

---

---

مدى توافر متطلبات النظام الضريبي الجيد بالنظام المصري  
للضرائب على الدخل وفقاً للقانون 91 لسنة 2005  
دكتور / عاطف وليم أندراوس

---

---

### ملخص

تمثل ضرائب الدخل أحد أهم عناصر النظام الضريبي المصري. وقد شهد النظام المصري لضرائب الدخل على مر العقود تغيرات وتطورات هيكلية عدة بدأت بتطبيق نظام الضرائب النوعية تم الانتقال بعدها للعمل بنظام الضرائب النوعية متوجة بتقرير ضريبية عامة على الدخل ، وأخيراً تم التحول تدريجياً نحو التطبيق الكامل لنظام ضريبية الدخل الموحدة، وخلال مراحل التحول المختلفة تشكلت نظاماً مختلفة لهذه الضرائب تلبي الأهداف التي وضعت من أجلها، إلي أن تبلور النظام بصورته الراهنة مع صدور القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضرائب على الدخل.

ويسعى الباحث إلي تقييم النظام المصري الحالي للضرائب على الدخل وفقاً للقانون 91 لسنة 2005 من خلال توضيح مدى توافر قواعد ومعايير النظام الضريبي الجيد في ذلك النظام. و من المعروف أن ثمة قواعد محددة تستخدم للحكم على جودة النظام الضريبي ، تستمد أسسها من القواعد الأربع المتعارف عليها التي شكلت الأسس التقليدية لفرض الضريبة فيما عرف بإعلان حقوق الممولين وهي: العدالة، واليقين، والملائمة، والاقتصاد . ومع تطور الفكر المالي والضريبي أضيفت قواعد أخرى للنظام الضريبي الجيد أهمها المرونة والكفاءة بجانب الوجود البديهي لمتطلب توافر الكفاية المالية للضريبة.

### مقدمة

بدأت مصر في عام 1990 تنفيذ برنامج شامل للإصلاح الاقتصادي، وقد جاء هذا البرنامج نتيجة طبيعية للعديد من المشاكل والاختلالات الاقتصادية التي واجهت الاقتصاد المصري وحدثت من قدرته على النمو. وقد شمل البرنامج محاور عدة لعل أهمها محور إصلاح القطاع المالي. وجاءت قضية إصلاح القطاع الحكومي في مقدمة اهتمامات البرنامج وحظيت المالية العامة بقدر يعتد به من الاهتمام في جانبي الاستخدامات العامة والإيرادات العامة على

حد سواء، وقد حظي النظام الضريبي المصري بأهمية خاصة في عملية الإصلاح.

ويمثل الإصلاح الضريبي بصفة عامة أحد المحاور الهامة للإصلاح الاقتصادي، ويتصف الإصلاح الضريبي في صورته المعاصرة - خصوصاً في الدول النامية- بسمات عدة أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

- تخفيض الحدود القصوى لمعدلات الضرائب على الدخل، على أن يقترن ذلك أيضاً بإجراء تخفيضات على الشرائح الدنيا والمتوسطة للضريبة.
- تخفيض عدد شرائح الضريبة على الدخل.
- يتم تعويض الخفض المتوقع في الحصيلة الضريبية من خلال توسيع نطاق وعاء الضريبة، وتغيير توليفة الضرائب التي تشكل الهيكل الضريبي.
- يتم توسيع نطاق الضريبة من خلال خفض وترشيد الإعفاءات والحوافز الضريبية، وتحديد نطاق كل من التجنب الضريبي والتهرب الضريبي من خلال التخلص من الثغرات الموجودة بالتشريعات الضريبية مع رفع كفاءة الإدارات الضريبية.
- يتم تغيير توليفة الضرائب المشكلة للنظام الضريبي، ذلك أن التخفيض في أسعار الضرائب على الدخل يجب أن يتم تمويله من خلال ضرائب أخرى كفرض ضريبة على القيمة المضافة، أو توسيع القاعدة الضريبية للضريبة على دخل الشركات.
- يقترن توسيع نطاق الضريبة على دخل الشركات بخفض في معدلاتها.
- وأخيراً يجب أن يصاحب الإصلاح الضريبي بدعم وتقوية الإدارات الضريبية ورفع مستويات الامتثال الضريبي لدى الممولين.

وبالنظر إلي كون النظام الضريبي يمارس آثاراً فاعلة على كافة المتغيرات الاقتصادية وعلى سلوك كافة العناصر الاقتصادية من مستهلكين ومدخرين ومستثمرين ومنتجين ومستوردين ومصدرين، وكون أن النظام الضريبي غير الجيد قد ينطوي على حوافز سلبية تجاه الرغبة في العمل

---

<sup>1</sup> Raghendra Jha, " Modern Public Economics", (New York: Routledge Taylor& Francis Group, Second Edition, 2010), PP. 385-87.

والاستثمار والادخار وقد يخل باعتبارات الكفاءة والعدالة، لذلك لم يكن غريباً أن يضمن برنامج الإصلاح الاقتصادي المصري محوراً للإصلاح الضريبي يركز على الجوانب التالية:

1. إصلاح نظام الضرائب غير المباشرة وكانت أهم محاور ذلك الإصلاح هي:
  - إحلال الضريبة الانتقائية على الاستهلاك بأخرى أكثر شمولاً وأقل تشوهاً وأوفر حصيلة وقد توج ذلك بصدور القانون 11 لسنة 1991 والذي تم بمقتضاه إدخال نظام الضريبة العامة على المبيعات لتحل محل نظام الضرائب الانتقائية على الاستهلاك.
  - تخفيض درجة اعتماد النظام الضريبي المصري على الضرائب الجمركية في الحصيلة المالية، حيث تم تبسيط نظام الضرائب الجمركية وتخفيض عدد فئات ومعدلات التعريفات الجمركية، وذلك باعتبار أن الضريبة الجمركية ترتب آثاراً سلبية على الكفاءة الاقتصادية مقارنة بالضريبة العامة على المبيعات. وقد انعكس ذلك الاتجاه على تزايد الاعتماد على الضريبة العامة على المبيعات في مواجهة تراجع الاعتماد على حصيلة الضرائب الجمركية.

2- تطوير نظام الضرائب على الدخل وتوج ذلك بإصدار القانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن الضرائب على الدخل والذي تم بمقتضاه إلغاء القانون 157 لسنة 1981 وتعديلاته وأهمها القانون 187 لسنة 1993.

3- تطوير نظام الضريبة العقارية من خلال صدور القانون 196 لسنة 2008 بشأن الضريبة على العقارات المبنية، وبموجبه تم إلغاء القانون رقم 56 لسنة 1954. وقد هدف القانون الجديد إلى توحيد وتنسيق أحكام الضريبة العقارية، وبيان الإجراءات المرتبطة بحصر الضريبة وربطها وتحصيلها، مع رفع درجة مساهمة هذه الضريبة بحصيلة تتلاءم وحجم الثروة العقارية في مصر من خلال توسيع قاعدتها ونطاق تطبيقها ليغطي كل الثروة العقارية المبنية. كما هدف القانون إلى تشجيع المكلفين المتهربين من الضريبة على الالتزام بالقانون من خلال أحكام العفو الضريبي والتصالح في الجرائم الضريبية، وأخيراً تضمن تطبيق هذا القانون توجهاً نحو تحويل الضريبة العقارية من ضريبة

محلية تؤول حصيلتها للمحافظات والمحليات إلي ضريبة عامة مركزية ربطاً وتحصيلاً بما يمكن وزارة المالية من توحيد قواعد تطبيق القانون وتحقيق الرقابة الفعالة على تنفيذه<sup>1</sup>

وبالنظر إلي كون الضرائب على الدخل هي الأكثر أهمية في الهيكل الضريبي المصري بدلالة الحصيلة حيث بلغت حصيلتها نحو 55.388 بليون جنيه مصري بنسبة قدرها 46% من إجمالي الحصيلة الضريبية المتوقعة خلال العام المالي 2007 / 2008<sup>2</sup>، فإن ذلك يبرر أهمية إخضاع هذه الضرائب لعناية خاصة في إطار أي عملية للإصلاح الاقتصادي بصفة عامة والإصلاح المالي والضريبي بصفة خاصة، ونظراً لأن أي برنامج للإصلاح الضريبي يقوم على تحقيق أهداف محددة ولأن عملية التطوير والتعديل والتغيير هي عملية مستمرة ومترامية تفرز هيكلًا ضريبياً معيناً، فإن تقييم هذا الهيكل يجب أن يتم في ضوء مجموعة من المعايير والقواعد.

وهكذا فقد خضع نظام الضرائب على الدخل في مصر لمجموعة من التغيرات والتعديلات ليستقر على شكله الراهن وتبعاً لهذا تتبلور إشكالية الدراسة في سؤال يتعين الإجابة عليه مؤداه: هل يلبي النظام المصري الحالي للضريبة على الدخل المتطلبات التي يتعين توافرها في النظام الضريبي الجيد؟

#### هدف البحث

في ضوء إشكالية الدراسة على النحو الموضح سلفاً يصبح من المتعين تحديد هدف البحث، ويتمثل هذا الهدف في تحليل وتقييم نظام الضرائب على الدخل في ضوء القانون رقم 91 لسنة 2005 مع بيان إذا كان يلبي متطلبات النظام الضريبي الجيد من خلال استخدام مجموعة القواعد التي استقر عليها

<sup>1</sup> محمود جاب الله أبو المجد، "الضريبة العقارية"، (القاهرة: مؤسسة الأهرام، ديسمبر 2009)، ص 13.

<sup>2</sup> وزارة المالية، الموازنة العامة للدولة لسنة 2007 / 2008.

الأدب المالي والضريبي (الكفاءة، والعدالة، والمرونة، والبساطة الإدارية) على استخدامها لتقييم أي نظام ضريبي.

### فروض البحث

ثمة فرض أساسي يعمل الباحث على التثبت من مدى صحته، وينصرف هذا الفرض إلي أنه بصدور القانون رقم 91 لسنة 2005 وما تتضمنه من تعديلات هيكلية في جوهر النظام المصري للضرائب على الدخل ، فمن المفترض أن يكون هذا النظام أكثر تأهيلاً لتلبية بعض متطلبات النظام الضريبي الجيد – وليس كلها- مقارنة بالوضع السائد قبل صدور القانون.

### خطة البحث

تقوم الدراسة على معالجة الموضوع في مقدمة ومبحثين وخاتمة، تتناول المقدمة المحاور المنهجية للبحث كإشكالية الدراسة، وهدف الدراسة، وخطة الدراسة.

ويهتم المبحث الأول بالنواحي النظرية المتعلقة بالبحث، فيعرض لمفهوم النظام الضريبي وأهم أركانه، ثم يتناول المعايير التي يمكن استخدامها لتحديد درجة جودة النظام الضريبي وهي معايير متصلة بكل من الكفاءة، والعدالة، والمرونة تجاه التغيرات الاقتصادية، والبساطة الإدارية.

ويعرض المبحث الثاني لنظام ضرائب الدخل في مصر. وبداية فإن الخطوة الأولى للتعرف على أي نظام تقتضي تتبّع مراحل تطوره حتى نصل إلي مرحلة تبلوره في شكله الراهن، وهو الأمر الذي سوف نلتزمه في هذا المبحث، حيث نبدأ برصد المراحل المختلفة لتطور نظام الضرائب على الدخل في مصر منذ مرحلة إلغاء الامتيازات الأجنبية حتى مرحلة صدور القانون رقم 91 لسنة 2005. ومع الانتهاء من توصيف مراحل تطور نظام الضريبة على الدخل في مصر، يصبح من المتعين تحليل الصورة الراهنة في ضوء المعايير المحددة للنظام الضريبي الجيد، ومن ثم تقرير مدى استيفاء النظام المطبق لهذه المعايير من عدمه، والإجراءات المتعين إتباعها في حالة عدم توافر بعض المعايير والتي من شأنها أن تساعد النظام المطبق للضرائب على الدخل في

مصر أن يقترب من مفهوم النظام الضريبي الجيد. وهكذا ينتهي المبحث الثاني بالإجابة على تساؤل الدراسة ومن ثم التثبت من صدق فرض الدراسة من عدمه.

وأخيراً يختتم البحث بعرض النتائج التي انتهت لها الدراسة وأهم التوصيات التي يرى الباحث أنها قد تسهم في تحسين نظام الضرائب على الدخل المطبق في مصر واقترابه من مواصفات النظام الجيد.

## المبحث الأول متطلبات النظام الضريبي الجيد

يتشكل أي نظام من أركان أساسية تتمثل في الأهداف التي يسعى النظام إلى تحقيقها ومجموعة من الأدوات التي يجب أن تعمل بشكل متناسق ومتناغم لتحقيق أهداف النظام في إطار بيئة مؤسسية وتنظيمية وتشريعية معينة. وبصفة عامة تصمم الدول نظمها الضريبية بشكل يعكس الأهداف التي تنشدها لتحقيقها. ويتشكل النظام الضريبي لأي دولة من مجموعة من الصور الفنية للضريبة لكل منها تشريعاتها وأحكامها وأسعارها وقواعدها الخاصة التي تعمل في ظل منظومة تشريعية وإطار مؤسسي معين بشكل متناسق ومتناغم يساعد في تحقيق أهداف الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية. وتأسيساً على ذلك فإن توليفة الضرائب التي تشكل الهيكل الضريبي لأي دولة هي انعكاس لأهداف السياسة الضريبية التي تعكس بالضرورة أهداف مجتمعية، وتعرف السياسة الضريبية بمواقف أو اتجاهات Attitudes وأهداف objectives وتصرفات Actions الحكومة فيما يتعلق بنظامها الضريبي<sup>1</sup>، ومن المفترض أن تعكس السياسة الضريبية معايير مثالية تعتبرها الحكومة بأنها أكثر أهمية. وعند تصميم النظام الضريبي يواجه واضع النظام بمجموعات عدة من الضرائب يمكن استخدامها في تحقيق الأهداف المرغوبة ولكن بتكاليف مختلفة. وتطرح إمكانية تحقيق

---

<sup>1</sup> Sally M. Jones," principles of Taxation for Business and Investing Planning", (New York: McGraw-Hill, Ninth Edition, 2006), p.24

الأهداف باستخدام توليفات مختلفة من الصور الفنية للضرائب قضية الاعتبارات التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند اختيار النظام الضريبي الجيد الذي يعكس أهداف الدولة وسياستها الضريبية.

وفي معرض تحديد المعايير التي يجب توافرها في النظام الضريبي الجيد فقد يكون من المناسب قبل ذلك تحديد القواعد الأساسية للضريبة. وتأسيساً على كون الضريبة تمثل أحد أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، وباعتبارها فريضة إجبارية تحدها الدولة بقانون ويلتزم الممولون أفراداً كانوا أم أشخاصاً اعتبارية بسدادها بدون مقابل لتمويل برامج الإنفاق العام لتحقيق غايات مجتمعية، فإن ثمة مجموعة من القواعد الأساسية التي تحكم فرضها. وقد بلور رائد الفكر الاقتصادي الكلاسيكي آدم سميث أربع قواعد أساسية تشكل الأسس التقليدية لفرض الضريبة فيما عرف بإعلان حقوق الممولين هي: العدالة، واليقين، والملائمة، والاقتصاد. ومع تطور الفكر الاقتصادي والمالي وانعكاسه على النشاط الاقتصادي أضيفت قواعد أخرى منها الكفاءة والمرونة...

ويرى الكثيرون أن حيادية الضريبة لا يجب أن تشكل قاعدة أساسية للضريبة استناداً إلى ما يسمى بمبدأ وظيفية الضريبة، والذي ينصرف إلى ضرورة أن يكون للضريبة مسوغاً وظيفياً يبرر فرضها، فالضريبة وفقاً لهذا المبدأ لا تقرر إلا لتنفيذ دوراً وظيفياً، ويرى الباحث أن مفهوم الحيادية هنا هو مفهوم نسبي استناداً إلى أنه لا يمكن أن تكون هناك ضريبة بدون أن تمارس تأثيراً على القرارات الاقتصادية، وأن تقرير الضريبة بداعي تحقيق أهداف معينة يجب أن يرتبط بخيارات وبدائل مختلفة لتحقيق هذه الغاية، وتبعاً لذلك يصبح من المتعين اختيار البديل الذي يحقق أقل تأثيرات ممكنة على القرارات الاقتصادية أي البديل الذي يعطي أكبر درجة ممكنة من الحيادية مقارنة بدونه من البدائل الأخرى.

ونظراً لأن أي ضريبة يتقرر فرضها لتحقيق أهداف معينة بما يتحتم وضعها في شكل معين له أدواته الخاصة وفي إطار تشريعي ومؤسسي وتنظيمي معين بما يشكل نظاماً متميزاً له خصوصيته مقارنة بغيره من النظم

الأخرى، فقد بات من ضروري لتحديد مواصفات النظام الجيد الذي يعمل على تحقيق أهداف الضريبة.

### متطلبات النظام الضريبي الجيد

في سبيلها لتنفيذ برامج الإنفاق العامة المصممة لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية محددة، تحتاج الدولة إلي موارد مالية لتحقيق ذلك، وتتعدد المصادر التي يمكن أن تلجأ إليها الحكومة لتدبير احتياجاتها التمويلية كالضرائب والرسوم والقروض. وبالرغم من انه لا يوجد معيار وحيد يمكن من خلاله تقييم مصادر التمويل البديلة، فإن على الحكومة عند اختيار مصادر تمويلها أن تراعى إلي جانب الهدف التمويلي مجموعة من الاعتبارات هي العدالة والتي تشير إلي ضرورة توافق توزيع عبء التمويل الحكومي مع المفاهيم السائدة لكل من العدالة والقدرة على الدفع، والكفاءة التي تعني ضرورة اتسام المصدر التمويلي بالكفاءة من حيث قدرته على تحقيق الموارد المالية المطلوبة بأدنى خسائر كفاءة ممكنة على القطاع الخاص، وأخيراً ضرورة أن يتوافر في المصدر التمويلي البساطة الإدارية دون الإفراط في تكاليف التحصيل والامتثال المصاحبة له<sup>1</sup>. وتعتبر الضريبة أهم مصادر تمويل الإنفاق العام في معظم دول العالم، ومن المفترض أن تضع الدول نظاماً ضريبياً تتفق مع ظروفها الاقتصادية وتعكس أهداف سياساتها الضريبية.

وثمة متطلبات يتعين توافرها في النظام الضريبي لكي يمكن اعتباره نظاماً ضريبياً جيداً، وقد تناول العديد من الإسهامات النظرية موضوع متطلبات النظام الضريبي الجيد أهمها ما طرحه كل من Richard Musgrave & Joseph E. Stiglitz ، David N. Hyman، Peggy B. Musgrave ، ولم تختلف هذه الإسهامات كثيراً فيما بينها، إذ انطلقت من خلفية مشتركة ممثلة في القواعد الأربع للضريبة التي حددها آدم سميث Four canons of tax ،

---

<sup>1</sup> David N. Hyman," Public Finance ... A contemporary Application of Theory to Policy", (USA: Thomson... South Western, Eight Edition, 2005), PP. 396-97.



غير أن ثمة اختلافات يمكن تلمسها بعد عرض هذه الإسهامات في السطور التالية.

حدد كل من Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave مجموعة من المعايير التي رأيا أنها تمثل متطلبات النظام الضريبي الجيد وهي<sup>1</sup>:

- كفاية الحصيلة الضريبية.
- يجب أن يكون عبء الضريبة موزعاً بشكل عادل بحيث يتحمل كل مكلف بنصيبه العادل من عبء الضريبة.
- أن ما يهم في مجال فرض الضريبة ليس نقاط فرضها بل النقاط النهائية لاستقرار عبئها.
- يتعين اختيار الضرائب بشكل يقلل من التدخل في القرارات الاقتصادية وبما لا يؤثر على كفاءة الأسواق.
- يجب أن يسهل الهيكل الضريبي استخدام السياسة المالية لتحقيق أهداف الاستقرار الاقتصادي والنمو.
- يجب أن يسمح النظام الضريبي بإدارة عادلة غير تحكمية كما يجب أن يكون مفهوماً من قبل الممولين.
- انخفاض مستويات تكاليف الامتثال وإدارة النظام بأكبر قدر ممكن وبما يتوافق مع الأهداف الأخرى للنظام.

ويعدد Joseph E. Stiglitz خمس خصائص حازت على القبول العام للنظام الضريبي الجيد<sup>2</sup>:

- الكفاءة Efficiency وتعني انه يفضل ألا يمارس النظام الضريبي بقدر الإمكان أي آثار تشويهية على تخصيص الموارد، بمعنى أن يكون النظام داعماً للكفاءة لا مشوهاً لها.

---

<sup>1</sup> Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave, " Public Finance in Theory and practice", (New York: McGraw-Hill Company, Fifth Edition, 1989), PP. 216 – 17 .

<sup>2</sup> Joseph E. Stiglitz, " Economics of the public sector", (New York: W.W Norton, Third Edition, 2000), PP.456- 57.

- البساطة الإدارية Administrative simplicity وتشير إلى ضرورة اتسام النظام الضريبي بالسهولة وانخفاض تكاليف إدارته وتكاليف الامتثال الضريبي المرتبطة به.
- المرونة Flexibility وتشير إلى قدرة النظام الضريبي على الاستجابة المبكرة للظروف الاقتصادية المتغيرة ويرتبط ذلك بضرورة توفر الأدوات الذاتية بداخل النظام بما يرفع من استجابته التلقائية للتغيرات في الظروف الاقتصادية.
- المسؤولية السياسية Political responsibility، وترتبط هذه الخاصية بضرورة التثبت من أن النظام الضريبي مصمم بشكل يمكن الممولين من التحقق من الضرائب التي يتم دفعها، وأن يتم تقييم درجة الدقة التي يعكس بها النظام تفضيلات الممولين. وترتبط تلك السمة بضرورة توافر سمة الشفافية والوضوح في النظام.
- العدالة Fairness وتعني ضرورة أن يكون النظام عادلاً، ويعتبر النظام كذلك إذا رتب معاملة ضريبية متساوية للممولين ذوي الظروف المتماثلة من ناحية فيما يعرف بالعدالة الأفقية، وفرض أسعار ضريبية أعلى على أولئك الذين يتمتعون بقدرات اقتصادية أعلى بما يمكنهم من تحمل أعباء ضريبية فيما يعرف بمبدأ العدالة الرأسية.

ولا يختلف الإطار العام لمعايير النظام الضريبي الجيد كثيراً وفقاً للرؤى السابقة، غير أن ثمة اختلافات بسيطة لعل أهمها متطلي كفاية الحصيلة الضريبية والمساعدة في تسهيل استخدام السياسة المالية في دعم أهداف الاستقرار الاقتصادي والنمو، حيث جاء ضمن قائمة متطلبات النظام الضريبي الجيد وفقاً لرؤية Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave فيما لم يرد ذكرهما في إطار رؤية Joseph E. Stiglitz في معرض تحديده لمتطلبات النظام الضريبي الجيد، وربما يعزى ذلك بالنسبة لهدف الكفاية المالية إلى الارتباط البديهي بين وجود النظام الضريبي وحتمية توافر الموارد المالية اللازمة لتحقيق أهداف النظام، فيما يمكن تفسير ذلك بالنسبة لمتطلب دعم دور السياسة المالية في تشجيع الاستقرار والنمو بارتباط ذلك بخاصية المرونة التي أوردها Stiglitz ضمن متطلبات النظام الضريبي الجيد والتي تعنى بقدرة

النظام على الاستجابة للتغيرات الاقتصادية وقدرته على دعم وتحقيق الأهداف الاقتصادية والتي ضمنها بطبيعة الحال الاستقرار الاقتصادي والنمو .

وهكذا ففي إطار تقييم درجة جودة أي نظام ضريبي فإن ذلك يجب أن ينصرف إلي ضرورة التثبيت من وجود جوانب الكفاية المالية أي تدبير الموارد المالية اللازمة لتحقيق أهداف النظام، والعدالة ( توزيع العبء الضريبي بين أفراد المجتمع وفقاً لقدرتهم على الدفع بما يحق العدالة ببعديها الأفقي والرأسي)، والكفاءة والحيادية النسبية (تقليل الآثار التشويهية للنظام بما يخفض من تأثير النظام على القرارات الاقتصادية والمراكز النسبية للعناصر الاقتصادية)، والسهولة الإدارية ( وترتبط بخصائص البساطة والوضوح والشفافية واليقين والملائمة بما ينعكس على تكاليف إدارة النظام وتكاليف الامتثال) ، والمرونة (التي تشير إلي درجة قدرة النظام على التكيف مع التغيرات الاقتصادية ومن ثم قدرته على تحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية).

ويمكن استخدام هذه المتطلبات كمعايير لتقييم درجة جودة النظام الضريبي، غير انه ليس من الضروري أن يوجد اتفاق بين هذه المعايير، إذ ثمة تعارض بين هذه المتطلبات قد ينشأ، وأينما وجد هذا التعارض فلا مفر من إجراء موازنة بين الأهداف المتعارضة، فتحقيق هدف العدالة مثلاً قد يستلزم إجراءات إدارية أكثر تعقيداً، كما قد تتعارض أيضاً مع هدف الكفاءة.

وفي إطار نظام الضرائب على الدخل يفرق الفقه المالي بين نظامين هما نظام الضريبة الموحدة على الدخل ونظام الضرائب النوعية على الدخل، كما أن ثمة ضرورة لتحديد موضوع الضريبة وهو الدخل، حيث تتنازع في ذلك نظريتان، تتبنى الأولى وهي نظرية المصدر مفهوماً ضيقاً بشكل نسبي للدخل لا يأخذ في حسابه بعض العناصر العينية غير النقدية وبعض العناصر الأخرى التي تتصف بعدم دوريتها وتكرارها كالسمسرة والعمولات العارضة والأرباح الرأسمالية المحققة وغير المحققة. وتسمى النظرية الأخرى بنظرية الإثراء Accretion theory وتتبنى مفهوماً أكثر اتساعاً للدخل الضريبي من نظرية المصدر، حيث يقاس الدخل بقيمة الزيادة في ثروة الممول في بداية الفترة وفي نهايتها بما يعني أن كل زيادة تطرأ على ثروة الممول تعتبر وفقاً لهذه النظرية

بمثابة دخل يتعين إخضاعه للضريبة. ولا يأخذ مفهوم الدخل السابق في حساباته الاستهلاك الشخصي في التقدير. بيد انه إذا نظرنا إلى الإثراء ومن ثم المقدرة الاقتصادية للممول بمفهوم أعم وأشمل فإن المقدرة الاقتصادية تتطوي أيضاً على تزايد القدرات الاستهلاكية باعتبار أن الاستهلاك هو مظهر من مظاهر الإثراء، الأمر الذي يدفعنا إلى تبني تحديد الدخل استناداً إلى فكرة الإثراء ولكن من خلال ما يسمى بمفهوم الدخل الشامل Comprehensive income .

