

الفصل الأول

أساسيات النظام الضريبي

يتناول هذا الفصل ماهية أساسيات النظام الضريبي مع تقديم مفهوم الضرائب والمحاسبة الضريبية والفرق بين الضريبة والمفاهيم المشابهة لها، مثل الرسوم والإتاوات.

أولاً : مفهوم الضريبة وخصائصها :

1- مفهوم الضريبة :

تعتبر الضرائب من أهم الإيرادات السيادية التي تعتمد عليها الدولة في إنجاز مهامها ووظائفها وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، ولقد تعددت المفاهيم الخاصة بالضرائب نتيجة للتطور التاريخي لدور الدولة والقرارات الاقتصادية التي مرت بها بالإضافة إلى ثقافة المجتمع وانتماء أبنائه له.

وبالتالي يمكن تعريف الضريبة بأنها فريضة مالية إجبارية يساهم بها الفرد في نفقات المجتمع الذي يعيش فيه دون الحصول على مقابل مباشر يعود عليه.

كما يمكن أن تعرف الضريبة بأنها مبلغ نقدي يستقطع من الشخص الطبيعي أو الاعتباري في المجتمع حيث يسدد للخرينة العامة للدولة جبراً مساهمة منه في النفقات والأعباء العامة بصفة نهائية دون الحصول على مقابل مباشر لسداد الضريبة.

والضرائب بهذا المفهوم تختلف عن ما تحصله الدولة من أفراد المجتمع في شكل ثمن عام أو رسوم أو إتاوات.

والثمن العام : هو المقابل المادي الذي يدفعه المواطن في المجتمع نتيجة لاستغلاله أو استخدامه أحد منتجات أو خدمات الدولة، وبالتالي هي ترتبط باستخدام أو استغلال منتج أو خدمة تقدمها الدولة، ولا يوجد بها أي إجبار على سداد قيمتها، ويمكن للفرد أن يمتنع عن استخدام هذه الخدمة أو المنتج، وبالتالي لا يطالب بالسداد بخلاف الضرائب التي تتصف بصفة الإجبار فيها، كما أن المواطن لا يعود عليه أي نفع مباشر من سداد قيمة الضريبة، ولكن يعود على المواطن نفع مباشر من استخدام أو استغلال الخدمة أو المنتج الخاص بالدولة.

أما الرسوم : فهي مبلغ نقدي يسدده الفرد إلى إحدى الهيئات أو الوزارات التابعة للدولة جبراً مقابل حصوله على منافع خاصة من هذه الهيئة أو الوزارة، وبالتالي فإن الرسم إذا كان يتصف بالإجبار في السداد للدولة إلا أنه مرتبط بخدمة ولتكن خدمة غير تجارية يحصل عليها الفرد ويسدد الرسم نتيجة لحصوله على هذه الخدمة، ومثال على ذلك هو أن يتقدم للسجل المدني التابع له للحصول

على تحقيق شخصية ومقابل ذلك يسدد رسم الخدمة، ومن ذلك نجد أن الرسم يختلف عن الضريبة في النواحي التالية:

- يدفع الرسم مقابل حصول الفرد أو الشخصية الطبيعية أو الاعتبارية على خدمة خاصة لا يشاركه فيها أحد في حين أن الضريبة تسدد بدون مقابل خدمة معينة تختص بها الشخصية.
- يتم تقدير الرسم مع مراعاة تكلفة الخدمة المقدمة في حين تقدر الضريبة بحسب القدرة التكلفة للممول، بصرف النظر عن مقدار ما يحصل عليه من خدمات تقدمها الدولة لأفراد المجتمع.
- لابد من فرض الضريبة بقانون من السلطة التشريعية في حين أنه يمكن تحديد قيمة الرسم أو فرضه بناءً على قرارات السلطة التنفيذية، ولكن في حدود قوانين تسمح أصلاً بفرض هذا الرسم وتترك بعد ذلك للقانون.

أما الإتاوة : فهي كما حددها القانون 91 لسنة 2005 قانون الضريبة على الدخل في المادة (1) بأنها المبالغ المدفوعة أياً كان نوعها مقابل استعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك أفلام السينما، وأي براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو خلطة أو تركيب أو عملية سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.

وهي بذلك مبالغ مالية تفرضها الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على أراضيها ومياهاها داخل حدودها الإقليمية مقابل حصول دافع الإتاوة على منافع خاصة حصل عليها أو استغلاله لأراضى ومباني الدولة مثل منح حقوق الامتياز لإحدى الشركات لفترة زمنية معينة مقابل ما يحصل عليه من منافع عامة مثل حقوق الامتياز الممنوحة لشركات البترول للبحث والتنقيب أو لاستغلال المنافع أو المحاجر، كما أن هذه الإتاوة تفرض على أشخاص طبيعيين مثل الإتاوات التي قد تفرضها الدولة على ملاك العقارات بنسبة مقدار المنافع الخاصة التي حصلوا عليها نتيجة للقيام ببعض الأشغال العامة. تتشابه الإتاوة مع الضريبة من حيث الإلزام، فكل منها تجبر على سداد هذه القيمة نقداً إلى الدولة، ولكن تختلف الإتاوة عن الضريبة فيما يلي:

- تفرض الإتاوة نتيجة لحصول الشخص (طبيعي – اعتباري) على منافع خاصة في حين أن الضريبة لا يحصل الممول على منافع خاصة به.
- تقدر الإتاوة بقيمة المنافع التي حصل عليها الشخص في حين أن الضريبة تقدر بالقدرة التكلفة للممول.

يتضح لنا من خلال ذلك مدى الفرق بين مفهوم الضريبة والتمن العام والرسم والإتاوة، ومن خلال ذلك يمكن لنا توضيح أهم خصائص الضريبة فيما يلي :

2- خصائص الضريبة :

من خلال التعريفات السابقة للضرائب بشكل عام يمكن لنا إبراز أهم السمات التي تبين الضريبة وهي :

2 / 1 الضرائب فريضة نقدية :

فى العصور القديمة كانت تفرض الضرائب على المجتمعات فى بعض الأحيان فى شكل سلع أو حبوب يسدها كل ممول من محصوله الذى يجنيه آخر العام، ولكن بتطور الاقتصاديات العالمية واتساع الأنشطة ربط ذلك بضرورة سداد الضريبة بمبالغ مالية تسدد للخزينة العامة للدولة.

2 / 2 الضريبة فريضة إجبارية :

ارتبط مفهوم الإلجار بالضريبة فى أكثر من شكل، حيث حدد المشرع طريقة الحساب وطريقة السداد وتوقيت السداد، وبذلك لا يسمح للممول أو دافعي الضرائب بالاختيار أو برفض السداد، كما سمح المشرع للدولة بأن تحصل قيمة الضريبة المستحقة طبقاً للتشريعات المطبقة فى المجتمع بكافة الوسائل الإلجارية بما فيها الحجز الإداري على أموال دافع الضريبة سواء كانت فى حوزته أو فى حوزة غيره، كأن تقوم الدولة بالحجز الإداري على أموال الممول فى إحدى الشركات التى يتعامل معها.

إذا كانت الضريبة تتصف بالإلجار إلا أنه ليس إلجاراً مطلقاً حيث لا يجوز فرض الضريبة وتحصيلها بدون ضوابط قانونية محددة، بل لا يتم فرض الضريبة إلا بقانون يحدد جميع الأحكام الخاصة بالإيرادات الخاضعة للضريبة والإعفاءات منها وشرط الإعفاءات وطريقة تحصيلها وتلتزم الدولة فى شكل التزام الجهة الإدارية وهى مصلحة الضرائب بتطبيق القوانين الضريبية بدون أي تجاوزات.

2 / 3 تدفع الضريبة بصفة نهائية :

فى حالة خضوع الممول للضريبة المستحقة عليه وحساب قيمة الضريبة وسدادها فلا يوجد له أي حق فى استرداد المبالغ التى دفعها للخزينة العامة للدولة كضريبة ولا المطالبة بفوائد عن هذه المبالغ طالما أن ربط وتحصيل الضريبة تم طبقاً للقوانين واللوائح المنظمة لذلك.

2 / 4 تدفع الضريبة بدون الحصول على مقابل مباشر :

لقد سبق وأوضحنا اختلاف الضريبة عن الإتاوة أو الرسم أو الثمن العام فى أن الضريبة لا يوجد لها منافع خاصة يتمتع بها الممول دافع الضريبة فى حين أن المفاهيم الأخرى يتمتع صاحبها بميزة أو منفعة خاصة، ويقوم الممول بسداد قيمة الضريبة مساهمة منه فى النفقات العامة ومساعدة الدولة فى أداء مهامها الأساسية من أمن ودفاع وصحة وغيرها.

ولا يضمن عدم وجود منافع مباشرة يحصل عليها الممول دافع الضريبة بمنعه من التمتع بالخدمات التى قد تقدمها الدولة من رعاية صحية أو مدارس أو طرق وكباري يستخدمها، وتحقق المقصود وهو العائد الخاص بل يمكن له أن يحصل على عائد عام من استخدامه للطرق والكباري وغيرها من المنافع والخدمات العامة التى تقدمها الدولة.

