

# الضرائب التصاعدية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية

الأستاذ الدكتور

**محمد إبراهيم محمود الشافعي**

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة بكلية الحقوق، جامعة عين شمس

رئيس قسم القانون العام

كلية القانون، جامعة الشارقة، الإمارات العربية المتحدة

العدد الثاني

السنة السادسة والخمسون - يوليو ٢٠١٤



## ملخص

يعد تحقيق العدالة الاجتماعيّة من أهمّ الغايات التي تحرص الدول على تحقيقها لشعوبها حرصاً منها على إقرار السلام الاجتماعي وتوحيد المجتمع في بوتقة واحدة. في هذا السياق تحاول هذه الدراسة إلقاء الضوء على أهمية الدور الذي يمكن أن تقوم به السياسة الضريبية، وخاصة الضريبة التصاعديّة، في تحقيق العدالة الاجتماعيّة وإعادة توزيع الدخل على نحو أكثر عدالة. وتنقسم هذه الدراسة إلى فصلين تناول أولهما المبادئ النظرية للضريبة التصاعديّة وأثرها على تحقيق العدالة الاجتماعيّة. أما الفصل الثاني، فقد خصصناه لمناقشة وتحليل موقف المشرع المصري من الضريبة التصاعديّة ومدى تأثيرها على العدالة الاجتماعيّة.

## Abstract

Social justice is considered as one of the most important goals that countries are keen to achieve for their people so as to ensure social peace and unity of the community . In this context, this study is trying to shed light on the importance of the role that can be played by fiscal policy, especially the progressive tax, in the achievement of social justice and redistribution of incomes. This study is divided into two chapters. The first one discusses the theorist principles of progressive tax and its impact on the achievement of social justice. The second chapter, was dedicated to discuss and analyse the position of the Egyptian legislator from the progressive tax and its impact on social justice.

## مقدمة عامة

يعد تحقيق العدالة الاجتماعيّة من أهمّ الغايات التي تحرص الدول على تحقيقها لشعوبها حرصا منها على إقرار السلام الاجتماعيّ وتوحيد المجتمع في بوتقة واحدة. ولقد بلغ اهتمام العالم بتحقيق العدالة الاجتماعيّة احتفال الأمم المتحدة سنويا باليوم العالمي للعدالة الاجتماعيّة<sup>١</sup>. ونعني بالعدالة الاجتماعيّة توزيع ثمار التنمية الاقتصاديّة على أفراد المجتمع على نحو أكثر عدالة، والحد من الفوارق بين الطبقات وإزالة أوجه التمييز بين المواطنين.

وتلجأ الدولة إلى العديد من السبل والوسائل لتحقيق العدالة الاجتماعيّة من خلال سياسة التسعير الإجماليّ، وسياسة الدعم، وتحديد حدود دنيا وقصى لأجور العاملين بالحكومة والقطاع العام. ومع ذلك تظل السياسة الضريبيّة صاحبة الدور الأكثر أهمية في إقرار العدالة الضريبيّة. فالدولة قد توجه سهام ضرائبها إلى أصحاب الدخل المرتفعة والثروات ورؤوس الأموال لتقارب بين الدخل في المجتمع من ناحية وتمكن من الحصول على إيرادات لتمول بها خدماتها المقدّمة إلى أصحاب الدخل الضعيفة والمتوسطة.

وعلى الرغم من أن مصر تعاني من مشكلة سوء العدالة الاجتماعيّة منذ عهود طويلة إلا أن تفاقم هذه المشكلة وتراكم آثارها السلبية من انتشار للعشوائيات وزيادة لمعدلات الفقر والبطالة قد ساهمت في إشعال ثورة ٢٥ يناير التي نادت بمبادئ العيش والحرية والعدالة الاجتماعيّة. وعلى الرغم من اندلاع الثورة منذ عام ٢٠١١ إلا أن هذه المبادئ لم تشهد تطبيقا حقيقيا في الواقع العملي ولم يكد دستور ٢٠١٢ يبدو في الأفق إلا ولحقته تنمة الثورة بموجة أخرى في ٣٠ يونيو ٢٠١٣ تداعي على أثرها هذا الأخير.

ومن جديد، ثار التساؤل أمام لجنة واضعي الدستور الجديد حول أنسب الآليات لتحقيق العدالة الاجتماعيّة، وتفتقت أذهانهم عن ضرورة إدخال نص في الدستور، تلتزم الدولة بمقتضاه بضرورة تبنى نظام الضرائب التصاعديّة في نظامها

<sup>١</sup> تحتفل الأمم المتحدة في ٢٠ فبراير من كل عام باليوم العالمي للعدالة الاجتماعيّة إعمالا لقرار الجمعية العامة رقم ٦٢/١٠.

الضريبي، باعتبارها إحدى الوسائل الفعالة في تحقيق هذا الهدف. من هنا تتطلق إشكالية الدراسة التي تتمحور حول مدى جدوى الضرائب التصاعدية في تحقيق العدالة الاجتماعية وإقرار دعائمها، ومدى نجاح هذه الطريقة في الدول الأخرى. كما يثور التساؤل أيضا حول مدى قابلية تطبيق مبدا تصاعدية الضريبة على كافة أنواع الضرائب المطبقة في مصر أم أن هذا الأمر يخص الضرائب على الدخل فقط؟ كما تحاول الدراسة أيضا تبيان موقف المشرع المصري خلال السنوات السابقة وحتى الآن من نظام الضرائب التصاعدية ومدى مساهمتها في إعادة توزيع الدخل من عدمه؟

وعلى هدى ما سبق فإن هذه الدراسة ستحاول الإجابة عن التساؤلات السابقة، ولهذا فإن خطة الدراسة ستأتى مكونة من فصلين:  
الفصل الأول: المبادئ النظرية للضريبة التصاعدية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية.

الفصل الثانى: موقف المشرع المصرى من الضريبة التصاعدية وأثرها على العدالة الاجتماعية.

## الفصل الأول

### المبادئ النظرية للضريبة التصاعدية

### ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية

لقد ظلت الضريبة التصاعدية ظاهرة يمكن وصفها على نحو أكثر سهولة من تفسيرها. إن تواجد هذا النوع من الضرائب أصبح أمراً شائعاً في غالبية الدول التي تطبق الضرائب سواء في الدول المتقدمة أو النامية على السواء. إن الحديث عن الضريبة التصاعدية يقتضى منا التعرض لتعريفها وتمييزها عن الضريبة النسبية وموقف الفقه المالى منها وأيضاً الحديث عن العوامل التي تؤثر في تصاعدية الضريبة. لهذا فإن هذا الفصل سينقسم إلى مبحثين:

المبحث الأول: التعريف بالضريبة التصاعدية وأساليبها ومحدداتها.

المبحث الثانى: موقف الفقه المالى من الضريبة التصاعدية وأثرها على العدالة الاجتماعية.

#### المبحث الأول

##### التعريف بالضريبة التصاعدية وأساليبها ومحدداتها

أولاً: مفهوم ونشأة الضريبة التصاعدية:

نعنى بالضريبة التصاعدية تحديد سعر الضريبة على حسب القدرة التكاليفية للممول. فكلما زاد دخل الممول كلما ارتفع سعر الضريبة المفروضة عليه. لقد انطلقت فكرة تصاعدية الضريبة من ضرورة تمييز النظام الضريبي بالمساواة، بمعنى تحمل كل شخص فى المجتمع بنصيب مساو فى الأعباء الضريبية. وعلى الرغم من ذلك فإنه لا يوجد اتفاق محدد بين هؤلاء الفقهاء حول مفهوم اصطلاح " نصيب مساو " .

وهناك منهجين لتعريف النصيب العادل أو المساو: الأول يعرف بمبدأ المنفعة Benefit principle والثانى يعرف بمبدأ القدرة على الدفع Ability to pay principle

ويقصد بمبدأ المنفعة أن تطبيق المساواة فى النظام الضريبي يقتضى قيام أفراد المجتمع بدفع قدر من الضريبة مساو لقيمة ما يحصلون عليه من سلع

وخدمات عامّة. فكل شخص يتعين عليه دفع ضريبة مساوية لما يحصل عليه من سلع وخدمات مقدمه من الدولة إليه مثل حجم الدعم الذي يحصل عليه أو استخدامه للطرق والمنتزهات العامّة والخدمات الطبيّة وغيرها من الخدمات.

أما بالنسبة للمنهج الثاني، وهو مبدأ القدرة على الدفع، فإننا نغنى به ، مطالبة دافعي الضرائب في المجتمع بدفع هذه الضرائب تبعا لمدى قدرتهم على الدفع، أي تبعا لحجم دخولهم النقدية التي يحصلون عليها. فكلما زاد دخل الفرد كلما زادت قدرته على الدفع والعكس صحيح.

ويختلف هذا المنهج عن المنهج السابق في أن الأول (أي مبدأ المنفعة) يضع في اعتباره حجم الإنفاق العام الموجه إلى إنتاج السلع والخدمات المقدمه إلى الأفراد، بينما لا يهتم المنهج الثاني سوى بجانب دفع الضريبة فقط دون الاهتمام بجانب الإنفاق العام وهذا محل انتقاد من وجهة نظر الاقتصاديين.

وفي الواقع فإنه من الصعب تفسير أو تطبيق كلا المبدأين السابقين. فبالنسبة لمبدأ المنفعة، فإنه يتعين معرفة حجم الفوائد والمنافع المترتبة على الإنفاق العام والتي يحصل عليها كل فرد في المجتمع حتى يمكن مطالبة هذا الفرد بدفع ضريبة مساوية لتلك السلع والخدمات. وفيما يتعلق بمبدأ القدرة على الدفع فإنه بدوره صعب التطبيق حيث يحتاج إلى معيار دقيق لقياس قدرة الفرد على الدفع.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن هناك طبقة فقيرة من المجتمع تحصل على حجم كبير من السلع والخدمات الحكومية، ولكنها لا تدفع ضرائب على قدر هذه الخدمات. بالإضافة إلى تلك الصعوبات فإنه يمكن القول بأن كلا المنهجين لا يستطيع التعامل مع الوظيفة العامّة للسياسة الضريبية<sup>٢</sup>.

ويميز علماء المالية العامّة بين نوعين من المساواة : المساواة الأفقية والمساواة الرأسية. ويقصد بالمساواة الأفقية Horizontal equity أن أفراد المجتمع الموجودين في نفس الموقف أو المركز المالي يتعين قيامهم بدفع نفس قيمة الضريبة . أما بالنسبة للمساواة الرأسية Vertical equity فإنها تعنى قيام الأشخاص ذوي الدخل المرتفعة بدفع ضريبة أعلى من الضريبة التي يقوم بدفعها الأفراد ذوي الدخل الضعيفة نظرا لاختلاف قدرات كل منهم على الدفع.

<sup>٢</sup> انظر: Musgrave, R. and Musgrave, p. (1989) “ Public Finance in theory and practice”, Fifth ed., McGraw\_Hill, U.S.A, pp ; 218 – 219 .

وفى واقع الأمر فإننا نعتقد أن مبدأ القدرة على الدفع يفضل مبدأ المنفعة في تحقيق المساواة.

لقد مرت فكرة العدالة والمساواة بعدة مراحل تاريخية مختلفة بدأت بعدم التمييز بين الطبقات الخاضعة للضريبة، ثم أعقبها مرحلة تبنى الضريبة النسبية، ثم دخلت في المرحلة الثالثة وهي مرحلة الضريبة التصاعديّة<sup>٣</sup>.

وعلى النقيض من الضريبة التصاعديّة، فإن الضريبة النسبية تطبق على جميع المكلفين بالضريبة بنسبة واحدة دون تمييز بينهم بحسب قيمة الدخل الذي يحصلون عليه، كأن تفرض ضريبة على جميع الدخول بنسبة ٢٠ % مثلا. وظل المنطق السائد في الفكر الكلاسيكي، لا سيما آدم سميث ورفاقه من أنصار المدرسة التقليديّة محبّذين لتطبيق الضريبة النسبية، باعتبار أن هذا النوع وحده من الضرائب هو الذي يحقق العدالة الضريبية. ويفسر هذا الموقف من وجهة نظرهم بالنظر إلى التكييف القانوني للضريبة على أنها "عقد مالي"، تدفع بمقتضاه الضريبة كثمن مقابل الخدمات التي تقوم بها الدولة، وهو ما يستتبع تناسب الضريبة مع الدخل<sup>٤</sup>.

