آثار الأخذ بالضريبة التصاعدية على العدالة الاجتماعية

الباحث/ أحمد السيد محمد عبد الوهاب الحصافى

تحت إشراف

أ.د. إسماعيل شلبى

أستاذ الاقتصاد والتشريعات الاقتصادية المتفرغ

كلية الحقوق-جامعة الزقازيق

(ISSN: 2537 - 0758)

آثار الأخذ بالضريبة التصاعدية على العدالة الاجتماعية

الباحث/ أحمد السيد محمد عبدالوهاب الحصافى

ملخص البحث باللغة العربية

علي الرغم من ذكر الحكومات المتعاقبة قبل ثورة يناير وبعدها لتوسيع القاعدة الضريبية، إلا أنها تعاملت بشكل سطحي ومبسط مع القاعدة الضريبية، فقد اهتمت الحكومات المختلفة بزيادة الإيرادات الضريبية، دون حاجة لتعديلات واسعة في النظام الضريبي، وهكذا ظلت القاعدة الضريبية كما هي وما حدث من تغيير اقتصر على زيادة معدلات الضرائب على القاعدة الضريبية الموجودة دون محاولة توسيعها لتصل إلى أفراد أو معاملات لا تساهم في النظام الضريبي. مما ترتب عليه اكتفاء الحكومات المتعاقبة بزيادة الأعباء على الممولين الملتزمين بأداء الضرائب بدلا من البحث عن سبل توسعة القاعدة الضريبية. لذا حظت القاعدة الضريبية وتوسعتها بأولوية ضمن السياسة الضريبية فى مصر.

المقدمة

موضوع البحث:

تعد الضريبة التصاعدية واحدة من أفضل المقاييس المعمول بها عالمياً لقياس مدى عدالة أي نظام ضريبي، وعلى الرغم من أن النظام الضريبي المصري يعرف التصاعدية، خاصة في ضرائب الدخل على التوظيف، إلا أن التصاعدية تشمل الدخول الدنيا والمتوسطة، ولا تمس الدخول المرتفعة التي يجب أن تدفع نسبة أعلى حسب قدرتها المالية، والجدير بالذكر أن رئيس الاتحاد المصري لجمعيات المستثمرين قد طالب الحكومة بعدة تعديلات ضريبية، من شأنها زيادة الإيرادات الضريبية للدولة من خلال تحميل الفئات الأعلى دخلا العبء الضريبي الأكبر، فقد طالب مثلاً برفع مستوى الضريبة الحالية بنسبة (١٠%) إضافية على من تزيد أرباحه السنوية عن ٥٠ مليون جنيه سواء كان شركة أو فردًا لتصبح نسبة الضريبة ٣٥% بدلا من ٢٥% وزيادة مستوى الضرائب بنحو ٥% على من يتراوح دخله بين ١٠ ملايين جنيه حتى ٥٠ مليوناً لتصبح الضريبة ٣٠% إنَّ ما طالب به رئيس الاتحاد المصري لجمعيات المستثمرين هو تحقيق تصاعدية حقيقية في النظام الضريبي، بحيث يتحمل أصحاب الدخول الأعلى النسبة الأكبر من العبء الضريبي، والجدير بالذكر أيضاً أن مثل هذه الزيادة في الضرائب على الدخول المرتفعة لا تتعارض حتى مع توصيات المؤسسات المالية الدولية، فتقرير البنك الدولي مثلًا، وهو المهتم بالاستثمار والنمو أكثر من أي شيء

آخر، أعطى مصر الإشارة لزيادة الضريبة الإجمالية على الشركات، فقد أظهر أن مصر تحصِّل ضرائب أقل من المتوسط العالمي.

إشكالية البحث:

لاتزال تصاعدية الضرائب في حاجة ماسة للتعديل، للتأكيد على إسهام النظام الضريبي في إعادة التوزيع العادل للثروات، بدلاً من تحميل الفقراء العبء الضريبي الأكبر. وعليه فالنظام الضريبي،-كجزء أساسي من المالية العامة في مصر- يشكو نقصًا فى الخبرات وضعف إمكاناته، وتفشى الفساد كحال باقي أجهزة الدولة، متخذاً من انعدام الشفافية ونقص المعلومات وسيلة للتلاعب بالمال العام، .لذا فمن شأن صانع القرار أن يحوّل المعضلات التي يواجهها النظام الضريبي إلى فرص، تتيح الاستخدام الأمثل لموارد الدولة، وتعيد بناء الثقة المفقودة بين المواطنين والدولة.[1]

ورغما عن ذكر الحكومات المتعاقبة قبل ثورة يناير وبعدها لتوسيع القاعدة الضريبية، إلا أنها تعاملت بشكل سطحي ومبسط مع القاعدة الضريبية، فقد اهتمت الحكومات المختلفة بزيادة الإيرادات الضريبية، دون حاجة لتعديلات واسعة في النظام الضريبي، وهكذا ظلت القاعدة الضريبية كما هي وما حدث من تغيير اقتصر على زيادة معدلات الضرائب على القاعدة الضريبية الموجودة دون محاولة توسيعها لتصل إلى أفراد أو معاملات لا تساهم في النظام الضريبي. مما ترتب عليه اكتفاء الحكومات المتعاقبة بزيادة الأعباء على الممولين الملتزمين بأداء الضرائب بدلا من البحث عن سبل توسعة القاعدة الضريبة. لذا حظت القاعدة الضريبية وتوسعتها بأولوية ضمن السياسة الضريبية فى مصر، وتتحدد إشكالية الدراسة في السؤال الرئيس التالي:

ما دور الضريبة التصاعدية فى تحقيق العدالة الاجتماعية وجذب الاستثمارات الأجنبية؟

ويتفرع عن السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية الآتية:

١- ما الصلة بين نظام الضريبة التصاعدية والنظم الاجتماعية السائدة في المجتمع المصري؟

٢- ما تأثير النظم الضريبية فى الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، مما ينعكس علي العدالة الاجتماعية؟

٣- ما المحددات والعوامل الخارجية التي تؤثر في نظام الضريبة التصاعدية؟

---

[1] عبد الفتاح الجبالي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، يونيه، ٢٠١٣، ص ٢٣.

(ISSN: 2537 - 0758)

٤- ما مدى كفاءة السياسة الضريبية التصاعدية في تشجيع الاستثمار الأجنبي ودعم الصادرات؟

٥- ما المعوقات التي تعوق الاستثمار الأجنبي المباشر في مصر؟

٦- ما أثر السياسة الضريبة التصاعدية في الاستثمار مع بيان أهداف الضريبة التصاعدية والمبادئ الواجب مراعاتها عند تقريرها؟

أهمية البحث:

لا مناص من أن الضريبة التصاعدية أصبحت إحدى أهم أدوات السياسة المالية للدولة لتحقيق العدالة الاجتماعية، وتشجيع الاستثمار الأجنبي خلال المراحل الاقتصادية التي تمر بها البلاد سيان فيها المتقدمة والنامية. ومن هنا ومن ذلك تتشكل أهمية الدراسة.

منهج البحث:

وطبقا لطبيعة البحث العلمي التي تحتم تحديد منهجه،[٢] ونظرا لطبيعة مشكلة البحث وهى مدي تحقيق العدالة الاجتماعية، و جذب الاستثمار الاجنبي، فإنها تستدعى معالجة الأفكار والمبادئ والنظريات والمذاهب والتطبيقات المقارنة؛ بغية لأحكام عامة تضبط جزئياتها؛ لذا سلكت المنهج الاستقرائي[٣] La methode Indictive وذلك باستخلاص النتائج الصالحة والقابلة للتطبيق؛ للانتفاع بتطبيقها في الواقع العملي.

وإزاء قصور كثير من الدراسات السابقة، وتركيزها على الفكر دون التطبيق، وعدم انتفاعها من واقع التطبيق عبر التاريخ للنظم المقارنة، فقد هداني المولى تعالى إلى معالجة ذلك، فأخذت على عاتقي سلوك منهج تكميلي، هو المنهج التاريخي La methode Historique، في بعض جوانب البحث، تمثل في الإفادة من الدراسات التاريخية والإحصائيات، ومشكلات وآثار التطبيقات للنظم المقارنة بصدد مشكلة البحث، بغية الوصول لتوصيات عملية للاستفادة من الضريبة التصاعدية في تحقيق العدالة، وجذب الاستثمار.

---

[٢] البحث العلمي: "هو العمل العقلي الدقيق الذي يؤدي إلى اكتشاف حقائق يقينية، وقواعد عامة وشاملة". والمنهج العلمي هو: "خطة منظمة لعدة عمليات ذهنية أو حسية بغية الوصول إلى كشف حقيقة أو البرهنة عليها". أ.د. أحمد عبد الكريم سلامة، الأصول المنهجية لإعداد البحوث، ص١٤ و٣٤، والمعجم العربي الأساسي ص١٢٣٤.

[٣] أحمد عبد الكريم سلامة، الأصول المنهجية لإعداد البحوث العلمية، ص٣٤-٣٩.

خطة البحث:

ابتغى المشرع تخفيف العبئ الضريبى عن كاهل أفراد المجتمع الضريبى،تحقيقًا لعدالة توزيع الدخول والعدالة الاجتماعية وتشجيعًا للاستثمار، ولتحقيق هذه الأهداف فقد ارتكز الأخذ بالضريبة الأخذ بالضريبة التصاعدية على ثلاثة محاور، نبحثها في المباحث الآتية:

المبحث الأول: رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية والشخصية

المطلب الأول: رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية.

المطلب الثاني: رفع حد الإعفاء الشخصي لأصحاب المرتبات والأجور

المبحث الثاني: إلغاء بعض أنواع الرسوم والضرائب

المطلب الأول: إلغاء الإعفاءات تحقيقًا للعدالة في توزيع الأعباء

المطلب الثاني: تخفيض الأسعار والشرائح الضريبية

المطلب الثالث: تنظيم الإعفاءات الضريبية لتحقيق أهدافها

المطلب الرابع: الضريبة التصاعدية وحصر المجتمع الضريبى والحد من ظاهرة التهرب الضريبى

المبحث الأول
رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية والشخصية

يتناول الباحث في المطالب الآتية، رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية في الضريبة التصاعدية، وكذلك رفع حد الإعفاء الشخصي.

