



معهد التخطيط القومي

سلسلة قضايا

التخطيط والتنمية

رقم (١٢)

دراسة تحليلية للنظام الضريبي في مصر

(١٩٧٨ - ١٩٧١ / ٧٠)

مارس ١٩٨٠

جمهورية مصر العربية - طريق صلاح سالم - مدينة نصر - القاهرة - مكتب بريد رقم ١١٧٦٥

A.R.E Salah Salem St. Nasr City , Cairo P.O.Box : 11765



جمهورية مصر العربية
مركز التخطيط القومي

دراسة تحليلية للنظام الفيزيائي في مصر
(١٩٧٨ - ١٩٧١/٧٠)

بسم الله الرحمن الرحيم

تقديم

ليس من المبالغة في شيء إذا قلنا أن موضوع النظام الضريبي في مصر بات ابتداءً من السبعينات من أهم الموضوعات التي تحتل مكان الصدارة من اهتمام الدوائر السياسية والتنفيذية والشعبية . ولعل السبب الرئيسي الذي كمن ويكمن وراء ذلك الاهتمام بصوره المختلفة إنما يرجع الى حقيقة أن النظام الضريبي الحديث في مصر لم يشهد خلال تاريخه الذي يمتد الى أكثر من أربعين عاماً تطويراً شاملاً ومتسقاً مع طبيعة التطورات السياسية والاجتماعية والاقتصادية التي شهدتها البلاد خلال تلك الحقبة الزمنية ، الأمر الذي أدى الى عجز هذا النظام عن أداء دوره الاجتماعي والاقتصادي والمالي بصورة تمكنه من المساهمة الايجابية والفعالة في مواجهة المشاكل القومية الهامة ، وخاصة مشكلتي التفاوت في توزيع الثروة والدخل القوميين ، وتزايد العجز في الموازنة العامة للدولة .

ومن ثم فإنه يمكن القول بأن تلك الظروف أدت الى طرح موضوع تطوير النظام الضريبي بشكل ملح خلال السبعينات ، وذلك كجزء من عملية تصحيح المسار الاقتصادي في مصر ، خاصة بعد الاخذ بسياسة الانفتاح الاقتصادي ابتداءً من عام ١٩٧٤

ولقد شاركت القيادة السياسية في المناقشات الدائرة بمشاركة فعالة عن طريق توجيهاتها الى السلطتين التشريعية والتنفيذية بضرورة اجراء العديد من الدراسات التي تهدف الى استصدار قانون جديد للضرائب يكون بمثابة الاساس الذي يمكن من استخدام النظام الضريبي استخداماً يساعد في تحقيق العدل الاجتماعي . هذا فضلاً عن انعقاد الكثير من المؤتمرات العلمية سواءً الاكاديمية منها أو المهنية لمناقشة هذا الموضوع الحيوى .

كل ذلك أسفر في النهاية عن صدور القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية ، الا أن هذا القانون لم يحقق أهداف القيادة السياسية — التي حددتها بوضوح رسالتي وبيان السيد رئيس الجمهورية الى مجلس الشعب والحكومة — تحقيقاً كاملاً من حيث قدرته بصفة أساسية على المساهمة في إعادة توزيع الثروة والدخل القوميين لصالح الفئات الفقيرة .

(ب)

لذا فان المناقشات الدائرة حول تطوير النظام الضريبي المصرى استمرت حتى وقتنا الحاضر ، وذلك بنفس القدر من الاهتمام ، الى الدرجة التى تقم فيها الحكومة ومجلس الشعب حاليا بالتحضير لاعداد قانون جديد آخر للضرائب يكون أكثر استجابة لطبيعة التطورات الاجتماعية والاقتصادية التى حدثت خاصة فى السبعينات ، وأكثر تحقيقا لأهداف القيادة السياسية فى هذا الشأن .

ومساهمة من المعهد فى المناقشات الدائرة حول تطوير النظام الضريبي فى مصر ، فقد وقع الاختيار على موضوع هذه الدراسة وهو : " تحليل النظام الضريبي فى مصر خلال الفترة ١٩٧٠/٧٠ - ١٩٧٨ " . ولقد اختير هذا البعد الزمنى للدراسة لتحقيق أكبر قدر من التجانس فى مجموعة الظروف التى سادت هذه السنوات والسياسات القومية التى طبقت خلالها حتى يمكن استخلاص قدر كاف من النتائج والتوصيات .

وتهدف هذه الدراسة الى تحليل الوضع الراهن للنظام الضريبي المصرى خلال الفترة المذكورة عن طريق تحديد أهم أوجه وجوانب القصور فى أركانه الثلاث الرئيسية التشريعية الضريبية - الجهاز الضريبى - الحصيلة الضريبية ، وحصر وتحليل أهم المشاكل التى يعانى منها هذا النظام ، بصورة تمكن من اقتراح الوسائل الكفيلة بتطويره ، بما فى ذلك الاجابة عن السؤال الذى كان محورا للنقاش الدائر حول الاختيار والمفاضلة بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة الموحدة للتطبيق فى مصر بمعنى هل من الأفضل استمرار الأخذ بنظام الضرائب النوعية المتوجة بالضريبة العامة على الايراد مع تطويره أم الاتجاه دفعة واحدة الى تطبيق نظام الضريبة الموحدة .

ووصولاً الى تحقيق هدف الدراسة ، على النحو السابق تحديده ، فان الدراسة تتكون من سبعة فصول . ويتناول الفصل الأول مجموعة من المفاهيم النظرية الأساسية فى مجال الضريبة وأنواعها - النظام الضريبي بأركانه وأهدافه - مؤشرات المفاضلة والترجيح بين كل من نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة الموحدة .

ويعالج الفصل الثانى موضوع التشريع الضريبي من حيث تطوره التاريخى ، كما يعرض تحليلا وتقييما للقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ باعتباره التشريع الضريبي الاخير والذي هو محل دراسة من قبل الحكومة فى الوقت الحاضر . بينما الفصل الثالث يعرض للجهاز الضريبي ممثلا فى مصلحة الضرائب من حيث تقسيم المأموريات التابعة لها نوعيا وجغرافيا ، واللوائح والنظم المعمول بها ، وما يتاح بها من امكانيات بشرية ومادية .

أما الفصل الرابع فيقدم تحليلا رقميا للهيكال الضريبي خلال الفترة ٧٠/٧١-١٩٧٨ من حيث مكوناته الأساسية والمتمثلة فى الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة بأنواعهما المختلفة ، والاهمية النسبية لكل منهما فى جملة الحصيلة من الضرائب . وكذا العلاقات بين الضرائب وكل من اجمالى الدخل المحلى ونفقات دعم بعض السلع والخدمات . ويرتكز الفصل الخامس على أهم المشكلات الضريبية التى تتمثل فى حصر المجتمع الضريبي والتهرب الضريبي والتأخرات الضريبية والازدواج الضريبي والاعفاءات الضريبية ويعرض الفصلين السادس والسابع أهم النتائج والتوصيات التى تم التوصل اليها . هذا وقد اعتمدت الدراسة فى مصادرها للبيانات أساسا على الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة التى صدرت عن وزارة المالية السنوات ٧٠/٧١ - ١٩٧٨ ، والنشرات الاحصائية السنوية لمصلحة الضرائب وتقارير المتابعة الدورية لوزارة التخطيط، وتقارير البنك الدولى للانشاء والتعمير عن "جمهورية مصر العربية" ، الادارة الاقتصادية فى مرحلة انتقالية ، ١٩٧٨ " .

وعموما فان تقديم هذه الدراسة فى الوقت الحالى يعتبر محاولة من جانب المعهد للمساهمة فى الحوار والمناقشات الدائرة حاليا على المستوى السياسى والتنفيذى والشعبى حول النظام الضريبي فى مصر .

ويسعدنى أن أسجل شكرى وتقديرى للمساهمين فى اعداد هذه الدراسة وأخص الاستاذ عبد اللطيف حافظ وكيل وزارة التخطيط والدكتور أحمد الشرقاوى

(د)

الخبير الأول بالمعهد والسادة أحمد الشيمي المدير العام بوزارة التخطيط
ومدحت الشوريحي بالجهاز المركزي للمحاسبات وأسامة التاجي بمجلس الشعب .
والله ولي التوفيق .

مدير المعهد

(دكتور كمال احمد الجنزوري)

المحتويات

صفحة

الفصل الأول :

مفاهيم أساسية :

١	.....	ماهية الضرائب
٢	.....	انواع الضرائب
٤	.....	مفهوم النظام الضريبي وأهدافه
٥	.....	السياسة الضريبية
١٢	.....	النظام الضريبي بين النوعية والتوحيد

الفصل الثاني :

تطور التشريع الضريبي في مصر :

١٩	.....	مقدمة
٢٠	.....	نظرة تاريخية لنشأة وتطور التشريع الضريبي في مصر
٢٨	.....	أهم ما أستحدث في القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨
٣٣	.....	تقييم القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨
٤٦	.....	الخلاصة

الفصل الثالث :

الجههاز الضريبي :

٤٩	.....	مقدمة
٤٩	.....	المهكل التنظيمي لمصلحة الضرائب
٥١	.....	التقسيم الجغرافي والتقسيم النوعي
٥٦	.....	الاختصاصات واللوائح والنظم والاجراءات
٦٠	.....	اصلاح النظم والاجراءات
٦٢	.....	القوى العاملة
٧٠	.....	الامكانيات المادية

الفصل الرابع :

توصيف وتحليل الهيكل الضريبي :

٧٢	.....	مقدمة
٧٤	.....	تحليل هيكل الضرائب المباشرة
٨٦	.....	تحليل هيكل الضرائب غير المباشرة
١٠٤	.....	تحليل اجمالي حصيلة الضرائب
١٠٨	.....	الفصل الخامس الضرائب واجمالي الدخل المحلى ونفقات الدعم

مشاكل النظام الضريبي :

١١٢	.....	مشكلة الخصر الضريبي
١١٥	.....	مشكلة التهرب الضريبي
١١٨	.....	مشكلة المتأخرات الضريبية
١٢٢	.....	مشكلة الازدواج الضريبي
١٢٥	.....	مشكلة الاعفاءات الضريبية

الفصل السادس :

النتائج :

١٣٣	.....	النتائج العامة
١٣٥	.....	النتائج التفصيلية

الفصل السابع :

التوصيات :

١٤٥	.....	التوصيات العامة
١٤٦	.....	توصيات رسم سياسة الضرائب المباشرة
١٥٠	.....	توصيات رسم سياسة الضرائب غير المباشرة
١٥٢	.....	توصيات دعم كفاءة الجهاز الضريبي
١٥٤	.....	توصيات علاج مشاكل النظام الضريبي

الفصل الأول مفاهيم أساسية

ماهية الضرائب :

١- يمكن أن تعرف الضريبة بانها اقتطاع مالي تقوم به الدولة بصفة جبرية ونهائية من دخل الاشخاص الطبيعيين والمعنويين دون مقابل خاص ومباشر بدفعها وذلك بغرض تحقيق نفع عام ، واستنادا الى هذا التعريف فان الضريبة تتسم بما يلي :

(أ) تدفع نقدا ، حيث أن المعاملات في اطار الاقتصاد السلعي - النقدي - تأخذ شكلا نقديا .

(ب) تدفع جبرا ، بمعنى أن الاشخاص الطبيعيين والمعنويين ليسوا أحرارا في دفع الضريبة ، بل هم مجبرون على دفعها الى الدولة ، والجبر أو الاكسزاه قانوني وليس معنوي .

(ج) تدفع بصفة نهائية ، أي أن الدولة لا تلتزم برد القيمة بعد ذلك الى دافعي الضرائب (كما هو الشأن في القروض مثلا) .

(د) تدفع بدون مقابل مباشر ، بمعنى أن دافع الضريبة لا يتمتع بمقابل مباشر أو منفعة خاصة من جانب الدولة عند قيامه بسداد الضريبة ، وإنما يستفيد بصورة غير مباشرة عن طريق الخدمات العامة التي تؤديها الدولة .

٢- ولقد استقر الفكر المالي والاقتصادي المعاصر على أربعة قواعد أساسية لفرض الضريبة (بالتحديد السابق لتعريفها وعناصرها) ، تعبر عن مضامين اجتماعية واقتصادية وفنية ، وتمثل تلك القواعد فيما يلي :

(أ) قاعدة العدالة ، وتنصرف الى ضرورة مساهمة كافة أعضاء كل جماعة منظمة في تحمل الأعباء العامة . وقد تطور مضمون هذه القاعدة من الضريبة النسبية

(بمعنى أن يساهم أعضاء الجماعة في الاعباء العامة كل حسب دخله) السى
الضريبة التصاعدية (بمعنى ان يساهم الممولون في الاعباء العامة كل تبعاً
لمقدرته التكليفية) ، الامر الذى يتطلب اختلاف أسعار الضرائب تبعاً لحجم
نوع الدخل المفروضة عليه ، وتقرير اعفاءات ضريبية لمقابلة الاعتبارات الشخصية
لكل ممول .

(ب) قاعدة الوضوح ، وتنصرف الى ضرورة ان تكون الضريبة المفروضة محددة بوضوح
وبلا تحكم ، وذلك فيما يتعلق بمبلغ الضريبة وتوقيت الوفاء بها وأسلوب هذا
الوفاء .

(ح) قاعدة الملائمة في الدفع ، وتعنى أن تكون مواعيد تحصيل الضريبة واجراءات ذلك
التحصيل ملائمة للممول تفادياً لثقل عبئها عليه ومنعاً لاي ارتباك مالى قد يصيب
الممول بسبب تأديته للضريبة الواجبة عليه .

(د) قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية ، وذلك بالعمل على ضغط تكلفة جباية
الضريبة الى أقل حد ممكن ، بشرط الا يؤدي هذا الضغط الى انقاص حصيلته
الضريبة ، وبحيث يؤدي في نفس الوقت الى حصول الخزانة العامة على الشطر
الاعظم من حصيلته الضريبية .

أنواع الضرائب :

(أ) جرى الفكر المالى على تقسيم الضرائب الى نوعين : ضرائب مباشرة ، وضرائب غير مباشرة ،
حيث تفرض الاولى على دخل وثروة الممول ، بينما تفرض الثانية على تصرفات الممول
في دخله . وهناك ثلاثة معايير للتمييز بين هذين النوعين من الضرائب يمكن ايجازها
على النحو التالى :

(أ) المعيار الادارى : حيث تنصرف التفرقة بين الضرائب الى مباشرة وغير المباشرة
طبقاً لهذا المعيار السى التنظيم المالى الذى يتبع فى جباية الضرائب .

بحيث تكون الضريبة مباشرة عندما تفرض على الممولين بذاتهم وسبب وجودهم فـس قوائم الحصر المتاحة بالجهاز الضريبي ، وتكون غير مباشرة اذا تم تحصيلها عن غير هذا الطريق .

(ب) المعيار الاقتصادي : وتنصرف التفرقة طبقا لهذا المعيار الى مدى رجعية الضريبة (أى القدرة على نقل عبئها الى الغير) ، بمعنى أن تكون الضريبة مباشرة اذا انعدمت قدرة المكلف بها على نقلها الى غيره من الاشخاص ، وان تكون الضريبة غير مباشرة اذا توافرت هذه القدرة ، وذلك بناء على التمييز بين من يدفع الضريبة ومن يتحمل عبئها بصورة نهائية .

(ح) المعيار المالي : وتقوم التفرقة طبقا لهذا المعيار على أساس مدى ثبات وعناء الضريبة ، فاذا أصابت الضريبة وعاء الممول الثابت نسبيا اعتبرت مباشرة ، اما اذا اصابت وقائع غير ثابتة فتعتبر غير مباشرة .

٢- ويقوم كل نظام ضريبي على التوليف بين كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة تبعسبب لعدة اعتبارات مالية واقتصادية واجتماعية ، وايضا فى ضوء مزايا وعيوب كل نوع من هذه الضرائب . وعموما فان مزايا الضرائب المباشرة يمكن ايجازها فيما يلى :

(أ) الثبات النسبى فى الحصيلة وانتظامها .
(ب) اتساق أسلوب جبايتها مع قاعدة الملاءمة فى الدفع .
(ح) امكانية تحقيق العدالة الاجتماعية بصورة أشمل ، وذلك بمراعاة ظروف الممولين مثل الاعباء العائلية والظروف التى تم فيها اكتساب الدخل من حيث مصدره وتكاليف الحصول عليه .

(د) امكانية زيادة الحصيلة بصورة سريعة عن طريق رفع سعر الضريبة .

٢- أما عيوب الضرائب المباشرة فان أهمها يتمثل فى الآتى :

(أ) ضعف حساسية حصيلة الضرائب المباشرة للتطورات الاقتصادية .

ب) ارتفاع تكلفة الجباية نظرا لتعدد الاجراءات الخاصة بحصر وعاء الضريبة وقياس أعباء الممول الذي تجبى منه .

ح) انخفاض الحصيلة بالقياس الى حصيلة الضرائب غير المباشرة بسبب تغير اغشاءات لبعض الفئات .

٤- أما الضرائب غير المباشرة ، فان مزاياها تنحصر بصفة رئيسية في الآتسى :

أ) سهولة الأداء .

ب) حساسية الحصيلة للتغيرات الاقتصادية .

ح) توزيع الحصيلة على مدار السنة .

٥- بينما العيوب تتمثل بصورة اجمالية في الآتسى :

أ) عدم مراعاة المقدرة التكليفية للممول ، بل التناسب مع هذه المقدرة عكسيا .

ب) التعارض بين اعتبار زيادة الحصيلة من الضرائب غير المباشرة واعتبار توفير بعض السلع (وخاصة الضرورية) بأسعار مناسبة .

مفهوم النظام الضريبي وأهدافه :

١- يمكن القول بأن النظام الضريبي هو عبارة عن مجموعة التشريعات والمؤسسات أو الاجهزة والسياسات التي تخطط وتنظم وتدير عمليات تعبئة أو جباية الاقطاعات المالية الستى يؤديها الاشخاص الطبيعيون والمعنويون للدولة بصورة جبرية ونهائية وبدون مقابل خاص مباشر . ويتضح من هذا التعريف أن النظام الضريبي يقوم على ركنين أساسيين هما :

أ) ويتمثل في مجموعة التشريعات التي تحدد فلسفة وأهداف ودور النظام الضريبي في المجتمع وكذلك مجموعة الوسائل والسياسات الرئيسية التي يمكن عن طريقها تحقيق تلك الأهداف .

ب) ويتمثل في مجموعة الاجهزة الضريبية التي تقوم بعمليات جباية الضرائب من الاشخاص

الطبيعيين والمعنويين في المجتمع ، والتي تختص بالنواحي الاجرائية والفنية التي تعمل على تنفيذ السياسة الضريبية وبالتالي تحقيق أهداف النظام الضريبي . وتنعكس مكونات النظام الضريبي (بالتحديد السابق ، أى التشريعات والأجهزة الضريبية) فى صورة هيكل ضريبي يعكس ويترجم السياسة الضريبية المطبقة من حيث درجة الاعتماد على الانواع المختلفة للضرائب أى الاهمية النسبية لكل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من حيث الحصيلة .

٢- وتمثل أهداف النظام الضريبي بصورة رئيسية فى ثلاثة كما يلى :

أ) أهداف مالية : بمعنى توفير موارد مالية للدولة بصورة معقولة تمكنها من الوفاء بالتزاماتها المختلفة والقيام بالخدمات العامة المطلوبة من حيث الكم والكيف لأفراد المجتمع .

ب) أهداف اقتصادية : تتمثل فى المساهمة فى تعبئة الفائض الاقتصادى الذى يخصص للاستثمار بصورة تمكن من تحقيق زيادة فى الدخل القومى . هذا بالإضافة الى توفير الحماية الاقتصادية الملائمة للصناعات الوطنية .

ج) أهداف اجتماعية : تتمثل فى تحقيق عدالة اجتماعية تركز على الحد من التفاوت الكبير فى الدخل وتخفيف العبء عن أصحاب الدخل الثابت والمحدودة .

السياسة الضريبية :

١- للتعرف على دور السياسة الضريبية فى حياة المجتمع فانه لا بد من دراستها فى اطار مجموع السياسات التى تنظم هذا المجتمع ، وذلك لقياس وزنها النسبى فى مواجهة غيرها من الأدوات التى يمكن أن تستخدم فى كل مجال من المجالات . وللضرائب دورها فى اطار كل من السياسات المالية والسياسات الاقتصادية والسياسات الاجتماعية .

٢- ففىما يتعلق بدورها فى اطار السياسات المالية يبرز على النحو التالى :

(أ) نظرا الى أن السياسة المالية بصفة عامة تلعب دورا هاما فى الاقتصاد القومى ، فإن الضرائب باعتبارها أحد أدوات السياسة المالية ، تمارس آثارا عديدة تختلف فاعليتها باختلاف طبيعة النظام الاجتماعى والاقتصادى ، وعلى العموم فإن الضرائب تقوم بدورها له فاعليته النسبية فى مكافحة الكساد والحد من التضخم سواء فى الدول النامية أو المتقدمة .

(ب) فدور الضرائب فى مكافحة الكساد الذى تتعرض له بعض الدول النامية يتمثل فى استخدامها كأداة مالية لزيادة الدخول النقدية المتاحة لدى الافراد بخفض سعر الضريبة المباشرة وزيادة حدود الاعفاء منها ، وذلك لزيادة حجم الطلب الكلى بحيث يشكل ذلك حافزا على زيادة الاستثمار ، ومن ثم زيادة كل من الانتاج والدخل . ويتسق هذا الدور مع ما يمكن أن تلعبه الأدوات المالية الأخرى فى مكافحة الكساد مثل زيادة حجم الانفاق العام سواء الخدمى أو الانتاجى ، الأمر الذى ينعكس على الموازنة العامة للدولة فى صورة عجز ، بسبب زيادة النفقات العامة على الإيرادات العامة ، مما يفرض اللجوء لصور تمويلية أخرى غير الضرائب مثل الاصدار النقدى الجديد .

(ج) أما فيما يتعلق باستخدام الضرائب كوسيلة للحد من الموجات التضخمية التى تتعرض لها الدول النامية بسبب ضعف أجهزتها الانتاجية فى المقام الأول ، ولقلة فاعلية سياساتها المالية والنقدية فإن الضرائب يمكنها أن تساهم فى هذا المجال عن طريق سحب جزء من الدخل النقدى المتاح للأفراد وذلك بفرض الضرائب المباشرة بأسعار مرتفعة وتخفيض حد الاعفاء منها ، مع ملاحظة الحرص الشديد فى اللجوء الى الضريبة غير المباشرة لمعالجة التضخم نظرا لآثارها المباشرة على الاسعار ، الأمر الذى يقود الى حلقة مفرغة من الموجات التضخمية يصعب السيطرة عليها الا اذا فرضت هذه الضريبة على مجموعة معينة من السلع الاستهلاكية تختار بدقة ، وفقا لما سيأتى عرضه عندما نتناول الضرائب فى اطار السياسة الاجتماعية .

(د) وصفة عامة فان الهدف الرئيسى للسياسة المالية باعتبارها من أهم السياسات القومية هو تحقيق التوازن الاقتصادى حتى ولو كان ذلك على حساب التوازن المالى باعتبار أن التضحية بالتوازن المالى فى الاجل القصير تؤدى الى تحقيقه فى الاجل الطويل من خلال توافر مقومات التوازن الاقتصادى العام .

(هـ) وقد بدأت الضرائب كمصدر مالى رئيسى تحتل مكانا متزايد الاهمية فى الايرادات العامة منذ زوال النظام الاقطاعى ونشأة الحكومة المركزية ، وذلك على الرغم من استحداث مصادر أخرى للايرادات مثل فائض القطاع العام واصدار السندات الحكومية والاقتراض من الجهاز المصرفى . وترجع أسباب هذه المكانة المتزايدة الاهمية التى تحتلها الضرائب فى الموارد العامة للدولة الى ما يثار من تحفظات وجيهة على استخدام الايرادات غير العادية — وصفة خاصة فائض القطاع العام والاقتراض من الجهاز المصرفى — فى تمويل النفقات العامة . ويأتى فى مقدمة هذه التحفظات ان فائض القطاع العام — باعتباره موردا ادخاريا حقيقيا — لا يجوز استخدامه فى تمويل الانفاق العام الجارى ، وإنما يجب تخصيصه لتمويل الانفاق العام الاستثمارى . أما استخدام الاصدار الجديد أو الاقتراض من الجهاز المصرفى فى تمويل الانفاق الجارى فلا خلاف على ما يحدثه من ضغوط تضخيمية فى الاقتصاد القومى .

(و) وازاء ذلك فان السياسة المالية الرشيدة يتعين عليها أن تراعى ثلاث اعتبارات اساسية فى فرضها للضرائب بصفة عامة وفى توليفها بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة وفى تحديد أسعار كل منها . هذه الاعتبارات الثلاث هى :

— اعتبار تمويل الانفاق على الاستهلاك الجماعى ، أى تمويل الانفاق الجارى على خدمات التعليم والصحة والامن والدفاع والعدالة وغيرها .

— اعتبار تمويل الانفاق على الاستثمار غير الانتاجى للادارة الحكومية ، أى تمويل الانفاق على تشييد المدارس والمستشفيات والطرق والكبارى والموانئ

والمطارات والاسكان الادارى وغير الادارى .

٢- اعتبار التمويل الجزئى للانفاق على الاستثمار الانتاجى للقطاع العام فسى شكل منح رأسمالية أما لزيادة رؤوس اموال الوحدات الاقتصادية القائمة او لانشاء وحدات اقتصادية جديدة . أما الجزء الباقى من الاستثمارات الانتاجية فانما يتم تمويله من مصادر التمويل الذاتى اولا ثم الاقتراض مسن الجهاز المصرفى ثانيا .

وهذا فى الواقع هو مجال الاستخدام الأمثل للقروض المصرفية .

٣- اما دور الضرائب فى اطار السياسة الاقتصادية فانه يمكن تحديده فى المساهمة فسى تعبئة الفائض الاقتصادى اللازم لتمويل الاستثمارات القومية ، اذ أنه من الطبيعى أن تلجأ الدولة الى كافة الأدوات المعبئة لهذا الفائض ومنها الضريبة التى يمكن أن تستخدم للوصول الى تحقيق الأهداف التالية :

أ) الحد من الطلب على السلع الكمالية ما يقلل الحافز على انتاجها ويحرر جزء مسن الموارد الانتاجية لتوجيهها الى تلك الوجهة المدعومة للهيكلة الانتاجى للاقتصاد القومى وذلك برفع الرسم الجمركية على الوارد من هذه السلع أو منع استيرادها ، وفرض ضرائب غير مباشرة على المنتج من السلع الكمالية محليا .

ب) فرض سعر مرتفع وتصاعدى للضريبة على الدخول العليا الناتجة عن الملكية العقارية وملكية عوامل الانتاج بصفة عامة مما يساعد على تعبئة الفائض .

ج) ترشيد انفاق الوحدات الاقتصادية العامة المنتجة للسلع والخدمات بهدف خفض التكلفة لزيادة الربح وتوجيه الفائض المتاح منها مركزيا الى الوجهة الانمائية المطلوبة .

د) تشجيع الاستثمارات الضرورية لعملية التنمية عن طريق اعفائها نوعيا وجغرافيا مسن الضرائب المفروضة على غيرها من الاستثمارات .

هـ) حماية الصناعة الوطنية برفع الرسوم الجمركية على الواردات المشيلة لانتاج هذه الصناعات أو خلق الحافز على قيامها محليا . بحيث يكون فرض الرسوم الحمائية لفترة محدودة ، على أن تخفض هذه الرسوم تدريجيا ، ان الهدف النهائي هو أن تقوم الصناعة الوطنية على أساس الكفاءة الانتاجية لا الحماية الجمركية .

٤- وفيما يتعلق بدور الضرائب في اطار السياسة الاجتماعية فانه يمكن ابراز الجوانب التالية :

أ) لما كانت اعادة توزيع الدخل القومي تعتبر من الأهداف التقليدية للسياسة الاجتماعية وخاصة في تلك المجتمعات التي تتصف بالتفاوت الكبير في دخول الفئات الاجتماعية المكونة لها فإنه توجد وسائل عديدة يمكن أن تحقق هذا الهدف من بينها الضرائب ، على أن يكون تفضيل أى من هذه الأدوات على الأخرى حسب طبيعة الأوضاع والظروف السائدة وحجم اعادة التوزيع الذي ينبغي اجراءه وكيفية اجراء هذه العملية .

ب) وبصفة عامة يمكن القول بأن الضريبة غير المباشرة وهي تقع عادة على الاستهلاك وتؤدي الى ارتفاع أسعار السلع والخدمات ، أشد عبثا على الطبقات ذات الدخل المنخفضة منها على الطبقات ذات الدخل المرتفعة ، ذلك أن الطبقات ذات الدخل المنخفضة ، وهي ذات ميل حدى مرتفع للاستهلاك ، تخصص - وعلى العكس من الطبقات ذات الدخل المرتفعة وذات الميل الحدى المنخفض للاستهلاك - نسبة مرتفعة من دخلها للاستهلاك . وبعبارة أخرى أن التوسع في الضرائب غير المباشرة يعيد توزيع الدخل القومي في غير صالح الطبقات الفقيرة ، وعلى العكس من ذلك نجد أن التوسع في الضرائب التصاعدية على الدخل والثروات (وهي الضرائب المباشرة) تؤدي الى اعادة توزيع الدخل القومي في غير صالح الطبقات ذات الدخل المرتفعة .