ويرجع الاتجاه إلى تفضيل الضريبة التصاعديّة على الضريبة النسبية إلى ظهور الفكر الحدي. ففي أواخر القرن التاسع عشر ظهرت طريقة جديدة في التحليل الاقتصاديّ عرفت باسم "نظرية التحليل الحدي". وقد حاول بعض الاقتصاديين تطبيق هذه الطريقة في التحليل على الضرائب النسبية، فتبين أنها لا تحقق العدالة بين الأفراد لأنها تفرض سعر موحد ( ٢٠ % مثلا) يدفعه أصحاب الدخول المنخفضة وأصحاب الدخول المرتفعة على حد سواء مما يؤدي إلى زيادة التضحية التي يتحملها أصحاب الدخول المنخفضة عن تلك التي يتحملها أصحاب الدخول المرتفعة<sup>٥</sup>.

<sup>٣</sup> انظر: د. منيس أسعد عبدالمملك (١٩٧٦)، "اقتصاديات المالية العامة"، دارالمعارف، القاهرة، ص ٣٦. ٣٧.

<sup>٤</sup> انظر: د. السيد عبد المولى (١٩٧٨)، "المالية العامة: دراسة للاقتصاد العام"، دار الفكر العربي، القاهرة، ص. ٢٢٢.

<sup>٥</sup> انظر في أساس ومضمون هذا المبدأ د. رفعت المحجوب (١٩٧٩)، "المالية العامة: النفقات العامة والإيرادات العامة"، دار النهضة العربية، ص. ٤٢٤-٤٢٥.

ومن أجل تلافى تلك المساوىء، فإن الفكر المالى قد نادى بتطبيق فكرة الضرائب التصاعدية، حيث تفرض الضريبة بنسبة تتغير وفقا لتغير قيمة الوعاء أو المادة الخاضعة لها. فعلى سبيل المثال يتم تطبيق سعر ضريبي تصاعدى يبدأ بـ ٥ % على الدخل التى لا تتجاوز خمسة آلاف جنيها، ويرتفع ليصل إلى ١٠ % فى حالة الدخل التى تتحصر بين خمسة آلاف وعشرة آلاف جنيها ثم تصل إلى ١٥ % فى حالة زيادة الدخل عن عشرة آلاف جنيها.

إن هذه الطريقة تودى إلى تطبيق الضريبة على نحو أكثر عدالة باعتبار أن ذلك يتوافق مع مبدأ القدرة على الدفع الذى سبق أن تعرضنا له كما أنه يتماشى مع مبدأ تناقص المنفعة الحدية.

وعلى الرغم من تعقيد نظام الأسعار التصاعدية وصعوبة تطبيقه، إلا أنه يتميز بأنه الأكثر اقترابا من تطبيق قاعدة العدالة الضريبية. إن السعر التصاعدى يجارى مبدأ القدرة على الدفع، فضلا عن أنه يسمح بمراعاة الفروق الضخمة بين دخول الممولين.

### ثانيا: صور السعر التصاعدى<sup>٦</sup>:

تتعدد صور وأساليب التصاعد الضريبي التى اعتقدتها التشريعات الضريبية والتى من أهمها:

#### ١. التصاعد بالطبقات:

وفى هذه الحالة يقوم المشرع الضريبي بتقسيم الممولين إلى فئات. وذلك بحسب دخولهم ويقسم وعاء الضريبة إلى طبقات تبدأ كل طبقة من الصفر وتنتهى عند حد معين ويفرض على تلك الطبقة سعر ضريبي يتلاءم مع قيمة هذه الطبقة. إن الممولين يتم تقسيمهم إذا بمقتضى تلك الطريقة إلى فئات تنتمى كل فئة إلى طبقة معينة ويتعين عليها أن تقوم بدفع سعر الضريبة الخاص بالطبقة التى تنتمى إليها. فإذا كان دخل الممول مثلا عشرة آلاف جنيها فإنه ينتمى إلى الطبقة الثالثة ويجب عليه أن يدفع إذا ضريبة قدرها ١٥ %.

<sup>٦</sup> انظر: د. محمد إبراهيم الشافعى (٢٠١١)، "أصول المالية العامة والتشريعات المالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ص. ١١٣-١١٧.

والجدير بالذكر أن تقسيم فئات الممولين إلى طبقات قد لا يتم بطريقة تصاعدية على النحو السابق ذكره، وإنما قد يتم على نحو تنازلي بحيث يرتفع سعر الضريبة على الطبقات ذات الدخل الضعيف ويقل في الطبقات مرتفعة الدخل. فمثلا قد تفرض الدولة ضريبة بمقدار ٢٥ % على الطبقة من صفر إلى خمسة آلاف جنيها و ٢٠ % على الطبقة من صفر إلى عشرين ألف جنيها وهكذا. وتهدف الدولة في مثل هذه الحالة الأخيرة إلى ضمان زيادة حصيلتها من الضرائب، لاسيما في الدول النامية التي تنتم فيها الدخل بالضعف والتدنى.

وبصرف النظر عن شكل التصاعد بالطبقات (تصاعديا كان أم تنازليا) ، فإنه يتسم بالعدالة إلى حد ما. ولكننا نعيب عليه في الوقت ذاته صعوبة تطبيقه حيث يقتضى تطبيق هذا النظام معرفة قدر الدخل التي يحصل عليها الممولون وكذلك تقسيمهم تبعا لدخولهم إلى طبقات. إن مصلحة الضرائب تحتاج إلى جهاز إحصائي دقيق حتى يمكن لها تطبيق هذا الأسلوب.

من ناحية أخرى، فإنه يؤخذ على هذه الطريقة بعض المثالب الفنية. فمثلا لو أن إحدى الطبقات زادت بمقدار جنيها واحد عن الطبقة السابقة لها فإن ذلك يعنى إدخال أصحاب هذه الطبقة ضمن السعر الضريبي الأعلى أو الأقل (على حسب ما إذا كان ترتيب الطبقات تصاعديا أم تنازليا). فعلى سبيل المثال، لو أن شخصا ما يحصل على دخل مقداره ٥٠٠١ جنيها مصريا فإنه سيطبق عليه السعر الضريبي الأكبر وهو ١٥ % بدلا من السعر الضريبي الأقل وهو ١٠ % جنيها لا لسبب إلا لأن دخل هذا الممول قد تجاوز الطبقة الثانية بمبلغ زهيد وهو جنيها واحدا.

## ٢- التصاعد بالشرائح:

وتتطلب هذه الطريقة تقسيم الوعاء الضريبي إلى عدة شرائح (أقسام صغيرة) متساوية بحيث يطبق سعر ضريبي محدد على كل شريحة من هذه الشرائح.

وتتسم هذه الطريقة بأنها تتماشى مع نظرية المنفعة الحدية حيث أن المائة جنيها الأولى تمثل أهمية كبيرة للمستهلك ومن ثم قد يخصصها جميعها لشراء جزء من السلع الأساسية ومن ثم يتعين أن يكون سعر الضريبة المفروضة عليها ضعيف وتقل الأهمية في الشرائح التي عليها، وهو الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى تحقيق العدالة الضريبية ويساير مبدأ القدرة على الدفع.

ويعاب على هذه الطريقة ما أخذناه على الأسلوب السابق من صعوبة تطبيقه وتعتها إلى حد بعيد، وبقضى ذلك ضرورة وجود مصلحة ضرائب على قدر كبير من الكفاءة ومن حسن الإدارة.

٣- التصاعد بالإعفاءات:

ونعنى بهذه الطريقة فرض ضريبة بسعر نسبي محدد مع تقرير إعفاء على شريحة ما من هذا الدخل. فقد تقوم الدولة بفرض ضريبة بسعر نسبي ٢٠% على دخل الممول مع إعفاء المائتى جنيها الأولى من الخضوع للضريبة. وتتسم هذه الطريقة أيضا بتعدد اجراءاتها وصعوبة تطبيقها خاصة في الدول النامية التي تعاني إدارتها الضريبية من الضعف والتخلف.

٤- التصاعد من خلال تغيير المادة الخاضعة للضريبة:

قد يحدث في بعض الأحيان أن يقرر المشرع فرض ضريبة بسعر نسبي واحد إلا أنه وعلى الرغم من ذلك يقوم بتقسيم المادة الخاضعة للضريبة إلى عدة شرائح ويتم تغيير المادة الخاضعة في كل شريحة من هذه الشرائح .

ويؤخذ على هذا الأسلوب إغراقه في التعقيد وعدم بساطته وصعوبة تطبيقه. وبصرف النظر عن الطريقة التي يتم بها تحديد سعر الضريبة ، فإنه يجدر القول بأن تحديد هذا السعر يأتي بعد دراسة متأنية من الجهات المسؤولة للظروف الاقتصادية السائدة في الدولة سواء حالة من الركود أو الراج الاقتصادي، وكذلك حجم الحصيلة المالية التي ترغب الدولة في الحصول عليها، بالإضافة إلى مدى وعى الممولين واستعدادهم النفسي لتقبل الضريبة بالسعر المحدد.

يمكن القول بإيجاز أن سعر الضريبة يتحدد بناء على الظروف الاقتصادية والمالية والسياسية والاجتماعية والنفسية السائدة في المجتمع في وقت معين .

### المبحث الثاني

#### موقف الفقه المالى من الضريبة التصاعدية وأثرها على العدالة الاجتماعية

لم يجمع الفقه المالى على مبدأ تصاعدية الضريبة، فهذا المبدأ كغيره من الأفكار الاقتصادية والمالية ظلت ومازالت محل خلاف فقهي. من ناحية أخرى، وحتى بالنسبة لهؤلاء الذين يناصرون مبدأ التصاعدية، فإنه يلزم توافر مجموعة من الشروط حتى يستقيم تطبيقها عمليا مع الأهداف المرجوة منها. إن تصاعدية

الضريبة قد تؤدي إلى بعض الآثار الإيجابية فيما يتعلق بالعدالة الاجتماعيّة، إلا أنه قد يولد في الوقت ذاته آثاراً سلبية تتعلق بالاستثمار، ومن ثم بالاقتصاد الوطني. لهذا، فإنه من المهم أن نعرض لموقف الفقه المالي من مبدأ تصاعديّة الضريبة في مطلب أول، ولمحددات تطبيق تصاعديّة الضريبة في مطلب ثان. أخيراً، سنعرض لأثر الضريبة التصاعديّة على العدالة الاجتماعيّة في المطلب الثالث من هذا المبحث.

### المطلب الأول

#### موقف الفقه المالي من مبدأ تصاعديّة الضريبة

لقد انقسم الفقه المالي بين مؤيد ومعارض لفكرة الضريبة التصاعديّة<sup>٧</sup>. ويستند الفريق المؤيد للضريبة التصاعديّة على مجموعة من الحجج. وتتمثل الحجة الأولى في الرغبة في إعادة توزيع الدخل، والتي تقوم على أساس فكرة أنه يتعين توزيع الموارد على الأقل جزئياً بحسب حاجة الأفراد وليس وفقاً لقدراتهم. أما الحجة الثانية فإنها تتعلق بفكرة تناقص المنفعة الحدية للنقود. فطبقاً لهذه الفكرة الأخيرة فإن الأثرياء يحصلون على مزايا أقل من كل وحدة نقدية إضافية في دخلهم، لهذا يتعين فرض ضريبة بسعر أعلى عليهم مقارنة بأصحاب الدخل الضعيفة. وتبدو هذه الحجة علمية ومنطقية من حيث الطبيعة وتتجنب الكثير من الجدل السياسي الذي يختلط بقضية إعادة توزيع الدخل وتحقيق العدالة الاجتماعيّة. ومع ذلك فإن فكرة المنفعة قد تبدو عصية على القياس في الكثير من الأحوال، ومن ثم يصبح من المستحيل تطبيقها على النظام الضريبي. علاوة على ما سبق، فإنه يمكن أن نضيف إلى ما سبق حجة ثالثة تقوم على أساس تاريخي. وتتمثل هذه الحجة في أن تصاعديّة الضريبة تجد مبررها في المنفعة التي يحصل عليها المواطنون من الخدمات العامة. فكلما زاد حجم المنفعة التي يحصل عليها الأشخاص من الخدمات التي تقدمها الحكومة كلما زاد مقدار الضريبة التي يتعين عليهم دفعها، والعكس صحيح. ومع ذلك فإن هذه الحجة تجعل الضريبة كمقابل للخدمات العامة وهذا أمر غير صحيح لأن الضريبة تدفع

<sup>٧</sup> حول دراسة تفصيلية لهذه الآراء انظر:

Blum, W. and Kalvin, H. (1952), "The Uneasy case for Progressive Taxation", University of Chicago Law Review, 19/417.