ثانياً : المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية :

لقد حدد المؤلف مفهوم الضريبة والخصائص المرتبطة بها، ومن خلال ذلك يمكن لنا محاولة إبراز مفهوم المحاسبة الضريبية والفرق بينها وبين المحاسبة المالية :

المحاسبة Accounting :

تعرف المحاسبة بصفة عامة بأنها نظام معلومات يعتمد على مجموعة من الفروض والمبادئ والأهداف التي تختص بتحليل وتسجيل وتبويب العمليات المالية وغير المالية للمنشأة وتلخيصها وعرضها في شكل تقارير تساعد في ترشيد القرارات.

ومن خلال هذا المفهوم يتضح لنا أن المحاسبة بشكل عام هي نظام معلومات يختص بالعمليات المحاسبية سواء كانت مالية أو غير مالية وتقديمها إلى متخذ القرار بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات، ويمكن لنا من خلال ذلك أن يتم التعرف على كلاً من مفهوم المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية وأوجه التشابه والاختلاف فيما بينهم.

المحاسبة المالية Financial Accounting :

هو نظام معلومات مالية يعتمد على مجموعة من الفروض والمبادئ والأهداف التي تهتم بتحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص وعرض البيانات المالية للمنشأة عن فترة زمنية محددة وعرضها في شكل تقارير خارجية بهدف قياس نتائج الأعمال وعرض المركز المالي للمنشأة مع توضيح مصادر واستخدامات الأموال المتاحة للمنشأة والتغيرات التي تحدث على حقوق الملكية فيها نتيجة للصفقات التي أجرتها المنشأة خلال الفترة، وتأخذ هذه التقارير أربعة صور أساسية وهي :

- قائمة الدخل *Income Statement* .
- وقائمة المركز المالي *Financial Position Statement* .
- وقائمة التدفقات النقدية *Cash Flow Statement* .
- وقائمة التغيرات في حقوق الملكية.

Statement Of Changes In Equity

المحاسبة الضريبية Tax Accounting :

تجمع المحاسبة الضريبية بين علم المحاسبة وعلم الضرائب في آن واحد حيث أنها تعتمد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند فحص القوائم المالية والتقارير لتحديد الضريبة واجبة السداد.

كما أن لها القواعد الضريبية الخاصة بها، والتي يشرعها المشرع الضريبي، ولها القوانين المرتبطة بها والتي قد تختلف أحياناً عن قواعد وقوانين المحاسبة مثل المحاسبة عن المخصصات والاهلاكات والاحتياطيات التي لها معالجة مختلفة في المحاسبة عن الضرائب.

إلا أن المحاسبة الضريبية عموماً يلتزم فيها الممولين بمسك دفاتر وسجلات منتظمة وتقديم إقرارات ضريبية سنوية، ويتم خلالها تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف واجبة الخصم بناء على القواعد والمبادئ والأسس المحاسبية وأيضاً القوانين الضريبية المنظمة.

وبذلك يمكن القول بأن المحاسبة الضريبية تعتمد على جانبان هما جانب علمي نظري يتمثل في القواعد والمبادئ والأسس التي يمكن أن يقام عليها ببيان ضريبي سليم، وجانب آخر فني تطبيقي تتفاعل في سبيل إنجازه الخبرة الفنية والمحاسبية والقانونية لترجمة أهداف المشروع الضريبي ومواجهة متطلباته من اختيار النظام المحاسبي سجلاته ودفاتره ومستنداته وتسجيل أمين للعمليات المالية للمشروع ثم استخراج النتائج وعرض وتحليل البيانات المحاسبية لتحديد وعاء الضريبة وتقديم الإقرار الضريبي وفحص الدفاتر والسجلات للتحقق من صدق الإقرارات المقدمة وأمانتها.

الفصل الثاني

أهمية الضريبة وقواعد فرضها

يجب أن تتسم الموارد العامة في أي دولة بالاستقرار والاستمرار، وذلك لتتمكن الدولة من القيام بوظائفها المختلفة في المجتمع ودفع حركة التنمية واستقرار الأسعار وزيادة مستوى الدخل ورفع مستوى الرفاهية في المجتمع سواء كان بطريقة مباشرة عن طريق التدخل في الاقتصاد كمنتج أو مستهلك أو بطريقة غير مباشرة بالتدخل بالسياسات المالية والنقدية والضريبية لتحقيق أهداف الاستقرار والنمو في المجتمع.

أولاً : أهمية الضرائب :

تتبع أهمية الضريبة من الدور الذي تقوم به في المجتمع، كما أن السياسة الضريبية تعتبر من أهم السياسات التي تعتمد عليها الدولة في تحقيق أهدافها، حيث تركز هذه السياسة في ثلاثة جوانب هامة وهي :

- التخصيص الفعّال للموارد المتاحة أو ما يعرف بوظيفة التخصيص.
 - والحفاظ على مستوى الاستقرار والنمو الاقتصادي في المجتمع.
 - وتصحيح مسار توزيع الثروة بين أفراد المجتمع بشكل يحقق العدالة في المجتمع.
- وتلعب الضرائب دوراً هاماً في تحقيق هذه الجوانب.

ويمكن لنا تحديد دور الضرائب في المجتمع من خلال الوظائف التي تقوم بها وهي :

1- الوظيفة المالية :

وهي الوظيفة التي ولدت مع ظهور مفهوم الضرائب في المجتمعات، حيث ظهرت أولاً لهذا الغرض وهو تمويل الخزانة العامة للدولة لمساعدة الدولة في القيام بوظائفها المختلفة، ويظهر هذا الدور بعرض الموازنة العامة للدولة للعام المالي 2019/2020 على سبيل المثال، والتي قدرت بإجمالي مبلغ 1574.6 مليار جنيه وتمثل الضريبة جانب الموارد 1134 مليار جنيه، بما يعني أن نسبة تمويل الموازنة بالكامل من الضريبة تقدر بحوالي 45% في حين أن الضريبة تمثل من إجمالي الإيرادات نسبة حوالي 69% وهي نسبة كبيرة تمثلها الضرائب من الإيرادات الحقيقية للدولة بخلاف التمويل من الاقتراض وبيع الأصول وحصيلة الخصخصة.

2- الوظيفة الاقتصادية :

مع تطور دور الدولة وزيادة مستوى الدخل والأنشطة التي تمارسها الدولة تطور معها مفهوم ووظائف الضريبة وتغير من مجرد أنه مفهوم جباية الغرض منه هو تحصيل أموال الشعب للمساهمة في سداد قيمة النفقات العامة إلى أن أصبح لها دور يلاءم الدور الكبير الذي تقوم به الدولة وهو ما يعبر عنها بالوظيفة الاقتصادية للضرائب، وتتمثل هذه الوظيفة في:

أ - توجيه الاقتصاد القومي نحو الأهداف المحددة سلفاً :

وتعتمد الدولة فى تحقيق هذا المفهوم على الأدوات المختلفة للسياسة الضريبية وهى الإعفاءات والحوافز وسعر الضريبة والعقوبات.

قد تسعى الدولة إلى تحقيق أهداف اقتصادية معينة، مثلما حدث فى محاولة إنشاء مجتمعات عمرانية جديدة اتجهت الدولة إلى منح إعفاءات ضريبية تقدر بعشرة سنوات للأنشطة التى يتم تكوينها فى تلك المجتمعات مثل الإعفاءات الممنوحة للشركات والمؤسسات التى كانت تقام فى المدن الصناعية الجديدة والإعفاءات المالية الخاصة بالوادي الجديد أو توشكى والممنوحة للمشروعات التى تقام على أراضيها لمدة عشرون عاماً.

وكذلك على سبيل المثال الإعفاءات التى منحتها لبعض الأنشطة ولبعض الأموال الأجنبية التى تجذبها من الخارج بهدف رفع مستوى الاقتصاد العيني، وغيرها من الإعفاءات.

ولا تتوقف السياسة الضريبية لدى الدولة فى الإعفاءات فقط، بل تمتد إلى الحوافز الأخرى مثل فرض ضريبة صفر، ورد الضريبة المفروضة من خلال المنتجات التى تعد بغرض التصدير، وكذلك سعر الضريبة حيث قامت الصين بتخفيض سعر الضريبة إلى النصف بالنسبة لبعض الأنشطة التى كانت تقام فى مدن محددة على أراضيها لتحقيق جذب للاستثمارات عليها.

كما قد تقوم الدولة بعمل عقوبات معينة بأن ترفع سعر الضريبة نحو أنشطة تحاول أن توقفها فى المجتمع بالإضافة إلى أن الدولة قد تعتمد على السياسة الضريبية فى تدعيم بعض الأنشطة بغض النظر عن مكان إقامتها مثل أنشطة الإنتاج الداجنى والمناحل ومصايد الأسماك وشركات استصلاح واستزراع الأراضى التى تمنحها إعفاء ضريبى لمدة عشرة سنوات من تاريخ بدء الإنتاج.