(ح) ويزيد هذا الفارق في الاتجاه الذي تسلكه كل من الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في إعادة توزيع الدخل القومي ، ان الضرائب المباشرة وهي تقع على الدخل والشركات ، ويكلف بها ممول معروف للإدارة الضريبية يمكنها أن تدخل في حسابها الظرف الشخصية للممول ، هذا على العكس من الضرائب غير المباشرة ، وهي تقع في الأغلب والأعم على سلع الاستهلاك ، ويتحملها ممول غير معروف للإدارة الضريبية ، لا يمكنها أن تدخل في حسابها الظرف الشخصية للممول .

(د) وقد أدت الآثار التوزيعية السلبية للضريبة غير المباشرة الى ضرورة الأخذ بسياسة تعويضية تحد من تلك الآثار المترتبة على فرضها في مجال إعادة توزيع الدخل القومي . وهذه هي سياسة دعم بعض السلع والخدمات . فإذا كان فرض الضريبة غير المباشرة يؤدي الى ارتفاع اسعار المنتجات ، فان منح الدعم يؤدي الى تثبيت ان لم يكن خفض أسعار هذه المنتجات ، حتى أصبح الدعم يعرف بأنه مقلوب الضريبة غير المباشرة ، وأصبحت حتمية منح الدعم أو الاعانة المالية في مجتمع تتفاوت فيه الدخل وتتعدد مصادرها من عمل وملكية عوامل الانتاج ، توازي حتمية فرض الضريبة السلعية أو غير المباشرة فإذا كانت الاخيرة هي احد الموارد الرئيسية لميزانية الدولة واللازمة لتمويل الانفاق العام ، فان الدعم أو الاعانة هي احدي النفقات الضرورية واللازمة لصيانة السلام الاجتماعي . ولكن أي السلع تفرض عليها الضريبة غير المباشرة وأينها تمنح الدعم أو الاعانة ؟ بادىء ذي بدء أن السلعة الواحدة لا يمكن منطقياً أن تكون محل فرض الضريبة ومنح الاعانة في آن معا (الامر الشائع في كثير من البلاد النامية ومنها مصر) ، ذلك لأنه لو تم هذا الازدواج في معاملة السلعة الواحدة ، لكان مؤشراً على تخطيط السياسة المالية أو على الأقل تضارب أهدافها مع أهداف السياسة الاجتماعية .

(هـ) وليس من شك في أن توزيع الدخل القومي بين الاستهلاك والاستثمار لصالح الأخير إنما يتطلب كقاعدة عامة اعفاء مجموعة السلع الانتاجية (الوسيطة والاستثمارية) من

الضريبة غير المباشرة عملا على تشجيع الاستثمار والانتاج بل قد يقتضى الأمر أحيانا - تحقيقا لأهداف السياسة الاقتصادية - تخفيض سعر استخدام بعض هذه السلع عن سعر انتاجها بمنحها اعانة مالية ، كما هو الحال مثلا فى تسليم الاسمدة والمبيدات الحشرية للمزارعين بأسعار استخدام تقل عن أسعار انتاجها أو استيرادها ، لخفض تكلفة الانتاج الزراعى وزيادة أرباح المزارعين .

(و) فإذا كان الأمر كذلك فإن المجال الطبيعى والفسيح لفرض الضريبة السلعية ومنح الاعانة المالية هو مجموعة السلع الاستهلاكية ، على أن يبدأ فرض الضريبة بمعدلات مرتفعة على المجموعة الكمالية من هذه السلع ، وحيث تتناسب تناسبا طرديا مع مرونة الطلب عليها ، فكلما زادت المرونة ارتفع معدل الضريبة ، وبالعكس يتناقص المعدل كلما انخفضت مرونة الطلب على السلعة ، متدرجا فى تناقصه على مجموعة السلع العادية حتى يصل الى الصفر على مجموعة السلع الضرورية ، وفى نطاق هذه المجموعة الاخيرة يمكن أن تنقلب الضريبة غير المباشرة الى دعم مالى ، وقد يقتضى الأمر فى بعض سلع المجموعة الضرورية أن يتناسب الدعم تناسبا عكسيا مع مرونة الطلب على السلعة ، فكلما انخفضت المرونة زاد الدعم ، وذلك حرصا على أن تكون السلعة فى متناول المستهلك محدود الدخل ، كما هو الحال فى رغيف الخبز وغيره .

٥- خلاصة القول أن السياسة الضريبية - باعتبارها أحد أركان النظام الضريبي - لا بد وأن توضع لتحقيق أهداف محددة تتناسب مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة فى الدولة ، على أن تكون فى نفس الوقت جزءا لا يتجزأ من مجموعة السياسات القومية المطبقة فى المجالات المالية والاقتصادية والاجتماعية . بل يمكن القول بان نجاح السياسة الضريبية فى تحقيق أهدافها إنما يتوقف فى المقام الاول على مدى تكاملها من حيث الاهداف مع السياسات القومية الاخرى . والتالى فإن السياسة الضريبية ينبغى أن تكون أداة من ضمن مجموعة أدوات تشكل السياسة القومية ، فهى لا يمكن

التعويل عليها بمفردها فى تحقيق أهداف قومية مثل أهداف تحقيق العدالة الاجتماعية والنمو الاقتصادى السريع .

النظام الضريبى بين النوعية والتوحيد :

١- تراوحت النظم الضريبية المعاصرة فى الدول المختلفة فيما يتعلق بتنظيمها الفنى بين نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة ونظام الضريبة الموحدة على مجموع الدخل . وقد مرت هذه النظم بأدوار ثلاثة على الترتيب الآتى :

- أ) الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة .
- ب) الضرائب النوعية على فروع الدخل متوجة بضريبة عامة على الأيراد .
- ج) الضريبة الموحدة على مجموع الدخل .

٢- وقد أثير فى الفكر المالى المعاصر فى مصر عديد من الآراء التى تؤيد أو تعارض واحدا أو آخر من هذين النظامين ، حيث مر النظام الضريبى فى مصر بالدور الأول (أ) : منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذى فرض مجموعة من الضرائب النوعية حتى صدور القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض الضريبة العامة على الأيراد ، ليدخل النظام الضريبى اعتبارا من صدور القانون الأخير الدور الثانى (ب) للتطور والجارى العمل به حتى الآن ، وسنعرض هنا لكل من المبررات والتحفيزات الخاصة بكل مسن الضريبة النوعية والضريبة الموحدة والمؤشرات التى يمكن باستخدامها الترجيح بين هذين النظامين .

٣- ففىما يتعلق بالضرائب النوعية فإن أهم المبررات للأخذ بذلك النظام يمكن تلخيصها فيما يلى :

- أ) سهولة تحديد الوعاء الخاضع لكل ضريبة على حدة .

- (ب) الضخامة النسبية فى حصيللة الضرائب النوعية .
- (ح) امكانية الاتساق والتواءم مع التغيرات البنائية فى الاقتصاد القومى .
- ٤- بينما أهم العيوب والتحفظات التى ترد على نظام الضرائب النوعية تتمثل فيما يلى :
- (أ) زيادة العبء الضريبى على الممولين حيث يخفى تعدد الضرائب الخاضع لها الممول فى طياته عبئا ضريبيا كبيرا قد يزيد على عبء الضريبة الموحدة وذلك على الرغم من تواضع سعر كل ضريبة نوعية على حدة .
- (ب) يؤدى الأخذ بنظام الضرائب النوعية فى كثير من الاحيان الى الازدواج الضريبى ، فالوعاء الذى يخضع للضريبة النوعية يخضع للضريبة العامة على اليراد .
- (ح) زيادة تكاليف الجباية مما يخفض من صافى الحصيللة التى تدخل كأيرادات فى الموازنة العامة للدولة .
- (د) تعقد الاجراءات الخاصة بحصر الوعاء الضريبى وتلك الخاصة بربط الضريبة وتحصيلها .
- (هـ) نقص الكفاية فى تحقيق التناسق مع الادوات المالية والاقتصادية الأخرى ، بسبب تشابك المتغيرات الاقتصادية وتداخلها ، الأمر الذى قد يضر بكفاءة الانتساج أو يقلل من حجم النشاط الاقتصادى .
- (و) عدم القدرة على سد بعض الشغرات فى النظام الضريبى النوعى مما يسمح بتهرب كثير من الدخول الطغيلية .
- ٥- أما الضريبة الموحدة ، فان أهم مبررات الأخذ بها تتمثل فى الآتى :
- (أ) البساطة فى التطبيق ، اذ لا يعد والامر فيها تقسيم الأعباء العامة بسـيين الممولين تبعا لمقدرتهم النسبية .

ب) تحقيق الرضوح بالنسبة للممول فى شأن التعرف بسهولة على ما يلتزم به من أعباء ضريبية .

ح) تحقيق العدالة بصورة أكبر لأنها تسمح بتدرج الضريبة تبعاً لامكانيات الممول .

د) انها تؤدي الى استبعاد ما قد تسببه الضرائب النوعية المتعددة من تعويق للنشاط الاقتصادى .

هـ) قلة نفقات الجباية الخاصة بها قياساً على نفقات جباية الضرائب النوعية المتعددة .

و) توحيد اجراءات ربط وتحصيل الضريبة .

ز) تقليل فرص التهرب الضريبى بحصر الايرادات المختلفة للممول فى اقرار واحد يعطى للسلطة المالية القدرة على الحكم على مدى صحة الاقرار ، اذ ان الدخل الناتج من أحد المصادر يلقى ضوءاً على حقيقة الدخل المستمد من مصدر آخر .

٦- أما أهم العيوب والتحفظات التى ترد على نظام الضريبة الموحدة فأنها تتمثل فيما يلى :

أ) صعوبة تحديد وعاء الضريبة الموحدة بصورة قد تحد من امكانية تطبيقها .

ب) خروجها على مبدأ العدالة من حيث فرضها على نوع أو أكثر من الثروة أو النشاط الاقتصادى دون بقية الأنواع ، مما يخلق تفرقة لا يبرر لها فى المعاملة المالية بين مختلف الفئات والأفراد .

ح) انخفاض حصيلة الضرائب الموحدة نسبياً عن حصيلة الضرائب المتعددة ، مما يحد من القدرة الانفاقية للدولة أو يجعلها تلجأ الى مصادر تمويلية ذات حساسية بالغة خاصة فى الدول النامية .

د) عدم امكانية مواءمة نظام الضريبة الموحدة للبنيان الاقتصادى لبعض الدول .

٧- وعلى ضوء مزايا وعيوب كل من نظام الضرائب النوعية والضريبة الموحدة فانه يمكن القول بصفة عامة ان القضية الأساسية فى النظام الضريبي الملائم ليس فى الانحياز الى الضرائب النوعية فى مواجهة الضريبة الموحدة أو العكس ، وانما لا بد من أخذ مجموعة من الاعتبارات يتم على أساسها الترجيح والاختيار بين النظام النوعى والنظام الموحد للضريبة طبقا لمجموعة الأوضاع والظروف الاجتماعية والاقتصادية والمالية السائدة فى كل دولة خلال مرحلة معينة من مراحل تطورها . ويعتبر النظام الضريبي الملائم هو ذلك النظام الذى يتفق مع طبيعة النظام الاجتماعى والاقتصادى ويسعى من خلال تكامله واتساقه مع السياسات القومية الاخرى الى تحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، فضلا عن تحقيق أهداف الجهاز الضريبي من حيث تجميع وتعبئة الحصيلة وزيادتها وتصفية ظاهرة التهرب ، وتحقيق أهداف الممولين من حيث بساطة الاجراءات التى تتبع معهم ووضوح الالتزامات المطلوبة منهم والاقتناع بعدالة الضريبة المفروضة عليهم .

٨- وهناك مجموعة من المؤشرات التى يمكن باستخدامها قياس كفاءة النظام الضريبي ومن ثم التعرف على قدرة كل من الضرائب النوعية والضريبة الموحدة فى توفير أركان النظام الضريبي الأمثل . وتمثل تلك المؤشرات فيما يلى :

- أ) مؤشرات فنية : وهى التى تقيس كفاءة النظام الضريبي من الزوايا الآتية :
- مكافحة التهرب الضريبي والتهرب أو الحد منهما .
 - تجنب الازدواج الضريبي .
 - سهولة الاجراءات الخاصة بالحصص والربط والتحصيل .
 - القضاء على ظاهرة المتأخرات الضريبية بتقليل اجراءات المنازعات والتصالح .

- الاقتصاد فى نفقات الجباية .
 - توفير فرص معقولة لاكتساب الخبرات المهنية الخاصة بالأعمال الضريبية للعاملين بالجهاز الضريبى .
- (ب) مؤشرات مالية : وهى التى تقيس كفاءة النظام الضريبى من الجوانب الآتية :
- توفير موارد مالية للدولة بصورة معقولة تمكنها من الوفاء بالتزاماتها المختلفة ، وتحد من التجائها الى المصادر التمويلية الاخرى المحفوفة بالمخاطر .
 - تحقيق تدفق منتظم للحصيلة الضريبية على مدار السنة منعا للاختناقات المالية .
- (ج) مؤشرات اقتصادية : وهى التى تقيس كفاءة النظام الضريبى من الجوانب الآتية :
- القدرة على تعبئة الفائض الاقتصادى الذى يخص للاستثمار الانتاجى بصورة تمكن من زيادة الدخل القومى وتحقق الاستخدام الأمثل للموارد القومية المتاحة والممكنة .
 - الحد من الآثار السلبية لفرض الضريبة على كل من الادخار والاستثمار بسبب عدم التنبؤ باتجاه هذه الآثار وحجمها .
 - حماية الصناعات الوطنية وتشجيع اقامة الصناعات الارتكازية فى الاقتصاد القومى .
 - المساعدة فى تحقيق التنمية الاقليمية التى تقلل من الفوارق فى المستويات المعيشية بين أقاليم الدولة المختلفة وذلك بخلق حوافز للاستثمار فى المناطق الجغرافية المختلفة عن طريق تقرير أسعار ضريبية منخفضة ومنح إعفاءات ضريبية للاستثمارات فى تلك المناطق .

— توفير المرونة فى النظام الضريبي تجاه التغييرات البنائية فى الاقتصاد القومى .

(د) مؤشرات اجتماعية : وهى التى تقيس كفاءة النظام الضريبي من الجوانب الآتية :

- تخفيف العبء عن الفئات ذات الدخل الثابتة والمحدودة .
- الحد من التفاوت الكبير فى الدخل بما يكفل صيانة السلام الاجتماعى .
- تعقب الدخل الطفيلية وتصفية هذه الظاهرة التى قد تنشأ انعكاسا لبعض الاختلالات الوظيفية فى الاقتصاد القومى .

الفصل الثانى

تطور التشريع الضريبى فى مصر

مقدمة :

١- لما كان من المسلم به علميا أن التشريع الضريبى (باعتباره حجر الزاوية للنظام الضريبى) هو انعكاس حقيقى ونتاج طبيعى لنوع النظام الاجتماعى والاقتصادى وميكانيكية تشغيله ومرحلة نموه الاقتصادى ، يرتبط بإبعاد المكان (مجتمع معين أو آخر) والزمان (فترة زمنية معينة أو أخرى) ، فإنه يمكن القول بأن طبيعة وهيكلك ووظائف وأهداف النظام الضريبى بصفة عامة والتشريع الضريبى بصفة خاصة لمجتمع معين وفى فترة زمنية معينة دالة فى متغيرات ثلاث هى :

- (أ) نوع النظام الاجتماعى والاقتصادى (بمعنى هل هو رأسمالى أم اشتراكى)
(ب) ميكانيكية التشغيل (بمعنى هل هى قائمة على آليات السوق أم على التخطيط القومى) .
(ج) مرحلة النمو والاقتصادى (بمعنى هل نحن بصدد اقتصاد متقدم أم اقتصاد متخلف)

٢- ومن ثم فإنه يتحتم طبقا لهذه الدالة ضرورة تغيير طبيعة وهيكلك ووظائف وأهداف النظام الضريبى بصفة عامة والتشريع الضريبى بصفة خاصة تبعا للتغير الذى يحدث فى أى من هذه العناصر الثلاث .

٣- وسنحاول فى هذا الفصل ، على ضوء هذه العلاقة الأساسية ، أن نستعرض أهم التطورات التاريخية التى لحقت بالتشريع الضريبى الحديث فى مصر ، من حيث المنشأ والتطور فى المراحل المختلفة وصولا الى التشريع الضريبى الأخير وهو القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ . أو بعبارة أخرى فإننا سوف نتناول فى هذا الفصل ما يلى :

أ (نظرة تاريخية لنشأة وتطور التشريع الضريبي في مصر من خلال التمييز بين ثلاث فترات زمنية هـى :

- الفترة من عام ١٩٣٩ حتى عام ١٩٥٢ .
- الفترة من عام ١٩٥٢ حتى عام ١٩٧٤ .
- الفترة بعد عام ١٩٧٤ .

ب) عرض للقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ باعتباره التشريع الضريبي الاخير وذلك عن طريق حصر أهم ما أستحدثه هذا القانون مقارنة بالتشريعات الضريبية السابقة له ثم تقييمه .

نظرة تاريخية لنشأة وتطور التشريع الضريبي في مصر :

لما كان تاريخ التشريع الضريبي الحديث في مصر يرتبط من حيث النشأة التاريخية بالغاء الامتيازات الأجنبية بمقتضى اتفاقية منترو في ٨ مايو سنة ١٩٣٧ ، فأنا سوف نعرض لتطور التشريع الضريبي الحديث في مصر تاريخيا من خلال ثلاث فترات زمنية كما سبق ذكره .

الفترة الاولى (١٩٣٩ - ١٩٥٢)

١- شهدت هذه الفترة أول ممارسة فعلية في مجال التشريع الضريبي الحديث في مصر ، ذلك أنه بعد الغاء الامتيازات الأجنبية تشكلت لجنة بوزارة المالية أوكل اليها دراسة كل ما يتعلق بالضرائب والرسوم التي تدعو الحاجة الي فرضها ، وكذلك دراسة التنظيم الواجب انشاءه لتولى تنفيذ التشريعات الضريبية التي سيستقر الرأى عليها . وفي الواقع فان اللجنة المذكورة تقدمت في ٢٣ مارس سنة ١٩٣٨ للحكومة بثلاث مشروعات قوانين انتهت اليها من الدراسة هـى :

- مشروع قانون بفرض ضريبة على رؤوس الأموال المنقولة والارباح التجارية
- والصناعية وكسب العمل .

- مشروع قانون بفرض ضريبة الدمغة •
- مشروع قانون بفرض ضريبة على الشركات فى شكل رسم أيلولة •
- ٢- وقد أقر المجلس الاقتصادى (وهو اللجنة النوعية المختصة) التابع لمجلس الوزراء
المشروعات الثلاث ، واحالها الى البرلمان الذى وافق عليها وأصدر بها القوانين
الثلاث التالية :
- أ (القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الاموال المنقولة
وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل •
- ب) القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ فى شأن فرض رسم الدمغة •
- ح) القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ فى شأن فرض رسم ايلولة على الشركات •
- ٣- ومع التطبيق العملى لهذه التشريعات ومع التطور وتغير الظروف الاجتماعية
والاقتصادية فى مصر، اتضح ضعف الإيرادات المحصلة طبقا لها كما اتضح أيضا
ثقل عبء الضرائب غير المباشرة على الطبقات الفقيرة ، الأمر الذى دفع المشرع
الى تشخيص الضريبة وذلك باصدار القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض ضريبة عامة
على الايراد ذات سعر تصاعدى وذلك فى ٢٥ يوليو عام ١٩٤٩ • ومن خصائص
هذه الضريبة على الايراد العام ما يلى :
- أ (انها ضريبة عامة حيث يتكون وعاءها من مجموع أوعية الضرائب المختلفه •
- ب) انها ضريبة مباشرة تسرى على الدخل عند الحصول عليه •
- ح) انها ضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين فقط •
- د) انها ضريبة تكميلية فهى لا تحل محل الضرائب النوعية وانما تفرض على الدخل
الذى سبق ان فرضت عليها ضريبة نوعية مثل كسب العمل وغيرها ، مما يخلق
نوعا من الازدواج الضريبى يستهدف من جانب المشرع تفادى عيوب
الضرائب النوعية •

هـ) انها ضريبة شخصية تأخذ في الاعتبار كافة العوامل التي تتعلق بالمول وأعبائه العائلية .

و) انها ضريبة شاملة تسرى على جميع المصريين أيا كانت محل اقامتهم ، وكذا على الأجانب المتوطنين في مصر حتى ولو كانت ايراداتهم ناتجة من مصدر خارج مصر ، كما تسرى أيضا على الأجانب غير المتوطنين في مصر عن دخولهم التي نتجت عن نشاطهم الاقتصادي بها .

٤- وبالإضافة الى هذه القوانين الاربعة الأساسية السابق الإشارة اليها فانه صدرت عدة قوانين يفرض مجموعة من الضرائب الغير مباشرة مثل ضريبة المراهى ورسم الانتاج ورسم التسجيل والضرائب على السلع الترفيهية . ومن ناحية أخرى فلقد صدر القانون رقم ٦٠ لعام ١٩٤١ بفرض ضريبة على الارباح الاستثنائية التي تحققت أثناء الحرب العالمية الثانية والتي ألغيت بموجب القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٥٠ .

الفترة الثانية (١٩٥٢ - ١٩٧٤)

١- شهدت هذه الفترة مجموعة من التطورات يمكن اجمال أهمها في ما يلي :

أ) صدر القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ في شأن فرض ضريبة على صافي التركة بالإضافة الى رسم الأيلولة المفروض على نصيب كل وارث . هذا بالإضافة الى صدور القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ في شأن الضريبة على العقارات المبنية الذي حل محلّ الأمر العالى الصادر في ١٣ مارس ١٨٨٤ بفرض هذه الضريبة . وقد واكب هذين القانونين صدور المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ بشأن حصر الممولين .

ب) لقد خضع القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بفرض ضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الارباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل للعديد من التعديلات خلال تلك الفترة . ويمكن اجمال تلك التعديلات التي لحقت بالقانون

المذكور في مجموعة القوانين : رقم ٣٤٩ لسنة ١٩٥٢ ورقم ٢٥٣ ، ٤٧٠
لسنة ١٩٥٣ ، ١٨ ، ٥٤١ لسنة ١٩٥٤ ، ٢٤٤ لسنة ١٩٥٥ ، ٢٧٥
و ٣٨٦ لسنة ١٩٥٦ ، ٩٥ لسنة ١٩٥٧ ، ٣٩ ، ١٠٢ لسنة ١٩٥٨ ،
٣ و ٢٧٠ لسنة ١٩٥٩ ، ٥٧ ، ٩٥ ، ١٨٤ ، ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ ،
٢٢ ، ٢٣٦ لسنة ١٩٦٢ ، ١٢٨ لسنة ١٩٦٣ ، ٦٤ ، ٩٠ ، ١٤٥ لسنة
١٩٦٤ ، ٥٢ لسنة ١٩٦٥ و ١١ ، ١٢ ، ٥٣ ، ٥٥ لسنة ١٩٦٧ ،
٧٧ لسنة ١٩٦٩ .

(ح) لم تشهد هذه الفترة أى محاولة جادة لأحداث تغيير جذرى فى النظام
الضريبي فى مصر يدخل فى حسابه تلك التعديلات الجزئية المتلاحقة على
قانون كان قد مضى عليه فترة طويلة بالرغم من تغير نوع وطبيعة النظام
الاجتماعى والسياسى والاقتصادى فى البلاد بعد يوليو ١٩٥٢ ، وكانت
المحاولة الوحيدة فى هذا الصدد تشكيل لجنة فى أغسطس ١٩٥٩ لبحث
أسس تعديل نظام الضرائب فى مصر ودراسة اصلاحه وكذلك تشكيل لجنة
أخرى بمقتضى قرار وزير المالية رقم ٤٧ لسنة ١٩٦١ وذلك لوضع تشريع
للضريبة الموحدة ١٠ الا أن اجتماعات هذه اللجان لم تسفر عن أى محاولات
تشريعية دخلت حيز التنفيذ . الامر الذى جعل النظام الضريبي يقوم على
القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتعديلاته الجزئية العديدة خلال تلك الفترة
دون معالجة هذا الموضوع معالجة شاملة .

(د) ومن أبرز التعديلات التى شهدتها تلك الفترة لقوانين الضرائب هى التعديلات
التي طرأت على أسعار الضريبة العامة على الايراد المفروضة بالقانون رقم ٩٩
لسنة ١٩٤٩ وتمثل تلك التعديلات فى تعديل الشريحة الاخيرة التى صدرت
فى الجدول المرفق بهذا القانون بفرض ضريبة عامة على الايراد مقدارها ٥٠%
على الايراد الذى يزيد عن مائة ألف جنيه على النحو التالى :

- تعديل السعر الى ٨٠ ٪ بعد شريحة خمسين ألف جنيه بمقتضى القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٢ .
- عدلت الى ٨٠ ٪ من الايراد فيما بعد ٣٠ ألف جنيه بمقتضى القانون رقم ٢٠٠ لسنة ١٩٦٠ .
- رفع سعر الضريبة الى ٩٠ ٪ من الايراد بعد عشرة آلاف جنيه بالقانون رقم ١١٥ لسنة ١٩٦١ ، والذي عدل بالقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ بفرض سعر للضريبة العامة على الايراد يصل الى ٩٥ ٪ من الايراد الذى يزيد على عشرة آلاف جنيه .

الفترة الثالثة (ما بعد عام ١٩٧٤) :

- ١- يمكن اجمالاً أهم التطورات التى شهدتها تلك الفترة فيما يلى :
أ) تشكيل لجنة لتطوير قوانين الضرائب المباشرة فى مصر فى عام ١٩٧٤ انتهت بالتوصية بالابقاء على نظام الضرائب النوعية المتوج بالضريبة العامة على الايراد . ويعتبر الوصول الى مثل هذه النتيجة بمثابة انحياز للتيار الذى ينادى بالابقاء على نظام الضرائب النوعية فى مواجهة التيار المقابل الذى نادى من فترة بضرورة الأخذ بنظام الضريبة الموحدة على مجموع الدخل .

ب) وقد شارك السيد رئيس الجمهورية فى المناقشات التى دارت حول تعديل التشريعات الضريبية الجارى العمل بها بارساله رسالة الى مجلس الشعب والحكومة بتاريخ ٢ فبراير ١٩٧٥ حدد فيها المبادئ العامة الواجبة الاتباع فى شأن تعديل النظام الضريبى فى مصر حيث ورد فى رسالة سيادته ما يلى :

” اننا من خلال سياسة الانفتاح الاقتصادى لصالح التقدم الاقتصادى لجميع شعبنا نرفض أن يكون جهدنا لاثراء فئة محدودة على حساب الأغلبية الساحقة . ان النظام الضريبى يحتاج الى نظرة جديدة لتصبح الضريبة الاداة

الرئيسية لتحقيق أهدافنا . وفى سبيل ذلك فان النظام الضرائبى يجب
أن يحقق السياسات الآتية :

أن تكون الضريبة وسيلة لتوزيع الأعباء العادلة بين المواطنين وليست مجرد
وسيلة للحصول على موارد للدولة بحيث تأخذ السياسة الضريبية فى اعتبارها
ظروف المواطن كلها وأن تمتد الى دخله كله ، والا يفلت ايراد من الضريبة
وتسد فى وجه الممول وسائل التحايل عن طريق توزيع عناصر الثروة والدخل
على أفراد الاسرة الواحدة ، وأن تكون الضريبة وسيلة للحد من تضخم
الثروات بما يضمن عدالة فى توزيع الدخل القومى وأداة لتقريب الفوارق بين
الطبقات ، الامر الذى يتطلب ضرورة التفكير فى تقرير ضريبة على الأرباح
الرأسمالية التى تتحقق من زيادة قيمة بعض الأموال دون أى جهد مبذول
وأن تكون الضريبة وسيلة للحد من مظاهر البذخ والاندفاع نحو الاستهلاك
الترفى وحافزا على الاستثمار المنتج وأن يوضع نظام محكم لتحصيل الضرائب
وضمن عدم التهرب من أدائها بما يؤدى الى رفع الطاقة الضريبية لما تجبئيه
الدولة ، ان دستورنا قد جعل من أداء الضرائب والتكاليف العامة واجبا
قوميا والاخلال بهذا الواجب يرتفع الى مرتبة الخيانة الوطنية التى يجب
ان يقابلها التشريع بأشد العقاب " . (*)

ولم يتوقف اهتمام السيد رئيس الجمهورية بموضوع تعديل التشريع الضريبى
فى مصر عند هذا الحد بل تعددت توجيهاته فى هذا الشأن الى مجلس
الشعب حيث ذكر سيادته فى البيان الذى ألقاه بالمجلس فى افتتاح
دور الانعقاد العادى الثانى فى ٩ نوفمبر ١٩٧٧ ، ما يلى :

(*) تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة ومكتب اللجنة الاقتصادية لمجلس
الشعب عن مشروع قانون بشأن تحقيق العدالة الضريبية بتاريخ ١٩٧٨/٢/٤ .

” أود أن اكون واضحا امامكم فى قانون الضرائب الجديد ، لا بد أن تحقق العدالة الاجتماعية كما أرادها الله سبحانه وتعالى ، بحيث يتحمل القادر وحيث ينعم الغير قادر بحياة كريمة ليست احسانا من القادر ابدا إنما هى فرض عين وواجب ” .

