبة على الدخل الجديد ، مرجع سابق ، ص ٨٧.

للمادة ٥٠ البند ٤ ، فإذا تجاوز نشطاها هذه الحدود إلى نشاط آخر له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية فإن ذلك الجزء من أرباحها الذى يتحقق من هذا النشاط الآخر يخضع للضريبة .

ومن ثم تخضع للضريبة الإيرادات الناتجة عن مزاولة تلك الجهات لأنشطة تأجير بعض وحداتها المملوكة لها من مفروشات أو محلات تجارية أو نتيجة استغلال اسمها أو علاماتها المميزة لها وتقديم خدمات طبية بمقابل ، ويلاحظ أن خضوع هذه الإيرادات للضريبة لم يكن مقررا في القانون السابق الذى كان يكفي لتقرير الإعفاء أن يكون النشاط المولد للدخل مصرحا به في النظام الرئيسي للجهة[٧٤] .

ثالثا : الإعفاءات الضريبية على إيرادات النشاط التجاري والصناعي ومدى تحقيقه للعدالة الضريبية [٧٥].

يُعفى من الضريبة :

أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد ، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناتجة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من :

عوائد السندات و صكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال.

التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة و التوصية بالأسهم التوزيعات على حصص رأس المال في الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم.

التوزيعات على صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار.

٧٤- د. رمضان صديق محمد : قانون الضريبة على الدخل الجديد مرجع سابق ، ص ٨٨

٧٥ – نص المادة (٣١) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك ، وعن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي .

الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل ، وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ، ولا يسري هذا الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه .

والإعفاء من الخضوع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لتحقيق عدة أهداف:

أولاً: تحقيق الأهداف الاقتصادية في بعض مشروعات الأمن الغذائي لسد احتياجات الاستهلاك ، والعمل على جذب رؤوس الأموال لزيادة إنتاج هذه المشروعات وهي :-

إعفاء أرباح مشروعات تربية النحل لمدة عشر سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط ، وهذا الإعفاء مقصور على تربية النحل وتنقية العسل المنتج وتصفية الشوائب وتعبئته في عبوات تمهيدا لبيعه ، أما إذا أجريت عليه عمليات عن طريق إضافة عناصر أو مواد أخرى إلى العسل المنتج بحيث تخرجه عن طبيعته العسلية واستعماله كدواء تخضع الأرباح الناتجة عن هذه العمليات للضريبة .

والحكمة من تقرير إعفاء أرباح هذه المشروعات هي تشجيع الإقبال عليها نظرا لأهمية عسل النحل كسلعة غذائية ، وما تقتضيه سياسة الاكتفاء الذاتي من سد حاجة الدولة من هذه المنتجات وما تتميز به مشروعات تربية النحل من مخاطر واحتياجها إلى خبرة فنية دقيقة .

إعفاء مشروعات الإنتاج الداجنى وحظائر تربية وتسمين المواشي لمدة عشرة سنوات من تاريخ مزاولة النشاط أو بداية المشروع في الإنتاج والظهور ، وبعد انتهاء فترة الإعفاء تسري ضريبة الأرباح فيما يجاوز عشرين رأسا ، ويشمل الإعفاء تربية المواشي وتسمينها وما تنتجه من ألبان ، بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة .

تشجيع الجمعيات التعاونية عن طريق إعفاء أرباح مشروعات مصايد ومزارع الأسماك ومراكب الصيد لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط ، ويستفيد من هذا الإعفاء كل صاحب مركب صيد بشرط أن يكون عضوا في جمعية تعاونية لصيد الأسماك ، ولا يستفيد منه غير الأعضاء وأصحاب مراكب الصيد التي تستخدم في عمليات أخرى غير الصيد .

و **نرى** أن تقرير إعفاء مؤقت لمدة عشرة سنوات يحقق العدالة الضريبية ، حيث إنها مدة كافية لكى يكون المشروع مستقرا ومحققًا لهامش ربح مرُضٍ للممول ، ومن ثم يكون مقبلا على أداء الضريبة .