وبالتالى تعتبر السياسة الضريبية أداة هامة فى قبضة الحكومة لتوجيه الاقتصاد القومى للأغراض المحددة والمطلوبة.

وتقوم الدولة بمراجعة تلك السياسات القديمة لتوجيه الاقتصاد القومى وتقييم الأهداف منها وهذا ما حدث فى القانون 91 لسنة 2005 حيث تحقق الغرض من الإعفاءات الممنوحة للشركات المقامة فى المدن الصناعية الجديدة وبذلك توقف هذا الاعفاء بعد ذلك.

ب- المحافظة على استقرار الاقتصاد القومى :

قد تجد الحكومة أن المجتمع يعانى من مشاكل تضخم، بمعنى أن السيولة النقدية فى المجتمع أكبر من الخدمات والسلع المتاحة فيه، فتسعى الدولة إلى امتصاص جزء من السيولة النقدية عن طريق إما رفع سعر الفائدة فى البنوك أو رفع سعر الضريبة للاتجاه نحو المحافظة على استقرار الاقتصاد القومى، والعكس صحيح فى حالة وجود مشاكل للكساد حيث يكون السلع والخدمات أكبر من السيولة النقدية فى المجتمع فتعمل على تخفيض سعر الضريبة لإتاحة مبالغ نقدية أكبر مع أفراد المجتمع.

3- الوظيفة الاجتماعية :

تلعب الضريبة دوراً هاماً في المجتمع حيث تقول الدولة بالعمل على إعادة توزيع الدخل بشكل يحقق بعض العدالة في المجتمع حيث تأخذ من القادر وتعطي غير القادر، إما في شكل معونات مالية أو مرتبات للعاملين أو في شكل خدمات تقدمها الدولة يستفيد منها غير القادرين كالمدارس والجامعات والمستشفيات العامة والطرق والكبارى والوحدات السكنية لمحدودي الدخل وغيرها من الخدمات التي تقدمها الدولة لمحدودي الدخل.

وتركز الحكومة على توفير وجودة الخدمات الأساسية للمواطنين من خلال تمويل برامجها من الحصيلة الضريبية على النحو التالي:

- زيادة الإنفاق على تطوير خدمات الصحة والتعليم والبحث العلمي لتحقيق النسب المستهدفة في الدستور لتبلغ ١٠ % من الناتج القومي بحلول عام

2016/2017 ، ويشمل زيادة الإنفاق عن التطور الطبيعي للمصروفات الحالية بنحو 130 مليار جنيه بحلول عام 2018/2019

- تنفيذ مشروعات لتطوير المواصلات العامة بما في ذلك الإسراع في تطبيق المراحل النهائية للخط الثالث لمترو الأنفاق وبدء تنفيذ الخط الرابع وتطوير السكك الحديدية، وتحديث وتطوير أسطول أتوبيسات النقل العام، وتطوير النقل النهري.

- تطوير شامل في منظومة دعم الخبز والسلع الغذائية من خلال تطبيق نظام للنقاط يتيح لنحو ٦٧ مليون مستفيد الحصول على نفس مبلغ الدعم ولكن مع طرح خيارات أكبر من السلع الغذائية وبحسب إختيار المستهلك.

- إستمرار الإنفاق على برامج الدعم الأخرى وزيادة الإستثمارات العامة لتطوير وتحديث البنية الأساسية مثل مياه الشرب والصرف الصحى، والكهرباء، وتطوير العشوائيات، وبرامج دعم الأدوية وألبان الأطفال، والتغذية المدرسية، ودعم المزارعين.

- التوسع فى برامج الدعم النقدي المباشر وزيادة قاعدة المستفيدين لتحقيق العيش الكريم لهم، وتحسين سياسات الإستهداف لوصول الدعم لمستحقه، وذلك من خلال تطبيق برامج أكثر فاعلية وكفاءة لحماية الفئات الأولى بالرعاية، بما في ذلك برامج تحسين مستوى معيشة أصحاب المعاشات وذوى الإحتياجات الخاصة، وبرامج المرأة المعيلة ومعاش الطفل، وغيرها

كما تقوم الضريبة بوظيفتها الاجتماعية في شكل التصاعد في سعر الضريبة مع ارتفاع مستويات الدخل وهذا ما توضحه المادة 8 من القانون 91 لسنة 2005، وسوف نقوم بشرحها وتوضيحها حين يأتي الحديث عنها، كما يعفى من الضرائب محدودى الدخل بمستويات دخل معينة بالإضافة إلى فرض ضرائب عالية على سلع الرفاهية والسلع الضارة بالصحة، كالسجائر والخمر، وكل هذه الأدوات تعمل على تحقيق دور الضرائب في المجتمع كوظيفة اجتماعية تسعى إلى إعادة توزيع الدخل في صالح محدودى الدخل وتحقيق أعلى مستوى ممكن من العدالة الاجتماعية.

4- الوظيفة السياسية :

من خلال تطور دور الدولة وتزايد ثقافات المجتمعات المختلفة أصبح الآن للضرائب وظائف سياسية، كما أن لها أيضاً تأثير متبادل بينها وبين السياسة المتبعة في المجتمع. تسعى الدولة من وراء فرض الضرائب إلى تحقيق بعض الأهداف السياسية، منها توافر عنصر الثقة المتبادلة بين الفرد والحكومة نتيجة العدالة في التشريع الضريبي، كما أن الدولة قد تعتمد على الموارد الضريبية في تقديم مساعدات عسكرية أو غذائية أو منح لأي دول أخرى، وتتأثر النظم الضريبية في المجتمعات وسلوك الممولين بالخطوة السياسية المتبعة في تلك المجتمعات، فعلى سبيل المثال امتنع كثير من الأمريكيين عن سداد الضريبة المستحقة عليهم خلال فترة حرب فاييتنام لرفضهم ومعارضتهم لهذه الحرب، ولشعورهم بأن أموالهم تستخدم في غير الغرض التي حددت من أجله، كما أنها تستخدم في إبادة مجتمعات مسالمة، ولقد أوصت إحدى الدراسات في مصر بأن مستوى التزام الممول الضريبي في مصر يتأثر بشكل كبير بالناحية السياسية، والتي تمثلت في ثلاثة معايير وهي :

- مدى قبول أو رضا المجتمع الضريبي عن القرارات السياسية والاستراتيجية.
 - مدى قناعة المجتمع الضريبي بأسلوب إنفاق الحصيلة الضريبية.
 - ومدى ملائمة القرارات السياسية للمرحلة التي يمر بها المجتمع من وجهة نظر الممولين.
- هذا بالإضافة إلى تأثير الفساد الإداري الموجود في المجتمع ومبدأ الرشوة في النظام الحكومي ودوره في التأثير على التزام الممول، وبالتالي على الحصيلة الضريبية في المجتمع.
- ويتضح لنا من خلال ذلك تنوع الوظائف وأهمية الضرائب في المجتمع، ولم تعد تتوقف على شكل موارد للإنفاق، ولكن أصبحت لها أهداف مختلفة يمكن لنا تلخيصها فيما يلي :
- 1- توافر الموارد اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة.
 - 2- تشجيع الاستثمارات وجذب رؤوس الأموال للداخل.
 - 3- إنشاء مجتمعات عمرانية جديدة.
 - 4- توجيه الاقتصاد القومي لتحقيق أهداف خطط التنمية.
 - 5- زيادة استقرار الأسعار والاقتصاد.
 - 6- إعادة توزيع الدخل في صالح الغير قادرين وتحقيق العدالة الاجتماعية.
 - 7- كسب تأييد المجتمع للقرارات السياسية الهامة والاستراتيجية.
 - 8- تخفيض الإنفاق على السلع الترفيهية والضارة.

ثانياً : قواعد فرض الضريبة Roles of taxes :

يقيم أى نظام ضريبي في ضوء تحقيق أهدافه المختلفة أو لأداء الضرائب لوظائفها التي سبق وذكرناها، ولأداء هذه الوظائف هذا الدور يجب أن تفرض الضريبة في ضوء بعض القواعد والمبادئ والضوابط التي يجب أن يراعيها المشرع الضريبي عند فرض الضريبة على أفراد المجتمع.

ويوجد عدد من القواعد التى تحكم صياغة وفرض الضرائب على أفراد المجتمع، ويمكن تقسيمها إلى قواعد تقليدية وقواعد مستحدثة :

أولاً : القواعد التقليدية :

تتمثل فى مجموعة القواعد التى وضعها آدم سميث، وهى :

1- العدالة. 2- اليقين. 3- الملاءمة. 4- الاقتصاد.