المطلب الأول
رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية

أقر قانون الضريبة التصاعدية المنصوص عليها في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حدًا لإعفاء الأعباء العائلية من الدخل أو الربح قبل خضوعه للضريبة مع الاختلاف في مبلغ هذا الإعفاء طبقًا للحالة الاجتماعية للممول، فالممول العزب يتم إعفاء مبلغ٢٠٠٠(جنيه)، والممول المتزوج ولا يعول أو غير متزوج ويعول "يُعفى مبلغ وقدره (٢٥٠٠ جنيه)، والممول المتزوج ويعول يعفى له مبلغ (٣٠٠٠ جنيه)[٤]، كما أنه إذا استفاد الممول الزوج من هذا الإعفاء العائلي لا تستفيد منه الزوجة العاملة (تستفيد فقط بإعفاء كممول أعزب أى في حدود ٢٠٠٠ جنيه). وهذا تمشيًا مع مبدأ المقدرة على

[٤] محمد عمر حماد أبودوح "لإصلاح الضريبى بين إعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب"، دراسة قيمية للضريبة الموحدة على الدخل، ٢٠٠٨، ص ٤٨.

(ISSN: 2537 - 0758)

الدفع ومبدأ العدالة الضريبية، إذ أن المتطلبات الضرورية للحياة أى المستوى الأدنى للمعيشة للفرد المتزوج أو المتزوج ويعول أكبر من الفرد العزب، إلا أنه طبقًا لقانون الدخل (رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م) قرر شريحة موحدة معفاة من الخضوع للضريبة بقيمة ٥٠٠٠ جنيه سنويًا لكافة أفراد المجتمع الضريبى للأشخاص الطبيعيين فقط دون الأشخاص الاعتبارية) مع المساواة بين الرجل والمرأة العاملة، أى أنه تم الاستغناء عن مفهوم الأعباء العائلية فى القانون السابق، وتم توحيد هذه المبالغ وزيادته إلى ٥٠٠٠ جنيه للفرد الواحد– بغضالنظر عن الحالة الاجتماعية أو ما إذا كان الممول رجلًا أو امرأة[٥].

فقد رأى المشرع أن فى هذا العديد من المزايا، ومنها:

- ضمان حصول الأسرة مجتمعة على المزيد من الدخول، إذ إنه بمقتضى حصول الزوجة العاملة على نفس الإعفاء الممنوح للزوج، سوف يتوفر لهما معًا دخل أعلى لا يخضع للضريبة يصل إلى ١٠ آلاف جنيه.
- إن مفهوم الإعالة فى المجتمع المصرى يختلف كثيرًا عن غيره فى المجتمعات الأخرى، إذ إنه وبمقتضى أنماط القيم السائدة فى المجتمع المصرى فأى فرد عزب يحصل على دخل يتولى إعالة عائلته (والده أو والدته أو إخوته وغيرهم) مثلما يعول المتزوج أسرته، وبالتالى فالإعالة لا تقتصر فقط على حالة الزواج بل تتعداه لتشمل الأنماط المختلفة من الإعالة التي يتسم بها المجتمع المصري.
- أثبتت الدراسات العلمية أن نسبة المرأة المعيلة فى المجتمع المصرى تصل إلى ٢٢% من الأسر، وبالتالى يصعب معاملتها على أنها عزب كما هو الوضع فى القانون الحالى.
- إزالة التعقيدات الحالية الناجمة عن محاولات تحديد الأعباء العائلية، وحدود الإعفاء نتيجة للتغيرات التى تطرأ بصورة مستمرة على الحالة الاجتماعية للممول وذلك دون مردود اقتصادى وحقيقي للمجتمع.

ويرى الباحث أن إلغاء حد الأعباء العائلية وتقرير حد يطلق عليه مسمى الأعباء الضريبية وجعله متساوٍ للرجل والمرأة وللعزب وللمتزوج أو المتزوج ويعول بأنه لم يراعى مبادىء العدالة الضريبية للأسباب الآتية:[٦]

---

[٥] على لطفى "أصول المالية العامة" مكتبة عين شمس ٢٠٠٣–٢٠٠٤ص ٩٥ وما بعدها.

[٦] محمد عمر حماد أبودوح "لإصلاح الضريبى بين إعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب"، دراسة قيمية للضريبة الموحدة على الدخل، ٢٠٠٨، ص ٤٨.

- أنه مما لاشك فيه أن مقدرة الأفراد على دفع الضرائب تتأثر بالأعباء العائلية التى تقع على كاهل كل منهم، فمن يعول أربعة أشخاص– مثلًا – لا يستطيع أن يتحمل من الضرائب ما يمكن أن يتحمله شخص عزب يحصل على نفس الدخل، لذلك فإن العدالة الضريبية تقتضى إعفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة.
- كما أن السبب في أن مفهوم الإعالة في الشعب المصري يختلف عن غيره فى الشعوب الأخرى فالأعزب فيه– أيضًا– يعول أسرته مثلما يعول المتزوج أسرته، وهذا مردود عليه فالصفة الغالبة في الواقع الاجتماعى أن الأب العامل هو الذي يستمر فى إعالة أولاده قبل أن يستقل كل فرد بذاته، و هذا لا يمنع من وجود ممولين أعزاب يعولون أسرهم لظروف خاصة، لكن هؤلاء يمكن مراعاة حالاتهم الاجتماعية عن طريق معاملتهم مثل من يعول أو عن طريق ضمانات اجتماعية أخرى مثل المعاشات التي تصرف لذويهم يمكن إعفاءها من الضرائب.
- كما أن تقرير حد إعفاء ثابت لكل ممول بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه يستفيد منه الممول رجلًا كان أو امرأة بدلًا من إعفاء الأعباء العائلية، بهدف إعطاء أكبر قدر من الدخل المتاح للأسرة، يرى بعض الاقتصاديين أن هذه المساواة فى حد الإعفاء المقرر للزوج والزوجة العاملة لا يتمشى مع مبادئ الشريعة الإسلامية، وهو مسئولية الرجل على الإنفاق وإعالة الأسرة من زوجة وأولاد، وبالتالي ضرورة أن يتاح إعفاء أكبر للزوج لمواجهة هذه الأعباء العائلية،كما أنه ليست جميع الزوجات في المجتمع المصري عاملات، فأكثرهن ربات بيوت وبالتالي فعبء الإنفاق يقع على الزوج، ومن ثم فإنه يحتاج إلى إعفاء أكبر، في حين أن الزوج العامل وزوجته العاملة طبقًا لقانون الدخل (رقم٩١لسنة٢٠٠٥) يستفيدان من الإعفاء بما يسمح لهما بدخل أكبر، ولذلك فإن العدالة الضريبية تقتضى إعفاء جزء أكبر من المادة الخاضعة للضريبة وذلك بالنسبة للممولين الذين يكونون مثقلين بالأعباء، العائلية كما أنه من الضرورى إعادة النظر فى تحديد إعفاء الأعباء العائلية تبعًا لتغيرات الأرقام القياسية لنفقات المعيشة.فرغم أن رفع حد الإعفاء الضريبى للأعباء الضريبية (بدلا من الأعباء العائلية) يفيد الأشخاص الطبيعيين من ذوى الدخول البسيطة والمنخفضة ولاسيما أصحاب المرتبات والأجور[٧].

[٧] على لطفى "ندوة حول تقييم مشروع قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥" الجمعية المصرية للاقتصاد والاحصاء والتشريع، ٢٠٠٥.

(ISSN: 2537 - 0758)

إلا أن الاتجاه الذى ذهب إليه المشرع فى هذا الشأن منتقدًا" للأسباب الآتية:

- لم يستند إلى أساس علمى فى تحديد مبلغ الإعفاء للأعباء الضريبية
- كان من الأحرى أن يتم تخصيص نسبة مئوية من دخل الشخص الطبيعى مقابل تلك الأعباء ويحقق عديد من المزايا لعل من أهمها: مراعاة الاختلاف فيما بين الأعباء العائلية للعزب والمتزوج ولا يعول والمتزوج ويعول مراعاة وجود اختلاف فى مستوى معيشة الشخص الطبيعى حسب ثقافته ومهنته ودرجته الوظيفية والمهنية ومستواه الإجتماعى.

المطلب الثاني
رفع حد الإعفاء الشخصي لأصحاب المرتبات والأجور

كما أنه في سعى المشرع في قانون الدخل رقم٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتخفيف الأعباء الضريبية على الممولين وزيادة الدخول النقدية المتاحة لهم، تقرر زيادة حد الإعفاء الشخصي لأصحاب المرتبات والأجور إلى مبلغ ٤٠٠٠ جنيه سنويًا[٨]، حيث كان هذا الحد ٢٠٠٠ جنيه سنويًا فى ظل قانون الدخل السابق (القانون رقم١٥٧لسنة١٩٨١م المعدل بالقانون رقم١٨٧لسنة١٩٩٣م)[٩].

ولكن يرد على هذا أن الدراسة المقارنة للتشريعات الضريبية تدل على أن المشرع فى جميع الدول يراعى عند فرض الضريبة إعفاء جزء من دخل كل فرد يسمح له بالحصول على ما يلزمه من الحاجات الأساسية لضمان تحقيق ذلك الحد الأدنى من المعيشة أى حد الكفاف، حيث إن هذا الإعفاء يستند إلى مبدأ المقدرة على الدفع فلا يجوز إلزام أى فرد بالإسهام فى أعباء النفقات العامة قبل أن يحقق لنفسه ولأسرته مقومات الحياة الأساسية من سلع وخدمات.

ويعلل علماء الاقتصاد وفقهاء المالية العامة هذا الإعفاء بما يلى:[١٠]

- إذا لم يقرر المشرع إعفاء الحد الأدنى للمعيشة ستضطر الدولة إلى مساعدة أصحاب الدخول الضعيفة بتقرير إعانات لهم، وكأنها بذلك ترد لهم ما سبق أن أخذته منهم.

---

[٨] مادة (١٣) بند ١ من القانون رقم ٩١لسنة ٢٠٠٥

[٩] المادة (٥٥) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١

[١٠] على لطفى "أصول المالية العامة" مكتبة عين شمس، كلية التجارة، ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ص ٩٥ وما بعدها.