وقد ظهر مفهوم الدخل الشامل كتطور طبيعي للتعريفات التي وضعها بعض الاقتصاديين مثل Haige, Henry Simons، حيث وضعاً تعريفاً للدخل الشامل، ووفقاً لتعريف Haige-Simons فإن الدخل الشامل هو مقياس لقدرة الفرد على شراء السلع والخدمات خلال سنة معينة. وتبعاً لهذا التعريف، يمكن إنفاق الدخل ومن ثم تحويله إلى استهلاك أو يمكن تركيبه للاستخدامات المستقبلية من خلال الادخار الشخصي السنوي ومن ثم يزيد رصيد الثروة، وتبعاً لما تقدم يمثل الدخل الشامل كل من الاستهلاك السنوي للممول والتغير في قيمة ثروته على النحو الموضح بالصيغة التالية:

**الدخل السنوي = الاستهلاك السنوي + التغير في قيمة الثروة**

ويزيد رصيد ثروة الممول إذا كان ادخاره أكبر من اقتراضه خلال السنة حيث تكون الإضافة للثروة موجبة، فيما ينخفض رصيد الثروة إذا كانت قيمة مدخرات الفرد أقل من اقتراضه حيث تكون الإضافة سالبة. وهكذا يختلف نطاق قاعدة الضريبة على الدخل تبعاً للمفهوم الذي يتبناه المشرع الضريبي، فتصل درجة اتساعها إلى أكبر درجة ممكنة في إطار نظرية الإثراء المستندة إلى مفهوم الدخل الشامل فيما تقل هذه الدرجة في إطار نظرية المصدر. وبطبيعة الحال فإن مدى اتساع قاعدة الضريبة على الدخل يتوقف أيضاً بجانب مفهوم الدخل المتبع على عوامل أخرى من أهمها مدى ونطاق الإعفاءات الضريبية الممنوحة، والحوافز الضريبية الممنوحة، ومدى التكاليف المسموح بخصمها وصولاً للدخل الصافي.

ووفقاً لنظام الضريبة الموحدة على الدخل تفرض ضريبة واحدة فقط على مجموع الدخل الصافي للممول، وتبعاً لهذا النظام تصيب الضريبة مجموع المصادر المختلفة لدخل الممول بعد خصم تكاليف الحصول عليها، وبمقتضى

هذا النظام يقدم الممول إقراراً ضريبياً يضمنه كافة أنواع الدخل التي حصل عليها سواء الدخل المستمد من العمل ممثلاً في الأجور والمرتبات، أو الدخل المستمد من رأس المال ممثلاً في إيرادات الفوائد من السندات أو عمليات الإقراض الآخرين والأرباح والإيجارات، على أن يستبعد من الدخل الإجمالي كافة عناصر التكاليف والخصومات والإعفاءات التي يقررها التشريع الضريبي. والأصل في نظام الضريبة الموحدة على الدخل ألا يكون هناك ثمة تمييز بين الدخل أيا كان مصدرها وأيا كانت طبيعتها مع وحدة السعر المطبق وتوحيد أحكام تحديد الوعاء وإجراءات الربط والتحويل.

ومن ناحية أخرى تفرض الضرائب النوعية على الدخل تبعاً لمصادر الدخل المختلفة، ويقوم هذا النظام على فكرة التنويع والتمييز في المعاملة الضريبية بين مصادر الدخل المختلفة. وتتعدد مصادر الدخل وتتعدد من ثم أنواع الدخل، فثمة دخول مصدرها العمل (الأجور والمرتبات) وأخرى مصدرها رعوس الأموال المنقولة (كالفوائد وتوزيعات الأرباح)، وثالثة مصدرها رعوس الأموال غير المنقولة (إيجار العقارات وريع الأراضي الزراعية) ورابعة مصدرها تضافر عنصري رأس المال والعمل معاً (أرباح الشركات والمشروعات التجارية والصناعية). وتأسيساً على ما تقدم، يصبح هناك في ظل نظام الضرائب النوعية ضريبة على المهيا والأجور، وأخرى على أرباح المهن الحرة وغير التجارية، وثالثة على الأرباح التجارية والصناعية، ورابعة على إيرادات رعوس الأموال المنقولة، وخامسة على دخل الثروة العقارية. وفي ظل هذا التعدد في الضرائب يكون من المتوقع أن يكون هناك تمايز واختلاف في أحكام وأسعار وطرق ربط وتحصيل هذه الضرائب. ورغم اتصاف نظام الضرائب النوعية على الدخل ببعض المزايا إلا أن نظام الضريبة الموحدة على الدخل يفضل عليه من جوانب عدة أهمها أنه يعطي صورة واضحة عن القدرة التكلفة للممول ومن ثم فهو أكثر قدرة على تلبية متطلبات العدالة والمساواة، بجانب تميزه في تبسيط وتوحيد إجراءات الربط والتحويل ومن ثم ارتفاع قدرته على تخفيض نفقات تحصيل وإدارة الضريبة. ونتيجة لذلك نشأت الدعوة إلي تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل في مصر منذ ما يزيد على الخمسين عاماً قبل ما يستقر الرأي النهائي على تطبيق

هذا النظام بصفة نهائية مع صدور القانون 91 لسنة 2005 على النحو الذي سيرد ذكره في جزء لاحق.

وتجدر الإشارة أنه يمكن تقسيم ضرائب الدخل تبعاً لطبيعة شخصية المكلفين إلي ضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين وتفرض على دخول الأفراد والمنشآت الفردية وقد تفرضها بعد التشريعات على الشركات الصغيرة، وضرائب على دخول الشركات ويكون وعائها ممثلاً في صافي الأرباح السنوية التي تحققها. وفي كلتا الحالتين، قد تكون الضرائب المقررة نوعية أو موحدة.

وتفرض الضريبة على دخل الشركات Corporate income tax على صافي الدخل السنوي المحقق بعد تعديله ليتلاءم مع أحكام التشريعات الضريبية، وتعتبر هذه الضرائب من أكثر الضرائب إثارة للجدل. فبالرغم أن القانون يعامل الشركات كما لو أن لها قدرة مستقلة على دفع الضريبة فإن العديد من الاقتصاديين ينظرون إلي الشركات باعتبارها مجموعة من الشخصيات الطبيعية ممثلة في المساهمين الذين يمتلكون الشركة ويتحملون من ثم العبء الفعلي للضريبة على دخل الشركات، الأمر الذي يؤدي في نهاية الأمر إلي ازدواج ضريبي على دخل الشركات، ذلك أن الدخل يخضع للضريبة حالما تحققه الشركة ثم يخضع مرة ثانية عندما يتم توزيعه على المساهمين في صورة أرباح موزعة Dividends. وتأسيساً على ذلك يتبنى هذا الفريق اتجاهاً ينادي بإلغاء الضريبة على دخل الشركات اكتفاءً بإخضاع ملاك الشركة أو المساهمين للضريبة على الدخل الشخصي.

وثمة رؤية أخرى تبرر وجود الضريبة على دخل الشركات باعتبارها ثمناً تدفعه الشركات في مقابل المزايا التي يمنحها المجتمع لها ومن أهمها المسؤولية المحدودة للمساهمين التي تنصرف إلي عدم قدرة دائني الشركة على استيفاء ديونهم من الأموال الخاصة بالمساهمين باعتبار أن مسؤولية المساهمين تجاه ديون الشركة محددة بأموالهم المستثمرة في الشركة (قيمة الأسهم)، غير أن تبرير فرض الضريبة على دخل الشركات بفكرة المقابل لا يستقيم مع المفهوم العلمي للضريبة القاضي بأن الضريبة فريضة إلزامية تقررها الدولة ويلتزم

الممول بسدادها بدون مقابل، ويصير من المتعين تبرير فرض هذه الضريبة استناداً إلى مبررات أخرى.

ويحدد البعض أهم مبررات وجود الضريبة على دخل الشركات في الآتي<sup>1</sup>:

- 1- أن الضريبة على الشركات هي ضريبة اقتطاعية (Withholding tax) يمكن أن تلعب دوراً داعماً للضريبة على الدخل الشخصي، إذ يمكن استخدامها كأداة لتحصيل الضريبة من المنبع على الدخل الرأسمالية المتولدة في قطاع الشركات، ويشجع استخدام هذا الأسلوب في الدول النامية خصوصاً مع تبني نهجاً لإخضاع الدخل للضريبة وفقاً لمفهومه الشامل بأكبر قدر ممكن.
- 2- يمكن توظيف تلك الضريبة لجعل الشركات تدفع مقابل للسلع والخدمات العامة التي أسهمت في تحسين ودعم ربحية هذه الشركات.
- 3- يمكن تبرير وجود الضريبة كأداة لتحميل ملاك عوامل الإنتاج الثابتة بأنصبتهم من الأعباء الضريبية في الأحوال التي تفتقد فيها الحكومة لأدوات فاعلة أخرى لإخضاعهم للضريبة.

غير أنه في ظل وجود مبرر تستند إليه الحكومة لتقرير ضريبة على دخل الشركات فإن وجود هذه الضريبة سوف يصطدم بإشكالية الازدواج الضريبي. ويتفق الباحث مع ما ذهب إليه الكثير من التشريعات الضريبية بإعفاء توزيعات الأسهم من الضريبة على الدخل الشخصي لتلافي مشكلة الازدواج وذلك إذا كان ثمة اعتبارات هامة تفرض تقرير ضريبة دخل الشركات. وفي ضوء معايير الكفاية المالية، والعدالة، والكفاءة والبساطة الإدارية، والمرونة يمكن تقييم أي نظام ضريبي وتقرير درجة جودته وهو ما سوف نلتزمه عند تقييم النظام المصري للضرائب على الدخل بوضعه الراهن الذي تبلور بتطبيق القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما، الأمر الذي سنتناوله بالتفصيل في المبحث التالي.

---

<sup>1</sup> Gannat EL Samalouty, " Corporate Tax an Investment Decisions in Egypt", ECES Working Paper, No. 35, Feb. 1999, pp. 3-4.

## المبحث الثاني

### مدى توافر متطلبات النظام الجيد في نظام ضرائب الدخل في مصر

#### مقدمة بشأن تطور نظام الضرائب على الدخل في مصر

بدأت مصر تطبيق نظام الضرائب على الدخل مع إلغاء الامتيازات الأجنبية بمقتضى اتفاقية مونترو عام 1937، وبموجب هذه الاتفاقية استعادت مصر سيادتها التشريعية والمالية على المقيمين في أراضيها، وكان من الطبيعي أن ينعكس ذلك في شكل تغييرات جوهرية في النظام الضريبي المصري. وقد عرفت مصر أول تنظيم حديث للضرائب على الدخل مع صدور القانون 14 لسنة 1939 والذي تم بمقتضاه فرض عدة ضرائب على أنواع الدخل المختلفة، إذ وفقاً لهذا القانون فرضت الضرائب على إيرادات القيم المنقولة، وعلى الأرباح التجارية والصناعية، وعلى المرتبات وما في حكمها، وعلى أرباح المهن غير التجارية، كما فرضت أيضاً بمقتضى قوانين أخرى ضرائب على دخل الثروة العقارية ( الأطيان والمباني)، ونظراً لعدم قدرة نظام الضرائب النوعية على معرفة مراكز الممولين وتحديدتها بشكل دقيق، فقد صدر القانون 99 لسنة 1949 وبمقتضاه تقرر فرض الضريبة العامة على الإيراد كضريبة تكميلية إلى جانب الضرائب النوعية على فروع الدخل.

وبسبب العيوب التي عادة ما تشوب نظام الضرائب النوعية، نشأت الدعوة إلى التحول من هذا النظام إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل في مصر، وبدأت<sup>1</sup> الإرهاصات من خلال الدراسات والتوصيات التي أفرزتها المؤتمرات الضريبية المختلفة. ففي عام 1955 أصدر مؤتمر الغرف التجارية الذي عقد في القاهرة توصية تطالب بالعمل على إدخال نظام الضريبة الموحدة ذات الأسعار التصاعدية والتي تطبق على جميع الممولين مهما كانت مصادر إيراداتهم وذلك للاستفادة من مزايا هذا النظام على النحو الذي سلف ذكره واستمرت الندوات والمؤتمرات التي عقدت لاحقاً تطالب بتبني نفس النهج لضريبة الدخل.

<sup>1</sup> د. عبد الله الصعيدي، "التشريع الضريبي.. قانون الضريبة على الدخل في مصر ( قانون رقم 91 لسنة 2005 ) مع الإشارة إلى دور الضرائب في تحقيق التنمية"، ( القاهرة: دار النهضة العربية، 2006)، ص ص 6-7.



ومع تعدد المطالب للتحويل نحو نظام الضريبة الموحدة على الدخل، كان من الطبيعي أن تكون ثمة استجابة لذلك من السلطات المختصة وإن جاءت متأخرة. وجاء أول رد فعلي إيجابي وملموح في أغسطس 1978 حينما أوصى مجلس الشعب المصري عند عرض مشروع قانون العدالة الضريبية بضرورة الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة واعتبار القانون 46 لسنة 1978 بشأن العدالة الضريبية بمثابة قانون مؤقت يحكم نظام الضرائب على الدخل في مصر وذلك لمدة عامين تقوم الحكومة خلالهما بإعداد مشروع لقانون الضريبة الموحدة.

وفي ضوء ما تقدم أعدت الحكومة مشروع القانون رقم 157 لسنة 1981 وعرضته على مجلس الشورى، غير أن لجنة الشؤون الاقتصادية والمالية بالمجلس طالبت بتبني نظام الضريبة الموحدة على الدخل تمشياً مع الاتجاهات الحديثة في معظم دول العالم لما يتصف به هذا النظام - وفقاً لرؤية اللجنة- من مزايا ذات أهمية بالغة<sup>1</sup>. إذ يرى البعض أن التطور الطبيعي لنظام الضرائب على الدخل يتدرج من نظام الضرائب النوعية، إلى نظام الضرائب النوعية المتوج بضرعية عامة على الدخل تأخذ شكل ضريبة تكميلية، ثم نظام الضريبة الموحدة على مجموع الدخل والذي يمثل أكثر نظم الضرائب على الدخل تطوراً نظراً للمزايا العديدة التي يوفرها ومنها: تحقيق العدالة في توزيع الأعباء المالية باعتبار أن هذه الضريبة تسري على جميع الأشخاص دون تمييز أو استثناء وعلى أساس المقدرة التكاليفية للممولين، وتحقيق قاعدتي اليقين والملائمة، بجانب اتسامها بالمرونة والقدرة على الاستجابة للتغيرات الاقتصادية، والاقتصاد في نفقات الجباية نتيجة لوحدة الإجراءات وسهولتها<sup>2</sup>.

وصدر بالفعل القانون رقم 157 لسنة 1981 بشأن الضرائب على الدخل فيما اعتبر بمثابة مرحلة انتقالية تمهد للتحويل الكامل نحو نظام الضريبة الموحدة على الدخل، حيث تم وفقاً لهذا القانون ولأول مرة في إطار تنظيم الضرائب على الدخل في مصر التمييز بين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيين (وتتضمن أيضاً بجانب الأفراد شركات الأشخاص وشركات الواقع) وخصص لها الكتاب الأول من القانون وبين الضريبة على

<sup>1</sup> المرجع السابق، ص 8 .

<sup>2</sup> د. جلال الشافعي، "الموسوعة الضريبية"، بدون ناشر، 1999، ص 5-6.

شركات الأموال وخصص لها الكتاب الثاني من القانون. وقد جاء في المذكرة الإيضاحية لهذا القانون أنه قد روعي عند وضعه إدخال تصورات جديدة لضرائب الدخل توطئة للأخذ بنظام الضريبة الموحدة في خلال فترة انتقالية، يصير بعدها التحول أمراً يسيراً ، وقد عكس هذا في حينه تردد الحكومة المصرية في تبني نظام الضريبة الموحدة بشكل سريع خشية من هبوط الحصيلة في بداية التطبيق بجانب كون هذا النظام يتطلب وعياً ضريبياً من جانب الممولين ودرجة عالية من الكفاءة من جانب الإدارة الضريبية لم تكن متوافرة في ذلك الحين.

ومع تغيير الصورة وارتفاع درجة استعداد و قدرة الإدارة الضريبية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل، ومع تنامي المشاكل المترتبة على تطبيق نظام الضرائب النوعية على الدخل بجانب المزايا التي يمكن تحقيقها من نظام الضريبة الموحدة، اتخذت الحكومة أهم خطوة نحو التحول لنظام الضريبة الموحدة والتي تمثلت في إصدار القانون 187 لسنة 1993 المعدل للقانون رقم 157 لسنة 1981، وقد تضمن القانون 187 الإعلان عن فرض ما سمي بالضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين مع استمرار التمييز في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الطبيعيين وشركات الأموال. وقد بدأ تطبيق القانون في أول يناير 1994 وقد تضمن ثلاثة كتب، اختص الكتاب الأول بالضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين الناتجة من كل من القيم المنقولة، العمل (المرتبات والأجور)، والمهن الحرة وغير التجارية، والأنشطة التجارية والصناعية، والثروة العقارية، فيما اختص الكتاب الثاني بأحكام الضريبة على أرباح شركات الأموال بما في ذلك البنوك والشركات الأجنبية والهيئات العامة والبنوك والشركات المملوكة للدولة، بينما اختص الكتاب الثالث بالأحكام التنظيمية العامة والتي يتعلق أهمها بحصر الممولين والتزاماتهم، والطعون الضريبية، وتحصيل دين الضريبة، ونظام العقوبات.

وخلال الفترة التي طبق فيها القانون 187 لسنة 1993 والتي امتدت من 1994- 2005 أوضح التطبيق العملي وجود العديد من المثالب التي شابت نظام ضريبة الدخل خلال هذه الفترة أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> د. عبد الله الصعيدي، مرجع سلف ذكره، ص ص 9-11 .

- التطبيق الجزئي لا الكلي لنظام الضريبة الموحدة، فالأصل في هذا النظام توحيد المعاملة للدخول التي يحققها الممول بغض النظر عن مصادر تحقق هذه الدخول، غير أن المشرع المصري في إطار القانون 187 خرج عن هذه القاعدة من خلال تقريره معاملة ضريبية خاصة لكل من إيرادات القيم المنقولة والمرتببات والأجور تختلف عن تلك المعاملة الضريبية المتعلقة بالأنواع الأخرى من الدخول التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين.
- محدودية نطاق القاعدة الضريبية لاعتبارات عدة أهمها: عدم شمول المجتمع الضريبي، وعدم شمول الأوعية الخاضعة للضريبة للإفراط في تقرير الإعفاءات والحوافز الضريبية وتنامي أنشطة التهرب الضريبي واتساع نطاق أنشطة ما يسمى بالاقتصاد الخفي أو الظلي، بشكل أدى إلى تقلص القاعدة الضريبية ومن ثم انخفاض الحصيلة الضريبية الفعلية.
- التناقض الواضح بين أسعار اسمية للضريبة مغالى في ارتفاعها، وبين أسعار فعالة للضريبة مغرق في انخفاضها بسبب الإعفاءات والحوافز والخصومات الضريبية، الأمر الذي أدى إلى تباين في المعاملة الضريبية بين الأنشطة الاقتصادية والأشكال القانونية للمشروعات والأدوات المالية، مما ترتب عليه الإخلال باعتبارات الكفاءة الاقتصادية في تخصيص الموارد ومن ثم التأثير سلباً على النمو الاقتصادي في مصر.
- غياب آلية فاعلة للعقوبات وغرامات التأخير، وتعقد عملية إدارة الضريبة وارتفاع تكاليفها لاعتبارات عدة أهمها تعقد وطول إجراءات الفحص والربط وفض المنازعات، وفي ظل نظام يقوم على فحص 100% من ملفات الممولين كان من الطبيعي أن يأتي هذا على حساب الأهداف والمبادئ المتعارف عليها للنظام الضريبي الجيد.

ونتيجة لما تقدم تراجع الوزن النسبي للحصيلة الضريبية كنسبة للإنفاق العام من نحو 48% في عام 1999/98 إلى نحو 38% عام 2002 / 2003. ولما كانت الضريبة على الدخل تمثل أهم مصادر الإيرادات العامة على الإطلاق وتعول عليها الحكومة كثيراً في تمويل برامج الإنفاق العام، فقد فرضت ضرورة إصلاح نظام الضريبة على الدخل المعتمد أساساً على القانون 157 نفسها ضمن منظومة الإصلاح الاقتصادي، وبدأت وزارة المالية تدرس

سبل ومحاوّر الإصلاح تقوم على التخلص من العيوب السابقة وتكرس الاتجاه نحو التطبيق الكامل لنظام الضريبة الموحدة على الدخل، وقد تمت بلورة هذه الجهود في شكل مشروع جديد للضرائب على الدخل في مصر خضع للبحث والدراسة المكثفة من الجهات المعنية، وتم إقراره من مجلس الشعب، ومعه صدر القانون رقم 91 لسنة 2005 ، وبموجبه تم إلغاء القانون 157 لسنة 1981 وتعديلاته المتعددة وأهمها القانون رقم 187 لسنة 1993 بشأن الضريبة الموحدة على الدخل.

وقد تضمن القانون الجديد ثمانية كتب، يختص الكتاب الأول منه بتنظيم الأحكام العامة (م 1 – م 5)، فيما خصص الكتاب الثاني لأحكام الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين، فيما تضمن الكتاب الثالث الأحكام الخاصة بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وضمن الكتاب الرابع بأحكام الضريبة المستقطعة من المنبع، فيما تناول الكتاب الخامس الأحكام المتعلقة بالخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة، بينما خصص الكتاب السادس للأحكام المتصلة بالتزامات الممولين، وتناول الكتاب السابع أحكام العقوبات، وأخيراً اختص الباب الثامن بالأحكام المتصلة بإنشاء مجلس أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء.

وحسب الرأي الرسمي المعلن من وزارة المالية، فقد صدر القانون 91 لسنة 2005 في إطار فكر و فلسفة جديدين يستندان على ركيزتين أساسيتين تتمثلان فيما يلي<sup>1</sup>:

1- تغيير التوجه الأساسي لإدارة السياسة المالية من تجميع أكبر قدر من الفائض الاقتصادي لدى المجتمع في الخزانة العامة والتي تتولى إعادة توزيعه، إلي ترك الجانب الأكبر من هذا الفائض ليدار بواسطة المجتمع وإعادة توزيعه بين الاستهلاك والاستثمار والادخار، الأمر الذي يؤدي وفقاً لرؤية وزارة المالية إلي تحقيق كفاءة اقتصادية أكبر في استخدام الموارد، وبالتالي زيادة فرص تحقيق تنمية اقتصادية متوازنة ومستدامة، انطلاقاً من كون أن الحصيلة الضريبية هي بالأساس متغير تابع للنمو الاقتصادي، وبالتالي فإن

<sup>1</sup> كتاب الأهرام الاقتصادي، " قانون الضرائب الجديد وبرنامج الإصلاح الاقتصادي"، مؤسسة الأهرام: يونيو 2005، ص. 67.

الزيادة في حجم النشاط الاقتصادي وتنامي رقعته ستعود بالإيجاب على الاقتصاد الوطني بصفة عامة وعلى الحصيلة الضريبية بصفة خاصة.

2- الثقة في الممول حيث تبنى القانون اتجاهاً يقوم على إعادة بناء الثقة بين الممول والإدارة الضريبية تستند هذه الثقة على إدراك الممولين بحسن معاملة الإدارة الضريبية لهم وإدراك الإدارة الضريبية بأمانة الممولين في الإعلان عن دخولهم الحقيقية. وتأسيساً على ذلك، أعتبر القانون الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة مع عدم جواز إهدار دفاتر الممولين من قبل الإدارة الضريبية بدون سبب جوهري. وفي مقابل ذلك تتبنى الإدارة الضريبية نظام الفحص بالعينة مع تغليظ القانون لعقوبة التهرب الضريبي حفاظاً على حقوق الدولة. ويعزز ما تقدم رغبة الدولة في فتح صفحة جديدة للعلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين الأمر الذي تم ترجمته فيما استحدثه القانون 91 من نظام للعفو الضريبي، وبمقتضى هذا النظام يعفى الممول من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة عليه خلال الفترات الضريبية السابقة على بدء العمل بالقانون وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير ومقابل غرامات، شريطة ألا يكون الممول قد سبق تسجيله أو تقديمه لإقرار ضريبي أو خضع لأي شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب، وبشرط أن يقوم الممول بتسجيل نفسه خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون الجديد، مشفوعاً بإقراره الضريبي عن آخر فترة ضريبية متضمناً كامل البيانات ذات الصلة، مع سقوط هذا الإعفاء إذا لم ينتظم الممول في تقديم إقراره خلال ثلاث سنوات.

3- البساطة والسهولة من خلال تبني القانون لآليات وأطر ومفاهيم أكثر يسراً من التي كان معمولاً بها في ظل القوانين الضريبية السابقة، الأمر الذي يساعد الممولين على فهم القانون وسهولة تطبيقه، وبجانب ذلك رأت وزارة المالية أن تطبيق القانون 91 لسنة 2005 سيترتب عليه تيسير الإجراءات وتحقيق تطوير حقيقي في الإدارة الضريبية.