(ح) صدر القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ فى شأن تحقيق العدالة الضريبية وذلك فى ٢٠ يوليو ١٩٧٨ . ولقد كان صدور هذا القانون انعكاسا لعاملين هامين هما :

- تركيز القيادة السياسية على ضرورة استخدام الضريبة كأداة لتحقيق العدالة الاجتماعية .
- تغلب الرأى الذى يطالب بالابقاء على نظام الضرائب النوعية المتسوج بالضريبة العامة على الايراد ، على الرأى الذى طالب بفرض ضريبة موحدة على مجموع الدخل ، وذلك نظرا لما تكشف للجان المختصة من صعوبات الانتقال الى نظام الضريبة الموحدة مرة واحدة ، وتأجيل دراسة هذا الموضوع الى ما بعد صدور القانون وبالتحديد اعتبارا من سنة ١٩٨٠ ، كل ذلك يصبغ القانون المذكور بصبغة مرحلية . ويؤكد صحة هذه النتيجة تصاعد بعض الآراء الرسمية حول فكرة تعديل القانون الجديد رغم حداثته . (١)

٢- وجدير بالذكر أن السيد رئيس الجمهورية أوضح فى رسالته الى مجلس الشعب بتاريخ ٣٠ مايو ١٩٧٨ اعتراض سيادته على القانون الذى أصدره مجلس الشعب بتاريخ ١٥ مايو ١٩٧٨ ، حيث ذكر سيادته : ” وقد لاحظت بالنسبة لهذا المشروع عدة أمور رأيت معها أن أعيدها للمجلس الموقر لاعادة النظر فيها . وهذه الملاحظات تتلخص فيما يلى :

(١) مثل ما ورد ببيان السيد الدكتور وزير المالية فى شأن مشروع الموازنة العامة للدولة لسنة ١٩٨٠ أمام مجلس الشعب فى ديسمبر ١٩٧٩ .

أ) اقتصر المشروع على تعديلات جزئية فى ضرائب الدخل القائمة • وهذه التعديلات على أهميتها لا تمس جوهر النظام الضريبي القائم الذى يرجع تاريخه الى قرابة ٤٠ عاما لم يدخل عليه خلالها سوى تعديلات جزئية بالرغم مما حدث بالبلاد من تطور جذرى فى النواحي الاجتماعية والاقتصادية والسياسية • وكان من الضروري تحقيقا للعدالة الاجتماعية اعادة النظر فى نظام الضرائب برمتها سواء فى ذلك الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على أن يتم ذلك فى ضوء السياسات النقدية والمالية والتجارية بوجه عام وسياسة الانفاق والاسعار والدخول بصفة خاصة • ويزيد من ضرورة المراجعة الشاملة للنظام الضريبي ما نتج عن سياسة الانفتاح الاقتصادى التى أخذنا بها منذ عام ١٩٧٤ من تقدم اقتصادى فى بعض المجالات وتزايد فى ثروات فريق من المواطنين •

ب) وواقع الامر أن نجاح تجربتنا الديمقراطية ورسوخ قدمها رهين بما نحققه من تقدم اجتماعى واستقرار اقتصادى • فاذا كان الخائف لا رأى له فان الجائع لا أمان له ، واذا كان التقارب بين الدخل يشيع المحبة فى النفوس ويحقق التجانس بين أفراد المجتمع ، الامر الذى يدعم السلام الاجتماعى والوحدة الوطنية ، فان التفاوت الكبير فى الدخل يؤدى الى عكس ذلك تماما لانه يساعد على بث الحقد والكراهية فى النفوس ويدفع الى الفرقة والانقسام داخل المجتمع • (١)

٣ ويتضح من العرض السابق أنى السلطة السياسية فى البلاد كانت ترى تغيير نظام الضرائب برمته سواء الضرائب المباشرة أو غير المباشرة فى ضوء السياسات القومية المكتملة للسياسة الضريبية ، وذلك من أجل تحقيق هدف استراتيجى عام هو دعم

(١) مجلس الشعب ، مضبطة الجلسة ٧٩ المعقودة بتاريخ ١٠ يونيو ١٩٧٨ - دور الانعقاد العادى الثانى - الفصل التشريعى الثانى •

كل من السلام الاجتماعى والوحدة الوطنية من خلال تحقيق مجموعة من الاهداف الوسيطة أو المشتقة وهى على النحو التالى :

- أ) عدالة توزيع الاعباء بين المواطنين .
- ب) خضوع كافة مصادر دخل المواطن للضريبة .
- ج) الحد من تضخم الثروات والحيلولة دون أن يكون جهدنا لاثراء فئة محدودة على حساب الأغلبية الساحقة من خلال سياسة الانفتاح التى يجب أن تركز لصالح التقدم الاقتصادى والاجتماعى لجميع شعبنا .
- د) عدالة توزيع الدخل القومى وتقريب الفوارق بين الطبقات .
- هـ) الحد من مظاهر البذخ والاندفاع نحو الاستهلاك الترفى .
- و) تشجيع الاستثمار المنتج .
- ل) اقتضاء الدولة لحقها من الارباح التى تتحقق دون أى جهد مبدول .
- ز) الحيلولة دون التهرب من أداء الضرائب وتجريم التهرب .
- ي) وضع نظام محكم لتحصيل الضرائب يرفع الطاقة الضريبية لما تجببه الدولة .

أهم ما استحدث فى القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ :

صدر القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ فى شأن تحقيق العدالة الضريبية فى سبع فصول تتضمن سبعة وخمسين مادة ، ويمكن استخلاص أهم ما استحدثه ذلك القانون قياسا بالقوانين الضريبية السابقة على النحو التالى :

١ - التوسع فى تحديد وعاء الضريبة على الارباح التجارية والصناعية بحيث يشمل أوجه النشاط التالية :

- أ) أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة . (١)
- ب) التصرف ولو لمرة واحدة فى العقارات المبنية أو الاراضى داخل كردون المدينة .
- ح) تأجير وحدة مفروشة واحدة أو جزء منها للسكن أو لمزاولة مهنة أو حرفة أو نشاط
- آخر يخضع لضريبة المهن الغير تجارية .
- د) الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية .
- هـ) مشروعات الحظائر .

٢- زيادة حدود بعض الاعفاءات الضريبية مثل :

- أ) رفع حد الاعفاء للاعباء العائلية فى الضرائب النوعية من ٥٠٠ جنيه الى ٦٠٠ جنيه فى السنة لجميع الممولين أيا كانت حالتهم الاجتماعية مع رفعه فى الضريبة على المرتبات وحدها الى ٦٦٠ جنيه فى السنة بالنسبة للمتزوج ويعول .
- ب) رفع حد الاعفاء لعمال المياومة^(٢) من ٧٥ قرشا الى ٢٠٠ قرش فى اليوم وتحديد سعر الضريبة بواقع ١% عما يزيد عن هذا الحد بعد أن كانت الضريبة تفرض بواقع ١% عما يزيد على ٧٥ قرشا الى ١٥٠ قرشا ثم ٢% عما يزيد على ذلك .
- ح) اغفاء بدلات التمثيل والاستقبال من الضريبة على المرتبات وما فى حكمها اذا لم تجاوز ٢٠٠٠ جنيه فى السنة وبشرط الا تزيد عن المرتب أو المكافأة أو الاجر الأسمى .^(٣)

-
- (١) مادة (١٣) من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والتي استبدلت بنص المادة (٦٣) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣ .
- (٢) المادة (١٢) من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ التى أضافت فقرة جديدة الى المادة (٦٢) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .
- (٣) المادة الثانية من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ التى حلت محل البند رقم ١ من المادة ٣٢ بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

د) اغفاء حوافز الانتاج التى يتقاضاها العاملون من الضريبة على المرتبات وما فى حكمها اذا لم تجاوز ٢٠٠٠ جنية ويشترط ألا تزيد عن الراتب أو المكافأة أو الأجر الاصلى .

هـ) اغفاء التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كوردون المدينة من الخضوع للضريبة المنصوص عليها فى البند رقم ١ من المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، اذا كانت قيمة العقار موضوع التصرف لا تجاوز عشرة آلاف جنية ومقدرة طبقا لأحكام القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ على أن تفرض الضريبة على ما يتجاوز ذلك .

و) اغفاء تصرف الوارث فى العقارات الآيلة اليه من مورثه بحالتها عند الميراث من الضريبة المنصوص عليها فى البند (١) من المادة ٣٢ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ اذا كانت قيمة هذا العقار لا تجاوز عشرين ألف جنية طبقا لاحكام القانون رقم ٧٠ لسنة ١٩٦٤ .

٣- التيسير على الممولين وذلك باعتبار الشهادات الصادرة من أى جهة من الجهات التى تقوم بالخصم والاضافة سندا للوفاء بالضريبة فى حدود المبالغ الثابتة بها . هذا بالاضافة الى مجموعة التيسيرات الآتية :

أ) استبعاد شركات الأشخاص من الجهات الملزمة بالخصم وذلك استجابة لمطالب الاتحاد العام للغرف التجارية واتحاد الصناعات المصرية .

ب) السماح بخصم أقساط التأمين الاجتماعى لمصلحة ممولى الارباح التجارية والصناعية والتى يتم تسديدها للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية من صافى الارباح الخاضعة للضريبة على الارباح التجارية ، وذلك بعد أن كان الخصم قاصرا على أقساط التأمين الاجتماعى لمصلحة عمال المنشأة فقط .

جـ) توزيع متجمد المرتبات وما فى حكمها على سنوات الاستحقاق وذلك عند حساب الضريبة على هذا المتجمد .

د) خصم المصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة من الارباح الخاضعة لضريبة المهن الغير تجارية .

تشجيع الادخار والاستثمار وذلك على النحو التالي :

أ) ائفاء فوائد الودائع بالبنوك وصناديق توفير البريد من الضريبة على القيم المنقولة وبلحقاتها .

ب) السماح بخصم ما يعادل ٢٠% من قيمة ما يشتري من آلات ومعدات جديدة لاستخدامها فى الانتاج من وعاء الضريبة كاستهلاك استثنائى .

ج) السماح برد الضريبة التى يكون قد سبق اداؤها على الارباح الرأسمالية الناتجة عن البيع أو الهلاك أو الاستيلاء على الاصول الرأسمالية للمنشأة اذا ما استخدم ثمن بيع هذه الاصول فى شراء أصول جديدة تحل محلها ، وذلك خلال سنتين من انتهاء السنة المالية التى تم فيها قبض ثمن البيع بشرط امسك حسابات منتظمة .

د) تخفيض سعر الضريبة لاعلى شريحة فى الضريبة العامة على اليراد من ٩٥% على أكثر من عشرة آلاف جنيه الى ٨٠% على أكثر من مائة ألف جنيه .

هـ) زيادة نسبة ما يخصم مقابل التأمين على حياة الممول وأسرته فى الضريبة العامة على اليراد من ٥% بحد أقصى ٢٠٠ جنيه الى ١٠% بحد أقصى ٤٠٠ جنيه

و) خصم المبالغ التى يساهم بها الممول فى صورة أسهم أو سندات فى مشروعات استثمارية جديدة تدخل فى اطار خطة التنمية الاقتصادية للدولة وتقرها الهيئة العامة لاستثمار المال العربى والأجنبى ، وكذلك المبالغ التى أودعها الممول فى أحد البنوك المصرية من اليرادات الخاضعة للضريبة العامة على اليراد ، ويشترط الا يتجاوز المبلغ الجائز خصمه ٢٥% من اليراد الكلى الصافى ويحد أقصى مقداره ٣٠٠٠ جنيه على أن يلتزم الممول بايداع هذه الأسهم والسندات والمبالغ فى أحد البنوك المصرية ولا يتصرف فيها لمدة خمس سنوات

متصلة فاذا سحبها أو تصرف فيها قبل أنقضاء هذه المدة زال ما كانت تتمتع به هذه الاسهم والسندات والمبالغ من اغفاء وخضعت قيمتها للضريبة العامة على الايراد في ذات السنة التي خصمت منها (المادة ٣ التي أضافت بنسبدا جديدا في نهاية المادة ٧ من القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩) .

٥- دعم التضامن الاجتماعي عن طريق الغناء بعض الاغفاعات الضريبية مثل الاغفاعات التي كانت مقررة للملاهي والنوادي الليلية والكازينوهات والحانات والاستراحات والبيوت والشقق المفروشة طبقا لاحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية والسياحية . هذا بالاضافة الى مجموعة الاجراءات التالية :

أ) فرض ضريبة على أذن العمل الخاصة بالمصريين العاملين بالخارج بواقع خمسين جنيها سنويا للمؤهلات العليا ، ٢٥ جنيها لغيرهم وذلك عن كل سنة يرخص بها لهم بالعمل بالخارج .

ب) فرض ضريبة بواقع ٢٠% من القيمة المدفوعة على الحفلات والخدمات الترفيهية التي تقام بالفنادق والمحلات العامة السياحية .

ج) فرض ضريبة بواقع ١٠% من قيمة تذكرة السفر للخارج التي تباع بالعملة المحلية فيما عدا سفر الطلبة أو السفر للعلاج أو التدريب أو الحج أو العمرة أو في مهام رسمية .

٦- احكام أعمال الحصر والربط والتحصيل وذلك وفقا للاجراءات التالية :

أ) تشديد العقوبة على الممول الذي لا يقوم بأخطار مصلحة الضرائب بمزاولته نشاطا تجاريا أو صناعيا أو مهنيا خلال شهر من تاريخ المزاولة وذلك بالحبس ٦ أشهر وغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تزيد عن خمسمائة جنيه أو بأحدى هاتين العقوبتين ، بعد أن كانت العقوبة الحبس لمدة لا تزيد عن شهرين وغرامة لا تزيد عن ٢٠٠ جنيه أو بأحدى هاتين العقوبتين .

ب) إلزام أصحاب العقارات التي يتم تشييدها أو ترميمها أو هدمها بأخطار مصلحة

الضرائب عن المقاولين وأصحاب المهن غير التجارية الذين يتم الاتفاق معهم على القيام بالاعمال المذكورة .

(ح) الزام المؤجر لوحدة مفروشة أن يبلغ مصلحة الضرائب خلال ١٥ يوما من تاريخ التأجير أو العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ببيان عن الوحدات المفروشة وعدد ما يكون فيها من حجرات والقيمة الايجارية لكل حجرة حسب ريسط العوايد .

(د) التوسع في تطبيق نظام الخصم والاضافة .

٧- العمل على الحد من التهرب الضريبي وذلك بتشديد العقوبة في حالة ثبوت التهرب من كل الضريبة أو بعضها باستعمال طرق احتيالية وقد بلغت هذه العقوبة الاشغال الشاقة المؤقتة وهي السجن من ٣ الى ١٥ سنة وتعويض يعادل ٣ أمثال ما لم يؤد من الضريبة بالاضافة للحرمان من تولى المناصب العامة وفقدان الثقة والاعتبار .

٨- تشجيع الممولين على امسك دفاتر منتظمة وذلك بخصم ما يعادل ٢٠% من آلات ومعدات جديدة من وعاء ضريبة الارباح التجارية والصناعية كاستهلاك استثنائي وذلك علاوة على الاستهلاك العادي ، ويجوز زيادة هذه النسبة الى ٣٠% .

٩- تحرير الاجراءات الضريبية من بعض القيود وترك بعض التفاصيل لتنظم بواسطة قرارات تصدر من وزير المالية بدلا من النص عليها في صلب القانون ، مما يتيح قدرا من المرونة في العلاقة بين الممولين ومصلحة الضرائب مثلما نصت عليه المادة الثانية من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ .

تقييم القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ :

١- لما كان القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ لم يمر عليه فترة كافية تمكن من تقييمه تقييما واقعيما يستند على نتائج التطبيق العملي . لذا فان محاولة تقييمنا لهذا القانون سوف تستند على معيارين أساسيين هما :

أ) مدى اتساق نصوصه ومواده المختلفة كوسائل تمكن من تحقيق الهدف الاستراتيجى العام المتمثل فى دعم كل من السلام الاجتماعى والوحدة الوطنية ، وما يتصل به من أهداف وسيطة أو مشتقة • على النحو الذى أوضحه السيد رئيس الجمهورية فى رسالتيه وبيانه أمام مجلس الشعب • كما سبق ذكره •

ب) مدى ملاءمة نصوصه ومواده المختلفة لطبيعة الأوضاع الاجتماعية والاقتصادية التى سادت وقت صدوره من حيث مدى مساهمتها فى مواجهة مشكلتى النمو الاقتصادى السريع وسوء توزيع الدخل القومى •

٢- ومن ثم فأنا سنناقش كيفية معالجة القانون للنقاط الآتية :

- أ) وعاء الضريبة •
- ب) الاعفاءات الضريبية •
- ج) الادخار والاستثمار •
- د) أسعار الضرائب •

وعاء الضريبة :

١- ذكرنا فيما سبق أن أهم ما استحدثه القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ كان هو ادخال أنشطة جديدة فى وعاء الضريبة على الارباح التجارية والصناعية - الا أن ذلك لم يكن فى حقيقة الأمر كافيا ، ذلك أن هناك بعض الأنشطة ذات الثقل الاقتصادى ما زالت بعيدة عن متناول المشرع الضريبى ، وعلى رأسها الأرباح الناتجة من الاستغلال الزراعى ، رغم ارتفاع نسبة مساهمة قطاع الزراعة فى توليد الناتج المحلى الاجمالى حيث بلغت نسبة هذه المساهمة حوالى ٣٠% خلال السبعينات كمتوسط • ومما يؤكد ضخامة الارباح التى تتحقق من الاستغلال الزراعى أيضا هو اتجاه بعض كبار المزارعين فى مصر الى انتاج المحاصيل غير التقليدية • وليس من شك - بالتالى - أن دخول الارباح الناتجة من الاستغلال الزراعى ضمن وعاء الضريبة على الارباح التجارية والصناعية سيزيد الحصيلة المحققة من فرض هذه الضريبة بصورة كبيرة ومباشرة دفعة واحدة نظرا

لسيادة النشاط الزراعى حتى الان على النشاط الاقتصادى فى مصر بصفة عامة . هذا
بالاضافة الى أن فرض الضريبة على الارباح الناتجة من الاستغلال الزراعى سيحقق
عدالة ضريبية فى معاملة الممولين ، وهو الهدف الأساسى الذى كان يسعى اليه
هذا القانون .

٢- أما بالنسبة لادخال الارباح الناتجة عن تأجير وحدة مفروشة أو جزء منها ، فقد أصاب
القانون عندما قسم المعاملة الضريبية على هذا الوعاء بين تأجير هذه الوحدات ففى
كل من الأماكن السياحية وغيرها من الاماكن ، حيث حدد طريقة الحساب بالنسبة
للوحدة المفروشة فى الاماكن الأولى على أساس الارباح الفعلية أى قيمة الايجار
مفروشا مخصصا منه كافة التكاليف الفعلية ، وان كان لم يحدد طريقة حساب قيمة
الاجار المفروش تاركا اياها للتقدير الجزافى لمدوب مصلحة الضرائب .

٣- وبالنسبة للاماكن غير السياحية فقد حدد فئات لاسعار الضريبة على أساس الايجار
الشهرى للحجرة المؤجرة مفروشة ، ويؤخذ على هذه الفئات أنها محددة بطريقة
تحكيمية لا تأخذ فى اعتبارها عوامل العرض والطلب على هذه الوحدات المفروشة اذ أصبح
تأجير الوحدات السكنية مفروشا ظاهرة مستحدثة فى النشاط الاقتصادى كأنعكاس

للاختناقات الحادة التى ظهرت فى السنوات الاخيرة فى انشاء وحدات سكنية جديدة ،
بسبب ارتفاع تكاليف البناء من ناحية ، وقصور خدمات المرافق العامة بصورة تحد من
الاتجاه نحو الاستثمار فى بناء المساكن من ناحية ثانية ، بالإضافة الى وجود أنشطة
أكثر ربحية لاصحاب رؤوس الاموال غير الاستثمار فى مجال الاسكان .

٤- أما بالنسبة لفرض الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية اذا تجاوزت
المساحة المنزرعة ثلاث أفدنة من حدائق الفاكهة أو فدانا من تباتات الزيتة والنباتات
الطبية والعطرية وكذا مشاتل المحاصيل البستانية التى تنشأ للاستغلال التجارى ،
فهذه جميعا لم يصدر فى شأنها القرار التنفيذى الذى يحدد أعمار أشجار الفاكهة
التي تعتبر بعدها منتجة وأنواع المحاصيل البستانية التى تخضع للضريبة ، وتحديد

المساحات المزروعة فاكهة في الاراضى الصحراوية والاراضى المستصلحة ، وذلك من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة طبقا لنص المادة الثالثة من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، الامر الذى يعطل عمليا تطبيق هذا النص ، ويجعل من ادخال مثل هذه الانشطة فى وعاء الضريبة على الارباح التجارية والصناعية أمرا صوريا . رغم ما يلاحظ من الارتفاع المستمر فى أسعار السوق لمنتجات الانشطة الاقتصادية التى استحدث القانون خضوعها للضريبة .

الاعفاءات الضريبية :

١- استحدث القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ اعفاءات ضريبية فى مجالات متعددة سبق الإشارة إليها . وقد اتسمت بعض هذه الاعفاءات بالموضوعية التامة مثلما تقرر فى شأن زيادة حد الاعفاء للاعباء العائلية من ٥٠٠ جنيه الى ٦٠٠ جنيه لجمييع الممولين ايا كانت حالتهم الاجتماعية ، مع رفع هذا الحد الى ٦٦٠ جنيه فى السنة بالنسبة للخاضعين للضريبة على المرتبات والاجور وما فى حكمها ، كذلك ما تقرر من اعفاءات لعمال اليومية وحوافز الانتاج .

٢- أما بالنسبة لبعض الاعفاءات الاخرى المستحدثة بالقانون المذكور ، فمن الممكن أن تكون محل مناقشة ، خاصة تلك التى تقرررت للبدلات الممنوحة مقابل تكاليف مزاولة المهنة أو الوظيفة والتى تصل الى ٢٠٠٠ جنيه فى السنة كحد أقصى أو تماثل المرتب الاصلى أو المكافأة أو الاجر أيهما أقل . فالملاحظ أن هناك مسافة شاسعة تفصل بين قيمة هذه البدلات وبين الغرض الذى تقرررت من أجله . فضلا عن ذلك فإنه من الغريب أن يقرر القانون اعفاء ضريبيا لبدلات التمثيل فى الوقت الذى تخضع فيه بدلات التخصص وطبيعة العمل على ضالتها للضريبة .

٣- ويعتبر ما استحدث فى القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ من قيود على التصرفات العقارية وكذا تصرفات الوارث فيما آل اليه من مورثه خطوة للامام فى مجال اقتضاء حق الدولة من الارباح القدرية التى يحصل عليها الممولون نتيجة لمجموعة التطورات

الاقتصادية فى البلاد وليس نتيجة لمجهوداتهم الانتاجية الذاتية ، ورغم ذلك فمن الممكن اعادة النظر فى هذا الامر من حيث حدود الاعفاء التى تقررت لكل حالة حسب طبيعة اتجاهات التطور الاقتصادى التى تجد بصفة مستمرة .

الادخار والاستثمار :

تضمن القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بعض الاجراءات التى من شأنها تشجيع الادخار والاستثمار ، على النحو السالف تحديده . الا أن هذه الاجراءات الخاصة بتشجيع الادخار والاستثمار تحتاج الى اعادة نظر . فعلى سبيل المثال يلاحظ أن

أ (المادة رقم ٢) من القانون نصت على أعفاء فوائد الودائع بالبنوك و صناديق توفير البريد من الضريبة على القيم المنقولة وملحقاتها ، وذلك تشجيعا لادخار والاستثمار وتمشيا مع سياسة الانفتاح الاقتصادى . الا أنه يلاحظ فى هذا الشأن أن اطلاق الاعفاء بالصورة السابق الاشارة اليها يحسن أن يكون محل نظر على ضوء مجموعة من الاعتبارات من أهمها :

— السماح لفروع البنوك الاجنبية بالعمل فى مصر لتنمية النشاط الائتمانى ، حيث تقوم هذه البنوك بقبول الودائع بالعملة الاجنبية سواء من المصريين أو الاجانب ، وغالبا ما تكون هذه الودائع ذات قيم كبيرة ومقدمة من أفراد أو مؤسسات تتمتع بدخول ضخمة ، كما لا توجد رقابة محكمة من البنك المركزى المصرى على تحويلات هذه الفروع من وإلى الخارج . الامر الذى يؤدى عمليا الى تقرير اعفاء ضريبي لودائع أصحاب الدخول الكبيرة بطريقة تحرم الدولة من إيرادات سيادية لا يستهان بها ، كما تزيد من قدرة البنوك الاجنبية على امتصاص النقد الاجنبى المتاح بالسوق المحلى وتحويله الى المراكز الرئيسية لهذه البنوك فى الخارج ، مما يعنى قيام فروع البنوك الاجنبية باستنفاد مورد هام وحيوى فى الاقتصاد المصرى رغم ندرته مع اعفائه من كافة انواع الضرائب التى كان من الممكن عدم تقرير هذه الاعفاءات بشأنها . هذا فضلا عن أن الاعفاء لم يتناول أرباح الاسهم والسندات وهما مما لا يشجع على الاستثمار فيها .

- عدم مرونة حجم الادخار المحلى من حيث مدى استجابته للتغيرات الناشئة
فى أسعار الضرائب المفروضة عليه ، ويرجع السبب فى ذلك الى الميسل
المرتفع للاستهلاك لدى الغالبية من المواطنين .

- وفى ضوء هذين الاعتبارين يكون المستفيد الاوّل من تقرير هذا الاعفاء هم
أصحاب الدخول الكبيرة فقط الذين تتميز مدخراتهم بمرونة عالية ، فتتغير
طرديا وسرعة مع سعر الفائدة وتتغير عكسيا مع سعر الضريبة .

(المادة الثامنة من القانون نصت على رد الضريبة التى يكون قد سبق أداءها على
الأرباح الرأسمالية الناتجة من البيع أو الهلاك وذلك بتوافر شرطين هما : شراء
أصول جديدة خلال سنتين من انتهاء السنة المالية التى تم فيها قبض ثمن
البيع ، وامسك حسابات منتظمة . ويلاحظ على هذه المادة ما يلى :

- ارتفاع نسبة ما تقرر رده من الضريبة على الارباح الرأسمالية بشكل غير موضوعى
حيث أن الضريبة تفرع على الواقعة المبنية لها ، وهى فى هذه الحالة
تحقق الربح الرأسمالى .

- عدم وجود ضوابط كافية وموضوعية للحكم على حسابات المنشأة من حيث كونها
منتظمة وصحيحة نظرا لتعدد الحيل المحاسبية فى امسك الدفاتر وتصوير
الحسابات . وقد يسفر عن اطلاق تطبيق هذه المادة بدون قيود أشد مما
ورد بههسا التنادى فى بيع الاصول واستحداث غيرها من جانب بعض
المنظمين عملا على الاستفادة بما تقرر فى المادة الثانية من اعفاء لنصف
الضريبة الناتجة عن أرباح البيع . ويساعد على هذا الامر سرعة التقدم الفنى
فى بعض الصاعات بصورة تدفع المنظمين للاسراع فى التخلص مما فى حوزتهم
من أصول رأسمالية لاقتناء أصول أخرى أكثر حداثة . وقد يقال فى هذا
الصدد أن تجديد الآلات والمعدات هدف يجب أن نسعى لتحقيقه ولكن
الأمرا هنا يتطلب وضوحا .

أسعار الضرائب :

١- من الملاحظ أن القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ لم يغير من الاسعار الخاصة بكل من الضريبة على رؤوس الاموال المنقولة والضريبة على الارباح التجارية والصناعية المحددة بالقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٥٢ بواقع ١٧% من الوعاء الخاضع للضريبة وكذلك الضريبة على ارباح المهن الحرة (والمحددة بالقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠) .

٢- هذا في الوقت الذي تقوم فيه الدولة بتشجيع القطاع الخاص والسماح له بأن يلعب دورا نشطا في عملية التنمية الاقتصادية سواء كان هذا القطاع مصرية أو مشتركا أو أجنبيا خالصا ، مما يتيح تحقيق ارباح طائلة تزيد من حجم الوعاء الخاضع للضريبة على الارباح التجارية والصناعية . الامر الذي يوجب أن :

أ (يعاد النظر في سعر هذه الضريبة وتدريجها على الشرائح المختلفة لهذه الارباح بسعر تصاعدي يمكن الدولة من الحصول على إيرادات سيادية تخفف من حدة عجز الموازنة العامة للدولة وتمكنها من توجيه مثل هذه الموارد الى مشروعات البنية الاساسية اللازمة لدفع عجلة التنمية ، خاصة وأن مبرر الإبقاء على أسعار هذه الضرائب كما هي قد أصبح غير ذي موضوع منذ انتهاء الدولة لسياسة الانفتاح الاقتصادي اعتبارا من عام ١٩٧٤ .

ب) يدخل نوع من التمييز على حسب نوع وطبيعة النشاط الاقتصادي . فمثلا فيما يتعلق بالضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، فإنه ينبغي التفرقة بين النشاط الصناعي والنشاط التجاري وتحديد أسعار تمييزية على الارباح الناتجة من كل منهما .