ثانيا : الحد من البطالة وتشجيع المشروعات الصغيرة التي يقوم بها الشباب عن طريق إعفاء أرباح المشروعات الجديدة الممولة كليا أو جزئيا من الصندوق الاجتماعي للتنمية لمدة خمس سنوات ، وذلك من تاريخ مزاولة النشاط ، أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال .

و يشترط للتمتع بالإعفاء ما يلى :

أن يكون تاريخ مزاولة النشاط بالمشروع لاحقا لتاريخ التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية .

أن تكون أرباح المشروعات ناتجة عن مباشرة النشاط التجاري والصناعي فقط .

أن تتخذ المشروعات شكل منشأة فردية ، ولا يسري الإعفاء إذا تم التنازل عن المنشأة أو تغيير شكلها القانوني .

أن تكون الأرباح المعفاة من الخضوع للضريبة ناتجة عن التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية ولا يسري الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه ، ولا يكون هذا الإعفاء إلا في حدود نسبة التمويل من الصندوق .

أن يكون المشروع ممولا كليا أو جزئيا من الصندوق ، ويرجع في ذلك إلى المستندات الدالة على تمويل المشروع .

وإعفاء أرباح المشروعات التي تمول من الصندوق الاجتماعي للتنمية يساعد في تحقيق أهدافه ويحقق الحكمة التي يهدف المشرع إلى تحقيقها من وراء تقرير هذا الإعفاء ، وهي الحد من البطالة وتشجيع المشروعات الصغيرة التي يقوم بها الشباب.

و **نرى** أنه لتحقيق العدالة الضريبية أن يستمر هذا الأعقاء لمدة عشر سنوات وليس خمس سنوات ويبدأ سريان الضريبة من تاريخ بدء الإنتاج وليس مزاولة النشاط ، خاصة في ظل تقلبات أسعار السلع والخدمات وعدم استقرار السوق على المدى القصير .

ثالثا: تشجيع الاستثمار في القطاع الزراعي: لزيادة الرقعة الزراعية والإنتاج الزراعي وتحقيق اكتفاء ذاتي عن طريق تشجيع على استصلاح واستزراع الأراضي .

و **نرى** أنه كان يجب على المشرع أن يفرق في مدة الإعفاء بين استصلاح الأراضي الصحراوية ، و استزراع الأرضي الطينية القديمة ، حيث إن مدة عشرة سنوات إعفاء مدة مناسبة للأراضي الصحراوية تسري منذ بداية الاستصلاح ، إلا إنها تعد مدة كبيرة نسبيا بالنسبة للأرضي الطينية القديمة ، ونرى أنه من الملائم أن يسري الإعفاء– بالنسبة للأرضي الطينية القديمة – لمدة خمس سنوات من بداية الإنتاج وليس الزراعة .

رابعا : تشجيع الاستثمار في الأوراق المالية :

ويهدف هذا الإعفاء إلى تشجيع الأفراد و المنشآت على استثمار أموالهم في الأوراق المالية المتداولة في البورصة المصرية ، سواء كانت عمليات بيع أو شراء ، وما ينتج عنها من فوائد أو أرباح ، وهو إعفاء دائم غير محدد بمدة معينة .

ونرى أنه من الملاءمة أن يكون إعفاء مؤقتًا ولو بمدة عشر سنوات ، وذلك اتساقا مع سياسة الإعفاء في باقي بنود المادة ٣١ من القانون سالف الذكر ، فليس هناك داعٍ للتفرقة في ذات المادة بين إعفاء مؤقت وإعفاء دائم خاصة مع عدم وجود تفاوت في الأهمية بين الأنشطة التي عددتها المادة سالفة الذكر .

وقد اتجه المشرع في قانون الضريبة على الدخل إلى الإبقاء على الإعفاءات وخفض سعر الضريبة على إيراد النشاط التجاري و الصناعي حيث نص في المادة الثالثة من مواد الإصدار على أن : " تلغى المواد أرقام (١٦ و ١٧ و ١٨ و ١٩ و ٢١ و ٢٢ و ٢٣ مكرر و ٢٤ و ٢٥ و ٢٦) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ .

وتظل الإعفاءات المقررة بالمواد المشار إليها سارية بالنسبة إلى الشركات و المنشآت التي بدأ سريان مدد إعفاءاتها .

أما الشركات و المنشآت التي أنشئت وفقا لأحكام القانون المشار إليه ولم تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بهذا القانون فيشترط لتمتعها بالإعفاءات المقررة بذلك القانون أن تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون"

رابعا : الإعفاءات الضريبية لبعض إيرادات المهن غير التجارية ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية .

حيث إن المادة (٣٦) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على أن تعفى من الضريبة :

(أُلغى البند (١) من المادة بالقانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ الجريدة الرسمية العدد ١٨ مكرر في ٥ مايو ٢٠٠٨) كان ينص البند الملغى على " المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال العام"

إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية و العلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.

و **نرى** أن هذا الإعفاء يحقق هدفه في التشجيع على التأليف والترجمة ، وخفض تكلفة هذه المؤلفات ، الأمر الذى يؤدي إلى انتشار العلم والمعرفة في المجتمع ، ويشترط لهذا

الإعفاء ألا تكون أعمال الترجمة والتأليف معدة لبيعها في صورة مرئية أو صوتية ، و يخرج عن نطاق الإعفاء أيضا الترجمة الشفوية المباشرة التي لا تقع على كتاب أو مقال.

إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد .

ويشترط للحصول على هذا الإعفاء شرطان :-

أن يكون الهدف من تأليف الكتب توزيعها على الطلاب.

أن يتم التأليف طبقا للقواعد الجامعية المعمول بها من حيث الأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد .

إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيلين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.

ويشترط لإعمال هذا الإعفاء شرطان :-

أن يكون الربح ناتجًا من أعمال التصوير أو النحت أو الحفر دون غيرها من الفنون التشكيلية الأخرى، فإذا تحقق الربح من أعمال الرسم فإن الإعفاء لا يسري.

أن يكون الفنان التشكيلي عضوا في نقابة المهن التشكيلية.

و **نرى** أن قصر الإعفاء على أعمال التصوير أو النحت أو الحفر دون غيرها من الفنون التشكيلية الأخرى، مثل الرسم، يخل بالعدالة الضريبية لأنه لا يحقق المساواة بين المكلفين بالضريبة.

إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ، و لا يلزمون بالضريبة إلا اعتبارا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافا إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاما ، ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفردا دون مشاركة مع الغير مالم يكن هذا الغير متمتعا بالإعفاء .

خامسا : الإعفاءات الضريبية على بعض إيرادات الثروة العقارية ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية .

الإعفاءات الضريبية المقررة للأطيان الزراعية:

نص القانون رقم ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ على إعفاء صغار الملاك الزراعيين من الخضوع للضريبة على الأطيان الزراعية ، ويشترط لإعمال هذا الإعفاء ، ألا تتجاوز الضريبة المربوطة على أطيانه أربعة جنيهات ، فإذا تجاوزت الضريبة أربعة جنيهات ولم تزد عن عشرين جنيهًا يُعفى الممول من أربعة جنيهات في السنة ، ويسري هذا الإعفاء بغض النظر إلى سبب كسب الملكية الزراعية .

ولقد نص القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٧٣ على إعفاء المالك من الخضوع للضريبة على الأطيان الزراعية في حالة توافر الشرط الآتية :-

- ألا تزيد جملة ما يملكه من الأطيان الزراعية في مصر عن ثلاثة أفدنة.
- ألا يكون للمالك دخل من أي مصدر آخر خلاف النشاط الزراعي.
- ألا يكون لدى المالك أي مساحة مزروعة بحدائق مثمرة .
- أن يكون استحقاق الإعفاء على أساس ملكية الأرض الزراعية أو حيازتها أو كليهما معًا.

الإعفاءات الضريبية المقررة على العقارات المبنية .