ونتناول كلاً من هذه القواعد فيما يلى :

1- العدالة :

تعنى قاعدة العدالة أن يقوم كل فرد بالمساهمة فى التكاليف والأعباء العامة للدولة طبقاً لمقدرته النسبية، وبالتالي فإن الالتزام بدفع الضرائب يجب أن يتمشى مع مبدأ القدرة على الدفع. ولقد تعرض مضمون هذه القاعدة لتطور كبير منذ أن صاغها آدم سميث فى أواخر القرن الثامن عشر، وقد ذكر سميث فى كتابه ثروة الأمم أنه "يجب أن يساهم رعايا الدولة فى النفقات الحكومية وفقاً لمقدرتهم النسبية بقدر الإمكان، أى بنسبة الدخل الذى يتمتع به كل منهم، فى حماية الدولة. واستناداً إلى ذلك ذهب معظم كتاب المالية العامة فى القرنين الثامن عشر والتاسع عشر إلى الأخذ بالضريبة النسبية لأنها هى التى تحقق العدالة والمساواة بين الأفراد، إذ يكون عبء الضريبة واحداً بالنسبة لهم جميعاً. وهذا يعنى أن يؤخذ من كل واحد منهم نفس النسبة مهما كانت قيمة هذه الدخل.

ثم ما لبثت الأفكار الحديثة أن بينت أن الأخذ بالسعر النسبى لا يحقق العدالة المنشودة. فالضريبة النسبية وإن كانت تحقق المساواة الحسابية بين الأفراد، إلا أنها لا تؤدى إلى المساواة الفعلية أو العدالة الحقيقية بين الممولين.

ولذلك اتجه الفكر الحديث إلى القول بأن المقصود بالمساواة فى تحمل الأعباء العامة إنما هو المساواة فى التضحية، بمعنى أن العبء الذى يتحمله الممولون لا يكون واحداً، إلا إذا كانت التضحية التى يتحملها كل ممول واحدة، ولذلك اتجه علماء المالية العامة إلى ترك فكرة الضريبة النسبية، والأخذ بفكرة الضريبة التصاعدية.

ومما لا ريب فيه أن فرض الضريبة بسعر تصاعدى يؤدى إلى تطبيق الضريبة على نحو أكثر عدالة؛ لأنه يتمشى مع حقيقة المركز الاقتصادى للممول، بالإضافة إلى مساهمته لفكرة تناقص المنفعة الحدية للدخل. فمن المعروف أنه كلما زاد الدخل الذى يحصل عليه الشخص كلما نقص مقدار المنفعة الذى يعود عليه من إنفاق الوحدة الحدية من هذا الدخل. وذلك يتطلب أن تفرض الضريبة على صاحب الدخل الأقل، حتى يكون هناك نوع من المساواة فى التضحية التى يتحملها كل منهما نتيجة فرض الضريبة على دخله.

وإذا كانت العدالة الضريبية تتطلب الأخذ بالضريبة التصاعدية فإنها تقتضى أيضاً الأخذ بمبدأين آخرين، هما : مبدأ عمومية الضريبة ومبدأ شخصية الضريبة.

أ) مبدأ عمومية الضريبة :

يقصد بعمومية الضريبة أن تفرض الضريبة على كافة المواطنين الذين يرتبطون بالدولة برابطة الجنسية، بصرف النظر عن موقع أموالهم، أو مكان مزاولة نشاطهم، كما تفرض الضريبة على الأجانب المقيمين على إقليم الدولة أيا كانت جنسياتهم أو موقع أموالهم، وكذلك على الأجانب غير المقيمين إذا وجدت لهم أموال فيها. (وهو ما يعرف بالعمومية الشخصية).

كما تفرض الضريبة على كافة الأموال أو الثروات الكائنة داخل حدود الدولة. (وهو ما يعرف بالعمومية المادية).

ب) مبدأ شخصية الضريبة :

تحقيقاً للعدالة أيضاً فإن التشريعات المالية تأخذ في الحسبان عند تقرير الضريبة الظروف الشخصية المحيطة بالممول، مثل إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة الممول. والإعفاءات التي تقرر للأعباء العائلية.

2- اليقين :

يقصد بقاعدة اليقين أن تكون الضريبة محددة على سبيل اليقين، بمعنى أن تكون معلومة وواضحة للممول بشكل يقيني، لا غموض فيه ولا تحكم. بحيث يمكن للممول أن يعرف بالتحديد كل ما يتعلق بالضريبة التي يلتزم بدفعها، من حيث ماهيتها وسعرها وطريقة تحديد وعائها، وميعاد وكيفية دفعها، وكافة الأحكام القانونية المتعلقة بها، وذلك حتى يستطيع الدفاع عن حقوقه ضد أي تعسف من جانب الإدارة الضريبية. ويتفرع عن قاعدة اليقين أن تكون التشريعات الضريبية واضحة لا لبس فيها ولا إبهام، بحيث يفهمها الممولون بلا مشقة، وبحيث تمنع أو تحد من المنازعات بين الإدارة الضريبية والممولين، وتمنع أو تحد من التهرب الضريبي.

3- الملاءمة :

يقصد بقاعدة الملاءمة أن يتم تنظيم أحكام الضريبة على نحو يتلاءم مع ظروف الممولين الشخصية، وخاصة فيما يتعلق بموعد التحصيل وطريقته وإجراءاته، وغير ذلك من الأمور التي تيسر العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

ومن ناحية أخرى، فإن قاعدة الملاءمة تعنى وجوب تحصيل الضريبة بأسلوب مناسب يسمح على قدر الإمكان بتخفيف شعور الممول بثقل الضريبة. كما يجب على الإدارة الضريبية أن تمتنع عن التدخل بصورة مبالغ فيها في الشؤون الخاصة للممول.

4- الاقتصاد :

يقصد بهذه القاعدة أنه يجب أن تنظم أحكام الضريبة، بحيث تنفق الإدارة الضريبية أقل مبلغ ممكن في سبيل تحصيل الضريبة، بمعنى أنه يتعين أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة بحصيلتها.

ثانياً : القواعد المستحدثة :

وتمثل القواعد التى أضيفت إلى القواعد التقليدية مع مرور الزمن والتي فرضتها الظروف والأفكار التى استجدت وهى :

1- الاستقرار. 2- الإنتاجية. 3- المرونة.

1- الاستقرار :

يقصد بقاعدة الاستقرار تجنب التعديلات المستمرة فى التشريع، إذ أن التعديلات المستمرة من شأنها أن تخل بقاعدة اليقين، وأن تؤدي إلى نتائج غير مستحبة لكل من الممول والإدارة الضريبية.

2- الإنتاجية :

يقصد بها أن يتوصل النظام الضريبي إلى أكبر قدر ممكن من الطاقة الضريبية للمجتمع، مع مراعاة ألا يؤدي ذلك إلى ردود أفعال قد تضر بالحوافز الادخارية والإنتاجية والاستثمارية للمجتمع.

3- المرونة :

يقصد منها أن يتمكن النظام الضريبي من أن يتكيف بسهولة مع تغير الظروف الاقتصادية، فتزيد حصيلته فى فترات الرواج، وتنخفض فى فترات الكساد.

الفصل الثالث

الضرائب المباشرة وغير المباشرة

Direct and Indirect Taxation

يمكن تقسيم الضرائب إلى أنواع مختلفة تبعاً لعدد من المعايير أو الأسس بحيث تتفق كل مجموعة في ميزة أو أساس معين أو أكثر، ويمكن لنا عرض لأهم المعايير والأسس التي يتم على أساسها تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة باعتبارها من أشهر وأوسع التوبيكات والتقسيمات الضريبية.

يعتبر تقسيم الضرائب إلى ضرائب مباشرة وغير مباشرة من أوسع التقسيمات انتشاراً في الدول المختلفة.

وتعتبر الضرائب المباشرة هي تلك الضرائب التي تخص حقوق الممول أو المكلف بسداد الضريبة مثل دخله أو رأسماله أو ثروته، في حين أن الضرائب غير المباشرة هي التي تنصب على إنفاق أو تداول هذه الأموال مثل ضرائب المبيعات أو الاستهلاك. وتوجد مجموعة من المعايير أو الأسس التي يتم تقسيم الضرائب إلى مباشرة أو غير مباشرة على أساسها وهي :

1- معيار إمكانية نقل عبء الضريبة :

يمكن تقسيم الضرائب المفروضة على الممولين بحسب العلاقة بين الممول المكلف بسداد الضريبة ومن يتحمل عبئها فعلياً، وطبقاً لهذا المعيار تعد الضرائب من قبل الضرائب المباشرة إذا كان الممول هو نفسه الذي يتحمل العبء الحقيقي لها ولا يستطيع أن ينقل هذا العبء إلى طرف أو ممول آخر، وبالتالي يعتبر الممول في هذه الحالة هو الذي يقوم بسداد الضريبة، ويرتبط هذا النوع من الضرائب المباشرة عادة بالدخل المحقق خلال فترة زمنية معينة سواء كان خاص بالشخص الطبيعي أو الاعتباري.

أما الضرائب غير المباشرة فهي التي يستطيع الممول أو المكلف بسدادها بنقلها إلى شخص آخر.