٣- ومن ناحية أخرى فإنه من المشاهد أن القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ حدد شرائح وأسعارا للضريبة على المرتبات وما في حكمها والاجور والمكافآت تتقارب بشدة من شرائح وأسعار الضرائب على ارباح المهن الحرة الواردة بالقانون رقم ١٩٩ لسنة ١٩٦٠ ، والتي لم يلحقها التعديل حتى الآن كما سبق الإشارة اليه . هذا في حين أن طبيعة

المرتبات والأجور والمكافآت وما فى حكمها تختلف اختلافاً بينا عن طبيعة الأرباح الناتجة من مراوغة المهن الحرة ، الأمر الذى يعنى قسوة العبء الضريبى النسبى على أصحاب المرتبات والأجور وما فى حكمها بالقياس بأصحاب المهن الحرة ، خاصة وأن أصحاب المرتبات والأجور وما فى حكمها يعتبرون من أصحاب الدخل الثابتة والسريعة التأثر بتغيرات الأسعار ، والذين تنعدم قدرتهم على التهرب الضريبى . بينما أصحاب المهن الحرة هم من ذوى الدخل المتغيرة الذين تزيد قدرتهم على نقل عبء ارتفاع الأسعار الى غيرهم من الافراد المستهلكين لخدمات مهنتهم . هذا بالإضافة الى عدم قدرة الجهاز الضريبى حتى الان على القيام بحصر شامل لهم وتحديد مقدرتهم التكليفية مما يؤثر على ربط الضريبة عليهم وتحصيلها وذلك طبقاً لبيانات مصلحة الضرائب فى هذا الشأن .

٤- ويجدر هنا المقارنة بين أسعار الضريبة على المرتبات والأجور فى كل من القانونين رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ورقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، والمقارنة بين أسعار الضريبة العامة على الأيراد فى كل من القوانين رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ ورقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ ، ورقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ . ويبين الجدول رقم (١) المقارنة الاولى ، أى شرائح المرتبات المختلفة وأسعار الضريبة المفروضة عليها فى كل من القانونين رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ورقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨

جدول رقم (١)
اسعار الضريبة على المرتبهات والاجور والمكافآت

القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨		القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩		الشريحه
السعر	الفئه بالجنيه	السعر	الفئه بالجنيه	
%٢	عن الـ ١٠٠ الاولى	%٢	عن الـ ١٢٠ الاولى	الاولى
%٣	عن الـ ١٥٠ التاليه	%٣	عن الـ ١٨٠ التاليه	الثانيه
%٤	عن الـ ١٥٠ التاليه	%٤	عن الـ ٢٠٠ التاليه	الثالثه
%٥	عن الـ ١٥٠ التاليه	%٥	عن الـ ٣٠٠ التاليه	الرابعه
%٧	عن الـ ٢٠٠ التاليه	%٦	عن الـ ٤٠٠ التاليه	الخامسه
%٩	عن الـ ٣٠٠ التاليه	%٧	عما زاد على ذلك	السادسه
%١١	عن الـ ٣٠٠ التاليه			السابعه
%١٣	عن الـ ٥٠٠ التاليه			الثامنه
%١٥	عن الـ ١٠٠٠ التاليه			التاسعه
%١٨	عن الـ ٢٠٠٠ التاليه			العاشره
%٢٢	عما زاد على ذلك			الحادي عشر

٥- ويمكن استخلاص الملاحظات التالية من الجدول رقم (١) :

(أ) بالنسبة للقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ يعفى من الضريبة كل ممول لا يزيد مجموع ما يستولى عليه من الإيرادات المبينة في المادة ٦١ على ٦٠ جنيها ، فإذا زاد هذا المجموع على ذلك ولم يتجاوز ١٢٠ جنيها استبعد منه ستون جنيها وربطت الضريبة على الباقي ، ولا يستفيد من هذا الاعفاء أى ممول يتجاوز مجموع ما يستولى عليه من الإيرادات سالف الذكر ١٢٠ جنيها سنويا . بينما القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ يعفى من الضريبة ما يستولى عليه الممول من هذه الإيرادات فى حدود ٦٠٠ جنيها سنويا للاعزب ، و ٦٦٠ جنيها للمتزوج ويعول . فإذا تجاوز مجموع ما يستولى عليه الممول من الإيرادات المذكورة حد الاعفاء سالف الذكر فلا تسرى الضريبة الا على ما يزيد على ذلك .

(ب) قسم القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فئات الاجور والمرتبات الى ست شرائح تبدأ من ١٢٠ جنية الى أكثر من ١٢٠٠ جنية فى السنة ، بينما قسم القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ المرتبات والاجور وما فى حكمها الى ١١ شريحة تبدأ من ١٠٠ جنية الى أكثر من ٤٨٥٠ جنية . ويستنتج من ذلك أن نسبة الشريحة الاعلى الى الشريحة الادنى تطورت من ١٠ : ١ الى ٤٨٥ : ١ ، الامر الذى يعنى وجود مجالات عمل ومصادر مستحدثة لاكتساب المزيد من الاجور والمرتبات فرضت عليها الضريبة سنة ١٩٧٨ وكانت بعيدة عن تصور المشرع سنة ١٩٣٩ .

(ج) زيادة عبء الضريبة على الشريحة الدنيا حيث فرضت الضريبة بواقع ٢% على المائة جنية الاولى سنة ١٩٧٨ بينما كان هذا السعر نفسه مفروضا على ال ١٢٠ جنية الاولى عام ١٩٣٩ ، وذلك على الرغم من الارتفاع الكبير فى الاسعار خلال الفترة ١٩٣٩ - ١٩٧٨ ، وفى الوقت نفسه ارتفع سعر الضريبة على الشريحة السادسة والاخيرة الواردة بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ من ٧% الى ١١% فى القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، الامر الذى ما كان يجب أن يفوت على المشرع .

د (وعلى أية حال فمن الممكن اعتبار أن هناك حالة من انخفاض سعر الضريبة بصورة نسبية على المرتبات والاجور والمكافآت بين سنتي ١٩٣٩ ، ١٩٧٨ . ويتضح ذلك من المقارنة بين مجموع المرتبات والاجور الخاضعة للضريبة حتى الشريحة الاخيرة في كل من القانونين والاسعار المفروضة على الشرائح ، حيث زاد المتغير الاول بنسبة ٤٠٤٪ بينما زاد المتغير الثاني بنسبة ٣١٤٪ فقط .

٦- اما المقارنة الثانية بين أسعار الضريبة العامة على الايراد في القوانين رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ورقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ ، ورقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ فيعرضها الجسدول رقم (٢) :

جدول رقم (٢)
 اعداد شرائح الضريبة العامة على الايراد في القوانين ارقام ٩٩ لسنة ١٩٤٩ و
 ٥٢ لسنة ١٩٦٥ و ٤٦ لسنة ١٩٧٨

القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ (١)		القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥		القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩		الشرح
المس	الغلة بالجنبة	المس	الغلة بالجنبة	المس	الغلة بالجنبة	
مفاه	لغاية ١٢٠٠	مفاه	١٠٠٠ فأقل	مفاه	١ - ١٠٠٠	الاولى
%٨	أكثر من ١٢٠٠ - ٢٠٠٠	%٩	١٠٠٠ - ١٥٠٠	%٥	١٠٠٠ - ١٥٠٠	الثانية
%٩	٢٠٠٠ - ٣٠٠٠	%١٠	١٥٠٠ - ٢٠٠٠	%٦	١٥٠٠ - ٢٠٠٠	الثالثة
%١٠	٣٠٠٠ - ٤٠٠٠	%١١	٢٠٠٠ - ٣٠٠٠	%٧	٢٠٠٠ - ٢٥٠٠	الرابعة
%١١	٤٠٠٠ - ٥٠٠٠	%١٦	٣٠٠٠ - ٤٠٠٠	%٨	٢٥٠٠ - ٣٠٠٠	الخامسة
%١٢	٥٠٠٠ - ٦٠٠٠	%٢٥	٤٠٠٠ - ٥٠٠٠	%٩	٣٠٠٠ - ٤٠٠٠	السادسة
%١٥	٦٠٠٠ - ٧٠٠٠	%٤٥	٥٠٠٠ - ٦٠٠٠	%١٥	٤٠٠٠ - ٥٠٠٠	السابعة
%٢٥	٧٠٠٠ - ٨٠٠٠	%٥٥	٦٠٠٠ - ٧٠٠٠	%١٦	٥٠٠٠ - ٦٠٠٠	الثامنة
%٢٥	٨٠٠٠ - ٩٠٠٠	%٦٥	٧٠٠٠ - ٨٠٠٠	%١٢	٦٠٠٠ - ٧٠٠٠	التاسعة
%٣٥	٩٠٠٠ - ١٠٠٠٠	%٧٥	٨٠٠٠ - ٩٠٠٠	%١٣	٧٠٠٠ - ٨٠٠٠	العاشر
%٤٥	١٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠	%٨٥	٩٠٠٠ - ١٠٠٠٠	%١٤	٨٠٠٠ - ٩٠٠٠	الحادي عشرة
%٤٥	١٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠	%٩٥	١٠٠٠٠ فأكثر	%١٥	٩٠٠٠ - ١٠٠٠٠	الثاني عشرة
%٤٥	٢٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠			%١٦	١٠٠٠٠ - ١١٠٠٠	الثالث عشرة
%٥٥	٣٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠			%١٧	١١٠٠٠ - ١٢٠٠٠	الرابع عشرة
%٥٥	٤٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠			%١٨	١٢٠٠٠ - ١٣٠٠٠	الخامس عشرة
%٦٥	٥٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠			%١٩	١٣٠٠٠ - ١٤٠٠٠	السادس عشرة
%٦٥	٦٠٠٠٠ - ٧٠٠٠٠			%٢٥	١٤٠٠٠ - ١٥٠٠٠	السابع عشرة
%٧٥	٧٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠			%٢٢	١٥٠٠٠ - ١٦٠٠٠	الثامن عشرة
%٨٥	٨٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠			%٢٤	١٦٠٠٠ - ١٧٠٠٠	التاسعة عشرة
				%٢٦	١٧٠٠٠ - ١٨٠٠٠	العشرون
				%٢٨	١٨٠٠٠ - ٢١٠٠٠	الحادي والعشرون
				%٣٥	٢١٠٠٠ - ٢٣٠٠٠	الثاني والعشرون
				%٣٧	٢٣٠٠٠ - ٢٥٠٠٠	الثالث والعشرون
				%٣٤	٢٥٠٠٠ - ٣٠٠٠٠	الرابع والعشرون
				%٣٦	٣٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠	الخامسة والعشرون
				%٣٨	٤٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠	السادس والعشرون
				%٤٥	٥٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠	السابع والعشرون
				%٥٥	أكثر من ٦٠٠٠٠	الثامن والعشرون

(١) يحتفظ كسر الجنيه من الايراد الكلي المعاني عند تطبيق المسر عليه .

٧- ويلاحظ من الجدول رقم (٢) تعرض شرائح وأسعار الضريبة العامة على الايراد لتقلبات عنيفة خلال الفترة الممتدة من اقرار هذه الضريبة بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ مروراً بالقانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ الى صدور القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، حيث خفضت شرائح الدخل من ٢٨ شريحة سنة ١٩٤٩ الى اثنتى عشر شريحة سنة ١٩٦٥ الى تسعة عشر شريحة سنة ١٩٧٨ كما ارتفع سعر الضريبة على أعلى شريحة من ٥٠ % الى ٩٥ % بين سنتى ١٩٤٩ و ١٩٦٥ ، ثم انخفض هذا السعر الى ٨٠ % سنة ١٩٧٨ ، مع ملاحظة أن أعلى شريحة تختلف اختلافاً بيناً بين سنتى ١٩٤٩ و ١٩٦٥ إذ انخفضت هذه الشريحة من أكثر من ١٠٠٠٠٠٠ جنية الى ١٠٠٠٠٠ جنية فقط ، ثم عادت سنة ١٩٧٨ الى ما كانت عليه سنة ١٩٤٩ .

٨- وأخذ القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ كأساس للمقارنة يمكن القول بأن سعر الضريبة على نفس الشريحة قد ارتفع من ١٦ % الى ٩٥ % بين سنتى ١٩٤٩ و ١٩٦٥ ثم انخفض مرة ثانية الى ٣٥ % سنة ١٩٧٨ ، وهو ما يعكس ارتباط تحديد سعر الضريبة العامة على الايراد بطبيعة التغيرات الاقتصادية التى تسود فى كل مرحلة حيث أتسمت الفلسفة التى يقوم عليها النظام الاقتصادى قبل ١٩٥٢ بالطابع الرأسمالى الذى يكون فيه القطاع الخاص هو القطاع الرئيسى فى النشاط الاقتصادى ، أما بعد يوليو ١٩٥٢ واتسام الفلسفة الاقتصادية بمنزعة اشتراكية تقتضى قيادة القطاع العام لعملية التنمية ، الأمر الذى عكس نفسه فى زيادة السعر المحدد للضريبة العامة على الايراد بحيث ارتفع الى حوالى ستة أضعاف ما كان عليه سنة ١٩٤٩ وذلك بالنسبة للشريحة الأخيرة .

٩- وابتهاج الدولة لسياسة الانفتاح الاقتصادى والعمل على تشجيع القطاع الخاص للدخول فى ممارسات اقتصادية أوسع مما كان عليها الحال فى الحقبة السابقة ، تطلب الأمر تخفيض سعر الضريبة العامة على الايراد المفروضة على الشريحة المناظرة لآخر شريحة فى القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ من ٩٥ % الى ٣٥ % ، أى أن هذه الضريبة انخفضت بين هاتين السنتين بواقع ٦٣ % .

١٠- هذا بالإضافة الى ملاحظة على جانب كبير من الأهمية تتمثل في ضآلة ما أصاب حد الاعفاء من ارتفاع بين سنتي ١٩٤٩ و ١٩٧٨ ، وهو ما يبلغ فقط ٢٠٠ جنيهه رغم الزيادة الكبيرة في الأسعار التي يعبر عنها الرقم القياسي للمستوى العام للأسعار ، ان باستخدام هذا الرقم ينكمش حد الاعفاء المقرر سنة ١٩٧٨ والبالغ ١٢٠٠ جنيه الى حوالي ٤٠٠ جنيه وذلك بأسعار عام ١٩٤٩ ، بمعنى انخفاض حد الاعفاء الحقيقي سنة ١٩٧٨ عما كان عليه الوضع سنة ١٩٤٩ . هذا فضلا عن رفع سعر الضريبة على الشريحة التي تصل الى ٢٠٠٠ جنيه من ٦ % في القانون الاول الى ٨ % في القانون الاخير . كل هذا يدل على جسامه العبء الواقع على ممول الشرائح الدنيا للدخل الخاضع للضريبة العامة على الايراد ، وانغمال المشرع لحقيقة التغيرات في الاسعار التي حدثت خلال الثلاثين عاما الممتدة بين صدور القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ .

الخلاصة :

١- نخلص من التحليل السابق للقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية أن المشرع لم يستوعب بقدر كافي مجموعة الاهداف النوعية (أي مجموعة الاتجاهات والخطوط العامة) التي وردت برسالتى وبيان السيد / رئيس الجمهورية السابق الاشارة اليهما . هذا بالإضافة الى أن نصوص مواد القانون لم تأخذ في الاعتبار عند وضعها مجموعة الاوضاع والظروف الاجتماعية والاقتصادية السائدة فى مصر . وللتدليل على ذلك فإنه يكفى القول بأنه بينما كانت القيادة السياسية تهدف الى تحقيق عدالة ضريبية واجتماعية عن طريق التشريع الضريبي فاننا نجد أن القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ تجاهل الفرق الجوهرى بين الدخل الناتج من العمل والدخل الناتج من مزاولة مهنة حرة ، كما نجده يخفف من عبء الضريبة العامة على الايراد بالنسبة لشرائح الدخل العليا بينما يثقلها على الشرائح الدنيا من الدخل الخاضع للضريبة .

٢- كذلك وعلى الرغم من مرور حوالي عامين على صدور القانون السالف الذكر فلم تصدر حتى الآن بعض القواعد المنفذة له مثل القواعد الخاصة بفرض الضريبة على الأرباح الناشئة من تربية الدواجن والمواشي كما لم يمس الدخول الطفيلية التي كثر الكلام عنها والتي أصبحت ظاهرة ملموسة ومحددة الأنواع وتحتاج إلى معالجة جريئة من جانب المشرع مثل عمليات السمسرة والوكالة وبناء المساكن للتملك والمضاربة في الأراضي الزراعية وأراضي البناء والاتجار في السيارات والاتجار بالعملة الأجنبية وخلو الرجل وورثي الصيانة والإصلاح والاتجار في السوق السوداء بالنسبة لبعض التجار الذين يحاولون استغلال اختناقات السوق لبعض المواد الغذائية إلى غير ذلك من الأنشطة التي تحقق لمزاولها أرباحاً طائلة وسريعة دون جهد يذكر منه وتخرج عن طبيعة الوعاء الضريبي المتعارف عليه تشريعياً حتى الآن . الأمر الذي يؤدي إلى زيادة حدة التفاوت الاجتماعي والأضرار بالسلام الاجتماعي .

٣- أن أهداف تحقيق عدالة في توزيع الأعباء بين المواطنين يقتضى - بالإضافة إلى ما سبق ذكره - التوسع في الضريبة على الاستغلال الزراعي . كما أن الحد من تضخم الثروات دون أن يقابلها جهد إنتاجي محدود . يوجب فرض ضريبة على الأرباح الاستثنائية أو القدرية أو العفوية التي يحصل عليها بعض مزاولي النشاط الاقتصادي بحيث تتمكن الدولة من جباية حقها القانوني في هذه الأرباح مع فرضها بالنسب المرتفعة التي يقرها المشرع في هذا الشأن حتى يكون دخل الممول هو الدخل الناتج له من خلال عمل أو نشاط وليس ذلك الدخل الذي يتحقق من توافر مجموعة من الظروف والعوامل التي ليس له أي فضل فيها وإنما هي نتيجة طبيعية لتطبيق بعض السياسات الاقتصادية والعالية ، الأمر الذي يسقط حقه في الاستحواذ على كامل ما يتحقق له من ربح أو دخل . وليس هذا بغريب فإن استقرار تاريخنا الاقتصادي يوضح أن الدولة قد فرضت بالتاسون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ ضريبة على الأرباح الاستثنائية التي حققها بعض المنظمين بسبب ظروف الحرب العالمية الثانية وظلت مفروضة حتى صدور القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٥٠ الذي ألغى سريانها بعد أن وضعت الحرب أوزارها وانتهت الظروف الموجبة لفرضها والتي كان يتحقق في ظلها أرباح استثنائية

تحتاج لمعالجة ضريبية خاصة بالاضافة الى نظام الضرائب النوعية المعمول بها .

٤— ومجمل القول أن القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ جاء خلوا من أهم المضامين الاجتماعية والاقتصادية التي سعت القيادة السياسية الى استصدارها قانوناً والقول بمرحلة هذا القانون قول مردود عليه حيث أن النصوص التي وردت فيه على النحو السابق الاشارة اليه تعرج بالنظام الضريبي عن الخط الذي كان يجب أن يسير فيه حتى في مرحلة الانتقال ، بمعنى أن القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ لا يساعد وإنما يعرقل الوصول الى الأهداف الاستراتيجية المحددة بمعرفة القيادة السياسية .

هـ مما تقدم فإن الأمر يستلزم تعديل القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بحيث يوسع النظام الضريبي في مصر على عتبات الطرقت السليم ، على أن يكون ذلك بمثابة مرحلة ينتقل بها التشريع الضريبي من ترميم الهيكل الضريبي الى تغييره برمتيه لكي يكون أكثر موضوعية وعدالة .

الفصل الثالث

الجهاز الضريبي

مقدمة :

١- تقوم الاجهزة الضريبية في مصر بتقدير وربط وتحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، وتنحصر هذه الاجهزة في :

- أ) مصلحة الضرائب على دخول الاعمال والافراد ، وتقوم بحاسبة جميع الممولين الخاضعين للضرائب المباشرة الى جانب ضريبة واحدة غير مباشرة هي التمغه .
- ب) مصلحة الأموال المقررة ، وتقوم بربط وتحصيل الضرائب المباشرة العقارية على الاطيان الزراعية والمبانى .

ج) مصلحة الجمارك والضرائب على الانتاج وفروق الاسعار ، وتقومان بتحصيل الضرائب غير المباشرة من رسوم جمركية ورسوم انتاج وفروق اسعار .

٢- ولما كانت مصلحة الضرائب على دخول الاعمال والافراد هي أهم هذه الاجهزة الضريبية ، فسوف يقتصر بحثنا على هذه المصلحة وحدها ، وذلك باعتبار أنها تختص بالضرائب المباشرة وهي الضرائب التي تتطلب عملا فنيا مضميا في التقدير والربط والتحصيل ، على عكس الضرائب المباشرة الأخرى وغير المباشرة التي تختص بها الاجهزة الأخرى .

الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب :

يتكون الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب من :

أ - رئاسة المصلحة التي يتولاها وكيل وزارة المالية لشئون الضرائب ، ثم مدير عام المصلحة .

ب - مديرو عموم الادارات العامة :

- البحوث والدخل
 - التفتيش
 - الشؤون العامة والتدريب
 - التركبات
 - التفتحة
 - التحقيقات
 - الحجز والتحصيل
 - مكافحة التهريب
 - الشؤون المالية والادارية
 - لجان الطعون
 - لجان التصالح والاسقاط الضريبي .
- ح- تسع مناطق ضريبية هي :
- منطقة ضرائب شمال القاهرة
 - منطقة ضرائب جنوب القاهرة
 - منطقة ضرائب الاسكندرية
 - منطقة ضرائب طنطا
 - منطقة ضرائب القنال والشرقية
 - منطقة ضرائب المنصورة
 - منطقة ضرائب بنى سويف
 - منطقة ضرائب اسيوط
 - منطقة ضرائب قنا
- د- الرقابة العامة للاحصاء .
- هـ- لجان الطعون .
- و- لجان التصالح .
- ز- مأمورات الضرائب .

التقسيم الجغرافى والتقسيم النوعى (واقعه ومشاكله الرئيسية) :

١- يقصد بالتقسيم الجغرافى أن تختص كل مأمورية بتقدير الأرباح وربط وتحصيل الضريبة بالنسبة لكافة الممولين الذين يمارسون نشاطهم الاقتصادى فى نطاق جغرافى معين (قسم شرطة أو قسمين) بغض النظر عن نوعية نشاطهم . وقد استمر التقسيم الجغرافى معمولاً به منذ بداية تنفيذ القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حتى بداية تنفيذ التقسيم النوعى فى ٢٠ / ١٠ / ١٩٦٩ . وفى التقسيم الجغرافى قسمت الجمهورية الى تسع مناطق ضريبية كما أوضحنا سلفاً ، وقسمت هذه المناطق الى مأموريات جغرافية ، وفى القاهرة ١٦ مأمورية ، وفى الاسكندرية ١٠ مأموريات ، وفى الاقاليم ٣٣ مأمورية ، وذلك بخلاف المأموريات التى يجرى العمل فيها على الأساس النوعى وهى مأموريات :

شئون الحراسة ، الشركات المساهمة ، الشركات ، الترخية ، التفتيش على المصالح الحكومية ، فى كل من القاهرة والاسكندرية فيما عدا مأمورية الحراسيات التى تمارس اختصاصها فى القاهرة فقط .

٢- ويقصد بالتقسيم النوعى أن تختص كل مأمورية بتقدير الأرباح وربط وتحصيل الضريبة بالنسبة لكافة الممولين الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً معيناً داخل نطاق جغرافى واسع نسبياً . وقد بدأ هذا التقسيم بتكوين مأموريتى المهن الحرة فى ٢٠ / ١٠ / ١٩٦٩ بمحافظتى القاهرة والاسكندرية ، ثم تلاهما تكوين مأموريتى ضرائب المقاولات والنقل فى ٢٢ / ٣ / ١٩٧٠ بمقتضى القرار الوزارى رقم ٤٨ لسنة ١٩٧٠ ، وامتد التقسيم النوعى بعد ذلك الى بقية المأموريات بمقتضى القرار الوزارى رقم ٢٠٧ لسنة ١٩٧٠ .

٣- وقامت المصلحة بتصنيف النشاط الاقتصادى لمولى ضريبة الأرباح التجارية والصناعية على الوجه التالى :

(أ) نشاط التجارة : ويشمل

- تجارة الحاصلات الزراعية .
- تجارة المواشى والاغنام والدواجن والاسماك . . . الخ

(ب) نشاط الصناعة : ويشمل

- صناعة المواد الغذائية والمشروبات والتبغ .
- صناعة الغزل والنسيج . . . الخ

(ج) نشاط الورش الصغيرة : ويشمل

- الورش الصغيرة وورش التصليحات والحرف .

(د) نشاط المقاولات : ويشمل

- المقاولات
- المناجم والمحاجر

(هـ) نشاط الخدمات والنقل والتخزين : ويشمل

نشاط نقل الركاب بسيارات الاجرة وسيارات النقل العام ، محلات نقل السياح والركاب بالسيارات ، نقل البضائع والاثاث ، اللف والحزم والتعبئة والشحن . . الخ

٤- وطبقا لهذا التصنيف قسمت مأموريات القاهرة الى مأموريات نوعية ، بحيث تختص كل منها بفحص نشاط معين أو أكثر يتدرج تحت هذه الانشطة الخمسة الرئيسية ، وبذلك أصبحت القاهرة تتكون من ١٩ مأمورية نوعية تقوم كل منها بفحص وتقدير أرباح نشاط معين أو أكثر بالنسبة لكافة المشتغلين بهذا النشاط على مستوى القاهرة كلها . هذا فضلا عن مأموريتين هما مأموريتا مصر الجديدة وحلوان اللتان تمارسان عملهما على أساس التقسيم الجغرافى فى ظل هذا التقسيم النوعى . أما محافظة الاسكندرية فتكونت بها ١٥ مأمورية نوعية ، بينما أنشئت فى الاقاليم ٦٦ مأمورية نوعية بعضها تقسم الى مأموريتين فى المدينة الواحدة مثل بنى سويف ، الاولى تقوم بفحص وتقدير أرباح الممولين الخاضعين لضريبة الارباح التجارية والصناعية والثانية تقوم بفحص وتقدير أرباح الممولين

الخاضعين لضريبة المهن الحرة والضريبة العامة على الايراد وضريبة التركيبات
والتمغة .

٥- ويمكن القول بأن التقسيم الجغرافى فى توزيع الاختصاص بين مأموريات الضرائب له
مزايا، سواء للممولين الذين يقومون فى دائرة اختصاص كل مأمورية أو لموظفى
المأمورية أنفسهم ، الامر الذى ينعكس بدوره على الصالح العام . وفى ظل
التقسيم الجغرافى تتكون دائرة اختصاص المأمورية من قسم شرطة واحد أو اثنين
على الأكثر، دون أن تمتد لتشمل رقعة شاسعة يصعب التنقل فيما بين أطرافها
أو مناطق نائية يصعب الوصول إليها . هذا فضلا عن الموقع المتوسط فى أغلب
الاحيان لمقر المأمورية من دائرة اختصاصها . كل ذلك يمكن الممول - فى يسر
وسهولة - من قضاء مصالحه مع المأمورية المختصة ، وذلك من حيث التبليغ عن بدء
نشاطه أو الاطلاع على أوراق ملفه أو مناقشة الأمور الفاحص فى تقديرات أرباحه
أو الطعن فى تلك التقديرات أو أداء المستحق عليه من ضرائب .

٦- وبالمثل بالنسبة لموظفى المأمورية سواء كانوا مختصين بالحصر أو بالتقدير أو بالرسد
أو بالحجز والتحصيل ، ان تتم دون عناء ودون جهد مهدر أو وقت ضائع عمليات
الحصر على الطبيعة ، ومعاينة المحال والمنشآت التى يمارس فيها النشاط،
ومناقشة الممولين ، وتوقيع الحجز وتحصيل الضريبة المستحقة . وفى مثل هذه الظروف
يكون مستوى الأداء مرتفعا ، فلا يسقط من الحصر ممول ، ولا يكون تقدير الارباح
وربطها جزافيا محضاً ، بل يكون على قدر أكبر من الواقعية حيث يبنى على الحصر
والمعاينة بالفعل ، وعلى اجراء التحريات وجمع المعلومات ، واجراء المناقشة مع
الممول والتعرف على طبيعة الظروف العامة والخاصة المحيطة بمزاولة نشاطه . كذلك
يقل عدد حالات التهرب وينكمش حجم الاسقاط الضريبى بل وحجم المتأخرات
الضريبية ذاتها ، مما يؤدى فى نهاية الأمر الى تزايد الحصيلة والحفاظ على مصالح
الخزانة العامة .

٧- وتنقلب مزايا التقسيم الجغرافى الى مساوىء وآثار سلبية فى ظل التقسيم النوعى ،

فلقد كان للمصاعب التي يواجهها مأمورو الضرائب في الاتصال المباشر السد وري والمفاجيء بالممولين ، بسبب اتساع رقعة الاختصاص النوعي وتراخي أطرافها وصعوبة التنقل فيما بينها ، والمصاعب التي يلقاها الممولون بدورهم ولنفس السبب في قضاء مصالحهم الضريبية ، وتكاسلهم بل وتقاوسهم أحيانا عن السعى وراء حل مشاكلهم الضريبية ، كان لهذه المصاعب أثرها المباشر في خلق وضع تزايد فيه تراكم عدد حالات الفحص والربط والحجز بدلا من تناقصها . وأبلغ دليل على هذا الوضع ما تكشف عنه احصاءات مصلحة الضرائب من أن عدد الحالات المتركمة دون فحص قد تزايد حتى بلغ في نهاية عام ١٩٧٨ الى النحو التالي :

١٣٣٠	الف حالة أرباح تجارية وصناعية
٧٧	ألف حالة مهن حرة
١٢٢	ألف حالة ايراد عام
١١	الف حالة فوائد دين
٦	آلاف حالة ذريعات

٨- وتقطع هذه الاحصاءات بأن الاهداف التي كان يرمى اليها التقسيم النوعي من حيث رفع مستوى كفاءة العمل عن طريق التخصص وتصفية أو على الاقل تخفيض التراكم في عدد حالات الفحص والربط ، بما له من أثر في خفض حجم المتأخرات الضريبية ، ومن ثم خفض عدد وقيمة حالات الاسقاط الضريبي ، هذه الاهداف لم تتحقق بل تفاقت المشكلة وزادت حدتها .

