جامعة الإسكندرية
كلية الحقوق
قسم الدراسات العليا

جامعة الإسكندرية
كلية الحقوق
المكتبة
رسالة رقم .....

النظام الضريبي المصري
بين هـدفي العدالة والحصيلة

بحث لنيل درجة الدكتوراه فى الحقوق

مقدم من الباحث:

سلامه عبد الرحيم عوض عيسى

إشراف

الاستاذ الدكتور/ **عادل أحمد حشيش**

استاذ الاقتصاد والعلوم والمالية

كلية الحقوق – جامعة الإسكندرية

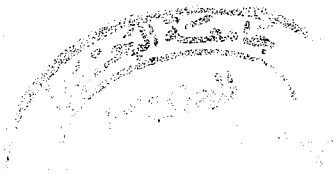
والعميد الأسبق لكلية الحقوق – جامعة بيروت العربية

٢٠٠٧م

KRM
3562
.I51
2007
ب ن
ك ك
Thesis



وقد شكلت لجنة المناقشة والحكم على الرسالة:



الأستاذ الدكتور/ **زين العابدين بدوى ناصر**
استاذ الاقتصاد والمالية العامة المتفرغ – كلية الحقوق – جامعة عين شمس ووكيل كلية الحقوق – جامعة عين شمس "الأسبق" رئيساً

الأستاذ الدكتور/ **عادل أحمد حشيش**
استاذ الاقتصاد والمالية العامة المتفرغ – كلية الحقوق – جامعة الإسكندرية والعميد الأسبق لكلية الحقوق – جامعة بيروت العربية مشرفاً وعضواً

الأستاذ الدكتور/ **مجدي محمود شهاب**
استاذ الاقتصاد والمالية العامة المتفرغ – والعميد السابق لكلية الحقوق – جامعة الإسكندرية عضواً



بسم الله الرحمن الرحيم

" يَاأَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُزُوا فَانشُزُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ "

سورة المجادلة، الآية (١١)

شكر وتقدير وإلحاق للفضل بأهله

اتقدم بالشكر والتقدير مُلحقاً الفضل بأهله لأستاذى الجليل

الأستاذ الدكتور/ عادل أحمد حشيش

الذى شرفنى بقبوله الإشراف على هذه الرسالة، وفتح لى كنوز علمه الغزير وافاض به علىّ، ولولا دفعه لى ومعاونته، وما قدمه لى من إرشادات وتوجيهات، أنارت لى الطريق وبفضلها واصِلت البحث، فقد غمرنى بفيض علمه الذى أثمر عن هذا العمل، راجياً أن ينال من أستاذى لمحة رضاء تدفعنى للسير على دربه، واتمنى من الله أن يجازيه خير الجزاء إنه سميع مجيب، للمجهود الذى بذله معى لإخراج هذا البحث على هذه الصورة.

كما أننى أتوجه بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور

زين العابدين بدوى ناصر

الذى شرفنى بتواضعه وقبوله رئاسة لجنة الحكم على هذا البحث، الذى أتمنى أن ينال منه لمحة رضاء.

وإننى اتوجه بالشكر والتقدير لأستاذى الذى لا يتوانى فى مساعدتى لتواضعه الكبير، تواضع العلماء سيادة العميد الأستاذ الدكتور

مجدى محمود شهاب

واشكره لموافقته على الاشتراك فى لجنة الحكم على هذا البحث، وأتمنى أن أكون عند حسن ظنه، وينال هذا البحث إعجابه.

إهـــداء

إزاء ضعفي أمام روعة الجميل،

وعظيم ما تؤجني به من فضل وكرم

أساتذنا الكبير الأستاذ الدكتور المرحوم

مصطفى رشـدى شيحـه

أهدي هذا البحث

مقـــدمـــة

لما كانت الضرائب تحظى بأهمية كبيرة فى المجتمعات المعاصرة بسبب التزايد المستمر فى الإنفاق العام، وخاصة فى الدول التى تعتمد عليها بشكل كبير وتعانى من نقص الموارد الاقتصادية، فإن اهميتها تتمثل فى كونها أهم مصادر الإيرادات العامة فى الوقت الحالى. ومن هنا فإن الهدف من فرض الضرائب يتمثل فى تحصيل أكبر قدر من الايرادات للوفاء باحتياجات الدولة من حصيلتها، وبالتالى يتعاظم الدور المالى للضرائب فى الدول التى تعتمد عليها كمصدر اساسى فى تمويل النفقات العامة، وإتخاذها كوسيلة اساسية فى التمويل لتنفيذ خطط التنمية الاقتصادية. والحصيلة الضريبية التى يعول عليها فى تحقيق اهداف الدولة المالية لابد وأن تكون سببا فى زيادة النشاط الاقتصادى فى المجتمع حتى تزداد معدلات التنمية الاقتصادية، وما يترتب على ذلك من زيادة وتعدد أوعية الضرائب. إلا أن فرض الضرائب من ناحية أخرى يمثل اقتطاعاً من دخول افراد المجتمع لصالح الخزانة العامة، ويسبب بالتالى أعباء مالية ونفسية على الممولين.

ومن ناحية أخرى، يحاول المشرع الضريبى عند فرض الضرائب تحقيق المواءمة بين هدف الحصول على الحصيلة الضريبية للوفاء بإحتياجات الدولة من الأموال، وتخفيف العبء الضريبى الواقع على كاهل الممولين، أى تحقيق التوافق بين العدالة الضريبية والحصيلة. ويستند النظام الضريبي الجيد إلى اعتبارات تحقيق العدالة ووفرة الحصيلة الضريبية؛ لأن الدولة تسعى إلى زيادة مواردها الضريبية عندما لا تكفي الموارد الأخرى للنهوض بمهامها، ويقتضى زيادة موارد الضرائب وتنميتها أن تفرض على أساس العدالة وحسن توزيع أعبائها بين الأنشطة الاقتصادية المختلفة. والضرائب لا يقتصر دورها على الهدف المالى فحسب، وإنما هناك أهدافاً أخرى كالهدف الاقتصادى

والاجتماعي يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها عن طريق توزيع الاعباء المالية بين الممولين على اساس العدالة الضريبية.

١ ـ أهمية الموضوع المختار محلاً للدراسة

يحظى الموضوع المختار محلا للدراسة من جانبنا بأهمية كبيرة، نظرا لأن الأموال المتحصلة من الضرائب تمثل للدول النامية ومنها مصر مصدرا حيوياً من مصادر الإيرادات العامة. وتعد الضرائب من أهم الأعباء المالية التي يتحملها المكلفون بالأداء تجاه المجتمع، ولهذا فإن قيام الدولة بفرض الضرائب يجب أن يكون بقدر حاجتها إلى الحصيلة الضريبية، كما أن زيادة معدلات الضرائب يقتضي أن تفرض في حدود الطاقة الضريبية للمجتمع، وألا تبالغ في فرض الضرائب بغير مقتضى ، ومن ثم فإن سلطتها في هذا الشأن ليست مطلقة، ولكنها مشروطة بمراعاة أوضاع المكلفين بها، ومراعاة الأسس الموضوعية في فرضها وجبايتها. ويتطلب هذا الأمر العمل على زيادة الحصيلة الضريبية ومراعاة العدالة الضريبية؛ لأنه يشترط في الضريبة الجيدة أن تحافظ على وعائها ولا تضر بالمقدرة الإنتاجية للمكلفين تجنباً لأن تتحول الحصيلة الضريبية المتزايدة إلى حصيلة متناقصة، ولهذا فإن تحقيق الأمرين سالفي الذكر أصبح من الاهتمامات التي تشغل بال دافعي الضريبة والمشرع على السواء بالنظر لما للتوفيق بين مصلحة الخزانة العامة ودافعي الضرائب من نفع في المحافظة على هذا المورد المالي الحيوي والهام ، وسد المنافذ أمام محاولات التهرب الضريبي المؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية.

وفضلا عما تقدم، فإن عدم تحقيق العدالة الضريبية من شأنه أن يؤثر على الحصيلة الضريبية بالسلب في ظل غلبة القطاع الخاص على النشاط الاقتصادي وتقلص دور الدولة الإنتاجي، وفي ظل هذا الوضع يكتسب تنظيم الضرائب أهمية كبرى؛ لأن نجاح النظام الضريبي مرهون بمدى قدرته على تحقيق التوافق والملائمة بين مصلحة الخزانة العامة في تحقيق أكبر قدر من

حصيلة الضرائب، ومصلحة الممولين في تحقيق العدالة الضريبية وتحملهم العبء الضريبي بما يتفق مع قدراتهم التكليفية من خلال الاستخدام الفعال للأساليب التي تساهم في تحقيق هذا التوافق.

٢- تحديد نطاق الدراسة

لما كان نطاق البحث يقتضي أن نقصره على المعاملة الضريبية للشخص الطبيعي؛ لأنه يتأثر بطريقة فرض وجباية الضرائب أكثر من الشخص المعنوي على أساس أن تحقيق العدالة الضريبية للشخص الطبيعي إنما يكون لبيان رد فعله وشعوره بعدالة القانون الضريبي. والتعرف على العدالة الضريبية ومشكلات تطبيقها على أساس أنها من المفاهيم المبهمة التي يصعب وضع تحديد لها؛ لأن وضع هذا التحديد يكتنفه صعاب متعددة يدخل في تحديدها المعتقدات الدينية والسياسية. بالاضافة إلى اختلاف وجهات النظر في الأسس التي توزع على ضوئها الأعباء الضريبية بين المكلفين بدفعها، وتطوير فاعلية أساليب تطبيقها بما يحقق الأهداف المرجو تحقيقها في الضرائب على الدخل. وتقتضي المعاملة الضريبية للشخص الطبيعي مراعاة ظروفه الشخصية ومواجهة أعبائه العائلية ، وأن يراعي المشرع رد فعل الممول إذا زاد الاقتطاع الضريبي عن الحد الأمثل .

ومن ناحية أخرى، فإن العمل علي زيادة الحصيلة الضريبية مرهون بألا تضر بحسن استخدام موارد الضرائب ومحاولة تنميتها، وتحسين وسائل تحصيل الضرائب يتوقف على تحديث إدارة الضرائب في إحكام عملية الحصر والفحص والربط، وتطوير أساليب وإجراءات التحصيل لتلائم الظروف والمستجدات؛ لأن هذه الأساليب بما تمثله من وسائل بمقتضاها تتعرف الإدارة الضريبية على الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الشخص الطبيعي حتى تتمكن من تجميع الأعمال التي تسبق عملية التحصيل.

ويقوم النظام الضريبي الجيد على عدة مقومات تتمثل فى العدالة الضريبية واليقين والملائمة في دفع الضرائب والاقتصاد في نفقات التحصيل، ونختار من هذه المقومات العدالة والحصيلة الضريبية على أساس أنهما يتأثران بمستوى النشاط الاقتصادي ويؤثران فيه؛ لأن العدالة الضريبية تسعى إلى التوفيق بين مصلحة الخزانة العامة ودافعي الضرائب ورفع التعارض بينهما عن طريق وضع القواعد التي تكفل للخزانة العامة حقوقها وتحقق أغراضها، وتحمي في نفس الوقت حقوق دافعي الضرائب.

ويقتضي تحقيق العدالة وزيادة الحصيلة الضريبية أن يوازن المشرع بينهما لأنهما يتأثران ببعضهما، فقد يستوجب الأمر ترجيح زيادة الحصيلة على العدالة الضريبية، أو إعطاء الحصيلة وزنًا أكبر لأهمية الأهداف التي ستحققها الدولة من وراء ذلك. وهذا يفترض أن تتم عملية التوفيق بين العدالة والحصيلة الضريبية على نحو يحقق للاقتصاد فاعلية وكفاية لأن الهدفين قد يتعارضان، والمطلوب تحقيق التوافق بينهما، طالما أن الحصول على الحصيلة الضريبية هدف مقصود ينبغي موازنته بالعدالة الضريبية .

وتقتضي دراسة الموضوع المختار محلاً للدراسة أن يكون توظيف العدالة والحصيلة الضريبية قائماً على رعاية المقومات الأخرى للنظام الضريبي؛ لأنه لا يمكن تصور العدالة الضريبية بمعزل عن هذه المقومات.

٣ـ منهج وخطة معالجة النقاط البحثية ذات العلاقة

يقوم منهج الدراسة فى معالجته لنقاط البحث المكونة للنطاق الموضوعي له، والمنصب على إجلاء مفهوم العدالة والحصيلة الضريبية على توظيف أسلوبي الاستقراء والاستنباط المعززين بالبيانات الإحصائية المتاحة، فضلاً عن استخدام أساليب البحث الكمي المتعارف عليها فى التحليل الاقتصادي فى موضع الاحتياج.

وتعتمد الدراسة على المنهج النظري المعتمد على الكتب العلمية والدوريات المختلفة المتعلقة بموضوع البحث مع الاستعانة بالبيانات الإحصائية والفروض العامة التي يرتكز عليها النظام الضريبي والتي تتفق وطبيعة البحث في ضوء المستهدف منها، والنظر في مدى تطبيق هذه الفروض من خلال الأداء المتميز والفعال للنظام الضريبي، ودراسة حالات تطبيق الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من خلال الأسلوب الوصفي المعتمد على معالجة النقاط البحثية ذات العلاقة، وذلك بغية استواء المعارف المتضمنة فى هذا النطاق الموضوعي للبحث على أسس موضوعية صادرة عن أحكام تحديدية وليست مجرد رؤى تقديرية.

وحتى يتسنى لنا معالجة الموضوع المختار محلاً للدراسة فى ضوء ما له من أهمية، فإننا قد وجدنا من الملائم وتحقيقاً لما هو مستهدف من الإقدام على هذا البحث أن نمهد للاحاطة بمفهوم العدالة والحصيلة الضريبية بباب أول يعالج المفاهيم والمرتكزات الأساسية لبيان مفهوم مدى تطور دور الدولة الاقتصادي وانعكاسه على مفهوم العدالة الضريبية، والوزن النسبي للضرائب وفائض الاقتصاد العام والموارد الائتمانية في الإيرادات العامة. وكيفية توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين عن طريق المنفعة والمساواة في التضحية والقدرة على دفع الضرائب، وكيفية تحقيق العدالة الضريبية عن طريق تحقيق العدالة الأفقية والعدالة الرأسية وتصاعد عبء الضريبة. وتحقيق حصيلة ضريبية مثلى تحقق للدولة أهدافها، ومدى تأثير الطاقة والحوافز الضريبية في الحصيلة الضريبية، والجوانب الفنية المتعلقة بالاقتطاع الضريبي، والأهمية النسبية لحصيلة الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين.

أما الباب الثاني فقد خصصناه لدراسة المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية في مصر، ومدى تحقيق العدالة الضريبية في تحديد إيراد كل ضريبة مفروضة على دخل الشخص

الطبيعي وفقا لقانون يتميز بالوضوح والبساطة، ومدى الارتباط بين سعر الضريبة المعتدل وزيادة صدق الإقرارات الضريبية، ودور الإعفاءات الشخصية والموضوعية في تحقيق العدالة الضريبية، ومدى اعتبار الإعفاءات الضريبية أداة تستخدمها الدولة لجذب الاستثمارات وإحلالها مرتبة متقدمة في الحوافز التي تعطى للمشروعات الاستثمارية.

وتضمن الباب الثالث الحصيلة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين، وبيان مدى كيفية التعرف على الإيراد الخاضع للضرائب عن طريق حصر المجتمع الضريبي، ودور الدفاتر في تحديد نتيجة النشاط الخاضع للضريبة، ودور الإقرار الضريبي في معرفة الإيراد الخاضع لها، ومدى تطور تنظيم طرق تحصيل الضرائب عن طريق تنظيم الإدارة الضريبية وتطورها لمنع التهرب الضريبي. ومدى تطور الإدارة الضريبية في إجراءات الفحص الضريبي، وتأثير ضبط الإجراءات القانونية لربط الضريبة على الحصيلة الضريبية للتيسير على دافعي الضرائب في سداد التزاماتهم، ودور التحصيل المباشر والحجز من المنبع والخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة، والطرق المتبعة في التحصيل الإداري على الحصيلة الضريبية.

وعلى اثر الفراغ من النقاط البحثية المعالجة فى إطار الباب الأول والثاني والثالث سالفة الذكر، نورد خاتمة تتضمن خلاصة لما دار البحث فى نطاقه والنتائج المتوصل إليها، مع إجراء التقييم اللازم للنتائج المتحققة مقارنة بالأهداف المتوخاة من هذا النظام بغية التوصل لما هو أقوم من خلال التوصيات المواتية لتدارك ما داخلها من أوجه القصور وعدم فاعلية أملا فى التوصل لتفعيل هدفي العدالة والحصيلة الضريبية فى النظام الضريبي المصري.

الباب الأول

العدالة والحصيلة الضريبية (مفاهيم ومرتكزات أساسية)

ننشغل في إطار الباب الحالي من دراستنا ببحث وتأصيل المفاهيم والمرتكزات الأساسية الحاكمة للعدالة والحصيلة الضريبية على أساس تحديد علاقة الضريبة بالموارد العامة للدولة، ومعرفة وضع الضريبة كمورد حيوي وهام في إيرادات الدولة، وهذا البحث يتحدد في إطار الأوضاع الاقتصادية العامة السائدة، ومدى حاجة الدولة إلى الحصيلة الضريبية التي تتحدد مقارنة بالموارد العامة الأخرى.

ولما كانت الضرائب تؤثر على الممول تأثيراً مباشراً (١)، وتسبب له أعباء مالية ونفسية تقع على كاهله، وينظر إليها على أنها اقتطاع إجباري من دخله بمناسبة ما يقوم به من معاملات لصالح الخزانة العامة، فإنه يحاول التهرب منها والتخلص من عبئها. ولهذا فإن تحقيق العدالة الضريبية أمر على جانب كبير من الأهمية بالنسبة للممولين، خاصة وأن الدولة عندما تفرض الضرائب لا تستهدف مجرد الحصول على موارد مالية، وإنما تهدف من فرضها توفير وسيلة لإشباع المنافع العامة. ومن ثم فإنه لا يتصور أن تؤدى الضرائب إلى الاضرار بمصالح الممولين، أو التأثير السئ على النشاط الاقتصادى، أو الاضرار بالمصالح الاجتماعية للمجتمع. ويقتضي تحصيل الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين مراعاة عدة ضوابط تهدف إلى ضمان استداء مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى الخزانة العامة.

---

(١) Paul J. Strayer, Fiscal Policy and Politics, Harper & Brothers Publishers, New York, 1958, P. 214.

وتوضيحًا لما تقدم، فإننا قد وجدنا من الملائم توزيع المعارف المتضمنة بهذا الباب على ثلاثة فصول: الفصل الأول منها نخصصه لدراسة علاقة الضرائب بالموارد العامة للدولة وفقا لما طرأ على دور الدولة الاقتصادي من تطور. ونوضح فى الفصل الثاني مفهوم العدالة الضريبية ودورها في توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين وأسس توزيع هذه الأعباء. ويتضمن الفصل الثالث أسس تحصيل الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين والعوامل المؤثرة فيها ومقومات تحقيق الحصيلة الضريبية لأهداف الدولة المالية.

الفصل الأول: علاقة الضرائب بالموارد العامة المتاحة للدولة.

الفصل الثاني: أسس توزيع الأعباء الضريبية العادلة.

الفصل الثالث: ضوابط تحصيل الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين.

الفصل الأول

علاقة الضرائب بالموارد العامة المتاحة للدولة

ترتبط الضرائب بالموارد العامة للدولة ارتباطاً وثيقاً يتضح بجلاء من خلال متابعة تطور دور الدولة الاقتصادي ومدى الحاجة إلى إيرادات عامة لتغطية النفقات العامة المتزايدة، الأمر الذي يصبح معه عقد المقارنة بين الإيرادات الضريبية وبقية الموارد الأخرى على جانب كبير من الأهمية بالنسبة للإمكانات المتاحة لتطبيق الهدفين محل الدراسة، وتدارك ما عسى أن يحدث فيما بينهما من تعارض.

وسعيًا وراء إيضاح المفاهيم الدالة على الارتباط المشار إليه، فإننا نعكف في نطاق الفصل الحالي على دراسة دور الدولة الاقتصادي والمالي، وما طرأ عليه من تطورات أدت إلى تزايد هذا الدور ممثلاً في زيادة الإنفاق العام وإلى زيادة الحاجة إلى تدبير الإيرادات العامة اللازمة لمواجهة هذه الزيادة في مبحث أول. والمبحث الثاني خصصناه للوقوف على موارد الدولة المتحصلة من الضرائب. وفي المبحثين الثالث والرابع عنينا فيهما على التوالي بدراسة فائض الاقتصاد العام وموارد الدولة الائتمانية المتحصلة من القروض المحلية والخارجية. كما قمنا في المبحث الخامس ببحث كيفية زيادة الموارد العامة من خلال قيام الدولة بتحصيل الزكاة لتحقيق خفض في حجم الإنفاق العام بمقدار ما تُسهم به الزكاة في إشباع الحاجات الأساسية للفئات التي يشملها مظلة التأمين الاجتماعي ومواجهة الكوارث وإعانات الدعم.

المبحث الأول: تطور دور الدولة الاقتصادي والمالي.
المبحث الثاني: الموارد الضريبية.
المبحث الثالث: فائض الاقتصاد العام.
المبحث الرابع: الموارد الائتمانية.
المبحث الخامس: الحاجة إلى زيادة إيرادات الدولة.

المبحث الأول

تطور دور الدولة الاقتصادي والمالي

يقتضي تزايد دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي، وتزايد درجات تدخلها في المجالات الاقتصادية والاجتماعية في المجتمعات المعاصرة توفير الإيرادات اللازمة لمواجهة النفقات العامة المتزايدة بمراعاة أن هذا الدور وهو متعلق بإشباع الحاجات العامة يعكس المهام الملقاه على عاتقها، الأمر الذي يلزم لإجلائه إيضاح الظروف التي اقتضت تغيير دور الدولة الاقتصادي في ظل سيادة اقتصاد السوق في مطلب أول، نقف على أثره بمطلب ثان نوضح فيه أثر تغيير هذا الدور على دور الدولة المالي المحدد معالمه بموازنتها العامة.

المطلب الأول: دور الدولة الاقتصادي.

المطلب الثاني: دور الدولة المالي.

المطلب الأول

دور الدولة الاقتصادي

من المعلوم أن دور الدولة يتوقف على طبيعة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة داخل الدولة، وتدخلها في النشاط الاقتصادي حقيقة لا خلاف عليها، ولكن الخلاف في شكل هذا التدخل ومدى فاعليته في تفعيل هذا الدور، وتدارك النقص الحادث بالسوق والذي يختلف في الزمان والمكان بحسب الرؤى المتداولة في هذا الشأن، والخلاف بين رؤية وأخرى جاء نتيجة اختلاف الأوضاع القائمة، ولهذا فإنه كلما تغيرت هذه الأوضاع تغيرت وجهة النظر حتى في داخل الرؤية الواحدة، مما يعني أن الدولة تغير من طبيعة دورها الاقتصادي طبقاً لما هو قائم من ظروف تختلف في الدول النامية عن الدول

المتقدمة. ومن التطورات المستمرة في هذا الخصوص، ذلك التوجه المتزايد من جانب الكثير من الدول إلى ما يعرف باقتصاد السوق الذي ساعد على تحققه:

أولاً: اتساع تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي الذي أدي إلى تضخم أجهزة وإدارات الدولة ونمو البيروقراطية والقوانين المعيقة للنشاط الإنتاجي، والمقيدة لحرية الأفراد ومبادراتهم الأمر الذي أدى إلى زيادة الإنفاق العام وعجز موارد الدولة عن تغطيته[1] وأفضى إلى تراجع الإنفاق الاقتصادي الذي تسبب في نقص كفاءة الاستثمار، وخفض الإنفاق الاجتماعي في دول مثل أفريقيا والاتحاد السوفيتي (قبل تحلله كدولة مركزية) وأجزاء من أمريكا اللاتينية[2].

ثانياً: تراجع نموذج التنمية الذي أخذت به الدول النامية في الستينيات والسبعينات من القرن العشرين حيث بدأت مع حلول السبعينات من القرن العشرين تظهر تكاليف هذه الإستراتيجية، فالدول المصدرة للنفط توسعت في الإنفاق العام، والدول المستوردة للنفط لم يكن أمامها سوى الاقتراض. ونتج عن اتباع هذه الاستراتيجية أن توقف الكثير من الدول عن سداد الفوائد ولجأت إلى إتباع سياسة الحد من تدخل الدولة في ممارسة النشاط الاقتصادي.

ثالثاً: ما حققه اقتصاد السوق في الدول الصناعية المتقدمة مثل أمريكا واليابان من تفوق واضح في ارتفاع معدلات الإنتاجية وزيادة الدخول والنمو الاقتصادي وحسن استخدام المعلومات[3]. عكس ما حدث في الدول المطبقة للاشتراكية كنظام من انخفاض في معدل التنمية، وتخلف عن اللحاق بالتطور

---

(١) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، الاقتصاد العام للرفاهية، الجزء الأول، دار المعارف الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩١، ص٤٩-٥١.

(٢) البنك الدولي، تقرير عن التنمية عام ١٩٩٧، الدولة في عالم متغير، ص٢٦.

(٣) أ.د. حازم الببلاوى، دور الدولة في الاقتصاد، دار الشروق، ١٩٩١ص ١٠٠.

التكنولوجي الحادث في الدول المتقدمة اقتصاديًا لتجاوز تدخلها في النشاط الاقتصادي قدراتها.

رابعاً: الدور النشط للبنك الدولي وصندوق النقد الدولي في تشكيل السياسية الاقتصادية للدول النامية نحو اقتصاد السوق. بالإضافة إلى تحول وتطور الفكر السياسي والاقتصادي العالمي إلى الاهتمام بحقوق الإنسان وحريته، وإطلاقه نحو الإبداع والخلق وإشباع حاجاته المتجددة[1]، وزيادة الترابط والتداخل بين الاقتصاديات العالمية.

ولقد جاء تغيير دور الدولة الاقتصادي في ظل سيادة اقتصاد السوق نتيجة التطورات التي قادت إلى إعادة صياغة دور الدولة، حيث يقوم الأفراد بالإنتاج كدور مكمل لدور الدولة في الاستغلال الأمثل للموارد القومية النادرة [2]، وتقوم الدولة بعدة مهام تتمثل فى الآتي:

أولاً: توفير السلع العامة والخدمات، وهذه السلع والخدمات التي تقدمها الدولة لازمة لحفظ المجتمع وتعد مبرر لوجود الدولة [3]، وتعمل على خلق منافع في صورة سلع وخدمات بوسائل سوقية أو تنظيمية لإشباع الحاجات الاجتماعية [4].

---

(١) أ. معتز بالله عبد الفتاح، الوظيفة الاقتصادية للدولة، دراسة في الأصول والنظريات، مركز دراسات وبحوث الدول النامية كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ١٩٩٨ص٣٧٢.

(٢) د. عبد الحميد صديق عبد البر، دور الدولة في ظل سياسة الإصلاح الاقتصادي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر١٩٩٨، ص٤٤٦.

(٣) أ. د. حازم الببلاوى، دور الدولة في الاقتصاد، المرجع السابق، ص٢٢.

(٤) د. محمود عبد السميع علي، نطاق التدخل الحكومي في النشاط الاقتصادي في ظل التخطيط التأشيري، مصر المعاصرة، العدد ٤٤٤، السنة السابعة والثمانون، أكتوبر ١٩٩٦.

أنواع السلع الاجتماعية:

تتضمن احتياجات أفراد المجتمع من السلع والخدمات مجموعتين من المنتجات يمكن تمييزها عن بعضها وهي:

المجموعة الأولى: وهي السلع الخاصة التي يستطيع نظام السوق إشباعها كلية دون الحاجة إلى التدخل المباشر من قبل الدولة لإشباعها مثل الغذاء والمسكن، وغير ذلك من السلع التي يتحدد ثمنها في السوق عن طريق تفاعل قوى العرض والطلب، ويتحدد نصيب ما يحصل عليه الفرد منها على ثمنها ومقدار ما يحصل عليه من دخل فعلي ومتوقع، والدولة لا تتدخل لإشباعها إلا إذا كان الأمر يتعلق باعتبارات اجتماعية تتعلق بتقديم الدعم لبعض السلع الضرورية التي لا غنى لأفراد المجتمع عنها.

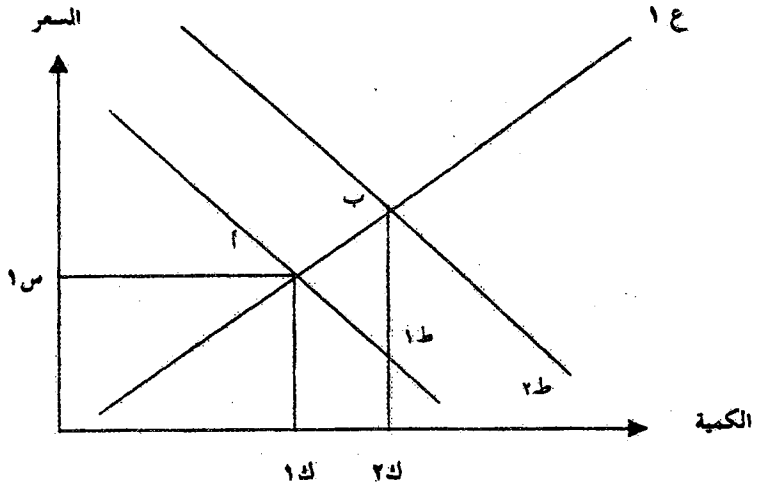
والمجموعة الثانية: تشمل السلع والخدمات التي يعجز نظام السوق عن إشباعها كليًا أو جزئيًا وهي:

١- سلع اجتماعية: وهي تشبع حاجة اجتماعية وتتحدد كميتها المثلى بحاجة الإنسان والدولة بعيداً عن معايير السوق الذي لا يستطيع إشباعها؛ لأنها تتسم بعدم المنافسة في الاستهلاك وغير قابلة للتجزئة والاستئثار، ولا ينطبق عليها قواعد التحليل الحدي وتشمل الأمن والعدالة والدفاع. ومثل هذه السلع لا تتكافأ قيمتها مع دخل الفرد، وتتدخل الدولة لتوفيرها لأن السوق يعجز عن تحديد سعر لها.

٢- السلع العامة المستحقة: يستطيع السوق إشباعها جزئياً لخضوعها للاستبعاد والتنافس، ويلزم تدخل الدولة لتصحيح خلل السوق لعدم قدرته على تحقيق كفاءة تخصيص الموارد القومية. ويترتب على عدم تدخل الدولة حرمان الكثير من الأفراد من هذه السلع التي لها منفعة اجتماعية أكبر من منفعتها

الخاصة [1]، وهذه السلع تشمل حماية البيئة والمواصلات والصحة العامة والبحث العلمي والتعليم والطرق والري والصرف والمرافق العامة، وكل ما يتعلق بالخدمات [2]، حيث يعجز السوق عن إظهار المنفعة الاجتماعية لهذه السلع.

شكل رقم (١)



وفي الشكل الحالي، يمثل "ط أ" الطلب الخاص للأفراد على التعليم، ويمثل "ع أ" التكلفة الحدية التي يتحملها منتج الخدمة وهي تتعادل مع التكلفة الحدية الاجتماعية. وفي النقطة "أ" يتقاطع منحنى الطلب الخاص مع منحنى العرض، وتكون الكمية المنتجة "ك أ" بسعر "س١"، وهذه الكمية المنتجة لا

---

(١) Randall P.Mariger, "Social Security Privatization: What are The issues?", National Tax Journal, Washington, (December, 1999),P. 789-801.

(٢) أ.د. حازم الببلاوى، دور الدولة في الاقتصاد، المرجع السابق، ص٢٢-٢٣
- د. عبد الباسط وفا، الدولة ووظائفها في إطار النظريات الحديثة للنمو الاقتصادي، المؤتمر العلمي السنوي الحادي والعشرين للاقتصاديين المصريين، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة، أكتوبر ١٩٩٩

تتفق مع اعتبارات الكفاءة في تخصيص الموارد الاقتصادية التي تستلزم الأخذ في الحسبان المنفعة والتكلفة الاجتماعية التي يعجز السوق عن إظهارها. ويعبر "ط٢" عن طلب المجتمع على خدمات التعليم التي لها منفعة اجتماعية أكبر من المنفعة الخاصة، واعتبارات الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد تستلزم إنتاج الكمية "ك٢" من خدمة التعليم، حيث يتقاطع منحنى الطلب مع منحنى العرض في "ب"، وبمقارنة وضع التوازن في النقطة "أ"، "ب" يتضح مدى قصور السوق في إنتاج هذه الخدمات، ويلزم تدخل الدولة لزيادة الكمية المنتجة من "ك١" إلى "ك٢" وتصحيح قصور السوق[١]، خاصة وأن ترك إشباعها للسوق يحرم غير القادرين.

ثانيا: دور الدولة الرقابي: تعمل السوق في ظل دولة قوية لها دور واضح ومحدد يتمثل في الرقابة على النشاط الاقتصادي، وذلك لزيادة فاعلية دور الدولة الاقتصادي، خاصة إذا اعتبرنا أن السوق مكمل لدور الدولة. وتعمل الدولة على ضبط النشاط الاقتصادي من خلال ضبط الأسواق والرقابة عليها[٢]، ووضع الإطار القانوني، وشروط مباشرة كافة الأنشطة وضمان السلامة الفنية للإنتاج، وحماية مصالح المتعاملين مما يسهل عليهم التنبؤ والتخطيط. وتوفير المعلومات والبيانات عن كافة الأنشطة في السوق حتى يتوفر مناخ جيد للاستثمار، والعمل على تنمية الأسواق وإرساء الأسس الملائمة لها، وذلك بوضع حقوق الملكية لحمايتها من الأعمال غير المشروعة.

وتدخل الدولة إنما يكون لحماية المصلحة العامة عن طريق وضع الشروط الكفيلة لمنع انحراف السوق عن المنافسة الكاملة ومنع الاحتكار، ووضع

---

(١) أ.د. يونس البطريق، أ.د. سعيد عبد العزيز عثمان، مقدمة في الاقتصاد العام، قسم المالية العامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٢، ص ٢٩-٣٠.

(٢) أ.د. أحمد رشاد موسى، دور الدولة في النظام الاقتصادي المعاصر، المؤتمر العلمي السنوي الحادي والعشرين للاقتصاديين المصريين، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والتشريع، القاهرة، أكتوبر ١٩٩٩.

القواعد العامة الملائمة للسوق خاصة في ظل تزايد المشروعات الكبيرة داخل القطاعات الاقتصادية المختلفة إلى جانب المشروعات الصغيرة والمتوسطة، والعمل على توجيه هذه المشروعات لتتبع سياسة تتفق مع المنافسة الكاملة. وحتى تتحقق الفاعلية من تدخل الدولة فإنه يشترط أن تكون مؤسسات الدولة قادرة على المتابعة والتقييم للحفاظ على كفاءة السوق لأن السوق لا تصحح نفسها، عند ذلك يخضع الجميع لقواعد تحكم العلاقة بينهما وتكون معروفة سلفًا ليتحقق التوازن بين الأطراف المتعاملة فى السوق [1]. والدور الرقابي للدولة يمكنها من تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال السياسات الاقتصادية المختلفة للقضاء على التضخم والبطالة وتحقيق النمو الاقتصادي وحماية المستهلك، والتأثير في توزيع الدخل من خلال نظام ضريبي فعال [2]. ويتضح من ذلك أن دور الدولة قد تغير نتيجة ما حدث في ظل تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، وأن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي يتوقف على مواردها التي تنفق على السلع والخدمات العامة.

المطلب الثاني

دور الدولة المالي

يستتبع تطور دور الدولة الاقتصادي انعكاسات مالية، ويتطور دور الدولة المالي نتيجة تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية، ويظهر هذا الدور من خلال الموازنة العامة، ويعتمد إعداد الموازنة العامة للدولة علي عمل تنبؤ دقيق، يتمثل في إعداد خطة لإيرادات ومصروفات الدولة خلال فترة زمنية

---

(١) تقرير المجلس القومي للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة السابعة عشر، سبتمبر ١٩٩٠- يونيو ١٩٩١، ص٤٤.

(٢) د. عبد الحميد صديق عبد البر، دور الدولة في ظل سياسة الإصلاح الاقتصادي، المرجع السابق، ص٤٥٤.
- تقرير المجلس القومي للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة التاسعة عشرة، سبتمبر ١٩٩٢ – يونيو ١٩٩٣، ص٨٢-٨٣.

مستقبلية. ويتأثر إعداد الموازنة العامة للدولة بالظروف الاقتصادية؛ لأن العديد من مصادر الإيرادات العامة تعتمد بصفة مباشرة علي الأنشطة الاقتصادية. ويساعد استقرار الحياة الاقتصادية علي التنبؤ الدقيق بإيرادات ومصروفات الدولة، والتنبؤ الدقيق يساعد الدولة علي فرض رقابة مسبقة علي الإيرادات أو المصروفات [١].

وإذا كانت الموازنة العامة أداة تحقق بها الدولة أهدافها الإقتصادية والاجتماعية والسياسية، فإن نظامها يتأثر بالآلية التي تعمل بها خاصة بعد أن تضخمت الموازنة وتضاعفت النفقات، نظرا للأعباء الاقتصادية والاجتماعية الملقاة على عاتق الدولة وعدم قدرة الإيرادات على تغطيتها [٢]، ولهذا فإن دور الدولة يتسع أو يضيق بحسب المهام الاقتصادية المسندة إليها.

وفي مصر تأثر حجم الموازنة العامة بالتغيير الذي حدث لدور الدولة الاقتصادى، وتطوره من خلال تدخل الدولة لممارسه النشاط الإنتاجي والخدمي علي السواء. ففي الخمسينيات من القرن العشرين قسمت الموازنة العامة للدولة إلى:

١- الموازنة العادية وتضم الإيرادات العامة العادية والنفقات العامة العادية.

٢- الموازنة غير العادية للمشروعات الإنتاجية الصادرة بالقانون ٩٩ لسنة ١٩٥٣.

---

(١) د. ضياء الدين عبد الحكيم عمران، التنبؤ بالإيرادات الحكومية دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة الثالثة عشرة، العدد الثاني يوليه ١٩٩١، ص ١٩٧-٢١٩.

(٢) د. ميراندا زغلول رزق، عجز الموازنة العامة للدولة وزيادة تمويل استثمارات البنية الأساسية، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد الثالث، العدد الأول، ١٩٩٥، ص١١٩-١٢٠.
- أ. قطب إبراهيم محمد، الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، ١٩٩٤، ص١١.

٣- الموازنة غير العادية لمشروعات الخدمات العامة الصادرة بالقانون ٢٩٣ لسنة ١٩٥٤، وفي عام ١٩٥٥تم دمج هذه الموازنة في الموازنة العامة للدولة، ثم تغير نظام الموازنة العامة لتتكون من قسمين: القسم الأول: موازنة الخدمات العامة. والثانى: موازنة الأعمال التي تتألف من مجموع الموازنات المستقلة للهيئات العامة. وفي موازنة عام ١٩٦٨/١٩٦٩ تم إدخال تعديلات هامة، وأصبحت تتكون من الموازنة الجارية وهي مكونة من أربع موازنات تتعلق بالنشاط الجاري للدولة ثم موازنة الاستثمارات وموازنة التحويلات الرأسمالية وموازنة صندوق الطوارئ.

وفى السبعينات من القرن العشرين تغير نظام الموازنة، وأصبحت تتكون من موازنة الخدمات وموازنة الأعمال وموازنة صندوق استثمار الودائع والتأمينات وموازنة الخزانة العامة. وفى بداية الثمانينات تم إنشاء بنك الاستثمار القومي بالقانون ١١٩ لسنة ١٩٨٠ملغياً صندوق استثمار الودائع والتأمينات، وأصبحت الموازنة العامة للدولة تتكون من الموازنة الجارية والموازنة الرأسمالية وموازنة الخزانة العامة [١].

وتعبر الموازنة العامة عن البرامج الاقتصادية والاجتماعية للدولة، وهذا يقتضي أن تكون موازنة برامج بدلاً من موازنة بنود حيث يعد لكل وحدة إدارية برامج لمزاولة نشاطها، على أن يتم تمويل هذه البرامج ومتابعة تنفيذها مالياً وعينيًا لتساهم الموازنة المقررة في الارتقاء بالوظيفة الإدارية للدولة على أساس:

١- وضع أهداف محددة ومتناسقة، وعدم الاعتماد عند إعداد الموازنة على أنماط الإنفاق الماضي وربط الاعتمادات بالأهداف المخططة.

---

(١) د. عبد المنعم راضى، موسوعة مصر الحديثة، المجلد الثاني، الاقتصاد، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ١٩٩٥، ص ٨٩-٩٣.

٢- تحديد ومراجعة الأهداف وربط البرامج الحكومية بالخطة العامة للدولة، واعتماد البدائل المناسبة لتحقيق هذه الأهداف.

٣- ترجمة البرامج في صورة برامج فرعية لتعبر عن الأهداف والموارد والاستخدامات في صورة موازنات تخطيطية سنوية، والمراجعة المستمرة للبرامج الخاصة بالنشاط الحكومي لقياس الإنجاز الخاص بكل برنامج بشكل دوري لإدخال عناصر جديدة ضمن البرامج، وتصحيح المسار لضمان الرقابة على عمليات التخطيط، والاهتمام بالتقييم أكثر من الرقابة القانونية التي تعتمد عليها موازنة الاعتمادات لمنع الانحراف إذا كانت أهداف البرامج لا تتحقق طبقاً لما هو مخطط.

٤- تبويب أنشطة الدولة حسب البرامج وطبقاً للأهداف لزيادة فاعلية الإنفاق عن طريق قياس مخرجاته، والتنسيق بين البرامج لعدم تكرارها أو تضاربها.

٥- تغيير أسلوب إعداد الموازنة العامة، وإعادة النظر في بنود الإنفاق والرقابة عليها وترشيدها، والاعتماد على نظم المعلومات في تقدير الإنفاق المطلوب مع ربط هذا الإنفاق ببرامج الأداء، ومراعاة نتائج تنفيذ الموازنات في السنوات السابقة، وربط ذلك بالتقديرات الجديدة للنفقات المطلوبة، لضمان أن تكون الاختلافات بين التقديرات المتوقعة للنفقات والإيرادات وبين نتائج الحساب الختامي في أقل الحدود، مع الأخذ بوحدة السياسة المالية وترتيب الحاجات العامة والأولويات الاجتماعية بصورة تحقق أكبر قدر من المنفعة.

ويوضح الجدول التالي الفرق بين تقدير الموازنة العامة والحساب الختامي عن السنوات ٩٥/ ١٩٩٦، ٩٦/ ١٩٩٧، ٢٠٠٠/٢٠٠١.

جدول رقم (١)

الفرق بين تقدير الموازنة والحساب الختامى

"القيمة بالمليار جنيه"

البيـــــان / السنـــة	١٩٩٥/ ١٩٩٦		١٩٩٦/١٩٩٧		٢٠٠٠/٢٠٠١	
	مشروع	ختامي	مشروع	ختامي	مشروع	ختامي
١- الموازنة الجارية						
الإيرادات	٦,٣	٥٦,٣	٦٥,٠	٥٨,٨	٨٦,٣	٧٢,٧
الاستخدامات	٥٦,٥	٥٥,٧	٦٠,٩	٦٠,٧	٨٥,٧	٨٠,٨
الفائض (العجز)	٣,٨	٠,٦	٤,١	١,٩	٠,٦	٨,١
٢- الموازنـــة الاســـتثمارية: المـــوارد المتاحة	٢,٨	٤,٩	٣,٠	٣,٥	٣,٨	٦,٦
الاستخدامات	٧,٧	١٦,٥	٨,٤	١٧,٢	١٣,٩	١٥,١
العجز	٤,٩	١١,٦	٥,٤	١٣,٧	١٠,١	٨,٥
٣- موازنـــة التحـــويلات الرأســـمالية: الموارد	٣,١	٢,٦	٣,٢	٣,٥	٧,٨	٢١,٤
الاستخدامات (التزامات الدين المحلى والخارجي)	٧,٥	٩,٢	٨,٢	١٠,١	١٢,٠٦	٢٠,٩
العجز	٤,٤	٦,٦	٥,٠	٦,٦	٤,٣	٠,٥
العجز الإجمالي	٥,٥	١٧,٦	٦,٣	٢٢,٢	١١	٤٠,٧
صافي العجز	٠,٦	٦,٠	٠,٩	٨,٥	٤,٣	٢٠,٨
نسبة زيادة العجز الإجمالي عن العجز المقدر %	٢٢٠		٢٥٢,٤		٢٧٠	

المصدر: الحساب الختامي للموازنة العامة.

يتضح لنا من دراسة هذا الجدول: تعاظم الاختلافات بين التقديرات الواردة في الموازنة العامة والحساب الختامي، وانعكست هذه الاختلافات الكبيرة على الموقف النهائي لعجز الموازنة العامة كما يتضح من الأرقام الواردة في الجدول المشار إليه.

وتُظهرْ الأرقام المشار إليها في الجدول أن عجز الموازنة العامة سواء الكلي أو الصافي الفعلي أعلى بكثير من العجز المخطط، فقد زاد العجز الكلي

من ١١مليار جنيه مخطط له إلى٤٠,٧ مليار جنيه في الحساب الختامي لعام ٢٠٠١/٢٠٠٠، وزاد العجز الصافي لنفس العام من ٤,٣ مليار جنيه إلى ٢٠,٨ مليار جنيه، وقد زاد عما كان مخططًا له بنحو خمسة أضعاف بنسبة ٢٧٠%.

ويمكن القول بأن زيادة عجز الموازنة العامة إنما يرجع إلى زيادة الاستخدامات الفعلية عن الحجم المخطط، وغالبًا ما تتم هذه الزيادة بموجب قرارات وتأشيرات ألحقت بقانون ربط الموازنة العامة، فقد بلغ التجاوز عن الربط الأصلي وفقا للحساب الختامى ٧ مليار جنية لعام ٢٠٠١/٢٠٠٠ بنسبة ٦,٢% من الربط الأصلي وذلك وفقا للحساب الختامي لهذا العام. ويضاف إلى ذلك نقص الإيرادات الفعلية عن الإيرادات المخططة، فقد نقصت الإيرادات العامة عن الإيرادات المخططة بمقدار ٧,٣مليار جنيه، وذلك وفقا للحساب الختامي لعام ٢٠٠١/٢٠٠٠ مقارنة بعام ١٩٩٨/٩٧ لم يتجاوز فيه النقصان عن ١,٥ مليار جنيه، إلا أن هذا النقصان استمر في الارتفاع حتى وصل إلى ١١,٧ مليار جنيه في سنة ٢٠٠٠/٩٩.

ومن الأسباب التي تساهم في نقص الإيرادات العامة عن الإيرادات المخططة انخفاض قيمة المحصل الفعلي من الضرائب المفروضة على الدخول عن الربط الأصلي للموازنة العامة.

ويوضح لنا الجدول التالي الفرق بين حصيلة الضرائب على الدخول من خلال الموازنة العامة والحصيلة الفعلية لها عن المدة من عام ١٩٩٥/٩٤إلى عام ٢٠٠٠/٩٩.

جدول رقم (٢)

الفرق بين حصيلة الضرائب من خلال الموازنة العامة والحصيلة الفعلية

"القيمة بالمليار جنيه"

البيـــان / السنـــة	/٩٤ ١٩٩٥	/٩٥ ١٩٩٦	/٩٦ ١٩٩٧	/٩٧ ١٩٩٨	/٩٨ ١٩٩٩	/٩٩ ٢٠٠٠
حصيلة الضرائب من خلال الموازنة	١٦,٣	١٨,٢	٢٠,٥	٢٢,١	٢٤,٣	٢٦,٢
حصيلة الضرائب الفعلية	١٤,٨	١٦,٥	١٧,٢	١٩	١٩	٢٢,٩٥
مقدار العجز %	١,٥	١,٧	٣	٣,١	٥,٣	٣,٢٥
نسبة العجز إلى ربط الموازنة %	٩,٢	٩,٣	١٤,٦	١٤	٢١,٨	١٢,٤
نسبة الحصيلة الفعلية إلى ربط الموازنة %	٩٠,٨	٩٠,٦	٨٣,٩	٨٥,١٠	٨٧,٢	٨٧,٦

المصدر: مصلحة الضرائب العامة، الإدارة العامة للتحصيل (البيانات الواردة في الجدول غير منشورة)

ومن دراسة البيانات الواردة بالجدول يتضح لنا انخفاض قيمة الحصيلة الفعلية للضرائب المفروضة على الدخول عن الربط الأصلي للموازنة العامة حيث بلغ الفرق بينهما في الحساب الختامى ٣,٢٥ مليار جنيه لعام ٢٠٠٠/٩٩بنسبة عجز مقدارها ١٢,٤%، وبلغت نسبة الحصيلة الفعلية إلى ربط الموازنة العامة ٨٧,٦% لنفس العام، وهذا الأمر يستتبع مراجعة طرق تقدير الإيرادات الضريبية حتى تكون تقديراتها أكثر دقة وعلى أسس واقعية، والاسترشاد بحالة التحصيل الفعلي خلال السنوات السابقة، وأن يؤخذ في الحسبان العوامل التي من شأنها التأثير على تقدير الإيرادات الضريبية ومنها العوامل الاقتصادية والاجتماعية المتعلقة بحالة الاقتصاد ككل وظروف تحصيل الضريبة التي تؤثر على كمية الحصيلة المطلوبة ومنها التهرب والمتأخرات الضريبية.

ويسبب نقص الإيرادات العامة في مواجهة زيادة النفقات العامة تزايد العجز في الموازنة العامة بسبب أن الركود الاقتصادي يساهم في زيادة هذا العجز على أساس أن ضعف النشاط الاقتصادي ينعكس بالسلب على الموازنة العامة؛ لأنه في حالة الركود الاقتصادي تنخفض معدلات نمو الإيرادات الضريبية، وغيرها من الإيرادات العامة. وفي نفس الوقت تبذل الدولة جهدًا مضاعفًا في محاولة احتواء التأثيرات السلبية لركود النشاط الاقتصادي سواء على التشغيل أوالاستثمار فيزداد الإنفاق العام دون زيادة في الإيرادات العامة.

ويوضح الجدول التالي النفقات الجارية والرأسمالية وإجمالي النفقات والإيرادات العامة والناتج المحلي عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

ومن دراسة البيانات الواردة في الجدول رقم (٣) يتضح لنا أن النفقات العامة المنصرفة على كافة الأغراض زادت زيادة كبيرة حتى بلغت ١١١٩١٣ مليون جنية بمعدل نمو بلغ ١٠,٦% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، وأكبرها يخص النفقات الجارية التي بلغت ٩٥٢٢٦مليون جنية بمعدل نمو بلغ ١١,٤% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ . ويرجع السبب في زيادة النفقات الجارية إلى زيادة الأجور وفوائد وأقساط الدين العام المحلي والخارجي والدفاع وتكاليف الدعم، فقد زادت الأجور من ٢٨,٢٣٨ مليون جنية إلى ٣١,٥٤٩ مليون جنية لسنتى ٢٠٠٢/٢٠٠١، ٢٠٠٣/٢٠٠٢. وتعد هذه الزيادة أمرًا طبيعيًا نظرًا لمنح العاملين علاوات اجتماعية ودورية لمواجهة أعباء المعيشة، فضلاً عن ضم بعض العلاوات إلى المرتب الأساسي، وما يترتب على ذلك من زيادة البدلات والحوافز والمكافآت. وأما فوائد الدين المحلي والخارجي والدفاع وتكاليف الدعم وأعباء المعاشات وغير ذلك من التكاليف فقد زادت من ٥٧,٢٣٤ مليون جنية إلى ٦٣,٦٧٧ مليون جنية لنفس السنتين المشار إليهما. وبالنسبة للنفقات الرأسمالية المتمثلة في الاستثمارات الموجهة لتنفيذ مشروعات

جدول رقم (٣)

النفقات الجارية والرأسمالية وإجمالي النفقات والإيرادات العامة ومعدل النمو وإجمالي الناتج المحلي

"القيمة بالمليون جنيه"

البيان / السنة	٩٣/٩٢	٩٤/٩٣	٩٥/٩٤	٩٦/٩٥	٩٧/٩٦	٩٨/٩٧	٩٩/٩٨	/٩٩ ٢٠٠٠	/٠٠ ٢٠٠١	/٠١ ٢٠٠٢	/٠٢ ٢٠٠٣
النفقات الجارية	٤١٢٩٢	٤٦٠٤٧	٤٧٦٣٢	٥١٩٦٧	٥٣٤٣٠	٥٥٦٩٠	٥٩٥٧٠	٦٤٧٥٨	٨٠٨٤٣	٨٥٤٧٢	٩٥٢٢٦
معدل نمو النفقات الجارية %	١٤	١١,٦	٣,٣	٩,١	٢,٨	٤,٢	٦,١٠	١٧,١	٤,٨	٥,٧	١١,٤
النفقات الرأسمالية	١١٢٦٣	١٠١٦٧	١٠٦٢٤	١١٩٢٢	١٣٣٩٦	١٥٠٩٣	١٥٧١٥	١٦٧٠٦	١٥٠٩٩	١٥٢٦٧	١٦٥٦٠
معدل نمو النفقات الرأسمالية %	١٥,٥-	٩,٧-	٤,٥	١٢,٢	١٢,٤	١٢,٧	٤,١	٦,٣	٣٢,٤-	١,١	٨,٥
إجمالي النفقات	٥٢٢٢٣	٥٦٢٦٤	٥٨٢٥٦	٦٣٨٨٩	٦٦٨٢٦	٧٠٧٨٣	٧٥٢٨٥	٨٨٦٠٠	٩٦١٢١	١٠٠١١٥٣	١١١٩١٣
معدل نمو إجمالي النفقات %	٩,٨	٧,٧	٣,٥	٩,٧	٤,٦	٥,٩	٦,٤	١٧,٧	٣,٤-	٥,٢	١٠,٦
إجمالي الإيرادات العامة	٤٦٧٠٣	٥٢٥٦٧	٥٥٧١٩	٦٠٨٩٣	٦٤٤٩٨	٦٧٩٦٣	٧٣٢٧٩	٧٥٣٩٩	٧٦١٣٩	٧٨٩٦٨	٨٦٤٨٤
العجز	٥٥٢٠	٣٦٩٧	٢٥٣٧	٢٩٩٦	٢٣٢٨	٢٨٢٠	٣٩٩٠	١٣٢٠١	١٩٩٨٢	٢٢١٨٥	٢٥٤٢٩
معدل نمو العجز %	١٠,٣-	٣٣-	٣١,٤-	٨-	٢٢,٣	٢١,١	٤١,٥	٢٣٠,٨	٥١,٤	١١	١٤,٦
الناتج المحلي الإجمالي *	١٣٤٣٣٥	١٣٩٩٢ ٧	١٤٦١٤٩	١٥٣٣٦ ٩	٢٣٩٥٠	٢٥٣٠٩٠	٢٦٨٤٠٤	٣١٦٤٠٤	٣٣٨٦٠٠	٣٦٣١٤٤	٢٨٨٠٦٠

المصدر: السنوات من ١٩٩٣/٩٢- ٢٠٠٠/٩٩، البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد السابع، ١٩٩٤، العدد الأول، المجلد الثالث والخمسون، ٢٠٠٠.

- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الرابع والخمسون، ٢٠٠١.

- السنوات من ٢٠٠٠/٢٠٠١، ٢٠٠١/ ٢٠٠٢، البنك المركزي المصري، التقرير السنوي ٢٠٠١/٢٠٠٢.

- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، المجلد السابع والخمسون، ٢٠٠٤.

- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الثامن والخمسون، ٢٠٠٥.

* الناتج المحلي الإجمالي بتكلفة عوامل الإنتاج.

الجهاز الإداري والإدارة المحلية والهيئات الخدمية فقد بلغت ١٦٥٦٠مليون جنية بمعدل نمو بلغ ٨,٥% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ .ويمثل معدل نمو عجز الموازنة العامة ارتفاعًا ملحوظًا فقد زاد من ٢٢١٨٥مليون جنية بمعدل نمو ١١% لعام ٢٠٠٢/٢٠٠١ إلى ٢٥٤٢٩مليون جنية بمعدل نمو ١٤,٦% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، نتيجة لعجز الموارد العامة عن تغطية النفقات العامة.

المبحث الثاني

الموارد الضريبية

لما كانت موارد الدولة المتحصلة من الضرائب تمثل مصدرًا ذا أهمية كبيرة لمواجهة تزايد الإنفاق العام، فإنه يتم اللجوء إليها في حالة عدم وجود موارد أخرى تمكن الدولة من القيام بدورها الاقتصادي، ولم يعد يُنظر إلى الضرائب على أنها أداة لتمويل النفقات الحكومية بل أصبحت أداة هامة تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وتحقيقا لهذا المفهوم فإننا نعكف في إطار المبحث الحالي على دراسة وزن الضرائب النسبي في مجمل الموارد العامة للدولة في مطلب أول. وفي المطلب الثاني ندرس الأهداف المتوخاة من النظام الضريبي.

المطلب الأول: الوزن النسبي للضرائب.

المطلب الثاني: أهداف النظام الضريبي.

المطلب الأول

الوزن النسبي للضرائب

تمثل الضرائب مصدرًا هامًا بالنسبة لتمويل الإنفاق العام، إلا أن الإفراط في استخدامها كمصدر للتمويل يؤثر بالسلب على حركة النشاط

الإنتاجي والاستثماري والاستهلاك في المجتمع .ورغم تزايد إيرادات الدولة من الضرائب إلا أن الزيادة ليست قادرة على مواجهة زيادة النفقات العامة [1]، ويرجع السبب في ذلك إلى قلة الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية، وإلى زيادة التهرب الضريبي .ويمكن لنا القول بأن المجتمع لديه طاقة ضريبية كامنة يستدل عليها من خلال ارتفاع حصيلة الضرائب المباشرة بمعدلات كبيرة من ١٣٧٩٤,١ مليون جنيه إلى ٢٣١٣٩ مليون جنية لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٣/٢٠٠٢. ويرجع السبب فى زيادة الضرائب المباشرة إلى تكثيف عمليات الحصر والربط والتحصيل التي قامت بها مصلحة الضرائب، وما قد يترتب على هذه العمليات التى تقوم بها مصلحة الضرائب من إمكانية زيادة معدلات مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات العامة عن طريق رفع كفاءة التحصيل، وتحديث أساليب ممارسة مصلحة الضرائب لاختصاصها.

ويوضح لنا الجدول التالي الوزن النسبي للضرائب في الإيرادات العامة للدولة ومعدل نموها، وإلى الإيرادات الضريبية سواء المباشرة أو غير المباشرة والنفقات العامة، ونسبة تغطية الإيرادات الضريبية للإيرادات والنفقات العامة، ونسبة الضرائب المباشرة إلى الضرائب غير المباشرة عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلي عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

---

(١) د .أحمد عبد الرحيم عبد الرحيم احمد، مستقبل الإيرادات السيادية علي مستوي المجموعات في ضوء الخفض التدريجي لعجز الموازنة العامة في مصر في ظل التحرر الاقتصادي، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، السنة الخامسة عشر يناير ١٩٩٣، ص ٣٥٥-٣٦٣.
- د .عشماوي علي عشماوي، عجز الموازنة العامة (الحالة المصرية -الأسباب، العلاج)، مصر المعاصرة، العدد٤٥١-٤٥٢، السنة التاسعة والثمانون، يوليو/ أكتوبر ١٩٩٨، ص ٧٩-٩٠.

جدول رقم (٤)

معدل نمو الإيرادات الضريبية ونسبة تغطيتها للإيرادات والنفقات العامة
ونسبة الضرائب المباشرة للإيرادات العامة والضرائب الغير مباشرة

"القيمة بالمليون جنيه"

البيان / السنة	الإيرادات العامة	إجمالي الإيرادات الضريبية	الضرائب المباشرة	الضرائب الغير مباشرة	نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للإيرادات العامة%	معدل نمو الإيرادات الضريبية %	النفقات العامة	نسبة تغطية الموارد الضريبية للنفقات العامة %	معدل تغطية الضرائب المباشرة للإيرادات العامة %	نسبة الضرائب المباشرة إلى الضرائب الغير مباشرة %
١٩٩٣/٩٢	٤٦٧٠٣	٢٨٤٦٢,٣	١٣٧٩٤,١	١٤٦٦٨,٢	٦٠,٩	١٤,٧	٥٢٢٢٣	٥٤,٥	٢٩,٥	٩٤
١٩٩٤/٩٣	٥٢٥٦٧	٣٢٤٥٨,١	١٤٥٧٢,٤	١٧٨٨٥,٧	٩٠,٧	١٤,٤	٥٦٢٦٤	٥٧,٧	٤٤,٩	٨١,٥
١٩٩٥/٩٤	٥٥٧١٩	٣٥٢٤٧	١٤٧٨٠,٢	٢٠٤٦٦,٨	٦٣,٢	٨,٦	٥٨٢٥٦	٦٠,٥	٢٦,٥	٧٢,٢
١٩٩٦/٩٥	٦٠٨٩٣	٣٨٥٩٤,٢	١٦٣٧٧,٣	٢٢٢١٦,٩	٦٣,٤	٩,٥	٦٣٨٨٩	٦٠,٤	٢٦,٩	٧٣,٧
١٩٩٧/٩٦	٦٤٤٩٨	٤٠٣٧٢,٤	١٧٠١٠,٣٠	٢٣٣٦٢	٦٢,٦	٤,٦	٦٦٨٢٦	٦٠,٤	٢٦,٤	٧٢,٨
١٩٩٨/٩٧	٦٧٩٦٣	٤٣٩٦٢	١٥٣٠٦	٢٨٦٥٦	٦٤,٧	٨,٩	٧٠٧٨٣	٦٢,١	٢٢,٥	٥٣,٣
١٩٩٩/٩٨	٧٣٢٧٩	٤٦٥٤٣	١٦٧٤٠	٢٩٨٠٣	٦٣,٥	٥,٩	٧٥٢٨٥	٦١,٨	٢٢,٨	٥٦,٢
٢٠٠٠/٩٩	٧٥٣٩٩	٤٩٦٢١	٢٠١٠٤	٢٩٥١٧	٦٥,٨	٦,٦	٨٨٦٠٠	٥٦	٢٦,٧	٦٨,١
٢٠٠١/٢٠٠٠	٧٦١٣٩	٥١٣٥٨	٢١٢٣٥	٣٠١٢٣	٦٧,٤	٣,٥	٩٦١٢١	٥٣,٤	٢٧,٩	٧٠,٥
٢٠٠٢/٢٠٠١	٧٨٩٦٨	٥١٧٢٦	٢١٦٢٥	٣٠١٠١	٦٥,٥	٠,٧	١٠١١٥٣	٥١,١	٢٧,٤	٧١,٨
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٨٦٤٨٤	٥٧٤٨٦	٢٣١٣٩	٣٤٢٩٧	٦٦,٥	١١,١	١١١٩١٣	٥١,٤	٢٦,٨	٦٧,٥

المصدر :

- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد الثاني والخمسون، ١٩٩٩.
- وكذلك البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، المجلد ٣٩، العدد الرابع، ١٩٩٩/٩٨.
- وكذلك البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الرابع والخمسون، ٢٠٠١.
- وكذلك البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد الخامس والخمسون، ٢٠٠٢.
- وكذلك البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد السابع والخمسون، ٢٠٠٤.

ومن دراسة البيانات الواردة في الجدول رقم (٤) يتضح لنا ما يلي:-

١- زيادة الإيرادات الضريبية من ٢٨٤٦٢,٣ مليون جنية إلى ٥٧٤٨٦ مليون جنيه لسنتي ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٣/٢٠٠٢، وبلغ معدل النمو ١٤,٧% لعام

١٩٩٣/٩٢ ثم هبط إلى ١١,١% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

٢- ضعف المساهمة النسبية للضرائب المباشرة في إجمالي الحصيلة الضريبية فقد ساهمت الضرائب المباشرة في الإيرادات العامة بنسبة ٢٦,٨% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، وساهمت الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة بنسبة ٦٦,٥% لنفس العام، وساهمت الإيرادات الضريبية في النفقات العامة بنسبة ٥٤,٥% لعام ١٩٩٣/٩٢ ثم هبطت إلى ٥١,٤% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، وتشير دلالة هذه الأرقام إلى عدم كفاءة السياسة الضريبية المطبقة، ويؤيد ذلك المؤشرات المالية السابق الإشارة إليها في الجدول رقم (٤)، حيث نلاحظ عجز معدل نمو الإيرادات الضريبية عن مسايرة نمو النفقات العامة، فقد وصل معدل النمو إلى ١٤,٧% لسنة ١٩٩٣/٩٢ ثم انخفض إلى ٣,٥% لسنة ٢٠٠١/٢٠٠٠.

ويبين لنا الجدول التالي نسبة مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات والنفقات العامة، ونسبة الضرائب الغير مباشرة في الإيرادات الضريبية والنفقات العامة ومعدل نمو الضرائب المباشرة وحصيلة الضرائب الجمركية.

وباستعراض ما ورد من بيانات في الجدول رقم (٥) يتضح لنا ضعف مساهمة الضرائب المباشرة في الإيرادات الضريبية فقد زادت إلى ٤٠,٢% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، مقارنة بعام ١٩٩٣/٩٢ فقد وصلت إلى ٤٨,٥% بسبب انخفاض معدل نموها من ١٧,٤% إلى ٧% للسنتين المشار إليهما. وأما مساهمة الضرائب المباشرة في النفقات العامة فقد انخفض من ٢٦,٤% إلى ٢٠,٧% لعامى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٣/٢٠٠٢. وأما مساهمة الضرائب غير المباشرة في الإيرادات الضريبية فقد زادت من ٥١,٥% إلى ٥٩,٧% لنفس السنتين المشار إليهما .وتشهد الضرائب غير المباشرة تراجعاً في حصيلتها، بسبب نقص نسبتها إلى الإيرادات الضريبية من ٦٤% لعام ١٩٩٩/٩٨ إلى

٥٩,٧% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ .وأما نسبة تغطيتها للنفقات العامة فقد انخفض من ٣٩,٥% إلى ٣٠,٦% لنفس السنتين المشار إليهما. وتمثل نسبة الضرائب على

جدول رقم (٥)

نسبة الضرائب المباشرة إلي الإيرادات الضريبية والنفقات العامة ونسبة الضرائب الغير مباشرة للإيرادات الضريبية والنفقات العامة

البيان / السنة	٩٢/ ١٩٩٣	٩٣/ ١٩٩٤	٩٤/ ١٩٩٥	٩٥/ ١٩٩٦	٩٦/ ١٩٩٧	٩٧/ ١٩٩٨	٩٨/ ١٩٩٩	٩٩/ ٢٠٠٠	٢٠٠٠/ ٢٠٠١	٢٠٠١/ ٢٠٠٢	٢٠٠٢/ ٢٠٠٣
نسبة تغطية الضرائب المباشرة للإيرادات الضريبية	٤٨,٥	٤٤,٩	٤١,٩	٤٢,٤	٤٢,١	٣٤,٨	٣٥,١٠	٤٠,٥	٤١,٣	٤١,٨	٤٠,٢
نسبة تغطية الضرائب المباشرة للنفقات العامة	٢٦,٤	٢٥,٩	٢٥,٤	٢٥,٦	٢٥,٦	٢١,٦	٢٢,٢	٢٢,٧	٢٢,١	٢١,٤	٢٠,٧
نسبة تغطية الضرائب الغير مباشرة للإيرادات الضريبية	٥١,٥	٥٥,١	٥٨	٥٧,٦	٥٧,٩	٦٥,٢	٦٤	٥٩,٥	٥٨,٦	٥٨,٢	٥٩,٧
نسبة تغطية الضرائب الغير مباشرة للنفقات العامة	٢٨	٣١,٨	٣٥,١	٣٤,٨	٣٤,٩	٤٠,٥	٣٩,٥	٣٣,٣	٣١,٣	٢٩,٧	٣٠,٦
معدل نمو الضرائب المباشرة	١٧,٤	٥,٦	١,٤	٩,٧	٣,٩	١١,١	٩,٤	٢٠	٥,٦	١,٩	٧
حصيلة الضرائب الجمركية	٥٠٠٩	٦١٢٠	٧٠١٧	٧٩١١	٨١٢٥	٨٨٨٦	١١٠٤٨	٩٢٩٥	٩١٨٤	٩٣٢٣	١١٣٥٤
الضرائب على السلع والخدمات	٧١٩١	٨٠٨٠	٩٣٣٣	١٠٤٥٠	١١٣٢٥	١٢٩٢٥	١٤٥٧٢	٢٠٠٨٥	٢٠٧٩٣	٢٠٥٨٠	٢٢٧٨٢

المصدر: البيانات الواردة في الجدول مستقاة من الجدول رقم (٤). وأما مصدر البيانات الواردة في العمود رقم (٦)، البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد التاسع والأربعون، ١٩٩٦. وكذلك البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول والثاني، المجلد الرابع والخمسون، ٢٠٠١. وكذلك البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد السادس والخمسون، ٢٠٠٣. وكذلك البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الثالث، المجلد الثامن والخمسون، ٢٠٠٥.

الجمارك ١١٣٥٤مليون جنية لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، وضعف حصيلتها يتم تعويضه من الضرائب على السلع والخدمات التي زادت من ٧١٩١ مليون جنية لعام ١٩٩٣/٩٢ إلى ٢٢٧٨٢مليون جنية لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

وتشير دلالة الأرقام الواردة في الجدولين (٤، ٥) إلى عجز الإيرادات الضريبية عن مسايرة النفقات العامة، فقد انخفضت نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في النفقات العامة من ٥٤,٥% إلى ١١,١% لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٣/٢٠٠٢. وانخفاض معدل نمو الإيرادات الضريبية من ١٤,٧% إلى ١١,١% لنفس السنتين المشار إليهما نتيجة لبعض العوامل التي تعد سببًا في ضعف الإيرادات الضريبية وهي -:

١- عدم الحصر الكامل للمجتمع الضريبي، فهناك أنواع من الدخول لا تخضع لمعاملة ضريبية عادلة، وذلك لصعوبة تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، ووسائل التهرب الضريبي التي يلجأ لها أصحاب هذه الدخول، ويدخل في هذه الفئات المهنيين والحرفيين والوسطاء، والذين يتقاضون خلوات من المباني السكنية والمحلات التجارية، وهو ما يشير إلى عدم تعقب هذه الدخول.

٢- عدم انتظام عملية حصر الممولين حتى أصبحت سجلات الحصر لا تمثل واقع المجتمع الضريبي، وهناك عدد غير قليل من الممولين لا توجد أية معلومات أو بيانات عنهم في سجلات الحصر الضريبي، نتيجة لعدم وجود نظام للمعلومات لدى مصلحة الضرائب يتيح تجميع وتبويب وتحليل وتخزين المعلومات والبيانات الخاصة بالممولين وتزويد مأموريات الضرائب بها.

٣- لا يلتزم كثير من الممولين الخاضعين للضرائب المباشرة بتقديم الاقرارات الضريبية السنوية. وتجد مصلحة الضرائب نفسها عاجزة في كثير من الأحيان عن متابعة هذا الأمر بسبب قصور إمكانياتها ووسائلها في مواجهة هذا العدد الكبير من الممولين. وتتسم الإقرارات الضريبية السنوية المقدمة

من الممولين في كثير من الأحيان بعدم الوضوح حيث أنها لا تفصح عن الأرباح الفعلية التي حققوها.

٤- ضعف التنسيق بين أجهزة مصلحة الضرائب المتعددة الأمر الذي لا يساعد على إحكام ربط الضرائب وتحصيلها. وضعف أجهزة الأرشيف ووسائل حفظ المستندات، والملفات الخاصة بالممولين داخل مصلحة الضرائب. ويترتب على ذلك فحص إقرارات الممولين وملفاتهم بالطرق التقليدية الغير متطورة. ويتم تحصيل بعض ضرائب الدخل من المنبع عن طريق حجز مبالغ تحت الحساب لدى بعض الهيئات العامة والخاصة والإدارات الحكومية، ولكن نظرًا لعدم وجود نظام جيد للمعلومات يتيح حصر الضرائب التي يتم تحصيلها خلال العام بالنسبة لكل ممول على حده، فإن كثيرًا من الممولين يجدون صعوبة كبيرة في تحديد موقفهم النهائي من الضرائب في نهاية العام.

المطلب الثاني

أهداف النظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي بصفة عامة من مجموعة من الضرائب يتم اختيارها وتطبيقها في مجتمع معين لفترة زمنية محددة، ويلتزم المكلفون بأدائها للدولة. ويتشكل النظام الضريبي من مجموعة من القواعد التشريعية المعبرة عن الأوضاع الاقتصادية السائدة، ويؤدي التفاعل المتبادل فيما بين هذه القواعد إلي وجود كيان ضريبي معين يرتضيه المجتمع لتحقيق أهدافه[١].

ويهدف النظام الضريبى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تختلف

---

(١) أ.د. يونس احمد البطريق، النظم الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧، ص ١٣ – ١٤.

من مجتمع لآخر طبقاً لطبيعة الأوضاع الاقتصادية السائدة؛ لأن الضرائب أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية، وتهدف إلى تحقيق أغراض متعددة تختلف باختلاف طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد في الدولة، وتتعدد الأهداف وتتطور مع تطور دور الدولة الاقتصادي، إلا أن الهدف التمويلي تزداد أهميته في الدول التي تعتمد على الضرائب في تمويل نفقاتها العامة، ولكن هذا لا يعني أن الهدف التمويلي هو الأساس، وإنما هناك أهدافاً أخرى ليست بأقل أهمية منه.

أولاً : الهدف التمويلي:

تتطور أهداف النظام الضريبي مع تطور دور الدولة الاقتصادي على أساس أن زيادة النفقات يستوجب العمل على زيادة الإيرادات ، وتسعى الدول جاهدة أن توفر موارد مالية تمكنها من القيام بالإنفاق اللازم، ورغم أن الهدف التمويلي للضريبة يمثل أهمية كبيرة في مجموعة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية [1]، إلا أن أهمية الهدف التمويلي تتزايد مع تزايد تدخل الدولة الاقتصادي، وتختلف الرؤية إليه حسب طبيعة دور الدولة الاقتصادي. ويكشف لنا الجدول رقم (٦) أن تحقق الهدف التمويلي للنظام الضريبي يظهر من خلال دراسة ما طرأ على الحصيلة الضريبية من نمو فقد بلغت ٥٧٤٨٦ مليون جنيه بمعدل نمو بلغ ١١,١% لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

ويوضح الجدول التالي الإيرادات الضريبية ومعدل نموها ونسبتها إلى الإيرادات العامة وفائض الاقتصاد العام عن المدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

---

(١) Edwin R .A .Seligman , Essays in Taxation , 10th, ed, The Macmillan Company, New York , 1925,p.316.

جدول رقم (٦)

الإيرادات الضريبية ومعدل نموها ونسبتها إلى الإيرادات العامة وفائض الاقتصاد العام

"القيمة بالمليون جنيه"

البيـــان / السنـة	الإيرادات الضريبية	معدل نمو الإيرادات الضريبية %	نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة%	فائض الاقتصاد العام	نسبة الإيرادات الضريبية إلى فائض الاقتصاد العام %
١٩٩٣/٩٢	٢٨٤٦٢,٣	١٤,٧	٦٠,٩	١٩١٥٧	١٤٨,٦
١٩٩٤/٩٣	٣٢٤٥٨,١	١٤,٤	٩٠,٧	٢١٥٣٨,٧	١٥٠,٧
١٩٩٥/٩٤	٣٥٢٤٧	٨,٦	٦٣,٢	٢٠٤٨٠,١	١٧٢,١
١٩٩٦/٩٥	٣٨٥٩٤,٢	٩,٥	٦٣,٤	٢٦٥٧١,٣	١٤٥,٢
١٩٩٧/٩٦	٤٠٣٧٢,٤	٤,٦	٦٢,٦	٢٢٩٣٩,٧	١٧٦
١٩٩٨/٩٧	٤٣٩٦٢	٨,٩	٦٤,٧	٢٨٦٤٠	١٥٣,٥
١٩٩٩/٩٨	٤٦٥٤٣	٥,٩	٦٣,٥	٢٦٠٩٠	١٨٧,٤
٢٠٠٠/٩٩	٤٩٦٢١	٦,٦	٦٥,٨	٢٩٣٥٠	١٦٩,١
٢٠٠١/٢٠٠٠	٥١٣٥٨	٣,٥	٦٧,٤	٢٣٦٩٨	٢١٦,٧
٢٠٠٢/٢٠٠١	٥١٧٢٦	٠,٧	٦٥,٥	٢٤٠١٦	٢١٥,٤
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٥٧٤٨٦	١١,١	٦٦,٥	٣٠٠٢٦	١٩١,٤

المصدر: البيانات الواردة في الجدول مستقاة من الجدولين رقم (٤)، (٧) من الدراسة.

وباستعراض ما ورد من بيانات بالجدول رقم (٦) يتضح لنا أن الإيرادات الضريبية في تزايد مستمر، فقد زادت من ٢٨٤٦٢,٣ مليون جنيه إلى ٥٧٤٨٦ مليون جنيه لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٣/٢٠٠٢. .وبلغ معدل النمو ١٤,٧%، ١١,١% لنفس السنتين المشار إليهما. وساهمت الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة بنسبة ٦٠,٩%، ٦٦,٥% لنفس السنتين المشار إليهما. ومما يؤكد أهمية الإيرادات الضريبية في الإيرادات العامة ارتفاع نسبتها إلى فائض الاقتصاد العام، فقد زادت نسبتها إلى فائض الاقتصاد العام من

١٤٨,٦% إلى ١٩١,٤% لنفس السنتين المشار إليهما، وتزايد دور الإيرادات الضريبية في تجميع الموارد المالية للدولة وتمويل النفقات العامة.

وتقتضي الأهداف المالية للنظام الضريبي توفير موارد مالية للدولة بصورة تكفل لها الوفاء بالتزاماتها المتعددة المطلوب الوفاء بها، ويتوقف ما تحصل عليه الدولة من موارد مالية على الهيكل العام للموارد المالية لها، والحجم النسبي للموارد المالية المطلوب الحصول عليها عن طريق الضرائب، وأوضاع الدولة الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

ثانياً: الهدف الاقتصادي:

لا يقتصر دور الضرائب على الهدف التمويلي، وإنما هناك أهدافا اقتصادية يسعى النظام الضريبي إلى تحقيقها، وتعتبر الضرائب من أهم أدوات السياسة الاقتصادية التي تستخدمها الدول لتحقيق أهداف اقتصادية متعددة نذكر منها بصفة خاصة:-

١- إصلاح الاختلالات الهيكلية في الاقتصاد القومي، ويتمثل هذا فى تشجيع الاستثمار في مجالات معينة عن طريق استقطاب (١) رؤوس الأموال في بعض القطاعات كالزراعة والصناعة والسياحة، أو مناطق بعينها(٢). ويمكن استخدام الضرائب كوسيلة تهدف إلى حفز رؤوس الأموال على النمو، فيرتفع مستوى النشاط الاقتصادي، الأمر الذي يؤدي إلى تجميع رؤوس الأموال أو تنميتها، ومنحها اعفاءات ضريبية في الأنشطة

---

(١) Allan M. Maslove , The Economic and Social Environment for Tax Reform , University of Toronto Press, London , 1995, p. 13.

(٢) تقرير المجلس القومي للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة الثالثة والعشرون،١٩٩٦-١٩٩٧، ص ٥٧. تقرير المجلس القومي للإنتاج والشئون الاقتصادية، نظام الضرائب لعام ٢٠٠٠، القاهرة، ١٩٨٢، ص٩٠.

الاقتصادية المرغوبة في الدولة، فتعفى بعض أنواع الإيرادات من الخضوع للضريبة كليًا أو جزئيًا لمدة معينة، أو أن تخضعها للضريبة بسعر منخفض، فتتنافس رؤوس الأموال على التجمع والاستثمار في هذا النوع من النشاط الاقتصادي أو غيره، مما يؤدي في النهاية إلى ارتفاع مستوى النشاط الاقتصادي.

٢- تحقيق الاستقرار والنمو الاقتصادي المتوازن كأداة فعالة للتحكم في حجم الإنفاق الكلي [١]، وبالتالي معدل النشاط الاقتصادي. ففي حالة التضخم تعمل الضرائب على امتصاص جزء من القوة الشرائية، مما يؤثر على معدل دخول الأفراد وعلى طريقة توزيع الدخل بينهم[٢] .وقد تلجأ الدولة إلى رفع معدل الضرائب على الدخول المخصصة للاستهلاك لضغط الطلب الكلي، وخفض الضرائب على الاستثمارات الجديدة في الصناعات الاستهلاكية لزيادة العرض لمقابلة زيادة الطلب. وفي حالة الكساد تعمل الضرائب على زيادة الاستهلاك والاستثمار، وبالتالي خفض معدل الضرائب على الدخول المخصصة للاستهلاك والأرباح الناجمة عن الاستثمارات [٣]

---

(١) John F . Due and Ann F. Friedlaender , Government Finance Economies of The Public Sector , 5th , ed, Richard D. Irwin, Inc, New York, 1973 , p.235 .

(٢) John L . Kramer and Lawrence C. Phillips , Prentice Hall's Federal Taxation,
Prentice Hall , New Jersey , 1996, chapter 1 , p . 14 .

(٣) د .حكمت عبد الكريم الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٧٣، ص٥٨-٥٩.

٣- تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية [١] بواسطة -:

أ - وضع الدولة برنامج للتنمية بالنظر إلى الضريبة على أنها قوة شرائية فتفاضل بين تركها للقطاع الخاص ليوجهها نحو الاستثمارات المرغوب فيها، أو تأخذ الضريبة وتوجهها بمعرفتها نحو الاستثمار المرغوب فيه. أي أن الدولة عند وضعها لبرامج التنمية الاقتصادية تنظر إلى الضريبة باعتبارها قوة شرائية، تفاضل بين تركها للقطاع الخاص يوجهها نحو الاستثمار المرغوب، وبين اقتطاع أكبر قدر من هذه القوة الشرائية وتوجيهها بمعرفتها نحو الاستثمار الذي تتطلبه حاجة الدولة، وتفضل الدولة الالتجاء إلى الضريبة لتقتطع بها هذه المدخرات وتوجهها مع الموارد الأخرى نحو الاستثمار المطلوب.

ب- تدعيم فلسفة اقتصادية معينة عن طريق التمييز في المعاملة الضريبية بين أوجه النشاط الاقتصادي المختلفة، كأن تقرر الدولة للأنشطة الاقتصادية المرغوب فيها إعفاءات ضريبية. وفي هذا المجال تستطيع الدولة اتخاذ الضريبة وسيلة لزيادة المعرفة عن طريق تشجيع البحوث والاختراعات تحقيقا لغرض التقدم التكنولوجي.

جـ - تخصيص جزء من الموارد المتاحة، وتوجيهها لزيادة وتشجيع البحوث وزيادة التعليم [٢]، وتحسين الصحة العامة، والإنفاق على مشروعات الضمان الاجتماعي.

د - توجيه النشاط الخاص ومراقبته بما يتفق وأهداف سياسة الدولة عن طريق تشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي بإعفائه من الخضوع للضريبة أو

---

(١) د. محمد ثابت هاشم، أسس البنيان الضريبي في المجتمع الإسلامي، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة أسيوط، ١٩٩٢، ص٩٢.

(٢) د. مصطفى محمد الصباغ، الاعتبارات الاقتصادية في الضريبة الموحدة على الدخل، مطابع السفير، الإسكندرية، ١٩٨٨، ص٤٣.

تخفيضها على دخل هذا النشاط، أو إعفاء المواد الأولية اللازمة لهذا النشاط، أو إلغاء رسوم الصادرات على المنتجات التي تنتج من هذا النشاط.

ك- تشجيع السلع المرغوبة اجتماعياً، ومحاربة السلع الضارة صحياً[1].

ل - تحقيق استقرار السياسة المالية والنقدية من خلال مرونة حصيلة الضرائب[2]. ويمكن للدولة أن تحقق ذلك عن طريق سياستها المالية، فإذا سادت البطالة الاجبارية فإنه يتعين العمل على رفع الإنفاق الكلي إلى الحجم الذي يتعادل فيه مع قيمة الانتاج عند مستوى التوظف الكامل، ويتسنى للدولة تحقيق ذلك عن طريق، إما زيادة الإنفاق العام على السلع والخدمات لسد العجز في حجم الإنفاق الكلي، أو رفع دخول الأفراد عن طريق تخفيض الضرائب المفروضة عليهم.

وإذا ساد التضخم فإنه يتعين العمل على خفض حجم الإنفاق الكلي حتى يتعادل مع قيمة الإنتاج، ويتم خفض حجم الإنفاق الكلي عن طريق إتباع سياسة مالية تهدف إلى رفع أسعار الضرائب القائمة لزيادة الحصيلة الضريبية. وإذا ساد الاستقرار في مستوى الأسعار والعمالة عند مستوى التوظف الكامل، أي ساد الاستقرار في معدل نمو الدخل القومي، فإنه يتعين العمل على استقرار الإنفاق الكلي تجنبًا لحدوث بطالة إجبارية أو تضخم.

م - تشجيع اندماج المشروعات الاقتصادية الصغيرة عن طريق إعفائها من الضريبة أو تخفيضها.

---

(١) د. عبد السلام محمد عبد السلام، نظام الضريبة الموحدة على الدخل ومدى ملاءمتها للتطبيق فى الدول النامية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٣، ص ١٣٣.

(٢) John F. Due and Ann F. Friedlaender, Government Finance Economics of The public Sector, op. cit, p. 235.

ثالثاً : الهدف الاجتماعي:

أهداف النظام الضريبي ليست قاصرة على الهدفين التمويلي والاقتصادي، وإنما تمتد لتشمل الهدف الاجتماعي، ويمكن للنظام الضريبي أن يساهم في تحقيق الهدف الاجتماعي عن طريق توزيع الأعباء المالية توزيعًا عادلاً بين المكلفين بالضريبة، ومن الممكن أن يكون للهدف الاجتماعي أولوية على الهدف المالي لخدمة أهداف السياسة الاقتصادية مثل إعفاء صغار الممولين من أداء الضريبة لتحقيق العدالة الاجتماعية، وتزداد أهمية الضرائب في تحقيق الهدف الاجتماعي عن طريق:-

١- **تحقيق العدالة الاجتماعية:** تدخل الدولة بالضريبة في هذه الحالة لا يبرر على أساس الإنفاق، ولكن لإحداث تغيير في الأوضاع الاجتماعية [١] عن طريق تعديل توزيع السوق للدخول والثروات بين أفراد المجتمع بما يضمن تقريب التفاوت بين طبقات المجتمع لتحقيق التكافل الاجتماعي، ورفع مستوى معيشة الفقراء [٢]. وتزداد أهمية هذا الهدف في ظل اقتصاديات السوق، لأن استخدام الضرائب في خفض التفاوت التوزيعي للدخول يساهم في تحقيق العدالة الضريبية، ويؤدي إلى ارتفاع الطاقة الضريبية للاقتصاد القومي على أساس أن كثيرًا من الدخول الفردية ستخضع للضريبة المباشرة. أما إذا كان توزيع الدخل يتسم بعدم المساواة فإن جزءًا كبيرًا من الدخول الفردية سوف يقع تحت حد الإعفاء، ولا يمكن لتصاعد الضريبة أن يعوض أثر سوء توزيع الدخل القومي على خفض الطاقة الضريبية.

---

(١) Diane Lim Rogers and Alan Weil, "Welfare Reform and The Role of Tax Policy", National Tax Journal,(September,2000),P.400.

(٢) Louis Kaplow, "How Tax Complexity and Enforcement Affect The Equity and Efficiency of The Income Tax", National Tax Journal,(March,1996),P.P. 141-142.

٢- توجيه وتنمية النشاط الاجتماعي عن طريق تقرير إعفاءات للمشروعات التي تؤدى خدمات اجتماعية، أو فرض ضرائب على أنشطة بعينها تلوث البيئة [١].

٣- تستخدم الضرائب لتحقيق أهداف أخرى متعددة تشمل: تشجيع السلع المرغوبة اجتماعياً[٢]، والمحافظة على المستوى الغذائي والصحي لأفراد المجتمع عن طريق فرض ضريبة مرتفعة على بعض السلع التي ينتج عنها بعض الأضرار الصحية، وتخفيض سعر الضريبة على سلع الاستهلاك الضروري. وتشجيع النسل أو الحد منه حسب ظروف الدولة، وتستخدم الدولة المَعاملة الضريبية التي تمكنها من تحقيق هذا الهدف، فإذا كانت تعاني من زيادة السكان، فإنها تفرض ضرائب أكثر على المتزوج ذي الأولاد الذين يتجاوز عددهم حداً معيناً، وتفرض ضرائب أقل على من ليس لديه أولاد. وإذا كانت الدولة في حاجة إلى زيادة عدد السكان، فإنها تفرض ضرائب كبيرة على من ليس لديه أولاد، وضرائب أقل على من لديه أولاد. وتستخدم الضرائب في توجيه بعض العادات التي لها أثر سلبي على معدل الادخار، ومنها الاستهلاك الترفي لذوي الدخول المرتفعة والرغبة في تقليدهم من الفئات الأخرى، وفي هذه الحالة تفرض الضرائب بأسعار مرتفعة لأنها ستحقق وفرة في الحصيلة الضريبية على أساس أن الطلب عليها غير مرن، أما إذا كان الطلب عليها مرناً بالنسبة لذوي الدخول المحدودة، فإن انخفاض الطلب عليها يعني الحد من الرغبة في تقليد الفئة المرتفعة الدخل، كما يعني أيضاً توجيه جزء من الدخل إلى

---

(١) د. فايزه محمدي محمد عجوة، إطار مقترح لتحديد الوعاء الضريبي في ظل الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية بالتطبيق على الضريبة على أرباح شركات الأموال، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٩٩، ص٨٨-٩٠.

(٢) د. إبراهيم طه محمد أبو رحمة، الضريبة الموحدة على الدخل نظرياً وتطبيقياً، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٢، ص١٠٤.

السلع الضرورية أو إلى الادخار. [1]

تكامل وتناسق أهداف النظام الضريبي

من الأهمية بمكان أن يعمل النظام الضريبي على تحقيق التوازن بين أهدافه عند تعارضها حتى لا يطغى هدف على آخر[2]، وذلك لتحقيق أقصى عائد على المجتمع. ويمكن للنظام الضريبي أن يؤدي دورًا فعالاً في تحقيق أهداف المجتمع طبقًا لأولوياتها، وهذا يتطلب أن تتم صياغة الأهداف الأساسية للنظام الضريبي بما يتفق مع الأهداف القومية، ومدى احتياج المجتمع وظروفه وأوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

ويتطلب نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه إجراء تكامل وتنسيق بين الأهداف وفقًا للأهمية النسبية لكل هدف في إطار سياسة اقتصادية واجتماعية متكاملة على النحو الذي يحقق الأهداف القومية في حدود الحجم والدور المطلوب من كل هدف وفقًا للظروف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع. ومن ناحية أخرى، يمكن القول بأن تحقيق الهدف التمويلي للضرائب عن طريق زيادة الحصيلة الضريبية يتعارض مع بقية أهداف الضريبة، ولكن إذا نظرنا إلى الضرائب على أنها أحد أدوات السياسة المالية لا يقتصر دورها على

---

(١) أ. د .عبد الله الصعيدي، الضرائب والتنمية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٦٨- ٦٩.

د. عبد السلام محمد عبد السلام، نظام الضريبة الموحدة على الدخل، مرجع سابق، ص١٣٢-١٣٣.

(٢) Andy Lymer and Dora Hancock , Taxation Policy and Practice , 8th , ed, Thomson Learning , Australia , 2001 / 02 , chapter 3 , p .9

- Richard A. Musgrave and Peggy B . Musgrave , Public Finance in Theory and Practice, 2nd, ncBraw-Hill Book Company, New Yourk, 1976, p.211.

التمويل فقط، وإنما يجب أن توضع لتحقيق أهداف المجتمع جميعًا، مما يعني أن استخدام الضرائب في تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية يؤدي إلى زيادة النشاط الاقتصادي، وزيادة النشاط الاقتصادي يؤدي إلى تنوع واتساع أوعية الضرائب، وبالتالي تزداد الحصيلة الضريبية؛ لأن استخدام النظام الضريبي في تحقيق أهداف غير مالية قد يكون سبباً في زيادة النشاط الاقتصادي.

وإذا كان هدف النظام الضريبي تحقيق الهدف الاقتصادي للضرائب عن طريق تشجيع الاستثمارات بمنحها إعفاءات ضريبية دون أن يتوافق هذا الهدف مع بقية أهداف الضرائب، فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى سوء توزيع الدخل والثروة في المجتمع. أما إذا كان هدف النظام الضريبي تحقيق العدالة الضريبية عن طريق تغيير الأوضاع الاجتماعية بما يضمن تقريب التفاوت بين طبقات المجتمع في الدول النامية التي تسعى إلى تحقيق التنمية بمعدلات كبيرة، فإن على الدولة أن توازن بين الأهداف حتى يمكن تشجيع عمليات الادخار واستقطاب رؤوس الأموال للوفاء بأهداف التنمية المنشودة. وتتأثر مثل هذه السياسات التي توضع للوفاء بالهدف الاقتصادي للنظام الضريبي بالسياسات المحددة للأهداف الاجتماعية للنظام الضريبي، وتغليب أحد الأهداف على الآخر أو تمييزه بإعطائه وزنًا أكبر لأهمية الأهداف التي ستحققها للمجتمع لفترة تطول أو تقصر.

وتتم الموازنة بين أهداف النظام الضريبي فيما لو حدث تعارض بينهما عن طريق التفرقة في المعاملة الضريبية بالنسبة لنوع معين من الضرائب. وتستخدم هذه الوسيلة في التأثير على نوعية المدخرات والاستثمارات، أو لتشجيع بعض أنواع النشاط الاقتصادي، أو مراعاة بعض الفئات الاجتماعية، وتتأثر السياسات التي توضع للوفاء بالهدف الاقتصادي بالسياسات التي توضع للوفاء بالهدف الاجتماعي للنظام الضريبي، وهذا يستوجب ترجيح احدى هاتين السياستين، أو تمييزها بإعطائها وزنًا أكبر لأهمية الأهداف التي ستحققها الدولة

من وراء ذلك مثل استخدام الضرائب في تحقيق التنمية الاقتصادية وإقامة البنية الأساسية وتوفير الخدمات من خلال الإنفاق العام.

ويتطلب تحقيق الهدف الاجتماعي للضرائب اتباع سياسة فرض ضرائب مباشرة على الدخل ورأس المال والثروة، مع صبغها بسمات التشخيص والتصاعد والعمومية. بينما يتطلب تحقيق الهدف الاقتصادي للضرائب اتباع سياسة عكسية عن طريق إعفاء عائد المدخرات ورؤوس الأموال والاستثمارات الجديدة، وعدم فرض ضرائب على الثروة والتركات حتى تتحقق التنمية. ولو حدث تعارض بين هذه الأهداف وبين الهدف التمويلي للضرائب، فإن التضحية بالهدف التمويلي لأجل التنمية يقتضي البحث عن موارد مالية للدولة تمكنها من الوفاء بالتزاماتها المتعددة عن طريق زيادة فائض الاقتصاد العام.

ولما كان علاج التعارض بين أهداف النظام الضريبى يتطلب بناء نظام ضريبي متكامل يحقق التوازن بين أهدافه، على أساس الأهمية النسبية لكل هدف بالنسبة للدولة، فإنه يمكن تحقيق ذلك عن طريق فرض الضرائب المباشرة على الدخل والثروة بأسعار معتدلة، وزيادة التنسيق بين مأموريات الضرائب لإحكام عملية الحصر الضريبى على الطبيعة للقضاء على التهرب الضريبى، وزيادة امكانيات مصلحة الضرائب فى القضاء عليه، وتحديث إمكانياتها فى فحص ملفات الممولين وتحصيل الضرائب.

ويتطلب تحقيق هذا الأمر، إحداث تنسيق وتكامل بين أهداف النظام الضريبي على ضوء الأهمية النسبية لكل هدف بالنسبة للمجتمع، ومراعاة ظروف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في ظل السياسات الأخرى القائمة مثل سياسة الإنفاق العام والسياسة النقدية والائتمانية وغيرهما ليتحقق نظام ضريبي متكامل يوازن بين هذه الأهداف.

المبحث الثالث

فائض الاقتصاد العام

تسعى الدولة من وراء نشاطها الاقتصادي إلى الحصول على الإيرادات اللازمة لتمويل نفقاتها من مختلف المصادر المالية المتاحة لهذا التمويل علاوة على الفرائض الضريبية، ومن هذه المصادر فائض الاقتصاد العام الناتج من دخل الدومين بصوره المختلفة، وتتمثل هذه الصور في مصر فيما يلي:-

الوزن النسبي لفائض الاقتصاد العام

يتضح من قراءة البيانات الواردة في الجدولين رقم (٧)، (٨) أن فائض الاقتصاد العام في الموازنة العامة بمصر قد بلغ ١٩١٥٧، ٢٤٠١٦مليون جنيه، وبلغ معدل النمو ٩,٩%، ٢,٥% لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٢/٢٠٠١.

وأما معدل تغطية هذا الفائض للإيرادات العامة فقد تراوح ما بين ٤١%، ٣٠,٤% .وقد بلغت نسبة تغطيته للإنفاق العام ٣٦,٧%، ٢٣,٧%. أما نسبته للإيرادات الضريبية فإنها في انخفاض مستمر فقد انخفض من ٦٧,٣% إلى ٤٦,٤%. أما نسبته إلى الناتج المحلي الإجمالي فقد انخفض من ١٤,٣% إلى ٠,٦% لنفس السنتين المشار إليهما. وترتبط حصيلة بعض بنود فائض الاقتصاد العام ارتباطًا قويًا بأداء الاقتصاد المصري مثل أرباح الشركات والبنوك وإيرادات الخدمات والنشاط الجاري. كما ترتبط حصيلة بعض البنود الأخرى بمستوى النشاط الاقتصادي العالمي مثل فائض قطاع البترول وهيئة قناة السويس. وبالتالي فإن طبيعة فائض الاقتصاد العام لا تتسم بالنمو المستمر، ولكنها عرضه لتقلبات متعددة خاصة في أجزائها التي ترتبط بمعدلات النمو العالمية للنشاط الاقتصادي.

جدول رقم (٧)

فائض الاقتصاد العام

"القيمة بالمليون جنيه"

البيـــان / السنـــة	فائض قناة السويس	فائض البترول	فائض الهيئات الاقتصادية الأخرى	فائض البنك المركزى	متنوعات تشمل: الإيرادات المحلية والهيئات الخدمية والإيرادات الرأسمالية والرسوم	الجمـلة
١٩٩٣/٩٢	٣٠١٣,٤	٤٠٢٠	٦٥٠	٩٩٦٨,٦	١٠٥٠٥	١٩١٥٧
١٩٩٤/٩٣	٢٦١٠	٤٦١٠	٨٩٥	١٢٩٩,٧	١٢١٢٤	٢١٥٣٨,٧
١٩٩٥/٩٤	٣١٣٢,٢	٣٩٠٨	٢٦٠,٩	٢٢٧٢	١٠٩٠٧	٢٠٤٨٠,١
١٩٩٦/٩٥	٢٩٢٧,٢	٤٢٧٢,٤	٢٨٢,٧	٧٣١٨	١١٧٧١,٢٣٨	٢٦٥٧١,٣
١٩٩٧/٩٦	٢٩٩٧,٨	٤٤٥٨,١	٤٤٠,١	٢٤٨٦,٧	١٢٥٥٧	٢٢٩٣٩,٧
١٩٩٨/٩٧	٢٩٤٠	٣٨٧٠	١٣٥٣	٢٦١٧	١٧٨٦٠	٢٨٦٤٠
١٩٩٩/٩٨	٢٩١٤	٢٢٢٧	١١٣٨	٣٢٢٢	١٦٥٨٩	٢٦٠٩٠
٢٠٠٠/٩٩	٢٩٦٥	١٦٠٧	١٨٧٦	٣٩٢١	١٨٩٨١	٢٩٣٥٠
٢٠٠١/٢٠٠٠	٢٨٠٠	١٣٠٠	٢٢٠٠	٤٣٠٠	١٣٠٩٨	٢٣٦٩٨
٢٠٠٢/٢٠٠١	٤٣٠٠	١٠٠٠	٢٢٠٠	٤٥٠٠	١١٢٩١٦	٢٤٠١٦
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٣٩٠٠	٤٤٩٠	٦٣٠	٥٠٠٠	١٦٠٠٦	٣٠٠٢٦

المصدر: البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول و الثاني، المجلد الرابع و الخمسون، ٢٠٠١ .وكذلك العدد الثاني، المجلد الثاني والخمسون، ١٩٩٥ .

- النشرة الاقتصادية الشهرية لوزارة التجارة الخارجية المصرية ، مايو ٢٠٠٢ .و كذلك البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول والثاني، المجلد الرابع و الخمسون ٢٠٠١ .
- البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، المجلد الثاني والأربعون، العدد الرابع، ٢٠٠٢/٢٠٠١.
- البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون، ٢٠٠٣.

جدول رقم (٨)

معدل نمو فائض الاقتصاد العام ونسبة تغطيته للإيرادات والنفقات العامة

والإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي

البيـــان / السنـة %	معدل نمو فائض الاقتصاد العام	نسبة تغطية فائض الاقتصاد العام للإيرادات العامة	نسبة فائض الاقتصاد العام للإنفاق العام	نسبة فائض الاقتصاد العام إلى الإيرادات الضريبية	نسبة فائض الاقتصاد العام إلى الناتج المحلى
١٩٩٣/٩٢	٩,٩	٤١	٣٦,٧	٦٧,٣	١٤,٣
١٩٩٤/٩٣	١٢,٤	٤٠,٩	٣٨,٣	٦٦,٣	١٥,٤
١٩٩٥/٩٤	٤,٩ -	٣٦,٧	٣٥,١	٥٨,١	١٤
١٩٩٦/٩٥	٢٩,٧	٤٣,٦	٤١,٥	٦٨,٨	١٧,٣
١٩٩٧/٩٦	١٣,٦	٣٥,٦	٣٤,٣	٥٦,٨	٩,٦
١٩٩٨/٩٧	٢٤,٨	٤٢,١	٤٠,٥	٦٥,١	١١,٣
١٩٩٩/٩٨	٨,٩ -	٣٥,٦	٣٤,٦	٥٦	٠,٩
٢٠٠٠/٩٩	١٢,٥	٣٨,٩	٢٢,١	٥٩,١	٠,٩
٢٠٠١/٢٠٠٠	١٩.٢ -	٣١ ١	٢٤.٦	٤٦,١	٠,٦
٢٠٠٢/٢٠٠١	٢,٥	٣٠,٤	٢٣,٧	٤٦,٤	٠,٦
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٢٥	٣٤,٧	٢٦,٨	٢٨,٣	٠,٧

المصدر: البيانات الواردة بالجدول مستقاة من الجدولين رقم (٤)، (٧) من الدراسة.

ويتكون فائض الاقتصاد العام من إيرادات قناة السويس والبترول والهيئات الاقتصادية الأخرى وفائض البنك المركزي والإيرادات المحلية والهيئات الخدمية والإيرادات الرأسمالية والرسوم. ونوضح فيما يلي الوزن النسبي لكل مورد ودوره في الإيرادات العامة:-

أولاً: الوزن النسبي لفائض قناة السويس

ويوضح لنا الجدول التالي إجمالي فائض قناة السويس ومعدل نموه ونسبته إلى فائض الاقتصاد العام والإيرادات العامة والنفقات العامة عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (٩)

فائض قناة السويس ومعدل نموه ونسبته إلي فائض الاقتصاد العام والإيرادات والنفقات العامة

"القيمة بالمليون جنيه"

البيـــان / السنـة %	إجمالى فائض قناة السويس	معدل نمو فائض قناة السويس	نسبة فائض قناة السويس للاقتصاد العام	نسبة فائض قناة السويس إلى جملة الإيرادات العامة	نسبة فائض قناة السويس إلى إجمالي النفقات
١٩٩٣/٩٢	٣٠١٣,٤	٠,٠٤ -	١٥,٧	٦,٤	٥,٨
١٩٩٤/٩٣	٢٦١٠	١٣,٤ -	١٢,١	٤,٩	٤,٦
١٩٩٥/٩٤	٣١٣٢,٢	٢٠	١٥,٣	٥,٦	٥,٤
١٩٩٦/٩٥	٢٩٢٧,٢	٦,٥ -	١١	٤,٨	٤,٦
١٩٩٧/٩٦	٢٩٩٧,٣	٢,٤	١٣	٤,٦	٤,٥
١٩٩٨/٩٧	٢٩٤٠	١,٩ -	١٠,٣	٤,٣	٤,١
١٩٩٩/٩٨	٢٩١٤	٠,٩ -	١١,٢	٣,٩	٣,٩
٢٠٠٠/٩٩	٢٩٦٥	١,٧	١٠,١	٣,٩	٣,٣
٢٠٠١/٢٠٠٠	٢٨٠٠	٥,٦ -	١١,٨	٣,٧	٢,٩
٢٠٠٢/٢٠٠١	٣٤٠٠	٢١,٤	١٣,٩	٤,٣	٣,٤
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٣٩٠٠	١٤,٧	١١,٣	٤,٥	٣

المصدر: الحساب الختامي السنوات من ٩٣/٩٢- ٩٨/٩٧. والسنوات من ٩٩/٩٨- ٢٠٠١/٢٠٠٠، البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد الثالث و الخمسون، ٢٠٠٠.

- البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الثاني والأربعون، ٢٠٠١-٢٠٠٢.
- البنك الأهلى، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الثامن والخمسون، ٢٠٠٥.

ومن دراسة البيانات الواردة بالجدول يتضح لنا أن فائض قناة السويس بلغ ٣٠١٣,٤ مليون جنيه، ٣٤٠٠ مليون جنية لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٢/٢٠٠١ بمعدل نمو بلغ ٢١,٤% عن عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ وبلغت نسبة فائض قناة السويس إلى فائض الاقتصاد العام ١٥,٧% ثم انخفضت إلى ١٣,٩% للسنتين المشار إليهما. وأما نسبته إلى إجمالي الإيرادات العامة فقد بلغت ٦,٤% ثم

انخفضت إلى ٤,٣%. وكذلك نسبته إلى النفقات العامة فقد بلغت ٥,٨% ثم انخفضت إلى ٣,٤% للسنتين المشار إليهما.

ويبين لنا الجدول التالي عدد السفن العابرة في قناة السويس والناقلات والحمولة الصافية بالطن والرسوم المحصلة عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (١٠)

بيان الرسوم المحصلة من قناة السويس وعدد السفن والناقلات العابرة والحمولة

البيان / السنة	٩٢/ ١٩٩٣	٩٣/ ١٩٩٤	٩٤/ ١٩٩٥	٩٥/ ١٩٩٦	٩٦/ ١٩٩٧	٩٧/ ١٩٩٨	٩٨/ ١٩٩٩	٢٠٠٠/٩٩	٢٠٠١/٠٠	٢٠٠٢/٠١	٢٠٠٣/٠٢
عدد السفن العابرة (سفينة)	١٦٩٤٦	١٧٠٠٢	١٥٦٤٢	١٤٨٤١	١٤٦٠١	١٣٩٨٢	١٣٢٥٣	١٣٧٢٠	١٤٣٧٩	١٣٤٤٧	١٥٦٦٧
عدد الناقلات (ناقلة)	٣١٤٤	٣٠٢٨	٢٦٢٥	٢٣١٨	٢٣١٥	٢١٧٣	١٩٧٣	٢٢٧٣	٢٧٦٨	٢٤٧٤	٢٧٩٩
الحمولة الصافية (مليون طن)	٣٨٠,٩	٣٦٧٨,٩	٣٦٣	٣٥٦,٣	٣٥٧,٦	٣٨٠,٦	٣٨٧	٣٩٩,٥	٤٦٢,٣	٤٤٧	٥٤٩٤
الرسوم المحصلة (القيمة بالمليون جنيه مصري)	٦٤٧٣	٦٧١٤,٦	٦٧٦٧,٧	٦٣٩٧,٦	٦٢٧٦,٨	٦٠٢٩,٢	♦١٧٧١	♦١٧٨٠,٨	♦١٨٤٢,٥	♦١٩٦٤	♦٢٦٠٦

المصدر: البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد الثالث و الخمسون، ٢٠٠٠، والعدد الرابع، المجلد الرابع و الخمسون، ٢٠٠١.

- البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، المجلد الثامن والخمسون، العدد الرابع٢٠٠٥.

♦ مليون دولار.

ومن المؤشرات الواردة في الجدول يتضح لنا أن عدد السفن العابرة في قناة السويس تناقصت من ١٦٩٤٦مليون سفينة إلى ١٥٦٦٧ مليون سفينة لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٣/٢٠٠٢. وتناقص عدد الناقلات من ٣١٤٤ مليون ناقلة لعام ١٩٩٣/٩٢إلى ٢٧٩٩ مليون ناقلة فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢. وزيادة الحمولة الصافية من ٣٨٠,٩ مليون طن لعام ١٩٩٣/٩٢إلى ٥٤٩٤ مليون طن فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢. وتناقصت الرسوم المحصلة من ٦٤٧٣ مليون جنيه لعام ١٩٩٣/٩٢ إلى ٢٦٠٦ مليون دولار فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

ويرجع انخفاض الأهمية النسبية لإيرادات قناة السويس في مجمل الإيرادات العامة للدولة إلى عدة أسباب تتمثل فى الآتى:-

١- تأثر إيرادات قناة السويس بحركة النقل الدولي، وخاصة نقل النفط، وهذه الحركة مرهونة بتحسن أوضاع التجارة العالمية بين أوروبا وأسيا.

٢- تعامل قناة السويس في الجزء الأقل من حركة التجارة العالمية بما نسبته ٨,٧% من حجم التجارة العالمي الذي يربط بين الشرق الأقصى المتجه إلى شمال غرب أوروبا، وبعض التجارة المتجهة إلى أمريكا. وأغلب تجارة العالم تتم من شمال البحر المتوسط ما بين أوروبا وأمريكا واليابان، وهذه التجارة لا تتعامل مع قناة السويس، ونجاح القناة مرهون بالحجم الذي تستطيع أن تجذبه من نسبة ٨,٧% التي يمكن أن تمر بالقناة [١].

٣- مشروعات النقل البديلة ومدى التطور التكنولوجي بالقناة، وبالتالي درجة المنافسة في خفض رسوم المرور بالقناة، فهناك خط لنقل البترول ما بين العراق وتركيا، وخط آخر لنقل البترول ما بين العراق وسوريا، وخط آخر يربط ما بين العراق ولبنان، وهذه الخطوط لم تعمل نتيجة عدم الاستقرار بالمنطقة.

٤- التوزيع النسبي لإيرادات قناة السويس: ١٩% يأتي من رسوم ناقلات البترول، ٤٤% من ناقلات الحاويات، ٢٠% من سفن البضائع، ١٧% من ناقلات السيارات والبضائع.

---

(١) أ.د. محمد دويدار، محاضرات في الاقتصاد الدولي، دار الأندلس للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٩٥/٩٤، ص ٤٨.

ثانياً :الوزن النسبي لفائض البترول

وفيما يتعلق بفائض قطاع البترول فإنه يمثل في الإيرادات العامة للدولة وزن نسبى متواضع، وذلك لارتباط حصيلته بمستوى النشاط الاقتصادي العالمي، وهذه الحصيلة لا تتسم بالنمو المستمر؛ لأنها عرضه لتقلبات متعددة ترتبط بمعدلات النمو العالمية للنشاط الاقتصادي.

ويوضح الجدولين رقم (١١، ١٢) إجمالي فائض قطاع البترول ونسبته إلى الإيرادات والنفقات العامة وفائض الاقتصاد العام، وإنتاج البترول الخام والغاز الطبيعي.

وباستعراض ما ورد من بيانات بالجدولين يتضح لنا أن فائض قطاع البترول يمثل وزناً نسبياً متواضعاً في الإيرادات العامة، فقد زادت نسبته من ٤٠٢٠ مليون جنيه إلى ٤٤٩٠ مليون جنيه لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٣/٢٠٠٢، بمعدل نمو في تزايد من ٨,٢% إلى ٣٤٩% للسنتين المشار إليهما. وأما نسبته إلى الإيرادات العامة في تناقص من ٨,٦% إلى ٥,٢% للسنتين المشار إليهما. وأما نسبته إلى النفقات العامة فقد تناقصت من ٧,٧% إلى ٤% للسنتين المشار إليهما. وتناقصت نسبته إلى فائض الاقتصاد العام من ٢٠,٩% إلى ١٤,٩% للسنتين المشار إليهما. وتناقص إنتاج البترول الخام من ٤٣,٤ مليون طن لعام ١٩٩٠/٨٩ إلى ٣٦ مليون طن فى عام ٢٠٠١/٢٠٠٠. وأما الغاز الطبيعي فقد زاد من ٦ مليون طن إلى ١٨ مليون طن للسنتين المشار إليهم.

الجدول رقم (١١)

فائض قطاع البترول ومعدل نموه ونسبته إلي الإيرادات والنفقات العامة وفائض الاقتصاد العام

"القيمة بالمليون جنيه"

البيـــان / السنـة %	إجمالى فائض قطاع البترول	معدل نمو فائض قطاع البترول	نسبة فائض قطاع البترول إلى جملة الإيرادات العامة	نسبة فائض قطاع البترول إلى إجمالي النفقات العامة	نسبة فائض قطاع البترول إلى فائض الاقتصاد العام
١٩٩٣/٩٢	٤٠٢٠	٨,٢	٨,٦	٧,٧	٢٠,٩
١٩٩٤/٩٣	٤٦١٠	١٤,٧	٨,٧	٨,٢	٢١,٤
١٩٩٥/٩٤	٣٩,٨	١٥,٢ -	٧	٦,٧	١٩
١٩٩٦/٩٥	٤٢٧٢,٤	٩,٣	٧	٦,٧	١٦
١٩٩٧/٩٦	٤٤٥٨,١	٤,٣	٦,٩	٦,٧	١٩,٤
١٩٩٨/٩٧	٣٨٧٠	١٣,٢ -	٥,٦	٥,٥	١٣,٥
١٩٩٩/٩٨	٢٢٢٧	٤٢,٤ -	٣	٢,٩	٨,٥
٢٠٠٠/٩٩	١٦٠٧	٢٧,٨ -	٢	١,٦	٥,٥
٢٠٠١/٢٠٠٠	١٣٠٠	١٩,١ -	١,٧	١,٣	٥,٥
٢٠٠٢/٢٠٠١	١٠٠٠	٢٣ -	١,٣	٠,٩	٤,١
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٤٤٩٠	٣٤٩	٥,٢	٤	١٤,٩

المصدر: الحساب الختامي، السنوات من ٩٣/٩٢- ٩٧/٩٦ .و السنوات من ٩٨/٩٧ – ٢٠٠٣/٢٠٠٢ البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول و الثاني، المجلد الرابع والخمسون، ٢٠٠١ .

- البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الثاني والأربعون، ٢٠٠١/٢٠٠٢.
- البنك الأهلي المصري، النشرة الاقتصادية، المجلد الثامن والخمسون، العدد الرابع، ٢٠٠٥.

جدول رقم (١٢)

إنتاج البترول الخام والغاز الطبيعي

"القيمة بالمليون طن"

البيان / السنة %	٨٩ ١٩٩٠	٩٠ ١٩٩١	٩١ ١٩٩٢	٩٢ ١٩٩٣	٩٣ ١٩٩٤	٩٤ ١٩٩٥	٩٥ ١٩٩٦	٩٦ ١٩٩٧	٩٧ ١٩٩٨	٩٨ ١٩٩٩	٩٩ ٢٠٠٠	٢٠٠٠/٩٩ ٢٠٠١
إنتاج البترول الخام	٤٣,٤	٤٤,٤	٤٣,٨	٤٤,٢	٤٤,٥	٤٤,٣	٤٤,١	٤١,٨	٤١,٥	٤٠	٣٨,٢	٣٦
إنتاج الغاز الطبيعي	٦	٦,٥	٧,٢	٩,٣	١٠,٩	١١,٨	١٢,٤	١٢,٩	١٢,٣	١٢,٨	١٤,٨	١٨

المصدر: البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد الثالث و الخمسون، ٢٠٠٠.
وكذلك العدد الرابع، المجلد الرابع و الخمسون، ٢٠٠١ .

وايرادات قطاع البترول فى مجملها لا تمثل أهمية كبيرة فى مجمل إيرادات الدولة، والسبب فى انخفاض الأهمية النسبية لهذه الإيرادات، إنما يرجع إلى تذبذب الكمية المستخرجة من البترول والتي وصلت إلى أعلى معدل لها وهى ٤٤,٥ مليون طن في عام ١٩٩٤/٩٣، ثم انخفضت إلى ٣٦ مليون طن في عام٢٠٠١/٢٠٠٠. ويمكن القول بأن بعض الهيئات الاقتصادية مثل هيئة قناة السويس وقطاع البترول وبعض الهيئات الأخرى تحقق فائض، ولكنها تستهلك جزءًا كبيرًا من هذا الفائض في نشاطها الداخلي سواء في صورة منح مرتبات ومزايا للعاملين بها، أو في صورة منشآت ومباني وتأثيثها بصورة لا تتناسب مع الظروف الاقتصادية السائدة فى الدولة.

ثالثاً: الوزن النسبي لفائض الهيئات الاقتصادية الأخرى[1]

تتمتع الهيئات العامة الاقتصادية بالاستقلال الاداري والمالي حيث تقوم كل هيئة بعمل موازنة خاصة بها تشمل مواردها ونفقاتها .وتمارس هذه الهيئات نشاطاً إقتصادياً يدر عائداً يتناسب مع حجم الأموال المستثمرة فيها، إلا أن أغلب هذه الهيئات لم تتمكن من تحقيق فائض لنشاطها؛ لأنه توجد لديها طاقات معطلة، وتراكم فى المخزون، وعدم كفاءة الإدارة القائمة عليها.

ويبين لنا الجدولين رقم (١٣، ١٤) فائض الهيئات الاقتصادية ومعدل نموه ونسبته إلى فائض الاقتصاد العام والإيرادات العامة، ومديونية الهيئات الاقتصادية عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

ومن دراسة البيانات الواردة بالجدولين رقم (١٣، ١٤) يتضح لنا أن إجمالي فائض الهيئات الاقتصادية الأخرى في تناقص من ٦٥٠مليون جنيه لعام ١٩٩٣/٩٢ إلى ٦٣٠ مليون جنية فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢. وكذلك تناقص نسبة فائض الهيئات الاقتصادية الأخرى إلى الإيرادات العامة من ١,٤% إلى ٠,٨% للسنتين المشار إليهما .وبالرغم من ضخامة الأموال المستثمرة إلا أن مديونياتها زادت من ١٤٨٥٢مليون جنيه لعام ١٩٩٤إلى ٣٩١٥٩ مليون جنيه فى عام ٢٠٠٣ .وبعد فصل موازنات الهيئات الاقتصادية عن الموازنة العامة للدولة عام ١٩٧٩، واقتصار علاقاتها بالموازنة العامة على ما يؤول منها من فائض إلى الموازنة العامة للدولة أو الإعانة المقدمة من الخزانة العامة لسد عجز بعض الهيئات الاقتصادية، كان الهدف من هذا الفصل هو تخفيف العبء عن كاهل الموازنة العامة للدولة.

---

(١) ومن هذه الهيئات شركات القطاع العام والشركات القابضة والبنوك والهيئة القومية للتأمين الاجتماعي وهيئة المجتمعات العمرانية الجديدة والهيئة القومية لسكك حديد مصر والهيئة العامة للسلع التموينية ومؤسسة مصر للطيران والهيئة القومية للبريد والهيئة العامة لميناء الإسكندرية وهيئة تنظيم مرفق الاتصالات السلكية واللاسلكية والهيئات العامة لمشروعات التعمير والتنمية الزراعية واتحاد الإذاعة والتليفزيون والهيئة العامة لمرفق مياه القاهرة الكبرى وهيئة النقل العام بالقاهرة .

جدول رقم (١٣)
فائض الهيئات الاقتصادية ومعدل نموها ونسبتها إلي فائض الاقتصاد العام والإيرادات والنفقات العامة

"القيمة بالمليون جنيه"

البيـــان / السنـة %	إجمالى فائض الهيئات الاقتصادية الأخرى	معـدل النمو	نسبة فائض الهيئات الاقتصادية الأخرى إلى فائض الاقتصاد العام	نسبة فائض الهيئات الاقتصادية الأخرى إلى الإيرادات العامة	نسبة فائض الهيئات الاقتصادية الأخرى إلى النفقات العامة
١٩٩٣/٩٢	٦٥٠	١٢,٦	٣,٤	١,٤	١,٢
١٩٩٤/٩٣	٨٩٥	٤٢,٥	٤,١	١,٧	١,٦
١٩٩٥/٩٤	٢٦٠,٩	٧٠,٨ -	١,٣	٠,٥	٠,٤
١٩٩٦/٩٥	٢٨٢,٧	٨,٣	١	٠,٥	٠,٤
١٩٩٧/٩٦	٤٤٠,١	٥٥,٧	١,٩	٠,٧	٠,٦
١٩٩٨/٩٧	١٣٥٣	٢٠٧,٤	٤,٧	١,٩	١,٥
١٩٩٩/٩٨	١١٣٨	١٥,٩ -	٤,٥	١,٥	١,٥
٢٠٠٠/٩٩	١٨٧٦	٦٤,٨	٦,٤	٢,٥	٢,١
٢٠٠١/٢٠٠٠	٢٢٠٠	١٧,٢	٩,٢	٢,٩	٢,٩
٢٠٠٢/٢٠٠١	٢٢٠٠	٠	٩	٢,٨	٢,٢
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٦٣٠	٧١,٤	٢,١	٠,٨	٠,٦

المصدر: البيانات الواردة بالجدول مستقاة من الجدولين رقم (٤)، (٧) من الدراسة.

جدول رقم (١٤)
مديونيات الهيئات الاقتصادية

"القيمة بالمليون جنيه"

البيـان / السنة	١٩٩٤	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣
مديونية الهيئات الاقتصادية	١٤٨٥٢	١٥١٣٤	١٨١٥٩	٢٢٩٧٧	٢٣١٧٤	٣٤٩١٦	٣٧٥٣٥	٤١٦٥٤	٤١١٤١	٣٩١٥٩

المصدر: البنك المركزي، التقرير السنوي لأعوام ١٩٩٨، ١٩٩٩، ٢٠٠٠، ٢٠٠١.
- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد السابع، ١٩٩٤.
- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد التاسع و الأربعون، ١٩٩٦.
- البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الثالث والأربعون، ٢٠٠٢/٢٠٠٣.

وقد شهدت السنوات الأخيرة وخاصة منذ عام ١٩٩٩تعاظم خسائر وأعباء هذه الهيئات على الموازنة العامة للدولة، فقد زادت الخسائر من ٢٣١٧٤ مليون جنيه لعام ١٩٩٨إلى ٣٤٩١٦ مليون جنيه فى عام ١٩٩٩، خاصة هيئة النقل العام بالقاهرة وهيئة مرفق مياه القاهرة الكبرى واتحاد الإذاعة والتليفزيون وهيئة مشروعات التعمير والتنمية الزراعية وهيئة السكك الحديدية . وتحولت هذه الهيئات إلى عبء إضافي على الموازنة العامة للدولة، وتقلص التمويل الذاتي لكثير من الهيئات الاقتصادية واعتمادها على القروض في تمويل استخداماتها الرأسمالية، وتزايد الأعباء عليها مما أدى إلى حدوث خلل بالهياكل التمويلية الذى أصبح يتزايد من سنة لأخرى بسبب ضخامة حجم القروض سواء المحلية أو الخارجية، وزيادة حجم الأعباء المترتبة على هذه الهيئات.

رابعاً: الوزن النسبي لفائض البنك المركزي

يتحقق فائض البنك المركزي من أرباح الاصدار النقدي، وعمليات منح قروض للبنوك التجارية، وإعادة خصم الأوراق التجارية وأذونات الخزانة، ويمثل الوزن النسبي لفائض البنك المركزي في الإيرادات العامة للدولة نسبة ٩٦٨,٦ مليون جنيه لعام ١٩٩٣/٩٢ ثم زادت إلى ٥٠٠٠ مليون جنيه فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

ويوضح الجدول التالي فائض البنك المركزي ومعدل نموه ونسبته إلى فائض الاقتصاد العام والإيرادات والنفقات العامة عن المدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (١٥)

فائض البنك المركزي ومعدل نموه ونسبته إلي فائض الاقتصاد العام والإيرادات والنفقات العامة

"القيمة بالمليون جنيه"

البيـــان / السنـة %	جملة فائض البنك المركزي	معدل النمو	نسبة فائض البنك المركزي إلى فائض الاقتصاد العام	نسبة فائض البنك المركزي إلى الإيرادات العامة	نسبة فائض البنك المركزي إلى النفقات العامة
١٩٩٣/٩٢	٩٦٨,٦	٦٠,٧ -	٥	٢	١,٨
١٩٩٤/٩٣	١٢٩٩,٧	٣٤,٢	٦	٢,٥	٢,٣
١٩٩٥/٩٤	٢٢٧٢	٧٤,٨	١١	٤	٣,٩
١٩٩٦/٩٥	٧٣١٨	٢٢٢	٢٧,٥	١٢	١١,٤
١٩٩٧/٩٦	٤٢٨٦,٧	٦٦,٠ -	١٠,٨	٣,٨	٣,٧
١٩٩٨/٩٧	٢٦١,٧	٥,٢	٩,١	٣,٨	٣,٧
١٩٩٩/٩٨	٣٢٢٢	٢٣,١	١٢,٣	٤,٣	٤٧,٣
٢٠٠٠/٩٩	٣٩٢١	٢١,٧	١٣,٣	٥,٢	٤,٤
٢٠٠١/٢٠٠٠	٤٣٠٠	٩,٦	١٨,١	٥,٦	٤,٥
٢٠٠٢/٢٠٠١	٤٥٠٠	٤,٦	١٨,١	٥,٧	٤,٤
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٥٠٠٠	١١,١	١٦,٦	٥,٨	٤,٥

المصدر: البيانات الواردة بالجدول مستقاة من الجدولين رقم (٤)، (٧) من الدراسة.

ومن دراسة المؤشرات الواردة في الجدول يتضح أن الوزن النسبي لفائض البنك المركزي يمثل نسبة ضئيلة في الإيرادات العامة، فقد زادت نسبته من ٩٦٨,٦ مليون جنية إلى ٤٥٠٠ مليون جنية لعامى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٢/٢٠٠١ بمعدل نمو لم يتجاوز ٤,٦% لعام ٢٠٠٢/٢٠٠١. وأما نسبة مساهمته إلى فائض الاقتصاد العام فقد زادت من ٥% إلى ١٨,١% لنفس السنتين المشار إليهما. وزادت نسبته إلى الإيرادات العامة من ٢% إلى ٥,٧%، وكذلك زادت نسبته إلى النفقات العامة من ١,٨% إلى ٤,٤% لنفس السنتين المشار إليهم.

خامسا: الوزن النسبي للإيرادات المحلية والهيئات الخدمية والإيرادات الرأسمالية والرسوم (المتنوعات)

تشمل هذه الإيرادات، الإيرادات المحلية والهيئات الخدمية والرسوم والإيرادات الرأسمالية التي تتمثل في الموارد المتاحة لتمويل الاستثمارات والتحويلات الرأسمالية، وتأتي هذه الإيرادات من الموارد الذاتية المتاحة من الاحتياطات والمخصصات ومبيعات الأراضي والأصول والمبيعات من المخازن، ونسبة ٥٠% من حصيلة خصخصة الشركات العامة، وأما النسبة الباقية من حصيلة الخصخصة فيتم تخصيصها لإعادة هيكلة الشركات العامة حيث تستخدم في صرف تعويضات المعاش المبكر، وسداد مديونيات تلك الشركات. والإيرادات التحويلية الرأسمالية وهي المعونات والمنح المحلية والخارجية، والقروض والتسهيلات الائتمانية من بنك الاستثمار القومي.

ويوضح الجدول التالي الوزن النسبي للإيرادات المحلية والهيئات الخدمية والإيرادات الرأسمالية والرسوم عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٢/٩٣ إلى عام ٢٠٠٢/٢٠٠٣.

ومن دراسة البيانات الواردة في الجدول رقم (١٦) يتضح أن الوزن النسبي لفائض الإيرادات المحلية والهيئات الخدمية والإيرادات الرأسمالية والرسوم في تزايد من ١٠٥٠٥مليون جنيه إلى ١٢٩١٦ مليون جنيه لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٢/٢٠٠١ وأما نسبتها إلى فائض الاقتصاد العام فقد بلغت ٥٤,٨%، وانخفضت إلى ٥٣,٨%، وبلغت نسبتها إلى الإيرادات العامة ٢٢,٥% وانخفضت إلى ١٦,٣% للسنتين المشار إليهما. وبلغت نسبتها إلى النفقات العامة ٢٠,١%، وانخفضت إلى ١٢,٨% للسنتين المشار إليهم.

جدول رقم (١٦)
فائض الهيئات الخدمية وغيرها "المتنوعات" ومعدل النمو ونسبتها إلي فائض الاقتصاد العام والإيرادات والنفقات العامة

"القيمة بالمليون جنيه"

البيان / السنة %	متنوعات	معدل النمو	نسبتها إلى فائض الاقتصاد العام	نسبتها إلى جملة الإيرادات العامة	نسبتها إلى جملة النفقات العامة
١٩٩٣/٩٢	١٠٥٠٥	٢١,١	٥٤,٨	٢٢,٥	٢٠,١
١٩٩٤/٩٣	١٢١٢٤	١٥,٤	٥٦,٤	٢٣	٢١,٥
١٩٩٥/٩٤	١٠٩٠٧	١٠ -	٥٣,٢	١٩,٦	١٨,٧
١٩٩٦/٩٥	١١٧٧١,٢٣٨	٧,٩	٤٤,٣	١٩,٣	١٨,٤
١٩٩٧/٩٦	١٢٥٥٧	٦,٧	٥٤,٧	١٩,٥	١٨,٨
١٩٩٨/٩٧	١٧٨٦٠	٤٢,٢	٦٢,٤	٢٦,٣	٢٥,٢
١٩٩٩/٩٨	١٦٥٨٩	٧,١	٦٣,٦	٢٢,٦	٢٢
٢٠٠٠/٩٩	١٨٩٨١	١٤,٤	٦٤,٧	٢٥,٢	٢١,٤
٢٠٠١/٢٠٠٠	١٣٠٩٨	٣٠,١٠ -	٥٥,٨	١٧,٢	١٣,٦
٢٠٠٢/٢٠٠١	١٢٩١٦	١,٤ -	٥٣,٨	١٦,٣	١٢,٨
٢٠٠٣/٢٠٠٢	١٦٠٠٦	٢٣,٩	٥٣,٣	١٨,٥	١٤,٣

المصدر: البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد الثاني والخمسون، ١٩٩٥.
- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد الرابع والخمسون، ٢٠٠١.
- البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، المجلد الثاني والأربعون، العدد الرابع، ٢٠٠١/٢٠٠٢.
- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد السادس والخمسون ٢٠٠٣، وباقي البيانات مستقاة من الجدول (٤) من الدراسة.

وتأتي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من هيئاتها المتعددة من الخدمات التي تقدمها الدولة للأفراد. ويرجع السبب في تضاؤل أهمية الوزن النسبي لهذا المورد إلى خسارة معظم هذه الهيئات، ونختار من بين هذه الإيرادات الرسوم.

ويبين الجدول التالي إجمالي حصيلة الرسوم ومعدل نموه مقارنة بفائض الاقتصاد العام والموارد العامة الأخرى للدولة عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

وباستعراض ما ورد من بيانات بالجدول يتضح لنا أن الرسوم تعد مصدرًا من مصادر الإيرادات العامة، غير أن الأهمية النسبية لها قد بلغت ٧٧١٠مليون جنيه لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، وبلغ معدل النمو ٨,٦% لنفس العام. وأما نسبة الرسوم مقارنة بفائض الاقتصاد العام فقد بلغت ٢,٤% لعام ١٩٩٣/٩٢، وزادت إلى ٢٩,٢% في عام ٢٠٠٢/٢٠٠١. وزادت نسبتها مقارنة بالإيرادات العامة من ٠,٩% لعام ١٩٩٣/٩٢ إلى ٨,١٠% في عام٢٠٠٢/٢٠٠١. وكذلك زادت نسبتها مقارنة بالإيرادات الضريبية من ١,٦% إلى ١٣,٧% للسنتين المشار إليهم.

جدول رقم (١٧)
إجمالي فائض الرسوم ومعدل نموه ونسبته إلي فائض الاقتصاد العام والإيرادات العامة والإيرادات الضريبية

"القيمة بالمليون جنيه"

البيان / السنة %	إجمالي حصيلة الرسوم	معدل نمو الرسوم	إجمالي نسبة الرسوم إلى فائض الاقتصاد العام	إجمالي نسبة الرسوم إلى الإيرادات العامة	إجمالي نسبة الرسوم إلى الإيرادات الضريبية
١٩٩٣/٩٢	٤٥٩	٣,٤ -	٢,٤	٠,٩	١,٦
١٩٩٤/٩٣	٩٦٣	١٠٩,٨	٤,٥	١,٨	٢,٩
١٩٩٥/٩٤	١٢٢٠	٢٦,٧	٥,٩	٢,٢	٣,٥
١٩٩٦/٩٥	١٣٥٩	١١,٤	٥,١	٢,٢	٣,٥
١٩٩٧/٩٦	١٤٢٧	٥	٦,٢	٢,٢	٣,٥
١٩٩٨/٩٧	١٤٨٣	٣,٩	٥,٢	٢,٢	٣,٤
١٩٩٩/٩٨	١٤٥٩	١,٦ -	٥,٦	١,٩	٣,١
٢٠٠٠/٩٩	١٤٤٢	١,٢ -	٤,٩	١,٩	٢,٩
٢٠٠١/٢٠٠٠	٧٠٠	٥١ -	٢,٩	٠,٩	١,٤
٢٠٠٢/٢٠٠١	٧١٠٠	٩١٤,٣	٢٩,٢	٨,١٠	١٣,٧
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٧٧١٠	٨,٦	٢٥,٧	٨,٩	١٣,٤

المصدر: البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني، المجلد الخامس،١٩٩٧. وكذلك العدد الأول، المجلد الثالث والخمسون، ٢٠٠٠. وكذلك العدد الأول والثاني، المجلد الرابع والخمسون، ٢٠٠١. البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، المجلد الثالث والأربعون، العدد الثاني، ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

المبحث الرابع
الموارد الائتمانية

تستمد الدولة الموارد الائتمانية اللازمة لتمويل متطلبات الإنفاق العام بالالتجاء إلى الاقتراض الداخلي أو الخارجي، وغالباً ما يحدث هذا عندما لا تكفى الموارد السابق بيانها في توفير متطلبات الإنفاق العام. ولقد أدت الزيادة المستمرة في النفقات العامة إلى زيادة حجم الموارد الائتمانية بشكل مضطرد إلى الحد الذي أصبح فيه حجم الاقتراض يثير الكثير من القلق، ويعد هذا انعكاسًا للتطورات الاقتصادية والاجتماعية في الدولة.

ويمثل الوزن النسبي للموارد الائتمانية في مصر نموًا متزايدًا نتيجة للتزايد المستمر في حجمه بسبب التزايد في الإنفاق العام الجاري والاستثماري، وعدم زيادة الموارد العامة بذات القدر لمواجهة هذا التوسع في الإنفاق العام. ومع تزايد تكلفة بعض مصادر الاقتراض تزداد أعباء خدمة الدين من فوائد وأقساط من سنة لأخرى، ونتيجة لذلك أصبح أكثر من ربع الإيرادات العامة يوجه لتمويل أعباء خدمة الدين.

أولاً : الوزن النسبي للموارد الائتمانية المحلية

تزايدت الديون المحلية تزايداً سريعاً بسبب العجز الكبير في الموازنة العامة للدولة. ويؤدي تزايد معدل صافي الديون المحلية، وتزايد أعباء خدمة الدين إلى زيادة النفقات العامة عن الإيرادات العامة، وبالتالي مزيد من العجز في الموازنة العامة، ومن ثم زيادة الاقتراض عن طريق إصدار الأوراق المالية وإصدار أذون الخزانة العامة والاقتراض من بنك الاستثمار القومي. ويزداد

الوزن النسبي للموارد الائتمانية المحلية كأداة لتمويل عجز الموازنة العامة خاصة إذا كانت أسعار الفائدة عليه منخفضة.

ويوضح الجدولين رقمى (١٨، ١٩) عجز الموازنة العامة والديون المحلية وفوائدها ومعدل نموهما والتمويل المصرفي وغير المصرفي ومعدل النمو الحادث فيهما، ونسبة فوائد الديون المحلية إلى النفقات والإيرادات العامة، ونسبته إلى الناتج المحلي خلال الفترة الممتدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

ومن دراسة البيانات الواردة بالجدولين يتضح ما يلي :

١- استمرار تزايد عجز الموازنة العامة من ٥٥٢٠ مليون جنيه إلى ٩٦٢٣٠ مليون جنيه لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٢/٢٠٠١ .ونتج عن ذلك زيادة الديون المحلية من ٩٩٧٦٦ مليون جنيه إلى ٢٢١٢٢٦ مليون جنيه، بمعدل نمو في تزايد من ٩,٧% إلى ١٣,٥% للسنتين المشار إليهما. وتزايد فوائد الديون المحلية من ٩٣١٥ مليون جنيه إلى ٢٢٩٠٣مليون جنيه، وارتفاع نسبتها إلى الإيرادات العامة من ١٩,٩% إلى ٢٩%، وكذلك زيادة نسبة فوائد الديون المحلية إلى النفقات العامة من ١٧,٨% إلى ٢٢,٦% للسنتين المشار إليهم.

زيادة التمويل المصرفي من ٣٣٩٠ مليون جنيه إلى ١٩٤١٨ مليون جنيه لسنتى ١٩٩٣/٩٢، ٢٠٠٢/٢٠٠١، مقابل زيادة طفيفة في التمويل غير المصرفي من ٨٤٢٤ مليون جنيه إلى ٩٣٦١ مليون جنيه للسنتين المشار إليهما، نتيجة لتزايد الإصدارات من الصكوك والسندات وأذون الخزانة العامة بأسعار فائدة مرتفعة لتمويل عجز الموازنة العامة، وجذب المدخرات لامتصاص فائض السيولة. ولقد نتج عن ذلك تزايد الصكوك والسندات على الخزانة العامة بالعملات الأجنبية لصالح بنوك القطاع العام من ٥٦٨٠٨ مليون جنيه إلى ٢٠٨٥٩٢ مليون جنيه، بمعدل نمو في تزايد من ٦% إلى

٢٥,٧% لسنتى ١٩٩٥، ٢٠٠٣. واستمرار تزايد أذون الخزانة العامة من ٢٦٨٢ مليون جنيه إلى ٥٥٣١٨ مليون جنيه للسنتين المشار إليهم.

جدول رقم (١٨)

صافي الديون المحلية وفوائدها ومعدل نموها والتمويل المصرفي وغير المصرفي ومعدل نموهما ونسبة الديون المحلية وفوائدها إلي الإيرادات والنفقات العامة

"القيمة بالمليون جنيه"

البيان / السنة %	عجز الموازنة العامة	الديون المحلية	معدل النمو	فوائد الديون المحلية	معدل النمو	التمويل المصرفي	التمويل غير المصرفي	معدل نمو التمويل المصرفي	معدل نمو التمويل غير المصرفي	نسبة فوائد الديون المحلية إلى الإيرادات العامة	نسبة فوائد الديون المحلية إلى النفقات العامة	نسبة الدين المحلي إلى الناتج المحلي
١٩٩٣/٩٢	٥٥٢٠.	٩٩٧٦٦	٩,٧	٩٣,١٥	٤٦,٥	٣٣٩٠.	٨٤٢٤	١,٩-	٩,٧	١٩,٩	١٧,٨	٧٤,٣
١٩٩٤/٩٣	٣٦٩٧	٩٥٩٣٥	٣,٨-	١١٨١٦	٢٦,٨	٢٧٥	٣٤٤٨	٩١,٨-	١٤٤,٣-	٢٢,٥	٢١	٦٨,٧
١٩٩٥/٩٤	٢٥٣٧	١٠٥٠١٣	٩,٥	١١١٧٧	٥,٤-	١١١٧	٣٩٣٢	٣٠٦,١	١٤-	٢٠	١٩,٢	٧١,٨
١٩٩٦/٩٥	٢٩٩٦	١١٤٠٩٨	٨,٦	١٢٢٣١	٩,٤	٤٥٦٥	٢٢٩	٣٠٨,٧	١٦١٧-	٢٠	١٩,١	٧٤,٤
١٩٩٧/٩٦	٢٣٢٨	١٢٥٤٩٣	٩,٩	١٢٣٣٧	٠,٩	٣٤٠٢	٥٠١	٣٤,٢-	١١٨,٨	١٩,١	٨,٥	٥٢,٤
١٩٩٨/٩٧	٢٨٢٦	١٣٩٧٤٥	٨,٩	١٤٩٤٣	٢١,١	١٩٢٩	٢٢١٩	٧٦,٤ -	٣٤٢,٩	٢١,٩	٢١,١	٥٤
١٩٩٩/٩٨	٢٢٠٠	١٤٧١٥٥	٧,٦	١٦٤٠٦	٩,٨	٩٣٨٣	٧٥٦١	٣٠٦,٤	٢٤٠,٧	٢٢,٤	٢١,٨	٥٤,٨
٢٠٠٠/٩٩	٤١٩٢٠.	١٦٤٣٩٢	١١,٧	١٨٥٩٧	١٣,٣	٦٩٩٧	٤٠٣٩	٤٠,٧-	٥٨,٨-	٢٤,٧	٢٠,٩	٥١,٩
٢٠٠١/٢٠٠٠	٨٠١٨٠	١٩٤٨١٠	١٨,٥	٢٠٩٠٧	١٢,٤	٢٣٨٧٩	٧٧٠٤	٢٥٨,٢-	٨٩,٣	٢٧,٤	٢١,٧	٥٧,٥
٢٠٠٢/٢٠٠١	٩٦٢٣٠.	٢٢١٢٢٤	١٣,٥	٢٢٩٠٣	٩,٥	١٩٤١٨	٩٣٦١	٢٢,١٠-	٢١,٥	٢٩	٢٢,٦	٦٠,٩
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٩٩٤٦٠.	٢٥٢١٨٥	١٣,١٠	٢٦٨٤٩	١٧,٢	٢١٨٠٩	٢٦٤١	١٢,٣	٧١,٨-	٣١	٢٣,١٠	٦٤,٩

المصدر: عجز الموازنة العامة، الجدول رقم (٣) من الدراسة. صافي الديون المحلية، البنك المركزي المصري، التقرير السنوى، ١٩٩٩/٩٨، ٢٠٠١/٢٠٠٠. فوائد الدين المحلى، البنك المركزي المصري، التقرير السنوي، ١٩٩٤/٩٣. و البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية،العدد الأول، المجلد الثالث والخمسون،٢٠٠٠، والبنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الرابع و الخمسون،٢٠٠١. التمويل المصرفي، البنك الأهلي، العدد الرابع، المجلد السابع، ١٩٩٤، و العدد الثاني، المجلد الخامس، ١٩٩٤، والعدد الأول والثاني، المجلد الرابع والخمسون٢٠٠١. التمويل غير المصرفي بالنسبة لسنتى ١٩٩٢/٩١، ١٩٩٣/٩٢، البنك المركزي، التقرير السنوى، ١٩٩٤/٩٣، وباقي السنوات، البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول و الثاني، المجلد الرابع والخمسون، ٢٠٠١.
- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد السادس والخمسون، ٢٠٠٣.

- البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، العدد الرابع ٢٠٠١/٢٠٠٢.
- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد السابع والخمسون، ٢٠٠٤.

جدول رقم (١٩)

إجمالي الدين المحلي(صكوك وسندات وأذون علي الخزانة العامة واقتراض الحكومة والهيئات الاقتصادية من بنك الاستثمار القومي)

"القيمة بالمليون جنيه"

الأرصدة في نهاية يونيو	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣
الدين المحلي	١٤٢٧٧٨	١٥٤٤٤٩	١٧٦٣٥٨	١٣٦٧٤٥	١٤٧١٥٥	١٦٤٣٩٢	١٩٤٨١٠	٢٢١٢٢٤	٢٥٢١٨٥
معدل النمو %	٤,٨	٨,٢	١٤,٢	٢٨,١٠-	٧,٦	١١,٧	١٨,٥	١٣,٥	١٣,١٠
صكوك وسندات على الخزانة العامة	٥٦٨٠٨	٥٦٠١٤	٥٦٩٢٢	٨٤٦٥٤	٧٧٦٨٤	٧٧٦٨٩	١٣٣٥٤٥	١٦٥٩٠٧	٢٠٨٥٩٢
معدل النمو %	٦	١,٤-	١,٦	٤٨,٧	٨,١٠-	٦,٤	٧١,٩	٢٤,٢	٢٥,٧
أذون على الخزانةالعامة	٢٦٨٢	٢٧٢٨٢	٣٣١٣١	٣٨٠٠٠	٢٥٥٥٨	٢٥٣٩٣	٢٩٣٣٤	٤٠٠٠٧	٥٥٣١٨
معدل النمو %	٢٣٦-	١,٥	٢١,٤	١٤,٧	٣٢,٨	٠,٦	١٥,٥	٣٦,٤	٣٨,٣
إقتراض الحكومة من بنك الاستثمار القومي	٣٦٥٩٩	٤٤٦٤٢	٥٥٤٥٩	٦٨٨٨٤	٧٨٩٩٩	٨٨٩٤٧	١٠١١٢٦	١١٣٧٨٦	١٢٣٩٣٩
معدل النمو %	٢٩	٢١,٩	٢٤,٢	٧٥,٨	١٤,٧	١٢,٦	١٣,٧	١٢,٥	٨,٩
إقتراض الهيئات الاقتصادية من بنك الاستثمار القومي	٢٢٤٨٩	٢٦٥١١	٣٠٨٤٦	٣٤٥٦٧	٣٩٣٨٧	٤١٤٧٥	٤٤٩٦٧	٤٧١٢٤	٥٠٠٩٤
معدل النمو %	١٧,٦	١٧,٩	١٦,٣	١٢	١٣,٩	٥,٣	٨,٤	٤,٨	٦,٣

المصدر: البنك المركزي المصري، التقرير السنوى ١٩٩٧/٩٦، ٢٠٠٠/٢٠٠١.
- البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، العدد الرابع، ٢٠٠١/٢٠٠٢.
- البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، العدد الرابع، ٢٠٠٢/٢٠٠٣.

٣- استمرار تزايد اقتراض الحكومة من بنك الاستثمار القومي من ٣٦٥٩٩ مليون جنيه لعام ١٩٩٥ إلى ١٢٣٩٣٩ مليون جنيه فى عام ٢٠٠٣، وذلك بسبب اضطلاع الدولة ببرنامج لتطوير البنية الأساسية. واستمرار تزايد عجز الهيئات الاقتصادية، واضطرارها إلى الاقتراض من بنك الاستثمار القومي من ٢٢٤٨٩ مليون جنيه إلى ٥٠٠٩٤ مليون جنيه لتمويل هذا العجز للسنتين المشار إليهما. وتدخل هذه القروض وأعباء خدمتها ضمن الدين العام المحلي.

٤- زيادة العجز الفعلي للموازنة العامة عن العجز المخطط له، مما تضطر معه الدولة إلى تغطية هذا العجز غير المخطط له بالاقتراض من بنك الاستثمار القومي، وذلك نتيجة لتدفق أموال التأمينات الاجتماعية وحصيلة شهادات الاستثمار بشكل متزايد إلى بنك الاستثمار القومي، وتوجيه جانب من تلك الموارد لتمويل شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام ومنح القروض الميسرة.

وقد أدى لجوء الدولة وتزايد الاعتماد على الموارد الانتمانية المحلية المتزايدة بصفة مضطردة إلى ما يلى :-

أ - أن الدولة تستخدم الدين المحلى في تمويل الإنفاق الجاري وتمويل عجز الموازنة العامة، ولا تستخدمه في الإنفاق الاستثماري الذي يدر عائدًا يمكن به تسديد جزء من الدين أو أعباءه، ويعتبر هذا الاستخدام للدين المحلي إنفاقاً لا يقابله إنتاج مادي أو خدمي.

ب - زيادة الدين المحلى زيادة كبيرة، وبالتالي زيادة الفوائد والأقساط مما يعنى زيادة الإنفاق العام، فيزداد عجز الموازنة العامة، ويترتب على ذلك زيادة التمويل بالدين فتزداد الفوائد وتتراكم الأقساط.

جـ - يؤدى ارتفاع أسعار الفائدة إلى خفض الاستثمار الخاص، خاصة في أذون الخزانة العامة التي تلجأ إليها الدولة لتغطية العجز المؤقت في الإيرادات العامة، ويلجأ للاكتتاب فيها البنوك التي تمتلك أرصدة نقدية فائضة عن حاجتها لفترة قصيرة لتحقيق هامش ربح كبير، بعيداً عن المشاركة في التنمية الاقتصادية باستثمارات حقيقية. ويؤدي خفض الفائدة على أذون الخزانة العامة إلى زيادة الوزن النسبي للموارد الانتمانية المحلية كأداة لتمويل عجز الموازنة العامة، خاصة إذا تم

استخدام جزء من الدين في تغطية الإنفاق الاستثماري الذي يدر عائدًا يمكن به تسديد جزء من الدين.

ثانياً : الوزن النسبي للموارد الائتمانية الخارجية

تعتبر مشكلة التمويل من أهم المشاكل التي تواجه الدول، سواء كانت متقدمة أو نامية، نتيجة للمشاكل الناجمة عن الاقتراض الخارجي والزيادة الضخمة في الإنفاق العام وعدم ملائمة الموارد العامة، وما ينجم عنها من تراكم الدين الذي ينشأ عن انخفاض الموارد العامة والزيادة في الإنفاق العام مما يؤدي إلى حدوث عجز في الموازنة العامة، ويؤدي استمرار زيادته سنة بعد أخرى إلى تزايد الدين المحلي والخارجي. ويمكن للموارد الائتمانية أن تساهم في تمويل الموازنة العامة خاصة الموازنة الاستثمارية إذا كان العائد من الاستثمارات والإنفاق الممول بالدين أكبر من أعباء خدمة الدين مما يؤدي إلى زيادة قدرة الدولة على سداد مدفوعات الفوائد والأقساط في المستقبل؛ لأن وجود العجز في حد ذاته لا يشكل مشكلة لكن الأهم هو معرفة أين يكمن العجز، هل هو في الموازنة الجارية أم الموازنة الرأسمالية، والعجز الرأسمالي لا يمثل خطورة، ويرجع ذلك إلى أن الاستثمارات المنتجة الممثلة للعجز الرأسمالي تولد إنتاجاً ودخولاً تمكن من سداد تكاليفه، وذلك على عكس العجز الجاري للموازنة العامة الذي يترتب عليه تراكم الدين وزيادة الإنفاق العام والتزاماته مما يضعف من قدرة الدولة على زيادة حجم الاستثمارات.

ويبين الجدول التالي إجمالي الدين الخارجي ومعدل نموه ونسبته إلى الناتج القومي والنفقات العامة عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٣إلى عام ٢٠٠٤.

جدول رقم (٢٠)

إجمالي الدين الخارجي ونسبته إلي الناتج القومي والإيرادات والنفقات العامة

"القيمة بالمليون دولار"

نهاية يونيو	١٩٩٣	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤
إجمالي الدين الخارجي	٢٩٢٥٧,١	٣١٠٤٣,٢	٢٨٧٧٤	٢٨٠٧٧	٢٨٢٢٤	٢٧٧٨٣	٢٦٥٦٠	٢٨٦٦١	٢٨٧٤٧	٢٨٩٣٨
معدل النمو %	٣,٥	٢,٥-	٧,٣-	٢,٥-	٠,٥	١,٥-	٤,٤-	٧,٩	٠,٣	٠,٦
نسبة إجمالي الدين الخارجي للناتج القومي %	١,٩	١,٤	١,٢	١,١	٠,١٠	٠,٩	٠,٩	٠,٨	٠,٨	٠,٥
نسبة إجمالي الدين الخارجي للنفقات العامة %	٥٦	٤٨,٦	٤٣	٣٩,٧	٣٧,٥	٣١,٣	٢٧,٦	٢٨,٣	٢٥,٧	١٩,٢

المصدر: إجمالي الدين الخارجي، البنك المركزي، التقرير السنوي لأعوام، ١٩٩٧/٩٦، ١٩٩٨/٩٨، ٢٠٠١/٢٠٠٠.

- النشرة الاقتصادية الشهرية لوزارة الاقتصاد و التجارة الخارجية المصرية ، نوفمبر ١٩٩٩، مايو ٢٠٠٢.
- السنوات من ٢٠٠٣/١٩٩٨، البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، المجلد الثالث والأربعون، العدد الرابع ٢٠٠٣/٢٠٠٢، وكذلك التقرير السنوي ٢٠٠٤/٢٠٠٣.

وباستعراض ما ورد من بيانات بالجدول يتضح أن إجمالي الدين الخارجي يتجه إلى التناقص من ٢٩٢٥٧,١ مليون دولار إلى ٢٨٩٣٨ مليون دولار لسنتى ١٩٩٣، ٢٠٠٤، بمعدل نمو فى تناقص من ٣,٥% إلى ٠,٦% للسنتين المشار إليهما. وتناقص نسبة الدين الخارجى إلى الناتج القومى من ١,٩% إلى ٠,٥%. وتناقص نسبته إلى النفقات العامة من ٥٦% إلى ١٩,٢% للسنتين المشار إليهما.

ومما سبق يتضح أن السبب في هذا الانخفاض إنما يرجع إلى جهود مبذولة في هذا الصدد؛ لأن الدولة تسعى إلى وضع استراتيجية متكاملة لإدارة

الدين الخارجي تهدف إلى تلافي مخاطر الاعتماد على التمويل الخارجي، ومنها التعرض لضغوط الدول الأجنبية[1].

ويوضح لنا الجدول التالي أعباء خدمة الدين الخارجي، وهي الأقساط والفوائد ومعدل نموه ونسبته إلى الناتج القومي والإيرادات العامة والنفقات العامة عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٩/٩٨ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (٢١)

أعباء خدمة الدين الخارجي ونسبته إلي الناتج القومي والإيرادات والنفقات العامة

"القيمة بالمليون دولار"

السنة/ البيـــان %	١٩٩٩/٩٨	٢٠٠٠/٩٩	٢٠٠١/٠٠	٢٠٠٢/٠١	٢٠٠٣/٠٢
أعباء خدمة الدين الخارجي (الأقساط والفوائد)	١٤٧٥,٢	١٧٠٤,٥	١٦٤٢,٤	٩٩٨٨,٤	٢١٨٨,٩
معدل نمو خدمة الدين الخارجي	٠,٥	٠,٥	٠,٤	٠,٣	٠,٥
نسبة خدمة الدين الخارجي للناتج القومي	٠,١	٠,١	٠,١	٠,٣	٠,١
نسبة خدمة الدين الخارجي للإيرادات العامة	٢	٢,٣	٢,١	١٢,٦	٢,٥
نسبة خدمة الدين الخارجي للنفقات العامة	١,٩	١,١٠	١,٧	٩,٩	١,٩

المصدر: البنك المركزي المصرى، المجلة الاقتصادية، المجلد الثالث والأربعون، العدد الرابع، ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

ومن دراسة المؤشرات الواردة بالجدول يتضح أن الدين الخارجي فى تناقص منذ عام ١٩٩٠، والذي انخفض فيه من نحو ٥٠٠٠٠ مليون دولار في نهاية الثمانينات من القرن الماضي ليصل إلى أدنى مستوياته في نهاية عام ٢٠٠١ عندما سجل ٢٦٥٦٠ مليون دولار، ولكنه أخذ في الصعود بعد ذلك حتى بلغ نحو ٢٨٩٣٨ مليون دولار لعام ٢٠٠٤. ولقد أدى عودة الديون

(١) د. رمزي زكى، الديون والتنمية، دار المستقبل العربي، القاهرة، الطبعة الأولى، ١٩٨٥، ص ١٦١.

الخارجية للتزايد إبتداءً من عام ٢٠٠٢ إلى تزايد أعباء خدمة الدين الخارجي من ١٦٤٢,٤ مليون دولار إلى ٩٩٨٨,٤ مليون دولار لسنتي ٢٠٠١/٢٠٠٠، ٢٠٠٢/٢٠٠١. وتزايد خدمة الدين الخارجي إلى النفقات العامة من ١,٧% إلى ٩,٩%. وتزايد خدمة الدين الخارجي للناتج القومي من ٠,١% إلى ٠,٣% للسنتين المشار إليهم.

المبحث الخامس

الحاجة إلى زيادة إيرادات الدولة

يرجع السبب وراء تزايد عجز الموازنة العامة للدولة، والحاجة الماسة إلى زيادة إيراداتها إلى عدم تزايد معدل نمو الإيرادات العامة على نحو يتناسب مع معدل نمو النفقات العامة للدولة، حيث تتزايد النفقات العامة بحكم تزايد معدلات النمو السكاني، وتزايد متطلبات التنمية دون أن يقابل ذلك نمو مقابل في حجم الموارد العامة للدولة بما فيها الإيرادات الضريبية.

ويوضح الجدول التالي إجمالي النفقات والإيرادات العامة، وعجز الموازنة العامة ومعدل نمو العجز عن الفترة الممتدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (٢٢)

إجمالي النفقات العامة والإيرادات العامة وعجز الموازنة ومعدل نموه

"القيمة بالمليون جنيه"

البيان / السنة	٩٣/٩٢ ١٩٩٣	٩٤/٩٣ ١٩٩٤	٩٥/٩٤ ١٩٩٥	٩٦/٩٥ ١٩٩٦	٩٧/٩٦ ١٩٩٧	٩٨/٩٧ ١٩٩٨	٩٩/٩٨ ١٩٩٩	٢٠٠٠/٩٩ ٢٠٠٠	٢٠٠١/٢٠٠٠ ٢٠٠١	٢٠٠٢/٢٠٠١ ٢٠٠٢
إجمالي النفقات العامة	٥٢٢٢٣	٥٦٢٦٤	٥٨٥٦	٦٣٨٨٩	٦٦٨٢٦	٧٠٧٨٣	٧٥٢٨٥	٨٨٦٠٠	٩٦١٢١	١٠١١٥٣
إجمالي الإيرادات العامة	٤٦٧٠٣	٥٢٥١٧	٥٥٧١٩	٦٠٨٩٣	٩٤٤٩٨	٦٧٩٦٣	٧٣٢٧٩	٧٥٣٩٩	٧٦١٣٩	٧٨٩٦٨
العجز	٥٥٢٠	٣٦٩٧	٢٥٣٧	٢٩٩٦	٢٣٢٨	٢٨٢٠	٣٩٩٠	١٣٢٠١	١٩٩٨٢	٢٢١٨٥
معدل نمو العجز %	١٠,٣-	٣٣-	٣١,٤-	٨-	٢٢,٣	٢١,١	٤١,٥	٢٣٠,٨	٥١,٤	١١	١٤,٦

المصدر : البيانات الواردة بالجدول مستقاة من الجدول رقم (٣) من الدراسة.

ومن دراسة البيانات الواردة بالجدول يتضح تزايد نمو عجز الموازنة العامة من ٥٥٢٠ مليون جنيه لعام ١٩٩٣/٩٢ إلى ٢٥٤٢٩ مليون جنيه فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢. ويقتضى سد عجز الموازنة العامة للدولة الاعتماد على مصادر تمويل حقيقية ممكنة تؤدى إلى وقف التزايد المستمر في عجز الموازنة العامة، وذلك بالعمل على زيادة الإيرادات العامة بمعدلات تفوق أو على الأقل لا تقل عن معدلات الزيادة في النفقات العامة. ويتم معالجة زيادة إيرادات الدولة في ضوء الترابط القائم بين الضرائب والموارد الأخرى والنفقات العامة والسياسات الاقتصادية والمالية والنقدية. ويتطلب النهوض بالموارد الضريبية اصلاح النظام الضريبي، وإصلاح بقية الموارد العامة الأخرى للدولة وتفعيل دورها، وترشيد سياسة الإنفاق العام.

أ ـ تنظيم فرض وجباية الضرائب :

يتطلب تنظيم فرض وجباية الضرائب خفض أسعارها وتوسيع وعائها دون زيادة في الأعباء التي يتحملها الممول، ويتطلب لتنمية وزيادة الإيرادات الضريبية تنمية مصادر الضرائب عن طريق زيادة النشاط الاقتصادي في المجتمع، وتشجيع الاستثمارات باستقطاب رؤس الأموال، وتؤدي زيادة النشاط الاقتصادي إلى زيادة الدخول وبالتالى يزداد عدد الممولين. ولا تشكل الضرائب المباشرة أهمية كبيرة في مصر، إذ أنها تساهم بنسبة ضئيلة في حصيلة الإيرادات العامة للدولة، وهذا يقتضي تنمية وزيادة مصادر الضرائب المباشرة، وإحكام عملية الحصر الضريبي والقضاء على التهرب الضريبي.