وفي هذه الحالة لا يعتبر المكلف بسداد الضريبة هو الذي يتحمل عبئها الفعلي حيث يقوم بتحصيل ما سبق وسدده للضرائب من الأطراف الأخرى، ويرتبط هذا النوع من الضرائب الغير مباشرة عادة بالدخل عند إنفاقه أو التصرف فيه أو تداوله مثل الضريبة العامة على المبيعات.

لا يمكن الاستناد فقط على هذا المعيار عند التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة نظراً لإمكانية قدرة الممول على نقل عبء الضريبة إلى أطراف أخرى في بعض الأحيان في الضرائب المباشرة مثل قدرة المنتج أحياناً على رفع سعر السلعة محملة بالضريبة المستحقة عليه إذا كان السوق يسمح بذلك أو في بعض الأحيان عند فرض ضريبة المرتبات قد يطالب العمال برفع

الأجور لاحتواء الضريبة، وهنا نجد أنه قد يتحمل عبء هذه الضريبة هو صاحب العمل، لذلك فإنه يوجد معايير أخرى للترقية بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة.

2- المعيار الإداري :

من خلال هذا المعيار، تعتبر الضرائب المباشرة هي التي يتم فرضها وتحصيلها بواسطة جداول رسمية تضعها مصلحة الضرائب مقيد بها اسم الممول الذي يخضع للضريبة وسعر الضريبة، وميعاد تحصيلها وأسلوب تحصيلها وإجراءات الفحص عليها وغيرها من الإجراءات المرتبطة بالحجز والتحويل، ويكون من خلالها وجود اتصال مباشر بين مصلحة الضرائب (الجهة المحصلة للضريبة) والممول.

أما الضرائب غير المباشرة فهي الضرائب التي لا يتم تحصيلها بناء على جداول رسمية ولكن فرض هذه الضريبة وتحصيلها يكون بمثابة إنفاق الدخل أو توزيعه أو مرور بضاعة خلال حدود الدولة أو إنتاج وبيع سلعة معينة، وفي هذه الحالات لا يكون هناك اتصال مباشر بين الممول ومصلحة الضرائب؛ لأنه لا توجد جداول رسمية، وغير معروف مسدد قيمة الضريبة لأنه يحمل عبؤها في النهاية على المستهلك النهائي أو المستخدم النهائي.

ويرى الكاتب أن هذا المعيار مستند فقط على أساس شكلي ولا يتعرض لفلسفة وجوهر الضريبة بالإضافة إلى أنه قد يتغير أسلوب تحصيل الضريبة وبالتالي سوف تتغير الضريبة من نوع إلى آخر بألا يقيد في تحديد نوع الضريبة بشكل مستقر.

3- معيار استقرار الوعاء الضريبي :

يفرق هذا المعيار بين الضريبة المباشرة وغير المباشرة على أساس استقرار وثبات الوعاء الضريبي حيث يعتبر الوعاء الضريبي الذي يتسم بالاستقرار والثبات بأن الضريبة التي تفرض عليه هي ضريبة مباشرة مثل ضرائب الدخل، أما إذا كان هذا الوعاء لا يتسم بالاستمرارية والثبات فإن الضريبة التي تفرض عليه ضريبة غير مباشرة حيث تفرض على تصرفات عارضة متقطعة مثل الضرائب التي تفرض على الممول عند نقل الملكية أو عند الإنتاج أو الاستيراد فهي مرتبطة بحادث وليست مستمرة.

4- الشخصية الضريبية :

تتسم عادة الضرائب المباشرة بالشخصية حيث تستطيع أن تحدد شخصية الممول بالنسبة للضرائب المباشرة حيث أنها تصيب شخص الممول وليس تصرفه أو بمعنى آخر هي تصيب دخل الممول وليس تصرفه في هذا الدخل، كما أن الضريبة المباشرة عادة تأخذ في اعتبارها عند حسابها القدرة التكاليفية للممول والأعباء العائلية، ويوجد لها بعض الإعفاءات التي تراعى شخصية الممول الخاضع للضريبة، كما أن من يخضع للضريبة المباشرة عادة نجد له ملف ضريبي مسجل بإسمه في مصلحة الضرائب، بالإضافة إلى أن الضرائب المباشرة لها سعر تصاعدي عادة يتصاعد مع إمكانيات وقدرات الممول.

فى حين أن الضرائب الغير مباشرة عكس ذلك فهى تنصب على تصرف الممول فى دخله أو غيرها من التصرفات الأخرى، كما أنها لا تراعى القدرة التكاليفية للممول، ولكن أى فرد اشترى سلعة معينة سواء كان غنى أم فقير فيتم حساب الضريبة المستحقة عليه دون الأخذ فى الاعتبار لشخصية مسدد قيمة الضريبة، كما أنها عادة تكون نسبة ثابتة على قيمة السلعة أو مبلغ ثابت قيمة السلعة أو أنها تمثل نسبة ثابتة من تصرف الممول وذلك كما هو فى ضرائب المبيعات.

5- سنوية الضريبة :

عادة تفرض الضريبة المباشرة عن فترة ضريبية تقدر بعام فى حين أن الضريبة غير المباشرة ليست سنوية بل أنها فقط تفرض على حدوث الواقعة المنشئة للضريبة، وهى واقعة مثلاً شراء السلعة فى الضريبة العامة على المبيعات، ولذلك نجد عادة أن يقوم الممول بتقديم إقراره الضريبى عن سنة مالية ويحاسب عنها ويسدد قيمة الضريبة المستحقة عليه عن تلك السنة بخلاف الضريبة غير المباشرة التى تنصب على واقعة منشئة للضريبة فقط.

6- توقع قيمة الضريبة :

يسهل توقع قيمة الضريبة المستحقة على ممول معين خلال فترة ضريبية معينة بالنسبة للضرائب المباشرة، فعلى سبيل المثال يمكن لأى عامل أو موظف تحديد قيمة الضريبة المستحقة عليه عن العام القادم فى ضوء ما تم تحديده من أجر أساسى أو علاوات خلال العام، وبذلك فهى تتسم بثبات الحصيلة والقدرة على التوقع بالنسبة لقيمتها.

ولكن يصعب توقع قيمة الضرائب الغير مباشرة نظراً لارتباطها بسلوك الممولين وبصرفات الممولين فلا يستطيع أحد أن يتوقع قيمة استهلاك المجتمع من سلعة معينة خلال العام القادم، فمثلاً كانت تمثل قيمة ضريبة المبيعات على الذهب نسبة كبيرة من حصيلة ضريبة المبيعات، وعند ارتفاع أسعار الذهب انخفض قيمة الطلب عليه، وبالتالي انخفضت نسبة الضريبة على المبيعات بالنسبة للمشغولات الذهبية لذلك يصعب توقع قيمة الضرائب غير المباشرة لذلك فهى تتسم بعدم الثبات فى الحصيلة.

ويمكن لنا عرض أهم المزايا والعيوب الخاصة بالضرائب المباشرة والغير مباشرة كما يلى :

أولاً : مزايا الضرائب المباشرة :

- 1- إنها أكثر تحقيقاً للعدالة فى توزيع الأعباء العامة، لأنها تسمح بمراعاة ظروف الممول الشخصية، وخاصة أعباءه المالية ومصدر الدخل وتكاليف الحصول عليه، بينما بالنسبة للضرائب غير المباشرة فإنه يصعب مراعاة تلك الاعتبارات، وذلك لأنها ضرائب عينية بطبيعتها تفرض على وقائع لا تسمح بمراعاة ظروف الممول الشخصية.
- 2- أنها تتميز بالثبات النسبى لحصيلتها وعدم تأثرها الشديد بالتقلبات والأزمات الاقتصادية، وذلك نظراً لثبات العناصر التى تفرض عليها كما أنه يمكن زيادة حصيلتها بسهولة وقت الحاجة عن طريق رفع سعرها، خاصة وأنها تصيب عناصر لا يسهل إخفاؤها فى الغالب.

- 3- إنها تتميز بالوضوح والملاءمة، حيث يعرف كل ممول على وجه التحديد مقدار ما يدفعه من ضرائب. كما أن الإدارة الضريبية تعرف الممول وظروفه مقدماً، ولذلك فهي تستطيع أن تحدد ما يناسبه من طرق الدفع وشروطه ومواعيده.
- 4- إنها تتميز بسهولة تقديرها، مما يمكن معه الاعتماد عليها إلى حد كبير في ميزانية الدولة، ويرجع ذلك إلى معرفة الإدارة الضريبية مقدماً لدافعي الضرائب، ومقدار دخولهم أو ثرواتهم الخاضعة للضريبة وسعر الضريبة.
- 5- إنها تتميز بالانخفاض النسبي في نفقات جبايتها، ويرجع ذلك إلى أنها تفرض على مواد يسهل حصرها ويصعب إخفاؤها، ويمكن تقديرها دون صعوبة.