بغير مقابل شخصي. من ناحية أخرى، فإن الكثير من محدودى الدخل يتحصلون على الخدمات الحكومية ولا تفرض عليهم ضرائب لضعف دخولهم وهو ما يتناقض مع هذه الحجة.

وعلى الجانب الآخر، فإن الفريق الراض للضريبة التصاعدية يؤسس رؤيته على مجموعة من الحجج المتعلقة بسلوك الأفراد. فمن ناحية أولى، تتعلق الحجة الأولى بالدافع. فأنصار هذا الرأي يرون بأن قيام الأثرياء بدفع ضرائب أكثر من غيرهم سوف يدفعهم إلى العمل أقل طالما أنهم يشعرون بأنهم يعاقبون نظير تفوقهم واجتهادهم في العمل وحصولهم على دخل أكبر من غيرهم من أصحاب المهارات الأقل الذين يحصلون على دخول ضعيفة نظرا لقلّة مهاراتهم. إن مبدأ تصاعدية الضريبة يحمل في طياته آثارا سلبية على الاقتصاد القومي فقد يترتب عليه تقلص في معدلات التشغيل وبالتالي انخفاض في حجم الناتج القومي ومعدلات التنمية. ولقد أشارت بعض الدراسات التطبيقية إلى التأثير السلبي للضريبة التصاعدية على حجم المعروض من قوة العمل<sup>٨</sup>.

من ناحية أخرى، فإن مبادئ العدالة تقتضى أن يتمتع كل فرد بثمار عمله ونتاج مجهوده وألا يعاقب نتيجة زيادة العبء أو المجهود الذى يقوم به فتزيد الضريبة عليه.

بالإضافة إلى ما سبق، فإن الضريبة التصاعدية قد تحفز الأفراد على التهرب الضريبي حيث أن أصحاب الدخل المرتفعة سوف يعانون من وطأتها مما قد يدفعهم إلى محاولة التخلص من هذا العبء أو على الأقل التخفف منه باللجوء إلى وسائل احتيالية وغير مشروعة للتهرب من دفع الضريبة سواء على نحو كلى أو جزئى. ولا شك أن هذا الأمر سوف يؤدي إلى انخفاض حجم الإيرادات الضريبية، وبالتالي تعميق العجز في الموازنة العامة للدولة، ولا سيما في الدول النامية.

علاوة على الحجج السابقة الراضة للضريبة التصاعدية، فإنه يمكن الأخذ أيضا على الضريبة التصاعدية أنها قد تزيد من التكاليف الإدارية اللازمة لحسن تطبيقها، خاصة أن وضعها موضع التنفيذ يحتاج إلى خبرات كبيرة لا يمكن

<sup>٨</sup> انظر في تفصيل ذلك:

Sandmo, A. (1983), "Progressive Taxation , Redistribution and Labor supply", Scandinavian Journal of Economics, 85(3), pp:311-323.

اكتسابها إلا من خلال التدريب والاعتماد على التقنيات الحديثة، وهذا ما قد يزيد من التكاليف المالية لتحقيق مثل هذا النوع من الضرائب. وعلى الرغم من صعوبة قياس هذه الحجج إلا أنه لها وجاهتها التي لا تنكر شأنها شأن حجج المؤيدين لمبدأ التصاعدية.

### المطلب الثاني

#### محددات تطبيق تصاعدية الضريبة

لا يمكن تحليل فكرة الضريبة التصاعدية إلا في إطار نظريات العدالة التوزيعية التي تقيم الهيكل الضريبي على أساس أثره على الرفاهية الاجتماعية<sup>9</sup>. إن إقرار المشرع لسعر تصاعدي بنسب متفاوتة على حسب الدخل الذي يحصل عليه الشخص، وبغض النظر عن أسلوب التصاعد، لا يعنى أن الدولة قد تبنت في حقيقة الأمر الضريبة التصاعدية. إن تطبيق تصاعدية الضريبة في الواقع العملي يحتاج من المشرع أن يضع نصب عينيه مجموعة من الاعتبارات الهامة مثل معدل التضخم السائد، ومدى تناسب معدل السعر المطبق مع مستوى الدخل الفعلية، حجم الإعفاءات المقررة، طبيعة وعاء الضريبة. ويمكن أن نلقى بعض الضوء على هذه العوامل بصورة موجزة.

أولاً: ارتفاع معدل التضخم:

إن ارتفاع معدلات التضخم يؤدي إلى انخفاض القوة الشرائية للنقود، وهو الأمر الذي من شأنه أن يضعف من قدرة محدودى الدخل على الحصول على السلع والخدمات التي يحتاجون إليها. وفي تلك الحالة تلجأ الحكومات عادة إلى اتخاذ بعض السياسات الداعمة للطبقات الفقيرة كتقديم الإعانات وزيادة المرتبات والأجور. إن زيادة المرتبات والأجور من شأنها أن تقلل في الواقع العملي من تصاعدية الضريبة وتقليل الشرائح والطبقات الخاضعة، ومن ثم يقترب النظام الضريبي من الأسلوب النسبي ويبعد أكثر عن التصاعدية، وبالتالي لن يحقق غرضه في تحقيق العدالة الاجتماعية أو إعادة توزيع الدخل. إن تصاعدية

<sup>9</sup> انظر في ذلك:

Bankmant, J. and Griffeth, T. (1987), "Social welfare and the rate structure: A new look at progressive taxation", California Law Review, Vol. 75, n. 6, pp: 1905-1967.

الضريبة قد تفقد واقعيتها تحت وطأة ارتفاع المستوى العام للأسعار وتصبح من ثم مجرد تصاعدية اسمية Nominal Progressivity.

### ثانيا: حجم الإعفاءات المقررة على الدخل الصافي:

تساهم الإعفاءات الضريبية التي يقرها المشرع في زيادة تصاعدية الضريبة. فكلما زاد عدد هذه الإعفاءات وتنوعها كلما أثرت بإيجابية على درجة تصاعدية الضريبة. إن إقرار هذه الإعفاءات يعد نوعا من التصاعد السلبي، فهو إعفاء من دفع جزء من الضريبة لمسوغات معينة ارتأها المشرع. وترتبط فاعلية هذه الإعفاءات ومدى تأثيرها على تصاعدية الضريبة، بالفئات المستهدفة منها. فتحيز هذه الإعفاءات لأصحاب الدخل المرتفعة، دون أصحاب الدخل المنخفضة والمتوسطة، قد يؤثر سلبيا على تصاعدية الضريبة، ومن ثم يؤدي إلى تدهور العدالة الاجتماعية بين طبقات المجتمع.

### ثالثا: طبيعة وعاء الضريبة:

تتوقف تصاعدية الضريبة على نوع الوعاء الخاضع للضريبة. فالضرائب المباشرة تظل هي أنسب أنواع الضرائب لتطبيق مبدأ تصاعدية الضريبة. فالدخل يعد هو أنسب الأوعية الضريبية التي يمكن إخضاعه لتصاعدية الضريبة، طالما أن الضريبة على الدخل تطبق على غالبية الأفراد، كما أن معظم دول العالم تعتمد عليها كمصدر من مصادر إيراداتها العامة. ويأتي رأس المال في المرتبة الثانية كأفضل الأوعية القابلة لتطبيق مبدأ التصاعدية، وإن كان ذلك بدرجة أقل نظرا لأهمية رأس المال في عملية التنمية الاقتصادية. أما بالنسبة للأوعية غير الثابتة، والتي تمثل هدفا للضرائب غير المباشرة، فإنها لا تتلاءم مع مبدأ التصاعدية مثل الضرائب على الاستهلاك والإنتاج والواردات والصادرات.

### رابعا: مستوى الدخل:

لا يمكن الأخذ بمبدأ تصاعدية الضريبة على نحو فعال دون أن يتوافق ذلك مع مستوى الدخل التي يحصل عليها المواطنون. ففي الدول النامية تتقارب الدخل إلى حد بعيد ولا تتجاوز سقفا محددا في الغالب الأعم، وهو ما قد يفرض على المشرع الضريبي تبنى تصاعدي محدود ومقارب ولا يمنحه سلطة كبيرة في توسيع الشرائح أو رفع معدلات الأسعار. إن ضعف الدخل وتقاربها للشريحة

الأكبر من أصحاب المرتبات والأجور يحدّ من مبدأ تصاعديّة الضريبة ويقيّد تطبيقها في الواقع العمليّ.

### المطلب الثالث

#### أثر الضريبة التصاعديّة على العدالة الاجتماعيّة

بغض النظر عن مدى أهميتها كمصدر أساسي من مصادر الإيرادات الضريبية بصفة خاصة، والإيرادات الكلية للدولة بصفة عامة، فإن الضريبة على الدخل تحتل أهمية كبيرة في الدول المتقدمة والنامية على السواء نظرا لقدرتها على التأثير على إعادة توزيع الدخل بين الأفراد والحدّ من عدم العدالة الاجتماعيّة. أولاً: الضريبة التصاعديّة بين العدالة الظاهرة والعدالة الحقيقيّة لتوزيع الدخل:

إن الضرائب التصاعديّة يتم إقرارها غالباً لجمع أكبر جزء ممكن من دخول الأثرياء وإنفاقها لصالح الفقراء، وهو ما يؤدي إلى تقليص الفجوة بين الطبقات والقضاء على عدم العدالة الاجتماعيّة. ومع ذلك، فإنه وبقدر ما تقوم الحكومة بزيادة معدل التصاعديّة أو المعدلات الضريبية المفروضة على الأثرياء مقارنة بالفقراء، فإن رد فعل الأفراد حيال ذلك قد يتمثل في الشروع في اتخاذ خطوات نحو تخفيض دخولهم الخاضعة للضريبة والتخلي عن جزء من أعمالهم وأنشطتهم. وقد يتحقق ذلك بطرق مشروعة (من خلال تجنب الضريبة)، وقد يحدث ذلك من خلال الاستعانة بوسائل غير مشروعة (كالتهرب الضريبي).

وتجدر الإشارة إلى أن رد فعل الأفراد وسلوكياتهم تجاه الضريبة التصاعديّة قد يؤدي إلى الحدّ من اللاعدالة الظاهرة في الدخل، إلا أنه من المتوقع أن يكون لذلك تأثير مختلف على عدم العدالة الحقيقيّة بين الدخل. فعلى الرغم مما هو متوقع من انخفاض للإنتاجية كرد فعل طبيعي للضريبة التصاعديّة، وهو ما سيؤدي إلى تخفيض عدم المساواة الحقيقيّة في الدخل، فإن تأثير التهرب الضريبي ربما يؤدي إلى زيادة الدخل الفعليّ المتاح للأغنياء، طالما أنه لن تفرض ضريبة على الدخل الذي تم إخفائه عن أعين الإدارة الضريبية، وسوف يؤدي ذلك إلى زيادة عدم العدالة في الدخل الصافي الفعليّ.

ولقد تعددت الدراسات التي حاولت معالجة موضوع السياسة الماليّة وعلاقتها بالعدالة التوزيعية. فباستخدام معامل جيني ومقاييس احصائية أخرى،

أثبتت إحدى الدراسات فاعلية الضريبة التصاعدية في إعادة توزيع الدخل، وهو ما أدى إلى الحد من سوء توزيع الدخل وتقليص معدلات عدم العدالة الاجتماعية<sup>١١</sup>. من ناحية أخرى، فقد أوضحت هذه الدراسة مدى أهمية التحويلات والمساعدات الحكومية في المساهمة في تخفيف حدة الفجوة بين دخول الأفراد في الدول الأوربية. إن التوزيع الناتج عن تفاعل القوى الاقتصادية في السوق قد لا يؤدي، على الرغم من كفاءته من المنظور الاقتصادي، إلى تحقيق العدالة الاجتماعية بالمفهوم المثالي. فالنظرية الاقتصادية لا تقدم تعريفا للتوزيع الأفضل للدخل، فهو أمر يقره الساسة<sup>١١</sup>.

إن زيادة معدلات النمو الاقتصادي قد لا يرافقها توزيعا عادلا للدخل، وعلى الحكومة حينئذ أن تتدخل، باستخدام وسائل مالية واقتصادية مختلفة، لعلاج هذا العوار، حرصا منها على الاستقرار الاجتماعي.