ب ـ زيادة الفائض الاقتصادي للهيئات الاقتصادية :

يقتضي زيادة فائض الدومين بصورة المختلفة إصلاح الأوضاع التي تنتج الفائض داخل كل هيئة اقتصادية، وتشجيع الاستثمارات المباشرة داخل هذه الهيئات، وهو ما ينعكس بشكل إيجابي على إيرادات الدولة، وإعادة هيكلة

الهيئات الاقتصادية ومعاملاتها كمشروعات اقتصادية مستقلة بحيث يتم إدارة تلك الهيئات وفقا للأسس الاقتصادية السليمة، وتصحيح هياكلها المالية من خلال دراسة إحلال مديونياتها بحقوق ملكية لبعض الهيئات الدائنة لها مثل بنك الاستثمار القومي، وإصلاح الهيئات الاقتصادية التي تنتج فائضًا اقتصاديًا لضآلة مساهمتها في الإيرادات العامة، وهذه الهيئات تمارس نشاطًا اقتصاديًا يدر عائدًا من المفترض أن يتناسب مع حجم الأموال المستثمرة فيها، إلا أن أغلب هذه الهيئات لم تتمكن من تحقيق فائض لنشاطها الجاري نتيجة لمراعاة البعد الاجتماعي في تحديد أسعار منتجاتها. بالإضافة إلى أن وجود طاقات عاطلة لديها وتراكم المخزون أدى إلى ضآلة مساهمتها في الإيرادات العامة.

ورغم ضخامة الأموال المستثمرة في الهيئات الاقتصادية إلا أن مديونياتها بلغت ٣٩١٩٥ مليون جنيه لعام ٢٠٠٣، وترتب على ذلك ضعف قدرتها على أن تدر تدفقات نقدية لخدمة ديونها. وتقوم الخزانة العامة بتقديم إعانات ومساهمات تمول بها استخداماتها الرأسمالية، ولقد أدى تزايد الأعباء المالية على الهيئات الاقتصادية إلى أنها فقدت توازنها المالي بسبب ضخامة حجم القروض. ويؤدي إصلاح وضع الهيئات الاقتصادية وتصحيح مسارها الاقتصادي إلى زيادة مقدرتها على إثراء الموارد العامة للدولة.

جـ - قيام الدولة بتحصيل الزكاة:

يمكن زيادة الموارد المالية المتاحة للإنفاق العام عن طريق تفعيل نظام الزكاة، حيث يؤدي ذلك إلى خفض للنفقات العامة بمقدار ما تسهم به الزكاة في الإنفاق في مصارفها المحددة. ويقتضي تفعيل دور الزكاة في المجتمع أن تقوم الدولة بتحصيل الزكاة عن طريق جهاز مستقل، وألا تدخل إيرادات الزكاة في ميزانية الدولة ؛ لأنه لا يجوز إخراج الزكاة لغير الأصناف الواردة في قوله تعالى: "إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسَاكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي

الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ(٦٠)"[١].

ويمكن لحصيلة الزكاة أن تؤدى دوراً كبيراً في المجتمع عند قيام الدولة بتحصيل الزكاة وتوجيهها للضمان الاجتماعي[٢]، وما يفيض عن حاجة الضمان الاجتماعي يتم توجيهه نحو إنشاء مؤسسة مهمتها تنمية إيرادات الزكاة، وتشغيل مستحقى الزكاة للقادر منهم فيتحقق له الكفاية[٣]. ومن أهم العوامل التى توجب على الدولة أن تقوم بتحصيل الزكاة ما يلى:

١- أن تكون الزكاة عمل من أعمال الدولة الواجبة عليها؛ لأن الدولة أقدر في تحصيل الزكاة من الأفراد والمؤسسات الخيرية بما تملكه من جهاز إداري، يتوفر له قاعدة معلومات سواء عن مستحق الزكاة أو عن المال، إذ أن ترك أداء الزكاة لضمير المزكي جعل دخل الزكاة لا يؤدى دوره الذي أراده الله سبحانه وتعالى في قوله تعالى: "خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُم.." وقوله تعالى: "إِنْ تُبْدُوا الصَّدَقَاتِ فَنِعِمَّا هِيَ وَإِن تُخْفُوهَا وَتُؤْتُوهَا الْفُقَرَاءَ فَهُوَ خَيْرٌ لَّكُمْ وَيُكَفِّرُ عَنكُم مِّن سَيِّئَاتِكُمْ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ "[٤]. حيث اتجه إيراد الزكاة إلى الاستهلاك، ولم يعد نماءً واستثماراً للمزكي ومستحقيها.

---

(١) سورة التوبة الآية ٦٠.

(٢) د. محمد السيد سرايا، د. فؤاد السيد المليجي، دراسات في محاسبة الزكاة، الدار الجامعية، الإسكندرية،١٩٩٦، ص ٢٠.

(٣) د. محمد كرم قرني سالم، الموارد المالية في الإسلام، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٥، ص ١٨٠.
- د. محمد نظير بسيوني، التعديلات المقترحة لقانون الضرائب على الدخل في ضوء مشكلات التطبيق، المؤتمر الضريبي الرابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٧-١٩ فبراير ١٩٩٠.
- د. شوقي أحمد دنيا، إسهام المفاهيم المالية في ترشيد وتمويل الإنفاق العام، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٣، ص ٣٥٧.

(٤) سورة البقرة الآية ٢٧١.

ويذهب جمهور الفقهاء: إلى أن لولى الأمر ولاية تحصيل الزكاة سواء كانت من الأموال الظاهرة[1] أو الباطنة[2]، غير أنهم اختلفوا في مدى وجوب تحصيل زكاة الأموال الباطنة على ولى الأمر.

كما يرى جمهور الفقهاء: أن للمزكي إخراج الزكاة وتوزيعها بنفسه[3]. أما المالكية[4] والزيدية والأباضية فإنهم يرون[5]: وجوب تحصيل وإخراج الزكاة على الإمام وليس المزكي. وسندهم في ذلك ما تواترت به الروايات على أن الرسول صلى الله عليه وسلم كان يبعث الجباة لتحصيل الزكاة.

---

(١) المدونة الكبرى للإمام مالك بن أنس، الجزء الأول، مؤسسة الحلبي، القاهرة، ١٣٢٣هـ، ص ٢٨٤.
-الأم للإمام الشافعي، الجزء الثاني، الدار المصرية للتأليف والترجمة، القاهرة، ١٣٢١هـ، ص ٦٠.
-كشاف القناع عن متن الإقناع للإمام منصور بن يونس بن إدريس البهوتي، الجزء الثاني، راجعة وعلق عليه الشيخ هلال مصيلحي مصطفى هلال، مكتبة النصر الحديثة، الرياض، ١٩٧٥، ص ٢٦٩.
-بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع للكاساني، علاء الدين أبي بكر مسعود الكاساني الحنفي، الجزء الثاني، مطبعة الإمام بالقلعة، القاهرة،١٩٦٨، ص ٨٢٠.

(٢) الأموال الظاهرة هي :الأموال التي يمكن لغير مالكها معرفتها. أما الأموال الباطنة فهي على العكس من ذلك مثل النقود وعروض التجارة. وهذه التفرقة لم تعد ذا أهمية لأن الأموال كلها تقريباً أصبحت ظاهرة، ويستطيع التاجر أن يحصى إيراد عروض التجارة كل عام عن طريق المحاسبة، وطريق معرفة النقود المودعة في المصارف أمر ليس بالعسير.

(٣) الأحكام السلطانية والولايات الدينية للماوردى، الطبعة الثانية، مطبعة الحلبي، القاهرة، ١٩٦٦، ص١١٣.
- نهاية المحتاج إلي شرح المنهاج في الفقة الشافعي للإمام شهاب الدين أحمد الرملي، الجزء الثاني، مؤسسة الحلبي، القاهرة، ١٩٦٧ – ١٣٨٦هـ، ص ٢٩٦.
- نيل الأوطار شرح منتقى الأخيار من أحاديث سيد الأخيار، للشوكانى، الجزء الرابع، مطبعة الحلبي، القاهرة، ١٣٥٧هـ، ص ١٣٨.

(٤) المدونة الكبرى للإمام مالك، مرجع سابق، ص ٢٨٤.
- بُلغةِ السّالكِ لأقرب المسالك إلي مذهب الإمام مالك، للشيخ أحمد بن محمد الصاوي المالكي، علي الشرح الصغير للشيخ أحمد بن محمد بن أحمد الدردير، الجزء الأول، مطبعة الحلبي، القاهرة، ١٩٥٢، ص ٢٣٦.

(٥) المحلى لابن حزم الظاهري، الجزء السادس، المجلد الثالث، المكتب التجاري للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٨٥، ص ٩٥.

٢- أمثلية تخصيص وزيادة الطلب الفعال لمستحقي الزكاة، وهى حق لله يأخذه مستحقيه، فإذا تُركَ ذلك لضمير المزكي من الممكن أن تتحول إلى إحسان يستذل به مستحق الزكاة، وقد تتحول الزكاة إلى أقارب المزكي ممن لا تجب عليه نفقتهم، ويحرم منها ذوى الحاجات من أهل التعفف، ولهذا فإنه يترتب على قيام الدولة بتحصيل الزكاة وتوزيعها على مستحقيها زيادة طلب مستحقي الزكاة، وبالتالي زيادة أكبر في حجم التوظيف.

ويرى البعض[١]: أن الزكاة تعتبر ضريبة عامة على دخل وثروة المسلم من المواشي، والنقدين (الذهب والفضة) والتعاملات التجارية والإنتاج الزراعي؛ لأن الزكاة ينسب إليها معنى يصل إلى الضريبة باعتبارها تؤخذ من الأغنياء وتعطى للفقراء لرفع مستوى معيشتهم.

٣- قيام الدولة بتحصيل الزكاة يعني أن الدولة تتدخل لتؤكد على وجوب مستوى معيشة معقول للمسلم، أو لدعم حاجاته المشروعة، باعتبار أن حاجة المجتمع قد تتعدى ما يدفعه المؤمن طائعاً[٢]. قال ابن حزم الظاهري " وفرض على الأغنياء من أهل كل بلد أن يقوموا بفقرائهم، ويجبرهم السلطان على ذلك، إن لم تقم الزكوات بهم، ولا في سائر أموال المسلمين بهم، فيقام لهم بما يأكلون من القوت الذي لابد منه، ومن اللباس للشتاء والصيف بمثل ذلك، وبمسكن يكفهم من المطر والصيف والشمس وعيون المارة برهان ذلك قوله تعالى: "وَآتِ ذَا الْقُرْبَىَ حَقَّهُ وَالْمِسْكِينَ وَابْنَ السَّبِيلِ. ...(٢٦)" الآية ٢٦ من سورة الإسراء ...ثم قال بعد أن قدم أراء كثيرة، فهذا إجماع مقطوع به من

---

(١) Hossein Askari and John Thomas Cummings and Michael Glover, Taxation and Tax Policies in The Middle East, Butterworth Scientific, London, 1982, p.p. 61-77.

(٢) Ibid.; p.77.

الصحابة رضى الله عنهم، لا مخالف لهم منهم[1] ... ". وألقى ابن حزم الظاهري بتبعة هذا الحق على الدولة لتأخذ من الأغنياء ما يمكنها من سد حاجة الفقراء.

ومن ناحية أخرى، فإن كفاءة الدولة في التحصيل أفضل من تركها لهيئات خاصة بالزكاة مثل الجمعيات الخيرية وبنك ناصر الاجتماعي، خاصة وأن الاستخدام الأمثل لحصيلة الزكاة من جانب الدولة يتوقف عليه سلوك المزكي؛ لأن المزكي قد يتوقف عن إخراج الزكاة إذا ما استخدمت الحصيلة استخداما غير رشيد، وعلى الدولة أن تبرر استخدامها لحصيلة الزكاة في مصارفها الشرعية.

ويترتب على قيام الدولة بتحصيل الزكاة تجميع أموال الزكاة في مؤسسة تتولى توظيف هذه الأموال في مشروعات إنتاجية كبيرة سواء في الأنشطة الزراعية أو الصناعية، وخلق فرص عمل لمستحقي الزكاة للتخفيف من حدة البطالة، وتخفيض نسبة الفقر والفقراء فيتحول من متلقي الزكاة إلى صاحب دخل ناتج من عملة في مؤسسة الزكاة، على أن يكون العمل في هذه المؤسسة مقصور على مستحقي الزكاة؛ لأن الشباب القادر على العمل ولا يجده يتحول إلى مستحق للزكاة. ويترتب على قيام الدولة بتحصيل الزكاة زيادة حصيلة الزكاة نتيجة لرفع كفاءة التحصيل، وزيادة حجم الطلب الفعال لمستحقي الزكاة فيرتفع حجم طلبهم على عوامل الإنتاج، فيزداد حجم المستوى النسبي للتوظيف على مستوى الاقتصاد ككل.

أثر إنفاق حصيلة الزكاة في مصارفها الشرعية:

راعى الإسلام في تشريعاته المالية أن تشمل جميع أفراد المجتمع، وأن تساهم كافة الأنشطة الاقتصادية في الدولة في هذه الالتزامات مثل الأنشطة

---

(١) المحلى لابن حزم الظاهرى، الجزء السادس، المجلد الثالث، مرجع سابق، ص ١٥٦ ـ ١٥٨

التجارية والزراعية والصناعية والخدمية وغير ذلك من صور النشاط الاقتصادي. ويمكن أن يكون للزكاة دور مهم في تقليل النفقات العامة والحد من تزايد عجز الموازنة العامة عن طريق التأثير المباشر لإنفاق حصيلة الزكاة في مصارفها المختلفة على بنود الإنفاق المختلفة للموازنة الجارية التي يتفق الكثير منها مع مصارف الزكاة، وتتولى الزكاة تمويل بنود النفقات العامة التي تتمشى مع مصارفها الشرعية مما يوفر جانبًا كبيرًا من موارد الدولة يمكن استخدامه في تمويل بنود الإنفاق الأخرى بالموازنة العامة مما يساهم في تخفيف حدة عجز الموازنة العامة.

وتعتبر الزكاة أداة للضمان الاجتماعي، وأحد الأدوات الهامة في يد الدولة لاستخدامها في إعادة التوزيع بقصد تحقيق عدالته وإشباع الحاجات الأساسية للفقراء، والزكاة بذلك تضمن للمساكين وغيرهم من مستحقي الزكاة الضمان الاجتماعي والمستوى اللائق لمعيشة كل فرد، وهو ما يطلق عليه حد الكفاية. ويشمل الضمان الاجتماعي كل محتاج حاجة دائمة أو طارئة والتي تنتج عن العجز الفردي أو الخلل الاجتماعي أو الظروف العارضة التي تطرأ على حياة كثير من الناس. ويشمل أيضًا كفالة مستوى معيشي ملائم للفقراء والمساكين والعاجزين، وأن يعطوا تمام كفايتهم لمدة سنة كاملة على أساس أن الزكاة معونة دائمة حتى يزول الفقر بالغنى.

وتهدف الزكاة إلى القضاء على الفقر والعوز، وتوفير حد الكفاية لمستحقي الزكاة، والإنفاق على إعانات الدعم التي تقدمها الدولة، وهو يحقق في النهاية نفس الغرض وهو مساعدة الطبقات الفقيرة ومحدودي الدخل على تحمل أعباء المعيشة في مواجهة الغلاء مما يحقق في النهاية التكافل بين أفراد المجتمع، والمساهمة في تمويل الخدمات التعليمية والصحية والاجتماعية والثقافية؛ لأن من أهم مصارف الزكاة الإنفاق على الفقراء والمساكين والعاجزين والغارمين. حتى أن النبى صلى الله عليه وسلم لم يذكر في بعض الأحيان هدفًا غير ذلك للزكاة، كما ورد في حديثه لمعاذ بن جبل رضى الله عنه

حين أرسله إلى اليمن، وأمره أن يعلم من أسلم منهم: "إن الله افترض عليهم صدقة في أموالهم تؤخذ من أغنيائهم فترد على فقرائهم". ويمكن توجيه جزء من حصيلة الزكاة للإنفاق على الفئات التي تشملهم مظلة التأمين والضمان الاجتماعي ، مما سيكون له أثره الواضح في التخفيف من حدة العبء الذي تشكله هذه البنود على الموازنة الجارية.

ويوضح الجدولين التاليين تطور إجمالي عدد المستحقين للمعاشات وعدد اللجان المتلقية للزكاة وموارد الزكاة وعدد المزكين والمستحقين للزكاة عن الفترة من عام ١٩٩٧/٩٦ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (٢٣)

تطور إجمالي عدد أصحاب المعاشات

البيان / السنة	/٩٦ ١٩٩٧	/٩٧ ١٩٩٨	/٩٨ ١٩٩٩	/٩٩ ٢٠٠٠	/٢٠٠٠ ٢٠٠١	/٢٠٠١ ٢٠٠٢	/٢٠٠٢ ٢٠٠٣
المستحقين للمعاشات (بالألف)	٥٥٠٨	٥٧٩٠	٦١٥٠	٦٤٢٨	٦٦٦٩	٦٨٩٢	٧٠٠٤
المستحقين لمعاش السادات (بالألف)	٧٨٨	٧٤٤	٦٩٦	٤٧٨	٤٥٣	٤١٩	٣٧٨
الجملة	٦٢٩٦	٦٥٣٤	٦٨٤٦	٦٩٠٦	٧١٢٢	٧٣١١	٧٣٨٢

المصدر: تقرير نتائج أعمال وزارة التأمينات عن سنة ٢٠٠١/٢٠٠٠.
تقرير نتائج أعمال وزارة التأمينات عن سنة ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (٢٤)

تطور عدد لجان الزكاة وموارداها ومصارفها وعدد المزكين والمستحقين للزكاة

البيان / السنة	/٩٦ ١٩٩٧	/٩٧ ١٩٩٨	/٩٨ ١٩٩٩	/٩٩ ٢٠٠٠	/٢٠٠٠ ٢٠٠١	/٢٠٠١ ٢٠٠٢	/٢٠٠٢ ٢٠٠٣
عدد لجان جمع الزكاة	٥٥٠٠	٥٥٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠	٥٠٠٠
الموارد	٥١١٣٢	٤٩٣١١	٤٩٢٢٤	٥٢٢٤٣	٦٨٢٦٢	٥٨٨٦١	٧٨٩٥١
عدد المزكين (بالألف)	٢٠٨	٢٢٣	٢٤٩	٢٥١	٣٠٢	٣٣٦	٣٠٧
عدد المستحقين للزكاة (بالألف)	١٠٣٢	٧٧٦	٨٣٧	٧٨٠	٩٢٧	٩٨٧	١١٤٧
حصيلة الزكاة (مليون جنيه)	٦٠٩٦١	٦١٠٧٩	٤٩٦٨٢	٥٣٥٧٩	٦٨٤٠٨	٥٩٠٨٩	٧٨٩٥١
معدل نمو الحصيلة %	-	٠,٢	١٨,٦ -	٧,٨	٢٧,٧	٣,٦ -	٣٣,٦

المصدر: تقرير نتائج أعمال وزارة التأمينات عن سنة ٢٠٠١/٢٠٠٠.
تقرير نتائج أعمال وزارة التأمينات عن سنة ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

يتضح لنا من دراسة الجدولين ما يلى:

١- أن المستحقين للمعاش في تزايد من ٦٢٩٦ ألف مستحق إلى ٧٣٨٢ ألف مستحق لسنتى ١٩٩٧/٩٦، ٢٠٠٣/٢٠٠٢، بينما تناقصت أعداد المستحقين لمعاش السادات من ٧٨٨ ألف مستحق إلى ٣٧٨ ألف مستحق للسنتين المشار إليهم.

٢- تزايد عدد المزكين من ٢٠٨ ألف مزكي إلى ٣٠٧ ألف مزكي ، وهي نسبة ضئيلة جدًا ممن أعلنوا عن زكاة أموالهم في مقابل تزايد عدد المستحقين للزكاة من ١٠٣٢ ألف مستحق إلى ١١٤٧ ألف مستحق للزكاة للسنتين المشار إليهم.

٣- تزايد حصيلة الزكاة من ٦٠٩٦١ مليون جنيه لعام ١٩٩٧/٩٦ إلى ٧٨٩٥١ مليون جنيه فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

والجدول التالي يوضح لنا حصيلة الزكاة من إنتاج القمح والحبوب في مصر عن الفترة الممتدة من عام ١٩٩٩ إلى عام ٢٠٠٤.

جدول رقم (٢٥)

إنتاج القمح والحبوب في مصر

البيان / السنة	١٩٩٩	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤
إنتاج القمح (بالكيلو جرام/ هكتار)	٦٣٤٧	٦٣٤٢	٦٣٥٧	٦٤٣٥	٦٢٢٢	٦٥٢٥
إنتاج القمح (بالألف طن)	٦٣٤٧	٦٥٦٤	٦٢٥٥	٦٦٢٥	٦٨٤٥	٧١٧٨
إنتاج الحبوب (بالكيلو جرام/ هكتار)	٧١٦٧	٧٢٨٠	٧٢٦٩	٧١٩٤	٧١٣٩	٧٢٤١
إنتاج الحبوب (بالألف طن)	١٩٤٠١	٢٠١٠٦	١٩٤٦٤	١٩٤٢٥	١٩٧٩٦	٢٠٠٨٠

المصدر: تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٤/٢٠٠٣.
تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٥.

ومن المؤشرات الواردة في الجدول يتضح لنا أن انتاج القمح في مصر يتزايد من ٦٣٤٧ ألف طن لعام ١٩٩٩ إلى ٧١٧٨ ألف طن فى عام ٢٠٠٢، بمعدل نمو بلغ ١٣,١%، وأن إنتاج الحبوب يتزايد من ١٩٤٠١ ألف طن إلى ٢٠٠٨٠ ألف طن للسنتين المشار إليهما، بمعدل نمو بلغ ٣,٥%.

وأسعار القمح الأمريكي = ١٣٠,٣ دولار للطن بأسعار عام ٢٠٠٥، والدولار = ٥,٧٨ جنيهاً مصرياً بأسعار سبتمبر ٢٠٠٥[1]. وسعر طن القمح = ١٣٠,٣ دولار × ٥,٧٨ جنيهاً مصرياً = ٧٥٣,١٣٤ جنيهاً مصرياً.

ثمن الكيلو من القمح = ٠,٧٥٣ جنيه مصري، وبلغ إنتاج القمح في مصر ٧١٧٨ ألف طن لسنة ٢٠٠٤.

قيمة الناتج من القمح بالدولار = ٧١٧٨٠٠٠ × ١٣٠,٣ = ٩٣٥,٢٩٣٤٠٠ دولار.

قيمة الناتج من القمح بالجنيه المصري = ٩٣٥٢٩٣٤٠٠٠ × ٥,٧٨ = ٥٤٠٥,٩٩٥٨٥٢ جنيه مصري.

الكمية المنتجة من القمح بالطن = ٧١٧٨ × ١٠٠٠ = ٧١٧٨٠٠٠ طن.

وزكاة الزروع والثمار نصف العشر (٥%) إذا كانت الأرض تسقى بآلة، وبالتالي الزكاة المخرجة من القمح = ٧١٧٨٠٠٠ × ٥% = ٣٥٨,٩٠٠ طن.

الزكاة المستحقة بالدولار = ٣٥٨٩٠٠ × ١٣٠,٣ = ٤٦٧٦٤٦٧٠ دولار.

الزكاة المستحقة بالجنيه المصري = ٤٦٧٦٤٦٧٠ × ٥,٧٨ = ٢٧٠,٢٩٩,٧٩٢ جنيه.

المستحقين للمعاش فى عام ٢٠٠٢/٢٠٠٣ = ٧٣٨٢ ألف مستحق.

المستحقين لمعاش السادات = ٣٧٨ ألف مستحق.

كمية الزكاة المستحقة بالكيلو جرام = ٣٥٨٩٠٠ × ١٠٠٠ = ٣٥٨٩٠٠٠٠٠.

---

(١) البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الثالث، المجلد الثامن والخمسون، ٢٠٠٥.

جملة ما يستحق للفرد من زكاة القمح بالكيلو جرام = ٣٥٨٩٠٠٠٠٠ / ٧٣٨٢٠٠٠ = ٤٨,٦ كيلو.

جملة ما يستحق للفرد من زكاة القمح بالجنيه = ٢٧٠٢٩٩٧٩٢,٦ / ٧٣٨٢٠٠٠ = ٣٦,٦ جنيه.

جملة ما يستحق للفرد من زكاة القمح لأصحاب معاش السادات بالكيلو جرام = ٣٥٨٩٠٠٠٠٠ / ٣٧٨٠٠٠ = ٩٤٩,٥ كيلو جرام.

جملة ما يستحق من زكاة القمح لأصحاب معاش السادات بالجنيه = ٢٧٠٢٩٩٧٩٢,٦ / ٧٣٨٢٠٠٠ = ٧١٥,١ جنيه.

ويوضح الجدول التالي عجز الموازنة العامة للدولة وحصيلة الإيرادات الضريبية وحصيلة الزكاة المتوقعة من القمح وحصيلة الضرائب المباشرة ونسبة عجز الموازنة العامة إلى الحصيلة الضريبية، ونسبة حصيلة زكاة القمح إلى الإيرادات الضريبية ونسبة حصيلة الزكاة إلى الضرائب المباشرة لعام ٢٠٠٤.

ومن المؤشرات الواردة في الجدول رقم (٢٦) يتضح ما يلي:

١- تزايد عجز الموازنة العامة حتى وصل إلى ١١٧٤٧ مليون جنيه لعام ٢٠٠٤، وبلغت حصيلة الإيرادات الضريبية ٦٤٧٩٣ مليون جنيه لنفس العام ، وأما حصيلة الزكاة المتوقعة من القمح فقد بلغت ٢٧٠,٣ مليون جنيه لنفس العام، مما يعني أن الزكاة يمكن أن يكون لها أثر ملموس في الحد من تزايد عجز الموازنة العامة بمقدار ما تسهم بـه.

٢- بلغت نسبة حصيلة الزكاة المتوقعة من القمح إلى عجز الموازنة العامة ٢,٣%، وتغطي زكاة القمح المتوقعة هذه النسبة من عجز الموازنة العامة وما ينتج عن ذلك من توفير موارد للموازنة العامة تعادل حصيلة الزكاة يمكن استخدامها في تغطية عجز الموازنة العامة. ويمكن للزكاة أن تمول بنود الموازنة العامة التى تتفق مع مصارفها الشرعية كالتأمين والمعاشات

جدول رقم (٢٦)

عجز الموازنة العامة وحصيلة الضرائب وحصيلة الزكاة المتوقعة من القمح ونسبتها إلى حصيلة الضرائب

(القيمة بالمليون جنيه)

البيان/ السنة	عجز الموازنة العامة	حصيلة الإيرادات الضريبية	حصيلة الزكاة المتوقعة من القمح	نسبة عجز الموازنة العامة إلى الحصيلة الضريبية	نسبة حصيلة الزكاة من القمح إلى الإيرادات الضريبية	نسبة حصيلة الزكاة من القمح إلى عجز الموازنة	الضرائب المباشرة	نسبة حصيلة الزكاة من القمح إلى الضرائب المباشرة
٢٠٠٤	١١٧٤٧	٦٤٧٩٣	٢٧٠,٣	%١٨,١	%٠,٤	٢,٣	٣٤٢٨٨	%٠,٨

المصدر: البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العددين الثالث والرابع، المجلد الثامن والخمسون، ٢٠٠٥.

والضمان الاجتماعي ودعم الإنفاق العسكري والتعليم والصحة، وأوجه الإنفاق الأخرى التي تتفق مع مصارف الزكاة الشرعية. وبمعنى آخر ينتج عن إنفاق حصيلة الزكاة في مصارفها التي تتمشى في الكثير من الأحيان مع بنود الإنفاق العام في الموازنة العامة توفير جزء هام من الموارد العامة تمول الدين العام الذي يعتبر عبئًا على الموازنة العامة(١).

٣- بلغت نسبة حصيلة الزكاة المتوقعة من القمح إلى الإيرادات الضريبية ٠,٤%، وبلغت نسبة حصيلة الزكاة المتوقعة من القمح إلى الضرائب المباشرة ٠,٨%. وسوف تزداد حصيلة الزكاة في حالة إخراج الزكاة من جميع المزروعات من الحبوب والفاكهة والخضر، وفي كل ما تخرجه الأرض سواء كان بكميات قليلة أو كثيرة طبقا لرأي المذهب الحنفي.

---

(١) د. محي محمد مسعد محمود، دور الزكاة في إشباع الحاجات الأساسية للمجتمع المصري، دراسة تحليلية مقارنة لجدوى هذا الدور وفقا للموارد الاقتصادية المتاحة للبلدان الإسلامية، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٢، ص ٤٣٠ ـ ٤٣١

ويوضح الجدولين التاليين الناتج الزراعي والصناعي والبترول ومنتجاته وإجمالي الودائع وقيمة الزكاة المستحقة عليهما، وإجمالي بعدد السكان ونسبة السكان تحت خط الفقر، ونصيب الفرد المتوقع من الزكاة لعام ٢٠٠٤.

جدول رقم (٢٧)

الزكاة المتوقعة للناتج الزراعي والصناعي والتشييد والبترول ومنتجاته وإجمالي الودائع

(القيمة بالمليون جنيه)

البيان/ السنة	الناتج الزراعى	قيمة الزكاة المستحقة على الناتج الزراعي	الناتج من الصناعة والتشييد	قيمة الزكاة المستحقة على الصناعة والتشييد	الناتج من البترول ومنتجاته	قيمة الزكاة المستحقة على الناتج من البترول ومنتجاته	إجمالي الودائع	قيمة الزكاة المستحقة على الودائع	إجمالي قيمة الزكاة المتوقعة
٢٠٠٤	٦٨٧٩٠	٣٤٣٩,٥	١٠٦٥٦٢,٣	٢٦٦٤,٥	٦١٧٠١,٥	١٥٤٢,٥	*٤٤٨٨٧٨	١١٢٢١,٩	١٨٨٦٨,٤

المصدر: البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الثامن والخمسون، ٢٠٠٥.

* لا تشمل قيمة الودائع الجارية.

جدول رقم (٢٨)

عدد السكان تحت خط الفقر في مصر ونصيب الفرد من الزكاة

البيان/ السنة	عدد السكان بالمليون	نسبة عدد السكان تحت خط الفقر %	إجمالى عدد السكان تحت خط الفقر بالمليون	نصيب الفرد من الزكاة المتوقعة بالجنيه	نصيب الفرد من الزكاة المتوقعة في الشهر بالجنيه	نصيب الأسرة المكونة من خمسة أفراد من الزكاة المتوقعة بالجنيه فى الشهر
٢٠٠٤	٦٨,٦	٢٢,٩	١٥,٧	١٢٠١,٨	١٠٠,١٥	٥٠٠,٧٥

المصدر: البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد السابع والخمسون، ٢٠٠٤.

تقرير التنمية الإنسانية العربية لعام ٢٠٠٤، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، المملكة الأردنية الهاشمية، الصادر عن المكتب الإقليمي للدول العربية.

ومن دراسة البيانات الواردة بالجدولين يتضح لنا أن الناتج الزراعي قد بلغ ٦٨٧٩٠ مليون جنيه.

مقدار الزكاة المستحقة على الناتج الزراعي $= \frac{٦٨٧٩٠ \times ٥}{١٠٠} = ٣٤٣٩,٥$ مليون جنيه.

الناتج من الصناعة والتشييد ١٠٦٥٦٢,٣ مليون جنيه.

مقدار الزكاة المستحقة على الناتج من الصناعة والتشييد $= \frac{١٠٦٥٦٢,٣ \times ٢,٥}{١٠٠}$

$= ٢٦٦٤,٥$ مليون جنيه.

الناتج من البترول ومنتجاته ٦١٧٠١,٨ مليون جنيه.

مقدار الزكاة المستحقة على الناتج من البترول ومنتجاته $= \frac{٦١٧٠١,٣ \times ٢٠}{١٠٠}$

$= ١٢٣٤٠,٢٦$ مليون جنيه.

إجمالى الودائع ٤٤٨٨٧٨ مليون جنيه.

مقدار الزكاة المستحقة على الودائع $= \frac{٤٤٨٨٧٨ \times ٢,٥}{١٠٠} = ١١٢٢١,٩$ مليون جنيه.

إجمالي قيمة الزكاة المتوقعة من الناتج الزراعي والصناعي والبترول والودائع

$= ٢٩٦٦٦,١٦$ مليون جنيه.

إجمالي عدد السكان في مصر ٦٨,٦ مليون نسمة فى عام ٢٠٠٤م.

إجمالي نسبة عدد السكان تحت خط الفقر ٢٢,٩%، أى أن $\frac{٦٨,٦ \times ٢٢,٩}{١٠٠}$

$= ١٥,٧$ مليون نسمة[1].

---

(١) أشارت بعض الدراسات إلى أن الفرد الذي ينفق ما يعادل دولارًا واحدًا أو أقل يوميا يعتبر تحت خط الفقر ، وان توزيع الأسر الفقيرة على فئات الإنفاق يوضح أن ٢٥% فقط من الأسر الفقيرة هم الذين ينفقون أقل من جنية في اليوم، وأن باقي الفقراء ينفقون من ٢ - ٣ جنيهًا للفرد في اليوم .

وأشارت هذه الدراسة إلى أن عدد الفقراء في مصر يبلغ نحو ١٥,٧ مليون نسمة لعام ١٩٩٧، وتمثل هذه النسبة ٢٧% من تعداد السكان البالغ نحو ٥٩,٣ مليون نسمة، وأن ٥,١ مليون فرد في مصر هم أشد فقرا. وأشار تقرير التنمية الإنسانية العربية لعام ٢٠٠٤ إلى أن نسبة الأفراد الأشد فقرا تبلغ ٣,١% من تعداد السكان لعام ٢٠٠٤،

أي أن نسبة عدد السكان الأشد فقرا $= \frac{٦٨,٦ \times ٣,١}{١٠٠} = ٢,١$ مليون نسمة.

- د. علي عبد الرحمن علي، سياسات الإقلال من الفقر في مصر، مصر المعاصرة، العدد ٤٧٢/٤٧١، السنة الرابعة والتسعون، يوليو/ أكتوبر ٢٠٠٣.

=

مقدار ما يستحقه الفرد من الزكاة = ٢٩٦٦٦,١٦ / ١٥,٧ = ١٨٨٩,٥٦

مقدار ما يستحقه الفرد من الزكاة في الشهر = ١٨٨٩,٥٦ / ١٢ = ١٥٧,٤٦

مقدار ما تستحقه أسرة مكونة من خمسة أفراد في الشهر من الزكاة = ١٥٧,٤٦ × ٥ = ٧٨٧,٣ جنيه.

وبالتالي تمثل الزكاة أثراً مهماً يجب أن يوجه إلى زيادة الموارد التي يمكن أن توجه لإشباع الحاجات الأساسية لمستحقي الزكاة في مصر إلى جانب موارد الدولة الأخرى سواء كانت من الضرائب أو من غيرها في حالة عدم كفايتها وحدها لتحقيق هذا الهدف.

= - تقرير التنمية الإنسانية العربية لعام ٢٠٠٤، مرجع سابق، ص ٢٣٢

خـــلاصـــــة

وبعـد أن قمنـا فـي هـذا الفـصل بـإجراء تحليـل وتأصـيل للمفـاهيم والمرتكزات الحاكمة للمفاهيم المتعلقة بعلاقة الضرائب بالموارد العامة المتاحة للدولـة إنطلاقاً من أن حاجـة الدولـة إلـى الحصيلة الـضريبية تتحـدد من خـلال العلاقة بين الضريبة والموارد العامة الأخرى في إطار الأوضاع الاقتصادية العامة للدولة. ولقد أوضحنا أن تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي إنما يكون مكمـلاً لاقتـصاد الـسوق، وتغيـر الدولـة مـن طبيعـة دورهـا الاقتـصادي طبقـاً للظروف الاجتماعية التـي تختلف فـي الدول النامية عن الدول المتقدمة، وجاء تغيير دور الدولـة الاقتـصادي نتيجـة مـا ترتـب علـى اتـساع تـدخلها فـي النـشاط الاقتصادي من إعاقة لحرية الأفراد وتضخم أجهزة وإدارات الدولـة ، ومـا حققه اقتـصاد الـسوق فـي الـدول الـصناعية المتقدمـة مـن زيـادة فـي الـدخول والنمـو ، والدور النشط للبنك الدولي وصندوق النقد الدولي في تشكيل السياسة الاقتصادية للدول النامية.

وعادة ما تلجأ الدولة إلى فرض الضرائب عندما لا تكفي الموارد العامة الأخرى ، وهي فائض الاقتصاد العام الذي يأتي من نشاطها الاقتصادي ، وأن المبالغة في استخدام الضرائب كمورد أساسي يؤثر بالسلب على حركة النشاط الإنتـاجي والاسـتثماري والاسـتهلاك فـي المجتمـع. وأن القـضاء علـى التهـرب الضريبي ، وإحكام حصر المجتمع الضريبي من الممكن أن يكون لـه دور مهم في زيادة الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب المباشرة . وتتشكل أهداف النظام الضريبي وفق ظروف الدولـة الاقتصادية والاجتماعيـة والسياسية ، ومـا يحققه النظـام الـضريبي مـن توافـق بـين أهدافـه إنمـا يكـون لخدمـة أهـداف المجتمـع المتعددة، ويعتبر التوافق بين أهداف النظام الضريبي من المطالب الهامة؛ لأنـه إذا كان هدف النظام الضريبي هو زيادة الحصيلة الضريبية دون أن تتوافق مع

بقية أهداف النظام الضريبي، فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى التقليل من المدخرات وإعاقة الاستثمار ومن ثم ينخفض الإنتاج. أما إذا كان هدف النظام الضريبي هو تحقيق الهدف الاقتصادي عن طريق تشجيع الاستثمارات بمنحها إعفاءات دون أن تتوافق مع بقية أهداف النظام الضريبي ، فإن ذلك من شأنه أن يؤدي إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، وسوء توزيع الدخل. وبالتالي يتطلب إقامة التوافق بين أهداف النظام الضريبي مجتمعه ضرورة أن يحدث توازن بين أهداف النظام الضريبي مع بعضها البعض؛ لأن ترجيح أحد الأهداف على الآخر إنما يكون عن طريق إعطاء هذا الهدف وزنًا أكبر لأهميته للمجتمع مع استخدام سياسات أخرى تساعد على ذلك مثل سياسة الإنفاق العام والسياسة النقدية والائتمانية وغيرهما من السياسات لتحقيق نظام ضريبي متكامل. ولقد أدى تزايد الاعتماد على التمويل من الموارد الائتمانية المحلية إلى تزايد صافي الدين المحلي بسبب تزايد الاعتماد على أذون الخزانة العامة والاقتراض من بنك الاستثمار القومي.

ولقد استخلصنا بعض النتائج المتعلقة بالعلاقة بين الضرائب والموارد العامة المتاحة للدولة، يتمثل أهمها فى الآتى:

١- أن دور الدولة الاقتصادي قد تغير نتيجة ما حدث في ظل تطور الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية، ودور الدولة الاقتصادى إنما يتوقف على الموارد التي تنفق على السلع والخدمات العامة.

٢- أن الهدف من تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي توفير السلع العامة والخدمات مثل الأمن والعدالة والدفاع وغيرهما، وهذا التدخل إنما يكون لحماية المصلحة العامة عن طريق وضع شروط تمنع انحراف السوق عن المنافسة الكاملة ومنع الاحتكار، ووضع القواعد الملائمة للسوق، والتي تحقق الاستقرار الاقتصادي من خلال دورها الرقابي.

٣- يظهر دور الدولة المالي من خلال الموازنة العامة، وهذا يقتضي أن تكون الموازنة العامة للدولة موازنة برامج عن طريق وضع برنامج لكل وحدة إدارية في الدولة بدلاً من موازنة البنود، ويتم تنفيذ البرنامج ومتابعة تنفيذه لزيادة الارتقاء بالوظيفة الإدارية للدولة ، وربط الاعتمادات بالأهداف المخططة.

٤- أدى تزايد الاعتماد على الدين المحلي واستخدامه في تمويل الإنفاق الجاري وتمويل عجز الموازنة العامة إلى زيادة الدين المحلي زيادة كبير وزيادة الفوائد والأقساط، وبالتالي زيادة الإنفاق العام وزيادة عجز الموازنة العامة. وفي المقابل اتجه التمويل الخارجي إلى الانخفاض بسبب مخاطر الاعتماد على التمويل الخارجي مثل التعرض لضغوط الدول المانحة.

٥- يقتضي زيادة الإيرادات العامة من الضرائب وفائض الاقتصاد العام تنمية وزيادة مصادر الإيرادات العامة وضبط وترشيد الإنفاق العام، وتفعيل دور الزكاة في المجتمع في حالة توجيهها للضمان الاجتماعي.

الفصل الثـــاني

أسس توزيع الأعباء الضريبية العادلة

لما كانت العدالة الضريبية من المفاهيم المبهمة التي يصعب تحديدها والوصول إلى معنى محدد لها ، ومن ثم فقد اختلفت وجهة نظر الكتاب حول كيفية توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بدفعها على أساس مقدار انتفاعهم من الخدمات التي تقدمها الدولة ، أم على أساس تساوى المنافع التى يضحى بها كل ممول نتيجة دفع الضرائب، أم أن التوزيع العادل لعبء الضريبة يتحقق عندما تتساوى المبالغ التى يدفعها المكلفون فى شكل ضرائب مع مقدار تضحية كل منهم، وبالتالى يرتبط ما يتحمله كل ممول على أساس المقدرة على تحمل التضحية الناتجة عن دفع الضرائب وتعتبر العدالة الضريبية هدفاً أساسياً في النظام الضريبي يتم على ضوئها تحديد مدى التفاوت بين الممولين في مقدار دخولهم وثرواتهم، أى أن تتساوى المعاملة الضريبية بين الممولين ذوى الدخل المتساوى، وتختلف المعاملة الضريبية بين الممولين نتيجة اختلاف مقدرتهم على دفع الضرائب، ويتم هذا عن طريق العدالة الأفقية والعدالة الرأسية.

ويقتضي تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين أن يتم توزيع عبء الضرائب على أساس قواعد تحقق لهم العدالة عن طريق تصاعد عبء الضرائب، ومنح الممول بعض الاعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية، ومراعاة المادة الخاضعة للضريبة، باعتبار أن العدالة الضريبية ليست فكرة نظرية تقتصر على توزيع عبء الضرائب بين الممولين دون أن يكون لدينا قواعد تعمل على تحقيق العدالة الضريبية؛ لأن تحقيق العدالة الضريبية يساهم فى تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع. ولربما يصطدم توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين على أساس العدالة الضريبية ببعض الاعتبارات

الاقتصادية مثل حماية بعض القطاعات الصناعية .وفي أغلب الحالات يفضل المشرع الضريبي المصالح الاقتصادية على العدل المجرد ، لمجرد أن المصلحة العامة أساس العدالة الاجتماعية .

وتحقيقا لما تقدم ، فإننا قد وجدنا من الملائم أن نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث :نخصص الأول منها لدراسة كيفية توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بدفع الضريبة .ونعالج في المبحث الثاني كيفية توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين عن طريق العدالة الأفقية والعدالة الرأسية .ونوضح في المبحث الثالث القواعد التي تعمل على تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين عن طريق تصاعد عبء الضريبة.

المبحث الأول : كيفية توزيع الأعباء الضريبية.

المبحث الثاني : تطور أسس توزيع الأعباء الضريبية.

المبحث الثالث : قواعد تحقيق العدالة الضريبية.

المبحث الأول

كيفية توزيع الأعباء الضريبية

تتأثر الطريقة التي يتبعها المشرع الضريبي في توزيع الأعباء الضريبية بالمقدرة التكليفية للمكلفين بدفعها، وباستقرار الأعباء الضريبية التي يتداخل فيها ما عسى أن يحدث من نقل عبء الضرائب ، وما يقع من تهرب بعض الممولين. .ولقد اختلفت وجهة نظر المفكرين فى الطريقة التى يتم بها توزيع الأعباء الضريبية ، وفى هذا الشأن فقد قدمت عدة مبادئ يتم على أساسها توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بدفع الضرائب، ومن أسباب اختلاف وجهة نظر المفكرين فى الطريقة التى يتم بها توزيع الأعباء الضريبية نقص الوسائل التى يمكن بها التحقق من تساوي العبء الضريبي الواقع على كل مكلف بدفع الضريبة .

ومن الأهمية بمكان تحديد الكيفية التي توزع على أساسها عبء الضرائب في المجتمع ، وترتكز هذه الكيفية على العدالة الضريبية ، وهي معيار ذاتي قابل للتغير والتعديل وفقاً للرؤيا المتداولة في هذا الشأن، ولهذا اهتمت هذه الرؤى بتحديد الكيفية التى يمكن على ضوئها توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين.

وعلى هدى ما سبق من اعتبارات، نقسم هذا المبحث إلى أربعة مطالب : المطلب الأول نعالج فيه تطور مفهوم العدالة الضريبية عن طريق استخدام العدالة الضريبية كهدف لتحقيق العدالة الاجتماعية لتقريب الفوارق بين الدخول والثروات .المطلب الثاني نخصصه لبيان كيفية توزيع أعباء الضرائب بين الممولين على أساس كمية المنافع التي يحصلون عليها من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة. والمطلب الثالث خصصناه لبيان طريقة توزيع الأعباء الضريبية على أساس المساواة بين الممولين ذوي الظروف المتشابهة. وفي المطلب الرابع قمنا بدراسة كيفية توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين عن طريق قياس مدى

قدرة الممول على دفع الضرائب.

المطلب الأول : تطور مفهوم العدالة الضريبية .

المطلب الثاني : المنفعـة.

المطلب الثالث : المسـاواة .

المطلب الرابع : القدرة على الدفع .

المطلب الأول

تطور مفهوم العدالة الضريبية

يتغير مفهوم العدالة الضريبية بتغيير المبادئ والمذاهب والنظم الاقتصادية السائدة في المجتمع ، وذلك وفقا للأهداف المتوخى تحقيقها من الضرائب ، كأن تستخدم الضرائب التصاعدية على الدخول المرتفعة لتمويل الخدمات العامة التى يستفيد منها أصحاب الدخول المنخفضة[1]. كما أن استخدام العدالة الضريبية كهدف لتحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق تقريب الفوارق بين دخول وثروات أفراد المجتمع يتغير في المجتمعات الإنسانية من مجتمع لآخر، وهذا التغيير فى استخدام العدالة الضريبية كهدف لتحقيق العدالة الاجتماعية، إنما جاء بسبب الكيفية التى يمكن بها تحديد مفهوم العدالة الضريبية وكيفية تحقيقها بين الممولين. ويمكننا القول بأن تغيير مفهوم العدالة الضريبية قد مرّ بعدة تطورات وواجهته العديد من الصعوبات تتمثل فيما يلى:

١- في المرحلة الأولى فرضت الضريبة على الرؤوس ، ولكن سرعان ما تبين أن فرض الضريبة على الرؤوس غير عادل فتم فرضها على الدخل ، و الضريبة على الرؤوس ربما كانت عادلة في مجتمع صغير يقوم إنتاج الأفراد

---

(١) Paul J. Strayer, Fiscal Policy and Politics, op . cit, p. 217.
- Louis Kaplow,"How Tax Complexity and Enforcement Affect The Equity and Efficiency of The Income Tax " National Tax Journal , op.cit,p.147.

فيه على العمل ، ومع تقدم المجتمع نتيجة تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية ، وتغيير طريقة الإنتاج وطرق الحصول على الدخل أصبحت الضريبة على الرؤوس غير عادلة ، ونتيجة لهذا تغير مفهوم العدالة الضريبية وتطور هذا المفهوم نتيجة تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

٢- يكتنف تحديد مفهوم العدالة الضريبية مجموعة من الصعاب ، نظرًا لأن مفهوم العدالة الضريبية مفهوم نسبي ومرتبط بمعيار شخصي ، كما أن محاولة ربط العدالة الضريبية بمعيار موضوعي أثار خلافًا بين الكتاب لصعوبة قياس اثر فرض الضريبة بالنسبة لكل واحد من المكلفين بأدائها ، وتعذر تعيين عبء الضريبة الواقع عليه بالدقة المطلوبة ، ولهذا فقد اختلفت وجهات نظر الكتاب في الأسس التي توزع في ضوئها الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع . فالبعض يرى: أن الضرائب تدفع مقابل النفع الذي يحصل عليه الممول من الخدمات التي تقدمها الدولة ، في حين أن البعض الآخر يرى: أن الضرائب تدفع طبقًا لمقدرة كل ممول على أدائها. ومما زاد العدالة الضريبية غموضًا ارتباطها بالمفهوم الفلسفي والأخلاقي الذي يختلف من دولة لأخرى ، وحتى في داخل الدولة الواحدة فإن مفهومها يختلف بحسب تغاير ظروف الزمان والمكان .

٣- صعوبة الوصول إلى تحديد دقيق للعدالة الاجتماعية ، ومن ثم العدالة الضريبية التي هي جزء منها وتطور الفكر الاجتماعي تجاهها ، ومحاولة إحلال العدالة الاجتماعية محل العدالة الضريبية لعلاج انعدام المساواة الطبيعية بين الدخول والثروات ، ومحاولة إيجاد مساواة فعلية عن طريق عدم المساواة الضريبية.

والأسباب السابقة جعلت العدالة الضريبية مفهوم أخلاقي وفلسفي ذا دلالة اقتصادية واجتماعية وسياسية تتغير تبعا للظروف والمتغيرات

الاجتماعية[١] والمعتقدات الدينية والفلسفية والسياسية .ولهذا يعتبر البعض أن العدالة ليست معياراً مطلقاً ولكن درجة منه[٢].

تحديد مفهوم العدالة الضريبية

مفهوم العدالة The meaning of equity ذاتي ونسبي قابل للتغيير في كل زمان ومكان ، وهو ليس شيئاً مادياً ولا يخضع للتحليل الاقتصادي ، ولهذا فقد اعتبره البعض مفهوماً معقداً[٣]. وترك البعض الآخر تحديد المفهوم للفلاسفة[٤] باعتبار أنه يخضع للحكم الشخصي التقديري[٥].

وتعبر العدالة عن القيم الاقتصادية ممتزجة بالقيم المعنوية والروحية ، أي الشمول لكل مظاهر الحياة في ضمان حد أدنى من المعيشة، وتقليل التفاوت بين الدخول والثروات لتتكافأ الفرص[٦]. كما أنها تمثل مجموع القيم التي تحكم المجتمع، وتؤثر في الضريبة وتجعل الفرد يقبل على دفعها راضياً.

ويتغير مفهوم العدالة الضريبية مع تغيير وتطور دور الدولة

---

(١) G. Armitage Smith, Principles and Methods of Taxation, 6 th, ed, John Murray, London, 1914, p. 49 .

(٢) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 4th , ed, McGraw – Hill Book Company, New York, 1989,p. 228.

(٣) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice, op. cit, chapter 3, p.10 .

(٤) A. R. Prest, Public Finance in Theory and Practice,6 th, ed, English Language Book Society and Weidenfeld and Nicolson, London, 1976,p. 118.

(٥) Parthasarathi Shome, Tax Policy , Tax Policy Division Fiscal affairs Department International Monetary fund, Washington, 1995, p. 30 .

(٦) محاولة إيجاد تعريف للعدالة الضريبية قد يتضمن معظم الآثار الدالة عليها ، وإن لم يكن شاملا لها .

الاقتصادى فحينما اقتصر دور الدولة الاقتصادي على ما يعرف بالسياسة المالية المحايدة التي تقصر هذا الدور على إشباع الحاجات العامة دون تحقيق أهداف أخرى اعتبرت العدالة مبدأ للضريبة وليس هدفاً لها .وحينما تغير دور الدولة الاقتصادي وتدخلت بالضريبة للتعديل من توزيع الدخول والثروات لتحقيق العدالة الاجتماعية لم تقتصر العدالة على كونها مبدأ للضريبة فحسب ، وإنما اعتبرت هدفاً لها.

وفضلاً عما تقدم، فإن تحديد مفهوم العدالة الضريبية يعتريه من الصعاب ما يعتري أي محاولة لتعريف الأفكار المتعلقة بأعمال الخير إذ يتم تحديد العدالة الضريبية عن طريق أشخاص معينين يرونها عادلة ، ثم يأتي آخرون فيرون أنها غير عادلة ، ولهذا فإن محاولات وضع تعريف أو تحديد للعدالة الضريبية لا تخرج عن كونها انعكاساً لميول المفكرين الاجتماعية والسياسية والاقتصادية السائدة في عصر من العصور ، ولكن الجميع يتفق على أن الضريبة يجب أن تكون عادلة[١]، أي يساهم كل ممول بنصيب عادل Fair share في تمويل النفقات العامة مع اختلافهم في تعريف هذا النصيب العادل[٢] وكمثال على ذلك :

١- ما كان يراه[٣] Adam Smith، من أن الضرائب يجب أن تكون متناسبة مع دخل الفرد Proportional to Income، وتحبيذه أن يدفع كل شخص نفس النسبة من دخلة كضريبة .

٢- وما ذهب إليه الطبيعيون Physiocrats، من أن العدالة الضريبية

---

(١) Hugh Dalton, Principles of Public Finance, 25 th, ed, Routledge & Kegan Paul LTD, London, 1954, p. 66 .

(٢) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, op. cit, p. 211 .

(٣) Adam Smith, The Wealth of Nations, Routledge and Son Limited, London, 1898, p 651

تكون في فرض جميع الضرائب على الأرض، إيماناً منهم بعدالة الضريبة الوحيدة على الأرض الذي ذاع في فرنسا من منطلق اعتقادهم أن الناتج الصافى لا يكون إلا في الزراعة فقط[١]، أى أن عمل الإنسان فى الزراعة يمكنه من أن ينتج ناتج صاف، يتمثل فى الفرق بين الناتج الكلى وما يستخدم فى الإنتاج الزراعى؛ لأن الزراعة هي النشاط الوحيد المنتج.

٣- ورؤية البعض[٢]: أن الإنفاقات الحكومية الاجتماعية مفيدة للطبقات الفقيرة أكثر من الطبقات الغنية ، وأن عبء الضريبة الواقع على الملكية بالأسلوب النسبي مطابق لتوزيع منافع الحكومة، بينما ضرائب الدخل لا يمكن تحديدها بمقدار المنفعة التي يحصل عليها الفرد من الدولة فحسب، وإنما تبعاً لمقدرته على الوفاء بها والاستفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة للفقراء وغيرهم دون قيود.

٤- ويرى البعض الآخر[٣]: أن الضريبة تفرض على جميع الدخول، بحيث يدفع كل صاحب دخل نصيبه العادل من الأعباء العامة على أساس مقدرة

---

(١) G. Armitage Smith, Principles and Methods of Taxation, op. cit, p. 33

(٢) William J. Shultz, American Public Finance, 3 rd, ed, Prentice – Hall INC , New York, 1946, p. 296 .

(٣) أ.د.رفعت المحجوب، المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٧٥، ص ٢٠٤ – ٢٠٨.

- أ. د زين العابدين ناصر ، علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٧٤، ص ١٧٤ – ١٧٨.
- أستاذنا الدكتور . عادل أحمد حشيش ، أصول الفن المالي للاقتصاد العام مدخل لدراسة أساسيات المالية العامة ، دار المعرفة الجامعية ، الإسكندرية، ١٩٩٧، ص ١٥٧ – ١٥٨.
- أ.د يونس أحمد البطريق ، أ.د عبدالعزيز علي السوداني ، اقتصاديات النشاط الحكومي ، الكتاب الثاني ، الإيرادات العامة والموازنة ، قسم المالية العامة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٣، ص ٥٨ – ٦٣

الممول على تحمل الضرائب دون الإضرار بوجوده أو مقدرته الإنتاجية ، أي قدرة الممول على المساهمة بدخله في أعباء الدولة دون الإضرار بمستوى معيشته أو بمستوى إنتاجيته ، وهذه المقدرة تمثل العبء الأقصى الذي يمكن أن يتحمله الممول كاستقطاعات ضريبية .ويعتمد توزيع الأعباء الضريبية تبعًا لمقدرة الممول على دفع الضرائب على فكرة تناقص منفعة وحدات الدخل كلما زاد الدخل ، ويتطلب هذا أن يدفع الغني ضريبة أكبر من الفقير، أي أن الضرائب التي تقوم على مبدأ القدرة على الدفع هي الضرائب التصاعدية التي تقترن بتقرير إعفاءات لمقابلة الاعتبارات الشخصية والعائلية للممول.

ويقصد بمبدأ القدرة على دفع الضرائب، المساواة في المعاملة الضريبية بين الممولين الذين يتمتعون بمقدرة متساوية على دفعها ، واختلاف المعاملة الضريبية مع اختلاف مقدرة الممول على أداء الضرائب.

المطلب الثـــاني

المنفعـــة[1]

يرى البعض: أن التوزيع العادل لعبء الضريبة[2] إنما يكون طبقا للمنفعة The benefit، وهي مقدار انتفاع الأفراد من الخدمات التي تقدمها الدولة[3].

---

(١) تعتبر المنفعة امتدادًا لنظرية العقد الاجتماعي كمفهوم ضمني عند كلا من "لوك ، وهوبز "في القرن السابع عشر .

- Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and practice, op. cit, P. 211 .

(٢) المقصود بالتوزيع الموضوعي لعبء الضريبة :دراسة القواعد التي تستطيع بها الدولة أن تستقطع جانباً من الدخل بالضريبة المباشرة عند إنتاجه أو تحققه ، أو بالضريبة غير المباشرة عند إنفاقه. والتوزيع الشخصي لعبء الضريبة يلي التوزيع الموضوعي ، وهو يُعني بتعيين الشخص الخاضع للضريبة ، وربط الضريبة على من توافرت في حقه الواقعة المنشئة لها.

- د. عبد المنعم فوزى ، المالية العامة والسياسات المالية ، منشاة المعارف ، الإسكندرية، ١٩٦٦، ص ١٢٨.

(٣) Adam Smith, The Wealth of Nations, op. cit, p. 651 .

ولهذا ترتبط الضرائب بالإنفاق العام[١] على أساس أن جباية الدولة للضرائب إنما يكون نظير الخدمات العامة المؤداة للأفراد ، ويتحدد معدل الضريبة بكمية المنافع التي يحصل عليها الممول من الإنفاق العام[٢]، و يدفع ضريبة أكبر من يحصل على منافع أكبر. ويعتمد هذا الرأي على فكرة التمييز بين إشباع القطاع الخاص للحاجات الخاصة وبين إشباع الدولة للحاجات العامة. والقاعدة العامة أن السلع والخدمات التي يقدمها القطاع الخاص تباع نظير ثمن محدد لجميع المشترين بصرف النظر عن التفاوت في مستوى دخولهم ، وتتفاوت قيمة ما يدفعه كل فرد بتفاوت الكمية التي يستهلكها من السلع والخدمات الخاصة، وتطبق هذه القواعد على السلع والخدمات التي تقدمها الدولة.

وتوزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع إنما يكون وفقا للمنافع الحدية التي عادت عليهم ، ويتم تحديد سعر الضريبة وبالتالي ما يدفعه الممول من ضرائب طبقا للأسس التي يتم وفقا لها تحديد سعر السلع والخدمات الخاصة ، ويتحدد نمط التوزيع العادل للأعباء الضريبية وفقا للعلاقة بين النفع ودرجة ثراء الفرد؛ لأن المنافع التي تعود على الأفراد من خدمات الدولة تتغير مع درجة ثراء الفرد على أساس ما يدفعه الفرد من مقابل للسلع والخدمات في القطاع الخاص[٣].

وتفرض الضرائب طبقاً لطلب الممول للخدمات والسلع العامة ، ولا تفرض ضريبة عامة على كل الأفراد؛ لأن الكمية المشتراة من السلع والخدمات العامة تتغير مع تغيير الدخل ، ويزداد السعر مع ارتفاع الدخل في حالة بقاء العوامل الأخرى على حالها في ظل افتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل كلما

---

(١) Parthasarathi Shome, Tax Policy, op. cit, p. 31 .

(٢) Kath Nightingale, Taxation Theory and Practice, Prentice Hall, London, 2000 / 2001 p. 66 .

(٣) Ootto Eckstein, Public Finance, 2 nd, ed, Prentice - Hall INC , New Jersey, 1967, p. 59 .

زاد الدخل ، وتعتمد الضريبة هنا على المرونة الدخلية والسعرية للطلب على السلع والخدمات العامة ، فمع ارتفاع مرونة الدخل ترتفع أسعار الضرائب ، ولكن مرونة السعر والدخل ليست معلومة في السلع والخدمات العامة مثل السلع والخدمات الخاصة لاختلافها مع اختلاف أنواع الخدمات والسلع العامة ، وأي المرونتين أكبر[1].

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

ورغم أن فكرة توزيع عبء الضرائب على أفراد المجتمع على أساس قدر انتفاعهم من خدمات الدولة تبدو بسيطة ومنطقية ، إلا أن هذه الفكرة لا تصلح في التطبيق كأساس لتوزيع الأعباء الضريبية بين الممولين للأسباب التالية: -

١- يؤدي الأخذ بهذه الفكرة إلى تحمل الطبقة الفقيرة معظم أعباء الضرائب، نظرًا لكونها أكثر انتفاعًا من غيرها بالخدمات التي تقدمها الدولة إشباعاً للحاجات العامة كالتعليم المجاني والمستشفيات والمساكن الشعبية ، والكثير من هذه الخدمات التي تقدم لمنفعة الطبقات الفقيرة إنما تكون لرفع مستوى معيشتهم ، وبالتالي فإن أفراد الطبقات الفقيرة أكثر انتفاعاً من غيرهم بهذه الخدمات العامة ، وإذا ما طالبنا أفراد الطبقات الفقيرة بدفع الضرائب

---

(١) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 220

اللازمة لتمويل هذه الخدمات تطبيقاً لهذا المبدأ ، فإن هذه الضرائب ستكون عبئاً ثقيلاً على الفقراء ، الأمر الذي يتنافى مع الهدف الأساسي من قيام الدولة بهذه الخدمات.

ويؤدي تطبيق هذا المبدأ إلى فرض ضرائب تنازلية يشتد عبئها على الفقير ، ويخف عبؤها كلما ازداد ثراء الممول على أساس أن الغني ليس بحاجة إلى التعليم المجاني أو المستشفيات العامة ، ويستطيع أن يستأجر من الحرس الخاص ما يغنيه عن خدمات الأمن العام. وبالتالي يؤدي انخفاض المنافع التي تعود على الغني من جراء قيام الدولة بهذه الخدمات إلى قلة الضرائب التي يطالب بها[١]. ومع ازدياد فقر الممول تزداد حاجته إلى هذه الخدمات العامة ويزداد منفعته لها ، وبالتالي تزداد الضرائب المفروضة عليه. بالإضافة إلى تعذر تحديد العلاقة بين درجة النفع التي تعود على الفرد ودرجة ثرائه.

٢- مبدأ تكلفة الخدمة العامة Cost of service principle المستفيد منها دافعي الضرائب غير قابل للتطبيق العملي؛ لأن الخدمة المقدمة للأفراد لا يمكن أن تكون محدودة ، والفائدة التي تعود على الأفراد من هذه الخدمات لا يمكن تحديدها ، ففي حالة توزيع منافع الدفاع كيف نطبق مبدأ المنفعة[٢]، وأي تحديد للمنافع سيكون تعسفي[٣]. بالإضافة إلى أنه لا يمكن تحديد منفعة النشاط الحكومي التوزيعي لزيادة الدخول ، ولا يمكن قبول المنفعة لتمويل أنشطة الحكومة التي يستفيد منها أقل الأفراد دخولاً مثل التعليم بسبب العبء الثقيل الذي سيلقى عليهم؛ لأنهم إما أن يكونوا غير قادرين على الدفع، أو تنقص

---

(١) Kath Nightingale, Taxation Theory and Practice,op. cit, p. 15

(٢) Hugh Dalton, Principles of Public Finance,op. cit, p. 61-62 .

(٣) Graham C. Hockley, Fiscal Policy an Introduction, Routledge, London, 1992, p. 86-87.

قدرتهم في الحصول على الحد الأدنى للمنفعة[1]

٣- استحالة قياس وتخصيص المنافع التي تعود على كل فرد في المجتمع من خدمات الدولة، لأن المنتجات العامة التي تشبع حاجات اجتماعية Social wants، غير قابلة للتجزئةIndivisible، والاستبعاد Exclusion، ولا يمكن أن تنشأ حقوق ملكية ترتب اقتصار الانتفاع بالمنتج على من يدفع المقابل، واستبعاد من لا يدفع المقابل، خاصة إذا كان الانتفاع بالمنتج ممكناً دون دفع المقابل .وفي هذه الحالة فإن الممولين إذا ما طولبوا بدفع الضرائب وفقا للمنافع الحدية التي تعود عليهم من جراء قيام الدولة بخدمة ما، فإنهم لابد وأن يخفوا تفضيلاتهم الحقيقية وينكروا حدوث أي منافع لهم معتمدين على أن الدولة ستقوم بإشباع هذه الحاجة العامة سواء ساهموا في تمويلها أم لا .وبالتالي فإن شرط تطبيق مبدا المنفعة Application of benefit principleالذي يقتضي أن يكون الإنفاق العام معلومًا لممولين معينين لا يمكن الأخذ به؛ لأن النظام الضريبي العادل سيعتمد على سياسة الضرائب - الإنفاق، وليس سياسة الضرائب وحدها.

ويمكن الاستفادة بمبدأ المنفعة في بعض الحالات التى تقوم فيها الدولة بتقديم خدمات معينة للأفراد تمول مباشرة من خلال تحصيل رسوم[2] كالخدمات المتعلقة بالتعليم والصحة التي يمكن معها حصر المستفيدين ومطالبتهم بدفع مقابل الخدمة.

---

(١) John F. Due and Ann F. Friedlaend, Government Finance Economics of The Public Sector, op.cit, p. 236 .

(٢) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice, op. cit, chapter 3, p.10 .

المطلب الثـــالث

المســـــاواة

رغم أهمية الاستفادة بمبدأ المنفعة كمحدد لتوزيع عبء الضرائب اللازم للتمويل المباشر لبعض الخدمات التي تقدمها الدولة ، إلا أن ربط المنفعة بتمويل خدمات معينة لا تصلح لبناء نظام ضريبي بسبب صعوبة تحديد عدد المنتفعين من الخدمات التي تقدمها الدولة. وإذا افترضنا إمكانية تحديد المنتفعين من الخدمات العامة فإن إيجاد طريقة موضوعية لتقدير المنفعة التي عادت على كل فرد من أفراد المجتمع على حدة تبدو صعبة؛ لأن معظم الخدمات العامة التي تقدمها الدولة غير قابلة للتجزئة ويستفيد منها هؤلاء الأفراد بصفة عامة.

وأمام الصعوبات التي واجهت مبدأ المنفعة كأساس لتوزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بها ، رأى المفكرون في مبدأ المساواة في التضحية البديل المناسب ، وفي ظل المساواة في التضحية توزع الأعباء الضريبية بحيث تتساوى المنافع التي يضحي بها كل ممول نتيجة دفعه للضرائب ، أى أن فرض الضريبة على الأفراد يقتضي أن تتساوى المنفعة الكلية للدخل قبل دفع الضريبة مطروحًا منها المنفعة الكلية للدخل بعد دفع الضريبة لدى جميع الممولين.

ويتحقق التوزيع العادل لعبء الضرائب عندما تتعادل المبالغ التى يدفعها الممولون في شكل ضرائب مع مقدار تضحية كل منهم ، ويتحمل كل ممول نصيبًا من أعباء الخدمات العامة للدولة وفقا لمقدرته على الدفع ، أى أن الأفراد أصحاب الدخول المتساوية يجب أن يدفعوا قدراً متساوياً من الضرائب ، وبغض النظر عند قدر انتفاعهم من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة وفقا لمبدأ

"أن كل فرد يجب أن يدفع شيئاً ما Every one ought to pay some thing"[1]، وبالتالي تتوقف تضحية الفرد على حجم دخله الكلي .وإذا افترضنا إمكانية قياس منفعة وحدات الدخل ، وتناقص منفعته الحدية ، وإمكانية مقارنة المنافع الناتجة من الدخل لكل الأفراد فإنه يمكن قياس قدرة الممول على دفع الضرائب عن طريق احتساب قيمة المنافع المضحي بها نظير دفعه للضرائب مع اشتراط التطابق التام في أذواق وعادات الأفراد بحيث يمكن التعبير عن منحنى المنافع الحدية والمنافع الكلية لدخول كافة ممولي الضرائب بمنحنى واحد. ويقتضى تطبيق مبدأ المساواة في التضحية المالية لجميع الممولين أن نفرق بين ثلاث حالات نوضحها فيما يلى:

١ - المساواة في التضحية:

تقتضي المساواة في التضحية Equal sacrifice: أن يكون عبء الضرائب متساوياً لدي كل المكلفين بدفعها[2]، أي أن التضحية الناشئة عن دفع الضرائب تكون واحدة بالنسبة لهم جميعا؛ لأن كل مكلف يدفع نصيباً مماثلا لما يدفعه الآخر[3].

ويمثل الشكل رقم (٢) منحنى المنافع الكلية لدخول الممولين، وتقاس وحدات الدخل على المحور الأفقي، وتقاس وحدات المنافع الكلية على المحور الرأسي .ولنفرض أن لدينا ممولين يتطابق منحنى المنفعة الكلية لكليهما كما تتشابه الأذواق والقدرة على التمتع بالدخل لديهم. ولنفترض أن (دع) يمثل دخل الممول الأول في حين أن (وع) يمثل دخل الممول الثاني ، والمنفعة الكلية لدخل الممول الأول تعادل(دك)، والمنفعة الكلية لدخل الممول

---

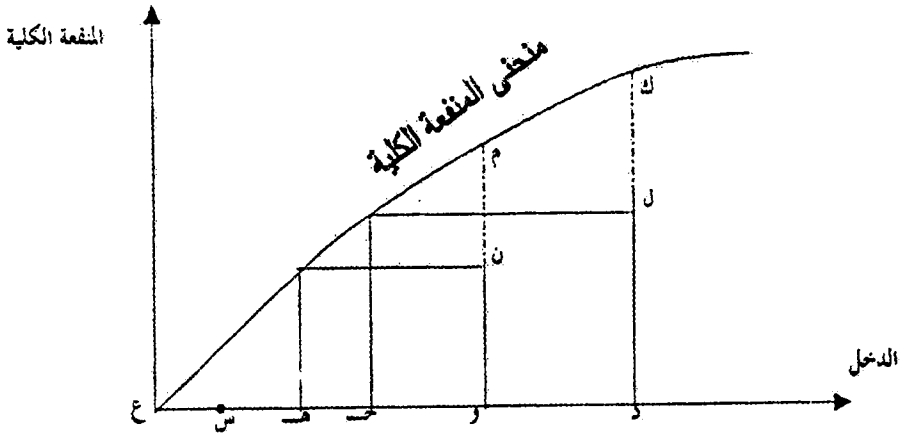
(١) Hugh Dalton, Principles of Public Finance,op. cit, p. 66

(٢) Ibid; p. 63 .
- A. R. Prest, Public Finance in Theory and Practice, op. cit, p. 118 .

(٣) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice, op. cit, chapter 3, p.10 .

الثاني تعادل (وم). وإذا افترضنا أن الدولة تريد أن تفرض ضريبة تكون حصيلتها مساوية للمقدار (د س)، وتقتضي المساواة في التضحية أن تكون تضحية الممول الأول متساوية مع تضحية الممول الثاني ، وبالتالي فإن الممول الأول سيدفع ضريبة مقدارها (د جـ)، والممول الثاني سيدفع ضريبة مقدارها (وهـ)، بحيث أن دج + وهـ = د س؛ لأن مبدأ المساواة في التضحية يتطلب أن يكون عبء الضرائب متساوياً لدى جميع الممولين ، أى أن المنفعة الكلية للدخل قبل فرض الضريبة مطروحًا منها المنفعة الكلية للدخل بعد فرض الضريبة ، وهي بالنسبة للممول الأول = د ك – ل ك = ل ك، وبالنسبة للممول الثاني = وم – ن م = ن م، وبالتالي فإن ل ك = ن م ، وهذا يدل على التساوي المطلق للتضحيات التي قدمها الممول الأول مع التضحيات التى قدمها الممول الثانى.

شكل رقم (٢)



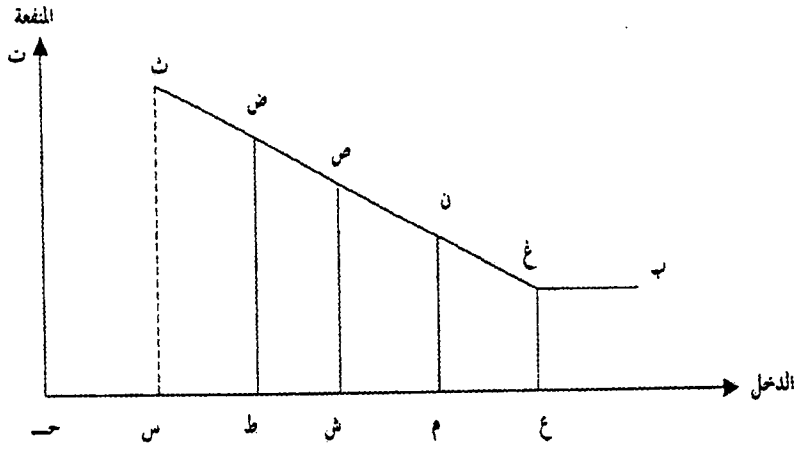
ويمكن لنا القول بأن تطبيق مبدأ المساواة في التضحية فيه إجحاف بأصحاب الدخول المتوسطة والصغيرة؛ لأن التضحية الناشئة عن دفع الضرائب

بالنسبة لهم تفوق تلك التي يتحملها أصحاب الدخول المرتفعة.

٢- المساواة النسبية في التضحية:

المقصود بالمساواة النسبية في التضحية Equal proportional sacrifice: أن يوزع عبء الضرائب علي أساس تناسب إسهام كل مكلف في النفقات العامة مع ما يحصل عليه من دخل[١]. فإذا كان لدينا شخصين يختلف دخل كلاً منهما عن الآخر، فإن نسبة الضريبة المقتطعة من دخل كل منهما إلى دخلهما بعد اقتطاع الضريبة تكون ثابتة[٢]، أي أن نسبة التضحية الكلية إلى المنفعة الكلية للدخل قبل فرض الضريبة تكون متساوية بين جميع الممولين.

شكل رقم (٣)



ويمثل الشكل رقم (٣) منحنى المنافع الكلية لدحول الممولين، وتقاس وحدات الدخل على المحور الأفقي، وتقاس وحدات المنافع الكلية على المحور الرأسي. ولنفرض أن لدينا ممولين يتطابق منحنى المنفعة الكلية وتتشابه الأذواق

---

(١) Hugh Dalton, Principles of Public Finance,op. cit, p.p.63-65

(٢) Adam Smith, The Wealth of Nations, op cit, p 651

والقدرة على التمتع بالدخل لكليهما. ولنفرض أن (حـ ش) يمثل دخل الممول الأول في حين أن (جـ ع) يمثل دخل الممول الثاني. وبعد دفع الضريبة نقص دخل الممول الأول من (حـ ش) إلي (حـ ط)، والضريبة التي يدفعها = (ش ط)، والمنفعة التي يضحي بها هي (ش ص ض ط). أما الممول الثاني فقد نقص دخلة بعد دفع الضريبة من (حـ ع) إلى (حـ م)، والضريبة التي يدفعها تساوى (ع م)، والمنفعة التي يضحي بها هي (ع غ ن م).

وبصفة عامة فإن المنفعة المضحي بها مقابل دفع الضريبة إلى المنفعة التي يحققها الدخل قبل دفع الضريبة واحدة في الحالتين ، وبالتالي فإن المساواة النسبية في التضحية تتحقق إذا كانت دخول وثروات الأفراد متقاربة .أما إذا اتسعت الفروق بين الدخول فإن التضحية لا تكون واحدة إلا إذا زاد عبء الضريبة تبعاً لازدياد الدخل وفق مفهوم المنفعة الحدية المتناقصة للدخل[1]

The conception of the diminishing marginal utility of income .

٣- المساواة في التضحية الحدية:

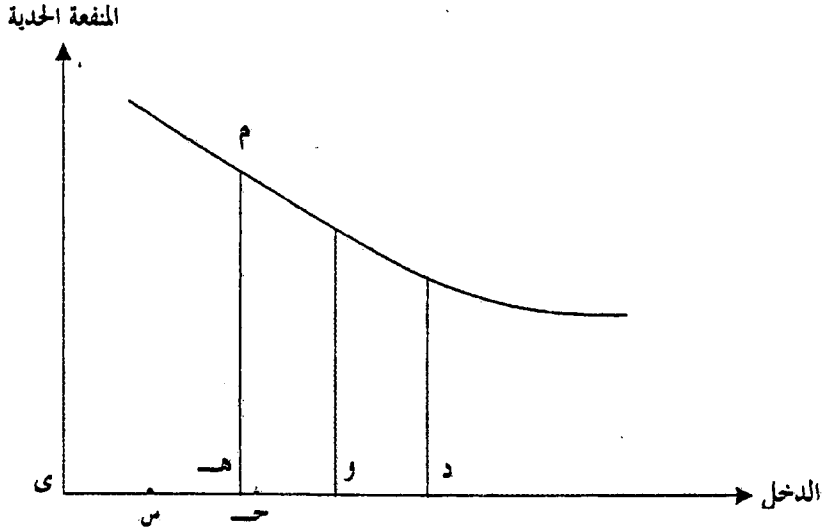
بافتراض أن المنفعة الحدية للدخل تتناقص بارتفاع الدخل ، فإن المنفعة المضحى بها نتيجة لدفع الضريبة عند وحدة الدخل الحدية تتساوى لدي كل الممولين ، فالمتساوون يدفعون ضرائب متساوية ويحصلون على منافع متساوية ،والغير متساوين في المراكز الاقتصادية يدفعون ضرائب مختلفة ويحصلون على منافع غير متساوية[2].

---

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

(٢) Graham C. Hockley, Fiscal Policy an Introduction, op. cit,p. 85.

شكل رقم (٤)



ويمثل الشكل رقم (٤) منحنى المنافع الحدية لدخول الممولين، وتقاس وحدات الدخل على المحور الأفقي، وتقاس وحدات المنافع الحدية على المحور الرأسي. ولنفترض هنا أن دخل الممول الأول = ي د، ودخل الممول الثاني = ي و. فإذا كانت الدولة تريد أن تفرض ضريبة تساوي حصيلتها المقدار [د س]، فإنه يلزم وفقا للمساواة في التضحية الحدية Equal marginal sacrifice أن يدفع الممول الأول ضريبة = د جـ ، وأن يدفع الممول الثاني ضريبة = و هـ بحيث أن دجـ + وهـ = د س. و يترتب على هذا الوضع أن تصبح المنفعة الحدية لدخل كل من الممولين بعد دفع الضريبة متساوية. والتضحية الحدية للممول الأول هي [م جـ] مساوية للتضحية الحدية للممول الثاني وهي [م هـ]، لأن المساواة في التضحية تؤدي إلى المساواة في الدخول بعد دفع الضريبة ، أي أن الضرائب تستقطع الوحدات النقدية التي ينتج عنها أقل منفعة حدية لكل أفراد المجتمع ، مما يعني أن إجمالي التضحيات التي يتحملها المجتمع في مقابل فرض الضرائب تكون أقل تضحية يضحي بها ، وهذا يعني أن الضرائب تتصاعد مع

تصاعد الدخل .أما إذا افترضنا تماثل منحنيات المنافع الحدية لكل الممولين وكانت الدخول غير متساوية ، فإن هذا يقتضي فرض الضرائب على أصحاب الدخول المرتفعة حتى تتساوى مع الدخول الأقل منها.

وبصفة عامة فإن المنفعة المضحى بها نتيجة دفع الضرائب فكرة منتقدة؛ لأنها غير قابلة للقياس بالنسبة للشخص الواحد، وذلك لقيامها على أساس شخصي غير قابل للقياس الموضوعي. كما أن اقتصاديات الرفاهية الحديثة ترفض إمكانية مقارنة المنافع بين الأفراد ، نظراً لاختلافهم في الصفات العضوية و النفسية التي يمكن قياسها كمياً. ومن ثم فإنه يكون من المتوقع اختلاف قدرات الأفراد على الانتفاع بدخلهم، وبالتالي فإن مستوى وشكل منحنى المنفعة الحدية يختلف فيما بينهم. بالإضافة إلى أن نظرية المساواة فى التضحية لا تهتم عند قياس التضحية لدى الأفراد نتيجة لدفع الضرائب بأثر إنفاق الدولة لحصيلة الضرائب والمنفعة التي تعود على الأفراد من هذا الإنفاق.

وبمراعاة ما تقدم، فإن البعض يرى: أن المساواة في التضحية الحدية لا تعتبر قاعدة محققة للعدالة[1]. كما ذهب آخرون: إلى القول بأن نظرية المساواة في التضحية الحدية لا تهتم بالإنفاق، ولا تعطينا مبادئ نبني عليها أساساً يوضح لنا كيف نعامل الأشخاص ذوى الظروف الغير متساوية، وإنما تساعدنا في بناء نظرية لتصاعد الضريبة[2].

ويمكننا القول بأن مبدأي المساواة في التضحية والمساواة النسبية في التضحية يؤديان إلى أن كل أعضاء المجتمع يجب أن يساهموا بجزء من أعباء الضرائب حتى وإن كانت دخولهم منخفضة ، وذلك علي أساس أن لديهم شيئًا ما

---

(١) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 230.

(٢) A. R. Prest, Public Finance in Theory and Practice, op. cit, p. 121 .

من الرفاهية الاقتصادية يستدعى التضحية .أما مبدأ المساواة في التضحية الحدية فإنه يؤدي إلى تصاعد الضريبة على الدخول المرتفعة ، وإعفاء أصحاب الدخول المنخفضة من الضريبة على أساس أنه لا يوجد لديهم شيء من الرفاهية يستدعى التضحية.

المطلب الرابع

القـــدرة على الدفـع

يقتضي مبدأ القدرة على دفع الضرائب Ability to pay taxationأن يقوم التوزيع العادل لعبء الضرائب على أساس مقدرة الممول على دفعها(١)، أي أن يرتبط ما يتحمله كل ممول من المدفوعات الضريبية على أساس هذه القدرة .ويتوقف توزيع عبء الضرائب على هذا الأساس على التضحية في الرفاهية الاقتصادية التي يتحملها دافعي الضرائب(٢).

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

---

(١) Margaret Wilkinson, Taxation, Macmillan, London, 1992, p. 17.

(٢) Graham C. Hockley, Public Finance an Introduction, Routledge & Kegan Paul, London, 1979, p. 140
- Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 219.

ويرى جانب من الفكر[1]، أن القدرة على دفع الضرائب ليس له أساس علمي ، رغم قبول هذا الأمر لدى معظم المفكرين بدرجة كبيرة في عملية توزيع عبء الضرائب التي تقوم على قدرة الفرد على الدفع ، لأن الأفراد يدفعون الضرائب طبقاً لقدرتهم النسبية.

ولقد أضاف الجانب الآخر من المفكرين[2] لمبدأ القدرة على دفع الضرائب مضمونًا موضوعيًا بعيداً عن مبادئ التضحية عن طريق التمييز بين مفهومين :المفهوم الأول [ويتعلق باستهلاك الدخل]فإنه ينصرف إلى التضحية التي يتحملها الفرد نتيجة لفقد جزء من إنفاقه اشباعاً لحاجاته الخاصة ، وهذا الأمر يعود إلى مفهوم التضحية السابق بيانه .أما المفهوم الثاني [وهو إنتاج الدخل] فإنه يقوم على التضحية التي يتحملها الفرد لفقد جزء من قدرته الإنتاجية، وبالتالي فإن توزيع عبء الضرائب يتوقف علي العلاقة بين قدرة الفرد الإنتاجية ودرجة ثرائه ، فإن كانت العلاقة طردية والقدرة الإنتاجية تتغير بمعدل أكبر من درجة الثراء فإنه يتعين أن تتغير الضرائب بمعدل أكبر من درجة الثراء ، أي أن تكون الضرائب تصاعدية.

مقياس القدرة على الدفع

لم يعد مقدار الضرائب الواجبة الدفع مرتبط بقيمة المنافع التي يحصل عليها دافعي الضرائب من الخدمات التي تقدمها الدولة ، وإنما يرتبط بمقدرتهم على دفعها ، والتوزيع العادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع ينبغي أن يتم وفقاً لمقدرة الممول على دفع الضرائب ، وربطها عليه وفقاً لهذه المقدرة حتى تصبح الضريبة فريضة إلزامية لا يرتبط مقدارها بقيمة المنافع التي تعود على دافعها. ويعد مبدأ القدرة على دفع الضرائب من أكثر المبادئ انتشارًا وقبولاً

---

(١) John F. Due and Ann F. Friedlaend, Government Finance Economics of The public Sector, op. cit, p. 236 .

(٢) Edwin R.A.Seligman, Essays in Taxation, op. cit, p. 339-340.

لدى الكتاب[1]. وتقاس قدرة الممول على دفع الضرائب بعدة مقاييس هي: -

أولاً :الدخل الصافي:

ولعل أهم ما يواجه مبدأ القدرة على دفع الضرائب من مشاكل هو ما يتعلق باختيار معيار مناسب لقياس هذه القدرة ، وأول هذه المعايير هو الدخل النقدي حيث يفترض هذا المعيار أنه كلما زاد دخل الفرد كلما أصبح أكثر قدرة على دفع الضرائب وأكثر تحملاً للأعباء الضريبية ، وبالتالي تزداد قدرة الممول على دفع الضرائب في حالة الدخل النقدي ، والدخل المشتق As imputed income وهو (الريع العيني الذي يحصل عليه المالك ، والزيادة في قيمة الأصول).

ولقد اختلفت وجهة الكتاب في تحديد مقياس قدرة الممول على دفع الضرائب إلى عدة آراء هي:

١- ذهب البعض[2] : إلى أن الدخل الحقيقي هو الواجب التعويل عليه في هذا الشأن وليس الدخل الاحتمالي ، فإذا كان الدخل الحقيقي هو المقياس الخاضع للضريبة فإن مشكلة العدالة الضريبية تظل قائمة؛ لأن عملية الفصل بين الضرائب التي تمول الخدمات العامة والضرائب المستخدمة لإعادة التوزيع غير متحققة ، ولهذا فإن مبدأ المنفعة والقدرة علي دفع الضرائب لا تتحقق معه أفضلية لأحدهما على الآخر نتيجة لعدم الوصول إلى المقياس المنشود دون صعوبات[2].

---

(١) Hugh Dalton, Principles of Public Finance,op. cit, p.123.
- Graham C. Hockley, Fiscal Policy an Introduction, op. cit, p. 88.

(٢) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice, op. cit, chapter 3, p.10

(٢) Richard A Musgrave and Peggy B Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 219.

٢- ويرى البعض[١]: أن الدخل لا يصلح أن يكون مقياساً للقدرة على دفع الضرائب لوجود اعتبارات مالية تتفاوت من شخص لآخر ، مثل مركزه الاجتماعي والصحة وطول الحياة، ولهذا يعتبر الدخل مقياساً غير عادل لتفاوت الظروف التي تؤثر في القدرة علي دفع الضرائب.

٣- ويرى البعض الآخر[٢]: أننا إذا اعتبرنا الدخل هو المقياس فلن يحدد لنا بالضبط حالة شخصين يملكان نفس الدخل ولكن الملكية بينهما غير متساوية ، وبالتالي كيف نقيس التساوي علي عدم التساوي. وكذلك كيف نعامل أسرة مكونة من ستة أفراد لهم نفس الدخل الذي يملكه شخصان فقط.

٤- ويذهب آخرون[٣]: إلى أن الدخل يصلح أن يكون مقياساً للقدرة علي دفع الضرائب، وأن الدخل أفضل مقياس لمقدرة الممول على دفع الضرائب على أساس أن الدخل أكثر قدرة في التعبير عن مقدرة الممول على دفع الضرائب الشخصية. ويعتبر البعض أن الدخل أهم مقياس في العالم[٤].

٥- ويرى البعض: أن صافي الدخل يصلح أن يكون مقياساً لمقدرة الممول على دفع الضرائب، وأن الدخل مقياس مقبول في ضرائب الدخل

---

(١) G. Armitage Smith, Principles and Methods of Taxation, op. cit, p.48-49.

(٢) A. R. Prest, Public Finance in Theory and Practice, op. cit, p. 118 .

(٣) Simon James, The Economics of Taxation Principles Policy and Practice, Prentice Hall, New York,1996/1997, p.100.
- Philip E. Taylor, The Economics of Public Finance, The Macmillan Company, New York, 1948, p. 610.
- Joseph A. Pechman, What should be Taxed : Income or Expenditure ? The Brookings Institution, Washington, 1980, p.102.
- Ootto Eckstein, Public Finance, op. cit, p. 61

(٤) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice, chapter 3,op. cit, p. 13.

الشخصية[١] فى حالة توافر الشروط التالية:

أ - أن يتضمن المقياس كل أشكال الرفاهية الاقتصادية التي تشمل الفراغ واستهلاك الفرد في الحاضر والمستقبل .وهذا الشرط لا يمكن تحقيقه لأنه لا يمكن قياس قيمة الفراغ لدى الفرد.

ب - أن يشمل الدخل كل أشكال الزيادة المستقلة عن مصدر الدخل الذي تستمد منه الاستعمالات التي تخصص له.

جـ - أن يعكس المقياس الرفاهية التي يستمدها الشخص من ملكيته للثروة، واستمتاعه بالفراغ[٢].

د - أن يعتمد اختيار المقياس على هيكل الاقتصاد المفروض فيه الضرائب، ولهذا فإن فرض ضريبة الدخل في مجتمع زراعي يعتريه صعوبات؛ لأن الدخل يستمد ويستهلك داخل نفس المجتمع. بالإضافة إلى أنه توجد صعوبة في الوصول إلى دخل رأس المال فى الدول المتخلفة[٣].

٦- ويؤكد البعض الآخر: أن الدخل يصلح أن يكون مقياساً للقدرة على دفع الضرائب بشرط أن يتم قياس المساواة الضريبية بين الممولين[٤].

ويمكننا القول بأن صافي دخل الممول أفضل معيار لقياس قدرته على دفع الضرائب على أساس أن صافي الدخل اصبح انعكاسًا للفلسفة الاجتماعية السائدة عن العدالة الضريبية، وأن توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع ينبغي أن يتم وفقاً لصافي الدخل؛ لأن معيار صافى دخل الممول يفترض أنه كلما زاد دخل الفرد كلما أصبح أكثر قدرة على دفع الضرائب وأكثر تحملا

---

(١) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 224.

(٢) Ibid; p. 223.

(٣) Ibid; p. 227.

(٤) Parthasarathi Shome, Tax Policy, op. cit, p. 30 -31

للأعباء الضريبية. ويصلح هذا المعيار فى أن يقيس قدرة الممول على دفع الضرائب فى حالة ما إذا ادخلنا بعض المفاهيم على مفهوم الدخل الصافي ليصبح أكثر قدرة على تحمل الضرائب، وهي خصم الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول، وخصم مقابل الأعباء العائلية للممول.

ثانياً : صـافي الثـــروة:

المقصود بالثروة: مجموع ما تحت تصرف الفرد من قيم استعمال في لحظة زمنية معينة ، وقد تأخذ الشكل العيني أو سلع إنتاجية أو استهلاكية أو أوراق مالية أو مبلغ من النقود. وما يبرر اتخاذ صافي ثروة الممول معياراً لقياس قدرته على دفع الضرائب هو أن ثروة الممول أحد المؤشرات التي تدل على مركزه الاقتصادي ، فقد يتساوى دخل اثنين من المكلفين بالضريبة، ولكن أحدهما يمتلك ثروة أكبر، وبالتالي قدرة اكبر علي دفع الضرائب .

ويرى البعض(١): أن صافي الثروة Net wealth يُعد مقياساً سليماً في حالة الأخذ في الاعتبار الثروة الإجمالية للشخص لتمييز قدرته على دفع الضرائب عن طريق تحديد صافي ثروته. وتعتبر الثروة مقياساً مهماً في الدول المتخلفة؛ لأن موظفي مصلحة الضرائب يمكن أن يتوصلوا بسهولة إلى أشكال معينة مخفاه لدخل رأس المال(٢).

ولا تصلح الثروة أن تكون مقياساً للقدرة على دفع الضرائب؛ لأنها تنتج الدخل الذي تفرض عليه الضرائب(٣). ولا يشمل صافي الثروة كل ما يؤثر في القدرة على دفع الضرائب؛ لأن تحديد الثروة قاصر على العناصر المادية ولا

---

(١) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 227.

(٢) Ibid; p. 227.

(٣) Ootto Eckstein, Public Finance, op. cit, p. 60

يشمل العناصر غير المادية ، ولا يشمل كذلك الشخص نفسه، حيث يعد أصلا من الأصول التي تدر إيرادات مستقبلية. ولهذا فإن صافى الثروة يعتبر معيارا قاصراً فى قياس قدرة الفرد على دفع الضرائب؛ لأن هذا المعيار لا يمكن أن يساعد في تحديد المراكز الاقتصادية النسبية للمكلفين بالضرائب. وفي حالة ما إذا اعتبرنا الشخص أصلاً من الأصول التي تدر إيرادات مستقبلية ، فإن ذلك يتطلب تحديد القيمة الرأسمالية لمقدرة الشخص الإنتاجية، أي يتطلب تحديد القيمة المالية للإيرادات المتوقعة من عمل الشخص إلى اللحظة التي يراد فيها تحديد مركزه الاقتصادي عندها. وهذا الأمر يستحيل تحققه عملياً؛ لأنه لا يمكن معرفة عمر كل شخص على حدة .ويضاف إلى ذلك، عدم دقة هذا المعيار، لأننا لا نستطيع أن نُقيمْ ثروة الممول إذا احتوت على أصول قيمتها السوقية مرتفعة ولا تدر عليه أي دخل كما في حالة اقتناء لوحة فنية نادرة مثلاً. ويرى البعض: أن الاعتماد على الثروة كمقياس لقدرة الممول على دفع الضرائب يعتبر عقوبة على الادخار، وتقليلاً لرأس المال[1].

ثالثاً: معيار الاستهلاك أو الإنفاق:

يصلح أن يكون معيار الاستهلاك أو الإنفاق مقياسًا مقبولاً لمقدرة الممول على دفع الضرائب على أساس أن الاستهلاك أو الإنفاق يعطينا صورة حقيقية للدخل ، وكمية استهلاك الفرد للسلع تمثل أفضل صورة للدخل الذي يقيس الموارد التي يأخذها لاستخدامه الشخصي[2]. ومن ناحية أخرى، فإن الجزء غير المستهلك من الدخل ومدخراته يضيف إلي مخزون رأسمال الدولة ليزيد من إجمالي القدرة الإنتاجية ، فإذا استهلك شخص أكثر من دخلة

---

(١) G. Armitage Smith, Principles and Methods of Taxation, op. cit, p.51.

(٢) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice, chapter 3,op. cit, p. 14.

فإنه يدفع ضريبة أعلي لأنه يستنزف رأسمال الدولة[1]. ويمكن إحصاء استهلاك الفرد عن طريق قياس الفرق بين الإيرادات والادخارات الجديدة .ويتحدد الإنفاق على الأصول بالفرق بين الادخارات والمشتريات الجديدة لهذه الأصول التى تستقطع من الدخل.

ومعيار الاستهلاك أو الإنفاق من الممكن أن يصلح كمقياس لقدرة الممول على دفع الضرائب لدي الطبقة الغنية ذات الاستهلاك الكبير ، حيث ترتفع أسعار الضريبة مع زيادة الكمية المستهلكة[2]. وتتماشى الضريبة الوحيدة علي الاستهلاك مع سياسة الإسراع بمعدلات النمو الاقتصادي في الدول المتخلفة، وحالات فرض الضريبة علي دخل العمل التابع والنشاط التجاري والصناعي[3].

ورغم أهمية معيار الاستهلاك أو الإنفاق كمقياس لمقدرة الممول على دفع الضرائب في زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق زيادة الكمية المستهلكة مع ارتفاع سعر الضريبة ، إلا أن حساب الإنفاق بهذه الطريقة معقد أكثر من حساب ضرائب الدخل. كما أنه قد يؤدي إلى مظالم اجتماعية تضر بقطاع عريض من السكان نظراً لارتفاع معدلات الإنفاق على التعليم والإسكان في المجتمعات المعاصرة.

ويمكننا القول بأن السبب في الاختلاف الحاصل بين المفكرين حول إيجاد أساس مناسب لقياس القدرة على دفع الضرائب هو مدى حاجة الدولة إلى الحصيلة الضريبية ، باعتبار أن الأسعار المعتدلة للضريبة المشتقة من مصادر متعددة أفضل من الأسعار المرتفعة المرتكزة على مصدر واحد كالدخل مع أخذ مؤشرات أخرى كالحالة الاجتماعية والعبء النفسي؛ لأنه قد تتساوى وحدة

---

(١) Ootto Eckstein, Public Finance, op. cit, p. 60 .

(٢) Ibid; p. 61 .

(٣) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 225.

القياس ولكن تختلف القدرة على دفع الضرائب بين الممولين[1]. ويرجع السبب في صعوبة تحديد مقياس لمعرفة قدرة الممول على دفع الضرائب ، إلى أن مبدأ القدرة على الدفع لا يحدد لنا كيفية قياس هذه القدرة.

وأياً كانت الدواعي المبررة للاختلاف الحاصل بين المفكرين فيما نحن بصدده ، فإننا نرى أن الاعتماد على أي من المعايير الثلاث سالفة الذكر كمقياس لقدرة الممول على دفع الضرائب لا يعبر بصدق عن مدى قدرة الممول الحقيقية. ورغم ذلك فإننا نعتقد أن صافي دخل الممول يعد مقياساً سائغاً للحكم على مقدرة الممول على دفع الضرائب ، وإن كان هذا لا يعني أن صافي دخل الممول يصلح بمفرده أن يكون مقياساً لمقدرة الممول على الدفع؛ لأنه يتعين إدخال عدد آخر من المعايير مثل مصدر الدخل وحالة الممول الاجتماعية حتى لو تساوت وحدة القياس بين الممولين، وقد تتساوى وحدة القياس بين الممولين، ومع ذلك تختلف القدرة على دفع الضرائب بينهم.

المبحث الثـــاني

تطور أسس توزيع الأعباء الضريبية

يقتضي التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الممولين أن يكون مقدار ما يدفعه الممول كضريبة مرتبط بمقدرته على دفعها ، وهذا يعنى أن تتحقق المساواة في التضحية بين الممولين ، أى أن العبء الذي يتحمله الممولين لا يكون واحدًا إلاّ إذا كانت هناك وحدة في مقدار التضحية التي يتحملها كل منهم ، والتضحية لن تكون متساوية بين الممولين إلا إذا أخذ في الاعتبار مؤشرات أخرى مثل مدى التفاوت بين الممولين في مقدار دخولهم وثرواتهم ، وما

---

(1) Ootto Eckstein, Public Finance, op. cit, p. 61 .

يتحملونه من نفقات للحصول على الدخل ومقدار الأعباء العائلية والظروف الشخصية للممول .

ويمكن تقدير هذا التفاوت بين الممولين عن طريق تطبيق العدالة الأفقية والعدالة الرأسية، حيث يتحدد التوزيع العادل لعبء الضرائب على أساس العدالة الأفقية والعدالة الرأسية. وتتضمن العدالة الأفقية تساوي العبء الضريبي بين الممولين ذوي المركز المالي والحالة الاجتماعية المتساوية ، أي أن تتساوى المعاملة الضريبية بين الممولين ذوي الدخل المتساوي. وتتضمن العدالة الرأسية اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين نتيجة اختلاف مقدرتهم على دفع الضرائب ،أي أن المعاملة الضريبية للممولين تختلف نتيجة للاختلاف الحاصل في المقدرة الدخلية .

أولاً: العـــدالة الأفقيـــة

تعني العدالة الأفقية Horizontal equityأن المكلفين المتساوين في المراكز الاقتصادية والقدرة على دفع الضرائب والحالة الاجتماعية يعاملون معاملة ضريبية متساوية[١]، أي أن الممولين المتساويين يعاملون معاملة ضريبية متساوية ويتحملون أعباء متساوية[٢]. ويقاس تساوي مراكز المكلفين الاقتصادية عن طريق الدخل كمؤشر معبر عن القدرة على دفع الضرائب ، ويفترض تساوي مراكز المكلفين الاقتصادية في حالة تساوى حجم المقياس بينهم، ومدى صلاحيته للحكم على مراكز الأفراد الاقتصادية بهدف إلقاء عبء ضريبي متساوي على المكلفين المتساوين تحقيقاً للعدالة الأفقية التي تعد تطبيقاً

---

(١) Harriet Stranahan. Mary O Malley Borg:"Horizontal Equity Implications of The Lottery Tax"National Tax Journal (March,1998),p.81.

(٢) Paul J. Strayer, Fiscal Policy and Politics, op . cit, p. 217 .

لمبدأ العدالة أمام القانون[1].

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

ويقتضي تحقيق ما تقدم أن نحدد الظروف المتساوية لدى المكلفين بدفع الضرائب[2]، ونعامل جميع مصادر الدخل معاملة ضريبية متساوية حتى نحدد الظروف المتساوية لدى المكلفين. وكذلك الظروف الشخصية والمادية والتي تتضمن الحالة الاجتماعية كالمتزوج ولا يعول أولاداً، والمتزوج ويعول ولداً أو ولدين أو أكثر، والمساواة بين الاثنين غير متحققة، وقدرة الممول الأول تختلف عن الممول الثاني رغم تساوي حجم المقياس بينهما. فضلاً عن أن هناك تفاوتاً بينهما في الظروف الاجتماعية الأخرى مثل نفقات [التعليم والعلاج]، وهذه الظروف لا يمكن تجاهلها عند تحقيق العدالة الأفقية[3]، وذلك على عكس الظروف الشخصية المعنوية التي يمكن تجاهلها في حالة تساوي المقدرة التكليفية لدى الممولين.

---

(١) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 223.

(٢) John F. Due and Ann F. Friedlaend, Government Finance Economics of The Public Sector, op. cit, p. 235 .

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

ثانياً: العـــدالة الرأســـيـة

المقصود بالعدالة الرأسية Vertical equity اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين نتيجة لاختلاف الدخل بينهم ، أى أن الممولين ذوي المراكز الاقتصادية غير المتساوين يعاملون معاملة ضريبية غير متساوية .ويقتضي تعريف العدالة الرأسية أن نُدْخِلْ الحالة الاجتماعية للممول في الحسبان على أساس افتراض أن لدينا ممولين يحصلان على نفس الدخل عن نفس الفترة ، فإنهما يدفعان ضريبة دخل متساوية، وقد يكون أحدهما متزوجًا ويعول ثلاثة أولاد، في حين أن الممول الآخر متزوجًا ولا يعول أو لم يسبق له الزواج ، وبالتالي تتساوى قيمة ما يدفعه كل منهما كضريبة ، وإذا أدخلنا الحالة الاجتماعية للممول في الحسبان يصبح تعريف العدالة الرأسية هو اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين الذين يكونون في مراكز مالية واجتماعية مختلفة نتيجة لاختلاف الدخل والحالة الاجتماعية ، أي أن المساواة في المعاملة الضريبية تقتضي أن يعامل الممولون الذين يكونون في مراكز مالية واجتماعية مختلفة معاملة ضريبية مختلفة(١). وتتحقق العدالة الضريبية بين دافعي الضرائب عن طريق العدالة الرأسية التي تتعلق بمساواة التضحية ، فيدفع الغني ضريبة أكبر من الفقير؛ لأن عبء الضرائب الواقع على الغني أقل من عبئها بالنسبة للفقير(٢).

وتتحقق العدالة الرأسية كذلك عن طريق المساواة في توزيع الأعباء الضريبية بين جميع الممولين(٣)، فإذا زادت المقدرة على دفع الضرائب بمعدل أكبر من زيادة الدخل ، فإن تساوي الأعباء الضريبية يتطلب زيادة الضرائب

---

(١) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 223.

(٢) Kath Nightingale, Taxation Theory and Practice, op. cit, p. 15.

(٣) Harriet Stranahan. Mary O Malley Borg:"Horizontal Equity Implications of The Lottery Tax" op. cit ,p.71

بمعدل أكبر من زيادة الدخل[1]. ويقوم هذا الفرض على أساس أن التضحية التي يتحملها الممول تقاس بمنفعة المال الذي دفع في شكل ضرائب ، وتواجهنا هنا صعوبة إثبات صحة هذا الفرض، وإن كان له الفضل في إرساء فكرة تصاعد الضريبة .وتصاعد الضريبة يسمح بأن يسهم كل مكلف بالضريبة وفقا لقدرته على دفع الضرائب ، وبالتالي فإن تصاعد الضرائب يحقق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين بحيث تتساوى بالنسبة لهم التضحية الحدية.

وينطوي توزيع السوق للدخول على درجة من عدم المساواة؛ لأنه لا يوجد معيار موضوعي يتحدد على أساسه التوزيع الأمثل للدخول ، وبالتالي فإن التحديد ينطوي على درجة من عدم المساواة في توزيع الدخول .وتتحقق العدالة الرأسية في حالة اختلاف المعاملة الضريبية بين المكلفين ذوي المراكز الاقتصادية المختلفة على النحو الذي يترتب عليه الحد من التفاوت في توزيع الدخول ، وهذا يتطلب تحديد المعاملة النسبية المقبولة للأشخاص الذين هم في أوضاع مالية مختلفة[2].

ويرى البعض[3]: أن تحقيق العدالة الرأسية يقتضي أن يدفع ذوي القدرة المالية والحالة الاجتماعية الأكبر ضريبة أكبر حتى يتحمل نفس العبء الضريبي الذي تحمله من هو أقل منه في القدرة المالية والحالة الاجتماعية.

---

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

(٢) John F. Due and Ann F. Friedlaend, Government Finance Economics of The public Sector, op. cit, p. 235 .

(٣) Joseph A. Pechman, What should be Taxed : Income or Expenditure?, op.cit, p.107.

المبحث الثالث

قواعد تحقيق العدالة الضريبية

من الأهمية بمكان وضع قواعد تحقق العدالة الضريبية بين الممولين. وتحقيق العدالة الضريبية يتم عن طريق تصاعد الضريبة وتشخيصها، ويحقق تصاعد الضريبة المساواة في التضحية بين الممولين عن طريق المساواة في الحرمان الذي يسببه دفع الضرائب لكل منهم. وتفترض العدالة الرأسية أن الممولين ذوي الدخول الغير متساوية، أي ذوي الظروف المتمايزة في القدرة على دفع الضرائب يعاملون معاملة ضريبية غير متساوية، أي يدفعون مقادير مختلفة من الضريبة، وان يدفع الممول الضريبة وفقا لمقدرته على دفعها.

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

ولما كان تحقيق العدالة الاجتماعية من شأنه أن يحمي النظام الاجتماعي والاقتصادي في الدولة فإنه من الملائم أن نعكف على إجلاء هذا الأمر في مطلب أول. وفي المطلب الثاني نتناول قاعدة تشخيص الضريبة باعتبارها من أهم القواعد التي تساهم في تحقيق العدالة الضريبية، حيث تتضمن هذه القاعدة منح الممول إعفاءات لمراعاة ظروفه الشخصية وأعبائه العائلية حتى يتمكن من إشباع حاجاته الضرورية.

المطلب الأول: تصاعد الضريبة.

المطلب الثاني: تشخيص الضريبة.

المطلب الأول
تصاعد الضـريبـة

يرتكز تطبيق مبدأ تصاعد الضريبة على أفكار أسهمت في بيان أن تصاعد الضريبة يحقق عدالة في توزيع العبء الضريبي بين جميع الممولين . ومن أهم هذه الأفكار، الأفكار الإصلاحية والاشتراكية التي نادت بالحد من التفاوت الحاصل بين دخول الطبقات الاجتماعية، وغير ذلك من الأفكار التي تربط بين التصاعد الضريبي وبين المنفعة الحدية المتناقصة للنقود على أساس أن منفعة وحدات الدخل تتناقص تدريجياً كلما زاد عدد هذه الوحدات، وهذا يفترض أن يكون سعر الضريبة الذي يطبق على الوحدات الأولى من الدخل محدوداً؛ لأن منفعة هذه الوحدات لدى الممول تكون كبيرة، ثم يرتفع سعر الضريبة إذا ما زاد عدد تلك الوحدات حيث تقل منفعتها تدريجياً .

وبالإضافة إلى ما تقدم، فإن هناك أفكاراً أخرى جعلت من تصاعد الضريبة وسيلة هامة لزيادة موارد الدولة من الضرائب والحد من التفاوت بين الدخول والثروات. والنتيجة المنطقية للأفكار المتقدمة أنها ساهمت في أن يصبح تصاعد الضريبة على الدخل من المبادئ التي تحقق العدالة في توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين.

وتتطلب العدالة الرأسية أن تفرض الضريبة التصاعدية Progressive tax بسعر يفوق زيادة حجم الوعاء، أي يختلف سعر الضريبة نتيجة تغيير قيمة وعاء الضريبة بحيث يرتفع سعر الضريبة كلما ارتفعت قيمة وعاء الضريبة، وينخفض هذا السعر مع انخفاض قيمة الوعاء. ويرى البعض[1]: أن تصاعد سعر الضريبة يحظى بالقبول الواسع لدى الكتاب، ويعتمد تبرير تصاعد

---

(1) John F. Due and Ann F. Friedlaend, Government Finance Economics of The Public Sector, op. cit, p. 238 .

الضريبة على عدة مبررات نوردها كما يلى[١]:

١- تقتضي العدالة الضريبية أن يتم الأخذ بمبدأ تصاعد الضريبة؛ لأن التصاعد الضريبي يهدف إلى توزيع عبء الضريبة بين الممولين، ويؤدي هذا التوزيع إلى تحقيق المساواة الاجتماعية Social equality، وتحقيق إعادة توزيع الدخول لتصحيح تفاوتها[٢].

٢- يقتضي واجب التضامن القومي أن يستخدم مبدأ القدرة على الدفع في تدعيم تصاعد الضريبة على أساس العدالة التصاعدية Vertical equity[٣]، والضرائب التصاعدية يمكن أن تساهم بدرجة كبيرة في تقليل الفوارق بين الدخول والثروات بين أفراد المجتمع، وتعيد توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة، وتؤدي إلى أن المكلفين بدفع الضرائب الذين يملكون قدرة أكبر على دفعها يشتركون في المساهمة في زيادة إيرادات الدولة الضريبية.

٣- تقضي نظرية المساواة في التضحية بتناقص المنفعة الحدية للدخل كلما زاد الدخل، وبالتالي فإن السعر الذي يطبق على الوحدات الأولى من الدخل يجب أن يكون محدوداً،لأن منفعة هذه الوحدات لصاحب الدخل تكون كبيرة، ثم يرتفع السعر إذا زادت وحدات الدخل حيث تقل منفعتها. وتتحقق العدالة الضريبية عندما تتساوى التضحيات لدى الممولين عند دفع الضريبة، أى أن يكون هناك مساواة في الحرمان الذي تسببه الضريبة لكل منهم، وهذا يتحقق عندما تختلف نسبة المبالغ المقتطعة من الممولين باختلاف دخولهم .فإذا افترضنا أن لدينا ممولين، الممول الأول يحقق دخلاً صافيًا قدره ٣٠٠ جنيه، ويحقق الممول الثاني دخلاً صافيًا قدره ١٠٠٠ جنيه، فإذا فرضنا الضريبة

---

(١) Ootto Eckstein, Public Finance, op. cit, p. 61 .

(٢) Kath Nightingale, Taxation Theory and Practice, op. cit, p. 15.

(٣) Parthasarathi Shome, Tax Policy, op. cit, p. 31 .

النسبية بنسبة ١٠% على كل منهما، فإن الممول الأول يدفع ضريبة قدرها ٣٠ جنيه، والممول الثاني يدفع ضريبة قدرها ١٠٠ جنيه، والمنفعة الحدية للمبلغ الذي يدفعه الممول الأول تعتبر أكبر من اقتطاع مبلغ ١٠٠ جنيه من الممول الثاني مع انخفاض منفعتها الحدية وانخفاض التضحية لديه، وبالتالي فإن فرض الضريبة النسبية بسعر واحد على جميع وحدات الدخل، يؤدي إلى أن المساواة التي تحققها الضرائب النسبية في عملية توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين تكون مساواة ظاهرية، وتصبح الضريبة أكثر عبئاً إذا فرضت بسعر واحد على جميع وحدات الدخل، حيث أن ذلك يؤدى إلى أن تكون الضريبة أكثر عبئا على أصحاب الدخول المنخفضة لارتفاع المنفعة الحدية للنقود لديهم.

٤- يقلل الاعتماد على تصاعد الضريبة من حدة التفاوت في توزيع الدخول بين أفراد المجتمع، ويستخدم تصاعد الضريبة كوسيلة لزيادة موارد الدولة ومعالجة الأزمات الاقتصادية علي أساس أنه كلما زاد معدل التصاعد في الطبقات أو الشرائح العليا من الدخول وانخفض في الطبقات أو الشرائح الدنيا من الدخول كلما زاد الدور الذي يمارسه التصاعد في الاقتراب من التوزيع العادل للدخول[١]. فإذا كان لدينا ممولين، الأول يبلغ دخل الممول ٢٠٠٠ جنيه، أما الممول الثاني فإن دخله يبلغ ٣٠٠٠ جنيه، و في حالة تطبيق أسلوب التصاعد بالطبقات، فإن الممول الأول يدفع ضريبة ٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٠٠ جنيه، ويبقى صافي دخله ١٨٠٠ جنيه. أما الممول الثاني فإنه يدفع ضريبة ٣٠٠٠ × ٢٠% = ٦٠٠ جنيه، ويبقى صافي دخله ٢٤٠٠ جنيه، وبالتالي انخفض الفارق بين دخل الممول الأول والثاني من ١٠٠٠ قبل فرض الضريبة إلى ٦٠٠ جنيه بعد فرض الضريبة. وفى حالة استخدام أسلوب التصاعد

---

(١) Jean Yves Duclos ,"Progressivity Redistribution and Equity with Application to The British Tax and Benefit System", Public Finance / Finances Publiques, op. cit, p.364.
- William J. Shultz, American Public Finance, op. cit, p. 293-294.

بالشرائح، فإن الممول الأول يدفع ضريبة ١٠٠٠ × ١٠% = ١٠٠ جنيه باعتبار أن الألف جنيه الأولى معفاة لدى الممولين، ويبقي صافي دخله ٩٠٠ + ١٠٠٠ جنيه المعفاه = ١٩٠٠ جنيه. أما الممول الثاني فإنه يدفع ضريبة ٢٠٠٠ × ٢٠% = ٤٠٠ جنيه، ويبقي صافي دخله ١٦٠٠ + ١٠٠٠ جنيه المعفاه = ٢٦٠٠ جنيه، ويلاحظ انخفاض التفاوت بين دخليهما من ١٠٠٠ جنيه قبل فرض الضريبة إلى ٧٠٠ جنيه بعد فرض الضريبة.

ورغم ما يقال من نقد لفكرة تناقص المنفعة الحدية للدخل كلما زاد عدد وحداته لتبرير تصاعد الضريبة، وتعذر قياس المنفعة واختلافها من شخص لآخر، وصعوبة تحديد درجة تصاعد الضريبة التي تحقق المساواة في التضحية بين الممولين[1]، فإن فكرة تناقص المنفعة الحدية للدخل تكفي لتبرير تصاعد الضريبة على أساس أن الضرائب التصاعدية تعتبر أداة مهمة تعمل على تقليل التفاوت في توزيع الدخول بين الممولين .وتعتبر عملية تقليل التفاوت بين الدخول غاية تمليها اعتبارات تحقيق العدالة الضريبية على أساس أن اختلاف قدرة الممولين على دفع الضرائب تؤدي إلى اختلاف مدى شعورهم بالتضحية أو إحساسهم بالمنافع المضحى بها عند دفع مقدار معين من النقود كضريبة. وبالتالي فإن تحقيق المساواة في التضحية بين الممولين يفترض ضرورة اختلاف المعاملة الضريبية فيما بينهم؛ لأنه كلما زادت قدرة الممول على دفع الضرائب انخفض مقدار المنافع التي يضحي بها، وهذا يعني أن دفع مبلغ معين كضريبة يسبب شعورًا بالتضحية يختلف من ممول لآخر، وبالتالي فإن تحقيق المساواة في المنافع المضحى بها يقتضي معاملة مختلفة بين المكلفين بالضريبة بحسب مستويات الدخول، أي أن أصحاب الدخول المرتفعة يجب أن يتنازلوا عن مبالغ أكبر كضريبة من أصحاب الدخول المنخفضة.

---

(١) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, Public Finance in Theory and Practice, 1989, ed, op. cit, p. 231.

المطلب الثاني
تشخيص الضريبة

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

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

ويبرر إعفاء حد أدنى من دخل الممول لمواجهة أعبائه المعيشية

والعائلية أن هذا الإعفاء يحقق العدالة الضريبية بين الممولين ويخفف من عبء الضرائب الواقع على الممول؛ لأن فرض الضريبة على هذا الحد فيه إضعاف لمقدرته على الإنتاج لعدم استطاعته شراء السلع الضرورية اللازمة للحفاظ على حياته ويفضي إلى نقص إنتاجه والانتقاص من دخله. بالإضافة إلى أن فرض الضريبة على هذا القدر الضروري من دخل الممول لا يمكننا من التمييز بين الممولين على أساس مقدرتهم على دفع الضرائب، وتحميل الدولة نفقات اقتضاء الضريبة على هذه الفئة أكثر مما تأخذ منهم زيادة عن هذا الحد[1] على أساس أن إعفاء الدخول المنخفضة من الضرائب يشكل تخفيفاً على مصلحة الضرائب؛ لأن ضآلة حصيلة الضرائب على هذه الدخول لا تبرر إجراءات تحصيلها، وما يترتب على ذلك من صعوبة تحصيل الدخول الصغيرة وما قد يتطلبه ذلك من جهد كبير يقع على عاتق الإدارة الضريبية[2]، وما ينتج عن ذلك من حصيلة ضريبة قد لا تتجاوز تكاليف تحصيلها.

ويتفاوت مقدار الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول تبعاً لمستوى المعيشة والمستوى العام للأسعار، ومقدار دخول الأفراد، وحالة النشاط الاقتصادي. وإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة تقتضيه ضروريات الحياة لأن لكل إنسان متطلبات ضرورية في الحياة بها يعيش ويصبح قادرًا على العمل، ويعتبر هذا الحد لازمًا لمعيشة الإنسان.

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه من الممكن أن يكون مستوى إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول محدود الأثر في مواجهة عبء الضرائب[3]، ومدى قدرة الممول على دفع الضرائب، ويقتضي هذا الأمر أن يعتمد تحديد الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول على مستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي

---

(١) William J. Shultz, American Public Finance, op. cit, p. 293 - 294.

(٢) John L. Kramer and Lawrence C. Phillips, Prentice Hall's Federal Taxation, chapter 1, op. cit, p. 13.

(٣) William J. Shultz, American Public Finance, op. cit, p. 293-294.

السائد في الدولة بصفة عامة؛ لأن هذا الحد يتقرر بالنسبة لكافة الممولين دون تحديد للظروف الشخصية الخاصة بكل ممول على حده .وتفرض الضرائب المقررة على الدخل على القدر الزائد منه وهو ما يكفي لإشباع الحاجات الانسانية مقدرة وفقًا للمعايير المتداولة في تحديد مستويات الاشباع.

وإن كان يجدر الإشارة هنا، إلى أن الإعفاءات الشخصية قد تدرجت من كونها لازمة للحد الأدنى اللازم للمعيشة إلى إعفاءات لازمة للحد الأدنى اللازم للرفاهية(١). ولهذا فإن الاتجاه الحديث في تشخيص الضريبة يشترط أن يضمن هذا التشخيص مستوى متوسط من الرفاهية للممول، ومتوازن مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية(٢).

ويعتبر الإعفاء للأعباء المعيشية والعائلية من أهم وسائل تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين، وتحقيق التضامن الاجتماعي بين أفراد المجتمع على أساس أن مراعاة هذه الأعباء، وخاصة ما يتعلق منها بالحالة العائلية ومستوى الإعالة من شأنه التخفيف من عبء الضرائب على الممول وهو ما يتفق مع متطلبات العدالة الضريبية.

ومن ناحية أخرى، يقتضي تشخيص الضريبة أن تفرض الضرائب على الدخل وليس على رأس المال؛ لأن الدخل يتجدد ويؤخذ كمعيار للدلالة على مقدرة الممول التكليفية .أما رأس المال فهو مصدر للدخل سواء كان بطريقة مباشرة أو غير مباشرة(٣)، ويشمل رأس المال جميع الأصول الحقيقية كالعقارات والمباني والأصول المالية كالأسهم والسندات والأصول المادية كالسلع والمواد الأولية والتحف الفنية والمجوهرات والأصول المعنوية مثل

---

(١) Ibid : p. 293 .

(٢) Ibid : p. 293-294 .

(٣) د. عبد الحكيم الرفاعي، الضرائب المباشرة، مكتبة عبد الله وهبه، القاهرة، ١٩٤٢، ص ٥٧.

شهرة المشروع.

ويؤدي فرض الضريبة على رأس المال بسعر مرتفع إلى عجز الممول عن سداد قيمة الضريبة مما يضطر إلى بيع جزء من رأسماله للسداد، مما يؤدى إلى اختلالات على مستوى أسواق الأصول الرأسمالية عن طريق زيادة العرض، وقد تنخفض الأسعار مما يؤثر على الاستقرار الاقتصادي .وفرض الضريبة على الأصول الرأسمالية بسعر عالٍ، وإن انطوى على زيادة الحصيلة الضريبية، إلا أنه قد ينتج عنه انخفاض في حصيلة المصادر الأخرى للضرائب؛ لأن فرض الضريبة على رأس المال قد يؤدي إلى تخفيض الإنتاج والدخول إلى غير ذلك من العوامل التي تقلل من التوسع الاقتصادي.

وقد تفرض الضريبة على الزيادة الدائمة أو الطارئة للأصول الرأسمالية، أى أن الضريبة تفرض على مقدار الزيادة في الأصول الرأسمالية، كأن تفرض على أي زيادة تطرأ على قيمة العقارات أو المباني أو الأراضي، وهذه الزيادة قد ترجع إلى زيادة إنفاق الدولة في مشروعات البنية الأساسية أو دعم الدولة لأنشطة هذه المشروعات، وبالتالي يجوز للدولة التى أنفقت ونتج عن إنفاقها هذه الزيادة أن تفرض عليها الضريبة[1].

وقد تفرض الضريبة على الزيادة الطارئة في أرباح المشروعات أو الممولين الذين تزداد أرباحهم بمعدلات متزايدة وبصورة مفاجئة نتيجة لظروف استثنائية، أي أن هذه الأرباح لا تكون ناتجة عن زيادة إنتاج المشروع، وإنما نتيجة ظروف استثنائية نتجت عن فائض في الطلب أدى إلى ارتفاع الأسعار، وهو ما يحدث في أثناء الحروب حيث يزداد ثراء طبقة من الشعب لتعاملهم في السلع التي يقل إنتاجها بسبب ظروف الحرب وارتفاع الأسعار يؤدي إلى اغتنائهم بطريقة سريعة، والدولة التي أنفقت في سبيل الحرب مطلوب منها

---

(١) أ. د. رفعت المحجوب، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٦٤ ـ ٢٦٥.

إنفاق أكثر لإعادة البناء وإزالة آثار التدمير والخراب التي خلفتها الحرب، ومن حق الدولة أن تفرض ضريبة استثنائية على تلك الأرباح الاستثنائية؛ لأن هذه الأرباح تعود إلى طبيعة الظروف الاستثنائية التي نشأت فيها وليس إلى جهد الممول وحده، وهو ما يعني أنها تعود إلى التضحيات التي يتحملها المستهلكون في مثل هذه الظروف .وتقدر الأرباح الاستثنائية عن طريق المقارنة بين الأرباح الفعلية التي حققها الممول في الفترة السابقة على الفترة الاستثنائية التي تفرض خلالها الضريبة، واخذ متوسط الأرباح فيها كمعدل للربح العادي، واعتبار ما عداه ربحاً استثنائياً نجم عن الظروف الاستثنائية التي فرضت بمناسبتها الضريبة(١).

والاتجاه الحالي يدل على أن كثيراً من الدول تفرض الضرائب على الدخل، وإعطاء الممول إعفاءات لمواجهة أعبائه المعيشية والعائلية، والاعتدال في أسعار الضرائب على الدخل لزيادة عدد الممولين(٢). وتفرض الضريبة على الدخل الصافي بعد خصم كافة تكاليف الحصول عليه باعتبارها الوسيلة اللازمة لتكوينه والحصول عليه(٣)، ولا تفرض الضريبة على هذه التكاليف على أساس تعويض المجهود المبذول في الحصول على الدخل الإجمالي.

مراعاة المادة الخاضعة للضريبة ونوعية السلع والخدمات المنفق فيها الدخل:

يتطلب مراعاة المادة الخاضعة للضريبة التمييز بين الدخول من حيث المعاملة الضريبية تبعاً لاختلاف مصدر الدخل، نظراً لاختلاف المدة التي

---

(١) أ. د. رفعت المحجوب، المالية العامة، المرجع السابق مباشرة، ص ٢٤٨ ـ ٢٥٠.
أ. د. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص ٣٩٠ ـ ٣٩١.

(٢) Graham C. Hockley, Fiscal Policy an Introduction, op. cit, p. 94 .

(٣) Sally M. Jones, Principles of Taxation for Business and Investment Planning, McGraw- Hill, New York, 1998, ed, p. 94 .

يستمرها كل مصدر. فالعامل الذي يعتمد على جهده في الحصول على الدخل يجب أن يتميز عن صاحب رأس المال الذي يحصل على دخله من عائد استثمارات رأسماله، نظراً لأن مصدر العامل هو جهده ولا شك أن العامل عرضه للمرض والشيخوخة والوفاة مما يضعف من المقدرة التكليفية لدخله. أما رأس المال فإنه يستمر عادة مدة أطول من حياة الإنسان، والعمل لا يستمر إلا فترة أكثرها حياة الإنسان .وإذا اكتسب الممول دخله من مصدر ثابت ومستقر كان عبء الضرائب عليه أقل مما لو اكتسبه من مصدر مؤقت أو مهدد بالتوقف. ولهذا اتجهت التشريعات الضريبية في بلدان العالم إلى تخفيف الضرائب بقدر الإمكان بالنسبة لدخول العمل، والتمييز في المعاملة الضريبية بين دخول هذه المصادر تبعاً لدرجة ثباتها، أي أن الدخل الناجم عن العمل يخضع لمعاملة ضريبية أخف من تلك التي يخضع لها الدخل الناجم عن مصدر مختلط أو رأس المال(١).

وإذا قيل أن العصر الحاضر بما يحمله من تشريعات عمالية وتأمينات اجتماعية قارب بين ثبات مصادر الدخول المختلفة، فإن المبدأ يبقى صحيحاً في ذاته إذا تم التمييز بين انواع الدخول حسب مصدرها وإعطاء خصم بالنسبة للدخل الناجم عن العمل، ويخفف الخصم بالنسبة للدخل الناجم عن المصدر المختلط أو رأس المال(٢).

ويقتضي تشخيص الضريبة التمييز بين الدخول من حيث المعاملة الضريبية تبعاً للأوجه التي يستخدم فيها، فيمكن مثلاً إعفاء الدخول التي تنفق على السلع الضرورية من الضرائب أو خفض سعر الضريبة عليها، وزيادة سعرها على الدخول التي تنفق على السلع الكمالية(٣).

---

(١) أ. د. رفعت المحجوب، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٩٢ – ٢٩٣.
(٢) أ. د. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، مرجع سابق، ص ٣٨٣.
(٣) أ. د. رفعت المحجوب، المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٩٣.

خـــلاصـــــة

وبعد أن استعرضنا في هذا الفصل تحليلاً لأسس توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بالضريبة، وتطور أسس توزيع هذه الأعباء، وبيان القواعد التي تحقق العدالة الضريبية بين الممولين. ولقد أوضحنا أن هناك تلازماً بين تطور العدالة الضريبية نتيجة تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ونسبية العدالة لأنها ترتبط بمعيار شخصي وفلسفي وأخلاقي، ومحاولة إيجاد مساواة فعلية بين الدخول والثروات عن طريق عدم المساواة الضريبية بين المكلفين بالضريبة، وأن التوزيع العادل لعبء الضرائب يقوم على أساس قدرة الممول على دفعها. ويعد صافي دخل الممول مقياساً للحكم على هذه المقدرة في حالة ما إذا أدخلنا معيار الحالة الاجتماعية للممول ومصدر الدخل. ويقوم التوزيع العادل لعبء الضرائب على أساس العدالة الأفقية التي تتضمن المساواة بين الممولين في القدرة على دفع الضرائب، وتتضمن العدالة الرأسية اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين لاختلاف الدخل بينهم.

وفي ختام هذا الفصل الحالي يمكن أن نخلص إلى النتائج التالية:-

١- أن العدالة الضريبية مفهوم نسبي يتغير بتغيير الزمان والمكان، وهى تمثل مجموع القيم التي تحكم المجتمع وتؤثر في الضريبة وتجعل الفرد يقبل على دفعها راضيا.

٢- أن توزيع عبء الضرائب على أساس مقدار انتفاع الأفراد من الخدمات التي تقدمها الدولة يقتضي أن تتحمل الطبقة الفقيرة أعباء الضرائب؛ لأنها أكثر من غيرها انتفاعاً بالخدمات العامة، والنفع الذي يحصل عليه الفرد من الخدمات العامة لا يمكن تحديده؛ لأن ما يدفعه

الفرد كضريبة طبقاً للمنفعة الحاصل عليها سيكون ضعف المنفعة التي حصل عليها.

٣- تتحقق المساواة بين الممولين عندما تتساوى التضحيات المالية بينهم، ويتحمل أصحاب الدخول المتساوية قدراً متساوياً من عبء الضرائب، بصرف النظر عن قدر انتفاعهم من خدمات الدولة، ويقوم التوزيع العادل لعبء الضرائب على أساس المساواة في التضحية على أساس شخصي يصعب تطبيقه لعدم وجود مقياس مقبول للمنفعة.

٤- يؤدي تصاعد الضريبة إلي توزيع عبء الضرائب بين الممولين لتحقيق إعادة توزيع الدخول، وأن يشترك الممولون الذين يملكون قدرة على دفع الضرائب في المساهمة في أعباء الدولة.

٥- يؤدي تصاعد الضرائب المباشرة على أصحاب الدخول الكبيرة إلي تصحيح تفاوت الدخول على أساس أن سعر الضريبة الذي يطبق على الوحدات الأولى للدخل لابد وأن يكون بسيطاً؛ لأن منفعة هذه الوحدات تكون كبيرة لدى صاحب الدخل.

٦- يتوقف إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول على مستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي السائد في الدولة وفقاً للمعايير المتداولة في تحديد مستويات الإشباع، طالما أنه يتقرر بالنسبة لكافة الممولين دون تحديد للظروف الشخصية الخاصة بكل ممول على حده، مع مراعاة أن الإعفاءات الخاصة بالحالة الاجتماعية ومستوى الإعالة تعمل على التخفيف من عبء الضرائب على الممول؛ لأنه يشترط أن يتضمن تشخيص الضريبة مستوى متوسط من الرفاهية للممول ومتوازن مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية.

٧- يجب أن يكون التمييز بين الدخول من حيث المعاملة الضريبية تبعاً للأوجه التي ينفق فيها.

٨- تفرض الضريبة على الزيادة الطارئة في أرباح المشروعات أو الممولين نتيجة لظروف استثنائية نتجت عن فائض في الطلب، وهو ما يحدث في أثناء الحروب، وتعود هذه الأرباح إلى طبيعة الظروف الاستثنائية التي نشأت فيها، وليس إلى جهد الممول وحده، أي أنها تعود إلى التضحيات التي يتحملها المستهلكون في مثل هذه الظروف.

الفصل الثالث

ضوابط تحصيل الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين

ينصرف مفهوم تحصيل الضريبة إلى مجموع العمليات والأساليب والإجراءات والضمانات التي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى الخزانة العامة واستيفائها لحقها [1]، وهذه العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية تؤثر بشكل فعال على حجم الحصيلة الضريبية؛ لأن الإدارة الضريبية يناط بها تحصيل الضرائب المقررة على أنشطة الممولين المختلفة. وتقوم إدارة الضرائب بمهام عديدة تطبيقا للقانون الضريبي وصولاً إلى استيفاء كافة حقوق الخزانة العامة، ويترتب على عدم كفاءة الإدارة الضريبية في هذا الصدد ضياع كثير من هذه الحقوق وإفلات الكثير من الممولين وتهربهم من أداء الضرائب، وبالتالي ضياع جزء كبير من الحصيلة الضريبية.

ويجب أن تتسم الإجراءات المتعلقة بنقل مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى الخزانة العامة باليسر، وأن يتم تحصيل الضرائب وأدائها في الأوقات المناسبة للممول حتى تصل إلى خزانة الدولة بأقل نفقة ممكنة.

وتحقيقا لهذه الاعتبارات فإننا نوزع المعارف المكونة للفصل الحالي على ثلاثة مباحث: نخصص الأول منها لدراسة العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية باعتبار أن هذه الحصيلة تتأثر بالطاقة الضريبية وكمية الحوافز الضريبية والتهرب الضريبي والمتأخرات الضريبية وانعكاسات أساليب ربط وتحصيل الضرائب. ونتناول في المبحث الثاني الشروط المتطلبة لتحقيق الحصيلة الضريبية لأهداف الدولة المالية والأهمية النسبية لحصيلة الضرائب على الأشخاص الطبيعيين. ونستعرض في المبحث الثالث المقومات اللازمة

---

(1) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave , Public Finance in Theory and Practice , 1976 , ed, op. cit, p. 211.

لضمان فاعلية العدالة والحصيلة الضريبية، وجدوى قيام الدولة بتحصيل الزكاة في ضبط المفاهيم المتعلقة بالعدالة والحصيلة الضريبية .

المبحث الأول: العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية .

المبحث الثاني: الشروط المتطلبة لتحقيق الحصيلة الضريبية لأهداف الدولة المالية.

المبحث الثالث: المقومات اللازمة لضمان فاعلية العدالة والحصيلة الضريبية .

المبحث الأول

العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية

تعتبر الضرائب مصدراً من مصادر الإيرادات العامة في الدول التي تعتمد عليها بشكل كبير وتعاني من نقص الموارد الاقتصادية خاصة في الدول النامية ومنها مصر، كما انها تُعَدُّ بالنسبة لهذه الدول ضرورة لا غنى عنها نظرًا لنقص الموارد الاقتصادية الأخرى، حيث تقوم الدولة بفرض الضرائب وتحصيلها بما لها من حق السيادة، وتمثل الضرائب في هذه الدول مصدراً هاماً للحصول على الأموال اللازمة لتمويل النفقات العامة، وهذا الأمر يجعل للحصيلة الضريبية دورًا هامًا في تمويل النفقات العامة .

وتتأثر الحصيلة الضريبية زيادة أو نقصانًا بالعديد من العوامل منها الطاقة الضريبية نظرًا لأن مقدار ما يتحمله الممول من أعباء الضرائب تحدده هذه الطاقة، وتجاوز الضرائب مقدار ما يتحمله الممول منها يغير من سلوكه تجاهها، وهو ما سوف نتناوله في المطلب الأول. ونعالج في المطلب الثاني الحوافز الضريبية المقررة وأثرها على الحصيلة الضريبية. ونستعرض في المطلب الثالث التأثير المتبادل لسعر الضريبة والتهرب الضريبي والمتأخرات الضريبية وانعكاسات أساليب ربط وتحصيل الضرائب على الحصيلة الضريبية

باعتبار أن كفاءة الإدارة الضريبية في التحصيل تؤثر بشكل فعال في حجم الحصيلة الضريبية .

المطلب الأول: الطاقة الضريبية للمجتمع .

المطلب الثاني: الحوافز الضريبية المقررة.

المطلب الثالث: الجوانب الفنية المتعلقة بالاقتطاع الضريبي .

المطلب الأول

الطـاقة الضـريبيـة للمجـتمع

يقصد بالطاقة الضريبية [1]: Taxable capacity القدر الذي يمكن للدولة أن تقتطعه من الناتج القومي في صورة ضرائب دون أن تضر بالمقدرة الإنتاجية القومية[2]. وتتحدد قدرة الدولة في الحصول على الضرائب على أساس المحافظة على مستوى معيشة الأفراد، ومدى قدرة الدخل القومي على تحمل الأعباء الضريبية.

محددات المقدرة التكليفية للاقتصاد القومي:

لما كان فرض الضرائب ينطوي بصفة عامة على قيام الدولة باستقطاع بعض جوانب الدخل القومي بمناسبة إنتاجه وتوزيعه وإنفاقه، فإنه من المتعين

---

(١) يرى Hugh Dalton أن هناك طاقة ضريبية مطلقة Absolute taxable capacity وهي تعني : أقصى ما يمكن أن تقتطعه الضرائب من المجتمع دون أن تحدث آثار ضارة، أو تنقص من الرفاهية الاقتصادية، وهي فكرة غير دقيقة لأن لكل ضريبة آثار على الممولين.
وهناك طاقة ضريبية نسبية Relative taxable capacity وهي تعني : المقدرة النسبية لإقليم أو مجتمع معين فى المساهمة في الإنفاق العام ذا النفع المشترك طبقاً لدرجة ثراء هذا الإقليم أو المجتمع. وهذه الفكرة حقيقة واقعية ويستخدم فيها معايير مشابهة كالتي تستخدم في توزيع الأعباء الضريبية بين الأفراد.
- Hugh Dalton , Principles of Public Finance , op. cit ,p.p. 117 – 121.

(٢) أ.د. السيد عبد المولى، المالية العامة المصرية، مرجع سابق، ص ١٦٣.

تحديد المقدرة التكليفية للمجتمع، أي مدى قدرة دخله القومي على تحمل العبء الضريبي. وتتوقف المقدرة التكليفية للاقتصاد القومي على تحمل هذا العبء على عدة محددات تتمثل أساساً فيما يلي: -

أولاً: حجم الدخل القومي:

يؤدي ارتفاع مستوى الدخل القومي إلى زيادة الحصيلة الضريبية نتيجة لارتفاع الطاقة الضريبية على أساس أنه كلما كان هيكل الإنتاج يغلب عليه الطابع الصناعي، كلما ارتفعت الطاقة الضريبية وفقاً لنمو قطاعات الصناعة والمعاملات التجارية والخدمات وازدياد حجم السوق مما يساعد على زيادة الحصيلة الضريبية، نتيجة لاتساع نطاق الأوعية الضريبية الموجودة وظهور أوعية جديدة[1].

ويوضح الجدول التالي الأهمية النسبية لقطاعات النشاط الاقتصادي المكونة للناتج القومي عن الفترة الممتدة من عام ٢٠٠١/ ٢٠٠٢ إلى عام ٢٠٠٤/٢٠٠٣.

ومن دراسة البيانات الواردة في الجدول رقم (٢٩) يتضح أن مساهمة قطاع الإنتاج في الناتج القومي بلغت ١٨١,٨، ١٩٢مليارجنيه، بنسبة ٥١,٣%، ٥٠,٤% لسنتى ٢٠٠٢/٢٠٠١، ٢٠٠٤/٢٠٠٣،ومن خلال هذا القطاع بلغت مساهمة قطاع الصناعة ٧٠,١ مليار جنيه بنسبة ١٩,٨%، ١٨,٥% للسنتين المشار إليهما. أما إذا كان هيكل الإنتاج يرتكز على النشاط الأولى حيث تسود الأنشطة الزراعية، فإن الطاقة الضريبية تنخفض بسبب ذيوع ظاهرة الاستهلاك الذاتي، وعدم تناول الضريبة الجزء العيني المستهلك، ولهذا فإن نسبة مساهمة قطاع الزراعة والبترول والتعدين في الناتج القومي مرتفعة حيث تصل إلى

---

(١) Antonin Basch, Financing Economic Development, The Macmillan Company, New York, 1963, p. 93.

جدول رقم (٢٩)

الأهمية النسبية لقطاعات النشاط الاقتصادي المكونة للناتج المحلي الإجمالي

"القيمة بالمليار جنيه "

البيان / السنة %	٢٠٠٢/٢٠٠١		٢٠٠٣/٢٠٠٢		٢٠٠٤/٢٠٠٣	
	القيمة	الأهمية النسبية	القيمة	الأهمية النسبية	القيمة	الأهمية النسبية
١- قطاع الإنتاج ويشمل:	١٨١,٨	٥١,٣	١٨٥,٨	٥٠,٩	١٩٢	٥٠,٤
الزراعة والرى والصيد	٥٨,٤	١٦,٥	١٦,٢	١٦,٨	٦٣,٢	١٦,٦
البترول والتعدين	٢٩,٣	٨,٣	٣٠,٢	٨,٣	٣٠,٩	٨,١
الصناعات التحويلية	٧٠,١	١٩,٨	٦٨,٢	١٨,٧	٧٠,٦	١٨,٥
التشييد والبناء	٠	٠	١٥,٧	٤,٣	١٦	٤,٢
٢- قطاعات الخدمات وتشمل:	١٧٢,٧	٤٨,٧	١٧٩,٧	٤٩,١	١٨٨,٨	٤٩,٦
النقل والمواصلات	٢٣,٨	٦,٧	٢٤,٩	٦,٨	٢٥,٧	٦,٨
تجارة الجملة والتجزئة	٤٣	٢١	٤٣	١١,٨	٤٤,٧	١١,٧
باقى الخدمات	٥٦,٤	١٥,٩	٥٧,٧	١٥,٨	٥٩,٤	١٥,٦
الناتج القومى*	٣٥٤,٥		٣٦٥,٥		٣٨٠,٨	

المصدر: - البنك المركزي المصري، المجلة الاقتصادية، المجلد الثالث والأربعون، العدد الرابع ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

- البنك المركزي المصري، التقرير السنوى ٢٠٠٤/٢٠٠٣.

* الناتج القومي بتكلفة عوامل الإنتاج .

- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، المجلد الثامن والخمسون، العدد الرابع، ٢٠٠٥.

حوالى ٨٧,٧ مليار جنيه بنسبة ٢٤,٨% لسنة ٢٠٠٢/٢٠٠١، ٩٤,١ مليار جنيه بنسبة ٢٤,٧% لسنة ٢٠٠٤/٢٠٠٣. ونسبة مساهمة قطاع الخدمات فى الناتج القومى فى ارتفاع مستمر من ١٧٢,٧ مليار جنيه بنسبة ٤٨,٧% إلى ١٨٨,٨ مليار بنسبة ٤٩,٦% للسنتين المشار إليهما، وهذه النسب موزعة على قطاعات النقل والمواصلات وتجارة الجملة والتجزئة وباقى الخدمات، ويخص باقى الخدمات قيمة ٥٦,٤ مليار جنيه بنسبة ١٥,٩%، ٥٩,٤ مليار جنيه بنسبة ١٥,٦% للسنتين المشار إليهم.

ثانياً: طريقة توزيع الدخول:

تتأثر الطاقة الضريبية للمجتمع بنمط توزيع الدخول بين المسولين على أساس أنه كلما قلت درجة التفاوت في توزيع الدخول والثروات كلما زاد عدد دافعي الضرائب أصحاب الدخول المتوسطة في المجتمعات التي تقل فيها درجة التفاوت بين ثروة الأفراد ودخولهم، وبالتالى تزداد الحصيلة الضريبية، وذلك على عكس المجتمعات المساوية لها في الدخل القومي ولكنها تتسم بازدياد الفوارق بين دخول الأفراد. ويستتبع توزيع الدخول توزيعًا عادلاً ارتفاع الأجور وخفض الدخول الرأسمالية وهي الريع والفائدة والربح، ويؤدي ذلك مع اتساع نطاق استبعاد جزء من الدخول من وعاء الضريبة بسبب الإعفاءات المتعلقة بالحد الأدنى للمعيشة والأعباء العائلية، إلى تجنب جانب من الدخول الخضوع للضريبة بنسب أسعار عالية. وفرض ضريبة نسبية على عدد كبير من أصحاب الدخول المتقاربة المستوى يزيد من الحصيلة الضريبية أكثر مما يحققه فرض ضريبة تصاعدية تصيب بشدة عددًا قليلاً من أصحاب الدخول الكبيرة، وتعفي عددًا أكبر من ذوي الدخول الصغيرة.

ومن ناحية أخرى، كلما زادت حدة التفاوت في توزيع الدخول والثروات قلت الطاقة الضريبية، خاصة إذا زادت نسبة التهرب الضريبي، ولا ينجح التصاعد الضريبي في تعبئة نسبة من الطاقة الضريبية ليعوض أثر سوء توزيع الدخل القومي وتبعًا لذلك تقل الحصيلة الضريبية[1].

ثالثاً: التقلبات النقدية:

تؤثر التغيرات النقدية تأثيرًا ملحوظًا في الطاقة الضريبية، فالتضخم النقدي يؤدي إلى خفض المقدرة التكليفية الفعلية للدخل القومي في المدى

---

(1) Antonin Basch, Financing Economic Development , op. cit, p. 94.

الطويل، رغم ما يصاحبه عادة من ازدياد حصيلة الضرائب نتيجة ما ينطوي عليه التضخم من انخفاض القيمة الحقيقية للنقود، وبالتالي انخفاض الدخول الحقيقية للممولين على نحو يؤدي إلى إفقار حقيقي للمجتمع، ولهذا كلما زاد التضخم زادت الحصيلة الضريبية زيادة ظاهرية، وتبعاً لذلك تقل الحصيلة الضريبية الحقيقية نتيجة لنقص القوة الشرائية للنقود. ويؤدي الانكماش النقدي الذي لا يصاحبه خفض أسعار الضرائب إلى ازدياد القيمة الحقيقية لذلك الجانب الذي تستقطعه الضرائب من الدخول[1] على الرغم مما قد تتصف به الحصيلة الضريبية من انخفاض ورغم عدم زيادة المقدرة التكليفية القومية، وهذا يتطلب في حالة الانكماش المستمر ضرورة تخفيض سعر الضرائب، وبالتالي تشكل السياسة المالية والنقدية ومدى نجاحها في تحقيق الاستقرار الاقتصادي أحد المحددات الأساسية للطاقة الضريبية.

رابعاً: الهيكل السكاني:

يؤثر الهيكل السكاني للمجتمع على مقدرته التكليفية، وتؤدي زيادة نسبة السكان الذين هم في سن العمل إلى زيادة الدخل الشخصي[2]، وارتفاع الطاقة الضريبية وزيادة الحصيلة نتيجة لزيادة الدخل القومي؛ لأن المجتمعات التي تتكون غالبيتها من أفراد في سن العمل تكون أقدر على خلق الدخول وعلى تحمل العبء الضريبي من مجتمعات مساوية لها في العدد وفي حجم الدخل القومي، ولكن غالبية أفرادها ليسوا في سن العمل، ولما كان الأفراد الذين ليسوا في سن العمل يستهلكون من عناصر الدخل القومي أكثر مما يضيفون إليه، فإنه كلما زاد عددهم على عدد الأفراد ذوي الأعمار المنتجة كلما تضاءل ذلك الجانب من الدخل القومي الذي يمكن للدولة استقطاعه في صورة ضرائب؛ لأن

---

(١) د.أحمد عمر بامشموس، تطوير النظام الضريبي في الجمهورية العربية اليمنية تشريعياً ومحاسبياً لخدمة أهداف التنمية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٨٣، ص ١٩٦.

(٢) Antonin Basch, Financing Economic Development , op. cit, p. 94.

زيادة نسبة السكان الذين هم دون سن العمل تؤدي إلى زيادة نسبة الإعالة والاستهلاك دون زيادة الدخل القومي فتقل الطاقة الضريبية والحصيلة تبعاً لها.

خامساً: مدى إنتاجية الإنفاق العام:

لما كان استقطاع جزء من الدخل القومي في صورة ضرائب يعود مرة أخرى إلى المجتمع في صورة خدمات عامة، فإن المقدرة التكليفية لهذا الدخل تعتمد اعتماداً كبيراً على مدى انتاجية الإنفاق العام، ولهذا تؤدي زيادة الناتج الاجتماعي للإنفاق العام إلى زيادة الطاقة الضريبية والحصيلة. وزيادة الناتج الاجتماعي للإنفاق العام له أثر كبير على زيادة الطاقة الضريبية على أساس أنه إذا اتخذ الجزء المستقطع من الدخل القومي صورة إيرادات عامة تمول الإنفاق العام المنتج، فإن ذلك يؤدى إلى تزايد الطاقة الضريبية نتيجة لتزايد حجم الدخل القومي. ويترتب على زيادة الإنفاق العام غير المنتج نقص الطاقة الضريبية والحصيلة بالتبعية لذلك[1].

سادساً: الوعي الضريبي:

تتأثر الطاقة الضريبية بمدى الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع، ولهذا يؤدي زيادة الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع بمدى أهمية الضرائب، وإيمانهم بأهمية إمداد الخزانة العامة بالأموال اللازمة لتمويل الإنفاق العام إلى زيادة الجزء الذي يمكن استقطاعه من الدخل القومي في صورة ضرائب، وتؤدي زيادة الجزء الذي يمكن استقطاعه من خلال الضرائب إلى زيادة الطاقة الضريبية نتيجة لقلة حالات التهرب الضريبي. كما يؤدي قلة الوعي الضريبي لدى أفراد المجتمع إلى انخفاض درجة استعداد أفراد المجتمع لدفع الضرائب

---

(١) د.محمود إبراهيم عبد السلام تركي، استخدام أساليب التحليل الكمي في تحديد الطاقة الضريبية مع دراسة تطبيقية في جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٨٠، ص ٧٠.

وزيادة التهرب الضريبي، الأمر الذي يترتب عليه انخفاض الجزء الذي يمكن اقتطاعه من الدخل القومي في صورة ضرائب.

سابعاً: التنظيم الفني للاستقطاع الضريبي:

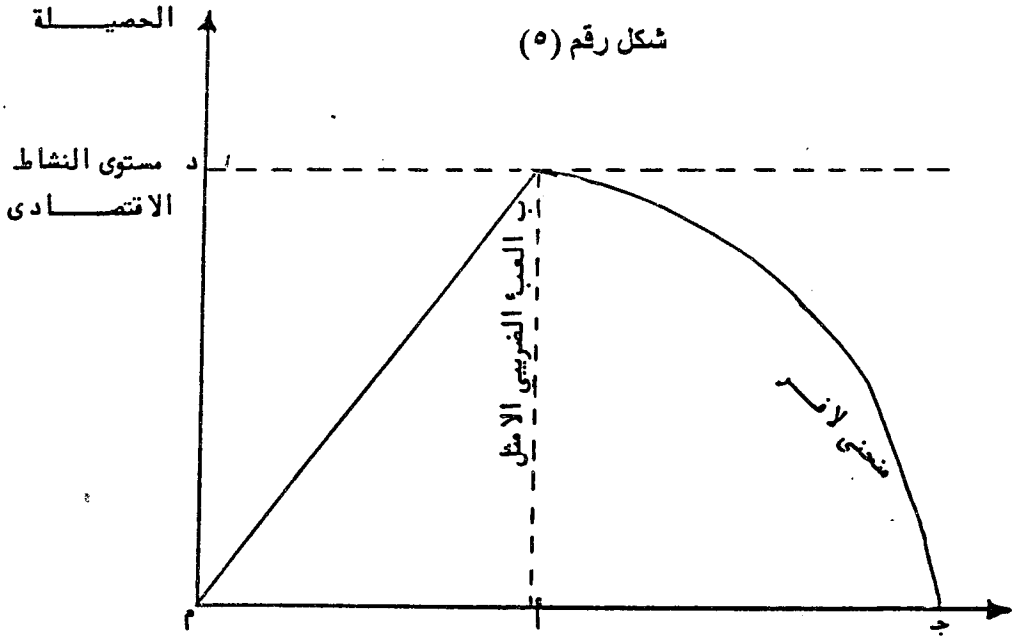
يؤدي تطور إدارة الضرائب في إحكام عملية الحصر الضريبي والفحص وربط وتحصيل الضرائب، واختيار أفضل الطرق التي تكلفها أقل النفقات في التحصيل، بأن يكون الفرق بين ما يدفعه الممول وبين ما يدخل الخزانة العامة للدولة أقل ما يمكن، إلى تزايد الحصيلة الضريبية لزيادة الطاقة الضريبية لقلة نفقات التحصيل [1]. وكلما زاد الاقتطاع الضريبي زادت الحصيلة الضريبية بنسبة تفوق أو تساوى نسبة زيادة هذا الاقتطاع، طالما أن العبء الضريبي لم يؤثر على مستوى النشاط الاقتصادي في المجتمع. أما في حالة نقص الاقتطاع الضريبي فإن الحصيلة تَقِلُّ بنسبة تفوق أو تساوى نسبة نقص الاقتطاع الضريبي، طالما أن العبء الضريبي أثر على النشاط الاقتصادي في المجتمع.

وفي منحنى Laffer Curve المعبر عنه في الشكل رقم (٥) نحاول الربط بين الطاقة الضريبية والحصيلة ومستوى النشاط الاقتصادي .

---

(١) John L. Kramer and Lawrence C.phillips , Prentice Hall's Federal Taxation, chapter 1, op.cit,p.13.

شكل رقم (٥)



وفيما يلى نفترض فرضين للتدليل على أن زيادة الاقتطاع الضريبى تؤدى إلى زيادة الحصيلة فى حالة ما إذا كان العبء الضريبى لم يؤثر على النشاط الاقتصادى فى المجتمع، وفى حالة ما إذا اثر العبء الضريبى على مستوى النشاط الاقتصادى فإن الاقتطاع الضريبى يقل، وبالتالى تقل الحصيلة الضريبية المجباة.

الفرض الأول: ينصب على حالة توقف سعر الضريبة عند ٣٠% فتستمر الحصيلة الضريبية في الزيادة طالما أن الإنتاج مستمر كذلك في الزيادة. وفى النقطة (م) لا يوجد ضرائب وبالتالي لا يوجد حصيلة ضريبية، أما عند النقطة (حـ) فقد وصل معدل الاقتطاع الضريبي إلى نسبة ١٠٠% حتى قضى على الحافز للعمل و الإنتاج، وترتب على ذلك نقص الحصيلة الضريبية. وفي الجزء (م ب) من المنحنى يعنى أن زيادة الاقتطاع الضريبي أدى إلى زيادة النشاط الاقتصادي والطاقة الضريبية وبالتالي زادت الحصيلة.

الفرض الثاني: يمثل حالة زيادة سعر الضريبة من ٣٠% - ٤٥%، وفى هذه الحالة ظل الإنتاج ثابتاً، وعندما تخطى السعر ٤٥% نقص الإنتاج وقلت الطاقة الضريبية وتبعاً لها الحصيلة. أما الجزء (أ ب) من المنحنى فإنه يمثل العبء الضريبي الأمثل[١].

ولهذا كلما زادت أسعار الضرائب القائمة زادت الحصيلة الضريبية بمعدل أكبر لأن الدخل القومي مستمر في الزيادة، أي أن وعاء الضريبة وهو الدخل القومي مستمر في الزيادة. أما إذا أدت زيادة أسعار الضرائب القائمة أو أضيفت ضرائب أخرى، وترتب على ذلك نقص في الحصيلة الضريبية كان ذلك قرينة على زيادة عبء الضرائب، وتبعًا لذلك يزداد التهرب الضريبي فتقل الحصيلة الضريبية.

كما تزداد الطاقة الضريبية مع زيادة التنمية الاقتصادية نتيجة تنوع الأنشطة وتطور الهيكل الاقتصادي وزيادة الإنتاج. والدولة يمكنها أن تأخذ عن طريق الضرائب قدراً من الدخل القومي يوازي المجهود الإنتاجي للأفراد ويفي بالنفقات الحكومية المحولة ليصير دخلاً للأفراد، فتزداد الطاقة الضريبية نتيجة لازدياد الدخل الشخصي[٢]، إلا إذا كانت الدولة تريد أن تخفض الضرائب أو لا تزيد منها وتعتمد في تمويل نفقاتها على الإيرادات الأخرى.

وهكذا يكون من الأفضل أن ننظر إلى الطاقة الضريبية للمجتمع من خلال دراسة للإمكانيات المحتملة لزيادة الحصيلة الضريبية من خلال زيادة الدخول، فضلاً عن توقف ذلك في نهاية الأمر على ما يعول على الضرائب من أهداف مرغوب فيها.

---

(١) أ.د محمد حامد دويدار، أ. د. محمود الطنطاوي الباز، دراسات في الاقتصاد المالي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٣، ص ٢٣٤- ٢٣٥.

(٢) Antonin Basch, Financing Economic Development , op cit, p .p. 94 -100.

المطلب الثاني

الحوافز الضريبية المقررة

الحوافز الضريبية Tax incentives أسلوب تقرره الدولة استثناءاً من عمومية الضريبة، ويعبر هذا الأسلوب عن استخدام الضرائب بغرض حفز الأشخاص الطبيعيين والمعنويين على سلوك معين أو نشاط محدد يساعد على تحقيق أهداف الدولة. وتتعدد أشكال وصور الحوافز الضريبية فقد تتمثل في إعفاءات دائمة أو مؤقتة أو تبدو في صور أخرى متعددة مثل استنزال الضريبة أو تأجيلها أو وقفها أو الإهلاك المعجل أو المؤجل أو المعدلات التمييزية لسعر الضريبة أو ترحيل الخسائر أو معونات الاستثمار[1]. وتمثل تكلفة وعائد الحوافز الضريبية أثراً مباشراً على الحصيلة الضريبية على أساس أن الحوافز الضريبية تستخدم لزيادة وتنوع مصادر الضرائب ورفع كفاءة المشروعات والتأثير في النشاط الاقتصادي لتهيئته وجعله أكثر ملائمة[2]، وتشجيع المناخ المناسب للاستثمار في المجالات الأكثر فائدة للاقتصاد القومي وتحقيق التنمية

---

(١) تعتبر معونات الاستثمار من أدوات الحفز الضريبي التي يمكن استخدامها لتشجيع الاستثمار في الأنشطة المرغوب فيها. ويتم تقديم هذا الحافز بإحدى الطريقتين :
الطريقة الأولى :طريقة إعادة تقويم الأصول حيث يتم تصحيح أرصدة استهلاك الأصول الرأسمالية المحسوبة وفقا للطرق التقليدية لتأخذ في الحسبان أثر ارتفاع الأسعار. ويتم هذا التصحيح عند خصم الإهلاك كأحد بنود التكاليف بالأسعار الحالية من إيرادات المشروع، ويتم الاعتماد في هذه الحالة على أقساط إهلاك معدله تكون أكبر من أقساط الإهلاك التقليدية في ظل ارتفاع الأسعار وأقل منها في حالة انخفاض الأسعار. والطريقة الثانية :السماح الاستثماري حيث يتم خصم نسبة معينة من قيمة الأصول الرأسمالية من إيراداته، بالإضافة إلى الإهلاكات المعتادة وفقا لطرق المحاسبة التقليدية ودون أن يؤثر ذلك على رصيد حساب الآلات والمعدات في نهاية العام أو على قيمة أقساط الإهلاك خلال فترة الحياة الإنتاجية للأصول الرأسمالية، أي يتم إهلاك الأصول الرأسمالية بأكبر من تكلفتها التاريخية مما يعطي للمشروع السرعة في استهلاك أصوله الرأسمالية.

(٢) Jack M .Mintz and Thomes Tsiopoulos, Corporate Income Taxation and Foreign direct Investment in Central and Eastern Europe , The World Bank,Washington, 1992, p. 8.

وتوجيه القوى الاقتصادية نحو إنتاج السلع المطلوبة وزيادة فرص العمالة وتحقيق الاستقرار داخل المجتمع.

والإعفاءات الضريبية كأحد أشكال الحوافز الضريبية عبارة عن تنازل الدولة عن جزء من مواردها بغرض تحقيق بعض الأهداف الاجتماعية أو الاقتصادية أو السياسية، ويمثل الإعفاء الضريبي تكلفة تتحملها الدولة لتحقيق أهداف اجتماعية محددة [1] مثل الإعفاء الضريبي المقرر لمواجهة الأعباء المعيشية والعائلية، أو لتحقيق أهداف اقتصادية مثل تشجيع الادخار والاستثمار، أو لتحقيق أهداف سياسية مثل إعفاء أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل.

ومن جهة أخرى، فإن سياسة الحوافز الضريبية يمكنها أن توازن بين الهدف منها والحصيلة الضريبية على أساس أن يتناسب الإعفاء مع أهمية النشاط الاقتصادي الذي يراد تشجيعه، وأن تقتصر على النشاطات الاقتصادية ذات الأولوية والأهمية الكبيرة للمجتمع، ولهذا فإن النقص في الحصيلة الضريبية يتساوى في هذه الحالة مع الفائدة التي تعود على المجتمع من هذا النشاط.