- إن أصحاب الدخول الصغيرة يخضعون للضرائب غير المباشرة التى تكون مفروضة على بعض السلع الضرورية، لذلك فإن العدالة الضريبية تقضى بإعفاء هؤلاء من الضرائب المباشرة والاكتفاء بما يدفعونه من ضرائب غير مباشرة.
- يستدعى تحصيل الضريبة المفروضة على الدخول الصغيرة نفقات عالية تستنفذ جزءًا كبيرًا
- من حصيلتها، وفى بعض الأحيان تلتهم الحصيلة بأكملها، وفى ذلك إسراف لا يتفق وقواعد الضرائب التي من بينها قاعدة الاقتصاد.

وإن كان تحديد الحد الأدنى للمعيشة تكتنفه بعض الصعوبات، لأن هذا الحد يتفاوت بين الأفراد رغم حصولهم على نفس الدخل، وذلك لاختلاف طرق معيشتهم. لكن بالرغم من ذلك تحدد كل دولة الحد الأدنى للمعيشة مستعينة ببعض الاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية، ومن أهم ما يجب أن يراعيه المشرع هو عدم استمرارية جمود الإعفاء، أى وقوفه عند حد معين بصفة مستمرة، وذلك لأن نفقات المعيشة ليست ثابتة، بل تتغير لتغير مستويات أسعار سلع الاستهلاك الأساسية؛ لذلك يجب على المشرع إعادة النظر فى إعفاء الحد الأدنى للمعيشة مستعينًا فى تحديده بالرقم القياسى لنفقة المعيشة، وتطبيقًا لذلك يجب أن يزداد حد الإعفاء عندما ينخفض الرقم القياسى لنفقة المعيشة، إلا أن المشرع فى قانون الدخل رقم ٩١ لسنة٢٠٠٥ قد أقر فقط إعفاءً شخصيًا فى حدود ٤٠٠٠ جنيه، **لذلك يعاب عليه الآتى:**[١١]

- أنه تم تقريره لأصحاب المرتبات والدخول فقط دون غيرهم من أفراد المجتمع الضريبى.
- يعد هذا الحد من الإعفاء قليل جدا، حيث إنه لا يتناسب مع مستويات الأسعار المرتفعة
- كما أنه حد ثابت وجامد لم يقرر القانون صلاحية للوزير المختص بتعديله طبقًا لمستويات المعيشة ومستوى الأسعار الذى يرتفع باستمرار طبقًا لمستويات التضخم، أو نتيجة لانخفاض قيمة الجنيه المصرى مقابل العملات الأخرى.

لذلك نرى ضرورة أن يكون هناك حد إعفاء يتناسب مع المستوى الأدنى للمعيشة تحدده الدراسات مستعينة فى تحديده بالرقم القياسى لنفقة المعيشة، مع تغير هذا الحد طبقًا لتغير مستويات أسعار السلع الضرورية، على أن يتم تقرير هذا الإعفاء لجميع

[١١] على لطفى "أصول المالية العامة" مكتبة عين شمس ٢٠٠٣-٢٠٠٤

(ISSN: 2537 - 0758)

أفراد المجتمع، سواء أصحاب الدخول والمرتبات، أو غيرهم من أصحاب الشركات والمهن الحرة، وكل أفراد المجتمع الضريبى.

المبحث الثاني
إلغاء بعض أنواع الرسوم والضرائب

قام المشرع بإلغاء البند (١) من المادة (١) من القانون ق١٤٧س٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة بهدف تقليل العبء الضريبي والتكاليف على الشركات تشجيعًا للاستثمار، كما تم إلغاء الضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة وخروجها من وعاء الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين كما كان فى قانون الدخل السابق رقم ١٨٧ لسنة١٩٩٣م المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م[١٢].

وتنفرد إيرادات رءوس الأموال المنقولة بأحكام خاصة نوجزها فيما يلى:[١٣]

- تفرض الضريبة بالنسبة لها على الإيراد الاجمالى وليس الإيراد الصافي (مادة٧).
- تسرى الضريبة على كل عملية مفردة، حيث تصيب كل مبلغ يوضع تحت تصرف المستفيد.
- تحجز الضريبة المستحقة عليها من المنبع.
- تخضع التوزيعات للضريبة سواء أكانت دورية أوعرضية.
- سعر الضريبة بالنسبة لهذه الإيرادات نسبيًا وهو بواقع ٣٢% من اجمالى الإيراد.
- الواقعة المنشئة للضريبة وضع المبلغ الذى تستحق عليه الضريبة تحت تصرف المستفيد بأى صورة كانت سواء نقدًا أوعينًا.

ويرى الباحث أن هذا الإلغاء للضريبة فيه ضياع للهدف المالى وضياع للعدالة الضريبية:[١٤]

- **فمن حيث تحقيق الهدف** الجبائى فإن إلغاء هذا النوع من الضريبة فيه ضياع حصيلة كبيرة للخزانة العامة للدولة كان يتم الحصول عليها من أصحاب الدخول المرتفعة مثل: أعضاء مجالس الإدارات (بدلات الحضور والتمثيل)، وما يحصل عليه الأشخاص الاعتباريون من عوائد السندات وصكوك التمويل... إلخ) وسهولة تحصيل هذه الضريبة لصعوبة تهرب الممول منها[١٥].

---

[١٢] المادة (٥) قانون الدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

[١٣] سعيد عبد العزيز عثمان "النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن" مرجع سابق، الفصل الثاني من الباب الخامس

[١٤] محمد عمر حماد أبودوح "الإصلاح الضريبى بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب" مرجع سابق ص ٦٩.

[١٥] نفس المرجع ص ٣٨-٤٠

- **وفيما يتعلق بالعدالة الضريبية** فإذا كان فرض هذه الضريبة فى التشريعات السابقة قد مثل مظهرًا من مظاهر الإخلال بالعدالة الضريبية لما تضمنه فرضها من عدم السماح بخصم الأعباء العائلية حتى لو كانت تلك الإيرادات تمثل المصدر الوحيد لدخل الممول، علاوة على الارتفاع الشديد لسعر الضريبة والذى تضمن حصول الحكومة على ثلث إجمالى الإيراد، فإن إلغاء الضريبة يتضمن إخلالًا بالعدالة الضريبية فى ظل استمرار المعاملة الضريبية للدخول الأخرى خاصة تلك التى تمثل نتاجًا لعنصر العمل والتى أخضعها المشرع للضريبة، فإذا كان المشرع وفى نطاق تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع قد وجد مبررا لا نعلمه ووفقًا لما تضمنته المادة رقم (٩) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٥م يخضع به– من الناحية النظرية– عمال اليومية والأُجَراء بالقطاع الزراعي وحرَّاس العقارات والسعاة والشغالات وكافة أفراد الشعب التى قد تحقق دخلًا ناتجًا من عنصر العمل وبغض النظر فى ظل ما نعانيه من مشكلة بطالة، عن تقلب الدخل من حيث تحققه أصلًا ومن حيث مستواه، فما مبرره لإعفاء ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من عوائد السندات وصكوك التمويل والعوائد عن الودائع وشهادات الاستثمار.....إلخ في ظل الاستقرار النسبي للدخول الناتجة عن عنصر رأس المال المنقول والتي عادة ما تتحقق لأصحاب الدخول المرتفعة أو المتوسطة على أقل تقدير[١٦].

المطلب الأول
إلغاء الإعفاءات تحقيقاً للعدالة في توزيع الأعباء

وبمقارنة نصوص قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م والمتعلقة بالضريبة على المرتبات وما فى حكمها وبين بنود قانون الدخل السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م المعدل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م، يتضح أنه تم إلغاء النسبة المقررة فى قانون الدخل السابق وهى١٠% من إجمالى الإيراد الخاضع للضريبة كمصروفات مقابل الحصول على الإيراد بالنسبة لأصحاب المرتبات والأجور [١٧].

وإلغاء الإعفاءات التى كانت ممنوحة للدخول من الحوافز والبدلات التى كانت منصوص عليها فى قانون الدخل السابق لأصحاب المرتبات والدخول، حيث كان ينص على إعفاء بدل طبيعة العمل بحد أقصى٤٨٠ جنيه، وبدل التمثيل بحد أقصى٢٥٠٠ج،

[١٦] المادة (٥١) البند ١ من القانون رقم ١٨٧لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١
[١٧] المادة (٥١) البند ٢ من القانون رقم ١٨٧لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١

(ISSN: 2537 - 0758)

وبشرط ألا يزيد عن المرتب أو المكافأة أوالأجر الأصلى، وأيضًا حوافز الإنتاج بحد أقصى٣٠٠٠ ج سنويًا، وبشرط ألا يزيد على المرتب الأساسى[١٨].

والهدف من إلغاء هذه الحوافز فى قانون الدخل رقم ٩١لسنة ٢٠٠٥م – طبقًا لوجهة نظر المشرع– إن هذا القانون بنى على فكرة أساسية مفادها المعاملة الضريبية الموحدة لمصدر الدخل الواحد، وذلك تأكيدًا لمبدأ العدالة الضريبية، لذلك تم إلغاء الإعفاءات المقررة للحوافز والبدلات ذلك ضمانًا لمزيد من العدالة، إذ أنه لا يجوز بأية حال من الأحوال معاملة شخصين يقومان بنفس العمل ويحصلان على نفس الدخل معاملة ضريبية مختلفة لمجرد أن الأول يحصل على دخله تحت مسمى الأجر، بينما الآخر يحصل على الدخل نفسه تحت مسميات أخرى، كما اِستُعِيض عن هذه المسألة برفع الشريحة المعفاة إلى٥٠٠٠ج، أيضًا زيادة الإعفاء الشخصى إلى٤٠٠٠ج، فضلًا عن خفض سعر الضريبة من٢٠% و٣٢% على المرتبات و الأجور إلى١٠% و١٥% و٢٠%.

ويرى الباحث أن المشرع بذلك يكون قد ألغى ميزة استمر الممول (صاحب المرتبات والدخول) يتمتع بها وهى إعفاء ١٠% كمصروفات مقابل الحصول على الإيراد، فمن المعلوم أن كل دخل يحصل عليه الفرد لابد أن يقابله انفاق، أو تكاليف فى سبيل الحصول على هذا الدخل[١٩].