٩- ولقد كشف تطبيق التقسيم النوعي عن صعوبات بالغة في عملية اجراء التحريات وجمع المعلومات عن حقيقة أوجه نشاط الممولين ، بل كشف أيضا عن صعوبات مماثلة في عملية تداول وتناول نتائج التحريات والمعلومات التي تتجمع لدى الادارة العامة لمكافحة التهرب ، وتقوم هذه الادارة بتوزيعها على المأموريات بحسب تخصصها النوعي ، ثم تمديد المأموريات توزيع وتفرغ هذه المعلومات والاطخارات ضخمة العدد في ملفات الممولين الذين كثيرا ما تتشابه بل أحيانا تتطابق أسماء البعض منهم

داخل الرقعة الجغرافية الواسعة للتخصص النوعي ، ويتزايد حجم هذه المشكلة بسبب عدم استخدام الحاسب الآلي في حلها .

١٠- كما أنه في ظل التقسيم النوعي أصبح مأمور الضرائب متخصصا في محاسبة نسوع من النشاط الاقتصادي ، بعد ان كان في ظل التقسيم الجغرافي يحاسب أكثر من نشاط مما كان يوسع من مجال خبرته ويمكنه من اجادة أصول الفن المحاسبي الضريبي ، هذا الفن الذي فقد الكثير من الموضوعية والأسس والقواعد الرشيدة في تقدير أرباح النشاط بعد انتهاء التقسيم النوعي .

١١- ولعل أبرز مثال على ما آل اليه هذا الفن تلك الطريقة التي تتبعها مأمورية الضرائب على الكيماويات في محاسبتها للصادرة ، حيث تقوم بضرب قيمة الضريبة المحجوزة عند المنبع (على مشتريات الصيدلي) في غلوب نسبة هذه الضريبة ، للتوصل الى وعاء الضريبة أو أرباح النشاط ، وذلك أصبح أسلوب التحصيل (وهو الحجز عند المنبع) أساسا لتقدير الأرباح ، الأمر الذي يبتعد بهذا التقدير كل البعد عن الموضوعية والواقعية التي تستلزم تقصي حقيقة رقم الأعمال (المبيعات) والمصاروفات التي تكبدها الممول في ممارسة نشاطه ، للتوصل الى تقدير مناسب للأرباح .

١٢- وليس من شك في أن انتهاء مثل هذه الطريقة المعيبة في التقدير يرجعه أصلا الى تكديس الحالات أمام المأمور الفاحص ، وهو أمر يستوى فيه بالطبع التقسيم النوعي والتقسيم الجغرافي ، غير أن صفهيات التنقل في ظل التقسيم النوعي داخل رقعة الاختصاص الواسعة من أجل المعاينة والمناقشة ، تضطر المأمور في نهاية الأمر الى انتهاء هذا الأسلوب المكتبي في التقدير .

١٣- وأزاء كل ما سلفه فليس من سبيل سوى العدول عن نظام التقسيم النوعي في اختصاص مأموريات الضرائب ، والعودة من جديد الى نظام التقسيم الجغرافي ، على أن تلتزم كل مأمورية في نطاقها الجغرافي المحدود بالتخصص النوعي في الفحص ، بحيث اذا ما اكتسب المأمور الفاحص خبرة في مجال تخصص نوعي محدد ، انقل داخل المأمورية

ذاتها الى اكتساب المزيد من الخبرة في مجال تخصص جديد ، وذلك يمكن الجمع بين مزايا التقسيمين في آن معا . ولا يحول هذا الوضع المقترح دون احتفاظ بعض المأموريات ذات الطبيعة المتميزة على المستوى القومى بتخصصها النوعى المحدد ، مثل مأمورية الشركات المساهمة ، ومأمورية الحراسات .

الاختصاصات واللوائح والنظم والاجراءات :

١- تقوم مصلحة الضرائب على دخول الاعمال والافراد بمحاسبة جميع الممولين الخاضعين للضرائب المباشرة بمقتضى القوانين التالية :

أ (القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقوانين المعدلة أو المكملة له ، ويخضع لهذا القانون فئات الممولين التالية :

- فئة الممولين الخاضعين للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة .
- فئة الممولين الخاضعين للضريبة على الارباح التجارية والصناعية .
- فئة الممولين الخاضعين للضريبة على المرتبات والاجور .
- فئة الممولين الخاضعين للضريبة على المهن الحرة .

ب) القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ والقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ ، ويخضع لهذين القانونين ممولو الضريبة على التركات ورسم الأيلولة .

ج) القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ والقوانين المعدلة له ، ويخضع لهذا القانون ممولو الضريبة العامة على الايراد .

د (القانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٥١ بفرض رسوم التمغة ، وهى الضريبة غير المباشرة الوحيدة التى تدخل فى اختصاص مصلحة الضرائب .

٢- هذا وتتركز اختصاصات مصلحة الضرائب فى فحص النشاط وتقدير الارباح وتحصيل الضريبة سواء بعد اتمام ربطها أو مبدئيا من واقع اقرارات الممولين . وهى تمارس هذه الاختصاصات فى اطار مجموعة من اللوائح والنظم والاجراءات وفق المراحل التالية :

أ (مرحلة تقدير الأرباح : ويقصد بها التوصل الى حقيقة أرباح الممول من النشاط الذى يزاوله ، وذلك لتحديد وعاء الضريبة عن سنة الفحص بالتبضع احدى طريقتين :

— طريقة فحص الدفاتر والحسابات النظامية التى ألزم القانون الممول بامساكها على أساس قانونى وبنى ، واجراء التعديلات على الحسابات الختامية التى قدمها الممول أو اعتمادها ان لم تكن هناك ضرورة لتعديلها . وعادة ما تكون التعديلات فى نسبة الاستهلاكات وبالمسغ الاحتياطيات والمخصصات والمكافآت واتعاب أعضاء مجالس الادارة .

— طريقة التقدير الجزافى ، فاذا أهدرت الدفاتر لاسباب قوية مثل أخفاء جزء من المشتريات أو المبيعات أو لم تكن هناك دفاتر نظامية أصلا ، لجأت المصلحة الى تقدير أرباح الممول جزافيا بالاسترشاد بالعوامل الخارجية مثل السجل التجارى وعدد الايدى العاملة وما يتجمع لديها من معلومات عن مشتريات المنشأة أو مبيعاتها ومقدار الضريبة التى خصمت عند المنبع سواء على قيمة المشتريات أو المستخلصات .

وتنتهى مرحلة الفحص وتقدير الأرباح بتوجيه نموذج ١٨ ضرائب للممول ، ويعتبر هذا النموذج بمثابة تعديل لقراره المقدم عن سنة الفحص أو بمثابة تقدير أولى لارباحه وهو يوجه الى الممول الذى قدم اقراراً شريفاً عن سنة الفحص ، ويبين فيه أسس التقدير ونسب اجمالى الربح والمصروفات الممتدة واجمالى ربح الممول وصافى ربحه عن تلك السنة .

وللممول حق الاعتراض على هذا النموذج فى خلال شهر من تاريخ استلامه ، وتقوم المأمورية بدراسة هذا الاعتراض فأما أن تأخذ به أو ترفضه ، ومن ثم توجه للممول نموذج ١٩ ضرائب مبينا فيه أسس ربط الضريبة ومقدار الضريبة المستحقة عن سنة الفحص . فاذا لم يتقدم الممول باقراره توجه اليه المأمورية نموذج ١٩ ضرائب مباشرة ويحق لها ربط الضريبة عليه .

(ب) مراحل الطعن والتقاضى والتصالح : ومن حق الممول أن يطعن فى نموذج ١٩ ضرائب أو نموذج ٦ ضريبة عالة . وفى هذه الحالة ينظر فى أوجه طعنه أمام لجنة داخلية مشكلة بالمأمورية من الأمور الفاحص والمراجع المختص والوكيل أو المراقب العام ، وذلك حسب درجة أهمية الملف و صافي ربح الممول فى سنة الخلاف ، وبغرض تضييق شقة الخلاف بين المأمورية والممول وتقليل عسدد الحالات التى تعرض على لجان الطعن .

فإذا لم تتلاق وجهات النظر بين المأمور والممول يحال الخلاف الى لجنة الطعن التى تتكون من رئيس وعضوين هم جميعا من موظفى مصلحة الضرائب . ويستغرق الفصل فى الحالة امام لجنة الطعن مدة عام تقريبا ، نظرا لوجود حالات كثيرة أمام لجان الطعن بسبب عدم جدية اللجان الداخلية بالمأموريات . وعند صدور قرار لجنة الطعن يكون للممول والمصلحة الحق فى قبول هذا القرار أو الطعن فيه أمام المحكمة . فإذا قبل كل من الممول والمأمورية قرار اللجنة قامت المأمورية بالربط على الممول عن سنة الخلاف التى أصبحت واجبة الأداء ، ووجهت اليه ودا تطالبه فيه بدفع الضريبة . هذا ويحق للمصلحة أيضا فى حالة طعن الممول فى القرار أن تقوم بالربط عليه ، على أن تعدل هذا الربط عند صدور حكم قضائى لاحق . فإذا استأنف القرار أى من الطرفين كان على الاستأنف أن يودع المحكمة الابتدائية الخاصة بشئون الضرائب عريضة دعواه فى خلال شهر من تاريخ صدور القرار المستأنف وهنا تبدأ مرحلة التقاضى بين الممول والمصلحة ، ويستمر النزاع منظورا أمام المحاكم مددا طويلة سواء لكثرة القضايا أو طول الاجراءات أو قلة عدد القضاة أو الخبراء المحاسبين الذين يندبون لاعداد التقاضي تمهيدا للفصل فى النزاع . ولقد كان هذا السبب وراء إصدار القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ بشأن انتهاء النزاع بين المصلحة والممولين عن طريق انشاء لجان التنازع ، حيث توقف الدعاوى أمام المحاكم لعدد تتراوح بين ٦ شهور الى ١٨ شهرا ، وتسحب القضايا لانتهاء النزاع

فيها أمام لجان التصالح ، وقد أنجزت هذه اللجان قضايا كثيرة أصبح الربط فيها نهائيا ودفع الممولون الضرائب المستحقة عليهم ، غير أن هذه اللجان أوقف عملها وأعيدت القضايا لنظرها أمام المحاكم .

(ج) مرحلة التحصيل : ويقصد بالتحصيل تمكين الخزانة العامة من استيفاء حق الدولة في مبالغ الضريبة . ويتم التحصيل على مرحلتين ، الأولى من واقع الاقرار بمعنى تحصيل الضريبة على أساس الأرباح المقدرة بمعرفة الممول في اقراره الضريبي ، والمرحلة الثانية هي تحصيل الضريبة من واقع الربط النهائي ، وذلك كما سلف عرضه بقبول الممول نموذج ١٩ ضرائب أو بصدور قرار لجنة الطعن ، وفي كلتا الحالتين يعتبر الربط نهائيا حتى يصدر حكم قضائي في حالة استئناف قرار لجنة الطعن .

والتحصيل أما أن يكون دفعة واحدة أو تقسط الضرائب على عدد من السنين لا يتجاوز عدد سنوات الربط ، ويعتبر التقسيط منحة من جانب المصلحة لمقدمي طلباته في حالة اقتناعها بعدم قدرة الممول على السداد دفعة واحدة . وكثيرا ما يتم التحصيل بالخصم عند المنبع ، وهذه الطريقة تجعل الممول لا يشعر بعبء الضريبة وتيسر عليه السداد . والتحصيل هنا يكون تحت التسوية ويتم على أساس الواقعة المنشئة للضريبة (الصفقة أو المقاول أو المعاملة بصفة عامة) ، وعندما تتم التسوية ويصبح الربط نهائيا ويتحدد المركز الضريبي للممول من حيث المديونية أو الدائنية ، يقوم بسداد الباقي عليه أو استرداد ما دفعه بالزيادة . وهناك من أنواع الضرائب ما يسمح بطبيعته باتباع طريقة الحجز عند المنبع في التحصيل ، ومثال ذلك ضريبة إيرادات القيم المنقولة وضريبة المرتبات والاجور . وقد امتد مجال تطبيق هذه الطريقة الى أنواع أخرى من الضرائب ومصفة خاصة ضريبة الارباح التجارية والصناعية ، حيث تحصل لحساب هذه الضريبة نسبة معينة تتراوح بين ١% و ٢% من قيمة مشتريات العميل ، فشركات القطاع العام تقوم بتحصيل هذه النسبة على مشتريات عملاءها من التجار ، كما تحصلها الجهات

المختلفة على مستخلصات المقاولين والمبالغ المدفوعة لمتعهدي التوريدات ،
كذلك تقوم شركات الأذوية بتحصيلها على مشتريات الصيادلة . ويتبع هذا
الأسلوب أيضا مع من يريد من ممولى المهن الحرة والايراد العام ، فتخصم نسبة
معينة من ايراداتهم الدورية على مدار السنة الى حين اتمام الفحص والربط
النهائى .

وأخيرا فانه فى حالة تعسر الممولين وعدم قدرتهم على السداد تقوم المصلحة
باسقاط الضرائب المستحقة عليهم ، بعد عمل التحريات الضرورية للتأكد من عدم
وجود أموال سائلة أو منقولة أو عقارات يمكن أن تغى بسداد هذه المستحقات .

اصلاح النظم والاجراءات :

١- لقد ثبت من التاريخ الطويل لتطبيق مجموعة قوانين الضرائب المباشرة ، أن النموذج
١٩ ضرائب أو النموذج ٦ ضريبة عامة ليس الا تكرارا لا موجب له ولا مبرر للنموذج
١٨ ضرائب أو النموذج ٥ ضريبة عامة ، فالممول عادة ما يعترض على تعديل اقراره
الذى تقدم به الى المأمورية ، وهذه الاخيرة نادرا ما تقبل اعتراضه فتوجه اليه
النموذج ١٩ ضرائب أو ٦ ضريبة عامة متضمنا نفس أسس التقدير التى سبق أن ضمنتها
للمنموذج الأول ١٨ ضرائب أو ٥ ضريبة عامة ، وتنتهى فيه الى ربط الضريبة عليه .
والفترة التى تنقضى بين توجيه هذين النموذجين الى الممول تصل الى سنة تقريبا ،
تضيع بين اعتراض من جانب الممول وتمسك من جانب المأمورية ، ويتعطل خلالها
ربط الضريبة ومن ثم تحصيلها اللهم الا من واقع اقرار الممول . واختصارا لهذه الخطوة
الاجرائية عديمة الجدوى ، وتوفيرا للوقت الذى تستنزفه وتعجلا بربط الضريبة ،
نقترح الغاء النموذج الأول ١٨ ضرائب أو ٥ ضريبة عامة ، وتوجيه نموذج ١٩ ضرائب
أو ٦ ضريبة عامة رأسا ، طالما أن للممول حق الطعن فى هذا النموذج والنظر فى
أوجه طعنه أمام اللجنة الداخلية بالمأمورية .

٢- أن تشكيل اللجان الداخلية بالمأموريات من المأمور الفاحص والمراجع المختص
والوكيل أو المراقب العام ، هذا التشكيل لا يكسب اللجنة طابع الحيادة فى نظرها

لأوجه طعن الممول ، وبعبارة صريحة أن تشكيل اللجنة يجعل منها خصما وحكصا
في آن معا ، إذ غالبا ما يتمسك كل من المأمور الفاحص والمراجع المختص بأسس
ربطهما للضريبة ، ويستجيب الوكيل أو المراقب العام الى رأيهما .
وليس من سبيل الى الحيطة في نظر أوجه طعن الممولين أمام اللجان الداخلية
بالمأموريات الا بتشكيل هذه اللجان من أعضاء غير الأعضاء الفاحصين (المأمور
والمراجع) .

٣- ان النظر في أوجه الخلاف بين المأموريات والممولين أمام لجان الطعون دون أداء أية
رسوم قد أدى الى عدم جدية الطعن من جانب الكثير من الممولين ، حتى لقد لجأ
الممول الى الطعن خاضعا كان أو معفيا من الضريبة لمجرد الرغبة في تخفيض أرباحه ،
الأمر الذي ترتب عليه تراكم حالات الطعن أمام تلك اللجان . هذا من جانب ومن جانب
آخر ، فان افتقاد تشكيل لجان الطعون للحيادية والاستقلالية عن مصلحة الضرائب
قد جعلها تأخذ في الأغلب الأعم بوجهة نظر المصلحة ، ومن ثم يضطر الممول الجناح
في طعنه الى رفع الدعوى أمام المحاكم التي تضطربدورها الى احالة القضايا على
خبراء وزارة العدل ، حيث تتكدر القضايا من جديد بسبب العجز النسبي في عدد
الخبراء الخبراء مؤثرا بعدد القضايا المحالة .

٤- وتصحيحا لهذه الأوضاع نقدم الاقتراحات التالية :

أ) تقرير رسوم للنظر في طعون الممولين أمام لجان الطعن ، تتناسب وحجم الأرباح
المقدرة أو الضريبة المربوطة ، ضمانا لجدية طعن الممول .

ب) تشكيل لجان الطعن برئاسة قاض وعضوية اثنين من مصلحة الضرائب ، ضمانا
لحيطة هذه اللجان واستقلاليتها عن مصلحة الضرائب . واقتراحنا ليس جديدا
ولا بعيدا عن الواقع ، فقد كان هذا الأسلوب متبعاً في تشكيل لجان تقدير الضريبة
في أول العهد بالمصلحة .

ج) ضم أحد رجال مصلحة الضرائب الى هيئة المحكمة التي تنظر في قضايا الممولين

فيكون بمثابة خبير ضرائب قد يغنى في أحوال كثيرة عن إحالة القضية إلى خبراء وزارة العدل ، ومن ثم يعجل بالفصل في النزاع .

د) العودة إلى نظام لجان التصالح التي أثبتت فعاليتها في إنهاء المنازعات مع دعم حيدتها وجدولتها بعنصر قضائي تسند إليه الرياسة .

هـ - إذا كان أسلوب تحصيل الضريبة بالحجز عند المنبع قد يصر على الممولين سداد الضرائب المستحقة عليهم دون إرهاق ودون إحساس بعبئها ، فإنه من جانب آخر قد أثبت كفاءة عالية للغاية في تحصيل الضرائب المباشرة أولاً بأول وفي سهولة تكاد تشابه سهولة تحصيل الضرائب غير المباشرة ، مما يساعد في النهاية على تقليل الفاقد الضريبي وعدم تزايد المتأخرات الضريبية ، الأمر الذي يستوجب التعجيل بتعميم تطبيق هذا الأسلوب على كافة أوجه النشاط الاقتصادي ، وعلى سبيل المثال فإن الضريبة على المهن الحرة يحسن أن يكون خصمها عند المنبع اجبارياً وليس اختيارياً ، كذلك الحال بالنسبة للضريبة العامة على الأيراد ، حيث يمكن خصم نسبة معينة من إيرادات الممول الدورية على مدار السنة كقسط للضريبة تحت التسمية النهائية في آخر العام .

القوة العاملة :

١- سوف نتناول في هذا الصدد الجوانب التالية :

أ) حجم القوة العاملة ومدى ملاءمة توزيعها بين مجالات العمل المختلفة .

ب) حجم الممولين وعبء الأمور الفاحص .

ج) نفقة الجباية ومدى كفاءة الجهاز الضريبي في تحصيل الضريبة .

٢- ولقد تعذر الحصول على بيانات عن تطور القوة العاملة في مصلحة الضرائب وكذلك تطور عدد الممولين خلال سلسلة زمنية تتفق وسنوات البحث ٧٠ / ١٩٧١ - ١٩٧٨ ،

الا أنه أمكن الحصول على هذه البيانات عن عامي ٧٥ ، ١٩٧٧ ، وبيوضح
الجدول رقم (٣) حجم ونوع وتوزيع العمالة في مصلحة الضرائب خلال السنتين
المذكورتين :

جدول رقم (٣)

حجم ونوع وتوزيع القوى العاملة *

الوظائف	١٩٧٥	١٩٧٧	نسبة الزيادة %
<u>تخصية اشرافية</u>			
مراقبون	٩٢	٩٢	
وكلاء	١٠٣	١٠٩	٥ر٨
مراجعون	٣٨٣	٤٤٣	١٥ر٧
مجموع	٥٧٨	٦٤٤	١١ر٤
<u>تخصية تنفيذية</u>			
أ - مجموعة الفحص والتقدير			
مأموري رباح تجارية وصناعية	٦٨٢	٧٣٨	٨ر٢
مهنة حرة	١٤٨	١٦٠	٨ر١
ايراد عام	٨٤	٩٢	٩ر٥
مرتبات واجور	٩٢	١٠١	٩ر٨
فوائد ديون	١٩	٢٨	٤٧ر٤
تركات	٩٩	١٢٣	٢٤ر٢
دمغة	١٢٦	١٤٢	١٢ر٧
مجموع	١٢٥٠	١٣٨٤	١٠ر٧
ب - مجموعة الاعمال التحضيرية والتكاملية			
مأموري حصر واقرارات	١٩٢	٢٨٢	٤٦ر٩
قضايا	٨٣	٩١	٩ر٦
خمس واغاضف	٧٦	١١٨	٥٥ر٣
حجز وتحصيل	٥٩٥	٧٥٦	٢٧
احصاء	-	٣٥	-
مجموع	٩٤٦	١٢٨٢	٣٥ر٥
اجمالي موظفي التفتيش والتخطيط والتنظيم	٨٦١	٨٦١	
اجمالي العاملين التخصصيين الاداريين والكتابيين	٣٦٣٥	٤١٧١	١٤ر٨
اجمالي العاملين	٥٦١٤	غير متاح	

* الادارة العامة للتخطيط والمتابعة - مصلحة الضرائب

٣- ويتضح من بيانات الجدول رقم (٣) النقاط التالية :

(أ) أن مصلحة الضرائب شأنها شأن أى مصلحة حكومية ، يتكون العاملون فيها من مجموعتين رئيسيتين ، مجموعة تخصصية وأخرى إدارية وكتابية تعمل فى خدمة المجموعة الأولى . ولما كان عدد التخصصيين فى عام ١٩٧٥ يبلغ ٣٦٣٥ فردا ، بينما عدد الإداريين والكتابيين فى نفس العام يبلغ ٥٦١٤ فردا ، فان معنى ذلك أن كل ثلاثة أفراد من الإداريين والكتابيين يخدمون اثنين فقط من التخصصيين . وتبدد النسبة لأول وهلة مختلة تماما غير أن الحقيقة بخلاف ذلك ، حيث أن الإداريين والكتابيين لا يعملون فحسب فى مجالات شئون الأفراد والميزانية والحسابات والمخازن والمشتريات ، وإنما يعملون أيضا فى الحقل الضريبي ذاته فى مجالات الأعمال المساعدة ، مثل امسك سجلات الحجوز التحفظية وسجلات تقسيط الضرائب وسجلات الاسقاط الضريبي وسجلات حصر الممولين ، كما يعملون كمنادى تحصيل سواء داخل المأموريات أو خارجها .

(ب) ان عدد المأمورين الذين يعملون فى مجموعة فحص وتقدير أوعية الضرائب المختلفة بلغ ١٢٥٠ مأمورا فى عام ١٩٧٥ ثم ارتفع الى ١٣٨٤ مأمورا فى عام ١٩٧٧ ، أى بزيادة نسبتها ١٠٧% ، خلال السنتين ومتوسطها ٣,٥% سنويا . وأن مأمورى ضريبة الارباح التجارية والصناعية يشكلون أكبر وزن نسبى فى هذه المجموعة ، يليهم مأمورو ضريبة المهن الحرة ، غير أنه يلاحظ أن نسبة الزيادة فى عدد مأمورى كل من هاتين الضريبتين تشكل أدنى نسبة زيادة فى مفردات هذه المجموعة ، رغم الأهمية الموضوعية للضريبتين المذكورتين . ومن الغريب حقا أن يأتى عدد مأمورى الضريبة العامة على الايراد فى المرتبة السادسة وقبل الأخيرة من مفردات هذه المجموعة ، وأن يكون هذا العدد أقل من عدد مأمورى ضريبة المرتبات والاجور ، وأن تكون الزيادة فى عدد هاتين المفردتين بنسب واحدة خلال السنتين ، رغم ما يجب أن توليه المصلحة من اهتمام كبير بالضريبة العامة على الايراد ، ورغم أن ضريبة المرتبات والاجور تحجز عند المنبع ولا تسبب

مشاكل أو صعوبات تذكر للمصلحة . أما نسبة الزيادة في عدد مأموري ضريبة الشركات التي تبلغ ٢٤٢% خلال السنتين ، فهي ولا شك تعكس نوايا المصلحة في مواجهة مشاكل الأثر المعقدة والعمل على تحقيق مطالب الورثة في سرعة الافراج عن الشركات .

(ح) أما مجموعة المأمورين الذين يقومون بأعمال تحضيرية وأخرى تكميلية لأعمال مجموعة الفحص والتقدير، فقد زاد عددهم بنسبة ٣٥% خلال السنتين ومتوسط ١٧٧% سنويا ، وهو متوسط يتجاوز ثلاثة أمثال متوسط الزيادة في عدد مأموري المجموعة الأولى . والواقع أن هذه الزيادة الكبيرة تعكس اهتمام المصلحة البالغ - وعن حق - بالأعمال التحضيرية في الحصر والاقراءات ، فقد زاد عدد مأموري هذه المفردة بنسبة ٤٦٩% خلال السنتين ، وذلك بهدف أن يكون الحصر شاملا لا يسقط منه أحد الممولين فتبدأ أولى الحلقات في سلسلة التهرب . كذلك يبدو وأهتمام المصلحة واضحا بالأعمال التكميلية ، فتقرر من جانب زيادة عدد مأموري الحجز والتحصيل بنسبة ٢٧% خلال السنتين ، حرصا على وفاء الممولين بمستحقات الخزنة وزيادة المحصل من الضريبة ، كما تسارع من جانب آخر الى زيادة عدد مأموري الخصم والاضافة (الذين يختصون بالحجز عند المنبع) بنسبة عالية تصل الى ٥٥٣% خلال الفترة لضمان تحصيل الضريبة أولا بأول ، وذلك عن طريق تعيين مندوبيها لدى شركات القطاع العام والقطاع الخاص المنظم لمراقبة اجراء الخصم عند المنبع والتوسع في تطبيق هذا الأسلوب في التحصيل .

—٤

ويوضح الجدول رقم (٤) عدد ممولى ومأمورى ثلاث من أهم الضرائب المباشرة من الناحية الموضوعية ، وهى ضرائب الأرباح التجارية والصناعية ، والمهن الحرة ، والايراد العام ، كما يوضح عبء المأمور الفاحص بتحديد عدد الحالات التي يختص بها كل مأمور من كل ضريبة :

جدول رقم (٤)

عدد ممولى ومأمورى ضرائب الارباح والمهن الحرة والايراد العام
وعب المأمور

البيان	١٩٧٧			١٩٧٥		
	عدد المأمورين	عدد الممولين (٢)	عب المأمور	عدد المأمورين	عدد الممولين (١)	عب المأمور
ضريبة الارباح	٧٣٨	٧٥٣٨٤١	١٠١١	٦٨٢	٦٨٩٨٠٠	١٠٢١
ضريبة المهن الحرة	١٦٠	٥١١٠٥	٣٥١	١٤٨	٥٢٠٠٠	٣١٩
ضريبة الايراد العام	٩٢	٧٥٧٩٤	٨٨١	٨٤	٧٤٠٠٠	٨٢٤
المجموع	٩٩٠	٨٨٠٧٤٠	٨٩٢	٩١٤	٨١٥٨٠٠	٨٨٩

٥ - ويتضح من الجدول رقم (٤) الأمور التالية :

أ) أن عبء المأمور الواحد فى عام ١٩٧٥ يصل فى المتوسط الى ٨٩٢ حالة (ممول أو ملف) ، وأن الوضع لم يتحسن تحسنا يذكر على الاطلاق فى عام ١٩٧٧ ، حيث كان عبء المأمور ٨٨٩ حالة ، أى بنقص لا يتجاوز ثلاث حالات فقط عما كان عليه فى عام ١٩٧٥ .

ب) انه وان كان عبء مأمور كل من ضريبة المهن الحرة وضريبة الايراد العام قد خف بعض الشيء فى عام ١٩٧٧ عما كان عليه فى عام ١٩٧٥ الا أن عبء مأمور ضريبة الارباح التجارية والصناعية قد زاد بمقدار عشر حالات خلال السنتين ، رغم أن

(١) مجلة التشريع الضريبى ، عدد خاص ٢١٣ ، المؤتمر الضريبى الثالث ، ١٠ يناير ١٩٧٦ .

(٢) مجلة التشريع الضريبى ، العدد ٢٢٩ ، يوليو ١٩٧٩ - نقلا عن الادارة العامة للتخطيط والمتابعة ، مصلحة الضرائب ، سجلات حصر الممولين .

الضريبة الاخيرة هي أكثر الضرائب المباشرة صعوبة وتعقيدا في اجراءاتها من حيث الفحص والتقدير والربط .