وتظهر أهمية الحوافز الضريبية بشكل واضح في أنها تحدث آثار إيجابية تدفع برأس المال الأجنبي إلى الدولة المانحة لهذه الحوافز للاستفادة منها. ويمكن للدولة أن توازن بين الحوافز الضريبية ومدى حاجاتها للإيرادات العامة للإسراع بمعدلات التنمية عن طريق تشجيع الاستثمار على أن يلتزم بما تتطلبه خطط التنمية الاقتصادية، وتوجيه الاستثمارات إلى قطاعات معينة من الاقتصاد

---

(١) د. محمد نجيب جادو، ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية دراسة تطبيقية في مصر، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٤، ص ٣٧٨.

الوطني أو على مناطق محددة في إقليم الدولة حسب ما تتطلبه هذه الخطط، وتشجيع إقامة مشروعات استثمارية أجنبية قادرة على استيعاب قدر كبير من الأيدي العاملة الوطنية، وأن تربط الدولة بين الحوافز الضريبية والعوامل المؤثرة في قرار الاستثمار، وأن تختار منها ما يكون له دور فعال في جذب الاستثمارات. وان توازن الدولة بين مختلف أنواع الحوافز لتختار شكل الحافز الضريبي الذي يساهم في رفع معدلات التنمية الاقتصادية [1]، وبالتالي فإن النقص في الحصيلة الضريبية في هذه الحالة يعوضه نجاح سياسة الحوافز الضريبية؛ في تحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. أما إذا استخدمت الحوافز الضريبية بشكل غير متناسب مع أهدافها، ونتج عن ذلك زيادة الحوافز الدائمة، فإن ذلك يؤدى إلى نقص الحصيلة الضريبية؛ لأن الحوافز الضريبية ليست العامل الوحيد لجذب الاستثمارات، ولكن هناك عوامل أخرى تتفاعل مع الحوافز الضريبية لجذب الاستثمارات مثل توافر البنية الأساسية والاستقرار السياسي وتوافر عوامل الإنتاج، وغير ذلك من عوامل جذب الاستثمار الأجنبي

ويرى البعض[2]: أن الإعفاءات الضريبية لم تعد السلاح الوحيد لجذب الاستثمارات الأجنبية، وباتت تشكل سلسلة من الأعباء على الموازنة العامة بالنظر لما ينجم عنها من نقص الحصيلة الضريبية، بمراعاة أن السياسة الضريبية التي تتبعها الدول النامية تجاه الاستثمارات الأجنبية لا تتمتع بقدر كبير من الحرية في تقرير سياسة الحوافز الضريبية؛ لأنها توازن بين مدى

---

(١) أ .د السيد عبد المولى، النظام الضريبي المصري و إمكانية تطويره، مصر المعاصرة، أبريل ١٩٩٣، العدد ٤٣، السنة الرابعة والثمانون، ص ٢٢٣.
- الدكتورة سوزي عدلي ناشد، ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ١١٧.

(٢) David Newbery and Nicholas Stern, The Theory of Taxation for Developing Countries, Published for The World Bank and Oxford University Press, 1987, p.204.

حاجتها للحصيلة الضريبية، التي تكفي للوفاء بما تتطلبه تأديتها لوظائفها المختلفة، ورغبتها في أن تقدم للمستثمر الأجنبي من الحوافز الضريبية والمزايا ما يجذبه إليها كي يستثمر في إقليمها ليساعدها في عملية التنمية التي تقوم بها .

وتشير بعض الدراسات إلى أنه خلال الفترة من عام ١٩٨٩-١٩٩٥ والتي شهدت تطبيق القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩، أن تدفق الاستثمارات الأجنبية إلى مصر قد انخفض من ١٢٥٠مليون دولار عام ١٩٨٩إلى ٥٥٣ مليون دولار عام ١٩٩٥[١]، وهو ما يشير بوضوح إلى ضعف تأثير سياسة الحوافز الضريبية بالرغم من تزايد الحوافز الضريبية المقررة لجذب الاستثمارات الأجنبية.

ويوضح الجدول التالي تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة الوافدة إلى مصر في الفترة الممتدة من عام ١٩٩١حتى عام ٢٠٠٢ومعدلات تغيرها ونسبتها من الإجمالي العالمي.

ومن المؤشرات الواردة في الجدول رقم (٣٠) يتضح أن قيمة الاستثمارات الأجنبية المباشرة والوافدة لمصر بلغت ٦٤٧ مليون دولار، ولم تتجاوز حصتها من تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر في العالم نحو ٠,١% لسنة ٢٠٠٢، بينما بلغت هذه النسبة ٠,١٨% لسنة ١٩٩٧.

---

(١) د. عبد المطلب عبد الحميد، مدى فاعلية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر، المجلة المصرية للتنمية و التخطيط، ديسمبر١٩٩٨، العدد الثاني، المجلد السادس، ص ١٨ ـ ٢٧.

جدول رقم (٣٠)

تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة الوافدة إلى مصر من عام ١٩٩١-٢٠٠٢

ومعدلات تغيرها ونسبتها من الإجمالي العالمي

(القيمة بالمليون دولار)

البيان / السنة	الاستثمارات الأجنبية الوافدة لمصر	إجمالي تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة في العالم	حصة مصر من تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر في العالم %	معدل التغير في تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى مصر %
المتوسط السنوى خلال الفترة من ١٩٩١-١٩٩٦	٧١٤	٢٥٤٣٢٦	٠,٢٨	-
١٩٩٧	٨٨٧	٤٨١٩١١	٠,١٨	٢٤,٢
١٩٩٨	١٠٧٦	٦٨٦٠٢٨	٠,١٦	٢١,٣
١٩٩٩	١٠٦٥	١٠٧٩٠٨٣	٠,١	١-
٢٠٠٠	١٢٣٥	١٣٩٢٩٥٧	٠,٠٩	١٦
٢٠٠١	٥١٠	٨٢٣٨٢٥	٠,٠٦	٥٨,٧ -
٢٠٠٢	٦٤٧	٦٥١١٨٨	٠,١	٢٦,٩

المصدر: تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام ٢٠٠٤.

ويوضح الجدول التالي رصيد الاستثمارات الأجنبية المباشرة المتراكمة في مصر ونسبتها من الإجمالي العالمي ومعدلات التغير عن الفترة الممتدة من عام ١٩٨٠ إلى عام ٢٠٠٢.

جدول رقم (٣١)

تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة المتراكمة في مصر ونسبتها من الإجمالي العالمي

(القيمة بالمليون دولار)

البيان/السنة	رصيد الاستثمارات الأجنبية المتراكمة فى مصر	نسبة رصيد الاستثمارات الأجنبية المتراكمة فى مصر من الإجمالى العالمي %	معدل التغير فى رصيد الاستثمارات الأجنبية المباشرة المتراكمة في مصر %
١٩٨٠	٢٢٦٠	٠,٣٢	-
١٩٨٥	٥٧٠٣	٠,٥٨	١٥٢,٣
١٩٩٠	١١٠٤٣	٠,٥٧	٩٣,٦
١٩٩٥	١٤٦٩٠	٠,٤٩	٣٣
٢٠٠٠	١٩٥٨٩	٠,٣٢	٣٣,٤
٢٠٠١	٢٠٠٩٩	٠,٣٠	٢,٦
٢٠٠٢	٢٠٧٤٦	٠,٢٩	٣,٢

المصدر: تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٤.

ومن دراسة البيانات الواردة بالجدول يتضح لنا التراجع الكبير في حصة مصر من الاستثمارات الأجنبية المباشرة المتراكمة فيها والتي بلغت نحو ٠,٥٨% لسنة ١٩٨٥من الإجمالي العالمي، ثم بدأت في التراجع حتى بلغت نحو ٠,٢٩% لسنة ٢٠٠٢، وهو ما يعكس تصاعد أهمية مناطق أخرى في العالم فيما يتعلق باستقبال الاستثمارات الأجنبية المباشرة مثل الصين ودول شرق أوروبا على حساب بلدان مثل مصر، نظراً لاقتصار الاستثمار الأجنبي على نوعيات محددة من الاستثمار مثل قطاع البترول والغاز والسياحة دون القطاعات الأخرى، والتغيرات الاقتصادية التي تشهدها أوروبا الشرقية وما يستتبعها من تحول جغرافي في الاستثمارات المتدفقة إلى الدول النامية ومنها مصر(١).

وبالرغم من أهمية الحوافز الضريبية وآثارها على الاقتصاد القومي، إلا أن الحوافز الضريبية ليست العنصر الوحيد لجذب الاستثمار الأجنبي. والحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمار الأجنبي أو الوطني يمكن أن تزداد فعاليتها وتزداد الحصيلة الضريبية في ظلها في حالة ما إذا تم وضع الحوافز الضريبية المناسبة والمتفقة مع باقي محددات مناخ الاستثمار والعوامل الأخرى المؤدية لجذب الاستثمار الأجنبي أو الوطني في إطار مجموعة من السياسات الاقتصادية المتوافقة، والتي تهدف إلى زيادة فعالية الحوافز الضريبية، وتتضمن نظامًا واضحًا للإعفاءات الضريبية على أن تكون محددة بأهداف معينة خلال فترة زمنية معينة تبرر التضحية بالحصيلة الضريبية المنتظرة، والتكلفة التي يتحملها الاقتصاد القومي في ظل نظام معين للحوافز الضريبية .

---

(١) البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد الثامن والخمسون، ٢٠٠٥.

وتعد إجازة الضريبة Tax holidays [1] صورة من صور الحوافز الضريبية المطبقة في معظم الدول النامية حيث يتم إعفاء الدخل المكتسب أثناء السنوات الأولى لتأسيس المشروع، وعند انتهاء مدة الإعفاء يبدأ المشروع في دفع الضريبة. وهذه الصورة من الإعفاء الضريبي أقل جاذبية للاستثمارات طويلة الأجل، وتؤدي إلى سهولة التهرب الضريبي؛ لأن المشروع يستطيع أن يمد مدة الإعفاء عن طريق تغيير النشاط بعد انتهاء فترة الإعفاء الأولى. ولقد استخدمت الولايات المتحدة الأمريكية سياسة الإعانات الشاملة بدلاً من الإعفاءات الضريبية، وكان لذلك أثر كبير في جذب الاستثمار المرغوب فيه(٢).

والإعفاءات الضريبية سواء أكانت دائمة أو مؤقتة أو اشتملت على صور أخرى للإعفاءات لابد وأن تمنح للمشروعات والأنشطة التي تشغل أولوية متقدمة في أهداف المجتمع، والتي لديها إمكانية الاستمرار الاقتصادي، وتعمل على إعادة استثمار أرباحها في نفس المشروع أو في مشروعات أخرى داخل الاقتصاد القومي. كما يجب عدم المساواة في منح الإعفاءات الضريبية بين المشروعات الإنتاجية الكبيرة والتي لا تكفي فترة خمس سنوات لاسترداد تكاليفها، وبين المشروعات قصيرة الأجل التي تسترد تكاليفها في أقل من خمس سنوات، وان يرتبط الإعفاء الضريبي بحجم المشروعات؛ لأنه يترتب على الإعفاءات الدائمة ضياع جزء من الحصيلة الضريبية .

وفيما يتعلق بالإعفاءات المقررة للأعباء المعيشية والعائلية والتي زادت مع صدور القانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣[3] إلى ١٤٤٠جنيهًا سنويًا للممول الأعزب، و ١٦٨٠جنيهًا سنويًا للممول المتزوج ولا يعول أولاداً أو

---

(١) Jack M .Mintz and Thomes Tsiopoulos, Corporate Income Taxation and Foreign direct Central and Eastern Europe , op.cit,p.p.8-11.

(٢) Allan M Maslove, The Economic and Social Investment in Environment for Tax Reform, op. cit, P. 13 .

(٣) وهو القانون السابق للقانون الحالى المنظم للضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

غير المتزوج ويعول ولدًا أو أكثر، و ١٩٢٠جنيهًا سنويًا للممول المتزوج ويعول ولدًا أو أكثر. ولم تؤثرالإعفاءات المقررة على الحصيلة الضريبية، وإنما زادت الحصيلة الضريبية المجباة من ممولي الضريبة على الاشخاص الطبيعيين.

ويوضح الجدول التالي إجمالي الحصيلة الضريبية على الأشخاص الطبيعيين ومعدل نموها ونسبتها إلى الحصيلة الضريبية والضرائب المباشرة وغير المباشرة والإيرادات والنفقات العامة عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (٣٢)

إجمالي الحصيلة الضريبية على الأشخاص الطبيعيين ومعدل نموها ونسبتها إلي إجمالي الضرائب المباشرة والغير مباشرة والإيرادات والنفقات العامة

" القيمة بالمليون جنية "

البيان/السنة%	/٩٢ ١٩٩٣	/٩٣ ١٩٩٤	/٩٤ ١٩٩٥	/٩٥ ١٩٩٦	/٩٦ ١٩٩٧	/٩٧ ١٩٩٨	/٩٨ ١٩٩٩	/٩٩ ٢٠٠٠	٢٠٠٠ ٢٠٠١	٢٠٠١ ٢٠٠٢	٢٠٠٢ ٢٠٠٣
إجمالي حصيلة ضريبة المرتبات والنشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية والثروة العقارية	١٥٩٨,١	١٨٩٨	٢١٣٧,٣	١٤٧٢,٦	٢٦٨٦,٤	٣٠٩٦,٧	٣٦٢٤,٧	٤٨٠٠	٣٢٠٠	٧٠٠٠	٨٦٠٠
معدل النمو	١٨,٦	١٩,٦	١٢,٦	١٥,٧	٨,٦	١٥,٣	١٧	٣٢,٤	٣٣,٣	١١٨,٧	٢٢,٨
إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة والغير مباشرة	٢٨٦٢,٣	٣٢٤٥٨,١	٣٥٢٤٧	٣٨٥٩٤,٢	٤٠٣٧٢,٣	٤٣٩٦٢	٤٦٥٤٣	٤٩٦٢١	٥١٣٥٨	٥١٧٢٦	٥٧٤٨٦
نسبة حصيلة الضرائب على الأشخاص الطبيعين إلى الضرائب المباشرة وغير المباشرة	٥,٦	٥,٨	٦	٣,٨	٦,٦	٧	٧,٨	٩,٧	٦,٢	١٣,٥	١٤,١٠
نسبة حصيلة الضرائب على الأشخاص الطبيعين إلى الضرائب المباشرة	١١,٦	١٣	١٤,٥	١٠,٨	٠,٤٢	٢٠,٢	٢١,٦	٢٣,٩	١٥,١	٣٢,٣	٣٧,٢
نسبة حصيلة الضرائب على الأشخاص الطبيعين إلى الإيرادات العامة	٣,٤	٣,٦	٣,٨	٢,٤	٤,٢	٤,٦	٤,٩	٦,٤	٤,٢	٨,٩	٩,١٠
نسبة حصيلة الضرائب على الأشخاص الطبيعين إلى النفقات العامة	٣,١	٣,٤	٣,٧	٢,٣	٤	٤,٤	٤,٨	٥,٤	٣,٣	٦,٩	٧,٧

المصدر: العمود الأول، مصلحة الضرائب العامة، الإدارة العامة للتحصيل، وباقي البيانات الواردة بالجدول مستقاة من الجدول رقم (٤) من الدراسة.

ومن دراسة المؤشرات الواردة بالجدول السابق يتضح ما يلي: -

١- أن الإعفاء للأعباء المعيشية والعائلية الصادر بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣لم

يؤثر على الحصيلة الضريبية المجباة من ممولي الضريبة على الأشخاص الطبيعيين، وإنما زادت من ٢١٣٧,٣مليون جنيه في عام ١٩٩٥/٩٤ إلى ٨٦٠٠ مليون جنيه فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ بمعدل نمو في تزايد من ١٢,٦% إلى ٢٢,٨% للسنتين المشار إليهما. وفي العام الذي زاد فيه حد الإعفاء زادت الحصيلة الضريبية من ١٥٩٨,١ مليون جنيه فى عام ١٩٩٣/٩٢ إلى ٢١٣٧,٣ مليون جنيه فى عام ١٩٩٥/٩٤ بزيادة قدرها ٥٣٩,٢ مليون جنيه فى عام ١٩٩٥/٩٤ عن عام ١٩٩٣/٩٢. وجاءت زيادة الحصيلة الضريبية بهذه النسبة؛ لأن زيادة الإعفاء المقرر للأعباء المعيشية والعائلية قد استفادت منه فئة من ممولي الضريبة على المرتبات وما في حكمها والنشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية والثروة العقارية، وهذه الفئة من الممولين كانت تربط عليها الضريبة وتعجز عن سدادها ثم تتحول إلى متأخرات ضريبية لعدم قدرتها على السداد قبل زيادة الإعفاء المقرر بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

٢- وبصدور القانون (١٦٢) لسنة ١٩٩٧[١] معدلاً الفقرة الأولى من المادة (٨٨) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، المعدل للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ [٢] زاد حد الإعفاء للأعباء العائلية والمعيشية إلى ٢٠٠٠جنيه سنوياً للممول الأعزب، و٢٥٠٠جنيهًا سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر، و٣٠٠٠جنيه سنويا للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر، ومع صدور القانون المشار إليه زادت الحصيلة الضريبية لممولي هذه الفئة إلى ٣٦٢٤,٧ مليون جنيه، بمعدل نمو بلغ ١٧% لعام ١٩٩٩/٩٨.

٣- زادت الأهمية النسبية للحصيلة الضريبية المجباة من ممولي الضريبة على

---

(١) الجريدة الرسمية العدد (٢٥) في ٢٨ ديسمبر ١٩٩٧.
(٢) والذى ألغى مؤخراً بصدور القانون سالف الذكر رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الأشخاص الطبيعيين إلى إجمالي الحصيلة الضريبية إلى ٦% لعام ١٩٩٥/٩٤، ومع صدور القانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ زادت إلى ٧,٨% لعام ١٩٩٩/٩٨.

٤- زادت الأهمية النسبية للحصيلة الضريبية المجباة من الأشخاص الطبيعيين إلى إجمالي حصيلة الضرائب المباشرة إلى ١٤,٥% لعام ١٩٩٥/٩٤، وبعد صدور القانون ١٦٢ لعام ١٩٩٧ زادت الحصيلة الضريبية إلى ٢١,٦% لعام ١٩٩٩/٩٨.

٥- تزايد الأهمية النسبية للحصيلة الضريبية على الأشخاص الطبيعيين إلى إجمالي الإيرادات العامة إلى ٣,٨% لعام ١٩٩٥/٩٤، وبعد صدور القانون المشار إليه زادت إلى ٤,٩% لعام ١٩٩٩/٩٨. وزادت نسبتها إلى النفقات العامة من ٣,٧% لعام ١٩٩٥/٩٤ إلى ٤,٨% لعام ١٩٩٩/٩٨، مما يدل على أن رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية والمعيشية لم ينقص من الحصيلة الضريبية، ولكنها زادت كما هو موضح بالجدول .

الإعفاءات المقررة للأعباء المعيشية والعائلية في النظم الضريبية المقارنة:

وفيما يلى نقدم نموذجين للإعفاءات المقررة لمواجهة أعباء الممول العائلية والمعيشية في النظم الضريبية المقارنة: -

أولاً: النظام الضريبي للولايات المتحدة الأمريكية:

أعطى المشرع في الولايات المتحدة الأمريكية لكل فرد في الأسرة إعفاء على حدة قدره ٢,٧٥٠ دولار في السنة، فإذا كانت الأسرة مكونة من أربعة أفراد (الممول و زوجته و طفلين) فإنهم يتمتعون بإعفاء إجمالي قدرة ١١٠٠٠ دولار في السنة. ويعتبر في حكم المُعال قرابة النسب للممول والجد

والعمة والعم وبنت الأخ، وكل من يسكن مع الممول سنة كاملة[1]، وتعدل نسبة الإعفاء سنوياً طبقاً لتغيير مستوى الأسعار، فإذا زاد التضخم بنسبة ٢% يزداد الإعفاء بنفس النسبة.

كما أخذ المشرع الأمريكي بنظام الإعفاءات المنتهية [2]، وهو أن الإعفاء يخفض بنسبة ٢% عن كل ٢٥٠٠ دولار أو جزء منها تزيد عن الدخل الإجمالي الذي يتجاوز الحدود التالية [3]:-

البيـــــــــان	مقدار الاعفاء المستحق
الأعزب	١١٤٧٠٠ دولار
المتزوج ويقدم إقرار مشترك	١٧٢٠٥٠ دولار
المتزوج ويعول	١٤٣٣٥٠ دولار

ويحصل الممول الأعزب على الإعفاء كاملاً إذا بلغ إجمالي دخله ١١٤٧٠٠دولار، ويخفض الإعفاء بنسبة ٢% إذا تخطى الحد الأدنى بدولار واحد، فإذا كان إجمالي دخلة ١٢٤٧٠٠ دولار فإن ١٢٤٧٠٠ ـ ١١٤٧٠٠ = ١٠٠٠٠ دولار. ونسبة التخفيض = ١٠٠٠٠ ÷ ٢٥٠٠ = ٤×٢% = ٨%، أي يتمتع بإعفاء عائلي بنسبة ٩٢%، ٢٥٠٠×٩٢% = ٢٣٠٠ دولار.

ثانياً: النظام الضريبي للمملكة المتحدة:

وتُعد المملكة المتحدة في نظر البعض من أكثر الدول مراعاة للعدالـــــة

---

(١) Sally M. Jones, Principles of Taxation for Business and Investment Planning, 2000, ed, op.cit , p. 356.

(٢) William J. Shultz, American Public Finance, op. cit, p.294.

(٣) John L. Kramer and Lawrence C. Phillips, Prentice Hall 's Federal Taxation, op. cit, p. 2.

الضريبية في منحها إعفاءات ومنح شخصية للممول (١)، وهذه الإعفاءات تتغير كل سنة طبقاً لنسبة التضخم(٢): -

١- **الإعفاء الشخصي** Personal allowance: يمنح الممول إعفاءً قدرة ٤,٥٣٥ جنيه إسترليني سنوياً لكل من الممول وزوجته والأولاد مهما كان عددهم، وكل من يسكن في المملكة المتحدة بصرف النظر عن جنسيته .

٢- **إعفاء السن** Age allowance: حيث يزداد الإعفاء السابق حسب مستوى سن الممول:-

أ- الممول الأكثر من ٦٥ سنة حتى ٧٥ سنة ٥,٩٩٠ جنيه إسترليني فى السنة .

ب -الممول الأكثر من ٧٥ سنة ٦,٢٦٠ جنيه إسترليني فى السنة .

ويخفض إعفاء السن إذا تجاوز صافي دخل الممول ١٧٦٠٠ بنسبة جنيه لكل جنيهين من قيمة الزيادة عن ١٧٦٠٠ جنيه إسترليني، بشرط ألا يؤدى هذا التخفيض إلى جعل الإعفاء أقل من الإعفاء الأساسي (الشخصي).

٣- **إعفاء الممول المعاق (الكفيف)**: يمنح الممول المعاق إعفاء قدره ١,٤٥٠ جنيه إسترليني بجانب الإعفاء الشخصي فى السنة، وإذا كان الممول وزوجته مكفوفين يستحقان نفس القدر، ويمكن نقل الإعفاء الزائد بينهما سواء كان الزوج كفيفاً أم لا .

---

(١) N. A. Barr and S.R. James and A. R. Prest, Self – Assessment for Income Tax, 1st , ed, Heinemann Educational Books, London, 1977, p. 2.

(٢) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice, chapter 4 , op.cit, p. p.20-24 .

٤- **إعفاء الزوجين**: يمنح الزوج المتزوج إعفاء قدرة ٢٠٧٠جنيه إسترليني، ويمكن للمرأة أن تختار نصف إعفاء الزوجين لينتقل من زوجها إليها، ويمكن أن يتفقا على نقل الإعفاء كله للزوجة.

واستبدل المشرع الإنجليزي الإعفاء الشخصي الإضافي بنظام جديد وهو ائتمان ضريبة الأطفال Children's tax credit منذ شهر إبريل عام ٢٠٠١حيث يمنح الممول إعفاءً قدره ٥٢٠٠ جنيه إسترليني في السنة، ويطبق هذا النظام حتى لو كان للممول طفل واحد تحت سن ١٦سنة، ويستوي أن يكون هذا الطفل ولده، أو يعيش معهم فقط في سنة الربط. ونتيجة لزيادة تكاليف الطفل المولود حديثا يزداد الائتمان إلى ١٠٤٠جنيه إسترليني في السنة للطفل الأول Baby rate في ميزانية ٢٠٠٣/٢٠٠٤. وتخصم الإعفاءات الشخصية من الدخل الكلي للممول، فإذا لم تكفِ يخصم الباقي من إيرادات القيم المنقولة فيما عدا أرباح الأسهم، فإذا لم تكفِ تخصم من أرباح الأسهم[١].

المطلب الثالث

الجوانب الفنية المتعلقة بالاقتطاع الضريبي

يؤثر سعر الضريبة والتهرب الضريبي والمتأخرات الضريبية وأساليب ربط وتحصيل الضريبة على الحصيلة الضريبية؛ لأن نجاح الممول الذي تتوافر في حقه شروط الخضوع للضريبة في التخلص من عبئها كلياً أو جزئياً عن طريق اتباع أساليب مخالفة للقانون دون أن ينقل عبئها إلى الغير يؤدي إلى نقص في الحصيلة الضريبية [٢]. ومن ناحية أخرى كلما زاد التهرب الضريبي

---

(١) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice, chapter 4 , op.cit, p.6.

(٢) د .جمال فوزى شمس، ظاهرة التهرب الضريبي مكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراة مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة عين شمس، ١٩٨٢، ص ٣٦.

نتيجة لعدم عدالة النظام الضريبي[1]، كلما دفع الدولة إلى تدبير موارد جديدة إما بفرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعارها، وفى كلتا الحالتين يزداد التهرب الضريبي وتزداد نفقات مكافحته [2] .والعكس كلما انعدم التهرب الضريبي أو قلت حدته نتيجة لتطور إدارة الضرائب[3] الناتج عن الاهتمام بتدريب موظفي الإدارة لتسهيل عملية الربط والتحصيل، كلما قلّ التهرب الضريبي وزادت الحصيلة الضريبية.

ويؤدى سعر الضرائب المرتفع على بعض الأنشطة الاقتصادية إلى الانصراف عن التوسع فيها والإحجام عن القيام بالاستثمارات الاقتصادية. ويؤدى ضعف الوعي الضريبي لدى الممولين، وكثرة القوانين الضريبية وسرعة تعديلها وعدم تجميعها في قانون واحد وغموض نصوص قانون الضرائب وعموميتها وسرعة إصدارها دون دراسة كافية إلى زيادة التهرب الضريبي ونقص في الحصيلة الضريبية.

ويترتب على سعر الضريبة الذى يوازن بين مصلحة الخزانة العامة والمكلف بالضريبة قلة التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية. ويتحدد سعر الضريبة الذى يوازن بين مصلحة الخزانة العامة والمكلف بالضريبة فى ضوء طاقة المجتمع الضريبية، ومدى أثر الضريبة على نشاط المكلف وشعوره

= د .عزت عبد الحميد البرعى، ظاهرة التهرب الضريبي بين الإطار النظرى و الواقع التطبيقي "العملي" دراسة نظرية تحليلية، مجلة البحوث القانونية و الاقتصادية ،تصدرها كلية الحقوق، جامعة المنوفية، العدد الثالث، السنة الثانية، أبريل ١٩٩٢، ص ١٢.

(١) د .محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، الطبعة الأولى، ١٩٦٦، ص ١٧- ١٨.

(٢) Kath Nightingale , Taxation Theory and Practice , op. cit , p. 8 .

(٣) Antonin , Basch , Financing Economic Development , op. cit , p. 97-98 .

بعدالتها [1]، وأن يتم توسيع شرائح سعر الضريبة في المستويات الدنيا من الدخول باعتبار أن زيادة سعر الضريبة لا تعنى زيادة الحصيلة.

سعر ضريبة الدخل في النظم الضريبية المقارنة:

وفيما يلى نقدم نموذجين لسعر الضريبة المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين في بعض النظم الضريبية المقارنة:

أولاً: النظام الضريبي للولايات المتحدة الأمريكية:

حدد المشرع في الولايات المتحدة الأمريكية سعر الضريبة على الدخل على أساس التصاعد بالشرائح التي تعدل كل عام طبقاً لمستوى التضخم(٢):-

١ متزوج ويقدم إقرارًا مشتركًا:

البيـــــــان	القيمة المفروض عليها الضريبة	سعر الضريبة
الشريحة الأولى	صفر ٤٣,٥٠ دولاراً	% ١٥
الشريحة الثانية	٤٣,٥٠ ١٠٤,٥٠ دولاراً	% ٢٨
الشريحة الثالثة	١٠٤,٥٠ ١٥٨,٥٥٠ دولاراً	% ٣١
الشريحة الرابعة	١٥٨,٥٥٠ ٢٨٣,١٥٠ دولاراً	% ٣٦
الشريحة الخامسة	أكثر من ٢٨٣,١٥٠ دولاراً	% ٣٩

---

(١) Simon James ,The Economics of Taxation Principles Policy and Practice, op. cit, p.100.

(٢) Sally M. Jones, Principles of Taxation for Business and Investment Planning, 2000, ed, op. cit, p. 359 .

٣ المتزوج الذي يقدم إقرارًا فرديًا:

البيـــــــان	القيمة المفروض عليها الضريبة			سعر الضريبة
الشريحة الأولى	صفر	٢١,٥٢٥	دولارا	١٥ %
الشريحة الثانية	٢١,٥٢٥	٥٢,٢٥	دولارا	٢٨ %
الشريحة الثالثة	٥٢,٢٥	٧٩,٢٧٥	دولارا	٣١ %
الشريحة الرابعة	٧٩,٢٧٥	١٤١,٥٧٥	دولارا	٣٦ %
الشريحة الخامسة	أكثر من ١٤١,٥٧٥		دولارا	٣٩ %

حـ -المتزوج ويعول:

البيـــــــان	القيمة المفروض عليها الضريبة			سعر الضريبة
الشريحة الأولى	صفر	٣٤,٥٥٠	دولارا	١٥ %
الشريحة الثانية	٣٤,٥٥٠	٨٩,١٥٠	دولارا	٢٨ %
الشريحة الثالثة	٨٩,١٥٠	١٤٤,٤٠٠	دولارا	٣١ %
الشريحة الرابعة	١٤٤,٤٠٠	٢٨٣,١٥٠	دولارا	٣٦ %
الشريحة الخامسة	أكثر من ٢٨٣,١٥٠		دولارا	٣٩ %

د -الأعزب

البيـــــــان	القيمة المفروض عليها الضريبة			سعر الضريبة
الشريحة الأولى	صفر	٢٥,٧٥٠	دولارا	١٥ %
الشريحة الثانية	٢٥,٧٥٠	٦٢,٤٥٠	دولارا	٢٨ %
الشريحة الثالثة	٦٢,٤٥٠	١٣٠,٢٥٠	دولارا	٣١ %
الشريحة الرابعة	١٣٠,٢٥٠	٢٨٣,١٥٠	دولارا	٣٦ %
الشريحة الخامسة	أكثر من ٢٨٣,١٥٠		دولارا	٣٩ %

ثانياً: سعر ضريبة الدخل في المملكة المتحدة:

يتحدد سعر الضريبة على الدخل الكلي للشخص الطبيعي في المملكة المتحدة على أساس التصاعد بالشرائح طبقاً لميزانية عام ٢٠٠١/٢٠٠٢، وتعدل

الشرائح كل عام طبقاً لمستوى التضخم[1].

البيـــــــان	القيمة المفروض عليها الضريبة	سعر الضريبة
الشريحة الأولى	صفر ١,٨٨٠ جنيه إسترليني	١٠ %
الشريحة الثانية	١,٨٨٠ ٢٩,٤٠٠ جنيه إسترليني	٢٢ %
الشريحة الثالثة	أكثر من ٢٩,٤٠٠ جنيه إسترليني	٤٠ %

ويتحدد سعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة على أساس: -

البيـــــــان	القيمة المفروض عليها الضريبة	سعر الضريبة
الشريحة الأولى	صفر ١,٨٨٠ جنيه إسترليني	١٠ %
الشريحة الثانية	١,٨٨٠ ٢٩,٤٠٠ جنيه إسترليني	٢٠ %
الشريحة الثالثة	أكثر من ٢٩,٤٠٠ جنيه إسترليني	٤٠ %

ويتحدد سعر الضريبة على إيرادات الأسهم على أساس :-

البيـــــــان	القيمة المفروض عليها الضريبة	سعر الضريبة
الشريحة الأولى	صفر- ٢٩,٤٠٠ جنية إسترليني	١٠ %
الشريحة الثانية	أكثر من - ٢٩,٤٠٠ جنية إسترليني	٣٥,٥ %

وفضلاً عما تقدم، فإنه ينتج عن كثرة وإطالة إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة والطعن أمام مأمورية الضرائب والقضاء، تأخير أداء الضريبة كقيمة واجبة الأداء ومستحقه لمصلحة الضرائب دون سداد من جانب الممول، بالإضافة إلى زيادة إمكانية سقوط الضريبة كلها أو بعضها بالتقادم. ويؤدي التأخير في أداء الضرائب المستحقة والواجبة الأداء إلى مصلحة الضرائب إلى تناقص الحصيلة الضريبية وتصبح اقل من قوتها الشرائية في ظل الاتجاه التضخمي للأسعار، ويستغل الممول قيمة الضريبة في استثمارات تدر

---

(١) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice , chapter 4, op. cit, p. 5.

عليه دخلاً أكبر من قيمة فوائد التأخير في سداد الضريبة [1]؛ لأن تأخير تحصيل الضريبة لمدة سنة ينقصها بنفس قيمة التضخم .

كما أن توافر الدقة والسرعة والبساطة في العمليات المنوطة بالإدارة الضريبية في ربط وفحص وتحصيل الضريبة، واختصار هذه الخطوات وفق خطة زمنية محددة يؤدي إلى التقدير الصحيح لوعاء الضريبة وبأقرب قدر من الحقيقة في تقييم العناصر الخاضعة للضريبة لتتحقق المساواة بين الممولين[2] . وكلما توافرت السرعة في فحص إقرارات الممولين دون تراكم الفحص لعدة سنوات، وتوافر في الإقرار الضريبي الواقعية والصدق والثقة بين الممول ومصلحة الضرائب وتمت محاسبته أولاً بأول، فإن هذا يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي [3] ويقلل من الإحساس بثقل وطأة العبء الضريبي .

أما إذا طالت عملية ربط وفحص وتحصيل الضريبة وتكبد الممول تكاليف هذه الإجراءات الإدارية والقانونية، بجانب خضوع عملية تقدير الأرباح لعمليات إدارية طويلة من حيث تحليل وتجميع البيانات وإعداد تقرير مبدئي لحالة الممول، والفحص الميداني ثم فحص المستندات والدفاتر ثم الفحص المكتبي وكتابة التقرير النهائي ومراجعة ما سبق من خطوات، وإخطار الممول بنتيجة الفحص ومقدار الضريبة بالنموذج (١٩) ضرائب وتقييده في

---

(١) أ.د .أسامه محمد الفولي، بعض مظاهر التفاوت في توزيع العبء الضريبي القانوني في التشريع الضريبي المصري، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، الإصدار الثالث،السنة العشرون، العدد الثاني، ١٩٩٠، ص ٨٤-٨٥.

(٢) Richard A. Toby, The Theory and Practice of Income Tax, Sweet & Maxwell, London , 1978 , p. 33-34 .

(٣) Simon James , The Economics of Taxation Principles Policy and Practice, op.cit, p.99 .

الصادر[1]، وتقييد اعتراض الممول عند وروده في دفتر الوارد وسجل الاعتراضات ثم دراسة الإدارة لهذه الاعتراضات وأسبابها، وقد تأخذ الفترة بينهما سنة بين اعتراض الممول وتمسك الإدارة الضريبية ثم يعرض الأمر على اللجنة الداخلية فإذا لم يتم التوصل إلى اتفاق يرضى به الممول يرفع الأمر إلى لجنة الطعن، ويستمر النزاع عاماً آخر تقريباً، فإذا ما ظهرت بيانات أو مستندات جديده لم تعرض في المراحل السابقة يعاد نظر الموضوع إلى الفحص ويمر بنفس المراحل السابقة، وقد يكون القرار الصادر عن اللجنة لصالح مصلحة الضرائب، وفي هذه الحالة يكون للممول الحق في الطعن أمام المحاكم فترة تمتد لعامين أو أكثر، ولهذا فإن طول هذه الإجراءات وتعددها يؤدي إلى نقص الحصيلة الضريبية .

وهكذا فإنه ينتج عن تعدد مراحل فحص وربط الضريبة تأخير تحصيل الضريبة وعدم الانتظام في التحصيل، فضلاً عن تراكم السنوات الضريبية دون فحص أو مطالبة بالتحصيل، وبالتالى يؤدى إزدياد عدم الانضباط في تحصيل الضريبة إلى التنازل عن جزء من الضريبة للسنوات السابقة. وفى هذه الحالة يلجأ المشرع إلى إصدار قوانين التصالح والإسقاط الضريبي كالقانون ١١لسنة ١٩٩٦، ويليه القانون ٣ لسنة ١٩٩٩، ثم قانون ضرائب الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ونصوص المواد (٣، ٤، ٥) من مواد إصداره[2].

ويمكن القول بأن قوانين التصالح والإسقاط الضريبي تمثل إخلالاً بالعدالة الضريبية، وتعطى الممول مكافأة لتقاعسه عن أداء الضرائب، وتؤدى هذه

---

(١) وفى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (الملغى)، والقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ السابق على القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نصت المواد (١٠٤-١٠٦) على أن الضريبة تربط طبقاً لما ورد بالاقرار الضريبى فى حالة قبوله من قبَلْ مصلحة الضرائب، وتخطره بعناصر الربط ومقدار الضريبة بالنموذج رقم (١٨)، وإذا وافق الممول على ما ورد به يتم اخطاره بالربط وعناصره وقيمة الضريبة بالنموذج (١٩) ضريبة موحدة.

(٢) الجريدة الرسمية، العدد ٢٣ (تابع) فى ٩ يونية ٢٠٠٥.

التيسيرات إلى تقاعس الممولين عن دفع الضرائب، و تبدأ إجراءات الحجز الإداري، وقد تسقط حصيلة بعض السنوات لعدم اتخاذ إجراء قاطع للتقادم، وازدياد العبء على الإدارة الضريبية، وترتفع تكاليف التحصيل لضعف الإدارة الضريبية، الأمر الذي ينتج عنه قلة وتراجع الحصيلة الضريبية. وهكذا فإنه كلما تعقدت وطالت إجراءات ربط وفحص وتحصيل الضريبة زاد التهرب الضريبي والمتأخرات الضريبية، لأن سلوك إدارة الضرائب من الممكن أن يكون له دور في مساعدة المتهرب من أداء الضرائب لأنها لم تتطور لتتمكن من تحصيل الضرائب [1].

المبحث الثاني

الشروط المتطلبة لتحقيق الحصيلة الضريبية لأهداف الدولة المالية

يتعاظم دور الهدف المالي للضرائب في الدول التي تعتمد عليها كمصدر أساسي في تمويل النفقات العامة، والهدف المالي للضرائب لا يجب أن يكون هو الأساس من فرضها على الأفراد واتخاذها كوسيلة تمويلية أساسية لتنفيذ خطط التنمية الاقتصادية. ويتطلب الاعتماد على الضرائب كمصدر أساسي لتمويل الإنفاق العام أن تحقق الدولة الحصيلة الضريبية المناسبة. والحصيلة الضريبية التي يعول عليها في تحقيق أهداف الدولة المالية والتي تسعى الدولة إلى زيادتها لابد وأن يقابلها زيادة في النشاط الاقتصادي في المجتمع، ويؤدى زيادة النشاط الاقتصادي في المجتمع إلى زيادة وتعدد أوعية الضرائب وزيادة عدد الممولين، وبالتالي تزداد الحصيلة الضريبية. بالإضافة إلى أن تطور إدارة الضرائب في عملية الحصر والفحص الربط وتحصيل

---

(1) William J. Shultz , American Public Finance , op. cit , p.p.306 – 308.

الضريبة، وزيادة وعي الممول بأهمية الضرائب بالنسبة للمجتمع يؤدي إلى حصول الدولة على الحصيلة الضريبية المناسبة المحققة لأهدافها المالية .

ولما كانت الإدارة الضريبية هي التي تتولى جباية الضرائب التى تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة، وتحقيق هذا الهدف لأي مجتمع إنما هو رهن بمستوى كفاءة الإدارة الضريبية في ممارسة مهامها، ولهذا فإنه يترتب على تطور هذه الإدارة أو عدم تطورها آثار متعددة بالنسبة لإحكام الرقابة وتحصيل الضرائب بكاملها، أو ضياع جزء كبير من الحصيلة الضريبية دون تحصيل عن طريق زيادة التهرب الضريبي .

وعلى هدى ما سبق بيانه من إيضاحات نقسم المبحث الحالي إلى مطلبين: نخصص الأول منهما لبيان مدى تحقيق الحصيلة الضريبية لأهداف الدولة المالية. ونتناول في المطلب الثاني الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين .

المطلب الأول: مدى تحقيق الحصيلة الضريبية لأهداف الدولة المالية .
المطلب الثاني: الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين .

المطلب الأول

مدى تحقيق الحصيلة الضريبية لأهداف الدولة المالية

يتوقف تحقيق الدولة لأهدافها على كمية الحصيلة الضريبية خاصة في الدول التي تعتمد على الضرائب كمصدر أساسي في تمويل النفقات العامة. واستخدام الحصيلة الضريبية في تحقيق أهداف الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية من الممكن أن يكون سببًا في زيادة النشاط الاقتصادي للمجتمع، مما يفسح المجال لزيادة وتعدد أوعية الضرائب ومصادر الدخول. وفي المقابل

تعتبر الضرائب غير المباشرة أداة مهمة في ضغط الاستهلاك وتعبئة الموارد المالية لخدمة أهداف الدولة المالية دون أي إجراءات إدارية مكلفة على مصلحة الضرائب سواء في ربط أو فحص أو تحصيل الضريبة .

ولما كان الهدف من الحصول على الحصيلة الضريبية هو تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية وفي نفس الوقت تحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة والفاعلية في تحقيق الأهداف التمويلية عن طريق تعبئة الموارد القومية، فإن الأمر يتطلب اقتطاع جانب من الموارد المالية خاصة في الدول التي تعتمد على الحصيلة الضريبية كمصدر أساسي في التمويل[١] .كما أن تحقيق التنمية الاقتصادية يؤدي إلى زيادة وتنوع النشاط الاقتصادي، وتؤدى زيادة النشاط الاقتصادي إلى زيادة أوعية ومصادر الضرائب ومن ثم ارتفاع حجم الناتج القومي، وبذلك تحقق الحصيلة الضريبية الهدف الاجتماعي وهو رفع مستويات الدخول للطبقات الفقيرة نتيجة لزيادة الناتج القومي، وإمكانية حصول الدولة على جانب من هذه الزيادة المترتبة على التنمية عن طريق الضرائب [٢]

وعند هذا الحد قد يحدث تعارض بين هدف تحقيق الحصيلة الضريبية المثلى وبين هدف رفع معدلات الادخار والاستثمار، أو بين هدف الحصول على الحصيلة الضريبية التي تكفي لتغطية الإنفاق العام وبين هدف العدالة الضريبية. وقد يكون من المتعذر التوفيق بين هذه الأهداف لأن اعتبارات تحقيق العدالة الضريبية في توزيع العبء الضريبي الذي يكون متناسبًا مع قدرة الممول على دفع الضرائب يتوقف على توافر صفة التشخيص في الضريبة. أما هدف زيادة الحصيلة الضريبية وما يستوجبه من اعتبارات التنمية الاقتصادية وتكوين المدخرات وتشجيع الاستثمار المطلوب لزيادة الدخل القومي، فإن

---

(١) Antonin Basch , Financing Economic Development , op. cit , p. 93 .

(٢) Simon James , The Economics of Taxation Principles Policy and Practice , op. cit,p.100 .

تحقيق هذا الهدف يقتضي أن يكون استخدام الحصيلة الضريبية محققا لأهداف النظام الضريبي سواء الاجتماعية أو الاقتصادية أو المالية، وهذا يعني أن يكون استخدام الحصيلة الضريبية سببًا في زيادة النشاط الاقتصادي في المجتمع وبالتالي ازدياد معدلات التنمية الاقتصادية المتحققة .

ويوضح الجدول التالي إجمالي الحصيلة الضريبية ومعدل نموها والإيرادات العامة والناتج المحلي الإجمالي والإيرادات الجارية ومعدل النمو ونسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة والناتج المحلي الإجمالي عن المدة الممتدة من عام ١٩٣٣/٩٢ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (٣٣)

إجمالي الحصيلة الضريبية والإيرادات العامة والناتج المحلي الإجمالي ونسبة الحصيلة الضريبية إلى الإيرادات العامة والناتج المحلي الإجمالي

"القيمة بالمليون جنية "

البيان/ السنة%	إجمالي الحصيلة الضريبية	نسبة إجمالي الحصيلة الضريبية إلى الإيرادات الجارية	إجمالي الإيرادات العامة	نسبة الحصيلة الضريبية إلى الإيرادات العامة	الناتج المحلي الإجمالي	نسبة الحصيلة الضريبية إلى الناتج المحلي	الإيرادات الجارية	معدل نمو الحصيلة الضريبية	معدل نمو الإيرادات الجارية
١٩٩٣/٩٢	٢٨٤٦٢,٣	٦٥,١	٤٦٧٠٣	٦٠,٩	١٣٤٣٣٥	٢١,٢	٤٣٦٨٣	١٤,٧	١٥,٤
١٩٩٤/٩٣	٣٢٤٥٨,١	٦٥,٧	٥٢٥٦٧	٩٠,٧	١٣٩٦٢٢	٣٢,٢	٤٩٤١٩	١٤,٤	١٣,١
١٩٩٥/٩٤	٣٥٢٤٧	٦٦,٧	٥٥٧١٩	٦٣,٢	١٤٦١٤٩	٢٤,١	٥٢٩٢٥	٨,٦	٧,١
١٩٩٦/٩٥	٣٨٥٩٤,٢	٦٦,٩	٦٠٨٩٣	٦٣,٤	١٥٣٣٦٩	٢٥,٢	٥٧٧٠٨	٩,٥	٩
١٩٩٧/٩٦	٤٠٣٧٢,٤	٦٦,٤	٦٤٤٩٨	٦٢,٦	٢٣٩٥٠٠	١٦,٨	٦٠٧٥٣	٤,٦	٥,٣
١٩٩٨/٩٧	٤٣٩٦٢	٦٨,٨	٦٧٩٦٣	٦٤,٧	٢٥٣٠٩٠	١٧,٤	٦٣٨٨٩	٨,٩	٥,٢
١٩٩٩/٩٨	٤٦٥٤٣	٦٩,٢	٧٣٢٧٩	٦٣,٥	٢٦٨٤٠٤	١٧,٣	٦٧٢٠٧	٥,٩	٥,٢
٢٠٠٠/٩٩	٤٩٦٢١	٦٨,٤	٧٥٣٩٩	٦٥,٨	٣١٦٤٠٤	١٥,٧	٧٢٥٠٤	٦,٦	٧,٩
٢٠٠١/٢٠٠٠	٥١٣٥٨	٧٠,٦	٧٦١٣٩	٦٧,٤	٣٣٨٦٠٠	١٥,٢	٧٢٧٧٦	٣,٥	٠,٤
٢٠٠٢/٢٠٠١	٥١٧٢٦	٦٩,٨	٧٨٩٦٨	٦٥,٥	٣٦٣١٤٤	١٤,٢	٧٤٠٦٠	٠,٧	١,٨
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٥٧٤٨٦	٧٠,٥	٨٦٤٨٤	٦٦,٥	٣٨٨٠٦٠	١٤,٨	٨١٤٤٩	١١,١	٩,١
المتوسط		٦٨		٦٦,٧		١٨,٦		٨	٧,٢

المصدر: البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الرابع، المجلد السابع، ١٩٩٤.

- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد الثالث والخمسون، ١٩٩٧.
- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد ١، ٢، المجلد الرابع والخمسون، ٢٠٠١.
- البنك الأهلي، النشرة الاقتصادية، العدد الأول، المجلد السابع والخمسون، ٢٠٠٤.

ومن دراسة البيانات الواردة بالجدول يتضح مايلي:

لبيان مدى تحقق الهدف المالي لابد من دراسة تطور الحصيلة الضريبية، ولقد زادت الحصيلة الضريبية من ٢٨٤٦٢,٣ مليون جنيه لعام ١٩٩٣/٩٢ إلى ٥٧٤٨٦ مليون جنيه فى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، مقابل تطور الناتج المحلي من ١٣٤٣٣٥ مليون جنيه إلى ٣٨٨٠٦٠ مليون جنيه لنفس السنتين المشار إليهم. وأما متوسط معدل النمو السنوي للحصيلة الضريبية فإنه أكبر من متوسط معدل النمو السنوي للإيرادات الجارية، وهى (٨% مقابل ٧,٢%)، وهو ما يؤكد أهمية الضرائب في إجمالي الإيرادات الجارية حيث تمثل في المتوسط ٦٨% منها، في حين تمثل باقي الإيرادات الجارية ٣٢% فحسب من إجمالي الإيرادات الجارية. وتقييم الحصيلة الضريبية بالنظر إلى إجمالي حصيلة الإيرادات الجارية لا يعتبر وحده معياراً كافياً للحكم على السياسة الضريبية بالنجاح في تحقيق الهدف المالى، وإنما يتطلب الأمر مقارنة هذه الحصيلة بقيمة الناتج المحلي الإجمالي. ويكشف لنا الجدول أن متوسط نسبة الحصيلة الضريبية إلى الناتج المحلي قد بلغت ١٨,٦% وهي نسبة ضئيلة، وأما متوسط نمو الحصيلة الضريبية فإنه لم يتعد ٨%، ويمثل متوسط الحصيلة الضريبية نسبة ٦٦,٧% من الإيرادات العامة.

ويتطلب استخدام الحصيلة الضريبية في تحقيق أهداف الدولة المالية أن تتطور الإدارة الضريبية من حيث الخدمات المؤداة للممولين، والارتقاء بالعاملين عن طريق التدريب المستمر وتحسين الحالة الوظيفية، وعمل حوافز مالية لتشجيع وتحسين فاعلية الأداء الإداري لأن هذا التطور يساهم في زيادة

الحصيلة الضريبية. وينتج عن انخفاض مستوى الخدمات الإدارية التي تقدمها الإدارة الضريبية عدم التنفيذ السليم للقوانين الضريبية؛ لأن مأمور الضرائب إذ تطالبه الإدارة الضريبية بإنجاز رقم أعمال معين من المعاملات الضريبية فإن ذلك يدفعه إلى المغالاة في تقدير الأرباح تاركاً الممول أمام لجان الطعن أو المحكمة لينال حقه، وفي حالة صدور تعليمات من جانبها تحذر من المغالاة في التقدير تكثر الطعون فيزداد عدد القضايا، ويترتب علي ذلك ضياع جزء من الحصيلة الضريبية وتعذر التحصيل، وتبدأ مرحلة التصالح الضريبي والإسقاط والتنازل عن المتأخرات الضريبية لصالح الممول المماطل.

ومن المهام الأساسية للإدارة الضريبية أن تسعى إلى تخفيف العبء النفسي عن الممول وعدم إشعاره بثقل عبء الضرائب[1]؛ لأنه كلما استجابت طرق ربط وفحص وتحصيل الضريبة وتغيرت تبعًا لتغير الظروف الاقتصادية، كلما انعكست نتيجة أسلوب الإدارة الضريبية في ربط وفحص وتحصيل الضريبة على الاقتصاد القومي وعملت على زيادة الحصيلة الضريبية لتحقيق أهداف الدولة المالية؛ لأنه إذا تعسفت الإدارة الضريبية في استعمال حقها القانوني تجاه الممول فإن ذلك قد يضطره إلى التوقف عن النشاط الاقتصادي.

والاهتمام بالممول واكتمال وعيه الضريبي بتقديم إقرار ضريبي يبين حقيقة دخله نتيجة ارتفاع درجة التعليم ونظرة الممول لدور الدولة الاقتصادي، وحسن اختيار الدولة لأوجه إنفاق حصيلة الضرائب في تنمية المجتمع في شكل خدمات تؤدى له، والمشاركة الإيجابية والمساهمة عن رضا واقتناع بتأدية ما يستحق عليه من ضرائب وإدراك أهمية الضرائب للاقتصاد القومي يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية. وعلى العكس من ذلك يساهم في نقص الحصيلة

---

(١) Philip E. Taylor, The Economics of Public Finance , op. cit , p. 353 .

الضريبية سوء اختيار الدولة لأوجه إنفاق الحصيلة الضريبية، وقلة وعي الممول الناتج عن عدم معرفته بقيمة الضريبة التي يتعين عليه سدادها إسهامًا منه في أعباء الدولة كواجب تفرضه طبيعة انتمائه للمجتمع.

وهكذا فإن تنوع العمليات التي تقوم بها إدارة الضرائب، والتي تشمل تحديد وعاء الضريبة وفحص وربط الضريبة والرقابة والتصدي لكافة الخلافات الضريبية يقتضي أن تتطور إدارة الضرائب لمجابهة العمليات المعقدة التي تتعلق بالتحصيل، على اساس أن الإصلاح الشامل لإدارة الضرائب أصبح الآن من الأولويات لدى الحكومات عن طريق توفير عمل لفريق من الخبراء في مجال إدارة الضرائب وأنظمة الكمبيوتر لتحديد الأنظمة المصممة التي تتفق ومعطيات التطور التكنولوجي [1].

المطلب الثاني

الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين

تشمل الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين المقررة بالنظام الضريبي المصري: الضريبة على إيرادات القيم المنقولة [2] والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المرتبات ، الضريبة على المهن غير التجارية والضريبة على الثروة العقارية . ويتأثر حجم الحصيلة الضريبية

---

(١) Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher , Improving Tax Administration in Developing Countries , International Monetary fund , Washington , 1992 , p. 27 – 28 .

(٢) تجدر الاشارة هنا إلى أن ايرادات القيم المنقولة كانت تُشَكلْ فى القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) وفقًا لأحكام البند الأول من المادة الخامسة من هذا القانون وعاءً فرعيا متميزا مندرج فى عداد الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة على دخل الاشخاص الطبيعيين.

الناتجة عن هذه الدخول بالطرق التي تتبع في تحصيل الضرائب، ومن أهم هذه الطرق التحصيل المباشر الذي يعتمد على الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين ودرجة وعيهم الضريبي، وذلك بما تتضمنه الإقرارات الضريبية من معلومات أمينة وصادقة عن حجم معاملاتهم وبالتالي أرباحهم الفعلية.

ويتأثر حجم الحصيلة الضريبية المجباة من واقع الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين بحجم النشاط الاقتصادي، وظروف السوق وما ينجم عنه من إيرادات وأرباح يدفع عنها الممولين الضريبة.

ويوضح الجدول التالي إجمالي الحصيلة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين ومعدل نموها ونسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي والحصيلة الضريبية والإيرادات العامة عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٤/٩٣ إلى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢.

جدول رقم (٣٤)

الحصيلة الضريبية علي دخول الأشخاص الطبيعيين ومعدل نموها ونسبتها إلى الناتج المحلي وإلى الحصيلة الضريبية والإيرادات العامة

"القيمة بالمليون جنية "

السنة /البيان %	١٩٩٤/٩٣	١٩٩٥/٩٤	١٩٩٦/٩٥	١٩٩٧/٩٦	١٩٩٨/٩٧	١٩٩٩/٩٨	/٩٩ ٢٠٠٠	٢٠٠٠ ٢٠٠١	٢٠٠١ ٢٠٠٢	٢٠٠٢ ٢٠٠٣
إجمالي الحصيلة الضريبية على الأشخاص الطبيعيين	١٨٩٨	٢١٣٧,٣	١٤٧٢,٦	٢٦٨٦,٤	٣٠٩٦,٧	٣٦٢٤,٧	٤٨٠٠	٣٢٠٠	٧٠٠٠	٨٦٠٠
معدل النمو	١٩,٦	١٢,٦	١٥,٧	٨,٦	١٥,٣	١٧	٣٢,٤	٣٣,٣٠	١١٨,٧	٢٢,٨
نسبة الحصيلة الضريبية على الأشخاص الطبيعيين إلي الناتج المحلي	١,٣	١,٥	٠,٩	١,١	١,٢	١,٣	١,٥	٠,٩	١,٩	٢,٢
نسبة الحصيلة الضريبية على الأشخاص الطبيعيين إلي إجمالي الحصيلة الضريبية	٥,٨	٦	٣,٨	٦,٦	٧	٧,٨	٩,٧	٦,٢	١٣,٥	١٤,١٠
نسبة الحصيلة الضريبية على الأشخاص الطبيعيين إلي الإيرادات العامة	٣,٦	٣,٨	٢,٤	٤,٢	٤,٦	٤,٩	٦,٤	٤,٢	٨,٩	٩,١٠

المصدر: العمود الأول الجدول رقم (٣٢)، وباقي البيانات الواردة بالجدول مستقاة من الجدولين رقم (٣، ٤) من الدراسة.

وباستعراض ما ورد من بيانات بالجدول يتضح أن إجمالي الحصيلة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين قد بلغت ١٨٩٨مليون جنيه لعام ١٩٩٤/٩٣ وزادت إلى ٨٦٠٠ مليون جنيه لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٢. وأما معدل نموها فقد بلغ ١٩,٦%، وزاد إلى ٢٢,٨% للسنتين المشار إليهما. وأما نسبتها إلى الناتج المحلي فقد بلغت ١,٣%، وزادت إلى ٢,٢% للسنتين المشار إليهما. وتشهد نسبتها إلى الإيرادات العامة تزايدًا مستمرا فقد زادت من ٣,٦% إلى ٩,١٠% للسنتين المشار إليهما. وأما نسبتها إلى إجمالي الحصيلة الضريبية فقد بلغت ٥,٨% من إجمالي الحصيلة الضريبية، ولم تزد عن ١٤,١٠%، وهذا يعني أن الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين منخفضة نسبياً، ولا تمثل طاقة المجتمع الضريبي، ولا تعكس الإمكانات الحقيقية لحصيلة الضرائب على الدخل بسبب ضعف الوعي الضريبي لدى الممولين، وعدم التزام بعض الممولين بتقديم الأرباح الحقيقية في الإقرار الضريبي؛ لأن الممول يعرف أن الإدارة الضريبية ستعيد فحص إقراره وربط ضريبة عليه أكبر مما قدمه حتى وإن كان صادقا، وتعتقد الإدارة الضريبية بأن الممول لا يصدق في إقراره الضريبي ويجب أن تفرض ضرائب على الفرق بين فحصها للإقرار وما ذكره الممول به. وامتداد فحص الإقرارات الضريبية لعدة سنوات تجعل الممول يشعر بأن الضريبة المطالب بدفعها تمثل استقطاعًا لرأسماله وليست عن أرباحه لتراكمها وعدم تناسبها مع أرباحه الحالية، وبالتالي يتأثر حجم الحصيلة الضريبية المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين.

وتقتضي العدالة الضريبية زيادة نسبة الضرائب المباشرة إلى مجموع الضرائب المحصلة ؛ لأن الضرائب المباشرة تسمح بتحقيق درجات مختلفة لتصاعد الضريبة على أوعية الضرائب على الدخل، ولكن يحول دون ذلك ضعف كفاءة الإدارة الضريبية في عمليات الحصر الضريبي وربط وفحص وتحصيل الضريبة، وما يترتب على ذلك من زيادة التهرب الضريبي عن

طريق إخفاء الإيرادات الخاضعة للضريبة، ومبالغة الممول في تقدير التكاليف الواجبة الخصم خاصة ممولي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية، الأمر الذي يتطلب تفعيل دور الحصر الضريبي وتحسين نظام ربط وفحص وتحصيل الضريبة .

المبحث الثالث

المقومات اللازمة لضمان فاعلية العدالة والحصيلة الضريبية

لما كانت المقومات اللازمة لضمان فاعلية العدالة والحصيلة الضريبية تقتضى أن يعمل النظام الضريبي الجيد على تحقيق التوازن والتكامل بين أهدافه التمويلية والاقتصادية والاجتماعية، طالما أن الضرائب لا يقتصر دورها على الهدف التمويلي فحسب، وإنما هناك أهدافاً أخرى ليست بأقل أهمية منه. ويقتضي التوفيق بين العدالة والحصيلة الضريبية تحقيق عدة مقومات أخرى تتمثل في أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين والوضوح بالنسبة للممول، والاقتصاد في نفقات جباية الضريبة، ومرونة وتطور النظام الضريبي، وألا تكون الحصيلة الضريبية الهدف الأساسى من فرض الضرائب، والحصول على أكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية للمساهمة في تمويل الخزانة العامة وتنفيذ خطط التنمية، وإنما يجب في نفس الوقت أن تتحقق العدالة الضريبية؛ لأن تحقيق العدالة يؤدي إلى زيادة النشاط الاقتصادي في المجتمع، وهو ما نتناوله في المطلب الأول. ونخصص المطلب الثاني لبيان أن قيام الدولة بتحصيل الزكاة وصرفها في مصارفها المحددة بدلاً من قيام المزكي بذلك يؤدي إلى ضبط المفاهيم المتعلقة بالعدالة والحصيلة الضريبية نظرًا لما تقوم به الزكاة من دور حيوي في حصر المجتمع الضريبي، وما ينتج عن قيام الدولة بهذا الدور وتوزيع الزكاة من تقليل للنفقات العامة وتخفيف العبء المالي الواقع على عاتق موازنتها العامة.

المطلب الأول: مقومات النظام الضريبي المحقق للعدالة والحصيلة الضريبية .
المطلب الثاني: تحصيل الزكاة لضمان فاعلية العدالة والحصيلة الضريبية .

المطلب الأول

مقومات النظام الضريبي المحقق للعدالة والحصيلة الضريبية

لما كان زيادة الحصيلة الضريبية يقتضي ضرورة توافر العدالة الضريبية، فإن نجاح النظام الضريبي يتطلب التوفيق بين اعتبارات العدالة والحصيلة الضريبية عن طريق تدخل الدولة بالضرائب لتحقيق مساواة حقيقية بين الممولين تعتمد على قوانين المساواة في التضحية [1]، وتحقيق العدالة بواسطة الضرائب، وأن يعتمد النظام الضريبي على الضرائب المباشرة، وزيادة حصيلتها عن طريق تقدم إدارة الضرائب في عملية الربط والفحص والتحصيل. ويهدف النظام الضريبي الجيد إلى تحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية إلى جانب الهدف المالي المتمثل في الحصول على موارد مالية، ويتطلب نجاح النظام الضريبي في التوفيق بين أهدافه وضع سياسة ضريبية تعمل على تحقيق التوازن بين الأهداف المتعددة، وتحديد أولويات لهذه الأهداف في حالة تعذر التوفيق بينها بدلاً من التضحية بأحد الأهداف على حساب الأهداف الأخرى، أو تقديم أحد الأهداف على الآخر، وبالتالي فإن العمل على تحقيق حصيلة ضريبية متزايدة يجب ألا يكون على حساب العدالة الضريبية .

ويمكن القول بأن التوفيق بين العدالة والحصيلة الضريبية يؤدي إلى تنوع مصادر وأوعية الضرائب، فقد يؤدي تقديم هدف تحقيق حصيلة ضريبية متزايدة على بقية أهداف النظام الضريبي إلى التضحية بهذه الأهداف؛ لأن

---

(١) Joel Slemrod, Tax Progressivity and Income Inequality, Cambridge University Press, 1996, p.348.

العمل على زيادة الحصيلة الضريبية قد يقلل من المدخرات ويعوق الاستثمار نظرًا لخفض الإنتاج ومعدلات التنمية. ويؤدى تحقيق هدف زيادة الإنتاج عن طريق إعفاء بعض المشروعات لزيادة الاستثمار إلى انخفاض الحصيلة الضريبية . وتحقيق العدالة الضريبية عن طريق منح إعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية من الممكن أن يكون على حساب هدف زيادة الحصيلة الضريبية، وبالتالي يؤدى التوفيق بين هذه الأهداف إلى تنوع مصادر وأوعية الضرائب، وتنوع مصادر وأوعية الضرائب يؤدي إلى تحقيق حصيلة ضريبية مثلى. ويقتضي التوازن بين العدالة والحصيلة الضريبية وضع أولويات لهذه الأهداف حتى لا تتعارض فيما بينها .

ومن المقومات المُعوّل عليها في رعاية اعتبارات العدالة والحصيلة الضريبية أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين والوضوح، أي أن يكون ميعاد دفع الضريبة والقواعد المطبقة بشأنه واضحة ومعلومة للممول، وأن يتضمن قانون الضرائب قواعد محددة تحدد طريقة الوفاء بالضريبة والمواعيد الخاصة به (١). وألا يعتري إجراءات الربط والتحصيل التغيير المستمر،وتقديم المعلومات الكافية للممول في حالة استفساره عن هذه المعلومات، وسهولة فهم النصوص القانونية ليعرف الممول مدى التزامه بالضريبة على وجه التحديد ليحدد موقفه المالي وما يلتزم به من ضرائب ليتعود على دفعها، ولا يشعر بثقل عبئها حتى تعكس الضرائب قدرته على دفعها والوفاء بها(٢).

أما إذا اتصفت الضريبة بالغموض والتحكم من جهة الإدارة الضريبية وعدم ثباتها وكثرة تغيير الطرق المتبعة في التحصيل، وكانت صياغة القانون الضريبي صياغة غير محددة وتحتوي على تأويل فإن الممول سيعمد إلى اختيار

---

(١) Adam Smith , The Wealth of Nations , op. cit, p.652.

(٢) Kath Nightingale Taxation Theory and Practice, op. cit ,p.6.

التأويل الذي يفيده، وإذا اضطر إلى الأخذ بتأويل آخر مضاد من جانب الإدارة الضريبية طبع في نفسه أثراً سيئاً يدفعه إلى التهرب فتنقص الحصيلة الضريبية.

ويؤثر فى العدالة والحصيلة الضريبية مراعاة المشرع الضريبي قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل واتباع الطرق التي تكفل أقل النفقات في سبيل تحصيل الضرائب(١) ليكون الفرق بين ما يدفعه الممول وبين ما يدخل الخزانة العامة أقل ما يمكن(٢)، وتحصيل الضرائب بأقل نفقات ممكنة؛ لأن الإجراءات الطويلة المعقدة وسوء التنظيم في تحصيل الضرائب يكلف الدولة جزءاً كبيراً من حصيلة الضرائب، وعند ذلك تضطر الدولة إلى فرض ضرائب جديدة أو زيادة سعر الضرائب المفروضة.

ومما يؤثر في العدالة والحصيلة الضريبية اعتبارات الكفاءة الإدارية وزيادة الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، وأن يعتمد تحصيل الضرائب على الملائمة، أى أن التحصيل يتم وفق ظروف الممول وطبيعة عمله، ونوع النشاط الاقتصادي الذي يزاوله أو المهنة التي يمارسها، وتيسير إجراءات دفعها بأقل مشقة في الأوقات التي تتاح لديه الأموال وبالطريقة المثلى له، سواء دفعت الضريبة فوراً أو قسطت على آجال.

ويقتضي تيسير إجراءات جباية الضرائب أن تكون الواقعة المنشئة للضريبة متمشية مع طبيعة نشاط الممول الاقتصادي، وفي بعض المشروعات الصناعية والزراعية لا يصلح لها أن تكون الواقعة المنشئة للضريبة سنة كاملة ويكفي دورة تشغيلية واحدة مثل مشروعات الدواجن والمزارع السمكية.

---

(١) Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave , Public Finance in Theory and Practice , 1989, ed, op. cit , p.216.

(٢) John L. Kramer and Lawrence C. Phillips, Prentice Hall's Federal Taxation, chapter l, op. cit, p.13.

أما إذا لم يراع المشرع الضريبي اعتبارات الكفاءة الإدارية، ووضعت أحكام الضرائب بما لا يتفق وظروف الممول وطبيعة نشاطه الإقتصادي، وتعسفت الإدارة الضريبية في تطبيق أحكام قانون الضرائب، وترتب على ذلك فقدان الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، فإن النتيجة لا مناص من أن تكون هي نقص الحصيلة الضريبية؛ لأن فهم الممول لطرق وقواعد التحصيل يساهم في زيادة الحصيلة الضريبية(١).

ومن المقومات التي يُعوّل عليها في رعاية اعتبارات العدالة والحصيلة الضريبية مرونة وتطور النظام الضريبي ليستوعب الأنشطة الاقتصادية الجديدة، أى أن تتضمن نصوصه فرض الضريبة على الأرباح الناتجة منها، والإجراءات اللازمة لحصر ومتابعة الأساليب والنظم الحديثة لهذه الأنشطة الجديدة التي تتم عبر شبكات الإنترنت (٢) ، والتي غيرت من طريقة بيع وتوزيع السلع والخدمات. كما أن قيام النظام الضريبي على العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأنشطة الاقتصادية يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية؛ لأن العدالة الضريبية هي الأساس في تقييم النظام الضريبي(٣).

---

(١) J. A. Kay and M.A.King, The British Tax System , 4th, ed , Oxford University press, 1986,p.33.

(٢) الأهرام الاقتصادى، العدد ١٦٠١، ١٣ سبتمبر ١٩٩٩.

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

المطلب الثاني

تحصيل الزكاة لضمان فاعلية العدالة والحصيلة الضريبية

يعتبر قيام الدولة بتحصيل الزكاة واجب من الواجبات الملقاة على عاتقها على أساس أنها أقدر من الأفراد والمؤسسات الخيرية في تحصيل الزكاة وصرفها على المستحقين، وأهمية قيام الدولة بتحصيل الزكاة إنما يكون لدور الزكاة في ضبط المفاهيم المتعلقة بالعدالة والحصيلة الضريبية، وقيام الدولة بتحصيل الزكاة يساعد في حصر المجتمع الضريبي، ويعمل على التقليل من الإنفاق العام حيث يمثل الإنفاق في مصارف الزكاة نوعًا من التخفيف من العبء المالي الواقع على عاتق الدولة.

والزكاة حق ثابت في مال الغني يجب إخراجه لمن ورد ذكرهم في قوله تعالى:" إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسَاكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ " (١). وإعطاء الزكاة إلى هذه الأصناف إنما يكون على سبيل التمليك، لأنه لو لم يكن دفع الزكاة إلى هؤلاء الأصناف على سبيل التمليك لما كانت زكاة أو حق، وبالتالي صرف الزكاة إلى الأصناف المذكورين في الآية إنما جاء على سبيل الحصر، فلا يدخل غيرهم معهم، ولو جاز صرف شيء منها إلى غير هذه الأصناف الثمانية لكان لهم بعض الزكاة وليست كلها (٢)، لأن تعريف الصدقات بـ"أل" في قوله تعالى: " إنما الصدقات" استغرقها وتضمن تخصيص أفضل لحصيلة الزكاة، و"اللام" تفيد الاختصاص باعتبار أنهم المختصون بالصدقة

---

(١) الآية رقم ٦٠ من سورة التوبة .

(٢) شرح فتح القدير لإبن الهمام الحنفي، الطبعة الأولى، المطبعة الأميرية، القاهرة، ١٣١٥هـ، الجزء الأول، ص ٤٨٧ .

- التفسير الكبير للإمام الفخر الرازي، الجزء السادس عشر، الطبعة الأولى، مطبعة البهية المصرية، القاهرة، ١٩٣٨، ص ١١٣ .

دون غيرهم (١)، وليس لأحد أن يقسمها على غير ما قسمها الله سبحانه وتعالى(٢). فيما روي عن زياد بن الحارث الصدائي قال أتيت النبي صلى الله عليه وسلم فبايعته، فأتاه رجل فقال: أعطني من الصدقة فقال له إن الله لم يرض بحكم نبي ولا غيره في الصدقات حتى حكم فيها هو فجزأها ثمانية أجزاء، فإن كنت من تلك الأجزاء أعطيتك (٣).

واتفق الفقهاء (أبوحنيفة وأصحابه، والإمام مالك والشافعي) على أن ولاية قبض الزكاة موكولة للإمام (الدولة)، مستدلين بحديث بهز بن حكيم عن أبيه عن جده قال: سمعت رسول الله صلى الله عليه وسلم يقول "في كل إبلٍ سائمةٍ في كل أربعين إبنةٌ لبونٍ لاتفرق إبلٌ عن حسابها، من أعطاها مؤتجراً فله أجرها، ومن منعها فإنا آخذوها، وشطر إبله عزمة من عزمات ربنا تبارك وتعالى لا يحل لآل محمد شيء "رواه أحمد والنسائي (٤).

والأمر للوجوب للنبى صلى الله عليه وسلم وألي الأمر في قوله تعالى" خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ وَتُزَكِّيهِمْ بِهَا وَصَلِّ عَلَيْهِمْ إِنَّ صَلَوَاتَكَ سَكَنٌ لَهُمْ وَاللَّهُ سَمِيعٌ عَلِيمٌ" (٥). وقيام الدولة بتحصيل الزكاة حافز للمزكي على دفع الزكاة ويساعد في حصر المجتمع الضريبي، ويعمل علي تصحيح الدخول المعلن عنها، فقد كان الرسول صلى الله عليه وسلم يبعث السعاة لقبض الزكاة، ويأمر المزكي أن يدفعها إليهم ولا يكتم بعض ماله عن السعاة. فيما رواه بشير بن

---

(١) بدائع الصنائع للكاساني، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٩٠٩.
(٢) الأم للإمام الشافعي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص ٦٠- ٦١.
(٣) كشاف القناع عن متن الأقناع للشيخ /منصور بن يونس بن ادريس البهوتي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص٢٧١.
(٤) نيل الأوطار شرح منتقى الأخيار من أحاديث سيد الأخيار، للشوكاني، مرجع سابق، ص ١٣٨.
(٥) الآية رقم (١٠٣) من سورة التوبة، ظاهر الآية يعطي للإمام أخذ زكاة المال مطلقا. فقد كان الرسول صلى الله عليه وسلم وأبى بكر وعمر بن الخطاب يأخذونها إلى أن فوض عثمان بن عفان رضي الله عنه في خلافته للمزكي أداء الزكاة عن الأموال الباطنة إلى ملاكها (شرح فتح القدير، مرجع سابق ،ص٤٨٧).

الخصاصية [1] قال: قلنا يا رسول إن قوما من أصحاب الصدقة يعتدون علينا، أفنكتم أموالنا بقدر ما يعتدون علينا ؟ قال: لا. (أخرجه أبو داود في سننه).

وإذا تركت الدولة أمر تنظيم الزكاة لضمير المزكي قلّ دخل الزكاة عن أن يؤدي دوره الذي أراده الله سبحانه وتعالى، أى أن الدولة إذا تركت هذا الأمر لضمير كل مزكى فإن دورها فى المجتمع يقل، ولا يتحقق لها التخصيص الأمثل، ومن الممكن أن تتحول إلى إحسان من المزكي، وقد يدفعها إلى اقاربه ومعارفه الذين لا يجب عليه النفقة عليهم، وفى هذه الحالة يحرم منها أصحاب الحاجات الحقيقية أهل التعفف والحياء، ويزداد التفريط في إخراجها من قبل المزكى، وبالتالى تتجه حصيلتها إلى الاستهلاك، ولا يتحقق الهدف الشرعي من الزكاة في أنها نماء واستثمار للمزكي وغناء للفقير، وتقليل حدة التفاوت بين الدخول. ومما يؤكد ذلك [2]، أن "اللام" في قوله تعالى (للفقراء) جاءت لبيان المصرف وليس استحقاق الصدقة وتمليكها للفقير، ولو كانت "اللام" للاستحقاق لكان قد اشترط الله سبحانه وتعالى تعميم الأصناف.

ويرى بعض الفقهاء [3]: أن "اللام" لبيان اختصاص الحكم بالثمانية. وما يراه البعض الآخر من الفقهاء [4] من أنها لام التمليك، فإنه يقصد بذلك أن مصارف جميع الصدقات للمذكورين في الآية. وتحصيل الزكاة من الأمور الهامة الملقاة على عاتق الدولة ويقتضي قيامها به مراعاة عدة ضوابط تتمثل فى الآتى: -

---

(١) كشاف القناع عن متن الإقناع، الجزء السادس، مرجع سابق، ص ٢٦٩.
(٢) بُلغةِ السّالكِ لأقرب المسالك إلى مذهب الإمام مالك، للشيخ أحمد بن محمد الصاوي المالكي على الشرح الصغير للشيخ أحمد بن محمد بن أحمد الدردير، مرجع سابق، ص ٢٣١.
(٣) الذخيرة، لشهاب الدين أحمد بن إدريس القرافي، دار الغرب الإسلامي، بيروت، الجزء الثالث، ١٩٩٤، ص١٤٠.
(٤) التفسير الكبير للإمام الفخر الرازي، الجزء السادس عشر، مرجع سابق، ص ١١٣.

أ - أن تُحْسِن الدولة استعمال حصيلة الزكاة في إنفاق استثماري لصالح المستحقين في مشروعات إنتاجية تعمل على زيادة النشاط الاقتصادي في المجتمع وتحقق التنمية، وهذه المشروعات تحقق مصلحة المستحقين للزكاة والدولة معًا على أساس أن هذه المشروعات توفر لمستحقي الزكاة ما يسد احتياجاتهم من السلع وتوفير فرص للعمل لمن كان قادرًا منهم على العمل، وتحقق هذه المشروعات مصلحة هامة للدولة عن طريق زيادة التنمية. وتعتبر أموال الزكاة ذات طبيعة خاصة؛ لأنها ليست مدخرات فائضة عن حاجة مستحقي الزكاة، وإنما المقصود من توظيفها في مشروعات أن يطول أمد الانتفاع بها لصالح مستحقى الزكاة.

ب - الدولة أقدر في تحديد المستحقين وتقدير حاجات مستحقى الزكاة بما تملكه من إمكانيات فنية ومعلوماتية. ويؤكد بعض الفقهاء: أن الإمام يملك القدرة على صرف الزكاة في مصارفها بقوله "ويجب دفعها للإمام إن كان عدلاً في صرفها وأخذها وان كان جائرا في غيرها.."[1]. ويقول البعض الآخر من الفقهاء "ويكتفي بأمانة الناس، إلا أن يعلم الإمام العدل منها فيأخذها كرها...."[2]

جـ - أن تنظم الهيئة الخاصة بجباية الزكاة على نحو يستهدف تحقيق المطلوب من حيث استثمار الأموال المجباة في مشروعات انتاجية، فيزداد دخل مستحقي الزكاة نتيجة توظيف القادر منهم في هذه الهيئة، ويزداد دخل غير القادر منهم على العمل [3].

---

(١) بُلغةِ السّالكِ لأقرب المسالك إلى مذهب الإمام مالك، مرجع سابق، ص ٢٣٦.

(٢) الذخيرة، لشهاب الدين أحمد بن إدريس القرافي، الجزء الثالث، مرجع سابق، ص ١٣٤.

(٣) أ.د. المرسى السيد حجازى، دراسات فى النظام المالى الإسلامى (المشروع / الزكاة/ الدين العام)، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ١٥٩

ونقترح أن يتكون الهيكل التنظيمي للهيئة الخاصة بجباية واستثمار أموال الزكاة من الادارات التالية:

١- الإدارة المركزية التي تتكون من رئاسة الهيئة العامة للزكاة، وجهاز موارد الزكاة، وجهاز موازنة صناديق الزكاة، وجهاز توزيع الزكاة، وجهاز استثمار حصيلة الزكاة وتشغيل العمالة. ويتبع جهاز رئاسة الهيئة العامة للزكاة لجنة استشارية من علماء الشريعة الإسلامية والاقتصاد والصناعة وخبراء معاونين في التخطيط والتنظيم والإدارة والعلاقات العامة، وتقوم هذه الأجهزة برسم وتطوير السياسات والخطط المالية وتنسيق وضبط مصارف الزكاة وتنمية حصيلة الزكاة بما يحقق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية.

ويقسم الجهاز الإداري إلى قطاعات متعددة منها: قطاع التوجيه والرقابة الذي يشمل الرقابة الشرعية والفنية والإدارية، وقطاع التدريب والبحوث، وقطاع الشئون المالية والإدارية. ويختص قطاع موازنة صناديق الزكاة بإعداد مشروعات الموازنات في إطار خطة الهيئة. ويختص جهاز توزيع الزكاة بالتخطيط والمتابعة والإشراف العام على أعمال توزيع الزكاة والحصر العام على مستوى صناديق الزكاة. وأما جهاز موارد الزكاة فيقسم إلى عدد من القطاعات وهي: قطاع المعلومات وقطاع الفحص وقطاع التحصيل وقطاع اللجان وجهاز الاستثمار وتشغيل العمالة.

٢- الإدارة المحلية التي تقسم إلى مناطق تسمى مناطق صناديق الزكاة بكل محافظة، وكل منطقة تشرف على عدد من إدارات صناديق المدن والقرى التابعة لها، وكل منطقة تقسم إلى عدد من الإدارات وهي الحصر والفحص والتحصيل واللجان القضائية والاستثمار وتشغيل العمالة. وتختص إدارة صندوق المدينة أو القرية بموارد الزكاة في إطار القرية أو المدينة.

ويترتب على قيام الدولة بتحصيل الزكاة زيادة الحصيلة تبعاً لزيادة كفاءة التحصيل، فيزداد حجم الطلب الفعلي للفقراء لعوامل الإنتاج ويتحقق مستوى أكبر نسبياً في حجم التوظيف لوجود علاقة طرديه بين حجم الإنتاج وحجم الطلب الفعلي على الإنتاج؛ لأن الإنتاج متغير تابع والطلب الفعلي متغير مستقل .

ويقول الفقهاء: إن الجبر على أداء الزكاة لا ينافي العبادة كحق لله. قال ابن سيرين: "كانت الصدقة تدفع إلى النبي صلى الله عليه وسلم، أو من أمر به، وإلى أبي بكر أو من أمر به، وإلى عمر بن الخطاب أو من أمر به، وإلى عثمان بن عفان أو من أمر به، فلما قتل عثمان بن عفان اختلفوا، فكان منهم من يدفعها إليهم، ومنهم من يقسمها، وكان ممن يدفعها إليهم ابن عمر"(١).

ويترتب على ترك تحصيل الزكاة للمزكي وتوزيعها على المستحقين بنفسه أن حجم الطلب الفعلي للفقراء على عوامل الإنتاج يقل، وفى المقابل يزداد طلبهم على السلع الضرورية، ويترتب على زيادة الطلب على السلع الضرورية أن مستحقي الزكاة ظلوا فقراء لارتفاع نسبة إنفاقهم على السلع الضرورية لوجود نوع من الحرمان فما يأخذه من زكاة يستهلك ولا يفكر في استثماره .

ونرى أن ترك الدولة أمر تحصيل وتوزيع الزكاة للمزكي قد أدى إلى التقليل من فاعلية الزكاة في إعادة توزيع الدخل القومي، وتحقيق العدالة الاجتماعية. ومن ناحية أخرى، فإن الزكاة لم يعد لها الدور الفعَّال الذي كانت تمارسه في صدر الإسلام . فقد إنصب اهتمام الفرد على الضرائب، وبقيت الزكاة موكولة إلى ضمير المزكي، وأصبحت معظم المعلومات و الإحصائيات عن الزكاة غير معروفة، نظراً لأن مخرجي الزكاة لا يعلنون عمّا أخرجوه.

---

(١) بدائع الصنائع فى ترتيب الشرائع للكاسانى، الجزء الثانى، مرجع سابق، ص ٨١٥.

والأصل أن الزكاة كعبادة مالية تمثل إنفاقاً مخصصاً لمصارف معينة تسعى الدولة إلى جبايتها واستثمارها وتوزيعها على المستحقين.

ويؤدي قيام الدولة بتحصيل الزكاة إلى ضمان فاعلية العدالة والحصيلة الضريبية على أساس أن الزكاة تتميز بأنها شاملة بحيث تغطي كافة أنواع الأموال والأنشطة الاقتصادية المختلفة، وملائمة لطبيعة النفس البشرية. وتتحدد نسبة الزكاة في النشاط الزراعي بحجم الجهد المبذول من الإنسان، فإذا زاد الجهد قلت الزكاة، وإن قلّ الجهد المبذول زادت الزكاة. وهذه المعاملة المالية الخاصة من الشريعة الإسلامية إنما جاءت من خلال التفرقة في سعر الزكاة بين الزروع والثمار الناتجة من الأراضي التي تروي بمياه الأمطار دون أن يُبذل فيها مجهود، فإن الزكاة تفرض عليها بسعر ١٠% وهو العشر، أما الزروع والثمار الناتجة من الأرض التي تروى بآلات أو معدات الري وتتطلب نفقات كثيرة فإنها تفرض عليها بسعر ٥% وهو نصف العشر .

وتتميز موارد الزكاة بالتكرار والدورية مثل زكاة النقدين وعروض التجارة التي تفرض كل عام، أما زكاة الزروع والثمار فتتكرر الزكاة بتكرار الزرع أو الثمر. وتتميز الزكاة أيضاً بالملائمة في التحصيل لتناسب مواعيد تحصيلها مع ظروف المزكي المالية من حيث قدرته على الوفاء بها، وتناسب تكاليف تحصيلها وجبايتها مع قيمتها .

وتعتبر الزكاة أكثر فاعلية من الضرائب في تحقيق الأهداف الاجتماعية وذلك نتيجة لسهولة تحصيلها، ويرجع السبب في ذلك إلى استيعاب وفهم المزكى لطبيعة الزكاة باعتبارها مؤشراً على النماء والبركة مما يحمل على أدائها طواعية، وبالتالى تقل تكاليف جبايتها. وبالإضافة إلى ذلك فإن تحديد مصارف الزكاة يعمل على زيادة اطمئنان المزكي إلى أن المال الذي يؤخذ منه

كزكاة سيتجه إلى مصارفه، وهذا يولد الرغبة لدى المزكى في زيادة المال المحصل.

ونرى أنه إذا كان قيام الدولة بتحصيل الزكاة بجانب الضرائب من الأمور الملقاة على عاتقها، فإن قيام الدولة بهذا الدور يمكن أن يصاحبه رد نسبة من الضرائب المدفوعة تساوي قيمة الزكاة التي دفعها المزكي، ورد هذه النسبة إلى المزكي من الممكن أن يكون حافزاً له على الإعلان عن دخله، وتشجيعا للمزكي على دفع الزكاة طواعية للدولة، وهو أمر يمكن أن يؤدى إلى توسيع قاعدة المجتمع الضريبي، واستخدام الزكاة كوسيلة لمعرفة إيرادات المكلف بالزكاة، مما يمكن معه استخدام الزكاة كوسيلة للوقوف على مدى صحة الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين .

خـــلاصـــــة

وبعد أن تناولنا في هذا الفصل الضوابط التي تحكم تحصيل الضرائب المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين والعوامل المؤثرة فيها باعتبار أن الحصيلة تتأثر بالطاقة وكمية الحوافز الضريبية والتهرب الضريبي والمتأخرات الضريبية، والأهمية النسبية لحصيلة الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ومدى تحقيقها لأهداف الدولة المالية، ومقومات النظام الضريبي المحقق للعدالة والحصيلة، وأهمية قيام الدولة بتحصيل الزكاة في ضبط المفاهيم المتعلقة بالعدالة والحصيلة الضريبية .

وفى ختام هذا الفصل الحالى يمكن لنا أن نخلص من ذلك ببعض النتائج نوردها فيما يلي: -

١- يتوقف حجم المبالغ المستقطعة كضريبة على ارتفاع مستوى الدخل القومي وطريقة توزيعه ودرجة التفاوت في توزيع الدخول وتنوع النشاط الاقتصادي فى المجتمع .

٢- يؤدى استخدام الحوافز الضريبية بشكل غير متناسب مع أهدافها إلي نقص الحصيلة الضريبية على أساس أن الحوافز ليست العامل الوحيد لجذب الاستثمار، وإنما هناك عوامل أخرى تعمل على جذب الاستثمار منها: توافر البنية الأساسية والاستقرار السياسي وتوافر عوامل الإنتاج والتسهيلات المالية والاقتصادية المقدمة من الدولة .

٣- يساهم النقص الحاصل فى الحصيلة الضريبية مع ارتفاع سعر الضرائب وزيادة التهرب الضريبي إلى التفكير في إيجاد موارد مالية جديدة للدولة عن طريق فرض ضرائب جديدة أو زيادة سعر الضريبة على بعض

الأنشطة الاقتصادية، الأمر الذى يقود إلي انصراف الممولين عن التوسع فى الأنشطة الاقتصادية والقيام بالاستثمارات الاقتصادية.

٤- يؤدي استخدام الحصيلة الضريبية في زيادة النشاط الاقتصادي إلي زيادة التنمية، وتؤدي زيادة التنمية إلي تنوع النشاط الاقتصادي وتنوع أوعية مصادر الضرائب .

٥- تزداد الحصيلة الضريبية مع تطور الإدارة الضريبية من حيث الخدمات المؤداة للممولين وتحسين الأداء الإداري في عملية حصر الأنشطة المستحدثة وفحص وربط وتحصيل الضرائب، وزيادة الثقة بين الممول والإدارة الضريبية .

٦- أن حسن اختيار الدولة لأوجه إنفاق الحصيلة الضريبية في تنمية المجتمع يجعل الممول يساهم عن رضا واقتناع بأداء الضرائب وأهميتها للاقتصاد القومي .

٧- يؤدي قيام الدولة بتحصيل الزكاة وصرفها في مصارفها الشرعية إلى ضبط المفاهيم المتعلقة بالعدالة والحصيلة الضريبية، وإلى التقليل من حجم النفقات العامة، كما أن الزكاة تقوم بدور حيوي في حصر المجتمع الضريبي، وتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي، كما أنها يمكن أن تستخدم كوسيلة لمعرفة مدى صحة الإقرارات الضريبية.

٨- يترتب على قيام الدولة بتحصيل الزكاة عن طريق هيئة خاصة، واستثمار الأموال المجباة في مشروعات إنتاجية لصالح المستحقين لها، إلى زيادة دخولهم نتيجة لتوظيف القادر منهم على العمل في هذه الهيئة، وزيادة دخل غير القادر منهم على العمل المتحصل من هذه الهيئة.

الباب الثاني

المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية في مصر

نُعني في هذا الباب بالمعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين من حيث كيفية تحديد الإيراد الخاضع للضريبة ودور الإعفاءات الممنوحة للممول لمواجهة الأعباء المعيشية والعائلية، والإعفاءات الموضوعية الواردة على إيرادات الأشخاص الطبيعين، ودور سعر الضريبة في تحقيق العدالة الضريبية، ودراسة تطبيقات العدالة في الضرائب المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين وكيفية توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين.

ونتناول هذه المعارف من خلال تطبيق مبدأ القدرة على دفع الضرائب؛ لأن تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين يقتضى أن يتم توزيع أعباء الضرائب على أساس قواعد تحقق لهم العدالة الضريبية، وتساهم فى إرساء مفهومها التطبيقى وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وتحقيقا لهذه الاعتبارات، فإننا قد وجدنا من الملائم توزيع المعارف المتضمنة بهذا الباب على خمسة فصول:

نخصص الأول منها لدراسة تطبيقات العدالة الضريبية فى تحديد ايرادات المرتبات الخاضعة للضريبة على الدخل، ودور الإعفاءات الشخصية الخاصة بممولى هذه الضريبة فى تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين.

ونتناول في الفصل الثاني دور العدالة الضريبية في تحديد الإيراد الخاضع للضريبة على الأرباح الناتجة من النشاط التجاري والصناعي، وكيفية

المعاجلة التشريعية للأنشطة الخاضعة للضريبة، وما يرد عليها من إعفاءات ومدى توافق سعر الضريبة مع العدالة الضريبية.

ونخصص الفصل الثالث لبيان كيفية تحقيق العدالة في تحديد إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة وكيفية المعالجة التشريعية لمعيار تحديد الإيراد الخاضع للضريبة، وما يرد على الإيرادات الخاضعة للضريبة من إعفاءات ومدى توافقها مع العدالة الضريبية.

ونستعرض في الفصل الرابع الطريقة التي اتبعها المشرع في تحديد إيراد الثروة العقارية الخاضعة للضريبة على الدخل سواء إيرادات الأرض الزراعية أو المباني، ومدى توافق هذه الطريقة مع العدالة الضريبية، وما يرد على هذه الإيرادات من إعفاءات ضريبية ودورها في تحقيق العدالة الضريبية.

ويتناول الفصل الخامس كيفية تحقيق العدالة الضريبية في تحديد إيرادات القيم المنقولة الخاضعة للضريبة، ومدى توافق الإعفاءات الضريبية الممنوحة لهذه الإيرادات وسعر الضريبة للعدالة الضريبية.

الفصل الأول: تحقيق العدالة والضريبة على المرتبات.

الفصل الثاني: العدالة والضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

الفصل الثالث: تحقيق العدالة والضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

الفصل الرابع: تحقيق العدالة الضريبية والضريبة على إيرادات الثروة العقارية.

الفصل الخامس: العدالة الضريبية والضريبة على ايرادات القيم المنقولة[1].

---

(١) تجدر الاشارة إلى أنه لم يعد هناك معالجة مستقلة للإيرادات الواقعة في نطاق الضريبة على الدخل المقررة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للقيم المنقولة، كما كان الأمر مقررا بالقانون السابق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بالبند الأول من المادة (٥)، الذى لم يعد له وجود فى القانون الجديد بالمادة (٦) منه، وإنما تناثرت المعاملة الضريبية الخاصة به على عدة مواد متفرقة ومتخللة بالقانون الجديد.

الفصل الأول
تحقيق العدالة والضريبة على المرتبات

عالج المشرع أحكام الضريبة على المرتبات في المواد من (٩-١٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتسري الضريبة على مجموع ما يحصل عليه الممول من المرتبات والمكافآت والبدلات والإيرادات المرتبة لمدى الحياة. وتخضع الإيرادات المستمدة من المرتبات إذا كانت الخزانة العامة المصرية الدافعة لها إلى أي مصري أو أجنبي مقيم في مصر أو خارجها عن عمل أداه في مصر أو خارجها، وكذلك الإيرادات التي تدفعها الهيئات والمنشآت والشركات غير الحكومية لأي فرد مقيم في مصر أو خارجها. ويكفى خروج الإيراد من الذمة المالية لصاحب العمل ليدخل في الذمة المالية للموظف أو العامل إما بتسليمه إياه أو وضعة تحت تصرفه.

وفي ضوء ما تقدم نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: يعالج الأول منها كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، وبيان أن الإيرادات تتحدد بمجموع ما حصل عليه العامل دفعة واحدة مضافا إليها العلاوات الدورية وكل ما يحصل عليه العامل من إيرادات خلاف مرتبه وتشمل المزايا النقدية والمزايا العينية. ونبين في المبحث الثاني المعالجة التشريعية لمعيار تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات على أساس أن الضريبة تسري على كل ما يحصل عليه العامل من إيرادات. ونستعرض في المبحث الثالث مدى تحقيق العدالة الضريبية عن طريق إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة على المرتبات وتشمل اشتركات التأمين الاجتماعي والادخار والإعفاء الشخصي الخاص بالممول.

المبحث الأول: تحديد إيرادات المرتبات وما في حكمها.

المبحث الثاني: المعالجة التشريعية لمعيار تحديد إيرادات المرتبات.

المبحث الثالث: الإعفاءات الضريبية لبعض إيرادات المرتبات وما فى حكمها ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية.

المبحث الأول

تحديد إيرادات المرتبات وما في حكمها

أعطى المشرع لممولي الضريبة على المرتبات عناية خاصة هدفها المحافظة على مستوى معيشي مناسب من حيث الإعفاء الشخصي، انطلاقا من أن الإيرادات الخاضعة للضريبة ناتجة عن عمل تابع مصدره الإنسان، وليس لرأس المال أي دور في كسب الإيراد، والإيرادات الخاضعة للضريبة تشمل المرتبات وما في حكمها والمزايا النقدية والعينية والمكافآت والإيرادات المرتبة لمدى الحياة، وهذا ما سوف نعالجه في المطلب الأول. ونخصص المطلب الثاني لبيان تحديد طبيعة الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات، وسريان الضريبة على أي إيراد ناتج عن عمل يؤديه العامل لصاحب العمل، وكذلك الإيرادات المدفوعة من الحكومة والهيئات العامة المصرية.

المطلب الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة.

المطلب الثاني: تحديد طبيعة الإيرادات الخاضعة للضريبة.

المطلب الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

تطبيقا لنص المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة عن المرتبات بما في ذلك المزايا النقدية والمزايا العينية والمكافآت والإيرادات المرتبة مدى الحياة:

أولا :ـ المرتبات والمهايا والأجور :ـ

تعريف المرتب: كل ما يحصل عليه العاملون في الحكومة والمؤسسات الحكومية بصفة دورية - شهريا - نظير ما يسند إليهم من أعمال ذهنية.

ويقصد بالماهية: كل ما يحصل عليه العاملون في الشركات والمنشآت التجارية والصناعية الخاصة مقابل عمل ذهني وتدفع شهريا، والمهايا اصطلاح مرادف للمرتب.

وبقصد بالأجرة: كل ما يحصل عليه العامل مقابل عمله اليومي أو الأسبوعي نظير أعمال يدوية أداها لصاحب العمل.

وبالنظر إلى طبيعة المرتب والماهية والأجر نجد أن كلاهما يعطي للعامل كمقابل للعمل التابع، أى أن كل إيراد يعطى نظير بيع قوة العمل نسميه أجر، وليست هناك ثمة خلاف بين المرتب والماهية والأجر[1]، وتعددت التسمية لمسمى واحد، وهذا التعدد لم يعد له أهمية عمليه[2]، خاصة وأن المشرع أخضع إيرادات العمل التابع للضريبة[3]، بشرط أن توجد علاقة تبعية تربط بين صاحب العمل وصاحب الإيراد وهو العامل، وهذه العلاقة أساسها مركز تنظيمي يستند إلى القانون واللائحة أو عقد العمل.

وتسرى الضريبة على المرتبات والأجور والمهايا سواء اتخذت هذه المرتبات أو الأجور أو المهايا صورة نقدية أو عينية، وسواء اتخذت شكل

---

(١) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، وأستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٢، ص ١١٧ - ١١٨.

(٢) أ.د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٩، ص ٦٦٦.

(٣) أ.د. محمد حامد دويدار، أ.د. أسامة الفولى، النظام الضريبى بين النظرية والقانون المالى، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٤ص ٢٤٢.

مكافآت تشجيعية أو أي شكل آخر، أي لا يشترط طريقة معينة للدفع سواء بالقطعة أو المدة أو مبلغ ثابت أو متغير أو في أي شكل آخر، وتشمل المزايا النقدية والمزايا العينية الآتي :-

١- المزايا النقدية

يقصد بالمزايا النقدية: المبالغ التي يحصل عليها العامل بصفة تبعية لمرتبة الأصلي سواء كانت دورية أو عرضية. وتخضع هذه المزايا للضريبة في حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ - أن يحصل العامل على هذه المزايا نتيجة لارتباطه بالوظيفة العامة، أو بعقد عمل.

ب- ألا يكون الغرض من هذه المزايا الإنفاق على مهام الوظيفة.

حـ- أن تكون تابعة للأجر كجزء مكمل له، ويستوي أن يحصل عليها من صاحب العمل أو من الغير.

أهم صور المزايا النقدية

في ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نصت المادة (٥١) على أن الضريبة تسري على ما يمنح للعامل نظير بذل طاقة أو مخاطر يتعرض لها في أداء عمله كبدل طبيعة عمل في حالة توافر شرطين :-

أ - أن يتجاوز بدل طبيعة العمل مبلغ ٤٨٠ جنيهاً في السنة[1].

---

(١) اعتبر المشرع بدل العمل في حدود مبلغ ٤٨٠ جنيهاً في السنة لازماً لشئون الوظيفة ولهذا تعفى من الضريبة. ولا يخل هذا بالإعفاءات المقررة بمقتضى القانون الخاص بإعفاء بدلات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات دون حد معين.
- القانون ٤٩ لسنة ١٩٧٢، معدل بالقانون ٢٣٢ لسنة ١٩٨٨ بشأن تنظيم الجامعات.

ب- أن يرتبط بدل طبيعة العمل بالوظيفة ولا يرتبط بالمؤهل الدراسي، ولهذا لا يسري الإعفاء على البدلات المرتبطة بالمؤهل مثل بدل التجاريين والمهندسين.

وفي ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نصت المادة (٢/٥١) على سريان الضريبة على ما يمنح لشاغلي وظائف الإدارة العليا وما في مستواها لمواجهة ما تتطلبه مهام الوظيفة كبدل تمثيل أو استقبال في حالة توافر شرطين:-

أ - أن يتجاوز بدل التمثيل والاستقبال ٢٥٠٠ جنيهاً في السنة.

ب أن يزيد البدل عن المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي، وبالتالي لا تسري الضريبة على بدل التمثيل أو بدل الاستقبال إلا فيما يجاوز ٢٥٠٠ جنيهاً في السنة، ولهذا إذا زاد بدل التمثيل أو بدل الاستقبال عن المرتب أو الأجر الأصلي تفرض الضريبة على الزيادة.

وفيما يتعلق بالإعفاءات الواردة في المادة (٤٢) من القانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨ الخاص بنظام العاملين المدنيين بالدولة، والمادة (٤٠) من القانون رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٨ الخاص بنظام العاملين بالقطاع العام، فقد قررا إعفاء بدل التمثيل أو الاستقبال للعاملين المدنيين بالدولة والقطاع العام دون التقيد بقيمة هذا البدل على أساس أنهما من القوانين الخاصة التي تقيد القانون العام.

ويعفى بدل التمثيل والاستقبال دون التقيد بقيمته بالنسبة لشركات ومنشآت القطاع الخاص في حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ - أن يوجد بالشركة هيكل تنظيمي بالوظائف و تسميتها وشروط شغلها والمرتبات والعلاوات وبدل التمثيل المقررة لها.

ب- أن يتم اعتماد بدلات التمثيل لشاغلي الوظائف بهذه الشركات التي تماثل الوظائف العليا، والوظائف الرئيسية بشركات القطاع العام و في الحدود المقررة قانوناً.

حـ- التحقق من أن الوظائف الأخرى الأدنى التي يشغلها العامل المقرر له بدل تمثيل تبرر منح هذا البدل لمقابلة ما تتطلبه أعباء هذه الوظيفة. وفي حالة عدم توافر الشروط السابقة يسرى الإعفاء في الحدود المقررة بالبند (٢) من المادة (٥١) من القانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣[١].

ونصت المادة (٥١ /٣) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) على سريان الضريبة على ما يمنح للعاملين في الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام ومنشآت وشركات القطاع الخاص[٢] كحوافز لزيادة الإنتاج وذلك في حدود المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي، أي ألا تزيد حوافز الإنتاج الممنوحة للعامل في السنة على المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي، أو لا تجاوز ٣٠٠٠ جنيه في السنة أيهما أقل.

ولقد حدد المشرع مجموع بدلات طبيعة العمل والتمثيل والاستقبال وحوافز الإنتاج التي تعفى من الخضوع للضريبة بمبلغ لا يتجاوز ٤٠٠٠ جنيه في السنة، مما يعنى أن المشرع أبقى على نفس الإعفاءات المحددة في القانون

---

(١) نشرة دورية تصدرها مصلحة الضرائب، العدد التاسع، السنة الأولى، فبراير ١٩٩٨، ص ٤٨.

(٢) اشترط المشرع أن تتحدد الحوافز طبقاً للقواعد التي يصدر بها قرار وزير المالية بعد أخذ رأى وزير القوى العاملة، وبالتالي لا تسرى الضريبة على ما تمنحه منشآت القطاع الخاص و شركات الأموال للعاملين لديها كحوافز لزيادة الكمية المنتجة بنسبة لا تقل عن ١٠ % من إنتاج السنة السابقة وتخفيض التكاليف لزيادة حجم المعاملات بنسبة لا تقل عن ١٠ % من معاملات السنة السابقة على أن لا تكون حوافز الإنتاج المدفوعة داخلة في الأجر.

- قرار وزير المالية رقم (٦١) لسنة ١٩٩٣ في ١٩٩٣/٢/٨، نشرة مصلحة الضرائب، العدد التاسع، المرجع السابق المشار إليه، ص ٨٥ ـ ٩١.

الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ رغم ارتفاع الأسعار عن عام ١٩٨١. ولم تزد إعفاءات حوافز الإنتاج التي أطلقها المشرع في البند (٣) من المادة (٥١) للمبالغ المدفوعة من الحكومة وشركات القطاع العام، وقيدها لمنشآت القطاع الخاص طبقاً للقواعد التي يصدر بها قرار وزير المالية بعد أخذ رأي وزير القوى العاملة، وخفض المشرع إعفاءات بدل التمثيل من ٣٠٠٠ جنيه في السنة في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ إلى ٢٥٠٠ جنيهاً في السنة في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

وتطبيقا لنص المادة (٩، ١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تفرض الضريبة على بدلات طبيعة العمل والتمثيل والاستقبال وحوافز الإنتاج.

وهذا الوضع منتقد؛ لأن بدلات طبيعة العمل وبدلات التمثيل أو الاستقبال وحوافز الإنتاج كانت تعطى للعامل لمقابلة ما تتطلبه أعباء الوظيفة، وهذه البدلات مخصصة للصرف على أغراض ومهام الوظيفة ولا يعود منها على العامل أية إثابة مثل بدل التمثيل والاستقبال. وما كان يحصل عليه العامل في ظل القانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يمثل ميزة له على أساس أن ما يأخذه العامل كحوافز إنتاج يدفع له بسبب زيادة الإنتاج أو رفع مستوى وتحسين أسلوب العمل أو تخفيض في تكاليف الإنتاج أو تحسين مستواه.

وتسرى الضريبة على العمولة التي تمنحها بعض المنشآت بنسبة معينة من رقم الأعمال أو من المبالغ المحصلة ؛ لأنها جزء مكمل للمرتب، وتشمل هذه العمولة ما تمنحه شركات الإعلانات وشركات التأمين للعاملين بها مقابل الإعلانات التي يجلبونها. وتسري الضريبة على المبالغ التي تنتج عن عقد العمل مثل مقابل الخدمة التي يؤديها العاملون فى الفنادق، وكل ما يحصل عليه العامل في صورة إعانة غلاء المعيشة، إلا إذا أعفاها قانون خاص.

٢- المزايا العينية

تسري الضريبة على كل ما يحصل عليه العامل من منافع مادية دورية أو عرضية دون مقابل علاوة على مرتبه الأصلي بشرط ألا تكون عوضًا عن نفقات تحملها في سبيل أداء العمل، وتعود عليه بفائدة اقتصادية كالسكن الممنوح بدون مقابل والذي تقدر قيمته الايجارية وتضاف إلى راتبه كميزة عينية[١]، وفي حالة خصم نسبة من راتبه تقدر قيمة السكن على أساس الفرق بين القيمة الايجارية وما خصم من راتبه، إلا إذا كان العامل ملزما بالإقامة في السكن لمصلحة العمل وليس لمصلحته فلا يعتبر ميزة عينية تضاف لراتبه[٢].

وأيضا تسري الضريبة على كل ما يحصل عليه العامل من وجبات غذائية لا تستلزمها طبيعة العمل في حالة ثلاثة شروط :-

أ - ألا تستلزم طبيعة العمل وجبة غذائية، فإذا كانت طبيعة العمل تستلزم وجبة غذائية فلا تسري الضريبة لأنها ليست ميزة عينية[٣].

ب- أن تمثل المزايا العينية الحاصل عليها العامل منفعة شخصية له.

جـ- أن تقدر قيمة الوجبة الغذائية على أساس تكلفتها الفعلية.

ولقد أضاف المشرع في المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عبارة " وما في حكمها " لتشمل فرض الضريبة على كل المدفوعات ذات الطابع الدوري التي تتخذ شكل المرتب، حتى لا يفلت من الخضوع للضريبة الإيرادات

---

(١) نقض مدني ٦٥٣١ /٦٣ق/ ١١٨٤/١٩٩٧/١١/٦.

(٢) د. محمد عباس بدوي، الضريبة الموحد على المرتبات، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ١٠٦، نوفمبر ١٩٩٦، ص ٢٢- ٢٣.

(٣) د. محمد عباس بدوي، المرجع السابق مباشرة، ص ٢٣ – ٢٤.

التي ليست مقابل عمل، أو خدمة أديت في الحاضر أو الماضي في حالة توافر شرطين :-

أ - أن تدفع بصفة دورية ومستمرة مثل الإعانة والهبة وما يصرف من مرتبات شهرية لزوجات أعضاء البعثات.

ب- ألا تتخذ صفة التعويض أو دخل لرأس المال أو نشاط تجارى أو صناعي، أو مهنة غير تجارية[1].

ولقد حرص المشرع على أن يعدد كل صور عائد العمل فاستخدم مصطلحات متعددة ما بين المرتب والماهية والأجر وما في حكمهما للتعبير عن معنى واحد خشية التهرب من الضريبة. ونصت المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن " تسري الضريبة على المرتبات وما فى حكمها على النحو الآتي: ١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأيًا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات .. بما فى ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة فى الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها. .. ". ولكن المشرع بإمكانه أن يستخدم مرادف واحد للتعبير عن دخل العمل التابع، خاصة إذا اعتبرنا أن كل من يعمل في عمل تابع يعتبر عاملا، ويصطلح على تسميته إما بالأجر أو المرتب.

وانطلاقا من هذا الأساس، يجب كما يرى بعض الكتاب[2]: أن تفسر إضافة المشرع لعبارة " وما في حكمها " على أنها الإيرادات التي حصل عليها الشخص الطبيعي كمقابل للعمل؛ لأن الإيرادات التي تفرض عليها الضريبة

---

(١) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، وأستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٢٠.

(٢) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، وأستاذنا الدكتور عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٢٠- ١٢١

نتاج لعمل الشخص الطبيعي و تعطى له، والشخص الطبيعي هو الذي يدخل في علاقات عمل و يخضع لتبعية صاحب العمل. وأن تكون الإيرادات دورية ومنتظمة وناشئة عن عمل أداه فى الحاضر أو فى الماضى؛ لأن الضريبة على المرتبات لا تفرض على مجرد الحصول على إيراد ولو كان دورياً، ولكن تفرض على الإيرادات التي مصدرها العمل[1].

ومن ناحية أخرى، فإن الإيرادات الناتجة عن تصرف صاحب الدخل في دخلة مثل النفقة المقررة بحكم قضائي أو بالتراضي للزوجة أو الأولاد أو غيرهما من الأصول والفروع لا تخضع للضريبة ؛ لأنها تمثل نوعاً من تصرف صاحب الإيراد في إيراده وتوزيعه على أعبائه العائلية، ولهذا لا تعتبر دخلا لأصحابها ؛ لأنة كما يرى بعض الكتاب[2] : أن الحصول على إيراد دوري لا ينتج عن العمل، ولا يخضع لضرائب نوعية أخرى، فإنه يكون مظهراً من مظاهر تصرف صاحب الدخل في دخلة لا يخضع لأية ضريبة مباشرة.

ثانياً: المكافآت:

تطبيقا لنص المادة (١/٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسرى الضريبة على ما يمنح للعامل كمكافأة حصل عليها علاوة على مرتبه وتشمل[3]:-

١- كل ما يدفع للعامل مقابل عمل إضافي مثل مكافآت ساعات العمل الإضافي المكملة للعمل الأصلي علاوة على المرتب.

---

(١) المشرع خرج عن ذلك وفرض الضريبة على الإيرادات المرتبة مدى الحياة.

(٢) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، وأستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري ،مرجع سابق، ص ١٢٠-١٢١.

(٣) المكافأة التي يحصل عليها العامل عند ترك العمل لا تسري عليها الضريبة ؛ لأنها لا تتصف بالدورية وتعتبر تعويض استحقه العامل بسبب ترك العمل وليست علاوة على الأجر.
- د. محمد عباس بدوي، الضريبة الموحدة على المرتبات، مرجع سابق، ص ٦.

٢- كل ما يدفع مقابل عمل ذو طبيعة خاصة مثل المكافآت التي تعطى لأعضاء مجلس الشعب.

٣- كل ما يدفع مقابل حضور أعضاء المجامع العلمية أو الأدبية أو اللغوية أو اللجان الحكومية.

٤- كل ما يدفع للعامل بصفة عرضية مثل المكافآت التشجيعية ومكافآت الإنتاج.

وتخضع المكافآت للضريبة، إلا إذا كانت عوضًا عن نفقات تكبدها الممول في سبيل تنفيذ عمله فلا تخضع للضريبة.

ثالثًا: تسرى الضريبة على مرتبات ومكافآت:

١- رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والأعضاء المنتدبون والمديرون في شركات القطاع العام ؛ لأن ما يتقاضونه يمثل مقابلاً للعمل الإداري كموظفين.

٢- رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات قطاع الأعمال العام على أن يكونوا من غير المساهمين في الشركة.

٣- رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرون فى شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.

رابعاً: تسري الضريبة على كل ما يحصل عليه مَنْ رُتِّبَتْ له إيرادات مرتبة مدى حياته[1]، وذلك تطبيقا لنص المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة

---

(١) تدفع الإيرادات المرتبة مدي الحياة بصفة دورية إلى المستفيد مدي حياته أو حياة شخص آخر. وتترتب بعوض أو بغير عوض كالهبة أو الوصية التي يقررها شخص لآخر مدي حياته.

مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات... ". وتفرض الضريبة في حالة توافر ثلاثة شروط[1]:-

١- أن يكون الإيراد مرتباً لمدى حياة المستفيد.

٢- أن يكون دفع الإيراد على دفعات دورية.

٣- أن يكون دفع الإيراد بموجب عقد صحيح له قوة الإلزام.

وتفرض الضريبة على المرتبات وهي من نتاج عمل الشخص الطبيعي، وأيضاً تفرض الضريبة على الإيرادات المرتبة لمدى الحياة، وهي الدفعات الدورية التي ترتبت لشخص ما مدى حياته، ومصدرها في الغالب التعاقد والوصية، وهذه الإيرادات ليست نتاج لعمل، وإنما نتاج لرأس المال مثل أن يبيع شخص منزلا يملكه ويحصل على الثمن كمرتب مدى حياته، أو أن يوهب أو يوصي شخص لأخر مرتب مدى حياته أو يقدم له سكناً يسكنه دون مقابل مدى حياته، وكذلك المرتب الذي يحصل عليه المستفيد من وثيقة التأمين، ومهما كانت مصادر تلك الإيرادات أو نوعها أو شكلها فإنها تخضع للضريبة على المرتبات[2]، وتفرض الضريبة على الإيرادات المرتبة لمدى الحياة بعد تطبيق الإعفاء الشخصي الوارد في نص المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتخفيف العبء الضريبي على أصحاب هذه الإيرادات لمواجهة زيادة أعباء المعيشة.

وتفرض الضريبة على كل ما يحصل عليه الممول من إيراد أو تكون الإيرادات مستحقة له من مصدر أجنبي عن أي أعمال أداها في مصر، وكل ما يحصل عليه الممول من أعمال أداها فى مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر.

---

(١) أ.د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٥٩، ص ٧٠١.

(٢) أ.د. عاطف صدقي، أ.د. محمد حامد الرزاز، التشريع الضريبى المصرى، الضرائب العقارية، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٦، ص ١٧٨.

المطلب الثاني

تحديد طبيعة الإيرادات الخاضعة للضريبة

تفرض الضريبة على المرتبات والمكافآت والإيرادات المرتبة مدى الحياة وكل ما يحصل عليه العامل تحت أي مسمى، والتي تدفعها الحكومة المصرية ووحدات الحكم المحلي والهيئات والمؤسسات المصرية العامة، وكل ما يدفع للعامل مقابل عمل أو خدمة أداها للغير وتحت إدارته أو إشرافه، أي يشترط وجود علاقة تبعية تربط بين صاحب العمل وصاحب الإيراد.

أولا: علاقة التبعية بين العامل وصاحب العمل:

علاقة التبعية بين العامل وصاحب العمل شرط أساسي لسريان الضريبة علي الإيرادات الناتجة عن هذه العلاقة، ويقتضي قيام علاقة التبعية ألا يزاول العامل عمله علي وجه الاستقلال. وأن يكون الإيراد ناتجاً عن عمل يؤديه العامل لحساب صاحب العمل[1] أو لمصلحته وتحت إشرافه، ويكفي الإشراف الإداري، ولا يشترط الإشراف الفني طالما أن صاحب العمل ليس له دراية فنية بالعمل[2]. وأن يكون ارتباط العامل بصاحب العمل في صورة عقد عمل[3] أو مركز تنظيمي مثل علاقة الموظف بالدولة[4].

---

(١) اتفاق صاحب العمل مع العامل على أن يكون أجره نسبة من الأرباح أو عمولة لا يغير من طبيعة الإيراد طالما أنها ناتجة عن عقد العمل.

(٢) أ.د. جلال العدوي، قانون العمل، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٨، ص ٨٦.

(٣) د. محمود جمال الدين زكي، عقد العمل في القانون المصري، الطبعة الثانية، الهيئة العامة للكتاب، ١٩٨٢، ص ١٩٠ - ١٩٤.

(٤) يتميز عقد العمل عن غيره من العقود بتوافر عنصر تبعية العامل لصاحب العمل تبعية قانونية تتمثل في خضوع العامل لرقابة وإشراف صاحب العمل، ويكفي في هذه التبعية التي تقع على الظروف التي تحيط بالعامل أثناء العمل ظهورها في صورة تنظيمية أو إدارية. ولقد أخذ القانون المصري بالتبعية القانونية، وهي تعني أن يكون العامل تحت =

ثانيا: الإيرادات المدفوعة من الحكومة والهيئات العامة المصرية:

طبقا لنص المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ اعتبر المشرع أن شرط خضوع الإيرادات المدفوعة من الحكومة المصرية وهيئاتها العامة للضريبة هو أن يكون مصدرها الخزانة العامة، وتطبيقا لهذا الشرط تسري الضريبة علي:-

١- الإيرادات المدفوعة للمصري أو الأجنبي، ويستوي أن يكون الاثنين مقيمان في مصر أو خارجها.

٢- الإيرادات المدفوعة عن أعمال أو خدمات عامة أو خاصة أديت في مصر أو خارجها مثل ما تدفعه الحكومة المصرية للموظفين بهيئاتها الخارجية، والمبعوثين والمعارين، أو لأجنبي يعمل بمؤسساتها التابعة لها بالخارج(١).

ويخضع للضريبة المرتبات التي تدفعها الحكومة المصرية إلى موظفي الدولة المعارين والمبعوثين إلى الحكومات والهيئات العربية والأجنبية والدولية سواء كانت البعثة أو الإعارة للعمل أو تحصيل العلم، طالما أن الخزانة العامة المصرية هي الملتزمة بدفع هذه الإيرادات إلى المعارين والمبعوثين، وليس نيابة عن حكومة الدولة الأجنبية. أما إذا كان مصدر الإيرادات التي يحصل عليها المعار أو المبعوث من الدولة التي يعمل بها أو مبعوثاً إليها فلا تخضع الإيرادات للضريبة(٢).

= التي تقع على الظروف التي تحيط بالعامل أثناء العمل ظهورها في صورة تنظيمية أو إدارية. ولقد أخذ القانون المصري بالتبعية القانونية، وهي تعني أن يكون العامل تحت سلطة صاحب العمل لينفذ أوامره المتعلقة بإنجاز العمل دون أن يتحمل العامل أي مخاطر اقتصادية لنشاطه.

- د.على عوض حسن، مختصر الوجيز في شرح قانون العمل، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠١، ص ١٢١.

(١) نقض مدني ٤/ ٤٤ ق / ٧٧/١٩٧٥/٦/٢٦.

(٢) نقض مدني ٨٣ / ٤٢ ق / ٤١٨ / ١٩٧٦ / ١٠٢.

- نقض مدني ١٨٣ / ٤٦ ق / ٢٠ / ٤ / ١٩٨١ / ١٩٢.

ويرى كثير من الكتاب[1]: أن ما تدفعه المؤسسات التعليمية الأجنبية أو المصرية العاملة في مصر كمرتبات للعاملين بها من الإعانة التي تلقتها من حكومة أجنبية أو هيئاتها تسرى عليه الضريبة لعدة أسباب: -

١- يشترط لإعفاء المرتبات التي تدفعها الحكومة الأجنبية أو هيئاتها العامة للأشخاص أو الهيئات في مصر أن تدفع رأساً من الحكومة الأجنبية، وهذه الإيرادات لم تدفع بمعرفة

الحكومة الأجنبية أو إحدى هيئاتها العامة، ولكن بمعرفة المؤسسة الأجنبية أو المصرية العاملة في مصر.

٢- الإيرادات التي تلقتها هذه المؤسسات من الحكومة الأجنبية أو إحدى هيئاتها تم صرفها بمعرفة هذه المؤسسات الأجنبية أو المصرية العاملة في مصر على العاملين بها كمرتبات، وليس من الحكومة الأجنبية مباشرة.

٣- الإعانة التي تلقتها هذه المؤسسات الأجنبية أو المصرية العاملة في مصر اختلطت بالأموال الخاصة بهذه المؤسسات.

بيد أنه يمكن النظر إلى هذه الإعانة المقدمة من الحكومة الأجنبية أو إحدى هيئاتها العامة على أنها مقدمة كمرتبات للعاملين بهذه المؤسسات الأجنبية أو المصرية العاملة في مصر، وأن دور هذه المؤسسات الوساطة بين العاملين بها

---

(١) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ١٨٨.
- أ.د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص ٦٣٩ – ٦٤٠.
- أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٨٧، ص ٣٧٩.
- أ.د. السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٢٨٨.
- د. جلال الشافعي، الموسوعة الضريبية، مكتبة التكامل، الزقازيق ١٩٩٩، ص ١٩٤

والحكومة الأجنبية، ويستوي في هذه الحالة أن تختلط الإعانة بمالية هذه المؤسسات أم لا، وبالتالي لا تسري الضريبة على هذه الإيرادات لانطباق الشرط الذي وضعه المشرع في المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو أن يكون مصدر الإيرادات الخزانة العامة المصرية، أما إذا قدمت الحكومة الأجنبية أو إحدى هيئاتها العامة الإعانة لهذه المؤسسات لسبب آخر، واختلطت في ماليتها ثم صرفت كمرتبات للعاملين بهذه المؤسسة تسري عليها الضريبة؛ لأن الحكومة الأجنبية لم تمنحها في الأساس للمرتبات.

ثالثاً: الإيرادات المدفوعة من الهيئات و المنشآت الخاصة والأفراد:

تطبيقا لنص المادة (١/٩، ٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسري الضريبة على الإيرادات المدفوعة من الهيئات والمنشآت الخاصة بصرف النظر عن جنسية دافع الإيراد ومحل إقامته في حالتين :-

١- الإيرادات المدفوعة لأي شخص مقيم في مصر عن أعمال أو خدمات أديت في مصر أو خارجها، ويستوي أن يكون من دُفعت إليه الإيرادات مصري أو أجنبي.

٢- الإيرادات المدفوعة عن أعمال أو خدمات أديت في مصر، ويستوي أن يكون من حصل على الإيراد مصري أو أجنبي غير مقيم في مصر. أما الإيرادات المدفوعة عن خدمات أديت في مصر وخارجها فإن الضريبة تسري على الجزء من الإيرادات المقابلة للمرحلة من الخدمات التي أديت في مصر إذا كان من اليسير فصلها، أما إذا كان فصل المرحلتين من الصعوبة بمكان، فإن العبرة تكون بالخدمة نفسها وليس الأعمال التمهيدية لها، ولهذا تسري الضريبة إذا كانت الخدمة تمت في مصر والأعمال التمهيدية لها تمت في الخارج[1].

---

(١) أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ١٩٩٩، ص ٣٨٣ – ٣٨٤.

المبحث الثاني

المعالجة التشريعية لمعيار تحديد إيرادات المرتبات

تتحدد إيرادات المرتبات وما في حكمها على أساس ما يحصل عليه العامل دفعة واحدة وليس كل إيراد على حده، وتشمل المزايا النقدية والعينية التى يحصل عليها العامل دون مقابل وتعود عليه بالنفع، وتفرض الضريبة على مجموع الإيرادات الشهرية بعد تحويلها إلى إيراد سنوي؛ لأن معاملة كل مصدر للإيراد على حده يعطي للعامل أكثر من إعفاء ويترتب على ذلك قلة الحصيلة الضريبية، وهذا ما سوف نلقي عليه الضوء في المطلب الأول. ونخصص المطلب الثاني لبيان الإيرادات الخارجة عن المعيار العام في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، وهذه الإيرادات تسري عليها الضريبة دون أي تخفيضات.

المطلب الأول: المعيار العام في تحديد إيرادات المرتبات.

المطلب الثاني: الإيرادات الخارجة عن المعيار العام.

المطلب الأول

المعيار العام في تحديد إيرادات المرتبات

تطبيقا لنص المادة (١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تتحدد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها على أساس أن الضريبة تسري على الإيرادات السنوية باعتبارها سنوية السعر، ونسبية الاستحقاق كل شهر لأنها تفرض على كل إيراد حصل عليه العامل ولو عن جزء من السنة.

وعند حدوث تغيير في الإيراد كحصول الموظف على علاوة دورية أو تخفيض مرتبه بسبب جزاء إداري يعدل حساب الإيراد من تاريخ التغيير على

أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوي[1]. وعند الحصول على متجمد مرتبات وما في حكمها في إحدى السنوات يوزع على سنوات الاستحقاق، ويحسب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة.

وعلى هذا الأساس، يتحدد الإيراد السنوي على أساس مجموع ما يحصل عليه العامل دفعة واحدة، وليس كل إيراد على حدة من المرتبات الثابتة، مضافا إليها العلاوات الدورية وكل ما يحصل عليه العامل من إيرادات خلاف المرتب الثابت، وهذه الإيرادات تشمل :-

١- المزايا النقدية التي اعتبرها المشرع جزء من المرتب وأخضعها له بشرط أن يكون الهدف من إعطائها للعامل منفعته الخاصة، وليس إنفاقها على الوظيفة[2]، أي ألا تكون المزايا النقدية عوضاً عن نفقات تحملها العامل في سبيل أداء عمله[3].

وتشمل المزايا النقدية المعطاة للعامل: الحوافز والعمولات والأجور الإضافية وإعانة غلاء المعيشة والبدلات والعلاوة الاجتماعية الإضافية والتعويض عن الجهود غير العادية والمنح الجماعية والمكافآت الجماعية ونصيب المؤمن عليه في الأرباح، وكل ما زاد عن الحد الأقصى للمرتب الأساسي.

٢- المزايا العينية التي اعتبرها المشرع الضريبي جزء مكمل لمرتب العامل في حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ – أن تعطى للعامل دون مقابل، ففي حالة العامل الملزم بالإقامة في السكن الحكومي يتحمل إيجار المثل بحيث لا يتجاوز نسبة ١٠ % من مرتبة. أما

---

(١) المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) نقض مدني ٧١٦ / ٦٠ق/ ١٩٩٧/١/٢ / ٧٥.
(٣) المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

العامل الغير ملزم بالإقامة فإنه يتحمل قيمة إيجار المثل بحيث لا يتجاوز ١٥ % من مرتبه، ويضاف إليه ٢/١% من المرتب مقابل استهلاك النور، ٢/١% لاستهلاك المياه، ١ % من قيمة الأثاث مقابل استهلاكه، ٢% من قيمة الإيجار مقابل مصروفات النظافة[١]. والحالة هذه لا تعتبر ميزة عينية تضاف للمرتب لأن العامل دفع مقابل السكن كإيجار فعلي. وإذا قلت قيمة المبلغ المستقطع من العامل نظير انتفاعه بالسكن عن القيمة الايجارية المربوطة على العقار، أو إيجار المثل كما في حالة إذا لم يكن هناك ضريبة مربوطة على العقار، فإن الفرق بين القيمتين لا يمثل ميزة عينية تضاف للمرتب؛ لأن قيمة الإيجار الذي يدفعه العامل أداه وفق اللوائح التي تنظم العلاقة بين العامل ومالك العقار.

ب- أن تعود الميزة العينية على العامل بالنفع، فلا يكون هدفها تمكينه من أداء العمل، فإذا كانت الميزة العينية التي يحصل عليها العامل تهدف إلى تمكينه من أداء عمله مثل السيارة التي تستخدم في العمل الموكول إليه فلا تخضع للضريبة.

حـ- ألا تستلزمها شئون الوظيفة فلا يكون إعطائها لمنفعة الموظف الشخصية، فإن كانت عوضاً عن نفقات تكبدها العامل في سبيل أدائه لعملة فإنها لا تخضع للضريبة[٢]. وتتحدد المزايا العينية بطريقتين:-

الأولى: وفق الضوابط القانونية واللوائح التي تنظم العلاقة بين العامل والجهة الحكومية.

الثانية: وفق تكلفتها الفعلية على أساس قيمتها السوقية كأسلوب أمثل في التحديد بشرط أن يكون القدر الذي يحصل عليه العامل من الميزة العينية مناسب وغير مغالى فيه.

---

(١) مصلحة الضرائب، تعليمات تفسيرية رقم (١٠) في ١٩٦١/١٢/١٩.
(٢) نقض مدني ٤٧٩ / ٥١ق/ ١٩٨٧/٣/٢ /٣٤٧.

والميزة العينية التي تضاف للمرتب في حالة سكن العامل وأسرته في سكن مملوك لصاحب العمل تتمثل في زيادة القيمة الايجارية أو إيجار المثل عما يدفعه العامل مقابل الانتفاع بالسكن، وفي حالة استئجار صاحب العمل سكن للعامل يمثل الفرق بين ما يدفعه العامل الذي يقل عما يدفعه صاحب العمل ميزة عينية تضاف للمرتب.

ونصت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن المزايا العينية تقدر على أساس قيمتها السوقية، وتقدر قيمة بعض المزايا العينية على أساس :

١- السيارات التي تعطي للعامل لمنفعته الشخصية: تتحدد الميزة العينية بنسبة ٢٠ % من قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بهذه السيارة.

٢- الهواتف المحمولة: تتحدد قيمة الميزة بنسبة ٢٠%من النفقات المتعلقة بالهاتف على مدار العام.

ونصت المادة (١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على سريان الضريبة على مجموع الإيرادات الشهرية بعد تحويلها إلى إيراد سنوي؛ لأن إيرادات العامل قد تتعدد ومعاملة كل إيراد على حده يعطى للعامل أكثر من إعفاء فتقل الحصيلة الضريبية، ولا نستطيع أن نحكم على المقدرة التكليفية الحقيقية للعامل، والهدف من ذلك هو تغذية الخزانة العامة دون انتظار لنهاية السنة وتحصيل الضريبة دفعة واحدة. وهذه النظرة من المشرع جعلت سعر الضريبة يختلف عن السعر المنصوص عليه في القانون؛ لأن سعر الضريبة شهري وليس سنوي، وترتب على ذلك زيادة العبء الضريبي على طائفة العاملين؛ لأن عملية تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي تقتضي تضخمه بالمخالفة للواقع وتصبح الضريبة مفروضة على إيراد حكمي. ويضاف إلى ذلك التعقيد في

حساب الضريبة وتسويتها على الجهة الإدارية، والأفضل تطبيق نظام الدفعات المقدرة على أن تتم التسوية في نهاية العام.

المطلب الثاني

الإيرادات الخارجة عن المعيار العام

استثنت المادة (١١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعض الإيرادات التى لا تخضع للمعيار العام فى تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، وتسري عليها الضريبة دون أي تخفيض وهي:-

١- كل ما يحصل عليه الخبراء الأجانب من مرتبات وما في حكمها والمزايا النقدية والعينية من أي جهة تستخدمهم لأداء خدمات أو أعمال، بشرط ألا تزيد مدة استخدامهم عن ١٨٣ يوماً في السنة الميلادية، بدلاً من ستة أشهر في ظل المادة (٥٩) من القانون الملغي ١٥٧ لسنة ١٩٨١. ونصت المادة (٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن الشخص الطبيعي يكون مقيمًا في مصر إذا أقام بها مدة تزيد عن ١٨٣ يومًا متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهرًا.

٢- تسري الضريبة بنسبة ١٠ % على المبالغ التى يحصل عليها العاملون من غير جهة عملهم الأصلية من وحدات الجهاز الإداري للدولة والإدارة المحلية والهيئات العامة ووحدات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والعاملين بكادرات خاصة والعاملين فى القطاع الخاص، وذلك تحقيقا للمساواة بين العاملين سواء فى الدولة أو القطاع الخاص، وتفرض الضريبة دون أي تخفيض لمواجهة التكاليف والأعباء العائلية المنصوص عليها فى المادة (٧)، والإعفاء الوارد فى المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وفي ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نصت المادة (٥٢) على أن الضريبة تسري دون أي تخفيض على المبالغ التي يحصل عليها العاملون من غير جهات عملهم الأصلية في حالة توافر شرطين :-

أ - أن يكون العامل من العاملين في وحدات الجهاز الإداري للدولة أو الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو وحدات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام، أو من العاملين بكادرات خاصة. وكان هذا النص لا يسرى على العاملين بالقطاع الخاص فى حالة ما إذا كانوا يعملون في جهات حكومية أو غير حكومية غير جهات عملهم الأصلية. وهذه المغايرة كانت في صالح العاملين في القطاع الخاص؛ لأن العاملين في الوحدات الإدارية للدولة أصبحوا في وضع أقل، ولا يحقق هذا النص المساواة بين الخاضعين لنفس الضريبة من العاملين في وحدات الجهاز الإداري للدولة والقطاع الخاص[١].

ب- أن يحصل العامل علاوة على مرتبه الأصلي على إيراد تسري عليه الضريبة من أي وزارة أو هيئة مما ذكرت في الشرط السابق، وبدون أي تخفيض للتكاليف المنصوص عليها في المادة (٥٥) من القانون، أو الأعباء العائلية المنصوص عليها في المادة (٨٨) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، وتعفى المزايا النقدية أو العينية طبقاً للأوضاع المقررة في المادة (٥١) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)[٢].

---

(١) د. أسامة عبد الخالق أحمد، التعديلات المقترحة لقانون الضرائب على الدخل في ضوء مشكلات التطبيق، المؤتمر الضريبي الرابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٧ – ١٩ فبراير ١٩٩٠.

(٢) عند إجراء التسوية السنوية للضريبة بالنسبة للإيرادات الواردة في المادة (٥١) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الغير خاضعة للضريبة، يشترط ألا يتجاوز مجموع ما يستقطع من جهة العمل الأصلية، أو الجهات الأخرى مبلغ ٤٠٠٠ جنيه في السنة.

وما يحصل عليها الموظف بإحدى الجهات المشار إليها في الشرط الأول من إحدى منشآت القطاع الخاص من مبالغ لا يسري عليها نص المادة (٥٢) من القانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ؛ لأن نص المادة مقيد بحصول الموظف على مبالغ من أي وزارة أو هيئة عامة أو أية جهة إدارية أو وحدة من وحدات الإدارة المحلية أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام غير جهة عمله الأصلية. بالإضافة إلى أنه قد لا تتمكن مأمورية الضرائب من معرفة كافة المبالغ الإضافية التي حصل عليها الموظف من الجهات الأخرى التي يسري عليها النص. وليس هناك إلزام للجهات التي يتعامل معها الموظف بإبلاغ مأمورية الضرائب المختصة بالمبالغ التي صرفتها للموظف خلال السنة حتى تقوم بإجراء التسوية اللازمة على هذه المبالغ في نهاية السنة، وإبلاغ جهة العمل الأصلية للموظف لخصم ما قد يترتب عليها من فروق.

وأما نص المادة (١١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد ورد عامًا دون تحديد ما إذا كان حصول العامل على إيراد خلاف مرتبه من أى وزارة أو هيئة عامة أو وحدات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام أو العاملين بكادرات خاصة والعاملين في القطاع الخاص، ونص هذه المادة يحقق المساواة بين الممولين الذين يعملون في وحدات الجهاز الإداري للدولة والإدارة المحلية والهيئات العامة ووحدات القطاع العام وقطاع الأعمال العام وبين العاملين في القطاع الخاص.

ويقتضي تحقيق العدالة الضريبية أن تطبق على المبالغ التي يحصل عليها العاملون من غير جهة عملهم الأصلية نفس القواعد التي تطبق على جميع الممولين الخاضعين للضريبة على المرتبات.

٣- بدلات طبيعة العمل[١] والتمثيل أو الاستقبال:

في ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نصت المادة (١/٥١) على خصم مبلغ ٤٨٠ جنيهاً في السنة من إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة كبدل طبيعة العمل. وكذلك خصم مبلغ ٢٥٠٠ جنيهاً في السنة كبدل تمثيل أو استقبال. وتخصم هذه البدلات لمقابلة مصروفات تحملها العامل.

ونصت المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على خضوع بدل طبيعة العمل والتمثيل أو الاستقبال للضريبة على اعتبار أنها ميزة تخضع للضريبة[٢].

وتقتضي العدالة الضريبية أن تخصم بدلات طبيعة العمل وبدلات التمثيل على أساس أن البدل جزء من المرتب؛ لأنه يعطي للعامل لقاء مخاطر يتعرض لها في سبيل أداء العمل، ولهذا لا يعتبر ميزة تفرض عليه الضريبة على أساس أنه لازم لشئون بعض الوظائف التى تستدعي ذلك، وهذه البدلات تعطى للعامل مقابل نفقات تكبدها في سبيل أداء مهام الوظيفة الموكولة إليه.

٤- مقابل الحصول على الإيراد:

تطبيقاً لنص المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا يخصم مقابل الحصول على الإيراد. وكان القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) ينص فى المادة (٥٥) على خصم نسبة ١٠ % لمقابلة الحصول على الإيراد بعد خصم اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار واشتراكات العاملين في صناديق

---

(١) المقصود ببدل طبيعة العمل: كل مبلغ يعطى للموظف لقاء مخاطر معينة يتعرض لها في سبيل أدائه لعمله، أو نظير ما يبذله من جهد إضافي في العمل، وهذا البدل جزء مكمل للمرتب واعتبره المشرع لازم لشئون الوظيفة ولهذا لا يعتبر ميزة تخضع للضريبة.

(٢) نص المشرع فى المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة. وقد نص قانون العاملين المدنيين رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨، وقانون العاملين بالقطاع العام رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٨ على عدم خضوع بدل التمثيل للضريبة دون التقيد بقيمة هذا البدل.

التأمين الخاص التي تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول وزوجته وأولاده القصر.

وتقتضي العدالة الضريبية أن تخصم كافة تكاليف الحصول على الدخل. ولكن المشرع لم ينص على خصم تكاليف:-

أ - الذهاب والعودة للعمل.

ب- مصاريف الأدوات التي يحتاجها العامل في عمله.

٥- حوافز الإنتاج:

تطبيقاً لنص المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تخضع حوافز الإنتاج للضريبة على المرتبات، وتتمثل حوافز الإنتاج في الآتي :

أ - المبالغ المدفوعة من الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات ووحدات القطاع العام كحوافز إنتاج.

ب- المبالغ المدفوعة من منشآت القطاع الخاص لزيادة الإنتاج أو رفع مستوى الخدمات، ويقصد بزيادة الإنتاج كل عمل يؤدي إلى زيادة في الكميات بنسبة لا تقل عن ١٠ % من إنتاج السنة السابقة، ويقصد برفع مستوى الخدمة كل تحسين في أسلوب العمل، أو تخفيض في تكاليف الإنتاج أو تحسين مستواه أو إنتاج أنواع جديدة بهدف زيادة المبيعات أو حجم المعاملات بنسبة لا تقل عن ١٠ % من مبيعات أو معاملات السنة السابقة.

وكان القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) ينص على خصم حوافز الإنتاج من إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة بنسبة ١٠٠ % من المرتب على ألا تتجاوز مبلغ ٣٠٠٠ جنيه في السنة. ونصت الفقرة الأخيرة من المادة (٥١) من القانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على أنه لا يجوز أن يزيد مجموع ما

يخصم من بدلات طبيعة العمل والتمثيل والاستقبال وحوافز الإنتاج عن ٠٠٠ جنيه في السنة.

وتقتضي العدالة الضريبية أن تخصم حوافز الإنتاج في حالة توافر شرطين :-

١- أن تكون حوافز الإنتاج قد دفعت بسبب زيادة الإنتاج أو رفع مستوى الخدمة.

٢- ألا تكون حوافز الإنتاج داخلة في مفهوم الأجر الذي يتقاضاه العامل وفق مفهوم المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المبحث الثالث

الإعفاءات الضريبية لبعض إيرادات المرتبات وما في حكمها ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية

وردت الإعفاءات الراهنة بالمادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التي تنص على إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة على المرتبات على النحو التالي :-

أولاً: اشتراكات التأمين الاجتماعي والادخار:

نصت المادة (٢/١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي والادخار التي تستقطع وفق أحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو النظم البديلة أو قوانين المعاشات والادخار الحكومي من الخضوع للضريبة، بشرط أن تكون أقساط الاشتراك مستحقة وفق أحكام قوانين التأمين الاجتماعي، وهذه الاشتراكات تمثل حصة العامل في التأمين الاجتماعي والصحي

والادخار[1] التي تنظمها قوانين التأمين الاجتماعي أو النظم البديلة. وتحسب الاشتراكات بنسبة ١٤ % من المرتب الأساسي (١٠ % مقابل تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة، ٣ % مكافأة ترك الخدمة، ١% تأمين المرض). وبنسبة ١١ % من المرتب المتغير[2] (١٠ % مقابل تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة، ١ % مقابل تأمين المرض[3]). وتحسب قيمة الاشتراكات على أساس ما يستحقه العامل من إجمالي مرتب كل شهر دون أي تخفيض بسبب جزاء إداري أو غرامة. أما اشتراكات العاملون في القطاع الخاص فتحسب على أساس مرتب شهر يناير من كل عام.

كما نصت المادة (١٣ / ٣، ٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إعفاء المبالغ المستقطعة من مرتب العامل مقابل الاشتراك في صندوق التأمين الخاص الذي تنظمه الجهة التي يعمل بها العامل طبقاً لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ من الخضوع للضريبة على المرتبات، وذلك لتشجيع أصحاب المنشآت الخاصة على إنشائها لتأمين العاملين لديها، وتعفى من الخضوع للضريبة أقساط التأمين على حياة العامل أو صحته أو لصالح زوجته أو أولاده القصر أو أية

---

(١) يُعتبر قسط الاشتراك فى نظام إعانة الخدمة المقررة للهيئات القضائية من نظم التأمين الاجتماعي. أما أقساط الاستبدال التى تستقطع من المرتب ليست معفاة، لأنها من وجهة نظر مصلحة الضرائب تعتبر استعمالاً للدخل، وليست من قبيل التأمين الاجتماعي مثل لجوء العامل إلى أحد البنوك للحصول على سلفة أو سلعة فإن أقساط هذه السلعة أو السلفة ليست معفاة.
تعليمات تفسيرية مصلحة الضرائب رقم (٢) فى ١٩٨٨/٦/٣٠، نشرة مصلحة الضرائب، العدد التاسع، سبق الإشارة إليه، ص ١٢٢. وتقتضي العدالة الضريبية إعفاء هذه الأقساط من الخضوع للضريبة على المرتبات، خاصة وأن نظام أقساط الاستبدال التى تستقطع من المرتب يعتبر استقطاع من المعاش، ولا يلجأ إليه إلا صاحب حاجة ملحة من الممولين.

(٢) الأجر المتغير: كل ما يحصل عليه العامل أو الموظف مضافاً للأجر الأساسي، وهو كل ما زاد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي والأجر الإضافي وإعانة غلاء المعيشة والعلاوات الاجتماعية والعلاوة الاجتماعية الإضافية والمنح الجماعية والمكافآت الجماعية ونصيب المؤمن عليه في الأرباح والحوافز والعمولات والبدلات.

(٣) د. محمد عباس بدوي، الضريبة الموحدة على المرتبات، مرجع سابق، ص ٢٤ ـ ٢٥.

أقساط تأمين لاستحقاق معاش، بشرط ألا يزيد جملة ما يخصم من المرتب عن ١٥ % من صافى الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه في العام أيهما أكبر[1]، وألا تخصم قيمة الاشتراك فى صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي من أي إيراد آخر منصوص عليه فى المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويمكن القول بأن اشتراط المشرع في المادة (٣/١٣، ٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ألا يزيد جملة ما يخصم من المرتب عن ١٥ % من صافى الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه في العام أيهما أكبر كحد أقصى للإعفاء من مجموع اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص، واشتراكات التأمين على حياة العامل أو لصالح زوجته أو أولاده القصر في ظل سياسة تعميم هذه الصناديق في الشركات و المنشآت والوحدات الاقتصادية والوزارات، يؤدى إلى حرمان العاملين من هذا الإعفاء فيما يفوق هذا المبلغ، والإحجام عن شراء وثائق التأمين على الحياة.

ويضاف إلى ذلك أن المشرع قصر الإعفاء على الإيرادات التي تعطيها شركات التأمين فقط دون جهات أخرى ليست أقل أهمية من شركات التأمين كبنوك القطاع العام. وفي ذلك تفرقة في المعاملة الضريبية بين عاملين أحدهما اختار بنوك القطاع العام، والآخر اختار شركات التأمين. ولم يشمل نص المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حالة التأمين على حوادث الطرق التي قد يتعرض لها العامل في انتقاله للعمل في حالة اشتراكه في التأمين على الحياة.

والأفضل من وجهة نظرنا، أن تزداد نسبة الإعفاء بأن تمنح الصناديق الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ نسبة إعفاء ١٠ % من صافى المرتب، و تمنح أقساط التأمين على الحياة نسبة ١٠ % من صافي المرتب،

---

(١) المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

حتى تثمر الجهود التي تبذلها شركات التأمين لحث العاملين على شراء وثائق التأمين لمصلحة العاملين ومصلحة الدولة معاً، خاصة في حالة توجيه هذه الأقساط لتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية بما يعود بأثر إيجابي على الممولين والدولة.

ثانياً: الإعفاء الشخصي:

تطبيقاً لنص المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ [١] يمنح ممولي الضريبة على المرتبات إعفاءاً شخصياً قدره ٤٠٠٠ جنيه سنوياً[٢]، إلى جانب الإعفاء المقرر للأعباء المعيشية والعائلية، ولا تسرى الضريبة إلا على ما يزيد عليه.

ولقد ورد الإعفاء للأعباء العائلية في نص المادة (٨٨) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) على النحو التالي :-

١- ١٤٤٠ جنيهاً سنوياً للأعزب.

٢- ١٦٨٠ جنيهاً سنوياً للمتزوج ولا يعول أولاداً أو غير متزوج ويعول ولداً أو أكثر.

٣- ١٩٢٠ جنيهاً سنوياً للمتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

---

(١) في ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) منحت المادة (٥٥) منه ممولي الضريبة على المرتبات إعفاء شخصي قدره ٢٠٠٠ جنيه في العام من إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة.

(٢) نصت المادة (١٣) من مشروع قانون الضرائب على الدخل على إعفاء شخصي لممولي الضريبة على المرتبات قدره ٢٥٠٠ جنيهاً في السنة، وعند مناقشة مشروع القانون أقر مجلس الشورى زيادة مبلغ الإعفاء إلي ٣٢٥٠ جنيهاً، وعند مناقشة مشروع القانون في مجلس الشعب لإقراره زاد الإعفاء الشخصي لممولي الضريبة على المرتبات إلى ٤٠٠٠ جنيه في السنة بمقتضى نص المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وعدلت الفقرة الأولي من المادة (٨٨) بالقانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ ليرتفع حدود الإعفاء إلى :-

١- ٢٠٠٠ جنيهاً سنوياً للأعزب.

٢- ٢٥٠٠ جنيهاً سنوياً للمتزوج ولا يعول أولاداً، أو غير متزوج ويعول ولداً أو أكثر.

٣- ٣٠٠٠ جنيهاً سنوياً للمتزوج ويعول ولداً أو أكثر.

وإذا تعددت إيرادات الممول يخصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من المرتبات، ثم تستكمل من إيرادات النشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية والثروة العقارية.

واشترط المشرع في المادة (٨٩) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) ألا يكون الابن والابنة المعالين قد بلغا سن الحادية والعشرين، ولا يتجاوز سن الثامنة والعشرين إن كان في مراحل التعليم، أو كان ذا عاهة تقعده عن الكسب، أو كانت البنت غير متزوجة أو غير عاملة.

وبالرجوع إلى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نجد أن المشرع قد منح بمقتضى المادة (٧) ممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية والمرتبات والثروة العقارية إعفاءاً للأعباء المعيشية والعائلية قدره خمسة آلاف جنية من مجموع صافي دخل الممول خلال سنة، ويضاف إليه إعفاء شخصي خاص بممولي الضريبة على المرتبات قدره ٤٠٠٠ جنية في السنة .

ويؤخذ على نص المادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عدة ملاحظات:-

١- أن قياس الإعفاءات الممنوحة للأعباء المعيشية والعائلية والإعفاء الشخصي لممولي الضريبة على المرتبات يكون بمتوسط المعيشة في

المجتمع والقوة الشرائية للنقود، وليس بمبلغ افتراضي كما فعل المشرع حين افترض أنه كافٍ لأعباء الممول العائلية والمعيشية.

٢- أن يراجع المشرع مقياس الإعفاءات الشخصية سنوياً وليس كل ثلاث أو أربع سنوات، كما فعل في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وتعديله بالقانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧.

٣- كلما زاد الدخل قلت أهمية الإعفاء الشخصي، والمشرع أعطى لجميع الممولين الحق في خصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية مهما ارتفع صافي الدخل السنوي الخاضع للضريبة، أي أنه يتساوى ممول صافى دخله ١٢٠٠٠ جنيه مع ممول صافى دخله ١٥٠,٠٠٠ جنيه في خصم الإعفاء.

وترتبط أهمية الإعفاء للأعباء المعيشية والعائلية والإعفاء الشخصي لدى الشخص الطبيعي بزيادة أعبائه العائلية، أي أن الإعفاء يرتبط بزيادة الأعباء العائلية، فيرتفع مبلغ الإعفاء بزيادة أعباء الممول من حيث إعطاء كل فرد في الأسرة إعفاء شخصي خاص به، فقد أعطى المشرع في المادة (٨٨) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) للأبناء إعفاءاً واحداً قدره ٥٠٠ جنيهاً في السنة، ويستوي في نظر المشرع أن يكون المعال ولداً واحداً أو أكثر، ففي حالة أسرة مكونة من أربع أفراد (الممول والزوجة وولدان) يخص كل فرد من الإعفاء مبلغ ٢٥٠ جنيهاً في السنة، أي أن الفرد يخصه في اليوم الواحد ٢٥٠/٣٦٥ = ٦٨ قرش، وهذا يعني زيادة العبء على رب الأسرة؛ لأن الولدين كالخمسة في منح الإعفاء. ولم يمنح المشرع الزوجة العاملة إعفاءً للأعباء العائلية؛ لأنها في نظر المشرع ممول أعزب ليس لها أعباء عائلية، وأعفاها كممول أعزب على اعتبار أن نفقتها واجبة شرعاً على الزوج. ويجب أن تمنح الأرملة التي تعول إعفاءً للأعباء العائلية كالمتزوج الذي يعول ؛ لأن المرأة لديها أعباء مثل الرجل سواء كانت متزوجة أو مقبلة على الزواج.

ولا يشمل الابن المعال الأحفاد (أبناء الابن الذي مات في حياة أبيه)، ولا عائل لهم سوى الجد، والأخوة والأخوات والأعمام رغم أن الممول قد يعولهم فعلا.

كما أعطى المشرع للأبوين إعفاء إذا كان الممول عائلهما الوحيد وليس لديهم أى إيراد آخر، ولكن المشرع لم يحدد حدود هذا الإيراد ولا المقصود بالعائل الوحيد، ورغم أنه اعتبرهما معالين ولكنه لم يعطِ لهما أو لأحدهما نسبة من الإعفاء. ولم يشمل الإعفاء الأجداد ولم ينص على شمول وصف الأبوين على الأجداد.

ومع صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد تعدلت الأوضاع السابقة حيث منحت المادة (٧) الممول إعفاءً قدره ٥٠٠٠ جنيه في العام للأعباء العائلية، ويستوي أن يكون الممول رجلاً أو امرأة دون تفرقة بين الممول الأعزب والممول المتزوج ولا يعول أو المتزوج ويعول رغم اختلاف ظروف كل واحد منهما عن الآخر.

ويمكن القول بأن مبلغ الإعفاء الوارد بالمادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يجب أن يزداد حتى يتناسب الإعفاء المقرر للأعباء العائلية مع تطور الأرقام القياسية لمستويات الأسعار المؤثرة في تكاليف الأعباء المعيشية وعلى القوى الشرائية للنقود، وهو ما يتطلب أن تكون حدود الإعفاءات متناسبة مع الزيادة الكبيرة التي تطرأ على الأرقام القياسية لنفقات المعيشة حتى يمكن معه تحقيق التوازن بين مستويات الدخول الموزعة ومستويات الأسعار الزائدة، وأن يعدل الإعفاء سنوياً تمشياً مع تطور نفقات المعيشة، فالأسرة المكونة من أب وزوجة وثلاثة أولاد، وتم منحهم إعفاء للأعباء العائلية قدره ١٠ آلاف جنيه فى السنة، فإن نصيب الفرد منهم يصل إلى حوالي ٥,٤٨ جنيه فى اليوم الواحد، وهذا المبلغ لا يكفي لسد كل احتياجاته فى اليوم الواحد من الغذاء فقط.

ثالثاً: المعاش:

تطبيقاً لنص المادة (١٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا تفرض الضريبة على المعاش ومكافأة نهاية الخدمة، وكل ما يحصل عليه العامل عند بلوغه سن التقاعد أو انتهاء خدمته، سواء في صورة معاش مرتب أو مكافأة ترك الخدمة أو تعويض لما أصابه من ضرر أدبي عند إحالته إلى التقاعد قبل بلوغه السن القانونية.

وتعتبر المعاشات إيرادًا دوريًا يعطي للموظف أو العامل عند تركه العمل أو تعطى لزوجته وأولاده. ولا تسري الضريبة على المعاشات أيًا كان مصدرها أو سبب ترتيبها أو كيفية تكوينها ؛ لأن الإيرادات التي يحصل عليها صاحب المعاشات لا تعتبر من الناحية الاقتصادية دخولاً نظير مساهمتهم في الناتج القومي، وإنما تعتبر مظهراً من مظاهر استخدام الدولة لجزء من الناتج القومي لتوفير الأمن والاستقرار لأفراد المجتمع والذين بلغوا سناً معيناً مقابل أدائهم خدمات جليلة في الفترة الماضية، أى أن المعاشات التي تعطى لأصحابها تعتبر استخداماً للدخل وليست مصدراً لدخول جديدة.

وأما مكافأة ترك الخدمة فإنها ليست لها صفة الدورية التي تتصف بها المبالغ المشار إليها في نص المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إذ تعد بمثابة تعويض للعامل عن ترك الخدمة، وتعتبر من قبيل رأس المال الذي يدفع للموظف بهذه المناسبة وليست باعتبارها مكملة لمرتبه، ولكن بمثابة تعويض له؛ لأن سريان الضريبة على مكافأة ترك الخدمة يتطلب أن تتصف بالدورية، وهي لا تعتبر دخلاً في حد ذاته، وإنما هي نوع من رأس المال يعطى للموظف عند ترك الخدمة. ولا تسري الضريبة على ما يأخذه العامل كتعويض لما أصابه من ضرر أدبي عند إحالته للتقاعد قبل بلوغه السن القانونية، لأن هذا

التعويض إنما يكون مقابلاً للضرر الذي يصيب العامل جراء فصله بغير مبرر، ولهذا لا يعتبر التعويض إيرادًا دوريًا تفرض عليه الضريبة[1].

رابعاً: المزايا العينية:

تطبيقاً لنص المادة (٥/١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا تسري الضريبة على ما يحصل عليه العاملون من مزايا عينية جماعية لا تمثل منفعة شخصية لأحد العاملين، وتشمل المزايا العينية الجماعية الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين، والنقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة، والرعاية الصحية للعاملين، والملابس والأدوات اللازمة لأداء العامل لعمله، والسكن الذي يسكن فيه العامل بمناسبة أداء العمل[2].

والمزايا العينية الجماعية التي يحصل عليها العاملون عبارة عن خدمات ومنافع مادية حصل عليها العاملون بسبب أدائهم للعمل، سواء أديت لهم بصفة عرضية أو بصفة مستمرة، والضريبة لا تسري على المزايا الجماعية على أساس أنها لا تمثل منفعة شخصية لعامل بعينه، وإنما يحصل عليها جميع العاملين بالتساوي.

خامساً: حصة العامل من الأرباح:

تطبيقاً لنص المادة (٦/١٣، ٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يعفي من الخضوع للضريبة على المرتبات وما في حكمها حصة العاملين فى الأرباح التي يتقرر توزيعها على العاملين سواء تم التوزيع على العاملين مرة واحدة فى نهاية العام أو كانت توزيعات مؤقتة تتم خلال العام طبقا لقانون الشركة أو الهيئة التي يعملون بها، ويستوي أن توزع الأرباح في صورة نقدية أو عينية.

---

(١) أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٣٩٦.
(٢) المادة (١٢) من اللائحة للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويعفي من الخضوع للضريبة على المرتبات كل ما يحصل عليه أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب، بشرط أن يكون ما يحصل عليه هؤلاء فى نطاق عملهم الرسمي، والمعاملة بالمثل.

وتسري الضريبة على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير سواء كان يعمل بعقد أو بدون عقد، أو يعمل بصفة دورية أو غير دورية، أي أن الضريبة تسري على كل ما يتقاضاه عمال اليومية من أجر بصرف النظر عن مدة استخدامهم خلال السنة.

وفي ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) كانت المادة (٥٣) تنص على إعفاء عمال اليومية من الخضوع للضريبة على المرتبات في حالة توافر شرطين :-

١- أن يكون العمل مؤقتًا وليس دائمًا لأن الاستخدام الدائم يخرجهم من عمال يومية إلى عمال لدى الغير بصفة مستمرة خلال السنة.

٢- ألا يكون للعامل مورداً آخر خلاف الأجر اليومي.

وهذا الوضع يمثل وضعاً أفضل لعمال اليومية، وبالتالي يجب العودة إليه؛ لأن الإعفاء يتفق مع طبيعة عملهم المؤقت، وإعفاء عمال اليومية من الخضوع للضريبة إنما يكون لمراعاة طبيعة العمل المؤقت الذي يمارسه هؤلاء العمال، والتخفيف عنهم في فترات البطالة في ظل تزايد معدلاتها إلى ٧,٣ مليون عاطل يشكلون نحو ٢٩ % من قوة العمل المصرية البالغة نحو ٣٩,٨ مليون نسمة للذين هم في سن العمل ولديهم القدرة عليه[١].

---

(١) تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٣/٢٠٠٤.

خـــلاصـــة

يتضح من استعراضنا للمعاملة الضريبية للإيرادات المستمدة من المرتبات وما في حكمها، أن معيار تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات يتحدد على أساس مجموع الإيرادات الشهرية بعد تحويلها إلى إيراد سنوي ، وتتحدد هذه الإيرادات من خلال علاقة التبعية بين العامل وصاحب العمل . ولقد أوضحنا أن الضريبة تفرض على مقابل العمل التابع، وتشمل المزايا النقدية التي يحصل عليها العامل بصفة تبعية لمرتبه والمزايا العينية الممنوحة للممول دون مقابل ، وكل المدفوعات ذات الطابع الدوري التي تأخذ شكل المرتب .

وفى ختام هذا الفصل الحالى يمكن لنا أن نخلص إلى بعض النتائج نوردها فيما يلي :

١- أن العناية بممولي الضريبة على المرتبات هدفه المحافظة على مستوى معيشي مناسب لهم عن طريق منحهم إعفاء شخصي دون غيرهم من الممولين .

٢- أن الضريبة تفرض على الإيرادات التى مصدرها العمل التابع الذي يؤديه العامل لصاحب العمل .

٣- المشرع الضريبى عَدَّد كل صور عائد العمل واستخدام مصطلحات متعددة ما بين المرتب والماهية والأجر للتعبير عن دخل العمل التابع ، وهو أن كل من يعمل فى عمل تابع يصطلح على تسمية الإيراد الذي يأخذه مرتب أو أجر.

٤- أن الضريبة تفرض على كل المدفوعات ذات الطابع الدوري التي تتخذ شكل المرتب ، وهي الإيرادات التي ليست مقابل عمل أو خدمة أديت في الحاضر أو الماضي ، طالما أنها تدفع بصفة دورية ومستمرة ولا تأخذ صفة التعويض ، ولهذا أضاف المشرع في المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عبارة " وما في حكمها " لتشمل هذه الإيرادات .

٥- أن الضريبة تفرض على المزايا العينية التي يحصل عليها العامل دون مقابل على أساس أنها جزء مكمل لمرتبه وتعود عليه بمنفعة شخصية ولا تستلزمها شئون وظيفته ، وتتحدد هذه الميزة وفق الضوابط القانونية واللوائح التي تنظم العلاقة بين العامل والجهة التي يعمل لديها أو وفق تكلفتها الفعلية .