وهكذا وبصدور القانون 91 لسنة 2005 تبلور النظام المصري للضرائب على الدخل في صورته الراهنة، مما يدفعنا إلي تقييمه وبحث مدى توافر خصائص النظام الجيد للضريبة فيه من خلال المحاور التالية:

- مدى توافر اعتبار الكفاية المالية.
- مدى توافر متطلبات العدالة.
- مدى توافر متطلبات الكفاءة والسهولة الإدارية.
- مدى المرونة تجاه التغيرات الاقتصادية والاجتماعية

#### أولاً: مدى توافر اعتبارات الكفاية المالية

أوضحنا سلفاً أن الدور الحكومي في الاقتصاد الوطني له أهميته الخاصة حتى في ظل اقتصادات السوق، وأبرزنا أن أهم ملامح الدور الحكومي تتمثل في إشباع الحاجات العامة وتحقيق أهداف أخرى أهمها الاستقرار الاقتصادي وتعزيز العدالة في توزيع الدخل والثروة بجانب تعزيز النمو الاقتصادي. ولكي تقوم الحكومة بأداء دورها المرسوم وفقاً للأطر السابقة فمن المتعين أن يتوافر لديها الموارد المالية اللازمة لتمويل برامج الإنفاق العام الموضوعة لتحقيق هذه الغايات. وتمثل الضرائب بصفة عامة وضرائب الدخل بصفة خاصة من أهم مصادر التمويل الحكومي التي تستند إليها الحكومة. ورغم أن الضرائب تحتل المرتبة الأولى ضمن هيكل تمويل النشاط الحكومي في معظم دول العالم، ورغم أن ضرائب الدخل تتميز بوزن يعتد به ضمن الهيكل الضريبي في الكثير من البلدان، إلا أن مدى كفاية الحصيلة الضريبية في تلبية الاحتياجات التمويلية للحكومة تظل في كثير من الأحوال محل شك. غير أنه يمكن القول أن الحكومة الرشيدة هي التي تحقق أعلى نسبة لتغطية برامج الإنفاق العام من حصيلة الضرائب دون الإخلال باعتبارات الكفاءة والعدالة والبساطة والمرونة. ويكتسب الهدف المالي للضريبة على الدخل أهميته من قدرة هذه الضريبة على تحقيق حصيلة تسهم بأكبر قدر ممكن في تمويل احتياجات الحكومة، وبافتراض ثبات عوامل الكفاءة والعدالة والسهولة والمرونة، فإن نظام ضريبة الدخل الذي يحقق حصيلة ضريبة أعلى ومن ثم درجة كفاية مالية أعلى يكون هو الأفضل.

وفي إطار تحقيق هدف الكفاية المالية للضريبة ثمة نهجان لذلك، يتمثل النهج الأول في تقرير أسعار ضريبة مرتفعة مع تخفيف الآثار السلبية لارتفاع سعر الضريبة بتقرير حزمة من الإعفاءات والخصومات والحوافز الضريبية، وغالباً ما يقترن هذا النظام بارتفاع معدلات التهرب الضريبي، وينتهي الحال

بنظام ضريبي ترتفع أسعاره الضريبية وتضيق قاعدته الضريبية بفعل تعدد الحوافز والإعفاءات الضريبية وارتفاع حالات التهرب والتجنب الضريبي وفي تلك الحالة يعجز هذا النظام على تلبية متطلبات الكفاية المالية، الأمر الذي قد يدفع الحكومة إلي رفع أسعار الضرائب القائمة أو فرض ضرائب جديدة أو اللجوء إلي مصادر تمويل أخرى كالاقتراض أو التمويل التضخمي أو قد تلجأ إلي تخفيض الإنفاق العام من خلال وقف تنفيذ العديد من البرامج الحكومية اقتصاداً للنفقات.

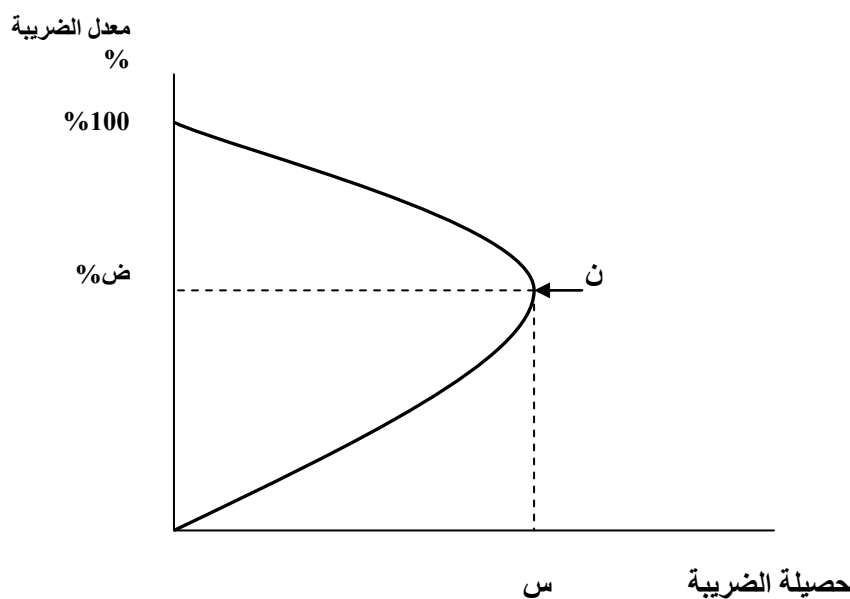
وتأسيساً على العيوب السابقة، طرح النهج الثاني نفسه كبديل يقوم على فلسفة تقرير الضريبة بأسعار منخفضة على أن يصحب هذا قواعد ضريبية واسعة تعوض الخفض في الأسعار. ولكي تكون قاعدة الضريبة على الدخل متسعة فإن ذلك يقتضي تقليص حجم الإعفاءات والحوافز الضريبية مع تبني مفهوم الدخل الشامل كأساس لهذه الضريبة، ومع التقدم في التطبيق فإن وجود نظام لضريبة الدخل بأسعار منخفضة وبإجراءات مبسطة وسهلة وبإدارة ضريبية ذات درجة عالية من الكفاءة وفي ظل تزايد الوعي الضريبي من المتوقع أن يكون لهذا النظام أثراً إيجابية على النمو الاقتصادي ومن ثم تزايد الدخل وبالتالي يتسع نطاق قاعدة ضريبة الدخل ومن ثم ترتفع درجة الكفاية المالية لهذه الضريبة.

ويستند النهج الثاني إلي مبادئ اقتصاديي مدرسة العرض، حيث يرى Arther Laffer أحد اقتصاديي هذه المدرسة في الولايات المتحدة، أنه بعد حد معين للضرائب، فإن أي زيادة في سعر الضريبة تؤدي إلي تخفيض حجم الحصيلة الضريبية المتوقعة، إذ أن المعدل المرتفع للضريبة من شأنه أن يدفع الأفراد إلي التهرب من الضريبة الأمر الذي ينعكس بالسلب على الحصيلة الضريبية. وقد عبر Laffer عن هذه العلاقة في شكل منحنى سمي باسمه يوضح طبيعة العلاقة بين سعر الضريبة والحصيلة الضريبية.

ويفرق Laffer بين المدى الملائم للضريبة والمدى المحرم لها، إذ يعكس الأول المدى الذي يمكن أن ترتفع فيه معدلات الضريبة ويقترن ذلك بزيادة الحصيلة الضريبية، فيما يبين المدى المحرم Prohibitive range أن أي زيادة في معدل الضريبة بعد المعدل الأمثل سوف تؤدي إلي تناقص حصيلة

الضريبة، ويرجع ذلك إلى تفضيل الأفراد العمل في الاقتصاد السري أو الاستمتاع بوقت الفراغ. وعندما يصل معدل الضريبة إلى 100% تصبح الحصيلة الضريبية مساوية للصفر. ويوضح الشكل رقم (1) منحنى Laffer، حيث يوضح المحور الرأسي معدل الضريبة فيما يوضح المحور الأفقي الحصيلة الضريبية.

شكل رقم (1) منحنى Laffer



وحسب ما هو موضح في الشكل فإن حصيلة الضريبة تزيد مع زيادة معدل الضريبة إلى أن تصل أقصى مدى لها عند النقطة (ن)، حيث يحقق السعر الأمثل للضريبة (ض%) أعلى حصيلة ضريبية ممكنة (س)، وأي زيادة عن هذا المعدل تؤدي إلى خفض الحصيلة إلى أن تصل إلى صفر عندما يصل سعر الضريبة إلى 100%.

وقد استندت إدارة الرئيس الأمريكي الأسبق رونالد ريجان على الفرضية الأساسية لرؤية Laffer، ومضمونها أن تخفيض معدلات الضريبة لن يؤدي لخسائر في الحصيلة الضريبية، في تصميم هيكل أسعار الضريبة



وذلك خلال فترة رئاسته<sup>1</sup>. ويرى بعض الاقتصاديين أن الضجة التي أثرت بشأن منحى "Laffer" هي ضجة زائفة، إذ أنها لم تشكل أي جديد في النظرية الاقتصادية الرأسمالية، فمن الثابت أن "كينز" وأتباعه قد أشاروا في صدد مقترحاتهم لعلاج الأزمات الاقتصادية إلي ضرورة تخفيض الضرائب كسبيل للإنعاش الاقتصادي، ولم تخرج آراء Laffer إلا كواجهة براقة لتمير الإعفاءات الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية في عهد الرئيس السابق رونالد ريجان، تلك الإعفاءات التي استفاد منها الأغنياء والتي ثبت أنها كانت مسئولة بشكل واضح عن استمرار العجز بالموازنة العامة<sup>2</sup>.

و ثمة تساؤل يطرح نفسه حول أي اتجاه من الاتجاهين السابقين يتبناه النظام المصري للضرائب على الدخل وفقاً للقانون 91 ، لتحديد ذلك يقتضى الأمر توضيح العناصر التالية:

- 1- هيكل أسعار الضريبة على الدخل المطبق في مصر.
- 2- مفهوم الدخل الذي تبناه القانون 91 كأساس لاحتساب دين الضريبة على الدخل.
- 3- تطور حصيلة الضرائب على الدخل قبل وبعد القانون رقم 91 لسنة 2005 لتحديد مدى التطور في الكفاية المالية لهذه الضرائب وذلك باستخدام معايير نسبة حصيلة الضرائب على الدخل إلي عدد من المؤشرات الاقتصادية كالناتج المحلي، والإنفاق العام، والإيرادات العامة، والحصيلة الكلية للضرائب.

#### 1- هيكل أسعار الضريبة على الدخل في مصر

مع صدور القانون 91 لسنة 2005 تغير هيكل أسعار الضرائب على الدخل كثيراً عن نظيره الذي كان سائداً في إطار القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993، ويرصد الجدول رقم (1) أوجه الاختلاف بين هيكلي الأسعار المشار لهما.

<sup>1</sup> Harvey S. Rosen, Public Finance, (USA: McGraw Hill, Fifth Edition, 1999), pp. 383-84.

<sup>2</sup> د. رمزي زكي، "الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة في العالم الثالث"، (القاهرة: سينا للنشر، 1993)، ص 144.

جدول رقم (1) هيكل أسعار الضرائب على الدخل في القانون 91 مقارنة  
بالقانون 157

وجه المقارنة	القانون 91 لسنة 2005	القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187
حد الإعفاء	حتى 5000 جنيه	2000 جنيه للأعزب 2500 جنيه للمتزوج 3000 جنيه للمتزوج ويعول
الإعفاء الشخصي	4000 جنيه	2000 جنيه
أولاً: الهيكل العام لأسعار الضريبة على الدخل الشخصي	1- تصاعدي بالشرائح لجميع الدخل كالتالي: 10% للشريحة من 5001: 20000 جنيه 15% للشريحة من 20001: 40000 جنيه 20% لأكثر من 40000 جنيه 2- لا توجد ضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة، بيد انه تم إخضاع عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر 32% ودون خصم أية تكاليف.	1- تصاعدي بالشرائح كالتالي: 20% حتى 2500 جنيه 27% للشريحة من أكثر 2500 : 7000 جنيه 35% للشريحة من أكثر من 7000 : 16000 جنيه 40% للشريحة اكثر من 16000 جنيه 2- بالنسبة للأجور والمرتببات: 20% لأقل من 50000 جنيه 32% على 50000 فأكثر 3- سعر 32% من إجمالي إيرادات رءوس الأموال المنقولة ما لم تكن معفاة بنص خاص
رسم تنمية موارد	لا يوجد	2% على مازاد عن 18000 جنيه
الأسعار الاستثنائية: الضريبة على الدخل من غير جهة العمل الأصلية، وما يحصل عليه	10% على الدخل الإجمالي بغير أي خصم	20% على الدخل الإجمالي بغير أي خصم.

<p>20% على إجمالي ما يحصل عليه الأجانب غير المقيمين ممن يقومون بأي نشاط من المهن الخاضعة إيراداتها للضريبة</p> <p>تعامل بذات الأسعار المقررة على الأرباح التجارية والصناعية وبدون أي خصم.</p> <p>2.5% من إجمالي قيمة التصرف وبدون أي تخفيض</p>	<p>20% على الدخل الإجمالي دون خصم.</p> <p>20% بغير أي خصم</p> <p>2.5% من إجمالي قيمة التصرف وبدون أي تخفيض</p>	<p>غير المقيمين من غير جهات عملهم</p> <p>الضريبة على الدخل التي يحصل عليها غير المقيمين من العوائد والإتاوات ومقابل الخدمات، ومقابل النشاط الرياضي أو الفنان بشروط معينة.</p> <p>الضريبة على العمولة والسمسرة العارضة</p> <p>الضريبة على التصرفات العقارية</p>
<p>السعر العام للضريبة 40% من صافي الأرباح الكلية السنوية لشركات الأموال فقط.</p> <p>32% على أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعي، والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير.</p> <p>40.55% على أرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه.</p>	<p>20% كسعر عام على صافي الأرباح الكلية لجميع الأشخاص الاعتبارية (شركات الأموال، وشركات الأشخاص) وبغض النظر عن طبيعة النشاط.</p> <p>40% على أرباح كل من هيئة قناة السويس، والهيئة العامة للبترول، والبنك المركزي.</p> <p>40.55% على أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها.</p>	<p>أسعار الضريبة على دخول الأشخاص الاعتبارية وفقاً للقانون 91 أو دخول شركات الأموال وفقاً للقانون 157.</p>

يتضح من الجدول السابق أن النظام الضريبي وفقاً للقانون 91 لسنة 2005 قد تبنى نهجاً يقوم على تقرير الضريبة على كل من دخول الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية بمعدلات منخفضة مقارنة بالأسعار المطبقة في ظل القانون السابق، ويظهر ذلك بشكل كلي عند مقارنة الجدول العام لأسعار الضريبة في ظل القانونين:

1- تم بمقتضى القانون 91 لسنة 2005 زيادة الحد الأدنى للإعفاء الضريبي ليصبح 5000 جنيه للممول بغض النظر عن نوع الممول و حالته الاجتماعية، وبذلك ألغى التمييز الذي كان مقرراً بمقتضى القانون 187 لسنة 1993 حسب الحالة الاجتماعية على النحو الموضح بالجدول، كما ألغى التمييز في سعر الضريبة الذي كان مقرراً للدخل من العمل (الأجور والمرتبات).

2- بالرغم من أن شكل جدول أسعار الضريبة على الدخل الشخصي في كلا القانونين واحد (التصاعد بالشرائح)، إلا أن القانون 91 تمييز عن نظيره السابق في الجوانب التالية:

- تضمن هيكل أسعار الضريبة على جميع دخول الأشخاص الطبيعيين بجانب الشريحة المعفاة ثلاث شرائح في مقابل أربع شرائح ( تنخفض إلي ثلاث فقط بالنسبة للأجور والمرتبات) بالنسبة للقانون السابق .
- انخفاض السعر الحدي للضريبة ليصبح 20% مقابل 40% ( عدا الأجور والمرتبات حيث كان السعر الحدي للضريبة عليها 32%) في ظل القانون 187، إذ في ظل القانون 91 أصبحت الشريحة الثالثة مفتوحة بمعدل ضريبة 20% تقرر على الدخل التي تزيد عن 40000 جنيه
- انخفاض سعر الشريحة الأولى من 20% إلي 10% مع توسيع نطاق الشريحة من 2500 جنيه إلي 15000 جنيه، فيما انخفض سعر الضريبة على الشريحة الثانية من 27% إلي 15% مع اتساع مداها من 4500 جنيه إلي 20000 جنيه. ووفقاً للقانون 91 لسنة 2005 أصبحت الشريحة الثالثة مفتوحة بمعدل 20% بعد أن كانت في ظل القانون 187 محددة بمدى قدره 9000 جنيه بسعر 35% فضلاً عن وجود شريحة رابعة مفتوحة بمعدل 40%<sup>1</sup>
- تخفيض سعر الضريبة على الدخل التي يحصل عليها الأفراد من غير جهة عملهم الأصلية، وكذلك على جميع المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أي كانت الجهة أو الهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها من 20% إلي 10% بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم ضريبي.

<sup>1</sup> د. سعيد عبد العزيز عثمان، د. محمد عمر حماد أبو دوح، " النظم الضريبية... مدخل تحليلي مقارنة"، (الإسكندرية: دار فاروس العلمية، 2009)، ص. 384.

• تم إلغاء رسم تنمية الموارد السابق تقريره بمقتضى القانون 147 لسنة 1984.

3- تم تخفيض سعر الضريبة على الشركات من 42% ( 40% سعر الضريبة + 2% رسم تنمية موارد) إلي 20%، مع ملاحظة أن القانون 91 قرر توحيد المعاملة الضريبية لكل الكيانات القانونية غير الفردية (شركات الأشخاص وشركات الأموال وشركات الواقع والجمعيات التعاونية واتحاداتها والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تباشره من نشاط خاضع للضريبة) وبصرف النظر عن نوع الأنشطة الاقتصادية التي تمارسها (خدمية أو تجارية أو تصديرية أو تصنيعية...) للسعر النسبي الموحد ( 20% من صافي الأرباح الكلية). بيد أن القانون استثنى كل من هيئة قناة السويس، والهيئة العامة للبترول، والبنك المركزي المصري حيث أخضع صافي أرباحها للأسعار الموضحة بالجدول السابق\*.

4- ألغى القانون 91 رسم تنمية الموارد الذي كان مقرراً بموجب القانون السابق على الزيادة في دخول الأشخاص الطبيعيين عن 18000 جنيه وأرباح شركات الأموال.

وبالمقارنة بمستوى أسعار الضرائب على الدخل في الدول الأخرى يعتبر سعر الضريبة في مصر وفقاً لتنظيمها الراهن معتدلاً جداً، وثمة مؤشرات تؤيد هذا استناداً إلي معدلات الضريبة على الدخل المطبقة في بعض الدول الأخرى يذكر منها ما يلي:

- يتشكل جدول أسعار الضريبة الفيدرالية على دخل الأشخاص الطبيعيين في الولايات المتحدة من ست شرائح تصاعدية تتراوح معدلاتها بين 10%

\* أطلق القانون رقم 157 لسنة 1981 على هذه الضريبة مسمى الضريبة على أرباح شركات الأموال بالنظر إلي سريلانها على الأرباح الكلية لشركات الأموال المتمثلة في شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة دون أرباح شركات الأشخاص وشركات التوصية البسيطة حيث كانت أنصبة الشركاء في هذه الشركات تخضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، بيد أنه مع صدور القانون 91 لسنة 2005 تغير اسم الضريبة ليصبح الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وبمقتضى ذلك أخضعت جميع الكيانات التنظيمية بما فيها شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة لهذه الضريبة دون أي تمييز بين الأشكال القانونية للمنظمات.

للشريحة الأولى و35% للشريحة الأخيرة المفتوحة<sup>1</sup> ، فيما وصل السعر الحدي للضريبة الفيدرالية على دخول الشركات إلى 35%<sup>2</sup> . غير أنه قد يكون من المناسب تأسيس المقارنة بين أسعار الضرائب على أساس الأسعار الفعالة التي تأخذ في حسابها كافة عناصر النظام من إعفاءات وخصومات ورسوم أخرى لا على أساس الأسعار الاسمية.

- ويبين الجدول رقم (2) معدلات الضريبة على الدخل في الدول الأوروبية، ومنه يتضح معقولية المعدلات السائدة للضريبة في مصر ، فباستثناء المعدلات المنخفضة السائدة في بعض الدول الأوروبية مثل رومانيا وصربيا وبلغاريا فإن الأسعار السائدة للضريبة في مصر تقل عن نظيراتها السائدة في دول أوروبا.

جدول رقم (2) معدلات الضرائب على الدخل في بعض الدول الأوروبية

الدولة	معدل الضريبة على دخل الشركات	الحد الأقصى للضريبة على الدخل الشخصي
النمسا	25%	50%
بيلا روس	24%	30%
بلجيكا	33.99%	50%
البوسنة والهرسك	30% ( 10% في Srpska )	5% على المستوى الفيدرالي + 15% محلياً
بلغاريا	10%	10%
كرواتيا	20%	45%
قبرص	10%	30%
جمهورية التشيك	21%	15%
الدنمارك	25%	54%

<sup>1</sup>[http://en.wikipedia.org/wiki/Income\\_tax\\_in\\_the\\_USA#Tax\\_rates\\_in\\_history](http://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_USA#Tax_rates_in_history), 31/7/ 2009

<sup>2</sup> David N. Hyman, Op.cit, P.593.

الدولة	معدل الضريبة على دخل الشركات	الحد الأقصى للضريبة على الدخل الشخصي
استونيا	%22	%22
فنلندا	%26	%53
فرنسا	%33.33	%40
ألمانيا	%15.825 على المستوى الفيدرالي و 14.35 : %17.5 على المستوى المحلي	%45 السعر المبدئي، %45 السعر الأعلى
جورجيا	%20	%12
اليونان	%25	%40
المجر	%16	%36-%18
أيسلندا	%26	%45.58
أيرلندا	12.5	%20 أساسي، %41 فوق 35400 يورو
إيطاليا	%37.25	%45
لاتفيا	%15	%23
ليتوانيا	%20	%21
لكسمبورج	%29.63	%38.95
مونتنيغرو	%9	%15
هولندا	%25.5	%60
النرويج	%28	%54.3
بولندا	%19	%40-19
البرتغال	%27.5	%42
رومانيا	%16	%16
روسيا	%24	%13
صربيا	%10	%14
سلوفاكيا	%19	%19

الدولة	معدل الضريبة على دخل الشركات	الحد الأقصى للضريبة على الدخل الشخصي
سلوفينيا	%22	%41
أسبانيا	%35	%45
السويد	%28	%55
سويسرا	%25	%45.5
أوكرانيا	%30	%15

**Source:** [http://en.wikipedia.org/wiki/Tax\\_rates\\_of\\_Europe](http://en.wikipedia.org/wiki/Tax_rates_of_Europe),  
Accessed on 31/7/2009

وبذلك يمكن القول في ضوء ما تقدم أن نظام ضرائب الدخل في مصر قد تبنى الرؤية الثانية التي تنادي بتخفيض معدلات الضريبة لدعم النمو الاقتصادي ومن ثم زيادة قاعدة الضريبة، غير أن هذا يدفعنا إلي القول بإمكانية أن نواجه بإشكالية انخفاض حصيللة الضرائب على الدخل نتيجة للتخفيض الجوهرى في معدلاتها بشكل يلقي بظلال كثيفة من الشك حول قدرة هذه الضرائب على تلبية مطلب الكفاية المالية، والحقيقة أن تحديد هذه القدرة مرهون بأمرين هما:

- مدى النمو في القاعدة الضريبية نتيجة لانخفاض معدل الضريبة وتراجع معدلات التهرب الضريبي والتجنب الضريبي وارتفاع مستويات الامتثال الضريبي وهو أمر سنعرض له لاحقاً حال تناولنا الجوانب الأخرى للنظام في مصر.
- مفهوم الدخل الضريبي الذي تبناه القانون ومدى ونطاق الإعفاءات الضريبية في ظل هذا القانون، الأمر الذي سيكون محلاً للدراسة في الجزء التالي.

## 2- مفهوم الدخل الضريبي ونطاق الإعفاءات والحوافز الضريبية وفقاً للقانون 91



أوضحنا في الجزء السابق أن النظام المصري للضرائب على الدخل قد تبنى، فيما يتعلق بجدول الأسعار المطبق، رؤية اقتصادي مدرسة العرض المستندة إلي منحنى Laffer ، وأبدينا تحفظنا على أن هذا الإجراء إذا لم يواكبه توسيع نطاق القاعدة الضريبية، فقد يفضي إلي تراجع حصيلة الضريبة على الدخل في مصر ومن ثم انخفاض قدرة هذه الضريبة على تلبية متطلبات الكفاية المالية. وقد فطن المشرع الضريبي لذلك فعمل على توسيع نطاق الضريبة بإلغاء العديد من الإعفاءات الضريبية بجانب تبنيه بشكل ضمنى مفهوم واسع للدخل يقترب من نظرية الإثراء وذلك على النحو التالي.

### مفهوم الدخل الضريبي وفقاً للقانون 91

بالرغم من أن القانون 91 لسنة 2005 بشأن الضرائب على الدخل لم يتبن بشكل صريح مفهوماً محدداً للدخل الضريبي، إلا أنه يمكن من خلال تلمس بعض القرائن المستقاة من قراءة بعض نصوص القانون الوصول لرأي بشأن مفهوم الدخل الضريبي المطبق في نظام الضرائب على الدخل في مصر في الوقت الراهن وذلك على النحو التالي:

1- تبنى المشرع الضريبي المصري اتجاهاً يقوم على توسيع نطاق القواعد الضريبية لضرائب الدخل الشخصي ودخل الشخوص الاعتبارية من خلال الآتي:

- تحديد مجال الإعفاءات الضريبية من خلال إلغاء العديد منها، إذا أنه بمقتضى المادة الثالثة من مواد إصدار القانون تم إلغاء المواد أرقام 16، 17، 18، 19، 20، 21، 22، 23 مكرر، 24، 25، 26 القانون 8 لسنة 1997 بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار، وجميعها كانت تقرر إعفاءات ضريبية كحوافز للاستثمار، كما تم مؤخراً إلغاء بعض الإعفاءات الضريبية بمقتضى القانون 114 لسنة 2008 ومنها الإعفاء المقرر لأذون الخزانة بمقتضى القانون رقم 17 لسنة 1991\* ، كما تم إلغاء الإعفاءات

\* وفقاً للمادة التاسعة من القانون رقم 28 لسنة 2008 بشأن ربط الموازنة للسنة المالية 2008/ 2009 تمت إضافة فقرة ثانية للمادة 58 من القانون 91 لسنة 2005 ومضمونها إخضاع عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة بسعر 20% وذلك دون خصم أي تكاليف، على أن يلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي الذي تم فيه الخصم.