كما تم إلغاء الحوافز والبدلات التى كانت تعفى من الخضوع للضريبة فى قانون الدخل السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م، وهذا يؤدى إلى ضياع ما تم اكتسابه من ميزات فى قانون الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م من زيادة فى حد الإعفاء، وتخفيض الشرائح، مما يؤدى إلى تحمل الممول أعباء ضريبية أكبر، ومن المعلوم أنه يجب عند دراسة أو إصدار قانون جديد أوتعديله يجب أن يحافظ على المكتسبات فى القانون السابق.

المطلب الثاني
تخفيض الأسعار والشرائح الضريبية

يتناول الباحث فيما يلي مقارنة للأسعار والشرائح الضريبية في ظل المادة (٩٠) من القانون السابق للدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١م

---

[١٨] المادة (٥١) الفقرة ٣ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١

[١٩] محمد عمر حماد أبودوح "لإصلاح الضريبى بين إعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب" مرجع سابق

والمادة (٨) من قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (بعد خصم الإعفاء المقرر للأعباء الضريبية).

قانون الدخل السابق رقم١٥٧لسنة٨١ المعدل بالقانون١٨٧ لسنة ٩٣	قانون الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
١-الإيرادات من الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية والثروة العقارية. الشريحة الأولى:- حتى٢٥٠٠ ج ٢٠% الشريحة الثانية:- أكثر من٢٥٠٠ حتى ٧٠٠٠ ج ٢٧% الشريحة الثالثة:- أكثر من ٧٠٠٠ ج حتى ١٦٠٠٠ج ٣٥% الشريحة الرابعة:- أكثر من ١٦٠٠٠ ج ٤٠% ٢-الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها. حتى ٥٠٠٠٠ ج ٢٠% ما زاد عن ٥٠٠٠٠ ج ٣٢% ٣-الإيرادات من رءوس الأموال المنقولة. ٣٢%	١-دخل الأشخاص الطبيعيين من كافة المصادر. الشريحة الأولى:- أكثر من ٥٠٠٠ ج حتى ٢٠٠٠٠ ج ١٠% الشريحة الثانية:- أكثر من ٢٠٠٠٠ ج حتى ٤٠٠٠٠ ج ١٥% الشريحة الثالثة:- أكثر من ٤٠٠٠٠ ج ٢٠% ٢-الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها. تطبق نفس الشرائح والأسعار سابقة الذكر ٣-الإيرادات من رءوس الأموال المنقولة. ألغيت فى القانون الجديد

أ- أسعار وشرائح الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين

يوضح الجدول السابق دراسة مقارنة للأسعار والشرائح الضريبية فى ظل المادة (٩٠) من القانون السابق للدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١م والمادة (٨) من قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (بعد خصم الإعفاء المقرر للأعباء الضريبية).

ب- السعر الضريبى على أرباح شركات الأموال (الأشخاص الاعتباريين)

يوضح الجدول التالى أسعار الضريبة على أرباح شركات الأموال فى ظل قانون الدخل رقم٩١لسنة ٢٠٠٥م (مادة ٤٨،٤٩) وقانون الدخل السابق قانون١٥٧لسنة ٨١ م المعدل بالقانون١٨٧لسنة ٩٣م (المادة١١٢)[٢٠].

[٢٠] سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص ٨٧

(ISSN: 2537 - 0758)

بيـــان	قانون الدخل السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١	قانون الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٠٥
أرباح شركات الأموال	%٤٠	%٢٠
أرباح الشركات الصناعية وأرباح عمليات التصدير	%٣٢	%٢٠
أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجه	%٤٠.٥٥	%٤٠.٥٥

مما لا شك فيه أن أسعار الضريبة فى ظل قانون الدخل السابق كانت مرتفعة جدًا، وكثيرًا ما نادى رجال الأعمال والمستثمرون وعلماء الاقتصاد والمالية العامة بضرورة تخفيض هذه الأسعار لما لها من تأثيرات سلبية فى الاستثمار فى ظل هذه الأسعار المرتفعة، كما أنها كانت تعد من العوامل الرئيسة في زيادة نسبة التهرب الضريبي، لذلك جاء قانون الدخل الجديد بتخفيض كبير فى سعر الضريبة يصل إلى ٥٠%، وذلك بهدف القضاء على المشكلات التى نتجت عن تطبيق القانون السابق وتشجيعًا "للاستثمار والإنتاج، ومحاولة "للقضاء على البطالة، وزيادة معدلات النمو الاقتصادى[٢١].

ورغم أهمية موضوع تعديل الأسعار والشرائح الضريبية وأثره فى الفجوة الضريبية والالتزام الضريبي، إلا أن اتجاه قانون الدخل (رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م) فى هذا الشأن منتقد لعدة أسباب، **لعل من أبرزها:**

١- تخفيض سعر الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية التى كانت تتدرج لتصل إلى حوالي ٤٢% إلى ٢٠% كسعر موحد بصرف النظر عن طبيعة النشاط بهدف جعل الضريبة حيادية المفعول.

ويرى الباحث فى هذا الشأن: أن الدول التي طبقت حيادية الضريبة، هى من الدول المتقدمة في جميع الأنشطة بما فيها النشاط الصناعي والتصديري، بما لا يستدعى تمييز نشاط عن نشاط وخاصة التصدير، كما أن هذا التمييز وباعتباره إحدى صور الدعم غير المباشر لا يسمح به في اتفاقية الجات إلا في الدول النامية- ومنها مصر فى إطار المعاملات التفضيلية للدول النامية باعتباره دعمًا سعريًا، وليس كميًا تحقيقًا لمبدأ الشفافية مما يتيح المجال لاستخدام سعر الضريبة لدعم هذه الأنشطة الصناعية والتصديرية التى مازالت فى حاجة إلى الدعم والنمو لمواجهة المنافسات الشرسة، إلى

[٢١] على لطفى "أصول المالية العامة" مكتبة عين شمس، كلية التجارة، ٢٠٠٣، ٢٠٠٤، ، ص ١٢٩.

جانب أن تشجيع الصادرات يسهم فى زيادة حصيلة النقد الأجنبى مما يدعم قيمة الجنيه المصري بعد قرار تحرير سعر الصرف الذى أدى بدوره إلى دعم غير مباشر للصادرات من حيث خفض تكلفة الإنتاج المصدر مع زيادة قيمة الحصيلة بعد تطبيق سعر الصرف الجديد، لذلك يقتضى الإصلاح الضريبي الفعال إعفاء أرباح التصدير كلية بإخضاعها لسعر ضريبة صفر، أسوة بضريبة المبيعات التى تخضع التصدير لسعر ضريبة صفر مع إمكانية رد الضريبة على المدخلات الداخلة فى السلع المصنعة أو الخدمات المصدرة للخارج، بما يعكس التناسق وليس التناقض بين التشريعين الضريبيين سواء الضريبة على الدخل أو الضريبة على المبيعات[٢٢].

كما أن فرض نسبة مئوية حيادية واحدة ٢٠% دون أن تفرق بين مشروع صغير ومشروع كبير، أو بين نشاط أكثرة ضرورة للمجتمع عن نشاط أقل ضرورة، أو بين مشروعات عالية المخاطر عن نشاط قليل المخاطرة، مما يؤدى إلى عدم تشجيع المشروعات الصغيرة، ويؤثر فى توفيرالسلع الضرورية للمجتمع، وارتفاع أسعارها، أو تجنب الاستثمار فى المشروعات الهامة للمجتمع، أو المشروعات عالية المخاطر، وبالتالى فإنه من المتوقع أن يؤدى هذا إلى مزيد من توجيه رءوس الأموال فى غير صالح القطاعات والمشروعات الإنتاجية بما يتناقض وتحقيق أهداف المجتمع [٢٣].

وكان يفضل أن يتدرج سعر الضريبة من صفر حتى يصل إلى٢٠%، وذلك حسب إذا ما كان المشروع من المشروعات الصغيرة أم لا، وحسب أهمية السلع المنتجة للمجتمع أو درجة مخاطرها، وذلك حتى يتم التشجيع على زيادة الاستثمار فى هذه الأنشطة، وتشجيع المشروعات الصغيرة إذ تعد مشروعات وليدة فى السوق ويجب تشجيعها على الاستمرار والنمو والقدرة على المنافسة للمشروعات الكبيرة ومنافسة المنتجات المستوردة من الخارج[٢٤].

كما يرى بعض الاقتصادين أن من عيوب هذا السعر الموحد المساواة في تحديد أسعار الضريبة على أرباح شركات الأشخاص وشركات الأموال وذلك للمساواة بينهم فى

---

[٢٢] عبد المطلب عبد الحميد عبد المطلب "مدى فعالية الحوافز الضريبية فى جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر"المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد السادس، العدد الثاني، ديسمبر ١٩٨٨، القاهرة، ص ١٢:١٨.

[٢٣] محمد عمر حماد أبو دوح "الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب، دراسة قيمية للضريبة الموحدة على الدخل" مرجع سبق ذكره، ٢٠٠٨، ص ٧٠ وما بعدها.

[٢٤] عبد المطلب عبد الحميد عبد المطلب، مرجع سابق، ص ١٣ – ١٥

(ISSN: 2537 - 0758)

نفس المعاملة الضريبية وتطبيق نفس السعر الضريبي، على الرغم من أن شركات الأموال من الشركات الكبيرة والتي يناط بها تحقيق أهداف التنمية الإقتصادية، وما في تلك المساواة من عدم تحقيق للعدالة الضريبية للممول فى شركات الأشخاص.