تنص المادة الرابعة من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بإصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية (الجريدة الرسمية – العدد ٢٥ مكرر (ج) في ٢٣ يونيه سنة ٢٠٠٨)

على أن " يُعفى كل مكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على عقاراته المبنية ، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون وما يرتبط بتلك الضريبة من غرامات أو ضرائب إضافية وغيرها ، بشرط ألا يكون المكلف بأداء الضريبة قد سبق تسجيله بدفاتر أجهزة الضرائب العقارية ، وأن يتقدم بإقرار وفقا للمادة ١٤ من القانون المرفق وذلك خلال سنة من تاريخ العمل به.

وتنص المادة (١١) من ذات القانون على أن " لا تخضع للضريبة:

(أ) العقارات المبنية المملوكة للدولة والمخصصة لغرض ذي نفع عام .

وكذا العقارات المبنية المملوكة للدولة ملكية خاصة على أن تخضع للضريبة من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف فيها للأفراد أو للأشخاص الاعتبارية.

(ب) الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين.

(ج) العقارات المبنية التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة، وذلك من تاريخ الاستيلاء الفعلي بواسطة الجهات التي نزعت ملكيتها.

مادة(١٨) من ذات القانون تنص على أن:-

تُعفى من الضريبة :

(أ) الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقا للقانون والمنظمات العالمية المخصصة لمكاتب إدارتها أو لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها .

(ب) المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات .

(ج) المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية بشرط أن يتم استخدامها في الأغراض المخصصة لها.

(د) كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن ٦٠٠٠ (ستة آلاف) جنيه على أن يخضع ما زاد للضريبة .

(هـ) الأحواش ومباني الجبانات .

(و) أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقا للقوانين المنظمة لها .

(ز) العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل فإذا لم يكن للضريبة مثيل في أي من الدول الأجنبية جاز للوزير بعد أخذ رأي وزير الخارجية إعفاء العقارات المملوكة لها من الضريبة .

(ح) العقارات المخصصة لمنفعة الأراضي الزراعية المحيطة بها .

(ط) الدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات اجتماعية دون استهداف الربح .

وإذا زالت عن أي عقار أسباب الإعفاء من الضريبة وجب على المكلف بأدائها تقديم إقرار للمأمورية الواقع في دائرتها العقار ، وذلك خلال ستين يوما من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتبارا من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال سبب الإعفاء عنه .

وتحدد اللائحة التنفيذية إجراءات تطبيق أحكام هذه المادة .

وتطبيقا لذلك ، قضت المحكمة الإدارية العليا بأنه لما كان المشرع قرر بموجب المادة ٢١ من قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ إعفاء بعض العقارات والأبنية من أداء الضريبة المذكورة ، وحدد – على سبيل الحصر –العقارات التي تتمتع بهذا الإعفاء ومن بينها العقارات المملوكة للدولة طبقًا لما نصت عليه الفقرة (أ) من تلك المادة ، بيد أن المشرع لم يحدد على وجه قاطع المقصود بمفهوم الدولة في هذا المجال أو بطبيعة ملكيتها للعقار ، وذلك حتى يتسنى القول بأن عقارًا ما يدخل في مفهوم العقارات المملوكة للدولة ويسري عليه الإعفاء من أداء الضريبة من عدمه ، ومن ثم فإنه لا مناص والحالة هذه من اللجوء إلى القواعد العامة لتحديد ضوابط إعمال هذا النص ، فالمادة (١) من القانون المذكور تنص على أن " تفرض ضريبة سنوية على العقارات المبنية أياً كانت مادة بنائها وأياً كان الغرض الذى تستخدم فيه دائمة أو غير دائمة مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء مشغولة بعوض أو بغير عوض " ومؤدى هذا النص أن الأصل العام هو خضوع كافة العقارات