(ح) أن العبء الواقع على عاتق مأمور ضريبة الارباح التجارية والصناعية يفوق في واقع الأمر قدرة الطاقة البشرية الجادة في انجاز العمل الموكول اليها بمستوى أداء مقبول لا أكثر ، ذلك اننا لو افترضنا أن هذا المأمور يعمل بلا راحة طوال أيام السنة كلها ، فانه يفترض فيه انجاز ما لا يقل كثيرا عن ثلاث حالات يومية ما بين معاينة ومناقشة وفحص وتقدير وربط ، ومعنى ذلك هو العجلة البالغة في أداء العمل ، تلك العجلة التي تهدر مستوى الأداء ذاته .

وتؤكد الحقائق السالفة صحة ما توصلنا اليه من تواضع نسب زيادة عدد مأموري تلك الضرائب الثلاث فيما بين عامي ٧٥ - ٧٧ ، وتدعو الى التوصية بضرورة زيادة أعدادهم بنسب عالية تتمشى ونسب الزيادة في اعداد مأموري الحصر ومأموري الخصم والاضافة ومأموري الحجز والتحصيل ، وذلك حرصا على مصالح الخزنة العامة أولا وقبل كل شىء .

وفي ظل ظروف العمل المضنية الناجمة عن هذا النقص البالغ في عدد المأمورين والتي لا تترك مجالا حتى للراحة ، لا بد وأن يعاني الكثير من العاملين في مصلحة الضرائب من حاجتهم الماسة الى الاستزادة من المعرفة النظرية في مجال المالىة العامة بوجه عام ومجال الضرائب بوجه خاص ، كما لا بد وأن يعاني المبتدئون منهم من فقر في الالمام بالفن المحاسبى الضريبي ، الأمر الذى يقتضى التوصية باتاحة الفرص أمامهم واسعة للارتقاء بمستواهم العلمى والعملى بعد دعم اعدادهم .

٦- ويوضح الجدول رقم (٥) حصيلة الضرائب المباشرة التى تختص بها مصلحة الضرائب ، أى مستبعدا منها حصيلة الضرائب والرسوم العقارية المحلية والمركزية ، فضلا عن استبعاد حصيلة رسوم التمتع باعتبارها ضريبة غير مباشرة ، كما يوضح نفقة الجباية التى يقصد بها اجمالى مصروفات مصلحة الضرائب ، وذلك خلال السنوات من ١٩٧١/٧٠ - ١٩٧٦ :

جدول رقم (٥)

حصيلة الضرائب المباشرة ونفقة الجباية

(القيمة بالآلاف جنيه)

السنة	حصيلة الضرائب	نفقة الجباية*	نسبة النفقة الى الحصيلة
٧١/٧٠	١٢٩٢٨٧	٤٠٢١	%٣ر١
٧٢/٧١	٢٠٧١٥٧	٦١٣٦	%٣ر٠
١٨ شهر			
١٩٧٣	١٤٩٠٨٢	٥٠٢٥	%٣ر٤
١٩٧٤	١٦٢٧٥٥	٥٩٣٥	%٣ر٧
١٩٧٥	٢٠٧١٣٦	٧٥٣٨	%٣ر٦
١٩٧٦	٢٩١٧٨٢	١٠٥٢٨	%٣ر٦
الاجمالي	١١٤٧١٩٩	٣٩١٨٣	%٣ر٤

٧- ويتضح من الجدول رقم (٥) مدى ضآلة نفقة الجباية بالمقارنة بحصيلة الضرائب خاصة اذا أخذنا في الاعتبار أن حصيلة رسوم التمغة قد استبعدت منها باعتبارها ضريبة غير مباشرة رغم أن المصلحة المختصة بتحصيلها . فنسبة النفقة الى الحصيلة لا تتجاوز %٣ر٤ كمتوسط عام خلال السلسلة الزمنية ، وهي تتراوح بين %٣ر٠ في حدها الأدنى ، و %٣ر٧ في حدها الأقصى . والجدير بالتسجيل أن هذه النفقة تتضمن كافة الحوافز المادية الممنوحة للعاملين ، الأمر الذي يشهد بكفائتهم ويدعو الى التوصية بزيادة حوافزهم تقديرا لجهودهم وتشجيعا لهم على بذل المزيد من هذه الجهود .

(١) المصدر: الادارة العامة للتخطيط والمتابعة - مصلحة الضرائب .

الامكانيات العادية

- ١- تنصر الامكانيات العادية المتاحة للجهاز الضريبي عن توفير القرض امامه للانطلاق بكفاءة عالية في مزاوله عمله سواء منه الميداني أو المكتبي . ويأتى الاسكسسان الادارى للجهاز في مقدمة هذه الامكانيات العادية القاصرة ، ففي مجال العمل الميداني نجد أن موقع الأمورية من دائرة اختصاصها غير ملائم لمزاولة هذا الاختصاص خاصة في ظل التقسيم النهي الراهن وذلك على النحو الذي فصلناه في بداية هذا الفصل .
- ٢- وفي مجال العمل المكتبي يلاحظ أن أماكن مزاوله العمل بالأمورية ضيقة للغاية فضلاً عن تكديس العاملين فيها ، حيث يتجمع عدد يتراوح بين ثلاثة وخمسة مأمورين في الحجرة الواحدة الصغيرة غير المؤثثة تأثيثاً يليق بهيئة الدولة أمام الممولين . وخطورة هذا الوضع تكمن فيما يترتب عليه من افشاء السرية حالما تستتم المناقشة مع أكثر من مول واحد في الحجرة ، هذا فضلاً عن تعذر اجراء المناقشة بشكل موضوعي منظم .
- ٣- والواقع أن الوضع الأمثل في مزاوله العمل الضريبي المكتبي حرصاً على السريسة وموضوعية المناقشة يستلزم تخصيص حجرة مستقلة لكل مأمور فاحص . فإذا كان هذا الوضع بعيداً عن تناول مصلحة الضرائب لسنوات طويلة مقبلة ، فليس أقل من تخصيص حجرة واحدة لكل اثنين من المأمورين الفاحصين ، بما يسمح بالمحافظة قدر الامكان على السرية من جانب واجراء المناقشة على النحو الذي ينبغي لها من جانب آخر .
- ٤- وليس من شك في أن اصلاح أوضاع الاسكان الادارى لمصلحة الضرائب أمر صعب للغاية في الظروف الراهنة التي تستغل فيها أزمة الاسكان بصفة عامة ، غير أنه ينبغي على المصلحة أن تضع على الفور خطة طويلة الاجل لاسكانها الادارى ، تكفل حل هذه المشكلة خلال السنوات الخمس أو العشر القادمة .

٥— أما الامكانيات المادية المتاحة للمصلحة في مجال حفظ الملفات والوثائق والمستندات الهامة ، وفي مجال تصنيف وتبويب البيانات والمعلومات والاطارات ، فهذه جميعها ليست قاصرة وحسب بل تكاد تكون معدومة اذا قيست بمقاييس التكنولوجيا الحديثة المستخدمة في هذه المجالات . أن نظام الحفظ السليم يقتضى الآن استخدام الميكروفيلم في تصوير الوثائق والمستندات الهامة لوقايتها من الضياع أو السرقة أو الحريق ، ومن ثم للمحافظة على حقوق الخزانة العامة قبل الممولين . كما أن تصنيف وتبويب البيانات والمعلومات والاطارات التي تتلقاها المأموريات مسن إدارة مكافحة التهريب لاستخدامها في تحديد حقيقة المراكز المالية للممولين وأوجه نشاطهم ، تقتضى الآن استخدام الحاسب الآلى .

الفصل الرابع

تصنيف وتحليل الهيكل الضريبي

مقدمة :

١- يرتكز التحليل هنا على مكونات الهيكل الضريبي في مصر خلال الفترة محل الدراسة ،
والتي تتمثل في أنواع الضرائب المختلفة ، مقسمة تقسيماً أساسياً بين : ضرائب مباشرة
وضرائب غير مباشرة ، وهي على سبيل الحصر :

أ) الضرائب المباشرة :

— مجموعة الضرائب والرسوم العقارية :

* المركزية

• الضريبة على الاطيان الزراعية

• الضريبة على المبانى

* المحلية

• الضرائب والرسوم العقارية

— مجموعة الضرائب على دخول الأعمال :

* الضريبة على الارباح التجارية والصناعية

* الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة

— مجموعة الضرائب على دخول الأفراد

* الضريبة على المهائيا والاجور

* الضريبة على المهن الحرة

* الضريبة العامة على الايراد

- مجموعة الضرائب والرسوم على التركات :
- * الضريبة على التركات
- * رسم الايلولة على التركات

(ب) الضرائب غير المباشرة

- الرسوم الجمركية
- رسوم الانتاج
- رسوم الاستهلاك
- الرسوم والضرائب على الاقطان
- رسوم الدعوم
- رسوم الاستيراد والتصدير
- الاتسوات
- فروق أسعار الكهرباء
- فروق أسعار بعض السلع
- الضريبة على التمويلات للخارج
- رسوم التمغسة
- رسوم وضرائب سيادية أخرى

٢- واستخدام هذا التوصيف للمهيكل الضريبي في مصر ، فان التحليل يهدف بالتحديد الى :

(أ) ابراز أهم الاتجاهات العامة لتطور كل من :

- اجمالي حصيللة الضرائب المباشرة بأنواعها المختلفة .
- اجمالي حصيللة الضرائب غير المباشرة بأنواعها المختلفة .
- الاجمالي العام لحصيللة الضرائب .

(ب) دراسة علاقة اجمالي حصيللة الضرائب (بنوعيهما المباشرة وغير المباشرة) بكل من

— الدخل المحلى الاجمالى

— الدعم .

تحليل هيكل الضرائب المباشرة :

١- يعرض الجدولان رقم (٦) ورقم (٧) تطور حصيلة الضرائب المباشرة بأنواعها المختلفة (حسب التقسيم السابق لهيكلها) وذلك فى صورة أرقام مطلقة ونسب مئوية لكل نوع من أنواع الضرائب المباشرة الى اجمالى الحصيلة من كل مجموعة ، وكذلك نسبة كل نوع من تلك الانواع الى اجمالى حصيلة الضرائب المباشرة فى كل سنة من سنوات فترة الدراسة :

الضرائب المباشرة خلال الفترة ١/٧٠ - ١٩٧٨

(بالآلاف جنيهه)

١٩٧٨	٧٧	٧٦	٧٥	٧٤	٧٣	٧٢/٧١ (١٨ شهر)	٧١/٧٠	البيان
								<u>الضرائب والرسوم العقارية</u>
١٠,٥٠٥ ٧,٥٤٣	٨,٥٦٦ ٥,١٢٩	٩,٤٥٢ ٥,٧٥٥	٩,٥٦١ ٥,٠١٨	١٠,١٦١ ٥,٢١٦	٦,٤٤٤ ٤,٧٥٢	٢٥,٦٠٢ ٧,٠٤٢	١٣,٠٥٣ ٣,٧٤٤	المبايعة : ضرائب على الاطيان الزراعية ضرائب على المائس
١٨,٠٤٨	١٣,٧٢٥	١٥,٢٠٧	١٤,٥٧٩	١٥,٣٧٢	١٤,١٢٧	٣٢,٣٤٤	١٦,٨٤٧	الجلسة
١٨,٥٠٥	١٧,٥٤٤	١٦,٤٦٢	١٥,١٥٦	١٨,١٨١	١٥,٠٠٦	٢٨,٢٢٤	١٦,١٦٢	<u>الجلسة : الضرائب والرسوم العقارية</u>
٣٦,٥٠٣	٣١,٢٧٩	٣١,٦٦٩	٣٥,٧٢٥	٣٣,٥٥٨	٣٩,١٧٣	٦٠,٨٦٨	٣٣,٠٠٩	الجلسة
٢٧٣,٥٤٦ ٢٠٧,٢١٧	٢٠١,٤٤٩ ١٣٢,٦٠٩	١٤٨,١٦١ ٩٢,٣٢٩	١١٢,٥٧٦ ٦٠,٨٧١	٦٥,٢٢٧ ٦١,١٨٨	٥٥,٣١٨ ٥٨,٨٦٥	٨١,٣١٣ ٢٨,٦٤٥	٥٥,٤٠٨ ٤٣,٢٨٣	<u>الضرائب على دخول الاعمال :</u> الضرائب على تجارة وصناعة الضرائب على رؤوس الاوال النقلة
٤٨٠,٧٢٣	٣٣٣,٦٥٨	٢٤٠,٣٩٨	١٧٣,٤٥٥	١٢٧,٢٢٥	١١٤,٢٥٨	١٦٥,٠٢٨	٩٨,٦٩١	الجلسة
٣٩,١٨٠ ٥,٧٣٢ ٧,٠١٥	٤٦,١٨٢ ٤,٣٠٥ ٤,٤٢٨	٤١,٧٤٤ ٣,١٢٧ ٢,٨١٤	٢٦,٩٠٢ ٢,٢٩٢ ١,٨٩٧	٢٩,٥٠٦ ١,٩٦٢ ١,٨٨٩	٢٤,٦٥٢ ١,٣٧٢ ١,٨١٢	٣٤,٧١٣ ١,٥٨٢ ١,٥٤٧	٢٣,٩٨٦ ١,١٨٧ ٢,٩٨١	<u>الضرائب على دخول الافراد :</u> الضرائب على المخابا والاجسور الضرائب على المهن الحسنة الضريبة العامة على الافراد
٥١,١٢٧	٥٤,٩١٥	٤٧,٧٢٥	٣١,٠١١	٣١,٨١١	٣٤,٣٦٦	٣٨,٨١٢	٢٨,١٥٤	الجلسة
٤,١٣٦	٣,٨٤٧	٣,٥٥٩	٢,٥١٠	٢,٦٦٩	٢,٥٠٨	٣,٢٢٧	٢,٤٤٢	<u>الضرائب والرسوم على التركات :</u>
٥٧٣,٣٧١	٤٢٣,٦٩١	٣٢٣,٤٥١	٢٧٤,٨٧١	١٩٦,٣١٣	١٧٨,٢٥٥	٢٦٨,٠٢٥	١٦٢,٢٩٦	حطة الضرائب المباشرة

(نسب مئوية)

١٩٧٨		١٩٧٧		١٩٧٦		١٩٧٥		١٩٧٤		١٩٧٣		١٩٧٢/٧١		١٩٧١/٧٠		النسبة المئوية الجمله	البيان الضريبة
% من		% من		% من		% من		% من		% من		% من		% من			
مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع	مجموع		
٣	٤٩	٣	٤٤	٥	٤٨	٥	٢٢	٨	٤٦	٨	٤٩	١٢	٥٤	١٠	٥١		الضرائب والرسوم المقارنسة
٣	٥١	٤	٥٦	٥	٥٢	١٩	٧٨	٩	٥٤	٨	٥١	١٠	٤٦	١٠	٤٩		المباينة الجليسة
٦	١٠٠	٧	١٠٠	١٠	١٠٠	٢٤	١٠٠	١٧	١٠٠	١٦	١٠٠	٧٢	١٠٠	٢٠	١٠٠		جلمة
٤٨	٥٧	٤٨	٦٠	٤٦	٦٢	٤١	٦٥	٣٣	٥١	٣١	٤٨	٣١	٥٢	٣٤	٥٦		الضرائب على دخول الاعمال
٢٦	٤٣	٢١	٤٠	٢٨	٣٨	٢٣	٣٥	٢٢	٤٩	٢٢	٥٢	٣٠	٤٨	٢٧	٤٤		الارباح التجارية القيم المنقول
٨٤	١٠٠	٧٩	١٠٠	٧٤	١٠٠	٦٤	١٠٠	٦٥	١٠٠	٦٤	١٠٠	٦٦	١٠٠	٦١	١٠٠		جلمة
٧	٧٦	١١	٨٤	١٣	٨٨	٩	٨٧	١٥	٨٨	١٦	٨٩	٤٣	٨٩	١٤	٨٥		الضرائب على دخول الافراد
١	١١	١	٨	١	٧	١	٧	١	٦	١	٥	١	٤	١	٤		الضرائب على الميراث والاحد
١	١٣	١	٨	١	٥	١	٦	١	٦	١	٦	١	٧	٢	٦		الضرائب على التهرب الضريبة العامة على الافراد
٩	١٠٠	١٣	١٠٠	١٥	١٠٠	١١	١٠٠	١٧	١٠٠	١٨	١٠٠	٤٥	١٠٠	١٧	١٠٠		جلمة
١	١٠٠	١	١٠٠	١	١٠٠	١	١٠٠	١	١٠٠	٢	١٠٠	٢	١٠٠	٢	١٠٠		الضريبة على التركات رسم الاملولة
١٠٠	-	١٠٠	-	١٠٠	-	١٠٠	-	١٠٠	-	١٠٠	-	١٠٠	-	١٠٠	-		جلمة الضرائب المباشرة

٢- واستنادا على الجدولين (٦) و (٧) ، فإنه يمكن استخلاص مجموعة من الحقائق العامة التي تصف الملامح الأساسية لتطور هيكل الضرائب المباشرة في مصر خلال الفترة ١٩٧٠/٧١ - ١٩٧٨ ، على النحو التالي :

أ) الثبات النسبي لمساهمة أنواع الضرائب المباشرة التالية في اجمالي حصيلته الضرائب المباشرة خلال فترة الدراسة ، وهى :

- الضريبة على المهن الحرة .
- الضريبة العامة على الايراد .
- الضريبة على التركات ورسم الايلولة .

هذا بالاضافة الى أن هذه الانواع الثلاثة من الضرائب المباشرة تحتل المراكز الاخيرة من حيث أهميتها النسبية لاجمالي حصيلته الضرائب المباشرة فكل نوع من هذه الانواع الثلاثة لا يمثل أكثر من ١% من اجمالي حصيلته الضرائب المباشرة ، وتمثل مجتمعة ما يقرب من ٣% من اجمالي حصيلته الضرائب المباشرة خلال فترة الدراسة .

ب) ارتفاع مساهمة مجموعة الضرائب على دخول الأعمال في اجمالي حصيلته الضرائب المباشرة ، حيث زادت نسبة المساهمة من ٦١% في سنة ١٩٧٠/٧١ الى ٨٤% في سنة ١٩٧٨ .

ج) انخفاض الأهمية النسبية لكل من مجموعة الضرائب العقارية ومجموعة الضرائب على دخول الافراد بين سنتي ١٩٧٠/٧١ و ١٩٧٨ من ٢٠% الى ٦% ومن ١٧% الى ٩% على الترتيب .

د) تحتل حصيلته الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المركز الاول من حيث الأهمية النسبية لاجمالي الضرائب المباشرة خلال فترة الدراسة بمتوسط عام يقرب من ٤٠% . هذا بالاضافة الى ارتفاع نسبة مساهمتها في اجمالي حصيلته الضرائب المباشرة من ٣٤% الى ٤٨% بين سنتي ١٩٧٠/٧١ - ١٩٧٨ . أى بنسبة ٤١% تقريبا .

هـ) زيادة الأهمية النسبية لحصيلة الضريبة على المهن الحرة فى حصيلة مجموعة الضرائب على دخول الافراد من ٤% الى ١١% بين سنتى ٧٠/٧١ - ١٩٧٨ وهو ما أدى الى انخفاض الأهمية النسبية لحصيلة الضريبة على المهائسا والاجور وما فى حكمها داخل هذه المجموعة من ٨٥% الى ٧٦% خلال فترة الدراسة .

٣- وعلى ضوء الحقائق الكلية السابقة ، فانه يمكن استخلاص مجموعة من الملاحظات التى تتعلق بكل نوع من أنواع الضرائب المباشرة (حسب التقسيم الاساسى السابق تحديده للضرائب المباشرة) وهى :

أ) مجموعة الضرائب والرسوم العقارية :

من المعروف أن مجموعة الضرائب والرسوم العقارية تنقسم الى كل من الضريبة على المبانى والضريبة على الأيطان الزراعية وتحصلان لحساب المخطيات طبقا لقانون الحكم المحلى ، وتعتبران من الموارد الذاتية لكل محافظة ، كما تحصل الضرائب الاضافية على المبانى والأيطان الزراعية والخاصة بضريبة الدفاع والأمن القومى والجهد لحساب الخزانة العامة باعتبارها موارد سيادية .

ويلاحظ من الجدولين (٦) ، (٧) الانخفاض الشديد فى حصيلة الضرائب والرسوم العقارية بالنسبة لاجمالى حصيلة الضرائب خلال فترة الدراسة ، على الرغم من أن النشاط الزراعى ما زال من الأنشطة الاقتصادية الأساسية فى الاقتصاد المصرى ، حيث تبلغ نسبة الدخل الزراعى حوالى ٣٠% فى المتوسط من اجمالى الدخل المحلى خلال الفترة المذكورة ، بينما نسبة الحصيلة من هذه الضرائب لاجمالى حصيلة الضرائب المباشرة لم تزد عن ٦% فقط سنة ١٩٧٨ ، مع اتجاهها هبوطيا متذبذبا منذ سنة

ويؤكد الملاحظة السابقة أن نسبة الضريبة على الأرباح الزراعية فى سنة ١٩٧٨ قد بلغت ٠,٥٢% فقط من اجمالى الدخل الزراعى فى نفس السنة ، حيث بلغت حصيله الضريبة على الأرباح الزراعية فى هذه السنة حوالى ١٠٥ مليون جنيه ، بينما بلغ الدخل الزراعى حوالى ١٩٨١ مليون جنيه عن نفس السنة ، الامر الذى يوجب الأخذ بما انتهينا اليه فى دراستنا للتشريع الضريبى (الفصل الثالث) من ضرورة ادخال أرباح الاستغلال الزراعى ضمن الوعاء الخاضع للضريبة أخذا بمبدأ العدالة فى معاملة الممولين والحد من استمرار كون الاراضى الزراعية بالوعة للمدخرات الوطنية ، حيث ما زالت حتى الآن مركز جذب أساسى لهذه المدخرات هروبا من المعاملة الضريبية المفروضة على الأنشطة الأخرى .

أما الضريبة على المباني فتحتاج الى معالجة جريئة من جانب المشرع نظرا لانخفاض حصيلتها النسبية بسبب الانخفاض فى أسعار الضريبة المفروضة على استغلالها أو نقل ملكيتها خاصة مع الظاهرة الجديدة للارتفاع السريع والمطرد فى الأيجارات التى تطلب للوحدات السكنية خالية أو مفروشة ، هذا بالإضافة الى اطلاق حرية التعاقد وتحديد القيمة الأيجارية تبعاً لقوة طرفى المساومة والتى تميل دائما الى جانب ملاك العقارات المبنية ١٠ الا أنه قد يثار هنا أن التوسع فى الاستثمارات المتجهة للاسكان يتطلب خفض الضريبة على المباني السكنية وهذا ما اتجهت اليه الدولة غير أنه يمكن رفع الضريبة على التصرفات العقارية أى على الذى يبنى بغرض البيع أو التملك ، وحتى مثل هذا الاجراء سوف يؤثر على ايجارات المساكن ان لم تكن هناك قيود تحدد من ارتفاعها .

(ب) مجموعة الضرائب على دخول الاعمال :

تعتبر الضرائب على دخول الاعمال أهم أنواع الضرائب المباشرة على الإطلاق من ناحية الحصيلة التي تجبى منها . ويرجع السبب فى الأساس الى شمول هذا النوع من الضرائب على الحصيلة من الضريبة على الارباح التجارية والصناعية ولقد ارتفعت حصيلة هذه الضريبة خلال فترة الدراسة من ٥٥٤ مليون جنيه الى ٢٧٣٥ مليون جنيه ، أى أنها زادت بحوالى خمسة أمثال خلال ثمانى سنوات فقط . والجدير بالذكر هنا أن هذه الزيادة لا ترجع الى ارتفاع سعر الضريبة ، فقد ظل هذا السعر ثابتا منذ سنة ١٩٥٢ حتى الآن ، وإنما يرجع السبب فى ذلك الى زيادة حجم النشاط الاقتصادى الفردى فى ظل سياسة الانفتاح والى الزيادة المستمرة فى الأسعار ابتداء من عام ١٩٧٣ حيث تضاعفت الحصيلة بين عامى ١٩٧٤ ، ١٩٧٥ ثم تضاعفت مرة أخرى بين عامى ١٩٧٥ ، ١٩٧٨ .

وتشير هذه النتيجة السابقة الى وجود طاقة ضريبية كامنة فى الاقتصاد المصرى ، تتطلب ضرورة حصرها واخضاعها للضريبة على الارباح التجارية والصناعية مثل الانشطة المستحدثة فى ظل الانفتاح الاقتصادى كأرباح الاستيراد وعمليات المضاربة والأساليب الجديدة فى السمسة والوساطة المالية ، الى جانب صور مختلفة من الانشطة الطفيلية الاخرى التى تحقق أرباحا ضخمة وغير ناتجة من مجهود انتاجى بذل لتحقيقها ، ولا يترتب عليها نفع ذو قيمة للاقتصاد القومى .

وتعتبر المشكلة الأساسية فى زيادة الحصيلة من الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية هى حصر الوعاء الهارب من الضريبة وتوصيفه للتعرف على الأسلوب الأمثل لفرض الضريبة عليه ، حيث يختلف كل وعاء طبقا لطبيعة النشاط المزاول ، وهو ما يفرض على الجهاز الضريبى فى مصر ضرورة التخلس عما تعارف عليه من أساليب تقليدية لتحديد الوعاء الضريبى وحصره ، والأخذ

بأسلوب أكثر فهما لطبيعة المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية المستحدثة فى مصر لملاحقتها وجباية حق الدولة مما يتحقق فى ظلها من أرباح طائلة .
ومن الامور غير المنطقية أن يظل سعر الضريبة على الارباح التجارية والصناعية على ما هو عليه منذ حوالى ٣٠ سنة رغم ما حدث فى الواقع المصرى من تغيرات جوهرية ذات اتجاهات متعددة فى المجالين الاجتماعى والاقتصادى ، مما يستوجب اعادة النظر فى سعر هذه الضريبة بنسب تصاعدية تتمشى مع شرائح الارباح المتزايدة وتقوم على التمييز الواضح والفصل بين النشاط الصناعى والنشاط التجارى . فارتفاع نسبة هذه الضريبة لاجمالى حصيلة الضرائب المباشرة لا يمكن أن يكون مبررا لبقاء الحال على ما هو عليه .

ومما يؤكد ذلك أنه عند ما يحين الوقت لالغاء ضرائب الدفاع والامن القومى والجهد ، فان الامر يستوجب أن تزداد أسعار الضريبة على الشرائح العليا من الارباح التجارية والصناعية لكى تبقى محافظة على نسبتها المرتفعة مساهمتها فى اجمالى حصيلة الضرائب المباشرة ولتحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية ، وتوفير موارد أساسية ومستقرة لتمويل الموازنة العامة للدولة .

(ح) الضرائب على دخول الافراد :

تشكل الضرائب على المهيا والاجور وما فى حكمها أهم أنواع الضرائب على دخول الافراد بصفة عامة سواء كنسبة مئوية من اجمالى الضرائب المباشرة أو من اجمالى الضرائب على دخول الافراد . ويرجع السبب فى ذلك الى اسلوب تحصيل هذه الضرائب وهو الحجز عند المنبع ، مما تتعد رعه تماما التهرب من أدائها ، بالاضافة لارتفاع أسعارها نسبيا فى مواجهة غيرها من الضرائب على دخول الافراد وبالذات على المهن الحرة .

ومن ناحية أخرى فانه بالرغم من أن حصيلة الضريبة على المهن الحرة قد زادت بأكثر من أربعة امثال ونصف المثل خلال الفترة ٧٠ / ١٩٧١ - ١٩٧٨ ،

حيث ارتفعت هذه الحصيلة من ١٢٢ مليون جنيه الى ١٧٥ مليون جنيه خلال تلك الفترة ، فان هذه الزيادة لا تتماشى مع التغيرات الواقعية فى الاقتصاد المصرى ، وذلك بسبب تعدد نوعيات هذه المهن الحرة وزيادة اعتماد المشتغلين بها ، كما أن أغلبهم لا يقوم بامساك دفاتر منتظمة تمكن من محاسبتهم ضريبيا على أسس سليمة ، الامر الذى يعنى زيادة احتمالات التهرب الضريبى فى مجال هذه المهن ، ويفرض من جانب آخر زيادة الجهود الادارية المطلوبة فى هذا المجال ، خاصة وأن بعض أصحاب هذه المهن يحققون ارباحا طائلة ويفلتون بسهولة من المحاسبة الضريبية . كل هذا يبرز أهمية إجراء حصر للمجتمع الضريبى وأحكام عمليات الربط والتحصيل واعتبار حالات عدم امساك دفاتر منتظمة بمثابة تهرب ضريبى ، لما تخلقه مثل تلك الحالات من ارهاق للادارة الضريبية وعدم تمكينها من ممارسة واجباتها بطريقة مثلى .

أما فيما يتعلق بالضريبة العامة على الايراد ، فانه من الملاحظ زيادة حصيلة هذه الضريبة خلال الفترة ١٩٧١/٧٠ - ١٩٧٨ من ٢٩٩ مليون جنيه الى ٧٠٠ مليون جنيه (*) . الا أن نسبة هذه الحصيلة لاجمالى حصيلة الضرائب المباشرة قد انخفضت من ١٨% الى ١٢% خلال نفس الفترة .

وتشير هذه النتيجة عديدا من التساؤلات حول أسباب انخفاض حصيلة الضريبة العامة على الايراد من الناحية النسبية على الرغم من اتساع الوعاء الضريبى خلال فترة الدراسة . ويمكن أن يعزى ذلك لسببين رئيسيين هما :

(*) ارتفعت حصيلة هذه الضريبة على وجه التحديد من ٢٨٨ مليون جنيه عام ١٩٧٦ ، الى ٧٠٠ مليون جنيه عام ١٩٧٨ أى زادت مرتين ونصف خلال عامين .