كما يرى الباحث ضآلة حجم الشرائح الضريبية فى ظل الضريبة الموحدة وعدم ملاءمة الأسعار الضريبية لتشجيع الاستثمار وجذبه والتحفيز الضريبي، وذلك بالرغم من نسبة التخفيض الكبيرة فى أسعار الضريبة، ولكنها تحتاج إلى تخفيض أكبر من ذلك وشرائح ضريبية أكبر لأسباب عدة، منها:

تنص المادة (١٨) من قانون الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبة وإجراءات الضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة قرار من الوزير بما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ١٤ لسنة ٢٠٠٤ وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها كما ينص البند (٦) من المادة (٣١) على إعفاء الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل، وذلك لمدة خمس سنوات إبتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، ولا يسرى هذا الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه

أ- إلغاء الحوافز الضريبية السابقة بإلغاء الإعفاءات التى كانت مقررة بقوانين الاستثمار، لذلك كان يجب لتشجيع الاستثمار فى هذه المشروعات تطبيق شرائح وأسعار ضريبية صغيرة ومعتدلة تشجع على الاستثمار فى هذه المشروعات.

ب- تطبق بعض الدول النامية المماثلة والتى تسعى نحو النمو أوالتى فى نفس المنطقة لشرائح وأسعار ضريبة أقل من هذا تشجيعًا على الاستثمار، وقد أثبتت نجاحها(مثل الجزائر سعر ١٠%).

ج- تحمل المشروع لأنواع كثيرة من الضرائب غير ضرائب الدخل والتى ترهق المشروع ماديًا وإداريًا، وتؤدى إلى ارتفاع تكاليف الإنتاج (وإن كان يسمح بخصمها من وعاء الضريبة) مما تعد من معوقات الاستثمار، لذلك يجب للتغلب على هذه المعوقات تطبيق سعر ضريبى منخفض لتشجيع الاستثمار.

د- عدم وجود أساس علمي وموضوعي لتحديد الشرائح الضريبية أو أسعار الضريبة.

هـ- الإبقاء على تحديد ترحيل الخسائر فى حدود فترة زمنية.

لعل من أوجه الانتقادات التى كانت توجه لقانون الدخل السابق، والتي كانت من أسباب عدم التشجيع على الاستثمار وعدم مراعاة ظروف الممولين مما لا يمكنهم من استمرارهم في مزاولة نشاطهم هو ربط ترحيل الخسائرأو خصمها في حدود فترة

زمنية(خمس سنوات)، والقانون الجديد للدخل يسير على نفس الخطى، حيث نص القانون على أنه "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة، نقل سنويًا إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى"

ويرى الباحث أنه طبقًا للفلسفة الجديدة للمشرع التي اتبعها فى إصدار هذا القانون لتشجيع الاستثمار، ولدعم الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب حيث قام المشرع فى سبيل ذلك بالآتى:[٢٥]

- وضع نظم للتصالح مع الممولين المربوط عليهم ضرائب أمام لجان الطعن والمحاكم.
- عدم مساءلة من يتقدم بالتسجيل إلى المصلحة عن أعماله السابقة.
- تخفيض أسعار الضرائب والشرائح الضريبية.
- عدم اللجوء إلى التقدير الجزافى إلا فى حالة وجود ثوابت جوهرية.
- الاعتداد بالإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول.

كل هذه التسهيلات من أجل دعم الثقة بين الممول والمصلحة وتشجيعًا للاستثمار. لذلك كان يفضل الاعتراف بخسائر المستثمر والسماح له بخصمها عبر السنوات التالية دون التقييد بفترة زمنية، أو خصمها من أوعية أخرى للممول (مثل وعاء الأجور والمرتبات، أو المهن الحرة) بما يعكس تطبيقًا لمفهوم الضريبة الموحدة وتحقيقًا للعدالة الضريبية، والبعض يرى ترحيلها إلى١٠سنوات نظرًا" للمنافسة الشديدة مع الشركات الأجنبية[٢٦].

المطلب الثالث
تنظيم الإعفاءات الضريبية لتحقيق أهدافها

اعتمد المشرع عند إعداد وإصدار قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م على الواقع العملي والتطبيقي في دراسة أثر الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الدخل السابق والقوانين الأخرى المنظمة للإعفاءات الضريبية حيث افترض أن بعض الإعفاءات الضريبية لا تحقق أهدافها وقد بني هذا الافتراض على أساس ما أثبته التطبيق العملي لهذه الإعفاءات، وبسبب التجاء أصحاب المشروعات إلى تغيير الاسم التجاري

---

[٢٥] محمد عمر حماد أبودوح، مرجع سابق، ص ٧٤-٧٨.

[٢٦] منصور البدوى، د. أحمدعثمان "المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين" مرجع سبق ذكره، ص ٢٢٥وما بعدها.

(ISSN: 2537 - 0758)

للمشروع، مما قد أوضح أن التمييز فى نطاق الإجازة الضريبية قد أصبح مجرد تمييز اسمى، حيث يستطيع أصحاب المشروعات أن يجعلوا الإجازة من الضرائب ممتدة مدى الحياة بما يتضمنه ذلك من خروج المشروعات من نطاق تأثير الضرائب، وبما يجعل هذا الحافز سببًا فى إهدار موارد الدولة، وعلى هذا الأساس ألغى المشرع عددًا من الإعفاءات، أهمها:[٢٧]

أ- الإعفاءات الواردة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧[٢٨] الذي كان يهدف إلى تشجيع الاستثمار، وإعمار المدن الجديدة والنائية، والقضاء على البطالة، ذلك عن طريق منح حوافز ضريبية متمثلة فى إعفاءات ضريبية قد تصل إلى ٢٠ عامًا.

إلا أن الواقع التطبيقي والعملي قد أثبت فشل الإعفاءات الضريبية كوسيلة لجذب المستثمرين[٢٩]، فكثير من المستثمرين أساءوا استخدام هذه الحوافز الضريبية، فمنهم من يعمد إلى تصفية المشروع بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي والانتقال إلى مزاولة نشاط آخر، أو نفس النشاط تحت اسم جديد للحصول على إعفاء ضريبى جديد، بالإضافة إلى أن الإعفاء من الضرائب على الدخل لمدة محدودة لا يعد حافزًا قويا لجذب المستثمرين، خاصة أن هذا الإعفاء يتعلق بأرباح ستكون منخفضة وقليلة فى السنوات الأولى لتشغيل المشروع، وذلك لأن التكاليف الأولية للمشروع ومصاريف التأسيس قد تستنفذ معظم الأرباح، لذلك فقد نص قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م على أنه "تلغى المواد أرقام ١٦ و١٧ و١٨ و١٩ و٢١ و٢٢ و٢٣ مكرر و٢٤ و٢٥ و٢٦ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧م.....)[٣٠].

إلا أنه لا يجب أن نقلل من أهمية الإعفاءات الضريبية فى تشجيع الاستثمار، وخاصة فى بعض القطاعات والانشطة طالما أن مدة الإعفاء مناسبة، وأحكام وتنظيم هذه الإعفاءات والقوانين المنظمة لها، لذلك قام المشرع فى قانون الدخل رقم ٩١ لسنة

---

[٢٧] محمد عمر حماد أبودوح "الإصلاح الضريبى بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب" مرجع سبق ذكره، ص٦٣ وما بعدها

[٢٨] لمزيد من التفصيل يرجع إلى:القانون رقم٨ لسنة ٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد١٩(مكرر) فى١٩٩٧/٥/١١

[٢٩] المادة الثالثة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

[٣٠] راجع فى ذلك: د. عبد المطلب عبد الحميد عبد المطلب "مدى فعالية الحوافز الضريبية فى جذب الاستثمار الأجنبى المباشر لمصر" المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد السادس، العدد الثانى، ديسمبر ١٩٨٨، القاهرة، ص ١٢:١٨

٢٠٠٥م بإلغاء الإعفاءات الصادرة بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧م قانون ضمانات وحوافز الاستثمار وتنظيمها فى قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م تبعًا للحاجة الاقتصادية الضرورية لبعض القطاعات الإنتاجية التى تحتاج إلى تشجيعها مثل الإنتاج الداجنى ومصائد الأسماك واستزراعها، واستصلاح واستزراع الأراضي..... الخ).

إلا أنه كان يفضل أن يجعل المشرع الاستفادة بالأجازة قاصرة على المشروعات المرغوب تشجيعها فى المناطق النائية وخارج الوادى القديم، بدل من أن يتم حل هذه المشكلة بالإلغاء الكامل للمعاملة التمييزية التى كانت مقررة فى القوانيين السابقة تشجيعًا للاستثمار فى المناطق العمرانية الجديدة، و فى المناطق النائية وخارج الوادى القديم، وهو ما يتناقض مع السعى إلى تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال تشجيع استغلال الموارد الزراعية والصناعية والتعدينية والسياحية التى تزخر بها تلك المناطق، كما يرى البعض أنه كان يجب التدرج فى الإعفاء بنسب أو إعفاء النصف وعدم إلغاءه بشكل كامل مرة واحدة. [٣١]

ب- إلغاء الإعفاء الخاص بالقيمة الإيجارية للعقارات المملوكة، والاحتياطيات والمخصصات على كافة أنواعها، وإعفاء رأس المال المدفوع لشركات المساهمة، وإعفاء أرباح الشركات الصناعية والتصدير، ولاشك أن مسلك مشروع القانون الجديد فى هذا الصدد قد جانبه الصواب لأسباب متعددة منها:[٣٢]

١- **إلغاء القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة التى تشغلها المنشأة** من التكاليف واجبة الخصم، فطبقًا للقانون السابق (قانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١م) المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م) تعد القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة التى تشغلها المنشأة من التكاليف الواجبة الخصم، حيث نص على[٣٣] (٤) "خصم قيمة ايجار العقارات التى تشغلها المنشأة سواء كانت مملوكة لها أو مستأجرة، وفى الحالة الأولى تكون العبرة بالإيجار الذى اتخذ أساسًا لربط الضريبة على العقارات المبنية، فإذا لم تكن الضريبة قد ربطت فتكون القيمة على أساس إيجار المثل".

---

[٣١] محمود السيد الناغى "الضريبة على الدخل، التحليل وإطار التطبيق والتطوير" جامعة المنصورة، ٢٠٠٧، ص ٦٣-٦٤.

[٣٢] حامد عبد المجيد دراز "السياسات المالية "مرجع سابق، ص ٢٤٩-٢٥٣

[٣٣] جلال الشافعى "دراسة انتقادية مقارنة لقانون الضريبة على الدخل"، مؤتمرالجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢، ١٥ سبتمبر ٢٠٠٥، القاهرة، المجلد الأول، ص ٥.