ثانياً : عيوب الضرائب المباشرة :

- 1- لا تتميز حصيلة الضرائب المباشرة بالمرونة الكاملة، فهي أقل مرونة من الضرائب غير المباشرة.
- 2- تخرج الضرائب المباشرة على مبدأ عمومية الضريبة، وذلك بتمييزها بين الممولين بحسب ظروفهم الشخصية، وهذا التمييز وإن كان يتفق وقاعدة العدالة، إلا أنه يخالف مبدأ وجوب اشتراك المواطنين جميعاً في تحمل الأعباء العامة.
- 3- إنها تتسم بتعقد وطول إجراءات ربطها وتحصيلها، مما يؤدي إلى تأخر تحصيل الكثير منها، وبالتالي يصعب الاعتماد عليها وحدها في تمويل النفقات العامة.
- 4- إنها أشد وطأة على الممول من الضرائب غير المباشرة، مما يدفع الممول إلى محاولة التهرب منها، خاصة إذا كان سعرها مرتفعاً.
- 5- إنها لا تناسب كثيراً التنمية الاقتصادية في البلاد النامية، إذ أن غلبة الطابع الزراعي في هذه البلاد يؤدي إلى انخفاض مستوى الدخل القومي، وإلى انتشار ظاهرة الاستهلاك الذاتي، وإلى عدم إمساك حسابات منتظمة، مما يجعل من الصعب الاعتماد على الضرائب المباشرة للحصول على إيرادات كافية لتغطية النفقات العامة.

مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة :

أولاً : مزايا الضرائب غير المباشرة :

- 1- أنها وفيرة الحصيلة لكثرة عدد المكلفين بها واتساع نطاقها، فهي تفرض عادة على السلع والخدمات الشائعة الاستعمال التي يشتريها أو يستعملها الأفراد بكثرة، ويدفعون الضرائب المفروضة عليها.

- 2- أنها أكثر وفراً في نفقات الجباية من الضرائب المباشرة، وذلك لأنها تفرض عادة على السلع وهي تحت يد المنتج أو التاجر أو المستورد وعددهم محدود بما يسمح بتحقيق رقابة سهلة وفعالة دون نفقات كبيرة.
- 3- أنها سهلة الدفع بالنسبة للممول، وذلك أنها تختفى في ثمن السلعة المفروضة عليها، وبالتالي لا يشعر الممول بعبئها وهو يدفعها، مما يحد من محاولة التهرب منها.
- 4- أنها تعطي حصيلتها بصفة مستمرة، فهي تغذي الخزنة العامة طوال السنة المالية، مما يفيد في تمويل النفقات العامة.
- 5- أنها تتميز بأن حصيلتها أكثر مرونة من حصيلة الضرائب المباشرة إذ أن حصيلتها تتغير بسرعة تبعاً لتغير الأحوال الاقتصادية، وبالتالي يمكن رفع سعرها أو خفضه تبعاً للظروف الاقتصادية التي تمر بها البلد، كما أن حصيلتها تزداد بالرغم من عدم رفع سعرها، وذلك في فترات الرخاء الاقتصادي، حيث تكثر المعاملات ويزداد الإنفاق والاستهلاك.
- 6- أنها تتميز بأنها تؤدي إلى جانب وظيفتها المالية – وظيفة اقتصادية على جانب كبير من الأهمية، وهي تحقيق التوازن بين العرض والطلب لكل فرع من فروع الإنتاج.
- 7- إن نقل عبء الضرائب غير المباشرة لا تكون له آثار سيئة، كما هو الحال عند نقل عبء الضرائب المباشرة، ففي الحالة الأخيرة يتم نقل عبء الضرائب بطريقة غير منتظمة ومنافية لما تهدف إليه قوانين الضرائب والسياسة المالية للدولة، أما نقل عبء الضرائب غير المباشرة فيتم بطريقة منتظمة، وبما يتفق مع السياسة المالية للدولة.

ثانياً : عيوب الضرائب غير المباشرة :

- 1- أنها تتسم بعدم العدالة. إذ أنها لا تتناسب مع المقدرة التكاليفية للممول، ويرجع ذلك إلى عدم مراعاتها للظروف الاقتصادية والاجتماعية للممول، مما ينتج عنه نقل عبئها على محدودى الدخل، خاصة إذا تم فرضها على السلع الأساسية والضرورية.
- 2- أنها يؤخذ عليها عدم ثبات الحصيلة، لأنها تتأثر بشدة بالأزمات والتقلبات الاقتصادية، وبالتالي تنخفض حصيلتها انخفاضاً كبيراً في فترات الكساد أو الانكماش.
- 3- أنها تؤدي إلى اقتطاع جزء من دخول الأفراد، خاصة محدودى الدخل، وهم أكثر الطبقات ميلاً للاستهلاك، ويؤدي نقص الاستهلاك إلى نقص الطلب الفعلى، ومن ثم نقص الإنتاج وانتشار البطالة وانخفاض الدخل القومى، وبالتالي انخفاض مستوى المعيشة.
- 4- لا تتوافر لها قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية، حيث تكثر نفقات جبايتها، لما تتطلب من فرض رقابة شديدة في جميع مراحل إنتاج وبيع السلعة الخاضعة للضريبة.
- 5- أنها تؤدي إلى رفع الأسعار، وبالتالي تضعف من قدرة السلعة الوطنية على المنافسة في السوق الدولية.

ومهما يكن من أمر فإنه يتبين مما تقدم أن كلاً من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة لها مزاياها وعيوبها، وبالتالي يصعب التسليم بصفة مطلقة بأفضلية أحد هذين النوعين على الآخر، خاصة وأن مزايا الضرائب المباشرة تصحح عيوب الضرائب غير المباشرة، والعكس صحيح، الأمر الذى يجعل المشرع فى كافة الدول الأخذ بكلا النوعين من الضرائب محاولاً تحقيق التوازن بينهما، بحيث يمكنه تحقيق الأهداف المنشودة التى يرنو إليها، والتى لا يكفى الأخذ بأحد النوعين دون الآخر لتحقيقها.

الفصل الرابع

هيكل النظام الضريبي المصرى ومراحل تطوره

لقد تطور هيكل النظام الضريبي فى مصر ودول العالم كلها مع تطور دور الدولة وزيادة وظائفها، وحيث أصبحت الضرائب تمثل الركائز الأساسية والأدوات الهامة التى من خلالها تؤدي الدولة عدد من الوظائف، وقد سبق وناقشنا بالتفصيل أهمية الضرائب ودورها فى المجتمع وتطور دورها من خلال تطور دور الدولة، وسوف نقوم فى هذا الجزء بدراسة :

أولاً : التطور التاريخي للنظام الضريبي المصرى :

Historical development of income tax law in Egypt :

ثانياً : الهيكل الضريبي المصرى الحالى :

Tax structure in Egypt :

أولاً : التطور التاريخي للنظام الضريبي المصرى :

بدأ النظام الضريبي المصرى من الربع الأخير من القرن التاسع عشر حيث كانت أهم الضرائب التى فرضت فى هذه الفترة هى الضرائب الجمركية وضريبة الأتبان والمبانى، بالإضافة إلى عدد من الضرائب الفرعية الأخرى مثل ضريبة النخيل والفردة (الرءوس) وضريبة الحرف والمهن والماعز وضريبة الملح وضرائب مختلفة على بعض أنواع الحيوانات كالأنعام والخيول والماعز، بالإضافة إلى السخرة.

فقد فرضت ضريبة المبانى فى عهد محمد على سنة 1842 وبلغ سعرها 12/1 من القيمة الإيجارية للمبانى، وكان التطبيق العملى لهذه الضريبة على المبانى الواقعة فى دائرة مدينة القاهرة، ثم امتد إلى الإسكندرية فالمدن الكبرى كالمنصورة وطنطا وأسيوط وأسوان، ثم امتدت إلى باقى المدن تدريجياً، وكان الأجانب يمتنعون عن سدادها تدرعاً بالامتيازات الأجنبية المقررة لهم، حتى أن المحاكم المختلطة أيدت عدم إخضاع الأجانب للضريبة بحجة أن العرف جرى على ذلك فى مصر.

وفى سنة 1884 تم إعادة تنظيم ضريبة المبانى (العوائد) بمقتضى أمر عالى (قانون) صدر فى مارس 1884.

حيث أصبح على الأجانب أن يدفعوا هذه الضريبة ولكنهم أيضاً امتنعوا إلى أن انعقد مؤتمر لندن سنة 1885 مقررأ إخضاعهم لها.

وظل هذا الأمر سارياً لمدة طويلة إلى أن صدر قانون ينظم هذه الضريبة برقم 56 لسنة 1954 ثم صدر القانون رقم 169 لسنة 1961 بتقرير بعض الإعفاءات من هذه الضريبة ثم صدر القانون 46 لسنة 1968 بتحصيل ضريبة العقارات المبنية ثم صدر القانون رقم 7 لسنة 1969 باستمرار العمل بالتقدير العام للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية لمدة سنتين، ثم القانون رقم 42 لسنة 1970 باستمرار العمل بالتقدير العام الأخير لمدة السنتين التاليتين لإزالة آثار العدوان ثم صدر القانون رقم 43 لسنة 1971 فى شأن إعادة حساب القيمة الإيجارية المثبتة بدفتر الحصر والتقدير لبعض العقارات المبنية إلى أن وصلت إلى صدور القانون رقم 196 لسنة 2008 قانون الضرائب العقارية.