الفصل الثاني

العدالة والضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي

تفرض الضريبة علي صافي الأرباح الناتجة عن مصدر يمتزج فيه رأس المال بالعمل، وهي الإيرادات الناجمة عن عمليات تجارية أو صناعية، ويقتصر دور العمل في هذه الضريبة علي إدارة رأس المال، ومع ذلك فرض المشرع الضريبة علي إيرادات مصدرها العمل فقط، ورأس المال غير موجود أو يكاد لا يذكر مثل سريان الضريبة علي أي مبلغ يدفع على سبيل العمولة والسمسرة، ولو كان دفعه عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة، كما أن هناك إيرادات مصدرها رأس المال والعمل معاً وتخضع لضريبة المهن غير التجارية مثل الطبيب والمحامى، ويعتبر رأس المال وسيلة لمساعدتهم على أداء أعمالهم، أي أن الضريبة تفرض على أي إيراد يمكن ردة إلى مصدر مختلط من رأس المال والعمل.

وعلى هدى ما سبق بيانه من إيضاحات نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: يتناول المبحث الأول المعالجة التشريعية للأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة ومدى تحقيق العدالة الضريبية، وكيفية تحديد الإيراد الخاضع للضريبة، وشروط خضوع الإيرادات للضريبة، ومعيار تحديد الإيراد الخاضع للضريبة، والتكاليف الواجبة الخصم من الإيراد. ونخصص المبحث الثاني لبيان مدى تحقيق العدالة الضريبية في الإعفاءات الواردة على بعض إيرادات النشاط التجاري والصناعي. ونستعرض في المبحث الثالث المعالجة التشريعية لسعر الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين ومدى تحقيقه للعدالة الضريبية باعتبار أن السعر المعتدل يترك للممول أكبر قدر من الفائض تحت تصرفه للوفاء بحاجات معيشته.

المبحث الأول: المعالجة التشريعية للأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة.

المبحث الثاني: إعفاء إيرادات النشاط التجاري والصناعي ومدى تحقيقه للعدالة الضريبية.

المبحث الثالث: سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتحقيق العدالة الضريبية.

المبحث الأول

المعالجة التشريعية للأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة

نُعنى في هذا المبحث بتحديد المهن والمنشآت التجارية والصناعية والحرفية، وعمليات الوساطة التي يقوم بها الشخص الطبيعي كعمل تجاري ويتخذها مهنة معتادة له أو الوسيط الغير ممتهن لعمليات الوساطة، وعملية تأجير المحلات والآلات والتصرف في الأصول الرأسمالية، وأنشطة التعامل في العقارات المبنية والأراضي، واستصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها والدواب، وهذا ما سوف نوضحه في المطلب الأول.

ويتناول المطلب الثاني كيفية سريان الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي في حالة مباشرة الممول نشاطه على وجه الاستقلال ومزاولة العمل بصفة معتادة وتوافر نية الكسب لدى الممول. ونخصص المطلب الثالث لبيان المعالجة التشريعية ومدى تحقيق العدالة الضريبية في المعاملة الضريبية لإيرادات النشاط التجاري والصناعي، ومعيار تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة بعد خصم كافة التكاليف اللازمة للحصول على الإيراد والمحافظة عليه، وبيان شروط خصم التكاليف وأنواعها باعتبار أن تحديد أرباح

النشاط التجاري والصناعي يتم على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التي يباشرها الممول.

المطلب الأول : إيرادات النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة.

المطلب الثاني : شروط خضوع إيرادات النشاط التجاري والصناعي للضريبة.

المطلب الثالث : المعالجة التشريعية ومدى تحقيق العدالة في المعاملة الضريبية لإيرادات النشاط التجاري والصناعي.

المطلب الأول

إيرادات النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة

أولا: المهن والمنشآت التجارية والصناعية والحرفية:

ونتناول فيما يلي مصادر إيرادات النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة من المهن والمنشآت التجارية والصناعية والحرفية، وشركات الأشخاص وعمليات الوساطة وتأجير المحلات والآلات ونشاط النقل والتصرف في الأصول الرأسمالية، وأنشطة التعامل في العقارات المبنية والأراضي ومنشآت استصلاح واستزراع الأراضي وتربية المواشي.

١ - المهن و المنشآت التجارية:

القاعدة: تسري الضريبة على أرباح المهن و المنشآت التجارية، ويعتبر أصحابها تجاراً وفق مفهوم القانون التجاري. ولكن نظرًا لأن القانون الضريبي له قواعد أكثر شمولية في تحديد المهن والمنشآت التجارية من القانون التجاري،

فإن الضريبة تسري على أرباح المهن والمنشآت التجارية وفق مفهوم القانون الضريبي[1] في حالة توافر شرطين :-

---

(١) لم يضع المشرع الضريبي المصري تعريفاً للمهن والمنشآت التجارية لصعوبة الوصول إلى تحديد قاطع للأعمال التجارية، وقد ترتب على ذلك خلاف بين الكتاب، هل يجب التقيد بقواعد القانون التجاري حتى تعتبر المهنة أو المنشأة تجارية أم لا ؟.

* الرأي الأول: يرى أنصار هذا الرأي أن الضريبة لا تسري إلا على أرباح المهن والمنشآت التي يعتبرها القانون التجاري مهن تجارية، لأن المشرع لو أراد أن تسري الضريبة على المهن التي تعتبر تجارية لم يكن هناك داعي للنص على سريان الضريبة على أرباح المهن التي لا تعد تجارية.

- أ.د. محمد حلمي مراد، تشريع الضرائب، الجزء الأول، الضرائب المباشرة، الطبعة الأولى، مطبعة نهضة مصر، ١٩٥٥، ص ٢٥١ ـ ٢٥٣.
- أ.د. أسامه محمد الفولي، النظام الضريبي المصري، مطبعة الإشعاع، الإسكندرية، ١٩٩٣، ص ١١٤ـ ١١٥.

* الرأي الثاني: يرى أنصار هذا الرأي انه لا يجب التقيد بأحكام القانون التجاري، وتعتبر المهنة أو المنشأة تجارية إذا توافرت فيها ثلاثة شروط :-

أ- الأخذ بنظرية القياس إذا تشابهت مهنة ما لا يعتبرها القانون التجاري مهنة تجارية مع عمليات أخرى تعتبر تجارية.

ب- لا يشترط أن يكون المكلف بالضريبة تاجراً.

حـ- العبرة في تطبيق أحكام قانون الضرائب بطبيعة الأرباح والنشاط الذي استحوذ على جهد من المكلف بالضريبة، وأصبح وسيلة للرزق. وبالتالي فكل عملية تقوم على استغلال العمل ورأس المال على وجه الاستقلال بهدف الكسب دون أن يكون العمل عنصراً أساسياً فيها يعتبر من المهن و المنشآت التجارية. وهذا الرأي هو الراجح.

- أ. د. حسين خلاف، الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، الطبعة الثانية، مكتبة النهضة، القاهرة، ١٩٥٢، ص ١٠٢.
- أ. د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ١٢٨ ـ ١٣١.
- أ.د. مجدي محمود شهاب، دراسات في التشريع الضريبي المصري، دار المطبوعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٩٤، ص ١٤٣ـ١٤٤.
- أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٥٠٩.
- أ.د. عاطف صدقي، التشريع الضرائبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ١٥١ـ ١٥٢.
- د. أحمد ثابت عويضه، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، الطبعة الثانية، دار الكاتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٦٧، ص ٢٤.

أ- أن يقوم النشاط التجاري أو الصناعي أو الحرفي على استغلال العمل ورأس المال لتحقيق ربح تولد نتيجة امتزاج جهد الإنسان برأس المال، بشرط ألا يقوم هذا النشاط على العمل كعنصر أساسي.

ب- أن تعمل المنشأة التجارية على وجه الاستقلال، وان يكون هدفها الأساسي الكسب.

٢- المهن و المنشآت الصناعية:

القاعدة: تسري الضريبة على أرباح المهن و المنشآت الصناعية التي تعمل على تحويل المادة الخام أو نصف مصنعة تحويلا جزئياً أو كلياً إلى سلع وسيطة أو نهائية لإشباع حاجة الإنسان كالصناعة الاستخراجية للثروة مباشرة من الطبيعة أو الصناعة التحويلية، فكل تناول للمادة الخام وتحويلها من شكل إلى آخر يعتبر من المهن والمنشآت الصناعية[١] التي تقتضي توافر عنصر التنظيم والاستقلال[٢] على أن تتوافر ثلاثة شروط :-

أ- أن يكون تحويل المادة الأولية أو نصف مصنعة تحويلاً جزئياً أو كلياً هدفه البيع من أجل الحصول على ربح. ولقد ورد نص المادة (١٧)، (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ شاملاً النشاط التجارى والصناعى دون تفرقة بينهما.

ب- أن تفرض الضريبة على الربح، وأن يحصل عليه شخص طبيعي.

---

(١) لم يضع المشرع الضريبي تعريفاً للمهن و المنشآت الصناعية، وأحال إلى القانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٧ الخاص بالسجل الصناعي، وقرار وزير الصناعة والثروة المعدنية رقم ٦٧٨ لسنة ١٩٨٣.

(٢) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٨٨، ص ٩٣

حـ- أن يكون تحقيق الربح ناتجاً عن تعاون رأس المال والعمل مع غلبة رأس المال.

٣- المهن والمنشآت الحرفية:

تعتبر المهن والمنشآت الحرفية أعمالاً صناعية يقوم بها طائفة من الأشخاص وهم الحرفيون، وهؤلاء الحرفيون ليسوا منظمين ؛ لأنهم يعملون بأنفسهم على أن تتوافر الشروط التالية:-

أ- ألا يستخدم رأس المال على نطاق واسع، وأن يعتمد الحرفي في عملة على المواد الأولية التي يقدمها له العملاء، أو يأتي بها بنفسه، وفى كلتا الحالتين لا يضارب هؤلاء الحرفيون على المواد الأولية، وإلا أصبحوا تجاراً يقومون بأعمال تجارية، ويخضعون للضريبة على الأرباح التجارية.

ب- أن يزاول نشاطه الاقتصادي باستقلال، فلا يكون من العمال التابعين.

حـ- أن يكون مالكاً لوسائل الإنتاج اللازمة لممارسة النشاط، ومعتمداً على عمله اليدوي مع الاستعانة ببعض رؤوس الأموال البسيطة وبعدد قليل من العمال في حدود ضيقة. ويوجد إلى جانب أصحاب الحرف طوائف أخرى قد تشتبه معهم كالعمال الذين يعملون في منازلهم ويملكون بعض وسائل الإنتاج أو لا يتملكون، ولكنهم على خلاف الحرفيين أو الصناع المستقلين لا يستخدمون عمالاً، ويخضع هؤلاء العمال للضريبة على أرباح المهن غير التجارية إذا مارسوا عملهم بصفة مستقلة.

د- ألا يبيع منتجاته بالطرق التجارية[1].

---

(١) أ. د. حسين خلاف، الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، مرجع سابق، ص ١٠٣.

و- أن يكون الإيراد ناتجاً عن تعاون رأس المال بالعمل مع غلبة رأس المال.

وطالما أن العمل العنصر الأساسي في نشاط الحرفي فإنه يخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية[1]. ولقد أخضع المشرع أرباح هؤلاء الأشخاص للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالرغم من أنه قد يكون من بينهم من يقتصر عمله على تحويل أو إصلاح ما يقدمه له العملاء، ولهذا فإنهم لا يعتبرون من الناحية القانونية تجاراً، والواجب إخضاعهم للضريبة على أرباح المهن غير التجارية[2].

وتخضع أرباح منشآت المناجم والمحاجر والبترول للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أيا كانت المواد المعدنية التي تقوم باستخراجها. ولم يكن المشرع في حاجة للنص على خضوعها للضريبة باعتبار أنها تدخل في عموم المهن والمنشآت التجارية والصناعية الواردة في المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمادة (٥) من القانون التجاري رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩[3].

---

(١) يقوم نشاط الحرفي على العمل أكثر من رأس المال، لهذا رأي المشرع التخفيف عن هذه الطائفة فأضاف المادة (١٤) مكررا من القانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتخفيض الضريبة إلى النصف في حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ- ألا يتجاوز رأس المال الحقيقي المستثمر للمنشأة ٢٠٠ جنيه، وأن يعمل بالمنشأة صاحبها وعامل واحد فقط.

ب- أن يمسك صاحب الحرفة حسابات منتظمة.

حـ- ألا يكون للحرفي أوجه نشاط أخرى، ولا يتجاوز صافي الربح السنوي ٣٠٠ جنية.

ولكن القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل لبعض أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لم يرد به مثل هذا النص.

- د. عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١، ص ٣٦ – ٣٨.

(٢) أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصرى، مرجع سابق، ص ٥١٠.

- أ.د. أسامه محمد الفولي، النظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٣٢- ١٣٣.

(٣) الجريدة الرسمية، العدد (١٩) مكرر في ١١/٥/ ١٩٩٩

وتطبيقاً لنص المادة (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسرى الضريبة على ناتج أرباح الصفقة الواحدة وهى: كل عملية شراء بنية البيع لأشياء منقولة في حالة توافر أربعة شروط :-

أ- أن تتوافر نية الشراء من أجل البيع، فإذا لم تتوافر هذه النية كما في حالة شراء منقولات معدة للاستعمال الشخصي أو للاستثمار فلا تسرى الضريبة.

ب - أن يتم بيع المنقولات المشتراه خلال فترة اثني عشر شهرًا من تاريخ الشراء[١].

حـ- أن تكون عملية الشراء بنية البيع لأشياء منقولة ناتجة عن نشاط تجارى أو صناعي، وأن يتحقق نوع من التنظيم يستخلص منة اتجاه صاحبه إلى الاستمرار في مزاولة العمليات التجارية أو الصناعية على وجه الاحتراف.

د- لا يشترط في المكلف بالضريبة أن يزاول نشاطه التجاري على وجه الاحتراف في منشأة مستقرة منظمة لتخصيص مال معين لمزاولة نشاط ما[٢].

---

(١) المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الصادر بها قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ٢٢٠، يناير ٢٠٠٦، الطبعة الثانية، عدد خاص.
- وفي ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) اشترطت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون أن يزيد ثمن شراء الصفقة أو البيع عن ٢٠٠٠٠ جنية، أو يزيد إجمالي الربح المحقق من الصفقة عن ٤٠٠٠ جنية.

(٢) موسوعة الدكتور زكريا بيومي في القوانين والأحكام والفتاوى الضريبية، الجزء الأول، المجلد الأول، النسر الذهبي للطباعة، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٥١٣.

وإذا نظرنا إلى وجود المنشأة المادي أو الوظيفي وأقتصر نشاطها على صفقة واحدة في العام، فإن الضريبة تفرض كأصل عام على هذا النشاط التجاري. وبالتالي يمكن إلغاء النص الخاص بسريان الضريبة المفروضة على الأرباح الناتجة عن الصفقة الواحدة في هذه الحالة باعتبار أن وجود المنشأة المادي أو الوظيفي القائم على استغلال العمل ورأس المال دليل على أنها تمارس نشاطاً تجارياً حتى لو اقتصر على صفقة واحدة.

ثانياً: شركات الأشخاص المشتغلة في مصر

تطبيقاً لنص المادة (١٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) يخضع للضريبة الموحدة صافي أرباح الأشخاص الطبيعيين، وهم أصحاب المنشآت الفردية والشريك المتضامن في شركة التضامن والتوصية البسيطة والشريك الموصى في شركات التوصية البسيطة، والشريك في شركة الواقع في حالة توافر الشروط التالية :-

١- ان يكون مصر محلاً لإقامة المكلف بالضريبة ومكان تحقق الربح ، ويستوي أن يكون المكلف بالضريبة مصري أو أجنبي، طالما أن الضريبة تفرض على صافى دخل الشخص الطبيعي، وليس على المنشأة أو الشركة التي تعتبر مصدرًا للدخل.

٢- أن يمارس الشخص الطبيعي نشاطه التجاري والصناعي على وجه الاستقلال من خلال منشأة فردية أو عدة منشآت يمتلكها، ويستوي أن يكون كامل الأهلية أو عديمها، أو لا يعترف له القانون بصفة التاجر أو محظور عليه الاتجار كالموظفين ورجال الجيش، أو كانت الأعمال التي زاولها باطلة طبقاً للقانون التجاري أو غيره من القوانين .

٣- أن يزاول الشخص الطبيعي نشاطه التجاري والصناعي كشريك متضامن أو موصى[١] في شركات التضامن والتوصية البسيطة وشركات الواقع، والشريك الظاهر في شركة المحاصة[٢]، والقانون الضريبي ساوى بينهم وبين الممول الفرد؛ لأن القانون الضريبي لا يعتد بالشخصية الاعتبارية لهذه الشركات.

ونصت المادة (١/٤٨، ٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على معاملة شركات الأشخاص وشركات الواقع والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج معاملة شركات الأموال، ويهدف المشرع من هذه المعاملة إلى الحد من التهرب الضريبي الناجم عن تكوين شركات صوريه، ويبدو هذا واضحاً في الشركات التي تتكون بين الأصول والفروع وبين الأزواج لاستفادة كل شريك منهم بخصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من نصيبه فى الأرباح، وتطبيق سعر الضريبة المقرر للضريبة علي الشخص الطبيعي.

ولقد عالج القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) هذه الظاهرة فى المادة (٣٥) التي نصت على أنه يعتبر في حكم الممول الفرد الشركات التي تقوم بين الأصول والفروع القصر أو بين الأزواج، وتعتبر الأرباح التي تحققها الشركة

---

(١) نقض مدنى ١٦٨ / ٣٠ ق / ١٦ /١٩٦٥/٦ / ٧٧٠.

(٢) تخضع شركة المحاصة للضريبة في مصر رغم عدم وجود نص في قانون الضرائب، إلا أن الضريبة تفرض باسم الشريك الظاهر. أما باقي الشركاء فإنهم لا يعتبرون ممولين، وفى حالة اشتراكهم أو بعضهم في إدارة الشركة وتم لهم أو لبعضهم عقد صفقات لحساب الشركة فإنهم يعاملون معاملة الشركاء في شركات الواقع.
- أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٩٣- ٢٩٤.
- يرى أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، أن شركة المحاصة من المنشآت الفردية، ولا تعتبر من شركات الواقع، وينطبق عليها بداية نص المادة (١٦) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣. ويعامل الشريك الظاهر معاملة الممول الفرد.
- أ.د. مصطفى رشدي شيحه، التشريع الضريبي المصري، الطبعة الثانية، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧، ص ٢٨٩- ٢٩٢.

خاصة بالأصل أو الزوج وتدرج في إقراره ما لم يثبت صاحب الشأن جدية الشركة دون إخلال بحق الغير الشريك بالنسبة لحصته فى أرباح الشركة، ولكن إثبات هذه الجدية أثار منازعات بين مصلحة الضرائب و الممولين.

وترتب على نص المادة (٤٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن أرباح الشركاء في شركات الواقع وشركات الأشخاص تخضع للضريبة بالسعر النسبي الثابت ٢٠ % دون خصم للأعباء العائلية. ونرى أن الشخص الطبيعي سيكون في وضع أفضل لأنه يتمتع بالإعفاء المقرر للأعباء العائلية، وتسري علي أرباحه أسعار الضريبة التى تبدأ من ١٠ % طبقاً لنص المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وتقتضي العدالة الضريبية أن يعامل كل شريك في شركات الأشخاص وشركات الواقع معاملة الشخص الطبيعي ؛ لأن شركات الأشخاص وشركات الواقع تتكون من مجموعة صغيرة من الشركاء.

٤- أن تكون المنشأة الأجنبية مشتغلة في مصر، وأن تمارس نشاطًا تجاريًا أو صناعيًا حتى ولو اقتصر على صفقة واحدة.

٥- أن تزاول المنشأة الأجنبية المشتغلة في مصر نشاطها في الخارج عن طريق منشأة تابعة أو متصلة[1].

---

(١) في ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩نصت المادة (٣٣) على خضوع أرباح المنشآت المشتغلة في مصر للضريبة، ولم تنص المادة على خضوع أرباح المنشآت المشتغلة في الخارج للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وفي ظل هذا النص اختلفت الآراء وأحكام محكمة النقض حول متى تعتبر المنشأة الأجنبية مشتغلة في مصر؟.

- الرأي الأول: تعتبر المنشأة الأجنبية مشتغلة في مصر اعتمادا على معيار المنشأة المستقرة ككيان مادي مستقل، يمارس فيه النشاط التجاري والصناعي بصورة مستمرة، وعلى هذا إذا زوال المشروع نشاطه عن طريق وكيل بالعمولة، أو سمسار عادى، أو مندوب يقتصر مهمته على جمع الطلبات من المشترين وإرسالها إلى المنشأة الأجنبية فلا تتوافر له المنشأة المستقرة، وبالتالي لا تخضع الأرباح المحققة عن هذا النشاط للضريبة.

نقض مدني ٨٠/ ٢١ق /٦/٣٠/ ١٩٥٣. نقض مدني ٣٢٨/ ٢٢ق / ١٩٥٤/٤/٢٢. نقض مدني ٥٩/ ٢٣ق/ ٥/٢٠/ ١٩٥٤، مشار إليه. مجموعة أحكام النقض في الضرائب =

أما إذا زاولت نشاطها في الخارج عن طريق منشأة مستقلة بذاتها، حتى ولو كانت مملوكة لمصريين أو أجانب مقيمين في مصر فإن الأرباح الناتجة عن هذا النشاط لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية و الصناعية[1].

ثالثاً: عمليات الوساطة

تتمثل مصادر الإيرادات المتحصلة من عمليات الوساطة في الوسيط الممتهن لأعمال الوساطة والوسيط الغير ممتهن لها.

١ - الوسيط الممتهن لأعمال الوساطة :

تطبيقا لنص المادة (٤/١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسري ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الممتهنين لأعمال الوساطة، وهو كل شخص يتخذ من عمليات الوساطة كعمل تجاري مهنة معتادة له في حالة توافر ثلاثة شروط :-

---

= والرسوم حتى يونيو ١٩٧٠، عمر أبو شادي، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ص ٣٤- ٣٥.

- الرأي الثاني: لا يلزم قيام المنشأة المشتغلة في مصر بأركانها المادية بل يكفى مباشرة نشاط تجاري أو صناعي على وجه الاعتياد حتى ولو لم يكن لها كيان مادي ثابت، لأنه لا يشترط وجود منشأة ذات كيان مادي لسريان الضريبة، وأيدت هذا الرأى بعض أحكام محكمة النقض.
- نقض مدني ٣٥١ / ٣٢ق / ١٩٦٨/١١/٦ / ١٢٩٩.
- أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ١٤٢ ـ ١٥٠.
- أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٥٢١- ٥٢٤.
- ونصت المادة (١٣) من القانون الملغي ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والمادة (١٥) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، والمادة (١٩ /٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على سريان الضريبة على صافى الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وبالتالي لا يشترط توافر منشأه مستقرة بل يكفى أن يزاول المشروع الأجنبي نشاطه ولو في صورة صفقة واحدة.

(١) د. محمد لطفي حسونه، دور النظام الضريبي فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب، المؤتمر الضريبي الثامن، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالتعاون مع كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٣ - ٢٤ مارس ١٩٩٦.

أ- أن يقوم الوسيط بعملية الوساطة للتقريب بين البائع والمشتري لإتمام الصفقة نظير عمولة[1] وهي أجر ثابت أو نسبة من الربح أو المبيعات أو المشتريات أو غيرها، ويستوى أن تكون عملية واحدة أو أكثر.

ب - أن تكون الوساطة متعلقة بالبيع أو الشراء أو تأجير العقارات، أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

حـ – تفرض الضريبة على كل أعمال الوسيط، وهي كافة أعمال السمسرة والوكالة بالعمولة. والوسيط مستقل في أداء عمله عن غيره[2]، فإن كان تابعاً لغيره وتربطه علاقة تبعية ناشئة عن عقد عمل فإنه يخضع للضريبة على المرتبات[3].

٢ - الوسيط الغير ممتهن لأعمال الوساطة :

تطبيقا لنص المادة (٥٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسري الضريبة على الإيرادات التي يحققها الوسطاء الغير ممتهنين لأعمال الوساطة[4]، وهي العمولة والسمسرة العارضة والإيرادات الناتجة من الأنشطة المستحدثة كحق المعرفة و الأداء والاستغلال في حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ- أن يحصل الشخص الطبيعي على سمسرة أو عمولة نظير عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة.

ب - تفرض الضريبة على كل ما يحصل عليه الوسيط من العمولة أو السمسرة دون خصم تكاليف الحصول علي الإيراد والأعباء العائلية، ولا يشترط الاحتراف طالما أن كثيراً من الأفراد يعملون وسطاء كنشاط فرعي بلا

---

(١) المعيار في تكييف نوع العمولة: طبيعة العمل الذي نشأت عنه.
(٢) نقض مدني ٤٢/ ٣٤ ق/ ١٩٧٢/٢/٩ / ١٤٧.
(٣) نقض مدني ٩٥٩/ ٥٩ ق/ ١٩٩٦/٥/١٣ / ٧٦٤.
(٤) نقض مدني ١٩٢/ ٣٧ ق / ٣/ ٤ / ١٩٧٤ / ٦٣٢.

مكتب أو محل بأسمائهم، وبالتالي صعوبة إقامة الدليل على أنهم يعملون كوسطاء[1].

حـ- كل ما يحصل عليه الشخص الطبيعي سواء في مصر أو في الخارج في مقابل حق المعرفة وهي: مبالغ يتم الحصول عليها مقابل السماح للغير باستخدام حق احتكار نموذج أو تركيبة أو معلومات متعلقة بخبرة صناعية أو تجارية أو علمية. وحق الاستغلال: مبالغ يتم الحصول عليها مقابل السماح للغير باستغلال براءات اختراع أو علامة تجارية. وحق الأداء: مبالغ يتم الحصول عليها مقابل استعمال الغير الأعمال الفنية و الأدبية والعلمية والمصنفات الفنية.

وتسري الضريبة على إجمالي ما يحصل عليه الوسيط الغير ممتهن لأعمال الوساطة دون خصم تكاليف الحصول على الإيراد والأعباء العائلية، ويمثل هذا خروجًا على ما قررته المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التي تقضي بأن صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة يتحدد على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الأرباح.

ونرى أن هذا يؤدى إلى عدم تحقيق المساواة بين الممولين ذوى الأوضاع المالية المتماثلة من حيث التفرقة بين الأفراد الذين يمتهنون أعمال الوساطة فتفرض الضريبة على الدخل الصافي، أما الأفراد الذين يقومون بعمليات وساطة عارضة لا تفرض الضريبة على صافي الدخل بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الدخل، وإنما تفرض الضريبة على إجمالي الدخل دون خصم تكاليف الحصول عليه. و يقتضي تحقيق العدالة الضريبية أن يسمح المشرع لغير الممتهنين لعمليات الوساطة بخصم تكاليف الحصول على الإيراد وذلك تحقيقا للمساواة بين الممولين ؛ لأن ذلك يمثل

---

(١) أ. د. أسامه محمد الفولي، النظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١١٨.

خروجاً على القاعدة العامة المقررة في المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي تقضي بسريان الضريبة على أساس إجمالي الربح المتحقق من النشاط التجاري والصناعي بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الأرباح بشرط أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي، وان تكون لازمة لمزاولة هذا النشاط، وان تكون التكاليف والمصروفات حقيقية ومؤيدة بمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، ويمكن السماح لغير الممتهنين لعمليات الوساطة بخصم تكاليف الحصول على الإيراد بشرط ألا يكون له مصدر دخل آخر.

أنواع الوسطاء

ونورد فيما يلي أهم الأشكال المختلفة لطائفة الوسطاء ومدى خضوعهم للضريبة.

١- السمسار هو كل شخص يتوسط بين طرفين من أجل إبرام تعاقد نظير عمولة تمثل نسبة مئوية من قيمة الصفقة يتقاضاها من أحد الطرفين أو كليهما. وما يحققه من أرباح تسري عليه الضريبة تطبيقاً للمادة (٤/١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لأن :-

أ- السمسار يعمل باسمه و لحساب نفسه، وليس وكيلاً أو نائباً عن أحد طرفي العقد ولا يتعاقد لحسابه، ولا يقع عليه أي التزام من الالتزامات الناشئة عن العقد.

ب- السمسرة عمل تجارى ولو وقعت منفردة من فرد، أو كان توسطه في صفقة مدنية، ويكفي أن تدفع له سمسرة عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة مهنته.

٢- الوكيل بالعمولة هو كل شخص يتعاقد مع الغير باسمة لحساب موكله نظير أجر (عمولة)، وما يحصل عليه الوكيل بالعمولة يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على أساس :-

أ- أن الوكالة بالعمولة عمل تجارى حتى ولو ارتبطت بعمل مدني، أو وقعت منفردة[١].

ب- أن يحصل الوكيل بالعمولة على عمولة تتحدد بنسبة مئوية من قيمة الصفة أو أجر ثابت.

٣- الممثل التجاري[٢]: شخص ينوب عن موكله في التعاقد والقيام بأعماله التجارية مقابل أجر ثابت أو نسبة مئوية من قيمة الصفقة[٣]. ويخضع ما يتقاضاه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بشرط أن يكون مستقلا في عمله، ولا تربطه بالموكل علاقة تبعية. أما إذا كان خاضعاً لرقابة الموكل ويرتبط به بعلاقة تبعية، فإن ما يتقاضاه يخضع للضريبة على المرتبات[٤].

---

(١) لا تعتبر الوكالة بالعمولة عملاً تجاريًا إذا وقعت بصفة منفردة طبقاً لنص المادة (٥) من القانون التجاري رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ (تعد الأعمال الآتية تجارية إذا كانت مزاولتها على وجه الاحتراف :- د - الوكالة التجارية والسمسرة أيا كانت طبيعة العمليات التي يمارسها السمسار. ...). ولكن المادة (٤/١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أخضعت ما يحصل عليه الوكيل بالعمولة للضريبة حتى ولو كانت ناتجة عن عملية واحدة.

(٢) يعتبر من الممثلين التجاريين " الممثل المفوض" و هو يرتبط بالمشروع بعقد عمل، ويعقد الصفقات باسم المشروع، فإن ما يتقاضاه يخضع للضريبة على المرتبات. أما إذا كان الممثل المفوض حر في عقد الصفقات واختيار الموظفين حسب رغبته لا حسب رغبة المشروع الذي يمثله ويتحمل المصرفات العمومية للمشروع، فإن ما يتقاضاه يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باعتبار أن ما يربطه بالمشروع عقد وكالة لا عمل.

- د. عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، مرجع سابق، ص ٥٤.

(٣) الممثل التجاري يتعاقد باسم موكله ولا يلتزم بالصفقات التي يعقدها عكس الوكيل بالعمولة.

(٤) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٤١٧.

٤- الوكيل التجاري: شخص طبيعي يقوم بتسويق منتجات الموكل ولحسابه لقاء عمولة، وهى نسبة منوية من الثمن، ويخضع ما يتقاضاه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

٥- وكيل التأمين: شخص يتوسط بين المستأمن والمؤمن لقاء عمولة بجانب مبلغ ثابت من المؤمن لتغطية بعض المصاريف الأساسية، ويخضع ما يتقاضاه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية طالما أنة مستقل في أداء عملة عن المؤمن ولا يرتبط به بعلاقة تبعية، ويتمتع بحرية مطلقة في تنظيم أعماله، وبالتالي يعتبر وكيلا بالعمولة. أما إذا كان يرتبط بالمؤمن بعقد عمل، فإن ما يتقاضاه يخضع للضريبة على المرتبات.

٦- امتياز التوزيع: يتحقق الامتياز بأن تعطى منشأة تجارية أو صناعية لشخص طبيعي أو اعتباري الحق في توزيع منتجاتها نظير عمولة على كل سلعة مباعة حسب الشروط الاتفاقية بينهما. ويعتبر مالكا للبضاعة التي في حوزته ويتحمل مخاطر التسويق، ويخضع ما يتقاضاه صاحب الامتياز للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية[1].

٧- سمسار الأوراق المالية: شخص يتوسط في شراء وبيع الأوراق المالية باسمه ولحساب عميله نظير عمولة، ويخضع ما يتقاضاه للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية باعتباره وكيلا بالعمولة. ويخضع ما يتقاضاه معاونو السمسار للضريبة على المرتبات.

٨- الخبير المثمن: يمارس عمل من أعمال الوساطة بين البائع والمشترى على وجه الاستقلال، وعمله يمثل شقين متكاملين أحدهما: تثمين الأموال لبيعها كعمل غير تجارى. والثاني: الوساطة في بيع هذه الأموال كعمل تجارى.

---

(١) أ. د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب علي الدخل، مرجع سابق ،ص ١٧٥-١٧٦.

رابعاً: عملية تأجير المحلات والآلات ونشاط النقل

تطبيقا لنص المادة (٥/١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من عمليات التأجير التى ترد على المحلات التجارية أو الصناعية، أو الآلات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية والرقمية[١] في حالة توافر ثلاثة شروط :-

١- أن يرد التأجير على المحال التجارية أو الصناعية أو الآلات الميكانيكية أو الإلكترونية أو الكهربائية، ويستوي أن تكون هذه الآلات ثابتة في مكانها أو نقلت للمستأجر.

٢- أن يكون الهدف من التأجير المضاربة والربح، بأن يشتمل عقد الإيجار للمحال التجارية والصناعية على كل أو بعض العناصر المادية والمعنوية اللازمة لتشغيل المحل. أما إذا كان التأجير خالياً من هذه العناصر فإنه يدخل في نطاق الاستغلال العادي للعقار، ويخضع للضريبة على العقارات المبنية. و العناصر المادية المخصصة لممارسة المهن التجارية والصناعية تشمل الأثاث والمعدات والأدوات اللازمة للتشغيل. والعناصر المعنوية هي الأصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير، وتشمل اسم الشهرة أو العلامة التجارية وبراءة الاختراع وحقوق الملكية الصناعية والأدبية والفنية والرخص[٢]. ويشترط أن يشمل التأجير العناصر المادية كلها أو بعضها اللازمة للتشغيل دون أن يشمل الإيجار العناصر المعنوية، أي إذا توافرت كل أو بعض العناصر المادية فلا يهم توافر كل أو بعض العناصر المعنوية. وإذا اقتصر الإيجار على العناصر المعنوية فقط دون أن يشمل

---

(١) المادة (٢٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أي من العناصر المادية ، فإن الضريبة تسري على أرباح عملية التأجير؛ لأن هذه المحال أعدها أصحابها لخدمة أغراض تجارية أو صناعية، وهذا الإعداد أخرجها من الاستغلال العادي إلى المضاربة والربح. وأن يشمل عقد الإيجار عملية تأجير الآلات الميكانيكية أو الكهربائية أو الإلكترونية والزراعية فيما عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة إذا استخدمت في أغراض الزراعة.

٣- أن يكون المؤجر هو المالك أو المستأجر، وأن يحقق ربحًا صافيًا من التأجير، فما تسري عليه الضريبة إجمالي قيمة الإيجار مخصوما منه المصروفات التي يتحملها المؤجر والمرتبطة بعملية التأجير.

ولم يتحدث المشرع في المادة (٥/١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عن الغرض من تأجير الآلات، فيما عدا تأجير ماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة والجرارات الزراعية والتي تستخدم في أغراض الزراعة، وبالتالي يجب أن ينص المشرع على سريان الضريبة في حالة تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية والرقمية أياً كان الغرض من التأجير.

خامساً: عملية التصرف في الأصول الرأسمالية

تناولت المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصور التي تنظم عملية تصرف المنشأة في ممتلكاتها من الأصول الرأسمالية:-

١- التصرف بالبيع:

تسرى الضريبة فى حالة توافر الشرطين التاليين على التصرف الإرادي للمنشأة عن طريق بيع أصولها المادية والمعنوية مثل الآلات

والمباني والأرض والعلامات التجارية وحقوق الامتياز وشهرة المحل والاختراع.

أ - أن يشمل التصرف كل تصرف بالبيع وكل تصرف مماثل للبيع، وإن لم يعد بيعا من الناحية القانونية كالمقايضة، وأن يتحقق عن بيع الأصل الرأسمالي أرباحًا فعلية. و الربح الرأسمالي الفعلي هو كل زيادة محققة طرأت على الأصل الرأسمالي، وحصلت عليه المنشأة فعلا بسبب نقل الملكية بالبيع أو المقايضة، أو تقديم الأصل حصة عينية في رأس مال شركة مساهمة. والربح المستحق هو كل زيادة مفترضة طرأت على قيمة الأصل الرأسمالي عند إعادة تقييمه بهدف إعادة تنظيم المنشأة[1].

ب- أن يرد البيع على الأصول الرأسمالية كوسيلة استغلال، ولا تُكوِّنْ غرض المشروع نفسه مثل الأصول المتداولة، وهي السلع والمواد الأولية والنقدية والحسابات الجارية في البنوك والتي تعتبر الزيادة في القيمة المتحققة من بيعها ربح عادي والأصول الرأسمالية الثابتة يمكن أن تفقد صفتها وتتحول إلى أصول رأسمالية متداولة إذا كونت غرض المشروع واستخدمت في نشاط المشروع.

٢- **التصرف بسبب الهلاك أو الاستيلاء:**

تطبيقاً لنص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تفرض الضريبة على الإيراد الناتج عن الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من أصول النشاط التجاري والصناعي.

---

(١) أ. محمد مرسي فهمي، دور النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب، المؤتمر الضريبي الثامن، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالتعاون مع كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٤ مارس ١٩٩٦.

وفي ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نصت المادة (٢٠) على أنه إذا حصل صاحب الأصل الرأسمالي على تعويض لخطر غير متوقع أو نزع ملكيته للمنفعة العامة، وزادت قيمة التعويض عن القيمة الدفترية للأصل الرأسمالي فإن الربح الرأسمالي لا يخضع للضريبة إذا أنفق في شراء أصل مماثل[1]، وذلك لتشجيع الممولين على تجديد الأصول الرأسمالية لمنشآتهم لمواكبة التقدم التقني، وحتى لا يتسبب فرض الضريبة في إعاقة حركة رأس المال فيقل العائد الصافي لرأس المال وتبعا له تتأثر المدخرات، ولهذا وضع المشرع شرطين لعدم خضوع هذا الربح للضريبة:-

أ- أن يستخدم الممول ثمن بيع الأصل الرأسمالي أو قيمة التعويض في شراء أصل رأسمالي إنتاجي خلال السنة التي تم فيها البيع أو الحصول على التعويض، أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة، وبالتالي إذا تم شراء أصول رأسمالية جديدة وتؤدي نفس الغرض بكفاءة أفضل بجزء وليس كل ثمن بيع الأصل الرأسمالي أو التعويض لا يتحقق الإعفاء من الضريبة.

ب- أن يكون الاستثمار في الأصول الرأسمالية الإنتاجية دون الأصول الرأسمالية المتداولة التي تُكوِّن غرض المشروع نفسه مثل السلع والمواد الأولية والنقدية والحسابات الجارية في البنوك. وأن يمسك الممول دفاتر منتظمة وأمينة تظهر حقيقة أرباحه وفق أصول المحاسبة المتعارف عليها. واشتراط المشرع أن يكون لدى المنشأة دفاتر منتظمة وأمينة يُعد تشجيعا للممولين على إمساك دفاتر منتظمة.

---

(٢) - قضت محكمة النقض بأن فائض التعويض الزائد عن القيمة الدفترية بعد تغطية تكاليف إعادة الأصل الهالك يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- نقض مدني ١١٣ / ٣١ق / ١٩٦٧/٣/١ / ٥٢٢.

ولم يتحدث القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عن كيفية معاملة صاحب الأصل الرأسمالي إذا حصل على تعويض نتيجة لحظر غير متوقع أو نزعت ملكية الأصل الرأسمالي للمنفعة العامة، وزادت قيمة التعويض عن القيمة الدفترية للأصل الرأسمالي، واستخدم الممول الربح الرأسمالي في شراء أصل مماثل للأصل الذي تم التصرف فيه بسبب الهلاك أو الاستيلاء عليه.

وهذا الوضع منتقد؛ لأن إعفاء الممول من أداء الضريبة في حالة حصوله على تعويض يزيد عن القيمة الدفترية للأصل الرأسمالي، وشراء أصل رأسمالي مماثل بقيمة التعويض يعتبر حافزًا للممول على تجديد الأصول الرأسمالية لمنشأته لمواكبة التطوير التقني.

٣- الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم الأصل الرأسمالي لغرض الاندماج:

عالجت المادة (٢٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حالة تغيير شكل المنشأة الفردية وتحويلها إلى شركة مساهمة أو اندماجها فيها، ويهدف المشرع الضريبي من هذا الأمر تشجيع الممولين أصحاب المنشآت على تحويلها أو اندماجها في شركة مساهمة لتتخذ هذا الشكل القانوني الفعّال للمشروعات الاقتصادية، وبالتالي الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية للمساهمة في رأسمال شركة مساهمة لا تخضع للضريبة في حالة توافر شرطين :-

أ- أن يكون الهدف من إعادة تقييم أصول المنشأة تقديمها كحصة عينية مقابل أن يتحقق اندماج الحصة المقدمة والحصول على أسهم صادرة من الشركة المساهمة.

ب- ألا يتصرف مقدمو الحصة العينية في أنصبتهم لمدة خمس سنوات.

سادساً: أنشطة التعامل في العقارات المبنية والأراضي

ونورد فيما يلي أنشطة التعامل في العقارات المبنية والأراضي التي تشمل تشييد أو شراء العقارات بقصد البيع وتقسيم أراضي البناء والتصرف فيها من خلال ما تضمنه نص المادة (١٩/ ٧، ٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أحكام وهي :

١- تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها:

تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن عملية تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها في حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ- أن يسبق البيع عملية شراء أو تشييد للعقار. فإذا باع شخص عقارا موهوبا أو موصى به أو موروثا ولم يشيده فلا تسري الضريبة. و الشراء يشمل كل طرق كسب ملكية العقار كليا أو جزئيا والانتفاع به بمقابل، وتشمل المقايضة لأن الضريبة تفرض على الأرباح المتحققة عن العملية. ومن ثم يكفي نقل الملكية دون اشتراط التسجيل لأن قانون الضرائب يراعي المراكز الفعلية لا القانونية للأشخاص، ويكفي تحقق الواقعة المنشئة للضريبة، وهي تحقق ربح سواء تم تسجيل هذا التصرف أم لا.

ب- أن يكون التشييد أو الشراء بقصد البيع والمضاربة لتحقيق ربح صافي، فإذا كان التشييد أو الشراء بقصد الاستعمال الشخصي ثم طرأت فكرة البيع فلا تسري الضريبة[1].

حـ- أن يتوافر الاعتياد أو الاحتراف لدى الشخص، ولا يشترط التفرغ والتكرار فقد تتم بجانب عمليات أخرى. و يلزم أن يعتاد الشخص تشييد أو شراء العقار بقصد البيع، ولا يشترط في الاعتياد التكرار، ويكفي القيام بعملية

---

(١) معرفة ما إذا كانت نية البيع متوفرة وقت الشراء أم لا يستقل بتقديرها قاضي الموضوع، وعبء إثباتها يقع على من يتمسك بالصفة التجارية لعملية الشراء.

شراء كبيرة يعقبها عدة بيوع أو العكس طالما أن العبرة في خضوع هذه الأرباح للضريبة تتحدد بطبيعة الاستغلال وليس المستغل. ويستوي أن تكون عملية تجارية أو مدنية قام بها تاجر أو غيره. ولم يحدد المشرع الضريبي المصري لتوافر ركن الاعتياد أجلاً معيناً مما يعنى أنها حالة واقعية يستقل بتقديرها قاضي الموضوع.

٢- تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها:

الأرباح الناتجة عن عملية تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها تخضع للضريبة فى حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ- أن تكون الأرض التي يتم التصرف فيها معدة لإقامة أبنية عليها للسكن او غيره، وأن يسبق التصرف عملية التقسيم. أما إذا كانت الأرض الزراعية التي تم تقسيمها بعد تبويرها والتصرف فيها لأغراض البناء، وكذلك الأرض الصحراوية في حالة بيعها بغرض البناء فلا تسري الضريبة.

ب- أن تكون الأرض محل التصرف ملك للمتصرف، ويستوي أن تكون قد آلت إليه الملكية بالشراء أو الميراث أو الوصية أو الهبة، أو بوضع اليد المتوفر له شروطه المتطلبة قانوناً.

حـ- أن يحقق مالك الأرض من عملية التقسيم ربحًا صافيًا، وأن يكون المالك الذي قام بالتقسيم والتصرف فيها بنفسه أو بواسطة الغير حتى ولو لم يقم بالأعمال الأخرى اللازمة للعمران[1]. و لم يشترط المشرع توافر الاحتراف والاعتياد كما هو الحال في التصرفات الواردة على العقار بعد تشييده أو شرائه؛ لأن عملية التقسيم تتضمن التعدد، والتعدد جوهر الاحتراف، وبالتالي عملية التقسيم تتضمن الاحتراف لأنها تستغرق وقت طويل.

---

(١) نقض مدني ٥٣/٦٨١ق/ ١٩٩٣/١/٢٥ / ٣٠٥.

ونرى أن مجمل الشروط الواردة في المادة (١٩/ ٧، ٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تعطي فرصة التهرب لمن يقومون بتشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها أو تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها؛ لأن الربح الناتج من تشييد أي عقار وبيع وحداته بنظام التمليك، وكذلك من يقومون بتبوير الأرض الزراعية وبيعها لأغراض البناء، وبيع الأراضي الصحراوية بغرض البناء عليها لا يخضع للضريبة. ويجب استحداث نص فى قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يخضع بمقتضاه الأرباح الناتجة عن بيع الأراضى الصحراوية المشتراه لاستصلاحها للزراعة، والتى يبيعها المشترون لها لإقامة قرى ومنتجعات سكنية عليها للضريبة.

سابعاً: مشروعات استصلاح أو استزراع الأراضي وتربية الدواجن والدواب والمواشي والأسماك:

وباستقراء نص المادة (١٩ / ٩) من القانون٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتضح أن أرباح المنشآت التي تدخل في نطاق الضريبة تتمثل في الآتي :-

١- منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي :

تخضع الأرباح الناتجة عن منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي للضريبة في حالة توافر شرطين :-

أ- أن يكون النشاط الذي تقوم به المنشأة نشاطا تجاريا، وأن يكون من الحجم الذي يسمح بوصفها مشروع تجاري. أما إذا كان الهدف من النشاط تحقيق اكتفاء ذاتي أو للاستهلاك فلا تفرض الضريبة.

ب- أن يتحقق من عملية الاستصلاح أو الاستزراع أرباح، حتى ولو لم يكن من قام بالاستزراع قد استصلح أو العكس. وورود كلمة (أو) في نص

المادة (١٩/ ٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يوحي بأن الضريبة تسري على الإيرادات الناتجة من أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأرض معاً، ومنعا لهذا الخلط في النص يجب حذف كلمة (أو) ويوضع مكانها " ... كما تسري الضريبة على أرباح منشآت استزراع الأراضي " ؛ لان الذي يخضع للضريبة الإيراد المتحقق من عملية الاستصلاح أو الاستزراع في حالة اختلاف الشخص الذي يقوم بالاستصلاح عن الذي يقوم بالاستزراع. وطبقا لنص المادة (٢١) من القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كان الإيراد المتحقق يخضع للضريبة بشرط أن يقوم الشخص بالعمليتين معا الاستصلاح ثم الاستزراع، وفي حالة انفصالهما لا يخضع الإيراد للضريبة، وكان هذا في غير صالح الذي يقوم بالعمليتين معا، وفي صالح الذي يقوم بكل عملية على حده.

٢- مشروعات تربية الدواجن والدواب والمواشي والأسماك:

ونتناول فيما يلي مشروعات تربية الدواجن واستغلال حظائر تربية المواشي والدواب ومزارع الثروة السمكية التي تخضع أرباحها للضريبة.

أ- مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن:

تسري الضريبة على أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا في حالة توافر شرطين :-

١- أن توجد حظائر تربية الدواجن أو تفريخها، وبالتالي لا تسري الضريبة في حالة التربية أو التفريخ في المنازل.

٢- أن تتم عملية التفريخ آليا طالما أن من يقومون بهذا النشاط ليسوا مزارعين، ولا تسري الضريبة في حالة التفريخ غير الآلي.

ب- مشروعات استغلال حظائر تربية المواشي والدواب ومزارع الثروة السمكية:

تسري الضريبة على ما تحققه مشروعات استغلال حظائر تربية المواشي، وحظائر تربية الدواب من أرباح في حالة توافر شرطين :-

١- أن تأخذ هذه المشروعات الطابع التجاري بهدف تحقيق ربح من الاستغلال، ويتجاوز هدفها مجرد خدمة زراعة صاحبها.

٢- أن تكون الأرباح ناتجة عن نشاط استغلال عدد من المواشي تزيد عن عشرين رأسا من الدواب والمواشي، ويُعفى من أداء الضريبة ما يستخدمه الممول لمنفعته من الدواب والمواشي، والاستخدام الخاص بمهنته من هذه المواشي والدواب وما يقوم بتسمينه وتربيته في حدود عشرين رأسًا من هذه المواشي والدواب.

وتخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن مشروعات مزارع الثروة السمكية وكذلك المشروعات التي تختص بصيد الأسماك وبيعها. وتخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية مشروعات تربية الدواجن والدواب والمواشي والأسماك ؛ لأنها أصبحت ذات طابع تجاري ووصلت للحجم الذي يسمح بوصفها مشروعًا تجاريًا، وليست مجرد حرفة بسيطة، وأنها تجاوزت مجرد خدمة أصحابها أو تحقيق الاكتفاء الذاتي أو مخصصة لاستهلاكه وأسرته.

ولا تخضع أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب والمواشي وتسمينها للضريبة إلا إذا اتخذت الطابع التجاري الواضح التي يتجاوز غرضها مجرد خدمة زراعة صاحبها. ومن ثم لا تسري الضريبة على ما يستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشي لمنفعته في حدود عشرين رأساً.

ونرى أن تقييد الاعفاء من أداء الضريبة على أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب والمواشى وتسمينها فى حدود عشرين رأساً تعمل على خدمة زراعة صاحبها لا يتفق ومقتضيات العدالة الضريبية؛ لأن تقييد الاعفاء بعشرين رأساً، وهى تمثل ثروة كبيرة للممول لا يحقق المساواة بين الممولين. وبسؤال أهل الخبرة عن متوسط سعر الرأس الواحدة في الأسواق تبين أن متوسط سعر الرأس الواحدة يتجاوز ٤٠٠٠ جنية من الجاموس، وأن متوسط سعر الرأس الواحدة من البقر يتجاوز ٣٠٠٠ جنية. وهذا الإعفاء من الخضوع للضريبة أخل بالعدالة الضريبية والمساواة في العبء الضريبي بين الممولين، لأننا إذا افترضنا أن ممولاً يمتلك عشرين رأساً من الجاموس فإن ثروته تصل إلى ٨٠٠٠٠ جنية بجانب ما تدره هذه المواشي من دخل يتمثل في الألبان وما يتولد منها من موالسي.

المطلب الثاني

شروط خضوع إيرادات النشاط التجاري والصناعي للضريبة

تسرى الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي في حالة توافر أربعة شروط نوردها فيما يلى:

أولاً: ممارسة النشاط التجاري والصناعي علي وجه الاستقلال.

ثانياً: الاحتراف.

ثالثاً: توافر قصد الربح.

رابعاً: أن يتحقق الربح في مصر.

أولاً: ممارسة النشاط التجاري والصناعي علي وجه الاستقلال:

يستفاد من نص المادة (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن مباشرة المهنة على وجه الاستقلال شرط عام لابد من توافره لسريان الضريبة على صافى أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية علي أساس أن الممول يمارس نشاطه التجاري أو الصناعي لحسابه الخاص، أو بمشاركة غيره في عمل المنشأة[١] ليتحمل نتيجة عملها ربحاً أم خسارة، وما يحصل عليه أياً كانت طريقة تحديده يعد حصة في الربح.

بالإضافة إلي أن مباشرة المهنة علي وجه الاستقلال تقتضي ألا يرتبط بغيره بعلاقة تبعية قانونية أو اقتصادية[٢]، فإن ارتبط بغيره بعلاقة تبعية ومارس النشاط المولد للربح لحساب غيره، أي ليس له دور في إدارة المنشأة، وإنما يتلقى الأوامر من صاحب المنشأة وينفذها، ولا يتحمل نتيجة عمل المنشأة ربحاً أو خسارة، ويخضع في كل تصرفاته المهنية لتعليمات وأوامر صاحب العمل أعتبر أجيراً، ويخضع للضريبة على المرتبات بصرف النظر عن الصورة التي يأخذ بها إيراده كأجر ثابت أو متغير في صورة عمولة أو نسبة من الأرباح. أما وكيل شركة التأمين الذي يعمل باستقلال لقاء عمولة يتقاضاها دون أن يرتبط بالشركة بعلاقة تبعية، فإن ما يتقاضاه يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وقد يعمل في نفس الشركة مندوب آخر يقوم بنفس العمل ولكن بتوجيه من الشركة وتحت إشرافها، فإن ما يتقاضاه يخضع للضريبة على المرتبات، سواء كان الأجر ثابتًا أو غير ثابت كعمولة أو أن يجمع بين الصفتين.

---

(١) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٩٨ - ٩٩.

(٢) أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٥١٦

ثانياً: الاحتراف:

يقصد بالاحتراف: مزاولة الشخص العمل بصفة معتادة كوسيلة للكسب والارتزاق، ولتوافر الاحتراف كشرط لسريان الضريبة يفترض أن يعتاد الشخص القيام بالعمل، والاعتياد يتطلب التكرار الذي يتفق مع طبيعة كل مهنة[1]، فمنها ما يحتاج إلى كثرة التكرار، ومنها ما يكون على فترات متباعدة نسبياً، ولهذا لا يشترط:-

أ- أن يكون هناك تكرار للنشاط خلال السنة المالية لاستقلال السنوات الضريبية[2]، وهذا يعنى أن الضريبة لا تفرض على العمليات العارضة، ولكن المشرع استثنى منها العمولة والسمسرة العارضتين.

ب- وجود محل ثابت يباشر فيه الممول مهنته.

حـ- أن يكون الشخص تاجراً طبقاً لقواعد القانون التجاري طالما أن جوهر النشاط التجاري المضاربة أي الشراء بنية إعادة البيع عند الشراء، وإدخال تحويل ما على مادة ما في النشاط الصناعي بهدف تحقيق ربح للارتزاق منه، حتى وإن لم يترتب على مباشرة هذا النشاط سوى صفقة واحدة.

---

(١) أ. د. محمد حلمي مراد، تشريع الضرائب، الجزء الأول، الضرائب المباشرة، مرجع سابق، ص٢٥٠.

(٢) - قضت محكمة النقض في ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذي كان يشترط صراحة توافر الاحتراف في حق من يخضع للضريبة وقالت: "المشرع لم يحدد لتوافر ركن الاعتياد أجلاً معيناً، ولكن أطلق النص في الفقرة (٧) من المادة (٣٢) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، مما يعني ذلك إمكان استخلاص توافر ركن الاعتياد من مجموع الظروف القائمة في كل حالة على حدة. وأن مبدأ سنوية الضريبة لم يقصد به سوى تعيين فترة المحاسبة على الضريبة واستقلال كل سنة بحساباتها. ...".

- نقض مدني ١٨٦/ ٢٤ق / ١٢/١١/ ١٩٥٨، مجموعة أحكام النقض في الضرائب والرسوم حتى يونيو ١٩٧٠، عمر أبو شادي، مرجع سابق، ص ٤٢.

وجوهر احتراف النشاط التجاري والصناعي هو المضاربة بهدف تحقيق ربح، ويتحقق ذلك في النشاط التجاري إذا كان الشراء بنية إعادة البيع عند الشراء، وفي النشاط الصناعي يكفي إدخال تحويل ما علي مادة ما، وان لم يترتب علي هذا النشاط سوي صفقة واحدة. وبالتالي لم يخرج المشرع عن شرط الاحتراف الوارد في المادة (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥؛ لأن الضريبة لم تفرض على احتراف العمل ذاته أو تكراره، وإنما على الربح المتحقق من النشاط حتى ولو كان صفقة واحدة ترتب عليها ربح قد يزيد مرات عن ربح تحقق لشخص يزاول نشاطه باستمرار. أما الربح المتحقق من عملية بيع غير مسبوقة بشراء بنية إعادة البيع، فإنه لا يخضع للضريبة ،كمن يشتري منقولات لاستعماله الشخصي ثم يعدل ويبيعها؛ لأن نية الاتجار غير متوافرة في حقه.

ويرى البعض[1]: أن احتراف الشخص للنشاط التجاري والصناعي في ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لم يعد شرطًا للخضوع للضريبة مثلما كان ذلك مشروطًا في القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، طالما أن المشرع نص صراحة على إخضاع الأرباح التي تحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة. ولما كان جوهر النشاط التجاري هو المضاربة وليس التنظيم، فإنه إذا تحققت المضاربة يصبح النشاط تجاريا سواء أكان القائم به تاجرًا أو غير تاجر. وفكرة التنظيم تهم في إقامة الدليل علي وجود نية البيع عند الشراء، وإذا لم يتوافر التنظيم يقع عبء الإثبات علي مصلحة الضرائب.

---

(١) أ. د. السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، مرجع سابق ،ص ١٥٠-١٥٢.

ثالثاً: توافر قصد الربح:

توافر نية الكسب لدى الشخص يؤدي إلى اعتبار النشاط تجارياً أو صناعياً من وجهة نظر القانون الضريبي الذي لا ينظر إلى صفة القائم بالنشاط سواء أكان تاجراً أم لا أو إلى طبيعة نشاطه، وإنما ينظر إلى نية تحقيق الكسب التي تقوم على معيار شخصي يمكن إثباته بالقرائن والوقائع. ويفترض المشرع الضريبي فيمن يقوم بالنشاط التجاري أو الصناعي توافر قصد الكسب في الصفقة الواحدة، ويكفي كقرينه على نية الكسب أو الربح أن يكون موضوع الصفقة الواحدة مما لا يدخل في الاستعمال العادي للشخص سواء في كميتها أو نوعها. ولكن المشرع افترض نية الكسب عند القيام ببعض الأنشطة التجارية أو الصناعية دون البحث عن حقيقة قصده في القيام بها وهي[1]:-

أ- تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها.

ب- مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن والدواب والمواشي.

ويقوم هذا الافتراض من المشرع على أساس أن الدخل الناشئ عن النشاط التجاري والصناعي يخضع للضريبة، والاستثناء من هذه القاعدة أن الإعفاء إنما يكون للمنشآت التي لا تهدف إلى الكسب ولا تمارس نشاطًا تجاريًا أو صناعيًا، فإذا مارست نشاطاً تجارياً أو صناعياً واستخدمت الأرباح الناتجة عنه لخدمة أغراضها الاجتماعية فإن الضريبة تسرى على هذه الأرباح.

وتقتضي العدالة الضريبية أن تعفى من أداء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المشروعات التي تمارس نشاطًا تجاريًا أو صناعيًا،

---

(١) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٩٦.

وتستخدم الأرباح الناتجة عن هذا النشاط لخدمة أغراضها الاجتماعية، وسنقوم بتوضيح هذا الموضوع في المبحث الثاني من الدراسة.

رابعاً: أن يتحقق الربح في مصر:

تطبيقاً لنص المادة (٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن نشاط المنشأة التجاري أو الصناعي في مصر، بصرف النظر عن جنسية مالكها[١]. ولا تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن نشاط المنشأة التجاري أو الصناعي خارج مصر حتى ولو كانت مملوكة لمصريين أو أجانب مقيمين في مصر. وتسرى الضريبة على ما تحققه المنشأة المشتغلة خارج مصر بشرط أن تكون المنشأة المشتغلة خارج مصر تابعة أو متصلة بالمنشأة الموجودة في مصر، كأن يتم تسويق سلعة أنتجتها المنشأة المشتغلة في مصر عن طريق فرع لها خارج مصر يدار بواسطة موظفين خاضعين لأوامر المنشأة الرئيسية[٢]. ولا تسرى الضريبة في حالة ما إذا كانت المنشأة المشتغلة خارج مصر مستقلة عن المنشأة المشتغلة في مصر في إدارة نشاطها وتصريف شؤونها ولها حساباتها المنفصلة دون الرجوع إلى المنشأة المشتغلة في مصر. ونصت المادة (٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن المنشأة الدائمة هى كل مكان ثابت يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر وتشمل: محل الإدارة والفرع والمبنى المستخدم كمنفذ للبيع والمكتب والمصنع والورشة والمنجم ويشمل حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية، والمزرعة وموقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك. أما الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع وبشرط أن يكون

---

(١) نقض مدني ١٩٣/ ٣٠ق/ ١٦٥/٦/٢٣/ ٧٩٦.

(٢) يؤدي فرض الضريبة في هذه الحالة إلى ازدواج ضريبي يعالج بالاتفاقات الدولية.

لـه سـلطة إبـرام العقـود باسـم المـشروع واعتمادهـا فإنـه يعتبـر فـي حكـم المنشأة الدائمة.

المطلب الثالث

المعالجة التشريعية ومدى تحقيق العدالة في المعاملة الضريبية لإيرادات النشاط التجاري والصناعي

وضـع المـشرع قواعـد تـنظم كيفيـة تحديـد إيـرادات النـشاط التجـاري والـصناعي بغيـة تحقيـق العدالـة الـضريبية حتـى لا تتـرك هـذه الأمـور للمكلـف بالضريبة، أو تشدد رجال الإدارة القائمة بالتحصيل، وهو ما سنبحثه في الفرع الأول. ونتناول في الفرع الثاني التكاليف على أساس أن الوصول إلى صافي الأرباح الخاضعة للضريبة يقتضي تحديد إجمالي الأرباح بعد خصم التكاليف والمـصروفات اللازمـة لتحقيـق الأربـاح، وبيـان شـروط خـصم التكـاليف وأنواعهـا. ونخـصص الفـرع الثالـث لبيـان أن الـضريبة تفـرض علـى صـافي الأرباح المحققة خلال فترة سنة قائمة بذاتها، ويستثنى من ذلك ترحيل الخسائر وتوقف الممول عن ممارسة النشاط والتنازل عن المنشأة.

الفرع الأول: معيار تحديد إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

الفرع الثاني: التكاليف.

الفرع الثالث: استقلال السنوات الضريبية.

الفرع الأول

معيار تحديد إيرادات النشاط التجاري والصناعي[1]

تطبيقاً لنص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تتحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي علي أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التي يباشرها الممول خلال سنة، بصرف النظر عن كون الأرباح وضعت تحت تصرف الممول أم لا، طالما أن الإيراد ثابت ومستحق، والإيراد لا يكون ثابتاً إلا إذا كان وجوده ومقداره مؤكداً سواء بالاتفاق أو بحكم قضائي نهائي. والضريبة لا تفرض على الأرباح غير المؤكدة كالديون المشكوك في تحصيلها في حالة الإفلاس والوفاة بلا تركة. وإذا تم الحصول على الدين المعدوم تفرض الضريبة في العام الذي تم فيه الحصول عليه[2]. وأن يتحقق عن النشاط التجاري والصناعي أرباحًا سنوية صافية ، وذلك طبقاً لنص المادة (٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التي قضت بأن الضريبة تستحق عن فترة أثنى عشر شهراً ميلادية تبدأ من أول شهر يناير إلى أخر شهر ديسمبر، أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهرًا تتخذ أساسًا لحساب الضريبة.

---

(١) يتحدد الربح الصافي بإحدى النظريتين :-
الأولى: حساب الاستغلال: يتحدد الربح الصافي بالفرق بين إجمالي الإيراد ونفقات الاستغلال، وتبعاً لها تفرض الضريبة على أرباح الاستغلال.
الثانية: حساب الميزانية: يتحدد الربح الصافي بمقتضاها بالفرق بين صافي قيمة أصول المنشأة في أول المدة وأخرها، ويتسع مفهوم الربح ليشمل بجانب الربح الدوري الأرباح الفرعية والرأسمالية. وتؤدي نظرية حساب الميزانية إلى فرض الضريبة على أرباح وجدت حسابياً ولم تحققها المنشأة لزيادة قيمة بعض الأصول الرأسمالية عند إعادة تقويمها. ولقد أخذ المشرع بنظرية الميزانية في المادة (١٧). وأما في المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد أخذ بنظرية حساب الاستغلال.

(٢) تخصم الديون المعدومة من الأرباح؛ لأنها تعد بمثابة خسائر على المنشأة لفقد الأمل في تحصيلها.

وتفرض الضريبة على ما تحققه المنشأة من صافي الأرباح من مختلف أنواع العمليات التي يباشرها الممول خلال عام وتشمل :-

١- أرباح الاستغلال العادية الناتجة عن العمليات التي تدخل في النشاط الأصلي للمنشأة، ويختلف مصدر الربح لاختلاف طبيعة العمليات المؤدية لهذا الربح من نشاط إلى آخر. والمعيار في تحديد الأرباح الإجمالية في المنشآت الصناعية يتحدد بالفرق بين ثمن المبيعات أثناء السنة مضافاً إليه قيمة المواد الأولية والسلع المصنوعة المتبقية أخر السنة ،مطروحاً منها قيمة المشتريات خلال السنة، بالإضافة إلى قيمة المخزون في بداية السنة؛ وقيمة النفقات المباشرة اللازمة لعملية التصنيع[١]. وتقدر قيمة المخزون، وهي المنتجات سواء المنتهية الصنع أو التى في مرحلة التصنيع والمواد الأولية والإمداد اللازم لتسيير المنشأة، بثمن التكلفة أو السعر الجاري وقت الجرد إذا كان هذا السعر يقل عن ثمن التكلفة. ويمثل سعر التكلفة ثمن شراء البضائع والمواد الأولية مضافا إليها التكاليف الأخرى اللازمة لحيازتها كالمواصلات والضرائب الجمركية ... الخ. أما السلع منتهية التصنيع أو التى في طور التصنيع فإن ثمنها يتحدد بتكلفة أثمان العناصر الثابتة والمتغيرة[٢].

ويتحدد معيار تحديد الأرباح الإجمالية في المنشآت التجارية بالفرق بين ثمن المبيعات أثناء السنة مضافاً إليها قيمة البضائع المتبقية في نهاية السنة، وقيمة المشتريات أثناء السنة مع ما تكلفته هذه المشتريات من نفقات، مضافاً إليها قيمة البضائع الموجودة أول السنة.

---

(١) أ.د. السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، مرجع سابق، ص ١٧٩-١٨٠.

(٢) أ. د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٢٤.

ويتحدد معيار تحديد الأرباح الإجمالية في المنشآت الخدمية بالفرق بين الإيرادات الناتجة من الخدمة، ومجموع المصروفات التي تحملتها المنشأة في سبيل تأدية الخدمة.

والمعيار في تحديد أرباح شراء أو تشييد العقارات بقصد بيعها وتقسيم أراضي البناء والتصرف فيها يتحدد [1] بالفرق بين تكلفة شراء العقارات أو تشييدها وثمن البيع . ويقصد بتكلفة شراء العقار: ثمن شرائه مضافاً إليه جميع النفقات الرأسمالية التي أنفقت لاقتناء العقار أو جزء منه، وتتحدد تكلفة شراء العقار في حالة ما إذا تم التصرف في جزء منه بنسبة مساحته إلى مساحة العقار. و تتحدد تكلفة تشييد العقار لبيعة بقيمة الأعمال التي تمت حتى تاريخ التصرف في العقار مضافاً إليه ثمن شراء الأرض. ويتحدد ثمن البيع بالثمن الحقيقي الوارد بالعقد سواء كان مسجلا أم لا، ما لم يثبت أن الثمن الوارد بالعقد لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار. والمعيار في تحديد تكلفة الأرض التي تم تقسيمها والتصرف فيها يتحدد بثمن شرائها مضافاً إليه جميع نفقات عملية التقسيم على أن يستبعد من تكلفة الأرض تكلفة مساحة الشوارع و المرافق، وتقسم التكلفة على الأمتار المخصصة للبيع لتحديد تكلفة المتر المربع، مضاف إليها ما يخص المتر المربع من تكاليف رصف الشوارع وإقامة المرافق العامة بعد تقديم المستندات الدالة على ذلك. وفى حالة عدم استكمال بعض المرافق أو رصف الشوارع قبل البدء في البيع، تتحدد التكاليف طبقاً لما تم تنفيذه في كل سنة ضريبية ثم تقسم التكاليف على الأمتار المخصصة للبيع في آخر السنة. و في حالة استكمال رصف الشوارع أو تم إقامة بعض المرافق في سنة تالية تتحدد

---

(١) قرار وزير المالية رقم ١٦٧ لسنة ١٩٨٢ في ١٩٨٢/٥/١٠، الوقائع المصرية، العدد (١٨٦) في ١٩٨٢/٨/١٥، لتنفيذ نص المادة (١٨) من القانون الملغي (١٥٧ لسنة ١٩٨١)، والتى تقابل المادة (٢١) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، والمادة (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

تكلفة هذه العمليات، وتقسم على الأمتار الباقية في آخر السنة لتضاف إلى نصيب المتر من تكاليف المرافق التي تمت في السنة السابقة.

٢- الأرباح الفرعية الناتجة عن عمليات لا تدخل في النشاط الأصلي للمنشأة، ولكنها ذات صلة به كالمنح والإعانات وتأجير بعض خدمات موظفيها بشرط أن تكون هذه العمليات ذات صلة بنشاط المنشأة[1]، وأن تحصل عليها بصفة قطعية. وتخضع هذه الأرباح للضريبة تطبيقاً لنص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ويخصم من الإيراد الإجمالي الخسائر التي تصيب المنشأة بسبب هذه العمليات. وتدخل الأرباح الفرعية ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة من خلال ما تضمنه نص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي نصت على أن " تتحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية ... ". وتشمل الأرباح الفرعية الآتي :-

أ- الإعانات و المنح التي تحصل عليها المنشأة سواء أكانت حكومية أو غير حكومية في شكل نقدي أو عيني.

ب- الديون التي سبق إعدامها في سنوات سابقة لسنة المحاسبة ثم حصلتها المنشأة في سنة المحاسبة.

حـ- أرباح العملات الأجنبية الناشئة عن تعامل بعض المنشآت بالعملة الأجنبية، والتي ينشأ عنها فروق أسعار العملات الأجنبية. وتقيم العملات الحرة الداخلة في إيرادات المنشأة الخاضعة للضريبة على أساس سعر الصرف المعلن من البنك المركزي طبقاً لتاريخ تحقق الإيراد.

---

(١) العمليات التي ليست لها صلة بنشاط المنشأة ويتحقق عنها ربح لا تعتبر من الإيرادات الفرعية، ولا تخضع للضريبة إلا إذا انطبقت عليها شروط الصفقة الواحدة.

د- ما تحصل عليه المنشأة في صورة تعويضات من الغير مقابل ما لحقها من أضرار تتمثل في فسخ العقود أو عدم تنفيذها في مواعيدها، أو ما يحكم به لصالحها في القضايا المتصلة بنشاطها، ويخضع التعويض الخاص بهلاك أصل متداول للضريبة بالكامل حتى لو أستخدم في إحلال أصول متداولة جديدة. ويخضع التعويض للضريبة عن إيراد السنة التي تم فيها الحصول عليه، لأن الإيراد يعد إيراداً بتحصيله كواقعة تستوجب القيد في الدفاتر.

هـ - الإيرادات المستمدة من بعض أصول المنشأة لاستغلالها في نشاطات لا ترتبط مباشرة بنشاطها العادي كالإيراد المستمد من الأوراق المالية التي تمتلكها المنشأة ومقابل تأجير بعض عقاراتها للغير.

و - العمولة التي تحصل عليها المنشأة نظير تصريف سلع الغير باعتبارها ناتجة عن نشاط متعلق بمباشرة نشاطها الأصلي، والعمولة العارضة الغير متصلة بمباشرة نشاط المنشأة الأصلي، والخصم المكتسب لتنفيذ الاتفاقيات التي بينها وبين الموردين.

٣- الأرباح الرأسمالية المتحققة نتيجة للتصرف في أصول المنشأة بالبيع، سواءً أثناء حياه الشركة أو عند تصفيتها. وتفرض الضريبة على الأرباح المتحققة من التعويضات نتيجة لهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الأصول الرأسمالية سواء أثناء حياه المنشأة أو عند تصفيتها، ويزيد على القيمة الدفترية للأصل.

ويتحدد المعيار في حساب هذه الأرباح بالفرق بين القيمة الدفترية للأصل المباع أو التعويض عنه، وبين المبلغ المباع به أو التعويض، مستبعداً منها ما جرى عليه من استهلاكات حتى تاريخ بيعه أو هلاكه أو الاستيلاء عليه، ويمثل الفرق ربحاً للمنشأة يضاف إلى أرباحها في السنة التي أصبح فيها هذا الربح

محققاً مع خصم الخسارة الرأسمالية من إجمالي الربح. وتسري الضريبة على الأرباح المتحققة من بيع الأصل سواء أثناء حياة المنشأة أو عند تصفيتها في حالة ما إذا باشر الممول نشاطًا تجاريًا أو صناعيًا، أما إذا لم يباشر الممول نشاطًا تجاريًا أو صناعيًا مثل الوارث الذي يبيع منشأته بحالتها فور أيلولتها إليه من مورثه فإن الإيرادات المتحققة من البيع لا تخضع للضريبة، نظراً لأننا نكون بصدد ضريبة مفروضة على رأس المال وليس على الدخل.

الفرع الثاني
التكاليـــف

تطبيقاً لنص المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة علي أساس إجمالي الربح بعد خصم التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الأرباح، ولم يحدد المشرع المقصود بالتكاليف وإنما ذكرها علي سبيل المثال، ونتيجة لعدم تحديد المقصود بالتكاليف والمصروفات الواجبة الخصم اختلف الكتاب في تحديد مضمون التكاليف إلى اتجاهين :-

الاتجاه الأول[١]:

يرى أن التكلفة الواجبة الخصم مقصورة على المبالغ التي تنفقها المنشأة بشرط أن تكون لازمة في الحصول على الربح والمحافظة على مصدره. واستند هذا الاتجاه إلى بعض أحكام القضاء[٢]. ويؤدي هذا الاتجاه إلى عدم السماح

---

(١) حبيب المصري باشا، ضرائب الدخل في مصر، الجزء الأول، مطبعة مصر، القاهرة، ١٩٤٥، ص ٤٨٢.

(٢) - قضت محكمة استئناف الإسكندرية في ٤/ ١٩٥١/١، بأن ما اعتبره المشرع الضريبي تكليفاً على الربح هو اتصاله بمباشرة المهنة ولازم للحصول على الربح وحفظة (كمال الجرف، مجموعة المبادئ القانونية، الجزء السادس ص ٨٠).
- كما قضت محكمة استئناف القاهرة، بأن التكاليف الواجبة الخصم يشترط فيها :-

بخصم بعض المبالغ التي تعد من قبيل التكاليف، ولكنها ليست لازمة لإنتاج الربح والمحافظة عليه كالخسائر التي تلحق بالمنتجات ورأس المال.

الاتجاه الثاني[1]:

يفسر التكلفة تفسيرا موسعاً فلا يقصرها على المبالغ التي تنفقها المنشأة لتسيير أعمالها في الحصول على الربح الصافي والمحافظة عليه، وإنما تشمل كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة حتى ولو لم تكن مخصصة لإنتاج الربح أو المحافظة عليه على أن تشمل التكاليف جميع المبالغ التي ترتبط ارتباطا وثيقاً بنشاط المنشأة التجاري والصناعي. واستند هذا الاتجاه في تأييد وجهة نظره إلى بعض أحكام القضاء[2]، وإلى الأعمال التحضيرية للقانون[3].

ونرى، أن التكلفة الواجبة الخصم تشمل المصاريف التي يرجع الأصل فيها إلى مزاولة نشاط المنشأة ؛ لأن أنصار الاتجاه الأول لا يشترطون أن توجه النفقة للحصول على الربح والمحافظة عليه، ولا يمكن الاكتفاء في تعريف

= أ . أن يكون إنفاق التكاليف لازماً للحصول على الإيراد.
ب – ألا تتصف التكاليف بالمغالاة أو الإسراف، وإلا عدَّ ذلك إنفاقاً للربح لا تكلفة.
- مشار إليه، د. عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، مرجع سابق، ص ٩٧.

(١) أ. د. حسين خلاف، الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، مرجع سابق، ص ١٢٢-١٢٣.

(٢) قضت محكمة الاستئناف المختلطة بأن التكاليف يشترط فيها أن تكون مصروفا أنفق ليعود بمنفعة أو زيادة
أرباح المنشأة والمحافظة عليه.
- مشار إلية أ. محمد عبد المنعم الجمال، الضرائب والمجتمع الاشتراكي، الجزء الأول، دار مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٦٣، ص ٢٨٨- ٢٨٩

(٣) بينت اللجنة المالية بمجلس الشيوخ في تعليقها على المادة (٣٩) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بأن الربح لا يعد ربحا إلا بعد خصم جميع التكاليف والأعباء.
- مشار إليه د. عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، مرجع سابق، ص ٩٧-٩٨.

التكلفة حسبما يرى أنصار الاتجاه الثاني بأن يرتبط وجود النفقة بوجود المنشأة.

ولقد حدد المشرع الإيراد الخاضع للضريبة وهو صافي الأرباح بعد خصم كافة التكاليف المتعلقة بإنتاج الإيراد والمحافظة عليه، كما أوضحته المادة (٢٢) من القانون ٢٠٠٥ بأن تخصم جميع التكاليف التي وردت في نص المادة على سبيل المثال من إجمالي الأرباح. وبالتالي يفترض المشرع في التكلفة الواجبة الخصم أن تكون مرتبطة بنشاط المنشأة، وضرورية لإنتاج الربح[1]. ولهذا قضت محكمة النقض، وكذلك المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن فوائد المبالغ التي تقترضها المنشأة تُعدُّ من التكاليف الواجبة الخصم في حالة توافر ثلاثة شروط:-

١- أن تكون الفائدة ناشئة عن دين حقيقي يلتزم الممول بدفعه للمقرض، والمقصود بذلك أن تنشأ الفائدة عن دين حقيقي، أي لا يكون الدين صورياً أو احتمالياً.

٢- أن يكون القرض لخدمة أعمال المنشأة.

٣- أن يكون استحقاق الفوائد عن القرض في سنة المحاسبة[2].

والفائدة المستحقة على الممول بسبب ما يعقده من قروض تتعلق بنشاطه تعد من التكاليف الواجبة الخصم؛ لأن الفائدة التي يلتزم بدفعها الممول للغير يشترط فيها أن تكون مرتبطة بنشاطه الخاضع للضريبة.

---

(١) نقض مدني ٢٠٦٢/ ٥٦ق / ١٩٩٣/٧/٥/ ٨٠٩.
(٢) نقض مدني ٢٠٥٨/ ٥٥ق/ ١٩٩٠/١١/١٢ / ٦٥٤.
- نقض مدني ٧٥٦/ ٥٥ق/ ١٩٩١/١٢/٢٣ / ١٩٧١.

شروط خصم التكاليف

تفرض الضريبة بعد خصم جميع التكاليف و المصروفات اللازمة لتحقيق الأرباح ، وهى كل نفقة حدثت بسبب إنتاج الربح الخاضع للضريبة، ويشترط في النفقة الواجبة الخصم من إجمالي ربح الممول :-

١- أن ترتبط النفقة بنشاط المنشأة الأصلي التجاري والصناعي كإيجار العقارات التي تستعملها المنشاة و أجور العمال، أي لابد وأن تكون النفقة مرتبطة بإنتاج الأرباح دون مغالاة[١]، حتى ولو لم يتحقق عنها ربح أو تحقق عنها خسارة، فإذا لم ترتبط النفقة بنشاط المنشأة الأساسي لابد وان ينص المشرع صراحة علي خصمها مثل التبرعات والإعانات الواردة في نص المادة (٢٣ / ٧، ٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتطبيقا لهذا فإن النفقة التي تحقق مصلحة للمنشاة وغرض شخصي للممول، لاتخصم النفقة الأخيرة التى تحقق غرض شخصى للممول [٢].

٢- أن تكون النفقة لازمة وضرورية لتسيير نشاط المنشأة مثل قيمة استهلاك الكهرباء والوقود، وهي تمثل نفقة إيراديه تنفق بصفة دورية كصيانة الأصل والمحافظة عليه[٣]. أما نفقة مصروفات الاستغلال الرأسمالي التي تنفق للحصول على أصول جديدة للمنشأة لزيادة القوة الإنتاجية كالآلات فإنها تُخصم كتكاليف على الأرباح بنسبة ٥% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد الأصل الرأسمالي عن كل فترة ضريبية[٤].

---

(١) د. أحمد ثابت عويضة، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، مرجع سابق، ص ٣٠٥.

(٢) نشرة مصلحة الضرائب، العدد السادس، السنة الأولى، نوفمبر ١٩٩٧.

(٣) النفقة الإيرادية تخصم كتكلفة علي الربح في السنة التي أنفقت فيها أعمالا لمبدأ استقلال السنوات الضريبية.

(٤) المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣- أن تكون النفقة حقيقية ومؤكدة وليست صورية أو احتمالية، أي أن تكون المنشأة قد تحملت بالنفقة فعلاً سواء كانت نقدية أو عينية تُقوّم بالنقود.

٤- أن ترتبط النفقة بالسنة الخاضع ربحها للضريبة، وأن تكون مؤيدة بالمستندات التي تسهل إثبات وجودها ومقدارها. ويستثنى بعض أنواع النفقات والمصروفات التي يتعذر في الغالب إثباتها بمستندات وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخل المنشأة. ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات عن ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات[١].

والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات تشمل: مصروفات الانتقالات بالسكك الحديدية والانتقال البسيط ومصروفات البوفيه لضيافة عملاء المنشأة والنظافة ومصروفات الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة والصيانة العادية وما تستلزمه طبيعة عمل الممول من الجرائد والمجلات الأسبوعية أو الشهرية. ولا يشترط أن تكون النفقة نقدية، طالما أن خسائر المنشأة نتيجة لهلاك بعض أصولها الرأسمالية تعد من التكاليف رغم أن الخسارة لا تتضمن إنفاق نقدي للمنشأة.

أنواع التكاليف

التكاليف الواجبة الخصم نوعان :-

النوع الأول: التكاليف الواجبة الخصم بنص القانون كما ورد في المادة (٢٢، ٢٣) من القانون ٩١لسنة ٢٠٠٥ وهي :-

١- في ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نصت المادة (١/٢٧) على أن إيجار العقارات التي تزاول فيها المنشأة نشاطها يعتبر تكليفاً على الربح

---

(١) المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

بشرط أن تشغل المنشأة هذه العقارات لغرض مزاولة نشاطها. فإذا شغلت المنشأة العقار لغرض خاص بعيداً عن نشاطها فلا يعد الإيجار تكليفاً على الربح. وفي حالة استئجار المنشأة آلات ومهمات فإنها تعد تكلفة على الربح واجبة الخصم بالقياس على الأمثلة التي وردت في المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وتطبيقاً للشروط التى وردت في نص المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يعتبر الإيجار من التكاليف الواجبة الخصم سواء كانت العقارات مستأجرة أو مملوكة للمنشأة، رغم أن الفكر المحاسبي يشترط في المصروفات التي تدخل في قياس الربح المحاسبي أن تكون تعاقدية وليست مفترضة. وخصم إيجار العقارات التي تشغلها المنشأة بها جانب مفترض، ومع ذلك تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم، وذلك لتحقيق هدفين :-

أ- المساواة بين المنشأة التي تستأجر عقارات والتي يتم خصم قيمة الإيجار التعاقدي، والمنشأة المالكة للعقار والتي يتم خصم قيمة الإيجار المفترض والمتمثل في القيمة الايجارية أو إيجار المثل لتحقيق العدالة بينهما.

ب- تجنب الازدواج الضريبي على الإيراد الواحد، وإيراد العقار يخضع للضريبة على العقارات المبنية، والعقار المملوك للمنشأة وتشغله ينتج إيراد بطريقة غير مباشرة عن طريق تقليل النفقات، ولهذا لا يجب أن تسرى عليه الضريبة مرة ثانية.

وقيمة إيجار الأرض المقام عليها البناء، والقيمة الايجارية للبناء المملوك للمنشأة والمقام على أرض مستأجرة، ومصاريف الصيانة والترميمات والاستهلاك سواء كان العقار مملوكا للمنشأة أو مستأجراً تعد من التكاليف واجبة الخصم[1]. ولم ينص المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ صراحة على أن

---

(١) نقض مدني ١٥٨/ ٣٢ق / ١٩٦٩/٦/٤ / ٨٦٣.

إيجار العقارات التي تزاول فيها المنشأة نشاطها من التكاليف واجبة الخصم، مثلما نص صراحة على أنها من التكاليف الواجبة الخصم في المادة (١/٢٧) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣). وما ورد في سياق نص المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من اشتراط أن تكون التكاليف مرتبطة بالنشاط ولازمة لمزاولته، وهذه الشروط تنطبق على إيجار العقارات التي تزاول فيها المنشأة نشاطها. ولهذا يجب أن يعدل نص المادة لتنص على هذا صراحة، خاصة وأن ما ورد في المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من تعداد لأنواع التكاليف الواجبة الخصم إنما جاء على سبيل المثال وليس الحصر.

٢- الاستهلاكات الحقيقية:

سمح المشرع للمنشأة بأن تخصص مبالغ لمقابلة النقص التدريجي في الأصول الثابتة المادية أو المعنوية[١]، نتيجة مرور الزمن أو الاستعمال أو ظهور اختراعات جديدة تقلل من كفاءته الإنتاجية في حالة توافر أربعة شروط هي:-

---

(١) الأصول الثابتة المعنوية مثل براءة الاختراع والعلامة التجارية والصناعية تستهلك طالما أن المنشأة دفعت ثمنها وأصبحت جزءًا من أصولها. أما شهرة المحل لم تجر مصلحة الضرائب في تعليماتها التفسيرية رقم (٢٧) في ٢٨ / ٨ / ١٩٦٢ على المادة (٢٩) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ على إهلاكها تأسيسا على أن قيمتها لا تتناقص بالاستعمال ومرور الزمن.

ولكن محكمة النقض قضت باستهلاكها في النقض المدني رقم ٣٢/١٧ق/ ١٣/ ١١/ ١٩٦٨ / ١٣٤٨. وتراجعت مصلحة الضرائب وقضت باستهلاكها في حالة دفع ثمنها، لأنها أصبحت تشكل جزءا من أصول المنشأة ويعتريها النقصان. (التعليمات التفسيرية رقم ٢٧ في ١٣/ ١٩٦٩/٤).

وتعد شهرة المحل من الأصول القابلة للإهلاك إذا كانت ناتجة عن تعديل شكل المنشأة القانوني.

- محمد بدران، مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الثالثة، دار مجلة التجارة والضريبة، القاهرة، ١٩٧١، ص ٢٥١- ٢٥٢.

وفيما يخص مصروفات التأسيس والحملة الإعلانية كنفقات إيرادية مؤجلة أنفقت للحصول على خدمات تستفيد منها المنشأة في أكثر من فترة مالية، فإنها تكون قابلة للاستهلاك في الفترة من ثلاث إلى خمس سنوات.

أ- أن تكون الإهلاكات لمقابلة خسارة مؤكدة لحقت بالأصول.

ب- أن يكون الهدف من إجراء الإهلاك إعادة الأصل إلى ما كان عليه بشرط أن تدرج الاستهلاكات بدفاتر المنشأة.

حـ- أن يكون الاستهلاك لمقابلة نقص حقيقي حدث في دائرة ما يجرى علية العمل طبقا لعرف كل صناعة أو تجارة.

د- أن تكون قيمة الاستهلاك معادلة للنقص الحاصل في قيمة الأصل، ويحسب مقدار إهلاك الأصل بتكلفته التاريخية والمتمثلة في ثمن الشراء مضافا إليها المصروفات اللازمة لتهيئته للاستخدام، وتتحدد المدة التي يحتمل بقاء منفعة الأصل فيها ثم يستهلك خلال هذه المدة طبقاً للبرنامج الموضوع مسبقاً لاستهلاكه. وان يبدأ حساب قسط الاستهلاك من لحظة إعداد وتجهيز الأصل للاستعمال ؛ لأنة يتعرض منذ هذه اللحظة لنقص قيمته بفعل الصدأ أو عوامل التعرية، وقد يستهلك من تاريخ إعداده للاستعمال كالمباني في حالة بدء العمل بالمنشأة لحظة الانتهاء من بنائه.

طـرق حسـاب الإهـلاك

تتعدد طرق حساب الإهلاك والنقص الحاصل في الأصول الثابتة المادية أو المعنوية، ومن أهم طرق حساب الإهلاك :-

أ- **طريقة القسط الثابت:** بمقتضاها يتحدد عمر الأصل الافتراضي بعشر سنوات على سبيل الفرض، ويتم اقتطاع جزء ثابت المقدار وليكن ١٠ % في كل سنة من القيمة التي دفعت في اقتناء الأصل، وبالتالي يستهلك في عشر

سنوات. وتمتاز هذه الطريقة بعدم بقاء فائض في قيمة الأصل في نهاية عمره الافتراضي.

ب - **طريقة القسط المتناقص**: بمقتضاها تخصم نسبة مئوية في أول كل سنة من الرصيد الدفتري للأصل بعد استبعاد قيمة الاستهلاكات السابقة، وتتناقص قيمة قسط الاستهلاك. ويعاب على هذه الطريقة وإن كان تطبيقها يؤدى إلى تناقص الرصيد الدفتري للأصل تدريجيا، ولكن هذا الرصيد يظل موجودا لسنوات عديدة.

ويضاف إلى هذه الطرق، طرق أخرى غير شائعة مثل طريقة إعادة التقدير، وطريقة معدل الاستهلاك في الساعة. و يفضل استخدام طريقة الاستهلاك المتناقص لتحميل كل سنة مالية بعبء متساوي في توزيع استهلاك الأصل ومصاريف صيانته على سنوات العمر الإنتاجي للأصل. ويترتب على ذلك تحميل كل سنة مالية بعبء ضريبي متساوي يتفق مع الاستخدام الفعلي للأصل.

ونصت المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي أن تخصم نسبة ٥% عن كل سنة ضريبية من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات. وتخصم نسبة ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية بما فيها شهرة المحل. وتخصم نسبة ٥٠% من الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات لكل سنة ضريبية. وتخصم نسبة ٢٥% لجميع أصول النشاط الأخرى لكل سنة ضريبية. ونصت المادة (٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن نسب الإهلاك الواردة في المادة (٢٥) تخصم علي أساس الرصيد الدفتري للأصول المدرجة في ميزانية المنشأة الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد أساس الخصم بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة

وتكلفة التحسين أو التجديد أو إعادة البناء خلال السنة الضريبية. ويقل أساس الخصم بما يوازى قيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة الفقد أو الهلاك خلال السنة الضريبية، وإذا لم يتجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنية يعتبر أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم [1].

ونص القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) علي أن نسب الإهلاك استرشادية يمكن الخروج عليها بما يتفق مع مدة استعمال الأصل الثابت، وهذه النسب وضعت على افتراض أن الأصل الثابت يعمل ساعات عمل معتادة، ولهذا يجوز تعديل هذه النسب بالزيادة باعتماد المراقب إذا أثبت أن الأصل يعمل أكثر من ساعات العمل المعتادة، فالآلات التي تعمل أكثر من وردية يجوز زيادة نسبة الإهلاك إلى ٢٠ % بدلا من ١٠ %. وحددت مصلحة الضرائب في تعليماتها التنفيذية رقم (٨٥) لسنة ١٩٩٧ نسب الإهلاك على النحو التالي :-

النسبة	الأصـــــل
٢ %	مباني
٣ %	مباني تستخدم في الصناعة
١٢ %	مباني غير خرسانية (الوميتال، خشب ...)
١٠ %	الآلات الثقيلة
٢٠ %	أصول تستهلك بسرعة وتستخدم بكثرة (سيارات، أجهزة طبية، حاسبات ...)
٦ %	أثاثات مكتبية
١٥ %	أثاثات الخدمة الشاقة (فنادق، مستشفيات ...)
١٥ %	آلات وعدد صغيرة ووسائل نقل خفيفة وبطاريات مزارع الدواجن ... وما لم يدرج في التبويبات السابقة

- المصدر: نشرة مصلحة الضرائب، نوفمبر ١٩٩٧، مشار إليه.
- دليل الضرائب، العدد ١٧١، أول مارس ٢٠٠٢، كتاب مؤسسة الأهرام.

١- المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الاستهلاك الإضافي:

أعطى المشرع للمنشأة إهلاك إضافي بخصم نسبة ٣٠ % من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج الصناعي[١]، وذلك تشجيعًا للمنشآت على تجديد آلاتها لمواكبة التطور التقني بما يعود بأثر إيجابي على الناتج القومي في حاله توافر الشروط التالية :-

أ- أن تكون هذه الأصول آلات ومعدات مشتراة من الغير أو صنعت بالمنشأة[٢]، ونصت المادة (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي أن نسبة الإهلاك الإضافي تخصم حتى ولو كانت الآلات والمعدات مستعمله. فإذا كانت الأصول الثابتة غير الآلات والمعدات كالسيارات والأثاث فلا تخصم نسبة الإهلاك.

ب- أن يحسب الإهلاك الإضافي مرة واحدة بنسبة ٣٠ % من تكلفة الالات والمعدات، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

جـ – أن تستخدم الآلات والمعدات في الاستثمار في مجال الإنتاج الصناعي[٣]، وأن تكون الآلات والمعدات قد استخدمت بالفعل في الإنتاج.

---

(١) يتم حساب الإهلاك الحقيقي على أساس تكلفة الآلات والمعدات بعد خصم الإهلاك الإضافي، وبذلك حسم المشرع الخلاف الذي كان قائما قبل صدور القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حول علاقة الاستهلاك الإضافي بالاستهلاك الحقيقي.

(٢) منح المشرع تصنيع الآلات والمعدات داخل المنشأة لاستخدامها في الإنتاج إهلاك إضافي لأول مرة بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، فقد نص البند (٣) على أن الاستهلاك الحقيقي المسموح بخصمه وفقا للبند (٢) من المادة (٢٧) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ هو الاستهلاك الذي يحسب على أساس تكلفة الآلات والمعدات بعد خصم الاستهلاك الإضافي، وذلك لتشجيع المنشآت على تصنيع آلاتها ومعداتها بنفسها.

(٣) المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

د – أن تمسك المنشأة حسابات منتظمة شكلا من حيث القيد أولا بأول. ويتم حساب أساس الإهلاك الوارد في المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الاستهلاك الإضافي.

ومنح المشرع الضريبى المنشأة الحق فى خصم نسبة الاهلاك الاضافى للآلات والمعدات بشرط أن تكون مستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج الصناعي سواء كانت جديدة أو مستعملة. أما إذا كانت الآلات والمعدات من الأصول غير الإنتاجية والتي تستخدم في أداء الخدمات مثل السيارات والأثاث فلا تخصم نسبة الإهلاك الإضافي الواردة في المادة (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وتقتضي العدالة الضريبية أن يحسب استهلاك إضافي للأصول الإنتاجية الجديدة أو المستعملة والتي تستخدم في أداء الخدمات مثل سيارات النقل والأثاث التعليمي في المدارس والجامعات، وذلك تحقيقا للمساواة بين الممولين.

٣- الضرائب التي تدفعها المنشأة:

أعطى المشرع في المادة (٣/٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للممول الحق في خصم الضرائب المباشرة والغير مباشرة التي يدفعها بسبب وبمناسبة قيامه بالنشاط التجاري أو الصناعي، ويقع عبئها على الممول[١] في حالة توافر شرطين :-

أ- أن تكون الضرائب المراد خصمها متصلة بنشاط الممول، ولازمة لإنتاج الربح كالضريبة العقارية التي تستنزل من الضريبة على الدخل عند الربط. أما الضرائب الغير مباشرة رغم أنها لم ترد ضمن الضرائب المسموح بخصمها في المادة (٤/٢٧) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)

(١) الضرائب التي يقع عبئها على الغير لا تخصم كتكاليف على الربح كالضريبة على إيرادات القيم المنقولة والمرتبات.

والمادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إلا أنها واجبة الخصم؛ لأنها متصلة بعمل الممول ولازمة للإنتاج. كما أن ما ورد في صدر المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ جاء على سبيل المثال وليس الحصر، والضرائب الغير مباشرة من التكاليف الواجبة الخصم إذا انطبقت عليها شروط خصم التكاليف.

وأما الضرائب الأجنبية التي تدفعها المنشأة بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي حتى ولو لم يكن لها في مصر مقابل، فإنها تعتبر تكليفاً على الربح واجب الخصم[١]. وكذلك الضرائب الإضافية المفروضة لصالح الهيئات المحلية[٢].

ب- أن يكون الممول قد سدد الضريبة المراد خصمها كتكاليف على الربح لتشجيع الممول على سداد الضريبة. ولا تعتبر الضريبة على الدخل التي يؤديها الممول من الضرائب المباشرة واجبة الخصم رغم أنها من التكاليف واجبة الخصم، والسبب في ذلك أن المشرع استند في ذلك إلى أنها تمثل حصة الدولة في الربح الذي ينشأ في الوقت الذي تتكامل فيه الأرباح، والسماح بخصمها يعتبر استعمالاً للربح بعد تحققه.

٤- التبرعات والإعانات:

أعطى المشرع في المادة (٧،٨/٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للممول الحق في خصم مبالغ التبرعات والإعانات التي يدفعها للحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة، بشرط أن تدفع التبرعات والإعانات لجهات الحكومة المصرية ووحدات الحكم المحلى و غيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أو

---

(١) نقض مدني ٣٦٨ / ٣٠ق/ ٢٠/ ٤/ ١٩٦٦/ ٨٧٢.

(٢) نقض مدني ٤٠٩ / ٢١ق / ٦/٢٥/ ١٩٥٣، مجموعة أحكام النقض في الضرائب والرسوم حتى يونيو سنة ١٩٧٠، عمر أبو شادي، مرجع سابق ،ص ٩٧.

إحدى الجهات التي تتولى جمعها لحساب الحكومة، وتخصم المبالغ المدفوعة أيا كان مقدارها، ولا يسرى الخصم للمبالغ المدفوعة لحكومة أجنبية.

ولم يضع المشرع الضريبي حداً أقصى لمبلغ التبرعات لتشجيع الممولين على القيام بالواجب الوطني والوفاء بمسئولياته الاجتماعية لتحقيق التكافل الاجتماعي عن طريق خصم مبالغ التبرعات والإعانات المدفوعة لهذه الجهات، رغم أن هذه المبالغ ليست من التكاليف المؤثرة على الإيراد وليست لازمة في الحصول عليه، وهي في ذاتها تعد استعمالاً للربح وليست من التكاليف.

وتخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية ودور العلم والمستشفيات في حالة توافر الشروط التالية: -

أ- أن تدفع التبرعات والإعانات لهيئة خيرية أو مؤسسة اجتماعية أو إحدى دور العلم أو المستشفيات أو مؤسسات البحث العلمي المصرية.

ب- أن تكون الهيئة الخيرية أو المؤسسة الاجتماعية مصرية وأسست طبقاً لأحكام القانون المصري، وأن تكون دور العلم و المستشفيات خاضعة لإشراف الحكومة، ولا يسرى الخصم على المبالغ الموجهة للهيئات السياسية والهيئات والمؤسسات الغير مصرية والمستشفيات الغير تابعة لإشراف وزارة الصحة.

جـ- ألا تتجاوز التبرعات والإعانات نسبة ١٠ % من صافى الربح السنوي للممول، وهذا يعنى أن تنتهي السنة المالية للممول بتحقيق ربح صافي، والزيادة عن هذا المبلغ لا يسري عليه الخصم.

ولقد سمح المشرع الضريبي بخصم مبلغ التبرعات والإعانات بنسبة ١٠ % من صافى الربح الضريبي للممول، ومعنى هذا أن المشرع الضريبي

علق خصم هذه التبرعات على شرط تحقيق أرباح صافية، فإذا حقق الممول خسارة فلا يسمح بخصمها باعتبارها من التكاليف. ولقد كان الأجدر بالمشرع عدم تحديد حد أقصى لتشجيع الممولين على المزيد من هذه التبرعات والإعانات لمساعدة الدولة في أداء واجباتها بما يخفف الأعباء المالية للموازنة العامة بشرط أن تكون مؤيدة بمستندات يعتد بها القانون.

وتحديد مبلغ التبرعات والإعانات بنسبة ١٠ % من صافي الربح يمثل مخالفة لمبدأ العدالة والمساواة بين الممولين، والسماح للممول بتجاوز نسبة ١٠% وترحيلها إلى الأمام لتخصم مع غيرها من التبرعات في السنوات التالية طالما أن مصلحة الضرائب اعتمدتها في البداية ؛ لأنه لا يشترط أن يكون الهدف من هذه التبرعات أو الإعانات تحقيق نفع للممول أو الإعلان عن مشروعاته أو من شأنها التوفير في المصاريف العادية للنشاط.

د- ألا تكون مبالغ التبرعات والإعانات قد خصمت من أي إيرادات أخرى منصوص عليها في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ر- أن تكون التبرعات والإعانات قد تم دفعها بالفعل.

٥- المخصصات والاحتياطات:

يقصد بالمخصصات: حجز جزء من إيرادات الممول لمقابلة التزامات مثل الخسائر أو الأعباء المالية الناتجة عن حوادث جارية أثناء السنة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار.

أنواع المخصصات:

ونورد فيما يلي أهم أنواع المخصصات.

أ- المخصصات اللازمة لمواجهة ديون مدينين أشهر إفلاسهم.

ب- مخصصات فروق مصاريف الدعاوى المرفوعة من أو على المكلف بالضريبة.

حـ- مخصصات لمواجهة تقلبات أسعار الذهب بالنسبة لتجار المصوغات.

د- مخصصات لمواجهة تقلبات أسعار الأوراق المالية لمن يتجرون فيها.

هـ- مخصصات لمواجهة تقلبات أسعار الصرف لمن يتعاملون في النقد الأجنبي.

وهناك أمثلة لبعض المخصصات منها: مخصصات الأخطار في منشآت التأمين ضد الحوادث، والاحتياطي الحسابي في منشآت التأمين على الحياة، ومخصصات الديون المعدومة لتحقق إعدام الدين بوفاة المدين دون أن يترك تركة تفي بسداد ديونه أو إفلاسه ولم تنتهي إجراءات التفليسة لتحديد مقدار ما يعدم من الدين[1]. ونصت المادة (٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن المخصصات لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم على أساس أن المخصصات ليست من التكاليف المرتبطة بنشاط الممول، وليست لازمة للحصول على الإيراد وتعتبر استعمالا للربح.

وفي ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نصت المادة (٦/٢٧) على أن المخصصات من التكاليف الواجبة الخصم في حالة توافر ثلاثة شروط هى:

أ- أن يكون الهدف من المخصصات مواجهة عبء مالي أو خسائر مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار. ولم يشترط المشرع أن تكون الخسارة بسبب حوادث جارية في السنة التي تؤخذ مبالغ المخصصات من أرباحها.

ب- أن تستخدم المخصصات في الغرض الذي خصصت من أجله، وأن تكون مسجلة بدفاتر الممول في حساب خاص بها.

---

(١) قرار وزير المالية رقم (٣٧٤) لسنة ١٩٧٨، الوقائع المصرية، العدد ٢٩٦ (تابع) في ١٩٧٨/١٢/٣١.

حـ- ألا تزيد جملة المخصصات عن ٥ % من صافى ربح الممول[1]. وافترض المشرع من وضع هذا القيد مواجهة المغالاة لدى بعض الممولين وعدم التلاعب في حصيلة الضريبة.

وإذا نظرنا إلى المخصصات على أنها توضع لمواجهة عبء مالي أو خسائر تواجه الممول، وتأخذ من الربح الصافي الذى يتحدد بعد تحديد جملة الإيرادات، وفى حالة خسارة الممول تخصم المخصصات لمواجهتها، وإن لم يتحقق لدى الممول خسارة ترد للأرباح ؛ لأن مواجهة العبء المالي أو الخسائر يفترض فيها ألا توضع حدود قصوى لمواجهة هذه الأعباء حتى تظهر حقيقة مركز الممول المالي. أما المخصصات التي تكونت لمواجهة خسارة أو أعباء مالية متوقعة في المستقبل مثل الديون المشكوك في تحصيلها لا تخصم لأنها ذات طبيعة احتمالية.

وتخصم المخصصات إذا استخدمت في الغرض الذى خصصت من أجله، ويتطلب ذلك أن يتم تسجيلها في دفاتر الممول في حسابات خاصة بها مستوفية للشروط المنصوص عليها في المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، طالما أن المشرع أعطى لمصلحة الضرائب حق فحص حسابات الممول.

أما الاحتياطات: مبالغ تحجز من الأرباح لتغطية خسائر محتملة أو تدعيم مركز الممول المالي وهي تتكون لمواجهة أي خسارة محتملة مثل احتياطي الديون المشكوك فيها وهبوط الأسعار و الطوارئ والتعويضات وإعطاء العاملين بالمنشأة مكافآت تزيد عن مرتب ثلاثة أشهر. ويؤخذ الاحتياطي

---

(١) قرار وزير المالية السابق رقم (٣٧٤) لسنة ١٩٧٨.
- القرار الجمهوري رقم (٥) لسنة ١٩٩٨ في ٢٢ / ١ / ١٩٩٨، الجريدة الرسمية، العدد ٤ (تابع) في١/٢٢/ ١٩٩٨.

الرأسمالي من الأرباح الرأسمالية ولا يرحل إلى حساب الأرباح العادية كالأرباح الناشئة عن إعادة تقدير الأصول بقيمة تزيد عن قيمتها الدفترية وعلاوة الإصدار. وأما بالنسبة للاحتياطات السرية فهي تتكون عن طريق تقييم الموجودات بأقل من قيمتها والمطلوبات بأكثر من قيمتها والمغالاة في الاستهلاكات، وهذه الاحتياطات السرية ليس لها حساب خاص في دفاتر الممول[1].

وتطبيقاً لنص المادة (٦/٢٧) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) تعتبر مكافأة العاملين من التكاليف الواجبة الخصم[2] بشرط أن يتم حساب المكافأة على أساس إجمالي ما حصل عليه العاملين من مرتبات وعلاوات وبدلات، وعلى ألا يزيد مجموعها عن مرتب ثلاثة أشهر في السنة بصرف النظر عن طريقة توزيع هذه المكافآت على العاملين. وتطبيقاً لنص المادة (١/٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا تعتبر الاحتياطات على اختلاف أنواعها من التكاليف الواجبة الخصم. ويمكن للمشرع أن يسمح بخصم جميع المكافآت التي تعطي للعاملين إذا انطبقت عليها شروط خصم التكاليف المنصوص عليها في المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وأن يعطى لمصلحة الضرائب الحق في التأكد من صحة هذه المكافآت.

٦- أقساط التأمين الاجتماعي ومكافأة نهاية الخدمة:

تطبيقاً لنص المادة (٢٣/ ٤، ٥، ٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تعتبر المبالغ التي نشأت بسبب مباشرة الممول نشاطه التجاري والصناعي، و التي يؤديها الممول للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية أو الهيئة العامة للتأمينات و

---

(١) أ. د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق ،ص ٢٥٧ - ٢٥٩.

(٢) يقصد بمكافأة العاملين: مبالغ تعطيها المنشأة للعاملين لديها لتشجيعهم على زيادة الإنتاج أو المبيعات.

المعاشات من أقساط المعاشات والتأمين الصحي وتأمين البطالة وإصابة العمل والشيخوخة المقررة بقانون التأمين الاجتماعي لصالح العاملين ولصالحة من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن يتم أداء هذه المبالغ للهيئة العامة للتأمينات فعلا، ولا يكفى أن تكون مستحقة للهيئة.

والمبالغ التي يساهم بها الممول في الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش، والمنشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاص رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠[١] بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أو كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم في حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ- أن يكون للصندوق لائحة أو شروط خاصة تنص على أن ما تساهم به المنشأة نظير مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش الذي يلتزم بسداده لجميع العاملين بها عند تركهم الخدمة.

ب- أن يكون استثمار أموال الصندوق لصالح الصندوق ومستقلة عن أموال المنشأة. وأن يكون للصندوق دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة، وأن يكون للصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حساب المنشأة[٢].

حـ- ألا تتجاوز المبالغ السنوية المستقطعة لحساب الصندوق ٢٠ % من مجموع أجور العاملين بالمنشأة.

ويعتبر من التكاليف الواجبة الخصم أقساط التأمين التي يدفعها الممول للعجز أو الوفاة أو للحصول على إيراد بشرط ألا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.

---

(١) شجع المشرع المنشآت على إنشاء هذه الصناديق لأهميتها في تأمين مستقبل العاملين بها.

(٢) المادة (٣٠) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٧- الفوائد:

تعتبر الفوائد (العوائد): مبالغ يستحق دفعها على الممول لاقتراضه أموال من الغير لتمويل نشاطه التجاري أو الصناعي الخاضع للضريبة، ونصت المادة (١/٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنها من التكاليف واجبة الخصم بشرط أن تكون الفائدة ناشئة عن دين حقيقي هدفه تمويل نشاط الممول، وأن تكون مؤيدة بالمستندات. وأما بالنسبة للفائدة الناتجة عن المبالغ التي اقترضها الممول لتمويل حاجاته الشخصية لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم لأنها لا ترتبط بنشاط الممول.

٨- الغرامات والتعويضات :

نصت المادة (٩/٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم الغرامات والتعويضات والفوائد المحكوم بها، والتى يدفعها الممول نتيجة ما أحدثه من ضرر مثل التعويض الناتج عن عدم تنفيذ أو فسخ العقد، ويشترط لذلك أن تكون ناشئة عن نشاط الممول أو متعلقة به وثبتت بحكم قضائي، وألا تكون متعلقة بمخالفات جنائية مثل غرامات ومخالفات قوانين الضرائب أو التسعيرة الجبرية.

النوع الثاني: التكاليف الواجبة الخصم بغير نص القانون:

التكاليف الواجبة الخصم ولم ترد في نص المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتوافرت فيها شروط خصم التكلفة من حيث أن تكون حقيقية ومؤكدة، ولازمة لممارسة نشاط الممول التجاري أو الصناعي وخاصة بنفس السنة التي صرفت فيها، وتشمل هذه التكاليف :-

١- المرتبات و الأجور:

تشمل المرتبات والأجور كل ما يدفع للعامل نقداً أو عيناً مثل تكلفة الأغذية والملابس والعلاج والخدمات الثقافية والاجتماعية والرياضية، وتعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن تكون مقابل أعمال تتصل بنشاط الممول . ولا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم إعطاء المرتب عن عمل لا يتصل بنشاط الممول كالسائق والخادم الخاص، وإذا كان عمل السائق مكون من جزء لخدمة صاحب المنشأة وآخر للمنشأة فيحسب من التكاليف الواجبة الخصم الجزء الخاص بالمنشأة. وما يحصل عليه أقارب صاحب المنشأة الذين يعملون بها يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن يكون ما يتقاضاه نظير عمل فعلي بالمنشأة ويتناسب مع المرتب[١].

بيد أنه يمكن اعتبار مرتب صاحب المنشأة من التكاليف الواجبة الخصم تحقيقاً للعدالة في حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ- أن يكون ما يتقاضاه صاحب المنشأة مقابلاً لعمل فعلى.

ب- أن يتناسب المرتب مع العمل المكلف به أو مرتب المثل

حـ- أن يخضع المرتب للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٢- الإكراميات و العمولة:

يرى القضاء ومصلحة الضرائب وجوب اعتبار الإكراميات كمبالغ يدفعها الممول لتسهيل أعماله من التكاليف الواجبة الخصم طالما أنها تتصل اتصالاً وثيقاً بنشاط الممول وتحقيق الأرباح، وأن تكون وفق ما جرى العرف على صرفه، وأن يثبت جدية صرفها، وألا تتجاوز ٣% من رقم الأعمال[٢].

---

(١) أ.د. عاطف صدقي، التشريع الضرائبي المصري، مرجع سابق ،ص ٢٧٣

(٢) مصلحة الضرائب، تعليمات تفسيرية رقم (١٤) للمادة (٣٩) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، محمد بدران، مجموعة قوانين الضرائب في مصر، مرجع سابق، ص ٢٤٣.

وتُعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط أن يتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخل المنشأة أو بيانات أسعار المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات مثل انتقالات الممول الداخلية ومصروفات كل من البوفيه لضيافة العملاء والنظافة والدمغات العادية والنقابية والصيانة العادية والجرائد اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة عمل الممول والإكراميات، ويشترط لذلك ألا تزيد جملة هذه المصروفات عن ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات[١].

ويقصد بالعمولة: مبالغ يدفعها الممول نظير ما يؤدى له من خدمات مرتبطة بنشاطه، وتعتبر من التكاليف الواجبة الخصم مثل عمولة الشراء وعمولة البيع. والعمولة التي تدفع لغير العاملين بالمنشأة نظير ما بذلوه من جهد وكان له تأثير في زيادة حجم النشاط تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم إذا كان لهؤلاء الأشخاص سجل تجاري، وأن يخطر الممول مأمورية الضرائب بها لمحاسبتهم عنها. ويلتزم الممول بحجز الضريبة وتوريدها إلى المأمورية المختصة إذا لم يكن لهم سجل تجاري، وأن تدرج هذه العمولات بدفاتر المنشأة. ولم ينص المشرع الضريبي على أن العمولة من التكاليف واجبة الخصم.

٣- الإعلانات

تعتبر الإعلانات التي ينفقها الممول من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن يكون الهدف منها الإعلان عن نشاط الممول الخاضع للضريبة، ومصاريف الإعلانات والدعاية التي تخصم كتكلفة على الربح تشمل الإعلانات الدورية المتجددة وهي تهدف إلى زيادة الطلب على منتجات الممول أو المحافظة عليه، وما ينفق في سبيلها يعد من التكاليف الواجبة الخصم في نفس السنة التي أنفقت فيها. أما الإعلانات التي ترد على منتجات أكثر من فترة كالإعلانات عن تأسيس

---

(١) المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المشروع أو إنزال منتج جديد للسوق، وما تتكلفه هذه الإعلانات من مصاريف يخصم على سنوات مناسبة تتراوح ما بين ثلاث سنوات إلى خمس سنوات؛ لأن تأثير هذه الإعلانات يمتد لأكثر من سنة. أما الإعلانات المستديمة عن النشاط مثل الإعلانات المعلقة في أماكن عامة ليست نفقة تخصم من الأرباح، ولكن يتبع بشأنها نظام الاستهلاك كمصروفات رأسمالية تخصم بنسبة ١٢,٥% سنويا[١]. وتم خفض هذه النسبة إلى ٥ % تطبيقاً لنص المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٤- الخسائر (الديون المعدومة والسرقة):

نصت المادة (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي أن الديون المعدومة تمثل خسارة للممول، ولذا تعد من التكاليف الواجبة الخصم في السنة التي تحقق فيها انعدام الدين في حالة ما إذا قدم الممول تقريراً موقعاً من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط التالية:-

١- أن تمثل الديون المعدومة حقا ماليًا للممول لدى الغير.

٢- أن تتعلق الديون بنشاط الممول التجاري أو الصناعي.

٣- أن يتعذر تحصيل الدين أو يفتقد الأمل في تحصيله[٢] كوفاة المدين دون أن يترك تركة أو إفلاسه أو انقضاء الدين بالتقادم أو هلاك أموال المدين.

٤- أن يكون الدين قد أعدم بدفاتر الممول.

٥- أن يكون لدى الممول حسابات منتظمة.

---

(١) نشرة مصلحة الضرائب، نوفمبر ١٩٩٧، مشار إليه.
- مصلحة الضرائب، التعليمات التفسيرية رقم (٨) للمادة (٣٩) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، محمد بدران، مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الثالثة، دار مجلة التجارة و الضريبة، القاهرة، ١٩٧١، ص٢٣٩.

(٢) نقض مدني ٤٧/١٢ق / ٤ / ٥ / ١٩٨١ / ١٣٥٩

٦- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات الممول.

٧- أن يكون الممول قد اتخذ إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم يتمكن من تحصيله بعد عام ونصف من تاريخ استحقاقه. ويعتبر من إجراءات استيفاء الدين الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك، أو صدور حكم من محكمة أول درجة بالزام المدين بأداء قيمة الدين، أو المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس. أما الدين الذي سبق واعتبره الممول معدوما إذا تم تحصيله يضاف إلى أرباح السنة التي حُصّل فيها.

وتخصم الخسائر كتكلفة على الربح بسبب السرقة أو الحريق بشرط ألا يكون فعل الممول سببًا في الخسائر[1]. وتعتبر المصروفات العمومية الأخرى مثل البريد والأدوات الكتابية ... الخ من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن تكون لازمة لإنتاج الربح، وأن تتعلق بالسنة الضريبية التي تتم عنها المحاسبة. ويعتبر من التكاليف الواجبة الخصم أقساط التأمين على أصول المنشأة ضد الحريق أو السرقة وحوادث العمل.

الفرع الثالث

استقلال السنوات الضريبية

تتحدد الإيرادات الداخلة في وعاء النشاط التجاري والصناعي بصافي الأرباح المحققة خلال السنة السابقة أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهرًا تتخذ أساسًا لحساب الضريبة، وتفرض الضريبة على أرباح سنة تبدأ في أول يناير وتنتهي أخر ديسمبر من كل عام، وبالتالي تقدر أرباح الممول كل سنة على حده

---

(١) نقض مدني ٨١/ ٣٢ق / ١٩٦٩/٣/١٢ / ٤١٩.

وتفرض عليها الضريبة كوحدة قائمة بذاتها لا علاقة لها بالسنة السابقة أو اللاحقة عليها، ويستثني من ذلك الحالات التالية:-

١- ترحيل الخسائر:

تطبيقاً لنص المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أعطي المشرع للممول الحق في أن يرحل الخسارة إلي خمس سنوات تالية لسنة الخسارة لتحقيق العدالة الضريبية، ومساعدة الممول في حالة الخسارة التي لحقت به ليتمكن من معالجة أوضاعه ومشاكله الاقتصادية، ويشترط لذلك أن تتعلق الخسارة بنشاط الممول، وأن تخصم من ربح السنة التالية في حدود خمس سنوات، وأن يتم خصم الخسارة داخل إيراد النشاط التجاري أو الصناعي ولا تتعداه إلى الإيرادات المستمدة من أنشطة أخرى، أي ألا تكون الخسارة متعلقة بنشاط الممول الخاص، فإذا حققت إحدى المنشآت خسارة تخصم من أرباح منشأة أخرى داخل نفس النشاط، وألا تكون الخسارة مغطاة بتأمين أو تعويض سواء أكان اتفاقي أو قانوني. وألا تكون الضريبة قد ربطت على الممول على أساس ثابت أو حكمي كالعمولة والسمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة. و ألا تحسب فترة التوقف الجبري من الخمس سنوات التي يسري خلالها ترحيل الخسارة.

والسماح بترحيل الخسارة يحقق العدالة لأنه لا يمكن أن تفرض الضريبة على ممول حقق ربحا في إحدى السنوات دون الالتفات إلى ما يكون قد لحقه من خسارة في السنوات السابقة[١].

---

(١) د. سعيد عبد المنعم محمد، أساليب ترحيل الخسائر الضريبية علي إعداد القوائم المالية للمنشأة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٨٧، ص ١٣.

٢- توقف المنشأة :

يقصد بالتوقف الكلي: انقطاع الممول عن ممارسة النشاط الخاضع للضريبة بصفة نهائية، ومظهر هذا الانقطاع هو تصفية أعمال المنشأة خلال السنة، وتعتبر فترة التصفية فترة مزاولة للنشاط تخضع نتيجتها للضريبة.

ويقصد بالتوقف الجزئي: إنهاء الممول لبعض أوجه نشاطه أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه مع استمراره في ممارسة باقي الفروع[١].

ولا يعد توقفاً كلياً أو جزئياً انقطاع الممول عن مباشرة نشاطه بصفة مؤقتة خلال السنة ثم استئنافه قبيل نهايتها، أما إذا طالت فترة التوقف إلى ما بعد نهاية السنة فيجب عليه اخطار مصلحة الضرائب، وإلا حسبت أرباحه عن سنة ضريبية كاملة.

وتفرض الضريبة على صافي الأرباح التي يحققها الممول حتى تاريخ التوقف[٢]، بشرط أن يخطر الممول مأمورية الضرائب المختصة بالتوقف خلال ثلاثين يوما من تاريخ التوقف. وإذا لم يخطر الممول مصلحة الضرائب تفرض الضريبة على الأرباح الفعلية، وهي أرباح الاستغلال والتصفية عن سنة كاملة[٣]، إلا إذا أثبت الممول أنه لم يحقق أى إيرادات بعد تاريخ التوقف.

---

(١) د. دلاور علي، محمد حمدي النشار، دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، الكتاب الثاني، تحديد دين الضريبة في المرحلة الإدارية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٥٢، ص ١١٣ -١١٤.

(٢) المنشآت التي تمارس نشاط موسمي لا يعتبر توقفها خلال فترة من السنة انقطاع عن العمل. وتخضع فترة التصفية سواء الاختيارية أو الإجبارية للضريبة، لأنه لا يترتب على التصفية إلغاء تعهدات الممول.

- نقض مدني ٣٧/٢٠ق/٦/٢/١٩٧٤/٣٠١.

(٣) نقض مدني ٥٤/٢٣٧ق/ ٢٧/ ٧/١٩٩٢/٩٩٨.

- نقض مدني ٥٥/١٧٣٤ق/١٩/٧/١٩٩٣/٨٧٣.

وإذا توقفت المنشأة لوفاة صاحبها أو توفى خلال مدة الثلاثين يوما المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف يلتزم الورثة بالإخطار عن التوقف خلال ستين يوما من تاريخ الوفاة، وتقديم الإقرار خلال مدة تسعين يوما من تاريخ وفاة مورثهم.

وما ورد في نص المادة (٧٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أن الضريبة تفرض على أساس الأرباح الافتراضية عن طريق تحديد الضريبة المستحقة حتى تاريخ التوقف ثم رد هذا المبلغ إلى سنة كاملة إذا لم يخطرُ الممول مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، فإذا مارس الممول نشاطه التجاري أو الصناعي من يناير حتى أخر أبريل ثم توقف ولم يخطر مصلحة الضرائب بالتوقف وربح ٨٠٠٠ جنيه فيكون ربحه في السنة ٨٠٠٠ × ٣ = ٢٤٠٠٠ جنية، وتربط الضريبة على الأرباح المفترضة في فترة التوقف على أساس الأرباح التي حققها الممول في الفترة السابقة على التوقف. وما ورد في نص المادة (٧٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من جزاء يخالف أساس فرض الضريبة على الدخل والتي تتناول الأرباح الحقيقية التي حققها الممول، وربط الضريبة على الأرباح المفترضة يتنافى مع هذا الأساس، ولا يحقق المساواة بين الممولين الذين يتخلفون عن إخطار مصلحة الضرائب في الميعاد ؛ لأن الممول قد يتوقف عن ممارسة النشاط قبل نهاية السنة بأيام، ويكون الجزاء هيناً، وعلى العكس من ذلك قد كون الجزاء قاسياً في حالة ما إذا توقف الممول عن ممارسة نشاطه بعد بداية

السنة المالية بأيام(١).

ومن ناحية أخرى، فإن الهدف الأساسي من ربط الضريبة على أساس الأرباح الافتراضية هو زيادة الضريبة على الممول المخالف الذي لم يقم بالتبليغ لمعاقبته على عدم التبليغ. ويضاف إلي ذلك أن الأرباح التي يحققها الممول يعتريها الزيادة والنقصان في بعض فترات السنة ،والقانون الضريبي لم يحدد الأساس الذي تحتسب على أساسه أرباح الفترة التي توقف فيها الممول عن النشاط. وإذا كان القانون يعاقب الممول الذي لم يقم بالتبليغ في حالة توقفه عن ممارسة النشاط، فإنه من الأفضل أن يحاسب الممول على أساس أرباح الاستغلال وحدها عن المدة التي أبلغ فيها مصلحة الضرائب بالتوقف بدلاً من محاسبته عن سنة ضريبية كاملة.

٣- التنازل عن المنشأة:

يقصد بالتنازل عن المنشأة: نقل ملكيتها كلياً أو جزئياً إلى شخص آخر بعوض أو بدون عوض. والتنازل الكلي يشمل جميع مقومات المنشأة من أصول وخصوم. والتنازل الجزئي يشمل الحقوق المعنوية الصالحة للاستمرار في عملية الاستغلال مثل بيع الاسم التجاري أو حق امتياز ممنوح لاستغلال أحد المرافق العامة أو حق احتكار ممنوح لها في صناعة بعض السلع. أما التنازل عن بضائع وأدوات المنشأة فإنه لا يعتبر تنازل(٢).

---

(١) أ.د. السيد عبد المولى، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، مرجع سابق، ص ١٦٨.
- نقض مدني ٥٥/١٧٣٤ق/١٩٩٣/٧/١٩ ٨٧٣.

(٢) د. دلاور علي، محمد حمدي النشار، دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، المرجع السابق مباشرة، ص ١١٩.

وتفرض الضريبة على الأرباح الفعلية للمتنازل كليا أو جزئيا عن منشأته حتى تاريخ التنازل في حالة توافر شرطين :-

أ- أن يخطر المتنازل مأمورية الضرائب المختصة بواقعة التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ التنازل. وإذا لم يخطر مصلحة الضرائب في هذا الميعاد تفرض الضريبة على أرباح سنة كاملة كجزاء لعدم قيامه بإخطار مصلحة الضرائب بالتنازل، ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب عن أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل، وذلك تطبيقاً لنص المادة (٨٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ب- أن يتقدم المتنازل بإقرار ضريبي مستقل خلال ستين يوما من تاريخ التنازل، وأن يرفق به البيانات والمستندات اللازمة لتحديد الأرباح، وأن يتضمن إقراره الضريبي السنوي بيانات هذا الإقرار المستقل. وليس ثمة هدف من وراء تقديم الممول بيانات الإقرار المستقل ضمن الإقرار الضريبي السنوي مرة أخرى، طالما أن الممول لا يمتلك عناصر إيرادات أخرى خاضعة للضريبة.

ونصت المادة (٨٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن للمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن تخطره ببيان الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها خلال تسعين يوما من تاريخ طلبه، وأن ترد مصلحة الضرائب على طلبه في خلال تسعين يوماً لتقديم الطلب، وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وإذا أرسلت مصلحة الضرائب البيان المطلوب فإن

مسئوليته التضامنية تتحدد على أساس ما ورد بهذا البيان من مبالغ، ومضمون هذا النص يشير إلى الآتي :-

أ- تقتضي قواعد تطبيق الضريبة على الدخل أن تكون محاسبة الممول من خلال تقديمه إقرار ضريبي واحد في نهاية السنة الضريبية متضمنا مجموع إيراداته من مختلف المصادر.

ب- تثير صعوبة معرفة مصلحة الضرائب مقدار الضريبة المستحقة على المنشأة المتنازل عنها بمفردها كثيرا من الخلافات بين الممول المتنازل عن منشأته ومصلحة الضرائب.

حـ- أن يكون التنازل عن المنشأة مستوفيا الشروط التي تطلبها القانون ١١ لسنة ١٩٤٠

حتى يكون له الحجية فيما يتعلق بتحصيل الضريبة. وبالتالي فإن مصلحة الضرائب ليست ملزمة بموافاة المتنازل إليه ببيان عن الضرائب المستحقة على المنشأة المتنازل عنها في مدة التسعين يوما من طلبه، وإنما تلتزم من تاريخ الطلب المبني على تنازل استوفى الشروط القانونية[1].

---

(١) نص القانون ١١ لسنة ١٩٤٠ والخاص ببيع المحال التجارية ورهنها على أربعة شروط :-

أ- أن يثبت عقد بيع المحل التجاري بعقد رسمي أو عرفي مقرون بالتصديق على توقيعات البائعين أو أختامهم.

ب- أن يتضمن عقد البيع ثمن مقومات المحل التجاري غير المادية والمهمات والبضائع كلٍ على حده.

حـ- أن يتم شهر العقد في سجل خاص معد لهذا الغرض في مكتب السجل التجاري بالمحافظة التي يقع بدائرتها المحل التجاري.

د- أن يتم إجراء القيد في خلال خمسة عشرة يوما من تاريخ البيع في السجل المشار إليه في الشرط الثالث، وإلا كان القيد باطلاً.

المبحث الثاني

إعفاء إيرادات النشاط التجاري والصناعي ومدي تحقيقه للعدالة الضريبية

تطبيقا لنص المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تعفى بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية لتحقيق عدة أهداف :-

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

١- إعفاء أرباح مشروعات تربية النحل لمدة عشر سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط، وهذا الإعفاء مقصور على تربية النحل وتنقية العسل المنتج وتصفيته من الشوائب وتعبئته في عبوات تمهيداً لبيعه. أما إذا أجريت عليه عمليات عن طريق إضافة عناصر أو مواد أخرى إلى العسل المنتج بحيث تخرجه عن طبيعته السلعية كعسل واستعماله كدواء تخضع الأرباح الناتجة عن هذه العمليات للضريبة[١].

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

---

(١) مصلحة الضرائب، التعليمات التفسيرية رقم (٢) في ١٨ / ٧ / ١٩٨٨.

٢- إعفاء أرباح مشروعات الإنتاج الداجني وحظائر تربية وتسمين المواشي لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط، أي بداية المشروع في الإنتاج وظهوره، وبعد انتهاء فترة الإعفاء تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من مشروعات تربية المواشي وتسمينها فيما يجاوز عشرين رأسًا، ويشمل الإعفاء المقرر لحظائر تربية المواشي وتسمينها ما تنتجه هذه المواشي من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة[١].

ولما كانت الدولة تستورد كميات كبيرة من اللحوم والطيور وغيرها من المنتجات الزراعية، فإن ما استهدفه المشرع من هذا الإعفاء هو تشجيع الاستثمار في هذه المشروعات نظراً لما تمثله من أهمية حيوية للدولة ؛ لأن فرض الضريبة على مشروعات الإنتاج الداجني وتربية وتسمين المواشي يتنافى مع ما تقتضيه سياسة الاكتفاء الذاتي، ولهذا اقتضى الأمر إعفاء من يقومون بتربية الدواجن وتسمين المواشي.

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

ثانيا: الحد من البطالة وتشجيع المشروعات الصغيرة التي يقوم بها الشباب عن طريق إعفاء أرباح المشروعات الجديدة الممولة كليا أو جزئيا من الصندوق الاجتماعي للتنمية[٢] لمدة خمس سنوات ابتداءً من تاريخ

---

(١) المادة (٤١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) صدر القرار الجمهوري رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الاجتماعي للتنمية لتمويل الصناعات الصغيرة، الصادر في ٢٩ يناير ١٩٩١، الجريدة الرسمية، العدد السادس في ٧ / ٢ / ١٩٩١.

مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، ويشترط للتمتع بالإعفاء ما يلي[1]:-

١- أن يكون تاريخ مزاولة النشاط بالمشروع لاحقاً لتاريخ التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية.

٢- أن تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة النشاط التجاري والصناعي فقط.

٣- أن يتخذ المشروع شكل منشأة فردية، ولا يسري الإعفاء إذا تم التنازل عن المنشأة أو تغيير شكلها القانوني.

٤- أن تكون الأرباح المعفاة من الخضوع للضريبة ناتجة عن التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية، ولا يسري الإعفاء إلا على أرباح من إبرام قرض الصندوق باسمه.

٥- أن يكون الإعفاء من أداء الضريبة في حدود نسبة التمويل من الصندوق، وينبغي أن نفرق في هذا الصدد بين المنشأة التي يملكها الممول والمشروعات التي تحتويها هذه المنشأة، فقد تكون المنشأة مقامة من قبل ولكن المشروع الممول من الصندوق جديداً، ومن ثم تتمتع الأرباح الناتجة عن هذا المشروع وحدها بالإعفاء دون باقي أرباح المنشأة من المشروعات الأخرى.

٦- أن يكون المشروع ممولاً كلياً أو جزئياً من الصندوق، ويرجع في ذلك إلى المستندات الدالة على تمويل المشروع.

وإعفاء أرباح المشروعات التي تمول من الصندوق الاجتماعي للتنمية يساعده في تحقيق أهدافه[2]، ويحقق الحكمة التي يهدف المشرع إلى تحقيقها من

---

(١) المادة (٤٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) تمثلت أهداف الصندوق الاجتماعي في العمل على زيادة الإنتاج القومي، وتوفير فرص عمل للشباب لحل مشكلة البطالة عن طريق تقديم قروض طويلة الأجل للمشروعات =

وراء تقرير هذا الإعفاء، وهي الحد من البطالة وتشجيع المشروعات الصغيرة التي يقوم بها الشباب. ويقتضي تحقيق هذه الأهداف التي من أجلها تم منح هذا الإعفاء أن تمتد فترة الإعفاء إلى عشر سنوات أسوة بالمشروعات الأخرى التي تتضمنها المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وان يبدأ حساب فترة الإعفاء للمشروعات الإنتاجية من تاريخ بداية المشروع في الإنتاج لا من تاريخ بدء مزاولة النشاط، وأن يمتد الإعفاء إلى كافة المشروعات الصغيرة سواء تم تمويلها عن طريق الصندوق أم لا ؛ لأن المشروعات الصغيرة التي لم يتم تمويلها من الصندوق أولى بالرعاية من المشروعات التي استفادت من تمويل الصندوق على أساس أنها لم تتلق أى حوافز.

ثالثاً: لزيادة الرقعة الزراعية والإنتاج الزراعي وتحقيق اكتفاء ذاتي عن طريق تشجيع استصلاح واستزراع الأراضي، أعفى المشرع في المادة (٣١) من القانون ٩١لسنة ٢٠٠٥ منشآت استصلاح الأراضي أو استزراعها أو الاثنين معا[1] لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

وقد استهدف المشرع من هذا الإعفاء تشجيع استصلاح الأراضي غير المنتجة واستزراعها لزيادة الرقعة الزراعية في مصر لمواجهة احتياجات الزيادة المطردة في السكان. وتقتضي العدالة الضريبية أن تمنح مشروعات استصلاح واستزراع الأراضي إعفاءاً مطلقاً؛ لأن هذه المشروعات يرتفع فيها حجم المخاطرة وتحتاج لوقت ورؤوس أموال كبيرة حتى تنتهي، وحاجة الاقتصاد القومي إلى زيادة الرقعة الزراعية والإنتاج الزراعي في ظل زيادة

= التي تخلق فرص جديدة للعمل في الصناعة اليدوية والغذائية وتوزيع المنتجات، وتخفيف وطأة الآثار الجانبية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي على محدودي الدخل، وتقديم تمويل للخدمات الصحية والتعليمية.

(١) نصت المادة (٢/٣٣) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن ما يتمتع بالإعفاء المنشآت التي تقوم بالاستصلاح والاستزراع. وبالتالي لا يسري الإعفاء على المنشآت التي تقوم بالاستصلاح أو الاستزراع.

استيراد القمح، واعتبار مصر مستورد صافي للغذاء حيث أن إنتاج القمح في مصر قد بلغ ٦٦٢٥، ٦٨٤٥، ٧١٧٨ ألف طن لأعوام ١٩٩٩، ٢٠٠٠، ٢٠٠١ على التوالي[١].

الإعفاءات الواردة بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧

تعفى الإيرادات الناتجة عن النشاط التجاري والصناعي للمشروعات التي تنشأ بعد تاريخ العمل بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧[٢] لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط[٣]. وتعفى المشروعات

---

(١) تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٣ / ٢٠٠٤.
- تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٥.

(٢) نصت المادة (١) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ على إعفاء المنشآت والشركات أيا كان النظام القانوني الخاضعة له، والتي تمارس أنشطة: استصلاح واستزراع الأراضي البور والصحراوية أو أحدهما، والإنتاج الحيواني والداجني والسمكي، والصناعة والتعدين، والفنادق والقرى السياحية والنقل السياحي والمبرد للبضائع والثلاجات الخاصة بحفظ الحاصلات الزراعية والمنتجات الصناعية والمواد الغذائية ومحطات الحاويات وصوامع الغلال والنقل الجوي والخدمات المرتبطة به بطريق مباشر، والنقل البحري لأعالي البحار، والخدمات البترولية المساندة لعمليات الحفر وتوصيل ونقل الغاز، والإسكان المؤجر لأغراض السكن غير الإداري، والبنية الأساسية - مياه الشرب والصرف والكهرباء والطرق والاتصالات - والمستشفيات والمراكز الطبية التي تقدم ١٠ % من طاقتها مجانا والتأجير التمويلي وضمان الاكتتاب في الأوراق المالية ورأس المال المخاطر (المشاركة في المشروعات لتنميتها بهدف تحويلها إلى شركات مساهمة أو توصية بالأسهم متى كانت هذه المشروعات تعاني قصورا في التمويل)، وإنتاج برامج وأنظمة الحاسبات الآلية، والمشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية. ولمجلس الوزراء إضافة مجالات أخرى تتطلبها حاجة البلاد. والمنشآت المتعددة الأغراض يقتصر إعفائها على النشاط الوارد في المادة (١) من القانون وما قد يضيفه مجلس الوزراء.

(٣) ترك المشرع للهيئة العامة للاستثمار مسئولية تحديد تاريخ بداية الإنتاج بعد أن كان التحديد يتم عن طريق مصلحة الضرائب، وترتب على ذلك زيادة مدة الإعفاء التي قررها القانون نتيجة التأخير في تحديد بداية الإنتاج (المادة (١٦) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧).

=

التـي تقـام داخـل المنـاطق الـصناعية الجديـدة والمجتمعـات العمرانيـة الجديـدة والمناطق النائية التي يحددها قرار رئيس مجلس الوزراء، والمشروعات الممولة من الـصندوق الاجتمـاعي للتنميـة لمدة عشر سنوات، والمشروعات التـي تمـارس نشاطها خارج الوادي القديم لمدة عشرين سنة تبدأ من أول سنة ماليـة تاليـة لبدايـة الإنتاج أو مزاولة النشاط، وتتحدد المناطق النائية بقرار من مجلس الـوزراء، وتعفى الأرباح الناتجة عن اندماج الشركة أو المنشأة أو تقسيمها أو تغيير شكلها القـانوني، وتظل المنشأة الدامجة والمندمجة أو التي تم تقسيمها أو تغيير شكلها القـانوني متمتعـة بالإعفاءات المقررة لها قبل الاندماج أو التقسيم أو تغيير شكلها القـانوني، ولا يترتـب على الاندماج أو التقسيم أو تغيير شكلها القانوني أي إعفاءات جديدة[1].

ولقـد اسـتخدم المـشرع سياسـة الإعفـاءات لـتعكس النظـام الاقتـصادي والاجتمـاعي المرغوب فيـه والمـساهمة فـي زيـادة التنميـة[2]، وسـعيا وراء هـذا الهـدف زادت الإعفـاءات بهـدف حفـز الاسـتثمار، ويحتـاج حفـز الاسـتثمار إلـى

= وأضـاف المشرع بالمادة (٢٣) مكرر تعديلا آخر للمادة (١٦) يتضمن إعفاء التوسع الرأسمالي في أصول المنشأة أو الشركة لمدة خمس سنوات، بشرط أن توافق الجهة الإدارية، وأن ينتج عن زيادة رأس المال إضافة أصول جديدة تهدف إلى زيادة الطاقة للتشغيل.

- القانون ١٦٢ لسنة ٢٠٠٠ في ٢٠٠٠/٦/٨، الجريدة الرسمية، العدد (٢٤) مكرر في ٢٠٠٠/٦/٨.

ألغي المشرع نص المادة (١٦، ٢٣ مكرر) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بمقتضى نص المادة (٣) من مواد إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(١) المشروع الممول من الصندوق الاجتماعي للتنمية ويزاول أيا من الأنشطة المنصوص عليها في المادة (١) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧، ولم تنته مدة إعفائه من الضريبة في تاريخ سريان هذا القانون يستكمل إعفائه لمدة عشر سنوات.

- المادة (١٨) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧. وألغى المشرع نص المادة (١٨) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بمقتضى نص المادة (٣) من مواد إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) د. رابح راتيب، أهم المشكلات العملية التي يمكن أن تثار من جراء تطبيق الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون الاستثمار والمجتمعات العمرانية الجديدة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق ببني سويف، جامعة القاهرة، يناير ويوليو ١٩٩٤، ص ٣٨.

زيادة حجم السوق وتحقيق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي وتكلفة الإنتاج وتوفير المناخ الذي يساعد في جذب الاستثمار ثم الإعفاءات الضريبية[1]. بالإضافة إلى أن المشرع وازن بين سعر الضريبة المرتفع وزيادة الإعفاءات الضريبية، واتجه المشرع إلى خفض سعر الضريبة والإبقاء علي بعض الإعفاءات الضريبية. ونصت المادة (٣) من مواد إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي إلغاء المواد (١٦، ١٧، ١٨، ١٩، ٢١، ٢٢، ٢٣ مكرر) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧، وتظل الإعفاءات المقررة بهذا القانون سارية بالنسبة للمنشآت التي بدأ سريان مدد إعفائها قبل تاريخ العمل بقانون الضرائب علي الدخل الجديد إلى أن تنتهي المدة المحددة لهذه الإعفاءات. أما الشركات والمنشات التي أنشئت قبل العمل بقانون الضرائب الجديد ووفقاً للقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧، ولم تبدأ في مزاولة نشاطها فإنها تتمتع بالإعفاء المقرر لها بشرط أن تبدأ في ممارسة نشاطها خلال ثلاث سنوات من تاريخ العمل بقانون الضرائب ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المبحث الثالث

سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتحقيق العدالة الضريبية

يمر تحديد دين الضريبة الواجب علي الممول دفعه بعدة خطوات، ويتمثل أولها في اختيار الوعاء ثم تقديره، ويلي هذه الخطوة تحديد سعر الضريبة، أي تحديد مقدار ما يقتطع من هذا الوعاء عن طريق ضرب سعر الضريبة في مقدار الدخل.

---

(١) د. ميراندا زغلول رزق، تأثير نظم الحوافز والإعفاءات الضريبية علي تحسين بيئة الاستثمار في مصر، مصر المعاصرة، السنة الخامسة والثمانون، العددان ٤٣٧ – ٤٣٨، يوليو / أكتوبر ١٩٩٤، ص ١٧٣– ١٧٦.

ويمثل سعر الضريبة مبلغها المقتطع في علاقته بوعاء الضريبة في معظم الأحوال شكل نسبة مئوية من قيمة وعاء الضريبة[1]، وبالتالي يفرض سعر الضريبة بنسب مئوية تتزايد مع ارتفاع قيمة وعاء الضريبة، ومن ثم يتغير سعر الضريبة بتغيير قيمة وعاء الضريبة حيث يرتفع السعر كلما زادت قيمة الوعاء.

وسعر الضريبة التصاعدي من الأمور الهامة لأنه يمكن أن يساعد بدرجة كبيرة في تقليل الفوارق بين الدخول والثروات بين أفراد المجتمع، ويؤثر أيضًا في الحصيلة الضريبية على أساس أن ارتفاع سعر الضريبة يؤدى إلي زيادة إحساس الممول بعبء الضريبة.

وتحقيقًا لما سلف من اعتبارات نقسم هذا المبحث إلى مطلبين: نخصص الأول منها لبيان المعالجة التشريعية لسعر الضريبة. ونتناول في المطلب الثاني الدور الذي يمارسه سعر الضريبة في تحقيق العدالة الضريبية على أساس أن المشرع اتجه في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى خفض سعر الضريبة ليترك للممول أكبر قدر من الفائض تحت تصرفه للوفاء بحاجات معيشته الضرورية.

المطلب الأول: المعالجة التشريعية لسعر الضريبة.

المطلب الثاني: سعر الضريبة وسيلة لتحقيق العدالة الضريبية.

---

(١) أ.د مجدى محمود شهاب، أصول الاقتصاد العام، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٤، ص ٢٧٥

المطلب الأول

المعالجة التشريعية لسعر الضريبة

تطور سعر الضريبة على الإيراد العام على أساس التصاعد بالشرائح بالقانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩[١]، وبمقتضاه تم تقسيم الإيراد الكلي الصافي إلى ثمانية وعشرون شريحة، الأولى معفاة والثانية بسعر ٥ % عن الإيراد الذي يبدأ من ١٠٠١ جنيه إلى ١٥٠٠ جنيه، وتزايد السعر حتى ٥٠ % للشريحة الأخيرة التي تزيد عن ١٠٠٠٠٠جنيه.

وسرعان ما رأى المشرع تخفيض عدد الشرائح إلى اثنتي عشرة شريحة، وتعديل المادة (١١) من القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بالقانون ٢١٨ لسنة ١٩٥١[٢] ليرفع سعر الشريحة الثانية إلى ٨ %، والأخيرة إلى ٧٠ % والتي تزيد عن ٥٠٠٠٠ جنيه. وفي هذا القانون تم رفع العبء الضريبي على صغار الممولين، وزيدت الأسعار لتشمل الممولين حتى ٥٠٠٠٠ جنيه بدلا من تمركزها في مساحة ٢٥٠٠٠ جنيه. ونظرًا لتأثير الأفكار الاشتراكية واستعمال الضريبة التصاعدية للحد من تفاوت الدخول وتحقيق عدالة التوزيع صدر القانون ٥٢ لسنة ١٩٦٥[٣] معدلا المادة (١١) من القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ليرفع سعر الشريحة الأخيرة إلى ٩٥ % لما زاد عن ١٠٠٠٠ جنيه.

وعدلت الشرائح إلى ثمانية عشرة شريحة بالقانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨، وأما الشريحة الأولى فكانت بسعر ٨ % من ١٢٠٠جنيه إلى ٢٠٠٠جنيه، والشريحة الأخيرة بسعر ٨٠ % لأكثر من ١٠٠٠٠٠ جنيه. وعدلت الشرائح إلى خمسة

---

(١) الوقائع المصرية، العدد (١٠٣) في ١٩٤٩/٨/٨

(٢) الوقائع المصرية، العدد (١٠٢) في ١١/٥/ ١٩٥١

(٣) الجريدة الرسمية، العدد (٣٠١) في ٣١ / ١٢/ ١٩٦٥

شرائح بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، الأولى معفاة، والثانية بسعر ٨ % عن الألف جنيه الأولى، ويزداد السعر بنسبة ١ % عن كل ١٠٠٠ جنيه تالية عن أكثر من ٢٠٠٠ جنيه حتى ١٠٠٠٠ جنيه والشريحة الخامسة بسعر ٥٠ % عن أكثر من ٧٥٠٠٠ جنيه.

وفي المقابل أتى القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بأسعار تصاعدية للضريبة النوعية على الأرباح التجارية والصناعية، لتبدأ الشريحة الأولى بسعر ٢ % عن المائة جنيه الأولى، ويتدرج السعر حتى يصل إلى الشريحة الحادية عشر بسعر ٢٢ % فيما زاد عن ٢٠٠٠ جنيه، ثم القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الذي أخذ بالسعر التصاعدي بعد أن كان نسبيا في القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، وموحدا السعر بعد إلغاء الضرائب الإضافية، ومعدلاً نظام الشرائح بالمادة (٣١) بعد تعديلها بالقانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) لتبدأ الأولى بسعر ٢٠ % على ١٠٠٠ جنيه حتى الشريحة السابعة بسعر ٤٠% فيما زاد عن ٣٥٠٠ جنيه. ومعاملة النشاط الصناعي وعمليات التصدير بسعر خاص، بدأ بالشريحة الأولى بسعر ٢٠ % على ١٠٠٠ جنيه حتى الشريحة الرابعة بسعر ٣٢% فيما زاد عن ٢٠٠٠ جنيه. وخصص المشرع الضريبى النشاط الصناعي والتصديري بمعاملة ضريبية متميزة لأهميته للاقتصاد القومي، مما يعني أن المشرع يخصص بعض الأنشطة الصناعية التي تخدم أهداف السياسة الاقتصادية، ولا يلجأ إلى تعميم الميزة على النشاط ككل حتى لا تفقد الضريبة آثارها في تحويل المشروعات من الأنشطة غير المرغوب فيها، وهي لم تتمتع بهذه الميزة، إلى الأنشطة المتمتعة بها.

وطبق القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) السعر التصاعدي على الإيرادات المستمدة من النشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية والثروة العقارية، حيث تبدأ الشريحة الأولي بسعر ٢٠ % حتى ٢٥٠٠ جنيه،

والسادسة بسعر ٤٨ % لأكثر من ٦٨٠٠ جنيه. وعدلت هذه الأسعار بالقانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ الذي حدد الشرائح في أربعة :-

الشريحة الأولى	حتى ٢٥٠٠ جنيه	٢٠ %
الشريحة الثانية	أكثر من ٢٥٠٠ حتى ٧٠٠٠	٢٧ %
الشريحة الثالثة	أكثر من ٧٠٠٠ حتى ١٦٠٠٠	٣٥ %
الشريحة الرابعة	أكثر من ١٦٠٠٠	٤٠ %

ومنح المشرع في المادة (٨٨) من القانون (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) معدلة بالقانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ الإيرادات المستمدة من المرتبات والأجور خصم ٣٠٠٠ جنيه سنويا للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر، فإذا تجاوز صافي دخله السنوي هذا الحد تسري الضريبة بسعر ٢٠ % حتى ٥٠٠٠٠ جنيه، ٣٢ % فيما يزيد عن ذلك، وبالتالي ما يزيد عن ٣٠٠٠ حتى ٥٠٠٠٠ جنيه يخضع لسعر واحد.

وتفرض الضريبة على دخل الأطيان الزراعية بسعر ١٤%[١] من القيمة الايجارية للفدان المتخذ أساسا لربط الضريبة على الأطيان المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بعد خصم ٢٠ % مقابل جميع التكاليف، ويقدر هذا السعر مسبقا بطريقة حكميه[٢]. وتم فرض سعر الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعي على صافي الأرباح الفعلية طبقا للمادة (٩٠) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣). وربط المشرع بين سعر الضريبة على الأطيان الزراعية وسعر الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعي لأنهما مفروضان على الدخل رغم اختلاف الواقعة المنشئة للضريبة والمكلف بها، ولهذا قدر المشرع احتمال تعديل سعر ضريبة الأطيان الزراعية فنص على سريانه على أرباح الاستغلال

---

(١) نصت المادة (١٢) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديدة على أن سعر الضريبة ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية.

(٢) المادة (٨٢) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣).

للإعلان على أن يكون مالك المبنى من الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وتأجير طبيب عيادته بمعداتها. والمفروض أن تدخل هذه الصور في المعيار العام أو في مادة جديدة. وأخرج المشرع النشاط الحرفي من المعيار العام بمقتضى المادة (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وأخضع ما يحصل عليه من إيرادات للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

المبحث الثاني

تحقيق العدالة الضريبية والمعالجة التشريعية

لمعيار تحديد إيرادات المهن غير التجارية

تفرض ضريبة المهن غير التجارية على صافي الإيرادات التي يحققها الممول خلال سنة من مختلف العمليات التي يباشرها والمتعلقة بمباشرة مهنته، ويشمل الربح الناتج عن مزاولة المهنة حتى ولو تحقق بصفة عرضية، وهو ما سوف نوضحه في المطلب الأول. ونخصص المطلب الثاني لبيان أن الضريبة تفرض بعد خصم التكاليف الواجبة الخصم على أساس أن التكاليف الواجبة الخصم تشمل التكاليف المتصلة بمباشرة المهنة واللازمة للحصول على الإيراد.

المطلب الأول : معيار تحديد الإيرادات الخاضعة لضريبة المهن غير التجارية .

المطلب الثاني : شروط التكاليف الواجبة الخصم .

المطلب الأول

معيار تحديد الإيرادات الخاضعة لضريبة المهن غير التجارية

تطبيقا لنص المادتين (٣٢، ٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تتحدد الإيرادات الخاضعة لضريبة المهن غير التجارية على أساس معيارين :-

المعيار الأول:

أن يكون الممول قد حقق أرباحا صافية من مختلف العمليات التي باشرها والمتعلقة بمباشرة مهنته.

ويشترط في الربح الصافي الخاضع لضريبة المهن غير التجارية والمتحقق من العمليات التي باشرها الممول ثلاثة شروط :-

١- أن يكون الربح ناتجًا عن مزاولة المهن غير التجارية، وتفرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية المتحققة من بيع أصول المنشأة، والتي أخضعها المشرع لنص المادة (٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حتى ولو كانت تمثل جزءا من ضمانات مزاولة المهنة. وبالتالي فإن الربح الناتج من العمليات المختلفة التي يزاولها صاحب المهنة يخضع للضريبة على المهن غير التجارية، وكذلك الربح الطارئ الذي لا يتجدد والناتج عن بيع بعض أو كل الأصول الرأسمالية المرتبطة بمزاولة المهنة، أو نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليًا أو جزئيًا، أو أي إيراد ناتج عن إغلاق المكتب .

ويتحدد الربح الرأسمالي بالفرق بين ثمن بيع الأصل والقيمة الدفترية لهذا الأصل بعد خصم جميع الاستهلاكات التي أجريت على هذا الأصل، وفي حالة عدم وجود دفاتر يسترشد بسعر السوق بالنسبة لثمن بيع الأصل، كما يسترشد بالنسبة لقيمته بعد استخدامه بالمدة التي قضاها الأصل بالمنشأة حتى يمثل الفرق بين ثمن بيع وقيمة الأصل حقيقة الربح الرأسمالي الفعلي .

ولقد فرض المشرع الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصل من الأصول المستخدمة في مزاولة المهنة أو نقل الخبرة أو نتيجة التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليًا أو جزئيًا أو أي إيراد ناتج عن إغلاق المكتب، وعائدات نقل الخبرة وهي الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب أو الاستشارات

وتطبيقا لنص المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تفرض الضريبة علي صافي دخل الأشخاص الطبيعيين من المرتبات وما في حكمها والنشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية والثروة العقارية، ونصت المادة (٧) من القانون علي أن أسعار الضريبة الواردة في المادة (٨) تطبق علي ما يجاوز خمسة آلاف جنية من صافي دخل الممول خلال السنة، وتكون أسعار الضريبة كالآتي :-

الشريحة الأولى:	أكثر من ٥٠٠٠ ـ ٢٠٠٠٠	١٠%
الشريحة الثانية :	أكثر من ٢٠٠٠٠ ـ ٤٠٠٠٠	١٥%
الشريحة الثالثة:	أكثر من ٤٠٠٠٠	٢٠%

وتفرض الضريبة بسعر نسبي ثابت ٢٠ % بمقتضى نص المادة (٤٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الإيرادات المستمدة من القيم المنقولة والتي يحصل عليها الشخص الطبيعي. وتفرض الضريبة بسعر ٢,٥ % بمقتضى نص المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الإيرادات المستمدة من التصرفات العقارية داخل كردون المدينة.

واهتمام المشرع بسعر الضريبة من الأمور الهامة التي أولاها كل عناية ؛ لأن سعر الضريبة يمثل أحد العوامل الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية بين الممولين بشرط أن يكون متناسباً مع الطاقة الضريبية لهم، وقد يكون زيادة سعر الضريبة سبباً في حفز بعض الممولين على التخلص من الضريبة بوسيلة أو بأخرى. وأما تحديد الحد الأعلى لسعر الضريبة فإنه يترك لمدى تحمل الممولين أعباء الضريبة في ضوء الحالة الاقتصادية العامة للدولة، ومدى التفاوت بين الدخول والمتوسط العام لدخل كل ممول، وما يجب أن يبقى للممول بعد استقطاع الضريبة ليستطيع الوفاء بحاجات معيشته الضرورية.

المطلب الثاني

سعر الضريبة وسيلة لتحقيق العدالة الضريبية

يمثل سعر الضريبة المظهر المادي لعبء الضريبة، وإحدى الوسائل الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية في توزيع الأعباء المالية بين الممولين، ويجب أن يتصف سعر الضريبة بالاعتدال لأن السعر المعتدل يكون في حدود طاقة الممول الضريبية وقدرته على دفع الضريبة والمساهمة في تمويل الإنفاق العام، ويترتب على ذلك أن الممول لا يشعر بعبء الضريبة فلا يحاول التخلص من أداء الضريبة بوسيلة أو بأخرى، ويؤدي سعر الضريبة المرتفع إلى زيادة إحساس الممول بعبء الضريبة، فيحاول التخلص منها عن طريق التهرب من أدائها ويترتب على ذلك نقص الحصيلة الضريبية.

ويؤثر التضخم كذلك على سعر الضريبة على أساس أن التضخم يؤدي مع مرور الزمن إلى تغيير التصاعد الحقيقي لأسعار الضريبة، فيزداد سعر الضريبة بنسبة أكبر من زيادة الدخل الخاضع له، ومع زيادة الدخل ينتقل الممول إلى الشرائح الأعلى فيخضع للضريبة بسعر أعلى، ويترتب على ذلك انخفاض القوة الشرائية للدخل وزيادة الضريبة. أما تعديل السعر طبقا لمستوى التضخم فإنه يتناسب مع تغيير وضع الممول المالي[1]، ويعمل على التخفيف من عبء الضريبة ويحقق العدالة الضريبية للممولين.

وبصفة عامة، فإن سعر الضريبة المعتدل يعمل على الموازنة بين مصلحة الخزانة العامة والممول، فلا تضار الخزانة العامة بنقص الحصيلة أو يضار الممول بزيادة عبء الضريبة على الوحدات الأولى للدخل لارتفاع

---

(1) Kath Nightingale ,Taxation Theory and Practice , op. cit, p. 7

المنفعة الحدية لهذه الوحدات ؛ لأنه كلما نقص حجم الدخل بالضريبة، أدى ذلك إلى نقص مقدار الإشباع المتحقق من وحدات الدخل. أما إذا زاد الدخل قلت المنفعة الحدية، وتناقص معها الإشباع الذي يحصل عليه مع كل زيادة إضافية في الدخل.

ويرى البعض(١): أن خفض سعر الضريبة الحدي يتضمن نقص في إيرادات الدولة حينما تسعى الدولة إلى زيادة إيراداتها، ولكن يمكن تلافي ذلك عن طريق الموازنة بين خفض سعر الضريبة والتوسع في مصادر وأوعية الضريبة، وهذه الموازنة تحقق مصلحة الممول والخزانة العامة في نفس الوقت، وأما مصلحة الممول فإنها تكون في تخفيف عبء الضريبة، وأما مصلحة الخزانة العامة فإنها تكون في زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق زيادة أوعية الضريبة، بدلا من فرضها بسعر عالٍ على مصادر ضيقة فيزداد التهرب الضريبي لدى هذه الطائفة، وتقل الحصيلة الضريبية رغم ارتفاع السعر.

ويمكن القول بأن سعر الضريبة يجب أن يحقق التوازن بين العدالة والحصيلة الضريبية عن طريق زيادة مساهمة وحدات الدخل الزائدة في تحمل عبء الضريبة، استنادا لمبدأ القدرة على دفع الضريبة. ولقد حذف المشرع الضريبي الشريحة الخامسة والسادسة المفروضة بالقانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، وجعل الحد الأقصى للسعر ٤٠ % بمقتضى القانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧، مما يعني أن الاهتمام انصب على أصحاب الشرائح العليا من الدخل الذين تجاوزت دخولهم ١٦٠٠٠ جنيه بهدف زيادة الاستثمار على حساب أصحاب الدخول الأقل، حيث يجب أن يتصف سعر الضريبة بالعدالة ليحقق

(١) David N. Hyman. Public Finance a Contemporary Application of Theory to Policy, 5th, ed, The Dryden Press Harcourt Brace College Publishers, New York, 1996, P. 84.

ميزة لصغار الممولين عن طريق السعر المنخفض على الوحدات الأولى من الدخل ؛ لأن زيادة سعر الضريبة التصاعدي يؤدي إلى زيادة مقدار الضريبة المستحقة عن شريحة الدخل، مقارنة بتلك المستحقة عن الشريحة السابقة عليها ولهذا يمكن القول بأنه يشترط أن تكون أسعار الضريبة ومعدل تصاعدها مساوياً على الأقل لمعدل تزايد الدخل والتي يمكن من خلالها تحقيق العدالة وزيادة الحصيلة الضريبية. ولما كان المشرع الضريبي يطبق على رأس المال سعر الضريبة النسبي الثابت، فإن العبء الضريبي يعتبر ثابتاً بالنسبة لمختلف شرائح الدخل، وحتى يكون العبء الضريبي ثابتاً على مستوى شرائح الدخل، فإنه يجب أن يكون متغيراً وليس ثابتاً بالنسبة لكل شريحة من شرائح الدخل، أي إذا زاد الدخل زاد العبء حتى يصبح واحداً على شرائح الدخل الأقل، ويعني ثبات العبء الضريبي أن الشريحة الأقل قد تحملت عبئاً ضريبياً أكبر من الشريحة الأعلى.

ولقد استهدف المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تحقيق هذه الميزة عن طريق خفض سعر الضريبة على الشريحة الأولى التى تزيد عن ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠جنيه (١٠%).