(ISSN: 2537 - 0758)

إلا أن قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م قد ألغى ذلك الخصم ولم يسمح بتخفيضه من الإيراد وذلك لعدة أسباب منها:

- أنها ليست من التكاليف الفعلية.
- أثبت الواقع العملى أن خصمها فيه محاباة للممول المالك للعقارعن الممول المستأجر، حيث فى حالة الملكية يتم خصم القيمة الإيجارية غير المدفوعة علاوة على استهلاك العقار،ومصروفات صيانته والضريبة العقارية المسددة عنه، فى حين أن الممول المستأجر لا يخصم له إلا قيمة الإيجار الفعلى فقط[٣٤].

وينتقد مسلك المشرع في القانون٩١لسنة٢٠٠٥ في إلغاء ذلك التخفيض (خصم القيمة الإيجارية للعقار المملوك للممول) فبرغم أنها ليست تكلفة فعلية صريحة، إلا أنها تكلفة بالفعل ويجب خصمها والقول بوجود محاباة للممول المالك للعقار عن المستأجر له، حيث أن الأول يقوم بخصم استهلاك العقار مردود عليه بأن قيمة ذلك الاستهلاك ضئيل (٢% من قيمة المبنى) لا تتمشى مع القيمة الإيجارية للعقارات المستأجرة عن طريق الممول بصفة خاصة بعد شيوع نظام الإيجار المحدد المدة).

طبقًا لقانون الدخل السابق قد سمح المشرع بخصم المبالغ المستقطعة من الأرباح لتغذية المخصصات، وذلك بشرط ألا تزيد جملة المخصصات السنوية على ٥% من الربح السنوى الصافى للمنشأة، ولا يسمح بخصم أية مبالغ لتغطية الاحتياطيات، إلا أن المشرع في قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نص على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها"[٣٥].

ونرى أن المشرع قد جانبه الصواب فى ذلك بعدم جعل المخصصات من التكاليف واجبة الخصم، حيث أن المخصصات تعد لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة القيمة، بينما الاحتياطيات: عبارة عن استقطاع جزء من الأرباح لمقابلة طارئ معين محتمل الوقوع، أو بقصد تدعيم المركز المالى للمنشأة بوجه عام، وبالتالى فالمخصص يعد لخسارة مؤكدة ولكنها غير محددة القيمة والوقت بالضبط، لذلك تستعد له المنشأة بفترة حتى عند حدوث هذه الخسارة المؤكدة لا يهتز مركز المنشأة المالي، وعليه يجب اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم، وخاصة أنها كانت بنسبة محددة وليست مطلقة فى القانون السابق (٥% من الربح السنوي الصافي للمنشأة).

---

[٣٤] محمود السيد الناغى، "الضريبة على الدخل، التحليل واطار التطبيق والتطوير" جامعة المنصورة، ٢٠٠٧، ص ٢١٣

[٣٥] "جلال الشافعى"، مرجع سابق، ص ٨

إلغاء القانون رقم٩١سنة ٢٠٠٥م للإعفاء المقرر لرأس المال المدفوع بالنسبة لشركات المساهمة فى ظل قانون الدخل السابق رقم ١٥٧ لسنة ٨١ المعدل بالقانون رقم١٨٧سنة٩٣ فقد نص على إعفاء "مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التى يقررها البنك المركزي المصري على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة، وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص، وأن تكون أوراقه المالية مقيدة فى سوق الأوراق المالية".

ويتضح من هذا النص أن المشرع في قانون الدخل السابق كان يهدف إلى تشجيع هذه الشركات في حدود نسبة معينة، حددها بنسبة الفائدة التي يقررها البنك المركزي على الودائع، ونرى أن المشرع فى هذا الإلغاء للإعفاء في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م كان غير موفق، حيث أن هذا الإعفاء كان يستند على فلسفة مؤداها تشجيع شركات المساهمة التي تساعد على التنمية وإنعاش البورصة وتنشيطها باعتبارها أداة جذب للاستثمارات، وأداة تمويل مهمة، وقد برر المشرع إلغاء ذلك الإعفاء للعديد من الأسباب الضعيفة، ومنها الآتي:[٣٦]

- أن ذلك الإعفاء يتنافى مع حيادية الضريبة، باعتبار أنها تفرض على الأرباح الحقيقية التى تحققها الشركات المساهمة.
- أثبت التطبيق العملي أن ذلك الإعفاء يؤدى إلى تآكل وعاء الضريبة.
- أن إلغاء ذلك الإعفاء يؤدى إلى تعويض العجز فى الحصيلة نتيجة تخفيض سعر الضريبة الموحد لإحداث التوازن بين تخفيف عبء الضريبة والهدف المالي لها.

ولا شك أن تلك المبررات واهية لا تتفق مع الفلسفة الاقتصادية التى تهدف إلى تحقيق التنمية، وجذب الإستثمار، وإنعاش البورصة، فالمبرر الأول والثاني ضعيف لأن جميع الإعفاءات تتنافى مع حيادية الضريبة، إلا أن لها مردود، أما المبرر الثالث وهو العجز في الحصيلة، فقد كان من الأحرى البحث عن أسباب عجز الحصيلة[٣٧]، مثل: العناية في حصر المجتمع الضريبي، وحسم المنازعات الضريبة بين المصلحة والممولين، والقضاء على التهرب وما إلى ذلك، لذلك يرى البعض إعفاء نسبة من رأس المال المدفوع، بحيث يقتصر على الشركات المساهمة المقيدة أسهمها بالبورصة ويتم تداول أسهمها بنشاط وفعالية، أما الشركات الأخرى المقيدة وغير المتداولة بالبورصة فلا

---

[٣٦] أمل عصام "مدى ملاءمة السياسة الضريبية لمواجهة متطلبات التنمية فى ظل المتغيرات العالمية المعاصرة" مرجع سابق، ص٢٩١وما بعدها

[٣٧] نادية محمد عبد الحافظ "الإدارة الضريبية بين الحاضر والمستقبل" المؤتمر الضريبى الأول للضريبة والقرن الواحد والعشرين: رؤية مستقبلية، ديسمبر، ١٩٩٠، ص ١-١٤.

(ISSN: 2537 - 0758)

تتمتع بذلك الإعفاء، ولا شك أن إلغاء ذلك الإعفاء المقرر فى صدد المادة (١٢٠) من القانون السابق للدخل سوف يكون له أثر سلبى على البورصة المصرية.

إلغاء الإعفاء المقرر لأرباح الشركات الصناعية التى تستخدم خمسين عاملًا" فأكثر فى ظل قانون الدخل السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م حيث كان ينص على "إعفاء أرباح الشركات الصناعية التى تقام بعد العمل بهذا القانون (بعد ١٩٨١/٩/١م تاريخ العمل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م)، وتستخدم خمسين عاملًا فأكثر، ويسرى هذا الإعفاء لمدة خمس سنوات، تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج"[٣٨].

ويرجع سبب إلغاء المشرع لهذا الإعفاء فى ظل قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م لسببين هما:

- الإكتفاء بأن ذلك النشاط ضمن المجالات المخاطبة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار.
- ما أثبته التطبيق العملى لهذا الإعفاء من استغلاله للتهرب من أداء الضريبة.

ونرى لتشجيع النشاط الصناعى تقرير معاملة تمييزية لذلك النشاط بتحديد سعر تفضيلى له.

المطلب الرابع
الضريبة التصاعدية وحصر المجتمع الضريبى و الحد من ظاهرة التهرب الضريبى

لإحكام حصر المجتمع الضريبي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي، اعتمد المشرع في قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م على ثلاثة اتجاهات هي:

الفرع الأول
تخفيض أسعار الضريبة

أحد العوامل الرئيسة– التى كانت سببًا "من أسباب التجنب الضريبي والتهرب الضريبي، سواء بعدم تشجيع أصحاب الأعمال والمهن بالتسجيل فى المصلحة، أو تهربهم بعدم تسجيل رقم عملهم الحقيقي– هو ارتفاع سعر الضريبة[٣٩] الذي كان يصل إلى حوالى ٤٢% فى ظل قانون الدخل السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م المعدل بالقانون

---

[٣٨] أمل عصام، مرجع سابق، ص ٢٦

[٣٩] على لطفى "أصول المالية العامة" مرجع سابق، ص ١٢٩

–د. محمد عمر حماد أبودوح "الإصلاح الضريبى بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب" مرجع سبق ذكره، ص ٦٨ ومابعدها

رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م، بل كان عائقًا للتشجيع على الاستثمار ولعلاج هذه المشكلات جعل المشرع سعر الضريبة فى ظل قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بالنسبة للأشخاص الطبيعيين متدرجًا" من ١٠% إلى ١٥% إلى ٢٠%[٤٠]، وبالنسبة للأشخاص الاعتبارية سعر موحد ٢٠%[٤١]. مع إلغاء رسم التنمية ٢%. وبالتالى يكون المشرع خفض سعر الضريبة لأكثر من ٥٠%.

أولًا: التصالح مع الممولين غير المسجلين والمنازعات القائمة بين الممولين والمصلحة.

فى خطوة لفتح صفحة جديدة من الثقة بين المجتمع الضريبى والحكومة- ممثلة فى مصلحة الضرائب- ولإحكام حصر المجتمع الضريبى، وتشجيع الممولين غير المسجلين على التسجيل بالمصلحة، وإعطاء الثقة لهم بعدم محاسبتهم عما سبق، نص المشرع فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الآتي:

إعفاء كل شخص من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون، وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات وضريبة إضافية وغيرها، وذلك بالشرطين الآتيين:[٤٢]

- ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله أو تقديمه لإقرار ضريبى، أو خضع لأى شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب العامة أو مصلحة الضرائب على المبيعات.
- أن يتقدم الممول بإقراره الضريبى عن دخله عن آخر فترة ضريبية متضمنًا كامل البيانات ذات الصلة، وأن يتقدم للتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات إذا بلغ حد التسجيل، وذلك قبل مضى سنة من تاريخ العمل بهذا القانون.