وباستخدام معامل جيني، أظهرت إحدى الدراسات تأثير ضريبة الدخل على العدالة الاجتماعية. ولقد بينت الدراسة تدنى قيمة معامل جيني تحت تأثير ضريبة الدخل، علما بأن التأثير قد تراوح بين ١٢.٤% في حالة سويسرا، ٢٧% لألمانيا و ٣٩.٢% بالنسبة للنمسا<sup>١٢</sup>.

<sup>١١</sup> ويعد معامل جيني **Gini Coefficient** من أكثر المؤشرات استخداما في قياس مدى عدالة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع. يتراوح معامل جيني بين الصفر والواحد الصحيح. فمعادلة هذا المؤشر للرقم صفر يعني أن هناك مساواة مطلقة بين الأفراد في الدخل، وعلى العكس فإن الرقم واحد يعني سوء توزيع الدخل بصورة تامة بين هؤلاء الأفراد. فعلى سبيل المثال عندما تكون قيمة المعامل ٠.٣٠ فإن ذلك يعني أنه وبافتراض اختيار أي فردين من المجتمع بطريقة عشوائية فإن الفارق المتوقع في دخلهما سيعادل ٦٠% من الدخل المتوسط.

<sup>١١</sup> انظر:

Cashel, B.(2008), "Inequality in the distribution of income: Trends and international comparison", Congressional Research Service, Washington, D.C., p. 15.

<sup>١٢</sup> انظر:

Mahler, V. and David, K. (2006), "Fiscal Redistribution in the Developed Countries: new insights from the Luxembourg Income Study", Socio-Economic Review, vol. 4, pp: 483-511.

ولقد حاولت دراسة أخرى قياس مدى تأثير تغيير النظام الضريبي وتطبيق ضريبة تصاعديّة على معدل الإنتاجية، إلا أن نتائج معظم هذه الدراسات أظهرت ضعف العلاقة بين التعديلات الضريبية من ناحية ومرونة عرض العمل وإنتاجيته من ناحية أخرى<sup>١٣</sup>.

من ناحية أخرى، فقد أظهرت بعض الدراسات أن تأثير تجنب الضريبة والتهرب منها، كنتيجة لتصاعديّة الضريبة، يكون أكثر تأثيرا على أصحاب الدخل الأكثر ارتفاعا<sup>١٤</sup>. بعبارة أخرى، فإن الأثرياء هم الأكثر حساسية للتغيرات التي تحدث في معدلات الضريبة، لأنهم الأكثر قدرة على إخفاء دخولهم. فأصحاب المرتبات والأجور من السهل جدا التأكد من صحة دخولهم، بينما يصعب عمل نفس الشيء بالنسبة لدخول الأثرياء، ومن ثم يصبح من السهل عليهم التهرب من عبء الضريبة من خلال استخدام وسائل غير مشروعة.

وفي دراسة حديثة أبرزت أن تصاعديّة الضريبة على الدخل الشخصي تقلل من عدم العدالة الظاهرة، وأن هذا التأثير السلبي يتجلى بصورة أكثر وضوحا وقوة في الدول التي يوجد بها مؤسسات ديمقراطية متقدمة. كما وجدت هذه الدراسة أيضا تأثيرا سلبيا ضعيفا على عدم العدالة الحقيقية في توزيع الدخل، وذلك من خلال استخدام معامل جيني. توصلت هذه الدراسة أيضا إلى أن تغيير التصاعديّة

<sup>١٣</sup> انظر بعض الأمثلة لهذه الدراسات:

Eissa, and Liebman, J. (1996), "Labor Supply Response to the Earned Income Tax Credit." *Quarterly Journal of Economics*, 111(2): 605-637.  
وانظر أيضا:

Blundell, R., Duncan, A. , and Meghir, C. (1998), "Estimating Labor Supply Responses Using Tax Reforms.", *Econometrica*, 66(4): 827-861.

<sup>١٤</sup> انظر:

Slemrod, J., (1994), "On the High-Income Laffer Curve", *Tax Progressivity and Income Inequality*, , ed. Joel Slemrod, Chapter 6, 177-210. Cambridge University Press.

وانظر أيضا:

Feldstein, M., (1995), "The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act", *Journal of Political Economy*, 103(3): 551-572.

في حدها الأعلى يعد أكثر فاعلية في تقليل عدم العدالة في توزيع الدخل مما لو تم التعديل في الحدود الدنيا في سلم الدخل<sup>١٥</sup>.

وفي دراسة أخرى عن مدى تأثير الضريبة على الدخل في الأردن على العدالة الاجتماعيّة، أوضح الباحث أن فعالية الضريبة في تخفيض معدل عدم العدالة محدودة جداً. فتأثير تطبيق النسب الحدية للضريبة على الدخل الخاضع للضريبة لم يتجاوز ٣% حيث انخفضت قيمة معامل جيني من ٠.٨٥ إلى ٠.٨٣ فقط<sup>١٦</sup>. كما أن سياسة الإعفاءات المتبعة في قانون الضريبة على الدخل قد أدت إلى تحويل تأثير الضريبة بمجملها إلى ضريبة غير عادلة.

انطلاقاً مما سبق، فقد حرصت بعض الدول على تبني نظام الضرائب التصاعديّة لدرجة أنها أقرتها في دساتيرها الوطنيّة. فمثلاً نجد ان الدستور الأردني قد ألزم الحكومة بأن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعيّة وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الدفع<sup>١٧</sup>. وقد ربطت هذه الدول بين إقرار الضريبة التصاعديّة وتحقيق العدالة الاجتماعيّة والمساواة بين أفراد المجتمع، للتأكيد على أهمية تلك الوسيلة في تحقيق هذه الغاية.

### ثانياً: العوامل المحددة لتأثير السياسة الضريبية على العدالة الاجتماعيّة:

إن الأثر التوزيعي للنظام الضريبي يتوقف على مدى نصيب الضريبة على الدخل من الحجم الكلي للإيرادات العامّة، وعلى درجة تصاعديّة الضريبة على الدخل. ففي الدول المتقدمة، وكما هو الحال في بعض الدول الآسيوية النامية تعد الضريبة على الدخل المصدر الرئيس للإيرادات العامّة. فخلال الفترة ٢٠٠٦-٢٠٠٦

<sup>١٥</sup> انظر:

Duncan, D. and Peter, K. (2012), "Unequal Inequalities: Do Progressive Taxes reduce Income Inequality?", IZA Discussion Paper Series, N. 6910, October, P. 34.

<sup>١٦</sup> انظر: عادل يعقوب الشميلة (٢٠١١)، "أثر ضريبة الدخل في توزيع الدخل في الأردن"، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد ٣٨، العدد ٢، ص: ٣٤٦-٣٥٧.

<sup>١٧</sup> انظر المادة ١١١ من الدستور الأردني الصادر في ١٩٥٢ وتعديلاته المختلفة. كما نصت المادة ١٩ من الدستور السوري سنة ١٩٧٣ على أن تفرض الضرائب على أسس عادلة وتصاعديّة تحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعيّة.

٢٠١٠، تجاوز نصيب الضريبة على الدخل، متضمنة الضريبة على أرباح الشركات، ٤٦% من الإيرادات العامة للدول المتقدمة، مقارنة بـ ٢٧%، نصيب الضريبة على القيمة من الإيرادات العامة خلال نفس الفترة<sup>١٨</sup>.

ولقد شهد المعدل الحدى للضريبة في قمة السلم التصاعدي للدخل، والذي يمثل عنصرا جوهريا في التصاعديّة بصورة عامة، تراجع ملحوظا في الدول المتقدمة في المتوسط من ٧١% في نهاية عقد السبعينات إلى ٥٧% في نهاية العقد الأول من الألفية الثانية<sup>١٩</sup>.

وعلى صعيد الدول المتقدمة أظهرت بعض الدراسات تراجع تصاعديّة النظام الضريبي الفيدرالي منذ حقبة الستينات من القرن الماضي. فبعد أن كان ١% فقط ممن يحتلون قمة الدخل في الولايات المتحدة الميريكية يدفعون أكثر من ٧٠% من دخولهم كضرائب فيدرالية في عام ١٩٦٠، أصبحوا يدفعون فقط ٣٥% من إجمالي دخلهم في عام ٢٠٠٥. ونفس الشيء حدث بالنسبة لأصحاب الدخل المتدنية، بينما استقر أصحاب الدخل المتوسطة على حالهم دون تغيير كبير في شأنهم<sup>٢٠</sup>. ولقد أرجعت الدراسة هذا التراجع في التصاعديّة إلى انخفاض سعر الضريبة على أرباح الشركات وكذلك الضريبة العقارية والضريبة على الهبات. لقد حدث انخفاض كبير في الضرائب المتعلقة برأس المال على حساب الضرائب على أصحاب المرتبات والأجور.

<sup>١٨</sup> انظر:

United Nations Conference on Trade and Development (2012), "The Role of Fiscal Policy In Income Distribution", UNCTAD/TDR/2012, United Nations, New York and Geneva, P. 116.

<sup>١٩</sup> Ibid, p.117.

<sup>٢٠</sup> انظر:

Piketty, T. and Saez, E. (2006), "How Progressive is the US Federal Tax System? A Historical and International Perspective", NBER Working Paper No. 12404, July, p. 21.

## الفصل الثاني

### موقف المشرع المصرى من الضريبة التصاعدية وتطورها فى مصر

لقد عرفت مصر الضريبة التصاعدية منذ أمد بعيد، ولم يتوقف تطبيقها عند الضريبة على الدخل فقط، بل امتد الأمر ليشمل أنواع أخرى من الضرائب المباشرة مثل الضريبة على العقارات المبنية، وذلك انطلاقاً من حرص المشرع على تحقيق العدالة الاجتماعية بين المواطنين أصحاب الدخل المتباينة. من هنا، فإن التساؤل يثور حول ما إذا كان اعتناق المشرع المصرى لمبدأ تصاعدية الضريبة قد انعكس إيجابياً على تحقيق العدالة الاجتماعية فى مصر من عدمه. على هدى ما سبق، فإننا سنعرض لهذا الفصل من خلال مبحثين:

المبحث الأول: تطور مبدأ تصاعدية الضريبة فى النظام الضريبي المصرى.  
المبحث الثانى: دور الضريبة التصاعدية فى تحقيق العدالة الاجتماعية فى مصر.

#### المبحث الأول

##### تطور مبدأ تصاعدية الضريبة فى النظام الضريبي المصرى

أولاً: التصاعدية الضريبية منذ الفراعنة وحتى ثورة ١٩٥٢:

لقد عرفت مصر الضرائب منذ عهود سحيقة أرجعها البعض إلى العصر الفرعونى. فى هذه الأثناء عرفت مصر ضريبة الرؤوس والضريبة على دخل الثروة العقارية والمنقولة، والرسوم الجمركية وضريبة التركات التى كان سعرها تصاعدياً يتدرج من ٥% إلى ١٠%، وكان دفع الضرائب يتم أحياناً بالنقد وأحياناً فى صورة عينية مثل الحاصلات أو السلع. لقد عرفت الضريبة التصاعدية إذاً منذ العهد الفرعونى.

وفى العصر اليونانى ازدادت أعباء الضرائب نظراً لتزايد حاجة الحكام البطالمة إلى المال ففرضت الضرائب على الكروم والحدائق كما فرضت الرسوم

الجمركية على انتقال السلع من إقليم إلى آخر داخل البلاد المصرية. وكانت الحكومة حينذاك تحتكر إنتاج بعض السلع وتبيعها بأسعار مرتفعة، فضلا عن الضرائب الباهظة التي كانت تثقل بها القطاع الخاص الذي ترك له أمر إنتاج باقى السلع. وعندما فتح الرومان مصر سنة ٣١ قبل الميلاد احتفظوا بالنظام الضريبي الذي وضعت البطالمة في العصر اليوناني<sup>٢١</sup>.

يمكن القول إذا أن القانون الضريبي الروماني قد تأثر بالقانون الضريبي اليوناني، كما أن النظام الضريبي الروماني قد أثر بدوره في النظم الضريبية التالية ووضع الأسس للعديد من التشريعات الضريبية السائدة في وقتنا الراهن.