والشريحة الثانية أكثر من ٢٠٠٠٠جنيه حتى ٤٠٠٠٠جنيه (١٥%)

والشريحة الثالثة أكثر من ٤٠٠٠٠جنيه (٢٠%).

والهدف من خفض سعر الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي والمرتبات والمهن غير التجارية والثروة العقارية في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، هو تغليب الهدف الاقتصادي للضرائب على بقية الأهداف الأخرى، وترك أكبر قدر من الفائض للممول تحت تصرفه ليوجهه للإنفاق خاصة من جانب أصحاب الميول الاستهلاكية العالية ليزداد الطلب الفعلي للممولين، وهذا من شأنه أن يدفع إلى نمو الأنشطة الاقتصادية في الدولة فيزداد معدل التوظيف والدخل ويعوض انخفاض سعر الضرائب.

خلاصـــة

تناولنا فى هذا الفصل المعاملة الضريبية لإيرادات النشاط التجاري والصناعي وشروط خضوعها للضريبة، ومعيار تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة وكيفية تحديد صافي الأرباح بعد خصم التكاليف الواجبة الخصم، وسعر الضريبة كوسيلة لتحقيق العدالة الضريبية على أساس أن السعر من الأمور الهامة التي تؤثر في حصيلة الضريبة عن طريق زيادة التهرب الضريبي كلما كان السعر مرتفعاً، وسعر الضريبة المعتدل يحقق وفرة في الحصيلة الضريبية وعدالة للممولين عن طريق زيادة مصادر وأوعية الضريبة، وعدم تهرب الممول من دفع الضريبة.

ولقد أوضحنا أن احتراف الشخص للنشاط لم يعد شرطاً للخضوع للضريبة، وأن الضريبة لم تفرض على احتراف العمل ذاته، وإنما تفرض على الربح المتحقق من النشاط، وتتحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التي يباشرها الممول خلال العام، وأن يتحقق عن النشاط أرباحاً صافية بعد خصم التكاليف الواجبة الخصم والتي تشمل المصاريف التي يرجع الأصل فيها إلي مزاولة الممول لنشاطه.

وأوضحنا أن الإعفاءات الواردة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي إنما وردت لتحقق عدة أهداف اقتصادية لسد حاجة الاستهلاك واستقطاب رؤوس الأموال، خاصة في مشروعات الأمن الغذائي لزيادة إنتاج هذه المشروعات والحد من البطالة وزيادة الرقعة الزراعية والإنتاج الزراعي.

ونورد فيما يلى بعض النتائج المتعلقة بالمعاملة الضريبية لإيرادات النشاط التجارى والصناعى:

١- أن المشرع لم يكن في حاجة للنص على خضوع أرباح منشآت المناجم والمحاجر والبترول للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، تأسيسًا على أنها تدخل فى عموم المهن والمنشآت التجارية والصناعية الواردة فى نص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمادة (٥) من القانون التجاري رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩.

٢- أن التكاليف واجبة الخصم تشمل المصاريف التى يرجع الأصل فيها إلى مزاولة نشاط الممول، ويفترض فى التكلفة أن تكون مرتبطة بنشاط الممول وضرورية لإنتاج الربح؛ لأن المشرع لم يحدد المقصود بالتكلفة، وما ورد فى المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إنما جاء على سبيل المثال وليس الحصر.

٣- يقصد باحتراف الممول النشاط التجاري أو الصناعي: اعتياد الممول القيام بالعمل، ولهذا لا يشترط أن يكون هناك تكراراً للنشاط خلال السنة الضريبية او وجود محل ثابت يباشر فيه الممول مهنته او أن يكون الممول تاجراً طبقاً لقواعد القانون التجاري؛ لأن احتراف الممول للنشاط لم يعد شرطاً للخضوع للضريبة.

٤- أن سعر الضريبة يُعدُّ أحد الوسائل الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية على أساس أن سعر الضريبة المعتدل يقلل من إحساس الممول بعبء الضريبة فلا يتهرب منها، والمشرع أولى سعر الضريبة عناية كبيرة باعتباره المظهر المادي لعبء الضريبة، ووازن بين سعر الضريبة المرتفع وزيادة الإعفاءات الضريبية، واتجه إلى خفض سعر الضريبة والإبقاء على بعض الإعفاءات الضريبية التى استخدمها للمساهمة فى زيادة التنمية وحفز الاستثمار وتوفير المناخ الذي يساعد فى جذب الاستثمار

٥- أن سعر الضريبة المعتدل يعمل على الموازنة بين العدالة والحصيلة الضريبية فتزداد مساهمة وحدات الدخل الزائدة فى تحمل عبء الضريبة، وإيجاد توازن بين مصلحتين متعارضتين، وهي مصلحة الممول الذي يرغب فى سعر يتناسب مع تغيير وضعه المالي، فلا يزداد السعر على الوحدات الأولى للدخل لارتفاع المنفعة الحدية لهذه الوحدات، وفى نفس الوقت تحقيق مصلحة الخزانة العامة فى الحصول على حصيلة ضريبية مثلى.

الفصل الثالث

تحقيق العدالة والضريبة

على إيرادات المهن غير التجارية

القاعدة العامة أن الضريبة على هذه الإيرادات تسري على صافي أرباح المهن غير التجارية التي يمارسها الشخص الطبيعي بصفة مستقلة، ويكون العمل عنصراً أساسياً فيها سواء أكان ذهنياً أم بدنياً مع الاستعانة برأس المال ليأخذ دوراً ثانوياً مهما كان حجمه. وتعد المهن غير التجارية من قبيل الخدمات التي يغلب فيها العمل كعنصر أساسي والخدمة كناتج له[1]. وما ينتج عن ممارسة المهن غير التجارية من إيرادات تختلف عن الإيرادات الناتجة عن تفاعل عنصري العمل ورأس المال في النشاط التجاري والصناعي ؛ لأن الإيراد الناتج عن المهن غير التجارية مستمد من العمل المستقل دون رأس المال، ولكن ذلك لا يمنع أن يكون لرأس المال دوراً ثانوياً طالما أن طبيعة العمل تقتضي ذلك.

ويخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية كافة الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون نشاطا مهنيا غير تجاري، وكل إيراد لا يدخل في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وبالتالي تسري الضريبة على الإيرادات الناتجة من أي مهنة أو نشاط لا تخضع لضريبة أخرى، أي أن المشرع اعتبرها ضريبة القانون العام .

---

(١) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٢٠١ .

وعلى هدى ما سبق بيانه نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث يعالج الأول منها تحديد إيرادات المهن غير التجارية التي تفرض عليها الضريبة، وبيان شروط خضوع هذه الإيرادات للضريبة. ويتناول المبحث الثاني كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة والمعالجة التشريعية لمعيار تحديد الأرباح الناتجة عن العمليات المختلفة التي باشرها الممول بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة. ونخصص المبحث الثالث لبيان الإعفاءات الواردة على بعض الإيرادات ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية .

المبحث الأول : تحقيق العدالة الضريبية في تحديد إيرادات المهن غير التجارية .

المبحث الثاني: تحقيق العدالة الضريبية والمعالجة التشريعية لمعيار تحديد إيرادات المهن غير التجارية.

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

المبحث الأول

تحقيق العدالة الضريبية في تحديد إيرادات المهن غير التجارية

من استقراء نص المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتضح أن الضريبة لا تسرى على أرباح المهن غير التجارية إلا إذا توافرت عدة شروط، وتفرض الضريبة على المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، وعلى إيراد كل مهنة غير منصوص عليها في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وهو ما سوف نبحثه في المطلب الأول. ويتناول المطلب الثاني معيار تحديد المهن غير التجارية التي تسري الضريبة على أرباحها، وهو أن يكون العمل مصدراً أساسيًا للأرباح، وأن تقوم المهن غير التجارية على الممارسة الشخصية للممول .

المطلب الأول : شروط خضوع إيرادات المهن غير التجارية والصناعية للضريبة

المطلب الثاني : معيار تحديد المهن غير التجارية التي تسرى الضريبة على أرباحها.

المطلب الأول

شروط خضوع إيرادات المهن غير التجارية والصناعية للضريبة

يشترط لخضوع الإيرادات الناتجة عن المهن غير التجارية والإيرادات غير الخاضعة لنص المادة (٦) من قانون الضرائب على الدخل توافر خمسة شروط:-

١- أن يزاول الممول المهنة لحساب نفسه وبصفة مستقلة، فلا يرتبط بالغير بعلاقة تبعية ناشئة عن عقد العمل، وإلا اعتبر ما يتقاضاه يخضع للضريبة على المرتبات. وتطبيقاً لهذا، فما يحصل عليه المحامى تحت التمرين من إيراد يخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية، طالما لا تربطه بالمحامى الذي يعمل بمكتبه علاقة الأجير برب العمل. ويخضع ما يتقاضاه الطبيب المقيد لدى مؤسسة علاجية دون أن تربطه بالمؤسسة علاقة تعاقدية للضريبة على المهن غير التجارية. وما يحصل عليه الشخص الطبيعي من مصدرين للدخل، أحدهما الإيراد الناتج عن عقد العمل فإنه يخضع للضريبة على المرتبات، والآخر نتيجة لعملة بصفة مستقلة فيخضع للضريبة على المهن غير التجارية[1].

٢- أن يكون العمل عنصراً أساسياً في ممارسة المهن غير التجارية، ولا يؤثر في ذلك اعتماد بعض المهن غير التجارية على رأس المال، ولكن يظل العمل والكفاءة العلمية عنصراً أساسياً في مزاولة المهنة[2].

وهذا الشرط يميز الضريبة على المهن غير التجارية عن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، فإذا كان عنصر رأس المال العامل الأساسي في تحقيق الإيراد، فإننا نكون بصدد نشاط تجارى أو صناعي كالمستشفيات التي تقدم الأطعمة خلال مدة وجود المرضى بها.

٣- أن يزاول الشخص المهنة على وجه الاحتراف، ويتطلب ذلك مزاولة المهنة مزاولة فعلية، فإذا أمتهن شخص مهنة معينة وأعد مكتباً لممارستها، وباشر عملية واحدة وحقق منها أرباحاً فإنها تخضع للضريبة ؛ لأن التكرار والتعدد موجودان بالفعل في ظل ظروف تؤكد أن التكرار قائم عن طريق

---

(١) أ.د. مجدي محمود شهاب، دراسات فى التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٢١١ – ٢١٢ .

(٢) نقض مدني ٥٧/ ٣٩ ق / ١٩٧٥/٣/١٢ / ٥٦٣ .

الاستعداد لممارسة المهنة. فإذا كانت المزاولة للمهنة عارضة فلا تفرض الضريبة، ومزاولة المهنة تتطلب التكرار الذي ينطوي على قدر من الاعتياد، ويعد التكرار أمراً تقديرياً يختلف باختلاف ظروف وطبيعة كل مهنة، فالطبيب والمحامى يلزم توافر التكرار في مزاولة المهنة على نحو مستمر واتخاذها وسيلة للكسب .

ولقد فرقت محكمة النقض بين المهنة والنشاط لأنهما متغايران على أساس أن المشرع أخضع للضريبة على المهن غير التجارية أحوال استغلال كل نشاط يهدف إلى تحقيق ربح لا يخضع لضريبة، وإن لم يتخذه صاحبة مهنة معتادة له[1].

وما رأته محكمة النقض حسبما ورد في نص المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إنما جاء على أساس أن المهنة تعنى الاحتراف والاعتياد لعمل ما بصفة مستمرة ومتتابعة لتحقيق كسب، والنشاط يعنى الاعتياد على فعل الشيء لدى القائم بالنشاط.

وظاهر نص المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يفرق بين المهنة والنشاط على أساس أن التفرقة بين المهن الحرة والمهن غير التجارية جعلت المشرع يفرق بين المهنة والنشاط، رغم أنه لا توجد عملا أي تفرقة بينهما[2]. ورغبة المشرع في ألا يفلت أي نشاط من الضريبة بعد أن عدد بعض الدخول في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فنص في المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة٢٠٠٥ على أن الضريبة تفرض على صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة

---

(١) نقض مدني ٤١١ / ٤١ ق / ١٩٧٦/٤/٢٢ / ٩٩٦ .
(٢) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٢٠٠ .

مستقلة، ويكون العمل العنصر الأساسي فيها، وأية إيرادات ناتجة عن أي مهنة أو نشاط غير منصوص عليه فى المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ويضاف إلى ذلك، أن إضافة كلمة (نشاط) في النص جاءت لتؤكد على ضرورة توافر التكرار حتى تفرض الضريبة، ولم يكن المقصود إخضاع الأرباح العارضة بحجة أن كلمة النشاط في النص لا يشترط لها الاعتياد والتكرار، وتفرض الضريبة حتى ولو تم مرة واحدة ولم يتخذه صاحبة مهنة معتادة له. وبالتالي كل مَن زاول العمل مرة واحدة يتوافر في حقه الاحتراف، طالما أن تحديد عدد المرات التي يتكرر فيها النشاط تختلف بحسب طبيعة وظروف كل مهنة، فالذي قام بتأليف كتاب وباعه بقصد تحقيق ربح مالي يخضع للضريبة على المهن غير التجارية، نظرًا لتوافر نية امتهان وتكرار عملية التأليف في الزمن البعيد.

٤- أن تتوافر نية الكسب لدى الشخص الذي يزاول المهن غير التجارية[١]؛ لأن مجرد التكرار مع توافر نية الكسب تكفي لإخضاع الإيرادات الناتجة عن المهن غير التجارية للضريبة. وتوافر نية الكسب تكشف عن حقيقة الاحتراف حتى ولو لم يكن هناك تكرار وتعدد كاف، فإذا مارس الممول نشاطاً بنية الكسب ولم تتكرر العمليات التي يقوم بها، فإن ما يحققه من إيراد يخضع للضريبة على المهن غير التجارية. وإذا انتفت نية الكسب لديه فلا تخضع الإيرادات المحققة للضريبة ، كما لو كان النشاط لإشباع رغبة معنوية أو تقديم خدمة مجانية أو نشر العلم أو عمل الخير.

٥- أن يزاول الممول سواءا كان مصرياً أو غير مصري مهنته في الإقليم المصري، أو خارج مصر بشرط أن يكون مركزه الرئيسي أو الدائم

---

(١) أ.د. مجدي محمود شهاب، دراسات فى التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٢١٤ – ٢١٥.

لمباشرة مهنته في مصر، فإذا قام طبيب يمارس مهنته في مصر بإجراء عملية جراحية خارج مصر، فإن ما يحققه من إيرادات خارج مصر تسري عليه الضريبة ؛ لأن هذا النشاط العارض الذي أداه خارج مصر يعتبر امتداداً للنشاط الرئيسي في مصر .

وفي حالة ما إذا قام ممول أجنبي يمارس مهنته خارج مصر بإجراء نشاط عارض في مصر كالطبيب الأجنبي الذي يمارس مهنته خارج مصر وأجرى عملية جراحية في مصر، فإن الضريبة تسرى على الإيرادات المتحققة في مصر فقط تطبيقاً لمبدأ إقليمية الضريبة بعد خصم مصاريف السفر والإقامة رغم أن هذا الإيراد ناتج عن عمل عارض.

وفي حالة مباشرة النشاط في مصر وخارجها، وكان النشاط الخارجي يستقل عن النشاط في مصر يخضع للضريبة الجزء المزاول في مصر، وإذا لم يمكن تجزئة العمل مثلما يحدث في تصوير الأفلام تكون العبرة بالنشاط الأساسي. وإذا تم النشاط الخارجي عن طريق مؤسسة مستقرة في الخارج، فلا يخضع الإيراد المتحقق للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية في مصر.

المطلب الثاني

معيار تحديد المهن غير التجارية التي تسري الضريبة على أرباحها

تطبيقا لنص المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسري الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية وهي :-

١ - المهن الحرة والمهن غير التجارية:

اختلف الكتاب في وضع معيار عام لتحديد المهن التي تسري الضريبة على أرباحها إلى رأيين :-

الرأي الأول[١]:

يرى أنصار هذا الرأي أن المهن الحرة والمهن غير التجارية مترادفان للدلالة على معنى واحد، وأن الحكمة من النص على المهن الحرة بجانب المهن غير التجارية هي رؤية المشرع في أن يضع معياراً عاماً مكون من طريقين :-

أحدهما: الطريق المباشر: وهو أن المهن الحرة التي يلزم للقيام بها توافر كفاءة علمية أو خبرة فنية لدي القائم بها بجانب رأس المال على أن تتوافر ثلاثة شروط :-

أ- أن يكون العمل أساس المهنة بجانب رأس المال الذي يحتل دوراً ثانوياً.

ب- أن تتوافر الثقافة العلمية أو الكفاءة أو الخبرة أو الفن فيمن يزاول المهنة.

حـ - أن يعمل بصفة مستقلة بهدف الكسب.

الثاني: الطريق غير المباشر: وهو استبعاد المهن التجارية والصناعية، وتبقى المهن غير التجارية وهي المهن التي تقوم أساساً على العمل بصفة مستقلة لتحقيق ربح .

---

(١) أ.د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص٧٩٤ - ٧٩٧.

الرأي الثاني[1]:

يرى أنصار هذا الرأي أن استعمال عبارتي المهن الحرة والمهن غير التجارية غير مترادفتين. ويقصد بالمهن الحرة: العمل الذي يستلزم القيام به توافر النشاط الذهني والدراسة والتأهيل تمييزاً له عن العمل الذي يتناول إنتاج السلع أو بيعها.

ويقصد بالمهن غير التجارية كما عرفتها محكمة النقض[2]: المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون لرأس المال دور في إنتاج الإيراد طالما أن العمل هو العنصر الأساسي.

وما يراه أنصار الرأي الثاني يتفق وطبيعة الأمور، وكان يكفي المشرع أن يستعمل عبارة المهن غير التجارية، وهي كل نشاط خدمي يهدف ممارسيه إلى بذل مجهود ذهني أو فني أو إداري لأداء خدمة معينة لطالبيها، وهذه الخدمة يتعادل فيها هدف الكسب مع هدف تحقيق الخدمة لطالبيها، وعلى العكس من ذلك النشاط التجاري الذي يهدف أصلا للكسب ولا شيء غيره.

٢- المهن أو الأنشطة التي لم ترد ضمن الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

أبقى المشرع عند تعديل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على حكم أن أية مهنة أو نشاط لا تخضع أرباحه لضريبة نوعية

---

(١) أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٣٤ – ٤٣٧.

– د. جلال الشافعي، الموسوعة الضريبية، مرجع سابق، ص ٢٥٥ – ٢٥٧.

(٢) نقض مدني ٥٧/ ٣٩ق/ ١٩٧٥/٣/١٢ / ٥٦٣.

– نقض مدني ٢٢٦٦/ ٥٥ق/ ١٩٩١/٢/٤ / ٣٨٢ .

أخرى، تخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية في حالة توافر شروط الخضوع للضريبة. وإضافة كلمة " أو نشاط " في الفقرة الأخيرة من المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تقتضي أن يكون النص شاملا لأرباح كل نشاط، وإن لم يصل إلى حد الامتهان، وهذا يقتضي التوسع في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على ألا تسري الضريبة على الإيراد العارض[١].

وإزاء ذلك فرق البعض[٢]: بين المهنة والنشاط على أساس أن المهنة تعني مزاولة العمل على وجه الاعتياد والتكرار بهدف الارتزاق. ويقصد بالنشاط الجهد المبذول سواء كان بدنياً أو ذهنياً لكنه لم يبلغ حد المهنة للحصول على دخل.

ويرى البعض الآخر[٣]: أن المقصود بالنشاط مزاولة نشاط يحمل في طياته قدراً كبيراً من الاعتياد، وأكبر من العمل العارض على أن يتوافر شرطين:-

أ- أن يكون النشاط غير خاضع لضريبة نوعية أخرى.

ب- أن يكون قوام النشاط العمل.

والمهنة تحوي النشاط من وجهة نظر المشرع الضريبى، ويفترض في المهنة الاستقرار، والاستقرار يدل عليه نية الممتهن للمهنة، ولهذا كان يكفي المشرع أن ينص على كلمة المهنة دون ذكر كلمة النشاط؛ لأنه يقصد بالمهنة كل عمل يعتمد على استخدام المعرفة الخاصة بأحد فروع العلم في التطبيق على شئون الآخرين، أو ممارسة فن ما يعتمد على هذه المعرفة.

---

(١) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ١٩٣ – ١٩٤.

(٢) أ.د. محمود رياض عطية، الوسيط في تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص ٧٣١.

(٣) أ.د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٧٩٨ – ٧٩٩.

المعيار العام في تحديد المهن غير التجارية

من استقراء نص المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يتضح أنها وضعت معيارًا عامًا لتحديد المهن غير التجارية[١] يتمثل فيما يلي:-

أ - أن يكون العمل مصدراً أساسياً لأرباح المهن غير التجارية.

ب- أن يكون لرأس المال دوراً ثانوياً في إنتاج الأرباح.

حـ- أن تقوم المهن غير التجارية على الممارسة الشخصية والاستقلال.

ويخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية كل شخص طبيعي يمارس مهنة غير تجارية أو صناعية، وتوافر في حقه شيء من الثقافة العلمية

---

(١) وحسما لهذا الخلاف صدر القرار الوزاري رقم (١٦٩) لسنة ١٩٨٢ لتحديد المهن غير التجارية. ونصت المادة الأولى منه على أن المهن غير التجارية هي :-

١- المحاماة ٢- الطب ٣- الهندسة والهندسة الزراعية

٤- الصحافة ٥- تأليف المصنفات العلمية والأدبية

٦- المحاسبة والمراجعة ٧- الخبرة ٨- الترجمة

٩- القراءات والتلاوة الدينية ١٠- الرسم والتصوير والنحت

١١- الغناء والعزف والتلحين والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية .

١٢- عرض الأزياء ١٣- التخليص الجمركي

١٤- الأشخاص الطبيعيون الذين يزاولون مهنة القبانة.

١٥- النسخ على الآلة الكاتبة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه.

١٦- وكيل العلامات التجارية وبراءات الاختراع. ١٧- الإرشاد السياحي.

- الوقائع المصرية، العدد (١٨٦) في ١٥/ ٨ / ١٩٨٢.

وقد يصطدم تحديد المهن غير التجارية على سبيل الحصر بقاعدة التقاليد السائدة في ظل ظروف معينة، فقد نعتبر المهنة تجارية في وقت ما وغير تجارية في وقت آخر.

- أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٢٠١.

ولكن ما موقف بعض المهن الغير تجارية التي لم تدرج في القرار السابق مثل مكاتب الاستشارات الإدارية والهندسية ومراكز التدريب المتخصصة من الخضوع للضريبة، بالرغم من أن المشرع أخضع لهذه الضريبة إيرادات كل مهنة غير تجارية لم ينص عليها في المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أو الخبرة أو الفن، أو حصل على أرباح غير منصوص عليها في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وبالتالي كل ما يدخل تحت هذا المعيار يصبح من المهن غير التجارية تمييزا لها عن المهن التجارية والصناعية.

ونرى أن منهج المشرع يتسم بتعدد المهن التي تخضع إيراداتها لكل ضريبة، وليس في وضع معيار عام، ولكن المشرع لجأ إلى وضع معيار عام يحدد الإيرادات التي تفرض عليها ضريبة المهن غير التجارية ؛ لأن المشرع اعتبر الضريبة على المهن غير التجارية ضريبة القانون العام يخضع لها كل إيراد لا يخضع لضريبة نوعية أخرى، مما يعني بقاء الأحكام التي تتفق مع نظام الضرائب النوعية مع تعديل صياغة النص. ورغم أن المشرع وضع شروطاً لخضوع المهن غير التجارية للضريبة، وكل مهنة تنطبق عليها الشروط تخضع للضريبة، وكذلك الإيرادات الناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها فى المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حتى لا يفلت إيراد أي مهنة لم ترد ضمن الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٣٢، ٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وهذا يتعارض مع قاعدة لا ضريبة إلا بنص صريح، وقد كان لهذا الأمر ما يبرره عند تطبيق نظام الضرائب النوعية، ومع تطبيق نظام الضريبة على الدخل لا توجد ضرورة تبرر اللجوء إلى هذا.

ومن ناحية أخرى، استخدم المشرع عبارتي "المهن الحرة " و " المهن غير التجارية " كمترادفين وساوى بينهما في فرض الضريبة باعتبار أن المهن الحرة نوع من المهن غير التجارية[1]؛ لأن المشرع لم يحدد معايير للمهن غير التجارية بصورة قاطعة. وتمثل إضافة كلمة "أو النشاط" ليكون النص شاملا أرباح كل نشاط وإن لم يصل إلى حد الامتهان كحالات حق تأجير حائط مبنى

---

(١) صياغة نص المادة (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " تفرض الضريبة على صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ... ". ورغم أن المشرع اختار عنوان الباب الرابع من القانون " إيرادات المهن غير التجارية "، وكان يكفي المشرع أن يضع معياراً عاماً لتحديد المهن غير التجارية.

حتى يلاحق أي تعديل في السعر دون حاجة لإجراء تعديل تبعي نتيجة لصعوبة تقدير الأرباح الفعلية في الاستغلال الزراعي.

ويمثل هذا الوضع إخلالا بالعدالة الضريبية في توزيع عبء الضريبة بين ممولي الضريبة على الثروة العقارية ؛ لأنه ترتب على الربط بين سعر الضريبة على الأطيان الزراعية وبين سعر الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعي أن ممولا يحاسب على أساس صافي أرباحه الفعلية الناتجة عن الاستغلال الزراعي، ويحاسب الممول الآخر على أساس أرباحه الحكمية المقدرة مسبقا رغم أن الاثنين يخضعان لضريبة واحدة.

وإذا كان المشرع قد أولى الإيرادات المستمدة من المرتبات الرعاية، فإن هناك إيرادات تستحق مثل هذه الرعاية كالإيرادات المستمدة من المهن الغير التجارية، وصغار الممولين من أرباب النشاط الحرفي.

واستثنى المشرع من الأصل المنصوص عليه في المادة (٩٠) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) إيرادات:-

١- رؤوس الأموال المنقولة حيث تفرض الضريبة عليها على أساس السعر النسبي ٣٢ %.

٢- المرتبات وما في حكمها حيث قسمت إلى شريحتين، الأولي تبدأ بسعر ٢٠ % حتى ٥٠٠٠٠ جنيه، والثانية بسعر ٣٢ % فيما زاد عن ذلك.

٣- التصرفات العقارية داخل كردون المدينة حيث تفرض عليها الضريبة وفق نص المادة (٢٢) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، معدلة بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٧ بسعر ٢,٥ % من إجمالي قيمة التصرف دون أي تخفيض بدلاً من ٥ % قبل هذا التعديل لتفادي مشكلة كيفية تقدير قيمة

الربح عند مقارنة قيمة العقار وقت الحصول عليه، وقيمته وقت التصرف نتيجة انخفاض قيمة النقود التي تم بها الشراء قبل حساب أرباح التصرف.

٤- كل ما يدفع كمكافأة عن الإرشاد أو التبليغ عن جرائم التهرب الضريبي المعاقب عليه قانونا، والمبالغ التي يحصل عليها الأجانب غير المقيمين بمصر الذين يمارسون مهنة أو نشاط يخضع إيراده للضريبة بسعر ٢٠% بدون أي تخفيض.

وبمقارنة هذا الوضع يتضح أن المشرع أولى سعر الضريبة عناية كبيرة لأنه يمثل المظهر المادي لعبء الضريبة، وعامل من العوامل الأساسية في تحقيق العدالة الضريبية[١]، ويظهر ذلك جلياً في كثرة التعديلات التي تمت لخفض سعر الضريبة بهدف تحقيق العدالة الضريبية وفرض سعر منخفض على دخل الشخص الطبيعي في القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، مقارنة بالوضع القائم قبل صدور هذا القانون، مراعياً طاقة المجتمع الضريبية، ونوعية الضريبة، والمستهدف من الحصيلة الضريبية في ظل الظروف الاقتصاديه والمالية والاجتماعية السائدة، ومحاولاً في كل تعديل للقانون تحقيق العدالة الضريبية ووفرة الحصيلة الضريبية. ولكن رغم أن المشرع قلل عدد الشرائح إلى ستة شرائح بالمادة (٩٠) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ثم إلى أربعة شرائح بالقانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ ليوسع الشرائح، ولكن تقاربت الشرائح وأصبح تصاعد سعر الضريبة يصل إلى نسبة كبيرة على الدخول المتوسطة، لأن الشريحة الثالثة وهي اكثر من ٧٠٠٠ جنية حتى ١٦٠٠٠ جنية تخضع لسعر ٣٥%، وأدى هذا الوضع إلى زيادة عبء الضريبة علي ممولي هذه الفئة

---

(١) Diane Lim Rogers and Alan Weil , " Welfare Reform and The Role of Tax Policy ", National Tax Journal . (September , 2000) , p 399

لبعض مزاولي المهنة[1]. وتعد الأرباح التي يحصل عليها ممولي الضريبة على المهن غير التجارية نتيجة لبيع أصول المنشأة من قبيل الأرباح غير الدورية أي الرأسمالية.

وفرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية المتحققة من بيع أصول المنشأة لا يحقق العدالة الضريبية بين الممولين ؛ لأن المشرع لم يفرض لهذه الأصول نسبة الإهلاك الواردة في المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لمقابلة النقص التدريجي في هذه الأصول، ولم يمنح هذه الأصول نسبة الإهلاك الإضافي ٣٠ % من تكلفة الأصل الواردة في المادة (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وتقتضي العدالة الضريبية أن يكون هناك مساواة بين ممولي الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية وممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وبالتالي لم يقرر المشرع إعفاء هذه الأصول حتى يفرض عليها الضريبة عند بيعها.

٢- أن ينتج الربح من مزاولة صاحب المهنة للعمليات المتعلقة بمباشرة مهنته حتى ولو تحقق الربح بصفة عرضية، بشرط أن يكون تحققه ناتجاً عن مزاولة المهنة كالمكافأة والجوائز العلمية.

٣- أن يتم قبض الربح أو وضعه تحت تصرف الممول كأن يضاف لحسابه الجاري في البنك أو بشيكات أو بطريق المقاصة، حتى وإن كان عن عمليات تمت خلال سنوات سابقة[2]. ويستوي أن يكون الربح نقدياً أو عينياً كالهبات النقدية والعينية بشرط أن تكون متصلة بمباشرة المهنة[3].

---

(١) المادة (٤٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) نقض مدني ١٢٥ / ٣٠ق / ١٥ / ١٢ / ١٩٦٥، عمر أبو شادي، مجموعة أحكام النقض في الضرائب والرسوم حتى يونيو سنة ١٩٧٠، مرجع سابق، ص ١٦٦ .

(٣) أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٦٩٢ .

ولقد راعى المشرع أصحاب المهن غير التجارية فلا يحاسبوا على أساس الأرباح المستحقة، خاصة وأن المشرع لم ينص على الأخذ بطريق محدد، فإذا ربح ممول ربحاً صافيا مقداره ١٠٠٠٠ جنيه، بينما ربحه الصافي المستحق ٢٠٠٠٠ جنيه، فإنه يحاسب على أساس الربح الصافي. وعلى العكس من ذلك يحاسب أصحاب المهن التجارية والصناعية على أساس الأرباح المستحقة التي في حكم المقبوض[١].

المعيار الثاني:

أن يحقق صاحب المهنة أرباحاً صافية خلال فترة سنة ميلادية منقضية تبدأ من أول يناير حتى آخر ديسمبر، حتى ولو كانت عن عمليات تمت في سنة سابقة وقبضها الممول خلال السنة، أو أرباح قبضها عن خدمات لم يؤديها في نفس السنة. ويستثنى من معيار تحقيق الأرباح خلال فترة سنة :-

١- انقطاع صاحب المهنة الدائم بغير نية العودة إلى ممارسة مهنته بسبب التوقف أو الوفاة، فإنه يحاسب عن الفترة التي مَارَسَ فيها مهنته خلال السنة حتى تاريخ الانقطاع بعد رد الضريبة إلى سنة كاملة. فإذا مَارَسَ صاحب المهنة مهنته لمدة أربعة أشهر وانقطع عن مزاولة المهنة وحقق أرباحا مستحقة ٤٠٠٠ جنيه، فإن أرباحه على أساس سنة كاملة تبلغ ١٢٠٠٠ جنيه، مضافا إليها الأرباح المقبوضة عن السنوات السابقة إن وجدت بعد خصم المصروفات عن فترة العمل قبل التوقف، وتفرض الضريبة على هذا المبلغ ويدفع صاحب المهنة ضريبة الجزء الذي يحسب بنسبة المدة التي عملها[٢]، بشرط أن يخطر مأمورية الضرائب بالانقطاع خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الانقطاع، وإلا حوسب على أساس سنة كاملة

---

(١) أ.د. محمود رياض عطية، الوسيط فى تشريع الضرائب، مرجع سابق، ص ٣٤٥ .
(٢) لا يسري هذا الاستثناء على انقطاع صاحب المهنة المؤقت لأي سبب .

وذلك طبقاً لنص المادة (٧٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وأن يتقدم بإقراره الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف موضحاً فيه نتيجة النشاط والمستندات اللازمة لتصفية الضريبة. ويلتزم الورثة بالإخطار عن التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة القائم بالمهنة، أو إذا توفى خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لقيامه بالإخطار عن التوقف. وأن يتقدم الورثة بالإقرار الذي يوضح نتيجة نشاط مورثهم حتى تاريخ الوفاة مرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتصفية الضريبة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة.

٢- يتحدد الربح الصافي من بدء مزاولة المهنة خلال سنة ميلادية حتى نهايتها.

المطلب الثاني

شروط التكاليف الواجبة الخصم[١]

تفرض الضريبة على الأرباح الصافية بعد خصم جميع التكاليف المؤدية إلى تحقيق الأرباح الإجمالية في حالة توافر أربعة شروط نوردها فيما يلي:

أولاً - أن تكون التكاليف لازمة لمباشرة المهنة، أي أن تكون التكلفة من قبيل النفقات الواجبة الدفع للحصول على الربح والمحافظة عليه[٢]، وبالتالي لا يكفي دفعها بسبب مزاولة المهنة كالمصروفات الشخصية[٣]. وقد ورد في نص المادة (٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعضاً من أهم التكاليف

---

(١) المقصود بالتكلفة: النفقة المتصلة بمباشرة المهنة بهدف الحصول على الربح، والمستبعدة من إجمالي الإيراد للوصول إلى الربح الصافي.

(٢) نقض مدني ٢٥٤٨ / ٥٩ق / ١٩٩٦/٦/٢٤ / ١٠٠٥.
- نقض مدني ٣٣٩٠ / ٥٩ق / ١٩٩٦/١٢/٢ / ١٤٥٢.

(٣) المصروفات الشخصية لصاحب المهنة إذا دفعت بسبب مزاولة المهنة لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم
نقض مدني ٤٩٣/ ٥٤ق / ١٩٩٢/١٢/٢٨ / ١٤٠٩

الواجبة الخصم وذات علاقة تأثيرية بالإيراد الخاضع للضريبة على سبيل المثال لاختلافها من مهنة لأخرى وهي :-

أ - رسوم القيد ومزاولة المهن والاشتراكات السنوية للمهن التي تستوجب ذلك، والضرائب التي يؤديها الممول بسبب مزاولة المهنة ما عدا الضريبة المفروضة على دخل الشخص الطبيعي بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ب- خصم المبالغ المسددة للنقابات لتمويل نظم المعاشات في حالة توافر ثلاثة شروط هى:

١- أن يتم تسديد هذه المبالغ إلى نقابته بهدف تمويل نظمها الخاصة بالمعاشات .

٢- ألا يتكرر خصم هذه المبالغ من أي إيراد آخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٣- ألا تزيد جملة ما يخصم من صافي الإيراد الخاضع للضريبة عن ٣٠٠٠ جنيه في السنة للمبالغ المسددة للنقابات وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي للممول وزوجته وأولاده القصر.

حـ- تخصم أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي فى حالة توافر ثلاثة شروط هى:

١- أن يعقد التأمين على الحياة والتأمين الصحي للممول أو لمصلحة زوجته أو أولاده القصر. وأن يكون التأمين في شركات خاضعة لأحكام قانون

الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٨١[1].

٢- ألا تزيد جملة ما يخصم من صافي الإيراد الخاضع للضريبة عن ٣٠٠٠ جنيه في السنة للمبالغ المسددة للنقابات وأقساط التأمين على الحياة والتامين الصحي للممول وزوجته وأولاده القصر.

٣- ألا تكون الأقساط قد خصمت من أي إيراد آخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وتحديد جملة ما يخصم من إيراد الممول بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه في السنة من صافي الإيراد كمبلغ ثابت بصرف النظر عن إيراد الممول لا يتفق وقواعد العدالة على أساس أن هذا المبلغ بسيط، ولا يعطي للممول فرصة أن يزيد من أقساط التأمين على حسب دخله. ونرى أن يتم تحديد جملة ما يخصم بنسبة من صافي الإيراد مثلما كانت تنص المادة (٦٧) من القانون السابق (١٨٧لسنة ١٩٩٣) لتفاوت الإيراد من ممول لآخر.

د ـ تطبيقا لنص المادة (٣٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يخصم من صافي الإيراد الخاضع للضريبة التبرعات والإعانات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة فى حالة توافر ثلاثة شروط هى:

١- أن تكون التبرعات قد دفعت بالفعل للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة .

٢- أن يكون المبلغ المخصوم في حدود صافي إيراد الممول السنوي، أي ألا يتجاوز المبلغ المخصوم صافي إيراد الممول السنوي .

---

(١) المادة (٤٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٣- ألا يكون قد سبق خصم هذه التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ويرى البعض: أن الزكاة المدفوعة لبنك ناصر الاجتماعي تعتبر من التبرعات وتخصم من صافي الإيراد[١].

ونرى أن الزكاة المدفوعة لبنك ناصر الاجتماعي لا تعتبر من التبرعات التي تؤول للحكومة؛ لأنها فريضة محددة المصرف شرعاً في القرآن الكريم.

و- خصم التبرعات والإعانات المدفوعة لغير الحكومة ووحدات الحكم المحلي فى حالة توافر ثلاثة شروط هى:

١- أن تدفع التبرعات والإعانات لهيئة خيرية أو مؤسسة اجتماعية مشهرة طبقا لأحكام القانون المنظم لها، أو لدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة، أو مؤسسات البحث العلمي المصرية .

٢- ألا تتجاوز نسبة الخصم ١٠ % من صافي الإيراد السنوي للممول .

٣- ألا تخصم هذه النسبة من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها فى المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ولقد قيّد المشرع الخصم بنسبة ١٠ % من صافي الإيرادات السنوية للممول. ونرى عدم تقييد خصم التبرعات والإعانات المدفوعة لدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة والهيئات والمؤسسات الاجتماعية والبحث العلمي، طالما أن الممول قدم ما يثبت هذه التبرعات والإعانات وقيمتها. ويمكن تقييد عمل الهيئات والمؤسسات بشرط أن تعمل فى نشاط يخدم البيئة.

---

(١) د. جلال الشافعي، الموسوعة الضريبية، مرجع سابق، ص : ٢٦٩ .

ثانيًا : أن يكون الهدف من صرف التكاليف الحصول على الربح[1].

ثالثًا : أن تكون التكاليف قد دفعت فعلا خلال سنة المحاسبة، وأن تكون ثابتة ومعينة المقدار[2].

رابعًا : أن تكون التكاليف ثابتة في حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات ومعتمدة من مصلحة الضرائب، وتتحدد التكاليف الواجبة الخصم على أساس فعلي في حالة وجود حسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات وأهمها : دفتر اليومية الذي يقيد فيه يومًا بيوم كل الإيرادات والتكاليف والمستندات المبررة لهذا القيد على أن تكون هذه الحسابات مطابقة للواقع، فإذا لم توجد حسابات منتظمة أو مستندات معتمدة لدى مصلحة الضرائب أو مؤشرات أو قرائن[3] تخصم نسبة ١٠ % من إجمالي إيراد الممول مقابل جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد. أما إذا كانت هذه التكاليف أكثر من هذه النسبة من واقع الحسابات المنتظمة فإنها تخصم تطبيقا لنص المادة (٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وهذا يعني أن المشرع استخدم الأساس الحكمي في تحديد التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة، مما يعني أنه استخدم نسبة ربح واحدة لجميع الممولين بصرف النظر عن طبيعة ونوع النشاط.

---

(١) أ. د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، أصول التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٨٣١.

(٢) نقض مدني ١٩١ / ٣٨ق / ١٧ / ١١/ ١٩٧٤ / ١٢٣٤.
- نقض مدني ١٩٠ / ٣٨ق / ١١/ ١٢ / ١٩٧٤ / ١٣٩٨ .

(٣) صدر قرار وزير المالية بشأن تحديد مؤشرات دخل الأطباء، وتكاليف مزاولة المهنة وصافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة.
- القرار رقم (١٧) لسنة ١٩٨٤ في ١٩٨٤/٢/٩، الوقائع المصرية، العدد (٥٣)، أول مارس ١٩٨٤.
وصدر قرار آخر لوزير المالية بشأن مؤشرات الدخل والقرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للمصورين، وتكاليف مزاولة المهنة وصافي الربح عند عدم وجود دفاتر منتظمة.
- القرار رقم (١) لسنة ١٩٩١ في أول يناير ١٩٩١، الوقائع المصرية، العدد (١٤) في ١٩٩١/١/١٦.

وتقتضي العدالة الضريبية أن تختلف نسب مجمل الربح لاختلاف طبيعة ونوع النشاط المهني، وبالتالي يفضل استخدام طريقة التقدير في تحديد نسبة مجمل الربح الخاضع للضريبة لاختلاف طبيعة ونوع النشاط في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة .

ولقد وردت التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة على سبيل المثال في المادة (٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمشرع لم يحسم الأمر فقد استخدم عبارة " بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما في ذلك إهلاكات الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة ... ". ولهذا يسمح بخصم تكاليف أخرى غيرها إذا توافرت بها الشروط الواردة في المادة (٣٣) من القانون.

كما فرض المشرع الضريبة على عائدات التصرف في الأصول المهنية وعائدات نقل الخبرة أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليًا أو جزئيًا وأي مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب. وتعد هذه العائدات من قبيل الأرباح غير الدورية أي الرأسمالية، ولا تدخل في وعاء الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية؛ لأن الإيرادات تتعلق بالأصول المهنية للممول. ويقتضي فرض الضريبة على الأصول المهنية للممول عند بيعها، أن يعطي المشرع ممولي هذه الضريبة نسبة الإهلاك الواردة في سياق نص المادتين (٢٥، ٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والخاصة بممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وتقتضي العدالة الضريبية أن يعتبر المشرع مصروفات تأسيس مكتب لممارسة المهن غير التجارية تكلفة واجبة الخصم من الإيراد الخاضع للضريبة، ويكون من العدل أن تفرض الضريبة على الأصول المهنية عند بيعها ؛ لأن المشرع في هذه الحالة منح الممول إعفاءً للأصول المهنية. وعبارة نص المادة (٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وردت عامة دون إشارة إلى تطبيق نصوص المادتين (٢٥، ٢٧) من القانون على ممولي الضريبة على إيرادات

المهن غير التجارية. وتقتضي العدالة الضريبية أن المشرع إذا اعتبر أن مصروفات تأسيس مكتب لممارسة المهنة تكلفة واجبة الخصم من الإيراد، فإن الضريبة تفرض عليها عند بيعها؛ لأنه سبق وأن أعفاها من الخضوع للضريبة.

التكاليف الواجبة الخصم لاعتبارات تتعلق بطبيعة المهن غير التجارية

قرر المشرع في المادة (٣٣، ٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن صافي الأرباح يتحدد بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة وتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة والمؤيدة بالمستندات، والتى تشمل التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات، ومن هذه التكاليف والمصروفات التى لم يرد ذكرها فى المادة (٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ولكنها تتعلق بطبيعة المهن غير التجارية وتوافرت بها شروط خصم التكلفة:

١- إيجار الأماكن المخصصة لمزاولة المهنة حتى ولو كانت مملوكة لصاحب المهنة.

٢- مرتبات وأجور المستخدمين والعمال والزوجة والابن بشرط أن يكون مقابلا لعمل فعلي.

٣- مصروفات انتقال صاحب المهنة ومن يعمل معه.

٤- المصروفات العمومية وتشمل التليفون والتلغراف والبريد والدمغة المهنية والنور والمياه وأثمان المطبوعات والمواد الخام التى تتطلبها بعض المهن والأدوات والكتب والمجلات والدوريات العلمية اللازمة لممارسة المهنة[1].

---

(١) المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

والتكاليف التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وتوافر لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار، بشرط ألا تزيد هذه المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات على ٧ % من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات[١].

٥- فوائد القروض لتمويل عمليات خاصة بمزاولة المهنة .

٦- أقساط استهلاك الأجهزة والآلات والأثاثات والسيارة، ويستبعد ثلث مصاريف السيارة للاستعمال الشخصي، والأصول المادية الأخرى اللازمة لمباشرة المهنة .

٧- أقساط التأمين ضد مخاطر المهنة والمصاريف القضائية اللازمة لمباشرة المهنة .

٨- استهلاكات الأصول المهنية، ونصت المادة (٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن استهلاكات الأصول المهنية تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وفق أصول محاسبية وضوابط يصدر بها قرار من وزير المالية، ولا ينطبق على استهلاكات الأصول المهنية نص المادة (٢٥، ٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٩- السماح للممول بترحيل الخسارة إلى السنوات التالية، فإذا إختتم الممول إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، وإن لم تكف ترحل للسنوات التالية حتى خمس سنوات، بشرط أن يكون الممول ممسكًا لحسابات ودفاتر منتظمة[٢].

---

(١) المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
(٢) المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ولم يمنح المشرع الضريبي ممولي الضريبة على المهن غير التجارية خصم نسبة مقابل الاستهلاك المهني، على أساس أنها لا تعتبر تكليفا على الربح، وإنما تعد استعمالاً للربح بعد تحققه والمادة (٦٨) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) كانت تنص على خصم نسبة ١٥% من صافي الإيراد بشرط أن يتحقق من مزاولة المهنة أرباحًا صافية، وفى حالة الخسارة لا تخصم هذه النسبة.

ونرى أنه يجب على المشرع أن يعطي ممولي الضريبة على المهن غير التجارية نسبة هذا الخصم لمقابلة الاستهلاك المهني ؛ لأن ممولي الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية في حاجة إلى رعاية من المشرع تحقق لهم المساواة مع غيرهم من الممولين. ولهذا يجب العودة إلى الوضع السابق؛ لأنه أفضل لممولي الضريبة على المهن غير التجارية، والذي كان منصوصًا عليه في المادة (٦٨) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، والتي كانت تعطي ممولي الضريبة على المهن غير التجارية ميزة خصم نسبة ١٥% للاستهلاك المهني. وهذا الخصم قررته المادة (٦٨) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) لممولي الضريبة على المهن غير التجارية دون غيرهم لمقابلة ما يتعرض له أصحاب المهن غير التجارية من بذل جهد يؤثر على حالتهم الصحية وتوقفهم عن العمل في سن مبكرة(١)، وتخصم النسبة في حالة تحقيق أرباح صافية، وفي حالة الخسارة لا تخصم هذه النسبة؛ لأن المشرع نظر إلى الاستهلاك المهني على أنه عبء على الأرباح الصافية.

(١) سمح المشرع بخصم نسبة ١٠ % لجميع أصحاب المهن غير التجارية لأول مرة بالمادة (١٤) من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨، وتم زيادة هذه النسبة إلى ١٥ % بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ للأدباء والفنانين والكتاب نظرا لمطالبتهم بزيادة نسبة الاستهلاك المهني، لأنهم يتعرضون للاستهلاك المهني بمعدل أكبر من غيرهم، وأبقى المشرع على نسبة١٠ % لباقي أصحاب المهن غير التجارية. وفي القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ساوى المشرع بينهم جميعا بنسبة ١٥ %.

المبحث الثالث

الإعفاءات الضريبية لبعض إيرادات المهن غير التجارية ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية

أعفى المشرع بعض إيرادات المهن غير التجارية من الخضوع للضريبة بمقتضى نص المادة (٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهى:-

١- إعفاء المعاهد التعليمية المملوكة للأفراد[١] ويديرونها لحسابهم من الخضوع للضريبة، للتشجيع على إنشاء هذه المعاهد سواء أكانت مصرية أو أجنبية في حالة توافر شرطين :-

أ - أن تكون هذه المعاهد تابعة أو خاضعة لإشراف إحدى وحدات الجهاز الإداري للدولة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام.

ب- أن يكون هدف هذه المعاهد التعليمية نشر التعليم العام، أما إذا كان هدفها التدريب على حرفة معينة فإنها تخضع للضريبة[٢].

ونرى أن المعاهد التعليمية المملوكة للأفراد والتي تقوم بتدريب الأفراد على الحرف للمساهمة في معالجة مشكلة البطالة تؤدي خدمة مهمة للمجتمع تقترب في أهميتها من خدمة نشر العلم، وبالتالي يجب أن ينصرف إليها الإعفاء الوارد بالمادة (٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

---

(١) المعاهد التعليمية المملوكة لهيئات أو جمعيات، والتي لها شخصية اعتبارية مستقلة تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

(٢) نقض مدني ١٩٠ / ٣٨ق / ١١/ ١٢/ ١٩٧٤ / ١٣٩٦.

٢- إعفاء أرباح أصحاب المهن غير التجارية المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم لمساعدتهم عند بدء مزاولة المهنة، وتخفيف الأعباء الملقاة على عاتق الدولة في خلق فرص عمل لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة، مضافاً إليها مدة التمرين للمهن التي يتطلب قانونها النقابي ذلك، وفترة الخدمة العامة والتجنيد والاستدعاء للاحتياط بشرط أن تكون هذه الفترات تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة لأنها فترات توقف إجباري فتضاف إليها لتزيدها، وفى حالة ما إذا كانت فترة الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط سابقة على تاريخ بدء مزاولة المهنة، فلا تدخل في فترة الإعفاء لأن فترة الإعفاء لم تبدأ بعد .

وتخفض فترة الإعفاء إلى سنة واحدة مضافاً إليها فترة التمرين لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من ١٥ سنة. ويستوي أن يزاول الممول مهنته منفرداً أو مع الغير بشرط أن يكون الغير متمتعا بنفس الإعفاء، لمنع ما قد يلجأ إليه بعض أصحاب المهن غير التجارية من تحايل عن طريق إشراك غيرهم من حديثي التخرج معهم للاستفادة من هذا الإعفاء.

وقد نجا المشرع تكرار المدة تضاف إلى فترة الإعفاء، وكان يكفي النص على عدم احتساب مدة الانقطاع لسبب قهري عن ممارسة المهنة. ولم ينص المشرع على حكم انقطاع صاحب المهنة لسبب طارئ مثل المرض، ولكن إذا أضفنا شرط آخر، وهو أن يزاول الممول المهنة بصورة فعلية، فإن مدة الانقطاع الطارئ تحسب مثل مدة الانقطاع القهري .

٣- إعفاء أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية[1]، والهدف من هذا الإعفاء التشجيع على التأليف والترجمة،

---

(١) تحديد ما إذا كان الكتاب أو المقال موضوعه علميا أو ثقافيا أو أدبيا أو دينيا مسألة موضوعية تتحقق منها مأمورية الضرائب المختصة تحت رقابة القضاء.
- أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش ، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٢١٥.

وخفض تكلفة هذه المؤلفات للعمل على زيادة نشر العلم والمعرفة في المجتمع. ويشترط لسريان الإعفاء ألا تكون أعمال التأليف والترجمة معدة بهدف بيعها في صورة مرئية أو صوتية، فإذا أعدت للعرض في الأجهزة المرئية أو الصوتية تسري الضريبة على الأرباح الناتجة من هذه الأعمال، وكذلك الترجمة الفورية لأنها ليست ترجمة لكتاب أو مقال وإنما شفوية مباشرة[1].

ونصت المادة (٣٦ / ٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إعفاء إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد عن مؤلفاتهم في حالة توافر شرطين:-

أ ـ أن يكون الهدف من تأليف الكتب توزيعها على الطلاب.

ب- أن يتم التأليف طبقا للقواعد الجامعية المعمول بها من حيث الأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد. وفى حالة عدم التزام الممول بالقواعد التى تضعها الجامعات والمعاهد، فإن الإيراد الناتج عن عملية التأليف يخضع للضريبة[2].

ويلاحظ على هذا الإعفاء[3] أنه تكرار للإعفاء السابق ؛ لأن البند (٢) من المادة (٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نص على إعفاء أرباح تأليف الكتب عامة التي توزع على مجموع الناس، والإعفاء هنا خاص بأرباح التأليف، ولا يتعلق بشخص المؤلف، وعلى هذا يسري الإعفاء سواء استغل المؤلف حقه بنفسه أو باعه لناشر، أو قام الورثة باستغلال حق مورثهم عن المؤلف. أما البند

---

(١) مصلحة الضرائب، تعليمات تفسيرية رقم (٢) في ٢٨ / ٣ / ١٩٨٧ .
(٢) المادة (٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
(٣) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، الوسيط في الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٢٠٦ – ٢٠٧.

(٣) من المادة (٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد نص على إعفاء أرباح تأليف الكتب التي توزع على طلاب الجامعات والمعاهد. وتطبيقا للبند (٢) من المادة (٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إذا وزعت الكتب المؤلفة لطلاب الجامعة والمعاهد على غيرهم، يسري الإعفاء طبقا للبند (٢) من المادة (٣٦) من القانون وليست البند (٣) من المادة (٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

كما تعفى أرباح الفنانين التشكيليين من الخضوع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية، وذلك تطبيقا لنص المادة (٣٦ / ٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حالة توافر شرطين:-

أ- أن يكون الربح ناتجا عن أعمال التصوير والنحت والحفر دون غيرها من الفنون التشكيلية الأخرى، فإذا تحقق الربح من أعمال الرسم فإن الاعفاء لا يسرى.

ب- أن يكون الفنان التشكيلي عضوا في نقابة المهن التشكيلية.

ولقد قصر المشرع الإعفاء على فئة معينة من الفنانين التشكيليين بهدف تشجيع فنون التصوير والنحت والحفر، والتفرقة بين فنون التصوير والنحت والحفر ومنحها إعفاء من الخضوع للضريبة دون إعفاء أعمال الرسم يخل بالعدالة الضريبية ؛ لأنه يشترط في الإعفاء أن يتسم بالمساواة بين جميع المكلفين بالضريبة، ولهذا تقتضي العدالة الضريبية أن يمد المشرع الإعفاء إلى باقي الفروع الأخرى من الفنون.

خلاصـــة

بعد أن استعرض الباحث في هذا الفصل تحديد إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة وشروط خضوعها للضريبة ومعيار تحديد هذه الإيرادات وشروط خصم التكاليف الواجبة الخصم، والإعفاءات الواردة على بعض الإيرادات لتخفيف عبء الضريبة على ممولي ضريبة المهن غير التجارية. ولقد أوضحنا أن نصوص مواد القانون تفرق ما بين المهنة والنشاط رغم أنه لا توجد عملاً أي تفرقة بينهما، وأن الضريبة تفرض على كل ممول زاول العمل مرة واحدة.

ومن دراستنا السابقة يتضح لنا ما يلي:

١- أن يستعمل المشرع الضريبي عبارة المهن غير التجارية على أساس أنها نشاط خدمي يهدف إلى أداء خدمة معينة لطالبيها يتساوى فيها هدف الكسب مع هدف تحقيق الخدمة.

٢- أن المعيار في تحديد المهن غير التجارية هو أن يكون العمل مصدراً أساسيا للأرباح.

٣- أن الضريبة تفرض على أرباح المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ولحساب نفسه، والتي يكون العمل عنصراً أساسياً في ممارستها، وهذا يتطلب أن يزاول الممول المهنة مزاولة فعلية عن طريق الاستعداد لممارسة المهنة، وأن الممول الذي زاول العمل مرة واحدة يتوافر فى حقه شرط الاحتراف؛ لأن تحديد عدد المرات التي يتكرر فيها النشاط تختلف بحسب طبيعة وظروف كل مهنة .

٤- أن المهنة تحوي النشاط وكان يكفي المشرع أن يستخدم كلمة المهنة على أساس أنها كل عمل يعتمد على استخدام المعرفة الخاصة بأحد فروع العلم وتطبيقه على الآخرين أو ممارسة فن يعتمد على هذه المعرفة.

الفصل الرابع

تحقيق العدالة الضريبية والضريبة على إيرادات الثروة العقارية

تشمل إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة المقررة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الإيرادات الناتجة من استغلال الأراضي الزراعية والعقارات المبنية، وتتمثل الإيرادات الناتجة عن النشاط الزراعي فيما يحصل عليه صاحبها من إيجار إذا كانت مؤجرة، والربح الذي يتحقق من بيع منتجات الأرض من محاصيل، وتتمثل إيرادات العقارات المبنية فيما يحصل عليه مالكها من إيجارات. وبعض إيرادات الثروة العقارية لا تدخل ضمن أحكامها، وإنما أدخلها المشرع ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي مثل الأرباح الناتجة عن تأجير المحال التجارية أو الصناعية بعناصرها المادية أو المعنوية. وطبق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكام الضريبة على إيرادات الثروة العقارية على الإيرادات الناتجة عن تأجير أي وحدة سكنية مفروشة أو شاغرة، والتصرف في العقارات المبنية داخل كردون المدينة.

وعلى هدى ما سلف بيانه من إيضاحات نقسم هذا الفصل إلى مبحثين: يعالج الأول منها كيفية تحديد إيرادات الأرض الزراعية الخاضعة للضريبة على الدخل على أساس الطريقة الحكمية أو الطريقة الفعلية في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، وكيفية تحديد إيراد الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية الخاضعة للضريبة، وما يرد على إيرادات الأرض الزراعية من إعفاءات ضريبية منحها المشرع لها. ونخصص المبحث الثاني لبيان كيفية تحديد إيرادات العقارات المبنية الخاضعة للضريبة على الدخل، والمعالجة التشريعية لمعيار

تحديد هذه الإيرادات على أساس الطريقة الحكمية أو الطريقة الفعلية، وما يرد على إيرادات العقارات المبنية من إعفاءات ضريبية.

المبحث الأول: تحديد إيرادات الأرض الزراعية الخاضعة للضريبة على الدخل والمعالجة التشريعية لمعيار التحديد.

المبحث الثاني: تحديد إيرادات العقارات المبنية الخاضعة للضريبية على الدخل.

المبحث الأول

تحديد إيرادات الأرض الزراعية الخاضعة للضريبة على الدخل والمعالجة التشريعية لمعيار التحديد

تتحدد الإيرادات الناتجة عن استغلال الأرض الزراعية والخاضعة للضريبة على الدخل على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسًا لربط ضريبة الأطيان الزراعية المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩، واشترط المشرع لخضوع الإيرادات الناتجة عن الاستغلال الزراعي للضريبة على الدخل أن تكون الأراضي خاضعة لأحكام ضريبة الأطيان الزراعية المفروضة بهذا القانون، فإذا لم تكن خاضعة لهذا القانون فلا تخضع الإيرادات الناتجة عنها للضريبة على الدخل[1]، وهذا ما سوف نبحثه في المطلب الأول. ونخصص المطلب الثاني لبيان كيفية تحديد إيراد الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية. ويتناول المطلب الثالث الإعفاءات الضريبية للأطيان الزراعية والإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل.

---

(١) نصت المادة (٩) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على أن الضريبة تسري على جميع الأراضي الزراعية المنزرعة أو القابلة للزراعة.

المطلب الأول: كيفية تحديد إيراد الأرض الزراعية.

المطلب الثاني: كيفية تحديد إيراد الاستغلال الزراعي.

المطب الثالث: الإعفاءات الضريبية المقررة بالنسبة للأطيان الزراعية.

المطلب الأول

كيفية تحديد إيراد الأرض الزراعية

حدد المشرع الإيرادات الناتجة عن استغلال الأرض الزراعية بمحاصيل تقليدية الخاضعة للضريبة على الدخل بطريقتين:

أولاً: الطريقة الحكمية في تحديد الإيراد:

تطبيقاً لنص المادة (١/٣٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥[١] تتحدد إيرادات الأرض الزراعية على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط ضريبة الأطيان الزراعية المنصوص عليها في القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بعد خصم ٣٠ % مقابل جميع التكاليف والمصروفات التي أنفقها المزارع للحصول على الإيراد. وفي حالة عدم إمكان الرجوع للقيمة الايجارية يمكن الرجوع لورد الأموال المقررة الذي يبين قيمة الضريبة العقارية المربوطة على الأرض الزراعية. فإذا لم تكن الأرض الزراعية خاضعة للقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ فإن الإيرادات المستمدة منها لا تخضع للضريبة على الدخل المفروضة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وتتمثل القيمة الايجارية للأرض الزراعية في الإيراد الذي يحصل عليه المالك في حالة تأجيرها للغير، والجزء الآخر من ناتج الأرض الباقي بعد دفع

---

(١) نصت المادة (٢) من مواد اصدار مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على إلغاء المادة (٣٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الإيجار وتكاليف الحصول على الإيراد يعتبر ربح استغلال للمستأجر لا تسرى عليه الضريبة، فيما عدا ربح الاستغلال لشركات المساهمة. وعلى هذا يتحدد إيراد الفدان على أساس القيمة الايجارية له، وهى القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ بسعر ١٤ %[١] من القيمة الايجارية السنوية المقدرة[٢]، دون النظر إلى الرسوم الإضافية[٣].

ويرى المشرع صعوبة معرفة الإيراد الحقيقي بسبب صعوبة إمساك دفاتر محاسبية، ولهذا حدد الإيراد بشكل حكمي وجعله الأساس[٤]، وأجاز المشرع تحديد الإيراد على أساس فعلي. وطريقة تحديد إيراد الأرض الزراعية بشكل حكمي تجافي العدالة الضريبية لأن :-

١- الطريقة الحكمية في تحديد إيراد الأرض الزراعية الخاضع للضريبة على الدخل تقتضي الربط بين إيراد الأرض الزراعية الخاضعة للضريبة على الدخل وضريبة الأطيان. وفي حالة عدم ربط ضريبة الأطيان على الأرض الزراعية يتعذر تحديد إيراد يدخل في وعاء الضريبة على الدخل[٥].

---

(١) سعر ضريبة الأطيان الواردة في القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩هو ١٦ % من القيمة الايجارية على ألا تزيد عن١٦٤ قرشاً للفدان. وصدر القانون ٦٥ لسنة ١٩٤٩ لاغياً الحد الأقصى لما يدفع عن الفدان الواحد وخفض السعر إلى١٤ %.

(٢) القيمة الايجارية المقصودة في تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تبلغ سبعة أمثال ضريبة الأطيان المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩، وليست (٢٢) مثل الضريبة المفروضة بالقانون ٩٦ لسنة ١٩٩١ كقيمة إيجاريه في علاقة المالك بالمستأجر.

(٣) ورد في نص المادة (١٢) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد، أن سعر الضريبة على الأطيان الزراعية ١٠ % من القيمة الإيجارية السنوية المقدرة بدلاً من ١٤ % الواردة في القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩.

(٤) نقض مدني ٧١ /٣٣ ق / ٣/٨/ ١٩٧٢ /٣١٨.

(٥) حددت المادة (٩) من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الأراضي الغير خاضعة لضريبة الأطيان و هي :-
الأجران المخصصة لمنفعة سكان القرية، والأراضي الداخلة في نطاق المدن المربوط على مبانيها عوائد أملاك، والمقام عليها مساكن أهل القرية وأراضي الشراقي،

٢- فرض المشرع الضريبة على رأس المال وليس على ناتج الأرض الزراعية؛ لأن المادة (١) من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ نصت على فرض ضريبة الأطيان على الأرض المنزرعة أو القابلة للزراعة حتى ولو لم تكن مزروعة فعلاً، ويكفى قابليتها للزراعة لحث مالكها على زراعتها بشرط أن تكون داخلة في الزمام، أي تدخل ضمن أحواض وأقسام من أحواض ومسجلة بدفاتر المساحة.

ولقد افترض المشرع أن الأرض منزرعة أيا كانت وسيلة الري، وبالتالي الضريبة لم تفرض على صافي الدخل الزراعي الذي يشمل عائد الأرض الزراعية وهو الإيجار، وعائد التنظيم الذي يمثل ربح الاستغلال بعد استبعاد التكاليف، وهذا يتطلب إمساك دفاتر منتظمة وتقدم الوعي الضريبي لدى الممولين.

٣- لا تأخذ ضريبة الأطيان الزراعية في الاعتبار مقدرة المكلف بالضريبة وأعبائه[1] لأنها فرضت بسعر نسبي ثابت، ويترتب على ذلك تساوى عبء من يمتلك ستة أفدنه مع من يمتلك عشرة أفدنة، رغم أن عبء الأول أكبر

= والأراضي المخصصة لزراعة أشجار الأحراش والغابات وطرح النهر وأكل البحر. وحددت المادة (١٠) من نفس القانون و المعدلة بالقانون ٢٨ لسنة ١٩٧١ أراضي ترفع عنها الضريبة وهي: الأراضي التي تتلف نتيجة انهيار الرمال عليها، والأراضي التي تصبح غير صالحة للزراعة والأراضي البور، والأراضي التي تعطلت زراعتها بسبب الكوارث الطبيعية، والأراضي التي أقيم عليها مبان متصلة بالسكن العمومي.

- د.عزت عبد الحميد البرعي، إمكانية فرض ضريبة على الدخل الزراعي الصافي بين التشريعات القائمة وتطور القطاع الزراعي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، العدد الثالث، السنة الثانية، أبريل ١٩٩٢، ص ٢٦٤ - ٢٦٦.

- الجوانب التنظيمية للموارد العامة للدولة (الضرائب العقارية)، سلسلة تقارير مجلس الشورى رقم (١٠)، فبراير ١٩٩٢، ص ٣٢- ٣٤.

(١) د. زاخر عياد زاخر، الضرائب العقارية ودورها في إعادة توزيع الدخل القومي في مصر، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩١، ص ٣٧.

بكثير من الثاني. ويضاف إلى ذلك أعباء الضرائب الإضافية الملحقة بالضرائب العقارية[1].

٤- طول مدة تقدير القيمة الايجارية كأساس لربط الضريبة لمدة عشر سنوات[2]، بحجة أن هذه المدة تكفى لأن يكتسب تقدير اللجنة الإدارية صفة الاستقرار حتى لا يفاجأ الممول بالتعديل، ويترتب على طول مدة التقدير ضعف الأرض الخصبة، أو زيادة خصوبة الأرض الغير خصبة والمقدرة بقيمة ضعيفة، وبالتالي لا تعكس تطور خصوبة الأرض أو إنتاجيتها، ولا تشكل أي حافز على زيادة الإنتاج. بالإضافة إلى أنه يترتب على ثبات مدة التقدير جمود وعاء الضريبة والحصيلة؛ لأن درجة مرونة هذه الضريبة ضعيفة جداً، ولم يعد ثبات المدة يلائم تطور الحياة. ولهذا يرى البعض[3]: أن تربط سنوياً بدلاً من عشر سنوات. والمشرع الضريبي الفرنسي خفضها إلى خمس سنوات[4].

---

(١) الضرائب الإضافية الملحقة بالضرائب العقارية التي فرضها مجلس المحافظة بالمادة (٢/١٩) من قانون الإدارة المحلية رقم ١٢٤ لسنة ١٩٦٠، ويتحدد سعرها بقرار من مجلس المحافظة بشرط ألا تزيد عن ٥% من الضريبة الأصلية للأطيان، وإذا زاد السعر عن ذلك يكون بقرار من وزير الإدارة المحلية.
- د. زاخر عياد زاخر، المرجع السابق مباشرة، ص ١٣٩.

(٢) نصت المادة (٢) من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ على أن يقدر الإيجار طبقاً لأحكام المرسوم بقانون ٥٣ لسنة ١٩٣٥ لمدة ١٠ سنوات.
ورد في نص المادة (٤) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد أن مدة تقدير القيمة الايجارية خمس سنوات بدلاً من عشر سنوات الواردة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩.

(٣) د. عزت عبد الحميد البرعي، المرجع السابق مباشرة، ص ٢٩٨.
- د. أحمد سعيد دويدار، اقتصاديات الأمن الغذائي، المؤتمر العلمي السنوي الثاني عشر للاقتصاديين المصريين، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي و الإحصاء والتشريع، نوفمبر ١٩٨٧.

(٤) د. زاخر عياد زاخر، المرجع السابق مباشرة ،ص ١٣٤.

٥- ترتب على الأخذ بالطريقة الحكمية اختلاف الإيراد الصافي الذي يدخل في وعاء الضريبة على الدخل عن الإيراد الذي يدخل في وعاء ضريبة الأطيان، ففي ضريبة الأطيان تفرض الضريبة على القيمة الايجارية المقدرة دون خصم أي نسبة للتكاليف، بينما تخصم نسبة ٣٠% من القيمة الايجارية مقابل جميع التكاليف من وعاء الضريبة على الدخل.

٦- لم تفرض الضريبة على طبيعة الاستغلال الزراعي وإنما ارتبطت بالأرض ؛ لأن المشرع قدر القيمة الايجارية المقدرة على أساس عائد الاستغلال العادي، أي يتم تقدير الإيجار السنوي على أساس صافي غلة الأرض وأسعار الحاصلات خلال السنة التي تسبق التقدير، وترتب على ذلك عدم إدخال عناصر التشخيص على الضريبة من خلال تصاعد سعر الضريبة؛ لأن الضريبة فرضت على الأرض، وليس على الإيراد الزراعي.

ثانياً: الطريقة الفعلية في تحديد الإيراد:

أعطى المشرع بمقتضى نص المادة (٤٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥[١] للممول الحق في تحديد إيراد الأرض الزراعية على أساس الإيراد الفعلي في حالة توافر ثلاثة شروط :-

١- أن يتقدم الممول بطلب مستقل، أو يطلب ذلك صراحة في إقراره على أن يشمل جميع الأراضي الزراعية خلال الفترة المحددة لتقديم الإقرار السنوي للمحاسبة على أساس الإيراد الفعلي. فإذا لم يتقدم بالإقرار في الميعاد القانوني فإن حقه في اختيار الطريقة الفعلية يسقط ويحاسب على

---

(١) نصت المادة (٢) من مواد إصدار مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على إلغاء المادة (٤٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أساس الطريقة الحكمية؛ لأن المشرع اعتبر أن الطريقة الحكمية هي الأساس في تحديد الإيراد[1].

٢- أن يكون الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة وفقاً للأصول المحاسبية السليمة. ووفقاً للأحكام الواردة بالمادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فإن للممول الحق في أن يتقدم بطلب تحديد إيراداته من الثروة العقارية على أساس الإيراد الفعلي على النموذج رقم (٧عقاري) حتى ولو كان صافي هذه الإيرادات لا يجاوز الشريحة التي لا تستحق عليها الضريبة، وان يبين الممول في هذا الطلب جميع عناصر الثروة العقارية مرفقا به سندات الملكية أو الحيازة مثل العقود المسجلة أو العقود العرفية أو بطاقة الحيازة الزراعية، وان يرفق به الإقرار الضريبي السنوي للممول مستندًا على دفاتر منتظمة قبل أول أبريل من كل عام على النموذج (٢٧ إقرارات). ويقدم الإقرار الضريبي من اصل وصورة سواء تم تسليمه لمأمورية الضرائب المختصة أو تم إرساله بالبريد بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول، ويتم ختم الإقرار المقدم بخاتم مأمورية الضرائب، وتختم الصورة التي تسلم للممول أو تعاد إليه بالبريد دون مراجعة الإقرار أو إبداء رأي المأمورية فيه[2].

٣- أن يتحقق وجود الإيراد الخاضع للضريبة وثبوت أحقية الممول في الحصول عليه.

ويتحدد الإيراد الصافي في حالة تأجير الأرض الزراعية للغير بالفرق بين الإيرادات التي حصل عليها المالك من الإيجارات النقدية أو العينية، ومقابل استخدام المستأجر للآلات والمعدات الزراعية وخدمة المواشي المملوكة

---

(١) نقض مدني ٣٣/٧١ق/٨/٣/١٩٧٢/ ٣١٨.

(٢) المادة (١٠٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

لـصاحب الأرض والمـصروفات التـي تحملهـا مالـك الأرض طبقـاً للعـرف الزراعي، وتشمل مصاريف صيانة الأرض والآلات وأجور الخفر.

وإذا كانت الأرض مستغلة بمعرفة المالك فإن الإيرادات تشمل ثمن بيع المحاصـيل الزراعيـة والمواشـي والـدواجن التابعـة لـلأرض، بـشرط ألا تتخـذ المواشـي والـدواجن شـكل نـشاط مـستقل عـن الأرض مثـل مزرعـة للـدواجن، وتـشمل المـصروفات كـل مـا أنفقـه المالـك علـى الأرض الزراعيـة طبقاً لعرف الزراعة.

ويجوز للممول أن يرجع عن اختيار الطريقة الفعلية في تحديد الإيراد بشرط أن يكون رجوع الممول عن اختيار الطريقة الفعلية قد تم خلال الفترة الممنوحة لاختياره، وألا يكون قد تم ربط الضريبة عليه.

وبمراعاة مـا تقدم، فإن إيرادات الأرض الزراعيـة تخضع لـضريبتين:
الأولـى: ضـريبة الأطيـان الزراعيـة المفروضـة بالقـانون ١١٣ لـسنة ١٩٣٩.
والثانية: الضريبة علـى الـدخل المفروضـة بالقـانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الـذي حـدد إيراد الأرض الزراعية بنسبة ٧٠ % من الإيجار الحكمي أو الأرباح الفعلية، وتـرك للممـول حريـة اختيـار الطريقـة الفعليـة أو الطريقـة الحكميـة فـي تحديـد الإيراد.

ونـرى أنـه قـد ترتـب علـى هذا الوضـع، أن الممول قد يخضع لـضريبة الأطيـان الزراعيـة دون أن يخضع للـضريبة علـى الـدخل فـي حالـة عدم تجـاوز صـافي إيراد الممول الإعفـاء المقرر للأعبـاء العائلية، ويعفـى مـن تقديم الإقرار المنـصوص عليـه فـي المـادة (٨٢) مـن القـانون ٩١ لـسنة ٢٠٠٥. وإذا تجـاوز الإيراد الصـافي حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية وكانت الضريبة علـى الـدخل أقل أو تـساوي ضـريبة الأطيـان فـلا يـدفع ضـريبة علـى الـدخل، ويـدفع ضـريبة أطيان زراعية ويلتزم بتقديم الإقرار الضريبي.

وعلى هذا، فإن إيراد الأرض الزراعية يخضع لضريبتين، ضريبة الأطيان الزراعية أو الضريبة على الدخل أيهما أكبر، فإذا تجاوز صافي دخل الممول حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية وكانت الضريبة على الدخل أكبر من ضريبة الأطيان يلتزم الممول بدفع الفرق بين الضريبتين.

وأمام خضوع الممول لضريبتين يجب إلغاء ضريبة الأطيان الزراعية المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ والضرائب الإضافية الملحقة بها، وفرض الضريبة المفروضة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الدخل الزراعي الكلي، ويشمل الدخل الزراعي إيرادات استغلال الأرض الزراعي من المحاصيل التقليدية أو غيرها، والإيراد المنسوب إلى النشاط الزراعي بشرط ألا يأخذ شكل نشاط مستقل، ويتحدد الإيراد الزراعي على أساس تقدير متوسط إنتاج الفدان بواسطة لجنة فنية تشكل لهذا الغرض على ضوء خصوبة التربة مع خصم تكاليف الإنتاج ومراعاة طبيعة كل محصول.

وتفرض الضريبة على صافي الإيراد الزراعي ويتحملها المستغل سواء كان المالك أو المستأجر. وفي حالة الإيجار يقدر الإيراد طبقا لعقد الإيجار بالنسبة لمالك الأرض. وفي حالة المزارعة تفرض الضريبة على ما يحصل عليه المستأجر والمالك.

المطلب الثاني

كيفية تحديد إيراد الاستغلال الزراعي

تطبيقا لنص المادة (٢/٣٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تتحدد الإيرادات الناتجة عن الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية على أساس مثل القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على الأطيان الزراعية المقررة بالقانون ١١٣ لسنة١٩٣٩ إذا كان المستغل للأرض المستأجر، أما إذا كان

المستغل للأرض المالك فإن الإيراد الخاضع للضريبة يتحدد على أساس مثلي القيمة الايجارية المربوطة على الأطيان الزراعية. وفي كلا الحالتين تخصم نسبة ٢٠% من القيمة الايجارية مقابل جميع التكاليف والمصروفات التي تحملها حائز الغراس وفقا لطريقة التقدير الحكمية. وتتحدد الإيرادات الناتجة عن الاستغلال الزراعي وفقا لطريقة التقدير الفعلية بالفرق بين الإيرادات والمصروفات الفعلية.

أنواع الاستغلال الزراعي الخاضع للضريبة على الدخل

نتناول فيما يلي أنواع الاستغلال الزراعي الخاضع للضريبة على الدخل من محاصيل الفاكهة ونبات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية.

أولاً: محاصيل الفاكهة:

تخضع الإيرادات المتحققة من الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية للضريبة في حالة توافر شرطين:-

١- أن تكون أشجار الفاكهة منتجة[١].

---

(١) حدد قرار وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة أعمار أشجار الفاكهة التي تعتبر بعدها منتجة وهي: ١٤سنة لجوز البيكان، ١٢ سنة لجميع الموالح بأنواعها، ١٠سنوات للزيتون، ٨سنوات للمشمش واللوز والتين والجوافة، ٦سنوات للعنب، ٥ سنوات للخوخ والتين الشوكي، سنتان للموز.
- ونصت المادة (٢) من القرار على أن يبدأ تحديد أعمار هذه الأشجار من أول شهر يناير التالي للسنة التي زرعت فيها الأشجار في مكانها المستديم. ويتم تحديد تاريخ زراعة الحدائق عن طريق السجلات الرسمية لمديريات الزراعة المسجل بها هذه الحدائق، وفي حالة عدم وجود هذه السجلات يقدر أعمار الأشجار عن طريق المعاينة بمعرفة الأجهزة المختصة.
القرار الوزاري رقم ٢٢٦ لسنة ١٩٨٢ في ١٩٨٢/٦/٢٨، الوقائع المصرية، العدد (١٨٦) في ١٩٨٢/٨/١٥، المعدل بالقرار رقم ٢٦٨لسنة ١٩٨٤، الوقائع المصرية، العدد (٢٩٠) في ١٩٨٤/٢/٢٠.

٢- أن تكون المساحة المزروعة أشجار فاكهة أكثر من ثلاث أفدنه.

ثانياً: نبات الزينة والنباتات الطبية والعطرية:

تسري الضريبة على الإيرادات المتحققة من زراعة نبات الزينة والنباتات الطبية والعطرية[١] بشرط أن تزيد المساحة المزروعة عن فدان. وأن تكون الإيرادات ناتجة عن عملية الاستغلال، أما إذا كانت ناتجة عن بيع بعض النباتات كالزهور بعد تهيئتها ووضعها في باقات ولفها في ورق خاص، فإنها تخضع للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

ثالثاً: مشاتل المحاصيل البستانية:

تسري الضريبة على الأرباح المتحققة من مشاتل المحاصيل البستانية[٢] بشرط أن يكون الغرض من زراعتها بيعها للغير، أما إذا خصصت لمنفعة صاحبها أو زرعت الأرض بشتلات لم ترد في قرار وزير المالية ٢٢٦ لسنة ١٩٨٢ فلا تسري الضريبة عليها.

والأصل العام لدى المشرع عدم إخضاع نشاط الاستغلال الزراعي لأية ضرائب والاكتفاء بضريبة الأطيان الزراعية، واستثناءً من هذا الأصل اخضع

---

(١) نص قرار وزير المالية السابق الإشارة إليه في المادة (٥) منه على أن نباتات الزينة هي:-
الورد بأنواعه وعصفور الجنة وأبصال الزينة (جلاديوس، زنبق. .. و غيرهما) والقرنفل.
ونصت المادة (٦) من القرار السابق على أن النباتات الطبية والعطرية هي:-
الياسمين، الزعتر، البردقوش، الكركديه، النعناع، الريحان، البابونج (الشيح)، الكزبرة، الكمون، الكراوية، الينسون، الشمر، الحرجل، الحلف، الحنة، اللوف.

(٢) حددت المادة (٤) من قرار وزير المالية السابق الإشارة إليه أن المقصود بمشاتل المحاصيل البستانية: مشاتل أشجار الفاكهة، والخشب ونباتات الزينة التي توضع في الأرض وتخصص لإنبات هذه المحاصيل وبيعها للغير في صورة شجيرات ينقلها الممول إلى مزرعته ويعيد زرعها، وفرضت الضريبة على هذه المشاتل دون حد أدنى للمساحة المنزرعة.

المشرع بعض أنواع من الاستغلال الزراعي من المحاصيل البستانية للضريبة وهي: الفاكهة ونبات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية[1]؛ لأنها تنتج أرباحاً أكثر من المحاصيل التقليدية.

ويمكن القول بأن مقتضى عملية الربط بين إيراد الأطيان الزراعية المقدر مسبقاً بطريقة حكميه إدارية، والإيراد الصافي الناتج عن الاستغلال الزراعي نتيجة لصعوبة تقدير الأرباح الفعلية الناتجة عن بعض صور الاستغلال الزراعي، وبين سعر الضريبة على الأطيان الزراعية، وسعر الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعي، إنما تكون لملاحقة أي تعديل في سعر الضريبة على الأطيان ليسري على إيرادات الاستغلال الزراعي دون حاجة لنص تشريعي. وترتب على هذا الارتباط، أنه في حالة عدم ربط ضريبة الأطيان على الأرض المستغلة في المحاصيل البستانية أو الأرض التي تم استصلاحها واستغلت في زراعة محاصيل بستانية لا تفرض عليها ضريبة الدخل حتى لو تحقق عنها

---

(١) فرض المشرع الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعي في القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالمادة (٣٢) الفقرة (٦)، والمعدلة بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ على أن يكون الاستغلال من خلال شركات المساهمة، وأخضع هذه الإيرادات للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. وكان المشرع يرى في ذاك الوقت عدم خضوع أرباح الاستغلال الزراعي للضريبة بسبب أن الملاك تحملوا عبء الضريبة العقارية على الأطيان سنوات طويلة منذ أواخر القرن التاسع عشر، حتى صدور القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩، وكانت تمثل الضريبة المباشرة الوحيدة في هذا الوقت. ونتيجة لسيطرة كبار الملاك الزراعيين على مجلس النواب، بالإضافة إلي صعوبة تقدير إيرادات الملاك ونفقاتهم لعدم وجود حسابات منتظمة ظل الاستغلال الزراعي بمنأى عن الخضوع للضريبة حتى صدر القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ الذي أخضع للضريبة بعض أنواع من الاستغلال الزراعي من المحاصيل البستانية من الفاكهة ونباتات الزينة والطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية، واستمر هذا الوضع في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

- د. عزت عبد الحميد البرعي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، المرجع السابق مباشرة، ص ٣١٩ ـ ٣٢١.

- د. محمد كمال الدين فتحي أبو عجوة، إطار مقترح لتطوير التحاسب الضريبي على الدخل الزراعي في جمهورية مصر العربية دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه مقدمة إلي كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٨٧، ص ٢٨ـ٢٩.

إيرادات فعلية ؛ لأن الأساس الذي حدده المشرع لتحديد قيمة الضريبة غير موجود، ولا يمكن تحديده بالقياس على ضرائب أطيان أخرى مجاورة.

وتقتضي العدالة الضريبية أن تسري ضريبة الدخل على الإيراد الفعلي للاستغلال الزراعي سواء كان تقليدياً أو محاصيل بستانية، وأن يطبق سعر الضريبة التصاعدي المنصوص عليه في المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وأن تفرض الضريبة على المستغل سواء كان المالك أو المستأجر، حتى يمكن إضافة فئة جديدة كالمستأجرين الذين لا تخضع إيراداتهم للضريبة. ويمكن التغلب على صعوبة تقدير إيرادات ومصروفات المستغل في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة بالاستعانة ببنوك القرية والجمعيات التعاونية الزراعية، ومركز المعلومات التابع لمجلس الوزراء للمساهمة في عملية حصر وربط الضريبة عن طريق البيانات والسجلات الموجودة لدى هذه الجهات التي تحدد نشاط كل مزارع.

وما ورد في نص المادة (٣٨ / ١ ، ٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من تحديد إيراد الأرض الزراعية على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة طبقاً للقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩، وتحديد إيراد الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة ونباتات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية على أساس مثل القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩. والتقدير الحكمي لإيرادات المحاصيل التقليدية والمحاصيل البستانية ينافي العدالة الضريبية؛ لأن الضريبة يجب أن تفرض على الدخل الحقيقي الذي يعكس قدرة الممول الحقيقية على دفع الضريبة حتى تتحقق المساواة بين الممولين في تحمل الأعباء العامة حسب المقدرة التكليفية لكل ممول.

المطلب الثالث

الإعفاءات الضريبية المقررة بالنسبة للأطيان الزراعية

تشمل الإيرادات التي يحصل عليها الممول من الأرض الزراعية على الإيجار إذا كانت الأرض مؤجرة أو الربح الذي يتحقق من بيع منتجات الأرض الزراعية. وتخضع الإيرادات الناتجة عن استغلال الأرض بمحاصيل تقليدية لقانون الضرائب على الدخل. وتتحدد الإيرادات الناتجة عن استغلال الأرض الزراعية بمحاصيل تقليدية على أساس الطريقة الحكمية أو الطريقة الفعلية التي تعتمد على الممول، وما إذا كان ممسكًا لدفاتر وحسابات منتظمة كما أوضحنا فيما سبق.

وتهدف الإعفاءات المقررة للأطيان الزراعية إلى تشجيع الأشخاص الطبيعيين على الاستثمار في زراعة الأراضي تحقيقًا لما تتطلبه التنمية الاقتصادية للدولة من زيادة الإنتاج الزراعي وتحقيق أساسيات الأمن الغذائي.

أولاً: الإعفاءات الضريبية المقررة للأطيان الزراعية:

أعفى المشرع صغار الملاك الزراعيين من الخضوع للضريبة على الأطيان الزراعية، ونص القانون ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ على إعفاء مالك الأرض الزراعية من الخضوع للضريبة على الأطيان الزراعية، على ألا تتجاوز الضريبة المربوطة على أطيانه أربعة جنيهات في السنة، فإذا تجاوزت الضريبة أربعة جنيهات ولم تزد عن عشرين جنيهاً يعفى الممول من أربعة جنيهات في السنة[1]. ويستفيد من هذا الإعفاء كل الملاك سواء من كانت ملكيتهم راجعة إلى تنفيذ قانون الإصلاح الزراعي[2] أو بسبب آخر من أسباب كسب الملكية. وبالتالي إذا

---

(١) سلسلة تقارير مجلس الشورى رقم (١٠)، مشار إليه، ص ٣٤.

(٢) نصت المادة (٤) من القانون ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣ على حرمان الممول الذي أكتسب ملكية الأرض الزراعية تنفيذا للمادة (٩) من المرسوم بقانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٥٢ الخاص بالإصلاح الزراعي ؛ لأنهم يتمتعون بامتيازات لا يتمتع بها زملاؤهم الآخرين

زادت الضريبة المربوطة على الأطيان عن عشرين جنيهاً في السنة فلا يسري الإعفاء[1].

ولقد نص القانون ٥١ لسنة ١٩٧٣ على إعفاء المالك من الخضوع للضريبة على الأطيان الزراعية في حالة توافر الشروط التالية :-

أ- ألا تزيد جملة ما يملكه من الأطيان الزراعية في مصر عن ثلاثة أفدنه.

ب- ألا يكون للمالك دخل من أي مصدر آخر خلاف النشاط الزراعي.

حـ- ألا يكون لدى المالك أي مساحة مزروعة بحدائق مثمرة، فإن كان للمالك أي مساحة مزروعة بحدائق مثمرة لا يسرى الإعفاء.

د - أن يكون استحقاق الإعفاء على أساس ملكية الأرض الزراعية أو حيازتها أو كليهما معاً.

كما نص القرار بقانون رقم ٢ لسنة ١٩٧٧[2] على إطلاق الإعفاء الوارد في القانون ٥١ لسنة ١٩٧٣ لكل من يمتلك ثلاثة أفدنه فأقل حتى ولو كانت منزرعة محاصيل بستانية، واشترط المشرع في المادة (٤) من القرار المشار إليه توافر شرطين لإعفاء الممول من أداء الضريبة :-

---

= من صغار الملاك، ولكن القانون ١٧٧ لسنة ١٩٦١ نص على إلغاء المادة (٤) من القانون ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣. نص المشرع في مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على إلغاء القانون ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣.

- د. حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الاسكندرية، ١٩٨٦، ص ٧٥ - ٧٦.

(١) وفيما يتعلق بالمادة (٢١) من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ التي نصت على التخفيف عن صغار ملاك الأراضي الزراعية عن طريق تخصيص مبلغ يوازي جزءً من ستة عشر من الضريبة ابتداء من أول يناير ١٩٤٠، ويزداد إلي مثليه من أول يناير ١٩٤١. ويتحدد فئات صغار ملاك الأرض الزراعية ونسب التخفيف بقانون، وإعمالاً لهذا النص صدر القانون ٦٩ لسنة ١٩٤٠، ثم ألغي ليحل محلة القانون ٦٩ لسنة ١٩٤٢، ثم ألغي ليحل محلة القانون ٣٧٠ لسنة ١٩٥٣.

- د. حامد عبد المجيد دراز، المرجع السابق مباشرة، ص ٧٤-٧٥.

(٢) الجريدة الرسمية، العدد الخامس (تابع) في ١٩٧٧/٢/٣.

أ- ألا يزيد جملة ما يملكه المزارع عن ثلاثة أفدنه.

ب- ألا يزيد دخل مالك الأرض الزراعية عن ٥٠٠ جنيهاً في السنة، وهذا يعنى أن من يمتلك ثلاثة أفدنه فأقل ويزرعها محاصيل بستانية، وله دخل آخر إضافي من مصدر غير الزراعة بشرط أن تكون الزراعة حرفته ومصدر رزقه الأساسي يعفى من أداء الضريبة. وهذا القرار لم يتحدث عن حكم الحائز، وبالتالي تستمر معاملته الضريبية وفقاً لأحكام القانون ٥١ لسنة ١٩٧٣[1].

ثانياً: الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل:

تطبيقاً لنص المادة (٢/٣٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نص المشرع على إعفاءات خاصة بالضريبة على الدخل تتمثل فيما يلي :-

١- إعفاء حدائق الفاكهة المنتجة إذا لم تتجاوز المساحة المزروعة منها ثلاثة أفدنه.

٢- إعفاء الأرض المزروعة بنبات طبي أو زينة في حدود فدان واحد.

٣- إعفاء أي مساحة من الأرض المزروعة مشاتل على ألا يتعامل الممول مع الغير لبيع إنتاج مشاتله، أي أن يكون الهدف من إنشاء هذه المشاتل المنفعة الخاصة لأصحابها.

٤-إعفاء الإيرادات الناتجة عن الاستغلال الزراعي، وذلك تطبيقا لنص المادة (١/٤٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حالة توافر شرطين :

أ- أن يكون الإيراد ناتجاً عن عملية الاستغلال الزراعي وتوابعه المتصلة بعملية الاستغلال الزراعي.

---

(١) ورد في مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد النص على إلغاء القانون ٥١ لسنة ١٩٧٣.

ب- ألا ينتج عن عملية الاستغلال الزراعي امتداد لعلميات صناعية أو تجارية ليست من طبيعة النشاط الزراعي مثل قيام الممول بتشغيل مصانع لتعبئة الخضراوات التي ينتجها، وما ينتج عن هذه العمليات فإنه يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

ويمثل هذا الإعفاء استمرارًا لسياسة التخفيف على صغار المزارعين الذين يقتصر نشاطهم على بيع ما يزرعونه من محاصيل، بالإضافة إلى تشجيع قطاع الزراعة للقيام بدوره في زيادة معدلات التنمية الاقتصادية.

٥- تطبيقًا لنص المادة (٢/٤٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥[1] تعفى الأرض الصحراوية المزروعة لمدة عشر سنوات من تاريخ اعتبارها منتجة، ويهدف هذا الإعفاء إلى تحقيق التنمية وتشجيع الأفراد على استثمار أموالهم في زراعة الأرض الصحراوية لزيادة الإنتاج الزراعي.

ويمكن القول بأن الإعفاءات الواردة على ضريبة الأطيان الزراعية والضريبة على الدخل لم تحقق العدالة الضريبية لعدة أسباب نوردها فيما يلي :-

١- ربط المشرع الإعفاء بمساحة من الأرض دون النظر إلي إنتاجها أو قيمتها الايجارية، ولم يربط بين الإعفاء والقيمة الايجارية، ولم يراعى ظروف الممول الشخصية؛ لأن إدخال عناصر التشخيص على ضريبة الأطيان الزراعية عن طريق تصاعد السعر، يقابله أن الضريبة مفروضة على الأرض وليس على ما تدره من إيرادات.

٢- لم يفرق الإعفاء المنصوص عليه في القانون ٢ لسنة ١٩٧٧ بين من يملك ثلاثة أفدنه ولديه دخل آخر، والشخص الذي ليس له مصدر آخر للدخل.

---

(١) ورد في مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد النص على إلغاء المادة (٤٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣- منح المشرع مالك الأرض الزراعية إعفاءا، ولم ينص على إعفاء للمستأجر ؛ لأن المشرع لم يفرض الضريبة على الاستغلال الزراعي التقليدي.

٤- يلاحظ أن المشرع في الضريبة على الأطيان الزراعية أقام التفرقة في منح الإعفاءات على أساس نوع الاستغلال، وساوى في الإعفاء بين زارعي المحاصيل البستانية والمحاصيل التقليدية رغم ارتفاع دخل الأول عن الثاني في المعتاد، مما يشكل تحيزاً لصالح زارعي المحاصيل البستانية. بينما في الضريبة على الدخل تفرض الضريبة على المالك الحائز للغراس لأكثر من ثلاثة أفدنه مزروعة فاكهة أو أكثر من فدان مزروع بنبات طبي أو زينة، وأطلق المشرع الإعفاء لأي مساحة مزروعة مشاتل بستانية طالما أنها مخصصة لمنفعة أصحابها. ويلاحظ أنه عند تحديد الإيراد بالطريقة الفعلية لم ينص المشرع على إعفاء هذه المساحات، ولهذا يجب إعفاء هذه المساحات عند تحديد الإيراد الخاضع للضريبة باعتبار أن النص عام يسرى بصرف النظر عن طريقة تحديد الإيراد.

المبحث الثاني

تحديد إيرادات العقارات المبنية الخاضعة للضريبة على الدخل

لا تسري الضريبة على العقارات المبنية على ملكية العقار، وإنما تسري على الدخل الصافي للملكية العقارية الذي تنتجه فعلاً أو حكمًا، والدخل الناتج عن الملكية العقارية مفترض ويقدر كل عشر سنوات بواسطة لجان التقدير[1]. والأساس في تحديد إيرادات العقارات المبنية هو الطريقة الحكمية، ويستثنى منها الطريقة الفعلية.

---

(١) ورد في مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد، أن مدة تقدير القيمة الايجارية

والأساس فى اعتبار العقار خاضعًا للضريبة على العقارات المبنية هو مجرد دخوله في عداد العقارات المبنية الخاضعة للقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ حتى ولو لم يكن عقارًا فى حكم القانون المدني، وهذا ما سوف نتناوله في المطلب الأول. ويعالج المطلب الثاني كيفية تحديد إيرادات العقارات المبنية على أساس أن الإيرادات الناتجة عن العقارات المبنية، والتي تسري عليها ضريبة الدخل تتحدد بصافي القيمة الايجارية المتخذة أساسًا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بعد خصم ٤٠ % من قيمة الإيجار السنوي مقابل جميع التكاليف والمصروفات. ويتناول المطلب الثالث الإعفاءات الضريبية على العقارات المبنية سواء الإعفاءات الخاصة بالضريبة على العقارات المبنية أو الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل.

المطلب الأول: المعالجة التشريعية لمعيار تحديد إيرادات العقارات المبنية.

المطلب الثاني: كيفية تحديد إيرادات العقارات المبنية.

المطلب الثالث: الإعفاءات الضريبية على العقارات المبنية.

المطلب الأول

المعالجة التشريعية لمعيار تحديد إيرادات العقارات المبنية

وضع المشرع في المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ معيارا عاما لتحديد الإيرادات الناتجة عن تملك العقارات المبنية تتمثل فيما يلي :-

---

= السنوية للعقارات المبنية خمس سنوات بدلاً من عشر سنوات الواردة في القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤. ونصت المادة (٤) من مشروع القانون الجديد على اعادة التقدير كل خمس سنوات، ويجب الشروع فى اجراءات الإعادة قبل نهاية الفترة بمدة سنة على الأقل وثلاث سنوات على الأكثر. وتسرى القيمة الإيجارية للعقارات المبنية طبقاً للعقود المبرمة وفقاً لأحكام القانون (٤٩) لسنة ١٩٧٧، والقانون (١٣٦) لسنة ١٩٨١ والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة قبلهما على أن يعاد تقدير القيمة الإيجارية لتلك العقارات فور إنقضاء العلاقة الإيجارية بإحدى الطرق القانونية.

١- تتحدد إيرادات العقارات المبنية على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤.

٢- تقدر صافى القيمة الايجارية السنوية للعقارات المبنية بواسطة اللجان التي حددها المشرع بعد خصم ٤٠% من قيمة الإيجار السنوي مقابل جميع التكاليف والمصروفات التي تحملها المالك[١]. وأجازت المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن تتحدد الإيرادات الناتجة عن تأجير أي عقار أو جزء منه وفقا لأحكام القانون المدني على أساس الأجرة الفعلية بعد خصم ٥٠ % مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

٣ - تقدر القيمة الايجارية على كافة العقارات المبنية[٢] بصرف النظر عن الغرض من استخدامها ومادة بنائها أو مقامة على سبيل الدوام أو التأقيت أو كان المنتفع بها المالك أو غيره أو مقامة علي الأرض أو الماء، أو ما يعد في حكم العقارات المبنية وهي: الأرض الفضاء المستغلة[٣] أو المستعملة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة ويستوي أن تكون مسورة أو غير مسورة، بشرط أن تكون مستغلة أو مستعملة في غير الزراعة كمخزن

---

(١) نصت المادة (٢) من مواد اصدار مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على الغاء الفقرة الأولى من المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) تقدير القيمة الايجارية لا ينطبق على كافة العقارات الكائنة في جمهورية مصر العربية، وإنما تقدر على المدن والبلاد التي صدرت بها مراسيم بربط الضريبة، ويجوز لوزير المالية أن يضيف إلى الجدول المرافق للقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ أو يحذف مدناً جديدة طبقاً للمادة (٢) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ معدلة بالقانون ٤٥٩ لسنة ١٩٥٥. بيد أنه توجد قرى كبيرة تطورت حتى لحقت بالمدينة وبها عقارات مبنية مؤجرة بإيجارات تماثل العقارات الموجودة بالمدن الكبرى ولم يصدر بشأنها قرار باعتبارها مدينة. ونصت المادة (١٣) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على فرض الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع انحاء الدولة، والتي تشمل العقارات التي لم يتم تقدير القيمة الإيجارية لها مثل المساكن العشوائية والمجتمعات العمرانية الجديدة، وذلك لتحقيق المساواة بين الممولين في الواجبات العامة.

(٣) نقض مدني ٢٥٥٩ / ٥٥ق/ ١٩٩٢/١٢/١٧ / ١٢٨٢.

للبضائع، ما لم تكن مجاورة لمساكن العزب ومستعملة كأجران لأهل القرية. والتركيبات التي تقام علي أسطح أو واجهات العقارات بشرط أن تكون مؤجرة أو مقابل نفع أو أجر(١). أما التركيبات الموضوعة علي واجهات المحال للإعلان عن المحل أو بضاعته لا تعتبر في حكم العقارات المبنية. وكذلك الأكشاك الخشبية المقامة علي الأرض سواء كانت ثابتة أم لا(٢).

٤- يتحدد سعر الضريبة(٣) علي العقارات المبنية بناءً علي القيمة الايجارية المقدرة كل عشر سنوات، وعملية تقدير القيمة الايجارية للعقار يراعي فيها جميع العوامل التي تؤدي إلى تحديدها ومنها: الأجرة المتفق عليها إذا كان العقد خاليا من شبهة الصورية أو المجاملة، والعبرة دائما بالأجرة الحقيقية التي تتضمن جميع المبالغ الحقيقية التي يتحملها المستأجر نظير خدمات أديت له، وإن زادت عن الأجرة الاتفاقية طالما أن الإدارة الضريبة أثبتت ذلك. وأجرة المبنى وأجرة الأرض: ففي حالة العقارات الغير معدة للسكن مثل المصانع تقدر قيمتها على أساس الأجرة السنوية المتفق عليها للأرض والمباني، بشرط أن يكون العقد شاملا الأرض والمباني وخاليا من الصورية. وفي حالة الصورية يقدر الإيجار السنوي بنسبة ٨%من قيمة المصنع(٤). وفيما يتعلق بقواعد تحديد القيمة الايجارية للمباني السكنية التي تنشأ بعد العمل بالقانون ١٨٦ لسنة ١٩٦١ تتحدد بصافي عائد استثمار العقار بنسبة ٥ % من قيمة الأرض والمباني، ومقابل استهلاك رأس المال ومصروفات

---

(١) نقض مدني ٢٤٦ / ٥٤ق / ١٩٩٢/١/١٢ / ١٥٢.

(٢) سلسلة تقارير مجلس الشورى رقم (١٠)، مشار إليه، ص ١٠.

(٣) تطبيقا للقانون ١٢٩ لسنة ١٩٦١ عمل المشرع على تطبيق التصاعد في سعر الضريبة على العقارات المبنية على أساس متوسط القيمة الايجارية للحجرة بالوحدة السكنية، ونحصل على متوسط القيمة الايجارية للحجرة عن طريق نسبة القيمة الايجارية للوحدة السكنية على عدد حجراتها.وتظل المباني غير السكنية محددة بالقيمة الايجارية السنوية.

(٤) زاخر عياد زاخر، الضرائب العقارية ودورها في إعادة توزيع الدخل القومي في مصر، مرجع سابق، ص ٢٧٩.

الإصلاح والصيانة والإدارة بنسبة ٣ % من قيمة المباني على أن تحسب قيمة المباني بسعر السوق وكامل الأرض بثمن المثل وقت البناء.

وفي حالة البناء على كل المساحة المسموح بالبناء عليها تحسب كامل قيمة الأرض والمباني والأساسات والتوصيلات الخارجية بالمرافق العامة واستيفاء ارتفاع المبنى طبقا للقيود المفروضة على المنطقة. وفي حالة عدم استكمال الحد الأقصى لارتفاع المبنى تحسب قيمة المباني المنشأة والأرض والتوصيلات الخارجية للمرافق بنسبة ما يقام فعلا من أدوار إلى العدد الكلي للأدوار الكاملة. وفي حالة البناء على جزء من الأرض المسموح بالبناء عليها يحسب في تقدير الإيجار القدر المخصص من الأرض لمنفعة البناء. والقيمة الايجارية التي تقدرها هذه اللجان ملزمة للجان تقدير القيمة الايجارية المنصوص عليها في القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤. أما سعر الضريبة فهو يتحدد على أساس :-

أ- ١٠ % من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي لا يتجاوز فيها متوسط الإيجار الشهري للحجرة ثلاثة جنيهات، وكذلك المباني المستعملة في أغراض خلاف السكن.

ب- ١٥ % من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي يزيد فيها متوسط الإيجار الشهري للحجرة عن ثلاثة جنيهات ولا يتجاوز خمسة جنيهات.

حـ- ٢٠ % من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي يزيد فيها متوسط الإيجار الشهري للحجرة عن خمسة جنيهات ولا يتجاوز ثمانية جنيهات.

د - ٣٠ % من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي يزيد فيها متوسط الإيجار الشهري للحجرة عن ثمانية جنيهات، ولا يتجاوز عشرة جنيهات.

هـ- ٤٠ % من القيمة الايجارية السنوية للمساكن التي يزيد فيها متوسط الإيجار الشهري للحجرة عن عشرة جنيهات.

و- ١٠ % من صافي القيمة الايجارية السنوية للوحدات المنشأة لأغراض أخرى غير السكن[١]، أيا كان المتوسط الشهري لإيجار الحجرة[٢].

وقد حمّل المشرع إيرادات العقارات المبنية بثلاثة أعباء تتمثل فيما يلي :-

١ - الضريبة المفروضة بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ علي العقارات المبنية.

ورؤية المشرع أن إيراد العقارات المبنية لا يتغير بسرعة، ولهذا فرض الضريبة علي القيمة الايجارية التي تتسم بالثبات النسبي، وبنسبة معينة من القيمة الايجارية التي تقدر كل عشر سنوات وهي فترة طويلة نسبيا. وبالتالي جاء تحديد الإيراد تحديداً حكمياً؛ لأن الضريبة فرضت علي إيراد مقدر ومفترض وليس علي إيراد حقيقي وفعلي.

٢- الضريبة على الدخل المفروضة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣- الضرائب والرسوم التالية :-

أ - ضريبة الخفر بنسبة ٢٠ % من الضريبة علي العقارات المنية الأصلية ويسري عليها نفس أحكامها[٣].

ب- رسم الأشغال بنسبة ٢%من الإيجار السنوي للعقارات المبنية في محافظتي القاهرة والجيزة، وقد يفرض بنسب مختلفة في المحافظات الأخرى.

---

(١) د. السيد عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣، ص٤٤ - ٤٥.

(٢) وحَّد المشرع في مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد فى المادة (١٧) منه سعر الضريبة على العقارات المبنية سواء كانت مستعملة في السكن أو مستعملة في أغراض خلاف السكن بنسبة ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية بعد استبعاد ٢٠% من القيمة الإيجارية بالنسبة للأماكن المستعملة فى أغراض السكن، ٣٠% للأماكن المستعملة فى غير السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التى يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما فى ذلك مصاريف الصيانة.

(٣) نصت المادة (٢) من مواد اصدار مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على الغاء ضريبة الخفر المقررة بالمرسوم بقانون رقم (٦١) لسنة ١٩٣١.

حـ- رسم النظافة بنسبة ٢% من الإيجار السنوي للعقارات المبنية في محافظتي القاهرة والجيزة، وقد يفرض بنسب مختلفة في المحافظات الأخرى.

د - رسم السجل العيني المفروض بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٧٨.

وإزاء ما تقدم، فإننا نرى أن تلغى الضريبة على المباني المفروضة بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤، والضرائب والرسوم الإضافية الملحقة بالضريبة على المباني وتبقى الضريبة على الدخل المفروضة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ؛ لأن الضريبة ستفرض على الإيراد الحقيقي للعقار وليس على الإيراد الحكمي المقدر الذي يأخذ به المشرع، ويمكن تقدير الإيراد الفعلي للعقار عن طريق الاعتماد على الإقرار الضريبي للممول المعتمد على إمساك دفاتر منتظمة. ويترتب على الأخذ بالمعاملة الضريبية المقترحة لإيرادات العقارات المبنية تزايد الإيرادات العامة نظراً لصعوبة التهرب من الضرائب على العقارات المبنية، حيث لن يتمكن الممول من إخفاء وعاء الضريبة، وتشجيع الممول على استغلال الموارد الاقتصادية المعطلة، وعلى سبيل المثال، فإن أصحاب الشقق والمحلات المغلقة دون استخدام سيتم فتحها واستغلالها، الأمر الذي سيؤدي إلى زيادة المعروض من الوحدات السكنية وبالتالي تنخفض حدة مشكلة الإسكان.

المطلب الثاني

كيفية تحديد إيرادات العقارات المبنية

حدد المشرع الإيرادات الخاضعة للضريبة على العقارات المبنية في ظل الضريبة على الدخل بطريقتين تتمثل فيما يلي :-

أولاً: الطريقة الحكمية:

تطبيقاً لنص المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تتحدد الإيرادات الناتجة عن العقارات المبنية والداخلة في وعاء الضريبة على الدخل على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بعد خصم ٤٠% مقابل جميع التكاليف المصروفات.

ويلاحظ أن المشرع جعل الأصل في تحديد إيرادات العقارات المبنية أن يكون حكمياً[١]، مما يعنى أن الربط بين ضريبة العقارات المبنية المفروضة بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤، وبين إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة على الدخل شرط لخضوع العقارات المبنية للضريبة على العقارات المبنية حتى تخضع إيراداتها للضريبة على الدخل، فإذا لم تربط على العقارات المبنية ضريبة مباني فلا تخضع إيراداتها للضريبة على الدخل إلا إذا تقدم الممول طالباً المحاسبة على أساس التحديد الفعلي للإيرادات[٢].

ثانياً: الطريقة الفعلية :

الأصل أن الإيراد الخاضع للضريبة على دخل العقارات المبنية يتحدد بالطريقة الحكمية، واستثناءا من هذا الأصل أجاز المشرع تحديد الإيراد على أساس الطريقة الفعلية في حالة توافر لشروط التي نصت عليها المادة (٤٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. ويتحدد صافى الإيراد بالفرق بين الإيرادات الفعلية والمصروفات الفعلية. وتشمل الإيرادات الفعلية الإيجار المستحق عن السنة

---

(١) نقض مدني ١٠٨ / ٣١ ق / ١٥ / ٢ / ١٩٦٩ / ٢٥٢.

(٢) أخضع المشرع في مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد جميع العقارات الكائنة في جمهورية مصر العربية للضريبة على العقارات المبنية، لأنه لوحظ أن هناك عقارات تخضع للضريبة وأخرى لا تخضع لها وذلك حسب سنة البناء. وتسرى الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضى الزراعية داخل الأحوزة العمرانية.

الميلادية بصرف النظر عن ما لم يحصل منه أو ما دفع مقدماً، وما دفعه المستأجر للمؤجر طبقاً للعقد ويقع عاتقة على المؤجر كالترميمات، وإيراد أي عقار تنازل عنه المالك لصالح بعض المستأجرين من ذوى قرباه. وتشمل المصروفات الفعلية كل مبلغ يلزم للحصول على الإيراد أو المحافظة على مصدر الإيراد وتتمثل فيما يلي :-

١- المصروفات الإدارية اللازمة لإدارة العقار.

٢- مصروفات استهلاك المياه والنور والمصعد والعقار وترميم العقار بشرط ألا تكون رأسمالية، أي ألا تؤدى إلى زيادة ملموسة في قيمة العقار. فإذا أدت إلى زيادة في قيمة العقار تضم إلى قيمة العقار، وتستهلك على أساس المعدل العادي لاستهلاك العقار.

٣- أقساط التأمين على العقار ضد الحريق.

٤- أقساط استهلاك العقار[١].

ونصت المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على خصم ٤٠ % من مجموع الإيرادات مقابل جميع التكاليف والمصروفات، كما نصت المادة (١٢) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ على خصم ٢٠ % من القيمة الايجارية مقابل ما يتكبده المالك من مصاريف وأعمال الصيانة، وهذا يعنى أن المصاريف تخصم مرتين.

ويرى البعض[٢]: أن المشرع لم يقصد تكرار الخصم المنصوص عليه في المادة (١٢) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤، وعند تحديد إيراد الضريبة على الدخل تخصم نسبة ٤٠ % المنصوص عليها في المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ دون النسبة المنصوص عليها في المادة (١٢) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤.

---

(١) نشرة مصلحة الضرائب، نوفمبر ١٩٩٧، مشار إليه، ص٨٨.

(٢) أ.د. السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، مرجع سابق، ص ٣٠١.

بيد أن المشرع لم ينص صراحة عند تحديد إيرادات الضريبة على الدخل ألا تخصم نسبة٢٠ % المقرر في المادة (١٢) من القانون ٥٦لسنة ١٩٥٤. بالإضافة إلي أن نسبة ٢٠ % المقررة في القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ تخصم مقابل التكاليف، وكذلك النسبة الواردة في المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فأيهما تطبق. هل كان يقصد المشرع إلغاء نص المادة (١٢) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ عند تحديد إيراد الضريبة؟. وإذا كان الأمر كذلك لم يكن هناك داعي للنص على الخصم الوارد في المادة (٣٩)، أو الإشارة في نص المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعدم خصم ٢٠ % المنصوص عليها في المادة (١٢) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ عند تحديد إيراد الضريبة على الدخل.

وأمام صراحة النصين فإنه يجب إلغاء أحدهما، ويفضل أن تكون المادة (١٢) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤، وتعديل نص المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يؤكد ذلك، خاصة وأن الفقرة الثانية من البند (١) من المادة (٩٨) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ كانت تمنع تكرار الخصم عند تحديد ما يدخل في وعاء الضريبة العامة على الدخل.

التصرفات العقارية داخل كردون المدينة :

فرض المشرع الضريبة بسعر ٢,٥ % على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية والأراضي داخل كردون المدينة[1] بمقتضى نص المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حالة توافر ثلاثة شروط[2]:-

---

(١) ورد فى مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد النص على إلغاء المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وذلك بمقتضى نص المادة (٢) من مواد اصدار مشروع القانون. وتجدر الاشارة إلى أن إلغاء نص المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يدل على أن هناك اتجاه لدى المشرع لإلغاء الكردون، واعتبار مصر كلها كردون واحد، وبالتالى الغاء الضريبة المفروضة على التصرفات العقارية داخل كردون المدينة.

(٢) الفقرة الأولى من المادة (٢٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، المعدل بالقانون ١٨٧ =

١- أن يرد التصرف على العقارات المبنية أو الأراضي الواقعة داخل كردون المدينة بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، سواء شمل التصرف العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، أو كان إقامة المنشآت على أرض مملوكة للمتصرف أو الغير.

والأصل بالنسبة لأنشطة التعامل في العقارات المبنية والأراضي الزراعية أن تطبق أحكام المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وفي حالة الاعتياد بتكرار هذه التصرفات من نفس الشخص تطبق أحكام المادة (٧/١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢- أن يكون التصرف ناقلاً للملكية سواء أكان بعوض أو بغير عوض مثل البيع والمقايضة، وتقديم العقار حصة في شركات المساهمة على ألا يتم التصرف في الأسهم المقابلة لحصته لمدة خمس سنوات، والوصية والهبة لغير الأصول والفروع والأزواج، ويدخل في ذلك تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما. واستثني المشرع بعض التصرفات التي لا تخضع للضريبة وتتمثل فيما يلي :-

أ- تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بشرط أن يبقى العقار على حاله منذ الميراث، فإذا أدخل الوارث تغييرات تضمنت تحويل الأرض الفضاء إلى أرض بناء أو أقام بناء أو تعلية أو تجديدات أو تمهيد أو تقسيم وترتب عليها زيادة قيمته، أو اختلف الغرض من استعماله أو حدث التغيير بسبب لا دخل للوارث فيه فلا يسري الإعفاء[1]؛ لأن القانون الضريبي

= لسنة ١٩٩٣، المعدل بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦، الجريدة الرسمية، العدد رقم (٢٧) مكرر فى ١٤ يوليو ١٩٩٦.

(١) الندوة رقم (١) لسنة ١٩٩٠، المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

لم يشترط أن يكون بفعل الوارث أو الغير. وهذه التغييرات تخضع للضريبة بقيمة العقار وليس قيمة هذه التعديلات التي أدخلت على العقار[1].

ويرى البعض[2]: أن التغييرات التي تحدث دون تدخل لإرادة الوارث مثل دخول الأرض الزراعية داخل كردون المدينة لا يغير من طبيعتها ولا يكفي وحده لجعلها أرض بناء.

ب- تقديم العقار كحصة عينية للإسهام في رأسمال الشركات المساهمة ليتحقق الاستغلال الاقتصادي الأفضل، علي ألا يتصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

حـ- التصرف بالهبة أو التبرع للأصول أو الفروع أو الأزواج. فإذا كان لغيرهم خضع التصرف للضريبة.

د- البيوع الجبرية الإدارية أو القضائية، ونزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو التحسين، والتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

٣- أن يصدر التصرف الإرادي للمتصرف والذي ينطوي على تقرير حق للمتصرف إليه على العقار محل التصرف دون اشتراط تسجيل التصرف في الشهر العقاري. وذهبت بعض أحكام محكمة النقض إلى أنه لا يكفي أن يصدر التصرف من المتصرف لتسري الضريبة بل لابد من شهر هذا التصرف ليتحدد المركز لقانوني لطرفي التصرف في البيوع العقارية ويتحقق تداول الثروة العقارية ؛ لأن المشرع الضريبي أراد أن يواجه ظاهرة الإثراء المفاجئ الناتج عن الأخذ بسياسة الانفتاح الاقتصادي، ولهذا

---

(١) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٤٦٠.

(٢) أ.د. زكريا محمد بيومي، موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، عالم الكتب، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٢٠٧.

ربط المشرع بين الضريبة وبين رسوم التوثيق والشهر مما يعني أن الضريبة تسري بدأ من شهر التصرف وليس انعقاده[1].

وهذا الحكم محل نظر؛ لأن نص المادة (٢٢) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، والمعدلة بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦، والمادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يشترطا تسجيل التصرف فى الشهر العقاري طالما أن العقد الخاص بالتصرف صحيح ومنتج لأثاره. وعلى هذا تسري الضريبة بمجرد التصرف الإرادي الناقل للملكية للمتصرف وتحقق الإيراد الخاضع للضريبة. أما الواقعة المنشئة لرسم التسجيل والتي يترتب عليها نقل الملكية، فإنها تختلف عن الواقعة المنشئة للضريبة في أن الواقعة المنشئة لرسم التسجيل تحدد المركز القانوني للشخص بتوثيق العقود الرسمية والتصديق على التوقيعات في العقود العرفية. وألزمت المادة (٣/٢٢) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قبل تعديلها بالقانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ مأموريات الشهر العقاري بالامتناع عن شهر التصرفات العقارية إلا بعد تحصيل الضريبة، وبعد تعديل المادة (٣/٢٢) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أصبح التزام مأموريات الشهر العقاري إخطار مأموريات الضرائب بواقعة الشهر خلال ثلاثين يوما من تاريخ الشهر. وفي حكم آخر قررت محكمة النقض أن الضريبة تسرى على مجرد التصرف الناقل للملكية[2].

وتسري الضريبة في كل حالة يتم فيها تصرف من التصرفات الخاضعة للضريبة حتى ولو قام المتصرف به للمرة الأولى أو الثانية ؛ لأن المشرع أخضع التصرفات العقارية للضريبة لمحاربة المضاربات العقارية على أساس

---

(١) نقض مدني ٦٥٠ / ٥٣ق / ٢٣ / ١٩٨٧/٢ / ٢٦٩.
- نقض مدني ٢٢٠٤ / ٥٣ق/ ٨/ ٦ / ١٩٨٧ / ٧٩٦.
(٢) نقض مدني ١١٥٤ / ٥٨ ق / ١١ / ١/ ١٩٩٣ / ١٩٠

أن الزيادة في قيمة رأس المال ناتجة عن تغييرات في القيمة المالية وتغييرات طارئة في الطلب[1].

تأجير الوحدات السكنية المفروشة:

تطبيقا لنص المادة (٣/٣٧، ٤١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن تأجير الوحدات السكنية المفروشة[2] سواء انصب التأجير على وحدة واحدة أو جزء منها في حالة توافر الشروط التالية:

أ- أن يتم تأجير الوحدة السكنية بعد تجهيزها وفرشها لمدد منفصلة أو متصلة أو دائمة، ويستوي أن يكون مؤجر الوحدة المالك، أو أجرها خالية وجهزها وفرشها المستأجر وأجرها.

---

(١) Paul J. Strayer, Fiscal Policy and Politics, op. cit, p. 219.

(٢) لم ينص القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ على خضوع الأرباح الناتجة عن تأجير الوحدات السكنية المفروشة للضريبة ثم صدر القانون ٢٥ لسنة ١٩٦٩ مخضعا الإيراد الناتج عن تأجير أكثر من وحدة سكنية مفروشة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على أساس الإيراد والمصروف الفعلي، وتبعه القانون ٧٨لسنة ١٩٧٣ معدلا الفقرة (٤) من المادة (٣٢) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، والأمر العسكري رقم ٤ لسنة ١٩٧٦ الذي أخضع الإيرادات الناتجة من تأجير الشقق المفروشة سواء أكانت وحدة واحدة أو أكثر مع خصم ٢٥ % من القيمة الايجارية مقابل التكاليف، وألغى هذا الأمر بالقانون ٤٩ لسنة ١٩٧٧، وعاد الأمر كما كان في القانون ٧٨ لسنة ١٩٧٣ ثم صدر القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ وأخضع للضريبة من يؤجر وحدة سكنية واحدة أو أكثر مع اختلاف المعاملة الضريبية للوحدة السكنية تبعا لأماكن وجودها. ففي الأماكن السياحية تفرض الضريبة على الإيراد الفعلي بعد خصم التكاليف بنسبة ٥٠ % ، سواء أكان الإيجار متعلقا بوحدة واحدة أو أكثر على ألا تقل الضريبة عن ثلاثة أمثال الضريبة في الأماكن غير السياحية. أما الأماكن غير السياحية فتفرض الضريبة تبعا لقيمة ربط الضريبة العقارية إذا كان الإيجار لوحدة واحدة، أما إذا تناول أكثر من وحدة فإن ما يخضع للضريبة الربح الصافي بعد خصم ٥٠%، كتكاليف. ونصت المادة (٢٠) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ علي خضوع الإيراد الناتج عن تأجير وحدة أو أكثر أو جزء منها للضريبة، ولم يفرق القانون بين الوحدة الموجودة في أماكن سياحية أو غير سياحية، ولكن فرق بين الوحدة الموجودة في كردون المدينة والموجودة خارجها.
- د. فاروق السيد سالم، العبء الضريبي في الاقتصاديات النامية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٢، ص ٤١٥ -٤١٧.

ب- أن يحصل المؤجر على ربح صافي بغض النظر عن الغرض من التأجير الذي قد يكون لممارسة نشاط تجاري أو صناعي أو مهن غير تجارية أو للسكن أو أي نشاط آخر.

ج - أن يتم تحديد الإيراد الناتج عن الوحدة المفروشة المؤجرة على أساس القيمة الفعلية للإيجار بعد خصم نسبة ٥٠ % مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

وبالتالي إذا كانت القيمة الفعلية للإيجار المفروش عند الشك في عقد الإيجار أو مخالفته للواقع أقل من القيمة الايجارية التي نص عليها المشرع الضريبي فإن الإيراد يتحدد طبقا لما نص عليه المشرع، أي إذا كان الإيراد الفعلي أقل من الحد الأدنى للقيمة الايجارية الذي يحدد حكما على أساس القيمة الايجارية المتخذة لربط ضريبة المباني بعد ضربها في معامل تختلف باختلاف سنة إنشاء العقار. ويتم تحديد الإيراد حكما على أساس الحد الأدنى للقيمة الايجارية بعد خصم ٥٠ % من القيمة كمصروفات حكميه على ألا تقل القيمة الفعلية للإيجار المفروش عن القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات وهى:-

١- عشرة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة قبل أول يناير سنة ١٩٤٤.

٢- سبعة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ أول يناير سنة ١٩٤٤ وقبل ٥ نوفمبر سنة ١٩٦١.

٣- خمسة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ ٥ نوفمبر سنة ١٩٦١ وقبل ٦ أكتوبر سنة ١٩٧٣.

٤- ثلاثة أمثال القيمة الايجارية المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالنسبة إلى الأماكن المنشأة منذ ٦ أكتوبر سنة ١٩٧٣. .

وعملية تحديد الإيراد الفعلي للوحدات المفروشة تقوم على المستندات مثل عقود الإيجار المفروش وإيصالات المياه والكهرباء. ... الخ. ويمكن إجراء معاينة على الطبيعة من قبل مأموري الضرائب وصولاً إلى حقيقة الأرباح الفعلية.

المطلب الثالث

الإعفاءات الضريبية على العقارات المبنية

وفيما يلي نورد الإعفاءات الضريبية الواردة على العقارات المبنية والتي تشمل الإعفاءات الخاصة بالضريبة على العقارات المبنية، والإعفاءات الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أولاً: الإعفاءات الخاصة بالضريبة على العقارات المبنية[1]:

نص المشرع على عدة إعفاءات خاصة بالضريبة على العقارات المبنية نوردها فيما يلي[2]:-

---

(١) نصت المادة (٢٢) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ على حالات ترفع فيها الضريبة بشرط تقديم طلب من ذوى الشأن وهي :-
أ - العقار المعفي طبقاً للمادة (٢١) من القانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤.
ب - خلو العقار أو جزء منه من السكن وما يحتويه ثلاثة أشهر متوالية.
حـ - هدم العقار أو جزء منه.
د - إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقار غير مستغلة.

(٢) د. حامد عبد المجيد دراز، الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٣٦٦ ـ ٣٧٨.
- د. زاخر عياد زاخر، الضرائب العقارية ودورها في إعادة توزيع الدخل القومي في مصر، مرجع سابق، ص ٢٥٦-٢٧٢.
- سلسلة تقارير مجلس الشورى، التقرير رقم (١٠) مشار إليه، ص ١٢ ـ ١٦.

١- العقارات المملوكة للدولة ومجالس القرى والمدن والمحافظات والأشخاص الاعتبارية العامة.

٢- دور السفارات والقنصليات المملوكة للدول الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل، والعقارات المملوكة والمخصصة للاستعمال الشخصي لرؤساء وملوك الدول الأجنبية.

٣- الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية والمدارس المختصة بتعليم الدين، والجهات أو الجمعيات الخيرية أو الاجتماعية أو العلمية والنوادي الرياضية. وتعفى هذه الأبنية من أداء الضريبة على العقارات المبنية بشرط أن تكون مملوكة لهذه الجهات ومعدة لمزاولة النشاط العلمي أو الرياضي أو الاجتماعي أو الخيري. أما إذا كانت مؤجرة وتدر ريعاً فإن الضريبة تسرى عليها، وأن تكون مسجلة وفق القانون ،وألا تكون منشأة بهدف الاستثمار لأن الهدف من الإعفاء تشجيع مزاولة هذه الأنشطة.

٤- المستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات المملوكة للجمعيات الخيرية أو الاجتماعية بشرط ألا تكون منشأة بهدف الاستثمار.

٥- العقارات المستغلة لأغراض سكنية أو غير سكنية، ولا تزيد القيمة الإيجار به الصافية السنوية لجملة العقارات المملوكة أو له حق الانتفاع عليها عن ثمانية عشرة جنيهاً.

= - نصت المادة (٣٢) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على حالات ترفع فيها الضريبة وهى:
أ – إذا أصبح العقار معفياً طبقاً للمادة (٢٧) من مشروع القانون.
ب – إذا تهدم أو تخرب العقار كلياً أو جزئياً إلى درجة تحول دون الانتفاع به كله أو جزء منه.
جـ - إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة. ويكون رفع الضريبة عن العقار كله أو جزء منه حسب الأحوال. وترفع الضريبة اعتبارا من اول الشهر الذى قدم فيه الطلب وحتى التاريخ الذى يزول فيه.الرفع.

٦- العقارات المخصصة لمنفعة الأراضي الزراعية مثل آلات الري بشرط تخصيصها لمنفعة الأرض بدون أجر.

٧- مباني العزب المقامة على الأرض الزراعية ويسكنها مزارعو وعمال مالكي الأرض بغير أجر، أو يشغلها حاصلاتهم أو مواشيهم على ألا تزيد أجرة المبنى الواحد عن ثمانية عشرة جنيهاً في السنة.

٨- المباني والأحواش الواقعة في المقابر بشرط ألا تستعمل كسكن مستمر.

٩- الوحدات السكنية المنشأة قبل أول يناير ١٩٤٤ بشرط ألا يتجاوز متوسط الأجرة الشهرية للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية عن ثلاثة جنيهات[١]. أما إذا زاد متوسط أجرة الغرفة الواحدة عن ثلاثة جنيهات ولم يتجاوز خمسة جنيهات في الشهر فإنها تعفى من الضريبة الأصلية فقط. أما الضرائب والرسوم الإضافية يتحملها المالك والمستأجر.

١٠- الوحدات السكنية المنشأة بعد أول يناير ١٩٤٤ وحتى ٥ نوفمبر ١٩٦١ بشرط ألا تتجاوز متوسط الأجرة الشهرية للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية ثلاثة جنيهات. أما الوحدات المنشأة لأغراض غير السكن أو كانت سكناً واستعملت في غرض آخر تسرى عليها الضريبة الأصلية، وتعفى من باقي الضرائب والرسوم الإضافية عدا رسم النظافة يتحمله المستأجر. وإذا زاد متوسط أجرة الغرفة الواحدة عن ثلاثة جنيهات ولم يتجاوز خمسة جنيهات تعفى من الضريبة الأصلية فقط دون الضرائب الإضافية الملحقة بها. وكذلك المباني المنشأة بعد ٥ نوفمبر ١٩٦١ وحتى

---

(١) تعفى هذه الوحدات السكنية من الضريبة الأصلية والضرائب والرسوم الإضافية الملحقة عدا رسم النظافة يتحمله المستأجر. أما الوحدات السكنية المستعملة في غير السكن أو كانت سكن واستخدمت في غرض آخر تسري عليها الضريبة الأصلية بنسبة ١٠ % من صافى القيمة الايجارية السنوية ويتحملها شاغل الوحدة، وتعفى من باقي الضرائب والرسوم الإضافية الملحقة عدا رسم النظافة.

١٩٦٩/٨/١٨، والمباني المنشأة بعد ١٩٦٩/٨/١٨ وحتى ٨ / ٩ /١٩٧٧ تطبق عليها القواعد السابقة[١].

١١- المباني المنشأة أو المشغولة لأول مرة بعد ٩ سبتمبر ١٩٧٧ بشرط ألا يتجاوز متوسط الأجرة الشهرية للحجرة الواحدة بالوحدة السكنية ثمانية جنيهات[٢]. وإذا زاد متوسط أجرة الغرفة الواحدة عن ثمانية جنيهات ولم يتجاوز عشرة جنيهات تعفى من الضريبة الأصلية فقط[٣].

١٢- تطبيقاً لنص المادة (١١) من القانون ١٣٦ لسنة ١٩٨١ تعفى من جميع الضرائب الأصلية والإضافية اعتباراً من أول يناير ١٩٨٢ العقارات المملوكة أو المؤجرة لأغراض السكن والمنشأة اعتباراً من التاسع من سبتمبر ١٩٧٧ في حالة توافر شرطين :-

---

(١) المادة (٦٧) من القانون ٤٩ لسنة ١٩٧٧.

(٢) تعفى من الضريبة الأصلية والملحقة والرسوم عدا رسم النظافة يتحمله شاغل العقار.

(٣) نصت المادة (٢٧) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على اعفاء العقارات التالية من أداء الضريبة وهى:

١ – الأبنية المملوكة للجمعيات الخيرية المسجلة وفقاً للقانون والمخصصة لمكاتب إدارتها أو لممارسة الأغراض التى أنشئت من أجلها وغير المستغلة لأغراض تجارية.

٢ – العقارات التى تقل قيمتها الايجارية السنوية عن ٦٠٠ جنيه بشرط ألا تزيد القيمة الإيجارية لجملة عقارات المكلف بأداء الضريبة على هذا المبلغ على أن يخضع ما زاد عليه للضريبة.

٣ – الأحواش والمبانى الواقعة فى منطقة الجبانات بشرط عدم استخدامها للسكن المستمر.

٤ – أبنية مراكز الشباب الرياضية المنشأة وفقاً للقانون.

٥ – العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل.

وهذا التوجه الجديد الوارد فى نص المادة (٢٧/ب) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد منتقد؛ لأن نص هذه المادة يفرض الضريبة على المسكن الخاص بالممول بشرط أن تكون القيمة الإيجارية السنوية للسكن الخاص بالممول تزيد عن ٦٠٠ جنيه فى السنة، أى أن المشرع أعفى السكن الخاص بالممول واسرته فى حدود ٦٠٠ جنيه فى السنة، وهى القيمة الإيجارية السنوية للعقار، فإذا زاد عن ذلك فإن السكن الخاص به وأسرته يخضع للضريبة على العقارات المبنية. وهذا التوجه مناف للعدالة؛ لأنه يفرض الضريبة على المسكن الخاص بالممول وأسرته رغم أنه لا يدر عليه أى عائدات حتى تفرض عليه الضريبة. وبالتالى يجب الابقاء على الاعفاء الوارد فى نص المادة (١/٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أ - أن تستخدم في أغراض سكنية.

ب - ألا تكون من المباني ذات المستوى الفاخر، وهذا الشرط يضع عقبة أمام تحديد المباني المعفاة من الخضوع للضريبة على العقارات المبنية، خاصة وأن القانون لم يضع ضوابط تحدد المقصود بالمباني الفاخرة.

ثانياً: الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل:

تطبيقاً لنص المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تعفى القيمة الايجارية للمسكن الخاص الذي يستغله الممول كسكن خاص به وأسرته، بشرط أن يمثل هذا السكن جزءاً من العقار المملوك للممول أو له فيه حق انتفاع[١]، ويقتصر الإعفاء على مسكن واحد، وبالتالي الإيرادات المستمدة من العقارات المبنية والمعفاة طبقاً للقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لا تعفى من سريان ضريبة الدخل المفروضة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عليها لعدم وجود نص صريح يقضى بالإعفاء.

وقد فرقت الضريبة المفروضة على العقارات المبنية في المعاملة الضريبية بين المباني من حيث تاريخ إنشائها، والغرض من استعمالها، ومتوسط القيمة الايجارية للحجرة، وتغيير غرض الاستعمال، والرسوم الإضافية المتعددة وتحميلها على المالك مرة وأخرى على المستأجر، والإعفاءات المقررة للعقارات المملوكة للممول أو له عليها حق انتفاع، والتي لا يزيد صافى إيرادها عن ثمانية عشر جنيها في السنة مقررة منذ عام ١٩٥٤، ولم تعد تمثل التخفيف عن صغار الملاك[٢].

---

(١) الضريبة تسري على إيرادات العقارات المبنية المملوكة ملكية تامة للممول، أو له عليها حق انتفاع دون أن يملكها.

(٢) وقد وحَّد مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد الإعفاءات الخاصة بالضريبة على العقارات المبنية، وتم إلغاء الإعفاءات المقررة لمالكي العقارات الخاضعة لتشريعات إيجار الأماكن التي تنطوي على أحكام استثنائية.

ويلاحظ أن هناك تناقضاً بين الإعفاء المقرر بالمادة (١١) من القانون١٣٦ لسنة ١٩٨١ والقوانين السابقة عليه؛ لأن القانون ١٣٦لسنة ١٩٨١ قصر الإعفاء على العقارات التي أنشئت اعتباراً من التاسع من سبتمبر ١٩٧٧، ولم يحدد الإعفاء بالقيمة الايجارية، وذلك على عكس القوانين السابقة عليه، فمثلاً القانون١٦٩ لسنة ١٩٦١ قرر بعض الإعفاءات الخاصة بالمباني التي لا يزيد فيها متوسط الإيجار الشهري للحجرة الواحدة عن ثلاثة جنيهات من جميع الضرائب والرسوم الملحقة. وإعفاء المباني التي لا يزيد متوسط الإيجار الشهري للحجرة الواحدة عن خمسة جنيهات، وتضمنت هذه الإعفاءات أن يلتزم المالك بتخفيض قيمة الإيجار للمستأجر بمقدار ما خص الوحدة السكنية من الإعفاء، والحد من إقامة المساكن الفاخرة والتشجيع على إنشاء المساكن ذات الإيجار المناسب لأصحاب الدخول المحدودة.

خـــلاصـــــة

وبعد أن قمنا فى هذا الفصل بإجراء تحليل لإيرادات الثروة العقارية التي تخضع للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ والقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤، وكيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، والذى ترك المشرع الحرية فى تحديده للممول سواء الطريقة الحكمية وهى الأساس أو الطريقة الفعلية.

ولقد أستخلصنا بعض النتائج المتعلقة بهذا الفصل نوردها فيما يلى:

١- ترتب على تحديد إيراد استغلال الأرض الزراعية بالطريقة الحكمية ، أن الضريبة فرضت على رأس المال، ولم تفرض على ناتج الأرض الزراعية؛ لأن المادة (١) من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ نصت على فرض ضريبة الأطيان الزراعية على الأرض المنزرعة والقابلة للزراعة حتى ولو لم تكن مزروعة فعلا ، طالما أنها داخلة في الزمام لحث المالك على زراعتها ، والقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يفترض أن الأرض منزرعة طالما أنها خاضعة لأحكام ضريبة الأطيان الزراعية المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩.

٢- للممول الحق فى اختيار الطريقة الحكمية أو الفعلية فى تحديد إيراد استغلال الأرض
الزراعية فى حالة ما إذا كان ممسكا لدفاتر وحسابات منتظمة ، والرجوع عن اختيار الطريقة الفعلية. وترتب على هذا أن الممول قد تسري عليه أحكام ضريبة الأطيان الزراعية ، ولا يخضع للضريبة على الدخل فى حالة عدم تجاوز صافي إيراده الإعفاء المنصوص عليه فى المادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وإذا تجاوز صافي إيراده المنصوص عليه فى

هذه المادة وكانت الضريبة على الدخل أقل أو تساوي ضريبة الأطيان الزراعية لا يدفع ضريبة على الدخل ، ويدفع ضريبة أطيان زراعية.

٣- ساوى المشرع فى الإعفاء من الضريبة على الأطيان الزراعية بين من يزرع محاصيل بستانية ومحاصيل تقليدية ، رغم ارتفاع إيراد المحاصيل البستانية عن التقليدية، ويمثل هذا تحيزاً لصالح زارعي المحاصيل البستانية . بينما تفرض ضريبة الدخل على المالك أو المستأجر الحائز للغراس لأكثر من ثلاثة أفدنه منزرعة فاكهة، وأكثر من فدان مزروع بنبات طبي أو زينة ، وإطلاق الإعفاء لأى مساحة مزروعة مشاتل بستانية إذا كانت لمنفعة أصحابها .

٤- ربط المشرع بين الضريبة على العقارات المبنية والضريبية على الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة على الدخل ، وهذا الربط شرط لفرض ضريبة الدخل على العقارات المبنية ، وإذا لم تربط على العقارات المبنية ضريبة مباني لا تخضع إيراداتها لضريبة الدخل، إلا إذا تم محاسبة الممول محاسبة فعلية.

نص المشرع في المادة (٢) من مواد إصدار مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على إلغاء أحكام المواد (١/٣٧ ، ٣٨ ، ١/٣٩ ، ٤٠ ، ٤٢ ، ٤٣) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . ونصت المواد (٤، ٩، ١٢) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على أن الضريبة تفرض على جميع الأراضي الزراعية المنزرعة فعلاً أو القابلة للزراعة بسعر ١٠ % من القيمة الايجارية السنوية التي تقدر كل خمس سنوات سواء للأراضي الزراعية دون خصم أي نسبة للتكاليف والمصروفات . وأعفى المشرع في هذا المشروع الخمسون جنيهاً الأولى من ضريبة الأراضي

الزراعية المستحقة على كل مكلف بأداء الضريبة أيا كانت قيمة الضريبة المستحقة عليه[1].

وتقدر القيمة الايجارية للعقارات المبنية كل خمس سنوات ، وتفرض الضريبة عليها أيا كانت مادة بنائها أو الغرض من استخدامها سواء كانت دائمة أو غير دائمة، ويستوي أن تكون مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء، وسواء كانت مشغولة بعوض أو بغير عوض، ويستوى أن تكون تامة ومشغولة أو تامة وغير مشغولة. وتسري الضريبة على جميع العقارات المبنية وما في حكمها في جميع أنحاء البلاد[2]. ويعتبر في حكم العقار، العقار المخصص لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام أو الترخيص بالاستغلال أو نظام حق الانتفاع، والأراضي الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها، ويستوي أن تكون مسورة أو غير مسورة، والتركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر. وتفرض الضريبة على العقارات المبنية المقامة على الأراضي الزراعية داخل الحيز العمراني[3]. وتفرض الضريبة على العقارات المبنية وما في حكمها بسعر ١٠% من القيمة الايجارية السنوية، وذلك بعد استبعاد ٢٠% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن، ٣٠% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن وذلك مقابل جميع التكاليف والمصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة[4]. والغاء كردون المدينة، واعتبار مصر كلها كردون واحد.

ولا تفرض الضريبة على العقارات المبنية المملوكة للدولة أو للأشخاص الاعتبارية العامة والمخصصة للنفع العام، وإذا استخدمت بغرض

---

(١) المادة (٩) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.
(٢) المادة (١٣) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.
(٣) المادة (١٤) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.
(٤) المادة (١٧) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.

الاستثمار فإن الضريبة تفرض عليها. وتفرض عليها الضريبة من أول الشهر التالى لتاريخ التصرف فيها للأفراد. ولا يخضع للضريبة الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينة أو لتعليم الدين، والعقارات التى نزعت ملكيتها للمنفعة العامة[١].

ويعفى من أداء الضريبة الأبنية المملوكة للجمعيات الخيرية المسجلة وفقاً للقانون والمخصصة لممارسة الأغراض التى أنشئت من أجلها، والعقارات التى تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن ٦٠٠ جنيهاً بشرط ألا تزيد القيمة الإيجارية لجملة عقارات المكلف بالضريبة على هذا المبلغ، والأحواش والمبانى الواقعة فى منطقة الجبانات على ألا تستخدم للسكن المستمر، وأبنية مراكز الشباب الرياضية المنشأة وفقاً للقانون، والعقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل[٢].

وترفع الضريبة عن العقارات المبنية إذا أصبح العقار معفياً طبقاً لنص المادة (٢٧) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد، أو تهدم العقار كلياً أو جزئياً ولم يعد من الممكن الانتفاع به أو بجزء منه، أو أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة[٣]. وترفع الضريبة فى هذه الأحوال بناء على طلب من المكلف بالضريبة على أن يكون الطلب مصحوباً بقسيمة دالة على سداد ٥٠ جنيهاً وآخر قسط مستحق من الضريبة وقت تقديم الطلب[٤]. وتتولى لجان الحصر والتقدير النظر والفصل فى طلبات رفع الضريبة[٥].

---

(١) المادة (١٦) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.
(٢) المادة (٢٧) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.
(٣) المادة (٣٢) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.
(٤) المادة (٣٣) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.
(٥) المادة (٣٤) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.

الفصل الخامس

العدالة الضريبية و الضريبة على إيرادات القيم المنقولة

تخضع إيرادات القيم المنقولة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية[1]، وينصرف معناها إلى الحقوق المنقولة القابلة للتجزئة في شكل أسهم و سندات وغيرها من الأوراق المالية التي تطرح للاكتتاب والقابلة للتداول والانتقال إما بطريق التسليم أو بالقيد في الدفاتر أو التظهير، وسواء أكانت مدرجة بقوائم الأوراق المالية للتعامل بها في سوق الأوراق المالية أو لم تكن مدرجة[2].

ولقد زادت أهمية الضريبة على إيرادات القيم المنقولة نتيجة لذيوع الأوراق المالية وإنشاء شركات المساهمة، وما يتبع ذلك من إصدار أسهم وسندات وحصص تأسيس وغيرها من صنوف الأوراق المالية التي تعد نتاجاً لرأس المال وحده، وتفرض الضريبة سواء تم الحصول على الإيراد بصفة دورية أو عرضية.

ولم يفرد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ معالجة مستقلة للإيرادات الواقعة في نطاق الضريبة على الدخل للقيم المنقولة التي يحصل عليها الاشخاص الطبيعيين، كما كان الأمر مقرراً بالقانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) بالمادة

---

(١) إيرادات القيم المنقولة خضعت للضريبة الموحدة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة في ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، ومع ذلك خرجت من نطاق قانون الضريبة الموحدة، وخضعت لضريبة مستقلة من حيث السعر والإقرار الضريبي والتحصيل.
- أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، التشريع الضريبي المصري مرجع سابق، ص ١٧٧- ١٧٩.

(٢) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٦.

(١/٥) منه، ولكن المشرع الضريبى وزع المعاملة الضريبية لهذه الإيرادات على مواد متعددة وردت فى تنظيم الضريبة على الارباح التجارية والصناعية والنشاط غير التجارى للاشخاص الطبيعيين، وكذلك فى تنظيم اخضاع ارباح الأشخاص الاعتبارية للضريبة. ولهذا تناثرت المعاملة الضريبية الخاصة بايرادات القيم المنقولة على عدة مواد متفرقة ومتخللة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ومنها المادة (٤/١٩) الخاصة بفرض الضريبة على ايرادات النشاط التجارى والصناعى، والمادة (٣/٣١، ٤، ٥) الخاصة بالاعفاءات الضريبية الواردة على ايرادات النشاط التجارى والصناعى. والمادة (٣/٣٢) التى نصت على فرض الضريبة على ايرادات النشاط غير التجارى، أو أى ايرادات ناتجة عن أى مهنة أو نشاط غير منصوص عليه فى المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، (أى تحت مسمى ضريبة القانون العام). وفيما يتعلق بالاشخاص الاعتبارية فإن الضريبة على ايرادات القيم المنقولة تفرض على الأشخاص الاعتبارية بمقتضى نص المادة (٤٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وحالات اعفاء الاشخاص الاعتبارية من الضريبة بمقتضى نص المادة (٧/٥٠، ٨، ٩، ١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ونصت المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على فرض ضريبة سنوية على الأشخاص الطبيعيين الذين يتكون مجموع صافى الدخل من المرتبات وما فى حكمها والنشاط التجارى والصناعى وغير التجارى والثروة العقارية، ولم تذكر هذه المادة ايرادات القيم المنقولة التى يحصل عليها الاشخاص الطبيعيين، مثلما كانت تنص على ذلك المادة (٥) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣). (١)

---

(١) تجدد الاشارة إلى أن اللجنة المشتركة من لجنة الشئون المالية والاقتصادية ومكاتب لجان: الشئون الدستورية والتشريعية والإنتاج الصناعى والطاقة، وتنمية القوى البشرية والادارة المحلية،والانتاج الزراعى والرى واستصلاح الأراضى بمجلس الشورى فى تقريرها عن مشروع قانون الضرائب على الدخل (القانون الجديد رقم ٩١ لسنة =

وفيما يتعلق بما ورد فى المادة (٢) من مواد إصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتى نصت على إلغاء قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ولم تنص على إلغاء القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣. وفى مقابل ذلك لم يتحدث القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ صراحة فى باب مستقل عن فرض الضريبة على ايرادات القيم المنقولة التى يحصل الاشخاص الطبيعيين، ولم يذكر صفتها وكيفية تحديدها، مثلما كان ينص صراحة فى الباب الأول من القانون السابق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى المواد (١/٥، ٦، ٧) منه.

وعلى هذا الاساس، فإن نص المادة (٢) من مواد اصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ورد خاليا من الاشارة إلى الغاء القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، ويجب تدارك هذا الأمر عن طريق اضافة نص آخر فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يحدد ايرادات القيم المنقولة المفروض عليها الضريبة والتى يحصل عليها الاشخاص الطبيعيين؛ لأن الإلغاء ورد للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فقط. وبالتالى ما الحكم بالنسبة للقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، هل ما زال يطبق مع القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥؟ وإذا كان الأمر كذلك، فإن هذا يمثل اشكالية تعنى أى القانونين يطبق على الممول. وإذا قلنا أن التطبيق سيكون للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فإن ضريبة ايرادات القيم المنقولة المفروضة على الاشخاص

= ٢٠٠٥) المحال إليها من رئيس مجلس الشورى فى ٢٠٠٤/١٢/١٦، قد لاحظت فى اجتماعاتها المنعقدة من ٢٠٠٤/١٢/٢٣- ٢٠٠٥/١/٣١ على هذا المشروع وقالت "... أن أحكام المشروع لم تختلف من ناحية الموضوع عن ما جاء فى القانون الحالى فحسب (القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، ولكن اختلفت أيضا من ناحية التبويب حيث لم يفرد كتاب فى المشروع للضريبة على القيم المنقولة... وأن مشروع القانون اتجه إلى فرض الضريبة المستحقة على الدخول الموزعة من الأشخاص الاعتبارية قبل توزيعها مما يفسر عدم إخضاعها مرة ثانية لضريبة القيم المنقولة. ..."
- مجلس الشورى المصرى، دور الانعقاد العادة الخامس والعشرون، تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الشؤن المالية والاقتصادية بالمجلس عن قرار رئيس جمهورية مصر العربية، مشروع قانون اصدار قانون الضرائب على الدخل (القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)، ٢٠٠٥، ص ١٧-١٨.

الطبيعيين لم ترد فى معالجة نص المادة (٦) منه. وبالتالى فرض الضريبة فى هذه الحالة يصطدم مع مبدأ لا ضريبة إلا بنص صريح فى القانون. ويقتضى معالجة هذا الأمر، تعديل تشريعى يرد على القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يحدد ايرادات القيم المنقولة الخاضعة للضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين وصفة هذه الايرادات الخاضعة للضريبة.

وإذا قلنا أن فلسفة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تقوم على اساس أن ايرادات القيم المنقولة التى يحصل عليها الاشخاص الطبيعيين تفرض عليها الضريبة عن توزيعها من قِبَلْ الأشخاص الاعتبارية على الاشخاص الطبيعيين، مما مفاده عدم اخضاعها مرة ثانية لضريبة القيم المنقولة، على خلاف فلسفة القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣). وهذه النظرة من المشرع لا تعنى الغاء فرض الضريبة على ايرادات القيم المنقولة على نحو مطلق، وإنما تعنى أن الضريبة تفرض على الاشخاص الاعتبارية وليس على الاشخاص الطبيعيين. وفى هذه الحالة فإن فرض ضريبة ايرادات القيم المنقولة على الاشخاص الاعتبارية لم يتضمن تحديد للإيرادات الخاضعة للضريبة، وإنما وردت النصوص فى صورة عامة فى الكتاب الثالث من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. ومن ذلك ما نصت عليه المادة (٤٧) " تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيا كان غرضها". ونص هذه المادة لم يحدد الايرادات التى تسرى عليها الضريبة، ولم يحدد نوع الايرادات الداخلة فى وعاء الضريبة. ونصت الماد (٥٠) على حالات الاعفاء من الضريبة فى اثنى عشر بنداً. ونصت المادة (٥١) على أن تحديد صافى الدخل الخاضع للضريبة على الأشخاص الاعتبارية يتم طبقاً للأحكام المطبقة على الارباح التجارية والصناعية الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثانى، أى أن تحديد الايراد الحاصل عليه الشخص الطبيعى من القيم المنقولة يتم طبقاً لهذا الاساس، وليس على اساس خاص بالقيم المنقولة.

وإذا قلنا أن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣كان معدلاً لبعض احكام القانون ١٥٧لسنة ١٩٨١، وما ورد فى نص المادة (٢) من مواد اصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فإنه يقتضى الغاء القانون الاساسى وهو القانون ١٥٧لسنة ١٩٨١، وبالتبعية له يلغى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل له. ولكن المادة (٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم تذكر ذلك صراحة. ولهذا يجب أن تكون صياغة النص كالاتى "يلغى قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والقانون المعدل له رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والقوانين المعدلة لبعض احكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣...". وهذا ما فعله المشرع الضريبى فى المادة (٣) من مواد اصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، التى نصت صراحة على الغاء بعض مواد قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧.

ومفاد ما نحن فيه، فإن الضريبة الراهنة مفروضة على فئة الوسطاء الماليين ممن يعملون فى الوساطة المالية من الاشخاص الطبيعيين، ويحققون دخلاً من القيم المنقولة، وهذا الدخل يخضع للضريبة على الارباح التجارية والاصناعية، والاشخاص الطبيعيون الذين يحوزون قيماً منقولة غير معفاة من الضريبة، تحت مسمى ضريبة القانون العام بمقتضى نص المادة (٣/٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وعلى هدى ما سبق بيانه من إيضاحات نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث : نتناول فى الأول منها كيفية تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة طبقاً لنصوص القانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وذلك على اساس أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم ينص صراحة على الغاء هذا القانون. ونخصص المبحث الثانى لبيان الإيرادات المعفاة من الخضوع للضريبة ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية. ونستعرض فى المبحث الثالث مدى موافقة سعر الضريبة للعدالة الضريبية.

المبحث الأول: الإيرادات المتحصلة من القيم المنقولة.

المبحث الثاني: الإيرادات المعفاة من الضريبة على القيم المنقولة.
المبحث الثالث: سعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ومدى موافقته للعدالة الضريبية.

المبحث الأول

الإيرادات المتحصلة من القيم المنقولة

تتمثل ايرادات القيم المنقولة التي يحصل عليها الممول في شكل توزيعات تؤديها له بعض الهيئات العامة أو الخاصة كناتج للأموال التي توظف عندها، أو في شكل فوائد يحصل عليها الممول من السندات وأذون الخزانة العامة والديون والتوزيعات التي تجريها الشركات والمنشآت التي لا تعمل في مصر وودائع التأمينات التي يمتلكها الممول، ومقابل الحضور المدفوع للمساهمين والمبالغ التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة.

أولاً : فوائد السندات وأذون الخزانة العامة

١- خصائص الإيرادات الخاضعة للضريبة :-

أ - وجود فائدة نقدية أو عينية - كأن تلجأ الشركة المدينة إلى إعطاء حملة السندات أسهم مجانية مسددة القيمة بدلاً من توزيع عائد نقدي[١]- يغلها السند وأذون الخزانة العامة، أو أي مزايا أخرى.

ب – الفائدة الموزعة قد تكون دورية أو غير دورية، وقد توزع بصورة مباشرة أو غير مباشرة، كأن تستخدم الشركة المدينة الفائدة في سداد ما على حملة السندات من ديون أو دفع ثمن مشترياتهم[٢].

---

(١) نقض مدني ١١٧/ ٢٣ق / ١٩٥٧/١١/٢٣ / ٣٤.
(٢) أ.د. مجدي محمود شهاب، دراسات في التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١١٥.

جـ – أن يحصل على الفائدة شخص طبيعي.

د- لا يشترط استلام المستفيد للفائدة، ويكفى وضعها تحت تصرفه دون قيود على حريته في توجيهها كيفما شاء[1].

ز - أن تؤدى هذه الفائدة إلى إثراء الدائن وافتقار ذمة المدين. أما إذا لم يترتب على انتقال المال إلى الدائن إثراء لذمته المالية، كتسديدات رأس مال الشركة التي لا يكون مصدرها الاحتياطات والأرباح المحتجزة، فهي تمثل استرداداً لرأس المال لا يخضع للضريبة.

هـ – عدم الالتزام بمبدأ سنوية الضريبة لأن الضريبة تسرى على كل توزيع[2].

و - أن تصدر السندات من شركات أو هيئات مصرية، أو أجنبية على أن تكون مقيمة في مصر[3].

أنواع الإيرادات التي تغلها السندات

ينتج عن السند إيرادات متعددة تتمثل في ثلاث أنواع من الإيرادات هى:

أ – **الفائدة** : عائد دوري للسند ذا قيمة ثابتة يحصل عليه صاحبه في مواعيد محددة وبسعر ثابت محدد سلفاً. والشركة قد تصدر سندات تعطى للدائن نسبة من الأرباح بجانب الفائدة الثابتة، على ألا تزيد الأرباح والفائدة عن الحد المسموح به قانوناً لسعر الفائدة[4].

---

(١) نقض مدني ٤٠/٢٠٦ق/١٩٧٥/٦/٢٥/١٢٩٩.

(٢) نقض مدني ٤٢/٣٣٢ق / ١٩٧٦/٦/٣ / ١٢٧٧.

(٣) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٢٧.

(٤) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص ٣٢٥-٣٢٦.

ب- **مكافأة التسديد** : دخل عرضي للسند ينشأ عندما يتم إصدار السند بسعر يقل عن قيمته الاسمية، وعند حلول ميعاد الوفاء يحصل الدائن على القيمة الاسمية للسند وليس على ما دفعة بالفعل. وتتحدد مكافأة التسديد بالفرق بين القيمة الاسمية للسند وسعر إصدار السند[1].

جـ- **أنصبة السندات**: جائزة مالية تمنح لبعض السندات، وليس كل السندات فوق قيمتها الاسمية[2] عن طريق القرعة تشجيعاً للجمهور على الاكتتاب. وأنصبة السندات تتحدد في حالة استرداد السند بالفرق بين قيمة الجائزة وسعر إصدار السند، وفي حالة الاحتفاظ بالسند تتحدد بقيمة الجائزة بالكامل.

المعالجة التشريعية لفوائد السندات وأذون الخزانة العامة

عالج المشرع الضريبي فوائد السندات وأذون الخزانة في المادة (١/٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، واستبدل المشرع كلمة (العوائد) محل كلمة (الفوائد) تمشياً مع طبيعة الإيراد ولتنقية قوانين الضرائب لتتماشى مع قواعد الشريعة الإسلامية باعتبارها المصدر الرئيسي للتشريع.

ولقد قررت المحكمة الدستورية العليا، أن المادة الثانية من الدستور المصري بعد تعديلها في ٢٢ مايو سنة ١٩٨٠ تضع قيداً على السلطة التشريعية فيما تقره من نصوص قانونية يجب ألا تتعارض مع قواعد الشريعة الإسلامية في حالة توافر ثلاثة شروط :-

---

(١) د. محمد أحمد على أمين، صكوك التمويل ذات العائد المتغير ومعاملتها ضريبيًا، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٨٩، ص ٩٠٥.

(٢) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص ١٢٦.

١- الدستور مصدر تُرَدّ إليه النصوص القانونية لضمان عدم تناقضها واتساقها مع الدستور.

٢- ألا تتعارض القوانين الضريبية مع الأصول الثابتة في الشريعة الإسلامية.

٣- أن يكون الدستور أسبق في الوجود من النصوص القانونية، وبالتالي ما صدر من نصوص قانونية قبل تعديل المادة الثانية من الدستور لا يشترط أن تكون متوافقة مع قواعد الشريعة الإسلامية[١].

ويعتبر السند قرض – طويل أو متوسط الأجل – في صورة صك مديونية قابل للتداول، تصدره الحكومة أو المجالس المحلية أو إحدى الهيئات العامة أو شركات المساهمة أو شركات التوصية بنوعيها، وهو كدين عادى لا يعطى لصاحبه حق المشاركة في الأرباح التي تحققها الشركة، وإنما حقه ينحصر في الحصول على عائد (فائدة) محددة في فترات معينة[٢] سواء حققت الشركة ربحاً أم خسارة. أما عائد السهم فهو متغير ويتوقف على نتيجة نشاط الشركة[٣].

وتتمثل أذون الخزانة العامة في صكوك محددة المدة، وتتضمن تعهدًا بالدفع في تاريخ محدد، وترتبط أذون الخزانة بمتطلبات النفقات العامة لكل فترة

---

(١) قضت المحكمة الدستورية العليا بأن " حكم هذه المادة – بعد تعديلها في ٢٢مايو سنة ١٩٨٠ - قيدا على السلطة التشريعية يلزمها فيما تقره من النصوص القانونية، بالا تناقض أحكامها مبادئ الشريعة الإسلامية في أصولها الثابتة – مصدرا وتأويلا – بعد أن أعتبرها الدستور مرجعاً ترد إليه هذه النصوص فلا تعارضها ..... "
- المحكمة الدستورية العليا، قضية رقم ٦٥ لسنة ١٧ق دستورية، جلسة أول فبراير ١٩٩٧، الجريدة الرسمية العدد (٧) في ١٣ فبراير ١٩٩٧.

(٢) أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص٣٦.
- د. محمد كمال الدين عجوة، التعديلات المقترحة لقانون الضرائب على الدخل في ضوء مشكلات التطبيق، المؤتمر الضريبي الرابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٧-١٩ فبراير، ١٩٩٠.

(٣) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص٣٢٣.

زمنية، وهى أسلوب لجذب موارد حقيقية تتمثل في سيولة نقدية غير مستغلة لدى البنوك أو المشروعات والأفراد، وأذون الخزانة العامة تطرحها الحكومة للمساهمة في تمويل العجز المؤقت في الموازنة العامة، وإضافة سوق جديد للاستثمار قصير الأجل.

ثانياً : عـــوائـــد القـــــرض

خصائص إيرادات عوائد القروض الخاضعة للضريبة على القيم المنقولة:-

١- أن تكون العوائد من نتاج القروض التى تعقدها الحكومة أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو الشركات والمنشآت التى تتمتع بالشخصية الاعتبارية.

٢- أن تكون العوائد من نتاج القروض التى تعقدها الشركات والمنشآت المصرية أو الأجنبية المقيمة في مصر أو في الخارج ويتحمل بها فرع الشركة في مصر(١).

٣- أن يكون العائد ناتجاً عن التسليف، فلا يشترط أن يتخذ العائد صفة الفائدة أو الربح أو العمولة(٢).

٤- لا يشترط أن تكون العوائد دورية أو غير دورية، نقدية أو عينية، وأجرة العقار المرهون رهن حيازي تعتبر فائدة عينية للقرض المضمون بهذا الرهن، ولا يشترط أن تكون العوائد مباشرة أو غير مباشرة(٣).