ويسقط الإعفاء إذا لم ينتظم الممول فى تقديم إقراراته الضريبية عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاث التالية، وإذا كان هدف المشرع هو حصر جميع المجتمع الضريبى، وتسجيل المزاولين لأنشطة وغير مسجلين بمصلحة الضرائب، عن طريق إعطاء الثقة لهم بعدم محاسبتهم عمَّا سبق وفتح صفحة جديدة معهم إلا أن البعض يرى فى هذا:

---

[٤٠] مادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

[٤١] مادة (٤٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

[٤٢] المادة الرابعة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

(ISSN: 2537 - 0758)

- أن هذا التسامح فيه عدم عدالة بين الممولين الشرفاء الملتزمين بالقانون، وغيرهم من المتهربين.

قد يكون هذا تشجيعًا لتهرب البعض بزعم أنه قد تصدر قوانين مماثلة لهذا الإعفاء نص المشرع على انقضاء النزاع بين الممول والمصلحة إذا كان موضوع الخلاف فى تقدير الضريبة، وذلك إذا كان الوعاء السنوى للضريبة محل النزاع لا يجاوز عشرة آلاف جنيه[٤٣].

وكذلك عمل المشرع على إنهاء المنازعات والخصومات القائمة بين الممولين والمصلحة، التى أقيمت بسبب الخلاف على تقدير الضريبة، وكخطوة إيجابية من المشرع لإنهاء هذه الخصومات ولتشجيع الاستثمار، سمح المشرع بإنهاء تلك المنازعات مقابل أداء الممولين نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوى للضريبة المتنازع عليه (مادة ٦)، **وهذه النسبة للشرائح التالية:**[٤٤]

- (١٠%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه إذا لم تجاوز قيمته مائة ألف جنيه.
- (٢٥%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تجاوز قيمته مائة ألف جنيه وحتى خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء، وذلك بعد سداد النسبة المنصوص عليها فى البند (١) بالنسبة إلى ما لا يجاوز مائة ألف جنيه من هذا الوعاء.
- (٤٠%) من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء المتنازع عليه وذلك بالنسبة إلى ما تجاوز قيمته خمسمائة الف جنيه من هذا الوعاء، وذلك بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما فى البندين (١)، (٢) بالنسبة إلى مالا يجاوز خمسمائة ألف جنيه من هذا الوعاء.

ويترتب على وفاء الممول بالنسب المقررة وفقًا للبنود السابقة براءة ذمته من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المتنازع عليها، ويحكم بانتهاء الخصومة فى الدعوى إذا قدم الممول إلى المحكمة ما يفيد ذلك الوفاء، وفى جميع الأحوال لا يترتب على انقضاء الخصومة حق الممول فى استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة المتنازع عليها.

---

[٤٣] المادة الخامسة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥/ منصور البديوى، د. أحمد عثمان "المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين" ص٢٧ومابعدها

[٤٤] منصور البديوى، د. أحمد عثمان "المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين" مرجع سابق، ص٢٧وما بعدها.

ثانياً: تشديد عقوبات التهرب

عمد المشرع فى قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى تشديد العقوبات ضد المخالفات والتهرب التى يرتكبها الممولون وذلك لعدة أسباب رآها المشرع منها:

- أن المشرع فى قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م فتح صفحة جديدة مع الممولين، وذلك بالتغاضى عن مسألة أصحاب الأنشطة غير المسجلين بالمصالح الإيرادية عن دخولهم السابقة، بشرط تسجيلهم بالمصلحة والتزامهم بتقديم الإقرار وبالتالى، فلا يوجد سبب يستدعى تهربهم بعد ذلك وبالتالى يجب أن يقابل هذا التسامح بعقوبة مغلظة إذا ما أعادوا الكرة.
- أن من شأن تغليظ العقوبة المساعدة على حصر المجتمع الضريبى، وردع الممولين وتخويفهم من التهرب.
- أن قانون الدخل الجديد خفض سعر الضريبة إلى أكثر من النصف، فلا يوجد سبب لتهرب الممولين، ومن يتهرب يستحق عقوبة مغلظة.

وقد تناول الكتاب السابع من قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ العقوبات من مادة (١٣١) حتى مادة (١٣٨)؛ ويلاحظ من هذه العقوبات أن المشرع وضع المحاسب القانونى الذى اعتمد حسابات الممول موضع الشريك فى المسئولية تجاه عدم صحة حقيقة نشاط الممول، أو المساعدة فى الإيهام بقلة أرباح أوزيادة خسائر الممول، وذلك إذا كان هذا المحاسب متواطئًا "مع الممول فى ذلك أو فى حالة علمه بهذه الحقائق ولم يفصح عنها، فعمد المشرع إلى تغليظ العقوبة على هذا المحاسب بالحبس، أو بغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تزيد عن مائة ألف جنيه، أو بإحدى هاتين العقوبتين وفى حالة العودة يعاقب بالحبس والغرامة معًا"[٤٥].

كما عدَّ المشرع جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمةً مخلةً بالشرف والأمانة.

ويرى الباحث:

أن ما فرض من عقوبات شديدة متمثلة في الحبس أو الغرامات أو أو المبالغة في فرض التعويضات يترتب عليه إحجام المستثمرين عن الاستثمار تلافيًا للوقوع تحت طائلة القانون كمتهرب ضريبى متعمدًا أو غير متعمد، خاصة أن أحكام قانون الضرائب لا تفرق فى تحديد التهرب الضريبى بين ممول ملتزم وآخر غير ملتزم وتتم المعاملة بشكل موحد بالرغم من وقوع الممول الملتزم فى واقعة التهرب التى– غالبا– ما قد تقع عن جدل حول معالجة وقياس عناصر المصروفات والإيرادات، الأمر الذى يوقعه فى التهرب دون توفر النية عنده لذلك، كما يرى الباحث أن تغليظ العقوبة– خاصة المتعلقة

[٤٥] مادة (١٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(ISSN: 2537 - 0758)

بالحبس– لن تؤتى ثمارها فى التزام الممولين بعدم الوقوع فى جرائم التهرب، والأحرى بواضعى السياسة الضريبية دراسة أسباب التهرب، ومظاهره ومبرراته، وحصر المجتمع الضريبى بدقة(٤٦).

كما أن تغليظ العقوبة على المحاسب القانونى وخاصة الحبس، فيها إجحاف للمحاسب القانونى ولها تأثير فى هذه المهنة المهمة، فمعظم الشركات– وخاصة الكبيرة منها– يكون لها إدارات حسابية وإدارات مراجعة داخلية، ويكون دور المحاسب القانونى اعتماد الميزانية وأعمال التوجيه للنواحى الفنية والقانونية المتعلقة بالناحية المحاسبية، وبالتالى فعملية إثبات علمه بوقائع وإخفائها أوعدم علمه بوقائع معينة عملية صعبة، كما عد المشرع جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة، وقد سلك فى ذلك مسلك بعض الدول المتقدمة، وفى هذا الشأن يرى أن لكل دولة ظروفها الاجتماعية والاقتصادية الخاصة بها، فالدول المتقدمة بها عدالة اجتماعية وضمانات اجتماعية سواء فى مراعاة ظروف أفراد مجتمعها أو العدالة فى توزيع الدخل، إضافة إلى وجود الشفافية والموضوعية فى الإنفاق العام وعدم الإسراف فى أمور لا حاجة لها، كما أن هذه الدول تدعم المستثمرين بحوافز مادية ومعنوية كثيرة، بالإضافة إلى أنها يتوفر لديها فرص استثمارية وضمانات للمستثمرين تجعل المستثمرين ينجذبون للاستثمار فيها، بعكس الدول النامية لا تتوفر فيها هذه الفرص والضمانات، لذلك يرى البعض(٤٧).

أن التصدي لظاهرة التهرب الضريبي، وفى نطاق هذا الأمر يجب أن يكون واضحًا أن تغليظ عقوبة التهرب الضريبى تمثل شرطًا ضروريًا وغير كافٍ لمكافحة التهرب الضريبى، إذ يجب أن يتزامن مع ذلك مراعاة التشريع الضريبى للطاقة الضريبية للممول، مع مراعاة القوة السيادية للدولة، وهو ما يقضى على أسباب التهرب الضريبى.

فإذا نجح القانون الضريبى فى إقرار حق الممول فى خصم الأعباء العائلية بما يتفق والمستوى العام لأسعار السلع والخدمات التى تحقق المستوى المعيشى الملائم للممول ووفقًا لظروفه الشخصية ومن يعولهم، وإذا نجح التشريع الضريبى فى إحداث التدرج فى أسعار الضريبة، بما يحافظ على قدرة الممول على الادخار والاستثمار، وإذا أمكن توفير كافة المتطلبات المادية، والمعنوية اللازمة لاضطلاع موظفى الإدارة الضريبية بمهامهم–

(٤٦) على لطفى "أصول المالية العامة"مرجع سابق، ص ١٢٧ :١٣٢ / محمود سعيد "إصلاح البنية الأساسية لإدارة الضرائب هو المدخل الفعال والواجب لأى إصلاح حقيقى أو مؤثر" المؤتمر الضريبى الأول الضريبة والقرن الواحد والعشرين، رؤية مستقبلية، ديسمبر ١٩٩٨.

(٤٧) محمد عمر حماد أبودوح "الإصلاح الضريبى بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب" مرجع سبق ذكره، ص ٧٢.

خاصة – فيما يتعلق بحصر الممولين، وإذا أمكن توفير متطلبات سرعة البت فى المنازعات الذى قد يتطلب إنشاء محاكم مختصة فيما يرتبط بالمنازعات الضريبية، فلابد وأن تظهر سيادة الدولة وقوتها فيما تطبقه من حوافز وروادع لازمة لمكافحة التهرب الضريبى، بما يمكنها من تحقيق أهداف المجتمع.