وعندما فتح العرب مصر خلال عامي ٦٣٩، ٦٤١ ميلاديا، دخلت مصر في حظيرة الإسلام ومن ثم طبق عليها النظام الضريبي الإسلامي. فكانت هناك ضريبة الرؤوس (الجزية) التي تفرض على الذميين وهم غير المسلمين في البلاد التي يفتحها المسلمون. وكانت الجزية تفرض على الذميين نظير حمايتهم في أشخاصهم وأموالهم والدفاع عنهم. ولم يكن مقدار الجزية ثابتا بل كان يختلف باختلاف الزمان والمكان إلى أن تم تثبيتها في عهد عمر بن الخطاب، فجعلها على الرجال القادرين على الكسب والعمل بمقدار ٤٨ درهما على الموسر، ٢٤ درهما على متوسط الحال، ١٢ درهما على الفقير. واستثنى من دفع الجزية النساء والأطفال والرهبان والشيخ الفقراء الذين لا يستطيعون العمل<sup>٢٢</sup>.

من ناحية أخرى، فقد تم تطبيق الضرائب على الثروة العقارية (وهو ما يعرف باسم الخراج) وكان سعر الضريبة يختلف بحسب طريقة رى الأرض، فكان الممول يدفع عشر المحصول في حالة ما إذا كنت أرضه تروى بدون آلة، بينما يقوم بدفع نصف العشر في حالة ريبها بآلة. وهو شكل آخر من التصاعدية يتفق مع ما بذل من مجهود وتكلفة في الحصول على الدخل.

وفي العصر المملوكي، فرضت الدولة الضرائب الجمركية كما فرضت ضرائب الاستهلاك. وعندما أصبحت مصر ولاية عثمانية بداية من عام ١٥١٧م، استمر الأتراك في تطبيق الضرائب التي كانت سائدة في العهد المملوكي.

<sup>٢١</sup> انظر في تفصيل ذلك: د. زين العابدين ناصر، د. عز الدين إبراهيم (١٩٩٢)، "محاضرات

في التشريع الضريبي المصري" دار الثقافة الجامعية، ص ٨. ٩.

<sup>٢٢</sup> انظر: د. إسماعيل عبدالرحيم شلبي (١٩٩٨)، " التشريع الضريبي"، ص ٢٣. ٢٦.

بالإضافة إلى ذلك، فإن السلطان العثماني قام بفرض جزية سنوية تؤخذ من حصيلة الضرائب المفروضة على الأراضي الزراعية والعقارات. ويلاحظ أن الضرائب كانت تجبى بنظام الالتزام وهذا النظام يعرف عنه التعسف والظلم. وخلال هذا العصر بدأ ظهور الامتيازات الأجنبية والتي تم إقرارها وفقا لمعاهدات تم إبرامها بين تركيا وبعض الدول الأوروبية<sup>٢٣</sup>.

تعددت الضرائب إبان حكم محمد علي، حيث عرفت مصر خلال هذه الحقبة بعض الضرائب الغربية مثل ضريبة الرؤوس أو الفردة وتوالت الضرائب فى عهد إسماعيل مثل ضريبة الخيل وضريبة الملح. ونظرا للمساوئ العديدة للنظام الضريبي فى هذه الفترة وتناقضه مع مبادئ العدالة والمساواة وسوء التنظيم الإدارى له، فلقد نادى أصوات كثيرة بضرورة الإصلاح المالى والضريبي. ولتحقيق هذا الغرض تشكلت لجنة فى عام ١٨٧٨ من الأجانب الذين أقرزتهم الامتيازات الأجنبية التى كُتلت بها مصر حينئذ. وتوصلت هذه اللجنة إلى عدة قرارات من بينها إلغاء معظم الضرائب التى كانت سائدة وقتئذ وضرورة إصلاح نظام الضرائب العقارية، وعدم فرض الضرائب إلا بقانون. كذلك فقد تم إلغاء نظام السخرة وتم تعديل بعض التشريعات الضريبية خاصة فيما يتعلق بأحكام ربط الضرائب وطرق تحصيلها. وفى ٨ مايو عام ١٩٣٧ تم إلغاء الامتيازات الأجنبية، لتدشن عهدا جديدا فى تاريخ تطور التشريع الضريبي المصرى.

وفى الواقع فإن مصر قد شهدت تطورا حقيقيا فى نظامها الضريبي بداية من عام ١٩٣٩ حيث صدر القانون رقم ١٤ بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وعلى الأرباح التجارية والصناعية، وعلى الأرباح غير التجارية وكسب العمل والمرتببات والأجور. كما شهد نفس هذا العام صدور القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ وهو خاص برسم الدمغة. كما صدر القانون ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ وهو خاص برسم الأيلولة على التركات. ونتيجة لضعف الإيرادات المالية المتحصلة من تلك الضرائب، فقد دفع ذلك المشرع إلى إصدار القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض ضريبة عامة على الإيراد وبأسعار تصاعدية وذلك بالإضافة إلى الضرائب النوعية

<sup>٢٣</sup> انظر: المرجع سابق، ص ٢٧.

التي سبق إصدارها في عام ١٩٣٩. وفي عام ١٩٥٢ أضاف المشرع إلى الضرائب السابقة ضريبة على التركات وذلك بموجب القانون ١٥٩ لسنة ١٩٥٢. وبالإضافة إلى تلك القوانين الرئيسية، فقد صدرت بعض القوانين الأخرى التي تم بمقتضاها فرض ضرائب غير مباشرة مثل ضريبة الملاهي ورسوم الإنتاج ورسوم التسجيل والضرائب على السلع الترفيهية<sup>٢٤</sup>. ونتيجة للانتقادات التي وجهت للقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ والتي كشف عنها التطبيق العملي، فقد امتدت يد المشرع بالتعديل والتطوير لهذا القانون وأيضا طرأت بعض التعديلات على أسعار الضريبة العامة على الإيراد المفروضة بمقتضى القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩.

### ثانيا: الانفتاح الاقتصادي والنظام الضريبي المصري :

بعد انتهاء حرب أكتوبر وتغير الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية في مصر، نادى البعض بضرورة تحقيق إصلاح ضريبي ومالي ليتلاءم مع المتغيرات والتطورات الجديدة. ولقد تمخض ذلك عن إصدار القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ وذلك بشأن تحقيق العدالة الضريبية. ولقد توسع هذا القانون في تحديد وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ليشمل إيرادات لم تكن خاضعة للضريبة من قبل مثل نشاط الصفقة الواحدة وتأجير الوحدات المفروشة والاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية والتصرف في العقارات المبنية . . الخ. كما قام هذا القانون أيضا بزيادة حدود الإعفاءات الضريبية وتشجيع الادخار والاستثمار من خلال قيامه بإعفاء ودائع البنوك وصناديق التوفير من الخضوع للضريبة. كما عمل هذا القانون أيضا على الحد من التهرب الضريبي من خلال تشديد العقوبة على المخالفين وقام بتسهيل الإجراءات والتيسير على الممولين.

ونتيجة لأوجه القصور التي انتابت القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨، فقد اقتضى الأمر ضرورة إعادة النظر في التشريع الضريبي المصري برمته ليعبر بحق عن الاعتبارات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية السائدة في ذلك الوقت. وبالفعل فقد استجابت الحكومة لتلك النداءات وأصدرت السلطة التشريعية قانون الضرائب على

<sup>٢٤</sup> انظر في تفصيل ذلك: إبراهيم طه محمد (١٩٩٢) " الضريبة الموحدة على الدخل نظريا

وتطبيقيا"، رسالة دكتوراة تم مناقشتها بكلية الحقوق جامعة عين شمس، ص ٣٢٢ . ٣٢٩.

الدخل وهو القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والذي تم بموجبه إلغاء القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ (فيما عدا بعض المواد). وقد أبقى القانون الجديد على الضرائب النوعية على دخول الأشخاص الطبيعيين. وتضمن هذا القانون التفرقة بين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيين من ناحية، والضرائب التي تخضع لها شركات الأموال من ناحية أخرى.

ولقد صدر القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ليعدل بعض نصوص القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١. ولقد جاء هذا القانون الجديد ببعض المبادئ الجديدة مثل إحلال الضريبة الموحدة على الدخل محل الضرائب النوعية وذلك بأسعار تصاعدية بالشرائح، ماعدا إيرادات رؤوس الأموال المنقولة. كما ألزم المشرع الممولين بتقديم إقرارات ضريبية في مواعيد محددة. وهناك بعض التعديلات الأخرى التي أدخلها المشرع على الإعفاءات الضريبية مثل الإعفاءات الشخصية. هذا ولقد ابتغى المشرع من وراء إقرار الضريبة الموحدة تحقيق العدالة والمساواة والتيسير على الإدارة الضريبية وأيضا الممول بالإضافة للحد من التهرب الضريبي والاقتصاد من نفقات التحصيل.

**ثالثا: قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومبدأ تصاعدية الضريبة:**

لقد شهد العام ٢٠٠٥ أحدث التطورات التشريعية في النظام الضريبي المصري، حيث صدر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي ألغى بمقتضاه قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١<sup>٢٥</sup>. وعلى غرار منهجه السابق، فإن المشرع لم يتخلى في هذا القانون عن فكرة التصاعدية، حيث قام بتوحيد سعر الضريبة الذي يتعين على الممول دفعه. فقد نص المشرع صراحة في المادة (٨) من القانون الجديد على سعر تصاعدي للضريبة وذلك على النحو الآتي :

- . الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه ١٠ %.
- . الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه ١٥ %.
- . الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه ٢٠ %.

<sup>٢٥</sup> انظر الجريدة الرسمية العدد ٢٣ بتاريخ ٩ يونيو ٢٠٠٥ .

ونلاحظ هنا أن سلوك المشرع في ظل هذا القانون، قد اختلف " نسبياً" عن سلوكه في ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣. ففي هذا القانون الأخير خرج المشرع على قاعدة السعر التصاعدي للضريبة على الدخل حينما قرر إخضاع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة لسعر نسبي مقداره ٣٢ % من إجمالي المادة الخاضعة للضريبة، كما أخضع من ناحية أخرى المرتبات وما في حكمها لسعر ضريبي ٢٠ % حتى ٥٠٠٠٠٠ جنيته، و ٣٢ % فيما زاد عن ذلك. وبالتالي، فإنه يمكن القول بأن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد قطع شوطاً كبيراً بالنسبة لتوحيد الضريبة وذلك بما جاء به من نصوص جديدة في هذا الخصوص من خلال توحيد سعر الضريبة. ومع ذلك فإن المشرع قد حدد بعض الإيرادات التي تخضع لسعر نسبي مختلف عن السعر التصاعدي الموحد لاعتبارات مختلفة.

ومع ذلك فإن السعر التصاعدي للضريبة قد طالته بعض التعديلات. ففي نهاية عام ٢٠١٢ أصدر رئيس الجمهورية قرار بقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، تم بمقتضاه رفع الحد الأقصى لسعر الضريبة ليصبح ٢٥ % بدلا من ٢٠ %، كما تم زيادة عدد الشرائح ليصبح أربعة (بدون احتساب الشريحة المعفاة) بدلا من ثلاثة<sup>٢٦</sup>. لقد أراد المشرع من وراء هذا التعديل زيادة العبء الضريبي على أصحاب الدخل المرتفعة التي تتجاوز المليون جنيته، بغية التقليل من الفوارق الكبيرة في الدخل وزيادة الحصيلة الضريبية.

ومع ذلك، فإنه لم تكف ستة أشهر إلا وأدخل تعديل ثالث على السعر التصاعدي يتعلق بالشريحتين الرابعة والخامسة. فقد تضمنت الشريحة الرابعة ما يزيد عن ٤٥٠٠٠٠ جنيته حتى ٢٥٠٠٠٠٠ جنيته (بدلا من مليون جنيته) بسعر ٢٠ %، بينما انصبت الشريحة الخامسة على ما يتجاوز ٢٥٠٠٠٠٠ جنيته من

<sup>٢٦</sup> أصبحت الشرائح على النحو الآتي: - الشريحة الأولى: ٥٠٠٠٠ جنيته في السنة معفاة من الضريبة. - الشريحة الثانية: أكثر من ٥٠٠٠٠ جنيته وحتى ٣٠٠٠٠٠ جنيته وتخضع لسعر ١٠%. - الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠٠٠٠٠ جنيته وحتى ٤٥٠٠٠٠ جنيته، وتخضع لسعر ١٥%. - الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥٠٠٠٠ جنيته حتى واحد مليون جنيته ويخضع لسعر ٢٠%. - الشريحة الخامسة وهي أكثر من مليون جنيته وتخضع لسعر ضريبي مقداره ٢٥%. انظر في تفصيل هذه التعديلات الجريدة الرسمية، العدد ٤٩ تابع (أ)، في ٦ ديسمبر ٢٠١٢.