- اتساع نطاق التهرب الضريبي مع ضعف الاجراءات الخاصة بربط هذه الضريبة وتحصيلها . اذ أن بيانات هلاحة الضرائب قد أظهرت أن عدد ممولى الضريبة العامة على الايراد قد زاد من ٧٤٠٠٠ ممولى السنى ١٧٥٧٩٤ ممولا فقط بين سنتى ١٩٧٥ و ١٩٧٧ . مع ملاحظة أن جزء كبيراً من ممولى هذه الضريبة من العاملين بالحكومة والقطاع العام ، والذين يصعب حصرهم والتصرف على دخولهم التى تشمل أساساً نفسى المهايا والاجور والمكافآت وما فى حكمها ، دون غيرهم من ممولى الضرائب النوعية الاخرى مثل ممولى الضريبة على الارباح التجارية والصناعية والضريبة على المهن غير التجارية . والطبع لا تتناسب ضآلة عدد هؤلاء الممولين مع التطور الضخم فى النشاط الاقتصادى الفردى منذ السبعينات ، كما لا تتناسب هذه الاعداد مع مظاهر الاستهلاك الترفى التى كثر الحدوث عنها فى الفترة الاخيرة كانعكاس لتزايد الدخل وتكدس الثروات نفسى أيدي مجموعة من الافراد .

ويؤكد اتساع نطاق التهرب من هذه الضريبة ما تشير اليه نتائج بحث ميزانية الاسرة عن عام ٧٤ / ٧٥ من أن عدد أفراد الفئة التى تتفوق اكثر من ١٠٠٠ جنيه سنوياً يبلغ ٣٢٤٢ مليون فرد ، الامر الذى يعنى أن اكثر من ٩٧ ٪ من الافراد الذين تخضع دخولهم لهذه الضريبة يشتهرون منها بالفقير .

- تحديد أسعار الضريبة على شرائح الدخل المختلفة بصورة تخفف منسب العبء الضريبي على كبار الممولين على النحو السالف الاشارة اليه فتمسك دراستنا للتشريع الضريبي .

د) الضريبة على الشركات ورسم الايلولة :

يتضح من بيانات الجدولين رقم (٦) و (٧) الضآلة الشديدة فى حصيلة الضريبة على الشركات ورسم الايلولة ، وثبات نسبتها الى اجمالى حصيلة الضرائب

المباشرة بواقع ١٪ تقريبا خلال فترة الدراسة . مما يمكن القول معه بأن فرضها لم يحقق الهدف منها سواء من الناحية المالية بسبب ضعف الحصيلة التي بلغت سنة ١٩٧٨ حوالي ٤ مليون جنيه فقط ، أو من الناحية الاجتماعية وهو تدويب الفوارق بين الطبقات ومنع تكديس الثروات . ويرجع هذا الوضع الى مجموعة من الاعتبارات منها :

- تعدد الضريبة المفروضة على التركة وانخفاض أسعارها .
- حساب قيمة التركة على أساس تحكيمي وليس على أساس القيمة السوقية فسي تاريخ الوفاة .
- عدم مراعاة اختلاف في المقدرة الاقتصادية لمكونات التركة المورثة بحيث تزيد أسعار الضريبة المفروضة على تلك المكونات ذات العائد الأكبر أو ذات السيولة المرتفعة ، بمعنى زيادة قدرة الورثة على تحويل الأصول العينية الى نقود سائلة بلا خسائر .

وجد يربا بالذكر أن إعادة النظر في أسعار الضريبة على التركات ورسم الايلولة أشد ما يكون وجها في هذه الفترة حيث استمرت الاسعار المعمول بها حاليا أكثر من ثلاثين عاما ، ذلك أن زيادة أسعار الضريبة على التركات ورسم الايلولة تعتبر أداة مالية هامة لإعادة توزيع الثروة بين أفراد المجتمع واقتضاء الدولة لحقها من أصحاب الثروات الكبيرة . وخلاصة القول أن الضرائب المباشرة ما زالت قاصرة عن القيام بدورها المالي والاقتصادي والاجتماعي اما لقصور في التشريعات الخاصة بها (مثل عدم شمول الأوعية الخاصة بها على كل من الضريبة على أرباح الاستغلال الزراعي والضريبة على الأرباح القدرية) وأما بسبب عدم مسايرة الإدارة الضريبية للتطورات المستجدة في الواقع المصري مما يؤثر على كفاءة الهيكل والتحصيل ، وأما لسبب انخفاض الوعي الضريبي لدى كثير من الممولين . وقتضى هذا الوضع ضرورة اتخاذ مجموعة من الاجراءات أهمها :

- فرض ضريبة على الارباح الناتجة من الاستغلال الزراعى .
 - فرض ضريبة على الارباح القدرية التى تتحقق لبعض الافراد دون جهد انتاجى مبذول من جانبهم أخذاً بفكرة الضريبة على الارباح الاستثنائية التى فرضت أثناء الحرب العالمية الثانية بالقانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ بهدف امتصاص ما حققه البعض من ثروات نتيجة استغلال ظروف الحرب .
 - تعديل أسعار كل من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على إيرادات القيم المنقولة وحيث تمكن من تحقيق العدالة فى معاملة الممولين ومصورة تميز بين أنواع النشاط الاقتصادى بحيث يمنح النشاط الصناعى سعراً ضريبياً أقل مما يفرض على النشاط التجارى .
 - زيادة التصاعد فى أسعار الضريبة على الشركات ورسم اليلولة بصورة تمكن من تحقيق حصيلة معقولة من فرضها من ناحية وتساعد على إعادة توزيع الثروة من ناحية أخرى .
 - تعديل العلاقة النسبية بين أسعار الضريبة على المهايا والاجور والضريبة على المهن الحرة فى صالح الاولى ، وذلك باعادة فرض أسعار أكثر ارتفاعاً للضريبة على المهن الحرة نظراً لاختلاف طبيعة الوعاء الخاضع لهذه الضريبة عن الوعاء الخاضع للضريبة على المهايا والاجور وما فى حكمها .
 - زيادة كفاءة الجهاز الضريبى فى عمليات الحصر والربط والتحصيل والخاصة بكل من :
- * الضريبة على الارباح التجارية والصناعية .
 - * الضريبة على المهن الحرة .
 - * الضريبة العامة على الايراد .
 - * الضريبة على الشركات ورسم اليلولة .

تحليل هيكل الضرائب غير المباشرة :

- ١- يعرض الجدولان رقم (٨) و رقم (٩) حصيلة كل نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة والاهمية النسبية لكل منها لاجمالي الحصيلة من الضرائب غير المباشرة خلال فترة الدراسة ١٩٧١/٧٠ - ١٩٧٨ على التوالي :

جدول رقم (٨)

الضرائب الغير مباشرة خلال الفترة ١٩٧١/٧٠ الى ١٩٧٨

(بالطنين جنيه)

١٩٧٨	١٩٧٧	١٩٧٦	١٩٧٥	١٩٧٤	١٩٧٣	٧٢/٧١ (١٨ شهر)	٧١/٧٠	السنة الهيان
٢٢٣٤١٣	٥٨٤٢٤٦	٤٦٠٦٠٤	٣٩٩٩٤٤	٢٣٣٤٢٠	٢٠٥٠٧٣	٢٩١٦٠٧	١٩٣٦٢٦	(١) جمارك
١٠٥٤٥٣	٨٣٩٩٤	٧١١١٣	٦٧٢٣٣	٥٥٦٠٧	٦٠٩٠٧	٨٨٣١٢	٤٣٥٤١	(٢) رسم انتاج
١٧١٢١	٢٠٠٠٧	١٠١٤٠	٧٠١١	١٤٧٢١	٦٢٣٨	١٣٩٦٥	١٣٢٢٤	(٣) رسم استهلاك
٢٢٢٧٥	٣٠٤٨	٦٠١١	٢٥٦٤	٢٥٦٣	٢٦٦٤	٥٤٣٤	٣٥٥٥	(٤) رسم ضرائب على الاقطان
-	-	-	٥٠٠٢	٥٠٠٢	٩٧٥	٢١٣٩	١٣٩٣	(٥) رسم دعم
-	-	-	-	-	٥٠٨٩	٥٠٨٥	٥٠٩٣	(٦) رسم استيراد وقصدير
٣٩٣٨٧	٣٣٢٠٢	٢٥٠٤١	١٥٩٠٠	٩١٩٨	١٤٢٤٦	١٥٢٥٥	١٦٦٤٧	(٧) اتصالات
-	-	-	-	-	-	٤٣٨٥	٣٣٧٥	(٨) فروق أسعار الكهرباء
٢٠٥١٠٥	١٩٥٧٢٤	١٨٥٥٠٩	١٤٧٠٠٨	١١٧٠١٩	١٢٢٦٨٣	١٦٥٢٣٣	٩٩٩٦٠	(٩) فروق أسعار رمض السلع
-	-	-	-	-	-	-	٢٤٢	(١٠) ضريبة على التحويلات للخارج
٩٩٠٥٦	٧٥٩٥٢	٢٥٩٦٤	٥٢٢٢٥	٤٥٩٦٥	٣٧٩٧٣	٥٠٤٠٢	٣٤٣٢٣	(١١) ضرائب الدمغة
١٢٠٧٣	٦٣٤٨	٣١٥١	٢٤٨٢	٢١٣٧	٢٠٦٧	٢٨٥٧	٢٠٩٥	(١٢) رسوم ضرائب سيادية اخرى
١٢٠٥٢٨٣	١٠٠٩٥٦٤	٨٢٧٥٣٣	٦٩٤٣٦٩	٤٧٦٦٣٢	٤٥٢٩١٥	٦٣٩٦٧٤	٤٢١٠٧٤	جملة الضرائب غير المباشرة

٢- وارتكازا على الجدولين رقم (٨) ، (٩) ، فإنه يمكن استخلاص الحقائق التالية :

أ (تعدد أنواع الضرائب غير المباشرة المفروضة على السلع المختلفة في مصر ، حيث بلغت على النحو الوارد بالجدول رقم (٨) ١٢ نوعا ، وهو الأمر الذي يسبب يؤدي إلى فرض أكثر من ضريبة غير مباشرة على السلعة الواحدة ، كما سيتضح فيما بعد كذلك يؤدي هذا التعدد إلى تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتحصيل كل نوع من هذه الأنواع ، كما يرفع من تكلفة الجباية ويقلل من العائد الصافي للنشاط الضريبي .

ب) تعتبر الرسوم الجمركية على كل من الصادرات والواردات أهم أنواع الضرائب غير المباشرة على الإطلاق ، إذ بلغت نسبة هذه الرسوم ٥٢٫٢٪ في المتوسط خلال الفترة ١٩٧١/٧٠-١٩٧٨ . بعد أن زادت هذه النسبة من ٤٦٫٢٪ إلى ٦٠٫٣٪ بين أول وآخر سنة من فترة الدراسة ، كما زاد إجمالي الحصيلة من هذا النوع من الرسوم من ١٩٦٦ مليون جنيه إلى ٢٢٦٤ مليون جنيه خلال الفترة المذكورة ، وذلك بنسبة زيادة تبلغ ٢٧٠٪ . وتشمل الرسوم الجمركية ما يفرض من رسوم على كل من الواردات والصادرات من السلع المختلفة طبقا لبنود التعريفات الجارية العمل بها والمفروضة بعد صدور القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ في شأن إصدار قانون الجمارك . وتتكون التعريفات الجمركية من ٢١ فصلا مقسما إلى ٩٩ بندا محدد بها المجموعات المختلفة من السلع ، مصنفة حسب النوع والرسوم الجمركية المفروضة على كل منها . كنسبة مئوية من قيمة صادرات أو واردات هذه السلع .

٣- ويعرض الجدول رقم (١٠) تطور حصيلة الرسوم الجمركية على كل من الصادرات والواردات خلال فترة الدراسة .

جدول رقم (١٠)

تطور حصيلة الرسوم الجمركية على الواردات والصادرات*

(القيمة بالالف جنيه)

جملة الرسوم		رسوم الصادرات		رسوم الواردات		السنة
%	قيمة	%	قيمة	%	قيمة	
١٠٠	١٩٦,٢٥٤	-	١,٤	٧٧,٧	١٥٢,٤٨٩	١٩٧١/٧٠
١٠٠	٢٩١,٦٠٧	-	١,٧	٧٦,٣	٢٣١,٣٦٥	١٩٧٢/٧١
١٠٠	٢٠٥,٠٧٣					١٩٧٣
١٠٠	٢٣١,٤٢٠		٣,٤	٨٠,٣	١٨٥,٨٣٦	١٩٧٤
١٠٠	٣٩٩,٩٤٤		٣,٣	٧٣,٧	٢٩٤,٨٤٧	١٩٧٥
١٠٠	٤٦٠,٦٠٤		٤,٠	٧٤,٩	٣٤٤,٧٤٣	١٩٧٦
١٠٠	٥٨٨,٢٤٦		٥,٩	٧٣,٩	٤٣٤,٩٦٦	١٩٧٧
١٠٠	٧٢٦,٤١٣					١٩٧٨

المصدر: الحسابات الختامية للدولة .

■ يلاحظ أن الفرق بين مجموع الرسوم الجمركية على الواردات والصادرات وبين اجمالي الحصيلة الجمركية يمثل مجموع حصيلة الرسوم الاضافية التي تفرض على الواردات وهي : رسم دعم مشروعات التنمية الاقتصادية الذي يفرض بواقع ١٠% من قيمة الوارد ، الرسم الاضافي الذي يفرض بواقع ١% من نفس القيمة ، بالإضافة الى مجموعة الرسوم الاخرى المتنوعة .

٤- ويتضح من الجدول رقم (١٠) النقاط الأساسية التالية :

أ (ضالة الرسوم الجمركية المحصلة على الصادرات بصورة شديدة ، حيث يعتقد أن القيم الواردة بالجدول فى شأن هذا البند تتعلق بالرسوم المفروضة أساسا على بضائع الترانزيت أو السلع المعاد تصديرها . مما يعنى وجود إعفاء جمركى للصادرات من السلع الوطنية . وقد يكون المبرر لذلك إعطاء هذه الصادرات مركزا تنافسيا فى مواجهة غيرها من السلع المماثلة فى الاسواق العالمية . غير أن إعفاء الصادرات الوطنية من الرسوم الجمركية يجب أن لا يؤخذ على إطلاقه ، حيث أن بعض هذه الصادرات يحقق أرباحا طائلة مثل الزيوت العطرية ونباتات الزينة وبعض النباتات الطبية . ويضاف الى ذلك احتمال تعديل هيكل الصادرات المصرية لغير صالح الصادرات التقليدية بسبب تشغيل بعض مشروعات الانفتاح الاقتصادى التى تنتج أساسا للتصدير ، استفادة من بعض المزايا النسبية للاقتصاد المصرى مثل رخص الأيدى العاملة والخامات المحلية .

ويتطلب هذا فى واقع الامر إعادة النظر فى الرسوم الجمركية على الصادرات بطريقة تمكن من تحقيق موارد مالية من هذا النوع ، دون المساس بالاعتبارات الاقتصادية الأخرى ، وخاصة اعتبارات تشجيع الصادرات من السلع الوطنية وزيادة قدرتها التنافسية فى الاسواق العالمية .

ب (تشكل الحصيلة من الرسوم الجمركية على الواردات حوالى ٧٥% من اجمالى الحصيلة الجمركية . ويعتبر ذلك أمرا طبيعيا اذا ما اخذنا فى الاعتبار أن الاقتصاد المصرى ما زال يعتمد على قطاع العالم الخارجى فى سد الاحتياجات الأساسية للسوق المحلية سواء من السلع الاستهلاكية أو الانتاجية .

٥- وتمثل الضريبة على الدخان والتواك والسجائر المستوردة نسبة مرتفعة من اجمالى حصيلة رسوم الوارد ، بلغت فى المتوسط حوالى ٥٥% خلال فترة الدراسة ، رغم انخفاضها من ٦٢.٤% فى عام ١٩٧٠/٧١ إلى ٤٠.٨% فى عام ١٩٧٨ . وقد

اتسمت حصيلة رسوم الوارد على الدخان ومشتقاته بالنمو البطيء بالنسبة للنمو فى اجمالى
حصيلة رسوم الوارد ، مما أدى الى تناقص الاهمية النسبية على النحو السابق بيانه .
وترجع الزيادة فى حصيلة الرسوم الجمركية على الدخان الى ارتفاع نسبة رسم الوارد
المفروض على الدخان الخام والسجائر المستوردة والتبوك . وهو من الامور المطلوبة
نظرا للآثار الصحية الضارة لتلك السلع . فضلا عن قدرتها على تحمل عبء ضريبي
أكبر .

٦- وتأتى حصيلة فروع أسعار بعض السلع فى المرتبة الثانية من حيث الاهمية بالنسبة
لاجمالى حصيلة الضرائب غير المباشرة ، ان بلغت نسبتها ٢٢.٧% فى المتوسط خلال
فترة الدراسة ، رغم انخفاضها من ٢٣.٧% الى ١٧.٠% فقط بين سنتى ١٩٧١/٧٠ و
١٩٧٨ على التوالى . ولا يرجع الانخفاض فى النسبة المذكورة الى انخفاض القيمة
المطلقة لحصيلة فروع الاسعار بل يعزى الى زيادة اجمالى حصيلة الضرائب غير المباشرة
بمعدل أكبر من معدل الزيادة فى حصيلة هذا النوع ، والتي زادت من ٩٩٩٦٠ مليون
جنيه الى ٢٠٥١٠٥ مليون جنيه بين سنتى ٧١/٧٠ و ١٩٧٨ .

٧- وتعتبر الحصيلة من رسوم الانتاج فى المرتبة الثالثة من حيث وزنها النسبى لاجمالى
حصيلة الضرائب غير المباشرة ، وان كانت نسبة المساهمة فى هذا الاجمالى قدهيبت
من ١١.٧% فى عام ١٩٧٤ الى ٨.٦% فى عام ١٩٧٨ ، غير أنها ظلت تشكل فى
المتوسط ١٠.٧ من الاجمالى خلال فترة الدراسة .

٨- تشكل الحصيلة الناتجة من فرض الانواع الثلاث السابق الاشارة اليها - وهى
الرسوم الجمركية وفروع الاسعار ورسوم الانتاج - الشطر الأعظم من حصيلة الضرائب
غير المباشرة خلال فترة الدراسة ، حيث بلغت نسبة مساهمة الحصيلة من هذه الانواع
الثلاثة لاجمالى الحصيلة من الضرائب غير المباشرة ٨٥.٥% كمتوسط عام لفترة الدراسة .

٩- بلغت حصيلة ضريبة الدمغة ٨.٢% فى المتوسط خلال فترة الدراسة ، بينما بلغت
الحصيلة من رسوم الاستهلاك خلال نفس الفترة ٢% فى المتوسط ، وبعبارة أخرى أن
الوزن النسبى لحصيلة الدمغة يصل الى اربعة أمثال الوزن النسبى لحصيلة رسوم الاستهلاك .

ويتضح من ذلك ثقل العبء على المستهلك بالنسبة لضريبة الدمغة التي تصيب ممولها دون تمييز يراعى ظروفه الاقتصادية وأعبائه الاجتماعية ، في الوقت الذي تنخفض فيه نسبة حصيله رسوم الاستهلاك لاجمالي حصيله الضرائب غير المباشرة بصفة عامة ، وتنقص عن نسبة ضريبة الدمغة بصفة خاصة ، على النحو السالف بيانه . وهذا مع أن رسوم الاستهلاك من الممكن أن يراعى عند فرضها ظروف المستهلك الاقتصادية والاجتماعية ، وذلك بالتمييز بين مجموعات السلع التي تفرض عليها من حيث كونها ضرورية أو عادية أو كمالية ، وبالتالي يمكن استخدامها كوسيلة لتحقيق نوع من العدالة الاجتماعية ، الى جانب استخدامها كأداة للحد من الاستهلاك الترفيلى وتفضيل الادخار .

١٠- ضعف الحصيله من الضريبة على التحويلات الى الخارج حيث بلغت ١٠% فقط فى سنتى ١٩٧١/٧٠ و ١٩٧٢/٧١ كسبة من اجمالى حصيله الضرائب غير المباشرة ، ثم انخفضت فى السنتين التاليتين بحيث أصبحت لا تشكل قيمة يحتمد بها على الاطلاق ، الى أن اختفت تماما اعتبارا من عام ١٩٧٥ ، وذلك بعد صدور القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ فى شأن استثمار رأس المال العربى والاجنبى والمناطق الحرة الذى يهدف الى تهيئة المناخ فى الاقتصاد المصرى لجذب رؤوس الاموال من الخارج وتوظيفها فى خدمة اغراض التنمية الاقتصادية ، الامر الذى يترتب عليه بالقطع زيادة التحويلات للخارج من أصحاب عناصر الانتاج غير المصرية المشاركة فى عمليات الاستثمار فى الداخل ، وهو ما وقع بالفعل حيث أثبت أحد تقارير البنك الدولى (*) عن مصر مؤخرا ، تزايد العجز فى صافى التحويلات الدخلية مع العالم الخارجى حتى بلغ فى عام ١٩٧٨ حوالى ثلاثة أمثال ما كان عليه فى عام ٧١/٧٠ ، وذلك على الرغم من تزايد التحويلات الى الداخل من المصريين العاملين بالخارج خاصة منذ منتصف السبعينات .

(*) تقرير البنك الدولى " جمهورية مصر العربية : الادارة الاقتصادية فى مرحلة الانتقال " الجزء السادس : الملحق الاحصائى صفحة ٢٢ .

١١- وإزاء ذلك يقتضى الأمر إعادة النظر فيما تقرر من إعفاء التحويلات الداخلية للمبني الخارج من الضريبة ، بسبب - توقع - زيادة حجم هذه التحويلات فى الفترة المقبلة ، وهو ما سيزيد بالتأكيد من حجم العجز فى صافى التحويلات الداخلية ، الأمر الذى يفوت الفرصة على الدولة فى زيادة إيراداتها السيادية من هذا المصدر المضمون والمنظم . هذا بالإضافة الى أن الحد من تحويل تلك العوائد الى الخارج يشجع على توظيفها داخل الاقتصاد المصرى لخدمة أغراض التنمية وزيادة معدل الادخار اللازم لها ، وهو الهدف الاساسى من استصدار قانون استثمار رأس المال العربى والاجنبى والمناطق الحرة .

١٢- وعلى ضوء الحقائق السابق الاشارة اليها ، فاننا سنعرض فيما يلى تحليلاً تفصيلياً لأنواع السلع المفروض عليها ضرائب غير مباشرة ، وذلك على النحو الوارد بالجداول رقم (١١) :

جدول رقم (١١)

انواع الضرائب غير المباشرة المفروضة على السلع المختلفة

السلعة	افسوق اسعار	انتاج	رسوم استهلاك	اتاوات	رسوم جمركية
المسكر	x	x	x		x
غزل القطن		x	x		x
غزل الصوف		x	x		x
السمينين	x	x	x		x
الاسمنت	x	x	x		x
الحرير الصناعي		x	x		x
السيرة		x	x		x
كحول تقني		x	x		x
كحول محول		x	x		x
كبريت		x			x
مازوت		x	x		x
مشروبات كحولية		x	x		x
ورق المنسج		x	x		x
النيون		x	x		x
بطاريات مافله للسيارات		x	x		x
اطارات كاوتش خارجي	x	x	x		x
مياه غازية		x	x		x
مياه وافران بوتاجاز		x			x
خضلات كهربائية	x	x			x
محمول		x	x		x
قداحات		x	x		x

رقم تسوية	اشارات	استهلاك	اخراج	اسعار	المطعم
x		x	x		زيوت معدنية
x		x			بن
x		x			دقيق فاخر
x		x			ميكس
				x	الكهرباء
x				x	اسبلة
x				x	مياه
x				x	مجازير
x				x	اقشه وزيطاطين
x				x	مابح كهربائية
x				x	التلابات
x				x	خشب الاثاث
x				x	فوريكسا
x				x	اجهزة تكيف
x				x	سيارات ركوب
x				x	اجهزة تلخيزون
x				x	الكمب
x				x	احذية بلاستيكل
x				x	ادوية
x				x	موسيق
x				x	الزيت الحمر
x				x	الصابون
x				x	الزجاج
x				x	ادخه حمام خاص
x				x	قطع غيار السيارات
x				x	سولار
x				x	الديزل
x				x	حديد تصليح

١٣- ويلاحظ من بيانات الجدول رقم (١١) ما يلي :

أ) تفرض الرسوم الجمركية على كافة أنواع السلع المستوردة بصرف النظر عن طبيعتها حيث أن القاعدة المعمول بها في هذا المجال هي أن فرض الرسوم الجمركية هو الاصل ، والاعفاء من هذه الرسوم هو من قبيل الاستثناء الذي يترك لتقدير السلطات المالية .

ب) تعدد أنواع الضرائب غير المباشرة التي تفرض على السلعة الواحدة ، مثل السكر والبنزين والاسمنت واطارات الكاوتشوك الخارجى للسيارات ، حيث يفرض على كل منها أربعة أنواع من الضرائب غير المباشرة . وذلك بالإضافة الى مجموعة أخرى كبيرة من السلع يفرض على كل منها ثلاثة أنواع من الضريبة غير المباشرة : مثل غزل القطن وغزل الصوف والبطاريات السائلة والمياه الغازية والشحوم .

١٤- ولدراسة موضوعية فرض هذه الانواع المختلفة من الضرائب غير المباشرة ، سنقوم فيما يلي بتحليل نوعيات السلع التي تفرض عليها هذه الضرائب ، وذلك وفقا لتقسيم السلع بحسب طبيعة استخدامها الى مجموعتين اساسيتين :

أ) مجموعة السلع الانتاجية : وتشمل كلا من السلع الوسيطة والسلع الاستثمارية ، ويلاحظ من الجدول رقم (١١) أن هناك سلعا انتاجية تفرض عليها ضرائب غير مباشرة مثل :

غزل القطن	- بطاريات سائلة للسيارات
غزل الصوف	- اطارات كاوتشوك خارجى للسيارات
البنزين	- الكهرباء
الاسمنت	- اسمدة
المازوت	- سيارات ركوب
قطع غيار سيارات	- سولار
ديزل	- حديد تسليح

وهنا تجدر الاشارة الى الملاحظات الآتية :

— من الغريب أن يفرض على كل من غزل القطن وغزل الصوف (بالإضافة الى غزل البطاطين) ضرائب غير مباشرة ، وهذا التعدد الواضح من الجدول السابق ، إذ أن كل أصناف الغزل تستخدم في صناعة الاقمشة ، وفرض الضريبة عليها يؤدي الى ارتفاع أسعار المنتجات النهائية التي تعتمد على الغزل بصرف النظر عن نوعية هذه المنتجات من حيث كونها شعبية أو فاخرة . ومن المفروض أن تعفى كافة أنواع الغزل من الضرائب غير المباشرة ، على أن تفرض الضريبة على الاقمشة والمنسوجات طبقاً لنوعيتها ، بحيث تميز الاقمشة الشعبية فلا تفرض عليها الضريبة ، بينما تزداد أسعار الضريبة على المنسوجات الفاخرة بحسب درجة جودة وتجهيز كل منها ، وذلك كله كاحدى صور اعادة توزيع الدخل القومى لصالح الفئات محدودة الدخل .

— اما بالنسبة للاسمنت وحديد التسليح ، فهما المادتان الاساسيتان فى البناء ، ويؤدى توافرهما بالكميات المطلوبة وبالاسعار المناسبة الى المساهمة فى تخفيف حدة مشكلة الاسكان والتعمير التى باتت احدى المشاكل الرئيسية المعاصرة . ومن الغريب أن تسعى الدولة الى مجابهة هذه المشكلة بكافة الوسائل فى الوقت الذى ترفع فيه من أسعار أهم مادتين من مواد البناء . مما يفرض اعادة النظر فى المعاملة الضريبية لهاتين السلعتين ، واعفائهما نهائياً من كافة أنواع الضرائب غير المباشرة المفروضة عليهما .

— أما انواع الوقود (مثل البنزين والمازوت والسولار والكيروسين) فيفرض عليها أيضا عدة أنواع من الضرائب غير المباشرة التى يجب أن تعفى نهائياً منها ، على أن يعامل ذلك الجزء المخصص للاستهلاك الشخصى أو العائلى من هذه السلع كالبنزين معاملة مختلفة نسبياً ، فترتفع أسعاره بمقدار ما يفرض عليه من ضريبة غير مباشرة ، على أن تنظم هذه المعاملة بطريقة أو أخرى من طرق تقنين التوزيع مثل نظام الكوبونات .

لما كان توافر سيارات نقل الركاب والبضائع وكذلك مستلزمات وسائل النقل (مثل البطاريات السائلة واطارات الكاوتشوك الخارجى وقطع الغيار) يساعد على التخفيف من حدة مشكلة النقل سواء للركاب أو البضائع ، فإن الامر يقتضى بضرورة اعفاء تلك السلع من كافة انواع الضرائب غير المباشرة . الا أنه قد يقال هنا ان هذا الجانب يتصل باعتبارات أخرى من أهمها مدى منافسة وسائل النقل البرى للسكك الحديدية ولأرباح التى يجنيها أصحاب سيارات نقل الركاب والبضائع وهى التى يصعب حصرها ضرائبيا .

والمثل تسرى المطالبة بالاعفاء من الضرائب غير المباشرة على الاسمدة نظرا لأهميتها فى التنمية الزراعية . هذا بالإضافة الى أن الاعفاء المطلوب يحد من ارتفاع أسعار السلع الزراعية وخاصة الغذائية منها ، الامر الذى قد يساعد على توفير تلك السلع بأسعار مناسبة لاستهلاك الفئات المحدودة الدخل .