أما ضريبة الأتبان فقد تنبعت إليها الحكومة وبدأت فى تنظيمها، فصدر مرسومين فى إبريل وسبتمبر عام 1891 تم بمقتضاها الاعتراف بحق الملكية لواضعى اليد على الأراضى الزراعية. وتلى ذلك تشكيل لجان لتقدير القيمة الإيجارية للأراضى الزراعية سنة 1895 انتهت من عملها سنة 1896 وبناء على نتائج أعمال هذه اللجنة صدر الأمر العالى فى مايو 1899 باحتساب ضريبة بنسبة

28.64% من متوسط إيجار تلك الأطنان وعلى ألا تزيد أعلى ضريبة عن 164 قرش عن الفدان الواحد، وقد نص على بقاء التقديرات ثابتة لمدة ثلاثين سنة وهى مدة طويلة فى نظرنا.

وفى سنة 1935 صدر مرسوم بقانون لضبط عملية تقدير القيمة الإيجارية للأراضى الزراعية عن طريق تشكيل لجان لهذه العملية سميت اللجنة الأولى لجنة التقسيم تقوم بتقسيم كل الأراضى إلى أقسام متماثلة من حيث درجة خصوبة الأرض واللجنة الثانية سميت لجنة التقدير تقوم بتحديد متوسط إيجار الفدان الواحد من أطنان كل حوض أو قسم من الحوض.

وفى سنة 1939 صدر القانون رقم 113 لتنظيم فرض ضريبة الأطنان وأهم ما جاء به هو إعادة تقدير القيمة الإيجارية للأراضى كل 10 سنوات (كانت 30 سنة) وتحديد نسبة الضريبة بـ 16% على ألا تزيد الضريبة على 164 قرش للفدان الواحد (وقد خفض السعر إلى 14% مع إلغاء الحد الأقصى بالقانون 65 لسنة 1949).

يلاحظ أن المشرع فى مصر كان يركز فى ذلك الوقت على الضرائب على دخل الثروة العقارية فنظم ضريبة المباني وضريبة الأطنان إلا أنه كان يحجم عن فرض ضرائب على دخل الثروة المنقولة نظراً لوجود الامتيازات الأجنبية التى كانت تمنع الحكومة المصرية من فرض ضرائب على الأجانب إلا بعد الاتفاق مع حكوماتهم وكان هذا يحتاج إلى مفاوضات مطولة لا يتم الاتفاق فيها، ولم تكن الحكومة المصرية تقبل أن تفرض أنواعاً من الضرائب على المصريين فقط دون فرضها على الأجانب فكانت تنتظر حتى يتم إلغاء الامتيازات الأجنبية.

وقد جرت محاولات عديدة للحكومة المصرية لإلغاء هذه الامتيازات إلى أن عقدت معاهدة 1936 بين مصر وبريطانيا وتضمنت نصوصها :

- يجب العمل على إلغاء الامتيازات الأجنبية وما يترتب عليها من قدرة تحد من السيادة المصرية فى سريان التشريع المصرى على الأجانب (بما فيه التشريع الضريبى).
- تصرح الحكومة المصرية أن أى تشريع مصرى يطبق على الأجانب لن يتنافى مع المبادئ المعمول بها على العموم فى التشريع الحديث، وأنه فيما يتعلق بالتشريع المالى على وجه الخصوص فإن هذا التشريع لن يتضمن تمييزاً مجحفاً بالأجانب بما فى ذلك الشركات الأجنبية.

وفى عام 1937 عقد مؤتمر مونتر و بين مصر وبين الدول صاحبة الامتيازات الأجنبية فى مصر، وقد تم الاتفاق فى هذا المؤتمر على إلغاء الامتيازات الأجنبية فى القطر المصرى إلغاءً تاماً من جميع الوجوه، وتعتبر قرارات هذا المؤتمر هى نقطة البداية فى التشريع الضريبى المصرى الحديث.

وبمجرد انتهاء أعمال هذا المؤتمر شكلت بوزارة المالية لجنة سميت "لجنة الضرائب" كانت مهمتها إجراء الدراسات اللازمة لإصلاح النظام الضريبى فى مصر بهدف :

- فرض ضرائب مباشرة على كافة الدخول التى لم تكن تخضع للضرائب حتى ذلك الوقت.

• المساواة بين المصريين والأجانب أمام التشريع الضريبي.

وقد أعدت هذه اللجنة دراسات مستفيضة انتهت إلى أن وزارة المالية قدمت ثلاثة مشروعات بقوانين لفرض الضرائب إلى البرلمان المصري هي :

1- مشروع قانون بفرض ضرائب على دخول الثروة المنقولة.

2- مشروع قانون بفرض ضريبة الدمغة.

3- مشروع قانون بفرض ضريبة التركات.

وفي سنة 1939 تم إصدار قانونين من الثلاثة المقدمة للبرلمان بينما تأخر الثالث لعدم الموافقة عليه فقد صدر منها :

1- القانون رقم 14 لسنة 1939 الذي قرر فرض ضرائب على دخول الثروة المنقولة في مصر وهي :

- ضريبة القيم المنقولة.

- ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

- ضريبة كسب العمل بنوعيه (مرتبات ومهن).

2- القانون رقم 44 لسنة 1939 بفرض ضريبة الدمغة.

3- وفي سنة 1944 (أى بعد 5 سنوات) صدر القانون رقم 142 لسنة 1944 بفرض رسم الأيلولة على التركات على نصيب كل وارث على حدة.

وفي سنة 1949 صدر القانون رقم 99 لسنة 1949 بفرض الضريبة العامة على الإيراد كضريبة تكميلية للضرائب المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين من الثروة العقارية والمنقولة. وحتى ذلك الوقت كان هيكل النظام الضريبي المصري يشتمل على:

أ (ضرائب على دخل الثروة العقارية :

1- ضريبة المباني.

2- ضريبة الأطنان.

ب) ضرائب على دخل الثروة المنقولة :

1- ضريبة القيم المنقولة.

2- ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

3- ضريبة كسب العمل بنوعيه (مرتبات ومهن).

جـ) الضريبة العامة على الإيراد على مجموع دخل الممول من المصدرين (أ) ، (ب) إذا زاد عن حد الإعفاء المقرر.

وفى سنة 1952 صدر القانون رقم 159 لسنة 1952 بفرض ضريبة التركات على مجموع أموال الشركة قبل توزيعها على الورثة بالإضافة إلى رسم الأيلولة المقرر على صافى نصيب كل مستحق فى الشركة.

وقد صدرت تعديلات عديدة على بعض نصوص التشريعات الضريبية أما فى الأسعار أو الإعفاءات أو تحديد وعاء الضريبة حسب مقتضيات التغيرات والظروف والأوضاع الاقتصادية.

وفى سنة 1973 صدر القانون رقم 78 لسنة 1973 بفرض الضريبة على التصرفات العقارية نظراً لما لوحظ من زيادة المضاربات على أسعار المباني وأراضى البناء فى الفترة التى أعقبت معركة عبور قناة السويس وانتهاء فترة طويلة من الحروب والاتجاه نحو تنشيط الاقتصاد المصرى.

وفى سنة 1978 صدر القانون رقم 46 لسنة 1978 الذى سمي بقانون العدالة الضريبية الذى أجرى بعض التعديلات على القانون رقم 14 لسنة 1939 بإقرار فرض الضرائب على بعض الأنشطة الجديدة التى لوحظ أنها تحقق أرباحاً تستوجب الخضوع بالإضافة إلى عدد من الضرائب التى سميت ضرائب التضامن الاجتماعى بهدف تحقيق العدالة بين المواطنين فى تحمل عبء الضرائب.

وفى سنة 1981 صدر القانون رقم 157 لسنة 1981 بإلغاء القانون 14 لسنة 1939، والقانون 46 لسنة 1978 متضمناً تشريعاً ضريبياً متكاملاً للضرائب على الدخل وممثلاً مرحلة تمهيدية لتطبيق الضريبة الموحدة حيث تضمنت المذكرة الإيضاحية للقانون أن الضريبة الموحدة ستصدر خلال 5 سنوات وأهم ما تميز به هذا القانون هو التفرقة ضريبياً بين نوعين من الأشخاص هما :

(1) الأشخاص غير الطبيعيين وهم :

شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، وشركات ذات المسؤولية المحدودة، والبنوك وفروع البنوك والشركات الأجنبية العاملة فى مصر، والهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادى، حيث أخضع أرباح هؤلاء الأشخاص للضريبة على أرباح شركات الأموال.

(2) الأشخاص الطبيعيين وهم :

- الأفراد.

- الشركاء فى شركات الأشخاص.