الدخل<sup>٢٧</sup>. لقد أراد المشرع من وراء هذا التعديل توسيع القاعدة الضريبية للخاضعين للسعر الأعلى من الضريبة وهو ٢٥%، من أجل زيادة الحصيلة الضريبية.

#### رابعا: الضريبة العقارية والتخلي عن فكرة تصاعدية الضريبة:

لقد صدر القانون الجديد للضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ليحل محل القانون القديم ٥٦ لسنة ١٩٥٤. وقرر المشرع في القانون الجديد إحلال السعر النسبي محل السعر التصاعدي الذي كان متبعاً في ظل القانون القديم. فقد أصبح سعر الضريبة ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة وذلك بعد استبعاد ٣٠% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، و ٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن. وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة. ويستهدى في تحديد الضريبة بالمؤشرات الواردة بالجدولين المرفقين بهذا القانون<sup>٢٨</sup>.

ويلاحظ هنا أن المشرع قد تبنى السعر النسبي بدلا من السعر التصاعدي في تحديد قيمة الضريبة على العقارات المبنية. ويأتى توجه المشرع في هذا الخصوص على عكس ما كان مقررا في ظل القانون السابق حيث أن هذا الأخير كان يفرض سعرا تصاعديا يتراوح بين ١٠% في حده الأدنى و ٤٠% في حده الأقصى من خلال خمسة شرائح وذلك وفقا للقيمة الإيجارية السنوية للحجرة بالوحدة السكنية<sup>٢٩</sup>. ولا شك أن القانون القديم للضريبة على العقارات المبنية كان يراعى البعد الاجتماعي وضعف المقدرة المالية للممولين على عكس القانون الجديد الذي تبنى سعرا نسبيا، مما أثقل عاتق أصحاب الدخل الضعيفة، خاصة في ظل ارتفاع تكلفة البناء وارتفاع قيمة إيجارات الأماكن المعدة للسكنى.

ومع ذلك فإنه يمكن القول بأنه من الناحية الواقعية كانت الضريبة في ظل القانون السابق تطبق في أغلب الحالات بسعر نسبي وهو ٤٠% وهو سعر

<sup>٢٧</sup> انظر في تفصيل هذه التعديلات القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، الجريدة الرسمية، العدد ٢٠ (مكرر)، في ١٨ مايو ٢٠١٣.

<sup>٢٨</sup> انظر المادة (١٢) من القانون. للاطلاع على نصوص القانون انظر: الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ مكرر (ج) في ٢٣ يونية ٢٠٠٨.

<sup>٢٩</sup> انظر المادة (١٢) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤.

الشريحة الخامسة وذلك إذا وضعنا في الاعتبار تطور وارتفاع القيمة الإيجارية للمساكن. فالقانون القديم كان ينص على أن يكون سعر الضريبة ٤٠% من القيمة الإيجارية السنوية (الشريحة الخامسة) بالنسبة للمساكن التي يزيد فيها متوسط الإيجار الشهري للحجرة بالوحدة السكنية عن ١٠ جنيهات. ومن الصعب في الواقع العملي أن نجد الآن مثل هذا الأجر الزهيد إلا في أضيق الحدود ولفتة قليلة من المساكن. إن هذا السعر التصاعدي والذي يتغير وفقا للقيمة الإيجارية للحجرة كان يتلاءم مع الظروف الاقتصادية التي صدر القانون السابق في ظلها وهو الأمر الذي لم يعد مناسباً في الوقت الراهن وهو الأمر الذي دعا المشرع إلى تبني قانون جديد بفلسفة متميزة تتناسب مستجدات العصر.

ويعتبر السعر النسبي الذي أقره المشرع في القانون الجديد سعراً معقولاً مقارنة بالسعر الذي تطبقه القوانين المماثلة في دول أخرى حيث يبلغ سعر الضريبة في تركيا ٢٠% من صافي الإيجار بعد استبعاد ٢٠% مقابل مصروفات الصيانة. وفي رومانيا يصل السعر إلى ١٠% عدا ١% مقابل مصروفات التحصيل وفي فرنسا ١٨% بعد استبعاد ٢٥% من القيمة الإيجارية للبيوت و ٤٠% للمصانع وذلك مقابل مصروفات الصيانة وفي إيطاليا ١٠%<sup>٣٠</sup>.

وربما حاول المشرع أن يخفف من وطأة السعر التصاعدي من خلال إضافة بعض الإعفاءات والخصومات. فقد قرر استبعاد ٣٠% من القيمة الإيجارية السنوية التي حددتها لجان الحصر والتقدير مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما ذلك مصروفات الصيانة وذلك بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، بينما قرر استبعاد ٣٢% من القيمة الإيجارية السنوية بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن.

وهنا يختلف القانون الحالي من جديد مع القانون السابق الذي نص على استبعاد ٢٠% فقط من قيمة الإيجار السنوية مقابل جميع المصروفات التي

<sup>٣٠</sup> انظر د. السيد عطية عبد الواحد (١٩٩٣)، الضريبة على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، ص: ٤٤ وما بعدها، وانظر أيضاً شرح تفصيلي لبعض أسعار الضريبة على العقارات المبنية في بعض الدول العربية: د. محمد جمال الذنبيات (٢٠٠٢)، "الضريبة على العقارات المبنية: دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ص: ١٠٧-١١٦.

يتكبدها المالك بما فيها مصاريف الصيانة وهي نسبة تقل كما نرى عن القيمة التي حددها المشرع في ظل القانون الحالي.

### المبحث الثاني

#### دور الضريبة التصاعديّة في تحقيق العدالة الاجتماعيّة في مصر

تتباين الفروق بين دخول الأفراد في الكثير من دول العالم، إلا أن هذه المشكلة تتجلى على نحو أكثر وضوحاً في الدول النامية التي تعاني كثيراً من عدم العدالة الاجتماعيّة. وترجع هذه الفجوة في الدخل إلى العديد من العوامل مثل العولمة والتقدم التكنولوجي، الأمر الذي يتطلب عمالة أكثر مهارة، الاختلاف في المهارات بين الأفراد، زيادة المعروض من العمل وارتفاع معدلات البطالة، وتدهور قدرة العمال على التفاوض مع أرباب العمل كنتيجة لتطور القوانين واللوائح التي ساعدت على زيادة المنافسة في المنتجات وعوامل الإنتاج المختلفة بما فيها العمل.

وتحاول الدول، من خلال الاستعانة بأدواتها الماليّة، أن تحدّ من هذه الفوارق، أملاً في تحقيق استقرار وعدالة اجتماعية أكبر. لقد حاولت مصر، كغيرها من الدول، الاعتماد على سياسة الإنفاق العام (الإعانات والدعم والمساعدات العينية)، بالإضافة إلى اعتمادها على سياسة الإيرادات (الضرائب التصاعديّة والامتيازات والإعفاءات الضريبية)، للحد من مشكلة تفاوت الدخل بين أفراد المجتمع.

لقد حاولت إحدى الدراسات الهامة إظهار تأثير السياسة الضريبية على التوزيع غير العادل للدخل في الدول المتقدمة والدول النامية على السواء خلال ثلاثة عقود (١٩٨٠-٢٠١٠)<sup>٣١</sup>. ولقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الدول النامية، ومن بينها مصر، والتي خضعت لبرامج الإصلاح الاقتصادي والتكليف الهيكلي التي اقترحتها عليها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي، قد أثرت إيجابياً على توزيع أكثر عدالة للدخل عقب تنفيذ هذه البرامج الإصلاحية.

ففي مصر، وعقب تبنيها لنظام الإصلاح الاقتصادي والتكليف الهيكلي في نهاية الثمانينات وبداية التسعينات من القرن الماضي، تحسّن توزيع دخل على نحو أكثر عدالة. وهو الأمر الذي يمكن استنتاجه من تطورات قيمة معامل جيني

<sup>٣١</sup> انظر في تفصيل هذه الدراسة : Bastagli, F. et al (2012), "Income Inequality and Fiscal

Policy", IMF STAFF Discussion Note, 27 sept., IMF, Washington, DC.

المدرجة بالجدول رقم (١). لقد انخفض معامل جيني من ٣٢ في عام ١٩٨٥ إلى ٣٠ في عام ١٩٩٥. وتجدر الإشارة إلى أن هذا التطور الذي حدث في مقياس عدالة توزيع الدخل تزامن مع تطبيق برامج الإصلاح الاقتصادي وتطبيق بعض التعديلات الضريبية ولاسيما صدور قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والذي تبنى الضريبة التصاعدية<sup>٣٢</sup>.

جدول رقم (١): مدى عدالة توزيع الدخل في مصر مقارنة ببعض الدول الأخرى، باستخدام معامل جيني (١٩٨٥-٢٠١٠)

٢٠١٠	٢٠٠٥	٢٠٠٠	١٩٩٥	١٩٩٠	١٩٨٥	
٣١	٣٢	٣٣	٣٠	٣٢	٣٢	مصر

<sup>٣٢</sup> لقد قررت المادة (٩٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ سريان الضريبة جميع دخول الأشخاص الطبيعيين (عدا إيرادات المرتبات وما في حكمها) بسعر تصاعدي مكون من خمسة شرائح، وذلك على النحو الآتي: الشريحة الأولى: ٠٠٠٠٠٠٠٠٠٠ حتى ٢٥٠٠ جنيه ٢٠% الشريحة الثانية: أكثر من ٢٥٠٠ جنيه - ٧٠٠٠ جنيه ٢٧% الشريحة الثالثة: أكثر من ٧٠٠٠ جنيه - ١٦٠٠٠ جنيه ٣٥% الشريحة الرابعة: أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه ٤٠% وبالنسبة للإيرادات من المرتبات وما في حكمها وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها في الباب الثالث من هذا الكتاب يكون سعر الضريبة عليها ٢٠% حتى ٥٠٠٠٠ جنيه و٣٢% فيما زاد على ذلك.

الأردن	٣٦	٤٣	٣٦	٣٧	٣٨	٣٥
تونس	٤٣	٤٠	٤٢	٤١	٤١	٤١
جنوب أفريقيا	--	٥٧	٥٧	٥٨	٦٧	٦٣
المجر	--	٢٨	٣٢	٢٩	٢٩	٢٥
تركيا	٤٤	٤٣	٤٢	٤٣	٤٣	٣٩
البرازيل	٥٣	٥٩	٥٨	٥٧	٥٥	٥٢
المكسيك	٤٦	٥١	٥٢	٥٢	٤٦	٤٨
فرنسا	٣٠	٢٩	٢٩	٢٨	٢٨	٣٠
النرويج	٢٣	٢٣	٢٤	٢٥	٢٨	٢٤
الولايات المتحدة	٣٣	٣٤	٣٦	٣٧	٣٩	٣٩
الصين	٢٨	٣٢	٣٦	٣٩	٤٢	٤٢

المصدر: Bastagli, F. et al (2012), "Income Inequality and Fiscal Policy", IMF STAFF Discussion Note, 27 sept., pp: 25-27.

وتجدر الإشارة إلى أن توزيع الدخل في مصر خلال فترة الدراسة يعد أكثر عدالة من غيرها من الدول مثل جنوب أفريقيا وتونس وتركيا والبرازيل والمكسيك والصين. ومع ذلك فإنه يظل أقل عدالة من فرنسا والنرويج.

كما يلاحظ من الجدول السابق أيضا أن قيمة معامل جيني قد عاودت الارتفاع على نحو تدريجي في عام ٢٠٠٠ محققة معدلا قدره ٣٣، لتعلن عن حدوث تراجع في العدالة في توزيع الدخل. وربما يرجع ذلك إلى ارتفاع معدلات التضخم وانتشار ظاهرة الاقتصاد السري، والتي خلقت فجوة كبيرة بين أصحاب الدخل الضعيفة (أصحاب المرتبات والأجور)، وأصحاب الدخل المرتفعة.

إن التوزيع العادل لعبء الضريبة كان ولا زال مسألة أساسية في صناعة سياسة الدولة تجاه مواطنيها. ولقد طوّرت العديد من الأدبيات المالية نماذج لنظرية الضريبة المثلى من أجل إلقاء الضوء على إشكالية تصاعدية الضريبة المثلى<sup>٣٣</sup>.