المقررة للمنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة أو لإشراف القطاع العام أو قطاع الأعمال<sup>1</sup>، وبمقتضى القانون ذاته تم تعديل المادة 50 من القانون 91 لسنة 2005، وبموجب هذا التعديل لا يجوز أن يترتب على خصم أي إعفاء من الضريبة منصوص عليه في القانون 91 أو أي قانون آخر ترحيل الخسائر لسنة تالية فيما اعتبر بمثابة ترشيد لاستخدام حافز ترحيل الخسائر للأمام لمدة خمسة سنوات المقررة لمقتضى القانون 91 في مادته رقم 29\* .

- تحديد نطاق وعاء الضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر بمجموع صافي الدخل من المرتبات وفي حكمها، والنشاط التجاري والصناعي، والنشاط المهني أو غير التجاري، والثروة العقارية.
- كما حدد القانون نطاق سريان الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (الشركات والمؤسسات بجميع أشكالها) بصافي الأرباح الكلية لهذه الأشخاص أيا كان غرضها وذلك بالنسبة لتلك الأشخاص المقيمة في مصر فيما يتعلق بجميع أرباحها المحققة في مصر أو خارجها (عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع) والأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلي أرباحها التي تحققت من خلال منشأة دائمة في مصر.
- إلغاء العديد من الخصومات والاستقطاعات الضريبية، والتوسع في تعريف الدخل الخاضع من ناحية أخرى، ولعل أوضح مثال لذلك ما قرره المادة التاسعة من القانون 91 لسنة 2005 في فقرتها الأولى ومضمونها سريان الضريبة على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد وبدون عقد

---

ويجب خصم الضريبة المسددة من الضريبة المستحقة على أرباح الأشخاص الحاصلين على هذه العوائد. فيما اعتبره البعض تمييزاً ضد الأوراق المالية الحكومية في مواجهة نظيراتها غير الحكومية المسجلة بالبورصة. يرجع لنص القانون إلي الجريدة الرسمية، العدد 25 تابع (أ) في 19 يونية 2008، ص 8.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية، العدد 18 مكرر، 5 مايو 2008

● جاء إلغاء الإعفاءات والمزايا الضريبية المقررة للمؤسسات التعليمية وأذن الخزانة وغيرها من المرايا كجزء من حزمة شاملة قررها القانون 14 لسنة 2008 لتمويل الزيادة بواقع 30% في أجور العاملين بالدولة وزيادة حافز الإثابة للعاملين بالوحدات المحلية بنسبة 75% والتي تقررنا اعتباراً من 1 مايو 2008 بمقتضى المادة الثالثة من ذات القانون.

بصفة دورية أو غير دورية وأيا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفعت مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك من الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

● إخضاع الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، ووفقاً للمادة 25 من قرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 تعد صفقة واحدة في تطبيق حكم البند 3 من المادة 19 من القانون كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراه للاستعمال الشخصي بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجاري أو صناعي وأن يتم البيع خلال فترة اثني عشر شهراً من تاريخ الشراء، وبذلك يكون المشرع الضريبي المصري قد ألغى الشروط الكمية التي يتعين توافرها لكي تخضع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة على الدخل وفقاً للقانون 157 لسنة 1981، والذي كان يقضى بأن يزيد ثمن الشراء أو البيع عن 20000 جنيه أو أن يزيد إجمالي الربح المحقق من العملية عن 4000 جنيه وذلك دون تحديد لأي فترة زمنية بين تاريخ الشراء والبيع<sup>1</sup>.

● بالرغم من أن المشرع الضريبي قد رفع من حد الإعفاء لجميع الممولين إلى 5000 جنيه بغض النظر عن النوع والحالة الاجتماعية الأمر الذي يتوقع معه أن يؤثر ذلك بالسلب على الحصيلة الضريبية المتوقعة، إلا أن ما يخفف من حدة ذلك إلغاء هذا الإعفاء للشركاء المتضامنين والموصين في شركات الأشخاص نتيجة لتوجه المشرع نحو إخضاع الأرباح التي تحققها الكيانات الاعتبارية أي كان نوعها للضريبة على دخول الأشخاص الاعتبارية بواقع سعر نسبي قيمته 20% بدون أي حد إعفاء. ولا يخفى على أحد أهمية تأثير ذلك على الحصيلة الضريبية خصوصاً كلما زاد عدد الشركاء المتضامنين والموصين في الشركة ومن ثم تزايد قيمة حدود الإعفاء الممنوحة لهم في ظل القانون القديم.

<sup>1</sup> وزارة المالية، اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب، (القاهرة: مؤسسة الأهرام، كتاب الأهرام الاقتصادي، عدد 220 يناير 2006)، ص 15.

• بجانب إخضاع أرباح النشاط التجاري والصناعي، فإن المشرع قرر إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة على الدخل وفقاً للمادة 17 من القانون 91 لسنة 2005، وتقضي هذه المادة بإدخال الأرباح الناتجة من بيع أصول المنشأة والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة للهلاك والاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية ضمن وعاء الضريبة وذلك بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم. وباستثناء الإعفاء المقرر للأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة والمشروط بكون أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وألا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات، والإعفاء المقرر لنتائج التعامل في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية، فإن المشرع المصري يكون قد ساوى في المعاملة الضريبية بين الأرباح الناتجة من ممارسة النشاط التجاري والصناعي العادي وبين المكاسب الرأسمالية الناجمة من الأصول الحقيقية، على الرغم من اتجاه العديد من التشريعات الضريبية إلى تبني معاملة ضريبية متميزة للمكاسب الرأسمالية المحققة خصوصاً كلما زادت مدة اقتناء الأصول محل التصرف.

ومع تحديد الإعفاءات والحوافز الضريبية لتقتصر على عدد من المجالات المحددة وفقاً لما هو وارد بالمواد 31، 36، 43 من القانون 91 بجانب تحديد نطاق التكاليف الواجبة الخصم، ومع استمرارية إخضاع أرباح النشاط التجاري العادية والأرباح الرأسمالية المحققة إلا ما نص علي إعفائه صراحة، نستطيع القول بأن المشرع الضريبية المصري قد تبني مفهوماً واسعاً للدخل الخاضع للضريبة يقترب من مفهوم الدخل الشامل وفقاً لنظرية الإثراء ولا يطابقه، بالنظر إلى كونه لم يدخل في نطاقه عوائد رءوس الأموال المنقولة كالودائع والأسهم والحصص والسندات وصكوك التمويل المقيدة بالبورصة (باستثناء عوائد أدون الخزانة التي تم إلغاء الإعفاء المقرر لها على النحو السالف ذكره). وتأسيساً على ما تقدم، فإنه لتحديد مدى تطور قدرة نظام الضرائب على الدخل في مصر على تلبية متطلبات الكفاية المالية يصير من المتعين رصد

الأثر الصافي لكل من التغيرات السابقة والتي تشمل محور تخفيض معدلات الضريبة على الدخل ومحور توسيع نطاق قاعدة هذه الضريبة، الأمر الذي نعرض له في الجزء التالي.

### 3- مدى تطور معيار الكفاية المالية لنظام ضرائب الدخل في مصر

يمكن رصد تطور أهمية الدور المالي لنظام ضرائب الدخل في مصر عن طريق تبيان مدى تطور حصيلة الضرائب على الدخل قبل وبعد القانون رقم 91 لسنة 2005 لتحديد مدى التطور في مستوى الكفاية المالية لهذه الضرائب من خلال استخدام معايير نسبة حصيلة الضرائب على الدخل إلي عدد من المتغيرات الاقتصادية كالناتج المحلي، والإنفاق العام، والإيرادات العامة، والحصيلة الكلية للضرائب، وذلك على النحو الموضح بالجدول رقم (3) والشكل (1).

وحسب ما هو موضح بالجدول رقم (3) والشكل (1) فإن الحصيلة الكلية لضرائب الدخل قد تزايدت بشكل مطرد خلال الفترة التي تلت تطبيق القانون 91 لسنة 2005 مقارنة بالحصيلة خلال الفترة السابقة لتطبيق القانون، فعلى حين بلغت الحصيلة الكلية لضرائب الدخل خلال العام 2004/2003 نحو 27280 مليون جنيه فإنها تزايدت بشكل مطرد في أعقاب القانون رقم 91 لتصل تقديراتها إلي 90576 مليون جنيه عام 2009/2008 الأمر الذي يعكس التأثير الإيجابي الذي مارسه برنامج الإصلاح الضريبي بصفة عامة وضرائب الدخل بصفة خاصة على زيادة حصيلة النظام الضريبي في مصر. وقد انعكست الزيادة المطردة في حصيلة نظام ضرائب الدخل في مصر إيجاباً على زيادة الأهمية النسبية للضرائب على الدخل بداخل الهيكل الضريبي المصري، حيث وصلت إلي أقصى مدى لها في عام 2009/2008 فشكّلت نحو 54,2% من إجمالي الحصيلة الضريبية الكلية خلال نفس العام، مقارنة بنسب قدرها 37,4%، 40,6% خلال 2003/2002، 2004/2003 على التوالي.

### جدول رقم (3)

تطور الوزن النسبي لضريبة الدخل ومعدل تغطيتها للإنفاق العام في مصر

السنة	إجمالي الحصيلة الضريبية (مليون جنيه)	إجمالي الإنتاج العام (مليون جنيه)	الدخل القومي الإجمالي (مليون جنيه)	إجمالي حصيلة الضرائب على الدخل	نسبة ضرائب الدخل إلى الحصيلة الكلية	نسبة ضرائب الدخل إلى الإنتاج العام	نسبة ضرائب الدخل إلى الدخل القومي
/2002 2003	55707	127320	448.2	20834	%37,4	%16,4	%4.7
/2003 2004	67148	145988	506,9	27280	%40,6	%18,7	%5.4
/2004 2005	75759	161612	562.1	31571	%41,7	%19,5	%5.6
/2005 2006	97778	207211	640.1	48268	%49,4	%23,3	%7.5
/2006 2007	114126	222029	787.4	58535	%51,3	%26,4	%7.4
/2007 2008	137195	241551	948.9	67057	%48,9	%27,8	%7.1
/2008 2009	167066	266190	1081.7	90576	%54,2	%34	%8.4

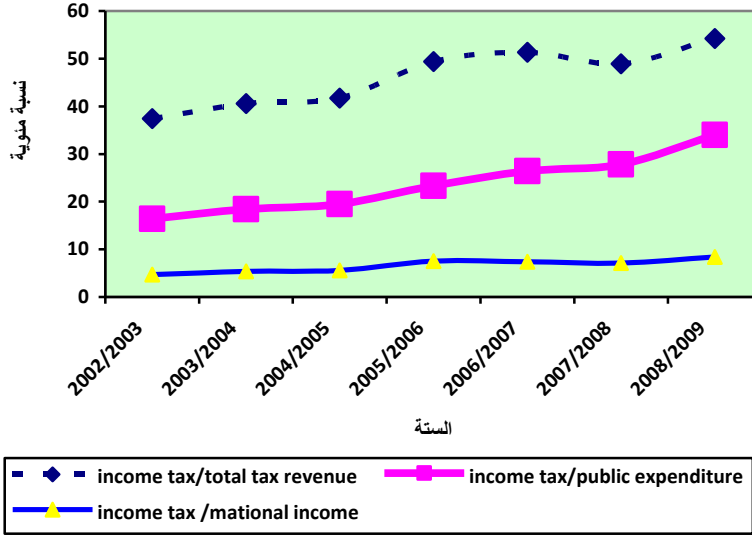
المصدر:

1- بيانات الضرائب والإنفاق العام: وزارة المالية، الحسابات الختامية،  
سنوات مختلفة [www.mof.gov.eg](http://www.mof.gov.eg)

-2 بيانات الدخل القومي:السنوات 1996 /95 :2006/2005، الحسابات  
القومية لعام 2006/2005، وزارة الدولة للتنمية الاقتصادية.  
السنوات الأخرى: [www.eip.gov.eg](http://www.eip.gov.eg)

وكنتيجة طبيعية لتزايد حصيلة ضرائب الدخل في مصر بعد صدور القانون 91 لسنة 2005 وتزايد من ثم الأهمية النسبية المستمدة منها بداخل الهيكل الضريبي المصري، كان من الطبيعي أن يزداد مستوى الكفاية المالية لها ومن ثم نسب تغطية ضرائب الدخل للإنفاق العام خلال تلك الفترة، فبعد أن كانت نسبة حصيلة ضريبة الدخل إلي الإنفاق العام خلال الفترة ما قبل صدور القانون 91 لسنة 2005 تدور بين 16,4 % كحد أدنى عام 2003/2002 و 19,5 % عام 2005/2004 كحد أقصى، ارتفعت هذه النسبة خلال سني ما بعد الإصلاح الضريبي لتتراوح بين 23,3% كحد أدنى عام 2005/2004 و 34% كحد أقصى في عام 2009/ 2008 . وانعكس هذا بدهاة على حصيلة الضرائب على الدخل كنسبة مئوية من الدخل القومي الإجمالي، فبعد أن كانت النسبة تتراوح بين 4,7% كحد أدنى عام 2003/2002 و 5.6% كحد أقصى عام 2005 /2004 ارتفعت النسبة خلال الفترة التي تلت تطبيق القانون 91 لتصل إلي 8,4% في عام 2009/2008 . وتعكس التطورات السابقة التي يوضحها الشكل رقم (1) تزايد درجة الكفاية المالية لنظام الضرائب على الدخل في مصر ومن ثم تزايد قدرته على تغطية وتمويل برامج الإنفاق العام مع تطبيق جوانب الإصلاح في هذا النظام وفي مقدمتها إصدار القانون 91 لسنة 2005 وإدخاله حيز التنفيذ، كما تعكس ارتفاع الوزن النسبي للضرائب الدخل كنسبة من الدخل القومي ( متوسط سعر الضريبة).

شكل رقم (1)  
تطور نسبة حصيله ضرائب الدخل إلى كل من الحصيلة الكلية للضرائب والإنفاق  
العام والدخل القومي



وهكذا يمكن القول أن التأثير الإيجابي لتوسيع نطاق القاعدة الضريبية لضريبة الدخل في مصر بجانب التأثير الإيجابي لخفض معدلات الضريبة على حوافز العمل والإنتاج والاستثمار أسهما بقدر كبير في إضعاف التأثير السلبي المتوقع لخفض معدلات الضريبة على الحصيلة الكلية لضرائب الدخل الأمر الذي أدى إلى زيادة الوزن النسبي لضرائب الدخل بداخل النظام الضريبي من ناحية وزيادة درجة الكفاية المالية لها بدلالة نسبتها إلى الإنفاق العام من ناحية أخرى. وفي ضوء ما تقدم يمكن القول أن ثمة تحسن قد حققه نظام الضرائب على الدخل في مصر في تلبية متطلبات الكفاية المالية، وقد تحقق ذلك بفعل إجراءات الإصلاح الضريبي التي تبنتها الحكومة وأهمها تطبيق القانون 91 لسنة 2005.

### ثانياً: مدى توافر متطلبات العدالة

أوضحنا سلفاً أن أحد أهم المعايير التي يمكن استخدامها في إطار الحكم على جودة أي نظام ضريبي هو مدى تلبية هذا النظام لمتطلبات العدالة، إذ أن ثمة توافق كامل على أن النظام الضريبي يجب أن يكون عادلاً بحيث يسهم كل



مكلف بنصيبه العادل في تكاليف النشاط الحكومي وفقاً لقدرته على الدفع. وبمقتضى مبدأ القدرة على الدفع وفي إطار تقييم نظام الضريبة على الدخل، يتحمل الأشخاص ذوي القدرات المتماثلة نفس العبء الضريبي (مبدأ العدالة الأفقية) فيما يدفع الأفراد ذوي القدرات الأعلى ضرائب أكثر (مبدأ العدالة الرأسية).

ويطبق مبدأ العدالة الأفقية مجرد المبدأ الأساسي للمساواة في ظل القانون الضريبي المطبق، فيما تتسق قاعدة العدالة الرأسية أيضاً مع المعاملة المتساوية ولكنها تبدأ من فرضية منطقية مؤداها أن الأفراد ذوي مستويات الدخل المختلفة يتحملوا أعباءً ضريبية مختلفة. ومع الاستقرار على الدخل كأساس لفرض الضريبة، ثمة تساؤل هام يطرح حول الكيفية التي يمكن بها أن تختلف الضرائب التي يدفعها الممولون تبعاً للاختلاف في مستوى دخولهم أو بمعنى آخر كيفية تحقيق العدالة الرأسية للضريبة. تدور فكرة تفسير التباين في الضرائب على مفهوم التضحية، و يقتضي تحقيق مبدأ العدالة الرأسية أعمال ما يسمى بقاعدة التضحيات المتساوية. وقد يعني مفهوم التضحية المتساوية أحد ثلاثة مفاهيم: تساوي التضحية المطلقة، أو تساوي التضحية النسبية، أو تساوي التضحية الحدية<sup>1</sup>.

ووفقاً لمبدأ تساوي التضحية المطلقة توزع الضريبة على أساس التساوي المطلق للتضحيات التي يقدمها الممولون ومن ثم يعدل سعر الضريبة بما يحقق المساواة في التضحيات لجميع الممولين ولا يشترط في تلك الحالة شكلاً معيناً للضريبة إذ يكون ذلك مرهوناً بمرونة المنفعة الحدية للدخل. ومن ناحية أخرى يقوم مبدأ تساوي التضحية النسبية على ضرورة تساوي التضحيات التي يقدمها الممولون في شكل ضريبة إلي مستويات دخولهم. وفي ظل ثبات المنفعة الحدية فإن منحى المنفعة الحدية يتطلب ضريبة نسبية، فيما يتطلب الأمر فرض ضريبة تصاعدية في حالة وجود منحى منفعة حدية خطي متناقص. وتبعاً لذلك يعتمد شكل الضريبة على كل من ميل منحى المنفعة الحدية للدخل، والتوزيع المبدئي للدخل، وقيمة الحصيلة الضريبية المتوقع تحصيلها.

---

<sup>1</sup> Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave, Op.cit, PP. 228-31.

ويقوم مبدأ تساوي التضحية الحدية على فكرة تحمل المجتمع ككل بأقل قدر ممكن من التضحية، ويتحقق ذلك عندما تتساوي التضحيات الحدية لجميع أفرادها، فإذا لم يتحقق هذا الشرط فإن إعادة توزيع عبء الضريبة بتخفيض التضحية عن البعض وزيادتها عن البعض الآخر يخفض من حجم التضحية الكلية التي يتحملها المجتمع. ويكون توزيع العبء الضريبي في ظل قاعدة تساوي التضحية الحدية غير محدد إذا كانت المنفعة الحدية للدخل ثابتة، وسيحقق أي توزيع للعبء يؤدي إلي سحب قدر صغير من الأموال من كل الممولين هذا الشرط. بيد أنه في ظل تناقص المنفعة الحدية للدخل، فإن تساوي التضحية الحدية يستلزم وجود ما يسمى التصاعد الأقصى الذي يعنى بتخفيض الدخل من أعلى إلي أسفل حتى يتم تحقيق الحصلة المطلوبة، وهكذا يمكن القول أنه في ظل قاعدة تساوي التضحية الحدية يكون شكل الضريبة تصاعدياً. ومع التسليم بوجود ضريبة تصاعدية في ظل مبدأ تساوي التضحية الحدية للممولين بافتراض تناقص المنفعة الحدية للدخل ووجود درجة معينة من التصاعد، جاء تبني المشرع الضريبي المصري في القانون 91 لسنة 2005 للشكل التصاعدي أساساً لجدول الأسعار للضريبة على الدخل الشخصي فيما قرر ضريبة نسبية على دخول الأشخاص الاعتبارية. وقد استند المشرع الضريبي المصري في القانون 91 لسنة 2005 والقوانين السابقة على مبدأ التصاعد الضريبي وتقرير حد أدنى للأعباء العائلية لتعزيز دور الضريبة على الدخل الشخصي في مجال تحقيق العدالة. وكما سلف الذكر فقد اختلف كل من مدى التصاعد في أسعار الضريبة وعدد الشرائح وقيمة إعفاء الحد الأدنى للضريبة في القانون 91 لسنة 2005 مقارنة بنظيره السابق له. وبالمقارنة بالقانون السابق، رفع القانون 91 لسنة 2005 حد الإعفاء الضريبي لمواجهة الأعباء العائلية ليصير 5000 جنيهاً للممول بغض النظر عن نوعه وحالته العائلية وقد فسر ذلك على أنه خطوة لتحقيق المساواة بين الممولين رجالاً كان أم امرأة، متزوج أو غير متزوج، يعول أو لا يعول. وقد أعتبر البعض أن إلغاء التمييز في حد الإعفاء حسب الحالة الاجتماعية للممول ونوعه يتناقض مع مفهوم العدالة الضريبية استناداً لاختلاف الظروف العائلية بين الممولين وأعباء الإعالة التي يتحملونها. وقد اقترح هذا الرأي أن يتم تقرير الإعفاء في صورة مبلغ لكل فرد من أفراد الأسرة على أن يتم تحديد هذا المبلغ

في ضوء الحد الملائم لاحتياجات الفرد من السلع والخدمات الأساسية خاصة الغذاء والدواء والملبس والمسكن وأعباء التعليم، وفي ضوء المستوى العام لأسعار هذه السلع والخدمات مع تغيير هذا الإعفاء سنوياً أو خلال عدد من السنوات ودون إغفال الأسر التي يعاني احد أو بعض أفرادها من بعض الأمراض التي يصاحبها تحمل تكاليف علاج مرتفعة<sup>1</sup>. وتتفق الدراسة مع الرأي السابق فيما يتعلق بضرورة ربط حد الإعفاء بمعدلات التضخم غير أنها لا تتفق حيال التمييز في هذا الإعفاء حسب حجم الأسرة لأسباب تتعلق بارتفاع تكاليف إدارة ومراقبة هذا النظام.

ومن ناحية أخرى زاد القانون 91 من طول شرائح ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين بيد أنه خفض من عددها، الأمر الذي يعني وجود اختلافات جوهرية بين الأسعار الحدية للضريبة في ظل كلا القانونين ومن ثم اختلافات في آثار كل منها على العدالة الرأسية.

وبالرغم من أن كون رفع حد الإعفاء لمواجهة الأعباء العائلية للممول الفرد إلي 5000 جنيه في ظل القانون 91 في مواجهة 2000 جنيه، 2500 جنيه، 3000 جنيه لكل من الممول الأعزب والممول المتزوج، والممول المتزوج ويعول على التوالي في ظل القانون 157 يعتبر تطوراً جيداً يبدو للوهلة الأولى أن في صالح تدعيم العدالة الرأسية ومن ثم تحسين نمط توزيع الدخل السائد في مصر، إلا أن تخفيض عدد الشرائح الخاضعة للضريبة والحد الأقصى لسعر الضريبة من 40% للدخول المستمدة مصادر الدخل عدا العمل و 32% للدخول المستمدة من عنصر العمل إلي 20% ينطوي في واقع الأمر على تخفيض فعلي في درجة التصاعد الضريبي الأمر الذي يضعف من فاعلية نظام الضريبة على الدخل في مصر في تحقيق العدالة الرأسية ومن ثم دور الضريبة في تحسين نمط توزيع الدخل في مصر. وفي ظل ارتفاع معدلات التضخم ومن ثم ارتفاع مستويات الدخل الاسمية للأفراد تنشأ ما تسمى بظاهرة الزحف للشرائح الضريبية الأعلى، ومع تحقق ذلك و في ظل تراجع الدخل الحقيقية للأفراد أو على الأقل ثباتها، تتراجع فاعلية الضريبة على الدخل في تحقيق متطلبات العدالة ويضعف من دورها في مجال تحسين نمط توزيع الدخل بين أفراد المجتمع. ويعمق من تلك المشكلة عدم إخضاع إيرادات

<sup>1</sup> د. سعيد عبد العزيز، د. محمد عمر حماد، مرجع سلف ذكره، ص ص 337-39.

رءوس الأموال المنقولة كالأسهم والسندات المقيدة بالبورصة والودائع وصكوك التمويل والاستثمار (باستثناء السندات الحكومية وأذون الخزانة) للضريبة حيث ينطوي هذا على معاملة تمييزية لصالح حائزي الأصول المالية في مواجهة الأنواع الأخرى من الدخل بما يخل بمتطلبات العدالة الأفقية التي تقضي بمعاملة الممولين ذوي القدرات المالية المتماثلة معاملة ضريبية متماثلة بغض النظر عن نوع الدخل المحقق. وثمة تجاوز آخر لمفهوم العدالة الأفقية يتمثل في التمييز الذي قرره القانون 91 لسنة 2005 في مادته الحادية عشر والذي ينصرف إلي إخضاع جميع المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية بسعر 10% بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر بما يعني انه طالما أن حدود هذا الدخل تعادل دخل الممول العادي في إطار حدود الشريحة الأولى للضريبة (5000 – 20000 جنيهاً) فإن هذا ينطوي على تمييز ضد الممول الذي يحصل على دخل من غير جهة عمله حيث تخضع الضريبة على هذا الدخل بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر بما يعني أنه لا يحق له الانتفاع بحد الإعفاء المقرر بالمادة السابعة من القانون 91 والإعفاء الشخصي المقرر لكاسبي الأجور بمقتضى المادة 13 فقرة 2 من ذات القانون كما لا يحق له خصم اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وكذلك أي مزايا عينية وغيرها من الإعفاءات التي قررتها المادة 13 من القانون 91 لسنة 2005 لكاسبي الأجور والمرتببات وما في حكمهما. وبنفس الطريقة يمكن القول أن إخضاع المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة المهنة بمقتضى المادة 57 من القانون 91 لسنة 3005 للضريبة بواقع 20% دون خصم أي تكاليف بمثابة تجاوز لمقتضيات العدالة الأفقية. ويمكن تفسير ما تقدم بتغليب اعتبارات السهولة الإدارية في تحصيل الضريبة في تلك الأحوال على اعتبارات العدالة لل صعوبات التي تصاحب تطبيق هذه الخصومات والتخفيضات والإعفاءات في مثل هذه الأحوال.