٥- لا يشترط شكل خاص للقرض، فقد يتم عن طريق إصدار صكوك قابلة للتداول، أو الاقتراض مباشرة من الدائن في صورة محرر رسمي أو

---

(١) نقض مدني ٢٦/٣٥٧ق / ١٩٦٥/٦/٣٠ / ٨٣٥.
- نقض مدني ٣٠/٢٣ق/١٩٦٥/٦/٣٠ ٤٢.
(٢) نقض مدني ٤٢/١٠١ق / ١١٨٧/١٩٨٣/٥/١٦.
(٣) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق ،ص ٣٣٤.

عرفي أو بدون عقد. وقد يتم في شكل تقديم نقود، أو فتح اعتماد، أو حساب جارى بين البنك والعميل، أو حسابات دائنة أو مدينة يجوز السحب عليها في حدود معينة، أو ودائع أو أوراق مجاملة[1].

٦- لا يشترط في القرض أن يكون مصدره العقد أو القانون أو المسئولية التقصيرية، أو أن يكون قرضاً عادياً أو مضمون برهن، أو أن يكون طويل أو قصير الأجل، أو أن يكون ديناً مدنياً أو تجارياً أو ديناً ممتازاً[2].

٧- لا يشترط في الدائن أن يكون شخصاً طبيعياً أو معنوياً من أشخاص القانون العام أو الخاص، ويستوى أن يكون مصرياً أو غير مصري سواء كان مقيماً بها أو غير مقيم[3].

المعالجة التشريعية وأنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة

تطبيقاً لنص البند (٢) من المادة (٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) تخضع عوائد السلفيات للضريبة، والعائد هو ما يقوم المدين بدفعه علاوة على أصل الدين، والإيراد الخاضع للضريبة هو الفائدة المستحقة على القرض، ويحسب سعرها على أساس مدة وطبيعة وقيمة وضمانات القرض. والإيرادات التى تخضع عوائدها للضريبة :-

١- **فتح الاعتماد** : اتفاق يضع بموجبه الدائن – البنك – تحت تصرف المدين مبلغاً من المال لفترة معينة نظير فائدة للدائن، ويحق للمدين السحب عليه في حدود قيمته والمدة المحددة. وهو التزام ثابت ومؤكد مثل الاتفاقات التى

---

(١) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه ،التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص٣٣١.

(٢) أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص٤٠.

(٣) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي المصري، المرجع السابق، ص٣٢٩.

يعقدها المقاولون والبنك، ويستفيد منه المدين في الحصول على قرض في اللحظة والظروف المناسبة التى تتفق مع طبيعة أعماله[1]. ويخضع عائد القرض للضريبة، ما لم يدخل ضمن القروض المتعلقة بمباشرة المهنة[2].

٢- **الحساب الجاري** : يطلب العميل وهو شركة مساهمة، أو توصية، أو تضامن، أو فرد من البنك أو مؤسسة معينة فتح حساب له لتحصيل حقوقه وسداد مدفوعاته المتكررة بتعدد السحب والإيداع أو تغيير القيود، ويتفقا في صورة عقد على ألا يصفيا حساب كل معاملة بينهما على حده، بل التصفية تشمل ما يتولد له أو عليه للآخر من معاملاتهما جميعا أو بعض العمليات، فلا يدفع أحدهما للآخر إلا صافى ما تبقى عليه.

وإذا تمت هذه العملية في إطار ممارسة البنك لمهنة التسليف لا تأخذ حكم القيم المنقولة؛ لأنها تختلف عن القروض الحقيقية من حيث أنها قصيرة الأجل، وسعر فائدتها غير ثابت، وفائدتها تتصل بمباشرة مهنة المصرف وتنشأ عن الفرق بين سعر الفائدة التى يحصل عليها البنك من استثمار الودائع وبين سعر الفائدة التى يعطيها للمودعين وتدخل ضمن إيرادات البنك، وتخضع لضريبة الأرباح التجارية. أما إذا كانت الفائدة ثابتة أو كانت هذه الحسابات ساترة لقروض أو ذات أجل طويل تخضع فوائدها لضريبة القيم المنقولة، وساوى المشرع بين الحسابات الجارية الدائنة والحسابات الجارية المدينة طالما حققت فوائد، وأخضعهم للضريبة على القيم المنقولة.

---

(١) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحة، المرجع السابق مباشرة، ص ٣٣١.
- وكذلك أ. د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٤١.

(٢) د. محمد حسن الجز يرى، ضريبة الدخل في التشريع المصري، الكتاب الأول، الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، الطبعة العاشرة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤ - ١٩٦٥، ص٥٩.

٣- **الودائع :** تمثل الودائع رؤوس أموال في ذمة المودع لديه ويتقاضى المودع فائدة عنها، وتخضع هذه الفوائد للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، طالما أنها تمثل ديون في ذمة شركات الأموال أو البنوك أو الهيئات العامة.

٤- **أوراق المجاملة** : تعتبر أوراق المجاملة أوراق صورية، تتم بين التجار في حالة ما إذا كانوا في حاجة إلى أموال نقدية أو تنقصهم الثقة المالية، بأن يسحب تاجر كمبيالة أو سند إذني على تاجر آخر دون أن يكون دائنا له، ويتقدم الساحب إلى البنك ويحصل على قرض بقيمتها، وإذا حل ميعاد السداد يتقدم الساحب لسداد الدين، هنا لا يوجد قرض حقيقي بين الطرفين يخضع للضريبة. أما إذا حل ميعاد الاستحقاق، ولم يتقدم الساحب للسداد يضطر المسحوب عليه أو شخص آخر إلى سداد القيمة، وبالتالي يصبح ما بين المسحوب عليه والساحب قرض تخضع فوائده للضريبة على القيم المنقولة.

٥- **خصم الأوراق التجارية** : تتمثل عملية خصم الأوراق التجارية في أن يتقدم الدائن بورقته التجارية وهي كمبيالة أو سند إذني على الخزانة العامة لبيعها للبنك أو البيوت التى تتخصص في هذا النوع من العمليات، ويحصل على قيمتها قبل ميعاد استحقاقها، ويحصل البنك على فائدة تحسب من تاريخ الخصم إلى ميعاد الاستحقاق وعمولة نظير خدمة البنك للدائن. وبالتالي يخضع ما يحصل عليه البنك للضريبة على إيرادات القيم المنقولة[1].

ويرى البعض: أن عملية خصم الأوراق التجارية لا تعتبر قرضًا أو شبه قرض؛ لأن الدائن يحصل على قيمة الورقة قبل ميعاد استحقاقها بعد خصم

---

(١) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحة. التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٣٣٣.

جزء منها نظير قبضها قبل ميعاد استحقاقها. أما ما يعود على البنك من فائدة أو عمولة فهو ربح تجارى يخضع للضريبة على شركات الأموال[1].

ثالثاً : توزيعات الشركات والمنشآت التى لا تعمل في مصر

تتسم خصائص الإيرادات التى تجريها الشركات والمنشآت[2] التى لا تعمل في مصر بعدة خصائص:-

١- أن تكون الإيرادات ناتجة عن توزيعات أجرتها شركات أو منشآت أجنبية تعمل خارج مصر.

٢- أن تكون الإيرادات ناتجة عن توزيعات أجرتها شركات أو منشآت مصرية تعمل في الخارج، وأن تخضع توزيعاتها للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك لتحقيق المساواة بين الشركات المصرية التي تعمل في مصر وفروع الشركات التي تعمل في الخارج وتخضع للضريبة على شركات الأموال.

٣- أن يحصل على الإيراد الخاضع للضريبة شخص طبيعي مصري أو أجنبي مقيم في مصر إقامة عادية في حالة توافر حالة من الحالات التالية :-

أ – أن يقيم الممول في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوما متصلين أو متقطعين خلال السنة الضريبية.

ب- أن تكون مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه، أو محلا لإقامته الرئيسية.

---

(١) أ. د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٤٥.

(٢) المنشأة : المكان أو المحل أو المشروع الذى يباشر فيه الممول نشاطه الخاضع للضريبة.

جـ – أن تكون مصر مركزاً لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني.

د- أن يكون من موظفي الدولة ويؤدى مهام وظيفته في الخارج ودخله من الخزانة العامة.

٤- أن تفرض الضريبة على الإيرادات الموزعة بعد خصم الضرائب الأجنبية تلافياً للازدواج الضريبي.

المعالجة التشريعية وأنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة

أخضع المشرع الإيرادات الواردة في المادة (٣/٦، ٤) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) للضريبة، وهى عبارة عن توزيعات تتم في الخارج لمصريين أو أجانب مقيمين في مصر لتحقيق المساواة بين توظيف الأموال في مصر وخارجها، باعتبار أنها رؤوس أموال خرجت من مصر وعادت إيراداتها، وهى تنتمي للاقتصاد المصري لمصريين أو أجانب مقيمين في مصر يستفيدون من مزايا الإقامة ويتحملون في أعبائها، وحفزهم على الاستثمار داخل مصر بدلا من الخارج، وتشمل هذه الإيرادات إيرادات الأسهم ورد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب وإيرادات القيم المالية الأجنبية.

أ - إيرادات الأسهم

يمثل السهم حصة الشريك أو المساهم في رأس مال الشركة أو الهيئات والمؤسسات ذات الشخصية المعنوية، ويعطى للمالك جزء من الأرباح التى تحققها الشركة. ويدر السهم أرباحاً كناتج دوري له في صورة نقدية تتم مرة واحدة في نهاية العام أو توزيعات مؤقتة خلال العام، على أن تتم التسوية والتوزيع النهائي في نهاية العام. وقد تلجأ بعض الشركات التى تطول فترة

تأسيسها أو تمضى فترة طويلة نسبياً حتى يظهر إنتاجها وتحقق أرباحاً وتشجيعاً للجمهور على الاكتتاب في أسهمها إلى منح عائد ثابت للسهم[1].

وكل توزيع للأرباح والفوائد يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة في حالة توافر ثلاثة شروط :-

أ- أن يتم تحديد قيمة هذه التوزيعات بسعر الصرف وقت وضعها تحت تصرف المساهمين، وليس على أساس قيمتها الاسمية.

ب - أن تخضع هذه التوزيعات للضريبة بقيمتها الإجمالية، رغم منافاة ذلك للعدالة الضريبية دون خصم مصاريف تحصيل هذه الإيرادات.

جـ- أن توضع قيمة هذه التوزيعات تحت تصرف المساهمين بعد خصم الضرائب الأجنبية. وبالتالي لا يشترط طريقة معينة للتوزيع، فقد توزع نقداً أو عيناً، كأن يتم توزيع سلع من إنتاج الشركة، أو أسهم في شركة أخرى بالمجان، أو تخصيص جزء من الأرباح لشراء أو تأجير شقق لسكن مساهميها بدون مقابل أو مقابل يقل عن أجر المثل، أو أن يكون التوزيع مباشراً أو غير مباشر مثل توزيع أسهم مجانية على المساهمين القدامى[2]، أو الوفاء ببعض الديون المستحقة على المساهمين. وقد يكون التوزيع دورياً أو عرضياً أثناء السنة الضريبية، ولا يشترط كذلك أن يكون مصدر الأرباح السنة الأخيرة، أو أن تكون مستمدة من الأعوام السابقة[3]. أو أن يكون مصدر التوزيعات الاحتياطات المتراكمة.

---

(١) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٢٩.

(٢) نقض مدني ٢٣/١١٧ق/ ١٩٥٧/١/٣ / ٣٤.

(٣) أ.د. السيد عبد المولى، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، مرجع سابق، ص ٧٠.

١ ـ علاوة الإصدار:

يقصد بعلاوة الإصدار: تكوين احتياطي غير عادى من الأرباح نتيجة زيادة رأس مال الشركة بازدهار أعمالها. وعلاوة الإصدار مخصصة لحماية المساهمين القدامى، وتعويضهم عن انخفاض القيمة الحقيقية للأسهم الأولية، وتحسب علاوة الإصدار على أساس الفرق بين القيمة الحقيقية للأسهم الأصلية قبل زيادة رأس المال والقيمة بعد الزيادة.

ويرى البعض: أن علاوة الإصدار تخضع للضريبة؛ لأنها من عناصر الربح طالما وزعت على المساهمين القدامى والجدد، ولأنها فقدت صفتها باندماجها مع المبالغ الأخرى التى تُكوّن الاحتياطي. وإذا تم رصدها في حساب خاص بميزانية الشركة، فإن الضريبة تسرى على ما يوزع على الأسهم القديمة لأنها ناتج له. أما الأسهم الجديدة لا تسرى الضريبة عليها لأنه رد لحصة الشريك[١].

ويرى البعض الآخر: أن الضريبة لا تفرض على الاحتياطي وإنما على التوزيع، وعلاوة الإصدار تضاف إلى الاحتياطي القانوني أو الخاص[٢]. وترى مصلحة الضرائب: أن علاوة الإصدار لا تخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة؛ لأنها حصة في رأس المال، وإن لم تتمثل في صورة أسهم، وهى بالنسبة للمساهم الجديد تعد رسم لدخول الشركة، وتعويض للمساهم القديم[٣].

٢ ـ تسديدات أو استهلاك الأسهم أثناء حياة الشركة:

القاعدة العامة أن الشركة لا ترد إلى الشركاء قيمة أسهمهم إلا بعد انقضائها، ولا يخضع الرد أو الاستهلاك للأسهم للضريبة؛ لأنه رد لرأس المال

---

(١) أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٤٢٣ – ٤٢٤ .

(٢) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٣٤٤.

(٣) أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل ،مرجع سابق، ص ٤٨ – ٤٩.

سبق وقدمه الشريك، ولكن قد تقوم الشركة بإجراء تسديد أو استهلاك للأسهم أثناء حياتها.

ويرى المشرع الضريبى: أن هذا التسديد أو الاستهلاك للأسهم أثناء حياة الشركة، والحاصل عليه مصريون أو أجانب مقيمون في مصر عن شركات تعمل في الخارج تعتبر توزيعات مقنعة تسرى عليه الضريبة في حالة توافر الشروط التالية:-

أ- أن تجرى الشركة التسديدات أو الاستهلاكات للأسهم أثناء حياتها، فإذا تمت بعد انقضاء الشركة فإنه يعتبر رد لرأس المال لا يخضع للضريبة.

ب - أن تمول التسديدات أو الاستهلاكات للأسهم من أرباح أخر سنة مالية أو احتياطي الشركة. أما إذا اقترن التسديد بتخفيض رأس المال لا تسرى الضريبة.

جـ- ألا تكون التسديدات أو الاستهلاكات للأسهم حقيقية، فإذا كانت حقيقية لا تفرض الضريبة، وعلى المستفيد أن يثبت أن هذه التسديدات حقيقية وليست صورية؛ لأن قيام الشركة بإجراء هذه التسديدات يُعتبر قرينة قانونية على إخفاء الشركة لعملية توزيع مستتر للأرباح[1].

٣- فائض التصفية:

المقصود بفائض التصفية: ثمن بيع الشركة مخصوماً منه قيمة إصدار أسهم رأس المال[2]. ويترتب على تصفية الشركة رد قيمة الأسهم للمساهمين، ولا تسرى الضريبة عليه لأنه استهلاك لرأس المال. وعند حدوث فائض بأن

---

(١) أ.د.مجدي محمود شهاب، دراسات في التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١١٩.

(٢) يختلف فائض التصفية عن ربح التصفية ويقصد به : ثمن بيع الشركة مخصوما منه حقوق الملكية. ويخضع ربح التصفية للضريبة في حالة ما إذا كانت التصفية لمنشأة

خص السهم عند انقضاء الشركة نصيب أكبر من قيمته الاسمية يخضع هذا الفرق للضريبة باعتباره ناتج للسهم في حالة توافر الشروط التالية:

أ - أن يكون فائض التصفية ناتج عرضي للسهم.

ب- أن يتم توزيع فائض التصفية بعد انقضاء الشركة كحلها أو اندماجها في شركة أخرى، أو تجميع أسهمها في يد شخص واحد(١).

جـ- يتحدد فائض التصفية بالفرق بين قيمته الاسمية والسوقية. وفى حالة إصدار أسهم بالقيمة الاسمية يتحدد فائض التصفية بالنموذج التالي:

فائض التصفية = نصيب السهم في التصفية - القيمة الاسمية للسهم.

وفى حالة إصدار أسهم بعلاوة إصدار يتحدد فائض السهم بالنموذج التالي :

فائض التصفية = نصيب السهم في التصفية - (القيمة الاسمية للسهم + علاوة الإصدار).

ولا يعتد بالثمن الذي دفعه حامل السهم بصدد حصوله عليه.

د - أن يكون مصدر فائض التصفية أرباحاً فعلية، أو احتياطات تجمعت لدى الشركة في السنوات السابقة لانقضائها، أو زيادة في قيمة الأصول المباعة من أجهزة وعقارات أو أوراق مالية - سندات وأسهم - وزادت قيمتها البيعية عما هو ثابت في دفاترها، أو تقدير قيمة استهلاك الأصول الرأسمالية بأقل من قيمتها الحقيقية أو استهلاك هذه الأصول بالكامل، رغم أنها لا تزال في حوزة الشركة ومسالحة للعمل، أو المبالغة في تكوين احتياطي كاحتياطي الديون المشكوك فيها.

= فردية، ويدخل في إيرادات الضريبة على الدخل للنشاط التجاري والصناعي أما إذا كانت التصفية لأشخاص اعتبارية فإنها تخضع للضريبة على شركات الأموال.

(١) أستاذنا الدكتور عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٣٠.

هـ - لا يشترط أن يوزع فائض التصفية نقداً أو عيناً.

ب – رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب

حصص التأسيس : صكوك قابلة للتداول تمنحها شركات الأموال مقابل التنازل لها عن امتياز حكومي أو حق معنوي أو حق اختراع وليس لها قيمة اسمية، وتعطي لحاملها الحق في الحصول على نصيب من أرباح الشركة أثناء حياتها فقط، ولا تدخل في تكوين الشركة، وليس لحاملها حق المشاركة في فائض التصفية[1].

حصص أصحاب النصيب : يشترك صاحب النصيب في إنشاء الشركة بتقديم مزايا عينية كامتياز أو اختراع أو أعمال أو خدمات خاصة تعتبر جزء من رأسمالها، ويحصل في مقابلها على حصة من الأرباح أثناء حياة الشركة تزيد أو تنقص حسب ما تربحه الشركة.

وتسري الضريبة على ما يحصل عليه أصحاب حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب من الأرباح[2]، في حالة ما إذا قامت الشركة برد أو تسديد أو استهلاك تلك الحصص في حالة توافر شرطين:-

أ- أن يتم رد حصص التأسيس وأصحاب النصيب، أو يتم تسديدها أو استهلاكها أثناء حياة الشركة؛ لأن الرد في هذه الحالة يعتبر توزيعاً مستتراً للأرباح، ويمول من الاحتياطي أو الأرباح السنوية، أو عن طريق زيادة أو تخفيض

---

(١) أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٤٢٥-٤٢٦.

(٢) قضت محكمة النقض " بأن ما يؤخذ من أرباح الشركة لمصلحة صاحب النصيب يعتبر توزيعا للربح يخضع للضريبة على القيم المنقولة .... ذلك أن صاحب النصيب يساهم في تأسيس الشركة بتقديم خدمات أو مزايا عينية تعتبر جزء من رأسمالها ويعطى في مقابلها - وفي عقد تأسيس الشركة - حصة من الأرباح، وهذه الحصة تتميز بأنها ترتبط بأرباح الشركة وجودا وعدما ".
- نقض مدني ٣١/٤٩ق/ ١/٤/ ١٩٧٦/ ٣٣.

رأس المال، أو استبدال حصص التأسيس بأسهم وسندات، أو عن طريق الاقتراض من الغير. أما إذا تم الرد أو التسديد أو الاستهلاك بعد انقضاء الشركة فإن ذلك يعتبر رد لرأس المال لا يخضع للضريبة.

ب- أن يكون الرد أو الاستهلاك أو السداد حقيقيا وليس صوريا هدفه التهرب من الضريبة، ويقع عبء الإثبات على المستفيد. وطالما أن الرد أو الاستهلاك أو السداد لحصص التأسيس تم عن طريق شراء الشركة لها مقابل مبلغ يزيد على قيمتها المقدرة[1] وقت تقديمها إلى الشركة، فإن الضريبة تفرض على هذه الزيادة بصرف النظر عن مصدر المبالغ التي استخدمتها الشركة في الشراء.

جـ - إيرادات القيم المالية الأجنبية

تطبيقاً لنص المادة (٤/٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) تفرض الضريبة على إجمالي إيرادات القيم المالية الأجنبية في حالة توافر ثلاثة شروط:-

أ- أن يحصل على الإيراد شخص طبيعي مقيم في مصر بصرف النظر عن جنسيته.

ب- أن تكون الإيرادات ناتجة عن توظيف أوراق مالية أجنبية سواء أكانت أسهم وسندات أو أذون على الخزانة أو أوراق حكومية تصدرها هيئة أو شركة خاصة، وبصرف النظر عن طبيعة الإيراد سواء كان ربحاً أو فائدة أو علاوة، أو أي ميزة أخرى نقدية أو عينية.

---

(١) تختلف القيمة الأصلية عن القيمة المقدرة، ويقصد بالقيمة الأصلية : القيمة التجارية وتعرف بالرجوع إلى عقد تأسيس الشركة، وإن لم تعرف فإن الإدارة الضريبية تقدرها على وجه التقريب، وفي حالة الخلاف يتم اللجوء إلى القضاء
- أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل،

جـ- لا يشترط أن تعفى إيرادات هذه الأوراق في بلدها الأصلي حتى تعفى في مصر، إلا إذا كان هناك معاهدة ضريبية تنص على الإعفاء.

وتفرض الضريبة بعد خصم الضرائب الأجنبية دون خصم نفقات الحصول على الإيراد، وذلك لتحقيق المساواة بين التوظيفات الأجنبية والمصرية[1].

رابعاً : فوائد الديون وودائع التأمينات

تتمثل الإيرادات المتحصلة من فوائد الديون وودائع التأمينات في ثلاثة مصادر يحصل عليها الممول في شكل عوائد على الديون والودائع والتأمينات النقدية التي يمتلكها، وتشمل فوائد الديون وودائع التأمينات ما يلي:-

١- عوائد الديون:

يمثل الدين بصفة عامة كل التزام بأداء مبلغ من المال مصدره العقد أو المسئولية التقصيرية أو الإثراء بلا سبب أو القانون أو القضاء.

---

(١) ذهبت مصلحة الضرائب في ظل القانون القديم، والتعليمات التفسيرية رقم (١) للمادة (٤) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، والمقابلة للمادة رقم (١) الفقرة رقم (٤) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والمقابلة للمادة (٤/٦) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، إلى أن الضريبة تسرى على الإيرادات بعد خصم قيمة الضريبة الأجنبية التى تحملتها هذه الإيرادات في البلد مصدر الإيراد دون غيرها من المصروفات.
ويرى البعض: أن الضريبة تفرض بعد خصم الضرائب الأجنبية ونفقات الحصول على الإيراد.
- أ.د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل، مرجع سابق، ص ٥٦-٥٧.
- أ.د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، مرجع سابق، ص٤٥٤.
- ويعلق أستاذنا الدكتور مصطفى رشدي شيحة على ذلك بقوله (ونحن نرى أن تعليمات مصلحة الضرائب في ظل القانون القديم، هي التي تتفق مع النصوص الجديدة الواردة في الضريبة الموحدة كما أنها أكثر عدالة في تحقيق المساواة بين المكلفين..).
- أ.د. مصطفى رشدي شيحة، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص٣٤٩.

ويقصد بالعوائد: ما يقوم المدين بدفعه للدائن نظير استعمال نقوده خلال مدة الدين، والعوائد المستحقة على السلفيات والتى يكون المدين بها شخص طبيعي تسري عليها الضريبة، طالما أنها مستحقة لشخص طبيعي مصري أو أجنبي مقيم فى مصر، أو مصري غير مقيم بها وتولدت العوائد في مصر. ولا يشترط في العائد أن يدفع نقداً أو عيناً أو بصفة دورية أو مرة واحدة كفوائد التأخير التي يحكم بها[1]. أو تدفع بصفة معجلة عند تسديد الدين قبل الأجل المتفق عليه[2]. ولا يشترط الكيفية التي نشأ بها الدين الذي أنتج الإيراد، سواء كان مضموناً برهن عقاري أو منقول أو كفالة أو غير مضمون أو كان ديناً ثابتاً بالكتابة أو غير ثابت أو معلقاً على شرط أو دين مستقبلي[3].

٢- عوائد الودائع النقدية:

يقصد بالوديعة : عقد بموجبه يلتزم به شخص أن يتسلم شيئا من آخر لحفظة حتى تاريخ رده عيناً. وتسرى الضريبة على عوائد الوديعة، طالما نتج عنها فائدة ووزعت على المودع حتى ولو كانت الوديعة مؤقتة، أي لم يكن الهدف استثمارها، واستحقت لشخص طبيعي مصري أو أجنبي مقيم في مصر أو مصري غير مقيم بها، أو أجنبي غير مقيم بمصر وتولدت العوائد في مصر[4]. ولا يشترط في الوديعة أن تكون مدنية أو تجارية أو لأجل أو جارية أو ادخارية. ويستوي في المودع لدية أن يكون فرداً أو هيئة عامة أو شركة مساهمة أو تضامن أو توصية.

---

(١) نقض مدني ٥١٩ / ٤٩ق/ ١٩٨٢/٥/٢٤ / ٥٧٦.
(٢) نقض مدني ١٠١/ ٤٢ق/ ١٩٨٣/٥/١٦ ١١٩٠.
(٣) أستاذنا الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ٣٥٠.
(٤) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٣٤.

٣ - عوائد التأمينات النقدية:

يقصد بالتأمينات النقدية: مبلغ نقدي يودعه شخص لدى آخر كتأمين حتى يضمن الطرف الثاني تنفيذ التزام الطرف الأول في المواعيد المحددة المتفق عليها مثل المبالغ التى يدفعها الموردون و المقاولون و المتعهدون إلى الهيئات العامة والشركات والأفراد ضمانا لتنفيذ أعمالهم، وما يدفعه أعضاء مجلس الإدارة في الشركات ضمانا لحسن أداء أعمالهم.

وتسرى الضريبة على عوائد التأمينات النقدية في حالة ما إذا كانت العوائد مستحقة لشخص طبيعي مصري أو أجنبي مقيم في مصر أو مصري غير مقيم بمصر أو أجنبي غير مقيم بها وتولدت الإيرادات في مصر، ولا يهم شخصية المودع لديه. وأن يدفع المودع لديه فائدة للمودع. وأن يكون التأمين نقدا، فإذا كان عقارا فإن الضريبة لا تسرى عليه لسبق دفعها على ما يغله من يراد.

المعالجة التشريعية

تناولت المادة (٦/ ٥، ٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نوعية خاصة من إيرادات القيم المنقولة الناتجة من المديونية، سواء كانت ديون عادية أو غير عادية، أو ودائع وتأمينات نقدية، ويستوي أن تكون رؤوس الأموال عاملة في مصر أو خارجها، طالما أن المستفيد شخص طبيعي مصري أو مقيم خارج مصر أو أجنبي مقيم في مصر أو خارجها. ونص البند (٥) من المادة (٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) من أنه " متى كانت مطلوبة لأجانب غير مقيمين " يوحي بعدم خضوع عوائد الديون و الودائع و التأمينات النقدية في مصر متى كانت مطلوبة لمصريين غير مقيمين. وهذا يتعارض مع نص المادة (٢/٢) من القانون السابق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ " كما تسرى الضريبة

علـى غيـر المقيمـين فـي مـصر بالنـسبة لـدخولهم المحققـة فـي مـصر ". وتطبيقاً لمعيار التبعية الاقتصادية يصبح النص "متى كانت مطلوبة لأشخاص طبيعيين غير مقيمين بها عادة".

وتتحدد العوائد بقيمة ما تم تحصيله من تاريخ الوفاء الفعلي - على أي صورة - لهذه العوائد. وحتى لا يتهرب المكلفون بالضريبة في حالة تسديد كل أو بعض الدين دون عوائد تحسب العوائد على أنها سددت. ويستثنى من ذلك الديون التى تخفض بحكم قضائي، والتسديدات التى تتم عن طريق التوزيع القضائي لانتفاء شبهة التهرب[1].

خامساً :- مقابل الحضور المدفوع للمساهمين

يقصد بمقابل الحضور : مقابل تمنحه الشركة للمساهمين تشجيعاً لهم لحضور الجمعية العمومية لمناقشة التقارير المالية للشركة وإقرار سياستها للفترة المقبلة.

والأصل أن مقابل الحضور لا يخضع للضريبة على أساس أنه لا يمثل إيراداً للقيم المنقولة، لأنه لا يعطى لجميع المساهمين وإنما لمن حضر منهم أو لمن يمثلهم في الجمعية العمومية، ولكن المشرع أخضع هذا المقابل للضريبة خشية أن توزع بعض الشركات على مساهميها مبالغ ضخمة على أنه مقابل الحضور حتى تتفادى إخضاعها للضريبة.

وتطبيقاً لنص المادة (٧/٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، والمادة (٣/٥٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسري الضريبة على مقابل الحضور للمساهمين بشرط أن يكون هناك دفع فعلى لمقابل الحضور للمساهمين الذين حضروا في الجمعية العمومية، ويستوي أن يكون الدفع نقداً أو عيناً على

---

(١) التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٢) الصادرة في ١٩٥٧/٦/٣.

أن يخضع هذا المقابل للضريبة كاملا دون خصم مصاريف الانتقال، أو أي مصاريف أخرى تحملها المساهم بصدد حضوره الجمعية العمومية.

ونرى أن العدالة الضريبية تقتضي ألا تفرض الضريبة على هذا المقابل، لأنه يمثل رد لما يتحمله المساهم من مصاريف الانتقال اللازمة لحضور الجمعية العمومية. بشرط ألا يكون هذا المقابل مبالغاً فيه، مما قد يعد تحايلا مستترا لتوزيع الأرباح. ويؤدي فرض الضريبة على هذا المقابل بالكامل دون إجراء أي خصومات مقابل ما يتحمله المساهمون إلى عزوفهم عن حضور الجمعية العمومية.

سادسا : المبالغ التى يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة

نصت المادة (٦/ ٨، ٩، ١٠، ١١) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) على أن ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في الشركات، فإنه يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة فى حالة توافر ثلاثة شروط:

١- أن يكون عضو مجلس الإدارة في الشركات المساهمة شريكا ومالكا لأسهم لا تقل قيمتها عن خمسة آلاف جنيه. وإن كان أقل من ذلك يخضع للضريبة على المرتبات.

٢- أن يزيد ما يأخذه المدير في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، والعضو المنتدب في السنة عن خمسة آلاف جنيه عما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة الآخرون، ويستفيد من ذلك في كل شركة أربعة أعضاء فقط. والأصل المساواة في المعاملة الضريبية بين كافة أعضاء مجلس الإدارة، سواء الأعضاء المنتدبون أو العاديون في شركات المساهمة والمديرون في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، إلا أن المشرع في المادة (٦) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فرق بين رئيس مجلس الإدارة والأعضاء المنتدبون والمديرون

وبقية أعضاء مجلس الإدارة، وأخضع ما يزيد عن خمسة آلاف جنيه في السنة للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، ومبلغ الخمسة آلاف جنيه مقررة لهذه الطائفة من الأعضاء مقابل تفرغهم للعمل الإداري التنفيذي وليست توزيعاً للأرباح. والعضو المنتدب أو رئيس الشركة أو المدير يتحمل واجبات وظيفته لإدارة العمل التنفيذي ويحصل على مكافأة وبدلات تتجاوز ما يحصل عليه بقية أعضاء مجلس الإدارة، وبالتالي يخضع هذا المبلغ للضريبة على المرتبات والأجور[1].

٣- أن يزيد ما يحصل عليه رؤساء مجالس إدارة الشركات المساهمة والأعضاء المنتدبون، والمديرون في شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة من بدلات التمثيل والاستقبال عن ثلاثة آلاف جنيه في السنة[2].

ونصت المادة (٤/٥٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والخاصة بفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، على أن ما يحصل عليه رؤوساء وأعضاء مجالس الإدارة فى الشركات، فإنه لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم، أى أن ما يحصل عليه هؤلاء فإنه يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة فى حالة توافر ثلاثة شروط هى:

١- أن توضع هذه الإيرادات تحت تصرف عضو مجلس الإدارة حتى وإن كان يؤدى خدمات للشركة أو استشارات فنية[3].

---

(١) نقض مدني ٣٦/٤٩ق/١٣٧٨/١٩٦٩/١٢/٣١.
(٢) نقض مدني ٣٠/٢٠١ق/٧٠٧/١٩٦٥/٦/٩.
(٣) نقض مدني ٣٠/٢٠١ق/٧٠٧/١٩٦٥/٦/٩.

٢- أن توزع هذه المبالغ نقداً في شكل نسبة من الأرباح أو مرتب أو مكافأة أو أتعاب أو مقابل حضور الجلسات، أو في صورة عينية كالمساكن المجانية، أو تخصيص سيارة للتنقلات المجانية.

٣- أن تؤخذ هذه المبالغ من أرباح الشركة الحالية أو السابقة (الاحتياطات) أو أي موارد أخرى للشركة. ورؤية المشرع الضريبي منع أى توزيع مستتر للأرباح أو منح مزايا مبالغ فيها للأعضاء تحسب من التكاليف، واشترط أن أي توزيع للأرباح من موارد الشركة فإنه يخضع لضريبة إيرادات القيم المنقولة، وذلك على عكس ما كان متبعاً في القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، حيث كان يشترط أن تؤخذ هذه المبالغ من أرباح الشركة الحالية أو السابقة.

ونص المادة (٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) صريح فى تحديد نوع الإيراد المفروض عليه الضريبة وحالات وشروط فرض الضريبة على ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة. أما نص المادة (٣/٥٢، ٤) من القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والخاصة بفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، فقد ورد "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتى: ..... جـ - حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة، ومقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية ٠د- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها". ونصت المادة (٤٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه "تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها". وتطبيقاً لمفهوم المخالفة فى نص المادة (٥٢/ ٣، ٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فإن الضريبة على إيرادات القيم المنقولة تفرض على مقابل الحضور المدفوع للمساهمين الذين حضروا الجمعية العمومية للشركة، وما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمنتدبون فى الشركات من مبالغ. ومفهوم المخالفة يحتوى على

تأويلات تصح فى علوم أخرى، ولكن فى قانون الضرائب نطبق مبدأ لا ضريبة إلا بنص صريح. أما نص المادة (٤٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد ورد عاماً دون تحديد للضريبة، أى أنه لم يحدد نوع الإيراد المفروض عليه الضريبة، أو حتى كيفية تحديده. وبالتالى نحن أمام نصين لا يشيران إلى المعنى المطلوب، وهو فرض الضريبة على ما يحصل عليه هؤلاء. وكان يجب على المشرع أن ينص صراحة على فرض الضريبة كالمادة (٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، والتى نصت صراحة على فرض الضريبة وتحديد نوع وشروط الإيراد الخاضع للضريبة. والمشرع الضريبى اختصر قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى (١٤٨) مادة فقط، بدلاً من (١٩٥) مادة كانت موجودة بالقانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والقانون السابق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، ولذلك وردت معظم نصوص القانون الجديد مختصرة لا تعطى المعنى المطلوب، وهذا ليس من طبيعة المشرع الضريبي.

المعالجة التشريعية للمبالغ التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة

تناول المشرع المبالغ التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة في الشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩لسنة ١٩٨١طبقاً لما ورد في المادة (٦/٨، ٩، ١٠، ١١) من القانون السابق (١٨٧لسنة ١٩٩٣) :-

أولاً :- شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩لسنة ١٩٨١

ونناقش فيما يلي المعالجة الضريبية لما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة :-

١- **أعضاء عاديون** : تتمثل هذه الفئة في أعضاء مجلس الإدارة الممثلين لرأس المال، بشرط أن يكون عضو مجلس الإدارة الذي يمثل رأس المال مالكاً لعدد من الأسهم لا تقل قيمتها الاسمية عن خمسة آلاف جنيه، أو عن القيمة التى يحددها نظام الشركة أيهما أكبر.

ويبين نظام الشركة كيفية تحديد مكافأة أعضاء مجلس الإدارة، على أن لا تتجاوز ١٠% من أرباح الشركة الصافية بعد استنزال الاستهلاكات والاحتياطي القانوني، وجميع ما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة العاديون من مرتبات ومكافآت وأجور ومزايا نقدية وعينية وبدلات الحضور وطبيعة العمل وغير ذلك من الهبات، سواء التي نص عليها قانون الشركات رقم ١٥٩لسنة ١٩٨١ أو لم ينص عليها، أو كانت مخالفة له كما إذا حصل على إيرادات من عضويته في شركتين لا يجوز الجمع بينهما طبقاً لقانون الشركات. وبالتالي كل ما يحصل عليه من الشركة تحت أي صفة كأن يكون قد تم تعيينه في وظيفة في الشركة، فإن ما يتقاضاه يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة باعتباره نتاجًا لرأس المال[1]؛ لأنه لا يعمل لدى الغير وإنما يعمل في شركته ولحسابه.

٢- **أعضاء منتدبون لأعمال الإدارة الفعلية للشركة**: ويحصلون على إيراد يتكون من ثلاثة أجزاء. أحدهما : ما يحصلون عليه لكونهم أعضاء في مجلس الإدارة فإنه يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة. والثاني : ما يحصلون عليه مقابل عملهم الإداري ويمثل نتاج لعنصر العمل فإنه يخضع للضريبة على المرتبات طبقاً للبند (٥) من المادة (٤٩) من القانون السابق (١٨٧لسنة ١٩٩٣) على أساس أن يستفيد من ذلك أربعة أعضاء فقط محددين بالاسم، وألا يزيد ما يأخذه كل واحد على حده في مقابل عمله الإداري عن خمسة آلاف جنيه في السنة، وألا يزيد مساهمة كل واحد منهم في رأس مال الشركة عن القدر المقرر الذي تطلبه القانون لعضوية مجلس الإدارة، والزيادة عن هذا القدر تخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة[2]. والثالث : ما يحصلون عليه لتغطية مصروفات شئون الوظيفة من بدلات التمثيل والاستقبال والتي تعود بالفائدة على الشركة في حدود ثلاثة آلاف جنيه لكل منهم في السنة، وأعفى المشرع هذا المبلغ لأنه يعبر

---

(١) نقض مدني ٣٤/٣٤٦ق/١٠/٥/١٩٧٢/٨٣٤.

(٢) نقض مدني ٣٦/٤٩ق/٣١/١٢/١٩٦٩/١٣٧٨.

عن بدل تمثيل حقيقي. أما ما زاد عن ذلك فإنه يعتبر توزيعًا مستترًا للأرباح ومحاباة لهؤلاء الأعضاء، ويخرج عن نطاق الغرض المخصص له، وبالتالى يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

٣- **أعضاء منتخبون عن العاملين** : يحصلون على إيراد مكون من جزئين. أحدهما : مقابل قيامهم بوظائفهم الأساسية في الشركة فإنه يخضع للضريبة على المرتبات باعتباره نتاج للعمل. والثاني : ما يحصلون عليه مقابل اشتراكهم في مجلس الإدارة، ويتم تحديده بمعرفة الجمعية العامة في الشركة، فإنه يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

٤-**الأعضاء المعينون من موظفي الشركة القدامى**: وهم الاعضاء المعينون في لجنة إدارية معاونة بقرار من مجلس إدارة الشركة لدراسة الموضوعات التى تحال إليها من مجلس إدارة الشركة للاستفادة من خبراتهم بجانب وظائفهم الأساسية بالشركة، فإن ما يحصل عليه هؤلاء الأعضاء نظير عضويتهم في مجلس الإدارة يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

ويرى البعض[١]: أن المبالغ التى يحصل عليها هؤلاء الأعضاء تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها، وذلك تحقيقًا للمساواة بينهم وبين نظرائهم في شركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام.

وقضت محكمة النقض[٢]: بأن ما يحصل عليه الأعضاء المعينون كمرتب يخضع للضريبة على المرتبات، وما يمنح لهم فوق ذلك فإنه يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة؛ لأن اختيار الشخص عضوا في مجلس الإدارة مع احتفاظه بوظيفته لا يصلح أن يكون سببا لإخضاع كل ما يتقاضاه للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وذلك على خلاف من كان عضوا في مجلس الإدارة ثم

---

(١) د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمد، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٤١.

(٢) نقض مدني ٤٨/٨٥ق/١٩٧٩/١٢/١١ / ٢٤٠.

إيرادات القيم المنقولة، وذلك على خلاف من كان عضوا في مجلس الإدارة ثم عين موظفا في الشركة مع احتفاظه بعضويته في مجلس الإدارة، فإن كل ما يتقاضاه يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة؛ لأن كل ما يعطى للعضو كمرتب يعُد نوعاً من المبالغ التى تدفع له تحت ستار خدمات أخرى تؤدى للشركة لإخراجها من وعاء ضريبة القيم المنقولة.

وما قضت به محكمة النقض محل نظر؛ لأن القول بأن ما يحصلون عليه كمرتب يخضع للضريبة على المرتبات، وما يتقاضونه فوق ذلك فإنه يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة من الممكن أن يؤدي إلى أن الشركة قد تعمد وقت اختيارهم أعضاء في مجلس الإدارة إلى زيادة ما يأخذونه من مرتبات ليستفيدوا من إخضاعهم للضريبة على المرتبات على أكبر مبلغ ممكن. ويؤدي كذلك إلى التفرقة بين الموظف الذى عين في مجلس الإدارة للاستفادة من خبرته، وبين من كان يؤدي للشركة خدمة مثل المهندسين والخبراء وغيرهم ثم عينوا أعضاء في مجلس الإدارة، واستمروا في القيام بنفس المهام التى كانوا مكلفين بها قبل التعيين. ويترتب على هذه التفرقة أن هؤلاء الأعضاء المعينون سوف يطالبون بإخضاع ما كانوا يتقاضونه من أتعاب قبل التعيين لضريبة المهن غير التجارية.

ثانياً : شركات التوصية بالأسهم

١ ـ **أعضاء مجالس المراقبة** : تسرى ضريبة إيرادات القيم المنقولة على ما يمنح لأعضاء مجلس المراقبة سواء كانوا من المساهمين أو من غير المساهمين لعموم نص المادة (٦/ ٨) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣).

ويجب أن يخضع ما يحصل عليه أعضاء مجلس المراقبة الغير مساهمين للضريبة على المرتبات وما في حكمها ؛ لأن ما يحصل عليه هؤلاء الأعضاء يعتبر نتاجاً للعمل التابع، ولا يقدح في ذلك كونهم أعضاء بمجلس المراقبة.

١- **المدير أو المديرون** : يخضع ما يحصل عليه المدير أو المديرون من مرتبات ومكافآت ومزايا نقدية أو عينية وبدلات الحضور وغيرها من الهبات لضريبة إيرادات القيم المنقولة، وذلك تطبيقاً لنص المادة (٦/ ٨) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣).

ثالثاً: الشركات ذات المسئولية المحدودة

١- **أعضاء مجلس المراقبة** : ما يحصلون عليه مقابل عضويتهم في مجلس المراقبة يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

٢- **المدير أو المديرون** : تطبيقاً لنص المادة (٨/٦) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) يخضع ما يحصل عليه المدير أو المديرون سواء كانوا من الشركاء أو من غيرهم من مرتبات ومكافآت ومزايا نقدية أو عينية وبدلات الحضور وغيرها من الهبات للضريبة على إيرادات القيم المنقولة. ولكن نظراً لتماثل المهام التى يتولاها هؤلاء المديرون مع مهام أعضاء مجلس الإدارة المنتدبون في شركات المساهمة، فإنه يجب أن يعاملوا بنفس المعاملة، وأن يخضع ما يحصل عليه المدير أو المديرون لضريبة المرتبات إذا كانوا من غير الشركاء، لأنهم يحصلون على أجر، ووجود علاقة تبعية بينهم وبين الشركة.

رابعاً : الشركات الخاضعة لأحكام القانون ١٤٦لسنة ١٩٨٨ والشركات الخاضعة لأحكام القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩

الشركات الخاضعة لأحكام القانون ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ التي تعمل في مجال تلقي الأموال، هي شركات مساهمة تتلقى أموالاً من الجمهور لتوظيفها أو استثمارها أو المشاركة فيها، وما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة في تلك الشركات يخضع لنفس الأحكام التي سبق وأوضحناها عند الحديث عن أعضاء

مجلس إدارة شركات المساهمة. أما الشركات الخاضعة لنظام استثمار رأس المال المصري والعربي والأجنبي والمناطق الحرة والصادر بها القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩، والذي ألغى العمل به بموجب القانون ٨ لسنة ١٩٩٧[1] فيما عدا الفقرة (٣) من المادة (٢٠) منه، فإن ما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة أو المديرون يعالج ضريبياً وفق أحكام المادة (٨/٦، ٩، ١٠) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، والتي تقضي بفرض الضريبة على ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها.

خامساً : الشركات الخاضعة لأحكام القانون ٢٠٣لسنة ١٩٩١

الشركات التي تخضع لأحكام القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن قطاع الأعمال العام، وهو القانون الذي حلّ محل القانون ٩٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن هيئات القطاع العام وشركاته بغية تطوير

الأداء الاقتصادي لهذا القطاع، تنقسم إلى شركات قابضة وشركات مساهمة.

١- **الشركات القابضة** : تطبيقا لنص المادة (٣/٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يخضع ما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة إذا كانوا من غير المساهمين للضريبة على المرتبات وما في حكمها؛ لأن ما يحصلون عليه يعتبر دخلا للعمل لتوافر عنصر التبعية. أما إذا كانوا من المساهمين فإنهم يخضعون للضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

٢- **الشركات التابعة** : يتم تأسيسها بواسطة إحدى الشركات القابضة، أو بالاشتراك مع شركات قابضة أخرى أو أشخاص اعتبارية عامة أو أفراد أو بنوك القطاع العام. ورأس مال الشركة قد يكون مملوكاً ملكية عامة أو مشتركة بين الملكية العامة أو الخاصة. ويتم تشكيل مجلس الإدارة إما من

---

(١) الجريدة الرسمية، العدد (١٩) مكرر في ١٩٩٧/٥/١١.

أشخاص ليس لهم حصة في رأس المال، أو أن يشكل من فئتين أحدهما تمثل رأس المال العام، والأخرى تمثل رأس المال الخاص. ويخضع ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة الذين يمثلون رأس المال العام للضريبة على المرتبات. أما ما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة الذين يمثلون رأس المال الخاص فإنه يخضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة.

المبحث الثاني

الإيرادات المعفاة من الضريبة على القيم المنقولة

تؤثر الضريبة بشكل مباشر على تحركات رؤوس الأموال اللازمة لزيادة الإنتاج، وحيث أن الضريبة لم تعد كسابق عهدها مجرد مورد مالي للدولة، وإنما هناك أهدافاً أخرى لا تقل أهمية عن هذا الهدف يسعى المشرع إلى تحقيقها، ولذلك فقد استخدم المشرع الضريبي سياسة الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار بغية تحقيق التنمية الاقتصادية والعدالة الضريبية فيما بين الممولين.

ورغبة من المشرع في تشجيع الادخار تم منح الأشخاص الطبيعيين بعض الإعفاءات لإيرادات القيم المنقولة بمقتضى نصوص المواد (٣١ / ٣، ٤، ٥)، (٥٠ / ٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. والهدف من هذه الإعفاءات هو حفز الأشخاص الطبيعيين على توظيف رؤوس أموالهم في شكل سندات، والمشاركة في استثمار الأوراق المالية في سوق الأوراق المالية، وتشجيع الأشخاص الطبيعيين على زيادة مشاركتهم في إنشاء شركات مساهمة أو غيرها من صنوف الشركات، وفتح المجال أمامهم للمشاركة في اقتناء شهادات الاستثمار والادخار التي تصدرها البنوك، وزيادة الودائع وحسابات التوفير في صندوق البريد.

وتحقيقا لهذه الاعتبارات نقسم هذا المبحث إلى مطلبين : نخصص الأول منها لبيان الإيرادات المعفاة من الخضوع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة. ونتناول في المطلب الثاني مدى تحقيق الإعفاءات الضريبية الواردة على إيرادات القيم المنقولة للعدالة الضريبية، وكيفية استخدام سياسة الإعفاءات لتحقيق التوافق بين أهداف النظام الضريبي.

المطلب الأول : المعالجة التشريعية للإيرادات المعفاة من الضريبة على القيم المنقولة.

المطلب الثاني : مدى تحقيق الإعفاءات الضريبية على إيرادات القيم المنقولة للعدالة الضريبية.

المطلب الأول

المعالجة التشريعية للإيرادات المعفاة من الضريبة على القيم المنقولة

عالج المشرع الضريبي الإيرادات المعفاة من الخضوع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة بمقتضى نص المادة (٣١ / ٣، ٤، ٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والإيرادات المعفاة من الخضوع للضريبة تشمل :-

١- عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك وصناديق توفير البريد، ويهدف هذا الإعفاءإلى تشجيع الأشخاص الطبيعيين على زيادة الادخار لدفع عملية التنمية الاقتصادية، ويشترط لسريان الإعفاء الوارد في نص المادة (٣١/٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ توافر شرطين :-

أ - أن تكون الودائع وحسابات التوفير مودعة في بنوك خاضعة لإشراف البنك المركزي المصري، وبالتالي لا يسري الإعفاء على الودائع

وحسابات التوفير المودعة في البنوك الأجنبية التي لا تخضع لإشراف البنك المركزي المصري.

ب- أن تخضع صناديق توفير البريد لإشراف الدولة. ولا يشترط أن تكون الودائع أو حسابات التوفير بالبنوك مفتوحة بالعملة المحلية، ويسري الإعفاء كذلك على الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المفتوحة بالعملة الأجنبية.

٢- نصت المادة (٣١)، (٥٠ / ٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة. ويهدف المشرع من منح هذا الإعفاء إلى تحقيق عدة أهداف :-

١- تشجيع الأشخاص الطبيعيين على توظيف رؤوس الأموال في شكل سندات، وذلك لزيادة الاستثمار والتوظيف في هذه السندات.

٢- تشجيع الأشخاص الطبيعيين على المشاركة في استثمار الأوراق المالية في سوق الأوراق المالية المصرية.

٣- تشجيع الأشخاص الطبيعيين على المشاركة في إنشاء شركات مساهمة أو شركات توصية بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة أو شركات الأشخاص أو صناديق الاستثمار، وذلك لتوفير التمويل اللازم لمثل هذا النوع من المشاركة.

٤- زيادة وتشجيع الادخار لدى الأشخاص الطبيعيين على فتح حسابات التوفير بالبنوك وحسابات التوفير في صناديق البريد، وزيادة الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي المصري.

والإيـرادات المعفـاة مـن الخـضوع للـضريبة علـى إيـرادات القـيم المنقولـة تشمل:-

أ- إعفـاء عوائـد معـاملات الأشـخاص الطبيعيـين عـن اسـتثماراتهم فـي الأوراق الماليـة المقيـدة فـي سـوق الأوراق الماليـة المـصرية فـي حالـة تـوافر ثلاثـة شروط:-

١- أن تكون هذه الأوراق مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية.

٢- ألا تخصم الخسائر الناجمة عن التعامل في سوق الأوراق المالية.

٣- ألا ترحل الخسائر الناجمة عن هذا التعامل لسنوات تالية.

ب- إعفاء كل ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين من عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها في حالة توافر شرطين :-

١- أن تكون هذه السندات وصكوك التمويل مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية.

٢- أن تكون الجهة التي أصدرت هذه السندات وصكوك التمويل الدولة أو شركات الأموال.

جـ- إعفـاء التوزيعـات التـي تجريهـا شـركات المـساهمة والتوصـية بالأسـهم علـى أسهم رأس المال، سواء كانت هذه التوزيعات نقدية أو عينية كأن يتم التوزيع في صورة سلع من إنتاج الشركة أو أسهم في شركة أخرى أو غير ذلك من الصور.

د - إعفـاء التوزيعـات التـي تـتم علـى حـصص رأس المـال فـي الـشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين

في شركات التوصية بالأسهم، والتوزيعات التي تتم على صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢.

هـ- إعفاء العوائد عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي المصري. وإعفاء عوائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية[١].

وفي ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نصت المادة (٧/٨) منه على إعفاء المزايا النقدية والعينية التي يحصل عليها المستأمن أو المدخر من شركات التأمين أو الادخار على السحب الذي تجريه هذه الشركات على السندات التي تصدرها، أو بوالص التأمين.

وهذا الإعفاء لم يرد في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتقتضي العدالة الضريبية أن ينص المشرع على إعفاء المزايا النقدية والعينية التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين من شركات التأمين على السحب الذي تجريه هذه الشركات على السندات التي تصدرها أو بوالص التأمين؛ لأن هذا الإعفاء يحقق ثلاثة أهداف:-

١- تشجيع المدخرين والمستأمنين على المشاركة في نشاط شركات التأمين، وما تجريه شركات التأمين من سحب على السندات التي تصدرها أو بوالص التامين يحقق جوائز أو مزايا عينية أو نقدية لأصحاب بوالص التأمين أو السندات التي تصدرها هذه الشركات.

٢- تشجيع الأشخاص الطبيعيين على الانضمام لهذه التوظيفات التي تشكل جزءًا هامًا من الادخار المنظم.

---

(١) المادة (٥٠) الفقرة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣- تشجيع شركات التأمين والادخار على تجميع المدخرات التي قد تكون صغيرة، بالإضافة إلى تشجيع التأمين في كافة صوره المختلفة كأحد وسائل الادخار.

المطلب الثاني

مدى تحقيق الإعفاءات الضريبية على إيرادات القيم المنقولة للعدالة الضريبية

يقتضي تحقيق العدالة الضريبية أن يرتبط الإعفاء من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة بالهدف الذي من أجله تم منح هذا الإعفاء، وفى هذه الحالة يحقق الإعفاء دوره المنشود دون إهدار للإيرادات العامة، وأن يكون الهدف من الإعفاء تشجيع الادخار الذي يوجه للاستثمار في مجالات تخدم أولويات النمو الاقتصادي والاجتماعي(١)، و ليس الادخار ككل على إطلاقه حتى لا تتأثر الإيرادات العامة، وأن يكون منح الإعفاء للمشروع الذي يمثل درجة ومكانة بين أولويات خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية لتتوافق سياسة الإعفاء مع أهداف الضريبة المالية والاقتصادية والاجتماعية.

ولقد أعفى المشرع بمقتضى نص المادة (٤/٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عوائد السندات من الخضوع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة التي تصدرها شركات المساهمة المصرية التابعة للقطاع الخاص، رغم أنه لا يوجد ثمة التزام عليها بأن تستغل قيمة السندات لتمويل مشروعات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية التابعة للدولة.

---

(١) Andy Lymer and Dora Hancock, Taxation Policy and Practice , chapter 3,op.cit, p. 13

ويرجع استخدام المشرع لسياسة الإعفاءات الضريبية على إيرادات القيم المنقولة إلى الرغبة في تحقيق التوازن بين الأهداف الإقتصادية والاجتماعية للضريبة. والهدف من إقامة توازن بين أهداف الضريبة هو تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين، وزيادة رعايته للطبقات غير القادرة على تحمل العبء الضريبي. وفي حالة استخدام المشرع سياسة الإعفاءات الضريبية في تحقق الأهداف الاقتصادية على حساب الهدف التمويلي والأهداف الاجتماعية، فإن ذلك يؤدي إلى تشجيع الادخار والاستثمار وزيادة الثروة وتراكمها عند البعض، في حين أن البعض الآخر لم يعد قادراً على تحمل العبء الضريبي، وفي هذه الحالة لا يتحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والأهداف الاجتماعية للضريبة، وإنما تكون في صالح الأهداف الاقتصادية[1]؛ لأن المشرع لم يربط سياسة الإعفاءات بسياسة التخطيط للتنمية وحساب العائد من الإعفاء، ولم تعد الإعفاءات وحدها كافية لتشجيع الادخار والاستثمار.

ويمكن القول بأن سياسة الإعفاءات الضريبية ساهمت في الإخلال بالعدالة الضريبية وترتب عليها حرمان الخزانة العامة من مصدر هام للتنمية، ومن هذه الإعفاءات ما ورد في سياق نص المادة (٣/٣١، ٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من إعفاء عوائد الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية وربط الإعفاء بالقيد في سوق الأوراق المالية، وإعفاء كل ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين من عوائد السندات وصكوك التمويل، وربط الإعفاء بشرط القيد في سوق الأوراق المالية، وأن تكون الجهة التي أصدرت هذه السندات وصكوك التمويل الدولة أو شركات الأموال. وما نصت عليه المادة (٥٠) الفقرة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من إعفاء عوائد السندات المقيدة في الجداول

---

(١) د. محمد على السيد سرور، دور النظام الضريبي في تحقيق تنمية متوازنة في ظل اقتصاديات السوق، المؤتمر الضريبي الثامن الذي نظمته الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالتعاون مع كلية التجارة، جامعة عين شمس فى ٢٣ مارس ١٩٩٦.

الرسمية ببورصة الأوراق المالية، وهذه الإعفاءات هدفها تنشيط سوق الأوراق المالية.

وبجانب هذه الإعفاءات توجد إعفاءات ضريبية قررتها قوانين أخرى منها : إعفاء جميع رؤوس الأموال التي تستثمر في إنشاء مساكن شعبية، والمقررة بالمادة (٢٢) من القانون ٢٠٦ لسنة ١٩٥١. وإعفاء ما تغله شهادات استثمار البنك الأهلي المصري من عوائد أو جوائز، وكذلك قيمة استردادها أو استحقاقها الذي قررته المادة (٢) من القانون ٨ لسنة ١٩٦٥، المعدل بالقانون ٦٢ لسنة ١٩٦٧. وإعفاء العائد الموزع على أعضاء الجمعيات التعاونية الزراعية المقرر بالمادة (٧) من القانون ١٢٢ لسنة ١٩٨٠. وكذلك إعفاء سندات التنمية الدولارية الذي قررته المادة (٦) من القانون ٦ لسنة ١٩٨٦ في شأن إصدار بنك الاستثمار القومي.

ومن ناحية أخرى، فإن زيادة الإعفاءات الضريبية الوارد على الإيراد الخاضع للضريبة على إيرادات القيم المنقولة يؤدي إلى التقليل من أوعية الضريبة، ويترتب على ذلك زيادة العبء الضريبي على ما يتبقى من أوعية عن طريق رفع سعر الضريبة.

وبالإضافة إلى ما تقدم، فإن معاملة الإيرادات الناجمة عن القيم المنقولة معاملة ضريبية أكثر تشدداً من الإيرادات الأخرى التي يمتزج فيها رأس المال بالعمل، أو العمل المستقل أو التابع، أو الثروة العقارية يناقض العدالة الضريبية على أساس أن العدالة الضريبية تقضي بأن تعامل كافة دخول الأشخاص الطبيعيين معاملة ضريبية موحدة، وهذا يقتضي أن يمنح ممولي الضريبة على إيرادات القيم المنقولة إعفاء للأعباء المعيشية والعائلية، ويصبح هذا المطلب أكثر عدالة في حالة ما إذا كان الإيراد الناتج عن توظيف رأس المال المنقول المصدر الوحيد لدخل المكلف بالضريبة.

ومن مقتضيات العدالة الضريبية أن تفرض الضريبة على الإيرادات الصافية لرأس المال المنقول، وأن تخصم تكاليف الحصول على الإيراد ؛ لأن قيمة رأس المال المنقول تعبر عن نتاج جهد وعمل سابق مبذول في الإنتاج، بالإضافة إلى أن توظيف رأس المال يتضمن قدراً من المخاطر تزداد في حالة الأزمات الاقتصادية(١).

وفي ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) نصت المادة (٨٨) منه على أنه إذا كان من بين إيرادات الممول مرتبات يخصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية للممول من المرتبات، وإذا لم تكفِ يستكمل الإعفاء من إيرادات النشاط التجاري والصناعي والمهن غير التجارية والثروة العقارية، وهذا الوضع كان يساهم في الإخلال بالعدالة الضريبية؛ لأن المشرع لم ينص على إضافة إيرادات القيم المنقولة.

ونصت المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على فرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر من المرتبات وما في حكمها والنشاط التجاري والصناعي والنشاط المهني أو غير التجاري والثروة العقارية. ونصت المادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن الضريبة تستحق على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول المقيم خلال سنة من المصادر المشار إليها في المادة (٦) من القانون، ولم ينص المشرع الضريبي على إضافة إيرادات القيم المنقولة التي يحصل عليها الشخص الطبيعي.

---

(١) أستاذنا الدكتور. عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص٤٠.

المبحث الثالث

سعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ومدى موافقته للعدالة الضريبية

تمثل الإعفاءات الضريبية دورًا هامًا في توجيه الضريبة نحو تحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية. ومن الأمور التي يجب على المشرع أن يوليها كل عنايته عند النظر في أية ضريبة يراد فرضها، السعر المناسب لها ؛ لأن سعر الضريبة يمثل المظهر المادي لعبء الضريبة، وأحد العوامل الأساسية في تحقيق العدالة الضريبية بين الممولين، ولهذا يجب أن يكون متناسبًا مع قدرة الممول على دفع الضريبة.

ويؤدي سعر الضريبة المرتفع إلى خفض رؤوس الأموال الموجهة للاستثمار، وعامل مساعد لتهرب الممول، وبالتالي يجب أن يكون سعر الضريبة متناسبًا مع الطاقة الضريبية للممولين؛ لأن تجاوز سعر الضريبة هذه الطاقة يكون سببًا لحفز بعض الممولين على التخلص من الضريبة بوسيلة أو بأخرى، وهذا ما سوف نعالجه في المطلب الأول.

ونخصص المطلب الثاني لبيان أن سعر الزكاة على إيرادات القيم المنقولة يتصف بالاعتدال، وهذا الاعتدال يمثل سمة من سمات الشريعة الإسلامية؛ لأن سعر الزكاة المعتدل يجعل المزكي يقبل على أدائها عن طيب خاطر دون أن يفكر حتى في التهرب من الفريضة مقارنة بسعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، وتؤدي هذه المقارنة إلى تنظيم العلاقة بين الزكاة والضرائب لتحقيق التكافل الاجتماعي.

ويمكن لنا أن نعقد مقارنة بين نظرة الشريعة الإسلامية لرأس المال المنقول، وبين القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لنتعرف على حدود سعر الزكاة المعتدل، وأسباب هذا الاعتدال الذي ينعكس على سلوك المزكي تجاه تطبيق ركن من أركان الدين، وهذا التطبيق لقواعد الشريعة الإسلامية يؤثر في سلوك الممولين على أساس أن الزكاة والضريبة يمثلان واجب من الواجبات الملقاة على عاتق أفراد المجتمع، وكلا الفريضتين يؤثران في بعضهما، فإذا كان سلوك المزكي طيبًا في أداء الزكاة انعكس هذا على سلوكه تجاه الضريبة كواجب تفرضه عليه الدولة.

المطلب الأول: مدى تحقيق سعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة للعدالة الضريبية.

المطلب الثاني: الفقه الإسلامي وتحقيق العدالة الاجتماعية في سعر الزكاة على إيرادات القيم المنقولة.

المطلب الأول

مدى تحقيق سعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة للعدالة الضريبية

سعر الضريبة من الأمور المهمة لدى الممول؛ لأن سعر الضريبة هو النسبة التى تقتطع من الدخل الصافي للممول، وما يهم الممول أن يفرض سعر الضريبة على دخله كوحدة واحدة دون تفرقة بين مصادر الدخل. ويحقق سعر الضريبة المعتدل توازناً بين مصلحة الخزانة العامة والممولين، فلا يزداد السعر حتى لا يضار الممول عن طريق الحد من حركة رأسماله، ويكون دافعًا له على التخلص من الضريبة بوسيلة أو بأخرى، ولا يقل سعر الضريبة حتى لا تضار

الخزانة العامة[1]، ويوازن سعر الضريبة المعتدل بين مقدرة الممول على دفع الضريبة، ومدى حاجة الدولة للإيرادات الضريبية على أساس أنه كلما كان معدل سعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة قائماً على مبدأ القدرة على دفع الضريبة، كلما كان سعر الضريبة معتدلاً ولا يكون سببًا لحفز بعض الممولين على التخلص من الضريبة.

ويضاف إلى ذلك، أن المشرع الضريبي إذا فرض سعر الضريبة على إجمالي الإيراد دون خصم تكاليف الحصول عليه، فإن ذلك يجعل عبء الضريبة ثابتاً على مستوى شرائح الدخل، ولهذا فإن الإيراد الأقل يتحمل عبء ضريبي أكبر من الإيراد الأعلى، وسعر الضريبة لا يزداد مع زيادة إيراد رأس المال المنقول، وبالتالي يخضع الإيراد الأقل لنفس السعر الذي يخضع له الإيراد الكبير، مما يعني إجحافاً بأصحاب الإيراد الأقل.

وسعر الضريبة النسبي الثابت لا يحقق العدالة الضريبية بين الممولين ؛ لأن المشرع الضريبي يفترض أن إيراد رأس المال المنقول يمثل فائضاً ناتج عن رأس المال المنقول، ويجب أن تشدد المعاملة الضريبية عليه حتى يتحقق التوازن بينة وبين مصادر الإيرادات الأخرى. وهذا الافتراض من المشرع ورد منذ القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩، والذي كان يطبق نظام الضرائب النوعية على الدخول وفقاً لمصادرها التي تختلف في قوتها الاقتصادية. وقد أثبتت دراسة أجريت في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٨٢ أن سعر الضريبة المنخفض على أرباح رأس المال ساعد في زيادة التحويلات الرأسمالية[2].

---

(١) David N. Hyman , Public Finance a Contemporary Application of Theory to Policy, op.cit, p.485.

(٢) Ibid; p.485.

ويستفاد من نص المادة (٤٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن الضريبة تفرض على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية التي تحققها في مصر أو خارجها من خلال منشأة دائمة لها في مصر. ونصت المادة (٤٨)، (٥٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه يعتبر من الأشخاص الاعتبارية شركات الأموال وشركات الأشخاص وشركات الواقع، وتفرض الضريبة بسعر نسبي ثابت ٢٠ % على الدخول الموزعة من الأشخاص الاعتبارية قبل توزيعها على المستحقين، ولهذا لا حاجة لإخضاعها مرة أخرى للضريبة على القيم المنقولة.

وهذا الوضع لا يتفق والعدالة الضريبية؛ لأن المشرع الضريبي يفترض أن تحقيق التوازن بين إيرادات القيم المنقولة ومصادر الإيرادات الأخرى للشخص الطبيعي يقتضي أن تفرض الضريبة على إيرادات القيم المنقولة بسعر نسبي ثابت ٢٠ %.

ويترتب على هذا الوضع، أن الشخص الطبيعي الذي تتكون إيراداته من المرتبات وما في حكمها أو النشاط التجاري والصناعي أو المهن غير التجارية أو الثروة العقارية، أو كل هذه المصادر أو بعضها قد أصبح في وضع أفضل من الشخص الطبيعي الذي تتكون إيراداته من القيم المنقولة، سواء في سعر الضريبة المنصوص عليه في المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أو في الإعفاء الممنوح للأعباء المعيشية والعائلية المنصوص عليه في المادة (٧) من القانون، ولا يستفيد منه ممولي الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، ويستفيد منه ممولي الضريبة على المرتبات وما في حكمها والنشاط التجاري والصناعي وغير التجاري والثروة العقارية. وبالتالي يجب أن تطبق الأحكام الواردة في نصوص المواد (٦، ٧، ٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الشخص الطبيعي الذي تقتصر إيراداته على ما يحصل عليه من توزيعات تؤديها له الأشخاص الاعتبارية وغيرها من الهيئات المنصوص عليها في المادة (٤٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كناتج للأموال التي توظف عندها، أو في شكل

عوائد أو فوائد أو غيرها، خاصة إذا كان الدخل من إيرادات القيم المنقولة يمثل الدخل الوحيد للشخص الطبيعي.

المطلب الثاني

الفقه الإسلامي وتحقيق العدالة الاجتماعية

في سعر الزكاة على إيرادات القيم المنقولة

من القواعد المقررة بالفقه الإسلامي أن الشريعة الإسلامية لم تطبق وحدة السعر على كافة مصادر دخل المزكي، وإنما فرضت الزكاة بسعر نسبي ثابت على بعض مصادر الدخل مثل الزروع والثمار والنقدين (الذهب و الفضة) والركاز والمعادن[1] وعروض التجارة والصناعة والقيم المنقولة، وبسعر تصاعدي بالنسبة للأنعام (كالإبل والبقر والجاموس والغنم). ويرجع تفاوت أسعار الزكاة بين السعر النسبي الثابت والسعر التصاعدي إلى عدة أسباب نوردها فيما يلي:

١- التمييز والتفاوت في الزكاة بين مصادر الدخل في زكاة الزروع والثمار والأنعام، وعروض التجارة والنقدين والركاز والمعادن، إنما جاء وفقاً لطبيعة وعاء الزكاة فإذا كان هذا الوعاء مثليا كالنقود يكون السعر نسبة مئوية من الوعاء. و إذا كان الوعاء عينًا يكون السعر بالوحدة كالأنعام، وإعمالا لمبدأ التخفيف في تحديد الوعاء وربط الزكاة عليه، فقد ورد أن سهل بن أبي حَثْمه رضي الله عنه قال : أمرنا رسول الله صلى الله عليه سلم: " إذا خَرَصْتُم[2] فَخُذُوا وَدَعُو الثُّلثَ، فإن لم تَدَعُو الثُّلثَ فدعو الرُّبُعَ "

---

(١) الركاز والمعادن معناهما واحد عند الفقهاء، وهو كل مال موجود تحت الأرض، ويستوي أن يكون وجودة من طبيعة الأرض، أو أن بعضاً من الناس قاموا بدفنه فيها.

(٢) يقصد بالتخريص : تقدير قيمة المال (الثمر) وهو على الشجر، تمهيدا لفرض الزكاة بعد ذلك، أي يقدر الخارص المقدار الواجب إخراجه حين ينضج أول الثمرة وقبل أن =

أشار الحديث إلى التخفيف في الخرص بأن يترك من عشر الزكاة(١٠%) قدر الربع أو الثلث؛ لأن هذه النسبة قد لا يدركها حصاد الزرع فلا تجب فيها الزكاة.

وفضلاً عما تقدم، فإن طبيعة الزكاة لا تسمح لها بتطبيق أسلوب التصاعد الموحد المطبق في الضريبة على الدخل؛ لأن الزكاة على إيرادات القيم المنقولة تفرض على رأس المال وإيراده، وتصاعد سعر الزكاة قد يصل إلى درجة أن تأكل الزكاة ما يدره رأس المال من دخل ثم تأكل رأس المال نفسه، وبالتالي تفرض الزكاة بسعر أقل مما يدره رأس المال من دخل[١].

أما زكاة الأموال العقارية فتفرض على الإيراد وهو الزروع والثمار، ويكون السعر نسبي لتشجيع المزكي على الأداء فلا يتهرب من أدائها[٢]. وتفاوت سعر الزكاة إنما يكون للمحافظة على رأس المال حتى ينمو ويحقق التنمية الاقتصادية، ويحقق حصيلة للزكاة، ويحافظ على سلوك المزكي فلا يتهرب من دفعها. ويفرض سعر الزكاة على المال ونمائه في زكاة النقدين وعروض التجارة والصناعة والأنعام. ويفرض السعر على صافي العائد في

= تؤكل، فيقدر ما على النخل رطباً، فيقول الخارص: يخرج من هذا التمر كذا وكذا، وعندما يتم تسليم المال (الثمر) يترك لهم ثلث ما قدره الخارص أو ربعه، ثم يخرج نصاب الزكاة من الباقي.
د. حمزه النشرتي، والشيخ عبد الحفيظ فرغلي، د. عبد الحميد مصطفى، الفقه الإسلامي على المذاهب الأربعة، المجلد الثالث، مؤسسة الأهرام، ١٩٩٢، ص ٢٨٢ - ٢٨٥.

(١) عن عبد الله بن عمرو رضى الله عنهما أن رسول الله صلى الله عليه وسلم قال : من وليَ يتيماً له مالٌ، فليتجر له ولا يتركه حتى تأكله الصدقة.
- سبل السلام شرح بلوغ المرام من جمع أدلة الأحكام، للإمام محمد بن إسماعيل الأمير اليمنى الصنعاني، علق عليه محمد عبد العزيز الخولي، الجزء الأول، مكتبة عاطف، القاهرة، ١٣٧٩ هـ، ص ٦٠٥.

(٢) د. عاطف السيد، فكرة العدالة الضريبية في الزكاة في صدر الإسلام، بحث مقدم إلى المؤتمر العالمي الأول للاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، ١٤٠٠هـ- ١٩٨٠م، ص ٣١.

زكاة الزروع والثمار وكسب العمل. ويطبق السعر على أساس القيمة السوقية وقت حلول تحصيل الزكاة في زكاة عروض التجارة والصناعة والأنعام والزروع والثمار.

وسعر الزكاة لم يصل إلى حد المغالاة، بل جاء في إطار المقدرة التكليفية للمزكي دون أن تضر بمستوى معيشته وقدرته على الإنتاج ؛ لأن الشريعة الإسلامية نظرت للزكاة على أنها ليست مورد مالي فحسب، وإنما وسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية وزيادة النشاط الاقتصادي في المجتمع.

٢- نظرت الشريعة الإسلامية للزكاة نظرة مزدوجة؛ لأن زكاة النعم (الأنعام) وقت نزول التشريع كانت تشكل غالبية رأس المال في هذا المجتمع، ولهذا جاء السعر تنازلي، وراعت الظروف الاقتصادية والاجتماعية والنفسية للمزكي، ففي زكاة الزروع والثمار جاء السعر معتدلاً ليتحمل المزكي عبئها النفسي فلا يتهرب من دفعها ؛ لأن المزكي يدرك المنفعة التي يحصل عليها في الدنيا عن طريق السلوك الحميد في المعاملات فلا يمثل السعر عبئا عليه. ونظرت الشريعة الإسلامية إلى رأس المال فرأت أن بعضه يتحمل الزكاة من جنسه كالذهب والفضة والزروع والثمار. أما ما لا يتحملها كالإبل فقد أوجبته في غيره، ففي خمساً من الإبل شاه وفي عشر شاتين، و في خمسة عشرة ثلاث شياه، وفي عشرين أربع شياه[1].

٣- التباين في سعر الزكاة إنما جاء نتيجة اختلاف ظروف التشغيل، فكلما بُذِلَ في إنتاج إيراد الزكاة مجهوداً أكبر، كلما كان سعر الزكاة متفقا مع المجهود المبذول في الإنتاج. وعلى العكس من ذلك كلما حصل المزكي على إيراد الزكاة بسهولة دون مجهود كبير، كلما زاد سعر الزكاة. وبالتالي يتوقف

---

(١) قال الجمهور: الأصل أن الزكاة تجب من جنس المال، وإنما عدل عنه رفقاً بالمالك، فإذا رجع المزكي باختياره إلى الأصل، و هو إخراج بعير للزكاة أجزاه.
- سبل السلام شرح بلوغ المرام من جمع أدلة الأحكام، المرجع السابق، ص ٥٩٢.

سعر الزكاة على حركة الإنسان في الأرض، فيزداد السعر مع قلة عدم التدخل في الإنتاج، ففي زكاة الزروع والثمار تفاوت السعر حسب سعى المزكي وما يناله من تعب في الإنتاج، فالزرع الذي يُسقى بماء المطر بعد أن يبلغ النصاب يكون فيه العشر (١٠%) كاملا[١]، وفي حالة استعمال آلة ري نصف العشر لحديث سالم بن عبد الله عن أبيه رضى الله عنهما عن النبي صلى الله عليه وسلم قال: فيما سقت السماء والعيون أو كان عثريًا العشر، وفيما سُقِى بالنّضح نصف العشر. وإذا كان الإيراد المنتج موقوف على عمل متصل كعروض التجارة يكون سعر الزكاة ربع العشر.

٤- تفاوت سعر الزكاة يجعلها لا تستغرق إلا جزءاً يسيراً من الدخل، ويؤدى هذا التفاوت إلى زيادة المنفعة الحدية للوحدات المكونة لوعاء الزكاة، و

---

(١) نصاب الزروع والثمار عند الجمهور (الشافعية والمالكية و الحنابلة) : خمسة أوسق، أي خمسين كيلة بالكيل المصري، ويبلغ أربعة أرادب وكيلتان. استنادا إلى قول الرسول صلى الله عليه وسلم: ليس فيما دون خمسة أوسق صدقة. وخالفهم أبو حنيفة وزيد بن على ،وقالوا لا يشترط النصاب وتجب الزكاة في كثير وقليل الزرع ،استنادا لقول الرسول صلى الله عليه وسلم : ما سقته السماء ففيه العشر. تحرير مجل النزاع : عند تعارض لفظ عام مع خاص، الجمهور يقدمون الخاص على العام؛ لأن الخاص قطعي الدلالة بخلاف العام فإنه ظني الدلالة، وإن أمكن الجمع بينهما عملوا بهما. ويرى الأحناف: أن الخاص الذي ورد بعد العام دون تراخ يعتبر مخصصاً للعام، وإذا ورد متراخياً عنه، فإن الخاص يعتبر ناسخاً للعام في القدر الذي وقع فيه التعارض، وإذا لم نعلم تاريخ نزولهما رُجِّح العام بعد أن نجعله متأخرا للاحتياط. وعلى هذا قال الجمهور : إن حديث الرسول صلى الله عليه وسلم " ليس فيما دون. .. " خاص و دلالته على الحكم قطعية. أما حديث الرسول صلى الله عليه وسلم " ما سقته السماء. ..." عام ودلالته على الحكم دلالة ظنية، وبالتالي يقدم الخاص على العام لقطعية دلالته، فلا زكاة فيما دون خمسة أوسق. ويرى الأحناف: أن الحديثين في مرتبة واحدة: لأن العام عندهم قطعي الدلالة كالخاص، وبما أن تاريخ ورود النصين مجهول، ولا يُعرف أيهما أسبق وروداً فإنه يعمل بالراجح منهما وهو العام؛ لأنه يفيد وجوب الزكاة في كل ما تخرجه الأرض، خلافاً للخاص الذي يستثني ما هو دون خمسة أوسق من الزكاة، والاحتياط أولى لمصلحة الفقراء.

- د. محمد محمد عبد اللطيف جمال الدين، العموم والخصوص وأثرهما في عملية استنباط الأحكام من النصوص التشريعية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٢، ص ٥٨ - ٥٩.

بالتالي المزكي سيستخدمها استخداماً أكثر إنتاجيه عن ذي قبل، وهذا يدفع المزكي إلى استثمار المال، فلا يتركه حتى لا تستهلكه الزكاة. ويترتب على أداء الزكاة زيادة الدافع للعمل والإنتاج طالما أن الزكاة تحويل لجزء من مال المزكي الذي ينخفض ميله الحدي للاستهلاك إلى مستحقي الزكاة الذين يرتفع ميلهم الحدي للاستهلاك فيزداد الطلب على الاستهلاك، وبالتالي يرتفع الطلب الفعال(١).

ويؤدي اعتدال سعر الزكاة على إيرادات القيم المنقولة مقارنة بسعر ضريبة الدخل المفروضة على إيرادات القيم المنقولة إلى زيادة تفعيل دور الزكاة في المجتمع عن طريق منع الحسد والحقد، باعتبار أن الزكاة عبادة مالية تحقق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع(٢).

ولكي يتخذ حديثنا صيغة تطبيقيه بعيداً عن التخيل، فإننا نُبرز دور الزكاة على الودائع فى عام ٢٠٠٤، والتي بلغت قيمة الزكاة المتحصلة منها ١١٢٢١,٩ مليون جنية، ودورها في الحد من عجز النفقات العامة عن طريق تأمين إشباع الحاجات الأساسية للفقراء والبالغ عددهم ١٥,٧ مليون نسمة.

ويوضح الجدول التالي إجمالي عدد الفقراء وإجمالي قيمة الودائع والزكاة المستحقة عليها ونصيب الفرد منها في الشهر.

---

(١) د. محمود خليل أحمد محمدين، دور السياسة المالية في تحقيق العدالة الاجتماعية دراسة مقارنة في الفكر المالي الإسلامي والحديث، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة جامعة الإسكندرية، (بدون تاريخ)، ص ٦٥.

(٢) أ.د. المرسى السيد حجازى، دراسات فى النظام المالى الإسلامى (المشروع العام – الزكاة – الدين العام)، مرجع سابق، ص ١٦٠ – ١٦٤.

إجمالى عدد الفقراء والودائع وقيمة الزكاة عليها ونصيب الفرد منها فى الشهر

البيان / السنة	إجمالي عدد الفقراء بالمليون جنية	إجمالي الودائع بالمليون جنية	قيمة الزكاة المستحقة على الودائع بالمليون جنية	نصيب الفرد من الزكاة المتوقعة على الودائع بالجنية	نصيب الفرد من الزكاة المتوقعة على الودائع في الشهر بالجنية
٢٠٠٤	١٥,٧	٤٤٨٨٧٨	١١٢٢١,٩	٧١٤,٧٧	٥٩,٥٦

المصدر : البيانات الواردة بالجدول مستقاه من الجدول رقم (٢٧) من الدراسة.

وبلغت حصيلة الزكاة المتوقعة على إجمالي الودائع ١١٢٢١,٩ مليون جنية فى عام ٢٠٠٤.

نصيب الفرد من الزكاة المتوقعة على الودائع = $\frac{١١٢٢١,٩}{١٥,٧}$ = ٧١٤,٧٧ جنيه في العام.

نصيب الفرد من الزكاة المتوقعة على الودائع في الشهر= $\frac{٧١٤,٧٧}{١٢}$ =٥٩,٥٦ جنيه في الشهر.

وبناءاً على ذلك، فإن الحصيلة التقديرية للزكاة على الودائع يمكن أن تغطي جانباً كبيراً من الإنفاق على تأمين إشباع الحاجات الأساسية للفقراء، ويمكن لهذه الحصيلة أن تساهم في إيجاد عمل مناسب لكل فقير عن طريق الهيئة الخاصة المقترحة بجباية واستثمار حصيلة الزكاة.

خـــلاصـــــة

وبعد أن تناولنا في هذا الفصل تحليلاً للمعاملة الضريبية لإيرادات القيم المنقولة وكيفية تحديد هذه الإيرادات ، ودور الإعفاءات الضريبية في تشجيع الاستثمار والمساهمة في تحقيق التنمية الاقتصادية ، ومدى موافقة سعر الضريبة لإيرادات القيم المنقولة للعدالة الضريبية. ومنهج الفقه الإسلامي في تحقيق العدالة الاجتماعية في سعر الزكاة على هذه الإيرادات. ولقد أوضحنا أن الإيرادات التي تفرض عليها الضريبة تشمل فوائد السندات وأذون الخزانة وعوائد القروض والتوزيعات التي تجريها الشركات وفوائد الديون والودائع والتأمينات ومقابل الحضور الذي يعطى للمساهمين وما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة. ونخلص في ختام هذا الفصل إلى النتائج التالية :-

١- يؤدي فرض الضريبة على رأس المال بسعر مرتفع إلى تآكل وعاء الضريبة وإخراج رأس المال من دائرة التعامل ، ولهذا فإن فرض الضريبة على رأس المال يجب أن يكون لفترة محدودة تحتمها الضرورة.

٢- ضرورة أن يرتبط الإعفاء من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة بالهدف من الإعفاء وهو تشجيع الادخار ، وأن تمنح الإعفاءات للمشروعات التي تمثل مكانة بين أولويات خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وحساب العائد ؛ لأن الإعفاءات الواردة في سياق نصوص المواد (٣١ ، ٧/٥٠ ، ٥٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ساهمت في الإخلال بالعدالة الضريبية.

٣- أن يكون هدف النظام الضريبي معاملة كافة دخول الشخص الطبيعي معاملة ضريبية واحدة ، وأن تفرض الضريبة على صافي الإيراد ، وأن

تخصم تكاليف الحصول على الإيراد حتى لا يكون عبء الضريبة ثابتًا على مستوى شرائح الدخل.

٤- أن المعاملة الضريبية الراهنة لإيرادات القيم المنقولة لا تحقق العدالة الضريبية بين الممولين؛ لأن الممول الذي تتكون إيراداته من المرتبات والنشاط التجاري والصناعي وغير التجاري والثروة العقارية يعتبر في وضع أفضل من ممولي الضريبة على إيرادات القيم المنقولة من حيث سعر الضريبة والإعفاء الشخصي وخصم تكاليف الحصول على الدخل.

٥- تتفاوت أسعار الزكاة بين مصادر الدخل؛ لأن طبيعة الزكاة كركن في الدين لا تسمح لها بالتصاعد المطبق في الضريبة على الدخل على أساس أن زكاة راس المال المنقول تفرض على رأس المال وإيراده بسعر (٢,٥%)، وهو أقل مما يدره رأس المال المنقول من دخل حتى يكون في إطار المقدرة التكليفية للمزكي ، وسعر الزكاة على الزروع والثمار نسبي في حدود نصف العشر (٥ %) في حالة ما إذا سقى الزرع بآلة ، والعشر كاملاً (١٠%) إذا لم يسق بآلة، مما يعني أن الزكاة لا تستغرق إلا جزءاً يسيراً من الدخل ، ويطبق سعر الزكاة على أساس القيمة السوقية وقت حلول تحصيل الزكاة. وهذا التباين في سعر الزكاة إنما جاء لاختلاف ظروف التشغيل فيزداد السعر مع قلة عدم تدخل الإنسان في الإنتاج، ولهذا لا تستغرق الزكاة إلا جزء ا يسيراً من الدخل.

الباب الثالث

حصيلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

نعني فى الباب الحالي ببيان أن استنداء الضريبة ووصولها إلى الخزانة العامة يقتضي القيام بعدة إجراءات تبدأ بكيفية التعرف على حقيقة إيرادات الممول وتقديم الاقرار ثم فحصه وصدور قرار ربط وتحصيل الضريبة. والأداء المتميز للإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة يحقق لها نجاحًا في تحصيل الضريبة عن طريق اختيار الطريقة المناسبة لتحصيل الضريبة لتخدم المراحل السابقة على التحصيل وهي، حصر الممولين وفحص إقراراتهم الضريبية. ويقتضي الوصول إلى الأداء المتميز للإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة ضبط الأداء بهذه الإدارة ليشمل المجالات المختلفة ذات العلاقة والتي ترتبط بالهيكل التنظيمي الخاص بها، والإمكانات المادية والبشرية المتاحة لها، وتؤدي هذه الإمكانات إلى تحسين وسائل تحصيل الضريبة عن طريق اختيار أبسط الطرق في التحصيل(١)، ورفع كفاءة وتطوير الإدارة الضريبية لزيادة قدراتها الفنية واتباعها للأساليب العلمية والتخطيط والرقابة الفعالة ليتحقق لها أداء متميز في تحصيل الضريبة(٢)، وما يترتب على ذلك من زيادة كفاءتها في التعرف على الإيرادات الخاضعة للضريبة والقيام بعملية الفحص وربط وتحصيل الضريبة.

---

(١) Joel M.Dickson and John B.Shoven and Clemens Sialm. " Tax Externalities of Equity Mutual Funds", National Tax Journal (September, 2000), p.625.

(٢) Peggy A. Hite, "Apositive Approach to Taxpayer Compliance", Public Finance/ Finances Publiques, vol. 2, 1989, p. 262.

وتحقيقا لما سلف من اعتبارات نقسم هذا الباب إلى ثلاثة فصول : نخصص الأول منها لدراسة تأثير وسائل التعرف على الإيرادات الخاضعة للضريبة على الحصيلة الضريبية، وهذه الوسائل تشمل حصر المجتمع الضريبي، ودور كل من الدفاتر والإقرار الضريبي السنوي في معرفة الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل. ونتناول في الفصل الثاني أثر الطرق المتبعة في ربط الضريبة على الحصيلة الضريبية، نظراً لما تمثله طريقة تحديد مبلغ الضريبة من أهمية كبيرة في تحقيق العدالة الضريبية وزيادة الحصيلة. ونستعرض في الفصل الثالث أساليب تحصيل الضريبة على الدخل، وتأثير هذه الأساليب على الحصيلة الضريبية، ومدى مساهمة أسلوب التحصيل الفوري والتحصيل عن طريق الغير والتحصيل الإداري على الحصيلة الضريبية.

الفصل الأول : تأثير وسائل التعرف على الإيرادات الخاضعة للضريبة على الحصيلة الضريبية.

الفصل الثاني: الطرق المتبعة في ربط الضريبة على الدخل وتأثيرها على الحصيلة الضريبية.

الفصل الثالث: أساليب تحصيل الضريبة على الدخل وتأثيرها على الحصيلة الضريبية.

الفصل الأول

تأثير وسائل التعرف علي الإيرادات الخاضعة للضريبة على الحصيلة الضريبية

لما كانت مصلحة الضرائب لديها الوسائل التي تمكنها وتستطيع بموجبها أن تتعرف على حقيقة الإيرادات الخاضعة للضريبة، فإن إصلاح هذه الإدارة يمثل شرطاً أساسياً لزيادة الضريبة المحصلة عن طريق خفض تكلفة تحصيل كل وحدة من الدخل(١). وتتوقف كفاءة الإدارة الضريبية على مدى دقة وشمول البيانات والمعلومات الخاصة بالمجتمع الضريبي عن طريق الاستعانة بنظم المعلومات المستحدثة في توفير المعلومات عن طريق الحاسب الآلي، وفي ضوء توافر البيانات والمعلومات عن حجم النشاط الاقتصادي في المجتمع يمكن التنبؤ بحجم الحصيلة الضريبية ووضع التخطيط المتكامل لعملية حصر المجتمع الضريبي.

وتمثل الطرق المنضبطة التي تتعرف بها إدارة الضرائب على حقيقة الإيرادات الخاضعة للضريبة حماية للممول من طريقة التقدير غير المبنية على أسس موضوعية، ومن ذلك أن المشرع يأخذ بإقرار الممول الضريبي كأساس لتحديد ومعرفة الأرباح الخاضعة للضريبة، ويعتبر الإقرار الضريبي من أهم الوسائل التي تستطيع إدارة الضرائب أن تستند إليه في معرفة حقيقة دخل الممول؛ لأن المشرع يأخذ بإقرار الممول كأساس لتحديد ومعرفة الأرباح الخاضعة للضريبة، وتأكيده على ضرورة اعتماد ما ورد به طالما أنه مؤيد بالمستندات والدفاتر.

---

(١) David Newbery and Nicholas Stetn, The Theory of Taxanation for Developing Countries, op. cit, p. 202.

وتحقيقا لهذه الاعتبارات نقسم هذا الفصل إلى أربعة مباحث : نخصص الأول منها لدراسة حصر المجتمع الضريبي علي الطبيعة أو الحصر عن طريق الغير أو عن طريق نظام البطاقة الضريبية. ونتناول في المبحث الثاني دور الدفاتر التي يمسكها الممول وفق الأصول المحاسبية السليمة في معرفة الإيراد الخاضع للضريبة، والمزايا التي تعود على الممول من إمساك الدفاتر. ونخصص المبحث الثالث لمعرفة دور الإقرار الضريبي في تحديد ومعرفة الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل. ونوضح في المبحث الرابع مدى تأثير تحديد إيراد الممول عن طريق التقدير على الحصيلة الضريبية.

المبحث الأول : حصر المجتمع الضريبي.

المبحث الثاني : دور الدفاتر في معرفة الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل.

المبحث الثالث : دور الإقرار الضريبي في تحديد ومعرفة الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل.

المبحث الرابع : مدى تأثير تحديد الإيرادات بطريق التقدير على الحصيلة الضريبية.

المبحث الأول

حصر المجتمع الضريبى

يقصد بالحصر الضريبي: التعرف على حجم معاملات الممولين وعلى مقدرتهم التكليفية، الأمر الذي يتطلب الحصول على المعلومات الكاملة عن أسمائهم وتحديد أنشطتهم الخاضعة للضريبة، ومعرفة الأماكن التي يباشرون فيها تلك الأنشطة وتحديد عناصرها والوقوف على حجمها.

ويساهم حصر المجتمع الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية على أساس أنه كلما تم إحكام حصر المجتمع الضريبي عن طريق إدخال الحاسب الآلي الذي يعمل على الاستقرار وضبط عملية التحصيل والإقلال من نفقات الإدارة الضريبية[1]، كلما زاد عدد الممولين الخاضعين للضريبة وبالتالي تزداد الحصيلة الضريبية، وعلى ذلك يجب الاهتمام بعملية الحصر الضريبي على كافة المستويات الإدارية في مصلحة الضرائب ؛ لأن عدم الاهتمام بالحصر من شأنه إخفاء أنشطة كاملة للممولين لا يتم محاسبتهم عنها، وبالتالي ضياع حق الخزانة العامة. ويتمثل نجاح مصلحة الضرائب في إحكام عملية حصر المجتمع الضريبي في اعتمادها على التخطيط العلمي من خلال وضع نظم للمعلومات يوفر البيانات ليسهل من معرفة الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة.

وعلى هدى ما سبق بيانه من إيضاحات نقسم هذا المبحث ثلاثة مطالب : يتناول المطلب الأول الحصر على الطبيعة عن طريق توجه مأمور الضرائب إلى منطقة جغرافية بعينها لحصر كافة المنشآت التي تمارس نشاطًا يخضع

---

(١) Simon James , The Economics of Taxation Principles Policy and Practice, op. cit , p.179.

للضريبة، والتعرف على أسماء ومقار ومهن الخاضعين للضرائب على الإيرادات وعلى حجم معاملاتهم. ونستعرض في المطلب الثاني الحصر عن طريق الاخطارات المقدمة من الغير لتوفير المعلومات اللازمة عن الممولين. ونخصص المطلب الثالث لبيان الحصر عن طريق نظام البطاقة الضريبية.

المطلب الأول: الحصر على الطبيعة.

المطلب الثاني: الحصر عن طريق الغير.

المطالب الثالث: الحصر عن طريق نظام البطاقة الضريبية.

المطلب الأول

الحصر على الطبيعة

يتمثل الغرض الأساسي لأعمال الحصر على الطبيعة فى حصر كافة المنشآت التي تمارس نشاطًا يخضع للضريبة عن طريق توجيه مأمور الضرائب إلى منطقة جغرافية معينة لمعرفة أسماء ومهن ومقار وحجم معاملات الخاضعين للضريبة، ورصد الأنشطة الخاضعة للضريبة التي يمارسها الممولون تمهيداً لفتح ملفات ضريبية لهم.

ويعتبر الحصر على الطبيعة الخطوة الأولى في طريق التعرف على الإيرادات الخاضعة للضريبة ؛ لأنه يترتب على عدم اهتمام إدارة الضرائب بالحصر على الطبيعة نقص الحصيلة الضريبية، مما يعنى ذلك أن عملية الحصر من أهم العمليات التي تواجه مصلحة الضرائب.

ويقع على عاتق مصلحة الضرائب في مصر عبء حصر المجتمع الضريبي، وذلك على عكس بعض الدول المتقدمة كالمملكة المتحدة، حيث يتم التعرف على الممولين الجدد عن طريق تقدم ممولي الضرائب بأنفسهم إلى

مصلحة الضرائب، والتزام المنشآت بتوجيهات مستشاريها ونصائحهم مثل البنوك و سماسرة البورصة والمحامين[1].

ويقوم نظام حصر الأنشطة الخاضعة للضريبة على الدخل التي يمارسها الممولون على عدة مرتكزات تتمثل أساساً فيما يلي :-

أ - تحديد الأسلوب والإجراء الذي يتبعه مأمور الضرائب.

ب- استخدام نظام المعلومات الإلكترونية التي يتم فيها تجميع وتشغيل البيانات والمعلومات عن كافة الممولين، وتعبر دقة البيانات وشمولها عن نجاح إدارة الضرائب في حصر المجتمع الضريبي، وربط إدارات مصلحة الضرائب بشبكة معلومات مركزية متكاملة ومتاحة أمام جميع الموظفين[2].

جـ – التعاون ما بين مصلحة الضرائب وجهات القطاع الخاص عن طريق موافاة مصلحة الضرائب بالبيانات الدقيقة عن الممولين ومعاملاتهم مع القطاع الخاص وتنسيق تبادل المعلومات بين مأموريات الضرائب و الوزارات والنقابات.

د - التخطيط العلمي المسبق لمجموعة من السياسات والإجراءات والبرامج في ضوء أهداف أساسية تتحقق باتباع سياسات وإجراءات معينة من خلال وضع نظام للمعلومات يوفر البيانات حتى يمكن استرجاعها. وقد قامت مصلحة الضرائب بوضع خطة لحصر المجتمع الضريبي تقوم فاعليتها

---

(١) Bill Packer, Tax Practice Manual, 3 rd , ed, Butterworths, London, 1989, p. 12.

(٢) W. R. Packer, Tax Practice Manual, 2 nd, ed, Butterworths, London, 1985, p. 55.

على معدل أداء شهري لكل مأمور بواقع ١٠٠ ملف مكتبي و٦٠ ملف حصر على الطبيعة فى عام ١٩٨٨[١].

وتزداد فعالية الحصر على الطبيعة عن طريق التخطيط للحصر من خلال الإدارة المركزية وتحديد البعد الزمني للخطة في ظل الإمكانات المادية والبشرية. وقد قامت مصلحة الضرائب بعمل حصر على الطبيعة في أعوام، ١٩٣٩، ١٩٤٢، ١٩٤٥، ١٩٥٢، ١٩٧٧، ١٩٨٠[٢]، وتعتبر فترات الحصر على الطبيعة فترات زمنية متباعدة. وتزداد فعالية الحصر على الطبيعة عن طريق تحديد منطقة جغرافية لكل مأمور بعد تدريبه جيداً يقوم فيها بالحصر الجزئي على مدار فترات زمنية متقاربة، على أن يتم تحديد أسلوب للحصول على البيانات والاستفادة منها عن طريق تبويبها وتصنيفها وإمداد المأموريات بها.

ومن ناحية أخرى، فإن زيادة حجم تكاليف الحصر على الطبيعة من حيث القوة العاملة والإمكانات المادية تعتبر عائقا لعملية الحصر على الطبيعة[٣]، ويمكن التغلب على معوقات الحصر الدوري عن طريق التنسيق مع

---

(١) مصلحة الضرائب العامة، كتاب دوري رقم (٢٣) لسنة ١٩٨٨.

(٢) د. ممدوح عبد الحميد الهياتمي، الحصر الضريبي دراسة تحليلية للتشريع الضريبي المصري، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة طنطا، ١٩٩٣، ص ٩٤.

(٣) تتركز عملية الحصر في الإدارة الضريبية في الوحدات التالية :-
أ - مركز التجميع بالإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي.
ب - شعبة الحصر المركزي بالقاهرة و الإسكندرية.
جـ – وحدة التجميع في باقي المحافظات في المناطق الضريبية.
د – شعبة الحصر والإقرارات في مأموريات الضرائب.
يتبع قطاع المعلومات في الإدارة الضريبية خمس إدارات : الإدارة المركزية للحصر والإقرارات، والإدارة العامة للإحصاء وتختص هذه الإدارات بالإشراف على جميع الأعمال المتعلقة بحصر الممولين. وتختص الإدارة المركزية للحصر والإقرارات بالأعمال التالية :-
أ - متابعة نشاط شُعب الحصر والإقرارات بالمأموريات المختلفة.
ب- القيام ببعض حملات حصر على الطبيعة لحفز شُعب الحصر بالمأموريات، والعمل على إظهار جهد إدارة الحصر المركزية.
=

الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء مع إجراء الحصر الجزئي لمنطقة بعينها، والاستعانة "بالخريطة المعلوماتية" للتعرف على الممولين وعلى مقدرتهم التكليفية عن طريق الحصول على معلومات عن الممولين وتحديد الأنشطة الخاضعة للضريبة والأماكن التي يباشرون فيها تلك الأنشطة وتحديد عناصرها وحجمها.

ويعتمد المشرع على مصلحة المساحة في حصر الأطيان الزراعية، وهذا الاعتماد يحقق الهدف منة باعتبار أن مصلحة المساحة تقوم بحصر الأطيان الزراعية وإعداد خرائط لهذا الحصر ثم موافاة مصلحة الضرائب العقارية به، ويمثل هذا العمل وظيفة رئيسية لمصلحة المساحة في تعاونها مع مصلحة الضرائب العقارية.

ويعتمد المشرع على اللجان الإدارية التي تشكلها مصلحة الضرائب العقارية في كل محافظة، وتختص لجان الحصر والتقدير بحصر وتقدير وعاء الضريبة وهي القيمة الإيجارية للأراضي الزراعية عن طريق مراعاة إنتاجيتها

---

* جـ - تصنيف وتوريد الإخطارات والتراخيص الخاصة ببدء مزاولة النشاط والواردة من الوزارات والنقابات وتعاملات القطاع العام مع القطاع الخاص، ويتم التوريد إلى المأموريات المختصة بالقاهرة أو إلى المناطق الضريبية بالمحافظات لتوزعها على المأموريات. وعلى هذا فدور الإدارة يجب أن يهتم بالتخطيط لنظام الحصر وتوفير البيانات لكل المأموريات، ووضع معايير لأداء شُعب الحصر في مختلف المأموريات لإحكام الرقابة على العاملين وتقييم أدائهم. وقد يكون تركيز الإدارة في القيام بالحصر على الطبيعة لا يعطيها الفرصة لوضع مخطط عام ومتابعة المأموريات. ويقتصر دور المناطق الضريبية في تلقى الإخطارات الخاصة بالممولين المتهربين من الإدارة المركزية وتوزعها على مأمورياتها. و يجب أن يزداد هذا الدور؛ لأن هذه المناطق تعتبر مركز تجميع وتحليل للبيانات والمعلومات الواردة من المأموريات المختصة ورفع التقارير اللازمة لتوفير المعلومات الضريبية لإدارة الحصر. ويقع على قسم المعلومات شُعبة الحصر والإقرارات بالمأموريات عبء حصر الممولين الجدد واستخراج البطاقات الضريبية للمتقدمين وفتح ملفات لهم واستلام الإقرارات الدورية وتجميع البيانات عن معاملات الممولين من جهات التعامل المتعددة.
- المرشد الضريبي، أعمال الحصر والمغادرة رقم ٨، وزارة المالية، مصلحة الضرائب، ١٩٧٤.

وجودتها ومدى صلاحيتها، والعقارات المبنية عن طريق مراعاة تقسيمها في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي في المدن والأحياء. وتشكل لجان حصر وتقدير وعاء الضريبة للأطيان الزراعية برئاسة مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية وعضوية اثنين من كل من وزارة الزراعة وهيئة المساحة واثنين من المكلفين بأداء الضريبة. وتشكل لجان حصر وتقدير وعاء الضريبة على العقارات المبنية برئاسة مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية وعضوية اثنين من كل من وزارة المالية ووزارة الإسكان واثنين من المكلفين بأداء الضريبة بالمدينة التي يتم فيها الحصر والتقدير[1].

ويرى الباحث أن الاعتماد على اللجان الإدارية في حصر الضريبة لم يؤدِ للوصول إلى القيمة الفعلية لوعاء الضريبة، ولا يعكس عمل هذه اللجان التغييرات الحقيقية للدخل المتحقق من استغلال الأراضي الزراعية ؛ لأنه يلزم أن تتقارب القيمة الايجارية المقدرة بواسطة هذه اللجان مع القيمة الايجارية الفعلية للأرض الزراعية، والتي تخطى إيجار الفدان الواحد في بعض المناطق ٢٠٠٠ جنيه في العام.

المطلب الثاني

الحصر عن طريق الغير

يمكن لمصلحة الضرائب أن تعتمد في حصر الأنشطة الخاضعة للضريبة على الدخل عن طريق الإخطارات المقدمة من الغير لتوفير المعلومات اللازمة لإدارة الضرائب عن الممولين لتحديد الأنشطة الخاضعة للضريبة، والعمل على تجميع هذه المعلومات ليسهل استعمالها من قبل الإدارة الضريبية، وتعتبر عملية جمع المعلومات الأساسية عن الممول عن طريق الغير من الأمور

---

(١) المادة (١٨) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد.

التي تساعد مصلحة الضرائب في تحديد الأنشطة الخاضعة للضريبة، وبالتالي يزداد عدد الممولين وتزداد الحصيلة الضريبية[1].

وقد نظم المشرع الضريبي أسلوب الحصر عن طريق الغير في عدة مواد تتمثل فيما يلي :

١- يلتزم كل من يمتلك عقاراً مبنياً أو أكثر أو أطيان زراعية يزيد مجموع صافي إيراداته من قيمتها الايجارية الواردة في نص المادة (١/٣٨)، والفقرة الأولى من المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية المنصوص عليه في المادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أن يقدم بياناً بجميع ما يمتلكه من عقارات وقيمتها الايجارية إلى مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على المباني والأطيان الزراعية التي تقع في دائرتها هذه العقارات[2]. ويكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة بالبيانات على النموذج (١٠عقاري)[3].

٢- إلزام مكاتب الشهر العقاري بإخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات العقارية التي تستحق عليها الضريبة وذلك خلال ثلاثين يومًا من تاريخ الشهر[4] على النموذج (٩عقاري)[5].

٣- ألزمت المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الجهات المذكورة بها[6]

---

(١) Philip E. Taylor, The Economics of Public Finance, op. cit, p. 350.

(٢) المادة (٤٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) المادة (٥٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥) المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. ونصت المادة (٢) البند (ثانياً) من مواد اصدار مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على إلغاء المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٦) الجهات المذكورة في نص المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تشمل: وزارات الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام وقطاع

أن تخطر مصلحة الضرائب ببيان تفصيلي على النموذج رقم (٤١)[١] عن أى معاملة تتم مع أي شخص من أشخاص القطاع الخاص. وأن توفر هذه الجهات السجلات اللازمة للفحص بمعرفة مصلحة الضرائب، وأن تتضمن هذه السجلات بيانات عن المبالغ المدفوعة وبيانات الشخص المتلقي لها والضريبة المستقطعة من هذه المبالغ، وأن ترسل تلك الجهات صورة من هذه السجلات إلى مصلحة الضرائب لحفظها.

٤- نصت المادة (٧٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إلزام الجهات التي تختص بالترخيص بطبع أو نشر الكتب والمؤلفات والمصنفات الفنية أو تسجيلها أو الإيداع لديها، إخطار مصلحة الضرائب في كل حالة باسم المؤلف وعنوانه واسم الكتاب أو المصنف أو غيره في مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذي صدر فيه الترخيص بالطبع أو النشر على النموذج رقم (٢٠حصر)[٢].

٥- إلزام المختصين في الحكومة ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والنقابات التي تمنح تراخيص مزاولة صناعة أو تجارة أو مهنة، أو تراخيص لبناء عقار أو استعماله في

= الأعمال العام وشركات الأموال والشركات والمنشآت الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية، ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد، والجمعيات التعاونية، والمؤسسات الصحفية، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية، ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بأي قانون آخر، والجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية.

(١) المادة (٨٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (٩٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

مزاولة تجارة أو صناعة أو مهنة أو منح امتياز أو التزام أو احتكار أو إذن لازم لمزاولة تجارة أو صناعة أو مهنة، أن يخطروا مصلحة الضرائب ببيانات الترخيص وطالبه[1]، ولا يجوز منح هذا الترخيص أو تجديده إلا إذا كان الطالب حاصلا على بطاقة ضريبية، ويقدم هذا الإخطار إلى الإدارة العامة للحصر والإقرارات خلال مدة أقصاها نهاية الشهر التالي للشهر الذى صدر فيه الترخيص، موضحًا به اسم طالب الترخيص وجميع البيانات المتعلقة بالممول على النموذج أرقام (٢١، ٢٢، ٢٣، ٢٤ حصر)[2].

وإلزام الممولين بالإخطار عن نشاطهم الخاضع للضريبة قد يكون غير كافٍ لحصر الأنشطة الخاضعة للضريبة، وبالتالي فقد تم دعم إخطار الممولين بإخطارات من غير الممولين والتي أثبتت فعاليتها في حصر الممولين، واعتمدت مصلحة الضرائب على هذا الأسلوب، نظرا لأدائه المميز في حصر الأنشطة الخاضعة للضريبة.

واعتماد مصلحة الضرائب على أسلوب حصر المجتمع الضريبي عن طريق جهات أخرى قد ازداد باعتباره أحد الأساليب الهامة في حصر الممولين، وأداة هامة في زيادة عدد الممولين الخاضعين للضريبة، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.

ويرى الباحث أن حصر الأنشطة الخاضعة للضريبة بمعرفة جهات أخرى يعتبر أحد الأساليب الهامة في حصر الممولين، ويمكن أن يحقق هذا الأسلوب أداءً أفضل في حالة إتباع ما يلي :-

أ- منح حوافز ضريبية للجهات المشار إليها في نصوص مواد القانون في حالة إخطار مصلحة الضرائب بالحالات التي يتعاملون معها.

---

(١) المادة (٧٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٩٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ب- العمل على نشر الوعي الضريبي في مختلف كافة وسائل الإعلام.

حـ - التنسيق على مستوى الإدارة العليا في الإدارة الضريبية لوضع تخطيط متكامل، وخلق أسس للتعاون بين الإدارة الضريبية والإدارات الحكومية و النقابات المهنية وجهات إصدار التراخيص التي تتعامل مع الممولين، وضرورة حفز الجهات الملزمة بتطبيقه، ومداومة التنسيق على مستويات الإدارة العليا في مصلحة الضرائب؛ لأن عدم التنسيق الجيد والمتابعة المستمرة من قبل مصلحة الضرائب من شأنه أن يؤدى إلى عدم تحقيق دور فعال لهذا الأسلوب.

د- النص على زيادة الجهات الملزمة بتطبيق نظام الخصم والإضافة، لتدعيم فاعلية تطبيق المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التى تلزم الجهات والمنشآت أن تقوم بخصم نسبة لا تجاوز ٥% عن كل مبلغ يزيد عن ثلاثمائة جنية تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات شراء أو توريد أو مقاولات أو خدمة إلي أى شخص من أشخاص القطاع الخاص. ونصت المادة (٧٠) من القانون على إلزام الجهات المنصوص عليها فى المادة (٥٩) من القانون بأن تخصم لحساب الضريبة نفس النسبة من كل مبلغ يزيد على مائة جنية تدفع إلي أصحاب المهن غير التجارية. وألزمت المادة (٥٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الممولين أصحاب المنشآت والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة في مصر والتي لها منشأة دائمة في مصر أن تحجز مقدار الضريبة ٢٠ % من المبالغ التي تدفعها لغير المقيمين في مصر دون خصم أي تكاليف.

المطلب الثالث

الحصر عن طريق نظام البطاقة الضريبية

يمثل الحصر عن طريق نظام البطاقة الضريبية دوراً مهماً في التعرف على المجتمع الضريبي لعدة أسباب نوردها فيما يلي:-

١- عدم توافر الوعي الضريبي لدى بعض الممولين بالقدر الكافي حتى يخطروا مأمورية الضرائب عن نشاطهم، وبالتالى فإن التعرف على المجتمع الضريبي من خلال نظام البطاقة الضريبية يصبح من الأهمية بمكان. ولقد أدخل المشرع نظام البطاقة الضريبية بالقانون رقم ٨٢ لسنة ١٩٧٣، مضيفاً إلى المادة رقم (١) من المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ أن تصدر مصلحة الضرائب لكل ممول له ملف ضريبي بطاقة ضريبية، تتضمن اسم الممول ثلاثياً وعنوان محل إقامته وعنوان المنشأة و اسمها التجاري وكيانها القانوني، و أنواع الأنشطة التي يمارسها الممول وأنواع الضرائب التي يخضع لها ورقم البطاقة الشخصية أو العائلية أو المأمورية المقيد بها و أرقام الملفات الضريبية، وأي بيانات أخرى تعتبر ضرورية في محاسبته بالنسبة لممولي ضريبة المهن غير التجارية والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية. ويعتمد نظام البطاقة الضريبية، على منع التعامل مع جهات معينة إلا بالبطاقة الضريبية. وأعقب ذلك القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ الذي تضمن عدم جواز منح أو تجديد أي ترخيص لمزاولة تجارة أو صناعة إلا إذا كان الممول حاصلا على البطاقة الضريبية.

٢- وضع أساس تقديري في ضوء معاملات الممولين مع الجهات المنصوص عليها في القانون يعتبر مرشدًا للإدارة الضريبية عند

محاسبة الممولين الذين لا يمسكون دفاتر منتظمة.

٣- حصر الممولين الجدد دون إضافة عبء جديد على العاملين بالإدارات القائمة بحصر الممولين في مصلحة الضرائب عن طريق التوسع في زيادة عدد الممولين الملزمين باستخراج البطاقة الضريبية ليعم معظم الأنشطة التي يمارسها الممولون. والكشف عن نشاط الممولين أمام الإدارة الضريبية عن طريق بيان ممتلكات الممول سواء أكانت أطيان زراعية أو عقارات مبنية أو أرض فضاء.

٤- نصت المادة (١٢٩) من القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على حَظر التعامل مع الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الحكم المحلى والهيئات والمؤسسات العامة والوحدات الاقتصادية التابعة لها والشركات الخاضعة للقانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ (قانون استثمار رأس المال العربي والأجنبي)، وفروع الشركات الأجنبية والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية و الاتحادات ودور النشر، إلا إذا كان حاصلا على بطاقة ضريبية، وبالتالي ضياع أرباح منتظرة لهؤلاء الممولين لإحجامهم عن عدم التعامل مع هذه الجهات[1].

---

(١) توسع القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ في الجهات الملزمة بعدم التعامل مع ممولي ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية والمهن غير التجارية إلا إذا كان حاصلا على بطاقة ضريبية بصدور المادة (٤٥) من القانون، ونصت على إضافة فقرة جديدة بعد الفقرة الثانية من المادة (٣) من المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣، وألزمت الجهات مانحة ترخيص التجارة والصناعة بحظر إصدار تراخيص جديدة أو تجديد التراخيص إلا إذا كان الممول حاصلا على بطاقة ضريبية. ولضمان فاعلية نظام الحصر عن طريق البطاقة الضريبية نصت المادة (١٣٠) من القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على إلزام هيئات الكهرباء و المياه والاتصالات السلكية و اللاسلكية بعدم قبول طلبات الانتفاع بخدماتها من ممولي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية و المهن غير التجارية إلا إذا كان مقدم الطلب حاصلا على بطاقة ضريبية، وإذا لم يكن للطالب بطاقة ضريبية يحفظ طلبه لحين استخراج بطاقة ضريبية.

ولم يرد هذا الشرط ضمن أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٥- تسهل البطاقة الضريبية على الممول أداء التزاماته الضريبية وبيان قدرته المالية، وتسهل على مأمورية الضرائب متابعة المبالغ التي يقوم الممول بتوريدها لمصلحة الضرائب طبقاً لنظام الخصم والإضافة أو نظام الدفعات المقدمة في حالة اختيار الممول هذا النظام، وأن تؤشر مأمورية الضرائب على البطاقة الضريبية بما يفيد تطبيق نظام الدفعات المقدمة، فلا تحدث الأخطاء التي قد تقع في حالة عدم وجود مثل هذه البطاقة[١].

ويساهم حصر المجتمع الضريبي عن طريق البطاقة الضريبية في التعرف على المجتمع الضريبي[٢]. ولهذا ألزمت المادة (٧٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كل ممول يزاول نشاطاً تجاريًا أو صناعيًا أو حرفيًا أو نشاطاً غير تجاري أن يستخرج البطاقة الضريبية، ويحظر إصدار الترخيص له بمزاولة المهنة أو النشاط إلا إذا كان الممول حاصلاً على البطاقة الضريبية، على أن تكون البطاقة الضريبية ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده.

ويعد في حكم استخراج البطاقة الضريبية قيام الممول باستخراج النموذج الإلكتروني المعد لذلك من خلال شبكة المعلومات الإلكترونية (بوابة الحكومة الإلكترونية) المخصصة لخدمة ممولي الضريبة على الدخل[٣]. وتكون مدة سريان البطاقة الضريبية خمس سنوات من تاريخ إصدارها، ولا

---

(١) المادة (٩٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) د. مختار إسماعيل أبوشعيشع على، المشكلات المحاسبية والتطبيقية للضريبة الموحدة على الدخل فى مصر ووسائل علاجها، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩١، ص ٩٨٧.

(٣) المادة (٩٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

يجوز إصدار أكثر من بطاقة ضريبية للممول الواحد، فإذا كان للممول أكثر من نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو أكثر من فرع تكون المأمورية المختصة بإصدار البطاقة الضريبية هى مأمورية الضرائب التي تقع في دائرتها المركز الرئيسي لنشاط الممول[1]، وتصدر البطاقة الضريبية باللون الأخضر للأشخاص الطبيعيين[2].

ونرى أن نظام البطاقة الضريبية يساهم في حصر عدد كبير من الممولين، ويعتبر هذا الأسلوب من الأساليب الهامة والفعالة التي تساهم في حصر الممولين فى حالة توافر ما يلى:

١- وضع معايير ثابتة يتعامل بها الممولين جميعًا في ظل إدخال الرقم القومي لتحديد صفة الممول المطلوب منه استخراج البطاقة الضريبية.

٢- العمل على إيجاد نظام محدد لتسجيل البيانات وحفظها وتداولها على مستوى المأموريات.

٣- الاهتمام بمأموريات الضرائب التي تتلقى البيانات والمعلومات من مختلف الجهات وتقوم بتسجيلها وتبويبها ومتابعتها، وعدم اعتماد مأموريات الضرائب على الفواتير الضريبية التي يقدمها الممول عند البيع والشراء إلا إذا كان مسجلاً عليها رقم البطاقة الضريبية، وذلك لحفز كافة الممولين على استخراج البطاقة الضريبية.

---

(١) المادة (٩٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٩٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المبحث الثاني

دور الدفاتر في معرفة الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل

ترك المشرع أمر إمساك الدفاتر حتى عام ١٩٥٣ طبقاً لما يقضي به العرف والعادة، ولم يرد أي ذكر للدفاتر التي يلتزم الممولون بإمساكها إلا في القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣، والقرار الوزاري رقم ١٣٤ لسنة ١٩٥٤ الذي نص على دفتر اليومية الأصلي و دفتر الجرد، ويرجع إلى الأحكام المتصلة بهذين الدفترين إلى القانون ٣٨٨ لسنة ١٩٥٣ بشأن الدفاتر التجارية.

والدفاتر التي توضح حقيقة إيرادات الممول هي الدفاتر التي تتمتع بحجة قوية على صحة ما ورد بها من عمليات مارسها الممول دون حاجة إلى إثبات آخر[١]، ويتم إمساكها طبقاً للأصول الفنية المعترف بها، وتكون مؤيدة بمستندات حقيقية تكفل للإدارة الضريبية حق الاطلاع والتحقق من قيمة ما ورد بها من أرباح أو خسائر. ولا يمكن معرفة نتيجة أعمال الممول الحقيقية من ربح أو خسارة إلا إذا كان لديه بيان بقيمة مشترياته ومبيعاته وإيراداته ومصروفاته والبضائع و السلع التي يمتلكها في أول المدة وآخرها، ولا يتحقق هذا إلا عن طريق وجود دفاتر، وهذا ما سوف يتضح لنا في المطلب الأول. ويعالج المطلب الثاني المزايا التي تعود على الممول من إمساك الدفاتر.

المطلب الأول : دور الدفاتر في تحديد نتيجة النشاط الخاضع للضريبة على الدخل.

المطلب الثاني : مزايا إمساك الدفاتر.

---

(١) أ.محمد حمدي النشار، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، الطبعة الأولى، دار مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٥٠، ص ٥٤.

المطلب الأول

دور الدفاتر في تحديد نتيجة النشاط الخاضع للضريبة على الدخل

تستطيع الإدارة الضريبية أن تحدد الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل بطريقة أكثر موضوعية إذا احتفظ الممول بدفاتر وسجلات محاسبية، ولهذا اعتبر المشرع أن إمساك الممول للدفاتر التي تقضي قواعد المحاسبة بإمساكها هي الوسيلة الأساسية لتحديد الإيرادات الناتجة عن العمليات التي تتعلق بنشاط الممول الخاضع للضريبة. ويتوقف دور الدفاتر في تحديد النتيجة الحقيقية لنشاط الممول الخاضع للضريبة على الدخل على توافر عدة مقومات تتمثل فيما يلي :-

أولاً : أن تكون الدفاتر منتظمة وأمينة[1]، أي ممسوكة طبقاً لقواعد المحاسبة المعترف بها، ولا يشترط إمساكها طبقاً لقاعدة معينة من قواعد المحاسبة، وأن تكون الحسابات المقيدة بها يؤيدها مستندات محفوظة بطريقة يسهل معها مراجعتها.

ويعتمد القيد في الدفاتر على طريقتين أحدهما : طريقة القيد المزدوج التي تعطى صورة صادقة عن كل عمليات الممول، وبموجبها يسجل كل عملية من عمليات المنشأة بالحسابين اللذين يمثلان المدين والدائن.

والطريقة الثانية : طريقة القيد المفرد التي يسجل بموجبها الممول طرف العملية الذي يؤثر على الدائنين أو المدينين أو النقدية فقط. ففي حالة بيع الممول بضاعة على الحساب تثبت في حساب الدائنين دون حساب المشتريات، وإذا باع الممول بضاعة نقداً تثبت في حساب المدين دون حساب المبيعات.

---

(١) نص قرار وزير المالية رقم ٩٠١ لسنة ١٩٩٤ على إلزام الممول بإمساك الدفاتر والسجلات والمستندات التي تستلزمها طبيعة التجارة أو الصناعية لبيان مركزه المالي بدقة وما يجب أن يمسكه من دفاتر، وهي لا تختلف عما ورد في القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩.

والطريقة الأولى أفضل من الثانية في بيان نتيجة عمليات الممول إذا كانت كثيرة ومتشعبة، وليس لمصلحة الضرائب أن ترفض الدفاتر الممسوكة بطريقة القيد المفرد طالما أنها ممسوكة وفقاً للأصول المحاسبية[1].

وتعتبر الدفاتر منتظمة إذا أعطت صورة صادقة على صحة أعمال الممول لتصبح حجه قوية دون الاستعانة بأي استدلال خارجي. أما إذا لم تكن الدفاتر منتظمة وأمكن الاستعانة بأي استدلال خارجي على صحة ما ورد بها أصبحت أمينة ؛ لأن مصلحة الضرائب لا تهتم إلا بالنتائج حتى وإن كانت الدفاتر غير منتظمة طالما أن مصلحة الضرائب اطمأنت عن طريق الاستدلال الخارجي بصحة أعمال الممول، بشرط أن تشتمل الدفاتر على جميع العمليات التي باشرها الممول حتى يمكن الوصول إلى الإيرادات الحقيقية التي قد تحتويها حسابات منتظمة أو غير منتظمة، وأن لا يشوب الدفاتر غش أو أخطاء، وأن تطمئن مصلحة الضرائب إلى صحة ما ورد بها عن طريق فحصها فحصاً انتقادياً عن طريق الإلمام بطبيعة عمل الممول ورقم أعماله أو مبيعاته الذي يتناسب مع نشاط الممول ومقارنة ذلك بما ورد بالدفاتر، وتحديد تكاليف السلع المباعة وطرحها من رقم أعمال الممول حتى يصل إلى الإيراد الإجمالي مع مقارنته بالمثبت بالدفاتر[2].

والدفاتر المنتظمة التي تدل على حقيقة إيرادات الممول هي الدفاتر الأمينة التي تعبر عن حقيقة إيرادات الممول ؛ لأن ما يهم قانون الضرائب هو الوصول إلى حقيقة الإيراد، سواء عن طريق الدفاتر والحسابات المنتظمة

---

(١) أ.محمد حمدي النشار، الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، مرجع سابق، ص ٧٥ - ٩٢.

(٢) د. دلاور علي، أ. محمد حمدي النشار، دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، تحديد دين الضريبة في المرحلة الإدارية، الكتاب الثاني، مرجع سابق، ص ٥٦ - ٥٧.
- د. عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، مرجع سابق، ص ١٧٣.

أو الأمينة التي قد لا تكون منتظمة ومع ذلك تعبر عن حقيقة الإيراد.

ثانياً : أن تكون الدفاتر مؤيدة بالمستندات الصحيحة عن كل ما تحويه الدفاتر من قيود تتم عقب كل عملية تتعلق بالإيرادات والمصروفات، فالقيود الدفترية لا تكفي وحدها لتحديد نشاط الممول، ولابد وأن تؤيدها المستندات الأصلية وتشمل:العقود وفواتير الشراء والإشعارات والإيصالات والمكاتبات الصادرة من الغير وصور فواتير البيع والإشعارات والإيصالات والمكاتبات الصادرة من الممول المؤيدة لجميع معاملاته. وأن يحتفظ التاجر بصورة طبق الأصل من جميع المراسلات والبرقيات التي يرسلها لأعمال تجارته، وما يرد إليه من مراسلات وبرقيات وفواتير وغيرها من المستندات التي تتصل بأعمال تجارته[1].

ثالثاً : أن تكون الدفاتر خالية من الشطب أو التحشير حتى تكون البيانات المثبتة فيها معبرة عن واقع العمليات التي يباشرها الممول، وتعبر البيانات عن واقع العمليات إذا اثبت الممول في دفتر اليومية الأصلي جميع العمليات التي تناولها نشاطه ومسحوباته الشخصية يوما بيوم بالتفصيل، والإيرادات والمصروفات والتكاليف الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة بالنسبة لممولي ضريبة المهن غير التجارية. وفي حالة إمساك الممول دفاتر يومية مساعدة بجانب دفتر اليومية الأصلي يثبت فيها تفاصيل العمليات التجارية والصناعية، ويمكن الاكتفاء بقيد القيمة الإجمالية لهذه العمليات في دفتر اليومية الأصلي في فترات منتظمة. ويقيد في دفتر الجرد تفاصيل البضاعة الموجودة في المنشأة في أخر السنة المالية، أو بيان إجمالي عنها إذا كانت تفاصيلها مثبتة في قوائم أو دفاتر مستقلة. ودفتر الإيصالات ذي القسائم المسلسلة الذي يحوي الإيصالات التي

---

(١) قرار وزير المالية رقم (٩٠١) لسنة ١٩٩٤، الوقائع المصرية، العدد (٢٨٧) في ١٩٩٤/١٢/١٨.

يسلمها ممولي ضريبة المهن غير التجارية لكل من يدفع إليه مبلغاً في صورة أتعاب أو عمولة أو مكافأة، وأن تكون القسائم من نسختين تحمل رقماً واحداً، وأن تسجل ضمانا لانتظامها والرقابة عليها بترقيم كل صفحة من صفحات دفتري اليومية الأصلي والجرد، ويوقع الموثق الذي تدخل المنشأة في دائرة اختصاصه علي كل صفحة من صفحاتها، وأن يقدمهما الممول إلي الموثق عند انتهاء صفحاتهما للتأشير بعد أخر قيد وقبل استعمال الدفترين الجديدين. ولا يترتب على عدم التسجيل رفض مصلحة الضرائب الدفاتر طالما أنها أمينة ومؤيدة بمستندات.

وألزمت المادة (٨٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مصلحة الضرائب بالاعتداد بالدفاتر طالما أنها منتظمة وعدم رفضها أو إهدارها، وأعطت لمصلحة الضرائب حق رفض الدفاتر والمستندات المؤيدة لها في حالة ما إذا أثبتت بموجب مستندات عدم صحة وأمانة الدفاتر التي يمسكها الممول. ويجوز للممول إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية بدلاً من الحسابات المكتوبة[١].

الحالات التي توجب إمساك دفاتر منتظمة

يلتزم كل ممول يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفة أو مهنة غير تجارية طالما تستلزمها طبيعة مهنته، أن يمسك دفاتر وحسابات منتظمة في حالة توافر الشرطين التاليين[٢]:-

١- أن يكون الشخص الطبيعي الذى يخضع لأحكام ضريبة الدخل يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنة غير تجارية.

---

(١) المادة (٧٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٧٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢- أن يتجاوز رأس مال الشخص الطبيعي المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو يتجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو يتجاوز صافي إيراده السنوي طبقا لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه[١].

ونرى أن إمساك الدفاتر يحقق للممول ميزة وهي إظهار حقيقة إيراداته ومصروفاته، ولكن المشرع ألزم الممول بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة إذا بلغ رأس المال نصاباً معيناً، أو تجاوز رقم أعماله السنوي نصاباً محدداً، أو تخطى صافي الإيراد السنوي وفقا لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغاً معيناً، وكان يجب على المشرع أن يطلق هذا التقييد طالما أن إمساك الدفاتر ميزة لأي ممول، على أساس أن المشرع ألزم مصلحة الضرائب بقبول الإقرار الضريبي السنوي المؤيد بمستندات ودفاتر وحسابات صحيحة ومنتظمة.

ويعاقب الممول المتهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة في الحالتين الآتيتين[٢]:

١- أن يتقدم الممول بالإقرار الضريبي السنوي مستنداً إلى دفاتر وحسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك، أو تضمن الإقرار الضريبي بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر والحسابات أو المستندات.

---

(١) صدر القانون رقم ٢٥٣ لسنة ١٩٥٣ ملزماً الممول بإمساك الدفاتر في حالة توافر ثلاثة شروط :-
أ - أن يزيد رأسماله عن ألف جنية. ب - أن تستخدم المنشأة عشرة عمال فأكثر.
جـ- أن يكون صافى الربح السنوي ستمائة جنيهاً طبقاً لأخر ربط نهائي أو إقراره الأخير أيهما أكبر.

(٢) المادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢- أن يتقدم الممول بالإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر وحسابات أو مستندات، أو تضمين الإقرار الضريبي بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر وحسابات أو مستندات أخفاها[١].

الدفاتر التي يجب إمساكها

وفيما يلي الدفاتر التي أوجب القانون على الممول إمساكها:

١- دفتر اليومية العامة الأصلي المقيد به جميع عمليات الممول.

٢- دفتر الأستاذ العام.

٣- دفتر اليومية المساعد ودفتر الأستاذ المساعد اللذين يتحددان تبعاً لطبيعة نشاط الممول وحجمه ونوعه.

٤- دفتر الجرد المقيد به مفردات أصول المنشأة وخصومها طبقا للجرد الفعلي في نهاية السنة المالية للممول.

٥- دفتر الصنف الخاص بتجار الجملة والممسوك بمعرفتهم[٢].

وتطبيقاً لنص المادة (٣٥، ٧٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يلتزم ممولي الضريبة علي الأرباح غير التجارية بإمساك دفتر اليومية الذي يثبت فيه الايرادات والمصروفات، ودفتر الإيصالات ذي القسائم المسلسلة الذي يحتوى على الإيصالات التي يعطيها الممول لكل من يدفع إليه مبلغاً في صورة أتعاب أو عمولة أو مكافأة، أو اي مبلغ آخر، وأن يوقع الممول على كل إيصال وموضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل، ويلتزم الممول بتقديم هذا المستند إلى مصلحة الضرائب عند كل طلب.

---

(١) نصت المادة (١٨٧) الفقرة (رابعاً) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) على أنه في حالة عدم إمساك الممول دفاتر وحسابات منتظمة، فإنه يعاقب بغرامة قدرها ٣٠٠ جنيه.

(٢) قرار وزير المالية رقم (٩٠١) لسنة ١٩٩٤، السابق الاشارة إليه.

ويجوز للممول أن يطلب تحديد إيراداته من الثروة العقارية في حالة ما إذا رغب في محاسبته على أساس الإيرادات الفعلية للثروة العقارية بشرط أن يكون ممسكا لدفاتر وحسابات منتظمة[1]، وأن يقدم الممول طلب تحديد إيراداته من الثروة العقارية على أساس الإيراد الفعلي على النموذج (٧عقاري)[2]، وأن يرفق بالطلب سندات الملكية، والإقرار الضريبي السنوي مستندًا إلى دفاتر وحسابات منتظمة.

ونرى أن إمساك الدفاتر يجب أن يكون متفقاً مع طبيعة النشاط الذي يباشره الممول، فالممول الذي تتكون إيراداته من العمولة أو السمسرة يكفى أن يمسك حسابات توضح مفردات العمولة أو السمسرة دون أن يتقيد بدفاتر معينة.

ولقد ترك المشرع الضريبى أمر الاعتداد بالدفاتر لتقدير الفاحص ؛ لأن المشرع لم يتطلب شروطاً معينة لاعتبار الدفاتر منتظمة مكتفياً بتحميل مصلحة الضرائب عبء الإثبات بموجب مستندات تقدمها مصلحة الضرائب تثبت عدم صحة وأمانة دفاتر وسجلات الممول[3].

المطلب الثاني

مزايا إمساك الدفاتر

خصَّ المشرع الممولين الملتزمين بإمساك الدفاتر بميزات متعددة تتمثل فيما يلي :-

١- أعطت المادة (٤٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للممول الحق في أن يطلب تحديد إيرادات الأرض الزراعية على أساس الإيراد الفعلي، بدلاً من تحديد الإيراد على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسًا لربط

---

(١) المادة (٤٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٥٠) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (١١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الضريبة على الأطيان الزراعية طبقا للقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩. وأن يطلب الممول تحديد إيرادات العقارات المبنية على أساس الإيراد الفعلي للعقارات، بدلاً من تحديدها على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسًا لربط الضريبة على العقارات المبنية بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤، بشرط أن يكون الممول ممسكًا لدفاتر وحسابات منتظمة[١].

٢- تتيح الحسابات المنتظمة والمؤيدة بالمستندات لممولي الضريبة على المهن غير التجارية خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد، بالإضافة إلى التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، بشرط أن يكون الممول ممسكًا دفاتر وحسابات منتظمة يعتد بها ومؤيدة بمستندات. وتخصم التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد بنسبة ١٠% إذا لم يكن الممول ممسكًا لدفاتر وحسابات منتظمة[٢]. ويضاف إلى ذلك، أن ممولي الضريبة على المهن غير التجارية إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا بقى جزء من الخسارة ينقل سنويًا حتى خمس سنوات من تاريخ سنة الخسارة، بشرط أن يكون الممول ممسكًا دفاتر وحسابات منتظمة ومؤيدة بمستندات.

٣- سمح المشرع لممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بخصم الديون المعدومة التي استبعدها الممول من دفاتره وحساباته، بشرط أن يقدم الممول لمأمورية الضرائب تقريراً موقعاً عليه من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد أن الممول ممسكًا لدفاتر وحسابات منتظمة، وأن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن

---

(١) نصت المادة (٢) من مواد إصدار مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على إلغاء نص المادة (٤٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

دفاتر وحسابات الممول[1].

٤- أعطى المشرع لممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الحق في خصم نسبة ٣٠ % من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وتخصم هذه النسبة في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الأصول في الإنتاج، بشرط أن يكون الممول ممسكا لدفاتر وحسابات منتظمة[2].

٥- منح المشرع ممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الحق في خصم اهلاكات لأصول المنشأة عن كل فترة ضريبية بنسبة ٥ % من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء المباني والتجهيزات والسفن والطائرات، وبنسبة ١٠ % من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة النشاط، وبنسبة ٥٠ % للحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات، وبنسبة ٢٥ % لجميع أصول نشاط الممول الأخرى التي لم يرد ذكرها في نص المادة، وتخصم هذه النسب بشرط أن يكون الممول ممسكا لدفاتر وحسابات منتظمة. ولا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة الغير قابلة بطبيعتها للاستهلاك[3].

ويمكن القول بأن إلزام الممولين بإمساك دفاتر منتظمة وأمينة من الأمور الضرورية لتحديد وعاء الضريبة على أسس فعلية حقيقية اتساقا مع ما تقوم عليه الضريبة على الدخل من فرضها وفقا للمقدرة التكليفية، والتي لا يمكن الوصول إليها إلا من خلال معرفة إيرادات الممولين الحقيقية حتى يمكن تقدير

---

(١) المادة (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الضريبة تقديراً فعلياً يقوم على الحقيقة وذلك لتحقيق العدالة الضريبية، مما يتطلب معه إمساك دفاتر وحسابات دقيقة تعبر بوضوح عن حسابات الممول، وتحقق الموضوعية في التحاسب الضريبي والتي لا تتحقق إلا من خلال إمساك دفاتر منتظمة. ولقد خصّ المشرع الممولين الذين يمسكون دفاتر منتظمة ببعض المزايا دون غيرهم مستهدفاً بذلك تشجيعهم على إمساك هذه الدفاتر، والتفرقة بين الممولين الذين يمسكون حسابات منتظمة والممولين الذين لا يمسكون هذه الحسابات، ومنح ممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الذين يمسكون حسابات منتظمة دون غيرهم الحق في خصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الأصول.

المبحث الثالث

دور الإقرار الضريبي في تحديد ومعرفة الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل

يساهم الإقرار الضريبي السنوي[1] المقدم من الممول فى معرفة حقيقة إيراداته إذا كان الإقرار مؤيداً بالدفاتر المنتظمة ومستندات حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية وحساب التشغيل والمتاجرة. ويتم إعداد الإقرار الضريبي السنوي بمعرفة الممول في نهاية السنة المالية، ويقدمه إلى مأمورية الضرائب المختصة لاستخدامه كأساس لتحديد الإيراد الخاضع للضريبة عن

---

(١) يوجد بجانب الإقرار الضريبي السنوي الإقرار الضريبي المستقل الذي يتقدم به الممول لمأمورية الضرائب المختصة على النموذج رقم (٢٧إقرارات) مرفقاً به المستندات والبيانات لتحديد الأرباح والإيرادات حتى تاريخ توقف المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف. ويلتزم الممول المتنازل عن بعض أو كل منشأته أن يقدم لمأمورية الضرائب إقرارًا مستقلاً خلال ستين يومًا من تاريخ التنازل ومرفقًا به المستندات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، وتدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للممول.

طريق بيان الإيرادات والتكاليف وصافى الأرباح والخسائر، ويعتبر الإقرار الضريبي السنوي المقدم من الممول وسيلة أساسية لمعرفة حقيقة الإيراد الخاضع للضريبة وتحديد الالتزام الضريبي بشرط أن يعبر الإقرار عن حقيقة دخل الممول، وأن يتضمن كافة البيانات المتعلقة بالإيرادات والتكاليف وصافى الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل؛ لأن الممول خير من يدلى ببيان عن حقيقة الإيراد الخاضع للضريبة(١).

ويرتبط صحة ما يقدم في الإقرار الضريبي من بيانات بأخلاق الممول وأمانته، فإذا كانت المعلومات صادقة أصبح الإقرار أهم الوسائل في تحديد الإيراد الخاضع للضريبة، بالإضافة إلى إلى أن الإقرار الضريبي يسهل من مهمة مصلحة الضرائب في ربط الضريبة علي الإيرادات الحقيقية للممول.

ويرى البعض: أن أسعار الضرائب المعتدلة تؤدي إلى زيادة صدق وأمانة الإقرار الضريبي(٢)، والحد من المنازعات بين الممولين ومصلحة الضرائب، والقضاء على عدم أمانة الإقرارات الضريبية(٣). وتشير دراسة أخرى إلي أنه كلما زادت أسعار الضرائب كلما زاد الممول من إخفاء الحقيقة فى الإقرار الضريبي، وأن السعر المنخفض للضرائب يؤدي إلي زيادة صدق الإقرارات الضريبية(٤).

ويرتبط الوصول إلي حقيقة الإيرادات الخاضعة للضريبة بالوسيلة

---

(١) د. ممدوح عبد الحميد الهياتمي، الحصر الضريبي دراسة تحليلية للتشريع الضريبي المصري، مرجع سابق، ص ١٠٦.

(٢) Gractz M, and L. Wild. "The Economics of Tax Compliance, Fact and Fantasy", National Tax Journal, (September, 1985), P.P. 358-359

(٣) Milliron V. "An Analysis of The Relationship Between Tax Equity and Tax Complexity", Journal of The American Taxation Association, 1985, p.p. 22-23.

(٤) Cox D. "The income Tax and The Underground Economy", National Tax Journal, (September, 1984), p. 285.

المتبعة للتعرف علي الإيراد، وبأخلاق الممول التي يعبر عنها بالوعي الضريبي الذي يدفع الممول لأداء ما عليه من ضرائب إعمالا لواجباته المالية نحو الدولة. ويتوقف دور الإقرار الضريبي على ما ورد به من بيانات عن حقيقة إيرادات الممول، فإن كانت صحيحه ربطت الضريبة على أساسها، وإن كانت غير ذلك اقتصرت مهمة هذه البيانات على معاونة مصلحة الضرائب في تحديد الأرباح الفعلية للممول.

ويلتزم بتقديم الإقرار الضريبي السنوي إلي مصلحة الضرائب كل شخص طبيعي لديه دخل من نشاط تجاري أو صناعي أو غير تجاري حتى ولو كان مجموع صافي الدخل لا يتجاوز حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية المنصوص عليه في المادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أو حقق الممول خسارة. ويقدم الممول الإقرار الضريبي السنوي خلال فترة إعفائه من الضريبة، ويعتبر تقديم الإقرار الضريبي السنوي لأول مرة من الممول إخطارًا بمزاولة النشاط الخاضع للضريبة على الدخل.

ويقدم الإقرار من نائب الممول أو الوصي أو الولي أو القيم إذا كان الممول قاصرا أو محجورا عليه، ويقدم الإقرار الضريبي السنوي من الورثة أو من الوصي على التركة أو من المصفي للتركة في حالة وفاة الممول صاحب المنشأة خلال السنة الضريبية، ويقدم الإقرار الضريبي من هؤلاء عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يومًا من تاريخ الوفاة، وتؤدى الضريبة من مال التركة. ويتقدم الممول الذي تنقطع إقامته بمصر بالإقرار الضريبي السنوي قبل انقطاع إقامته بستين يومًا، إلا إذا كان الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته. ويقدم الممول الذي توقف عن مزاولة نشاطه في مصر كليًا الإقرار الضريبي السنوي خلال ستين يومًا من تاريخ التوقف. وإذا أعد الإقرار الضريبي محاسب مستقل عن الممول ومقيد في جداول المحاسبين والمراجعين، فإنه يجب أن يوقع على الإقرار الضريبي مع الممول أو من يمثله قانونًا، وإلا يعتبر الإقرار

الضريبي كأن لم يكن. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار الضريبي موقعًا من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة للأشخاص الطبيعيين إذا تجاوز رقم أعمال الممول مليوني جنيه سنويًا[1].

ونورد فيما يلي بعض الحالات التي لا يلتزم فيها الممول بتقديم الإقرار الضريبي السنوي[2]:-

١ - الممول الذي يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية، وهي الأراضي الزراعية أو الاستغلال الزراعي لمحاصيل بستانية أو عقارات مبنية، ولم يتجاوز مجموع صافي دخله منها حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية.

٢ - الممول الذي يقتصر دخله على إيرادات من المرتبات وما في حكمها، ولا تدرج المرتبات في الإقرار الضريبي السنوي إلا إذا كان للممول إيرادات أخرى من النشاط التجاري أو الصناعي أو غير التجاري.

٣ - الممول الذي يقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية، ولم يتجاوز صافي إيراده منهما حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية.

ويجوز للممول أن يصحح أو يَعْدِلْ عن إقراره الضريبي السنوي في حالة توافر شرطين[3]:

١- أن يكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأ في إقراره الضريبي الذى تقدم به إلى مأمورية الضرائب المختصة[4] في الموعد الذي

---

(١) المادة (٨٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (٨٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) المادة (٨٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) المأمورية المختصة بتلقي إقرار الممول إذا اقتصر دخلة على إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي، أو اقتصر الدخل على إيرادات من نشاط غير تجاري هي التي يقع في

الذي حدده القانون من أول شهر يناير وحتى آخر شهر مارس من كل سنة، وخلال تسعين يوما من تاريخ وفاة الممول، وقبل انقطاع إقامة الممول بمصر بستين يوما ما لم يكن انقطاع الإقامة لسبب مفاجئ خارج عن إرادته، وخلال ستين يوماً من تاريخ التوقف عن مزاولة النشاط. ويجوز للممول أن يقدم الإقرار الضريبي المعدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

٢- أن يقدم الممول إقراره الضريبي المعدل خلال ثلاثين يومًا من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، ويعتبر الإقرار الضريبي المعدل بمثابة الإقرار الضريبي الأصلي، ولا يعتبر خطأ الممول أو سهوه في الإقرار الضريبي جريمة جنائية في حالة تقديمه خلال الفترة المشار إليها.

وفى ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) أعطت المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية للممول أن يصحح أو يعدل في إقراره المقدم في الميعاد المحدد، أي قبل أول أبريل ليستفيد بالخصومات التي أعطاها القانون أو تعديل نوع الضريبة التي يخضع لها الإيراد، أو تصحيح خطأ مادي في الإقرار

= دائرتها مركز مزاولة النشاط. وتختص المأمورية التى يقع فى دائرتها المركز الرئيسى للنشاط من واقع السجل التجارى فى حالة ما إذا تعددت المنشآت التجارية والصناعية أو غير التجارية. وإذا اقتصر الدخل على إيرادات من النشاط الغير تجارى يكون الاختصاص للمأمورية التي يقع في دائرتها مركز مزاولة النشاط المهني، وإذ تعددت مراكز مزاولة النشاط تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها المركز الرئيسي للنشاط الذي يحدده الممول. وإذا كان للممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي، ومن النشاط المهني تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها النشاط المهني. وتختص المأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامة الممول إذا اقتصر الدخل على إيرادات الثروة العقارية، وفي حالة تعدد محال إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها محل إقامته الذي يحدده، وإذا لم يحدد محل إقامته تكون المأمورية المختصة هي المأمورية التي يقع في دائرتها أيًا من عقاراته المبنية أو الأراضي الزراعية أو الوحدات السكنية. وإذا تضمن دخل الممول إيرادات من النشاط التجاري أو الصناعي ومن النشاط المهني ومن الثروة العقارية تكون المأمورية المختصة هي مأمورية النشاط المهني.

- المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

بشرط أن يتم قبل أن تبدأ المصلحة في إجراءات فحص الإقرار، وأن يقدم إلى مصلحة الضرائب المستندات المؤيدة للتعديل أو التصحيح. وقبل أن تحسم المادة (٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، مدى حق الممول في تصحيح أو تعديل إقراره الضريبي السنوي الذي تقدم به إلى مأمورية الضرائب، اختلف الكُتّاب فى ذلك إلى ثلاثة أراء نوردها فيما يلي:-

الرأي الأول : يرى أنصار هذا الرأي أن حق الممول في تصحيح أو تعديل إقراره غير مقيد بأي وقت متى توافرت الأسباب الداعية إلى التعديل.

الرأي الثاني : يرى أنصار هذا الرأي أن حق التصحيح أو التعديل يقتصر على المدة التي حددها القانون لتقديم الإقرار لمصلحة الضرائب.

الرأي الثالث : يرى أنصار هذا الرأي أن حق الممول في التصحيح أو التعديل يبقى إلى أن يتم ربط الضريبة عليه، ولا يجوز إلزام الممول بإقرار خاطئ لأن الواجب أن يَعْدل عن إقراره الخاطئ[1]. ويدعم هذا الرأي نص المادة (١٠٥) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) التي أعطت للممول حق إعادة تصحيح إقراره أو تعديله إلى أن يتم ربط الضريبة. ولا يمكن اعتبار الممول متأخراً في تقديم الإقرار ومستوجبا الجزاء الوارد في المادة (٩٢) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

ولقد ألزمت المادة (٨٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مصلحة

---

(١) حبيب المصري باشا، ضرائب الدخل في مصر، مرجع سلف ذكره، ص ٥٧٩.
- أستاذنا الدكتور عادل أحمد حشيش، التشريع الضريبي المصري، مرجع سلف ذكره، ص ٢٥٨.
- د. عادل الحيارى، الضريبة على الدخل العام دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مطابع مؤسسة الأهرام، ١٩٦٨، ص ٤٤٧.

الضرائب بقبول الإقرار الضريبي. ويجوز للممول مد ميعاد تقديم الإقرار الضريبي السنوي لمدة شهرين آخرين في حالة ما إذا طلب الممول قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً على الأقل ذلك المد، بشرط أن يسدد في تاريخ تقديم طلب المد مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد في الإقرار الضريبي السنوي[1]. ويقدم الممول إقراره الضريبي السنوي مؤيداً بالمستندات التالية:-

١ - فيما يتعلق بالنشاط التجاري والصناعي:

يلتزم الممول الذي له إيراد من نشاط تجاري أو صناعي ويمسك دفاتر منتظمة أن يقدم الإقرار الضريبي السنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة على النموذج (٢٧ إقرارات)، وان يقدم الإقرار من أصل وصورة[2]، وأن يرفق بالإقرار صورة من المستندات التالية :-

١- حساب التشغيل والمتاجرة.

٢- حساب الأرباح والخسائر.

٣ - الميزانية العمومية أو المركز المالي.

٤- كشف بالأصول الرأسمالية التي استخدم ثمن بيعها أو قيمة التعويضات المدفوعة عن الهلاك أو الاستيلاء عليها بالكامل في شراء أصول رأسمالية إنتاجية مبينا به تاريخ البيع أو الحصول على التعويض، وقيمتها الدفترية، وقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة، وتاريخ شراء الأصول الإنتاجية وقيمتها.

٥- كشف بالاستهلاكات الخاصة بتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، موضحا به

---

(١) المادة (٨٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (١٠٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

كافة الأصول الثابتة والتكلفة الفعلية لكل أصل، وقيمة الاستهلاك السابق والقيمة الصافية بعد الاستهلاك والاستهلاك المحتسب في الفترة الحالية.

٦- كشف الاستهلاكات المنصوص عليها في المادة (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، مبينا به الآلات والمعدات الجديدة وتاريخ وقيمة الشراء أو التصنيع والاستهلاكات الخاصة بها.

٧ - كشف بالمصروفات الواردة بحساب الأرباح والخسائر.

٨- صورة من تقرير المحاسب عن الميزانية والحسابات الختامية على أن يتضمن التقرير ما يلي :-

أولاً : مدى حصول المحاسب على المعلومات والإيضاحات التي يرى ضرورتها لأداء مأموريته.

ثانياً : ما إذا كان الجرد قد تم وفق الإجراءات والقواعد المتعارف عليها، وهل بضاعة الجرد قد قومت بسعر التكلفة، وبيان مستقل بالأصناف التي تم تقويمها على أساس أخر سعر تكلفة مع بيان فروق التقييم وأسبابه.

ثالثاً : رأي المحاسب في الدفاتر والسجلات التي تمسكها المنشأة. وأن يوقع المحاسب والممول على كل هذه الأوراق عند تقديمها للمأمورية المختصة، واعتماد الإقرار من المحاسب يعتبر إقراراً منه بأن صافي الأرباح الخاضعة للضريبة أو الخسارة قد حسبت طبقاً لأصول المحاسبة والمراجعة السليمة، باعتبار أن مهنة المحاسب حث الممول على تصحيح الخطأ في إقراره[1]. وأن يشمل التقرير بيان المخالفات لأحكام قانون الضرائب على الدخل إذا وجدت؛ لأن المحاسب ملزم بأن يوفق بين

---

(١) Bill packer, Tax Practice Manual , op. cit, p. 48 ..

واجبه تجاه الممول وواجبه تجاه نفسه وواجبه كمواطن[1].

ويجوز للممول إرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية (خدمة ممولي ضريبة الدخل) أو من خلال أية قناة إلكترونية أخرى تحددها وزارة المالية بشرط أن يقوم بتسجيل نفسه والحصول على كلمة (المرور السرية)، ويعتبر الممول مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة، إما من خلال توقيع إقرار بذلك عند طلبه للاستفادة من هذه الخدمة، أو أن يقدم توقيعًا إلكترونيًا مجازًا من مصلحة الضرائب[2]. ويعتبر اعتماد الإقرار من أحد المحاسبين إقرارًا منه بأن صافي الأرباح الخاضعة للضريبة أو الخسارة قد أعدت وفقا لأحكام القانون[3].

٢-النشاط غير التجاري:

يلتزم الممول الذي يزاول نشاطًا غير تجاري أن يرفق بالإقرار الضريبي المقدم إلى مأمورية الضرائب المستندات التالية :-

أ- شهادة ببيان المبالغ المخصومة أو المحصلة تحت حساب الضريبة والمنصوص عليها في المواد (٥٩، ٧٠، ٧١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ب- كشف بالاستهلاكات.

حـ- كشف بتفاصيل المصروفات الواردة بحساب الإيرادات والمصروفات.

ويلتزم الممول بتقديم دفتري اليومية والقسائم المسلسلة إلي مصلحة الضرائب عند كل طلب[4].

---

(١) Ibid; P. 53.

(٢) المادة (١٠٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) المادة (١٠٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) يكون طلب مصلحة الضرائب البيانات والمستندات وصور الفواتير والمحررات من الممول على النموذج رقم (٣٢ فحص).
- المادة (١٢٠) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويعاقب الممول الممتنع عن تقديم الإقرار الضريبي السنوي فى الموعد المحدد بغرامة مقدارها ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه[1]. ويعاقب الممول في حالة ما إذا أدرج مبلغ الضريبة فى الإقرار الضريبي بأقل من قيمة الضريبة المقدرة نهائياً بالغرامة التى تتمثل فيما يلى[2]:-

١- ٥ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه فى الإقرار إذا كان هذا المبلغ يعادل من ١٠ % إلي ٢٠ % من الضريبة المستحقة قانونًا.

٢- ١٥ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذى لم يتم إدراجه فى الإقرار إذا كان المبلغ أكثر من ٢٠ % إلي ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانونًا.

٣- ٨٠ % من الضريبة المستحقة على المبلغ الذي لم يتم إدراجه فى الإقرار إذا كان المبلغ أكثر من ٥٠ % من الضريبة المستحقة قانونًا.

ويعاقب الممول بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه إذا لم يلتزم ممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية بإمساك الدفاتر والسجلات، وكذلك يعاقب الممول والمحاسب بنفس العقوبة إذا لم يوقعا على الإقرار الضريبي السنوي، وأيضًا يعاقب الممول بنفس العقوبة إذا لم يلتزم بتوفير وتقديم بيانات وصور الدفاتر والمستندات عندما تطلبها مصلحة الضرائب كتابة خلال خمسة عشر يومًا من تاريخ طلبها، إلا إذا قدم الممول دليلاً كافيًا على الصعوبات التي واجهته في إعداد وتقديم البيانات المطلوبة خلال الفترة المحددة[3].

---

(١) المادة (١٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (١٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (١٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ونرى أن المشرع يحاول من خلال تغليظ العقوبات المنصوص عليها في القانون إلى دفع الممولين لتقديم الإقرار الضريبي، ومع ضعف الوعي الضريبي لدى الممولين بأهمية الضريبة، فإنه يمكن لمصلحة الضرائب أن تلجأ إلى طريقة إرسال إخطارات تذكر الممولين بمواعيد وأهمية الإقرار الضريبي والجزاءات الواردة بالقانون الضريبي على المتخلفين عن تقديم الإقرار الضريبي، ونشر الجزاءات المطبقة على كبار الممولين.

المبحث الرابع

مدى تأثير تحديد الإيرادات بطريق التقدير على الحصيلة الضريبية

يهدف تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة بطريق التقدير إلى الوصول لحقيقة الإيرادات الخاضعة للضريبة، وتلجأ مصلحة الضرائب إلى تحديد الإيرادات بطريقة التقدير في الأحوال التالية :-

أولا : أن تتوافر الأدلة التي تثبت عدم مطابقة ما ورد في الإقرار الضريبي السنوي للنتائج المستخلصة من الدفاتر لدى مصلحة الضرائب؛ لأنه يشترط أن تكون النتائج المستخلصة من الدفاتر صحيحة حتى تكون ملزمة لمصلحة الضرائب[1].

وتشمل هذه الأدلة الوقائع المؤكدة التي تتضمن عدم اشتمال الدفاتر على حقيقة الإيراد، وما يقر به الممول من بيانات عن نشاطه أثناء مناقشته والمستندات المحتفظ بها، وما تحصل عليه مصلحة الضرائب من بيانات نتيجة اطلاعها على دفاتر الممولين الذين يتعاملون مع الممول وتؤكد حصوله على

---

(١) نقض مدني ٣٠٦ / ٢١ق/ ١٩٥٣/١١/١٥ / ١٥٠.

إيرادات لم تدون في دفاتره.

وليس لمصلحة الضرائب أن تهدر دفاتر الممول مستندة في ذلك إلى مجرد الاعتقاد بقلة الإيرادات المدونة فيها أو وجود أخطاء بها دون أن تقيم الدليل على ذلك؛ لأن مجرد الاعتقاد بقلة الإيرادات أو وجود أخطاء بالدفاتر يمكن تصحيحها، أو أن يكون مرجع الأخطاء سهو الممول، وهذه الحالات لا تعتبر من الوقائع المؤكدة التي تعطي لمصلحة الضرائب الحق في اهدار الدفاتر، طالما أنها ممسوكة طبقاً للأصول الفنية ومؤيدة بالمستندات.

ثانياً : أن يتقدم الممول الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو غير تجاري بإقراره الضريبي السنوي ولا يمسك دفاتر، أو يعتمد على ما يمسكه من دفاتر وحسابات لم تعتمدها مصلحة الضرائب لعدم مطابقة بياناتها للحقيقة، أو لا يقدم الدفاتر والمستندات التي تؤيد الإقرار الضريبي. وتلجأ مصلحة الضرائب إلى عدم اعتماد حسابات الممول في الحالات التالية[1]:-

١- عدم قيد بعض العمليات ذات أثر على نتائج نشاط الممول في الدفاتر، وعدم مطابقة البيانات المتوافرة لدى مصلحة الضرائب بالنسبة لمعاملات الممول مع الغير كما هو مقيد بالدفاتر.

٢- التلاعب في الجرد بإثبات جزء من البضاعة المتبقية في أخر السنة وإسقاط الجزء الآخر نتيجة عدم وجود نظام للضبط الداخلي في المنشأة التي يستلزم طبيعة وحجم نشاطها ضرورة وجود هذا النظام.

٣- عدم وجود بعض المستندات المؤيدة لبنود قد تؤثر في نتيجة عمليات الممول، رغم أن العرف والعمل جرى على وجود مثل هذه المستندات.

٤- انخفاض نسبة إجمالي الربح عن الحالات المماثلة بدون سند يؤيد ذلك، إلا إذا كانت هناك أسباب خاصة بالمنشأة تستدعي هذا الانخفاض.

---

(١) مصلحة الضرائب، تعليمات تنفيذية للفحص رقم (٢٠) في ١٩٨٣/١٢/١٤.

٥- وجود بعض العيوب الشكلية بالدفاتر مثل عدم تسلسل القيد أو الكشط أو الشطب.

ثالثاً: ألا يتقدم الممول بإقراره الضريبي السنوي أو يتخلف عن تقديمه في الموعد المحدد لتقديمه، أو يمتنع عن تقديم المستندات مع الإقرار أو الإيضاحات التي طلبتها مصلحة الضرائب، أو يتقدم بالإقرار وتثبت مصلحة الضرائب بالأدلة والقرائن عدم مطابقته للحقيقة.

ويجوز لمصلحة الضرائب إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع البيانات المتاحة لمصلحة الضرائب بشرط ألا يتقدم الممول بإقراره الضريبي السنوي، أو أن يتقدم الممول بالإقرار السنوي ولا يتضمن مستندات تؤيده. وأعطى المشرع لمصلحة الضرائب سلطة إثبات عدم مطابقة الإقرار للحقيقة، وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة بطريق التقدير من واقع أى بيانات متاحة أمام مصلحة الضرائب، وإخطار الممول بذلك وعمل الفحص الضريبي وتصحيح الإقرار الضريبي أو تعديله[1].

وفى ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) أعطى المشرع في المادة (١٠٤) لمصلحة الضرائب سلطة إثبات عدم مطابقة الإقرار للحقيقة وتحديد الإيرادات بطريقة التقدير، وإلزام الممول بأداء مبلغ إضافي للضريبة بواقع ٥% من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى مقداره خمسمائة جنيه، ويضاعف المبلغ الإضافي عند تكرار المخالفة في السنة التالية مباشرة، و يزداد إلى ثلاثة أمثاله في حالة تكرار المخالفة في أي سنة من السنوات التالية[2]، بالإضافة إلى

---

(١) المادة (٩٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) يقصد بزيادة المبلغ الإضافي في حالة تكرار المخالفة في السنوات التالية زيادة نسبة المبلغ الإضافي من ٥% إلى١٠% من فرق الضريبة، وازدياد الحد الأقصى إلى ١٠٠٠ جنية في حالة تكرار المخالفة في السنة التالية مباشرة، وزيادة نسبة المبلغ إلى ١٥ %، و بحد أقصى إلى ١٥٠٠ جنية، بشرط أن تكون المأمورية قد سبق لها أن أخطرت الممول بالربط النهائي الأول وعناصره، ووجه مخالفة إقراره للحقيقة حتى =

تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به في حالة توافر ثلاثة شروط :-

١- أن يكون الممول قد تقدم بالإقرار الضريبي طبقاً لأحكام المواد (٩١، ٩٦، ١٠١، ١٠٢) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إلى المأمورية المختصة خلال الموعد الذي حدده القانون، ويستوي أن يكون الإقرار مستنداً إلى دفاتر وحسابات أو إلى أسس تقديرية دون أن يكون لدية دفاتر أو حسابات. وفي حالة عدم تقديم الإقرار في الميعاد أو تقديمه بعد الميعاد أو تقديمه إلى مأمورية غير مختصة يلتزم الممول بأداء مبلغ إضافي للضريبة يعادل ٢٠ % من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي، ويخفض إلى النصف في حالة اتفاق المصلحة مع الممول على عدم الإحالة إلى لجان الطعن.