وهؤلاء تفرض على الدخول التى يحققونها عدة ضرائب نوعية ثم ضريبة عامة على الدخل إذا تجاوز مجموع صافى هذه الدخول حد الإعفاء المقرر، وهذه الضرائب هى :

أ) ضرائب نوعية :

الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.

الضريبة على المرتبات.

الضريبة على أرباح المهن غير التجارية.

الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

(ب) ضريبة عامة على مجموع الدخل الذى يحققه الشخص الطبيعى مما يخضع لضريبة نوعية بالإضافة إلى إيرادات العقارات والأطيان الزراعية.

وفى سنة 1989 صدر القانون رقم 228 وقرر إلغاء ضريبة التركات والإبقاء على رسم الأيلولة مع تعديل اسمه ليصبح ضريبة الأيلولة وإجراء بعض التعديلات فى أحكامها بهدف تيسيرها وتحقيق أهداف اجتماعية ثم عاد المشرع فى عام 1996 وألغى ضريبة الأيلولة.

وقد صدر القانون رقم 11 لسنة 1991 بفرض ضريبة المبيعات لتحل محل ضرائب الاستهلاك ورسم الإنتاج وحصيلة الخزنة التى كانت تفرض على عدد من السلع المحلية والمستوردة من الخارج.

وفى سنة 1993 صدر القانون رقم 187 لسنة 1993 بتعديل أحكام القانون 157 لسنة 1981 فيما يختص بالأشخاص الطبيعيين وكذلك بتعديل بعض الأحكام الخاصة بالأشخاص غير الطبيعيين، مقررراً فرض الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ونظراً للطبيعة الخاصة لبعض الإيرادات فقد أخرجها المشرع من إطار الضريبة الموحدة وقرر لها معالجة ضريبية مستقلة.

ونوضح فيما يلى هيكل نظام ضرائب الدخل فى ظل القانون 187 لسنة 1993 :

أ) بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

1- تفرض الضريبة الموحدة بسعر 32% على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بشكل مستقل ولا تدخل هذه الإيرادات ضمن إقرار الضريبة الموحدة.

2- تفرض الضريبة الموحدة بسعر 20% على المرتبات حتى 50000 جنيه فى السنة وبسعر 32% إذا زاد عن ذلك بشكل مستقل ولا تدخل هذه الإيرادات ضمن إقرار الضريبة الموحدة.

3- يدخل ضمن إقرار الضريبة الموحدة الإيرادات التالية :

أ - إيرادات النشاط التجارى والصناعى.

ب- إيرادات المهن غير التجارية.

ج- إيرادات الثروة العقارية.

هذا بالإضافة إلى الضريبة العقارية على المباني وعلى الأطيان الزراعية التى تقوم على تنظيمها مصلحة الضرائب العقارية.

ب) بالنسبة للأشخاص غير الطبيعيين :

تفرض الضريبة على أرباح شركات الأموال.

وبصدور القانون رقم 187 لسنة 1993 فى 1993/12/31 على أن يطبق اعتباراً من 1994/1/1 متضمناً كتابين رئيسيين هما :

الكتاب الأول : خاص بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الكتاب الثانى : خاص بالضريبة على أرباح شركات الأموال.

ثم جاءت مرحلة صدور القانون 95 لسنة 2005 ليحل محل القانون 157 لسنة 1981 وتعديلاته نتيجة لإيمان الدولة بأهمية الدور الذى تلعبه الضريبة فى تحقيق التنمية والرفاهية الاقتصادية فى المجتمع وحرصاً على مواكبة التشريعات والنظم الضريبية الحديثة ومراعاة للتغيرات الاقتصادية التى حدثت فى المجتمع والعمل على علاج التشوهات الموجودة فى النظام الضريبي الحالة والفجوات الموجودة بين الممول والإدارة الضريبية والتشريع الضريبي، فقد قامت بإصدار القانون 91 لسنة 2005 وهو ما سوف يكون محل عملنا فى الأجزاء التالية حيث نقوم بدراسة القانون بالتفصيل.

ثانياً : هيكل النظام الضريبي المصرى الحالى :

من خلال عرض للتطور التاريخى للنظام الضريبي فى مصر يمكن لنا توضيح الهيكل الضريبي المصرى الحالى فى جانبين وهما :

1- جانب الضرائب المباشرة :

أ- قانون ضرائب الدخل : ويمثل القانون الضريبي 91 لسنة 2005 احد جوانب الضرائب المباشرة فى التشريع المصرى، وقد فرق المشرع الضريبي بين دخول الأشخاص الطبيعيين والأفراد وأصحاب المنشآت الفردية، وأرباح الأشخاص الاعتبارية وهى الشركات على اختلاف أشكالها القانونية والهيئات، والوزارات والمصالح والسفارات، وقد اعترف المشرع الضريبي بالشخصية المعنوية لشركات الأشخاص وأخضعها للضريبة على أرباح الشركات الاعتبارية لأول مرة.

وقد أخضع مصادر الدخل المختلفة للقانون 91 لسنة وحدها فى أربعة مصادر للدخل بالنسبة للشخص الطبيعي وهى :

- المرتبات وما فى حكمها. *Salaries and the like.*
- أرباح النشاط التجارى والصناعى.
- *Revenues commercials and industrials activities.*
- إيرادات المهن غير التجارية.
- *Revenues non-commercial professions*

- إيرادات الثروة العقارية. *Revenues of real estate wealth.*

أما بالنسبة للشخصية الاعتبارية فقد كان لها أسلوب مختلف في خضوعها وأسعارها الضريبية وأفرد الكتاب الثالث من القانون لأرباح الأشخاص الاعتبارية.

ب- قانون الضرائب العقارية : حيث كان القانون 196 لسنة 2008 قانون الضرائب العقارية هو الجانب الثاني المكون للضرائب المباشرة في مصر ، حيث أخضع العقارات المبنية للضريبة بشروط سردها القانون ، وهي ضريبة عينية مباشرة تفرض على قيمة العقار سواء كان مؤجر أو غير مؤجر

2- الضرائب الغير مباشرة :

والضرائب غير المباشرة تمثل نسبة عالية في الحصيلة الضريبية بصفة عامة، وتشمل الضرائب المفروضة على التداول، والإنفاق والمبيعات والاستهلاك والمعاملات ... وما إلى ذلك، ومن أمثلتها :

1- ضريبة الدمغة : والتي ينظمها أحكام القانون رقم (111) لسنة 1980، وما لحقه العديد من التعديلات حتى الآن، وهي العلامة المميزة التي تضعها الدولة على بعض العقود والمحركات، وقد تكون هذه العلامة جافة أو مالية أو طبع أو نقش معين توضع أو تلصق على ورقة أو محرر، حيث تفرض الضريبة على الوقائع والتصرفات القانونية كالمعاملات والمحركات والمكاتبات والإعلانات والأوراق المالية وعمليات البنوك وشركات التأمين والرخص والسجلات والشهادات والإقرارات، ... وغيرها.

وتنقسم ضريبة الدمغة إلى نوعين :

○ ضريبة دمغة نوعية.

○ ضريبة دمغة نسبية.

2- الضريبة على الملاهي : فرضت بالقانون (221) لسنة 1951 ضريبة تفرض على الإنفاق أو الاستهلاك حيث تفرض على دخول دور اللهو والمسارح، ... إلى آخره.

3- الضريبة الجمركية : وينظمها أحكام القانون رقم (66) لسنة 1963، وما لحقه من تعديلات، وهي ضرائب تفرض على السلع عندما تعبر الدائرة الجمركية سواء كانت للداخل أو الخارج، فهي ضرائب على الواردات والصادرات، وقد عرفت مصر الضرائب الجمركية منذ فترة زمنية طويلة إلا أن النظم الحديثة للجمارك المصرية لم تظهر إلا في عهد محمد علي حاكم مصر، والذي أنشأ ديوان الجمارك عام 1830.

ويشرف على تطبيق أحكام قوانين الضرائب الجمركية مصلحة الجمارك المصرية، والتي تتبع وزارة المالية.

4- الضريبة العامة على المبيعات : وينظمها أحكام القانون (11) لسنة 1991 والمعدل بالقانون رقم 224 لسنة 1999 ثم القانون رقم (17) لسنة 2001 (الضريبة على القيمة المضافة وما

لحقه من تعديلات)، وتفرض على المبيعات من السلع المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص، وتفرض على الخدمات المحلية المبينة بالجدول رقم (2) المرافق لهذا القانون، ويكون فرض الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج طبقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويشرف على تطبيق أحكام قوانين الضرائب على المبيعات (الضريبة على القيمة المضافة) مصلحة الضرائب على المبيعات.

وبصدور القرار الجمهوري رقم 151 لسنة 2006 اندمجت كلاً من مصلحة الضرائب على المبيعات ومصلحة الضرائب العامة في مصلحة واحدة سميت باسم مصلحة الضرائب المصرية وتقوم الحكومة حالياً بإعداد قانون للضريبة على القيمة المضافة كأحد آليات التطوير للمنظومة الضريبية في مصر بمحورها الغير مباشر