وهكذا يمكن القول بأنه في إطار موائمة نظام الضرائب على الدخل في مصر بين الأهداف المتعارضة، فإن هدفي السهولة الإدارية و تشجيع الاستثمار والادخار جاءا في بعض الأحيان على حساب الاعتبارات التوزيعية. الأمر

الذي يعني أنه رغم تضمين النظام المصري بعض العناصر الجيدة، كرفع حد الإعفاء لمواجهة الأعباء العائلية والإعفاء الشخصي لكاسبي الأجور والمرتبات بواقع 4000 جنيه سنوياً، مما يتوقع معه تعزيز العدالة الرأسية، قد ضحى في حالات عدة بمقتضيات العدالة. فإخضاع الدخل التي تزيد عن 40000 جنيه لضريبة نسبية بواقع 20% يفترض ضمناً تماثل المنفعة الحدية لتلك الدخل وهو افتراض يبدو غير صحيح ذلك أن فرضية انخفاض التضحيات المقدمة مع تزايد الدخل لم تزل قائمة في ظل هذا الوضع، الأمر الذي كان يتطلب معه لأغراض تحقيق العدالة مزيد من التصاعد للضريبة مع رفع سعر الضريبة على الشريحة المفتوحة. وتبعاً لما تقدم فإن تخفيض الحد الأقصى للضريبة إلى 20% للدخل التي تزيد عن 40000 جنيه في ظل القانون 91 ومن ثم تخفيض درجة التصاعد الضريبي فضلاً عن ارتفاع الدخل الاسمية بفعل التضخم تفرز آثاراً سلبية على العدالة التوزيعية تفوق الآثار الإيجابية الناجمة عن رفع حد إعفاء الأعباء العائلية وإلغاء عدد من الإعفاءات الضريبية في مجال الأنشطة التجارية والصناعية.

وهكذا ننتهي إلى نتيجة مفادها أنه بالرغم من تضمين النظام المصري للضرائب على الدخل جوانب عدة تعزز من مفهوم العدالة الضريبية فإنه من ناحية آخر قد تضمن جوانب أخرى تتناقض مع مفهوم العدالة الضريبية، وتبعاً لذلك فإنه يمكن القول بأن هذا النظام لا يلبي بشكل كامل متطلبات العدالة بنوعها الأفقي والرأسي، وأن ذلك يمكن تفسيره برغبة المشرع الضريبي المصري في تغليب الاعتبارات الاقتصادية والإدارية على اعتبارات العدالة.

### ثالثاً: مدى توافر متطلبات الكفاءة والبساطة الإدارية

أوضحنا سلفاً أن النظام الضريبي الجيد يجب أن يتصف بالكفاءة والسهولة الإدارية، وحددنا أن مفهوم الكفاءة ينصرف إلى تدنية الآثار المتوقعة للضريبة على قرارات العناصر الاقتصادية بمعنى اتصافها بالحيادية النسبية. وتجدر الإشارة إلى أن توافر متطلبات السهولة الإدارية ترتبط من جهة بأحد مفاهيم الكفاءة الذي ينسحب إلى ما يسمى بكفاءة التحصيل التي تقضي إلى تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة بأقل قدر ممكن من التكلفة.

## الكفاءة و الحيادية النسبية

قبل صدور القانون 91 لسنة 2005 تضمن نظام ضريبة الدخل جوانب تمييز عدة تتصل بكل من الأشكال القانونية للأنشطة، وأنماط تمويل هذه الأنشطة، وأنواع الأصول، وأنواع الأنشطة، الأمر الذي أثر على كفاءة تخصيص الموارد وذلك على النحو التالي:

### 1- فيما يتعلق بأوجه التمييز حسب الشكل القانوني للنشاط:

تضمن القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993 العديد من الأحكام التي ميزت بشكل واضح بين الأنشطة تبعاً لنوع الشكل القانوني وذلك على النحو التالي:

أ- فرق القانون بين الكيانات القانونية في المعاملة الضريبية حيث رتب معاملة ضريبة مغايرة لكل من شركات الأشخاص وشركات الواقع من ناحية وشركات الأموال من ناحية أخرى، وذلك انطلاقاً من عدم اعتراف المشرع الضريبي في ذلك الوقت بوجود شخصية اعتبارية لشركات الأشخاص فيما يتعلق بفرض الضريبة<sup>1</sup>، وتأسيساً على ذلك تم النظر إلي الشريك في شركات الأشخاص باعتباره وحدة مستقلة عن باقي شركائه فخضع للضريبة على الدخل الشخصي بالأسعار التصاعديّة المقررة قانوناً وفي حدود نصيبه من الأرباح وتمتع من ثم بالإعفاءات المقررة في القانون باعتباره ممول فرد دون النظر للشركة وباقي الشركاء، ومن ناحية أخرى تم إخضاع الأرباح التي تحققها شركات الأموال للضريبة على دخول شركات الأموال بسعر نسبي 40% . وهكذا باتت الأنشطة المتماثلة تخضع لمعاملة ضريبية مختلفة لا لسبب إلا اختلاف الأشكال القانونية التي تعمل في ظلها هذه الأنشطة.

ب- في توجه واضح من الدولة لتشجيع إنشاء الكيانات الكبيرة، منحت شركات المساهمة بشكل حصري مزايا ضريبية بغض النظر عن نوع وطبيعة النشاط الذي تمارسه كالتالي:

1- منحت شركات المساهمة إعفاءً كنسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي يقررها البنك المركزي المصري على الودائع لدى البنوك وذلك بشرط أن تكون أوراقها المالية مقيدة بسوق الأوراق المالية.

<sup>1</sup> د. سعيد عبد العزيز، د. محمد عمر حماد، المرجع السابق، ص 331.

2- طبقاً لنص المادة 20 من القانون 157 لا تخضع للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم المنشأة الفردية أو شركة الأشخاص عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة أو عند اندماجها في شركة مساهمة وذلك بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشأة أو الشركاء في الأسهم المقابلة لمدة خمس سنوات، كما لا تخضع لنفس الضريبة أرباح إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية وشركة الأشخاص عند تحويلها إلى شركة مساهمة. ومن ناحية أخرى أعفى القانون بمقتضى الفقرة الثانية من المادة 120 من الضريبة على أرباح شركات الأموال الأرباح الناتجة من اندماج شركة في شركة أخرى أو أكثر.

3- طبقاً للمادة 22 من القانون 157 تفرض ضريبة بسعر 2,5% وبغير أي تخفيض على إجمالي التصرف في العقارات المبنية والأراضي داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، و سواء كان التصرف شاملاً للعقار أو جزء من منه أو وحدة سكنية منه، و سواء كانت المنشآت على أراضي مملوكة للممول أو الغير، بيد أن القانون استثنى في ذات المادة من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة فيما لو تم تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

ومن ناحية أخرى فطن المشرع الضريبي للآثار الاقتصادية السلبية التي قد تنجم من التمييز بين الأنشطة الاقتصادية وفقاً لشكلها القانوني والتنظيمي بالنظر لما يمارسه هذا التمييز من تداعيات على الكفاءة الاقتصادية واستخدامه كأداة لتجنب الضريبة أو تخفيضها، فعمل بقدر الإمكان على توحيد المعاملة الضريبية لمصدر الدخل الواحد دون ربطه بالشكل القانوني للنشاط فأخضع دخول شركات الأشخاص ( التضامن، التوصية البسيطة) شأنها شأن شركات الأموال للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بواقع 20%، وقد برر ذلك بكون أن هذه الشركات تتعامل بنفس الأسس والقواعد الاقتصادية والمالية التي تتعامل بها شركات الأموال في الأسواق فضلاً عن كون أن

ضريبة الدخل تفرض على الدخل من النشاط وليس على الشكل القانوني للشركة<sup>1</sup>.

وفي معرض إلغاء القانون 91 لسنة 2005 للعديد من الإعفاءات الضريبية التي كانت مقررة بمقتضى القانون 157 لسنة 1981، تم إلغاء الإعفاء المقرر كنسبة معينة من رأس المال المدفوع لشركات المساهمة.

وتجدر الإشارة إلي نص القانون 91 لسنة 2005 في مادته رقم 53 على أنه في حالة تغيير الشكل القانوني لشخص اعتباري أو أكثر لا يدخل في حساب الأرباح والخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة على دخول الأشخاص الاعتبارية، وأن يتم حساب الاستهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل هذا التغيير. ووفقاً لذات المادة يعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يلي:

- اندماج شركتين أو أكثر.
- تقسيم شركة مقيمة إلي شركتين مقيمتين أو أكثر.
- تحول شركة أشخاص إلي شركة أموال أو تحول شركة أموال إلي شركة أموال أخرى
- شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم الشركة المشتريّة أو المستحوذة.
- شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم الشركة المشتريّة أو المستحوذة.
- تحول شخص اعتباري إلي شركة أموال.

وبذلك فإن اندماج أي شركتين مقيمتين أو أكثر يتيح الاستفادة من الميزة السابقة حيث لم يحدد القانون شكلاً قانونياً معيناً لهذه للشركات المندمجة.

<sup>1</sup> كتاب الأهرام الاقتصادي، قانون الضرائب الجديد وبرنامج الإصلاح الاقتصادي، مرجع سلف ذكره، ص 75.



بيد أن القانون أتاح هذا الخصم في الحالات التي يتم فيها تحول شركات الأشخاص أو أي أشخاص اعتبارية إلى شركات أموال دون ان يتيح ذلك في الحالات العكسية التي يتم فيها التحويل لشركات أشخاص حيث لا تتاح هذه الميزة عند تطبيق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وقد ظلت أوجه التمييز الأخرى السالف ذكرها قائمة دون تغيير إذ ظل الإعفاء من الضريبة المقرر على التصرفات العقارية المقررة أيضاً بمقتضى المادة 42 من القانون 91 لسنة 2005 مرهوناً بأحد حالتين: تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، وكذلك تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة شريطة ألا يتم التصرف في الأسهم المقابلة لمدة خمس سنوات. وتأسيساً على ذلك فإن التصرفات العقارية المصحوبة بتقديم العقار كحصة عينية في شركات الأشخاص والتوصية تخضع للضريبة فيما يعتبر تمييز لشركات المساهمة في مواجهة دونها من الشركات الأخرى. ومن ناحية أخرى، ظل الإعفاء الخاص بالأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة قائماً بمقتضى المادة 20 من القانون 91 لسنة 2005 بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وألا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات فيما يعتبر تكريساً واضحاً من المشرع الضريبي لتمييز شركات المساهمة في مواجهة الأشكال القانونية لشركات الأموال الأخرى وشركات الأشخاص، ذلك أنه إذا كانت أرباح إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية ناتجة عند تقديمها كحصة عينية في شركة أشخاص أو شركة توصية بالأسهم أو شركة ذات مسؤولية محدودة فإن هذه الأرباح لا تعفى من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

ومع تسليم الباحث بالتطور الملموس الذي حققه القانون 91 لسنة 2005 في مجال تخفيض أوجه التمييز تبعاً للشكل القانوني والتنظيمي مقارنة بالقوانين السابقة خصوصاً مع إخضاع كافة الأشخاص الاعتبارية لضريبة واحدة هي الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وبسعر واحد بواقع 20%، إلا أن ثمة أوجه تمييز لصالح شركات المساهمة في مواجهة الكيانات التنظيمية الأخرى لم تزل قائمة على النحو الذي سلف ذكره، ومع تفهم الباحث لمبررات تمييز شركات المساهمة وبشكل أقل شركات الأموال الأخرى والتي

تتمحور حول تشجيع إنشاء الكيانات الاقتصادية الكبرى باعتبارها الأقدر على المساهمة في تحقيق الأهداف التنموية حسب الرأي الحكومي المعلن، فإنه لا يمكن بأي حال من الأحوال إغفال الآثار التخصيصية السلبية على المشروعات الصغيرة ومتوسطة الحجم والتي توضع عليها أيضاً أمالاً كبيرة في مجال تحقيق التنمية في مصر، إذ أن المعاملة الضريبية التمييزية لصالح شركات المساهمة تؤدي إلي خلق حوافز قوية تجاه تدفق الموارد نحو قطاع شركات المساهمة في مواجهة قطاع الشركات الأخرى. ويرى الباحث أن تشجيع الكيانات الكبرى لا يجب أن يكون على حساب المشروعات الصغيرة والمتوسطة، فكلاهما مكمل للأخر في مجال التنمية ولكل منها دوره الفاعل على الصعيد التنموي. وهكذا يمكن أن ننتهي إلي نتيجة أخرى مفادها أن نظام الضرائب على الدخل في مصر يمارس تأثيرات على قرارات المستثمرين في مجال اختيار الأشكال القانونية والتنظيمية لمشروعاتهم. وبالتالي يفقد بشكل نسبي للحياضية في ذلك المجال.

## 2- فيما يتعلق بأوجه التمييز تبعاً لنمط التمويل المستخدم

تزر بعض التشريعات الضريبية في بعض الدول بمعاملة ضريبية متباينة لمصادر التمويل المختلفة. ومن المعلوم أن الهيكل التمويلي لأي شركة يتشكل من توليفة مصادر التمويل المختلفة التي تحددها الشركة لتغطية أوجه استثماراتها. وبمعنى آخر فهو يمثل جانب الخصوم وحقوق الملكية للميزانية العمومية للشركة. وتتعدد مصادر التمويل من مصادر خارجية ممثلة في أدوات الدين كالقروض والسندات أو مصادر تمويل داخلية ممثلة في حقوق الملكية التي تتكون بدورها من الأرباح المحتجزة والأسهم (أو رأس المال) والاحتياطيات. وتختلف المعاملة الضريبية لكل من الاقتراض وحقوق الملكية، ومن ثم فهي تتباين تبعاً للمزيج الذي تعتمد عليه الشركات في تمويل استثماراتها، وتأسيساً على ذلك يتوقع أن يكون للضريبة تأثيرات على قرارات التمويل الخاصة بالمؤسسات والشركات.

وتختلف المعاملة الضريبية لمصادر تمويل الاستثمارات بين الدول، غير أن الشكل التقليدي للضريبة على دخل الشركات يتحيز للتمويل باستخدام

أدوات الدين على حساب التمويل باستخدام حقوق الملكية، إذ أن معظم التشريعات الضريبية تجيز خصم مصروفات فوائد الدين وصولاً للدخل الخاضع للضريبة فضلاً عن إمكانية إعفاء دخل الفوائد من الضريبة على دخول الأشخاص بينما لا يسمح بخصم توزيعات الأرباح فضلاً عن احتمالية خضوعها بالكامل للضريبة. وتعاني توزيعات الأسهم من الازدواج الضريبي في العديد من البلدان، إذ أنها تخضع على مستوى الشركة للضريبة على دخل الشركات ثم تخضع على المستوى الشخصي للضريبة على دخل الأشخاص. ويؤدي ما تقدم إلي زيادة الحوافز لتوجه الشركة نحو تمويل استثماراتها باستخدام أدوات الدين على حساب أموال الملكية.

وتخلق المعاملة التفضيلية لمدفوعات الفوائد في مواجهة توزيعات الأسهم حوافز لدى الشركات لكي تخفي توزيعاتها وتعاملها كفوائد لتخصمها من الدخل الخاضع لضريبة الشركات، غير أن السلطات الضريبية عادة ما تظن لذلك الشكل من التهرب الضريبي فلا تسمح بخصم مدفوعات الفوائد إلا في ظل توافر شروط معينة لعل أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

- أن يكون القرض مرتبط بنشاط الشركة الخاضع للضريبة.
  - ألا يكون تم الحصول على القرض من المساهمين أو أي أطراف مرتبطة بهم.
  - ألا تكون هناك مغالاة في تقدير قيمة مدفوعات الفوائد.
  - ألا يكون مبلغ الفوائد مرتبط بأرباح الشركة أو بأي مقياس لأداء الشركة.
- ولا شك أن توجه الشركات إلي التمويل باستخدام الاقتراض نتيجة للمعاملة المتحيزة له في مواجهة التمويل باستخدام أموال الملكية من شأنه أن يؤدي إلي ارتفاع نسب الرفع المالي بالهيكل التمويلية لهذه الشركات بشكل يرفع من احتمالات تعرضها لمخاطر الإفلاس والتصفية.

---

<sup>1</sup> John R. King, " Debt and Equity Financing", In: IMF Fiscal Affairs Department, Taxation Handbook ,( WDC: 1995), pp. 155-57.

ولإزالة التشوهات في قرارات وأنماط التمويل الناجمة عن السياسات الضريبية، ثمة مدخلان قد تلجأ السلطات الضريبية لإحداهما لتحقيق هذا الهدف<sup>1</sup>:

أ- يقوم المدخل الأول على معاملة حقوق الملكية بنفس معاملة الاقتراض، ويتحقق ذلك بعدة طرق أهمها السماح بمنح خصم ضريبي لتوزيعات الأسهم من الدخل الخاضع لضريبة الشركات يكون بمثابة فائدة ضمنية تعكس تكلفة الفرصة البديلة للأموال الخاصة بالمساهمين.

ب- يهدف المدخل الآخر إلى معاملة التمويل بالدين بذات معاملة أموال الملكية، وأهم الوسائل المستخدمة لتحقيق ذلك هي ما يسمى بضريبة الشركات على التدفقات النقدية والتي يسمح في ظلها بخصم توزيعات الأسهم أو مدفوعات الفوائد. ومع السماح بالخصم الفوري لمصروفات الشركة على الأصول الرأسمالية، سيكون لهذا النظام تأثير في تحديد عبء ضريبة الشركات على الأرباح الصافية (البحتة) فقط. ولن يشوه هذا الإجراء الاختيار بين أدوات الدين وأدوات حقوق الملكية، وذلك شريطة أن تخضع المتحصلات من الفوائد وتوزيعات الأسهم بنفس الطريقة للضريبة على الدخل الشخصي. ويواجه ذلك المنهج بصعوبة تطبيقه على فوائد القروض والسندات المقدمة من الأجانب، حيث عادة ما تخضع تلك الفوائد للضرائب في دولهم وبدون منحهم الإعفاء، وقد يثبط ذلك من تدفقات التمويل الخارجي الأمر الذي يؤثر بالسلب على حساب رأس المال للدولة المستوردة لرأس المال<sup>2</sup>.

وللتدليل على أهمية الضريبة في تشكيل القرارات التمويلية لاستثمارات الشركات، قد يكون من المناسب الإشارة إلى الدراسة التي نفذها كل من Modigliani & Miller في عام 1958<sup>3</sup>، والتي أوضحت انه في ظل عدم وجود ضرائب لن يختلف الوضع لدى الشركات تجاه استخدام الدين أو حقوق

<sup>1</sup> Ibid, p. 161.

<sup>2</sup> Jane G. Gravelle, "The Corporate Income Tax: Economic Issues and Policy Options", In: Joel Slemlord (ed.): Tax Policy In the Real World, (Cambridge University Press, 1999), p. 24.

<sup>3</sup> Jack Mintz, "The Corporation tax", In: Michael P. Devereux (ed.): The Economies of Tax Policy", (New York: Oxford University Press, 1996), p. 166.

الملكية لتمويل أوجه إنفاقها الاستثماري، حيث يمكنها تحييد العوامل غير الضريبية من خلال التغيرات في المحافظ المالية. وقد بنيت الدراسة على افتراض مؤداه، أن المستثمرين في الشركات يواجهون بنفس تكلفة الفرصة البديلة أو سعر الفائدة عند تحديد الخيارات التمويلية للاستثمار. ويرى الباحثان أن قيمة الشركة تكون مستقلة عن القرارات التمويلية في غياب الضرائب، بيد أنه حينما أدخل النظام الضريبي في دراسة أخرى مكمل عام 1963 من خلال وجود ضريبة تفرض على دخل الشركات ويسمح في ظلها بخصم مدفوعات الفوائد وصولاً للدخل الخاضع للضريبة، انتهيا إلى نتيجة مؤداه أن الضرائب تؤثر في القرارات التمويلية للشركات (رغم عدم أخذهما في الحسبان دور الضريبة على الدخل الشخصي في التأثير على القرارات التمويلية) من خلال التأثير على تكلفة التمويل الكلية. وفي دراسة أخرى قام بها Fisher & Mintz (1987) وجدا أن زيادة بنقطة واحدة في السعر القانوني لضريبة الشركات تؤدي إلى زيادة في نسبة الديون/ الأصول في الشركات الكندية.

وفي إطار التمويل باستخدام حقوق الملكية، قد يتم تمويل الاستثمارات من خلال إصدار أسهم جديدة أو باستخدام الأرباح المحتجزة. وتلعب السياسة الضريبية دوراً في التأثير على الشركات في ذلك المجال وذلك تبعاً للمعاملة الضريبة لكل مصدر. وعادة ما تخضع التوزيعات للضريبة على دخل الأشخاص والضريبة على دخل الشركات. وكما هو معلوم فإن الأرباح المحتجزة تؤدي إلى زيادة القيمة الرأسمالية للشركة ومن ثم قيمة أسهمها بشكل يؤدي لتحقيق أرباح رأسمالية. وتخضع الأرباح المحتجزة شأنها شأن التوزيعات للضريبة على دخل الشركات، بينما لا تخضع الأرباح الرأسمالية الناجمة عنها للضريبة على المستوى الشخصي إلا عند تحققها، الأمر الذي يربط ميزة لصالح التمويل بالأرباح المحتجزة في مواجهة الأسهم، ويجانب هذه الميزة تلجأ العديد من النظم الضريبية في كثير من الدول إلى ترتيب معاملة ضريبية مخففة ومتميزة للأرباح الرأسمالية عن المعاملة الضريبية للدخول العادية سواء بشكل عام أو بشكل انتقائي، فقد تختلف معاملة الأرباح الرأسمالية للأصول الحقيقية عن المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية للأصول المالية، كما قد تختلف تبعاً للجهة المحققة للأرباح الرأسمالية إذا قد تعفى الأرباح التي

تحققها بعض الجهات الحكومية بينما لا تتمتع الجهات غير الحكومية بتلك الميزة. وقد تعامل الأرباح الرأسمالية المحققة بشكل مختلف تبعاً لفترة اقتناء الأصل بعد استحقاق الضرائب، حيث قد تعفى الأرباح المحققة نتيجة بيع أصول تم الاحتفاظ بها لفترات أطول أو تخضع لأسعار أقل لضريبة الدخل بالمقارنة بالأرباح المحققة من بيع أصول بعد فترة قصيرة من اقتنائها حيث يظهر في الأخيرة عنصر المضاربة، وأخيراً قد تعفى الأرباح الرأسمالية على إطلاقها من ضريبة الدخل إذا تم الاحتفاظ بالأصل لمدة تزيد عن الفترة التي قد يقرها القانون للاستفادة من هذا الإعفاء<sup>1</sup>.

وهكذا يمكن القول أن تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية إلي النقطة الزمنية لتحققها يرتب معاملة تفضيلية للأرباح الرأسمالية المحققة في مواجهة الدخل الأخرى التي يتم استلامها، وتأسيساً على ذلك فإن التحيز في المعاملة الضريبية للأرباح المحتجزة في مواجهة الأسهم قد يشجع الشركات على التوجه نحو التمويل باستخدام الأرباح المحتجزة على حساب إصدار أسهم جديدة، بيد أنه في مواجهة ما تقدم ثمة عوامل أخرى غير ضريبية قد تدفع الشركة إلي تمويل استثماراتها عن طريق إصدار أسهم بالنظر إلي كون المساهمين يقيموا توزيعات الأرباح بشكل أعلى من تقييمهم المناظر للأرباح الرأسمالية على الأسهم الناتجة عن التمويل باستخدام الأرباح المحتجزة.

وبعد العرض السابق الذي أوضح الكيفية التي يمكن أن تؤثر بها ضريبة الدخل على القرارات التمويلية للمستثمرين ومن ثم على أنماط التمويل الخاصة بهذه الشركة، يصير من المتعين الإجابة على تساؤل مضمونه هل يؤثر نظام الضرائب على الدخل بوضعه الراهن الذي تبلور بصدور القانون 91 لسنة 2005 في مصر على قرارات وأنماط التمويل. للإجابة على ذلك قد يكون من المناسب قراءة نصوص القانون وتحليلها فيما يتعلق بالجوانب التمويلية واستخلاص النتائج وذلك على النحو التالي:

---

<sup>1</sup> John R. King, op,cit, p. 157.

## أولاً: في مجال المعاملة الضريبية لكل من التمويل بالاقتراض والتمويل بالدين

حاول النظام المصري في ظل القانون 91 لسنة 2005 بقدر الإمكان أن يكون حيادياً عن طريق ترتيب معاملة ضريبية متماثلة لكلا مصدري التمويل وذلك من خلال الآتي:

- فمن ناحية تعفى، بمقتضى المادة 4/31 الفقرة الأولى من القانون، عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون والمقيدة في سوق الأوراق المالية سواء تلك التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال من الضريبة، ويهدف ذلك الإعفاء إلي تشجيع الأفراد على شراء السندات وصكوك التمويل بما يمكن الشركات من الحصول على الأموال اللازمة لتمويل استثماراتها وينشط في الوقت ذاته من سوق الأوراق المالية المصرية<sup>1</sup>.

- ومن ناحية ثانية، تم إعفاء التوزيعات التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن أسهمهم في رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وعلى حصص رأس المال في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم (م 4/31 فقرة 2، فقرة 3) من الضريبة حرصاً من المشرع الضريبي على منع الازدواج الضريبي واكتفاءً منه بسابقة خضوع أرباح المؤسسات والشركات المصدرة لهذه الصكوك للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية. ذلك أن إخضاع إجمالي دخل الشركات للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ينطوي على تمييز لإيرادات فوائد السندات المعفاة كلية من الضرائب في مواجهة توزيعات الأسهم بما قد يرتب تمييز في المعاملة الضريبية للتمويل باستخدام أدوات الدين في مواجهة التمويل باستخدام أدوات الملكية الأمر الذي برر إعفاء توزيعات الأرباح على النحو المذكور.

ورغم حرص النظام الضريبي المصري في إطار القانون 91 لسنة 2005 على إلغاء التمييز في المعاملة الضريبية لأدوات الدين وأدوات الملكية بما يلغي أي تأثير للضريبة على الدخل في تشكيل وصياغة القرارات التمويلية

<sup>1</sup> محمود جاب الله أبو المجد، السيد إمام أحمد محمد، مرجع سلف ذكره، ص 411.