٢- أن يتوافر لدى مصلحة الضرائب أدلة واضحة وكافية تثبت أن البيانات التي تضمنها الإقرار غير متفقة مع البيانات التي توافرت لدى مأمورية الضرائب، ولا يكفى عدم اقتناعها بالبيانات الواردة بالإقرار دون أن يكون لدى مأمورية الضرائب الأدلة الكافية على مخالفة البيانات للحقيقة[1]. ويقع عبء إثبات عدم توافر الأدلة التي تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة على مأمورية الضرائب، وهذه الأدلة تشمل: -

أ - أن يثبت لدي مأمورية الضرائب تعامل الممول مع القطاعين العام والخاص، رغم أن الممول لم يثبت هذا التعامل في إقراره.

= يكون الممول على بينة من المخالفة التي وقعت منه والتي تبرر مضاعفة المبلغ الإضافي للضريبة. ويحتسب هذا المبلغ على أساس الفرق بين الضريبة المستحقة من واقع الإقرار والضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي على العناصر التي لا تطابق الحقيقة دون غيرها من التعديلات، والذي يضاعف المبلغ الإضافي الناتج عن الفرق في سنة الفحص.

(١) تعديل مأمورية الضرائب للإقرار لا يعد سببا لإهداره وتقدير الإيرادات من جانبها، طالما أن المأمورية ليس لديها أدلة كافية على مخالفة البيانات للحقيقة مثل تعديل حساب التشغيل والمتاجرة.

ب - أن يذكر الممول في إقراره الضريبى أن متوسط مبيعاته اليومية مبلغاً معيناً ثم يدلي في أقواله عكس هذا بما يزيد عما أثبته في إقراره عن نفس السنة.

جـ - أن يذكر في إقراره الضريبى أن معاملاته مع شركة ما تبلغ مبلغاً معيناً ،ثم يثبت لمأمورية الضرائب أن معاملاته تزيد عن ذلك مع هذه الشركة.

٣- ألا يكون عدم مطابقة الإقرار للحقيقة راجعا إلي استعمال إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من القانون الملغى ١٥٧ لسنة ١٩٨١، فإذا كان عدم مطابقة الإقرار للحقيقة راجعا إلي استعمال طريقة أو أكثر من الطرق الاحتيالية، تحدد مصلحة الضرائب الإيرادات بطريق التقدير بجانب عقوبة السجن؛ لأن هذه الحالات تنطوي علي غش واحتيال للتهرب من الضريبة. وتتمثل هذه الطرق فيما يلي :-

أ- تقديم الإقرار الضريبي السنوي مستنداً إلي دفاتر وحسابات أو مستندات مصطنعه مع تضمينه بيانات تخالف الثابت في دفاتره أو حساباته الحقيقية التي أخفاها عن مصلحة الضرائب.

ب- تقديم الإقرار الضريبي السنوي علي أساس عدم وجود دفاتر أو حسابات مع تضمينه بيانات تخالف الثابت لديه من دفاتر أو حسابات أو مستندات وأخفاها عن مصلحة الضرائب.

حـ إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

د- توزيع أرباح علي شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح.

هـ اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لتقليل

الأرباح أو زيادة الخسائر.

و- إخفاء نشاط أو أكثر خاضع للضريبة.

ويعتبر إقرار الممول الضريبي الأساس في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، وتلتزم مصلحة الضرائب بقبول الإقرار الضريبي المقدم من الممول وربط الضريبة بناءً عليه[1]. ويجوز لمصلحة الضرائب أن تعدل ربط الضريبة بشرط أن يكون تعديل ربط الضريبة معتمدًا على البيانات الواردة في إقرار الممول الضريبي والمستندات المؤيدة للإقرار الضريبي[2]. وحتى لا تتعسف مصلحة الضرائب في عدم قبول إقرار الممول الضريبي فإنه يقع على المصلحة عبء الإثبات فى الحالتين التاليتين[3]:

١- تصحيح الإقرار الضريبي أو تعديله أو عدم الاعتداد به طالما أن الإقرار المقدم من الممول تنطبق عليه الشروط الواردة في المادة (٨٣، ٨٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ومستندًا إلى دفاتر منتظمة من حيث الشكل وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

٢- عدم قبول إقرار الممول الضريبي المعتمد من أحد المحاسبين والمستند إلى دفاتر وحسابات منتظمة.

ويلتزم الممول بعبء الإثبات في حالة قيام مصلحة الضرائب بعمل ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة لها في حالة عدم تقديم الممول الإقرار الضريبي أو تقديم الإقرار دون تقديم مستندات تؤيد الإقرار[1].

ويعاقب الممول بالحبس مدة لا تقل عن ستة اشهر ولا تجاوز خمس

---

(١) المادة (٨٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٩٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (١٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

سنوات والغرامة التى تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها، أو بإحدى هاتين العقوبتين، ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة إذا قدم الإقرار الضريبي مستنداً إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات مصطنعة، أو قدم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود دفاتر أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر(٢).

وتحديد الإيرادات بطريق التقدير لا تعتبر وسيلة جزافية(٣)، على أساس أن الهدف من ذلك هو خلق وسيلة تتوافق مع العدالة الضريبية، وتساعد في الوصول إلي الإيرادات الحقيقة كأساس صادق لا يعتمد علي المظاهر الخارجية لتحقيق مصلحة الممول والخزانة العامة(٤)؛ لأن تقديرات مصلحة الضرائب الجزافية لا تستطيع أن تثبت صحتها أمام لجان الطعن والمحاكم نتيجة مغالاة المصلحة في التقدير والتحكم من جانبها، وبالتالي تحديد الإيرادات بالطريق الجزافي لا يمثل الإيراد الحقيقي تمثيلا كاملاً فإيرادات الممول الحقيقية لا تتغير بتغيير الوسيلة التي تثبتها، ولهذا يحق لمصلحة الضرائب حرية اتخاذ الطريق الذي تراه صالحاً للكشف عن إيرادات الممول.

ويواجه تقدير مصلحة الضرائب للإيراد الخاضع للضريبة عدة صعوبات أهمها:-

أ - عدم وجود بيانات دقيقة عن معدلات الربح في كل صناعة أو تجارة.

ب - صعوبة قياس متوسط إنتاج الآلة أو العامل.

---

(١) المادة (١٣٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) المادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) د. زكى عبد المتعال، علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، الطبعة الأولى، مطبعة فتح الله إلياس، القاهرة، ١٩٤١، ص٢٤٥.

(٤) Emile woolf and Suresh Tanna and Karam Singh Btech, Professional Studies Taxation, 1st , ed, Macdonald & Evans, London , 1985, p. 508 – 509.

حـ- إدلاء الممولين ببيانات غير صحيحة عن نشاطهم بهدف تقليل حجمه وأهميته، رغم أن الأصل تصديق الممول في كل ما يدلى به من بيانات عن حقيقة إيراده. ويشترط لتقدير إيرادات الممول تقديراً صحيحاً ومطابق للواقع توافر ثلاثة شروط نوردها فيما يلي:-

أ - أن يكون تقدير مصلحة الضرائب للإيراد متفقاً مع الحقيقة.

ب- أن يكون تقدير مصلحة الضرائب للإيراد محققاً للعدالة الضريبية.

حـ- أن تكون وسيلة التقدير محققة للوصول إلى معرفة الإيرادات الحقيقية، وأن تتصف بسهولة في الإجراءات وقلة النفقات[1].

ويشترط لنجاح مصلحة الضرائب في تقدير الإيراد الخاضع للضريبة توافر الشروط التالية :-

١- أن يكون الإيراد الذي تم تقديره بمعرفة مصلحة الضرائب مماثلاً للإيراد الفعلي الذي قدره الممول لنفسه طبقاً للدفاتر المنتظمة.

٢- ألا يعتمد القائم بالتقدير على المظاهر الخارجية في تحديد الإيرادات مثل موقع المنشأة ومساحتها والقيمة الايجارية لها وعدد العمال وسكن ومظهر الممول؛ لأن المظاهر الخارجية لا تصلح أن تكون دليلاً على مقدار الإيرادات الفعلية. فقد تتفق كثيراً من المنشآت في المظهر الخارجي والقيمة الايجارية وعدد العمال، ولكن يختلف إيراد المنشأة عن الأخرى.

٣- أن يتصف القائم بالتقدير بالحيادية والموضوعية، وأن يكون ملماً بنوع العمليات التي يمارسها الممول، ومقدار رأس مال المنشأة، وتعدد فروع المنشأة ومعرفة كمية المخزون لدى المنشأة والتنظيم الداخلي للمنشأة، ومستوى أجور العمال، والاسترشاد بمصروفات المنشأة في تحديد رقم

---

(١) د. وديع رزق بدوي، الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٤، ص ١٨.

الأعمال، وظروف معيشة الممول الشخصية.

٤ - ألا يمثل تحديد الإيراد الخاضع للضريبة بطريق التقدير عقاباً للممول بالمغالاة في تحديده، أو منح الممول ميزة عن طريق تقديره بالنقص عن الإيراد الحقيقي.

ويمكننا القول بأن المشرع الضريبي منح مصلحة الضرائب سلطة تحديد الإيراد بطريق التقدير من واقع البيانات الواردة بإقرار الممول والمستندات المؤيدة له، أو أية بيانات متاحة أمامها في حالة عدم تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي، أو في حالة عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار، أو في حالة ما إذا توافر لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة. ولا يحق لمصلحة الضرائب إهدار دفاتر الممول إلا إذا توافر لديها من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة، وتعني هذه الأدلة الوقائع المؤكدة التي تفيد عدم اشتمال دفاتر الممول على حقيقة إيراداته الخاضعة للضريبة؛ لأن الأصل في الإيراد والذي يتم تقديره بمعرفة مصلحة الضرائب أن يكون مماثلاً للإيراد الفعلي، ويشترط لذلك أن يحكم هذا التقدير ضوابط معينة تكفل عدم المغالاة فيه أو نقصه عن الإيراد الحقيقي، وفيما يلي بيان هذه الضوابط:-

أ- أن يهدف القائم بالتقدير من إجراء المعاينة الإطلاع لمعرفة النواحي الفنية في نشاط الممول. ويلزم أن يهتم بعملية جمع المعلومات والتحريات لبناء وجهة نظره عن أوجه نشاط الممول وحجم معاملاته، وتوثيق هذه البيانات عن طريق الرجوع للمأمورية التي بها ملف الممول[1].

ب- أن يكون الهدف من الاطلاع على ملف الممول التحقق من السنة الواجب تقديرها كسنة ميلادية أو سنة متداخلة، ومعرفة أسباب رفض

---

(١) د.عبد القادر حلمي، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، مرجع سابق، ص ١٨٢-١٨٨.

الدفاتر وأسس التقدير في السنوات السابقة، ومعرفة عناصر الإيرادات والتكاليف والبيانات والإخطارات الواردة من المصادر المختلفة.

حـ - يجب على القائم بالتقدير في القياس على المثل أن يشمل التماثل طبيعة وحجم وأسلوب نشاط الممول ومكان وتاريخ بدء النشاط؛ لأن اختلاف التقدير بين ممولين متساويين في الإيراد يخل بالعدالة الضريبية، ويمكنه الاسترشاد بما يكون قد استقر عليه ربط الحالات المماثلة، وأن يسترشد بالدفاتر التي رفضتها مصلحة الضرائب.

د - أن يكون الهدف من مناقشة الممول استكمال المعلومات والعناصر التي يستعين بها في كتابة تقريره عند تقدير الإيرادات بعد أن يطلع على الأوراق والمستندات، ويلزم الإحاطة بكل أوجه نشاط الممول، وما تم استحداثه أو عدل عنه الممول من أنشطة، ومناقشة كل نشاط على حدة للوصول إلى رقم الأعمال.

ز- ألا يبنى القائم بالتقدير رأيه في تحديد الإيراد على الافتراض، ما دام الهدف من التقدير هو الكشف عن حقيقة الإيراد، ولكن يَبْنِيهُ على أسس واضحة مؤيداً بالدليل أو القرينة من خلال استجلاء طبيعة النشاط وحقيقة أرباح الممول والأقوال والمناقشات التي تمت معه، والمعاينة المفاجئة للمنشأة على الطبيعة حتى لا يستعد لها الممول ويحاول إخفاء أو تغيير معالم النشاط، ويثبتها في محضر ويوقع الممول والفاحص عليه.

خـــلاصـــة

وبعد أن تناولنا فى هذا الفصل الطرق التي تتبعها مصلحة الضرائب في التعرف على الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل وآثارها على الحصيلة الضريبية، وهذه الطرق تشمل: الحصر على الطبيعة أو عن طريق الغير، والحصر عن طريق نظام البطاقة الضريبية، وأثر الدفاتر في معرفة الإيراد الخاضع للضريبة، ودور الإقرار الضريبي السنوي في معرفة حقيقة إيرادات الممول على أساس أنه إذا توافرت أدلة لدى مصلحة الضرائب تؤكد عدم مطابقة ما ورد في إقرار الممول للحقيقة فإن لها الحق في أن تحدد الإيراد بطريق التقدير. ولقد أوضحنا أن تحديد الإيراد عن طريق مصلحة الضرائب لا يعتبر طريقة جزافية على أساس أن الهدف من ذلك هو خلق وسيلة تتوافق مع العدالة الضريبية، وتساهم في معرفة إيرادات الممول كأساس صادق لا يعتمد على المظاهر الخارجية بشرط أن يكون التقدير مماثلاً للإيراد الفعلي. وفى ختام هذا الفصل الحالى يمكن لنا أن نخلص من ذلك ببعض النتائج التى تتمثل فيما يلى:

١- يساهم إحكام عملية حصر المجتمع الضريبي في زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق تضييق التهرب الضريبي ؛ لأن عدم اهتمام مصلحة الضرائب بالحصر الضريبي يؤدي إلي إخفاء بعض أنشطة للممولين لا يدفعون عنها ضريبة.

٢- تتحدد فعاليات الحصر على الطبيعة من خلال تحديد منطقة جغرافية لكل مأمور ضرائب يقوم فيها بالحصر الجزئي على مدار فترات زمنية متقاربة، والحصول على البيانات للاستفادة منها وإمداد المأموريات بها، وتحديد عناصر وحجم الأنشطة التى يباشرها الممولون وأماكن مباشرة هذه

الأنشطة.

٣- يوفر حصر المجتمع الضريبي عن طريق الغير المعلومات اللازمة لمصلحة الضرائب، ويساعد فى تحديد الأنشطة الخاضعة للضريبة، ويؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق زيادة عدد الممولين الخاضعين للضريبة. ويعتمد نجاح هذا الأسلوب على منح حوافز ضريبية للجهات المشار إليها فى نص المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حالة إخطار مصلحة الضرائب بالحالات التى يتعاملون معها، ونشر الوعي الضريبي عن طريق وسائل الإعلام، وزيادة أسس التعاون بين الإدارة الضريبية والإدارات الحكومية والنقابات المهنية وجهات إصدار التراخيص التى تتعامل مع الممولين.

٤- تلعب البطاقة الضريبية دورًا هامًا فى التعرف على المجتمع الضريبي؛ لأنها تساعد في حصر الممولين الجدد دون إضافة عبء كبير على العاملين فى مصلحة الضرائب، وتسهل على الممول أداء التزاماته الضريبية في ظل إدخال الرقم القومي لتحديد صفة الممول المطلوب منه استخراج البطاقة الضريبية.

٥- توضح الدفاتر حقيقة إيرادات الممول بطريقة أكثر موضوعية طالما أنها أمينة ومنتظمة وممسوكة طبقًا لقواعد المحاسبة السليمة؛ لأنها تعطي صورة صادقة على صحة أعمال الممول لتصبح حجة قوية دون الاستعانة بأي استدلال خارجي. ولقد خص المشرع الممولين الذين يمسكون دفاتر منتظمة ببعض المزايا دون غيرهم مستهدفًا بذلك تشجيعهم على إمساك هذه الدفاتر، فقد خص المشرع ممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الذين يمسكون دفاتر وحسابات منتظمة دون غيرهم بالحق في خصم نسبة ٣٠ % من تكلفة الآلات المستخدمة في الإنتاج في أول فترة

ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الأصول.

٦- الإقرار الضريبي وسيلة أساسية لمعرفة حقيقة إيرادات الممول الخاضعة للضريبة؛ لأنه يساهم فى ربط الضريبة على أساس إن كان صادقا ربطت الضريبة على أساسه، وإن كان العكس تقتصر مهمته فى معاونة مصلحة الضرائب فى تحديد إيرادات الممول الفعلية.

٧- يجب أن يكون تحديد الإيرادات بطريق التقدير من جانب مصلحة الضرائب متفقا مع الحقيقة، أي مماثلاً للإيراد الفعلي الذى قدره الممول لنفسه طبقا للدفاتر المنتظمة، وأن يكون تقديرها محققا للعدالة الضريبية، وأن يكون القائم بالتقدير متصفا بالحيادية وملما بنوع العمليات التي يمارسها الممول حتى لا يمثل تقدير الإيراد عقابا للممول بالمغالاة في تحديد الإيراد أو منح الممول ميزة عن طريق تقدير إيراده بالنقص عن الإيراد الحقيقي، وأن يحكم تقدير الإيراد ضوابط للتأكد من أن القائم بالتقدير لا يبني رأيه على القياس بالمثل، وفي حالة بناء رأيه على القياس بالمثل لابد وأن يراعي طبيعة وحجم وأسلوب نشاط الممول ومكان وتاريخ بدء النشاط.

الفصل الثاني

الطرق المتبعة في ربط الضريبة على الدخل وتأثيرها على الحصيلة الضريبية

تمثل طريقة تحديد مبلغ الضريبة أهمية كبيرة في سبيل تحقيق العدالة وزيادة الحصيلة الضريبية. وعملية الفحص وربط الضريبة تحتاج لكفاءة إدارية عالية[1]، ويمثل أسلوب تطوير الفحص الضريبي مطلباً أساسياً تمشياً مع التطورات العلمية للمحاسبة، كما أن محاسبة الممولين على أساس أرباحهم الفعلية عن طريق الإقرار الضريبي تمكن إدارة الضرائب من معرفة مقدرة الممول الحقيقية طالما أن الإقرار يعبر عن حقيقة إيرادات الممول. ولقد أعطى المشرع الضريبي لمصلحة الضرائب سلطة مراجعة الإقرار الضريبي للتحقق من صحة النتائج والحسابات والدفاتر التي أظهرها الإقرار، والتحقق من صحة الأساس الذي استند إليه الممول في تقدير أرباحه في حالة الإقرار غير المدعم بدفاتر أو حسابات منتظمة. ولقد نص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الأخذ بنظام الفحص بالعينة بدلاً من الفحص الشامل لكل ملفات الممولين .

ويقوم عمل الفاحص على التحقق من تنفيذ أحكام قانون الضرائب، وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات قد خضع لها، وأنه لا توجد إيرادات يجب أن تخضع للضريبة ولم تدرج في الإقرار، وغير ذلك من المعلومات التي تساعد في تكوين فكرة صحيحة وصورة صادقة عن حالة الممول حتى يأتي قرار ربط

---

(١) د. أبوزيد كامل السيد، متطلبات الاتجاهات المستقبلية للإصلاح الاقتصادي فى مصر، دراسة اختباريه لصياغة نظام ضريبي يساهم فى تعظيم دالة الأهداف الاستراتيجية على المستوى القومي، المؤتمر العلمي السنوي الأول، ٢٦ – ٢٧ أبريل ١٩٩٧، كلية التجارة، جامعة الزقازيق .

الضريبة معبراً عن أرباح الممول الحقيقة. وتربط الضريبة طبقاً لما ورد بإقرار الممول، ولقد ألزمت المادة (٨٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مصلحة الضرائب بقبول إقرار الممول، وألزمت الممول بسداد مبلغ الضريبة من واقع الإقرار.

وتحقيقاً لما سلف من اعتبارات نقسم هذا الفصل إلى مبحثين : نخصص الأول منها لدراسة فحص إقرار الممول الضريبي ومدى تأثيره على الحصيلة الضريبية. ويعالج المبحث الثاني مدى تأثير إجراءات ربط الضريبة على الحصيلة الضريبية.

المبحث الأول : مدى تأثير الفحص الضريبي على الحصيلة الضريبية .

المبحث الثاني : تأثير إجراءات ربط الضريبة على الحصيلة الضريبية .

المبحث الأول

مدى تأثير الفحص الضريبي على الحصيلة الضريبية

يقصد بالفحص الضريبي: القيام بعدة عمليات هدفها التحقق من أن الإقرار الضريبي الذي قدمه الممول يتضمن كافة الإيرادات التي نص القانون الضريبي على خضوعها للضريبة، ولا توجد إيرادات يجب خضوعها للضريبة لم يتضمنها الإقرار، وبالتالي فإن الفحص الضريبي يهتم بالمعلومات التي توصل إلى حقيقة الإيرادات الخاضعة للضريبة، وهذه الأهمية تنبع من أن مصلحة الضرائب تقوم بعملية الفحص الضريبي لضبط البيانات التي يحاسب بها الممول على أساس عادل[1].

---

(١) N.A. Barr and S.R. James and A.R. Prest , Self Assessment for Income Tax, op.cit, p. p. 2-4

ويبدأ الفحص الضريبي بتجميع كافة البيانات عن الممول من مصادرها، وتتعدد مصادر جمع الحقائق عن أوجه نشاط الممول وحجم معاملاته وإيراداته التي تختلف باختلاف طبيعة نشاطه. ويمثل أهمية الإطلاع على ملف الممول أهمية كبيرة لمعرفة تاريخ بدء النشاط وإجراءات الربط السابقة، والإلمام بكافة البيانات الواردة بإقراره. كما أن مرحلة جمع المعلومات عن الممول تفيد الفاحص في معرفة السنة موضوع الفحص متداخلة أم لا، وبداية ونهاية الفترة موضوع الفحص، ومعرفة أسباب رفض الدفاتر في السنوات السابقة، وأسس ربط ضريبة هذه السنوات، ومعرفة عناصر إيرادات الممول والتكاليف، وتحقيق البيانات الواردة بإقراره مدة الفحص. وتمثل هذه البيانات أهمية كبيرة في حالة تقدير الضريبة من قبل مصلحة الضرائب، وخاصة بيانات مقدار المبيعات والمصروفات وإجمالي وصافى الربح، والتأكد من إرفاق جميع الأوراق الخاصة بالملف موضوع الفحص، وهى الإقرارات والنماذج والشهادات وإخطارات الخصم والإضافة، ودراسة تقرير مراجع الحسابات الذي اعتمد الميزانية والحساب الختامي .

ويستطيع الفاحص أن يجمع بيانات عن الممول من خارج مأمورية الضرائب المختصة بالفحص إذا كان للممول تعامل مع الجهات الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات، ويستطيع الفاحص أن يحصل على بيانات ومعلومات عن طريق تحرياته الشخصية بالمناقشة التي يجريها مع الممول لمعرفة حجم نشاطه مع الاستعانة بشبكة المعلومات المتكاملة من خلال نظم الحاسبات الآلية، وعلى ضوء هذه البيانات التي جمعها عن الممول يقوم الفاحص بإعداد مذكرة تمهيدية للفحص.

وتبدأ مرحلة الفحص الميداني بمناقشة الممول للإحاطة بكافة أوجه نشاطه، ومعرفة البيانات والإيضاحات عن طريق توجيه أسئلة محددة للممول تغطى إجاباتها جميع البيانات المطلوبة للفاحص، والاستفسار عن ثروته المستغلة في مشروعاته والتطورات التي طرأت عليها. وإجراء معاينة على

الطبيعة لمعرفة موقع المشروع الجغرافي، ومدى قربه أو بعده من الأسواق التجارية والصناعية ومعرفة عدد العمال[1]، والماكينات والورديات ومراحل الإنتاج والطاقة الإنتاجية ومدى استغلالها، والإطلاع على الدفاتر والمستندات. فقد يقوم الممول بالاتجار في سلعة معينة ولا يقيدها في الدفاتر، وقد يضيف ماكينة جديدة ولا تظهر ضمن الأصول، وقد يتقاضى طبيب أسعار من المرضى أكبر من المقيدة بالدفاتر. ويقوم الفاحص بمعاينة نشاط الممول وفروعه ومخازنه، والمعاينة لا تكون في وقت الرواج أو الكساد، وإنما يكفى اختيار الوقت المناسب[2].

ويقوم الفاحص بكتابة كل ما يطلع عليه في محضر أعمال الفحص لأهميته في كتابة تقرير الفحص النهائي، ويحتوى محضر أعمال الفحص على بيانات عن النظام المحاسبي المتبع والدفاتر التي يحتفظ بها الممول وعدد صفحات كل دفتر والإطلاع على البيانات الخاصة بدفتري اليومية والجرد، وذكر اسم مأمورية الشهر العقاري التي تم بها التسجيل ورقمه وتاريخه وتاريخ بدء وانتهاء القيد بالدفاتر والتأشير على أخر قيد بالدفاتر. وبعد ذلك تبدأ مرحلة فحص الأوراق والمستندات والحسابات والسجلات والدفاتر التي يمسكها الممول لتحديد مدى جديتها وسلامتها وشمولها تمهيداً لاعتمادها أو إهدارها .

ويعتمد أسلوب فحص المستندات لمطابقة الموجود بها بالمسجل في الدفاتر والحسابات على أساس مدى اعتماد نشاط الممول على نظام مراقبة داخلي ملائم يضمن سلامة البيانات المحاسبية لمنع تسرب رأسمال المشروع. ويقوم الفاحص بتقييم سلامة المراقبة الداخلية لتحديد نطاق الفحص واختصاره عن طريق عمل

---

(١) د. محمد كمال الدين فتحي أبوعجوة، محددات الفحص الضريبي في إطار الفحص النافي للجهالة لأغراض الخصخصة في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو ٢٠٠٠، ص ٩٩

(٢) د. أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧، ص ٣٨٩ - ٣٩٠.

فحوصات ومراجعة سريعة ليشمل عدد كبير من الممولين[1]. وأن يعتمد المسجل في الدفاتر على المستندات لمواجهة مشكلة زيادة المصروفات عن معدلاتها التي حددها القانون، وإذا لم يعتمد المسجل في الدفاتر على المستندات فإن على الفاحص أن يعتمد على الواقعة المنشئة للمصروف مثل بند الإضاءة والتليفون والإيجار، مما يعني أن الفاحص يعتمد على نظرته وخبرته في فحص حساب الأرباح والخسائر. وأن يعتمد حساب الأرباح والخسائر بصفة أساسية على الفحص المستندي بالتحقق من قيمة الأرباح والخسائر محاسبياً عن طريق المراجعة المستندية، وتتبع القيد في الدفاتر والترحيل، وأن تكون جميع الإيرادات والمصروفات قد سجلت بالدفاتر سواء في جانب الدائن أو جانب المدين .

والواجب على الفاحص أن يراعي عند فحص جانب المدين الاهتمام بفحص بنود المصروفات بنداً بنداً ؛ لأن هذه المصروفات يشترط فيها أن تكون محددة وليست مقدرة من جانب الممول، وأن تكون المصروفات من التكاليف اللازمة لممارسة الممول لنشاطه، وأن تكون المصروفات مؤيدة بالمستندات. وإذا كانت المستندات من صنع الممول فإن على الفاحص أن يتحقق من عدم صوريتها عن طريق الواقعة المنشئة للمصروف، فلا يمكن أن يزاول الممول نشاطه دون تكلفة الإيجار أو الإضاءة أو التليفون، وعدم استبعاد نسب جزافية من المصروفات[2]. وفي حالة تعذر حصول الممول على مستندات يمكن للفاحص أن يناقش المصروفات على ضوء طبيعة نشاط الممول ورقم الأعمال المحقق والعائد على الممول منه ومقارنته بالمستندات الأخرى .

---

(١) Richard M. Bird and Milk Cassandra de Jantscher, Improving Tax Administration in Developing Countries, op. cit, p. 21.

(٢) التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم (٢٢) لسنة ١٩٨٧ في ١٩٨٧/٥/١٤، محمد بدران، مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الخامسة، المجلد الثاني، يوليو ١٩٩٠، ص ٢٩٥.

وعلى هذا تتحدد مهمة الفاحص في فحص النسب التي حددها قانون ضرائب الدخل لبنود هذا الحساب، وعما إذا كانت المصروفات التي أدرجتْ في الحساب تتفق مع ما سمح به القانون أم لا، وفى حالة اختلاف بنود هذا الحساب مع ما سمح به القانون، فإن على الفاحص أن يُعّدل هذه الأرقام إلى وضعها الصحيح تأسيساً على الواقعة المنشئة للمصروف[1].

وأن يقوم الفاحص بفحص مستندات حساب المتاجرة الذي يحدد الأرباح الإجمالية للنشاط التجاري عن طريق الفرق بين قيمة المبيعات أثناء السنة والمخزون في نهاية السنة، وبين قيمة المشتريات في أثناء ونهاية هذه السنة، وبين قيمة المشتريات أثناء السنة وقيمة البضائع في بداية السنة[2]، أي يرتكز فحص الحسابات التجارية على معيار تحليل الربح الإجمالي نسبة المبيعات، نسبة المشتريات
وأن يتم فحص هذا الحساب عن طريق الفحص الكمي للبضاعة ذات الوحدات المتكاملة وليست ذات الأنواع المتعددة، ويعتمد الفحص الكمي على تحويل معظم بنود هذا الحساب إلى بيانات كمية تعطي للفاحص بيانات تفصيلية كمية وقيمية للبضاعة الباقية أول الفترة والمشتراة والمباعة خلال السنة. ويمكن من خلال الفحص الكمي تتبع كل وحدة من وحدات البضاعة منذ شرائها حتى يتم بيعها أو تخزينها في نهاية السنة.

وبعد أن ينتهي الفاحص من فحص الأوراق والمستندات والحسابات التي يمسكها الممول، ينتقل إلى مرحلة الفحص المكتبي لجميع البيانات التي توصل إليها واستعراض نتائج الفحص وتحليلها، ويكتب تقريراً نهائياً بنتيجة الفحص الذي يحتوى على الإجراءات التي اتخذها، وتشمل بجانب البيانات الأولية عن

---

(١) د. صلاح الدين إبراهيم صالح، دراسة حول العلاقة بين الجهاز الضريبي والممولين، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الأول، ١٩٨٥، ص ٦٧٨ - ٦٨١.

(٢) د. أمين السيد أحمد لطفي، أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية، مرجع سابق، ص ٤٤٣.

الممول وبيانات الإقرار الضريبي، وملخصاً يتناول المناقشة والمعاينة وإخطارات الخصم والإضافة والرأي في الدفاتر، ونتيجة فحص الحسابات والتعديلات التي طرأت على الإيرادات والمصروفات عند اعتمادها، وبيان الإقرارات الضريبية ومرفقاتها، وتشمل حساب التشغيل والمتاجرة وحساب الأرباح والخسائر والميزانية وكشوف المصروفات العمومية ونتيجة فحص هذه الحسابات، ثم يخلص من ذلك بتصحيح أو تعديل ما يراه مناسباً من الإيرادات أو المصروفات، ثم يخلص إلى الرقم النهائي المعتمد لكل هذه البنود.

وفي حالة عدم اعتماد الدفاتر واللجوء إلى التقدير يوضح الفاحص في تقرير الفحص أسباب رفضه للدفاتر، والأسس الموضوعية التي بنى عليها الرفض مدعمة بالأدلة التي توضح حقيقة إيرادات الممول.

وبعد الانتهاء من مرحلة كتابة هذا التقرير تبدأ مرحلة المراجعة للتأكد من الإجراءات التي اتخذها الفاحص من حيث دراسة ملف الممول دراسة وافية، وقيام الفاحص بكل الإجراءات التي ينبغي القيام بها وأنه لم يهدر الدفاتر لأسباب غير موضوعية، ثم يخطر الممول بنتيجة الفحص ومقدار الضريبة المستحقة على النموذج رقم (١٩ضرائب)[١].

وتظهر أهمية الفحص الضريبي في أنه يترتب عليه صدور قرار ربط الضريبة وقيمتها، ويساهم التوسع في إدخال نظام الحاسب الآلي في نجاح مصلحة الضرائب في إحكام عملية حصر وربط الضريبة لضبط الإيرادات الضريبية عن طريق التحكم في المعلومات واسترجاعها بسهولة[٢]. وتتأثر الحصيلة الضريبية بطول إجراءات الفحص الناتج عن تأخر مصلحة الضرائب في فحص ملفات الممولين مما يؤدى إلى ترحيل هذه الملفات إلى الأعوام التالية

---

(١) المادة (١١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) Simon James, The Economics of Taxation Principles Policy and Practice, , op.cit , P.179.

حتى وصلت إلى خمس سنوات، مما يعنى أن الفحص يحتل جزءاً كبيراً من مشكلة مصلحة الضرائب، وليس أدل على ذلك من أن الفاحص كان يفحص ٢٠ ملف في عام ١٩٧٥ شهرياً، وزادت إلى ١٧٦ ملف في عام ١٩٨٦/٨٥، ثم نقصت إلى ٧٦ ملف في عام ١٩٩١/٩٠[١]. وقد وضعت مصلحة الضرائب برنامجاً هدفه إنهاء كل حالات الفحص المتأخرة ونجح البرنامج، ومع نهاية المدة المحددة لتقديم الإقرارات عن سنة ١٩٩٠ كانت معظم ملفات الممولين قد انتهت فحصاً حتى آخر سنة ١٩٨٩[٢].

ويجوز لمصلحة الضرائب أن تفحص الإقرار الضريبي في خلال مدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي، وإذا كان الممول متهربًا من أداء الضريبة تزداد المدة إلى ست سنوات، وتنقطع المدة لأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليه فى القانون المدني، وبإخطار مصلحة الضرائب الممول بعناصر ربط الضريبة أو التنبيه على الممول بأداء الضريبة أو الإحالة إلى لجان الطعن[٣].

وتلتزم مصلحة الضرائب المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول بتاريخ الفحص ومكانه ومدة الفحص على النموذج (٣١فحص)[٤] ، وأن تعطي للممول مهلة عشرة أيام قبل تاريخ الفحص[٥]، فإذا لم يتم الفحص خلال المدة المحددة فى المادة (٩١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ سقط بالتقادم حق الدولة في المطالبة بالضريبة، وبالتالي يتأخر الكثير من المأموريات في فحص الملفات إلى ما قبل انتهاء أجل التقادم بفترة قصيرة، وتكون النتيجة فحص الملفات فحصاً سطحياً دون مراعاة قواعد الفحص، وعدم

---

(١) د. عبد السلام محمد عبد السلام، نظام الضريبة الموحدة على الدخل، مرجع سابق، ص ١٨٠.
(٢) مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٧٤، لسنة ١٩٩١ .
(٣) المادة (٩١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
(٤) المادة (١١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
(٥) المادة (٩٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

تقدير الأرباح تقديرًا عادلاً لا يمثل حقيقة إيرادات الممول.

ويعتبر الفحص الضريبي المرحلة الرئيسية والفنية لعمل مصلحة الضرائب ويحتل فحص الحسابات التجارية المرتبة الثانية في كل البلدان. ويفترض أن يقوم الفحص على مبدأ الاقتصاد في نفقات التحصيل لتوفير التكلفة والوقت في ظل توافر نظام المعلومات الآلية[1] بدلاً من نظام المعلومات اليدوية التي أصبحت قاصرة عن توفير المعلومات المناسبة عن الممول ونشاطه في الوقت المناسب للفاحص عند فحص الدفاتر لتقرير مدى أمانتها[2].

وتفحص مصلحة الضرائب الإقرارات الضريبية عن طريق اختيار عينة تخضع للفحص بدلاً من نظام الفحص الشامل لكل الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين[3]، والذي كان معمولاً به فى القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣).

ويؤدي نظام الفحص بالعينة إلى زيادة إنتاجية الفاحص فى كشف الفروق بين نتائج الفحص والإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين[4]، وزيادة الحصيلة الضريبية نتيجة لتوفير نفقات الفحص الكامل لكل الإقرارات المقدمة من الممولين، وحث الممولين على تقديم إقرارات صادقة ومطابقة للحقيقة. ويحتاج نظام الفحص بالعينة إلى زيادة الوعي الضريبي لدى الممولين، وزيادة الاستجابة لأداء الضريبة طواعية والإقلال من نسبة التهرب الضريبي حتى لا يزداد فى ظل تطبيق هذا النظام .

---

(١) David L. Sjoquist and Mary Beth Walker, "Economies of Scale in Property Tax Assessment", National Tax Journal, (June, 1999), p.208.

(٢) يترتب على طول إجراءات الفحص عدم التزام الممولين وزيادة تكاليف الفحص مما يؤثر على الحصيلة الضريبية .

(٣) المادة (٩٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٤) د. أمين السيد أحمد لطفي، تقويم سياسات الفحص الضريبي وآثارها على الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية، دراسة تطبيقية على الشركات السياحية مع إطار محاسبي منهجي مقترح، المجلة العملية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ١٩٩٢، ص ٧٧٤.

ويرى الباحث أن فحص الإقرارات الضريبية عن طريق اختيار عينة تخضع للفحص بدلاً من الفحص الشامل لكل الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين لا يتفق مع مفاهيم العدالة والحصيلة الضريبية على أساس أن تطبيق هذا النظام يقتضي أن تفحص مصلحة الضرائب إقرارات الممولين الذين تقع عليهم العينة المختارة، واختيار الإقرارات الضريبية التي يزيد صافي إيراداتها عن مليون جنيه، والإقرارات الضريبية التى أقل من ذلك لا تقع ضمن العينة المختارة، ويؤدي هذا إلى أن الممولين الذين يقل إيرادهم عن مليون جنيه تزداد استجاباتهم إلى تقديم الإقرار الضريبي بشكل صوري بهدف الاستفادة من هذه الميزة. وإن كانت العينة المختارة تتم دون تفرقة بين الإقرارات الضريبية فإن إقبال الممولين على تقديم الإقرارات الضريبية يزداد، ولكن بشكل صوري بهدف الاستفادة من احتمال عدم الوقوع فى نطاق العينة المختارة، ويترتب على ذلك عدم تحقيق المساواة بين الممولين نتيجة إخضاع بعض الإقرارات الضريبية التى شملتها العينة المختارة للفحص وما يترتب على ذلك من توقيع جزاءات مالية وجنائية، أما باقي الإقرارات الضريبية التى لم تشملها العينة يتم اعتمادها دون فحص، ويترتب على ذلك زيادة المنازعات الضريبية بين الممولين ومصلحة الضرائب ؛ لأن الممول الواقع فى نطاق العينة المختارة للفحص سيتمسك بما ورد فى الإقرار الضريبي.

ويمثل تشديد العقوبة سواء الجنائية أو المالية والمنصوص عليها فى المواد (١٣٢، ١٣٣، ١٣٥، ١٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالحبس أو الغرامة لكل من الممول والمحاسب الذي اعتمد الإقرار الضريبي المخالف للواقع أداة لحث الممول على تقديم الإقرار الضريبي الصادق والمطابق للواقع. ويمكن أن يقرر المشرع بجانب هذه العقوبات حافز ضريبي آخر يعطي للممول فور الانتهاء من الفحص الضريبي يتمثل فى رد نسبة من الضريبة للممول الذي تقدم بإقرار ضريبي صحيح ومطابق لما أسفر عنه الفحص الضريبي.

ونظام الفحص الضريبي لا يتجاوب مع مفاهيم العدالة والحصيلة

الضريبية، نظراً لقيام فاحص واحد بفحص ملف الممول بدلاً من مجموعة من الفاحصين تعمل على فحص كل ملفات الممولين، وانفراد فاحص واحد بفحص الدفاتر يترتب عليه في كثير من الحالات رفض الدفاتر لأسباب شخصية لدى الفاحص، مما يترتب على ذلك في كثير من الأحيان تراكم الملفات دون فحص، وزيادة الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية.

ويمكن استبدال نظام الفاحص الواحد بنظام الفحص عن طريق مجموعة من الفاحصين أو الأسلوب الجماعي في الفحص الذي يستدعى أن تدعم مصلحة الضرائب بعددٍ كافٍ من الفاحصين حتى يمكن الانتهاء من محاسبة الممولين عن السنوات السابقة، وفحص كل سنة ضريبية على حده فور تقديم الإقرارات الضريبية، وأن يكون هناك تبادل معلومات بين شعب المأمورية حتى يكون ملف الممول محتوى على كافة المعلومات الموجودة في الشعب الأخرى. ويؤدي الأسلوب الجماعي في الفحص إلى تقسيم العمل على هذه المجموعة فتزداد عدد حالات الفحص بأقل تكلفة؛ لأنه يصعب على الفاحص الواحد أن يقوم بفحص كافة عمليات الممول وما أثبته بدفاتره فحصاً كاملاً خاصة في المشروعات الكبيرة ذات الفروع المتعددة. ولهذا يمكن أن تستخدم طريقة الفحص الاختباري في حالة عدم الاعتماد على النظام الجماعي فى الفحص. وفى حالة اختيار طريقة الفحص الكامل الاختبارى يحدد الفاحص حجم العينة المراد فحصها، والتي يرى أنها تمثل المجموع الكلى للعمليات المحاسبية على أساس نظرته وتقديره لمدى سلامة نظام المراقبة الداخلية للمشروع، وبرنامج الفحص المقترح تنفيذه، فإذا تبين أن هذه العينة ليس بها غش أو خطأ يفترض الفاحص أن باقي عمليات الممول الأخرى التي لم يتم فحصها صحيحة[1].

وتتحدد كمية الاختبارات التي يختارها الفاحص على أساس أنه كلما ضعف نظام المراقبة الداخلي للمشروع زادت حجم العينة المختارة، وفى حالة

---

(١) د. جلال الشافعي، الموسوعة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٨٢.

زيادة الوعي الضريبي وتوافر الثقة بين مأمورية الضرائب والممول تقل العينة المختارة بشرط أن تكون العمليات المالية المراد فحصها مرتبطة بالنشاط والمدة موضوع الفحص، وأن يلتزم الفاحص الحياد. وأن ترتبط العملية التي يقوم بها بنتائج معينة يمكن قياسها، ويؤدي اتباع الممول لمبادئ المحاسبة في إثبات عملياته إلى أمانة نتائج أعماله وسهولة فحصها، وبالتالي تقل من حجم عينة الفحص. ويعتبر أسلوب المراجعة الاختبارى مناسباً في معظم حالات الفحص في ظل قيامه على التقدير الشخصي للفاحص وتهذيبه عند اختيار حجم العينة ومفرداتها وتحديد الطريقة الملائمة لتقييم النتائج[1]. ويضاف إلي ذلك أن الفحص التحليلي يقوم على اختبار المعلومات والبيانات الواردة بالإقرار. وأن يعتمد الفاحص في حصر الملكية على نظام السجل العيني[2].

ونرى أنه يمكن الاعتماد على نظام الفحص الجماعي لفحص جميع إقرارات الممولين الذين يزيد صافي الإيراد الخاص بهم عن ١٠٠,٠٠٠ جنيه فى السنة، ويطبق نظام الفحص بالعينة على باقى الممولين الذين يقل صافي إيرادهم عن هذا المبلغ.

---

(١) د. محمد سمير عبد السلام الصبان، تقييم استخدام الإحصاء كأداة في مجال اختبارات مراقب الحسابات، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٧٤، ص ٢٢٤- ٢٢٧ .

(٢) د. محمد أحمد البدوي الباز، دور المعلومات المحاسبية فى تقييم النظم الضريبية بالتطبيق على الضريبة الموحدة، المؤتمر الضريبي السادس، فندق دار الدفاع الجوي، القاهرة، ١٨ ـ ١٩ مارس ١٩٩٥ .

المبحث الثاني

تأثير إجراءات ربط الضريبة على الحصيلة الضريبية

تتحدد قيمة الضريبة الواجب على الممول سدادها من واقع الإقرار الضريبي، وتلتزم مصلحة الضرائب بقبول إقرار الممول الضريبي وربط الضريبة وسدادها مع تقديم الإقرار الضريبي. وإذا ثبت لدى مصلحة الضرائب أن الإقرار الضريبي لا يحدد الإيرادات بطريقة صادقة، فإن لها الحق فى أن تحدد إيرادات الممول الخاضعة للضريبة من واقع البيانات المتاحة أمامها وربط الضريبة وتحديد قيمتها المستحقة وتصبح دينًا فى ذمته، وإخطار الممول بذلك على النموذج (١٩) ضرائب .

وتحقيقا لما سلف من اعتبارات نقسم هذا المبحث إلى مطلبين : نخصص الأول منها لدراسة مدى تأثير الإجراءات القانونية لربط الضريبة على الحصيلة الضريبية باعتبار أن إجراءات تحديد قيمة الضريبة المستحقة على الممول من الأمور الهامة التي تؤثر في الحصيلة الضريبية. ونتناول في المطلب الثاني مدى تأثير قرار ربط الضريبة على الحصيلة على أساس أن الضريبة تربط من واقع الإيرادات الثابتة في إقرار الممول الضريبي، ويعتبر إقرار الممول الضريبي ربطًا للضريبة والتزامًا من الممول بسدادها .

المطلب الأول : تأثير الإجراءات القانونية لربط الضريبة على الحصيلة الضريبية.

المطلب الثاني : مدى تأثير قرار ربط الضريبة على الحصيلة .

المطلب الأول

تأثير الإجراءات القانونية لربط الضريبة على الحصيلة الضريبية

يقصد بربط الضريبة: تحديد قيمتها المستحقة على الممول، وللوصول إلي تحديد قيمة الضريبة يوجب القانون اتخاذ إجراءات معينة تقوم بها الإدارة الضريبية المزودة بالموظفين المؤهلين ذوى الخبرة لملاحقة التهرب الضريبي[1]، ويلتزم الممول بسداد الضريبة للخزانة العامة من خلال الإجراءات القانونية لربط الضريبة .

وفي ظل القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) وتطبيقا لنصوص المواد (١٠٣ – ١٠٦) منه تربط الضريبة طبقاً لما ورد بإقرار الممول في حالة قبول مصلحة الضرائب ما جاء بالإقرار من بيانات، وتخطره بعناصر ربط الضريبة ومقدارها بالنموذج رقم (١٨)، وإذا وافق الممول على ما جاء بهذا النموذج يتم إخطاره بربط الضريبة وعناصر الربط وقيمة الضريبة المستحقة عليه نهائياً بكتاب موصى عليه بعلم الوصول على النموذج (١٩) ضريبة موحدة[2].

وفي حالة عدم قبول مصلحة الضرائب ما جاء بالإقرار من بيانات فإن لها الحق أن تصحح أو تعدل ما جاء بالإقرار أو لا تعتد به كلياً إذا ثبت لديها عدم مطابقة الإقرار للحقيقة وتحدد الإيراد بطريق التقدير[3]، وتربط الضريبة على

---

(١) A.R .J. Wilson, Income Tax Principles, H.F.L .(Publishers) LTD, London, 1954 , P.P. 2- 4 .

(٢) نقض مدني ١١٥٤ / ٥٨ ق / ١١ / ١ / ١٩٩٣ / ١٨٧.

(٣) يضاف إلى ذلك، إلزام الممول بأداء مبلغ إضافي للضريبة بنسبة ٥ % من فرق الضريبة بين تقدير مصلحة الضرائب بعد تصحيح أو تعديل أو عدم الاعتداد بالإقرار المقدم من الممول وبين قيمة الضريبة المستحقة طبقاً للإقرار قبل التعديل أو التصحيح أو عدم الاعتداد به على ألا يزيد الحد الأقصى عن خمسمائة جنيه. ويضاعف المبلغ الإضافي في حالة تكرار المخالفة في السنة التالية مباشرة، ويزداد إلى ثلاثة أمثاله في =

مقتضى التصحيح أو التعديل الذي أجرته على إقرار الممول أو تقديرها سواء في حالة الاعتداد بالإقرار أو عدم تقديمه للإقرار والمستندات وفقاً لأحكام المواد(٩١ ،٩٦ ،١٠١، ١٠٢) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣).

ويمثل النموذج (١٨) في التطبيق العملي تحديدًا للمركز القانوني للممول؛ لأنه في حالة موافقته على ما جاء به يتحدد مركزه الضريبي، ثم توجه مأمورية الضرائب النموذج (١٩) مرة ثانية مما يعتبر تكراراً لإجراءات ربط الضريبة. وفى العادة يعترض الممول دائماً على النموذج (١٨)؛ لأنه يعد بمثابة تعديل لإقراره عن سنة الفحص أو تقدير أولى لأرباحه. وعادة لا تقبل مأمورية الضرائب اعتراض الممول فتوجه إليه النموذج (١٩) متضمناً نفس أسس التقدير الذي سبق أن ضمنتها للنموذج (١٨).

ولهذا ألزم القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مصلحة الضرائب قبول إقرار الممول الضريبي، وربط الضريبة بمقتضاه على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع إقرار الممول، ويتم سداد الضريبة مع تقديم الممول إقراره الضريبي فى نفس اليوم الذي قدم فيه الإقرار الضريبي إلى مصلحة الضرائب ؛ لأن المشرع اعتبر أن تقديم الممول للإقرار الضريبي يعد بمثابة ربطاً للضريبة وإخطارًا ومطالبة بسدادها[1]. ويجوز للممول أن يطلب من مصلحة الضرائب قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي بخمسة عشر يومًا مد ميعاد تقديم الإقرار إلى فترة شهرين، بشرط أن يدفع الممول مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فى الإقرار الضريبي[2]. وإذا كانت الضريبة يتم ربطها على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، فإن الإقرار فى هذه الحالة يعتبر

= حالة تكرار المخالفة في السنة التالية مباشرة، بشرط أن تكون مأمورية الضرائب قد أخطرت الممول بالربط النهائي الأول وعناصره وأوجه مخالفة إقراره للحقيقة .
- المادة (١٠٤) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(١) المادة (٨٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٨٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها[1].

وتلتزم مصلحة الضرائب بأن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها بالنموذج (١٩ ضرائب)[2] فى الحالات التالية[3]:

١- عدم قبول مصلحة الضرائب ما ورد بإقرار الممول الضريبي من بيانات ومستندات مؤيدة له.

٢- يجوز لمصلحة الضرائب أن تُعدِلْ ربط الضريبة من واقع البيانات الواردة بالإقرار الضريبي والمستندات المؤيدة له، أى أنه يحق لمصلحة الضرائب أن تُعدلْ ما جاء بالإقرار الضريبي بناءً على البيانات الواردة به والمستندات المؤيدة له.

٣- يحق لمصلحة الضرائب إجراء ربط تقديرى للضريبة من واقع أى بيانات متاحة لها فى حالة عدم تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوى.

٤- يجوز لمصلحة الضرائب إجراء ربط تقديرى للضريبة فى حالة ما إذا قدم الممول الإقرار الضريبي، ولكنه لم يقدم البيانات والمستندات المؤيدة للإقرار الضريبي.

٥- أن تتوافر لدى مصلحة الضرائب مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار الضريبي المقدم من الممول للحقيقة. وفى هذه الحالة فإنه يحق لمصلحة الضرائب عمل الآتى:

أ - إخطار الممول بهذا الشأن، وهو توافر أدلة لدى مصلحة الضرائب تثبت عدم مطابقة إقراره للحقيقة.

---

(١) المادة (٨٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (١١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (٩٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ب - قيام مصلحة الضرائب بعمل فحص ضريبي.
جـ - تصحيح إقرار الممول الضريبي أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٦- أعطى المشرع الضريبي لمصلحة الضرائب، بعد موافقة الوزير المختص، الحق فى القيام بإجراء ربط للضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لإستحقاقها إذا كان الأمر يستلزم تحصيل الضريبة فى حالة ما إذا توافرت أدلة قوية لدى مصلحة الضرائب تثبت أن الممول يخطط للتهرب من أداء الضرائب المستحقة عليه عن طريق تحويل أصوله لشخص آخر، أو أن الممول يقوم بإجراءات أخرى من شأنها أن تضر بتحصيل الضرائب المستحقة عليه.

وفى حالة ما إذا قامت مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الممول بناءً على الإقرار المقدم منه، أو إذا قامت بإخطار الممول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها بالنموذج (١٩ ضرائب) فى الحالات المشار إليها، فإنه يحق لها تعديل ربط الضريبة فى خلال مدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية، وتزداد هذه المدة إلى ست سنوات فى حالة ما إذا كان الممول متهرباً من أداء الضرائب. وينقطع تقادم هذه المدة باخطار الممول بالنموذج (١٩ ضرائب)، أو بالتنبيه على الممول بأداء الضرائب المستحقة عليه، أو بإحالة الممول من قِبَلْ مصلحة الضرائب إلى لجان الطعن. كما ينقطع التقادم لأى سبب من الأسباب المنصوص عليها فى القانون المدنى[1] كالمطالبة القضائية حتى ولو رفعت الدعوى إلى محكمة غير مختصة. وأيضاً ينقطع التقادم فى الحالات التالية:
١- التنبيه على الممول من قِبَل مصلحة الضرائب بأداء الضرائب المستحقة عليه.
٢- قيام مصلحة الضرائب بإتخاذ إجراءات الحجز الإدارى حيال الممول.
٣- إذا تقدم الدائن بطلب يطلب فيه قبول حقه فى التفليسة أو توزيع التركة للقائم

(١) المادة (٩١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

على التفليسة. وأيضاً إذا قام الدائن بأى عمل يؤدى إلي التمسك بحقه أثناء السير فى الدعوى القضائية.

٤- أن يقر المدين (الممول) بحق الدائن في التركة إقراراً صريحاً أو ضمنياً[١].

وفى حالة ما إذا قامت مصلحة الضرائب بربط الضريبة على شخص، وتبين لديها بالأدلة أن هذا الشخص الذى ربطت عليه الضريبة يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ معه بهدف الحصول على أى مزايا أو بهدف التهرب من أى التزامات مقررة فى قانون الضرائب، فإن هؤلاء الأثنين يكونا مسئولين بالتضامن عن سداد الضرائب المستحقة على الأرباح التى ربطت عليها الضرائب[٢].

ويجوز لمصلحة الضرائب من تلقاء نفسها فى حالة ما إذا كان الربط لم يعد نهائياً أو بناءً على طلب يقدم من الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية فى ربط الضريبة[٣]. أما إذا أصبح الربط نهائياً فإنه لا يجوز تصحيح الأخطاء المادية والحسابية. ويقصد بالأخطاء المادية: ورود نتيجة ربط الضريبة مخالفاً لحيثيات الربط. ويعد فى حكم الأخطاء المادية الحالات المنصوص عليها فى المادة (١٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وأما الأخطاء الحسابية فإنه يقصد بها: الاخطاء التى تقع فى نقل الأرقام أو الأخطاء التى تقع فى عملية جمع وطرح الأرقام، وكافة العمليات الحسابية[٤].

ويجوز للممول في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من قِبَلْ مصلحة الضرائب أن يطعن على النموذج (١٩ ضرائب) خلال فترة ثلاثين يومًا من تاريخ تسلمه النموذج، وإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة يصير الربط نهائيًا[٥].

---

(١) المادة (١١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٩٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (٩٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٤) المادة (١١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٥) المادة (١١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ونرى أن إخطار مصلحة الضرائب الممول بالنموذج (١٩ ضرائب) بدلاً من الإخطار بالنموذج (١٨) ثم إخطاره بالنموذج (١٩ ضرائب)، كما كان الحال فى القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، يقتضي أن يضع المشرع شرطًا وهو أن تضمن مصلحة الضرائب استلام الممول هذا الإخطار عن طريق توفير إدارة إعلان بريدي تنشأ خصيصاً لهذا الغرض بالتعاون مع هيئة البريد، ودعم هذه الإدارة بعمالة إدارية من مصلحة الضرائب. وأن يكون للممول الحق في الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه هذا النموذج، وأن تطبق إجراءات الإعلان الواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية على إجراءات إعلان الممول بربط الضريبة بالنموذج (١٩ ضرائب)، وتختلف إجراءات الإعلان بربط الضريبة عن الإعلان الوارد في قانون المرافعات المدنية والتجارية ؛ لأن الإعلان الوارد في قانون الضرائب يكون بخطاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول.

وفي المملكة المتحدة اعطى المشرع الضريبي للممول الحق فى أن يتظلم من ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إخطاره بالربط، وإذا قدم الممول طلب التظلم بعد مضي هذه المدة فإن طلبه يقبل بشرط أن يكون هناك عذراً مقبولاً وراء تأخيره(١). وتم تزويد مصلحة الضرائب في إنجلترا بمكاتب الخدمة الاستعلامية في مركز كمبيوتر Kilbride، وتم توسيع هذه المكاتب لتستطيع أن تتعامل مع أكبر كمية من الاستفسارات الشخصية للممولين عن قواعد الربط. وعمل كراسات عن طريق الإدارة الضريبية سهلة الفهم تكون مهمتها التوضيح، وهى أسهل في القراءة من الجرائد اليومية(٢).

---

(١) Helen G. Nellis and David Parker, The Essence of Business Taxation, Brentice Hall, New York, 1992, P .20.

(٢) Simon James, The Economics of Taxation Principles Policy And Practice, op .cit, P. 99.

المطلب الثاني

مدى تأثير قرار ربط الضريبة على الحصيلة

ونتناول فيما يلي أثر قرار ربط الضريبة على الحصيلة من خلال زيادة الربط النهائي بواسطة مصلحة الضرائب، أو تعديل الربط النهائي بالنقص بناءً على طلب الممول .

أولاً : زيادة الربط النهائي بواسطة مصلحة الضرائب:

تربط الضريبة على الإيرادات الثابتة في إقرار الممول الضريبي، ويعتبر إقرار الممول ربطًا للضريبة والتزامًا بسدادها مع تقديم الإقرار الضريبي، ويصدر قرار ربط الضريبة بالنموذج (١٩ضرائب) مستقلاً عن ورد التحصيل، وذلك على عكس النظام الفرنسي الذي يندمج ورد تحصيل الضريبة في قرار ربط الضريبة، ويصدر قرار ربط الضريبة من إدارة الضرائب متى تحققت التصرفات المنشئة للضريبة على النحو الذي قرره القانون[١]، ويولد قرار ربط الضريبة آثاراً مباشرة في مواجهة الأشخاص المخاطبين بأحكامه ويلتزمون بها دون حاجة للاتفاق بين إدارة الضرائب والممولين .

والقاعدة العامة أنه إذا صدر قرار ربط الضريبة من مأمورية الضرائب المختصة يصير الربط نهائياً، بسب عدم الطعن فيه في المواعيد المقررة، أو بسبب استنفاذ طرق الطعن في الربط في مراحله المختلفة أمام لجنة الطعن أو المحاكم على اختلاف درجاتها، وذلك ضماناً لاستقرار مركز الممول القانوني الذي يتحدد بصيرورة قرار ربط الضريبة نهائياً[٢]. وبالتالي لا يجوز لمصلحة الضرائب أن تعدل في قرار الربط سواء بالنقص أو الزيادة أو تعدل

---

(١) د. محمد أحمد عبد الرؤف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٨، ص ١٨٨ .

(٢) نقض مدني ٤٤٤٦/٦١ق/ ٥ / ٧ / ١٩٩٧/ ١٠٥٨.
- نقض مدني ٤٨٨ / ٣٦ق/٣١ / ٣ / ١٩٧٤ / ٦٢٣

عنه، ولا يجوز للممول أن يطلب من مصلحة الضرائب تعديل قرارها أو إلغائه. وعند صدور القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم يمنح المشرع مصلحة الضرائب سلطة تصحيح الربط المخالف للقانون، ولكن مصلحة الضرائب أعطت لنفسها سلطة تصحيح ربط الضريبة بشرط أن يتم خلال الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة، وتوسعت في حالات تعديل الربط حتى ولو لم تظهر عناصر نشاط جديدة للممول أو كان الربط صحيحاً لا ينطوي على خطأ[١]، مما دفع الممولون إلى اللجوء للقضاء للحد من سلطة مصلحة الضرائب في تعديل ربط الضريبة بالزيادة. وقبل صدور القانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ الذي استحدث تعديل ربط الضريبة بالزيادة، استقر القضاء[٢] على جواز تعديل الربط النهائي بالزيادة في الحالتين التاليتين :-

أ- إخفاء الممول لجزء من نشاطه .

ب- استعمال الممول طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها أو بعضها .

ولقد تدخل المشرع بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ لمراعاة تحقيق اعتبارات الحصيلة الضريبية، واستقرار مركز الممول القانوني، مضيفاً المادة (٤٧) مكرر للقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩[٣]، والتي نصت على أن التنبيه على الممول

---

(١) تعليمات تفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (١) في ١٩/ ١ / ١٩٥٥، والتى حلت محل التعليمات التفسيرية رقم (٢) الصادرة في ٥ / ٧ / ١٩٥٤ للمادتين (٤٥، ٤٧) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، محمد بدران، مجموعة قوانين الضرائب في مصر، مرجع سابق ،ص ٢٥٧-٢٦٠.

(٢) قضت محكمة النقض بأن قرار ربط الضريبة نهائياً إذا تم نتيجة للاتفاق بين الممول ومصلحة الضرائب على تقدير وعاء الضريبة، ولا يجوز العدول عنه إلا في حالات الخطأ أو الغش أو التدليس أو ظهور نشاط جديد للممول .
- نقض مدني ٣٢/٨٩ق/ ٨ / ١ / ١٩٦٩/ ٥٦.
- نقض مدني ٢٢٦ / ٣٣ق/ ١٩ / ١ / ١٩٧٢ / ٥٩.
- نقض مدني ٧٠/ ٣٧ق/ ٢٧ / ٢ / ١٩٧٤ / ٤٥٦ .

(٣) معدلة بالقانون ١٤٦ لسنة ١٩٥٠، والقانون ٧٧ لسنة ١٩٦٩، الجريدة الرسمية، العدد (٣٥) تابع في ١٩٦٩/٨/٢٨

بدفع الضريبة يعتبر نهائياً، ولا يجوز العدول عنه إلا في الحالات التي ورد النص عليها صراحة في هذه المادة، وهذه الحالات تشمل ما يلي :-

أ- أن يتم تعديل ربط الضريبة بالزيادة خلال الأجل المحدد للتقادم .

ب- أن يكون المبلغ الذي تناوله الربط الأصلي لا يمثل الإيرادات الفعلية للممول بسبب استعماله وسائل الغش أو التحايل لإخفاء بعض إيراداته التي لم تكن ملحوظة عند الربط الأصلي. ويبدأ التقادم المسقط لحق مصلحة الضرائب في تعديل الربط من تاريخ علمها بعناصر الإيرادات المخفاة[1].

جـ- أن يكون هدف مصلحة الضرائب من تعديل الربط تصحيح خطأ مادي في ربط الضريبة الأصلي[2].

والأصل في قرار ربط الضريبة الصادر من مصلحة الضرائب أن يكون نهائيًا وغير قابل للزيادة، ولكن المشرع نص في المواد (١٥٢-١٥٥) من القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن لمصلحة الضرائب الحق في تعديل قرار ربط الضريبة بالزيادة في حالة ما إذا ثبت لدى مصلحة الضرائب بما لا يدع مجالاً للشك أن الإيرادات التي سبق الربط عليها تقل عن الإيرادات الحقيقية للممول نتيجة استعمال إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من هذا القانون، والتي تتناول ما يلي[3]:-

أ- أن يقدم الممول إقراره الضريبي السنوي مستنداً إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت

---

(١) تعليمات تفسيرية رقم (١) للمادة (٤٧) مكرر من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

(٢) تعليمات تفسيرية رقم (٢) في ١٩٧٠/١/٤.

(٣) أرسى قضاء محكمة النقض مبدأ أن تعديل مصلحة الضرائب للربط النهائي بالزيادة مشروط بأن تتحقق مصلحة الضرائب من أن الممول لم يتقدم بإقرار صحيح شامل، وأنه أخفى نشاطا أو مستندات، أو تقدم ببيانات غير صحيحة، أو استعمل طرق احتيالية للتخلص من أداء الضريبة.
- نقض مدني ٨٩/ ٣٢ق/ ٨ / ١ / ١٩٦٩ / ٥٥.
- نقض مدني ٢٢٦/٣٣ق/٩ / ١ / ١٩٧٢ / ٥٨ .

بالدفاتر أو الحسابات أو المستندات الحقيقة والتي أخفاها عن مصلحة الضرائب.

ب-أن يقدم الممول إقراره الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو حسابات أو مستندات، مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لدى مصلحة الضرائب من دفاتر أو حسابات أو مستندات أخفاها عن مصلحة الضرائب.

جـ- إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

د - توزيع أرباح على شريك أو شركاء وهميين بقصد تخفيض نصيبه في الأرباح .

هـ- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات بقصد تقليل الأرباح أو زيادة الخسائر.

و - إخفاء نشاط أو أكثر يخضع للضريبة.

ويجوز لمصلحة الضرائب أن تجرى ربطا إضافيا خلال خمس سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاة في أي من الحالات السابقة، بالإضافة إلى تطبيق الجزاءات المنصوص عليها في الباب العاشر من القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وإلزام الممول بأداء نسبة ٢٥ % من قيمة الضريبة المستحقة نتيجة هذا الربط الإضافي .

ولقد منح المشرع مصلحة الضرائب الحق في أن تعدل قرار ربط الضريبة بالزيادة أو إجراء ربط تقديري للضريبة خلال مدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبي السنوي، وتزداد إلى ست سنوات في حالة ما إذا كان الممول متهربًا من أداء الضريبة[1]. ويجوز لمصلحة الضرائب أن تعدل قرار ربط الضريبة بالزيادة فى الحالات التالية[2]:-

---

(١) المادة (٩١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) المادة (٩٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

١- أن يكون تعديل قرار ربط الضريبة بالزيادة مبنيًا على البيانات الواردة فى إقرار الممول الضريبي والدفاتر والحسابات والمستندات المؤيدة للإقرار الضريبي.

٢- أن يكون تعديل قرار ربط الضريبة مبنيًا على البيانات التى حصلت عليها مصلحة الضرائب من أى مصدر متاح أمامها فى حالة عدم تقديم الممول الإقرار الضريبي إلى مصلحة الضرائب.

٣- إذا قدم الممول الإقرار الضريبي إلى مصلحة الضرائب، ولم يقدم الدفاتر والحسابات والمستندات المؤيدة للإقرار الضريبي.

٤- أن يستند تعديل قرار ربط الضريبة على مستندات توافرت لدى مصلحة الضرائب تثبت أن إقرار الممول الضريبي المقدم إلى مصلحة الضرائب غير مطابق للحقيقة.

ولقد أعطى المشرع مراعاة منه لجانب الحصيلة الضريبية لمصلحة الضرائب سلطة تعديل قرار ربط الضريبة بالزيادة فى الحالات السابقة بجانب العقوبات المنصوص عليها فى المادة (١٣٣، ١٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ثانياً : تعديل الربط النهائي بالنقص :

يجوز للممول أن يطلب من مصلحة الضرائب تعديل قرار ربط الضريبة النهائي بالنقص وذلك لمراعاة اعتبارات العدالة الضريبية، ويشترط توافر ثلاثة شروط في طلب الممول الخاص بتعديل ربط الضريبة النهائي بالنقص[١]:-

١- أن يكون طلب الممول بتعديل قرار الربط النهائي مستنداً إلى تقدير مأمورية الضرائب أو قرار لجنة الطعن .

٢- ألا يكون طلب الممول بتعديل قرار الربط النهائي مستنداً إلى إقرار الممول الضريبي .

---

(١) المادة (١٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٣- أن يقدم طلب الممول بتعديل قرار الربط النهائي خلال خمس سنوات من التاريخ الذي أصبح الربط فيه نهائياً.

وللممول الحق في تعديل وتصحيح قرار ربط الضريبة النهائي في الحالات التى يحصل فيها الممول على مستندات تثبت عدم صحة ربط الضريبة الذي أجرته مأمورية الضرائب فى الحالات التالية :-

١- عدم مزاولة صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة، أو الربط على نشاط معفى قانوناً، أو ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة .

٢- عدم تطبيق الإعفاءات المقررة في القانون .

٣- الخطأ في تطبيق سعر الضريبة أو نوع الضريبة التي ربطت على الممول .

٤- عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون .

٥- عدم خصم : -

أ- الضرائب واجبة الخصم .

ب- القيمة الايجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة .

جـ- التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً .

٦- تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى .

٧- ربط الضريبة على الإيرادات الخاضعة للضريبة أكثر من مرة .

ويجوز لوزير المالية أن يضيف بقرار منه حالات أخرى[1].

وتشكل لجنة تسمى لجنة إعادة النظر في الربط النهائي بقرار من رئيس

---

(١) أعطت المادة (١٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لوزير المالية الحق في إضافة حالات أخرى لم ترد في نص المادة، ويشترط لإضافة حالات أخرى من قبل الوزير الالتزام بعدم الخروج على مبدأ قانونية الضرائب

مصلحة الضرائب على أن تضم في عضويتها أحد أعضاء مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل يندبه رئيس مجلس الدولة لذلك. ويحدد رئيس مصلحة الضرائب بقرار منه اختصاص اللجنة ومقارها، وبعد فحص طلب الممول تصدر اللجنة قرارها، ولا يعتبر نافذاً إلا باعتماد رئيس مصلحة الضرائب للقرار. وتختص هذه اللجنة بالنظر في الطلب المقدم من الممول للتظلم في أي من الحالات السابقة.

ويمكننا القول بأن الحالات التي وردت سياق نص في المادة (١٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تؤدي إلى زيادة الخلاف بين الممولين ومصلحة الضرائب ؛ لأن العمل بمبدأ الاستقرار الضريبي يقتضي أن يكون التنبيه على الممول بربط الضريبة نهائياً، والحالات الواردة في سياق نص المادة المشار إليها، والتي قررها المشرع وأجاز فيها إعادة الربط إنما ترجع إلى عدم الخضوع لقانون الضرائب على الدخل أو الخطأ في تطبيق القانون، وفي كلتا الحالتين فإنه يمكن تصحيح الربط تلقائياً طبقاً للقواعد العامة في القانون دون حاجة إلى النص عليه. ولقد أفتى مجلس الدولة بأن قرار ربط الضريبة الذي انطوى على خطأ في تطبيق القانون يتحصن بفوات ميعاد الطعن[١]، إلا أن مجلس الدولة تراجع عن فتواه، وأقر بحق مصلحة الضرائب في تعديل قرار الربط لمصلحة الممول بناءً على طلب منه أو من تلقاء نفسها فى حالة ما إذا انطوى على خطأ في تطبيق القانون حتى ولو فات ميعاد الطعن[٢]. وأقرت محكمة النقض هذا المبدأ بقولها "إن قرار ربط الضريبة لا يتحصن بفوات ميعاد الطعن فيه، إذا انطوى على خطأ مادي أو خطأ في تطبيق القانون، ولا يكتسب حجية تمنع من إجراء تصحيح هذا الخطأ"[٣].

---

(١) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٧/ ١ / ٨٥ في ١٨/ ٢ / ١٩٦١.

(٢) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة رقم ٣٧ / ١ /٦٠ في ٤ / ٦ / ١٩٦٧.

(٣) نقض مدني ٢٥٨ / ٤٤ق / ١٩٨١/١/١٩ / ٢٢٧.

خـــلاصـــــة

وبعد أن انتهينا فى الفصل الحالى من تحليل للطرق المتبعة في ربط الضريبة على الدخل وبيان أثارها على الحصيلة الضريبية، وهذه الطرق تشمل الفحص الضريبي وإجراءات ربط الضريبة. ولقد أوضحنا أن طول إجراءات الفحص الضريبي وربط الضريبة يؤثران على الحصيلة الضريبية بالسلب، ويحتل الفحص الضريبي جزءاً كبيراً من مشكلة مصلحة الضرائب.

وفي ختام هذا الفصل نستطيع أن نخلص إلى النتائج التالية:

١- أن الفحص الضريبي هو تجميع لكافة البيانات عن نشاط الممول وحجم معاملاته التى تختلف من نشاط لآخر .

٢- تتأثر الحصيلة الضريبية بطول إجراءات الفحص الضريبي الذى ينتج أساساً عن تأخر مصلحة الضرائب فى فحص إقرارات الممولين مما يؤدي إلى ترحيل هذه الإقرارات عدة سنوات؛ لأن المادة (٩١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أعطت لمصلحة الضرائب حرية فحص إقرارات الممولين لمدة خمس سنوات، وتزداد إلى ست سنوات في حالة الممول المتهرب.

٣- يترتب على فحص إقرارات الممولين عن طريق اختيار عينة لفحصها بدلاً من فحص كل إقرارات الممولين زيادة الحصيلة الضريبية لتوفير نفقات الفحص الشامل، وزيادة إنتاجية الفاحص فى كشف الفروق بين إقرار الممول ونتيجة الفحص، ولكن الفحص عن طريق العينة يتطلب زيادة الوعي الضريبي لدى الممولين بمدى أهمية الضرائب للمجتمع.

٤- تزداد الحصيلة الضريبية عن طريق رفع كفاءة الإدارة الضريبية وتطوير أساليب العمل بها عن طريق إدخال الحاسب الآلي لضبط عملية التحصيل والإقلال من نفقاته عن طريق سرعة إنجاز الأعمال الخاصة بطبع

الإخطارات والسجلات الخاصة بعملية التحصيل. كما أن التحصيل الفوري للضريبة فور تقديم الإقرار الضريبي من شأنه أن يؤدي إلي زيادة الحصيلة الضريبية لعدم وجود نفقات إدارية في التحصيل، وتخصيص جهة واحدة تشرف على عملية التحصيل، وتحقيق الملائمة للممول عن طريق معرفته المسبقة والاستعداد لدفع الضريبة بوقت كاف. ولكن يلاحظ أن طريقة التحصيل الفوري قد أثرت على الحصيلة بالسلب نتيجة عدم التزام بعض الممولين بتقديم الإقرارات الضريبية لضعف الوعي الضريبي، وعدم كفاية الجزاءات الواردة بالقانون؛ لأن عدم تقديم الإقرار الضريبي يعتبر من قبيل المخالفة التي لا يقل الجزاء المقرر بها عن ألفي جنيه ولا يجاوز عشرة آلاف جنيه. وترتب على ذلك أن نسبة الحصيلة عن طريق الإقرارات الضريبية إلى الحصيلة الكلية لم تتجاوز نسبة ٥٥,١ % في سنة ٢٠٠٠/٩٩. ويجب أن تزداد العقوبات الواردة في نص المادة (٢/١٣٥) من القانون إلى مثل الضريبة المستحقة على الممول في حالة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي السنوي.

الفصل الثالث

أساليب تحصيل الضريبة على الدخل وتأثيرها على الحصيلة الضريبية

اعتمد المشرع على عدة أساليب لتحصيل الضريبة واتباع افضل الطرق للتحصيل، ونجاح عملية التحصيل يؤكد نجاح المراحل السابقة على التحصيل[1]، باعتبار أنها تمهد وتهدف إلى حصول الدولة على الحصيلة؛ لأن الطرق المتبعة في تحصيل الضريبة تمثل أحد الركائز الأساسية للحكم على الأداء الضريبي على أساس أن تعدد طرق التحصيل هدفه التيسير على الممول. ويقتضي انتقال مبلغ الضريبة من ذمة الممول إلى الخزانة العامة، اتباع الطرق والضمانات والإجراءات التي بمقتضاها يتم التحصيل العادل لمبلغ الضريبة وتحقيق حصيلة ضريبية مناسبة، وفرض الضمانات القانونية لضمان حصول الدولة على حقوقها، واهتمام المشرع بوضع القواعد التي تحكم مرحلة التحصيل للتوفيق بين مصلحة الخزانة العامة، ومصلحة الممول في تخفيف العبء الضريبي الواقع عليه.

وتحقيقا لهذه الاعتبارات نقسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث: نخصص الأول منها لبيان أثر التحصيل الفوري للضريبة على الحصيلة الضريبية من خلال تطوير أساليب العمل المتبع في الإدارة الضريبية عن طريق إدخال الحاسب الآلي الذي يعمل على ضبط عملية التحصيل والإقلال من نفقات الإدارة الضريبية[2]،

---

(١) أ. د. عبدالله الصعيدي، التشريع الضريبي، قانون الضريبة على الدخل في مصر (قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) مع الإشارة إلى دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٦، ص ١٧٣.

(٢) جدير بالذكر أن نشير هنا إلى أن دولة مثل الولايات المتحدة قلت نفقات تحصيل ضريبة الدخل بسبب إدخال نظام الحاسب الآلي حتى وصلت إلى ٠,٥ % من إجمالي الإيرادات المحصلة.
- John L.Kramer and Lawrence C.philips, prentice Hall's federal Taxation, op.cit, chapter 1, p. 13.

وبالتالي تقل نفقات التحصيل وتزداد الحصيلة الضريبية. ونتناول في المبحث الثاني أثر التحصيل عن طريق الغير للضريبة على الحصيلة الضريبية من خلال حجز الضريبة من المنبع والتحصيل المقدم لدين الضريبة عن طريق الخصم والإضافة. ونخصص المبحث الثالث للتحصيل الإداري وأثره على الحصيلة الضريبية من خلال الحجز الإداري والطرق المتبعة في التحصيل الإداري.

المبحث الأول: أثر التحصيل الفوري للضريبة على الحصيلة الضريبية.

المبحث الثاني: أثر التحصيل عن طريق الغير للضريبة على الحصيلة الضريبية.

المبحث الثالث: التحصيل الإداري للضريبة وأثره على الحصيلة الضريبية.

المبحث الأول

أثر التحصيل الفوري للضريبة على الحصيلة الضريبية

يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار الضريبي يوم تقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة من أول يناير حتى آخر مارس[1]. ويتم الوفاء بها عن طريق السداد النقدي، أو بما يعد في حكم النقود[2] كالشيك أو الحوالة البريدية[3] إلى مأمورية الضرائب المختصة، ويحصل الممول مقابل هذا السداد على إيصال أو قسيمة إيداع.

وبالإضافة إلى هذه الطرق، هناك طرق أخرى يتم الوفاء بها عن طريق المقاصة بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها القانون، وبين ما

---

(١) المادة (٨٤) من القانون ٩١ سنة ٢٠٠٥.

(٢) نقض مدني ١٩٣١ /٥٣ ق/ ٢٩ / ١ /١٩٩٠ / ٥٧.

(٣) أعطت المادة (١١٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لوزير المالية أن يصدر صكوكاً ضريبية يكتتب فيها الممولون بسعر فائدة يحددها الوزير معفاة من الضرائب، ويكون لهذه الصكوك ولعوائدها حق الوفاء بالضريبة.

يكون مستحقاً عليه من ضريبة واجبة الأداء[1]. ويترتب على المقاصة انقضاء الدينين بقدر الأقل منها منذ الوقت الذي يصبحان فيه صالحين للمقاصة، وتتم المقاصة عن طريق تقديم طلب بذلك إلي مأمورية الضرائب المختصة[2].

ويعتبر الإقرار الضريبي الذي يقدمه الممول متضمنا جميع الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة والتكاليف الأساس في تحديد دين الضريبة وسدادها مباشرة فور تقديمه. وبعد ذلك تبدأ إدارة الضرائب في مراجعة هذا الإقرار وإتمام إجراءات الربط، ثم تقوم إدارة التحصيل بمأمورية الضرائب بإصدار الأوراد[3] على النموذج رقم (٣٥سداد) [4] باسم الملتزمين قانونا بأداء الضريبة، والتي تتضمن قيمة الضريبة المستحقة على الممول بعد خصم ما تم سداده من واقع الإقرار، وكذلك ما تم حجزه منها عند المنبع والخصم والإضافة. وقد ينتج عن التسوية أن يكون هناك فروقاً بين الضريبة المستحقة وما سدده الممول مباشرة مع الإقرار فيقوم الممول بسداده عن طريق الوفاء المباشر، أو يكون هناك مبالغ مسددة بالزيادة أظهرتها التسوية النهائية فترد للممول.

وتُحصّل الضريبة غير المسددة مع تقديم الممول الإقرار الضريبي عن طريق الورْد[5]، والوردُ يختلف عن قرار ربط الضريبة لأنه لا يتضمن أي بيانات تتعلق

---

(١) المادة (١١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) حسم المشرع الخلاف بشأن مدى جواز المقاصة، ونص في المادة (٩٧) مكرر (٢) والمضافة بالقانون ٧٧ لسنة ١٩٦٩ على صحة المقاصة بين ما أداة الممول بالزيادة في كل ضريبة فرضها القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، وبين ما يكون مستحقا عليه منها وواجب الأداء.

(٣) يقصد بالورد: أداة تنفيذية لتحصيل الضريبة موقعًا عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس مأمورية الضرائب، ويتضمن إلزام الممول بسداد الضريبة المستحقة عليه بعد استبعاد ما سبق أن سدده من واقع الإقرار، أو طبقاً لنظام الخصم والإضافة أو الحجز من المنبع.

(٤) المادة (١٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥) المادة (١٠٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

بعناصر تحديد الضريبة، وصدور الورد شرط لكي يلتزم الممول بأداء الضريبة[1]، ويكتسب صفة السند التنفيذي بمجرد صدوره والتوقيع عليه من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس مأمورية الضرائب[2].

ويعتبر الوردُ دليلاً على أن المستحقات الثابتة به محققة الوجود وواجبة الأداء. وإذا كان صدور الوردُ شرطاً لازماً للوفاء بالضريبة، فإنه لا يجوز اتخاذ إجراءات التحصيل إلا بعد صدور الورْد، رغم أن الوردُ لا يعتبر منشئاً للضريبة؛ لأنه قرار إداري تصدره الإدارة الضريبية لتحدد فيه مقدار الضريبة ومقابل التأخير ومواعيد السداد نتيجة لتحديد دين الضريبة في فترة سابقة لإصدار الوردُ عن طريق التقدير، أو بعد فحص الإقرار الضريبي السنوي، أو نتيجة لإمساك الإدارة الضريبية سجلات تقيد فيها اسم الممول وقيمة المادة الخاضعة للضريبة ومقدارها مثلما يحدث في الضرائب العقارية، وتسدد الضريبة بعد صدور الوردُ دفعة واحدة أو على أقساط أو يتم تحصيل جزء من القيمة التي يتضمنها الورد عن طريق الحجز من المنبع.

ويلزم إعلان الممول بصدور الورْد، ويترتب على هذا الإعلان أن الضريبة تصبح واجبة الأداء[3]، فإذا لم يقم الممول بأداء الضريبة فإن إدارة الضرائب تبدأ في اتخاذ إجراءات التحصيل الإداري. وتلتزم مأمورية الضرائب بأن تخطر الممول

---

(١) نصت المادة (٩٢) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩، والمعدل بالقانون ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ على أن يكون تحصيل الضرائب بموجب أوراد واجبة النفاذ على النموذج رقم (٣، ٤ ضريبة) تصدر باسم من هم ملتزمون قانوناً بأدائها للخزانة العامة، وتوقع هذه الأوراد من الموظفين المختصين. وقبل تعديل نص هذه المادة بالقانون ٢٧٥ لسنة ١٩٥٦ كانت مصلحة الضرائب لا تستطيع أن تحصل الضريبة المستحقة وفقاً لإقرار الممول إذا تأخر في الوفاء بها عن موعدها إلا بإصدار الورد. أما بعد تعديل نص المادة (٩٢) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ تحصل الضريبة المستحقة من واقع إقرار الممول بموجب الإقرار المقدم من الممول باعتباره سنداً تنفيذياً.

(٢) المادة (١٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) نصت المادة (١٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ موقعًا عليها من مأمور الفحص ومأمور التحصيل ورئيس المأمورية على النموذج رقم (٣٥سداد).

بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول بالتنبيه بصدور الوردُ خلال ستين يوما من تاريخ موافقته على تقديرات المأمورية، أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية[1]. ويكون إخطار الممول بالمطالبة بالسداد على النموذج رقم (٣٧سداد)[2].

تحصيل الضريبة عن طريق الأقساط

يجوز تحصيل الضريبة على أقساط محددة القيمة في مواعيد يحددها قرار تقسيط الضريبة بعد تمام ربط الضريبة لمراعاة ظروف الممول الاقتصادية التي قد لا تسمح بالوفاء الفوري للضريبة فى حالة توافر الشروط التالية:-

١- أن يصدر قرار تقسيط الضريبة بناءً على طلب يتقدم به الممول.

٢- أن يصدر قرار تقسيط الضريبة بمعرفة مأمورية الضرائب المختصة، ويخطر به الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

٣- ألا تتجاوز الأقساط عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة. ولرئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه أن يصدر قراراً بزيادة مدة التقسيط على ألا تتجاوز مثلي عدد السنوات الضريبية إذا طرأت ظروف عامة أو خاصة بالممول حالت دون تحصيل الضريبة وفق قرار التقسيط السابق[3].

٤- أن تقوم مصلحة الضرائب بعمل التحريات اللازمة لإثبات عدم قدرة الممول على السداد الفوري للضريبة.

---

(١) المادة (١٠٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (١٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (١٠٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٥- أن يلتزم الممول بسداد الأقساط المستحقة عليه في مواعيدها المقررة، وفي حالة تخلفه عن سداد قسط واحد تستحق عليه جملة الأقساط الباقية. وأعطى المشرع لرئيس مأمورية الضرائب أن يمنح الممول مهلة لأداء القسط الذي تأخر في سداده على ألا يتجاوز موعد استحقاق القسط التالي أو يؤدي القسطين معاً، وإذا طرأت ظروف خاصة بالممول تحول دون التزامه بالسداد وفقا للاتفاق المبرم مع مصلحة الضرائب على التقسيط، فإنه يجوز لمصلحة الضرائب بناءً على طلب الممول تعديل قرار التقسيط سواء بالنسبة لقيمة القسط أو عدد سنوات التقسيط بما يتناسب مع ظروف الممول وتحصيل المتأخرات[1]، على ألا تزيد المدة على مثلي عدد السنوات الضريبية. ويجوز لمأمورية الضرائب إلغاء قرار التقسيط إذا تبين أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع أو وجد من الأسباب ما يدعو لذلك. وإذا تعددت قرارات التقسيط نتيجة استحقاق ضرائب على الممول عن سنوات أخرى، فإنه يجوز لرئيس المصلحة أو من ينيبه أن يصدر قراراً بتوحيد قسط الضرائب.

وتتحدد قيمة القسط ومدة التقسيط وفقا لحجم تعاملات الممول طبقا لبيانات الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبية، وصافي الأرباح النهائية في الثلاث سنوات الأخيرة، وقيمة المحجوزات سواء أكانت منقولة أو عقارية، ومدى انتظام الممول في السداد إذا كان قد سبق صدور قرارات تقسيط له[2].

ويلاحظ على أسلوب تقسيط الضريبة، أن القانون أجاز لمصلحة الضرائب أن تقسط الضريبة على أساس أن يتحقق للممول الذي يتعذر عليه الوفاء بالضريبة دفعة واحدة فرصة لسدادها على أقساط ليتمكن من توزيع عبء الضريبة على مدار السنة للتيسير عليه، وتخفيف إحساسه بثقل عبء الضريبة. ولكن تقسيط الضريبة يضيف عباً جديداً على الممول في حالة احتساب مقابل التأخير على المبالغ المقسطة. ويباعد التقسيط بين الواقعة المنشئة للضريبة وواقعة دفعها نتيجة الظروف الخاصة بالممول

---

(١) المادة (١٢٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (١٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

مما يقلل من الاستقرار الضريبي. واعتماد التقسيط على الاجتهاد الشخصي من الممول ومأمورية الضرائب نتيجة عدم توافر المعلومات والبيانات لتقرير مدى الاستجابة لطلب الممول أم لا، ويتطلب هذا من مأمورية الضرائب الإحاطة بموقف الممول حتى يمكنها تطبيق الأسلوب المناسب في التقسيط. ومن ناحية أخرى، فإن تقسيط الضريبة يحقق للخزانة العامة الحصول على إيراد دوري طوال العام، فتزداد الحصيلة الضريبية، ويمنح مصلحة الضرائب مرونة للتعامل مع الممول المعسر.

وعلى هذا يمكننا القول بأن الحصيلة الضريبية تزداد نتيجة اتباع طريقة التحصيل الفوري عند تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي لعدة أسباب نوردها فيما يلي: -

١- عدم وجود زيادة في المصروفات التي يتحملها الممول والتي تمثل عبئاً عليه لا يقابله زيادة في الإيرادات التي تدخل الخزانة العامة؛ لأن افضل نظام لتحصيل الضريبة الذي تمثل مصروفات التحصيل فيه أقل نسبة ممكنة من حصيلة الضرائب.

٢- عدم وجود نفقات إدارية في التحصيل الفوري الذي يهدف إلى توحيد إجراءات التحصيل المتعددة، وتخصيص جهة واحدة تشرف على عملية التحصيل.

٣- تحقيق قاعدة الملائمة سواء للممول أو الخزانة العامة ؛ لأن التحصيل الفوري يتم فور تقديم الإقرار الضريبي، ويعتبر هذا وقتاً مناسباً للممول والخزانة العامة مما يجعل الممول أكثر استعداداً لدفع الضريبة مرة واحدة نتيجة لمعرفته المسبقة بوقت أداء الضريبة واستعداده طوال العام لهذا الغرض.

ولكننا نلاحظ أن طريقة التحصيل الفوري قد أثرت على الحصيلة الضريبية بالسلب نتيجة لعدة أسباب تتمثل فيما يلي:-

أولاً: عدم التزام بعض الممولين بتقديم الإقرارات الضريبية نتيجة لضعف الوعي الضريبي، رغم وجود الجزاءات الرادعة ولكنها ليست بالكفاية؛ لأن

المشرع اعتبر أن عدم تقديم الإقرار الضريبي من قبيل المخالفة، ويعاقب الممول الممتنع عن تقديم الإقرار الضريبي السنوي بعقوبة الغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه، وتضاعف الغرامة فى حالة العود إلى ارتكاب هذه المخالفة خلال ثلاث سنوات[1]. وهذه العقوبة ليست رادعة، ويجب القيام بدور أكبر من خلال وسائل الإعلام، واعطاء دور للنقابات لتوعية صغار الممولين بضرورة تقديم الإقرار الضريبي[2].

وفي المقابل يعاقب الممول بعقوبة الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات، وغرامة تعادل مثل الضريبة التى لم يتم أداؤها أو بإحدى هاتين العقوبتين، إذا قدم الممول الإقرار الضريبي مستندًا إلى دفاتر أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه، أو قدم الممول الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود دفاتر أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف مع هو ثابت لديه من دفاتر أو حسابات أو مستندات أخفاها، أو أتلف الممول عمدًا الدفاتر أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة، أو اصطنع الممول فواتير شراء أو بيع أو غيرها من المستندات لإيهام مصلحة الضرائب بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر، أو أخفى الممول نشاطاً يخضع للضريبة أو جزءاً من النشاط. وفي حالة العود يعاقب الممول بالحبس والغرامة معًا، ويعتبر الممول متهربًا من أداء الضريبة فى هذه الحالات[3].

ونرى أنه يجب أن تزداد العقوبة الواردة فى المادة (٢/١٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى مثل الضريبة المستحقة على الممول فى حالة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، وذلك لحث الممول على المبادرة بتقديم إقرار ضريبي

---

(١) المادة (٢/١٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) Louis Kaplow, "How Tax Complexity and Enforcement affect The Equity and Efficiency of The Income – Tax", National Tax Journal, op. cit, p. 143 – 144.

(٣) المادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

صادق ومعبر عن حقيقة إيراداته الخاضعة للضريبة. ولقد رأت مصلحة الضرائب[1]، أن عدم تقديم الإقرار الضريبي السنوي يعتبر إخفاءً للنشاط بقصد التهرب من الضريبة باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها في المادة (١٧٨) من القانون الملغى ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

ولكن ما رأته مصلحة الضرائب يعتبر خلط بين عقوبة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد، والتهرب من الضريبة عن طريق استعمال إحدى الطرق الاحتيالية ومنها إخفاء نشاط أو أكثر يخضع للضريبة، والامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي لا يعد من الطرق الاحتيالية التي يقصد بها إخفاء النشاط لأن الإخفاء عمل سلبي، أما استعمال الطرق الاحتيالية فهو عمل إيجابي من الممول. وعقوبة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي بيّنها القانون، كما بيّن عقوبة التهرب باستعمال إحدى الطرق الاحتيالية. ويضاف إلى ذلك أن مصلحة الضرائب تعدت اختصاصها وجرمت أفعالاً تكفل القانون ببيان عقوبتها، واستعملت إحدى الوسائل المحظورة في القانون الجنائي و هي القياس.

ثانياً: ينتج عن فقدان الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب عدم التزام الممول بتقديم الإيرادات الحقيقية في الإقرار؛ لأن الممول يعتقد بأن مصلحة الضرائب ستعيد فحص إقراره الضريبي، وربط ضريبة عليه أكبر مما قام بدفعها مع الإقرار حتى وإن كان صادقا، وترى مصلحة الضرائب أن الممول لا يصدق في إقراره ويجب أن تفرض عليه ضرائب على الفرق بين ربطها وما دفعة من ضرائب.

ويوضح الجدول التالي حصيلة الضرائب الفعلية والحصيلة عن طريق الإقرارات الضريبية عن المدة الممتدة من عام ١٩٩٥/٩٤ إلى عام ٢٠٠٠/٩٩.

---

(١) مصلحة الضرائب، كتاب دورى رقم (١٥) لسنة ١٩٩٥.

جدول رقم (٣٥)

حصيلة الضرائب الفعلية والحصيلة عن طريق الإقرارات الضريبية

"القيمة بالمليار جنية"

البيان / السنة	/٩٤ ١٩٩٥	/٩٥ ١٩٩٦	/٩٦ ١٩٩٧	/٩٧ ١٩٩٨	/٩٨ ١٩٩٩	/٩٩ ٢٠٠٠
حصيلة الضرائب (حصيلة فعلية)	١٤,٨	١٦,٥	١٧,٢	١٩	١٩	٢٢,٩٥
حصيلة الضرائب عن طريق الإقرارات	٩,٢٤	١٠,١٢	١٠,٤٧	١٠,١٦	١١,٦٨	١٢,٦٤
نسبة حصيلة الضرائب عن طريق الإقرارات إلى الحصيلة الضريبية الكلية %	٦٢,٤٣	٦١,٣٣	٦٠,٨٧	٥٣,٤٧	٦١,٤٧	٥٥,١

- المصدر: مصلحة الضرائب العامة، الإدارة العامة للتحصيل (البيانات الواردة بالجدول غير منشورة).

وباستعراض ما ورد من بيانات بالجدول يتضح لنا أن حصيلة الضرائب الفعلية قد زادت من ١٤,٨ مليار جنيه لعام ١٩٩٥/٩٤ إلى ٢٢,٩٥ مليار جنيه فى عام ٢٠٠٠/٩٩. وأما حصيلة الضرائب عن طريق الإقرارات الضريبية فقد زادت من ٩,٢٤ مليار جنيه إلى ١٢,٦٤ مليار جنيه لنفس السنتين المشار إليهما. ويعتبر اعتماد المحاسب المقيد بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين للإقرار الضريبي السنوي المقدم من الممول دليل على صحة ما جاء به، ومعاونة لمصلحة الضرائب في ربط الضريبة على الأرباح الحقيقية، ومع ذلك تتناقص نسبة الضرائب المسددة من واقع الإقرار إلى الحصيلة الضريبية الكلية من ٦٢,٤٣ % في عام ٩٤ / ١٩٩٥ إلى ٥٥,١ % لعام ٩٩ /٢٠٠٠، رغم أن نسبة الضريبة المحصلة عن طريق الإقرار تمثل نسبة مرتفعة من الحصيلة الضريبية الكلية كما هو مبين في الجدول.

ولقد ألزم المشرع فى المادة (٨٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مصلحة الضرائب بربط الضريبة على الأرباح الحقيقية الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، ويعتبر إقرار الممول السند التنفيذي وتسدد الضريبة من واقعه، وأوجب المشرع على مصلحة الضرائب فى المادة (٨٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن

تقبل إقرار الممول الضريبي على مسئوليته الشخصية. وأن يوقع الممول أو من يمثله قانونًا والمحاسب على الإقرار الضريبي، ويعتبر الإقرار الضريبي كأن لم يكن إذا أعده محاسب مقيد فى جدول المحاسبين والمراجعين ولم يوقع على الإقرار الضريبي مع الممول طالما أن رقم أعمال الممول يتجاوز مليوني جنيه سنويًا[1].

ثالثًا: تمثل عملية فحص الإقرارات الضريبية لفترة تمتد إلى عدة سنوات مشكلة ذات شقين: -

الأولى: تراكم الضريبة على الممول، وبالتالي عدم تناسبها مع أرباحه الحالية فيشعر بأن الضريبة تمثل استقطاعاً لرأس ماله وليس عن أرباحه.

الثانية: ينتج عن نقص أعداد مأموري الفحص الضريبي زيادة الخلافات بين مأمورية الضرائب والممول الناتج عن زيادة فجوة الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب. ويتطلب علاج هذا الأمر العمل بنظام المجموعات؛ لأن المأمور الواحد يصعب عليه أن يُلم بالخبرة العملية والقوانين الضريبية والمحاسبية.

ولقد نظمت التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب عملية التحصيل عند ورود التنبيهات بدفع الضريبة من شعبة الفحص والربط كما يلى[2]:-

أ - شعبة الحساب الجاري: يتم إخطار الممول بقيمة الضريبة المستحقة عليه بعد فحص إقراره الضريبي، ويخصم من هذه القيمة ما سبق أن سدده من واقع الإقرار الضريبي ونظام الخصم والإضافة. ويتم إصدار بطاقة الحساب الجاري للممول عند صدور نموذج الإخطارات، وفي حالة سداد المبالغ المستحقة تستنزل هذه القيم من بطاقة الحساب الجاري وتحفظ بملف الممول، أما المتخلفين عن السداد فتحول إلى شعبة التحصيل المكتبي.

---

(١) المادة (٨٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) مصلحة الضرائب، تعليمات تنفيذية رقم (٥) لسنة ١٩٨٢.

ب - **شعبة التحصيل المكتبي**: يتم التحصيل عن طريق اتصال إدارة الضرائب بالممولين لحثهم على سداد الضريبة بالطرق الودية عن طريق إعطائهم مهلة قانونية خمسة عشر يوما من تاريخ المطالبة، وإذا لم يقم الممول بالسداد يتم إنذاره إنذاراً نهائياً بالسداد خلال خمسة عشر يوما أخرى، وبعد ذلك يتم الحجز على ما لدى المدين لدى الغير.

جـ - **شعبة التنفيذ الجبري**: تقوم شعبة التنفيذ الجبري بإجراءات الحجز العقاري وتحصيل ثمن العقار المحجوز عليه، أو الحجز على ما لدى المدين لدى الغير.

ولقد نتج عن هذا النظام عدم انسياب العمل بين شُعب التحصيل الثلاث مما يزيد من ضعف الأداء نتيجة لعدم الالتزام بإرسال المطالبات والإنذارات في مواعيدها، وتعدد بطاقات الحساب الجاري عند صدور كل تنبيه بالدفع مما يضاعف من العمل الإداري. ويضاف إلى ذلك، وفى ظل عدم وجود نظام جيد للحفظ تداخل قسائم السداد وأصبح من الصعب استنزالها من البطاقة في حالة إرفاقها في غير ملف الممول، وقد تتعرض البطاقة للضياع فتزداد صعوبة التعرف على ملف الممول وعمل حساب جاري له.

رابعاً: وفى ظل القانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ نصت المادة (١٨٧) البند (ثانياً) منه، على أن الممول إذا لم يؤد الضريبة فى الموعد المحدد لتقديم الإقرار الضريبي، فإنه يعاقب بالغرامة التي لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز خمسمائة جنيه، وتضاعف العقوبة في حالة العود خلال ثلاث سنوات. وهذه العقوبة لا تماثل مخالفة الممول في أداء الضريبة فور تقديم الإقرار الضريبي[1]. ويستحق على الممول مقابل تأخير بواقع ١ % عن كل شهر تأخير حتى تاريخ

---

(١) د. باهر محمد علتم، أثر برنامج الإصلاح على تخفيض عجز الموازنة العامة فى مصر، مصر المعاصرة، السنة الرابعة والثمانون، العدد ٤٣١، يناير ١٩٩٣، ص ٩.

السداد. ويسري مقابل التأخير اعتباراً من الشهر التالي لانتهاء مدة شهر على تاريخ إخطار الممول بالتنبيه بصدور الورد، أو من نهاية الميعاد المحدد لأداء الضريبة من واقع الإقرار[1].

أما القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد نص على أنه يستحق مقابل تأخير على كل مبلغ يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤد من الضرائب واجبة الأداء من واقع الإقرار الضريبي السنوي أو الربط، ولو صدر قرار بتقسيط الضريبة، وذلك اعتباراً من اليوم التالى لانتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي. وأيضاً يستحق مقابل تأخير على كل مبلغ لم يؤد من الضرائب أو المبالغ التى ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة اعتباراً من اليوم التالى لنهاية المهلة المحددة للتوريد. ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي فى أول شهر يناير السابق على تاريخ استحقاق مقابل التأخير مضافا إليه ٢ % واستبعاد كسور الشهر والجنيه، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل[2]، ويعامل مقابل التأخير معاملة الضريبة المتعلق بها[3].

ولا يستحق مقابل التأخير المنصوص عليه في المادة (١٧٢) و(١٨٧) البند (ثانياً) من القانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على الممول الذي يؤدي الضرائب المستحقة عليه، والتي أصبحت واجبة الأداء قبل تاريخ العمل بالقانون ١١ لسنة ١٩٩٦[4] حتى لو تم سداد نصف الضرائب المستحقة عليه قبل ٣٠ / ٦ / ١٩٩٦.

---

(١) المادة (١٧٢) من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.
(٢) المادة (١١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (١١١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٤) الجريدة الرسمية، العدد (١٠) مكرر في ١٢ / ٣ / ١٩٩٦.

ولم يكن لهذا القانون صدى كبير لدى الممولين إذ تبين لمصلحة الضرائب أن كثيراً من الممولين يتأخرون في أداء الضريبة المستحقة عليهم في الموعد المحدد، فتم إصدار القانون ٣ لسنة ١٩٩٩[١] ، والذي نص على خصم الضرائب أو مقابل التأخير أو أية مبالغ أخرى إضافية من الممول إذا أداها قبل نهاية شهر ديسمبر ١٩٩٩.

ولقد حدد هذا القانون مقدار الخصم حسب المدة التي يؤدى فيها الممول الضرائب المستحقة عليه وهى:-

أ - خصم ١٥ % من المبالغ المسددة في الفترة من ٥ مارس حتى أخر يونيه ١٩٩٩.

ب – خصم ١٢ % من المبالغ المؤداة في الفترة من أول يوليو حتى أخر سبتمبر ١٩٩٩.

حـ خصم ١٠ % من المبالغ المؤداة في الفترة من أول أكتوبر حتى أخر ديسمبر ١٩٩٩.

وفى ظل سعى المشرع الضريبي إلي بدء مرحلة جديدة من التعامل مع الممولين، أجاز القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى المواد (٤، ٥، ٦) من مواد الإصدار إعفاء الممول من أداء الضرائب المستحقة عليه وما يرتبط بالضرائب من مقابل التأخير والغرامات والضرائب الإضافية عن الفترات السابقة على تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حالة توافر ثلاثة شروط: -

١- ألا يكون الممول قد تقدم بإقراره الضريبي، أو خضع لأى شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قِبَل مصلحة الضرائب.

٢- أن يتقدم الممول بإقراره الضريبي عن أخر فترة ضريبية قبل مضى سنة من تاريخ العمل بالقانون الجديد.

---

(١) الجريدة الرسمية، العدد (٩) في ٤ / ٣ / ١٩٩٩.

٣- أن ينتظم الممول فى تقديم الإقرار الضريبي لمدة ثلاث سنوات تالية للإعفاء.

وتنقضي الخصومة فى جميع الدعاوى المقيدة لدى المحاكم قبل أول شهر أكتوبر عام ٢٠٠٤ بين مصلحة الضرائب والممول، والتي يكون موضوعها الخلاف فى تقدير الضريبة، بشرط أن يكون المبلغ المتنازع عليه لا يتجاوز عشرة آلاف جنيه. ولا يجوز لمصلحة الضرائب أن تطالب الممول بما لم يسدد من ضرائب تتعلق بهذه الدعاوى. ولا يجوز للممول أن يطلب من مصلحة الضرائب استرداد ما سبق أن سدده تحت حساب الضريبة على الوعاء المتنازع عليه. ويجوز للممول أن يتمسك باستمرار الدعوى على أن يتقدم بطلب لرئيس المحكمة المنظورة أمامها الدعوى خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويجوز التصالح فى المنازعات الضريبية المقيدة أمام المحاكم قبل أول أكتوبر ٢٠٠٤، بشرط أن يتقدم الممول بطلب التصالح قبل مضى سنة من تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ويكون التصالح فى مقابل الآتى:-

أ - ١٠ % من قيمة الضريبة المتنازع عليها والمبالغ الأخرى المستحقة على وعاء الضريبة المتنازع عليه إذا كان المبلغ لا يتجاوز ١٠٠٠٠٠ جنيه.

ب- ٢٥ % من قيمة الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على وعاء الضريبة المتنازع عليه، إذا كان مبلغ الضريبة يتجاوز ١٠٠٠٠٠ جنيه وحتى ٥٠٠٠٠٠ جنيه بعد سداد نسبة ١٠% المنصوص عليها فى البند (أ).

جـ- ٤٠ % من قيمة الضريبة والمبالغ المستحقة على وعاء الضريبة المتنازع عليه إذا تجاوز مبلغ الضريبة ٥٠٠٠٠٠ جنيه بعد سداد النسبتين المنصوص عليهما فى البندين (أ، ب)[1].

---

(١) المادة (٦) من مواد إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ونرى أن هذه القوانين ليست ذا أثر كبير لدى الممولين، وتمثل مكافأة للممول المتقاعس عن أداء الضريبة؛ لأن الحصيلة الضريبية للضريبة على الأشخاص الطبيعيين لم تزد كثيراً بل إن نسبة المتأخرات الضريبية فى الزيادة رغم صدور القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩٦ والقانون رقم (٣) لسنة ١٩٩٩.

ويوضح الجدول التالي حصيلة الضرائب الفعلية من إيرادات القيم المنقولة والنشاط التجاري والصناعي والمهن التجارية والمرتبات والثروة العقارية، ونسبة الزيادة في كل ضريبة والمتأخرات الضريبية عن الفترة الممتدة من عام ١٩٩٤/٩٣ حتى عام ١٩٩٩/٩٨.

جدول رقم (٣٦)

حصيلة الضرائب الفعلية من إيرادات القيم المنقولة والنشاط التجاري والصناعي والمرتبات وما فى حكمها والمهن غير التجارية والثروة العقارية، ونسبة الزيادة فى كل ضريبة وإجمالي الحصيلة على دخول الأشخاص الطبيعيين والمتأخرات الضريبية.

"القيمة بالمليون جنية"

البيان / السنة	٩٣/ ١٩٩٤	٩٤/ ١٩٩٥	٩٥/ ١٩٩٦	٩٦/ ١٩٩٧	٩٧/ ١٩٩٨	٩٨/ ١٩٩٩
إيرادات القيم المنقولة	٨٠,٦	٨٢,٦	١١٩,٢	٩٤,٤	٧٩,٣	١٠٨,٦
نسبة الزيادة %	٧,٩	٢,٤	٣٠,٧	٢٦,٣-	١٩-	٢٦,٩
إيرادات النشاط التجاري والصناعي	١١٨٢	١٣٩٢,٧	١٥٠١,٥	١٥٠٧,٧	١٧٥٩,٦	١٩٨٩
نسبة الزيادة %	١٨	١٥,١	٧,٢	٠,٤	١٤,٣	١١,٥
إيرادات المرتبات وما في حكمها	٦٥١,٩	٦٨٠,٣	٨٨٦,٩	١٠٣٤	١٢٢٢,٥	١٥١١
نسبة الزيادة %	١٣,٥	٤,١	٢٣,٣	١٤,٢	١٥,٤	١٩
إيرادات المهن غير التجارية	٦٤,١	٦٤,٣	٨٤	١٠٩,٧	١١٣,٢	١٢٣,٨
نسبة الزيادة %	٢-	٠,٣	٢٣,٤	٢٣,٤	٣	٨,٦
إيرادات الثروة العقارية	-	-	٠,٢	٠,٣٥	١,٤	٠,٨٧
نسبة الزيادة %	-	-	-	٤٢,٨	٧٥	٦٠,٩
إجمالي الحصيلة	١٩٧٨,٦	٢٢١٩,٩	٢٥٩١,٨	٢٧٤٦,١٥	٣١٧٦	٣٧٣٣,٢٧
نسبة الزيادة %	١٥,٣	١٠,٩	١٤,٣	٥,٦	١٣,٥	١٤,٩
المتأخرات الضريبية	٣٩٤٨	٣٦٧٠	٤١٤٠	٤٥٠٠	٥٧٨٠	٤٨٤٠

- المصدر: مصلحة الضرائب، الإدارة العامة للتحصيل (البيانات الواردة بالجدول غير منشورة).

وباستعراض ما ورد من بيانات بالجدول يتضح لنا أن نسبة الزيادة المحصلة من إيرادات القيم المنقولة بلغت ٧,٩%، ٢٦,٩% لعامي ١٩٩٤/٩٣، ١٩٩٩/٩٨. أما نسبة الزيادة المحصلة من إيرادات النشاط التجاري والصناعي فقد بلغت ١٨%، ١١,٥% للسنتين المشار إليهما. وأما نسبة الزيادة المحصلة من إيرادات المرتبات وما في حكمها فقد زادت من ١٣,٥% إلى ١٩% للسنتين المشار إليهما، ويرجع سبب هذه الزيادة إلى صعوبة التهرب. أما نسبة الزيادة المحصلة من إيرادات المهن غير التجارية فقد زادت من -٢% إلى ٨,٦% للسنتين المشار إليهما. وبلغت الزيادة المحصلة من إيرادات الثروة العقارية ٠,٨٧ جنيه بنسبة ٦٠,٩%. وتناقصت نسبة الزيادة في إجمالي الحصيلة الضريبية على الأشخاص الطبيعيين من ١٥,٣% إلى ١٤,٩% للسنتين المشار إليهما، ويرجع سبب تناقص هذه النسبة إلى زيادة المتأخرات الضريبية من ٣٩٤٨ مليون جنيه إلى ٤٨٤٠ مليون جنيه للسنتين المشار إليهم.

المبحث الثاني

أثر التحصيل عن طريق الغير للضريبة على الحصيلة الضريبية

يقتضي الاستقطاع العادل لدين الضريبة والمبرئ لذمة الممول أن يختار المشرع طريقة تحصيل تتماشى مع طبيعة الضريبة وتقدم المجتمع الحضاري ؛ لأن ذلك يؤدي إلى كسب ثقة الممولين، وتسهيل عملية أداء الضريبة وتخفيف العبء النفسي على الممول وعدم إشعاره بثقل عملية أداء الضريبة مرة واحدة.

وعلى هدى ما سبق بيانه نقسم هذا المبحث إلى مطلبين: نخصص الأول منها لدراسة تحصيل الضريبة عن طريق حجزها من المنبع على أساس التيسير في سدادها لتحقيق الملائمة سواء للممول أو للخزانة العامة. ويعالج المطلب الثاني

تحصيل الضريبة مقدماً عن طريق الخصم تحت حساب الضريبة أو أداء مبلغاً منها على دفعات مقدمة تحت حساب الضريبة.

المطلب الأول : الحجز من المنبع.

المطلب الثاني : التحصيل المقدم لدين الضريبة.

المطلب الأول

الحجز من المنبع

تزداد الحصيلة الضريبية في حالة تحصيل الضريبة عن طريق حجزها من المنبع ؛ لأن تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع يؤدي إلى تحصيل الضريبة وتوصيلها إلى الخزانة العامة في الوقت المناسب، كما أن هذا الأسلوب يؤدى إلى ضمان تسديد الضريبة دون عناء كبير يقع على مصلحة الضرائب، وتقليل الفاقد الضريبي، وتيسير سداد الضريبة على الممول وعدم إحساسه بعبء الضريبة، وتحقيق مبدأ الملائمة سواء للممول أو الخزانة العامة عن طريق تحصيل الضريبة وقت الحصول على الإيراد، ولهذا أقبلت معظم الدول على الأخذ بهذا الأسلوب(١)، وتبعاً لهذا وسّع المشرع الضريبي من طريقة حجز الضريبة من المنبع لتشمل إيرادات القيم المنقولة والمرتبات وما في حكمها. وفيما يلي بيان إيرادات القيم المنقولة والمرتبات وما في حكمها التي تحصل عن طريق الحجز من المنبع.

---

(١) Harrison B. Spaulding, The Income Tax in Great Britain and The United States, P. S. King & Son LT D, London, 1927 , P. 280.

أولاً: إيرادات القيم المنقولة:

يتم تحصيل إيرادات القيم المنقولة عن طريق الحجز من المنبع بصفة نهائية على كل إيراد على حده، ولا تدرج في إقرار الممول الضريبي السنوي في الحالات التالية[1]:-

١- يلتزم كل ممول صاحب منشأة فردية والأشخاص الاعتبارية الواردة فى المادة (٤٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وهي شركات الأموال وشركات الأشخاص والجمعيات التعاونية واتحاداتها والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي فى الخارج ولها فروع فى مصر والوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية، ويستوي أن تكون مقيمة أو غير مقيمة فى مصر ولها منشأة دائمة فى مصر، أن تحجز مقدار الضريبة المستحقة بنسبة ٢٠ % عن كل مبلغ تدفعه لأي شخص، وان يتم توريد مقدار الضريبة المحجوزة إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يومًا التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم دون خصم أي تكاليف على النموذج رقم (١١مستقطعة) [2].

٢- يلتزم الممول والأشخاص الاعتبارية المشار إليهم فى المادة (٤٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحجز مقدار الضريبة المستحقة عن كل مبلغ تم دفعه لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته، وأن يتم توريد مقدار الضريبة المحجوزة إلى

---

(١) ألزمت المادة (٥٦، ٥٧، ٥٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كل من يدفع مبالغ لأصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية أو أي شخص طبيعي أن يحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً التالية من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم.

(٢) المادة (٧٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يومًا الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة دون خصم أي تكاليف على النموذج رقم (١٤مستقطعة) [١].

٣- يلتزم كل من دفع أو حصل على أى عوائد للسندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بحجز مقدار الضريبة المستحقة بنسبة ٣٢ %[٢]، وأن يتم توريد مقدار الضريبة المحجوزة إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال خمسة عشر يومًا الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه خصم الضريبة دون خصم أي تكاليف على النموذج رقم (١٥مستقطعة) [٣].

وجدير بالذكر هنا أن نشير إلى أن ما ورد في نص المادة (٥٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من إخضاع عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢%، وخضوع باقي عوائد إيرادات القيم المنقولة للسعر الوارد في نص المادة (٥٦) من القانون وهو ٢٠%، وهذه التفرقة في سعر الضريبة بين إيرادات القيم المنقولة لم تقم على أساس العدالة الضريبية التي تقتضي أن تعامل مصادر الدخل الواحد معاملة ضريبية موحدة بدلاً من معاملة بعضاً منها معاملة ضريبية أكثر تشدداً من غيرها، ويجب أن يكون سعر الضريبة متناسباً مع الطاقة الضريبية للممولين حتى لا يكون سبباً لحفز الممولين على عدم استثمار رؤوس أموالهم في عوائد هذه السندات، وهذا لا يتفق مع حاجة الدولة إلى الاستثمار في شراء السندات التي تصدرها وزارة المالية، مما

---

(١) المادة (٧٩) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) نصت المادة (٥٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه (..... تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢%، وذلك دون خصم أية تكاليف، ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهري الذي تم فيه الخصم).

(٣) المادة (٨١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

يترتب على ذلك من حرمان الخزانة العامة من مصدر هام للتمويل اللازم لخطة التنمية الاقتصادية.

ثانياً: إيرادات المرتبات وما في حكمها:

يتم تحصيل إيرادات المرتبات وما في حكمها عن طريق إلزام صاحب العمل وكل الملتزمين بدفع إيرادات خاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها بحجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق والتي تتمثل فيما يلي: -

١- يلتزم أصحاب الأعمال وكل الملتزمين بدفع إيرادات خاضعة لضريبة المرتبات وما في حكمها أن يحجزوا قيمة الضريبة المستحقة عن أي إيرادات تدفع لغير المقيمين في مصر أيًا كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، ويتم توريد الضريبة المحجوزة إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يومًا الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق. وتلتزم الجهات التي يحصل منها الممول على إيرادات أخرى خلاف جهة عمله الأصلي بحجز الضريبة بسعر ١٠ % دون خصم أية تكاليف[١]، وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يومًا الأولى من كل شهر عن المبالغ المدفوعة خلال الشهر السابق، وذلك على النموذج رقم (٢ مرتبات)[٢]، وتسوى الضريبة بمعرفة جهة عمله الأصلي في نهاية كل سنة، وتخطر الممول ومأمورية الضرائب المختصة بصورة من هذه التسوية.

---

(١) المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢- نصت المادة (١٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة وذلك على النموذج رقم (٥مرتبات) [١].

ولقد حاول المشرع أن يوسع من حالات تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع كلما سمحت ظروف الضريبة بذلك؛ لأن الحصيلة تزداد بزيادة حالات الحجز من المنبع لما يترتب عليه من إلزام جهة معينة أو شخص آخر خلاف الممول يقوم بتحصيل الضريبة من الممول وتوريدها رأسا إلى الخزانة العامة، ويشترط أن يكون بين الجهة أو الشخص المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها علاقة يترتب عليها أن يصبح الممول دائنا لهذه الجهة أو الشخص.

ويستحق مقابل تأخير على كل من قام بتحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع ولم يوردها إلى مأمورية الضرائب المختصة اعتبارًا من اليوم التالي لنهاية المدة المحددة للتوريد، ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافا إليه ٢%[٢]. ويعاقب كل من امتنع عن حجز الضريبة من المنبع وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه[٣]. ويجوز لمصلحة الضرائب أن تعين مندوبين عنها من بين موظفيها لدى الوزارات والمصالح الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام، ويتولى مندوب مصلحة الضرائب متابعة سلامة التنفيذ والتحقق من

---

(١) المادة (٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (١١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (٣/١٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

أداء هذه الجهات لأحكام قانون الضرائب على الدخل والتشريعات الضريبية المرتبطة به[1].

ويوضح الجدول التالي حصيلة الضرائب عن طريق الحجز من المنبع ونسبة الحصيلة عن طريق الإقرارات الضريبية إلى الحصيلة عن طريق الحجز من المنبع ومعدل نموها ونسبتها إلى الحصيلة عن طريق الخصم والإضافة عن الفترة الممتدة من عام٩٣/١٩٩٤ حتى عام ٩٧/١٩٩٨.

جدول رقم (٣٧)

حصيلة الضرائب عن طريق الإقرارات الضريبية والحجز من المنبع ومعدل النمو

"القيمة بالمليون جنيه"

البيان / السنة	/٩٣ ١٩٩٤	/٩٤ ١٩٩٥	/٩٥ ١٩٩٦	/٩٦ ١٩٩٧	/٩٧ ١٩٩٨
حصيلة الضريبة عن طريق الإقرارات الضريبية	٩١٨٠	٩٢٤٠	١٠١٢٠	١٠٤٧٠	١٠١٦٠
الحجز من المنبع	٦١٢	٨١٥	٨٥١	٦٧٧	٧٣٠
نسبة الحصيلة عن طريق الإقرارات الضريبية إلي التحصيل عن طريق الحجز من المنبع%	٦,٧	٨,٨	٨,٤	٦,٥	٧,٢
معدل نمو الحجز من المنبع%	٣٠,٢	٣٣,٢	٤,٤	٢٠,٥ -	٧,٨
نسبة الحجز من المنبع إلي الخصم والإضافة%	٦٦,٠٩	٧٢,٤	٦٣,١	٤٥,٨	٤٤,٤

المصدر: مصلحة الضرائب، الإدارة العامة للتحصيل (البيانات الواردة بالجدول غير منشورة).

ومن المؤشرات الواردة بالجدول يتضح لنا أن تحصيل الضرائب عن طريق الحجز من المنبع بلغ ٦١٢ مليون جنيه، ٧٣٠ مليون جنيه بمعدل نمو ٣٠,٢%، ٧,٨% لعامي ٩٣/١٩٩٤، ٩٧/١٩٩٨. وبلغت نسبة الحصيلة الضريبية عن

(١) المادة (١٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

طريق الإقرارات الضريبية إلى الحصيلة عن طريق الحجز من المنبع ٦,٧%، ٧,٢% للسنتين المشار إليهما. وأما نسبة الحصيلة الضريبية عن طريق الحجز من المنبع إلى الحصيلة عن طريق الخصم والإضافة فقد بلغت ٦٦,٠٩%، ٤٤,٤% للسنتين المشار إليهما. وبالتالي فإنه يمكن التوسع في تطبيق هذا الأسلوب كلما أمكن عن طريق زيادة الهيئات والمؤسسات الملتزمة بتطبيقه، خاصة في الضرائب التي تمكن طبيعتها من تطبيق هذا النظام.

ويأخذ المشرع في المملكة المتحدة بأسلوب حجز الضريبة من المنبع The pay as you earn system لما به من مميزات تتضمن تحصيل الضريبة بانتظام دون تكلفة إدارية كبيرة تقع على مصلحة الضرائب، وتفعيلاً لهذا النظام تم فتح مكتب في كل إدارة تحصيل لتقديم الاستفسارات للممولين عن هذا النظام(١).

ويعتبر حجز الضريبة من المنبع من أهم مظاهر التشريع الإنجليزي، حيث يتم تحصيل الضريبة من دافع الإيراد بدلاً من تحصيلها من المستفيد؛ لأن القاعدة المتبعة في تحصيل الضريبة في المملكة المتحدة هي التحصيل من المصدر كلما كان ذلك ممكناً. وقد توسع المشرع الإنجليزي في تطبيق هذا الأسلوب عن طريق أرباب الأعمال بالنسبة للمرتبات وما في حكمها مما يدفع للعاملين. ويعد صاحب العمل هو المسئول عن استقطاع الضريبة المستحقة وتوريدها لقسم التحصيل الإقليمي خلال أسبوعين من انتهاء الشهر، فإذا بدأ التحصيل من ٦ أبريل إلى ٥ مايو يلزم التوريد يوم ١٩ من نفس الشهر(٢)، مما يمكن معه القول بأنه عن طريق

---

(١) Simon James, The Economics of Taxation principles Policy and Practice. op.cit, p. 180-181.

(٢) Kath Nightingale, Taxation Theory and Practice, op.cit, p.12.

هذا الأسلوب يتم تحصيل ٧٠% تقريباً من حصيلة ضريبة الدخل في المملكة المتحدة[١].

المطلب الثاني

التحصيل المقدم لدين الضريبة

يُعَدُّ التحصيل المقدم للضريبة وسيلة من وسائل حجز الضريبة من المنبع، فعن طريقه يتوسط شخص آخر بين الممول والإدارة الضريبية في تحصيل وتوريد الضريبة لحساب الممول، لقاء ما يستحق للممول لدى الجهات الحكومية أو الشركات نظير ما ورده إليها من سلع أو أدوات أو ما نفذه من أعمال لحسابها أو ما يستحق عليه لأي من تلك الجهات، نظير ما اشتراه منها من سلع أو أدوات أو مواد أو التوزيع أو الإيجار، أو تعامله مع جهات معينة للحصول على خدمة معينة. وتعتبر مسئولية الشخص المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة أو الجهات التي ألزمها القانون بتحصيل وتوريد الضريبة مسئولية مفترضة ترجع إلى اعتبار عام وهو ضمان انتظام تحصيل الضريبة طوال العام عن طريق تحصيل أجزاء قليلة منها على مدار السنة الضريبية، بدلاً من تحصيلها في وقت قد لا يتاح له أموال سائلة لسداد الضريبة مرة واحدة فيلجأ إلى الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي أو تقديم إقرار ضريبي يتضمن بيانات مخالفة للواقع.

ويضمن التحصيل المقدم لدين الضريبة تدفق الموارد المالية للخزانة العامة على مدار العام، وتحقيق عنصر الملائمة للممول عن طريق تنظيم سداد الضريبة، مما يعنى زيادة الحصيلة الضريبية نتيجة تنظيم عملية تحصيل الضريبة عن طريق

---

(١) Harrison B. Spaulding, The Income Tax in Great Britain and The United States, op. cit, P. 290.

هذا النظام بشكل دوري في كل تعامل يجريه الممول مع الجهات الملتزمة بتطبيقه، ويحقق التحصيل المقدم لدين الضريبة الاعتبارات التالية: -

١- عدم لجوء الإدارة الضريبية إلى التقدير الجزافي، خاصة عندما تطبق مصلحة الجمارك الإضافة على واردات ممولي القطاع الخاص فإنها تعطى للمصلحة بيانات أساسية عن هؤلاء الممولين كل ثلاثة أشهر.

٢- المساهمة في حصر الممولين[١] عن طريق تجميع البيانات الوارد من الجهات التي تتعامل مع الممول، والتعرف على حجم معاملاته ومقارنتها بما هو وارد في إقراره للوصول إلى أقرب تقدير لحقيقة دخل الممول الذي لا يمسك دفاتر منتظمة ليتحقق له عدالة المحاسبة الضريبية التي تتحقق عن طريق البيانات الصحيحة، والنماذج الضريبية التي ترد لشعبة الخصم والإضافة كل ثلاثة أشهر، فإذا كانت هذه البيانات غير مقيدة في دفاتره تعتبر قرينة لإهدار الدفاتر[٢]. والكشف عن مصادر معاملات الممول مع الغير، واستمرار مد المأموريات بالمعلومات التي تفيد في الكشف عن حقيقة أوجه نشاطه طبقا للواقع، والتي قد تتعدم مع جهة معينة فيتم حصره مع جهة أخرى جديدة، ويدرك الممول أن جميع التعاملات التي تمت بينه وبين الجهات الملزمة بالخصم ترسل إلى مأمورية الضرائب فيحاول أن تكون دفاتره صادقة وأمينة.

٣- معرفة الحد الأدنى لمعاملات الممول، فإذا بلغت قيمة المبالغ المخصومة من أحد الممولين نسبة ١% عن مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، فإن حجم معاملات الممول لا

---

(١) د. محمود السيد الناغي، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بين التشريع والتطبيق " تحليل لهيكل الضريبة على أرباح المهن غير التجارية"، المؤتمر الضريبي السادس، كلية التجارة جامعة عين شمس، مارس١٩٩٥.

(٢) يحتوى النموذج (٤١ خصم وتحصيل) على بيانات تساعد في معرفة حجم معاملات الممول، وهذه البيانات تشمل: بيانات عن الممول الذي تم التعامل معه تتضمن اسمه وعنوانه ورقم التسجيل الضريبي ورقم الملف واسم مأمورية الضرائب المختصة وتاريخ التعامل ونوع التعامل وقيمته، وبيان الخصومات والقيمة الصافية للتعامل. ومن الممكن أن تتضمن هذه البيانات الرقم القومي عندما يتم تعميمه على مستوى الدولة.
- المادة (٨٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

تقل عن ١٥٠٠٠٠٠جنيه، وبالتالي فإن البيانات الواردة من الجهات التي الزمها القانون تمثل تدعيم لرأي الفاحص في تحديد الحد الأدنى لرقم أعمال الممول.

ويوضح الجدول التالي حصيلة الضرائب عن طريق الخصم والإضافة ومعدل النمو، ونسبة التحصيل عن طريق الإقرارات الضريبية إلى الخصم والإضافة، ونسبة حجز الضريبة من المنبع إلى الخصم والإضافة عن الفترة الممتدة من عام ١٩٩٤/٩٣ حتى عام ١٩٩٨/٩٧.

جدول رقم (٣٨)

حصيلة الضرائب عن طريق الخصم والإضافة ومعدل النمو

" القيمة بالمليون جنيه "

البيان / السنة %	/٩٣ ١٩٩٤	/٩٤ ١٩٩٥	/٩٥ ١٩٩٦	/٩٦ ١٩٩٧	/٩٧ ١٩٩٨
الخصم والإضافة	٩٢٦	١١٢٥	١٣٤٨	١٤٧٨	١٦٤٣
معدل نمو الخصم والإضافة	١١,٢	١٢,٣	١٩,٢	٩,٦	١١,٢
نسبة التحصيل عن طريق الإقرارات الضريبية إلى الخصم والإضافة	١٠,٢	١٢,٢	١٣,٣	١٤,١	١٦,٢
نسبة حجز الضريبة من المنبع إلى الخصم والإضافة	٦٦,٠٩	٧٢,٤	٦٣,١	٤٥,٨	٤٤,٤

المصدر: مصلحة الضرائب العامة، الإدارة العامة للتحصيل (البيانات الواردة بالجدول غير منشورة).

ومن المؤشرات الواردة بالجدول يتضح لنا أن تحصيل الضريبة عن طريق الخصم والإضافة بلغ ٩٢٦، ١٦٤٣ مليون جنيه للسنوات ١٩٩٤/٩٣، ١٩٩٨/٩٧. أما نسبة التحصيل عن طريق الإقرارات الضريبية إلى الخصم والإضافة فقد بلغت ١٠,٢%، ١٦,٢% للسنتين المشار إليهما. وبلغت نسبة

الحصيلة عن طريق الحجز من المنبع إلى الخصم والإضافة ٦٦,٠٩% ثم انخفضت إلى ٤٤,٤ % للسنتين المشار إليهما. ويرجع السبب في هذا الانخفاض إلى أن النسب المخصومة أو المضافة أقل من معدلات الضريبة وتتراوح ما بين ٠,٥%، ولا تتجاوز ١٠% من المبالغ المدفوعة أو المسددة أو المحصلة بما يتفق مع طبيعة كل نشاط.

وتلتزم الجهات الواردة في نص المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بخصم نسبة لا تجاوز ٥ % تحت حساب الضريبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أى ممول. وتلتزم الجهات المشار إليها فى نص المادة بتوريد المبالغ التى تم خصمها إلى مأمورية الضرائب على النموذج رقم (٤١خصم وتحصيل) مرفقا به شيك أو نقدًا أو من خلال وسائل الدفع الإلكترونية وهي: التحويلات البنكية للممولين الذين لديهم حسابات بالبنوك مع إخطار مصلحة الضرائب بإشعار إضافة بالاتفاق مع هذه البنوك والربط على شبكة معلومات مصلحة الضرائب باستخدامها في الإخطار، أو استخدام الكروت الذكية في إدراج مدفوعات (الممول/الجهة) على الكروت على أن يتم تسليم المبلغ لمندوب مصلحة الضرائب، أو استخدام شبكة بنك أو بنوك معينة أو الهيئة القومية للبريد التي تتفق معها مصلحة الضرائب على السماح للممول بالسداد لدى منافذها. وان يتم توريد هذه المبالغ في موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام[1]. وتلتزم الجهة أو المنشأة التى لم تقم بخصم أو توريد هذه المبالغ أن تؤدي لمأمورية الضرائب هذه المبالغ ومقابل التأخير المنصوص عليه فى المادة (١١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

كما تلتزم الجهات التى تمنح تراخيص الاتجار فى الخضر والفاكهة والحبوب

---

(١) المادة (٨٢) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وغيرها من المواد الغذائية، والجهات التى تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية أن تُحَصّلْ عند تجديد الترخيص مبلغًا تحت حساب الضريبة ممن يصدر الترخيص باسمه لا يجاوز ١٠ % من رسم التجديد[١]. وتلتزم مصلحة الجمارك أن تُحَصّلْ من أي شخص نسبة لا تجاوز ٢ % من قيمة الواردات تحت حساب الضريبة من السلع المسموح بتوريدها[٢]. وتلتزم المجازر أن تُحَصّلْ مع رسم الذبح نسبة لا تجاوز ١٠ % من قيمة الرسم تحت حساب الضريبة عن كل راس تذبحها للأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل[٣]. وتلتزم أقسام المرور أن تُحَصّلْ من أي شخص مبلغاً تحت حساب الضريبة لا يجاوز ١٠ % من الرسم المقرر للترخيص لقيادة سيارات الأجرة أو النقل[٤].

وتلتزم الجهات المشار إليها فى المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بخصم نسبة ٥% تحت حساب الضريبة من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية[٥].

و تُحَصّلْ أقلام كتاب المحاكم بجميع أنواعها ودرجاتها ومكاتب مأموريات الشهر العقاري خمسة جنيهات تحت حساب الضريبة عن كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محامٍ مقيد بجدول المحامين أمام المحاكم الابتدائية، وعشرة جنيهات لمحاكم الاستئناف، وخمسة عشرة جنيهاً لمحكمة النقض[٦]. وان تحصل المستشفيات عشرون جنيهاً من كل طبيب يقوم بأداء عمل لحسابه الخاص عن كل عمل يؤديه[٧]. وتحصل مصلحة الجمارك عن كل بيان جمركي يقدم من

---

(١) المادة (٦٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٦٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (٦٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٤) المادة (٦٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٥) المادة (٧٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٦) قرار وزير المالية رقم (٥٣٠) لسنة ٢٠٠٥، دليل الضرائب، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ٢٢٢، أول مارس ٢٠٠٦، ص ١٢٠.
(٧) قرار وزير المالية رقم (٥٣٢) لسنة ٢٠٠٥، دليل الضرائب، المرجع السابق، ص ١٢٢.

كل شخص يزاول مهنة التخليص الجمركي من غير أشخاص القطاع العام خمسة جنيهات[1].

وتلتزم الجهات المنصوص عليها فى المواد (٦٦-٧١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن تورد ما حصلته لحساب الضريبة إلى مأمورية الضرائب، وفي حالة عدم خصم الضريبة أو عدم توريدها المبالغ الواجب خصمها إلى مصلحة الضرائب تؤدي لمصلحة الضرائب هذه المبالغ وما يستحق من مقابل تأخير[2].

ويقع على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام خصم وإضافة الضريبة أداء المبالغ المخصومة لحساب الضريبة فى موعد أقصاه آخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام، وأن توفر الدفاتر اللازمة لفحصها بمعرفة مصلحة الضرائب[3]، وان تتضمن الدفاتر بيانات عن المبالغ المدفوعة والشخص المتلقي لها ورقم ملفه الضريبي ومأمورية الضرائب المختصة، والضريبة المستقطعة من هذه المبالغ وسجل تدون به حركة التسديدات التي يتم توريدها كل ثلاثة أشهر[4].

ويؤخذ على نظام تحصيل الضريبة عن طريق الخصم والإضافة إساءة استخدام بعض الجهات التي ألزمها القانون بتطبيق أحكام هذا النظام باستغلال المبالغ التي استقطعتها لإدارة رأسمالها العامل دون حاجة للاقتراض من البنوك، ولا توردها في المواعيد المحددة أو تتقاعس عن التوريد مقابل تحملها غرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه، ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي. ومن ذلك ما نصت عليه المادة (٩) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ الخاص بضمانات وحوافز الاستثمار على عدم جواز الحجز على أموال الشركات التي ينطبق عليها هذا القانون حتى في

---

(١) قرار وزير المالية رقم (٥٣٤) لسنة ٢٠٠٥، دليل الضرائب، المرجع السابق، ص ١٢٢.
(٢) المادة (٧٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (٨٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٤) المادة (١١١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

حالة عدم توريد المبالغ المحصلـــة طبقا لأحكام الخصم والإضافة، وهذا يعنى أن هذه الشركات قد تتقاعـــس عن توريـد المبالغ المحصلة لحساب الضريبة، ولا تستطيع مصلحة الضرائب أن تحجز على أموالها[1].

ونرى أنه يجب على المشرع الضريبي أن يعدل نص المادة (٩) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ حتى تتمكن مصلحة الضرائب من تحصيل كامل ضرائبها من الشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون؛ لأن بعض الجهات الملتزمة بخصم النسب المذكورة تستخدم هذه الأموال في أعمالها دون أن تقوم بتوريدها إلى مصلحة الضرائب، ومن ذلك نصت عليه المادة (٩) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ من أنه لا يجوز بالطريق الإداري فرض الحراسة على الشركات والمنشآت أو الحجز على أموالها أو الاستيلاء أو التحفظ عليها أو تجميدها أو مصادرتها. ولا يمكن القول بأن الحجز يتم على أموال الضرائب لدى الشركة وليس على أموال الشركة نفسها؛ لأنه لا يوجد فصل واضح لأموال هذه الشركات وأموال الضرائب. ولهذا يجب تعديل نص المادة (٩) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ بما يسمح بالحجز على أموال هذه الشركات لصالح دين الضريبة حتى لا يقف نص هذه المادة عقبة فى طريق مصلحة الضرائب حتى تتحقق المساواة بين جميع الممولين أمام قانون الضرائب. واستحداث نص فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يسمح لمصلحة الضرائب بالحجز على أموال هذه الشركات، أو أضافة فقرة ثانية للمادة (١٠٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يكون نصها "وتسرى أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت أياً كان نظامها القانونى ويلغى كل حكم يخالف ذلك".

---

(١) أ.د. السيد عبد المولى، الضريبة والقرن الواحد والعشرين رؤية مستقبلية، نظام الخصم والإضافة بين الإبقاء والإلغاء، المؤتمر الضريبي الأول، مصلحة الضرائب العامة، فندق شبرد، القاهرة ١٢ ـ ١٣ ديسمبر ١٩٩٨.
ـ الدكتورة. نورهان بهجت محمد حسنى، ورقة عمل تفعيل النقاط الرئيسية لملامح المشروع الجديد للضرائب على الدخل، المؤتمر الضريبي الثالث عشر، دار الدفاع الجوي، القاهرة، ١٣ ـ ١٤ نوفمبر ٢٠٠١.

ويهدف نظام الخصم والإضافة إلى تحقيق التوازن بين الممول والخزانة العامة، وفى ظل هذا النظام يخضع الممول للخصم والإضافة فور تعامله مع الجهة الملزمة بتطبيقه، وترد الزيادة التي دفعها خلال مدة خمسة وأربعين يومًا من تاريخ طلب الممول استرداد هذه المبالغ، وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مخصومًا منه ٢%، وللممول أن يطلب استرداد المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ نشوء حقه فى الاسترداد[١].

بالإضافة إلي أن المنافع الناتجة من نظام الخصم والإضافة إذا زادت على تكاليف تطبيقه أو كانت معادلة لها كان هذا النظام اقتصاديا، أي أننا نقارن التكاليف والجهود المبذولة في تشغيل هذا النظام بالمبالغ والعوائد المترتبة على هذا التشغيل، وبالتالي كلما زادت خطوات التشغيل زادت التكاليف، وتشمل التكاليف المبالغ المنفقة على إعداد النماذج المستخدمة لتحقيق أغراض هذا النظام، ومرتبات العاملين الذين يقومون بتنفيذ هذا النظام، والتكاليف الإدارية الأخرى، وما يتحمله الممول والجهات المتعاملة معه[٢]، وهذا يعني أن هذا النظام أضاف عبئا على مصلحة الضرائب نتيجة تخصيص كل مأمورية ضرائب نسبة لا تقل عن ١٠% من قوة العمالة بها، ويضاف إليهم عدد من العاملين بالإدارة المركزية للتحصيل تحت حساب الضريبة والإدارات التابعة لها على مستوى الجمهورية لمتابعة تنفيذ النظام، وهذه النسبة من العمالة كان من الأفضل أن تعمل في الفحص والربط والتحصيل.

وتتضمن النماذج المرسلة إلى مصلحة الضرائب رغم تعددها معلومات تنحصر في التعريف بالممول وعنوانه ومعاملاته والمبالغ المحصلة لحساب

---

(١) المادة (١١٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) د. طارق عبد العال حماد، تحديد الربح الضريبي للأنشطة التجارية والصناعية وفقا لأحدث التعديلات والتعليمات الصادرة حتى ديسمبر ١٩٩٨، الدار الجامعية، القاهرة، ص٣٣٠.

الضريبة، وفيما عدا ذلك لا تضيف إلى معلومات مصلحة الضرائب عن الممول معلومات جديدة.

ومع كثرة هذه النماذج يستنفذ المأمور الفاحص وقتا طويلا للتحقق من سلامة البيانات وتصنيفها لاستخلاص النتائج التي تعينه على الفحص، وقد لا يعتمد الفاحص على هذه البيانات التي وفرها نظام الخصم والإضافة، بل يتخذها مؤشرا للتعرف على الجهة التي يتعامل معها الممول ثم يطلب منها القيمة الحقيقية لمعاملاته معها، وقد لا تتكامل بيانات النموذج. ويضاف إلي ذلك أن كثرة النماذج المرسلة إلى مصلحة الضرائب وعدم الدقة في تحريرها يجعل الفاحص أمام خيارين، إما أن يحدد وعاء الضريبة بعيداً عن المعلومات الدقيقة عن الممول، أو يؤجل قراره حتى تتوافر المعلومات، وقد لا ترفق بعض النماذج بملف الممول في الوقت المناسب فلا يتحقق للفاحص معلومات دقيقة يطمئن لها.

ولقد أعطى المشرع للممول الحق في أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة وبين سداد الضريبة عن طريق أداء مبلغ تحت حساب الضريبة بنسبة ٦٠ % من آخر ضريبة أقر بها الممول، أو الضريبة التى يقدرها الممول عن السنة الضريبية التى يرغب فى تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها[١] إذا لم يسبق له أن تقدم بإقرار ضريبي، أو كان الإقرار الضريبي الذي تقدم به الممول عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم طلب تطبيق نظام الدفعات المقدمة يتضمن خسارة. وفي حالة اختيار الممول نظام الدفعات المقدمة يتقدم بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل شهرين على الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب فى تطبيق نظام الدفعات المقدمة ابتداء منها، وعلى مأمورية الضرائب أن ترد على طلب الممول خلال شهرين من تاريخ تقديم الطلب بالقبول أو الرفض، ويعتبر عدم ردها خلال هذه المدة رفضًا لطلب الممول[٢].

---

(١) المادة (٦١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٦٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويدفع الممول تحت حساب الضريبة نسبة ٦٠ % من آخر ضريبة أقر بها أو الضريبة التى يقدرها بنفسه ويتم سدادها على ثلاث دفعات متساوية[١]، وتسدد الدفعة الأولى فى ميعاد لا يجاوز آخر شهر يونيو، والدفعة الثانية آخر شهر سبتمبر، والدفعة الثالثة آخر شهر ديسمبر من كل عام. ويجوز للممول بعد سداد الدفعة الثانية إخطار مأمورية الضرائب بخفض الدفعة الثالثة أو عدم أدائها إذا تبين للممول أن إيراداته عن سنة كاملة ستكون أقل من الإيرادات المقدرة عن الأعوام السابقة. ويجوز لمصلحة الضرائب أن تخفض من عدد الدفعات بشرط أن تكون المدة الباقية بعد تقديم الممول طلب اختيار تطبيق نظام الدفعات المقدمة أقل من اثني عشر شهرًا. ويقدم طلب الممول الملتزم بأحكام الدفعات المقدمة على النموذج رقم (١دفعات مقدمة) مرفقا به بيان بآخر ضريبة واجبة الأداء من واقع آخر إقرار ضريبي أو اتفاق مباشر مع مأمورية الضرائب المختصة أو قرار لجنة داخلية أو قرار لجنة طعن أو حكم محكمة أو قرار لجنة تصالح، وبيان بالضريبة المقدرة إذا كان الممول لم يسبق له تقديم إقرار ضريبي أو كانت الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب تتضمن خسارة[٢]. وعلى مأمورية الضرائب أن ترد على طلب الممول خلال ستين يومًا من تاريخ تقديم الطلب وذلك بإخطار موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول على النموذج رقم (٢دفعات مقدمة). وفى حالة إخطار الممول بالموافقة، فإن هذا الإخطار يُعَدُّ بمثابة شهادة صادرة لجميع الجهات التى تتعامل الممول بخضوعه لنظام الدفعات المقدمة، وتكون هذه الشهادة صالحة لفترة ضريبية واحدة، تجدد بناء على طلب الممول ما لم يَعْدلْ الممول عن اختياره لهذا النظام وفقاً لحكم المادة (٦٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أو أن يتم إعفائه أو حرمانه من تطبيق هذا النظام وفقاً لحكم المادة (٦٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وأن يتضمن اخطار مصلحة الضرائب بيان مدة الفترة الضريبية الصالح للسريان خلالها، كما يجب إثبات خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة بالصفحة الأخيرة

---

(١) المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٨٣) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

من البطاقة الضريبية وما يفيد تجديد العمل به، وإذا لم يتم هذا التجديد تلتزم جهات التعامل ودون إخطار مسبق من المصلحة بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة.

ويعتبر عدم رد مصلحة الضرائب على طلب الممول خلال مدة الستين يومًا رفضا لطلب الممول[1]. ويكون إخطار الممول لمصلحة الضرائب بتخفيض القسط الثالث من الدفعات المقدمة أو عدم أدائه أو تخفيض عدد الدفعات على النموذج (٣دفعات مقدمة)[2]. وتسوى الضريبة عند تقديم الممول الإقرار الضريبي السنوي، ويؤدي الممول الجزء الباقي من الضريبة من وقع الإقرار الضريبي بعد خصم ما سبق أن أداه من دفعات مقدمة مضافا إليها عائد سنوي يحسب طبقا لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مع خصم ٢%[3].

وللممول الحق وفقاً لأحكام المادة (٦٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى أن يعدل عن اختياره لنظام الدفعات المقدمة إلى نظام الخصم تحت حساب الضريبة فى حالة توافر الشروط التالية[4]:-

١- أن يلتزم الممول بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة.

٢- أن يكون الممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة سنة كاملة على الأقل.

٣- أن يسدد الممول جميع المبالغ المقررة لنظام الدفعات المقدمة.

٤- أن يتقدم الممول بطلب على النموذج (٤ دفعات مقدمة) [5] إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثة أشهر على الأقل قبل بدء السنة

---

(١) المادة (٨٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٨٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (٦٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٤) أ.د. أسامة محمد الفولي، النظام الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٢٢١.
(٥) المادة (٨٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الضريبية التى يرغب الممول العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتبارًا منها.

وإذا توافرت هذه الشروط فى طلب الممول فإن مصلحة الضرائب تلتزم بقبول طلب الممول وتخطره بقرارها خلال شهرين من تاريخ تقديم الممول طلب العدول عن تطبيق هذا النظام، وعدم إخطار مصلحة الضرائب الممول بقرارها بشأن الطلب يعتبر قبولاً له، لأنه في حالة عدم توافر الشروط السابقة تلتزم مأمورية الضرائب المختصة بإخطار الممول برفض الطلب خلال مدة شهرين من تاريخ تقديمه على النموذج رقم (٥ دفعات مقدمة).

ولقد أعفى المشرع الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة فى حالة ما إذا لحق الممول خسارة لمدة سنتين متتاليتين، أو فى حالة ما إذا تم تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة[١]. ويجوز لمصلحة الضرائب أن تحرم الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة فى حالة ما إذا تبين لمصلحة الضرائب أن هناك فروقا جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التى خضعت للضريبة فى كل سنة طبق فيها نظام الدفعات المقدمة، وأن تخطر الممول بقرار العدول عن تطبيق نظام الدفعات المقدمة إلى نظام الخصم تحت حساب الضريبة بكتاب موصى عليه بعلم الوصول[٢] على النموذج رقم (دفعات مقدمة)[٣].

ويساعد نظام الدفعات المقدمة على تطبيق مبدأ الملائمة بالنسبة للممول، وهو دفع الضريبة وقت الحصول على الإيرادات أو وقت شراء السلع أو الحصول على الخدمة أو الترخيص، مما يساعد في التخفيف من أداء الضريبة عند تقديم الإقرار بدلاً من دفعها كلها في وقت لا يتاح للممول دفعها. ويقتضي تطبيق نظام الدفعات

---

(١) المادة (٦٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) المادة (٦٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٣) المادة (٨٧) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المقدمة تقدم الوعي الضريبي لدى الممولين، وكفاءة الإدارة الضريبية وتطورها حتى لا يزداد التهرب الضريبي في ظل تطبيق هذا النظام.

ويقتضي التحصيل المقدم لدين الضريبة زيادة حالات حجز الضريبة من المنبع وتحويل بعض الحالات التي تتناسب طبيعتها مع حجز الضريبة من المنبع، كأن يتم تحصيل الضريبة على أصحاب السيارات بمختلف أنواعها عند الفحص أو تجديد الرخص عن العام السابق لدى جهة المرور، ونقل الملفات من مأموريات الضرائب؛ لأنها أصبحت تمثل أكثر من ١٥ % من حجم الملفات داخل المأموريات إلى جهة المرور لتخفيف الضغط على هذه المأموريات[١]. وتتولى إدارة المرور محاسبتهم وتحصيل الضريبة طبقا لجدول يوضح نسب الربح لكل سيارة حسب السعة والحمولة، وان يتم تزويدها بالعمالة المدربة حتى تكون مؤهلة لتحصيل الضريبة، بدلاً من قيام إدارة المرور بتحصيل نسبة ١٠% من قيمة الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣، وبعد ذلك تقوم إدارة المرور بتوريد المبالغ التي تم تحصيلها إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة كل عشرة أيام من تاريخ التحصيل بموجب شيك مرفقاً به النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) والخاص ببيان السيارات الأجرة أو النقل التي يتم تجديد أو نقل رخصها خلال هذه المدة مع بيان بأسماء ومحل إقامة المرخص باسمه السيارة[٢].

---

(١) الأهرام الاقتصادي، العدد ١٦١٠ في ١٥ / ١١/ ١٩٩٩.
(٢) قرار وزير المالية رقم (٥٣٣) لسنة ٢٠٠٥، دليل الضرائب، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ٢٢٢، مرجع سابق، ص ١١٦.

المبحث الثالث

التحصيل الإداري للضريبة وأثره على الحصيلة الضريبية

تبرأ ذمة الممول في حالة سداد الضريبة كاملة مع تقديم الإقرار الضريبي في حالة عدم الاعتراض من جانب مصلحة الضرائب على ما ورد به بعد استنزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة في مقر مأمورية الضرائب المختصة دون أن تطالبه بالوفاء بها، وإذا لم يورد الممول الضريبة أو جزء منها مهما صَغُر في مقر مصلحة الضرائب المختصة من تلقاء نفسه دون حاجة إلى مطالبته في مقره في حالة إعلانه بربط الضريبة وتم التنبيه عليه بالتوريد في المواعيد المحددة، وفي هذه الحالة أعطى المشرع لمصلحة الضرائب الحق في أن تحجز على أموال الممول لاستيفاء الحق منها، ولا تلجأ مصلحة الضرائب إلى هذا الطريق إلا إذا تعذرت أساليب التحصيل المختلفة السابق بيانها.

وتحقيقا لما سلف من اعتبارات نقسم هذا المبحث إلى مطلبين: نخصص الأول منها لدراسة الحجز الإداري كضمان لتحصيل الضريبة عن طريق توقيع الحجز الإداري على أموال الممول. ونتناول في المطلب الثاني الطرق المتبعة في التحصيل الإداري وأثرها على الحصيلة الضريبية على أساس أن التحصيل الإداري للضريبة يخضع للإجراءات المنصوص عليها في قانون الحجز الإداري[1]، والتي تهدف إلى تحصيل الضريبة جبرا عن الممول عن طريق توقيع الحجز على أموال الممول تمهيدا لبيعها واستيفاء الضريبة منها، والحجز الإداري نظام وضعه المشرع ليسهل على مصلحة الضرائب تحصيل ما يتأخر الممول في أدائه من الضرائب.

---

(١) قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥، والمعدل بالقانون رقم ١٨١ لسنة ١٩٥٩، والقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٧١، والقانون ٣٠ لسنة ١٩٧٢.

المطلب الأول: الحجز الإداري ضمان لتحصيل الضريبة.

المطلب الثاني: الطرق المتبعة في التحصيل الإداري وأثرها على الحصيلة الضريبية.

المطلب الأول

الحجز الإداري ضمان لتحصيل الضريبة[1]

لضمان سرعة تحصيل الضريبة أعطى القانون الضريبي لمصلحة الضرائب سلطة توقيع الحجز الإداري على أموال الممول ونزع ملكيتها لتقاعسه عن أداء الضريبة في مواعيدها، ويمثل الحجز الإداري ضماناً لتحصيل الضريبة في حالة توافر الشروط التالية: -

١- دين الضريبة واجب الأداء في مقر مصلحه الضرائب المختصة دون أن تطالب المدين في مقر إقامته، باعتبار أنه يمتاز على جميع أموال المدين بها والملتزمين بتوريدها للخزانة العامة بحكم القانون، وهذا الامتياز متقدم على غيره من حقوق الامتياز الأخرى[2] ماعدا المصروفات القضائية[3]؛ لأن المشرع أنشأ هذا الامتياز لمراعاة صفة الدين المطلوب للخزانة العامة[4].

---

(١) قبل صدور قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ كان السائد في تحصيل الضرائب على الثروة العقارية، أن يتم بالطرق الإدارية طبقاً للأمر العالي الصادر في ٢٥/ ٣ / ١٨٨٠، والمعدل في ١١/٤/ ١٨٨٥، والأمر العالي الصادر في ٢٦/ ٣ /١٩٠٠، وقصرت هذه الأوامر الحجز الإداري على ثمار العقار وعلى العقار في حالة عدم كفاية الثمار للوفاء بدين الضريبة، أما الثروة المنقولة فقد أعفيت من أية ضرائب.
- د. محمد السعيد وهبة، صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني، مرجع سابق، ص ٢٩٠ - ٢٩٢.

(٢) نقض مدني ١٤٢١ /٥١ق/ ٢٦ / ٣ / ١٩٨٥ /٥١٠.

(٣) المادة (١٠٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) أ. د. رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ١٣٨.

وحق الامتياز لا يثبت إلا بنص قانون الضرائب، ولا يجب شهره ولا يثبت فيه حق التتبع[1]، وكانت مصلحة الضرائب ترى في تفسير المادة (٩٠) من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن امتياز دين الضريبة يعطيها حق مطلق في تتبع أموال المدين في أي يد كانت[2]. ولكن محكمة النقض قضت بأن حق الامتياز لا يعطى لمصلحة الضرائب حق تتبع أموال المدين في أي يد كانت لما في ذلك من أثر سيئ على المعاملات وتعطيلها[3]، فعدلت مصلحة الضرائب عن رأيها نتيجة هذا الحكم ،واعتبرت أن حقوق الامتياز العقارية الخاصة والضامنة لمبالغ مستحقة للخزانة العامة هي وحدها التي تخول لمصلحة الضرائب حق تتبع أموال المدين تحت يد الغير[4].

ويتم توقيع الحجز الإداري بقيمة ما لم يسدد من الضرائب[5] من واقع إقرار الممول المقدم في مواعيده دون حاجة إلى إصدار ورد أو تنبيه أو اتخاذ أي إجراء يتعلق بالفحص أو الربط، ويعتبر الإقرار الضريبي سنداً تنفيذياً، ولا تلجأ مصلحة الضرائب إلى القضاء للحصول على حكم منه كسند تنفيذى[6]. ويوقع الحجز الإداري على الملتزم بتحصيل وتوريد الضريبة بموجب قرار إداري صادر من مأموري الضرائب ومساعديهم الذين لهم حق توقيع الأوراد إذا لم يقم بتوريد الضريبة في المواعيد المحددة دون حاجة إلى مطالبة أو استصدار ورْد أو تنبيه من مصلحة الضرائب[7]. ويشترط في الدين المحجوز من أجله على أموال

---

(١) نقض مدني ٣٠٩/ ٣٥ق/١٧/ ٦ / ١٩٦٩/ ٩٨٩.
- نقض مدني ٢١٤ /٣٤ق / ١٧/ ٥ / ١٩٧٢ / ٩٤١.
(٢) التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٢) في ١/ ٧ /١٩٦٢.
(٣) نقض مدني ١٣١/٣٠ق/١١/ ٥ / ١٠٧٠/١٩٦٦.
(٤) التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٤) في ١٦/١٠/ ١٩٦٦.
(٥) نصت المادة رقم (١) من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ على أن الحجز الإداري يصح توقيعه على كافة الضرائب والرسوم والإتاوات المستحقة للحكومة والتي يجوز تحصيلها بالحجز الإداري.
(٦) المادة (١٠٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٧) التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (١) في ٣٠/ ٧ / ١٩٥٦.

الممول، أن يكون محقق الوجود، ومعين المقدار، وحال الأداء وقت البدء فى التنفيذ[1].

٢- أن يتم توقيع الحجز على جميع الأموال المملوكة للمدين، والتي له فيها حق التصرف، ويستوى أن تكون أموالا منقولة أو عقار، عدا ما أستثنى منها بنص القانون، وإذا لم تف قيمتها بالضريبة وكانت تشمل منشأة تجارية أو صناعية يتم الحجز على المقومات المعنوية للمنشأة كالاسم التجاري والشهرة وحق الممول في استئجار المكان، وتقدر قيمة هذه المقومات على أساس ما تتمتع به المنشأة من الشهرة والسمعة، ومدى إقبال الناس عليها ومقدار الإيجار الشهري للمكان والرغبة في الاستحواذ على المكان ومتانة المباني وما به من تحسينات[2]. ولا يجوز توقيع الحجز على حق الإيجار منفصلاً عن بقية عناصر المحل التجاري الأخرى[3].

٣- أن تتولى إدارة الضرائب المختصة مباشرة إجراءات التحصيل الإداري في مواجهة الممول كامل الأهلية والمربوط عليه الضريبة، والصادر باسمه الورد أو قرار التحصيل الإداري، وفى حالة فقد الأهلية توجه الإجراءات لمن يمثله قانوناً والمسئول عن الضريبة، والكفيل العيني الذي قدم عقاره ضماناً لدين الضريبة المستحقة على الممول أو الغير. ولا تخضع إدارة الضرائب في مباشرتها لإجراءات التحصيل الإداري لإشراف قاضى التنفيذ، إلا عند حدوث منازعة في التنفيذ[4]. ويعتبر الحجز قد وقع على أموال الممول بمجرد تحرير مندوب مصلحة الضرائب لمحضر الحجز، ويترتب على ذلك أن المنقولات

---

(١) د. فتحي والي، التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٠، ص ٦٦١ - ٦٦٢.
- د. أحمد مليجي، التنفيذ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤، ص ١٨٦.

(٢) التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٤) في ١١/ ٤ / ١٩٥٥.

(٣) ملحق للتعليمات التفسيرية رقم (٤) الصادر في ٤/ ٦ / ١٩٦٩، محمد بدران، مجموعة قوانين الضرائب في مصر، مرجع سابق، ص ٣١٨.

(٤) د. فتحي والي، التنفيذ الجبري، مرجع سابق، ص ٧٤٨.

تعتبر محجوزة بمجرد ذكرها في محضر الحجز[1]، ويتم التنفيذ على ما للممول لدى الغير بمجرد إعلان مصلحة الضرائب المحجوز لديه بمحضر الحجز بكتاب موصى عليه بعلم الوصول، أو إلى نائبه في تسلم هذه المكاتبات. ويعتبر العقار محجوزاً بمجرد تحرير وإعلان محضر الحجز للممول صاحب العقار في شخص واضع اليد، ولا يشترط تسجيل محضر الحجز. وترى مصلحة الضرائب أن يتم تسجيل الحجوز العقارية وذلك لحفظ حقوق الخزانة العامة ورعاية للغير الذين يتعاملون مع المدين[2].

٤- القاعدة العامة أن تتبع مصلحة الضرائب في تحصيل الضريبة طريق الحجز الإداري كإجراء أكثر بساطة وملائمة، بشرط ألا يتنافى مع طبيعة الضريبة أو يتعارض مع أحكام القوانين المنظمة للضريبة.

ويرى البعض[3]: أن المشرع أعطى لمصلحة الضرائب الحرية في أن تسلك طريق الحجز الإداري أو الحجز القضائي المنصوص عليه في قانون المرافعات المدنية والتجارية في تحصيل الضريبة، وإذا سلكت طريق الحجز الإداري وهو الأسهل فإن لها أن تتركه وتسلك طريق الحجز القضائي، أو العكس، ولها أن تسير في الطريقين معاً ضد نفس المدين لتحصيل نفس الدين بأن تحجز على المنقول لدى المدين حجزاً إدارياً، وتحجز على العقار حجزاً قضائياً.

بينما يرى البعض الآخر[4]: أن مصلحة الضرائب إذا سلكت طريق الحجز القضائي أولاً فإن هذا الإجراء صحيح، ويسقط حقها في تركه وإتباع طريق الحجز

---

(١) د. فتحي والي، المرجع السابق مباشرة، ص ٦٨٤.
(٢) التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٤) في ١٦/١٠/ ١٩٦٦.
(٣) أ.د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٨٩، ص ٥٥٣ - ٥٥٤.
- د. أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، الإسكندرية، الطبعة العاشرة، ١٩٩١، ص ٨٨١.
(٤) د. فتحي والي، المرجع السابق مباشرة، ص ٦٥٨ - ٦٥٩.