<sup>٣٣</sup> يقصد بنظرية الضريبة المثلى هي مجموعة من المبادئ النظرية التي تبين كيف أن الهدف من الرفاهية الاجتماعية يتضمن تلك القيود الناشئة عن الموارد المحدودة وردود الأفعال السلوكية تجاه فرض الضرائب بغية الوصول في النهاية إلى إقرار توصيات خاصة تتعلق بالسياسة الضريبية.

إن هذه النماذج قامت على افتراض أنه من اللازم على النظام الضريبي أن يعظم من وظيفة الرفاهية الاجتماعية مع الأخذ في الاعتبار القيود الواردة على الميزانية وكذلك استجابة الأفراد للضرائب. فالرفاهية الاجتماعية تتحقق على نحو أكبر حينما يتم توزيع الموارد الاقتصادية بطريقة عادلة. ومع ذلك، فإن الأثر التوزيعي للضرائب والدعم يمكن أن ينعكس سلبيا على الحافز للعمل وللادخار وللحصول على دخل. إن ذلك يؤدي في نهاية الأمر إلى خلق العلاقة التقليدية المتناقضة بين العدالة والكفاءة، وهي العلاقة التي تشغل قلب نظرية الضريبة المثلى على الدخل. إن الضريبة على الدخل تلعب دورا محوريا في إعادة توزيع الدخل بين طبقات المجتمع المختلفة، إلا أنها قد تخلق في ذات الوقت تشوها اقتصاديا وتأثيرا سلبيا على الاقتصاد الوطني. لهذا فإن واضعي السياسة الضريبية للدولة مطالبين عند قيامهم بتصميم مثل هذا النوع من الضرائب أن يراعوا تحقيق المصالح المالية والاقتصادية للدولة دون أن تطغى إحداهما على الأخرى.

الجدول رقم (٢): الأهمية النسبية لإيرادات الضرائب غير المباشرة والضريبة على الدخل في مصر خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠١٣. (بالمليون جنيه و %)

السنة	الإيرادات العامة الكلية	إجمالي الإيرادات الضريبية	نسبة الإيرادات الضريبية بالنسبة	نسبة إيرادات الضرائب غير	حصيلة الضريبة على الدخل	نسبة إيرادات الضريبة على

الدخل بالنسبة للإيرادات العامة (%)		المباشرة بالنسبة لإجمالي الإيرادات العامة (%)	للإيرادات العامة %			
٢٨	٨٠٢٥٥	٢٧	٥٨	١٦٣,٢٢٢	٢٨٢,٥٠٥	٢٠٠٩/٠٨
٢٩	٧٦٦١٨	٣١	٦٤	١٧٠,٤٩٤	٢٦٨,١١٤	٢٠١٠/٠٩
٣٤	٨٩٥٩٣	٣٤	٧٢	١٩٢,٠٧٢	٢٦٥,٢٨٦	٢٠١١/١٠
٣٠	٩١٢٤٥	٣٣	٦٨	٢٠٧,٤١٠	٣٠٣,٦٢٢	٢٠١٢/١١
٣٧	١١٧٧٦٢	٣١	٧٢	٢٥١,١١٩	٣٥٠,٤٤٩	٢٠١٣/١٢

المصدر: تم حسابها من واقع بيانات وزارة المالية.

إذا أمعنا التأمل في النظام الضريبي المصري فإننا سنجد أن مصر تعتمد بصورة كبيرة على الضرائب كمصدر للإيرادات العامة. فالجدول رقم (٢) يوضح لنا تزايد الاعتماد على الضرائب كأحد أهم الوسائل الممولة للنفقات العامة. فقد ارتفعت نسبة مشاركة الضرائب في الإيرادات العامة من ٥٨% في العام المالي ٢٠٠٨/٢٠٠٩ إلى ٧٢% خلال العام ٢٠١٢/٢٠١٣. ويرجع ارتفاع هذه النسبة إلى الإصلاحات الضريبية التي قامت بها مصر والتي أسفرت عن إصدار قوانين جديدة للضرائب مثل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/٢٠٠٥، وقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦/٢٠٠٨.

ويكشف لنا هذا الجدول أيضا عن تقارب نسبة مساهمة حصيلة الضريبة على الدخل من ناحية وحصيلة الضرائب غير المباشرة (الضرائب على السلع والخدمات والضرائب على التجارة الدولية) من بعضهما البعض حيث بلغت هذه النسبة في عام ٢٠١٠/٢٠١١ ٣٤% لكل منهما. ومع ذلك فإن الإحصائيات تشير إلى أن نصيب الضريبة على الدخل بدأ في التزايد في عام ٢٠١٢/٢٠١٣ ليصبح ٣٧% من إجمالي الإيرادات العامة مقابل ٣١% فقط للضرائب غير المباشرة. ويمكن تبرير ذلك إلى ظروف الأحداث السياسية التي مرت بها مصر خلال العامين الأخيرين، وتفاقم ظاهرة الكساد الاقتصادي وانخفاض حركة البيع

والشراء مما ساهم في انخفاض الحصيلة الضريبية غير المباشرة وزيادة الاعتماد على الضرائب المباشرة وخاصة الضريبة على الدخل. إن الضرائب غير المباشرة أقل عدالة من الضرائب المباشرة حيث لا يوضع في الاعتبار عند فرضها الظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية للممول وذلك على نقيض الضرائب المباشرة والتي منها الضريبة على الدخل. إن ارتفاع حصيلة الضرائب غير المباشرة وتعادلها تقريبا مع الضريبة على الدخل من المحتمل أن يؤثر سلبيا على تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع<sup>٣٤</sup>.

الجدول رقم (٣): تطور الإيرادات الضريبية في مصر خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠١٣. (بالمليون جنيه وب %)

السنة	الناتج المحلي الإجمالي	متوسط دخل الفرد (بالجنيه)	نسبة الإيرادات الضريبية بالنسبة للناتج المحلي (%)	نسبة الضريبة على الدخل للإيرادات الضريبية (%)	نسبة الضريبة على الدخل للناتج المحلي الإجمالي (%)
٢٠٠٩/٠٨	١,٠٤٢,٢٠٠	١٣,٧٠٢	١٥.٧	٤٩	٨
٢٠١٠/٠٩	١,٢٠٦,٦٠٠	١٥,٥١٤	١٤.١	٤٥	٦
٢٠١١/١٠	١,٣٧١,١٠٠	١٧,٢٣٣	١٤	٤٧	٧
٢٠١٢/١١	١,٥٧٥,٥٠٠	١٩,٣٥٦	١٣.٢	٤٤	٦
٢٠١٣/١٢	١,٧٥٣,٣٠٠	٢٠,٩٥٧	١٤.٣	٤٧	٧

المصدر: جمعت وحسبت من واقع بيانات وزارتي التعاون الدولي والمالية.

إن حصيلة الضريبة على الدخل تمثل وحدها ما يقارب نصف الحصيلة الضريبية. فقد بلغ نسبة هذه الضريبة ما يعادل ٤٩% من الإيرادات الضريبية في عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ ثم انخفض نصيبها بصورة طفيفة إلى ٤٧% في عام ٢٠١٢/٢٠١٣، وهو ما يمثل ٨ و ٧% على التوالي من الناتج المحلي الإجمالي خلال العامين السابقين (انظر الجدول رقم ٣).

<sup>٣٤</sup> انظر في هذا الرأي: Rosen, H. and Gayer, T. (2007), "Public Finance", 18 ed., vol. 1, Mc Grow Hill Boston, USA, p. 258.

إن الأرقام السابقة توضح لنا مدى أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه الضريبة على الدخل في تحقيق العدالة الاجتماعيّة في مصر. ويمكن لنا أن نزيد الصورة وضوحاً، وذلك بالنظر إلى الجدول رقم (٤). إن حصيلة الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية تمثل ما بين ٣٦ و ٤٠% من إجمالي الإيرادات الضريبية خلال السنوات ٢٠٠٨-٢٠١٣، أي ما يعادل ٢٣-٢٦% من الإيرادات العامة. وفي المقابل، فإن الضريبة على دخول التوظيف تتراوح نسبتها بين ٦ و ٨% من الإيرادات الضريبية الكلية، أي ٣ و ٦% من الإيرادات العامة خلال نفس الفترة.

الجدول رقم (٤): الأهمية النسبية لإيرادات الضريبة على الدخل (بحسب الوعاء) في مصر خلال الفترة ٢٠٠٨-٢٠١٣. (بالمليون جنيه وب %)

السنة	٢٠٠٩/٠٨	٢٠١٠/٠٩	٢٠١١/١٠	٢٠١٢/١١	٢٠١٣/١٢
الضريبة	٥.٦	٦.٧	٧	٧.٧	٨.٣
% من الإيرادات الضريبية					

٦	٥.٣	٥	٤.٣	٣.٢	% من الإيرادات العامة	على دخول التوظيف
١.٢	١	١	٠.٩	٠.٩	% من الناتج المحلى الإجمالى	
٣.٦	٢.٧	٣	٣	٣.١	% من الإيرادات الضريبية	الضريبة على غير
٢.٦	١.٨	٢.١	١.٨	١.٨	% من الإيرادات العامة	دخول التوظيف
٠.٥	٠.٤	٠.٤	٠.٤	٠.٥	% من الناتج المحلى الإجمالى	
٣٥.٧	٣٣.٥	٣٦.٧	٣٥.٣	٤٠.٤	% من الإيرادات الضريبية	الضريبة على
٢٥.٦	٢٣	٢٦.٦	٢٢.٥	٢٣.٤	% من الإيرادات العامة	أرباح الشركات
٥.١	٤.٤	٥.١	٥	٦.٣	% من الناتج المحلى الإجمالى	

المصدر: تم حسابها من واقع بيانات وزارة المالية.

إن الإحصائيات السابقة تطرح تساؤلا هاما، فإزاء ضعف نسبة حصيلة الضريبة على الدخل المحصلة على أصحاب المرتبات والأجور (من التوظيف) مقارنة بحصيلة الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، فهل تجدى تصاعدية الضريبة فى تحقيق العدالة الاجتماعية؟

لقد فرض المشرع ضريبة تصاعدية على أصحاب المرتبات والأجور أعفى الشريحة الأولى التى لا تتجاوز خمسة الاف جنيه من الخضوع للضريبة، وتراوحت

أسعار الشرائح الأربع الباقية بين ١٠%، وهو الحد الأدنى و ٢٥% وهو الحد الأقصى للضريبة ويطبق على الشريحة حينما تتجاوز قيمتها ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه. بالإضافة إلى ذلك، فقد حَصَّ المشرع الضريبي أصحاب المرتبات والأجور بالعديد من المزايا والإعفاءات من بينها: ٧٠٠٠ جنيه إعفاء شخصيا سنويا للممول، بالإضافة لأقساط واشتراكات التأمين الاجتماعي والتأمين الخاص والصناديق الخاصة والمزايا العينية ونصيب العاملين من الأرباح<sup>٣٥</sup>. لقد سبق أن ذكرنا أن كثرة الإعفاءات يمكن أن تزيد من تصاعديّة الضريبة، ومن ثم تسهم بفاعلية في إعادة توزيع الدخل بين المواطنين على نحو أكثر عدالة.

يمكن القول أيضا بأن ضعف نصيب الفرد من الدخل القومي، والذي لم يتجاوز ٢١٠٠٠٠ جنيها في عام ٢٠١٢/٢٠١٣ (أى ما يعادل تقريبا ثلاثة آلاف دولار) قد لا يمنح الفرصة للعديد من أصحاب المرتبات للاستفادة من الإعفاءات الضريبية نتيجة لضعف دخولهم وعدم استيعابهم لكل المزايا، بينما يستفيد منها أصحاب الدخل المرتفعة، وهو الأمر الذي يلقي بدوره العديد من التساؤلات حول التأثير الإيجابي لهذه الإعفاءات على تحقيق العدالة الاجتماعيّة.