للعناصر الاقتصادية، إلا أن ثمة جانب للتمييز في هذا المجال لم يزل موجوداً، ذلك أن النظام يتيح خصم مدفوعات الفوائد وصولاً لدخل الخاضع للضريبة بينما لا يسمح بخصم التوزيعات أو فائدة ضمنية تعكس تكلفة التمويل من خلال أموال الملكية، الأمر الذي يخفض من تكلفة التمويل باستخدام الاقتراض في مواجهة نظيرتها باستخدام أموال الملكية بشكل يشجع الشركات والمؤسسات على مزيد من الاقتراض سواء كان اقتراض مباشر أو بإصدار سندات على حساب المصادر الأخرى. إذ أنه طبقاً للمادة 1/ 23 من القانون 2005/ 91 يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم عوائد القروض\* المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً\*. وتجدر الإشارة إلي أن المشرع الضريبي المصري اختص الأشخاص الطبيعيين بمعاملة تفضيلية في مواجهة الأشخاص الاعتبارية بأن قرر للفئة الأولى مزية خصم عوائد القروض المستخدمة في النشاط بشكل مطلق دون أي سقف، فيما وضع قيداً وحدد سقفاً أعلى للفوائد المدينة الواجبة الخصم بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، إذ أنه بمقتضى المادة 1/ 52 من القانون 91 لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المالية، ولا يسري ذلك الحكم على البنوك وشركات التامين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديداتها قرار من الوزير\* (وزير المالية).

\* يقصد بعوائد القروض حسبما جاء بنص المادة 1/23 من القانون المبالغ التي يستحق دفعها للغير مقابل اقتراض المنشأة لأمواله لاستخدامها في تمويل أنشطتها وتسمى بالفوائد المدينة. ولكي تعتبر الفوائد التي تدفعها المنشأة عن المبالغ المقرضة من التكاليف الواجبة الخصم لأغراض تحديد وعاء الضريبة يجب أن يكون القرض حقيقياً وأن يكون الغرض يدخل في أعمال المنشأة وأن تستحق الفوائد فعلاً في سنة المحاسبة. للمزيد من التفصيل يرجع إلي المرجع السابق ص ص 332-335.

♦ الهدف من خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً من عوائد القروض المستخدمة في النشاط للشخص الطبيعي أو الاعتباري هو ألا تستخدم الشركة أموالها في التهرب من الضريبة، بأن تعدد الحصول على قروض تضعها في البنك لتحصل على فوائد معفاة بمقتضى المادة 5/31 من القانون 2005/ 91 وتقوم بتجميل الفوائد على تكاليف النشاط.

\* شركات التأجير التمويلي وشركات التوريق.



## ثانياً: في مجال المعاملة الضريبية للأرباح المحتجزة والتمويل بإصدار أسهم جديدة

ميز المشرع الضريبي الأرباح المحتجزة كمصدر للتمويل في مواجهة التمويل عن طريق إصدار أسهم جديدة، حيث استثنى الأرباح الرأسمالية غير المحققة من الضريبة على الدخل الشخص لحين تحققها، بما يعني تأجيل فرض الضريبة إلي أن تتحقق واقعة بيع الأصول ومن ثم تحقق الأرباح الرأسمالية، إذ تحدد المادة 17 من القانون 91/ 2005 أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشآت المنصوص عليها في البنود 1 و2 و4 من المادة 25 من ذات القانون (مباني ومنشآت وتجهيزات وسفن وطائرات ، والأصول المعنوية التي تم إنشاؤها أو تم شراؤها بما في ذلك شهرة النشاط، والأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك) والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم. وفي معرض تحديد إيرادات المهن غير التجارية ضمنت المادة 33 من القانون 91 عائدات التصرف في أية أصول مهنية وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كلياً أو جزئياً ضمن إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة.

وإذا كان النظام الضريبي المصري قد حدد نطاق الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة في الأرباح المحققة دون نظيراتها غير المحققة، فإنه داخل إطار الأرباح الرأسمالية المحققة قد وقع في إشكالية التمييز بين الأرباح الرأسمالية المحققة من أصول الشركة (عدا الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج) وبين الأرباح الرأسمالية الناتجة من تعامل الأشخاص الطبيعيين، وأيضاً تعامل الأشخاص الاعتبارية المقيمة عن استثمارات كل منهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية حيث أبقى الأخيرة من الضريبة على الدخل الشخصي والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

بمقتضى المادتين 3/31 ، 8/50 من القانون 2005/ 91 على التوالي، فيما يعتبر تحيز للاستثمار المالي في مواجهة الاستثمار الحقيقي.

### 3- فيما يتعلق بأوجه التمييز بين الاستثمار المالي والاستثمار

#### الحقيقي

تنقلنا النقطة الأخيرة المتمثلة في المعاملة التفضيلية للأرباح الرأسمالية المحققة من الأصول المالية، إلى إشكالية التمييز الواضح التي وقع فيها النظام الضريبة المصري لصالح الاستثمار في كثير من الأصول المالية والتي تتمتع عوائدها (عوائد السندات و صكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال\*، وتوزيعات الأسهم وحصص رأس المال، و صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار، وعوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في مصر، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها هذه البنوك، وعوائد الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وعوائد الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي) بالإعفاء من الضريبة على الدخل الشخصي في مواجهة الاستثمار الحقيقي الذي تخضع عوائده للضريبة. وإذا كانت هذه المعاملة المتميزة للاستثمار المالي تبرر بتشجيع القطاع المالي بصفة عامة وسوق الأوراق المالية بصفة خاصة على اعتبار أن رفع المقدرة التمويلية للمؤسسات المالية هي شرط ضروري لدعم الاستثمار الحقيقي من خلال توفير الموارد المالية اللازمة له، إلا أن لهذا التمييز آثار سلبية على تخصيص الموارد حيث يعتمد الكثير من المستثمرين إلى تصفية استثماراتهم الحقيقية وتوجيه مواردهم نحو الاستثمار في الأصول المالية التي تتمتع غالبية عوائدها بالإعفاء من الضريبة الأمر الذي قد يؤثر على عملية التنمية في مصر سلباً.

ومن ناحية أخرى قد تقلل الحوافز الضريبية التي يمنحها القانون من

حدة هذا التمييز دون أن تلغيه، ومن أهم هذه الحوافز ما يلي:

- السماح بترحيل الخسائر الناتجة من النشاط التجاري والصناعي للأمام خصماً من أرباح السنوات التالية لمدة خمسة سنوات وفقاً لأحكام المادة 29

\* إذا لم تكن السندات أو صكوك التمويل غير مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، فإن عوائدها في هذه الحالة تخضع للضريبة على الدخل.

من القانون 91 في مقابل عدم السماح بخصم الخسائر الناجمة عن تعامل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية المقيمة في الأوراق المالية أو ترحيلها لسنوات تالية.

• مسموحات الاستهلاك الممنوحة للأصول الحقيقية والتي تعتبر من قبيل التكاليف واجبة الخصم والتي تتراوح وفقاً لأحكام المادة 25 من القانون 2005/91 بين 5% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات، و 10% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة المحل، فيما يتم احتساب مسموحات الاستهلاك لكل من الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات بواقع 50% من أساس الإهلاك، ولجميع الأصول الأخرى بواقع 25% من أساس الاستهلاك لكل سنة ضريبية.\*

• بالإضافة لخصم تكاليف الاستهلاك العادية، تجيز المادة 27 من القانون 91 بخصم 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الأصول ويتم احتساب أساس الإهلاك المذكور آنفاً عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم هذه النسبة\*، ويهدف هذا الخصم إلى تشجيع الاستثمارات وتوسعاتها، بيد أنه يعد تمييزاً لأحد أنواع الأصول الحقيقية سواء كانت جديدة أو مستعملة في مواجهة غيرها من الأصول.□

♦ يقصد بأساس الاستهلاك حسبما ورد بالمادة 26 من القانون 91 لسنة 2005 القيمة الدفترية للأصول المدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقال الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقية التعويض الذي تم الحصول عليه خلال الفترة الضريبية. فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم. لمزيد من التفصيل حول كيفية حساب تكلفة الإهلاك لأصول المنشأة يرجع إلي: عبد السلام شحاته، هالة جمال، " دليل الضرائب"، (القاهرة: مؤسسة الأهرام، 2009)، ص ص 33-35.

• يشترط لتطبيق هذا الخصم ان يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة. □ يتحفظ الكثير على منح هذا الخصم بصورة مطلقة للآلات والمعدات الجديدة والمستعملة على حد سواء بالنظر إلي ان منح هذا الخصم أيضاً للآلات والمعدات المستعملة يحد من

- في إطار مجموعة الأصول المالية ميز المشرع الضريبي المصري بين السندات وصكوك التمويل المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية وبين نظيراتها غير المقيدة بالسوق، بأن ألقى عوائد الأولى من الضريبة وأخضع عوائد الثانية للضريبة. وإذا كان الهدف من وراء ذلك هو تنشيط سوق الأوراق المالية المصرية، فإن هذا ينطوي على تمييز واضح ضد السندات والصكوك غير المسجلة ليس في مواجهة نظيراتها المسجلة فقط بل أيضاً في مواجهة الأدوات المالية الأخرى كالودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع .
- وثمة نوع آخر من التمييز يقع في إطار الأصول المالية يتمثل في إخضاع عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو لصالح غيره من البنوك لضريبة قطعية بواقع 32% وذلك بدون خصم أي تكاليف\* . ولا شك أن خضوع هذه العوائد للضريبة على النحو الموضح في المادة 58 من القانون 91 كان ينطوي على واقعة ازدواج ضريبي بالنظر إلي أن هذه العوائد تدرج ضمن إيرادات البنوك الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، بيد أن اللائحة التنفيذية للقانون 91 الصادرة بمقتضى قرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 قد عالجت هذا الوضع بأن قضت بخصم الضريبة المسددة على عوائد السندات المنصوص عليها في المادة 58 من القانون من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنوك وبما لا يجاوز هذه الضريبة<sup>1</sup>، فيما اعتبره البعض مخالفة لنص المادة 119 من الدستور حيث كان من المتعين إجراء تعديل تشريعي للمادة 58 بذلك المضمون. وثمة تساؤل يطرح حول الحكمة في إخضاع عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لحساب البنوك للضريبة بسعر مرتفع (32%) طالما أن عوائد هذه السندات تعد من الإيرادات المتصلة بمباشرة المهنة وأنه سيتم خصم تلك الضريبة من

فاعلية هذا الحافز في تشجيع وتحديث الطاقات الإنتاجية، للمزيد من التفصيل يرجع إلي: د. سعيد عبد العزيز، د. محمد عمر، " النظم الضريبية... مدخل تحليلي مقارنة"، ص 371.

\* يلاحظ أن مصدر السند في هذه الحالة هي وزارة المالية وأن المكتتب في هذه السندات هو البنك المركزي أو أحد البنوك العامة أو الخاصة ( مصري أو أجنبي).

<sup>1</sup> كتاب الأهرام الاقتصادي، "اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب"، عدد 220، يناير 2006، ص 36.

الضريبة على الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنوك وبما لا يجاوز هذه الضريبة<sup>1</sup>.

وبصدور القانون 114 لسنة 2008 والذي تم بمقتضاه إلغاء الإعفاء الضريبي لعوائد أذون الخزانة، وإخضاع عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة بواقع 20% ودون خصم أي تكاليف بمقتضى المادة التاسعة من القانون 128 لسنة 2008 على أن تخصم الضريبة المسددة من الضريبة المستحقة على أرباح الأشخاص الحاصلين على هذه العوائد وذلك ضمن حزمة من الإجراءات التي اتخذتها الحكومة لتمويل العلاوة في أجور العاملين بالدولة بواقع 30%، يكون المشرع الضريبي بهذا الإلغاء قد غلب الاعتبارات التمويلية على حساب متطلبات الكفاءة والحيادية.

وهكذا يمكن القول أن النظام المصري للضريبة على الدخل قد وقع في فخ التمييز في معاملته الضريبية بين عوائد الاستثمار المالي وعوائد الاستثمار الحقيقي من جانب، وبين بعض أنواع الأصول في إطار كل مجموعة من جانب آخر وذلك لأسباب متباينة بعضها يتعلق بالرغبة في تشجيع سوق الأوراق المالية والبعض الآخر يتعلق بتشجيع الاستثمار المالي، وتشجيع حيازة بعض أنواع الأصول الحقيقية كالآلات والمعدات، أو الرغبة في تحقيق أهداف تمويلية، الأمر الذي يمكن القول معه بعدم حيادية هذا النظام في هذا المجال.

#### 4- فيما يتعلق بأوجه التمييز بين الأنشطة الاقتصادية

مع إلغاء الأسعار التمييزية التي كانت مقررة فقط لأنشطة التصنيع والتصدير، ومع إلغاء العديد من الإعفاءات الضريبية التي كانت مقررة بمقتضى القانون 157/1981 و القانون 8 لسنة 1997 بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار بصدور القانون 91 لسنة 2005، ومع عدم تضمين الأخير لإعفاءات ضريبية تقرر سابقاً لبعض الأنشطة الاقتصادية بمقتضى القانون 157 لسنة 1981 وتعديلاته، يمكن القول بأن نظام الضريبة على الدخل في مصر قد قلل إلى حد كبير من نزعة تحيزه لبعض الأنشطة الاقتصادية في مواجهة غيرها، إلا أنه لم تزل هناك بعض أوجه التمييز لصالح بعض الأنشطة الاقتصادية بغية تشجيعها حيث تم إعفاء هذه الأنشطة من الخضوع للضريبة:

<sup>1</sup> محمود جاب الله، السيد إمام أحمد، مرجع سلف ذكره، ص 802.

1. أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط\*.
  2. أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط.
  3. الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود هذا التمويل وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال.
  4. مع صدور القانون 196 لسنة 2008 بشأن الضريبة على العقارات المبنية، تم إلغاء المواد 38، 40، 43، 44 من القانون 91 لسنة 2005 مع تعديل المواد 37، 39، 46، 45 من نفس القانون، وبموجب ذلك لم تعد إيرادات الثروة العقارية ( الأراضي الزراعية، والعقارات المبنية) خاضعة للضريبة على الدخل عدا الإيرادات الناتجة من تأجير الوحدات المفروشة وتلك الناتجة من تأجير الوحدات تحت نظام الإيجار الجديد، والإيرادات الإجمالية الناتجة عن التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة<sup>1</sup>.
  4. إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات، الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجاً عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.
- وبذلك يمكن القول أن أوجه التمييز الضريبي بمقتضى القانون 91 لسنة 2005 بين الأنشطة قد تركزت أساساً لصالح أنشطة القطاع الزراعي والحيواني في مواجهة الأنشطة الأخرى، ويبرر ذلك برغبة الحكومة في دعم هذه الأنشطة بما يعزز من فرص تحقيق هدف الأمن الغذائي لجموع المواطنين\*.

---

\* بالنسبة للشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية يبدأ الإعفاء اعتباراً من بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال.  
<sup>1</sup> محمود جاب الله أبو المجد، " الضريبة العقارية"، ( القاهرة: مؤسسة الأهرام، 2009)، ص ص 43-44.

\* يحتاج القطاع الزراعي إلي بذل الكثير من الجهود للنهوض به، ورغم أن إلغاء ضريبة الدخل على أنشطة القطاع الزراعي مصر قد ينعكس بالإيجاب على القطاع ، إلا أنه في مواجهة ذلك تظل هناك مشكلات عدة تضعف من فاعلية هذا الأثر تتعلق بكل من السياسة

## السهولة الإدارية

أوضحنا سلفاً أن النظام الضريبي الجيد يجب أن يتسم بالسهولة والبساطة الإدارية بشكل يؤدي إلي انخفاض تكاليف إدارته وتكاليف الامتثال الضريبي المرتبطة به قياساً بحصيلته المتوقعة، ويرتبط ذلك بقاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية التي تعنى بتدنية تكاليف إدارة وتحصيل الضريبة إلي أقل قدر ممكن. وتنقسم نفقات إدارة أي نظام ضريبي إلي تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

ويقصد بالتكاليف المباشرة لإدارة النظام الضريبي التكاليف المرتبطة مباشرة بالإدارة الضريبية كتكلفة العنصر البشري، ومستلزمات العمل كالنماذج والمطبوعات والأدوات والمعدات وغيرها، وترتبط بعوامل عدة لعل أهمها درجة تعقد النظام الضريبي ومستويات الوعي ودرجة الامتثال الضريبي للممولين. ومع بقاء العوامل الأخرى على حالها، تنخفض التكلفة المباشرة للضريبة إذا تميزت الضريبة بالبساطة وارتفعت كل من درجة الوعي الضريبي ومستويات الامتثال الضريبي للممولين، وتجدر الإشارة إلي أنه لتخفيض تكاليف إدارة الضريبة فإن النشاط الخاضع للضريبة يجب أن يتصف بقابلية قياسه بسهولة فضلاً عن ضرورة انخفاض تكلفة جمع المعلومات الخاصة به.

ومن ناحية أخرى يقصد بالتكاليف غير المباشرة للنظام الضريبي التكاليف التي يتحملها الممولون، وتأخذ صوراً عدة أهمها: تكلفة الوقت الضائع نتيجة لقيام الممولين بإعداد وتحرير وتقديم الإقرارات الضريبية، تكاليف إمساك السجلات والدفاتر، تكلفة الاستعانة بخدمات المحاسبين والمحامين. ويقدر البعض أن التكاليف غير المباشرة لإدارة النظام الضريبي تفوق بنحو خمسة أمثال التكاليف المباشرة<sup>1</sup>.

وتزيد درجة تعقد النظام الضريبي من تكلفة إدارة النظام الضريبي ككل، إذا ترتب الأحكام التي تتضمنها التشريعات الضريبية أعباءً خاصة

---

الزراعية، ونظم وأسعار تسليم وتسويق منتجات القطاع الزراعي، و توفير احتياجات القطاع من المدخلات الزراعية ومياه الري، و تحتاج تلك المشكلات إلي حلول جذرية للتعامل معها. وبجانب ما تقدم ثمة ضرورة أيضاً لكي تمتد منظومة الإصلاح الضريبي إلي نظام الضريبة على الأطنان الصادرة بموجب القانون 113 لسنة 1939 .

<sup>1</sup> Joseph E. Stiglitz, op,cit, pp.464- 66.

يتحملها الممولون، فمثلاً تقضي كثير من تشريعات الضرائب على الدخل بخصم مجموعات معينة من النفقات من وعاء الضريبة (كمصروفات الرعاية الصحية، والتبرعات، والفوائد) الأمر الذي يستلزم معه ضرورة إمساك الممولين لسجلات إضافية تبرز هذه المصروفات، وتبعاً لذلك يتحمل الممولون بتكاليف إضافية. وثمة مثال آخر للأحكام الخاصة التي ترتب تكاليف إضافية، و هي تلك المتعلقة باختلافات في معدلات الضريبة المطبقة على الممولين والأنشطة، فقد يتحمل بعض الممولين بأسعار ضريبية أعلى من الأسعار المقررة على غيرهم من الممولين، كما قد تخضع بعض الأنشطة التجارية والصناعية لمعدلات تفضيلية في مواجهة الأنشطة الأخرى، الأمر الذي يخلق حوافز قوية نحو التوجه إلى الأنشطة الخاضعة للضريبة بأسعار منخفضة أو لا تخضع لها على الإطلاق، ولاشك أن المحاولات التي يبذلها الممولين للتنقل بين الأنشطة بغية الاستفادة من الأسعار الضريبية المنخفضة يترتب عليها تحملهم بأعباء مالية إضافية.

ومن جانب آخر ثمة علاقة طردية بين حجم وعدد ونطاق الإعفاءات والحوافز الضريبية ودرجة تعقد النظام الضريبي ومن ثم تكاليف إدارته، ذلك أن التوسع في منح الإعفاءات والحوافز الضريبية يقوض من بساطة النظام الضريبي من خلال زيادة تكاليف المراقبة التي تتحملها الإدارة الضريبية في سبيلها نحو التثبت من أن هذه الحوافز تسير وفقاً لما هو مقرر لها وفي المجالات المخصصة لها. وبسبب زيادة تعقد النظام الضريبي الناجم عن تعدد الحوافز وارتفاع درجة الانتقاء والتمييز والرقابة في منحها، فقد يؤدي هذا إلى زيادة التهرب الضريبي بشكل يؤدي إلى تراجع الحصيلة الضريبية ويرتب أعباءً إضافية على عاتق الإدارة الضريبية.

وتجدر الإشارة إلى أن إخضاع بعض الفئات للضريبة في بعض الأحيان قد يتم بتكلفة أعلى مقارنة بفئات أخرى، وثمة اعتقاد على نطاق واسع بأن التكاليف المرتبطة بإدارة عملية فرض الضريبة على الدخل المستمد من رأس المال تكون أعلى بكثير من نظيراتها المرتبطة بفرض الضريبة على الدخل من العمل، ويرجع ذلك جزئياً إلى أنه قد تنشأ صعوبة في التمييز بين الدخل ورأس المال، فمثلاً قد تعتبر بعض المدفوعات لملاك رأس المال دخلاً



كما هو الحال بالنسبة لتوزيعات الأرباح أو قد تعتبر أصلاً لرأس المال كما هو في حالة إعادة استرداد الأموال السابق استثمارها، فإذا كان النظام الضريبي يعامل هذه المدفوعات بشكل مختلف، فسوف يتجه الممولون إلي محاولة توصيف أموالهم بالصورة التي تحملهم أقل عبء ضريبي ممكن.

وفي نطاق نظام الضرائب على الدخل في مصر، ثمة ضرورة في ضوء ما تقدم لتحديد درجة تعقده أو بساطته ومن ثم التكاليف المصاحبة لإدارة النظام. وبالمقارنة بالوضع السابق، فإنه من واقع استقراء القانون 91 لسنة 2005 يمكن القول أن ثمة تغييرات في كل من هيكل الأسعار، ونطاق الإعفاءات والحوافز الضريبية، وأساليب تحصيل الضريبة قد أسهمت جزئياً في تبسيط هذا النظام وذلك على النحو التالي:

#### أولاً: في مجال تبسيط هيكل أسعار الضريبة

بالمقارنة بالقانون 157 لسنة 1981، خضع هيكل أسعار الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين في ظل القانون 91 لتغيرات جوهرية أسهمت في تبسيطه، حيث تم توحيد حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية دون تمييز لجميع الممولين بغض النظر عن نوعهم أو أحوالهم الاجتماعية بواقع 5000 جنيه سنوياً، وقد صاحب هذا تطوراً ثانياً في الشرائح الضريبية، حيث ألغي التمييز في عدد الشرائح الضريبية الذي كان قائماً في ظل القانون 157 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993 والذي تباين بين شريحتين للأجور والمرتبات وأربع شرائح للدخول الأخرى ليصبح هناك هيكل موحداً للأسعار الضريبية في ظل القانون 91 مكون بخلاف الشريحة المعفاة من ثلاث شرائح. كما ألغي التمييز الذي كان قائماً في ظل القانون لأرباح الشركات عن نشاطها التصنيعي والتصدير، وباتت جميع الدخول التي تحققها الأشخاص الاعتبارية تخضع للضريبة بواقع 20% عدا أرباح هيئة قناة السويس والهيئة العامة للبترول والبنك المركزي وشركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها وذلك على النحو السالف ذكره عند تناول أسعار الضريبة، كما تم، من ناحية أخرى، إلغاء رسم تنمية الموارد الذي كان مقرراً بواقع 2%.

### ثانياً: في مجال ترشيد الإعفاءات

أدى إلغاء العديد من الإعفاءات الضريبية وترشيد استخدام الحوافز الضريبية إلي رفع درجة بساطة النظام المصري للضريبة على الدخل، كما حقق وفراً في تكاليف الإدارة الضريبية ممثل في ذلك الجزء من التكاليف التي كانت الإدارة الضريبية تتحملها في سبيل مراقبة وإدارة هذه العناصر.

### ثالثاً: في مجال ربط تحصيل الضريبة

تعمل أي إدارة ضريبية على تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة بأقل قدر ممكن من التكاليف، ولنجاح أي نظام ضريبي فانه يجب أن ينفذ من خلال إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة، وقد خضعت إدارة الضرائب على الدخل في مصر لعمليات تطوير لعل أهمها عملية دمج مصلحتي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات لتصبحا في إطار كيان موحد سمي بمصلحة الضرائب المصرية وذلك بمقتضى قرار السيد رئيس الجمهورية رقم 154 لسنة 2006. وبذلك أضحت مصلحة الضرائب المصرية معنية بتطبيق القانون 11 لسنة 1991 بشأن الضريبة العامة على المبيعات بجانب قوانين الضرائب على الدخل وعلى الدمغة. وثمة أسباب عدة كانت وراء اتخاذ قرار الدمج أهمها ما يلي<sup>1</sup>:

- 1- تعريف وتسجيل الممول باستخدام رقم ضريبي موحد.
- 2- تفعيل نظم جمع المعلومات عن طريق الإقرارات من أصحاب العمل والمهن الحرة.
- 3- رفع كفاءة عملية التحصيل، وتحسين آليات مراقبة ومتابعة أصحاب الأعمال الذين لم يتقدموا بإقرارات ضريبية ولم يسددوا الضرائب.
- 4- التحقق من صحة المعلومات الموجودة بالإقرارات باستخدام أسلوب المخاطر المتقدمة والخاصة بطرق الفحص.
- 5- كفاءة استخدام الموارد.
- 6- تخفيض التكلفة الإدارية.

<sup>1</sup> أسامة إبراهيم عيد مسلم، "دراسة عن دمج مصلحتي ضرائب الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة"، (وزارة المالية، قطاع مكتب الوزير، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، ديسمبر 2007)، ص 9.

7- تخفيض تكلفة الامتثال للممولين.

8- تحسين مستويات التنسيق بين المصالح الإيرادية.