الخاتمة

وبعد فقد انتهينا فيما سبق من معالجة دراسة الضريبة التصاعدية بين تحقيق العدالة الاجتماعية وجذب الاستثمارات الأجنبية، وقد اتبعنا في ذلك خطة ومنهجًا نعتقد أنهما مناسبين وكافيين لإيصال فكرة البحث بأقصر الطرق وأسهلها، وتحقيق الأهداف التي ينشدها هذا البحث المتواضع. وقد خلصنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات تتمثل في الآتي:

أولاً: النتائج

ومن خلال دراستنا تلك فقد توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات نجملها فيما يلي:

١- الضريبة التصاعدية من أفضل المقاييس المعمول بها عالميًا لقياس مدى عدالة أي نظام ضريبي، وعلى الرغم من أن النظام الضريبي المصري يعرف التصاعدية، خاصة في ضرائب الدخل على التوظيف، إلا أن التصاعدية تشمل الدخول الدنيا والمتوسطة، ولا تمس الدخول المرتفعة التي يجب أن تدفع نسبة أعلى حسب قدرتها المالية، والجدير بالذكر أن رئيس الاتحاد المصري لجمعيات المستثمرين قد طالب الحكومة بعدة تعديلات ضريبية، من شأنها زيادة الإيرادات الضريبية للدولة من خلال تحميل الفئات الأعلى دخلا العبء الضريبي الأكبر، فقد طالب مثلًا برفع مستوى الضريبة الحالية بنسبة (١٠%) إضافية على من تزيد أرباحه السنوية عن ٥٠ مليون جنيه سواء كان شركة أو فردًا لتصبح نسبة الضريبة ٣٥% بدلا من ٢٥% وزيادة مستوى الضرائب بنحو ٥% على من يتراوح دخله بين ١٠ ملايين جنيه حتى ٥٠ مليون جنيه لتصبح الضريبة ٣٠%؛ إن ما طالب به رئيس الاتحاد المصري لجمعيات المستثمرين هو تحقيق تصاعدية حقيقية في النظام الضريبي، بحيث يتحمل أصحاب الدخول الأعلى النسبة الأكبر من العبء الضريبي، كما يحرى بنا ذكرأن مثل هذه الزيادة في الضرائب على الدخول المرتفعة لا تتعارض حتى مع توصيات المؤسسات المالية الدولية، فتقرير البنك الدولي مثلًا، وهو المهتم بالاستثمار والنمو أكثر من أي شيء آخر، أعطى مصر الإشارة لزيادة الضريبة

(ISSN: 2537 - 0758)

الإجمالية على الشركات، حيث إنه أظهر أن مصر تحصّل ضرائبَ أقل من المتوسط العالمي.

٢- السياسة الضريبية الحالية تتسم بالمرونة مما يجعلها قادرة على التكيف مع الظروف المحلية المتغيرة وتبعًا لمستوى النشاط الاقتصادي الكلى السائد دون الحاجة إلى إجراء تعديل فى التشريعات الضريبية ذاتها، كما يجب أن تكون السياسة الضريبية قادرة على التكيف مع المتغيرات العالمية بما يحقق أهدافها ويخدم الاقتصاد الوطنى.

٣- وصممت السياسة الضريبية الحالية فى ضوء علاقة التناسق والتكامل والترابط بين أجزائها وأن تتوافق أهدافها مع أهداف السياسة المالية كما يجب أن توازن بين العدالة والفاعلية والبساطة، وأن تأخذ هذه المبادىء عند تكوين أنظمتها، وعلى الأدوات الضريبية أن توازن بين حقوق الممولين وإلتزاماتهم، فأى إصلاح ضريبى يجب أن يوازن بين هذه الأهداف المتعارضة.

٤- إن النظم الضريبية ترتبط إرتباطًا وثيقًا بالنظم الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة فتتأثر بها وتؤثر فيها بالإضافة إلى ظهور محدد جديد له تأثير كبير فى النظم الضريبية وهو التكنولوجيا.

٥- تتعدد الأهداف التى يسعى النظام الضريبى لتحقيقها سواء مالية أو اجتماعية أو اقتصادية، إلا إن الهدف الأساسى هو الهدف المالى، ممثلًا فى الحصيلة الضريبية، فيجب ألا نغالى فى قدرة السياسة الضريبية على تحقيق الأهداف الاقتصادية أوالأهداف الاجتماعية

٦- إن الإعفاءات الضريبية ذات أثر إيجابى- وإن كان ضعيفًا نسبيًا - على التأثير فى حفز وجذب الاستثمار؛ فليست هى المحدد الرئيس لجذب الاستثمار، فيجب عند تصميم سياسة الحوافز والإعفاءات دراسة وتحديد مقدار المكاسب المتوقعة ومقارنتها بالتكلفة الاقتصادية والاجتماعية.

٨- يتميز قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتشجيعه للاستثمار، وذلك من خلال تخفيض أسعار الضريبة وتنظيم الإعفاءات مما يساعد على جذب الستثمريين إلا أنه يؤخذ عليه عدم العدالة الضريبية فى توزيع الدخل، وذلك بالنسبة لأصحاب المرتبات والأجور، حيث تتطلب العدالة الضريبية زيادة حد الإعفاء الضريبى للأعباء الضريبية ومبلغ الإعفاء الشخصى ليتماشى مع الارتفاع المستمر فى الأسعار كما يؤخذ عليه عدم تشجيعه لنشاط التصدير والصناعات الصغيرة.

٩- تعد الضريبة التصاعدية أداة ضريبية مناسبة فى توسيع الوعاء الضريبى، وذلك بالتحول من المجال الضيق للضريبة على التجارة الخارجية- التى لا تلائم النسبة

العالمية– إلى الضرائب على التداول والاستهلاك، وبالتالى تؤدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية وهو الهدف الأول للسياسة الضريبية.

ثانياً: التوصيات

١- إن جهود كثيرة وضرورية يجب أن تبذل من أجل تحقيق أهداف السياسة الضريبية وهذه الجهود تتنوع فى طبيعتها وفى الجهات التى ستقوم بها، ولكنها يجب أن تتفق فى هدف يجب أن تسعى جميعها إلى تحقيقه وهو الملاءمة بين مصلحة الخزانة العامة فى تحقيق أكبر قدر من حصيلة هذه الضرائب من ناحية، ومصلحة الممولين فى تحقيق العدالة الضريبية بينهم وتحملهم بالعبء الضريبى بما يتفق مع قدرتهم التكليفية من ناحية أخرى، فالجهود التشريعية يقع عليها عبء وضع النصوص الواضحة التى لا تحتاج لأكثر من تفسير، وسد الثغرات القانونية، وتنقية إجراءات الربط والتحصيل والطعن من التعقيدات...إلخ، والجهود الإعلامية والتعليمية والتوعية عليها تحمل مسئولية تحطيم حاجز العداء وعدم الثقة وضعف الاقتناع لدى الممولين نحو أهمية الضرائب للمجتمع وتوعيتهم بالقوانين الضريبية وحقوقهم وواجباتهم، كذلك يجب التنسيق بين متخذى القرارات على اختلاف طبيعتها سواء القرارات الاقتصادية أوالنقدية أوالائتمانية أوالمالية.

٢- الإصلاح الإدارى فى المؤسسات الضريبية يعد الركيزة الأكثر أهمية فى تحقيق كفاءة وفعالية السياسة الضريبية فى تحقيق أهدافها، وقد بدأ هذا الإصلاح بتغيير شامل فى الهيكل الضريبى، وذلك بإنشاء مركز كبار الممولين وتبعها دمج مصلحتى الضرائب العامة والمبيعات، ويعد المركز ومشروع الدمج له أثر إيجابى فى تحقيق أهداف السياسة الضريبية المتمثلة فى التكامل والتنسيق بين أنواع الضرائب سواء فى النصوص القانونية أو الإجراءات والتعليمات المنفذة له بما يساعد فى القضاء على التهرب الضريبى.

قائمة المراجع

١. المعجم العربي الأساسي.
٢. عبد الفتاح الجبالي، السياسة الضريبية والعدالة الاجتماعية في مصر، المركز المصري للحقوق الاقتصادية والاجتماعية، يونيه، ٢٠١٣.
٣. أ.د. أحمد عبد الكريم سلامة، الأصول المنهجية لإعداد البحوث.
٤. محمد عمر حماد أبودوح، الإصلاح الضريبى بين إعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب، دراسة قيمية للضريبة الموحدة على الدخل، ٢٠٠٨.

(ISSN: 2537 - 0758)

٥. على لطفى، أصول المالية العامة، مكتبة عين شمس ٢٠٠٣-٢٠٠٤.
٦. على لطفى، ندوة حول تقييم مشروع قانون الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الجمعية المصرية للاقتصاد والاحصاء والتشريع، ٢٠٠٥.
٧. القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٨. القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.
٩. سعيد عبد العزيز عثمان، النظم الضريبية، مدخل تحليلي مقارن"، الفصل الثاني من الباب الخامس.
١٠. د.عبد المطلب عبد الحميد عبد المطلب، مدى فعالية الحوافز الضريبية فى جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد السادس، العدد الثاني، ديسمبر ١٩٨٨، القاهرة.
١١. منصور البدوى، د. أحمد عثمان "المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين.
١٢. القانون رقم٨ لسنة ٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار، الجريدة الرسمية، العدد١٩(مكرر) فى١٩٩٧/٥/١١
١٣. محمود السيد الناغى، الضريبة على الدخل، التحليل وإطار التطبيق والتطوير" جامعة المنصورة، ٢٠٠٧.
١٤. حامد عبد المجيد دراز، السياسات المالية.
١٥. جلال الشافعى، دراسة انتقادية مقارنة لقانون الضريبة على الدخل، مؤتمر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢، ١٥ سبتمبر٢٠٠٥، القاهرة، المجلد الأول.
١٦. أمل عصام، مدى ملاءمة السياسة الضريبية لمواجهة متطلبات التنمية فى ظل المتغيرات العالمية المعاصرة.
١٧. نادية محمد عبد الحافظ، الإدارة الضريبية بين الحاضر والمستقبل، المؤتمر الضريبى الأول للضريبة والقرن الواحد والعشرين: رؤية مستقبلية، ديسمبر، ١٩٩٠.
١٨. د. منصور البديوى، د. أحمد عثمان، المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين.
١٩. محمود سعيد، إصلاح البنية الأساسية لإدارة الضرائب هو المدخل الفعال والواجب لأى إصلاح حقيقى أو مؤثر، المؤتمر الضريبى الأول الضريبة والقرن الواحد والعشرين، رؤية مستقبلية، ديسمبر ١٩٩٨.