المبنية للضريبة أياً كانت الجهة التي تمتلكها وأياً كان الغرض الذى تستخدم فيه ، والاستثناء هو الإعفاء من تلك الضريبة طبقًا للحالات وبالشروط المنصوص عليها في القانون ، ومعلوم أن الاستثناء يفسر تفسيرًا ضيقًا فلا يجوز التوسع فيه أو القياس عليه ، ومن جهة أخرى فإن المشرع عندما قرر هذا الإعفاء إنما استهدف به تحقيق غايات خاصة بالنظر إلى أن العقارات محل الإعفاء تستغل في أغراض ذات نفع عام أو أغراض إنسانية أو اجتماعية أو خيرية أو سياسية حسبما يتضح جلياً من الحالات التي عددها نص المادة ٢١ من القانون في فقراته المختلفة ، ولهذا اشترط المشرع صراحة للإعفاء في بعض هذه الحالات ألا يكون العقار منشأ بغرض الاستثمار ، مما يفيد أن العبرة في الإعفاء من الضريبة ليس بالجهة المالكة للعقار فحسب ولكن أيضًا بالغرض من استخدامه ، وبناء عليه – واستهداء بالمبادئ العامة في القانون الإدارى – يمكن القول بأن المقصود بالعقارات المملوكة للدولة في تطبيق حكم الفقرة (أ) من المادة ٢١ المشار إليها ، هي تلك المملوكة للأشخاص الاعتبارية العامة ملكية مباشرة وتستغل في تحقيق النفع العام[٧٦].

٧٦ – حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم ٣٩٤٦ لسنة ٤٣ ق .ع بتاريخ ٢٠٠٣/٣/١٥م

الخاتمة

نخلص مما سبق ، أن العدالة الضريبة هي أساس تقييم النظام الضريبي ، ورغم سهولة تقرير مبدأ العدالة الضريبية من الوجهة النظرية إلا أنه يعد من أكثر الموضوعات تعقيدًا حينما ينتقل إلى الواقع التطبيق .

و يقتضي تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين أن يتم توزيع عبء الضرائب على أساس قواعد تحقق لهم العدالة عن طريق تصاعد عبء الضريبة ، ومنح الممول بعض الإعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية ، ومراعاة المادة الخاضعة للضريبة ، باعتبار أن العدالة الضريبية ليست فكرة نظرية تقتصر على توزيع عبء الضرائب بين الممولين دون أن يكون لدينا قواعد تعمل على تحقيق العدالة الضريبية .

و العدالة الضريبية يمكن تعريفها من منظورين :

المنظور الأول : التنظيم الفني للضريبية : وهي أن تتلاءم الضريبة في ربطها وتحصيلها مع طبيعة الأوعية المفروضة عليها وظروف المكلفين بها .

المنظور الثاني : التنظيم القانوني للضريبة : وهي عدالة أسس توزيع الأعباء الضريبية، والإعفاءات والحوافز الضريبية ، بصورة تمنع من التهرب من دفعها أو الازدواج في تحصيلها .

والعدالة الضريبية قد تكون عدالة أفقية أي أن الممولين المتساويين يعاملون معاملة ضريبية متساوية ويتحملون أعباء متساوية ، وقد تكون عدالة رأسية ، أي أن الممولين ذوي المراكز الاقتصادية غير المتساوين يعاملون معاملة ضريبية غير متساوية .

ولكى تكون الضريبة عادلة يجب أن تكون عمومية في التطبيق ، وموحدة في الأثر الذى يترتب على فرضها .

ولكى تتحقق العدالة الضريبية في الواقع العملي فلابد من توافر ثلاث عناصر مجتمعه.

-تواجد تشريع ضريبي منظم ومحكم وواضح.

-توافر إدارة ضريبية على قدر كبير من الكفاية والدراية.

-ممول ضريبي ملتزم ويتمتع بقدر كبير من الوعى الضريبي .

ومن الأهمية بمكان وضع قواعد تحقق العدالة الضريبية بين الممولين، وتحقيق العدالة الضريبية يتم عن طريق تصاعد الضريبة وتشخيصها.

حيث لا تقاس القدرة على الدفع بدخل الممول وحده كمؤشر كافي للدلالة على قدرته على دفع الضرائب؛ لأن هناك ظروف اجتماعية واقتصادية محيطة بالممول تساهم في تحديد هذه المقدرة.

وجوهر العدالة الضريبية هي سياسة الإعفاءات الضريبية ، وهي تنازل الدولة عن جزء من مواردها المالية بناء على نص قانوني وفقا لاعتبارات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية والتي تتطابق مع أهداف المجتمع.