وتطبق الإدارة الجديدة ما أطلقت عليه بنظرية التحصيل الحديثة، وتقوم هذه النظرية على افتراض مؤداه أن هناك نحو 20% من الممولين بالمجتمع الضريبي سواء في الدول النامية أو الدول المتقدمة يساهموا بنحو 80% من إجمالي الحصيلة الضريبية السنوية وأن النسبة المتبقية من الممولين وقدرها 80% تساهم بنسبة 20% من إجمالي الحصيلة، وتأسيساً على ذلك تم تنظيم العمل في الكيان الجديد عن طريق تقسيم الممولين إلي ثلاث فئات وفقاً لرقم الأعمال على النحو التالي:

- الشريحة الأولى، وتخدمها مأمورية مختصة لكبار الممولين تضم كل ممول يبلغ إجمالي ما يسدده من ضرائب مبيعات مليون جنيه فأكثر أو يصل صافي أرباحه سبعة مليون جنيه فأكثر بالنسبة للضرائب على الدخل، ويتم تطبيق قانوني الضريبة على الدخل والضريبة العامة على المبيعات على هذه الشريحة.
  - تتضمن الشريحة الثانية كل ممول اقل من حد التسجيل في مأمورية كبار الممولين وفوق حد تسجيل ضريبة المبيعات البالغ الآن 150 ألف جنيه. ويطبق أيضاً على أفراد هذه الشريحة كل من قانون الضرائب على الدخل وقانون الضريبة العامة على المبيعات.
  - تتشكل الشريحة الثالثة من صغار الممولين، ويدخل في إطارها كل ممول غير مسجل في ضريبة المبيعات، بما يعني أن ممولي تلك الشريحة يخضعون لضريبة الدخل فقط، ويتم وضع نظم وأسس مبسطة لمحاسبتهم ضريبياً.
- وهكذا توجه الإدارة الضريبية جل جهدها نحو الشريحة الأولى التي تمثل الرافد الأساسي للحصيلة مما يتوقع معه رفع كفاءة عملية تحصيل الضريبة وتخفيض نفقات تحصيلها.

وفي سبيلها لتحقيق ذلك، تلتزم الإدارة الضريبية بإعمال الإطار القانوني والتنظيمي المحدد لعملية ربط وتحصيل الضريبة على النحو الموضح

بالقانون 91 ولائحته التنفيذية. وقد تضمن نظام الضرائب على الدخل مجموعة من القواعد في هذا المجال بعضها يتعلق بالعمل على تعزيز مستويات الامتثال الضريبي، فيما يتعلق البعض الآخر بتبسيط إجراءات تحصيل الضريبة وتخفيض نفقات إدارة الضريبة.

### تعزيز مستويات الامتثال الضريبي:

كما سلف الذكر يؤدي ارتفاع مستويات الامتثال الضريبي للممولين إلى تخفيض نفقات إدارة الضريبة وزيادة الحصيلة. وتأسيساً على مبدأ الاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة، كان من المتعين على الإدارة الضريبية تعزيز ورفع مستويات الامتثال الضريبي، بيد أنها لكي تحقق ذلك، يتعين تضمين القانون الضريبي مجموعة من الأحكام التي تساعد على إرساء جذور الثقة بين الإدارة الضريبية والموليين، وقد ضمن القانون 91 لسنة 2005 العديد من الأحكام التي تعمل على تحقيق هذا الهدف، لعل أهمها ما يلي:

- الأخذ بمفهوم العفو الضريبي على النحو الذي سلف ذكره في بداية الدراسة. ولاشك أن تطبيق مفهوم العفو الضريبي في إطار منظومة الإصلاح الضريبي التي تركز على مبدأ أساسي ممثل في ترسيخ وتدعيم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية من شأنه، بشرط توافر عناصر أخرى كالعدالة الضريبية وقناعة الممولين بجدوى الإنفاق العام، وبساطة ووضوح القواعد والقوانين، أن يرفع من مستويات الالتزام الضريبي ويحسن من ثم من كفاءة عملية إدارة وتحصيل الضريبة بدلالة كل من ارتفاع الحصيلة المحققة وانخفاض تكاليف تحصيلها.
- اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول صحيحاً ما لم يثبت العكس. إذ تقضي المادة 89 من القانون 91 بربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع إقرار الممول، وقد أجازت المادة 90 من ذات القانون لمصلحة الضرائب بتعديل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له، وفي مواجهة ذلك أعطى القانون لمصلحة الضرائب حق إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أي بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار، غير

أن عملية ربط الضريبة من واقع الإقرار الضريبة قد قيدت في الأحوال التالية:

أ- إذا توافرت لمصلحة الضرائب مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة، حيث أعطى القانون في الفقرة الثانية من المادة 90 من القانون 91 لها حق إجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تحديده.

ب- توافر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضريبة بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة، حيث أعطى القانون بمقتضى الفقرة الثالثة من المادة 90 لرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول الموعد المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها.

ولا شك أن مدى سلامة وأمانة الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها الممول ومدى إظهارها للحقيقة يمثل عنصر هام في تسهيل مهام مصلحة الضرائب، وعلى الأخيرة يقع عبء عدم صحة هذه السجلات بناء على أدلة موضوعية.

• يحق للممول استرداد الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أخذت منه بغير وجه حق ، على أن تلتزم مصلحة الضرائب بردها خلال 45 يوم من تاريخ طلب الاسترداد، وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ تقديم الطلب مخصوماً منه 2%. ومن ناحية أخرى، تقضي المادة 113 من القانون 91 بأن تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه الممول بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبة تطبقه مصلحة الضرائب. وهكذا فبقدر حرص القانون على تحصيل المستحقات الضريبية بالوسائل العادية أو باستخدام أساليب الحجز الإداري، فإنه في توجه جديد أعطى للممولين حق استرداد أموالهم التي دفعت بغير وجه حق سواء بشكل نقدي أو خصماً من التزاماتهم الضريبية الأخرى. ولا شك أن من شأن ذلك أن يشعر الممولين بالعدالة الأمر الذي قد يعزز من امتثالهم تجاه الضريبة، بيد أن زيادة فاعلية هذا الإجراء في تحقيق ما تقدم تبقى مرهونة بسرعة وجدية إجراءات عملية الاسترداد من قبل الإدارة الضريبية المختصة.

• السماح للممولين بتقسيط الضريبة على أقساط بشرط ألا تتجاوز عدد السنوات الضريبية، وفي حالة حدوث ظروف هامة أو ظروف خاصة بالمول تحول دون تحصيل الضريبة، يجوز لرئيس مصلحة الضرائب أو من ينيبه تقسيط دين الضريبة على مدة أطول شريطة ألا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية. وضماناً لعدم إساءة استغلال هذا الحق، قضت المادة 105 من القانون 91 في فقرتها الثالثة بإسقاط حق تقسيط الضريبة عند التأخير في الوفاء بأي قسط.

• أعطي للممولين حق الطعن ضد تقديرات المصلحة، ووفقاً للقانون 91 لسنة 2005 يوجد ثلاثة مستويات متدرجة للنظر في تظلم الممول من قرارات الإدارة الضريبية هي:

أ- الاعتراض على عناصر ربط الضريبة وقيمتها أمام لجان داخلية بالمأمورية المختصة، تقوم بالبت في الاعتراض خلال ستين يوم من تاريخ تقديم الطعن.  
ب- في حالة عدم التوصل إلي تسوية لأوجه الخلاف بين المأمورية والممول، يحال الخلاف إلي لجنة الطعن المختصة. وتشكل لجان الطعن من قبل وزير المالية\*، وتختص بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين الممول والمصلحة في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في القانون 91/ 2005 وقانون ضريبة الدمغة الصادر، والقانون 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة. وتصدر قرارات لجنة الطعن مسببة بأغلبية الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس.  
ج- يكون لكل من المصلحة والممول الطعن في قرارات لجان الطعن خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإعلان بالقرار أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أياً كانت قيمة النزاع.

\* قضت المادة 119 من القانون 91 بأن تشكيل اللجنة يكون من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من المحاسبين المقيدون في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة. ولا يكون انعقاد لجنة الطعن صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل.

- بجانب حقه في الطعن، أعطي الممول ضمانات أخرى في مواجهة الأخطاء التي تشوب عملية الربط النهائي الضريبية، إذ بمقتضى المادة 124 من القانون 91 يحق للممول طلب تصحيح الربط النهائي المستند إلي تقدير المأمورية أو قرار لجنة الطعن خلال خمس سنوات من تاريخ اعتبار الربط نهائياً في الحالات التالية:

- عدم مزاولة صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة.
  - ربط الضريبة على نشاط معفي منها قانوناً.
  - ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة.
  - عدم تطبيق الإعفاءات المقررة قانون.
  - الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.
  - الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.
  - عدم ترحيل الخسائر على خلاف حكم القانون.
  - عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.
  - عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.
  - عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها قانوناً.
  - تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات تخص سنوات أخرى.
  - ربط ذات الضريبة على ذات الإيرادات أكثر من مرة.
  - أي حالات أخرى تضاف بقرار من وزير المالية.
- وتختص بالنظر في طلبات إعادة الربط لجنة تسمى بلجنة إعادة النظر في الربط النهائي، يكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل ينتدبه رئيس مجلس الدولة، ويصدر بتشكيلها وتحديد مقارها بقرار من رئيس المصلحة.
- ويزيد وجود آليات فاعلة للطعن ولتعديل الربط من اقتناع المكلفين بقدرتهم على الحصول على حقوقهم من قبل الإدارة الضريبية، الأمر الذي قد يسهم في رفع مستويات امتثالهم للقانون الضريبي.

### تطوير أساليب ربط وتحصيل الضريبة:

تمر ضريبة الدخل بمجموعة من الخطوات التي تتصل بعملية ربط وتحصيل الضريبة، ومن المفترض أن تتصف هذه الإجراءات بالبساطة والسهولة والوضوح بما يلبي متطلبات الاقتصاد واليقين والملائمة، وقد تبنى نظام الضرائب على الدخل في مصر في وضعه الراهن مجموعة من الأساليب التي من شأنها أن تيسر من عملية ربط وتحصيل الضريبة ومن ثم تخفض من تكاليف إدارة الضريبة أهمها ما يلي:

- انتهاج أسلوب الفحص بالعينة لإقرارات الممولين مع عدم جواز إعادة الفحص إلا في حالة تكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص، فيما يعد خطوة جيدة نحو تخفيض الأعباء والتكاليف على كل من الإدارة الضريبية والممولين على حد سواء وذلك مقارنة بالأعباء الناجمة عن تطبيق أسلوب الفحص الشامل.
- تتم إجراءات فحص وربط الضريبة من خلال الإخطار بنموذج واحد مما يخفض من تكاليف إعداد ومتابعة وفحص النماذج الضريبية.
- أبقى القانون أصحاب الأنشطة الصغيرة من أمساك الدفاتر، الأمر الذي يتوقع معه انخفاض تكاليف الامتثال الضريبي من ناحية، ويوفر على الإدارة الضريبية الوقت والجهد اللازمين لفحص هذه الدفاتر من ناحية أخرى، وقد حدد القانون 91 في مادته رقم 78 الحالات التي يتعين في ظلها الشخص الطبيعي الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنيّاً إمساك دفاتر وسجلات منتظمة في الآتي:
  - أ- إذ تجاوز رأسماله المستثمر 50 ألف جنيه.
  - ب- أو كان رقم أعماله السنوي أكثر من 250 ألف جنيه.
  - ج- أو تجاوز صافي الربح السنوي وفقاً لآخر ربط نهائي مبلغ 20 ألف جنيه.

ويلتزم الأشخاص الاعتباريين بمقتضى ذات المادة بإمساك السجلات والدفاتر بدون أي قيد أو حد أو شرط.

- تم إعفاء الممول من تقديم الإقرار في الأحوال التالية:
  - أ- إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها .



ب- إذا اقتصر دخله من الثروة العقارية على الشريحة المعفاة ( 5000 جنيه).

ج- إذا كان مجموع كل من المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية في حدود الشريحة المعفاة.

• **تبنى نظام الضرائب على الدخل آليات يمكن – إذ أحسن استخدامها- أن تساعد في إحكام حصر المجتمع الضريبي، وسهولة تحصيل الضريبة، وتسهيل عملية سداد الضريبة على الممولين لعل أهمها ما يلي:**

1- نظام الخصم تحت حساب الضريبة، وبمقتضى هذا النظام يلزم القانون 91 بعض الجهات والمنشآت\* بخصم نسبة من كل مبلغ يزيد عن 300 جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلي أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وتحدد هذه النسبة بقرار من وزير المالية بما لا يجاوز 5% من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين. كما تلتزم تلك الجهات بأن تخصم تحت حساب

\* تحددت هذه الجهات بمقتضى المادة 59 من القانون 91 لسنة 2005 بالآتي:

1- وزارات الحكومة ومصالحها، ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية، وشركات ووحدات القطاع العام، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها 50000 جنيه أياً كان شكلها القانوني، 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 ودور اللهو، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم 54 لسنة 1975 أو بأي قانون آخر.

2- الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير. وتلتزم الجهة أو المنشأة التي لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إلي المصلحة بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلي ما يرتبط بها من مقابل تأخير.

الضريبة 5% من كل مبلغ يزيد عن مائة جنيه تدفعه إلي أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديددها قرار من وزير المالية.

2- نظام التحصيل تحت حساب الضريبة، وبمقتضى هذا النظام ألزم القانون 91 في مادته رقم 66 الجهات التي تمنح تراخيص الاتجار بالجملة في الخضر والفاكهة وغيرها من المواد الغذائية، أو تلك التي تمنح تراخيص مزاولة الأنشطة الحرفية، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة يحدد بقرار من وزير المالية بما لا يجاوز 10% من رسم التجديد، كما ألزمت المادة 67 من ذات القانون مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للاتجار فيها أو تصنيعها وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم على أن يتم تحصيل نسبة في حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتها إلي الغير من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التظهير وتحدد هذه النسب بما لا يجاوز 2% من قيمة الواردات بقرار من وزير المالية. ومن ناحية ثالثة وفي إطار تطبيق نظام التحصيل تحت حساب الضريبة فيما يتعلق بالمهن غير التجارية، فقد ألزمت المادة 71 أرقام كتاب المحاكم عند تقديم صحف الدعاوي أو الطعون إليها لقيدها ومأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر. كما ألزمت ذات المادة كل مستشفى بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة من الطبيب أو الأخصائي الذي يقوم بأداء عمل لحسابه الخاص، فيما ألزمت مصلحة الجمارك بتحصيل مبلغ على كل بيان جمركي يقدم للمصلحة من المستخلصين وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليهم.

وتهدف نظم الخصم والإضافة إلي مساعدة الإدارة الضريبية على أحكام عمليات حصر المجتمع الضريبي وإحكام الرقابة عليه بما يخفض من الأعباء التي كان يمكن لإدارة الضريبة تحملها فيما لو لم يتم تطبيق هذه النظام، ومن ثم يخفض من نفقات تحصيل الضريبة.

3- أخذ نظام الضرائب على الدخل في مصر لأول مرة بنظام الدفعات المقدمة كبديل لنظام الخصم تحت حساب الضريبة، وبمقتضى هذا النظام يلتزم الممول

بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية بواقع 60% من آخر ضريبة أقر بها الممول، أو الضريبة التي يتوقعها عن السنة التي يطلب تطبيق هذا النظام عليها إذا لم يسبق له أن تقدم بإقرار ضريبي أو كان إقراره الضريبي المقدم في الفترة السابقة يتضمن خسارة. ويلتزم الممول بسداد هذا المبلغ على ثلاث دفعات متساوية تسدد كل منها على التوالي في مواعيد لا تتجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام. ويتم تسوية المبالغ المدفوعة عند تقديم الإقرار السنوي، بحيث لا يدفع الممول من الضريبة المستحقة إلا الجزء المتبقي بعد خصم قيمة الدفعات المقدمة السابق سدادها مضافاً إليها عائد سنوي محسوب وفقاً لسعر الائتمان أو الخصم المعلن من البنك المركزي مخصوصاً منه 2%. ويتسم هذا النظام بدرجة عالية من المرونة تدفع الممولين إلى طلب تطبيقه. فإلى جانب ميزة إضافة عائد لصالح الممول على مبالغ الضريبة المدفوعة مقدماً - فهو نظام اختياري يخول للممولين طلب تطبيقه بدلاً من نظام الخصم تحت حساب الضريبة، كما يعطي للممول الحق في أن يعدل من اختياره بالرجوع مرة ثانية لنظام الخصم من الضريبة وذلك بشروط معينة\*.

وتجدر الإشارة أن المادة 65 من القانون 91 قد أعفت الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة في أي من الحالتين الآتيتين:  
أ- تكبد الممول خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين.  
ب- تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة.

4- أتبع النظام المصري في حالات عدة أسلوب تحصيل الضريبة من المنبع، فإلى جانب تحصيل الضريبة المقررة على المرتبات والأجور وفقاً لهذا الأسلوب، فقد تم استخدام ذات الأسلوب لتحصيل الضريبة على المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر

\* حددتها المادة 64 من القانون 91 فيما يلي:

- أ- أن يكون الممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل، وأن يكون قد سدد جميع المستحقات المقررة وفقاً لهذا النظام.
- ب- أن يتقدم بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التي يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتباراً منها.

والجهات غير المقيمة التي لها منشأة قائمة في مصر لغير المقيمين في مصر بواقع 20% عن العوائد، والإتاوات عدا تلك التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة، مقابل الخدمات، مقابل نشاط الرياضي أو الفنان. ويستخدم هذا الأسلوب أيضاً لتحصيل الضريبة على المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت متصلة بمباشرة المهنة بواقع 20%، وأخيراً يستخدم أسلوب تحصيل الضريبة من المنبع في تحصيل الضريبة على عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك. وتلجأ الحكومة لأسلوب اقتطاع الضريبة من مصدرها في الأحوال التالية: الرغبة في تسريع تحصيل الضريبة، الرغبة في تخفيض نفقات تحصيل الضريبة، الرغبة في تفادي احتمالات تجنب الضريبة أو التهرب منها<sup>1</sup>، وتأسيساً على ذلك فإن توسع النظام المصري لضرائب الدخل في تطبيق هذا الأسلوب من شأنه أن يمارس أثراً ايجابية في المجالات الثلاثة سالفة الذكر.

5- أعطى وزير المالية سلطة إصدار صكوك ضريبية يكتب فيها الممولون وتحمل بعائد معفي من الضرائب يحدده الوزير، ويعتبر حائز السند دائناً للحكومة، ويكون لهذه الصكوك وعوائدها المستحقة قوة الإبراء عند سداد الضرائب المستحقة مثلها مثل النقود والشيكات مقبولة الدفع.

وهكذا يمكن في ضوء التحليل المتقدم لكل من جدول أسعار الضريبة، ونطاق الإعفاءات والحوافز الضريبية، وتطوير الإدارة الضريبية، وأحكام ربط وتحصيل الضريبة و ضمانات التحصيل، التوصل إلي نتيجة مؤداها أن النظام المصري للضرائب على الدخل وفقاً للقانون 91 لسنة 2005 أمكنه أن يتجاوب بدرجة كبيرة مع متطلبات السهولة الإدارية ومن ثم تخفيض نفقات

<sup>1</sup> د. عاطف وليم أندراوس، "الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة"، (الإسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2009)، ص 14-313.

الإدارة خصوصاً إذا ما قورن ذلك بالأوضاع التي كانت سائدة في ظل القوانين السابقة\*.

#### رابعاً: مدى توافر اعتبارات المرونة

أوضحنا سلفاً أن مرونة الضريبة تعني قدرتها على الاستجابة للتغيرات الاقتصادية، وقد تستلزم هذه التغيرات بالضرورة تغيير معدل الضريبة. ويتم التعديل في بعض الهياكل الضريبية بسهولة ويسير، فيما يتم بصعوبة بالنسبة للبعض الآخر إذ يتطلب في هذه الحالة الدخول في جدل سياسي مكثف بين الأطراف المعنية بالعملية السياسية (الحكومة، والسلطة التشريعية، والمعارضة)، وأخيراً قد يحتوي البعض الآخر على جوانب ذاتية تتيح إجراء التعديلات بشكل تلقائي. وتأسيساً على ما تقدم، يمكن القول أن تحديد درجة مرونة أي نظام ضريبي إنما يرتبط بعاملين أساسيين هما: الاستقرار الذاتي أو التلقائي، والصعوبات السياسية التي تواجه عملية تعديل النظام (أسعار الضريبة مثلاً).

وينصرف مفهوم الاستقرار الذاتي إلي ما يحتويه النظام الضريبي بداخله من أدوات تكسبه المرونة التلقائية. فمثلاً حينما يتجه الاقتصاد الكلي نحو الركود، فإن تخفيض الحصيلة الضريبية يكون مطلوباً لتحفيز النشاط الاقتصادي، وعندما تكون الأسعار مستقرة فإن هيكل الأسعار التصاعدي يحقق استقراراً ذاتياً، لأنه حينما ينخفض الدخل نتيجة للركود الاقتصادي ينخفض المعدل المتوسط للضريبة. ويواجه المكلفون تبعاً لذلك بمعدلات ضريبية أقل بسبب انخفاض الدخل. ومن ناحية أخرى، حينما يتجه الاقتصاد الكلي نحو الراج، ترتفع مستويات الدخل ومن ثم يرتفع تبعاً لذلك المعدل المتوسط للضريبة. وفي الأحوال التي يسود فيها التضخم الركودي أو ما يسمى بالكساد التضخمي حيث الوجود الآني لكل من التضخم والبطالة، فإن المعدل المتوسط للضريبة يرتفع رغم أن الحاجة تفرض وجود معدلات منخفضة للضريبة تساعد

---

\* قدرت نفقات مصلحة الضرائب العامة عن السنة المالية 2007/2006 حسبما ورد بموازنة الدولة عن هذا العام نحو 499 مليون جنيه بما يعني أنها تشكل نحو 0.85 % من حصيلة الضرائب على الدخل في نفس العام البالغة نحو 58.5 بليون جنيه.

الاقتصاد الوطني على عبور حالة الركود، ويكون الحل تبعاً لذلك تعديل الشرائح الضريبية بمستويات الأسعار للمساهمة في الاستقرار حال اتجاه مستويات الأسعار للارتفاع خلال فترات الركود، بيد أنه في ظل فترات التوسع والتضخم، فإن ربط الشرائح الضريبية بمستويات الأسعار قد يقلل من آثار الاستقرار الذاتي بداخل نظام الضرائب على الدخل.

ويتصل العامل الآخر بالصعوبات السياسية التي تواجه عملية تعديل الأسعار الضريبية التي يثار حولها جدلاً يدور حول توقيت التعديل، وشكل التعديل. وينصرف شكل التعديل إلى أي الأسعار الضريبية التي تخضع للتعديل، وهل تعدل الأسعار بشكل تناسبي أو بشكل تصاعدي أو بشكل تنازلي. وتجدر الإشارة إلى أن عمليات تعديل الأسعار الضريبية من خلال القنوات التشريعية قد تأخذ وقتاً طويلاً، إذ أن السرعة التي تتم بها إجراءات في القوانين الضريبية وفجوات تحصيل الموارد الضريبية تمثل عنصراً حاسماً في تحديد درجة مرونة الضريبة

ويدفعنا العرض السابق لمحددات مرونة النظام الضريبي إلى الانتقال لبحث وتحليل مدى توافر عناصر المرونة في نظام الضرائب على الدخل في مصر بشكله الراهن. بداية يجب التأكيد على أن النظام الضريبي في مصر يحتوي على بعض الأدوات التي تكسبه بعضاً من المرونة التلقائية تجاه التغيرات الاقتصادية، فجدول أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين هو جدول تصاعدي، كما أن أرباح الأشخاص الاعتبارية تخضع للضريبة بسعر نسبي، الأمر الذي يتوقع معه، بافتراض بقاء العوامل الأخرى على حالها، اتجاه الحصيلة الضريبية للصعود في ظل أوقات الرواج وتراجعها في فترات الركود. وثمة مقاييس يمكن استخدامها لتحديد درجة مرونة نظام الضريبة على الدخل في مصر لعل أهمها تلك التي تقيس درجة استجابة حصيلة الضريبة على الدخل للتغيرات في بعض المتغيرات الاقتصادية كالناتج القومي والإنفاق العام.

ويقاس معامل مرونة حصيلة ضرائب الدخل بالنسبة لإجمالي الدخل القومي (م ضد) درجة استجابة حصيلة الضرائب على الدخل للتغيرات في

إجمالي الدخل القومي، ويمثل ناتج قسمة التغير النسبي في حصيللة ضرائب الدخل إلى التغير النسبي في الدخل القومي، فيما يقيس معامل مرونة حصيللة ضرائب الدخل إلى الإنفاق العام (م ض ق) درجة استجابة الحصيللة الضريبية للتغيرات في الإنفاق العام، ويمثل ناتج قسمة التغير النسبي في حصيللة ضرائب الدخل على التغير النسبي في الإنفاق العام.

وربما يمكن حساب المعاملات السابقة بموجب الصيغتين التاليتين:

$$م ض د = \frac{[2/(1ض + 2ض)] / (1ض - 2ض)}{\{ [2/(1د + 2د)] / (1د - 2د) \}}$$

$$م ض ق = \frac{[2/(1ض + 2ض)] / (1ض - 2ض)}{\{ [2/(1ق + 2ق)] / (1ق - 2ق) \}}$$

**حيث:**

ض<sub>1</sub>، د<sub>1</sub>، ق<sub>1</sub> تمثل حصيللة ضرائب الدخل، وأجمالي الدخل القومي، والإنفاق العام في سنوات الأساس على التوالي (قبل التغير)، فيما تشير ض<sub>2</sub>، د<sub>2</sub>، ق<sub>2</sub> إلى المتغيرات السابقة في السنوات التالية لسنة الأساس (بعد التغير). وفي ظل العلاقة الطردية المتوقعة بين حصيللة الضرائب على الدخل من جانب وكل من الدخل القومي الإجمالي والإنفاق العام، يكون من الطبيعي أن تكون إشارة معاملات المرونة موجبة، بيد أن قيم المعاملات سوف تختلف من سنة لأخرى تبعاً للتغيرات النسبية في هذه المتغيرات، ومن الطبيعي أن مرونة حصيللة ضرائب الدخل تجاه كل من الدخل القومي والإنفاق ستكون مرتفعة فيما لو كانت قيم المعاملات أكبر من الوحدة، إذ يعني ذلك أن التغيرات النسبية في كل من الدخل والإنفاق العام تؤدي إلى تغيرات نسبية أكبر في حصيللة الضرائب على الدخل. ويوضح الجدول رقم (4) قيم كل من م ض د، م ض ق.