زد على ما سبق أن إعفاء المشرع لإيرادات رؤوس الأموال المنقولة من الخضوع للضريبة يعد انحيازًا واضحا لأصحاب رؤوس الأموال مقارنة بأصحاب المرتبات والأجور، وهو ما يعد تعميقا لعدم التوزيع العادل للدخل. لقد حابى المشرع فئة المستثمرين في محفظة الأوراق المالية. فتلك الفئة كانت تخضع إيراداتها في ظل القانون القديم لضريبة مقدارها ٣٢%، بينما أعفيت هذه الإيرادات من الخضوع للضريبة في ظل القانون الحالي وهو ما سوف يؤدي إلى خسارة

<sup>٣٥</sup> كان الإعفاء الشخصي في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أربعة آلاف جنيه وتم زيادته بمقتضى التعديل الوارد بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ ليصبح ٧٠٠٠ جنيه. انظر المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. لمزيد من التفصيل حول هذه الإعفاءات انظر: د. محمد إبراهيم الشافعي (٢٠٠٦)، "سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ واثرا على التنمية الاقتصادية في مصر"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الحادى عشر بعنوان "القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل: المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحل"، نظّمته الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب خلال الفترة ١٩-٢٢ يونيو، دار الدفاع الجوى، القاهرة، مصر.

الدولة لجزء هام من الحصيلة الضريبية، بالإضافة إلى ما سوف يترتب على ذلك من اختلال في توزيع الدخل بين أفراد المجتمع على نحو يتناقض مع ما تقتضيه التشريعات العادلة. وفي الواقع فإن المشرع الضريبي لم يكن موفقا في إعفاء هذه الإيرادات من الخضوع للضريبة حيث أن التعامل في سوق الأوراق المالية قد يدر أرباحا كثيرة، خاصة وأن الأشخاص الاعتبارية وعلى رأسها الشركات الكبرى غالبا ما تستثمر أموالا كثيرة في أسواق المال. ومن هنا فإن المشرع يكون قد حرم بتقريره لهذا الإعفاء دخول جزء هام من الإيرادات العامة في خزانة الدولة.

ويدعونا سلوك المشرع هنا إلى وضع الكثير من علامات الاستفهام بل التعجب. ففي الوقت الذي يعفى فيه أصحاب الإيرادات المنقولة والمستثمرين في سوق الأوراق المالية من الخضوع للضريبة على الدخل، نجده قد أخضع دخل عمال اليومية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وهم من أكثر الفئات تأثرا بفرض الضريبة، باعتبار أنها تفرض على ناتج العمل باعتباره عنصر من عناصر الإنتاج.

أضف إلى ما سبق أن تخلى المشرع الضريبي عن فكرة السعر التصاعدي عند إقراره للضريبة على العقارات المبنية في القانون ١٩٦/٢٠٠٨ يعد انحرافا عن طريق العدالة الاجتماعية. ولا يقدح في هذا النقد القول بضعف السعر الضريبي (١٠%) أو بوجود إعفاءات عديدة لأصحاب العقارات ذات القيمة السوقية المنخفضة.

## الخاتمة

لقد استهدفت هذه الدراسة محاولة التعرف على دور الضرائب التصاعدية في تحقيق العدالة الاجتماعية. وقسمنا البحث إلى فصلين، تناول الأول منها المبادئ النظرية للضريبة التصاعدية وأثرها على تحقيق العدالة الاجتماعية. أما الفصل الثاني من هذا البحث فقد عرض بالمناقشة والتحليل لموقف المشرع المصري من الضريبة التصاعدية وتطورها في مصر، موضحين ذلك من خلال الاحصائيات الحديثة والدراسات المعنية.

وفي نهاية الدراسة يمكن إبراز أهم النتائج التي توصلت إليها وهي:

أولاً: إن العدالة الاجتماعية لا يمكن أن تتحقق من خلال السياسة الضريبية وحدها، وإنما يتعين أن يتم ذلك من خلال منظومة متكاملة فيها الأدوات الاقتصادية والمالية والنقدية.

ثانياً: إن تحقيق الضريبة التصاعدية لدورها في الحد من التوزيع غير العادل للدخل يتوقف على مجموعة من العوامل والشروط منها: معدل التضخم السائد، مدى تناسب معدل السعر المطبق مع مستوى الدخل الفعلية، حجم الإعفاءات المقررة، وطبيعة وعاء الضريبة.

ثالثاً: إن استخدام الضريبة التصاعدية كأداة للمساهمة في تحقيق العدالة الاجتماعية لا بد أن يتم بحكمة. فالإصلاح الاجتماعي لا يتعين أن يأتي على حساب البعد الاقتصادي، وإعادة توزيع الدخل على نحو أكثر عدالة لا يجب أن يخلق تشوهات اقتصادية.

رابعاً: وفقاً للأحصائيات والدراسات الحديثة فإن هناك تحسناً ملحوظاً تحقق في مستوى العدالة الاجتماعية عقب قيام مصر ببرنامج الإصلاح الاقتصادي والتكليف الهيكلي في منتصف الثمانينات وأوائل التسعينات من القرن الماضي. ومع ذلك فإن هذا الأمر قد تغير اعتباراً من أواخر التسعينات وحتى الآن. فعلى الرغم مما حققته مصر من تزايد في معدلات النمو الاقتصادي إلا أن ذلك لم يصاحبه توزيع عادل لثمار التنمية حيث اختص بها أصحاب رؤوس الأموال على حساب أصحاب الدخل الضعيفة والمتوسطة.

خامساً: الضرائب غير المباشرة تساهم بأكثر من ٣٣% من الإيرادات العامة، وهي تتسم بعدم العدالة لأنها لا تراعى الظروف الاقتصادية والاجتماعية والشخصية للممولين.

سادساً: جافى المشرع الضريبي اعتبارات العدالة الاجتماعية في إقراره لفرض الضريبة على الدخل على بعض الفئات المهمشة كعمال اليومية، بينما انحاز إلى فئة أصحاب رؤوس الأموال المنقولة فأعفى عوائد وإيرادات رؤوس أموالهم من الخضوع للضريبة، وهو ما انعكس سلباً على تحقيق توزيع عادل للدخل. كما خالف المشرع أيضاً قواعد العدالة الاجتماعية عندما أقر السعر التصاعدي عند فرضه للضريبة على العقارات المبنية.

وعلى هدى ما توصلت إليه الدراسة من نتائج، فإنه يمكن لنا أن نقترح بعض التوصيات:

أولاً: إلغاء جميع الإعفاءات والاقطاعات الواردة في قانون الضريبة على الدخل لتوسيع قاعدة الخاضعين وزيادة الإيرادات، على أن يتم تعويض المكلفين ذوى الدخل الضعيفة عن الضرائب المدفوعة بنظام تحويلات مباشرة نقدية أو عينية.

ثانياً: تخفيض عدد الشرائح ونسب الضريبة إلى ثلاث لتتراوح بين ٥% و ١٥% و ٢٠% لزيادة الإيرادات الضريبية، وتخفيض نسبة التهرب الضريبي وزيادة تصاعدية الضريبة لتكون اداة لتحقيق العدالة الاجتماعية.

ثالثاً: من الضروري الأخذ بالسعر التصاعدي في الضريبة على العقارات المبنية بدلا من السعر النسبي المطبق في الوقت الراهن، تحقيقا لمزيد من العدالة الاجتماعية.

رابعا: لا بد من إعادة النظر في سياسة الإنفاق، وخاصة تلك المتعلقة بالدعم والإعانات المقدمة لأصحاب الدخل الضعيفة من أجل التأكد من توجيه الدعم لمستحقيه، وهو الأمر الذى يمكن أن يؤدي، في حالة نجاحه، إلى تقليل الفوارق في الدخل وتحقيق مزيد من العدالة الاجتماعية.

## المراجع

أولاً : المراجع العربية:

- ١- إبراهيم طه محمد (١٩٩٢) " الضريبة الموحدة على الدخل نظريا وتطبيقيا"، رسالة دكتوراة تم مناقشتها بكلية الحقوق جامعة عين شمس.
- ٢- د. إسماعيل عبدالرحيم شلبي (١٩٩٨)، " التشريع الضريبي"، بدون دار نشر.

- ٣- د. السيد عبد المولى (١٩٧٨)، "المالية العامة : دراسة للاقتصاد العام"، دار الفكر العربي، القاهرة.
- ٤- د. السيد عطية عبد الواحد (١٩٩٣)، الضريبة على الإيرادات العقارية"، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ٥- د. رفعت المحجوب (١٩٧٩)، "المالية العامة: النفقات العامة والإيرادات العامة"، دار النهضة العربية.
- ٦- د. زين العابدين ناصر، د. عز الدين إبراهيم (١٩٩٢)، "محاضرات في التشريع الضريبي المصري" دار الثقافة الجامعية، القاهرة.
- ٧- عادل يعقوب الشمايلة (٢٠١١)، " أثر ضريبة الدخل في توزيع الدخل في الأردن"، دراسات، العلوم الإدارية، المجلد ٣٨، العدد ٢.
- ٨- د. محمد إبراهيم الشافعي (٢٠١١)، "أصول المالية العامة والتشريعات المالية مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة"، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ٩- د. محمد إبراهيم الشافعي (٢٠٠٦)، "سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ واثرها على التنمية الاقتصادية في مصر"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الحادي عشر بعنوان "القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل: المشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحل"، نظمتها الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب خلال الفترة ١٩-٢٢ يونيو، دار الدفاع الجوي، القاهرة، مصر.
- ١٠- د. محمد جمال الذنبيات (٢٠٠٢)، "الضريبة على العقارات المبنية: دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- ١١- د. منيس أسعد عبدالمك (١٩٧٦)، " اقتصاديات المالية العامة " ، دارالمعارف ، القاهرة.

**ثانياً: القوانين واللوائح:**

- ١- قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١/٢٠٠٥، الجريدة الرسمية العدد ٢٣ بتاريخ ٩ يونيو ٢٠٠٥ .
- ٢- قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦/٢٠٠٨، الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ مكرر (ج) في ٢٣ يونية ٢٠٠٨ .
- ٣- قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ١٠١/٢٠١٢ الجريدة الرسمية، العدد ٤٩ تابع (أ)، في ٦ ديسمبر ٢٠١٢ .
- ٤- القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ ، الجريدة الرسمية، العدد ٢٠ (مكرر)، في ١٨ مايو ٢٠١٣ .

## ثالثاً: المراجع الأجنبية:

- 1- Bankmant, J. and Griffeth, T. (1987), "Social welfare and the rate structure: A new look at progressive taxation", California Law Review, Vol. 75, n. 6.
- 2- Bastagli, F. et al (2012), "Income Inequality and Fiscal Policy", IMF STAFF Discussion Note, 27 sept., IMF, Washington, DC.
- 3- Blum, W. and Kalvin, H. (1952), "The Uneasy case for Progressive Taxation", University of Chicago Law Review, 19/417.
- 4- Blundell, R., Duncan, A. , and Meghir, C. (1998), "Estimating Labor Supply Responses Using Tax Reforms.", Econometrica, 66(4).
- 5- Cashel, B.(2008), "Inequality in the distribution of income: Trends and international comparison", Congressional Research Service, Washington, D.C.
- 6- Duncan, D. and Peter, K. (2012), "Unequal Inequalities: Do Progressive Taxes reduce Income Inequality?", IZA Discussion Paper Series, N. 6910, October.
- 7- Eissa, and Liebman, J. (1996), "Labor Supply Response to the Earned Income Tax Credit." Quarterly Journal of Economics, 111(2): 605-637.
- 8- Feldstein, M., (1995), "The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act", Journal of Political Economy, 103(3): 551-572.

- 
- 9- Mahler, V. and David, K. (2006), "Fiscal Redistribution in the Developed Countries: new insights from the Luxembourg Income Study", *Socio-Economic Review*, vol. 4.
- 10- Musgrave, R. and Musgrave, p. (1989) "Public Finance in theory and practice", Fifth ed., McGraw\_Hill, U.S.A .
- 11- Piketty, T. and Saez, E. (2006), "How Progressive is the US Federal Tax System? A Historical and International Perspective", NBER Working Paper No. 12404, July.
- 12- Rosen, H. and Gayer, T. (2007), "Public Finance", 18 ed., vol. 1, Mc Grow Hill Boston, USA.
- 13- Slemrod, J., (1994), "On the High-Income Laffer Curve", *Tax Progressivity and Income Inequality*, ed. Joel Slemrod, Chapter 6, 177-210. Cambridge University Press.
- 14- United Nations Conference on Trade and Development (2012), "The Role of Fiscal Policy In Income Distribution", UNCTAD/TDR/2012, United Nations, New York and Geneva.