الإداري، وإذا سلكت طريق الحجز الإداري فإن لها تركه وإتباع إجراءات الحجز القضائي، وليس لها أن تسلك الطريقين معاً لاقتضاء نفس الدين من نفس المدين.

ويمكننا القول بأنه في حالة ما إذا نص القانون الضريبي على إلزام مصلحة الضرائب في أن تسلك طريق الحجز الإداري كإجراء بسيط يراعى صفة الدائن فإن عليها أن تلتزم بهذا، أما في حالة سكوت المشرع فإن مصلحة الضرائب تكون بالخيار في أن تسلك أحد الطريقين. ومصلحة الضرائب ملتزمة بأن تسلك طريق الحجز الإداري الوارد في القانون ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ في شأن تحصيل الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة؛ لأن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحال إليه بمقتضى نص (١٠٦) منه، ولهذا إذا بدأت مصلحة الضرائب في إجراءات التنفيذ القضائي فلا يجوز لها العدول عنة والبدء في إجراءات الحجز الإداري، ولكن يجوز لها العكس، وهو أنه إذا بدأت مصلحة الضرائب فى إجراءات الحجز الإداري فإن لها أن تتركه وتسلك طريق الحجز القضائي.

وفي حالة وجود نقص في إجراءات الحجز الإداري تستكمل من إجراءات الحجز القضائي المنصوص عليها في قانون المرافعات المدنية والتجارية باعتبارها الشريعة العامة[1]، على ألا يتعارض مع المبادئ العامة لقانون الحجز الإداري أو المبادئ العامة للقانون الضريبي، والمثال على ذلك، أن تعلن مصلحة الضرائب الممول قبل مباشرة إجراءات الحجز الإداري بالورد كسند تنفيذي طبقاً لأحكام قانون الضرائب، فإن هذا الإجراء لا يتعارض مع المبادئ العامة لقانون الحجز الإداري.

المطلب الثاني

الطرق المتبعة في التحصيل الإداري وأثرها على الحصيلة الضريبية

أعطى المشرع لمصلحة الضرائب الحق في توقيع الحجز الإداري التنفيذي على أموال الممول تهميدا لبيعها واستيفاء حقها منها إذا كانت الضريبة واجبة

---

(١) نقض مدني ٢٧٦ / ٥٩ق / ٢٨/ ١ / ١٩٩٣ / ٣٥٥.

الأداء، أما إذا كانت غير واجبة الأداء وتخشى على حق الخزانة العامة من تعرضه للضياع[1]، فإن لمصلحة الضرائب أن تلجأ إلى الحجز التحفظي، ويطلب رئيس مصلحة الضرائب من قاضي الأمور الوقتية أن يصدر أمرًا بحجز الأموال التى تكفي لاستيفاء ما يكون مستحقا من ضرائب معرضة للضياع[2]، ويصدر أمر الحجز التحفظي على هذه الأموال بصرف النظر عن الحائز لها، ولا يجوز التصرف فى الأموال المحجوزة إلا فى الحالات التالية[3]:-

١- أن يتم رفع الحجز التحفظي بحكم من المحكمة.

٢- أن يتم رفع الحجز التحفظي بقرار من رئيس مصلحة الضرائب.

٣- أن تمضي مدة شهرين من تاريخ توقيع الحجز التحفظي دون أن تخطر مصلحة الضرائب الممول بقيمة الضريبة طبقا لتقدير مأمورية الضرائب المختصة.

٤- أن يودع الممول خزانة المحكمة مبلغًا من المال يكفي لسداد الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية من قبل مصلحة الضرائب. وإذا لم يكن للممول أموالاً تكفي لسداد الضريبة غير الأموال المودعة فى البنوك، فإن أمر الحجز التحفظي يصدر من قاضي الأمور الوقتية المختص بناءً على طلب من وزير المالية.

---

(١) تقدر مصلحة الضرائب مدى تعرض حقوق الخزانة العامة للضياع، وعلى الممول أن يثبت أن حقوق الخزانة العامة غير معرضة للضياع كأن يقدم كفالة أو خطاب ضمان بقيمة الضريبة.

(٢) أعطى القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لمصلحة الضرائب الحق فى أن تلجأ إلى الحجز التحفظي بأمر من رئيس مصلحة الضرائب دون الحصول على أمر من قاضي الأمور الوقتية المختص بمقتضى نص المادة (١٧١) من القانون، التى أعطت لرئيس مصلحة الضرائب أن يصدر أمرًا بالحجز التحفظي على أموال الممول تحت أى يد كانت لاستيفاء الضريبة إذا تبين لمصلحة الضرائب أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع.

(٣) المادة (١٠٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وتزداد الحصيلة الضريبية كلما تمكنت مصلحة الضرائب من تحصيل الضرائب التي لم يدفعها الممول في الميعاد القانوني عن طريق الحجز التنفيذي أو الحجز التحفظي على أموال الممول المنقولة أو العقارية، سواء أكانت تحت يده أم في حيازة الغير، كخطوة أولى في سبيل بيعها وتحويلها إلى أموال لتستوفي حقها منها. ويجوز توقيع الحجز الإداري على أموال الممول (المدين) في حالة توافر ثلاثة شروط: -

أولاً: أن يكون دين الضريبة معلوماً للممول سواء من واقع إقراره الضريبي أو على أساس الربط، وألا يسدد الضريبة في الموعد الذي حدده القانون من واقع إقراره، أو الضريبة المعلنة إليه بالتنبيه على النموذجين (٣٥، ٣٧ سداد)[١]، أو لم يورد الضريبة المحتجزة في الموعد المحدد لتوريدها. أما بخصوص الحجز التحفظي[٢] فلا يشترط ذلك؛ لأن الحجز التحفظي شرع للمحافظة على أموال الممول لحين ما تصدر مصلحة الضرائب السند التنفيذي الذي يعطيها الحق في التنفيذ على أموال الممول، ووضع الأموال المنقولة التي يملكها الممول تحت يد القضاء لمنعه من التصرف فيها تصرف يضر بالحاجز؛ لأن الحجز التحفظي هدفه حماية الدائن من خطر الإعسار الذي ينظمه المدين كأن يتصرف فيه إلى مشترى حسن النية.

ويحقق الحجز التحفظي لمصلحة الضرائب حماية لا يحققها الحجز التنفيذي على المنقول أو حجز ما للمدين لدى الغير؛ لأن الحجز التنفيذي لا يعتبر وسيلة ذات فاعلية تامة في حماية مصلحة الضرائب باعتبار أن التكليف بالوفاء المرسل للمدين قبل بدء التنفيذ والفترة التي يتعين انقضائها قبل بدء التنفيذ تعطى للممول فرصة للتهرب. وحجز ما للمدين لدى الغير لا يقدم الحماية التي يقدمها

---

(١) المادتين (١٢٣، ١٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
(٢) الحجز الذي ينظمه قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥ هو حجز تنفيذي، وليس حجزا تحفظيا.

الحجز التحفظي؛ لأن حجز ما للمدين لدى الغير يقوم على فرض أن المنقول في حيازة الغير؛ فإذا كان في حيازة المدين امتنع التنفيذ.

ويجوز لمصلحة الضرائب أن توقع الحجز على كل أموال الممول، سواء أكانت منقولة أو عقارية ويستوي أن تكون في حوزته أو لدى الغير، وحق مصلحة الضرائب في الحجز على المنقولات لا يخل بحقها في الحجز على العقار.

ثانياً: ألا تبدأ مصلحة الضرائب في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري التنفيذي إلا بأمر مكتوب صادر ممن له سلطة إصداره قانوناً[1]، ولا يشترط الاختصاص المكاني لمن أصدر أمر الحجز طالما أن القانون يفوضه في شأن إصدار أمر الحجز[2].

ويرى البعض[3]: أن أمر الحجز الإداري يعتبر قراراً إدارياً يجب أن تتوافر فيه الشروط العامة لصحة القرار الإداري، وخاصة الاختصاص والشكل الذي يتطلبه القانون، وأن يقوم أمر الحجز على سبب صحيح ويستهدف الصالح العام.

ويتجه الرأي الغالب لدى الكتاب: إلى اعتبار أن الأمر بالحجز الإداري الصادر ممن يملك حق إصداره يغني عن صدور السند التنفيذي[4]. واستقر قضاء محكمة النقض[5] على أن المشرع اشترط لصحة إجراءات الحجز الإداري التنفيذي شرطين:-

١- أن تبدأ مصلحة الضرائب إجراءات الحجز الإداري التنفيذي بأمر مكتوب.

---

(١) تبدأ مصلحة الضرائب السير في إجراءات الحجز الإداري التنفيذي بأمر مكتوب صادر من الوزير أو رئيس مصلحة الضرائب أو المحافظ أو المدير أو ممثل الشخص الاعتباري العام حسب الأحوال، أو ممن ينيبه كل هؤلاء كتابة.
- المادة (٢) من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥.

(٢) نقض مدني ٣٨٣ /٣٩ ق/ ٣٠/ ٤ / ١٩٧٥ / ٨٧٣.

(٣) د. أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، مرجع سابق، ص ٨٨٢ - ٨٨٧.

(٤) د. فتحي والي، التنفيذ الجبري، مرجع سابق، ص ٦٦٧ - ٦٦٨.

(٥) نقض مدني ٣٨٣/٣٩ق/٣٠/ ٤ / ١٩٧٥/ ٨٧٣.

٢- أن يكون أمر الحجز صادراً من شخص مفوض قانوناً بإصداره[١]، وبالتالي فإن توقيع الحجز الإداري التنفيذي بناءً علي السند التنفيذي دون صدور أمر حجز مكتوب يبطل الحجز الإداري؛ لأن المشرع لا يجيز توقيع الحجز الإداري التنفيذي إلا بناءً على أمر مكتوب صادر ممن له سلطة إصداره قانوناً.

ثالثاً: ألا تبدأ مصلحة الضرائب في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري التنفيذي إلا بإعلان بكتاب موصى عليه مصحوبًا بعلم الوصول يوجه للممول، أو من تكون له صفة النيابة في تسلم هذه المكاتبات بأداء الضريبة وإنذاره بالحجز إذا لم يقم بأداء الضريبة. وفيما يتعلق بالحجز على المنقول تبدأ إجراءات الحجز على المنقول بإعلان الممول بالتنبيه والإنذار بالحجز في ورقة واحدة، وبالتالي التنبيه والإنذار يتمان بإجراء واحد في ورقة واحدة[٢]. ولم يفصل قانون الحجز الإداري بين إجراءات الإعلان وإجراءات الحجز الإداري التنفيذي، مما ترتب على ذلك أن مصلحة الضرائب يمكنها أن تشرع فور الإعلان في توقيع الحجز؛ لأن القانون لم ينص على ضرورة انقضاء مدة معينة بين الإعلان بالتنبيه والإنذار بالحجز، وبين توقيع الحجز[٣]. وفيما يتعلق بالحجز على العقار فإن الإعلان يوجه إلى الممول صاحب العقار في شخص واضع اليد الحائز الفعلي أياً كانت صفته، وذلك طبقاً لنص المادة (١/٤٠) من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥، وبالتالي يجب استبعاد الحائز غير الشرعي للعقار من عداد الحائزين الذين يجوز لهم تسلم صورة الإعلان الموجه للمدين؛ لأنه قد لا يؤدي إلي الهدف منه وهو إعلان الممول، وحتى لا يترتب له حق على حساب الممول (المدين)، فإنه يجب حذف فقرة (مهما كانت صفته) من نص المادة.

---

(١) نقض مدني ٤٧/٤٦٥ق/ ٢٥/ ٢ / ١٩٨١/ ٦٣٢.
(٢) نقض مدني ٥٦/٣١٢ق / ٥ / ٤ / ١٩٩٣ / ٣٠.
(٣) أ.د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق، ص ٥٦٤.

أما بالنسبة للحجز التحفظي فإنه يشترط أن تخطر مصلحة الضرائب الممول بربط الضريبة خلال فترة ستين يومًا من تاريخ توقيع الحجز التحفظي، وإذا لم تخطره خلال هذه الفترة فإن الحجز يعتبر كأن لم يكن؛ لأنه يشترط لإجراء الحجز التحفظي أن تكون الضريبة غير واجبة الأداء، أما إذا كانت واجبة الأداء فإن لمصلحة الضرائب أن تلجأ إلى الحجز التنفيذي.

وبالنسبة لحجز ما للمدين لدى الغير، فقد نص قانون الحجز الإداري على أن الحجز يقع بموجب محضر حجز يعلن إلى المحجوز لديه أو ممن تكون له صفة النيابة في تسلم هذه المكاتبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول[1]، ولا يسبق إعلان محضر الحجز إلى المحجوز لديه أي إعلان للممول (المدين)، وإنما يتم إخطاره بصورة من محضر الحجز مبينا بها تاريخ إعلانه للمحجوز لديه خلال الثمانية أيام التالية لتاريخ إعلان محضر الحجز للمحجوز لديه، وإذا لم يعلن الممول (المحجوز عليه) خلال هذا الميعاد يعتبر الحجز كأن لم يكن[2]، ويكون لكل ذي مصلحة أن يتمسك به أو يتنازل عنه صراحة أو ضمنا. ولم يشترط المشرع أن تحمل صورة محضر الحجز المعلن إلى المحجوز عليه دليل إعلانها إلى المحجوز لديه خلال الميعاد المقرر قانونا، وذلك على عكس ما ورد في قانون المرافعات المدنية والتجارية الذي جعل الإعلان المرسل من الحاجز إلى المحجوز عليه بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

ويلاحظ أن المشرع لم يشترط أن يسبق إعلان محضر الحجز إلى المحجوز لديه أي إعلان للممول بأداء الضريبة وإنذاره بالحجز، وكان يجب أن يعلن الممول قبل البدء في اتخاذ إجراءات الحجز على ما للمدين لدى الغير بأداء الضريبة وإنذاره بالحجز إذا لم يقم بأداء الضريبة في وقت معين، لتوفير الجهد

---

(١) نقض مدني ٢٨١٢ / ٥٧ ق / ٦ / ٣ / ١٩٩٠ / ٦٨٤.
- نقض مدني ٣٣٢٢ / ٥٩ ق ١٤ / ١٢ / ١٩٩٣ / ٤٠١.
- نقض مدني ٦٧١ / ٦٥ ق / ٧ / ١ / ١٩٩٦ / ١٣٩.

(٢) المادة (٢٩) من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥.

الذي تبذله مصلحة الضرائب وتحقيق العدالة بين الممولين في المساواة بينهم في إجراءات الحجز الإداري التنفيذي.

ويضاف إلى ذلك، أن المشرع لم يلزم مصلحة الضرائب أن توجه إخطاراً للممول بضرورة سداد الضريبة خلال مدة معينة كمحاولة قبل البدء في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري، وألزم مصلحة الضرائب بعد صدور قرار البدء في مباشرة إجراءات الحجز توجيه تنبيه بأداء الضريبة والإنذار بالحجز. وفيما يتعلق بالحجز على المنقول والحجز على ما للمدين لدى الغير لم يحدد المشرع مدة معينة يتعين انقضاؤها بين توجيه هذا التنبيه ومباشرة إجراءات الحجز، وذلك على عكس ما ورد في توقيع الحجز على العقار حيث أعطى للممول مدة شهر من تاريخ إعلان التنبيه والإنذار بالحجز[1].

وتقتضي العدالة الضريبية أن يوحّد المشرع بين طرق التحصيل الإداري، فتبدأ إجراءات التحصيل الإداري بإصدار السند التنفيذي وإعلانه للممول، ثم توجيه إخطار للممول يلزمه بسداد الضريبة وإعطائه مهلة محددة للوفاء بالضريبة لتلافي إجراءات التحصيل الإداري، وإذا لم يتم السداد فإن لمصلحة الضرائب أن تصدر أمراً مكتوباً بالترخيص باتخاذ إجراءات هذا التحصيل التي تبدأ بالتنبيه والإنذار ثم توقيع الحجز تمهيداً للبيع واستيفاء دين الضريبة من حصيلته.

---

(١) المادة (١/٤١) من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥.

خـــلاصـــــة

وبعد أن تناولنا في هذا الفصل أساليب التحصيل التي تتبعها مصلحة الضرائب، وهي التحصيل الفوري لدين الضريبة فور تقديم الممول للإقرار الضريبي السنوي، والتحصيل عن طريق تكليف شخص آخر غير الممول، كما هو الحال فى اتباع نظام حجز الضريبة من المنبع، والتحصيل المقدم لدين الضريبة عن طريق الخصم والإضافة، ونظام الحجز الإداري لدين الضريبة وأثر هذه الأساليب على الحصيلة الضريبية. ولقد أوضحنا أن المشرع اهتم بوضع القواعد التي تكفل للخزانة العامة حقوقها وتحقق حصيلة ضريبية مناسبة، وفى نفس الوقت تحقق مصلحة الممول في تخفيف عبء الضريبة الواقع عليه، والعمل على تحقيق مبدأ الملائمة، سواء للممول أو الخزانة العامة. وفى ختام هذا الفصل نستطيع أن نخلص إلى النتائج التالية:

١- الطرق المتبعة في التحصيل أحد الركائز الأساسية للحكم على الأداء الضريبي؛ لأن الحصيلة الضريبية تزداد مع ارتفاع كفائة مصلحة الضرائب فى التحصيل.

٢- الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي يختلف عن التهرب الضريبي؛ لأن الامتناع عن تقديم الإقرار لا يعتبر أحد الطرق الاحتيالية التى قصد بها الممول إخفاء النشاط الخاضع للضريبة والمنصوص عليه فى المادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣- يؤدي تحصيل الضرائب عن طريق الحجز من المنبع إلي تيسير سداد الضرائب على الممول وتحصيل الضريبة في الوقت المناسب وزيادة الحصيلة الضريبية، ويقتضي هذا زيادة الهيئات والمؤسسات الملتزمة بتطبيق هذا النظام.

٤- يساهم تحصيل الضرائب عن طريق الخصم والإضافة فى حصر الممولين، والتعرف على حجم معاملاتهم ومقارنتها بما ورد بالإقرار الضريبي، بالإضافة إلى أن هذا النظام قد ساهم في زيادة الحصيلة الضريبية من ٩٢٦ مليون جنيه لعام ١٩٩٤/٩٣ إلى ١٦٤٣ مليون جنيه فى عام ١٩٩٨/٩٧، ويقتضي تطبيق نظام الخصم والإضافة أن تخصص كل مأمورية ضرائب نسبة من قوة العمالة بها لمتابعة نماذج الخصم والإضافة المرسلة إلى مأمورية الضرائب، وتحتاج كثرة النماذج من المأمور الفاحص وقتًا طويلاً للتحقق من سلامة البيانات بها وتصنيفها لاستخلاص النتائج التى تساعده على الفحص.

خاتمة البحث

عندما اختار الباحث موضوع العدالة والحصيلة الضريبية كأحد الأهداف التي يقوم عليها النظام الضريبي المصري، كان الهدف لهذه الدراسة هو إقامة توازن بين العدالة والحصيلة الضريبية على أساس أهمية العدالة الضريبية في توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين بالضريبة، وأهمية الحصيلة الضريبية كمحصلة نهائية من فرض الضرائب على المكلف بها، وأهمية التوازن المنشود بين الهدفين إنما يرجع إلى أن العدالة الضريبية ليست من الثوابت في المجتمع، وهى تتغير بتغيير المبادئ التي تحكم المجتمع، وهى دائمًا نسبية لارتباطها بمعايير شخصية. وإذا كانت الضرائب أداة من أدوات السياسة الاقتصادية، فإن اختيار الشكل القانوني للضرائب وصياغة طريقة تطبيقها في المجتمع يتحدد على ضوء الهدف من فرضها وملائمة تحقيقه لسياسة المجتمع، ويعتمد اختيار أفضل طريقة للشكل القانوني للضرائب على تقييم ما تم في الماضي والحكم على ما هو قائم في الحاضر، واقتراح ما يجب أن يكون، وتبني الإصلاحات الضريبية طبقا لتطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع حتى يتحقق التوازن بين هدفي العدالة والحصيلة الضريبية.

ولقد انصب الاهتمام في هذا البحث حول العدالة والحصيلة الضريبية كأحد الأهداف المستهدف تحقيقها في النظام الضريبي المصري. وسعياً وراء توفير الإيضاحات اللازمة لبيان العدالة والحصيلة الضريبية في النظام الضريبي المصري، قمنا بتوضيح المفاهيم والمرتكزات الأساسية المحددة من خلال بيان مدى توافر العدالة الضريبية وتحقيق حصيلة ضريبية مثلى تحقق للدولة أهدافها المالية من خلال نصوص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مقارنة بالقانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

ولقد أوضحنا في الباب الأول من دراستنا أن حاجة الدولة إلى الحصيلة الضريبية إنما تتحدد من خلال العلاقة بين الضرائب والموارد العامة الأخرى في إطار الأوضاع الاقتصادية العامة للدولة، وعادة ما تلجأ الدولة إلى فرض الضرائب عندما لا تكفي الموارد العامة الأخرى؛ لأن المبالغة في استخدام الضرائب كمورد أساسي يؤثر على حركة النشاط الإنتاجي والاستثمارى في المجتمع. وتهدف العدالة الضريبية إلى إيجاد مساواة فعلية بين الدخول والثروات عن طريق عدم المساواة الضريبية. بالإضافة إلى أن إعمال القواعد التي تحقق

العدالة الضريبية عن طريق تصاعد عبء الضريبة وتشخيصها إنما يكون لتأمين إشباع حاجات الممول. وفي المقابل يتوقف تحقيق الدولة لأهدافها على كمية الحصيلة المجباة في حالة ما إذا كانت الدولة تعتمد عليها كمصدر أساسي لتمويل الإنفاق العام.

وبفراغنا من بيان المعالم الموضحة لمفهوم العدالة والحصيلة الضريبية محل البحث، قمنا في الباب الثاني بإيضاح المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية في مصر، وتشمل هذه الدخول الايرادات المستمدة من المرتبات وما في حكمها والنشاط التجارى والصناعى والمهن غير التجارية والثروة العقارية والقيم المنقولة. ودور سعر الضريبة كوسيلة لتحقيق العدالة الضريبية على أساس أن السعر من الأمور الهامة التي تؤثر في الحصيلة الضريبية عن طريق زيادة التهرب كلما كان السعر مرتفعاً.

وفي الباب الثالث والأخير من دراستنا أوضحنا أن المستهدف من جباية الضرائب تمويل الانفاق العام، ويقتضي هذا أن تتبع مصلحة الضرائب طرقاً بموجبها تستطيع أن تتعرف على الإيرادات الخاضعة للضريبة، قمنا بإلقاء الضوء عليها ممثلة في حصر المجتمع الضريبي على الطبيعة أو عن طريق الغير أو عن طريق نظام البطاقة الضريبية والدفاتر والحسابات المنتظمة وإقرار الممول الضريبي السنوي. ومدى تأثير الطرق المتبعة في ربط الضريبة على الحصيلة الضريبية، والأساليب التي تتبعها مصلحة الضرائب في تحصيل الضرائب.

وبالفراغ مما سلف بيانه من إيضاحات حول موضوع البحث، فإننا نخلص منه إلى أن النتائج المتوصل إليها في هذا الصدد، والتى تهدف إلى تحقيق المستهدف منه، وهو التوافق ما بين هدفي العدالة والحصيلة الضريبية في النظام الضريبي المصري من خلال المعاملة الضريبية لإيرادات الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وبالتالي فإننا نجد لزامًا علينا بحكم ما يفرضه علينا واجب الإسهام مع كافة الجهود المبذولة من الباحثين، أن نوضح ما نعاينه على النظام الضريبي المصري من نقائص تؤثر في عدم تحقيق التوافق الكامل بين هدفي العدالة والحصيلة الضريبية.

وحتى يُصار إلى تحقيق النتائج المرجوة من وراء سعينا الدؤوب في هذا البحث، فإننا نرى من الضرورى أن تبدأ خاتمة البحث بالنتائج المتوصل

إليها من الدراسة، ثم يعقب هذه النتائج توصيات مواتية لها، ونراها ضرورية لكونها تساهم في تحقيق العدالة الضريبية للممولين، وأيضاً تحقيق الحصيلة الضريبية المثلى للدولة، ثم يعقب ذلك بعض المقترحات التى نراها أيضاً ضرورية لتحقيق المستهدف من هذه الدراسة، وهو التوفيق ما بين هدفى العدالة والحصيلة الضريبية. وفيما يلى فإننا نورد أهم النتائج المتوصل إليها فى هذا الشأن:-

أولاً : نتائج الدراسة:

ونقسم النتائج المستخلصة من هذه الدراسة إلى نتائج خاصة بالعدالة الضريبية، ونتائج خاصة تتعلق بالحصيلة الضريبية تتمثل فيما يلى:

١ ـ نتائج الدراسة فيما يتعلق بالعدالة الضريبية:

ونورد فيما يلى النتائج المستخلصة من هذه الدراسة والخاصة بالعدالة الضريبية المتحققة بالنسبة للضرائب المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين، والتى تشمل الايرادات المستمدة من المرتبات وما فى حكمها والنشاط التجارى والصناعى والمهن غير التجارية والثروة العقارية وإيرادات القيم المنقولة.

أ ـ إيرادات المرتبات وما فى حكمها:

وفيما يلى النتائج المتوصل إليها فيما يتعلق بإيرادات المرتبات وما فى حكمها:

١ ـ أن العناية بممولى الضريبة على المرتبات هدفه المحافظة على مستوى معيشى مناسب لهم عن طريق منحهم إعفاء شخصى دون غيرهم من الممولين.

٢ ـ أن الضريبة تفرض على الإيرادات التى مصدرها العمل التابع الذى يؤديه العامل لصاحب العمل.

٣ ـ المشرع الضريبى عَدّد كل صور عائد العمل واستخدم مصطلحات متعددة ما بين المرتب والماهية والأجر للتعبير عن دخل العمل التابع، وهو أن كل من يعمل فى عمل تابع يصطلح على تسمية الإيراد الذى يأخذه مرتب أو أجر.

٤ ـ أن الضريبة تفرض على كل المدفوعات ذات الطابع الدورى التى تتخذ شكل المرتب، وهى الإيرادات التى ليست مقابل عمل أو خدمة أديت فى الحاضر أو فى الماضى، طالما أنها تدفع بصفة دورية ومستمرة ولا تأخذ صفة التعويض، ولهذا أضاف المشرع الضريبى فى المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عبارة "وما فى حكمها" لتشمل هذه الإيرادات.

٥ ـ أن الضريبة تفرض على المزايا العينة التى يحصل عليها العامل دون مقابل على أساس أنها جزء مكمل لمرتبة وتعود عليه بمنفعة شخصية ولا تستلزمها شئون وظيفته، وتتحدد هذه الميزة وفق الضوابط القانونية واللوائح التى تنظم العلاقة بين العامل والجهة التى يعمل لديها، أو وفق تكلفتها الفعلية.

ب ـ إيرادات النشاط التجارى والصناعى:

وفيما يتعلق بإيرادات النشاط التجارى والصناعى فإننا نخلص إلى النتائج التالية:

١ ـ أن المشرع الضريبى لم يكن فى حاجة للنص على خضوع أرباح منشآت المناجم والمحاجر والبترول للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، تأسيساً على أنها تدخل فى عموم المهن والمنشآت التجارية والصناعية الواردة فى نص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢ ـ أن التكاليف واجبة الخصم تشمل المصاريف التى يرجع الأصل فيها إلى مزاولة الممول للنشاط، ويفترض فى التكلفة أن تكون مرتبطة بنشاط الممول وضرورية لإنتاج الربح؛ لأن المشرع لم يحدد المقصود بالتكلفة، وما ورد فى المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إنما جاء على سبيل المثال وليس الحصر.

٣ ـ يقصد باحتراف الممول النشاط التجارى أو الصناعى: اعتياد الممول القيام بالعمل، ولهذا لا يشترط أن يكون هناك تكرار للنشاط خلال السنة الضريبية، أو وجود محل ثابت يباشر فيه الممول مهنته، أو أن يكون الممول تاجراً طبقاً لقواعد القانون التجارى؛ لأن احتراف الممول للنشاط لم يعد شرطاً للخضوع للضريبة.

٤ ـ أن سعر الضريبة يُعدُّ أحد الوسائل الأساسية لتحقيق العدالة الضريبية على أساس أن سعر الضريبة المعتدل يقلل من احساس الممول بعبء الضريبة فلا يتهرب منها، والمشرع الضريبى أولى سعر الضريبة عناية كبيرة باعتباره المظهر المادى لعبء الضريبة، ووازن بين سعر الضريبة المرتفع وزيادة الإعفاءات الضريبية، واتجه إلى خفض سعر الضريبة والابقاء على بعض الإعفاءات الضريبية التى استخدمها للمساهمة فى زيادة التنمية وحفز الاستثمار وتوفير المناخ الذى يساعد فى جذب الاستثمار.

٥ ـ أن سعر الضريبة المعتدل يعمل على الموازنة بين العدالة والحصيلة الضريبية، فتزداد مساهمة وحدات الدخل الزائدة فى تحمل عبء الضريبة، وإيجاد توازن بين مصلحتين متعارضتين، وهى مصلحة الممول الذى يرغب فى سعر يتناسب مع تغيير وضعه المالى، فلا يزداد السعر على الوحدات الأولى للدخل لإرتفاع المنفعة الحدية لهذه الوحدات، وفى نفس الوقت تحقيق مصلحة الخزانة العامة فى الحصول على حصيلة ضريبية مثلى.

جـ ـ إيرادات المهن غير التجارية:

ولقد استخلصنا بعض النتائج المتعلقة بفرض الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية نجملها فيما يلى:

١ ـ أن المعيار فى تحديد المهن غير التجارية هو أن يكون العمل مصدراً أساسياً للأرباح، وكان يكفى المشرع أن يستعمل عبارة المهن غير التجارية على أساس أنها نشاط خدمى يهدف إلى أداء خدمة معينة لطالبيها يتساوى فيها هدف الكسب مع هدف تحقيق الخدمة.

٢ ـ أن الضريبة تفرض على أرباح المهن غير التجارية التى يمارسها الممول بصفة مستقلة ولحساب نفسه، والتى يكون العمل عنصراً أساسياً فى ممارستها، وهذا يتطلب أن يزاول الممول المهنة مزاولة فعلية عن طريق الاستعداد لممارسة المهنة، وأن الممول الذى زاول العمل مرة واحدة يتوافر فى حقه شرط الاحتراف؛ لأن تحديد عدد المرات التى يتكرر فيها النشاط تختلف بحسب طبيعة وظروف كل مهنة.

٣ ـ أن المهنة تحوى النشاط وكان يكفى المشرع أن يستخدم كلمة المهنة على أساس أنها كل عمل يعتمد على استخدام المعرفة الخاصة بأحد فروع العلم وتطبيقه على الآخرين أو ممارسة فن يعتمد على هذه المعرفة.

د ـ إيرادات الثروة العقارية:

ونورد فيما يلى بعض النتائج الخاصة بفرض الضريبة على إيرادات الثروة العقارية:

١ ـ ترتب على تحديد إيراد استغلال الأرض الزراعية بالطريقة الحكمية، أن الضريبة فرضت على رأس المال، ولم تفرض على ناتج الأرض الزراعية؛ لأن المادة (١) من القانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ نصت على فرض ضريبة الأطيان الزراعية على الأرض المنزرعة والقابلة للزراعة حتى ولو لم تكن مزروعة فعلاً، طالما أنها داخلة فى الزمام لحث المالك على زراعتها، والقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يفترض أن الأرض منزرعة طالما أنها خاضعة لأحكام ضريبة الأطيان الزراعية المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩.

٢ ـ للممول الحق فى اختيار الطريقة الحكمية أو الفعلية فى تحديد إيراد استغلال الأرض الزراعية فى حالة ما إذا كان ممسكاً لدفاتر وحسابات منتظمة، والرجوع عن اختيار الطريقة الفعلية. وترتب على هذا، أن الممول قد يسرى عليه أحكام ضريبة الأطيان الزراعية، ولا يخضع للضريبة على الدخل فى حالة عدم تجاوز صافى ايراده الإعفاء المنصوص عليه فى المادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وإذا تجاوز صافى إيراده المنصوص عليه فى هذه المادة، وكانت الضريبة على الدخل أقل أو تساوى ضريبة الأطيان الزراعية فإنه لا يدفع ضريبة على الدخل، ويدفع ضريبة أطيان زراعية.

٣ ـ ساوى المشرع فى الإعفاء من الضريبة على الأطيان الزراعية بين من يزرع محاصيل بستانية ومحاصيل تقليدية، رغم ارتفاع إيراد المحاصيل البستانية عن المحاصيل التقليدية، ويمثل هذا تحيزاً لصالح زارعى المحاصيل البستانية. بينما تفرض ضريبة الدخل على المالك أو المستأجر الحائز للغراس لأكثر من ثلاثة أفدنة منزرعة فاكهة، وأكثر من فدان

مزروع بنبات طبى أو زينة، وإطلاق الإعفاء لأى مساحة مزروعة مشاتل بستانية إذا كانت لمنفعة أصحابها.

٤ – ربط المشرع بين الضريبة على العقارات المبنية والضريبة على الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة على الدخل، وهذا الربط شرط لفرض ضريبة الدخل على العقارات المبنية، وإذا لم تربط على العقارات المبنية ضريبة مبانى لا تخضع إيرادتها لضريبة الدخل، إلا إذا تم محاسبة الممول محاسبة فعلية.

٥ – نصت المواد (٤، ٩، ١٢) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على أن الضريبة تفرض على جميع الأراضى الزراعية المنزرعة فعلاً أو القابلة للزراعة بسعر ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية التى تقدر كل خمس سنوات للأراضى الزراعية دون خصم أى نسبة للتكاليف والمصروفات. وأعفى المشرع فى هذا المشروع الخمسون جنيهاً الأولى من الضريبة أياً كانت قيمة الضريبة المستحقة. وتقدر القيمة الإيجارية للعقارات المبنية كل خمس سنوات، وتفرض عليها الضريبة أياً كانت مادة بنائها أو الغرض من استخدامها، ويستوى أن تكون مقامه على الأرض أو تحتها أو على الماء، وتسرى الضريبة على جميع العقارات المبنية وما فى حكمها فى جميع أنحاء البلاد، ويعتبر فى حكم العقار الأراضى الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمبانى أو مستقلة عنها. وتفرض الضريبة على العقارات المبنية وما فى حكمها بسعر ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية بعد استبعاد ٢٠% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة فى أغراض السكن، ٣٠% بالنسبة للأماكن المستعملة فى غير أغراض السكن، وذلك فى مقابل جميع التكاليف. والغاء كردون المدينة وإعتبار مصر كلها كردون واحد. ويعفى من أداء الضريبة العقارات التى تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن ٦٠٠جنيه، بشرط ألا تزيد القيمة الإيجارية لجملة عقارات المكلف بالضريبة على هذا المبلغ.

د – إيرادات القيم المنقولة:

ولقد خلصنا إلى بعض النتائج التى تتعلق بفرض الضريبة على ايرادات القيم المنقولة التى يحصل عليها الشخص الطبيعى نوردها فيما يلى:

١ – يؤدى فرض الضريبة على رأس المال بسعر مرتفع إلى تآكل وعاء الضريبة واخراج رأس المال من دائرة التعامل، ولهذا فإن فرض الضريبة على رأس المال يجب أن يكون لفترة محدودة تحتمها الضرورة.

٢ – أن يرتبط الإعفاء من أداء الضريبة على إيرادات القيم المنقولة بالهدف من الاعفاء وهو تشجيع الادخار، وأن تمنح الإعفاءات للمشروعات التى تمثل مكانة بين أوليات خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وحساب العائد؛ لأن الإعفاءات الواردة فى سياق نصوص المواد (٣١، ٧/٥٠، ٥٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ساهمت فى الإخلال بالعدالة الضريبية.

٣ – أن يكون هدف النظام الضريبى معاملة كافة دخول الشخص الطبيعى معاملة ضريبية واحدة، وأن تفرض الضريبة على صافى الإيراد، وأن تخصم تكاليف الحصول على الإيراد حتى لا يكون عبء الضريبة ثابتاً على مستوى شرائح الدخل.

٤ – أن المعاملة الضريبية الراهنة لإيرادات القيم المنقولة لا تحقق العدالة الضريبية بين الممولين؛ لأن الممول الذى تتكون ايرادته من المرتبات والنشاط التجارى والصناعى وغير التجارى والثروة العقارية يعتبر فى وضع أفضل من ممولى الضريبة على إيرادات القيم المنقولة من حيث سعر الضريبة والاعفاء الشخصى وخصم تكاليف الحصول على الدخل.

٥ – تتفاوت أسعار الزكاة بين مصادر الدخل؛ لأن طبيعة الزكاة كركن فى الدين لا تسمح لها بالتصاعد المطبق فى الضريبة على الدخل على أساس أن زكاة رأس المال المنقول تفرض على رأس المال وإيراده بسعر (٢,٥%)، وهو أقل مما يدره رأس المال المنقول من دخل حتى يكون فى إطار المقدرة التكليفية للمزكى، وسعر الزكاة على الزروع والثمار نسبى فى حدود نصف العشر (٥%) فى حالة ما إذا سُقىَ الزرع بآلة، والعشر كاملا (١٠%) إذا لم يُسقى بآلة، مما يعنى أن الزكاة لا تستغرق إلا جزءاً يسيراً من الدخل، ويطبق سعر الزكاة على أساس القيمة السوقية وقت حلول التحصيل. وهذا التباين فى سعر الزكاة إنما جاء لاختلاف ظروف التشغيل فيزداد السعر مع قلة عدم تدخل الإنسان فى الإنتاج، ولهذا لا تستغرق الزكاة إلا جزءاً يسيراً من الدخل.

٢ ـ نتائج الدراسة فيما يتعلق بالحصيلة الضريبية:

ونورد فيما يلى النتائج المتوصل إليها فيما يتعلق بالحصيلة الضريبية:

١ ـ يساهم إحكام عملية حصر المجتمع الضريبى فى زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق تضييق التهرب الضريبى؛ لأن عدم اهتمام مصلحة الضرائب بالحصر الضريبى يؤدى إلى إخفاء بعض أنشطة للممولين لا يدفعون عنها ضريبة.

٢ ـ تتحدد فعاليات الحصر على الطبيعة من خلال تحديد منطقة جغرافية لكل مأمور ضرائب يقوم فيها بالحصر الجزئى على مدار فترات زمنية متقاربة، والحصول على البيانات للإستفادة منها وإمداد المأموريات بها، وتحديد عناصر وحجم الأنشطة التى يباشرها الممولون وأماكن مباشرة هذه الأنشطة.

٣ ـ يوفر حصر المجتمع الضريبى عن طريق الغير المعلومات اللازمة لمصلحة الضرائب، ويساعد فى تحديد الأنشطة الخاضعة للضريبة، ويؤدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق زيادة عدد الممولين الخاضعين للضريبة. ويعتمد نجاح هذا الأسلوب على منح حوافز ضريبية للجهات المشار إليها فى نص المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى حالة إخطار مصلحة الضرائب بالحالات التى يتعاملون معها، ونشر الوعى الضريبى عن طريق وسائل الاعلام، وزيادة أسس التعاون بين مصلحة الضرائب والإدارات الحكومية والنقابات المهنية وجهات اصدار التراخيص التى تتعامل مع الممولين.

٤ ـ تؤدى البطاقة الضريبية دوراً هاماً فى التعرف على المجتمع الضريبى؛ لأنها تساعد فى حصر الممولين الجدد دون إضافة عبء كبير على العاملين فى مصلحة الضرائب، وتسهل على الممول أداء التزاماته الضريبية فى ظل إدخال الرقم القومى لتحديد صفة الممول المطلوب منه استخراج البطاقة الضريبية.

٥ – توضح الدفاتر حقيقة إيرادات الممول بطريقة أكثر موضوعية طالما أنها أمينة ومنتظمة وممسوكة طبقاً لقواعد المحاسبة السليمة؛ لأنها تعطى صورة صادقة على صحة أعمال الممول لتصبح حجة قوية دون الاستعانة بأى استدلال خارجى. ولقد خصّ المشرع الضريبى الممولين الذين يمسكون دفاتر منتظمة ببعض المزايا دون غيرهم مستهدفاً بذلك تشجيعهم على إمساك هذه الدفاتر، فقد خصّ المشرع ممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية الذين يمسكون دفاتر وحسابات منتظمة دون غيرهم بالحق فى خصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات المستخدمة فى الإنتاج فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الأصول.

٦ – الإقرار الضريبى وسيلة أساسية لمعرفة حقيقة إيرادات الممول الخاضعة للضريبة؛ لأنه يساهم فى ربط الضريبة على أساس إن كان صادقاً ربطت الضريبة على أساسه، وإن كان العكس تقتصر مهمته فى معاونة مصلحة الضرائب فى تحديد إيرادات الممول الفعلية.

٧ – يجب أن يكون تحديد الإيرادات بطريق التقدير من جانب مصلحة الضرائب متفقاً مع الحقيقة، وأن يكون القائم بالتقدير متصفاً بالحيادية وملماً بنوع العمليات التى يمارسها الممول حتى لا يمثل تقدير الإيراد عقاباً للممول بالمغالاة فى تحديد الإيراد أو منح الممول ميزة عن طريق تقدير إيراده بالنقص عن الإيراد الحقيقى.

٨ – الطرق المتبعة فى التحصيل أحد الركائز الأساسية للحكم على الأداء الضريبى؛ لأن الحصيلة الضريبية تزداد مع ارتفاع كفائه مصلحة الضرائب فى التحصيل.

٩ – الإمتناع عن تقديم الإقرار الضريبى يختلف عن التهرب الضريبى؛ لأن الإمتناع عن تقديم الإقرار لا يعتبر أحد الطرق الاحتيالية التى قصد بها الممول إخفاء النشاط الخاضع للضريبة، والمنصوص عليه فى المادة (١٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

١٠- يؤدى تحصيل الضرائب عن طريق الحجز من المنبع إلى تيسير سداد الضرائب على الممول وتحصيل الضريبة فى الوقت المناسب وزيادة الحصيلة الضريبية، ويقتضى هذا زيادة الهيئات والمؤسسات الملتزمة بتطبيق هذا النظام.

١١- يساهم تحصيل الضرائب عن طريق الخصم والاضافة فى حصر الممولين، والتعرف على حجم معاملاتهم ومقارنتها بما ورد بالإقرار الضريبى، بالإضافة إلى أن هذا النظام قد ساهم فى زيادة الحصيلة الضريبية من ٩٢٦ مليون جنيه لعام ١٩٩٤/٩٣ إلى ١٦٤٣ مليون جنيه فى عام ١٩٩٨/٩٧، ويقتضى تطبيق نظام الخصم والإضافة أن تخصص كل مأمورية ضرائب نسبة من قوة العمالة بها لمتابعة نماذج الخصم والإضافة المرسلة إلى مأمورية الضرائب، وتحتاج كثرة النماذج من المأمور الفاحص وقتاً طويلاً للتحقق من سلامة البيانات بها وتصنيفها لاستخلاص النتائج التى تساعده على الفحص.

١٢- أن الفحص الضريبى هو تجميع لكافة البيانات عن نشاط الممول وحجم معاملاته التى تختلف من نشاط لآخر.

١٣- تتأثر الحصيلة الضريبية بطول إجراءات الفحص الضريبى الذى ينتج أساساً عن تأخر مصلحة الضرائب فى فحص إقرارات الممولين مما يؤدى إلى ترحيل هذه الاقرارات عدة سنوات؛ لأن المادة (٩١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أعطت لمصلحة الضرائب حرية فحص إقرارات الممولين لمدة خمس سنوات، وتزداد إلى ست سنوات فى حالة الممول المتهرب.

١٤- يترتب على فحص إقرارات الممولين عن طريق اختيار عينة لفحصها بدلاً من فحص كل إقرارات الممولين زيادة الحصيلة الضريبية لتوفير نفقات الفحص الشامل، وزيادة إنتاجية الفاحص فى كشف الفروق بين إقرار الممول ونتيجة الفحص، ولكن الفحص عن طريق العينة يتطلب زيادة الوعى الضريبى لدى الممولين بمدى أهمية الضريبة للمجتمع.

١٥- تزداد الحصيلة الضريبية عن طريق رفع كفاءة الإدارة الضريبية وتطوير اساليب العمل بها عن طريق إدخال الحاسب الآلى لضبط عملية التحصيل والاقلال من نفقاته عن طريق سرعة إنجاز الأعمال الخاصة بطبع الإخطارات والسجلات الخاصة بعملية التحصيل. كما أن التحصيل الفورى للضريبة فور تقديم الإقرار الضريبى من شأنه أن يؤدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية لعدم وجود نفقات إدارية فى التحصيل وتخصيص جهة واحدة تشرف على عملية التحصيل، وتحقيق الملائمة للممول عن

طريق معرفته المسبقة والاستعداد لدفع الضريبة بوقت كافٍ. ولكن يلاحظ أن طريقة التحصيل الفورى قد أثرت على الحصيلة بالسلب نتيجة عدم التزام بعض الممولين بتقديم الاقرارات الضريبية لضعف الوعى الضريبى، وعدم كفاية الجزاءات الواردة بالقانون؛ لأن عدم تقديم الاقرار الضريبى يعتبر من قبيل المخالفة التى لا يقل الجزاء المقرر بها عن ألفى جنيه ولا يجاوز عشرة آلاف جنيه، وترتب على ذلك أن نسبة الحصيلة عن طريق الإقرارات الضريبية إلى الحصيلة الكلية لم تتجاوز نسبة ٥٥,١% فى سنة ٢٠٠٠/٩٩. ويجب أن تزداد العقوبات الواردة فى نص المادة (٢/١٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى مثل الضريبة المستحقة على الممول فى حالة الامتناع عن تقديم الاقرار الضريبى السنوى.

ثانياً: التوصيات:

وبإدخال ما سلف ذكره من نتائج متوصل إليها تؤثر فى المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام قانون الضرائب على الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فإننا نرى أن النظام الضريبى المصرى ليس بغريب أن يعانى من نقائص وأوجه قصور وردت فى أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وحتى يمكن تحقيق النتائج المرجوة من وراء الإقدام على هذا البحث، وتحقيق التوافق ما بين هدفى العدالة والحصيلة الضريبية من خلال المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين، فإننا نرى من الضرورى أن نتقدم بعدة توصيات نراها مواتية لإجراء اصلاح للنظام الضريبى المصرى.

١ - إيرادات المرتبات وما في حكمها:

١- أن ينص المشرع على تطبيق نظام الدفعات المقدمة وتتم التسوية فى نهاية العام على ما يحصل عليه العامل؛ لأن نص المادة (١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يقضي بفرض الضريبة على مجموع الإيرادات الشهرية التى يحصل عليها العامل بعد تحويلها إلى إيراد سنوي، وهدف المشرع من ذلك هو تغذية الخزانة العامة دون انتظار لنهاية السنة وتحصيل الضريبة دفعة واحدة، على أساس أن إيرادات العامل قد تتعدد ومعاملة كل إيراد على حده يعطي للعامل أكثر من إعفاء فتقل الحصيلة الضريبية، ولا نستطيع أن نحكم على مقدرة الممول التكليفية الحقيقية. وعملية تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي جعلت سعر الضريبة يختلف عن السعر المنصوص عليه فى

المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥؛ لأن سعر الضريبة شهري وليس سنوي، وهذا يعني زيادة عبء الضريبة على العاملين، ويقتضي تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي تضخمه بالمخالفة للواقع، وفي هذه الحالة تفرض الضريبة على إيراد حكمي. بالإضافة إلى التعقيد في حساب الضريبة وتسويتها على الجهة الإدارية.

٢- أن ينص المشرع على خصم بدل طبيعة العمل والتمثيل أو الاستقبال؛ لأنها لا تعتبر ميزة تخضع للضريبة على المرتبات، وهذه البدلات لازمة لممارسة بعض الوظائف التى تستدعي ذلك على أساس أنها تعطي للعامل لمقابلة ما تتطلبه أعباء الوظيفة، ولا يعود منها على العامل أية إثابة حتى تخضع للضريبة، وهذه البدلات تمثل جزءاً من مرتب العامل الذي يعطى له لقاء مخاطر يتعرض لها في سبيل أداء العمل.

٣- أن ينص المشرع على خصم كافة تكاليف الحصول على إيراد ممولي الضريبة على المرتبات بما فيها تكاليف الذهاب والعودة للعمل ومصاريف الأدوات التى يحتاجها العامل فى عمله. ويمكن ضبط هذه التكاليف عن طريق الأسس والقواعد التي تضعها كل وزارة طبقاً لظروف العمل في كل إدارة من إداراتها.

٤- أن يعدل نص المادة (٩) من القانون بما يسمح بخصم حوافز الإنتاج في حالة توافر الشروط التالية :

- أن تكون حوافز الإنتاج قد دفعت بسبب زيادة الإنتاج، أو رفع مستوى الخدمة حتى يكون ذلك تشجيعاً للعامل على زيادة الإنتاج.

- أن تحدد كل وزارة أو هيئة كمية هذه الحوافز المعطاة، وألا تكون هذه الحوافز داخلة في مفهوم الأجر الذي يتقاضاه العامل وفق مفهوم المادة (٩) من القانون.

٥- أن ينص المشرع على زيادة نسبة ما يخصم من المرتب عن ١٥ % من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكبر كحد أقصى لإعفاء اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاص الصادر بالقانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ والتأمين على حياة العامل أو لصالح زوجته أو أولاده القصر؛ لأن تقييد الخصم بهذه النسبة أو المبلغ يؤدي إلى حرمان العاملين من هذا الإعفاء فيما

يفوق المبلغ الذي حددته المادة (١٣ / ٣، ٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وان تزداد النسبة إلى ٢٠ % من صافي الإيراد على أساس أن هذه الزيادة فى صالح العاملين لحثهم على شراء وثائق التأمين.

٦- أن ينص المشرع على شمول التأمين المنصوص عليه فى المادة (١٣ / ٣، ٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التأمين على حوادث الطرق التى يتعرض لها العامل فى ذهابه أو عودته من العمل فى حالة اشتراكه فى التأمين على الحياة؛ لأن قصر الإعفاء على الإيرادات التى تعطيها هيئة التأمين الاجتماعي وصناديق التأمين الخاصة وشركات التأمين المنصوص عليها فى المادة (١٣) من القانون دون جهات أخرى ليست أقل أهمية من هذه الهيئات مثل بنوك القطاع العام، وفي حالة اشتراك هذه البنوك تثمر الجهود المبذولة من قبل شركات التأمين لحث العاملين على شراء وثائق التأمين لمصلحة العامل والدولة معاً في ظل توجيه أقساط التأمين لتمويل عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية بما يعود بأثر إيجابي على الممول والدولة.

٧- أن يعدل نص المادة (٧) من القانون بما يسمح بزيادة الإعفاء للأعباء المعيشية والعائلية والإعفاء الشخصي لممولي الضريبة على المرتبات، وأن يعدل مقياس الإعفاءات سنوياً طبقاً لمتوسط مستوى المعيشة في المجتمع والقوة الشرائية للنقود؛ لأن حدود الإعفاء لابد وأن يكون متناسباً مع الزيادة الكبيرة التي تطرأ على الأرقام القياسية لنفقات المعيشة حتى يمكن معه تحقيق التوازن بين مستويات الدخول والأسعار الزائدة.

٨- أن ينص المشرع على إعفاء ما يتقاضاه عمال اليومية من الخضوع للضريبة على المرتبات لمراعاة طبيعة العمل المؤقت الذي يمارسه هؤلاء، والتخفيف عنهم فى فترات البطالة على أن يكون العمل الذي يمارسه العامل مؤقتًا؛ لأن العمل الدائم يخرجهم من صفة عمال يومية إلى عمال لدى الغير بصفة مستمرة، وألا يكون للعامل مورد آخر للدخل. ويمثل هذا الإعفاء مطلباً أساسياً في ظل تزايد معدلات البطالة إلى ٧,٣ مليون عاطل يشكلون نحو ٢٩% من قوة العمل المصرية البالغة نحو ٣٩,٨ مليون نسمة للسكان الذين هم في سن العمل[1].

---

(١) تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٣/٢٠٠٤.

٢ - إيرادات النشاط التجاري والصناعي:

١- أن تعامل ضريبيًا أرباح الشركاء في شركات الأشخاص وشركات الواقع نفس معاملة الشخص الطبيعي؛ لأن معاملة أرباح الشركاء في شركات الأشخاص وشركات الواقع نفس معاملة شركات الأموال من حيث سعر الضريبة النسبي الثابت بنسبة ٢٠ % دون خصم للأعباء العائلية الوارد فى المادة (٧) من القانون، قد ترتب عليها أن الشخص الطبيعي سيكون في وضع أفضل من الشريك في شركات الأشخاص وشركات الواقع من حيث خصم الإعفاء للأعباء العائلية وتطبيق سعر الضريبة الوارد فى المادة (٨) من القانون، وذلك تأسيساً على أن شركات الأشخاص تتكون من مجموعة صغيرة من الشركاء. وإذا كان المشرع يهدف من هذه المعاملة إلى الحد من التهرب الضريبي الناجم عن تكوين شركات صورية بين الأصول والفروع والأزواج ليستفيد كل شريك منهم بخصم الإعفاء المقرر للأعباء العائلية من نصيبه في الأرباح، وتطبيق سعر الضريبة الوارد في المادة (٨) من القانون، فإن ذلك يمكن علاجه بما كان وارداً في القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) من انه يعتبر في حكم الممول الفرد الشركات التي تتكون بين الأصول والفروع أو بين الأزواج، وتعتبر الأرباح التي تحققها الشركة خاصة بالأصل أو الزوج فقط دون بقية الشركاء.

٢- إلغاء نص المادة (٥٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والخاص بسريان الضريبة على إجمالي ما يحصل عليه الوسيط الغير ممتهن لأعمال الوساطة على سبيل العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة مهنتهم دون خصم أي تكاليف للحصول على الإيراد والأعباء العائلية؛ لأن هذا يمثل خروجًا على مقتضيات العدالة الضريبية، وما قررته المادة (٦، ٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أن الضريبة تفرض على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين، وان صافي الأرباح التجارية والصناعية يتحدد على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الأرباح. وأن يسمح المشرع لغير الممتهنين لعمليات الوساطة بخصم تكاليف الحصول على الإيراد لتحقيق المساواة بين الممولين، وان يضع المشرع الضريبي شرطاً لذلك، وهو ألا يكون للممول الغير ممتهن لعمليات الوساطة مصدراً آخر للدخل.

٣- أن يضيف المشرع إلى نص المادة (١٩/٥) فقرة (أياً كان الغرض من التأجير)؛ لأن المشرع لم يتحدث عن الغرض من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والالكترونية والرقمية، واستثنى المشرع من الخضوع للضريبة تأجير ماكينات الرى وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة، وكذلك الجرارات الزراعية التى تستخدم فى أغراض الزراعة.

٤- أن تخضع للضريبة الأرباح الناتجة عن عملية تشييد أي عقار وبيع وحداته بنظام التمليك، والأرباح الناتجة عن تبوير الأرض الزراعية وبيعها لأغراض البناء، وبيع الأراضي الصحراوية المشتراه لاستصلاحها للزراعة، والتى يبيعها المشترون لها لإقامة قرى ومنتجعات سكنية عليها؛ لأن مجمل الشروط الواردة في نص المادة (١٩ / ٧، ٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا تقضى بفرض الضريبة على من يقومون بهذه الأعمال، وتعطي فرصة للتهرب لمن يمارسون هذه الأعمال، فضلاً عن منافاة ذلك للعدالة وتحقيق المساواة بين الممولين.

٥- تعديل نص المادة (١٩ / ٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وحذف كلمة (أو) ويوضع مكانها (... كما تسري الضريبة على أرباح منشآت استزراع الأراضي)؛ لأن الإيراد المتحقق من عملية الاستصلاح أو الاستزراع هو الذي يخضع للضريبة فى حالة اختلاف الشخص الذي يقوم بالاستصلاح عن الذي يقوم بالاستزراع، وورود كلمة (أو) فى نص المادة يوحي بأن الضريبة تسري على الإيراد المتحقق من عملية استصلاح واستزراع الأرض معاً، ومنعاً لهذا الخلط يجب حذف كلمة (أو) من نص المادة ؛ لأنه في ظل نص المادة (٢١) من القانون الملغى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كان الإيراد المتحقق يخضع للضريبة على أن يقوم الشخص بالعمليتين معاً الاستصلاح ثم الاستزراع، وفي حالة انفصالهما لا يخضع الإيراد للضريبة، وكان هذا في غير صالح الذي يقوم بالعمليتين معاً وفي صالح الذي يقوم بكل عملية على حده.

٦- أن يعدل نص المادة (١٩/٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الفقرة الأخيرة منها، وتقليل كمية الإعفاء الوارد على حظائر تربية المواشي والدواب ؛ لأن المشرع أخضع أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب والمواشي وتسمينها إذا اتخذت الطابع التجاري الواضح الذي يتجاوز غرضها مجرد خدمة زراعة صاحبها وهو ما يجاوز عشرين رأساً، وهذا

الإعفاء أخل بالعدالة الضريبية بين الممولين، لأننا إذا افترضنا أن ممولاً يمتلك عشرين رأساً من المواشي (الجاموس)، وأن متوسط سعر الرأس الواحد يبلغ الآن أربعة آلاف جنيه، فإن ثروته تصل إلى ثمانين ألف جنيه معفاة من الخضوع للضريبة، بجانب ما تدره هذه المواشي من دخل آخر يتمثل في منتجات الألبان.

٧- السماح بخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية ودور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة مهما بلغت، وذلك لتشجيع الممولين على المزيد من هذه التبرعات والإعانات لمساعدة الدولة في أداء واجباتها طالما أنها مؤيدة بمستندات يعتد بها القانون.

٨- أن ينص المشرع فى المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على اعتبار إيجار العقارات التى يزاول فيها الممول نشاطه التجاري أو الصناعي تكلفة على الربح يجب أن تخصم، سواء كانت العقارات مستأجرة أو مملوكة للممول، مثلما كان الحال فى المادة (١/٢٧) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)؛ لأن ما ورد فى نص المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من شروط خصم التكلفة فى أن تكون مرتبطة بنشاط الممول، ولازمة لمزاولة نشاطه تنطبق على إيجار العقارات، وما ورد فى نص المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إنما جاء على سبيل المثال وليس الحصر، ويحقق خصم ايجار العقارات التى يزاول فيها الممول نشاطه المساواة بين ممول يمارس نشاطه فى عقار مستأجر وآخر يزاوله فى عقار مملوك له.

٩- أن ينص المشرع على حساب استهلاك إضافي بنسبة ٣٠ % وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام الأصول الإنتاجية الجديدة أو المستعملة، والتي تستخدم فى أداء الخدمات مثل السيارات فى شركات النقل والأثاث التعليمي فى المدارس والجامعات الخاصة، وذلك لتشجيع هذه المشروعات على تجديد آلاتها لمواكبة التطور التقني بما يعود بأثر إيجابي على الناتج القومي. والسماح لهذه المشروعات سواء السيارات في شركات النقل أو الأثاث التعليمي في المدارس والجامعات الخاصة بخصم هذه المبالغ لمقابلة النقص التدريجي في هذه الأصول نتيجة مرور الزمن أو ظهور اختراعات جديدة تعمل بكفاءة أفضل. وأن يشترط المشرع في الاستهلاك أن يكون لمقابلة نقص حقيقي حدث في دائرة ما يجري عليه العمل طبقا لعرف كل

صناعة أو تجارة، وهذا الشرط متوافر في السيارات الخاصة بشركات النقل والأثاث التعليمي في المدارس والجامعات الخاصة بما يلزمه من تطوير العملية التعليمية في هذه المؤسسات.

١٠- السماح للممول بخصم المخصصات من إجمالي الربح باعتبارها من التكاليف، تأسيسًا على أنها توضع لمواجهة عبء مالي أو خسائر مؤكدة الحدوث، طالما أنها مسجلة في دفاتر الممول، وفى حالة الخسارة تخصم هذه المخصصات، وإذا لم تتحقق الخسارة ترد المخصصات للأرباح، ويكون لمصلحة الضرائب حق فحص هذه المخصصات، عكس الاحتياطات من الممكن أن ينظر إليها على أنها ليست من التكاليف الواجبة الخصم؛ لأنها توضع لتغطية خسائر محتملة أو تدعيم مركز الممول المالي.

١١- تعديل نص المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يسمح للممول بخصم مرتبه كتكلفة على الربح فى حالة ما إذا كان ما يتقاضاه الممول مقابل عمل فعلي، وأن يتناسب المرتب مع العمل المكلف به أو مرتب المثل، وأن يخضع المرتب للضريبة على المرتبات.

١٢- أن ينص المشرع صراحة على أن الإكراميات والعمولة من التكاليف واجبة الخصم؛ لأنها من الأمور التى ترتبط بنشاط الممول التجاري أو الصناعي، وتدفع لتسهيل أعماله وفق ما جرى العرف عليه، وبشرط أن يثبت جدية صرفها.

١٣- أن يتم تعديل نص المادة (٧٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتفرض الضريبة على أرباح الاستغلال إلى مدة إبلاغ الممول بالتوقف عن ممارسة النشاط، بدلاً من فرض الضريبة عن سنة كاملة إذا لم يقم الممول بإبلاغ مصلحة الضرائب بالتوقف عن ممارسة النشاط الخاضع للضريبة خلال ثلاثين يومًا من تاريخ التوقف؛ لأن فرض الضريبة عن سنة كاملة لا يحقق المساواة بين ممول توقف عن ممارسة النشاط قبل نهاية السنة المالية بفترة بسيطة وآخر توقف بفترة أكبر.

١٤- أن ينص المشرع على زيادة فترة إعفاء أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية إلى عشر سنوات بدلاً من فترة خمس سنوات الواردة في نص المادة (٦/٣١) من القانون ؛ لأن هذه المشروعات غالباً ما

تكون صغيرة ويقوم بها الشباب وتعمل على توفير فرص عمل لهم لحل مشكلة البطالة، ويقتضي تحقيق هذه الأهداف أن يمتد الإعفاء لمدة عشر سنوات من تاريخ البدء في الإنتاج أسوة بالمشروعات الأخرى التي تضمنتها المادة (٣١) من القانون، وان يمتد الإعفاء إلى كافة المشروعات الصغيرة التي يقوم بها الشباب، سواء تم تمويلها عن طريق الصندوق الاجتماعي للتنمية أم لا؛ لأن المشروعات الصغيرة التي لم يتم تمويلها من الصندوق أولى بالرعاية من المشروعات التي استفادت من تمويل الصندوق الاجتماعي لأنها لم تتلق أية حوافز.

١٥- أن ينص المشرع على إعفاء المشروعات التي تقوم باستصلاح الأراضي غير المنتجة أو استزراعها إعفاءاً مطلقاً، بدلاً من عشر سنوات الواردة في نص المادة (١/٣١) من القانون ؛ لأن هذه المشروعات تعمل على زيادة الرقعة الزراعية والإنتاج الزراعي وتحقيق اكتفاء ذاتي لمواجهة الزيادة المطردة في السكان في ظل اعتبار مصر مستورد صافي للغذاء، وازدياد استيراد القمح لأن إنتاج القمح لم يزد عن ٧١٧٨ ألف طن لعام ٢٠٠١ [1]، بالإضافة إلى أن هذه المشروعات يرتفع فيها حجم المخاطرة وتحتاج لرؤوس أموال كبيرة حتى تنتهي.

٣ - إيرادات المهن غير التجارية:

١- أن يتم تعديل نص المادة (٣٥) من القانون والخاصة بخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من إجمالي إيرادات الممول من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، وتخصم نسبة ١٠% في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة، ويتم تعديل نص هذه المادة على أساس أن يكون تحديد التكاليف واجبة الخصم بطريق التقدير فى حالة عدم وجود دفاتر وحسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات أو مؤشرات أو قرائن، بدلاً من نسبة ١٠ % الواردة فى نص المادة؛ لأن نسبة مجمل الربح تختلف باختلاف طبيعة ونوع النشاط الخاضع للضريبة، والأساس الحكمي الذي استخدمه المشرع فى تحديد التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد يقتضي استخدام نسبة ربح واحدة لجميع الممولين بصرف النظر عن طبيعة

---

(١) تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٥.

ونوع النشاط، وهذا لا يتفق ومقتضيات العدالة الضريبية، نظراً لاختلاف نسب مجمل الربح نتيجة لاختلاف طبيعة ونوع النشاط المهني.

٢- أن ينص المشرع على اعتبار مصروفات تأسيس مكتب لممارسة المهنة من التكاليف واجبة الخصم؛ لأن المشرع في المادة (٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فرض الضريبة على عائدات التصرف في الأصول المهنية وعائد نقل الخبرة والتنازل عن مكاتب مزاولة المهنة جزئيًا أو كليًا، وأي مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب، وتقتضي العدالة الضريبية أن المشرع إذا اعتبر مصروفات تأسيس مكتب تكلفة واجبة الخصم فإنها عند البيع أو التنازل تفرض عليها الضريبة؛ لأنها أعفيت قبل ذلك منها. ويضاف إلى ذلك أن المشرع فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية المتحققة من بيع أصل من الأصول المستخدمة في مزاولة المهنة أو نقل الخبرة أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة بمقتضى نص المادة (٣٣) من القانون، وفرض الضريبة على هذه الأرباح لا يحقق العدالة الضريبية بين الممولين ؛ لأن المشرع لم يفرض لهذه الأصول نسبة الإهلاك الواردة في نص المادة (٢٥) من القانون لمقابلة النقص التدريجي في الأصول، ولم يمنحها نسبة الإهلاك الإضافي ٣٠% من تكلفة الأصل المنصوص عليه في المادة (٢٧) من القانون، أي أن المشرع لم يقرر إعفاء هذه الأصول حتى يفرض عليها الضريبة عند بيعها. بالإضافة إلى أن المشرع اشترط في المادة (٣٢) من القانون لفرض الضريبة أن يحقق الممول أرباحاً صافية من مختلف العمليات التي يباشرها. وتقتضي العدالة المساواة بين ممولي الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية وممولي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

٣- أن يكون تحديد جملة ما يخصم كتكلفة على الإيراد بنسبة من صافي الإيراد للمبالغ التي تدفع للنقابات وفقا للنظام الخاص بالمعاشات وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي للممول وزوجته وأولاده القصر، بدلاً من التحديد الوارد فى نص المادة (٣٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو ٣٠٠٠ جنيه فى السنة؛ لأن هذا المبلغ ثابت ولا يعطي للممول فرصة أن يزيد من هذه الأقساط حسب الدخل الذي يتفاوت من ممول لآخر.

٤- عدم تقييد خصم التبرعات والإعانات المدفوعة لهيئة خيرية أو مؤسسة اجتماعية مشهرة طبقا للقانون أو دور العلم أو المستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة أو مؤسسات البحث العلمي بنسبة ١٠ % من صافي إيراد

ممولي الضريبة على المهن غير التجارية، طالما أن الممول قدم ما يثبت هذه التبرعات والإعانات وقيمتها؛ لأن هذه المؤسسات تساعد الدولة في أداء مهامها؛ ولأن المادة (٣٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نصت على أنه يخصم من صافي الإيراد التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي للممول، وهذه التفرقة بلا مبرر.

٥- السماح لممولي الضريبة على المهن غير التجارية بخصم نسبة مقابل الاستهلاك المهني لأنها تكلفة على الربح، مثلما كانت تنص المادة (٦٨) من القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) على خصم نسبة ١٥ % من صافي الإيراد في حالة تحقيق أرباح صافية، وفي حالة الخسارة لا تخصم هذه النسبة، ولهذا يجب العودة إلى الوضع السابق الذي كان مقرراً في القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)؛ لأن ممولي الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية في حاجة إلى رعاية من المشرع تحقق لهم المساواة مع غيرهم من الممولين، ويعتبر الخصم الذي كان مقرراً في القانون السابق (١٨٧ لسنة ١٩٩٣) لمقابلة ما يتعرض له أصحاب هذه المهن من بذل جهد يؤثر على حالتهم الصحية وتوقفهم عن العمل في سن مبكرة، ويمكن النص على خصم هذه النسبة في حالة تحقق ربح صافي، وفي حالة الخسارة لا تخصم.

٦- أن ينص المشرع على أن انقطاع ممولي الضريبة على المهن غير التجارية لسبب طارئ مثل المرض تعتبر مدة انقطاع قهري تضاف إلى فترة الإعفاء المقررة في المادة (٥/٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٧- أن يعدل نص المادة (٤/٣٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يسمح بإعفاء باقي الفروع الأخرى من الفنون التشكيلية ؛ لأن المشرع قصر الإعفاء على أرباح الفنانين التشكيليين الناتج عن أعمال التصوير والنحت والحفر دون غيرهم من الفنون التشكيلية، وهذا الإعفاء أخل بالعدالة الضريبية؛ لأنه يشترط في الإعفاء أن يتسم بالمساواة بين ممولي الفنون التشكيلية جميعاً. بالإضافة إلى أن المشرع لم يذكر سبب تخصيص هذه الفئة بالإعفاء، هل لأنها أكثر فناً من غيرها !.

٤ - إيرادات الثروة العقارية:

١- أن ينص المشرع على أن القيمة الايجارية كأساس لربط الضريبة على الأطيان الزراعية تقدر كل سنة بدلاً من عشر سنوات؛ لأن طول مدة التقدير

يترتب عليها زيادة خصوبة الأرض الغير خصبة والمقدرة بقيمة ضعيفة أو العكس، وطول مدة التقدير لا تشكل أى حافز للمزارع على زيادة الإنتاج، ولا تعكس تطور خصوبة الأرض[1].

٢- ترتب على تحديد إيراد استغلال الأرض الزراعية بالطريقة الحكمية المنصوص عليها فى المادة (١/٣٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥[2] على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساسًا لربط ضريبة الأطيان الزراعية اختلاف الإيراد الصافي الذي يدخل فى وعاء الضريبة على الدخل عن الإيراد الداخل فى وعاء ضريبة الأطيان؛ لأن الضريبة تفرض على القيمة الايجارية دون خصم التكاليف فى الضريبة على الأطيان الزراعية، وتفرض الضريبة بعد خصم ٣٠ % للتكاليف من وعاء ضريبة الدخل.

٣- فرض المشرع ضريبة الأطيان الزراعية على الأرض، ولم يفرضها على الإيراد الزراعي؛ لأن المشرع قدر القيمة الايجارية على أساس صافي غلة الأرض وأسعار الحاصلات الزراعية خلال السنة التى تسبق سنة التقدير، مما يعني أن هذه الضريبة لا يمكن إدخال عناصر التشخيص عليها من خلال تصاعد سعر الضريبة.

٤- أن يتم إلغاء ضريبة الأطيان الزراعية المفروضة بالقانون ١١٣ لسنة ١٩٣٩ والضرائب الإضافية الملحقة بها، وتبقى ضريبة الدخل لتسري على الدخل الزراعي الذي يشمل إيرادات استغلال الأرض الزراعية من المحاصيل التقليدية، والإيراد المنسوب إلى النشاط الزراعي على ألا يأخذ شكل نشاط مستقل. ويتم تحديد الإيراد عن طريق تقدير متوسط إنتاج الفدان بواسطة لجنة تشكل لهذا الغرض، وتخصم تكاليف الإنتاج؛ لأن إيراد الأرض الزراعية يخضع لضريبتين، الأولى ضريبة الأطيان الزراعية، والثانية الضريبة على الدخل، ففي حالة ما إذا تجاوز صافي إيراد الممول حد الإعفاء المقرر فى المادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وكانت الضريبة على الدخل أكبر من الضريبة على الأطيان الزراعية يدفع الممول الفرق بينهما.

---

(١) نصت المادة (٤) من مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على أن القيمة الايجارية السنوية للأراضي الزراعية والعقارات المبنية تقدر كل خمس سنوات.

(٢) نصت المادة (٢) من مواد إصدار مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد على إلغاء المادة (٣٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٥- أن ينص المشرع على فرض الضريبة على مستغل الأرض سواء كان المالك أو المستأجر، حتى يمكن إضافة ممولين جدد مثل المستأجر الذي لا تخضع إيراداته لأية ضرائب. وفى حالة المزارعة تفرض الضريبة على صافي الإيراد الزراعي الحاصل عليه المستأجر والمالك، وفي حالة الإيجار يقدر إيراد المالك من الأرض طبقا لعقد الإيجار.

٦- أن ينص المشرع على فرض ضريبة الدخل على كل ما تنتجه الأرض من محاصيل تقليدية أو بستانية، وان يطبق سعر الضريبة التصاعدي المنصوص عليه فى المادة (٨) من القانون لسنة ٩١ لسنة ٢٠٠٥؛ لأن المشرع لم يفرض الضريبة على نشاط الاستغلال الزراعي اكتفاءًا بضريبة الأطيان الزراعية، واستثنى المشرع من هذا الأصل بعض أنواع من الاستغلال الزراعي من المحاصيل البستانية مثل الفاكهة ونبات الزينة والنباتات الطبية والعطرية ومشاتل المحاصيل البستانية.

٧- أن ينص المشرع على إلغاء الضريبة على المباني المفروضة بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ والضرائب والرسوم الإضافية الملحقة بها وتبقى الضريبة على الدخل؛ لأن المشرع حدد إيرادات العقارات المبنية على أساس القيمة الايجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على المباني بالقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤، والضريبة تسري على إيراد مقدر ومفترض وهي القيمة الايجارية التى تقدر كل عشر سنوات[١] على أساس أن إيراد العقارات المبنية لا يتغير بسرعة.

٨- إيرادات العقارات المبنية المعفاة طبقاً للقانون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لا تعفي من سريان الضريبة على الدخل عليها لعدم النص صراحة على ذلك؛ ولأن الإعفاء الوارد في المادة (٣٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ خاص بإعفاء القيمة الايجارية للمسكن الخاص الذي يستغله الممول كسكن خاص به وأسرته، واقتصار الإعفاء على مسكن واحد.

---

(١) ورد في مشروع قانون الضرائب العقارية الجديد أن القيمة الايجارية للعقارات المبنية تقدر كل خمس سنوات.

٥ ـ إيرادات القيم المنقولة:

١ـ ألا تفرض الضريبة على مقابل الحضور الذي يُعطي للمساهم؛ لأنه يعتبر رد لما تحمله المساهم من مصاريف الانتقال لحضور الجمعية العمومية، أو أن يقيد المشرع فرض الضريبة بشرط وهو، ألا يكون هذا المقابل مبالغاً فيه، وتفرض الضريبة فى حالة المبالغة في مقابل الحضور الذى يعطى للمساهمين، لأنه فى هذه الحالة يعتبر تحايلاً مستتراً لتوزيع الأرباح، ويؤدي فرض الضريبة على مقابل الحضور الذي يعطي للمساهمين دون إجراء أي خصومات مقابل ما يتحمله المساهمون من مصاريف الإنتقال إلى عزوفهم عن حضور الجمعية العمومية.

٢ـ أن ينص المشرع على إعفاء المزايا النقدية والعينية التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين من شركات التأمين على السحب الذي تجريه هذه الشركات على السندات التي تصدرها أو بوالص التأمين؛ لأن منح الأشخاص الطبيعيين هذا الإعفاء يعتبر بمثابة تشجيعاً لهم على المشاركة في نشاط هذه الشركات التي تشكل جزءً هاماً من الادخار المنظم، وتشجيع هذه الشركات على تجميع المدخرات الصغيرة، وتشجيع التأمين في كافة صوره المختلفة كأحد وسائل الادخار.

٣ـ أن ينص المشرع فى المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على سريان ضريبة المرتبات على ما يحصل عليه أعضاء مجلس المراقبة الغير مساهمين في شركات التوصية بالأسهم، وألا يخضع ما يحصل عليه هؤلاء الأعضاء للضريبة على إيرادات القيم المنقولة، تأسيسًا على أن ما يحصلون عليه يعتبر نتاجاً للعمل التابع، بصرف النظر عن كونهم أعضاء فى مجلس المراقبة.

٤ـ أن يعدل نص المادة (٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يسمح بسريان الضريبة على المرتبات على ما يحصل عليه المدير أو المديرون فى الشركات ذات المسئولية المحدودة إذا كانوا من غير الشركاء، ولا يخضع ما يحصلون عليه للضريبة على إيرادات القيم المنقولة؛ لأن ما يحصلون عليه يعتبر أجر، بالإضافة إلى وجود علاقة تبعية بينهم وبين الشركة.

٥- أن يطبق سعر الضريبة الوارد فى نص المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ممولي الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، بدلاً من السعر النسبي الثابت ٢٠ % الوارد فى نص المادة (٤٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وذلك تأسيسًا على أن هذا السعر لا يحقق العدالة الضريبية بين الممولين؛ لأن سعر الضريبة لا يزيد مع زيادة رأس المال المنقول، أي أنه ثابت على مستوى شرائح الدخل فلا يزداد مع زيادته، ولهذا فإن الإيراد الأقل يتحمل عبء ضريبي أكبر من الإيراد الأعلى؛ لأنه يخضع لنفس السعر الذى يخضع له الإيراد الأكبر، وتقتضى العدالة الضريبية أن يكون سعر الضريبة متناسباً مع قدرة الممول على دفعها حتى لا يؤدي إلى خفض رؤوس الأموال المنقولة الموجهة للاستثمار.

٦- أن يمنح المشرع ممولي الضريبة على إيرادات المنقولة إعفاءاً للأعباء العائلية، خاصة إذا كان هذا الإيراد المصدر الوحيد لدخل الممول. وأن تفرض الضريبة بعد خصم تكاليف الحصول على الدخل، على أساس أن قيمة رأس المال المنقول تعبر عن نتاج جهد وعمل سابق مبذول فى الإنتاج. وتقتضي العدالة الضريبية أن تتحقق المساواة بين مصادر إيرادات الممولين؛ لأنه يترتب على هذا الوضع أن الممول الذي تتكون إيراداته من المرتبات أو النشاط التجاري والصناعي أو غير التجاري أو الثروة العقارية سيصبح في وضع أفضل من الممول الذي تتكون إيراداته من القيم المنقولة سواء في سعر الضريبة أو الإعفاء للأعباء العائلية، ولهذا يجب أن تطبق الأحكام الواردة في نصوص المواد (٦،٧،٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على الممول الذي تقتصر إيراداته على ما يحصل عليه من توزيعات تعطيها له الأشخاص الاعتبارية، ويصبح هذا المطلب أكثر عدالة فى حالة ما إذا كان الدخل من القيم المنقولة يمثل الدخل الوحيد للممول. وأن يعدل المشرع نص المادة (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يسمح بإضافة إيرادات القيم المنقولة التى يحصل عليها الشخص الطبيعي، وتفرض الضريبة بعد خصم خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي حققه الممول خلال سنة من المرتبات والنشاط التجاري والصناعي وغير التجاري والثروة العقارية وإيرادات القيم المنقولة حتى تتحقق المساواة بين الممولين.

٧- أن يعدل نص المادة (٥٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يفيد خضوع عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره

من البنوك للضريبة بسعر ٢٠%؛ لأن ما ورد فى نص المادة (٥٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من اخضاع عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك بسعر ٣٢%، وخضوع باقى عوائد ايرادات القيم المنقولة للسعر الوارد فى نص المادة (٥٦) من القانون وهو ٢٠% لم يقم على أساس العدالة الضريبية بين الممولين التى تقتضى أن تعامل مصادر الدخل الواحد معاملة ضريبية واحدة. بالإضافة إلى أن سعر الضريبة يجب أن يكون متناسباً مع الطاقة الضريبية للممولين حتى لا يكون سبباً فى حفز الممولين على عدم استثمار رؤوس أموالهم فى عوائد هذه السندات فى ظل حاجة الدولة إلى الإستثمار فى شراء هذه السندات، وحتى لا يترتب على ذلك حرمان الخزانة العامة من مصدر هام للتمويل اللازم لخطة التنمية الاقتصادية.

٨- أن يعدل نص المادة (٢) من مواد اصدار القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يفيد إلغاء العمل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣؛ لأن هذه المادة ألغت صراحة القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ولم تتكلم عن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، ولذلك فإننا نرى أن نسميه القانون السابق على القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعمول به حالياً. وأن يتم اضافة نص آخر للقانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يحدد إيرادات القيم المنقولة التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعين المفروض عليها الضريبة؛ لأن فرض الضريبة على إيرادات القيمَ سيتم طبقاً للقانون السابق رقم (١٨٧ لسنة ١٩٩٣)، وليس القانون الجديد، خاصة وأن المشرع اتجه إلى فرض الضريبة المستحقة على الدخول الموزعة من الأشخاص الإعتبارية قبل توزيعها على الأشخاص الطبيعين، ونتج عن ذلك أن الضريبة فرضت على الشخص الاعتبارى وليس الشخص الطبيعى. وبالتالى فرض المشرع الضريبة دون أن يوضح نوع الإيراد الخاضع للضريبة وكيفية تحديده، وجاءت نصوص القانون الواردة فى الكتاب الثالث غير محددة المضمون، ومن ذلك نص المادة (٤٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التى قررت فرض الضريبة بوجه عام، أما المادة (٥٢) من القانون فقد اعتبرت القيم المنقولة من التكاليف غير واجبة الخصم. وفى حالة ما إذا إعتبرنا هذه الإيرادت تدخل ضمن أحكام المادة (٣/٣٢) من القانون، تحت مسمى [ضريبة القانون العام]، فإنه لابد وأن يطبق عليها الأحكام الواردة فى نصوص المواد (٦، ٧، ٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وفى مقابل ذلك وزع المشرع بعض المواد التى

تنص على بعض الإعفاءات الواردة للقيم المنقولة للأشخاص الطبيعيين كالمادة (٣/٣١، ٤، ٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

توصيات الدراسة فيما يتعلق بالحصيلة الضريبية:

وفيما يلى فإننا نورد أهم التوصيات المتوصل إليها فيما يتعلق بالحصيلة الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين:

١- التغلب على معوقات الحصر الدوري عن طريق التنسيق مع الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء، وإجراء حصر جزئي لمنطقة بعينها، والاستفادة " بخريطة المعلومات " للتعرف على الممولين وعلى مقدرتهم التكليفية. ويعتبر حصر المجتمع الضريبي عن طريق جهات أخرى أداة هامة في حصر الممولين، ويزداد نجاح هذا الأسلوب في حالة منح حوافز ضريبية للجهات المشار إليها في المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إذا أخطرت مصلحة الضرائب بالحالات التي يتعاملون معها، وزيادة أسس التعاون بين الإدارة الضريبية والإدارات الحكومية والنقابات وجهات إصدار الترخيص التي تتعامل مع الممولين، والعمل على نشر الوعي الضريبي في مختلف كافة وسائل الإعلام.

٢- التوسع فى الجهات الملزمة بالحصول على البطاقة الضريبية؛ لأن المادة (٧٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم تلزم إلا ممولي النشاط التجاري والصناعي والحرفي وغير التجاري بالحصول على البطاقة الضريبية، وان تكون ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة النشاط أو المهنة أو التجديد.

٣- إلغاء التقييد الوارد في نص المادة (٧٨) من القانون وهو أن يتجاوز رأس مال الشخص الطبيعي المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو يتجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسون ألف جنيه، أو يتجاوز صافي إيراده السنوي طبقاً لآخر ربط ضريبي نهائي عشرين ألف جنيه؛ لأن إمساك الدفاتر ميزة لأي ممول. وأن يشترط المشرع أن يكون الإلزام بإمساك الدفاتر متفقاً مع طبيعة نشاط الممول؛ لأن الممول الذى تتكون إيراداته من العمولة أو السمسرة يكفي أن يمسك حسابات توضح مفردات العمولة أو السمسرة ولا يتقيد بدفاتر معينة. بالإضافة إلى أن المشرع ألزم مصلحة

الضرائب قبول الإقرار الضريبي المؤيد بمستندات ودفاتر وحسابات صحيحة.

٤- أن يساوى المشرع في ميزة إمساك الدفاتر بين جميع الممولين دون تفرقة بينهم، فقد سمح المشرع في المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لممولى الضريبة على النشاط التجاري والصناعي بترحيل الخسارة دون أن يشترط إمساك دفاتر منتظمة. وفي المقابل اشترط المشرع في المادة (٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ممولي الضريبة على المهن غير التجارية لترحيل الخسارة إمساك دفاتر منتظمة، واشترط المشرع كذلك على ممولي الضريبة على المهن غير التجارية في المادة (٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إمساك دفاتر منتظمة أو مستندات لخصم جميع التكاليف والمصروفات، بالإضافة إلى التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

٥- تتحمل مصلحة الضرائب عبء الإثبات فى حالة عدم الاعتداد بالدفاتر التي يمسكها الممول؛ لأن المشرع لم يشترط شروطاً محددة لاعتبار الدفاتر منتظمة.

٦- أن ترسل مصلحة الضرائب اخطارات تذكر بها الممولين بأهمية وميعاد الإقرار الضريبي السنوي، والجزاءات الواردة بالقانون الضريبي على المتخلفين عن تقديم الإقرار الضريبي، نظراً لضعف الوعى الضريبى لدى بعض الممولين.

٧- يجب الاعتماد على أسلوب الفحص الجماعي فى فحص إقرارات الممولين؛ لأنه يزيد من عدد حالات الفحص بأقل تكلفة، وأن تدعم مصلحة الضرائب بعدد كافٍ من الفاحصين، ويتم تقسيم العمل بين هذه المجموعة؛ لأن الأسلوب الجماعي في الفحص يقوم على تقسيم العمل على مجموعة من الفاحصين تعمل على فحص كل ملفات الممولين، وتخصيص مجموعة من الفاحصين للمنشآت المتماثلة يرفع من كفاءة الفاحص. وفى حالة الاعتماد على فاحص واحد يمكن استخدام طريقة الفحص الاختباري خاصة في المشروعات الكبيرة، وعلى أساسها يحدد الفاحص حجم العينة المراد فحصها على أساس تقديره الشخصي؛ لأنه يصعب على الفاحص الواحد أن

يقوم بفحص كافة عمليات الممول فحصاً كاملاً خاصة في المشروعات الكبيرة.

٨- أن يقرر المشرع رد نسبة ٢% من الضريبة للممول الذي تقدم بإقرار ضريبى صادق ومعبر عن واقع الإيراد؛ لأن الفحص بالعينة المنصوص عليه فى المادة (٩٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا يتفق مع مفاهيم العدالة الضريبية، على أساس أن العينة المختارة من بين إقرارات الممولين دون تفرقة لا تحقق المساواة بين الممولين فتخضع بعض الإقرارات للفحص الضريبي الدقيق وبعض الإقرارات لا تخضع للفحص، ويترتب على ذلك أن الممول قد يتقدم بإقرار ضريبي لا يطابق الواقع فى محاولة للاستفادة من ميزة عدم الوقوع فى نطاق العينة المختارة.

٩- يقتضي إخطار مصلحة الضرائب للممول بالنموذج (١٩) بدلاً من الإخطار بالنموذج (١٨) ثم إخطاره بالنموذج (١٩)، أن يشترط المشرع شرطاً وهو، أن تضمن مصلحة الضرائب استلام الممول هذا الإخطار عن طريق توفير إدارة إعلان بريدي تنشأ لهذا الغرض داخل كل مأمورية ضرائب بالتعاون مع هيئة البريد، وأن يكون للممول الحق في الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه هذا النموذج. وأن تطبق إجراءات الإعلان الواردة في قانون المرافعات المدنية والتجارية على إجراءات إعلان الممول بربط الضريبة بالنموذج (١٩).

١٠- يجب أن تزداد عقوبة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي إلى مثل الضريبة المستحقة؛ لأن المشرع اعتبر أن عقوبة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي فى المادة (١/١٣٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ هي الغرامة التي لا تقل عن ألفي جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه وتضاعف فى حالة العود خلال ثلاث سنوات.

١١- تطبيق نصوص المواد (٤، ٥، ٦) من مواد إصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا يحقق العدالة الضريبية بين الممولين، ويمثل مكافأة للممول المتقاعس عن أداء الضريبة؛ لأن المشرع وضع شرطاً لتطبيق نصوص هذه المواد، وهو ألا يكون الممول قد تقدم بإقراره الضريبي إلى مصلحة الضرائب، أو تقدم بالإقرار الضريبي ولم يخضع للمراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب. ولقد سبق للمشرع أن اصدار القانون ١١ لسنة ١٩٩٦، ثم أعقبه القانون ٣ لسنة ١٩٩٩، ولم يكن لهذه القوانين صدى كبير

لدى الممولين، وزادت نسبة المتأخرات الضريبية فى ظل هذه القوانين من ٣٦٧٠ إلى ٤٨٤٠ مليون جنيه للسنوات ١٩٩٥، ١٩٩٩.

١٢- أن تتولى إدارة المرور بعد نقل ملفات الممولين إليها محاسبة الممول وتحصيل الضريبة المفروضة على أصحاب السيارات عند الفحص أو تجديد الرخص عن العام السابق طبقا لجدول يوضح نسب الربح لكل سيارة ؛ لأن ملفات الممولين أصحاب السيارات أصبحت تمثل أكثر من ١٥% من حجم الملفات داخل مأموريات الضرائب[1]، ويؤدي نقل الملفات إلى جهة المرور تخفيف الضغط على هذه المأموريات، وأن يتم تزويد إدارة المرور بالعمالة المدربة حتى تكون مؤهلة لتحصيل الضريبة بدلاً من قيام إدارة المرور بتحصيل نسبة ١٠% من قيمة الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣.

١٣- أن يتوسع المشرع في حالات تطبيق حجز الضريبة من المنبع عن طريق زيادة الهيئات والمؤسسات الملتزمة بتطبيقه، وأن تخصص نسبة من المبلغ المحصل لصالح الإدارة القائمة بالتحصيل كمكافأة لها ؛ لأن الحصيلة الضريبية تزداد بزيادة حالات الحجز من المنبع فقد زادت الحصيلة من ٦١٢ مليون جنيه لعام ١٩٩٤/٩٣ إلى ٧٣٠ مليون جنيه فى عام ١٩٩٨/٩٧.

١٤- أن يعدل المشرع نص المادة (٩) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ الخاص بضمانات وحوافز الاستثمار بما يسمح لمصلحة الضرائب بالحجز على أموال الشركات الخاضعة لهذا القانون فى حالة عدم توريد المبالغ التى حصلتها طبقاً لأحكام الخصم والاضافة، والسماح بالحجز على أموالها وفاءً لدين الضريبة فى حالة عدم سدادها، واضافة فقرة ثانية للمادة (١٠٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على "وتسرى أحكام الفقرة السابقة على الشركات والمنشآت أياً كان نظامها القانونى ويلغى كل حكم يخالف ذلك"؛ لأن نص المادة (٩) من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ يمنع جواز الحجز الادارى على أموال الشركات الخاضعة له. ويترتب على تعديل نص المادة (١٠٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تحقيق المساواة بين جميع الممولين أمام قانون الضرائب، ولا يؤثر هذا التعديل فى حوافز الاستثمار الممنوحة من الدولة لهذه الشركات؛ لأن بعض الشركات أو الجهات الملتزمة بتطبيق نظام

---

(١) الأهرام الاقتصادي، العدد ١٦١٠ في ١٥ / ١١ / ١٩٩٩.

الخصم والاضافة تستخدم هذه الأموال فى اعمالها وادارة رأسمالها العامل دون حاجة للإقتراض من البنوك، ولا تقوم بتوريدها إلى مصلحة الضرائب فى مواعيدها المحددة أو تتقاعس من التوريد فى مقابل تحملها غرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه كما ورد فى نص المادة (٣/١٣٥)، ومقابل التأخير الوارد فى نص المادة (٧٢، ١١٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

١٥- أن يُعلن الممول بأداء الضريبة وإنذاره بالحجز قبل البدء في اتخاذ إجراءات حجز ما للمدين لدى الغير؛ لأن المشرع لم يشترط أن يسبق محضر الحجز إلي المحجوز لديه أي إعلان الممول (المدين) بأداء الضريبة. وان يحدد المشرع مدة معينة يتعين انقضاؤها بين إرسال التنبيه ومباشرة إجراءات الحجز عند الحجز على المنقول والحجز على ما للمدين لدى الغير، مثلما منح المشرع الممول مدة شهر من تاريخ إعلان التنبيه والإنذار بالحجز في حالة الحجز على العقار.

١٦- أن ينص المشرع على توجيه الإعلان إلي المدين صاحب العقار في شخص واضع اليد، وأن تحذف فقرة (مهما كانت صفته) من نص المادة (١/٤٠) من قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥؛ لأن الإعلان الموجه إلى الحائز غير الشرعي للعقار لا يؤدي الهدف منه وهو إعلان المدين (الممول)، وأن يلتزم الحائز الذى تسلم صورة الإعلان بضرورة إخطار الممول (المدين) صاحب العقار فور تسلمه.

١٧- أن تقوم الدولة بتحصيل الزكاة بجانب الضرائب عن طريق هيئة خاصة بجباية الزكاة وصرفها على المستحقين، وفى حالة قيام الدولة بتحصيل الزكاة بجانب الضرائب يمكن رد نسبة من الضرائب المدفوعة تساوى قيمة الزكاة التى دفعها المزكى؛ لأن رد هذه النسبة إلى المزكى من الضرائب من الممكن أن يكون حافزاً له على الإعلان عن دخله، ويعتبر تشجيعاً له على دفع الزكاة للدولة، ولهذا يمكن أن تستخدم الزكاة كوسيلة لمعرفة مدى صحة اقرارات الممولين، وما يترتب على ذلك من توسيع قاعدة المجتمع الضريبى. وقيام الدولة بتحصيل الزكاة يقلل من الإنفاق العام؛ لأن الإنفاق فى مصارف الزكاة المحدد شرعاً فى القرآن الكريم يمثل نوعاً من التخفيف من العبء المالى الواقع على عاتق الدولة، وأن تُحسِنْ الدولة استعمال حصيلة الزكاة فى انفاق استثمارى لصالح المستحقين عن طريق هيئة خاصة بجباية واستثمار الحصيلة فى مشروعات انتاجية تعمل على زيادة

النشاط الاقتصادى فى الدولة وتحقق التنمية، وتوفر لمستحقى الزكاة فرص عمل للقادر منهم عليه، وما يترتب على ذلك من زيادة حجم الطلب الفعلى لمستحقى الزكاة لعوامل الانتاج وتحقيق مستوى أكبر نسبياً فى حجم التوظيف؛ لأن عدم قيام الدولة بتحصيل الزكاة أدى إلى التقليل من فاعلية الزكاة فى اعادة توزيع الدخل القومى.

ثالثاً: المستهدف من الدراسة:

وبعد أن قمنا بذكر ما سلف بيانه من نقائص تؤدى إلى عدم التوفيق ما بين هدفى العدالة والحصيلة الضريبية من خلال المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعين وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والقانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، فإننا نجد لزاماً علينا أن نقدم مقترحات أخرى تساعد فى تحقيق المستهدف من هذه الدراسة، وهو تحقيق التوافق بين هدفى العدالة والحصيلة الضريبية، ونرى أن هذا التوافق يمكن أن يرد على النحو التالى:

أولاً : تحقيق العدالة الضريبية فى توزيع الأعباء الضريبية:

يعتمد التوزيع العادل للأعباء الضريبية على قدرة الممول على دفع الضرائب؛ ويُعد صافى دخل الممول مقياساً للحكم على هذه المقدرة فى حالة ما إذا أدخلنا معيار الحالة الاجتماعية ومصدر دخل الممول. وأيضاً يعتمد التوزيع العادل للأعباء الضريبية على أساس العدالة الأفقية التى تتضمن المساواة بين الممولين فى المقدرة على دفعها، وتتضمن العدالة الرأسية اختلاف المعاملة الضريبية بين الممولين لإختلاف الدخل بينهم. ومحاولة إيجاد مساواة فعلية بين دخول الممولين وثرواتهم عن طريق عدم المساواة الضريبية بينهم تتحقق عندما تتساوى التضحيات المالية بينهم، وعند هذا الحد يتحمل أصحاب الدخول المتساوية قدراً متساوياً من عبء الضرائب، بصرف النظر عن قدر انتفاعهم من الخدمات التى تقدمها الدولة؛ لأن توزيع عبء الضرائب على أساس قدر انتفاعهم من الخدمات التى تقدمها الدولة يقتضى أن تتحمل الطبقة الفقيرة أعباء الضرائب التى تفرضها الدولة، باعتبار أنهم أكثر من غيرهم انتفاعاً بالخدمات العامة المقدمة من الدولة.

ويؤدى تصاعد عبء الضرائب إلى توزيع عبئها بين الممولين لتحقيق اعادة توزيع الدخول، ولهذا فإن تصاعد الضرائب المباشرة على

أصحاب الدخول الكبيرة يؤدى إلى تصحيح تفاوت الدخل بينهم، وأن يشترك الممولون الذين يملكون قدرة على دفع الضرائب فى المساهمة فى أعباء الدولة، وأن يكون سعر الضريبة الذى يطبق على الوحدات الأولى للدخل بسيطا؛ لأن منفعة هذه الوحدات تكون كبيرة لدى صاحب الدخل. أما اعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول فإنه يتوقف على مستوى التطور الاقتصادى والاجتماعى السائد فى الدولة، وفقا للمعايير المتداولة فى تحديد مستويات الاشباع؛ لأن تشخيص الضريبة يقتضى أن يتضمن مستوى متوسط من الرفاهية للممول ومتوازن مع تطور الظروف الاقتصادية والاجتماعية فى الدولة. وأن يقوم النظام الضريبى على العدالة الضريبية فى توزيع العبء الضريبى بين الأنشطة الاقتصادية على أساس أن العدالة الضريبية هى الأساس فى تقييم النظام الضريبى.

ثانياً: الإعتماد على الضرائب المباشرة:

يقتضى زيادة الحصيلة الضريبية توافر العدالة الضريبية، ويتطلب التوفيق بين زيادة الحصيلة وتوافر العدالة الضريبية، أن يعتمد النظام الضريبى على الضرائب المباشرة، وأن تزداد نسبتها إلى مجموع الضرائب المحصلة على أساس أن الضرائب المباشرة تسمح بتحقيق درجات مختلفة لتصاعد الضريبة على أوعية الضرائب على الدخل. ويقتضى زيادة الضرائب المباشرة إصلاح النظام الضريبى، وتنظيم فرص وجباية الضرائب، وتنمية وزيادة مصادر الضرائب المباشرة عن طريق زيادة النشاط الاقتصادى فى المجتمع، وتشجيع الاستثمارات عن طريق إستقطاب رؤوس الأموال، وتؤدى الزيادة فى النشاط الاقتصادى إلى زيادة الفائض الاقتصادى، وبالتالى يزداد عدد الممولين. وإصلاح الأوضاع التى تنتج الفائض الاقتصادى داخل كل هيئة اقتصادية، وتشجيع الاستثمارات المباشرة داخل هذه الهيئات، وإعادة هيكلة الهيئات الاقتصادية ومعاملاتها كمشروعات اقتصادية مستقلة بحيث يتم ادارة هذه الهيئات وفقا للأسس الاقتصادية السليمة، وتصحيح هياكلها المالية من خلال احلال مديونياتها بحقوق ملكية لبعض الهيئات الدائنة لها مثل بنك الاستثمار القومى، ومن شأن اصلاح وضع الهيئات الاقتصادية وتصحيح مسارها الاقتصادى أن يؤدى إلى زيادة مقدرتها على إثراء الموارد العامة للدولة.

وأن تفرض الضريبة على الزيادة الطارئة فى أرباح ا لمشروعات أو الممولين؛ لأنها نتجت عن فائض فى الطلب خاص بالظروف

الاستثنائية، وهو ما يحدث فى أثناء الحروب، وتعود هذه الأرباح إلى طبيعة الظروف الاستثنائية التى نشأت فيها، وليس إلى جهد الممول وحده، أى أنها تعود إلى التضحيات التى يتحملها المستهلكون فى مثل هذه الظروف.

ثالثاً: تطور الإدارة الضريبية:

يؤدى استخدام الحصيلة الضريبية فى زيادة النشاط الاقتصادى فى المجتمع إلى زيادة التنمية، وتؤدى زيادة التنمية إلى تنوع النشاط الاقتصادى، وزيادة أوعية مصادر الضرائب، وتحقيق الحصيلة الضريبية المثلى، وحسن اختيار الدولة لأوجه إنفاق الحصيلة الضريبية. وتحقيق هذه الأهداف يعتمد على مستوى كفاءة الإدارة الضريبية فى ممارسة مهامها، ولهذا فإن الإصلاح الشامل للإدارة الضريبية يقتضى أن تتطور لمجابهة العمليات المعقدة فى تحصيل الضرائب، وممارسة المهام ا لمتعلقة بحصر المجتمع الضريبى؛ لأنه ينتج عن كثرة وإطالة اجراءات الفحص تأخر أداء الضريبة كقيمة واجبة الأداء ومستحقة لمصلحة الضرائب دون سداد من جانب الممول. وبالتالى يؤدى اختصار خطوات الفحص الضريبى وربط الضريبة وفق خطة زمنية محددة إلى التقدير الصحيح لوعاء الضريبة، وبأقرب قدر من الحقيقة فى تقييم العناصر الخاضعة للضريبة لتتحقق المساواة بين الممولين. ومن ناحية أخرى، تزداد الحصيلة الضريبية مع تحسن الأداء الإدارى فى حصر الأنشطة الاقتصادية المستحدثة، وزيادة الثقة بين الممول والادارة الضريبية على أساس أن من المهام الأساسية لمصلحة الضرائب أن تسعى إلى تخفيف العبء النفسى عن الممول وعدم اشعاره بثقل عبء الضرائب.

رابعاً: وضع سياسة ضريبية تعمل على تحقيق التوازن بين العدالة والحصيلة الضريبية:

يتوقف حجم المبالغ المستقطعة كضريبة على ارتفاع مستوى الدخل القومى وطريقة توزيعه، ودرجة التفاوت فى توزيع الدخول، وتنوع النشاط الاقتصادى، وطبيعة الهيكل السكانى، ومدى زيادة الناتج الاجتماعى للإنفاق العام، وزيادة الوعى الضريبى لدى أفراد المجتمع بمدى أهمية الضرائب للدولة، واختيار أفضل الطرق التى تكلف مصلحة الضرائب أقل النفقات فى التحصيل. ويؤدى زيادة الاقتطاع الضريبى إلى زيادة الحصيلة الضريبية فى حالة ما إذا كان العبء الضريبى لم يؤثر على النشاط الاقتصادى فى المجتمع.

وتتحدد حاجة الدولة إلى الحصيلة الضريبية من خلال العلاقة بين الضرائب والموارد العامة الأخرى فى اطار الأوضاع الاقتصادية العامة فى الدولة، وتلجأ الدولة إلى فرض الضرائب فى حالة ما إذا كانت الموارد العامة الأخرى لا تكفى للإنفاق العام. ويؤدى نقص الحصيلة الضريبية مع ارتفاع سعر الضرائب وزيادة التهرب الضريبى إلى التفكير فى ايجاد موارد مالية جديدة للدولة عن طريق فرض ضرائب جديدة أو زيادة سعر الضريبة على بعض الأنشطة الاقتصادية، الأمر الذى يقود إلى انصراف الممولين عن التوسع فى الأنشطة الاقتصادية والاحجام عن القيام بالاستثمارات الاقتصادية اللازمة.

وتتشكل أهداف النظام الضريبى وفق ظروف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وما يحققه النظام الضريبى من توافق بين العدالة والحصيلة الضريبية، ويعتبر التوافق بين هذين الهدفين والأهداف الأخرى للنظام الضريبى من المطالب الهامة؛ لأنه إذا كان هدف النظام الضريبى هو زيادة الحصيلة الضريبية دون أن تتوافق مع بقية أهداف النظام الضريبى، فإن ذلك من شأنه أن يؤدى إلى التقليل من المدخرات واعاقة الاستثمار، ومن ثم ينخفض الانتاج. أما إذا كان هدف النظام الضريبى هو تحقيق الأهداف الاقتصادية عن طريق تشجيع الاستثمارات بمنحها حوافز ضريبية دون أن تتوافق مع بقية أهداف النظام الضريبى، فإن ذلك من شأنه أن يؤدى إلى خفض الحصيلة الضريبية. وترجيح أحد الأهداف على الآخر إنما يكون عن طريق اعطاء هذا الهدف وزناً أكبر لأهميته للمجتمع فى ظل استخدام سياسات أخرى تساعد على ذلك مثل ترشيد الإنفاق العام والسياسة النقدية والائتمانية وغيرهما من السياسات لبناء نظام ضريبى متكامل.

خامساً: تفعيل دور الزكاة فى المجتمع:

يقتضى زيادة الإيرادات العامة تفعيل دور الزكاة فى المجتمع، حيث يؤدى ذلك إلى خفض النفقات العامة بمقدار ما تسهم به الزكاة فى الإنفاق فى مصارفها المحددة شرعاً فى القرآن الكريم، وهذا يقتضى أن تقوم الدولة بتحصيل الزكاة عن طريق مؤسسة تكون مهمتها تحصيل الزكاة، واستثمار أموالها فى مشروعات إنتاجية، وخلق فرص عمل لمستحقى الزكاة للتخفيف من حدة البطالة، وتخفيض نسبة الفقر والفقراء؛ لأن الدولة أقدر فى تحصيل الزكاة من الأفراد والمؤسسات الخيرية بما تملكه من جهاز إدارى يتوافر له قاعدة معلومات، سواء عن مستحقى الزكاة أو عن المال. ويترتب على قيام الدولة بتحصيل الزكاة وتوزيعها على مستحقيها زيادة طلب مستحقى الزكاة، وبالتالى زيادة أكبر فى حجم التوظيف. وعلى هذا الأساس فإنه يمكن أن يكون للزكاة دور مهم فى تقليل النفقات العامة، والحد من تزايد عجز الموازنة العامة عن طريق التأثير المباشر لإنفاق حصيلتها فى مصارفها الشرعية على بنود الإنفاق للموازنة الجارية التى يتفق الكثير منها مع مصارف الزكاة، وفى هذه الحالة تتولى الزكاة تمويل بنود النفقات العامة التى تتمشى مع مصارفها. وتمثل الزكاة أثراً مهماً يجب أن يوجه إلى زيادة الموارد التى يمكن أن توجه لإشباع الحاجات الأساسية لمستحقى الزكاة؛ لأن ترك الدولة أمر تحصيل الزكاة إلى ضمير كل مزكى قد ساعد فى التقليل من فاعليتها، ولم يعد لها الدور الفعال الذى تمارسه فى إعادة توزيع الدخل القومى وتحقيق العدالة الإجتماعية. وأن يفرض على غير المسلمين نفس النسبة من أموالهم.

وفى نهاية المطاف لا يسعنا ونحن فى معرض نهو الحديث عن الموضوع المختار محلا للدراسة إلا أن نؤكد على أن المتحقق من هذه الدراسة هو المعالجة الضريبية فى إطار التشريع الضريبى المصرى المتعلق بقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وأن المستهدف من هذه الدراسة هو تحقيق العدالة الضريبية وزيادة الحصيلة الضريبية، وتؤكد المقارنة أن المتحقق من هذه الدراسة يقصر عن تحقيق المستهدف، ولا يسعنا إلا أن نؤكد على أن بعض نتائج الدراسة قد تحققت ولكنها دون المأمول.

ثم بحمد الله

ثبت المراجـع

أولاً:- باللغة العربية

١ - الكتب المتخصصة:

الدكتور. أحمد ثابت عويضه : ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في القانون المصري، الطبعة الثانية، دار الكاتب العربي للطباعة والنشر، القاهرة، ١٩٦٧.

الدكتور.أسامه محمد الفولي: النظام الضريبي المصري، مطبعة الإشعاع، الإسكندرية، ١٩٩٣.

الدكتور.أسامه محمد الفولي: النظام الضريبي المصري، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦.

الدكتور.أمين السيد أحمد لطفي: أسس القياس والفحص الضريبي لأرباح تنظيمات الأعمال بين معايير المحاسبة والمراجعة والمتطلبات القانونية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧.

الدكتور. السيد عبد المولى: المالية العامة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة ،١٩٩٣.

الدكتور. السيد عبد المولى: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥.

الدكتور. السيد عطيه عبد الواحد: الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٣.

الدكتور. جلال الشافعي: الموسوعة الضريبية، مكتبة التكامل، الزقازيق، ١٩٩٩.

الدكتور. حسين خلاف: الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، الطبعة الثانية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٩٢.

الدكتور. حسين خلاف: الوجيز في تشريع الضرائب المصرية، الطبعة الثانية، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٦٢.

الدكتور. حامد عبد المجيد دراز: الضرائب العقارية والتنمية الاقتصادية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٦.

الدكتور. حسن محمد كمال، والدكتور. سعيد عبد المنعم محمد: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤.

الدكتور. حسن محمد كمال: دراسات في المحاسبة الضريبية على الدخل، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٢.

الدكتور. دلاور علي، محمد حمدي النشار: دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، تحديد دين الضريبة في المرحلة الإدارية، الكتاب الثاني، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٥٢.

حبيب المصرى باشا: ضرائب الدخل فى مصر، الجزء الأول، مطبعة مصر، القاهرة، ١٩٤٥.

الدكتور. زكى عبد المتعال: علم المالية العامة والتشريع المالي المصري، الطبعة الأولى، مطبعة فتح الله إلياس، القاهرة، ١٩٤١.

الدكتور. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٥٧.

الدكتور. رابح رتيب: الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١.

الدكتور. زكريا محمد بيومي: قانون الضرائب على الدخل ،منشأة المعارف ،الإسكندرية،١٩٨٧.

الدكتور. زكريا محمد بيومي: المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٨٩.

الدكتور. زكريا محمد بيومي: موسوعة الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، عالم الكتاب، القاهرة، ١٩٩٤.

الدكتور. زكريا محمد بيومي : موسوعة الدكتور زكريا محمد بيومي في القوانين والأحكام والفتاوى الضريبية، الجزء الأول، المجلد الأول، النسر الذهبي للطباعة، القاهرة، ٢٠٠٠.

الدكتور. زين العابدين ناصر: علم المالية العامة دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤.

الدكتور.طارق عبد العال حماد: تحديد الربح الضريبي للأنشطة التجارية والصناعية وفقا لأحدث التعديلات والتعليمات الصادرة حتى ديسمبر ١٩٩٨، الدار الجامعية، القاهرة، ١٩٩٩.

الدكتور. عادل أحمد حشيش: الوسيط في الضرائب على الدخل، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٨٨.

الدكتور. عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي المصري، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٢.

الدكتور. عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧.

الدكتور. عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي المصري، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية، ١٩٩٩.

الدكتور. عاطف صدقي: التشريع الضرائبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦.

الدكتور. عاطف صدقى، والدكتور. محمد حامد الرزاز: التشريع الضريبى المصرى، الضرائب العقارية، وقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.

الدكتور. عبد الحكيم الرفاعى: الضرائب المباشرة، مكتبة عبد الله وهبة، القاهرة، ١٩٤٢.

الدكتور. عبد القادر حلمي: الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧١.

الدكتور. عبد الله الصعيدي: الضرائب والتنمية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.

الدكتور. عبد الله الصعيدي: التشريع الضريبي، قانون الضريبة على الدخل في مصر (قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) مع الإشارة إلى دور الضرائب في تحقيق التنمية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.

الدكتور. عبدالمنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٦.

الدكتور. مجدي محمود شهاب: دراسات في التشريع الضريبي المصري، دار المطبوعات المصرية، الإسكندرية، ١٩٩٤.

أ. محمد حمدي النشار: الدفاتر المنتظمة من الوجهة الضريبية، الطبعة الأولى، دار مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٥٠.

الدكتور. محمد حلمي مراد: تشريع الضرائب، الضرائب المباشرة، الجزء الأول، الطبعة الأولى، مطبعة نهضة مصر، ١٩٥٥.

الدكتور. محمود رياض عطية: موجز في المالية العامة وتشريع الضرائب، مطبعة دار التأليف، القاهرة، ١٩٥٧.

الدكتور. محمود رياض عطية: الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٩.

الدكتور. محمد حسن الجزيري: ضريبة الدخل في التشريع المصري، الكتاب الأول، الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، الطبعة العاشرة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤/١٩٦٥.

الدكتور. محمد طه بدوي، والدكتور. محمد حمدي النشار: أصول التشريع الضريبي المصري، الطبعة الأولى، دار المعارف، الإسكندرية، ١٩٥٩.

الدكتور. محمد السعيد وهبة: صور التهرب الضريبي، الكتاب الثاني في نطاق الضريبة العامة على الإيراد والضريبة الموحدة، الطبعة الأولى، دار نشر الثقافة، الإسكندرية، ١٩٦٦.

الدكتور. مصطفى رشدي شيحه، والدكتور. عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي المصري، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٨٢.

الدكتور. مصطفى رشدى شيحه: التشريع الضريبي المصري، الطبعة الثانية، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٧.

الدكتور. محمد حامد دويدار، والدكتور. محمود الطنطاوي الباز: دراسات في الاقتصاد المالي، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٣.

الدكتور. محمد حامد دويدار، والدكتور. أسامة محمد الفولى، النظام الضريبى بين النظرية والقانون المالى، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٤.

الدكتور. مصطفى محمد الصباغ: الاعتبارات الاقتصادية في الضريبة الموحدة على الدخل، مطابع السفير، الإسكندرية، ١٩٨٨.

الدكتور. محمد السيد سرايا، والدكتور فؤاد السيد المليجي: دراسات في محاسبة الزكاة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٦.

أ. محمد بدارن: مجموعة قوانين الضرائب في مصر، الطبعة الثالثة، دار مجلة التجارة والضريبة، القاهرة، ١٩٧١، ١٩٩٠.

الدكتور. محمد نجيب جادو: ظاهرة التسرب الضريبى وآثارها المالية والاقتصادية، دراسة تطبيقية فى مصر، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤.

أ. محمد عبد المنعم الجمال: الضرائب والمجتمع الاشتراكي العربى ، الجزء الأول، دار مطابع الشعب، القاهرة، ١٩٦٣.

٢ ـ الرسائل العلمية:

الدكتور. إبراهيم طه أبو رحمه: الضريبة الموحدة على الدخل نظرياً وتطبيقياً، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٢.

الدكتور. أحمد عمر بامشموس: تطور النظام الضريبي في الجمهورية العربية اليمنية تشريعيا ومحاسبيا لخدمة أهداف التنمية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٨٣.

الدكتور. جمال فوزي شمس: ظاهرة التهرب الضريبي ومكافحتها ودور الشرطة في ملاحقتها، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٨٢.

الدكتور. حكمت عبد الكريم الحارس: السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة،١٩٧٣.

الدكتور. زاخر عياد زاخر: الضرائب العقارية ودورها في إعادة توزيع الدخل القومي في مصر، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩١.

الدكتورة. سوزي عدلي ناشد: ظاهرة التهرب الضريبي الدولي وأثارها على اقتصاديات الدول النامية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨.

الدكتور. عادل الحيارى: الضريبة على الدخل العام دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، مطابع مؤسسة الأهرام، ١٩٦٨.

الدكتور. عبد السلام محمد عبد السلام: نظام الضريبة الموحدة على الدخل ومدى ملاءمتها للتطبيق في الدول النامية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٣.

الدكتور. فاروق السيد سالم: العبء الضريبي في الاقتصاديات النامية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٩٢.

الدكتورة. فايزة محمدي محمد عجوة: إطار مقترح لتحديد الوعاء الضريبي في ظل الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية بالتطبيق على الضريبة على أرباح شركات الأموال، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٩٩.

الدكتور. محمد سمير عبد السلام الصبان: تقييم استخدام الإحصاء كأداة في مجال اختبارات مراقب الحسابات، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٧٤.

الدكتور. محمود إبراهيم عبد السلام تركي: استخدام أساليب التحليل الكمي في تحديد الطاقة الضريبية مع دراسة تطبيقية في جمهورية مصر العربية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ١٩٨٠.

الدكتور. محمد كمال الدين فتحي أبو عجوة: إطار مقترح لتطوير التحاسب الضريبي على الدخل الزراعي في جمهورية مصر العربية دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٨٧.

الدكتور. محمود خليل أحمد محمدين: دور السياسة المالية في تحقيق العدالة الاجتماعية دراسة مقارنة في الفكر المالي الإسلامي والحديث، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة، جامعة الإسكندرية (بدون تاريخ).

الدكتور. محمد أحمد عبد الرؤوف محمد: المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس ١٩٩٨.

الدكتور. ممدوح عبد الحميد الهياتمي: الحصر الضريبي دراسة تحليلية للتشريع الضريبي المصري، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق جامعة طنطا، ١٩٩٣.

الدكتور. محمد ثابت هاشم: أسس البنيان الضريبي في المجتمع الإسلامي، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة أسيوط، ١٩٩٢.

الدكتور. محمد كرم قرني سالم : الموارد المالية في الإسلام، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٩٥.

الدكتورة. منى عبد الشافي توفيق: السياسة الجمركية ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، ١٩٩٦.

الدكتور. محي محمد مسعد محمود: دور الزكاة في إشباع الحاجات الأساسية للمجتمع المصري، دراسة تحليلية مقارنة لجدوى هذا الدور وفقاً للموارد الاقتصادية المتاحة للبلدان الإسلامية، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٢.

الدكتور. وديع رزق بدوي : الاتفاق على تقدير وعاء الضريبة دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٦٤.

٣- الكتب العامة:

الدكتور. المرسى السيد حجازى: دراسات فى النظام المالى الإسلامى (المشروع – الزكاة – الدين العام)، دار نشر الثقافة، الاسكندرية، ٢٠٠٦.

الدكتور. حازم الببلاوى: دور الدولة فى الاقتصاد، دار الشروق، ١٩٩٩.

الدكتور. رمزي زكى : الديون والتنمية، الطبعة الأولى، دار المستقبل العربي، القاهرة، ١٩٨٥.

الدكتور. عبدالمنعم راضى: موسوعة مصر الحديثة ،المجلد الثاني، الاقتصاد، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ١٩٩٥.

أ. قطب إبراهيم محمد: الموازنة العامة للدولة، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ١٩٩٤.

الدكتور. مصطفى رشدي شيحه: الاقتصاد العام للرفاهية، الجزء الأول، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩١.

الدكتور. مجدى محمود شهاب: أصول الإقتصاد العام، المالية العامة، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، ٢٠٠٤.

الدكتور. محمد حامد دويدار: محاضرات في الاقتصاد الدولي، دار الأندلس للنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٩٤ / ١٩٩٥.

أ. معتز عبد الفتاح: الوظيفة الاقتصادية للدولة، دراسة في الأصول والنظريات، مركز دراسات وبحوث الدول النامية، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ١٩٩٨.

الدكتور. يونس البطريق، والدكتور. سعيد عبد العزيز عثمان: مقدمة في الاقتصاد العام، قسم المالية العامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٢.

الدكتور. يونس البطريق، والدكتور. عبد العزيز على السودانى: اقتصاديات النشاط الحكومى، الكتاب الثانى، الإيرادات العامة والموازنة، قسم المالية العامة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، ١٩٩٣.

الإمام مالك بن أنس: المدونة الكبرى، الجزء الأول، مؤسسة الحلبي، القاهرة، ١٣٢٣هـ.

الإمام الشافعي: كتاب الأم، الجزء الثاني، الدار المصرية للتأليف والترجمة، القاهرة، ١٣٢١ هـ.

ابن حزم الظاهري: المحلى، الجزء السادس، المجلد الثالث، المكتب التجاري للطباعة والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٨٥.

الحسن على بن محمد بن حبيب الماوردي: الأحكام السلطانية والولايات الدينية، الطبعة الثانية، مطبعة الحلبي، القاهرة ١٩٦٦.

شهاب الدين أحمد بن إدريس القرافي: الذخيرة، الجزء الثالث، دار الغرب الإسلامي، بيروت ١٩٩٤.

علاء الدين أبي بكر مسعود الكساني الحنفي: بدائع الصنائع، الجزء الثاني، مطبعة الإمام بالقلعة، القاهرة، ١٩٦٨.

أحمد بن محمد الصاوي المالكي، أحمد بن منصور بن أحمد الدردير: بُلغة السّالك لأقرب المسالك إلى مذهب الإمام مالك على الشرح الصغير، الجزء الأول، مطبعة الحلبي، القاهرة، ١٩٥٢.

محمد بن إسماعيل الأمير اليمني الصنعاني، علق عليه، محمد عبد العزيز الخولي: سبل السلام في شرح بلوغ المرام من جمع أدلة الأحكام، الجزء الأول، مكتبة عاطف، القاهرة، ١٣٧٩ هـ.

فخر الدين الرازى أبوعبدالله محمد بن عمر بن حسين القرشي: التفسير الكبير، الجزء السادس عشر، مطبعة البهية المصرية، القاهرة، ١٩٣٨.

ابن الهمام الحنفي: شرح فتح القدير، الجزء الأول، الطبعة الأولى، المطبعة الأميرية، القاهرة، ١٣١٥ هـ.

منصور بن يونس إدريس البهوتي، علق عليه، هلال مصيلحي مصطفى هلال: كشاف القناع عن متن الإقناع، الجزء الثاني، مكتبة النصر الحديثة، الرياض، ١٩٧٥.

شهاب الدين أحمد الرملي: نهاية المحتاج إلى شرح المنهاج في الفقه الشافعي، الجزء الثاني، مؤسسة الحلبي، القاهرة، ١٣٨٦ هـ / ١٩٦٧.

محمد بن علي بن محمد الشوكاني: نيل الأوطار شرح منتقى الأخيار من أحاديث سيد الأخيار، الجزء الرابع، مطبعة الحلبي، القاهرة، ١٣٥٧هـ.

الدكتور. حمزة النشرتي، والشيخ. عبد الحفيظ فرغلي، والدكتور. عبد الحميد مصطفى: الفقه الإسلامي على المذاهب الأربعة، الجزء الثاني، مؤسسة الأهرام، ١٩٩٢.

الدكتور. محمد محمد عبد اللطيف جمال الدين: العموم والخصوص وأثرهما في عملية استنباط الأحكام من النصوص التشريعية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٢.

الدكتور. أحمد أبو الوفا: إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، الطبعة العاشرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، ١٩٩١.

الدكتور. أحمد مليجي: التنفيذ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٤.

الدكتور. جلال العدوى: قانون العمل، منشأه المعارف، الإسكندرية، ١٩٦٨.

الدكتور. على عوض حسن: مختصر الوجيز في شرح قانون العمل، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، ٢٠٠١.

الدكتور. فتحي والي: التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٠.

الدكتور. محمود جمال الدين زكى: عقد العمل في القانون المصري، الطبعة الثانية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ١٩٨٢.

بحـــوث ومقـــالات:

الدكتور. أحمد عبد الرحيم عبد الرحيم أحمد: مستقبل الإيرادات السيادية على مستوى المجموعات فى ضوء الخفض التدريجى لعجز الموازنة العامة فى مصر فى ظل التحرر الاقتصادى، مجلة البحوث التجارية كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة الخامسة عشر، العدد الأول، يناير ١٩٩٣.

الدكتور. أسامه محمد الفولى: بعض مظاهر التفاوت فى توزيع العبء الضريبى القانونى فى التشريع الضريبى المصرى، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، الإصدار الثالث، السنة العشرون، العدد الثانى، ١٩٩٠.

الدكتور. السيد عبد المولى: النظام الضريبى المصرى وإمكانية تطويره، مصر المعاصرة، السنة الرابعة والثمانون، العدد الثالث والأربعون، أبريل ١٩٩٣.

الدكتور. أمين السيد أحمد لطفى: تقويم سياسات الفحص الضريبى وآثارها على الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية، دراسة تطبيقية على شركات السياحة مع إطار محاسبى منهجى مقترح، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، ١٩٩٢.

الدكتور. باهر محمد علتم: آثر برنامج الإصلاح على تخفيض عجز الموازنة العامة فى مصر، مصر المعاصرة، السنة الرابعة والثمانون، العدد ٤٣١، يناير ١٩٩٣.

الدكتور. رابح رتيب: أهم المشكلات العلمية التى يمكن أن تثار من جراء تطبيق الإعفاءات الضريبية الواردة فى قانون الاستثمار والمجتمعات العمرانية الجديدة، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق ببنى سويف، جامعة القاهرة، يناير ويوليو ١٩٩٤.

الدكتور. سعيد عبد المنعم محمد: أساليب ترحيل الخسائر الضريبية وآثارها على إعداد القوائم المالية للمنشأة، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، ١٩٨٧.

الدكتور. شوقى أحمد دنيا: أسهام المفاهيم المالية فى ترشيد وتمويل الإنفاق العام، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، ١٩٩٣.

الدكتور. صلاح الدين إبراهيم صالح: دراسة حول العلاقة بين الجهاز الضريبى والممولين، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الأول، ١٩٨٥.

الدكتور. ضياء الدين عبد الحكيم عمران: التنبؤ بالإيرادات الحكومية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، السنة الثالثة عشره، العدد الثانى، يوليه ١٩٩١.

الدكتور. عبد الحميد صديق عبد البر: دور الدولة فى ظل سياسة الإصلاح الاقتصادى، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، أكتوبر ١٩٩٨.

الدكتور. عبد المطلب عبد الحميد: مدى فاعلية الحوافز الضريبية فى جذب الاستثمار الأجنبى المباشر لمصر، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد السادس، العدد الثانى، ديسمبر ١٩٩٨.

الدكتور. عبد الفتاح محمد حسين: : التحرر الاقتصادى وآفاق الاستثمار العام فى قطاع الزراعة مذكرة خارجية رقم ١٥٨٦، معهد التخطيط القومى، مايو ١٩٩٥.

الدكتور. عزت عبد الحميد البرعى: ظاهرة التهرب الضريبى بين الإطار النظرى والواقع التطبيقى "العملى" دراسة نظرية تحليلية، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، السنة الثانية، العدد الثالث، أبريل ١٩٩٢.

الدكتور. عزت عبد الحميد البرعى: إمكانية فرض ضريبة على الدخل الزراعى الصافى بين التشريعات القائمة وتطور القطاع الزراعى، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنوفية، السنة الثانية، العدد الثالث، أبريل ١٩٩٢.

الدكتور. على عبدالرحمن على: سياسات الإقلال من الفقر في مصر، مصر المعاصرة، العدد ٤٧١ / ٤٧٢، السنة الرابعة والتسعون، يوليو/أكتوبر ٢٠٠٣.

الدكتور. عشماوى على عشماوى: عجز الموازنة العامة (الحالة المصرية - الأسباب، العلاج)، مصر المعاصرة، السنة التاسعة والثمانون، العدد ٤٥١ - ٤٥٢، يوليو / أكتوبر ١٩٩٨.

الدكتور. محمود عبد السميع على: نطاق التدخل الحكومى فى النشاط الاقتصادى فى ظل التخطيط التأشيرى، مصر المعاصرة، السنة السابعة والثمانون، العدد ٤٤٤، أكتوبر ١٩٩٦.

الدكتور. محمد أحمد على أمين: صكوك التمويل ذات العائد المتغير ومعاملتها ضريبياً، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، ١٩٨٩.

الدكتور. محمد كمال الدين فتحى أبو عجوه: محددات الفحص الضريبى فى إطار الفحص النافى للجهالة لأغراض الخصخصة فى مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، يوليو ٢٠٠٠.

الدكتور. محمد عباس بدوى: الضريبة الموحدة على المرتبات، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ١٠٦، نوفمبر ١٩٩٦.

الدكتور. مختار إسماعيل أبو شعيشع على: المشكلات المحاسبية والتطبيقية للضريبة الموحدة على الدخل فى مصر ووسائل علاجها، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، ١٩٩١.

الدكتورة. ميراندا زغلول رزق: تأثير نظم الحوافز والإعفاءات الضريبية على تحسين بيئة الاستثمار فى مصر، مصر المعاصرة، السنة الخامسة والثمانون، العددان ٤٣٧ - ٤٣٨، يوليو / أكتوبر ١٩٩٤.

الدكتورة. ميراندا زغلول رزق: عجز الموازنة العامة للدولة وزيادة تمويل استثمارات البنية الأساسية، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المجلد الثالث، العدد الأول، ١٩٩٥.

المؤتمرات والتقارير :

أ ـ المؤتمـــرات :

الـدكتور. أبـو زيـد كامـل الـسيد: متطلبـات الاتجاهـات المـستقبلية للإصـلاح الاقتصادى فـى مصر، دراسة اختبارية لصياغة نظـام ضـريبى يـساهم فـى تعظـيم دالـة الأهـداف الاسـتراتيجية علـى المـستوى القـومى، المـؤتمر العلمـى الـسنوى الأول، كليـة التجـارة، جامعـة الزقازيق، ٢٦- ٢٧ أبريل ١٩٩٧.

الدكتور. أحمد سعيد دويدار: اقتصاديات الأمن الغذائى، المؤتمر العلمى السنوى الثانى عشر للاقتصاديين المصريين، الجمعية المـصرية للاقتـصاد الـسياسى والإحـصاء والتشريع، نوفمبر ١٩٨٧.

الدكتور. السيد عبد المولى: الضريبة والقرن الواحد والعشرين رؤية مستقبلية، نظـام الخصم والاضـافة بين الإبقـاء والإلغـاء، المـؤتمر الـضريبى الأول، مـصلحة الـضرائب العامـة، فندق شبرد، القاهرة، ١٢-١٣ ديسمبر ١٩٩٨.

الـدكتور. أحمـد رشـاد موسـى: دور الدولـة فـى النظـام الاقتـصادى المعاصـر، المـؤتمر العلمـى الـسنوى الحـادى والعـشرين للاقتـصاديين المـصريين، الجمعيـة المـصرية للاقتـصاد الـسياسى والإحـصاء والتـشريع، أكتوبر ١٩٩٩.

الدكتور. أسامه على عبد الخالق أحمد: التعديلات المقترحة لقانون الضرائب على الدخل فى ضوء مشكلات التطبيق، المؤتمر الضريبى الرابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٧- ١٩ فبراير ١٩٩٠.

الدكتور. عاطف السيد: فكرة العدالة الضريبية فى الزكاة فى صدر الإسلام، المؤتمر العالمي الأول للاقتصاد الإسلامي، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى، ١٤٠٠هـ - ١٩٨٠.

الدكتور. عبد الباسط وفا: الدولة ووظائفها فى إطار النظريات الحديثة للنمو الاقتصادى، المؤتمر العلمى السنوى الحادى والعشرين للاقتصاديين المصريين، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع، القاهرة، أكتوبر ١٩٩٩.

أ. محمد مرسى فهمى: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب، المؤتمر الضريبى الثامن، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالتعاون مع كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٣- ٢٤ مارس ١٩٩٦.

الدكتور. محمود السيد الناغى: الضريبة الموحد على دخل الأشخاص الطبيعيين بين التشريع والتطبيق، المؤتمر الضريبى السادس، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٨-١٩ مارس ١٩٩٥.

الدكتور. محمد لطفى حسونه: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب، المؤتمر الضريبى الثامن، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالتعاون مع كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٣-٢٤ مارس ١٩٩٦.

الدكتور. محمد محمد على السيد سرور: دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب، المؤتمر الضريبى الثامن، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالتعاون مع كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٣-٢٤ مارس ١٩٩٦.

الدكتور. محمد أحمد البدوى الباز: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بين التشريع والتطبيق، المؤتمر الضريبى السادس، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٨-١٩ مارس، ١٩٩٥.

الدكتور. محمد كمال الدين أبو عجوه: التعديلات المقترحة لقانون الضرائب على الدخل فى ضوء مشكلات التطبيق، المؤتمر الضريبى الرابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٧-١٩ فبراير ١٩٩٠.

الدكتور. محمد نظير بسيونى: التعديلات المقترحة لقانون الضرائب على الدخل فى ضوء مشكلات التطبيق، المؤتمر الضريبى الرابع، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٧-١٩ فبراير ١٩٩٠.

الدكتورة. نورهان بهجت محمد حسنى: ورقة عمل تفعيل النقاط الرئيسية لملامح المشروع الجديد للضرائب على الدخل، المؤتمر الضريبى الثالث عشر، دار الدفاع الجوى، القاهرة، ١٣-١٤ نوفمبر ٢٠٠١.

ب – التقـــــارير:

- تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٣/٢٠٠٤.
- تقرير الاتجاهات الاقتصادية الاستراتيجية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام، ٢٠٠٥.
- تقرير التنمية الإنسانية العربية لعام ٢٠٠٤، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، المكتب الإقليمي للدول العربية، المملكة الأردنية الهاشمية.
- تقرير المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية، نظام الضرائب لعام ٢٠٠٠، ١٩٨٢.
- تقرير المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة السابعة عشر، سبتمبر ١٩٩٠– يونيه ١٩٩١.
- تقرير المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة السابعة عشر، سبتمبر ١٩٩٠، يونية ١٩٩١.
- تقرير المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة التاسعة عشر، سبتمبر ١٩٩٢، يونية ١٩٩٣.
- تقرير المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة الحادية والعشرون ، ٩٤ – ١٩٩٥.

- تقرير المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة الثالثة والعشرون ،١٩٩٦ – ١٩٩٧.
- تقرير المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة الثانية والعشرون ،١٩٩٥ – ١٩٩٦.
- تقرير المجلس القومى للإنتاج والشئون الاقتصادية، الدورة الرابعة والعشرون ،١٩٩٧ – ١٩٩٨.
- تقرير عن التنمية لعام ١٩٩٧، البنك الدولى، الدولة فى عالم متغير.

الدوريات والأحكام:

أ – الدوريـــات :

- أعداد متفرقة من الجريدة الرسمية.
- أعداد متفرقة من الوقائع المصرية.
- أعداد متفرقة من تقارير ونشرات البنك الأهلى المصرى.
- أعداد متفرقة من تقارير ونشرات البنك المركزى المصرى.
- أعداد متفرقة من النشرة الاقتصادية الشهرية لوزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية المصرية.
- دليل الضرائب، كتاب الأهرام الاقتصادى، العدد ١٠٦، نوفمبر ١٩٩٦.
- دليل الضرائب، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ١٤٦، أول مارس ٢٠٠٠.
- دليل الضرائب، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ١٧١، أول مارس ٢٠٠٢.

- دليل الضرائب، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ٢٢٢، أول مارس ٢٠٠٦.
- أعداد متفرقة من نشرات مصلحة الضرائب.
- أعداد متفرقة من المرشد الضريبى، مصلحة الضرائب.
- أعداد متفرقة من مجلة التمويل والتنمية.
- سلسلة تقارير مجلس الشورى رقم (١٠)، فبراير ١٩٩٢.

ب – نـــدوات :

- الندوة رقم (١) لسنة ١٩٩٠، المعاملة الضريبية للتصرفات العقارية، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- نـدوة " مـشروع الـضريبة الموحـدة "، الجمعيـة المـصرية للاقتـصاد الـسياسي والإحـصاء والتـشريع، مـصر المعاصـرة، الـسنة الخامـسة والثمانون، العددان ٤٣٥ - ٤٣٦، يناير / أبريل ١٩٩٤.

حـ – أحكـــام :

- مجموعـة أحكـام محكمـة الـنقض، الأحكـام الـصادرة مـن الهيئـة العامـة للمـواد المدنيـة والتجاريـة ومـن الـدائرة المدنيـة، المكتـب الفنـي لمحكمـة النقض.
- أ. عمر أبو شادى، مجموعة أحكام النقض فى الضرائب والرسوم حتى يونيو ١٩٧٠، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة.

ثانياً :- باللغة الإنجليزية

A. Books

Adam Smith: The Wealth of Nations, Routledge and Son Limited , London, 1898.

Allan M.Maslove: The Economic and Social Environment for Tax Reform,University of Toronto Pess, London ,1995.

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

A.R. Prest: Public Finance in Theory and Practice, 6 th, ed, English Language Book Society and Weidenfeld and Nicolson, London , 1976.

Antonin Basch : Financing Economic Development, The Macmillan Company, New York, 1963.

Bill packer : Tax Practice Manual, 3 rd, ed, Butterworths, London, 1989.

David N. Hyman : Public Finance a Contemporary Application of Theory to Policy, 5 th, ed, The Dryden Press Harcourt Brace College Publishers, New York, 1996.

David Newbery and Nicholas Stern: The Theory of Taxation for Developing Countries, Published for The World Bank and Oxford University Press, 1987.

Edwin R. A. Seligman: Essays in Taxation, 10 th, ed, The Macmillan Company, New York, 1925.

Emile Woolf and Suresh Tanna and karam Singh Btech: Professional Studies Taxation , 1 st, ed, Macdonald & Evans, London, 1985.

Graham C. Hockley : Public Finance an Introduction Routledge & Kegan Paul, London, 1979.

Graham C. Hockley :Fiscal Policy an Introduction, Routledge, London, 1992.

G.Armitage Smith : Principles and Methods of Taxation , 6 th , ed , John Murray , London , 1914.

Harrison B. Spaulding: The Income Tax in Great Britain and The United States,P.S.King & Son L T D, London, 1927.

Helen G. Nellis and David Parker: The Essence of Business Taxation, Prentice Hall , New York , 1992.

Hossein Askari and John Thomas Cummings and Michael Glover : Taxation and Tax Policies in The Middle East, Butterworth Scientific, London, 1982.

Hugh Dalton : Principles of Public Finance, 25 th, ed, Routledge & Kegan Paul L T D, London , 1954.

H. A. R. J. Wilson : Income Tax Principles , H. F. L. (Publishers) L T D, London, 1954.

Jack M. Mintz and Thomas Tsiopoulos: Corporate Income Taxation and Foreign Direct Investment in Central and Eastern Europe, the World Bank, Washington, 1992.

James S. Macleod and Arthur Levitt : Taxation of Insurance Business, Butterworths, London, 1985.

John F. Due and Ann F. Friedlaender: Government Finance Economics of The Public Sector, 5 th, ed, Richard D. Irwin I N C, New York , 1973.

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

John L. kramer and Lawrence C. Phillips:Prentice Hall's Federal Taxation, Prentice Hall, New Jersey , 1996.

Joel Slemrod : Tax Progressivity and Income Inequality, Cambridge University press , 1996.

J. A. Kay and M. A. King : The British Tax System , 4 th, ed , Oxford University Press, 1986.

Kath Nightingale : Taxation theory and Practice , Prentice Hall , London, 2000 / 2001.

Margaret Wilkinson : Taxation , Macmillan , London , 1992.

N. A. Barr and S. R. James and A. R. Prest : Self - Assessment for Income Tax, 1 st , ed , Heinemann Educational Books, London, 1977.

Otto Eckstein : Public Finance, 2 nd, ed , Prentice Hall I N C, New Jersey, 1967.

Parthasarathi Shome : Tax Policy, Tax Policy Division Fiscal Affairs Department International Monetary Fund, Washington , 1995.

Paul J. Strayer : Fiscal Policy and Politics , Harper & Brothers Publishers , New York , 1958.

Philip E. Taylor: The Economics of Public Finance , The Macmillan Company , New York , 1948.

Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave : Public Finance in Theory and Practice , 2 nd , ed, McGraw – Hill Book Company, New York, 1976.

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

Richard A. Toby: The Theory and Practice of Income Tax, Sweet & Maxwell, London, 1978.

Richard M. Bird and Milka Casanegra de Jantscher: Improving Tax Administration in Developing Countries, International Monetary Fund, Washington, 1992.

Sally M. Jones : Principles of Taxation for Business and Investment Planning , McGraw – Hill , New York, 1998.

Sally M. Jones: Principles of Taxation for Business and Investment Planning , McGraw – Hill , New York, 2000.

Simon James : The Economics of Taxation Principles Policy and Practice, Prentice Hall , New York, 1996 /1997.

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

W. R. Packer : Tax Practice Manual , 2 nd, ed , Butterworths, London, 1985.

B. periodicals

Harriet Stranahan. Mary o'Malley Borg: " Horizontal Equity Implications of The Lottery Tax " National Tax Journal ' (March, 1998).

Diane Lim Rogers and Alan Weil: " Welfare Reform and The Role of Tax Policy ", National Tax Journal, (September, 2000).

Peggy A. Hite: "Apositive Approach to Taxpayer Compliance ", Public Finance / Finances Publiques, vol. 2, 1989.

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

Louis Kaplow: " How Tax Complexity and Enforcement Affect The Equity and Efficiency of The Income Tax", National Tax Journal, (March, 1996.)

Joel M. Diskson and John B. Shoven and Clemens Sialm: "Tax Externalities of Equity Mutual Funds", National Tax Journal, (September, 2000).

David L. Sjoquist and Mary Beth Walker: " Economies of Scale in Property Tax Assessment " , National Tax Journal, (June, 1999).

Randall P. Mariger: " Social Security Privatization: What are The Issues ? ", National Tax Journal, (December, 1999).

Witte A. and D. Woodbury: "The Effect of Tax Laws and Tax Administration on Tax Compliance", Working Paper, Department of Economics, University of North Coroline, Chapel Hill, National Tax Journal, 1985.

Gractz M, and L. Wilde: "The Economics of Tax Compliance, Fact and Fantasy", National Tax Journal, (September, 1985).

Milliron V: "An Analysis of The Relationship Between Tax Equity and Tax Complexity", Journal of The American Taxation Association, 1985.

Cox D: "The Income Tax and The Underground Economy", National Tax Journal, (September, 1984).

الفهرس

البيـــــان	رقم الصفحة
مقدمة	١
الباب الأول	
العدالة والحصيلة الضريبية (مفاهيم ومرتكزات أساسية)	٧
الفصل الأول : علاقة الضرائب بالموارد العامة المتاحة للدولة	٩
المبحث الأول : تطور دور الدولة الاقتصادي والمالي	١٠
المطلب الأول : دور الدولة الاقتصادي	١٠
أنواع السلع الاجتماعية	١٣
المطلب الثاني : دور الدولة المالي	١٦
المبحث الثاني : الموارد الضريبية	٢٥
المطلَب الأول : الوزن النسبي للضرائب	٢٥
المطلب الثاني : أهداف النظام الضريبي	٣١
أولاً: الهدف التمويلي	٣٢
ثانياً : الهدف الاقتصادي	٣٤
ثالثاً : الهدف الاجتماعي	٣٨
تكامل وتناسق أهداف النظام الضريبي	٤٠
المبحث الثالث : فائض الاقتصاد العام	٤٣
الوزن النسبي لفائض الاقتصاد العام	٤٣
أولاً : الوزن النسبي لفائض قناة السويس	٤٥
ثانياً: الوزن النسبي لفائض البترول	٤٩

البيـــــان	رقم الصفحة
ثالثـاً : الـوزن النـسبي لفـائض الهيئـات الاقتـصادية الأخرى	٥٢
رابعاً : الوزن النسبي لفائض البنك المركزي	٥٤
خامساً : الـوزن النـسبي للإيـرادات المحليـة والهيئـات الخدمية والإيرادات الرأسمالية والرسوم (المتنوعات)	٥٦
المبحث الرابع : الموارد الائتمانية	٥٩
أولاً : الوزن النسبي للموارد الائتمانية المحلية	٥٩
ثانياً : الوزن النسبي للموارد الائتمانية الخارجية	٦٤
المبحث الخامس : الحاجة إلى زيادة إيرادات الدولة	٦٧
أ- تنظيم فرض وجباية الضرائب	٦٨
ب- زيادة الفائض الاقتصادي للهيئات الإقتصادية	٦٨
جـ - قيام الدولة بتحصيل الزكاة	٦٩
أثر إنفاق حصيلة الزكاة في مصارفها الشرعية	٧٣
الفصل الثاني : أسس توزيع الأعباء الضريبية العادلة	٨٧
المبحث الأول : كيفية توزيع الأعباء الضريبية	٨٩
المطلب الأول : تطور مفهوم العدالة الضريبية	٩٠
تحديد مفهوم العدالة الضريبية	٩٢
المطلب الثاني : المنفعة	٩٥
المطلب الثالث : المساواة	١٠٠
١- المساواة في التضحية	١٠١
٢- المساواة النسبية في التضحية	١٠٣
٣- المساواة في التضحية الحدية	١٠٤
المطلب الرابع : القدرة على الدفع	١٠٧

البيـــــان	رقم الصفحة
مقياس القدرة على الدفع	١٠٨
أولاً: الدخل الصافي	١٠٩
ثانياً : صافي الثروة	١١٢
ثالثاً : معيار الاستهلاك أو الإنفاق	١١٣
المبحث الثاني : تطور أسس توزيع الأعباء الضريبية	١١٥
أولاً : العدالة الأفقية	١١٦
ثانياً : العدالة الرأسية	١١٨
المبحث الثالث : قواعد تحقيق العدالة الضريبية	١٢٠
المطلب الأول : تصاعد الضريبة	١٢١
المطلب الثاني : تشخيص الضريبة	١٢٥
مراعاة المادة الخاضعة للضريبة ونوعية السلع والخدمات المنفق فيها الدخل	١٢٩
الفصل الثالث : ضوابط تحصيل الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين	١٣٥
المبحث الأول : العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية	١٣٦
المطلب الأول : الطاقة الضريبية للمجتمع	١٣٧
محددات المقدرة التكيفية للإقتصاد القومى	١٣٧
أولاً : حجم الدخل القومى	١٣٨
ثانياً: طريقة توزيع الدخول	١٤٠
ثالثاً: التقلبات النقدية	١٤٠
رابعاً: الهيكل السكانى	١٤١
خامساً: مدى انتاجية الإنفاق العام	١٤٢
سادساً: الوعى الضريبى	١٤٢

البيـــــــان	رقم الصفحة
سابعاً: التنظيم الفنى للاستقطاع الضريبى	١٤٣
المطلب الثاني : الحوافز الضريبية المقررة	١٤٦
الإعفاءات المقررة للأعباء المعيشية والعائلية في النظم الضريبية المقارنة	١٥٥
أولاً : النظام الضريبي للولايات المتحدة الأمريكية	١٥٥
ثانياً : النظام الضريبي للملكة المتحدة	١٥٦
المطلب الثالث : الجوانب الفنية المتعلقة بالاقتطاع الضريبي	١٥٨
سعر ضريبة الدخل في النظم الضريبية المقارنة	١٦٠
أولاً : النظام الضريبي للولايات المتحدة الأمريكية	١٦٠
ثانياً : سعر ضريبة الدخل فى المملكة المتحدة	١٦١
المبحث الثاني : الشروط المتطلبة لتحقيق الحصيلة الضريبية لأهداف الدولة المالية	١٦٥
المطلب الأول : مدى تحقيق الحصيلة الضريبية لأهداف الدولة المالية	١٦٦
المطلب الثاني : الأهمية النسبية لحصيلة الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين	١٧١
المبحث الثالث : المقومات اللازمة لضمان فاعلية العدالة والحصيلة الضريبية	١٧٤
المطلب الأول : مقومات النظام الضريبي المحقق للعدالة والحصيلة الضريبية	١٧٥
المطلب الثاني : تحصيل الزكاة لضمان فاعلية العدالة والحصيلة الضريبية	١٧٩
الباب الثاني	
المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين	١٨٩

البيـــــان	رقم الصفحة
ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية في مصر	
الفصل الأول : تحقيق العدالة والضريبة على المرتبات	١٩١
المبحث الأول : تحديد إيرادات المرتبات وما في حكمها	١٩٢
المطلب الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة	١٩٢
أولاً : المرتبات والماهيا والأجور	١٩٣
١- المزايا النقدية	١٩٤
٢- المزايا العينية	١٩٨
ثانياً : المكافآت	٢٠٠
ثالثاً: تسري الضريبة على مرتبات و مكافآت	٢٠١
المطلب الثاني : تحديد طبيعة الإيرادات الخاضعة للضريبة	٢٠٣
أولاً : علاقة التبعية بين العامل وصاحب العمل	٢٠٣
ثانيًا : الإيرادات المدفوعة من الحكومة والهيئات العامة المصرية	٢٠٤
ثالثًا : الإيرادات المدفوعة من الهيئات والمنشآت الخاصة والأفراد	٢٠٦
المبحث الثاني : المعالجة التشريعية لمعيار تحديد إيرادات المرتبات	٢٠٧
المطلب الأول : المعيار العام في تحديد إيرادات المرتبات	٢٠٧
المطلب الثاني : الإيرادات الخارجة عن المعيار العام	٢١١
المبحث الثالث : الإعفاءات الضريبية لبعض إيرادات المرتبات وما في حكمها ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية	٢١٦

البيـــــان	رقم الصفحة
أولاً : اشتراكـــــات التأمين الاجتماعي والادخار	٢١٦
ثانيًا : الإعفاء الشخصي	٢١٩
ثالثاً : المعاش	٢٢٣
رابعاً: المزايا العينية	٢٢٤
خامساً: حصة العامل من الأرباح	٢٢٤
الفصل الثاني : العدالة والضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي	٢٢٩
المبحث الأول : المعالجة التشريعية للأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة.	٢٣٠
المطلب الأول : إيرادات النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة	٢٣١
أولاً : المهن والمنشآت التجارية والصناعية والحرفية	٢٣١
ثانياً: شركات الأشخاص المشتغلة في مصر	٢٣٧
ثالثا : عمليات الوساطة	٢٤٠
ـ أنواع الوسطاء	٢٤٣
رابعاً : عملية تأجير المحلات والآلات ونشاط النقل	٢٤٦
خامساً : عملية التصرف في الأصول الرأسمالية	٢٤٧
سادساً : أنشطة التعامل في العقارات المبنية والأراضي	٢٥١
١ـ تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها	٢٥١
٢ـ تقسيم أراضي البناء والتصرف فيها	٢٥٢
سابعًا : مشروعات استصلاح أو استزراع الأراضي وتربية الدواجن والدواب والمواشي والأسماك	٢٥٣
١ـ منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي	٢٥٣

البيـــــان	رقم الصفحة
٢- مشروعات تربيـة الدواجن والمواشي والأسماك	٢٥٤
المطلـب الثـاني : شـروط خـضوع إيـرادات النـشاط التجاري والصناعي للضريبة	٢٥٦
المطلب الثالث : المعالجة التشريعية وتحقيق العدالة فـي المعاملـة الـضريبية لإيـرادات النـشاط التجـاري والصناعي	٢٦٢
الفرع الأول : معيار تحديد إيرادات النشاط التجاري والصناعي	٢٦٣
الفرع الثاني : التكاليف	٢٦٨
شروط خصم التكاليف	٢٧١
أنواع التكاليف	٢٧٢
النوع الأول : التكاليف الواجبة الخصم بنص القانون	٢٧٢
١- إيجار العقارات التي تزاول فيها المنشأة نشاطها	٢٧٢
٢- الإستهلاكات الحقيقية	٢٧٤
طرق حساب الإهلاك	٢٧٥
٣- الضرائب التي تدفعها المنشأة	٢٧٩
٤- التبرعات والإعانات	٢٨٠
٥- المخصصات والاحتياطات	٢٨٢
٦- أقساط التأمين الاجتماعي ومكافأة نهاية الخدمة	٢٨٥
٧- الفوائد	٢٨٧
٨- الغرامات والتعويضات	٢٨٧
النـوع الثـاني : التكـاليف الواجبـة الخـصم بغيـر نـص القانون	٢٨٧
١- المرتبات والأجور	٢٨٨

البيـــــان	رقم الصفحة
٢- الإكراميات والعمولة	٢٨٨
٣- الإعـــلانات	٢٨٩
٤- الخسائر (الديون المعدومة والسرقة)	٢٩٠
الفرع الثالث : استقلال السنوات الضريبية	٢٩١
١- ترحيل الخسائر	٢٩٢
٢- توقف المنشأة	٢٩٣
٣- التنازل عن المنشأة	٢٩٥
المبحث الثاني: إعفاء إيرادات النشاط التجاري والصناعي ومدى تحقيقه للعدالة الضريبية	٢٩٨
الإعفاءات الواردة بالقانون ٨ لسنة ١٩٩٧	٣٠٢
المبحث الثالث : سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتحقيق العدالة الضريبية	٣٠٤
المطلب الأول : المعالجة التشريعية لسعر الضريبة	٣٠٦
المطلب الثاني : سعر الضريبة وسيلة لتحقيق العدالة الضريبية	٣١٢
الفصل الثالث : تحقيق العدالة والضريبة على إيرادات المهن غير التجارية	٣١٩
المبحث الأول : تحقيق العدالة الضريبية في تحديد إيرادات المهن غير التجارية	٣٢١
المطلب الأول : شروط خضوع إيرادات المهن غير التجارية والصناعية للضريبة	٣٢١
المطلب الثاني : معيار تحديد المهن غير التجارية التي تسرى الضريبة على أرباحها	٣٢٥
١- المهن الحرة والمهن غير التجارية	٣٢٦
٢- المهن أو الأنشطة التي لم ترد ضمن الإيرادات	٣٢٧

البيـــــان	رقم الصفحة
الواردة في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥	
المعيار العام في تحديد المهن غير التجارية	٣٢٩
المبحث الثاني : تحقيق العدالة الضريبية والمعالجة التشريعية لمعيار تحديد إيرادات المهن غير التجارية	٣٣١
المطلب الأول : معيار تحديد الإيرادات الخاضعة لضريبة المهن غير التجارية	٣٣١
المطلب الثاني : شروط التكاليف الواجبة الخصم	٣٣٥
التكاليف الواجبة الخصم لاعتبارات تتعلق بطبيعة المهن غير التجارية	٣٤١
المبحث الثالث : الإعفاءات الضريبية لبعض إيرادات المهن غير التجارية ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية	٣٤٤
الفصل الرابع : تحقيق العدالة الضريبية والضريبة على إيرادات الثروة العقارية	٣٤٩
المبحث الأول : تحديد إيرادات الأرض الزراعية الخاضعة للضريبة على الدخل والمعالجة التشريعية لمعيار التحديد	٣٥٠
المطلب الأول: كيفية تحديد إيراد الأرض الزراعية	٣٥١
أولا : الطريقة الحكمية في تحديد الإيراد	٣٥١
ثانياً: الطريقة الفعلية في تحديد الإيراد	٣٥٥
المطلب الثاني : كيفية تحديد إيراد الاستغلال الزراعي	٣٥٨
أنواع الاستغلال الزراعي الخاضع للضريبة على الدخل	٣٥٩
أولا : محاصيل الفاكهة	٣٥٩
ثانيًا : نبات الزينة والنباتات الطبية والعطرية	٣٦٠
ثالثا : مشاتل المحاصيل البستانية	٣٦٠

البيـــــان	رقم الصفحة
المطلب الثالث : الإعفاءات الضريبية المقررة بالنسبة للأطيان الزراعية	٣٦٣
أولاً : الإعفاءات الضريبية المقررة للأطيان الزراعية	٣٦٣
ثانياً : الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل	٣٦٥
المبحث الثاني : تحديد إيرادات العقارات المبنية الخاضعة للضريبة على الدخل	٣٦٧
المطلب الأول : المعالجة التشريعية لمعيار تحديد إيرادات العقارات المبنية	٣٦٨
المطلب الثاني : كيفية تحديد إيرادات العقارات المبنية	٣٧٣
أولاً : الطريقة الحكمية	٣٧٤
ثانياً : الطريقة الفعلية	٣٧٤
ـ التصرفات العقارية داخل كردون المدينة	٣٧٦
ـ تأجير الوحدات السكنية المفروشة	٣٨٠
المطلب الثالث : الإعفاءات الضريبية على العقارات المبنية	٣٨٢
أولاً : الإعفاءات الخاصة بالضريبة على العقارات المبنية	٣٨٢
ثانياً : الإعفاءات الخاصة بالضريبة على الدخل	٣٨٦
الفصل الخامس : العدالة الضريبية والضريبة على إيرادات القيم المنقولة	٣٩٣
المبحث الأول : الإيرادات المتحصلة من القيم المنقولة	٣٩٨
أولاً : فوائد السندات وأذون الخزانة العامة	٣٩٨
ـ خصائص الإيرادات الخاضعة للضريبة	٣٩٨
ـ أنواع الإيرادات التي تغلها السندات	٣٩٩

البيـــــان	رقم الصفحة
ـ المعالجة التشريعية لفوائد السندات وأذون الخزانة العامة	٤٠٠
ثانياً : عوائد القرض	٤٠٢
ـ المعالجة التشريعية وأنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة	٤٠٣
ثالثاً : توزيعات الشركات والمنشآت التي لا تعمل في مصر	٤٠٦
ـ المعالجة التشريعية وأنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة	٤٠٧
أ ـ إيرادات الأسهم	٤٠٧
١ ـ علاوة الإصدار	٤٠٩
٢ ـ تسديدات أو استهلاك الأسهم أثناء حياة الشركة	٤٠٩
٣ ـ فائض التصفية	٤١٠
ب ـ رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب	٤١٢
جـ إيرادات القيم المالية الأجنبية	٤١٣
رابعاً : فوائد الديون وودائع التأمينات	٤١٤
ـ المعالجة التشريعية	٤١٦
خامساً : مقابل الحضور المدفوع للمساهمين	٤١٧
سادساً : المبالغ التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة	٤١٨
ـ المعالجة التشريعية للمبالغ التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة	٤٢١
ـ أولاً : شركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١	٤٢١
ـ ثانياً : شركات التوصية بالأسهم	٤٢٤

البيـــــــان	رقم الصفحة
- ثالثاً : الشركات ذات المسئولية المحدودة	٤٢٥
- رابعاً : الشركات الخاضعة لأحكام القانون ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ والشركات الخاضعة لأحكام القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ .	٤٢٥
- خامساً : الشركات الخاضعة لأحكام القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١	٤٢٦
المبحث الثاني : الإيرادات المعفاة من الضريبة على القيم المنقولة	٤٢٧
المطلب الأول : المعالجة التشريعية للإيرادات المعفاة من الضريبة على القيم المنقولة	٤٢٨
المطلب الثاني : مدى تحقيق الإعفاءات الضريبية على إيرادات القيم المنقولة للعدالة الضريبية	٤٣٢
المبحث الثالث : سعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ومدى موافقته للعدالة الضريبية	٤٣٦
المطلب الأول : مدى تحقيق سعر الضريبة على إيرادات القيم المنقولة للعدالة الضريبية	٤٣٧
المطلب الثانى: الفقه الإسلامى وتحقيق العدالة الاجتماعية فى سعر الزكاة على إيرادات القيم المنقولة	
الباب الثالث	٤٤٩
حصيلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	
الفصل الأول : تأثير وسائل التعرف على الإيرادات الخاضعة للضريبة على الحصيلة الضريبية	٤٥١
المبحث الأول : حصر المجتمع الضريبي	٤٥٣
المطلب الأول : الحصر على الطبيعة	٤٥٤

البيـــــان	رقم الصفحة
المطلب الثاني : الحصر عن طريق الغير	٤٥٨
المطلب الثالث : الحصر عن طريق نظام البطاقة الضريبية	٤٦٣
المبحث الثاني : دور الدفاتر في معرفة الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل	٤٦٧
المطلب الأول : دور الدفاتر في تحديد نتيجة النشاط الخاضع للضريبة على الدخل	٤٦٨
الحالات التي توجب إمساك دفاتر منتظمة	٤٧١
الدفاتر التي يجب إمساكها	٤٧٣
المطلب الثاني : مزايا إمساك الدفاتر	٤٧٤
المبحث الثالث : دور الإقرار الضريبي في تحديد ومعرفة الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل	٤٧٧
المبحث الرابع : مدى تأثير تحديد الإيرادات بطريق التقدير على الحصيلة الضريبية	٤٨٧
الفصل الثاني : الطرق المتبعة في ربط الضريبة على الدخل وتأثيرها على الحصيلة الضريبية	٥٠١
المبحث الأول : مدى تأثير الفحص الضريبي على الحصيلة الضريبية	٥٠٢
المبحث الثاني : تأثير إجراءات ربط الضريبة على الحصيلة الضريبية	٥١٣
المطلب الأول : تأثير الإجراءات القانونية لربط الضريبة على الحصيلة الضريبية	٥١٤
المطلب الثاني : مدى تأثير قرار ربط الضريبة على الحصيلة	٥٢٠
أولاً : زيادة الربط النهائي بواسطة مصلحة الضرائب	٥٢٠
ثانياً : تعديل الربط النهائي بالنقص	٥٢٤

البيـــــان	رقم الصفحة
الفصل الثالث : أساليب تحصيل الضريبة على الدخل وتأثيرها على الحصيلة الضريبية	٥٢٩
المبحث الأول : أثر التحصيل الفوري للضريبة على الحصيلة الضريبية	٥٣٠
تحصيل الضريبة عن طريق الأقساط	٥٣٣
المبحث الثاني : أثر التحصيل عن طريق الغير للضريبة على الحصيلة الضريبية	٥٤٥
المطلب الأول : الحجز من المنبع	٥٤٦
أولاً : إيرادات القيم المنقولة	٥٤٧
ثانياً : إيرادات المرتبات وما في حكمها	٥٤٩
المطلب الثاني : التحصيل المقدم لدين الضريبة	٥٥٣
المبحث الثالث : التحصيل الإداري للضريبة وأثره على الحصيلة الضريبية	٥٦٦
المطلب الأول : الحجز الإداري ضمان لتحصيل الضريبة	٥٦٧
المطلب الثاني : الطرق المتبعة في التحصيل الإداري وأثرها على الحصيلة الضريبية	٥٧١
خاتمة البحث	٥٨٠
ثبت المراجع	٦١٦
الفهرست	٦٤٩