جدول رقم (4)

معاملات مرونة حصيللة ضرائب الدخل للتغيرات في الدخل القومي والإنفاق  
العام

السنة	مضق	م ضد
/2003 2004	1.97	2.16
/2004 2005	1.43	1.4
/2005 2006	1.69	2.22
/2006 2007	2.74	0.93
/2007 2008	1.62	0.73
/2008 2009	3	2.29
المتوسط	2.1	1.62

**المصدر: حسبت المعاملات من واقع بيانات الجدول رقم (3)**

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

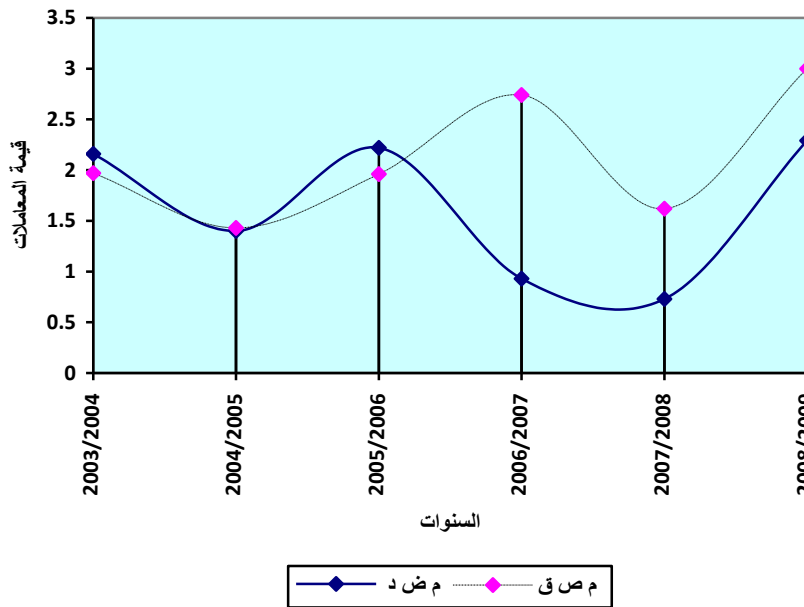
1- أن استجابة حصيللة الضرائب على الدخل للتغيرات في الإنفاق العام خلال الفترة 2004/2003 – 2009/2008 جاءت مرتفعة حيث كانت قيمة م ضد ق دائماً أكبر من الواحد بما يعني أن التغيرات النسبية في حصيللة الضرائب على الدخل كانت دائماً أكبر من نظيراتها بالنسبة للإنفاق العام الأمر الذي يعكس ارتفاع مرونة حصيللة ضرائب الدخل بالنسبة للإنفاق العام. ويعكس ذلك أيضاً قيمة متوسط م ضد ق، إذا بلغت قيمته 2,1 .

2- بالرغم من أن متوسط معامل مرونة حصيللة الضرائب على الدخل إلي إجمالي الدخل في مصر خلال الفترة 2004/2003 – 2009/2008 قد بلغت قيمته 1,62 بما يعني أن التغيرات النسبية في حصيللة الضريبة في المتوسط أكبر من نظيرتها بالنسبة الدخل القومي، إلا أن قيمة م ضد ق شهدت انخفاضاً



ملموساً خلال عامي 2007/2006، 2008/ 2007 إذ بلغت قيمته **0.93** ، **0.73** على التوالي، بما يعني أن درجة استجابة حصيلة الضريبة للتغيرات في الدخل كانت منخفضة نسبياً مقارنة بالأعوام الأخرى. ويوضح الشكل رقم (2) التطورات في قيم المعاملات خلال الفترة المذكورة.

معاملات م ض ق، م ض د خلال الفترة 2004/2003 - 2009-2008



3- وفي المجمل يمكن القول أنه باستثناء ما سبق ذكره في الفقرة السابقة، فإن نظام الضرائب على الدخل في مصر بدلالة حصيلته يعتبر مرناً نسبياً تجاه التغيرات في النشاط الاقتصادي بدلالة الدخل القومي، ويعكس ذلك وجود بعض العناصر التي تكسب النظام قدر من المرونة التلقائية تجاه التغيرات في النشاط الاقتصادي أهمها هيكل أسعار الضرائب التصاعدية للضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين والسعر النسبي للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

4- بالرغم من ما سبق إلا أن نظام الضريبة على الدخل في مصر يتضمن بعض عناصر الجمود التي قد تؤثر بالسلب في فاعلية الأدوات التلقائية في ذلك النظام أهمها:

أ- تحديد حدود الإعفاءات بمقتضى القانون 91 بمبلغ ثابت لا يستجيب للارتفاع المستمر في مستويات الأسعار والانخفاض الناجم عن ذلك في مستويات الدخل الحقيقية لذوي الدخل المنخفضة وأصحاب الدخل الثابتة، إذ أن القيمة الحقيقية لحد إعفاء الأعباء العائلية تنخفض مع الارتفاع المستمر في مستويات الأسعار.

ب- تحديد قيم شرائح جدول أسعار الضريبة على الدخل الشخصي في مصر دون ربطها بمعدلات التضخم يقلل من مرونة الضريبة على الدخل للتغيرات في مستويات الأسعار. وقد يكون المشرع الضريبي المصري قد قصد ذلك خشية من تأثير عناصر الاستقرار الذاتي بنظام الضريبة على الدخل بذلك الربط بجانب اعتبارات السهولة في تحديد دين الضريبة.

وفيما يتعلق بمدى الصعوبات التي تواجه عملية تعديل الضريبة في مصر، تجدر الإشارة إلي أنه بمقتضى المادة 119 من دستور جمهورية مصر العربية لا يكون إنشاء الضرائب العامة وتعديلها أو إلغائها إلا بقانون ولا يعفى احد من أدائها إلا في الأحوال المبينة بالقانون. وبذلك فإنه إذا نشأت الحاجة لتعديل أسعار ضريبة الدخل مثلاً استجابة لبعض التغيرات الاقتصادية، فإن ذلك يستغرق وقتاً طويلاً، فإدراك الحاجة للتعديل تأخذ وقتاً، واقتراح التعديل المناسب وصياغته يأخذ أيضاً وقتاً، و عملية إقرار التعديل من قبل السلطة التشريعية تخضع لمناقشات وجدل قبل إصدار القانون المنظم لها، وعملية إدخال التعديلات حيز التنفيذ ورصد نتائجها تتطلب أيضاً وقتاً، وهكذا فمع تعدد الفجوات الزمنية وطولها بين الاقتراح بالتعديل وإقراره وتنفيذه ثم تحصيل الضريبة قد تكون المتغيرات الاقتصادية أخذت منحاً آخر معاكساً يتطلب إجراءً معاكساً لما سبق إقراره. فمثلاً إذا كان الاقتصاد الوطني يعاني من التضخم، فتقرر الحكومة تبعاً لذلك رفع معدلات الضريبة لتخفيض الطلب الكلي، غير أن الفجوة الزمنية من لحظة اقتراح التعديل، ومناقشته، وإقراره من قبل السلطة التشريعية، وإدخاله حيز التنفيذ، ثم تحصيل الضريبة بمقتضى هذه التعديلات قد

تكون طويلة وقد لا توتي ثمارها نتيجة أن الظروف الاقتصادية قد تغيرت، إذ قد تنخفض الأسعار خلال هذه الفترة ويتراجع الطلب الكلي الأمر الذي قد يتطلب تخفيض أسعار الضريبة وليس رفعها.

ولا شك أن الصعوبات السالفة الذكر بشأن تعديل الضرائب في مصر تنطبق على نظام الضرائب على الدخل، الأمر الذي قد يؤثر - إلى مدى معين- سلباً على فاعلية مرونة النظام المكتسبة بفعل ما يحويه من أدوات المرونة التلقائية.

### الخاتمة

تناول الباحث بالتحليل موضوع مدى توافر متطلبات النظام الضريبي الجيد في النظام المصري للضرائب على الدخل بوضعه وفقاً للقانون 91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل. وقد قسمت الدراسة إلى مبحثين، عرض أولهما لمتطلبات النظام الضريبي الجيد والمتمثلة في كل من: الكفاية المالية، العدالة، الكفاءة والبساطة الإدارية، والمرونة. فيما اختص المبحث الثاني بالشرح والتحليل، في ضوء البيانات المتاحة ومن خلال استقراء نصوص وأحكام القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية، بتحديد مدى توافر المتطلبات السابقة في النظام المصري للضرائب على الدخل بصورته الراهنة. وقد انتهى الباحث في ضوء ما تقدم إلى مجموعة من النتائج كما يقدم عدد من التوصيات التي قد تسهم في رفع درجة جودة النظام في مصر نعرض لهما فيما يلي:

### أولاً: النتائج

توصل الباحث لعدد من النتائج تتعلق بكل من الكفاية المالية للنظام المصري للضرائب على الدخل، وعدالته، وكفاءته، وصعوبته الإدارية، ومرونته تجاه المتغيرات الاقتصادية وذلك على النحو التالي:

1- في إطار برنامج الإصلاح الضريبي تبنى النظام رؤية اقتصادي مدرسة العرض والتي تقضي بخفض أسعار الضريبة على أن يصاحب هذا توسيع نطاق قاعدة الضريبة، حيث تم بمقتضى القانون 91 لسنة 2005 تخفيض أسعار الضريبة مع ترشيد استخدام الإعفاءات والحوافز الضريبية

واستخدام مفهوم واسع للدخل الضريبي يقترب من مفهوم الدخل الشامل وفقاً لنظرية الإثراء وإن كان لا يطابقه. وقد أدى ذلك إلى ارتفاع درجة الكفاية المالية لنظام الضريبة على الدخل في مصر بدلالة نسبة حصيلة ضريبة الدخل إلى الإنفاق العام بشكل مطرد إلى أن بلغت في عام 2009/2008 نحو 34% بعد أن كانت 16,4% في عام 2003/2002. وقد تزامنت تلك التطورات مع تطور حصيلة الضريبة على الدخل كنسبة مئوية من كل من الناتج المحلي والحصيلة الضريبية الكلية، إذ بلغت في عام 2009/2008 نحو 8,4%، و54,2% على التوالي في مقابل 4,7، و37,4% في عام 2003/2002، وتأسيساً على ذلك تخلص الدراسة إلى أن نظام الضريبة على الدخل في مصر قد سجل تحسناً مطرداً في مجال الكفاية المالية.

2- في مجال تحقيق العدالة وفي إطار الموازنة بين الأهداف المتعارضة للنظام الضريبي، ضحى النظام الضريبي ببعض اعتبارات العدالة في مواجهة اعتبارات السهولة الإدارية وتشجيع الاستثمار، فتخفيض الحد الأقصى للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إلى 20%، والتميز في المعاملة الضريبية بين الممولين تبعاً لنوع الدخل هي أمثلة تؤيد ما ذهبت إليه الدراسة في ذلك الخصوص، وبذلك يمكن القول أن نظام ضريبة الدخل في مصر لا يلبي متطلبات العدالة بصورة كافية.

3- بالرغم من التطور الإيجابي الذي شهده نظام الضريبة على الدخل في مصر في ظل القانون 91 لسنة 2005 مقارنة بالقوانين السابقة له في مجال تقليل أوجه التمييز بين الأنشطة الواحدة بحسب أشكالها القانونية، إلا أن هذا النظام لم يزل يمارس تأثيرات على قرارات المستثمرين في مجال اختيار الأشكال القانونية والتنظيمية لمشروعاتهم. وبالتالي يفتقد بشكل نسبي للحيادية في ذلك المجال.

4- لم يراع النظام المصري لضرائب الدخل بشكل كاف متطلبات الكفاءة، إذ ينطوي القانون 91 لسنة 2005 على جوانب تمييز عدة أفضت إلى العديد من التشوهات في القرارات الاقتصادية، ذلك أن النظام بصورته الراهنة يباشر تأثيرات على قرارات الأفراد والمؤسسات فيما يتعلق باختياراتهم لكل من الشكل القانوني للمشروعات، ومصادر تمويل الاستثمارات، و

أنواع الاستثمار ( مالي أو حقيقي) وذلك على النحو الذي سلف ذكره  
تفصيلاً.

5- ومع ذلك يمكن القول أن نظام الضريبة على الدخل في ظل القانون 91 قد  
قلل إلي حد بعيد بين أوجه التمييز حسب طبيعة الأنشطة مقارنة بالقانون  
السابق. إلا أن ثمة أوجه تمييز محدودة في ذلك المجال لم تزل موجودة  
تركزت معظمها لصالح أنشطة القطاع الزراعي.

6- في مجال البساطة الإدارية يمكن القول بأن نظام الضرائب على الدخل في  
مصر في صورته الراهنة التي تبلورت مع تطبيق القانون 91 لسنة 2005  
قد تمكن إلي حد بعيد أن يلبي العديد من متطلبات السهولة الإدارية ومن ثم  
تخفيض نفقات الإدارة خصوصاً إذا ما قورن ذلك بالمستويات التي كانت  
سائدة في ظل القوانين السابقة.

7- اتسام النظام المصري للضريبة على الدخل بمرونته تجاه التغيرات في  
الظروف الاقتصادية، إذ أوضحت الدراسة أن مرونة حصيللة الضرائب  
على الدخل بالنسبة لكل من إجمالي الدخل القومي والإنفاق العام قد بلغت  
في المتوسط خلال الفترة 2004/2003 – 2009/2008 نحو 1,62 ، 2,1  
على التوالي، بما يعني ان التغيرات النسبية في كل من الدخل والإنفاق  
العام يصاحبها في المتوسط تغيرات نسبية أكبر في نفس الاتجاه في  
حصيللة الضرائب على الدخل (باستثناء عامي 2007/2006 و  
2008/2007 بالنسبة لمرونة الضريبة تجاه الدخل).

8- أوضحت الدراسة وجود بعض العوامل التي قد تضعف نسبياً من المرونة  
التلقائية لنظام الضرائب على الدخل في مصر أهمها تحديد حدود الشرائح  
الضريبية والإعفاءات بمبلغ ثابت دون ربطها بالتغيرات في مستويات  
الأسعار، بجانب طول الفجوات الزمنية التي تمر بين الاقتراح بتعديل  
الضريبة لمواجهة التغير في الظروف الاقتصادية وإدخال هذه التغيرات  
حيز التنفيذ.

وهكذا يمكن القول في ضوء ما تقدم أن فرض الدراسة القائل بأن النظام  
المصري للضرائب على الدخل بصورته الراهنة وفقاً للقانون 91 لسنة 2005  
قد بات أكثر تأهيلاً لتلبية بعض متطلبات – وليس كل- النظام الضريبي الجيد قد

ثبتت صحته. فمن ناحية تظهر الدراسة أن هذا النظام على تلبية متطلبات الكفاية المالية قد ارتفعت بشكل ملموس كما ارتفعت أيضاً درجة بساطته الإدارية، وصارت قدرته على تحقيق متطلبات أعلى للمرونة معقولة بالنظر إلي ما يحويه من أدوات للمرونة التلقائية غير أن ذلك يظل مرهوناً بتقليل جوانب الجمود الموجودة بالنظام ذاته. ومن ناحية أخرى، أوضحت الدراسة أن قدرة هذا النظام على تلبية كل من متطلبات الكفاءة والعدالة لم تزل تحتاج إلي بذل المزيد من الجهود لتحسينها، الأمر الذي تدعو معه الدراسة إلي إجراء مزيد من الدراسات التي من شأنها أن تساعد على رفع قدرة النظام المصري للضريبة على الدخل على تلبية متطلبات الكفاءة والعدالة.

### ثانياً: التوصيات

تأسيساً على النتائج السابقة يكون من الطبيعي أن تتركز توصيات الدراسة على تحسين قدرة نظام الضرائب على دخل في مصر على تلبية متطلبات العدالة و الكفاءة، وأهم هذه التوصيات ما يلي:

1- رفع الحد الأقصى للضريبة ليصبح 25% وذلك عن طريق إضافة شريحة رابعة للجدول الراهن للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ورفع السعر النسبي للضريبة على دخول الأشخاص الاعتبارية أيضاً، لتعزيز قدرة النظام الضريبي على تحقيق العدالة بشقيها الأفقي والرأسي. مع العمل على توسيع مدى الشرائح. وفي ضوء ذلك تقترح الدراسة الجدول التالي ليكون أساساً لأسعار الضريبة على الدخل في مصر:

#### • الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

الشريحة	نطاق الشريحة " جنيه مصري "	معدل الضريبة
حد الإعفاء	8000	معفاة
الشريحة الأولى	أكثر من 8000 حتى 30000	10%
الشريحة الثانية	أكثر من 30000 حتى 60000	15%
الشريحة الثالثة	أكثر من 60000 حتى 100000	20%
الشريحة الرابعة	أكثر من 100000	25%

على أن يعاد النظر في حد الإعفاء ومدى الشرائح كل ثلاث سنوات في ضوء التغيرات في مستويات الأسعار والظروف الاقتصادية، ونقترح هنا آلية ربطها Indexation بمعدلات التضخم.

- رفع سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية إلى 25%.

ومن شأن تطبيق جدول الأسعار السابق أن يعزز من قدرة نظام الضرائب على الدخل في مصر في تلبية متطلبات العدالة بين أفراد المجتمع ، ويعزز من قدرة النظام على تلبية متطلبات الكفاية المالية والمرونة، فمع ارتفاع معدلات التضخم بات كل من حد الإعفاء المقرر لمواجهة الأعباء العائلية و جدول الأسعار الضريبية المحددين بمقتضى القانون 91 لسنة 2005 لا يوفر حماية كافية لصغار الممولين من الآثار السلبية للتضخم على دخولهم الحقيقية ومن ظاهرة الزحف للشرائح الضريبية الأعلى.

2- العمل على تقليل أوجه التمييز في المعاملة الضريبية بين الكيانات الاقتصادية تبعاً لشكلها التنظيمي، وبين مصادر التمويل المختلفة، ومجموعات الأصول المختلفة على النحو السالف ذكره في البحث. وتركز الدراسة هنا على العناصر التالية:

- إلغاء التمييز المقرر لشركات الأموال في مواجهة الشركات الأخرى في حالات اندماج الشركات فيما يخص خصم أرباح وخسائر إعادة التقييم عند تغيير الشكل القانوني، وذلك في الحالات التي تتحول فيها شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تتحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى، وذلك من خلال السماح بهذا الخصم أيضاً في حالات تحول شركات الأموال إلى شركات أشخاص.

• يبرر الاقتراح برفع الحد الأقصى للضريبة إلى 25% بمعقولة هذا الحد مقارنة بمتوسط الأسعار السائدة على المستوى العالمي، كما أن رفع الحد الأقصى للضريبة فقط بنسبة 5% يمكن أن يحقق لمدى معين التوازن بين الرغبة في تفعيل دور جدول الأسعار التصاعدي في تعزيز العدالة الضريبية، ورفع درجة الكفاية المالية للضريبة، بجانب تحديد الآثار السلبية على الاستثمار فيما لو تم رفع الحد الأقصى للضريبة إلى معدلات أعلى.

- توسيع نطاق عدم سريان الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة عند تقديمها كحصة عينية في رأسمال شركة المساهمة المقرر بمقتضى المادة 20 من القانون 91 لسنة 2005 ليشمل الشركات الأخرى ( الأشخاص والتوصية والمسئولية المحدودة)، على أن لا يتم التصرف في هذه الأصول قبل مضي خمس سنوات.
- السماح بإعفاء التصرفات العقارية فيما لو تم تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال الشركات أيا كان شكلها القانوني، دون قصر هذا الإعفاء على حالة تقديم العقار كحصة عينية في الشركات المساهمة فقط.

3- العمل على إزالة أسباب التمييز في المعاملة الضريبية بين التمويل بالاقتراض والتمويل بحقوق الملكية من خلال السماح بخصم ضريبي لتوزيعات الأسهم من الدخل الخاضع للضريبة يكون بمثابة فائدة ضمنية تعكس تكلفة الفرصة البديلة للأموال الخاصة بالمساهمين، بشكل يحقق المساواة بين التمويل بالاقتراض الذي يسمح بخصم فوائده والتمويل من خلال أموال الملكية.

4- تقرير ضريبة قطعية على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من عمليات المضاربة في البورصة والتي تنشأ عن التعاملات قصيرة الأجل بيعاً وشراءً في الأوراق المالية، إذ لا يتصور أن تعفى الأرباح الرأسمالية المحققة من عمليات المضاربة في البورصة في الوقت الذي تخضع فيه الأرباح الرأسمالية المحققة من الاستثمار في الأصول الحقيقية وكذلك الأرباح العادية للضريبة، في تجاوز واضح لمقتضيات العدالة الأفقية. ونقترح أن يتم ربط تقرير الضريبة المقترحة بفترة اقتناء الأصل ( فترة الاحتفاظ به حتى بيعه) والتي نقترحها بثلاثة أشهر، على أن تفرض هذه الضريبة بسعر منخفض يتراوح بين 2%: 4% من قيمة الأرباح الرأسمالية المحققة عن كل معاملة.



## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- أسامة أبراهيم عيد مسلم. دراسة عن دمج مصلحتي ضرائب الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة. وزارة المالية، قطاع مكتب الوزير، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، ديسمبر 2007.
- د. جلال الشافعي. الموسوعة الضريبية. بدون ناشر، 1999.
- د. رمزي زكي. الصراع الفكري والاجتماعي حول عجز الموازنة في العالم الثالث. القاهرة : سينا للنشر، 1993.
- د. سعيد عبد العزيز عثمان، د. محمد عمر حماد أبو دوح. النظم الضريبية... مدخل تحليلي مقارن. الإسكندرية: دار فاروس العلمية، 2009.
- د. عاطف وليم أندراوس. الاقتصاد المالي العام في ظل التحولات الاقتصادية المعاصرة. الإسكندرية: دار الفكر الجامعي، 2009.
- د. عبد الله الصعيدي. التشريع الضريبي... قانون الضريبة على الدخل في مصر ( قانون رقم 91 لسنة 2005 ) مع الإشارة إلى دور الضرائب في تحقيق التنمية. القاهرة : دار النهضة العربية، 2006.
- كتاب الأهرام الاقتصادي. قانون الضرائب الجديد وبرنامج الإصلاح الاقتصادي. مؤسسة الأهرام: يونيو 2005، ص. 67.
- محمود جاب الله أبو المجد. الضريبة العقارية. القاهرة: مؤسسة الأهرام، ديسمبر 2009.
- محمود جاب الله أبو المجد، السيد إمام احمد محمد. تأصيل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية. الإسكندرية: الدار الجامعية، 2008.
- وزارة المالية. اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب. القاهرة: مؤسسة الأهرام، كتاب الأهرام الاقتصادي، عدد 220 يناير 2006.
- تقارير
- وزارة التنمية الاقتصادية، الحسابات القومية، 1996/1995- 2005/2006/
- وزارة المالية، الحسابات الختامية، سنوات مختلفة [www.mof.gov.eg](http://www.mof.gov.eg)
- وزارة المالية، الموازنة العامة للدولة لسنة 2007 / 2008.

### ثانياً: المراجع الأجنبية

- David N. Hyman. *Public Finance ... A contemporary Application of Theory to Policy*. USA: Thomson... South Western, Eight Edition, 2005.
- Gannat EL Samalouty," *Corporate Tax an Investment Decisions in Egypt*", ECES Working Paper, No. 35, Feb. 1999.
- Harvey S. Rosen. *Public Finance*. USA: McGraw Hill, Fifth Edition, 1999.
- Jack Mintz. *The Corporation tax*. In: Michael P. Devereux (ed.): *The Economies of Tax Policy*. New York: Oxford University Press, 1996
- Jane G. Gravelle,. *The Corporate Income Tax: Economic Issues and Policy Options*. In: Joel Slemrod (ed.): *Tax Policy In the Real World*. Cambridge University Press, 1999.
- John R. King. *Debt and Equity Financing*. In: IMF Fiscal Affairs Department. *Taxation Handbook*. WDC: 1995
- Joseph E. Stiglitz,. *Economics of the public sector*. New York: W.W Norton, Third Edition, 2000.
- Raghendra Jha. *Modern Public Economics*. New York: Routledge Taylor& Francis Group, Second Edition, 2010.
- Richard A. Musgrave and Peggy B. Musgrave. *Public Finance in Theory and practice*. New York: McGraw-Hill Company, Fifth Edition, 1989.
- Sally M. Jones. *Principles of Taxation for Business and Investing Planning*. New York: McGraw-Hill, Ninth Edition, 2006.

- [http://en.wikipedia.org/wiki/Income\\_tax\\_in\\_the\\_USA#Tax\\_rates\\_in\\_history](http://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_USA#Tax_rates_in_history) Accessed on 31/7 /2009.
- [www.eip.gov.eg](http://www.eip.gov.eg)

**The Availability Degree of the Good Taxation System's  
Requirements in the Egyptian Income Taxation System  
According To Law 91 of 2005**

**By:  
Dr. Atef William Andrawes**

Over decades, the income tax system in Egypt has witnessed many structural changes and developments which ranged from applying the specific income tax systems, to specific income systems crowned by general tax on income and finally transforming gradually to a unified income tax system. During the different stages of transformation to a single but comprehensive tax on income, different income tax systems had been formed to comply with the identified objectives that government sought to realize. The current income tax system in Egypt has been crystallized by issuing law 91 of 2005 regarding income tax.

This research aimed at evaluating the Egyptian income tax system as currently applied according to law 91 Of 2005 through determining whether the requirements of a good tax system are available in that system or not. It is known that a good tax system should have definite principal rules. These rules are stemmed from the four canons of taxation determined by Adam Smith which are known by the declaration of taxpayers' rights. These are fairness, certainty, convenience and economy. Recently, as a result of developing tax and fiscal thought, other rules for a good taxation system has been introduced which are: flexibility, efficiency and relative neutrality in addition to the intuitive existence of sufficiency requirement.

The research is divided into an introduction, two sections and a conclusion .The introduction determines the methodological aspects of the study which are: research problem, objectives, and hypotheses. Section one explains the theoretical concepts of the study. It define tax system concept and explains criteria that can be used to determine the quality of tax systems. The second section analyzes and evaluates the income taxation system in Egypt in the light of the principal rules of a good taxation system. Finally the study introduces some findings and suggests some recommendations.