وخلاصة القول أن جميع السلع الانتاجية الوسيطة والاستثمارية ينهى أن تعفى من كافة أنواع الضرائب غير المباشرة ، وذلك بسبب الاثار المباشرة وغير المباشرة لاسعار هذه السلع (باعتبارها مدخلات فى عمليات الانتاج) على أسعار غيرها من السلع النهائية . هذا فضلا عن أن اعفاء هذه المجموعة السلعية يرمتها من الضريبة غير المباشرة يعتبر احدى الدعائم الارتكازية لسياسة تشجيع الانتاج والاستثمار .

(ب) مجموعة السلع الاستهلاكية : ويمكن تقسيمها الى ثلاث مجموعات رئيسية - حسب

مرونة الطلب الانفاقية والسعرية على كل مجموعة منها - وهى :

- السلع الاستهلاكية الضرورية ، وهى التى تتسم بمرونة الطلب الانفاقية عليها والتى تتراوح ما بين صفر الى أقل من الواحد الصحيح .

- السلع الاستهلاكية العادية (شبه الضرورية / شبه الكمالية) ، وهى التى تتراوح مرونة الطلب الانفاقية عليها ما بين الواحد الصحيح الى أقل من ١ .

- السلع الاستهلاكية الكمالية ، وهى التى تكون مرونة الطلب الانفاقية عنها -
١٥ فاكسر

ولمناقشة سياسة فرض الضرائب غير المباشرة فى اطار التقسيم السابق للسلع الاستهلاكية
سنعتمد على التصنيف الذى توصل اليه جهاز تخطيط الاسعار (السابق) فى عام ١٩٧٣ للسلع
الاستهلاكية عن طريق حساب مرونة الطلب الانفاقية على كل سلعة ، وذلك على النحو المبين
فى انجد اول الثلاثة رقم (١٢) ، رقم (١٣) ، رقم (١٤) :

جدول رقم (١٢)

السلع الضرورية

الترتيب	حضر		ريف	
	السلعة	المرونة الانفاقية	السلعة	المرونة الانفاقية
١	الشاي	١١٦ر	الشاي	٢٢٧ر
٢	العدس	١٤٠ر	العدس	٢٥٦ر
٣	دقيق	٢٤٧ر	دقيق	٢٦٩ر
٤	عيش بلدى	٣٠٦ر	ذرة	٣٤٠ر
٥	فول	٢٦٠ر	ارز مبيض	٤٧٢ر
٦	زيوت نباتية	٣٢٧ر	عسل أسود	٦٢٦ر
٧	كبروسين	٣٨٠ر	سكر	٦٦٠ر
٨	ذرة	٣٨٥ر	قمح	٦٨٠ر
٩	خضار	٤٣٨ر	مسلن صناعى	٦٨٣ر
١٠	ارز مبيض	٤٦٠ر	جبنة بيضاء وقريش	٧٣٠ر
١١	مسلن صناعى	٤٦٦ر	فول	٧٤٥ر
١٢	سكر	٥١٠ر	زيوت نباتية	٨٢٠ر
١٣	قمح	٧٤٠ر	بيض	٩١٨ر
١٤	حلاوة طحينية	٧٥٤ر	خضار	٩٦٠ر
١٥	سك طمان	٧٧٢ر	زبدة	٩٨٠ر
١٦	جبنة بيضاء وقريش	٨٧٠ر		
١٧	فاكسة	٩٦١ر		

جدول رقم (١٣)
السلع العادية

بـ		حـ		الترتيب
المرئف الانفاقية	المرئفة	المرئف الانفاقية	المرئفة	
١٠٤٠ ر	لحم	١٠٦٠ ر	منتجات البان	١
١٠٥٠ ر	كبروسين	١١٠٠ ر	صن بلدى	٢
١٠٥٨ ر	منتجات البان	١١١٠ ر	لبن حليب	٣
١١٤٣ ر	فاكهة	١١١٠ ر	مكرونة	٤
١١٩٠ ر	صن بلدى	١٢٠٠ ر	لحم	٥
١١٩٠ ر	حلاة طحنه	١٢٠٠ ر	نقل ومواصلات	٦
١١٩٠ ر	لبن حليب	١٢٠٠ ر	مواد نظافة شخصية	٧
		١٢٠٢ ر	بيسى	٨
		١٢١٠ ر	ملابس وياضات	٩
		١٤١٧ ر	هيا التريجس	١٠

جدول رقم (١٤)
السلع الكالسة

بـ		حـ		الترتيب
المرئف الانفاقية	المرئفة	المرئف الانفاقية	المرئفة	
١٦٤٠ ر	صمك طازج	١٥٠٠ ر	زبدة	١
١٢٧٧ ر	د واجسن	١٥٧٣ ر	بن اخضر	٢
٢٨٠٠ ر	بس	١٦٩٠ ر	د واجسن	٣
٣٥٨٠ ر	مكرونة	١٧٠٠ ر	خدمات طبية	٤
٦٦٧٠ ر	عسل ابيض	١٨٥٥ ر	بن طحرون	٥
		١٨٨٠ ر	تعلم وثقافة	٦
		١٩١٠ ر	عسل ابيض	٧
		٢٤٩٠ ر	اشات	٨
		٢٢٣٠ ر	سلع مصورة	٩

واستنادا على قوائم مجموعات السلع الاستهلاكية السابق عرضها في الجدول رقم (١٢) ، (١٣) ، (١٤) ، وعلى جدول رقم (١١) الذى يعرض مجموعة السلع التى تفرض عليها ضرائب غير مباشرة ، فانه من الملاحظ بالنسبة لمجموعة السلع الضرورية ، ان هناك عددا من الحالات التى يمكن التمييز بينها ، وهى :

- سلع تفرض عليها ضرائب غير مباشرة مثل : الشاي - الدقيق - الكيروسين - السكر .
- سلع لا تفرض عليها رسوم جمركية ، ولكن يحصل ٥% من قيمة الوارد منها فى صورة رسم دعم مشروعات تنمية الاقتصاد القومى ، مثل القمح . (*)
- سلع تدخل ضمن قائمة السلع التموينية (المحددة بواسطة وزارة التموين والتجسار الداخلية) ، وتعتبر معفاة نهائيا من الرسم الجمركية وغير مفروض عليها أى نوع مسن أنواع الضرائب غير المباشرة مثل : الاسماك - الجبن الابيض .

ومن ثم فان هناك اختلافا فى المعاملة الضريبية لمجموعة السلع الضرورية ، الأمر الذى يتناقض مع الطبيعة الواحدة لتلك السلع من حيث أهميتها النسبية لجمهور المستهلكين بصفة عامة ، ولفئات محدودة الدخل بصفة خاصة . كل ذلك يدعونا - بالتالى - الى القول بضرورة إعفاء كافة أنواع السلع الضرورية من كل أنواع الضرائب غير المباشرة .

وأما فيما يتعلق بمجموعة السلع العادية (شبه الضرورية / شبه الكمالية) ، فان هناك بعضا من هذه السلع تفرض عليها ضرائب غير مباشرة مثل الصابون (مواد النظافة الشخصية) وتأخذ تلك الضرائب شكل فروق أسعار أو رسوم جمركية . ومن ناحية أخرى فان هناك بعضا من هذه السلع التى ترد ضمن قائمة السلع التموينية المعفاة نهائيا من كافة أنواع الضرائب غير المباشرة مثل اللحوم ومنتجات الألبان ، الأمر الذى يعنى زيادة نطاق السلع الضرورية فى تقدير السلطات المالية عن التحديد الذى توصل اليه جهاز تخطيط الاسعار (السابق) فى الجدول رقم (١٢)

(*) يمثل هذا الرسم المفروض على القمح ٥٠% من نفس الرسم المفروض على السلع الأخرى (رسم دعم مشروعات تنمية الاقتصاد القومى بواقع ١٠% من قيمة الوارد) .

وأما فيما يتعلق بالسلع الكمالية ، فإن هناك بعضاً من هذه السلع التي يفرض عليها ضرائب غير مباشرة سواء في صورة فروق أسعار أو رسوم إنتاج أو رسوم استهلاك أو رسوم حركية ، مثل : الغسالات الكهربائية - مواقد أفران البوتاجاز - السيارات - الدراجات - خشب الأثاث - أجهزة التليفزيون - أجهزة التكييف - الفورمايكا - البن - المشروبات الروحية . (*) وهنا تجدر الإشارة إلى أن المعاملة الضريبية المثلثة لهذه المجموعة السلعية يجب أن تستند إلى قاعدة فرض الضريبة غير المباشرة بأسعار تتناسب طردياً مع المرونة السعرية الانفاقية أو السعرية للطلب على كل سلعة .

ولما كانت الجدول الثالثة السابقة التي تعرض قوائم السلع الاستهلاكية الضرورية والعادية والكمالية - حسب تحديد جهاز تخطيط الأسعار لكل منها على أساس مرونة الطلب الانفاقية - لا تشمل كل السلع الواردة بالجدول رقم (١١) الذي يعرض السلع الاستهلاكية التي تفرض عليها ضرائب غير مباشرة ، فإن ذلك يدعونا إلى القول بأن رسم سياسة فرض الضرائب غير المباشرة على السلع الاستهلاكية يحتاج إلى معالجة خاصة تقوم على حساب مرونة الطلب الانفاقية والسعرية على كل سلعة على حدة ، حتى يمكن تقرير مدى ملائمة فرض الضرائب غير المباشرة من عدمه على تلك السلع .

وفي هذا المجال فإنه يمكن التوضيح بضرورة توحيد الضرائب غير المباشرة في ضريبة واحدة تعالج كافة أنواع السلع وفقاً لمرونة الطلب على كل نوع من أنواع هذه السلع ، على أن تتناسب أسعار هذه الضريبة الموحدة طردياً مع مرونة الطلب وبمعنى آخر أكثر تحديدًا فإننا نوصي بفرض ضريبة غير مباشرة واحدة على كافة أنواع السلع الاستهلاكية على أن تكون هذه الضريبة بسعر مرتفع في حالة السلع الكمالية ، وبأخذ هذا السعر في الانخفاض تدريجياً كلما زادت ضرورة السلعة إلى أن يصل سعر الضريبة إلى الصفر ، ثم تتحول الضريبة غير المباشرة إلى دعم بالنسبة لسلع الاستهلاك الضرورية فقط تحقيقاً للعدالة الاجتماعية وتخفيفاً عن كاهل أصحاب الدخل المحدود .

(*) تدخل السلع الهندسية المنزلية ضمن مفهوم السلع المعمرة الواردة في جدول مرونته الطلب على السلع الكمالية

أما بالنسبة للسلع الانتاجية ، فمن المفروض أن تعفى نهائيا من هذه الضريبة غير
المباشرة في صورتها الموحدة المقترحة حتى لا يؤدي فرضها الى ارتفاعات عشوائية وغير محسوبة
في أسعار غيرها من السلع النهائية ، وحتى تكون سياسة تشجيع الانتاج والاستثمار متسقة
في مكوناتها وعناصرها فلا يعمل بعضها على الغاء أثر الأخرى .

ومن الصعب - بطبيعة الحال - أن تشمل الضريبة غير المباشرة الموحدة المقترحة
كافة الانواع المعروفة للضريبة غير المباشرة ، خاصة الرسوم الجمركية ورسوم التمغة ، نظرا
لان النوع الاول يرتبط فرضه بواقعة محددة وهي دخول السلعة النطاق الجمركي للبلاد ،
كما أن رسوم التمغة ذات طبيعة خاصة تقرها من الضرائب المباشرة ، إذ أنها ضريبة
شخصية لا تفرض الا على من يطلبها ويصعب نقل عبئها نهائيا الى غيره .

وأخيرا فمن الملاحظ أنه قد تواردت في الفترة الاخيرة أفكار متعددة عن الضريبة
غير المباشرة الموحدة تحت أسماء مختلفة كالضريبة على المبيعات أو الضريبة على التداول ، ولكن
من الغريب أن يقترح لهذه الضريبة سعر موحد على كافة أنواع السلع دون النظر لطبيعة كل
سلعة على حدة ودرجة مرونة الطلب عليها لتحديد ما اذا كانت السلعة ضرورية أم نصيف
ضرورية أم كمالية . وهو الامر الذي يجب أن يؤخذ في الاعتبار بصورة واضحة وقاطعة
والا وقعت هذه الضريبة بعبء ثقيل على المستهلك وخاصة صاحب الدخل المحدود .

تحليل اجمالي حصيلة الضرائب :

١- يوضح الجدول رقم (١٥) الأوزان النسبية لكل من الضرائب المباشرة والضرائب
غير المباشرة في اجمالي الحصيلة :

جدول رقم (١٥)

تطور حميلة الضرائب المباشرة وغير المباشرة ومعدل نموكل منها ونسبتها لاجمالي الحميلة

(القيمة بالالف جنيه)

الجملة		الضرائب غير المباشرة			الضرائب المباشرة			نوع الضرائب	
جملة	الرقم القياسي للتطور	القيمة	% من اجمالي حميلة الضرائب	الرقم القياسي للتطور	القيمة	% من اجمالي حميلة الضرائب	الرقم القياسي للتطور	القيمة	البند السنة
١٠٠	١٠٠	٥٨٣٣٧٠	٧٢٫٢	١٠٠	٤٢١٠٧٤	٢٧٫٨	١٠٠	١٦٢٢٩٦	١٩٧١/٧٠
١٠٠	١٥٦	٩٠٧٦٩٩	٧٠٫٥	١٥٢	٦٣٩٦٧٤	٢٩٫٥	١٦٥	٢٦٨٠٢٥	١٩٧٢/٧١ (١٨ شهر)
١٠٠	١٠٨	٦٣١١٧٠	٧١٫٨	١٠٨	٤٥٢٩١٥	٢٨٫٢	١١٠	١٧٨٢٥٥	١٩٧٣
١٠٠	١١٥	٦٧٢٩٤٥	٧٠٫٨	١١٣	٤٧٦٦٣٢	٢٩٫٢	١٢١	١٩٦٣١٣	١٩٧٤
١٠٠	١١٦	٩٦٧٢٤٠	٧١٫٨	١٦٥	٦٩٤٣٦٩	٢٨٫٢	١٦٨	٢٧٢٨٧١	١٩٧٥
١٠٠	١٩٧	١١٥٠٩٨٤	٧١٫٩	١٩٧	٨٢٧٥٣٣	٢٨٫١	١٩٩	٣٢٣٤٥١	١٩٧٦
١٠٠	٢٤٦	١٤٣٣٢٦٠	٧٠٫٤	٢٤٠	١٠٠٩٥٦١	٢٩٫٦	٢٦١	٤٢٣٦٩٩	١٩٧٧
١٠٠	٣٠٥	١٧٧٨٦٦٢	٦٧٫٨	٢٨٦	١٢٠٥٢٨٢	٣٢٫٢	٣٥٣	٥٧٣٣٧٩	١٩٧٨
١٠٠			٧٠٫٩			٢٩٫١			المتوسط

٢-

يتضح من الجدول رقم (١٥) النقاط الأساسية التالية :

(أ) أخذ الرقم القياسى لتطور اجمالى الحصيلة الضريبية اتجاهها صعوديا مستمرا خلال الفترة ١٩٧٠/٧٠ - ١٩٧٨ ، اذ بلغ هذا الرقم ٣٠٥ فى عام ١٩٧٨ ($100 = 1971/70$) ، أى بمعدل زيادة قدره ٢٠٥% خلال الفترة المذكورة . وقد ازدادت حصيلة اجمالى الضرائب بقفزات كبيرة نسبيا اعتبارا من عام ١٩٧٥ ، حيث ارتفع الرقم القياسى من ١١٥ فى عام ١٩٧٤ الى ٣٠٥ فى عام ١٩٧٨ . ويعزى ذلك الارتفاع فى اجمالى الحصيلة الى ارتفاع الرقم القياسى لتطور حصيلة الضرائب المباشرة خلال الفترة المذكورة .

(ب) بلغ الرقم القياسى لتطور حصيلة الضرائب المباشرة ٣٥٣ فى عام ١٩٧٨ ($100 = 1971/70$) وترتب على زيادة الرقم القياسى لتطور حصيلة الضرائب المباشرة بصورة أكبر وأسرع من الرقم القياسى المناظر لاجمالى حصيلة الضرائب ، زيادة مساهمة الضرائب المباشرة فى اجمالى حصيلة الضرائب من ٢٧,٨% الى ٣٢,٢% بين سنتى ١٩٧٠/٧٠ ، ١٩٧٨ على الترتيب ، وذلك بنسبة متوسطة للمساهمة وتبلغ ٢٩,١% خلال الفترة المذكورة .

(ح) بلغ الرقم القياسى لتطور حصيلة الضرائب غير المباشرة ٢٨٦ فى سنة ١٩٧٨ ($100 = 1971/70$) وهو أقل من الارقام القياسية المناظرة لكل من تطور اجمالى الحصيلة الضريبية والحصيلة من الضرائب المباشرة خلال الفترة المذكورة . ولقد أدى ذلك الى اتجاه نسبة الضرائب غير المباشرة فى اجمالى الحصيلة الضريبية الى الانخفاض من ٧٢,٢% الى ٦٧,٨% بين سنتى ١٩٧٠/٧٠ ، ١٩٧٨ على الترتيب ، وذلك بنسبة متوسطة للمساهمة فى اجمالى الحصيلة تبلغ ٧٠,٩% خلال فترة الدراسة .

٣-

واستنادا الى الحقائق السابقة ، فانه يمكن استخلاص النتائج التالية :

(أ) يعتمد الهيكل الضريبى فى مصر - فى الأساس - ومن جانب الحصيلة - على

الضرائب غير المباشرة ، حيث تمثل الحصيلة منها حوالى مرتين ونصف الحصيلة من الضرائب المباشرة خلال الفترة محل الدراسة ، وهو ما يعنى تحمل اصحاب الدخل المحدود بأعباء تمويل الخزانة العامة للدولة عن طريق دفع تسلسل الضرائب ، وذلك بصورة اكبر من اصحاب الدخل العالية ، استنادا الى طبيعة الضريبة غير المباشرة ، التى لا تفرق بين ظروف موليمها من حيث مستوى دخولهم أو أعبائهم المعائلية .

(ب) يعتقد أن السبب فى ضآلة نسبة الضرائب المباشرة لاجمالى حصيلة الضرائب يرجع فى الأساس الى زيادة التهرب الضريبى ، ولا يرجع الى خفة العبء الضريبى ، الامر الذى يعنى وجود طاقة ضريبية كامنة يستدل عليها من ارتفاع حصيلة الضرائب المباشرة بمعدلات كبيرة اعتبارا من ١٩٧٦ ، رغم ثبات اسعار الضرائب المباشرة التى جرى العمل بها ، وعدم استحداث أوعية ضريبية أخرى خلال الفترة محل الدراسة . وفى الواقع تعزى الزيادة فى حصيلة الضرائب المباشرة اعتبارا من سنة ١٩٧٦ الى تكثيف عمليات الحصر والربط والتحصيل التى قام بهسما الجهاز الضريبى ، خاصة بعد الاخذ بنظام البطاقة الضريبية والحجز عند المنبع . ويترتب على ذلك امكانية زيادة معدلات التحصيل للضرائب المباشرة برفع كفاءة الجهاز الضريبى وتحديث أساليب ممارسته لاختصاصاته حتى على افتراس ثبات أسعار تلك الضرائب على ما هى عليه ، رغم أن كثيرا من هذه الاسعار ممكن أن يكون محل نظر على النحو السالف الاشارة اليه .

(ج) ويمكن القول من ناحية أخرى ان الزيادة فى حصيلة الضرائب المباشرة اعتبارا من سنة ١٩٧٦ لا ترجع الى ما استحدثت من نشاط صاحب سياسة الانفتاح الاقتصادى حيث أن المشروعات التى حصلت على موافقة بممارسة نشاطها فى ظل القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وتعديلاته كانت وما تزال معفاة من الضرائب والرسوم بكافسة أنواعها ، اذ يمتد فترة الاعفاء من ٥ - ٨ سنوات اعتبارا من تاريخ الموافقة على اقامة المشروع .

(د) لهذا فان الهيكل الضريبي في مصر اتسم بالاختلال خلال فترة الدراسة ، وذلك باعتماده بصفة أساسية على الضرائب غير المباشرة ، الامر الذي يعنى ان هيكل الضرائب في مصر مقلوب رأسا على عقب ، وان المطلوب هو اقامته على قدميه بتعديله تعديلا جذريا لصالح الضرائب المباشرة بزيادة كفاءة الحصر والربط والتحصيل ، مع ادخال التعديلات التي اقترحت عند دراسة الضرائب المباشرة وغير المباشرة ، لكي يصبح هذا الهيكل أكثر ملائمة للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة وأكثر تحقيقا للعدالة الاجتماعية .

(هـ) هذا بالاضافة الى ضرورة محاصرة الأوعية الضريبية المستحدثة والناجمة من اشكال وممارسات اقتصادية لا تتوافر خبرة ضريبية حتى الان في التعامل معها ، ان يؤدي ارتفاع معدلات التهرب الضريبي الى اضطرار الدولة - على العكس من الاهداف المنشودة - الى زيادة الموارد المالية من خلال الضرائب الغير مباشرة رغم ثقل عبئها على أصحاب الدخل المحدود . مما يستوجب تكثيف الجهود من أجل حصر المجتمع الضريبي حصرا كاملا وشاملا بصورة تحد من التهرب الضريبي ، وهو ما يؤدي بالضرورة الى زيادة الحصيلة من الضرائب المباشرة ، وبالتالي يصحح من اختلال الهيكل الضريبي على النحو السالف الاشارة اليه .

الضرائب واجمالي الدخل المحلي ونفقات الدعم :

أتعرض الجدول رقم (١٦) علاقة الضرائب باجمالي الدخل المحلي ، ونفقات دعم بعض السلع والخدمات :

جدول رقم (١٦)

العلاقة بين الضرائب والدخل بالدعم (١٩٧٨ - ١٩٧١/٧٠)

(مليون جنيه وأسعار جارية)

نمية الدعم الى جلة الضرائب غير المباشرة	نسبة اجمالي الحميلة مسين الضرائب الراجالى الدخل المحلى	نسبة الضرائب غير المباشرة النسبى اجالى الدخل المحلى	نسبة الضرائب المباشرة النسبى اجالى الدخل المحلى	نقات دعم السلع		اجالى الدخل المحلى	البيان السنة
				الرقم القياسى	القيمة		
٩ر٥	٢١ر٦	١٥ر٦	٦ر٠	١٠٠	٣٩ر٨	٢٧٠٠٠ر٠	١٩٧١/٧٠
٨ر٩	٣٠ر٩	٢٤ر٨	٦ر١	٢٤٣	٥٧ر١	٢٩٥٦ر٠	١٩٧٢/٧١
٢٤ر٩	٢٠ر٢	١٤ر٥	٥ر٧	٢٨٤	١١٣ر٠	٣١٢٦ر٠	١٩٧٣
٩٠ر٨	١٦ر٤	١١ر٦	٤ر٨	١٠٨٨	٤٣٣ر٠	٤١١٠ر٨	١٩٧٤
٩٢ر٥	٢٠ر٢	١٤ر٥	٥ر٧	١٦١٣	٦٤٣ر٠	٤٧٧٨ر٨	١٩٧٥
٦٦ر٩	٢١ر٧	١٥ر٦	٦ر١	١٤٩٢	٥٥٤ر٠	٥٢٦٨ر٠	١٩٧٦
٥٩ر٩	٢٤ر٩	١٧ر٥	٧ر٣	١٥١٩	٦٠٤ر٦	٥٧٦٧ر٣	١٩٧٧
٥٦ر٤	٢٧ر٠	١٨ر٣	٨ر٧	١٧٠٩	٦٨٠ر٠	٦٦٠٤ر٤	١٩٧٨
٥١ر٢	٢٢ر٩	١٦ر٢	٦ر٧				المتوسط

٢- ويلاحظ من الجدول رقم (١٦) الجوانب الأساسية التالية :

أ) بلغ الضغط الضريبي العام في مصر - في صورة نسبة جملة الحصيلة من الضرائب الى اجمالي الدخل المحلي - ٢٢٫٩% كمتوسط للفترة ١٩٧٠/٧١-١٩٧٨.

ب) بلغت نسبة الضرائب المباشرة للدخل المحلي الاجمالي ٦٫٧% في المتوسط خلال فترة الدراسة ، وهو ما يعادل ٢٩٫١% من الضغط الضريبي العام في مصر . الامر الذي يعكس الضآلة النسبية لمساهمة الضرائب المباشرة في الضغط الضريبي العام . ويمكن أن يعزى ذلك الامر الى مجموعة من العوامل تتمثل في ضخامة حجم التهرب الضريبي بصفة عامة ، وعدم شمول وعاء الضرائب المباشرة على أنشطة كان من المنطقي والضروري أن تشكل أوعية أساسية لهذه الضرائب .

ج) وعلى العكس فان الضغط الضريبي الناتج من الضرائب غير المباشرة يعد مرتفعاً قياساً على ضغط الضرائب المباشرة ، إذ ان نسبة الضرائب غير المباشرة الى الدخل المحلي الاجمالي قد بلغت في المتوسط ١٦٫٤% خلال فترة الدراسة . وتشكل هذه النسبة حوالي ٧٠٫٨% من المعدل العام للضغط الضريبي في مصر خلال الفترة المذكورة . ويرجع ذلك في المقام الاول الى صعوبة التهرب من أداء تلك الضرائب ، نظراً لارتباطها بما ينتج أو يستورد أو يستهلك من سلع وخدمات ، بالإضافة الى زيادة حجم النشاط الاقتصادي خاصة في السنوات الاخيرة من فترة الدراسة .

د) زيادة المبالغ المخصصة لدعم بعض السلع والخدمات أكثر من ١٧ مرة خلال الفترة ١٩٧٠/٧١-١٩٧٨ ، إذ بلغ الرقم القياسي لتطور هذه النفقات ١٧٠٩ في عام ١٩٧٨ (١٩٧٠/٧١ = ١٠٠) . وهو بذلك يفوق التطور الذي لحق بكل من حصيلة الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة وجملة حصيلة الضرائب عن نفس الفترة ، إذ بلغت الارقام القياسية لتطور كل منها ٣٥٣ ، ٢٨٦ ، ٣٠٥ على الترتيب . ومن ناحية أخرى فان نفقات الدعم

زادت بصورة كبيرة اعتبارا من عام ١٩٧٤ حتى عام ١٩٧٨ ، وذلك بسبب ارتفاع الاسعار العالمية للواردات من السلع المدعومة من جانب واستخدام سعر الصرف التشجيعى فى تقييم معظم الواردات من جانب آخر ، مما يعنى ان الزيادة فى نفقات الدعم كانت نتيجة لزيادات سعرية أكثر منها زيادات كمية أو عينية .

(هـ) بلغت نسب نفقات الدعم الى حصيله الضرائب غير المباشرة فى المتوسط خلال فترة الدراسة ٥١٢ % . أى ان صافى الضرائب غير المباشرة (بعد خصم الدعم) قد بلغ ٤٨٨ % فى المتوسط من حصيلتها . فاذا اخذنا فى الاعتبار تقديرات وزارة التخطيط لهذين المتغيرين فى العامين التاليين لفترة الدراسة ، نجد أن :

(القيمة بالمليون جنيه)

السنة	حصيله الضرائب غير المباشرة	نفقة الدعم	صافى الضرائب غير المباشرة
١٩٧٩	١٧٥٢,٦	١١٧٧,٨	٥٧٤,٨
١٩٨٠	٢٢٦٢,٦	١٢٦٩,٦	٩٩٣,٠

ويتضح من هذا البيان أن تقديرات الدعم قد قفزت قفزة بالغة فى عام ١٩٧٩ عما كانت عليه فى عام ١٩٧٨ ، وترجع هذه القفزة فى الأساس الى استخدام سعر التشجيعى للعمولات الاجنبية فى تقييم جميع الواردات بما فيها السلع التموينية شاملة القمح والدقيق . ورغم ذلك فان تقديرات حصيله الضرائب غير المباشرة تفوق تقديرات الدعم بحوالى ٥٧٥ مليون جنيه فى عام ١٩٧٩ وحوالى مليار جنيه فى عام ١٩٨٠ .

الفصل الخامس

مشاكل النظام الضريبي

يرتكز التحليل هنا على المشاكل الخمس التالية التي يعاني منها النظام الضريبي

في مصر :

- مشكلة الحصر الضريبي
- مشكلة التهرب الضريبي
- مشكلة المتأخرات الضريبية
- مشكلة الازدواج الضريبي
- مشكلة الاعفاءات الضريبية

مشكلة الحصر الضريبي :

١- قامت مصلحة الضرائب بأخر عملية حصر على الطبيعة في اكتوبر ١٩٥٢ وكانت القوة الفنية لمصلحة الضرائب حينذاك هزيلة لا يمكن أن تقوم بالحصر الشامل خير قيام .

في عام ١٩٥٣ صدر المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ في حصر الممولين الخاضعين للضرائب المقررة بالقانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ويتضمن هذا المرسوم بقانون ما يلي :

المادة الاولى : ويلزم كل ممول خاضع للضريبة على الارباح التجارية والصناعية أو الضريبة على المهن غير التجارية أن يقدم الى مصلحة الضرائب اخطارا بذلك خلال شهرين من تاريخ العمل بهذا القانون .

المادة الثانية : وتلزم كل مالك لعقار مخصص كله أو بعضه لتجارة أو صناعة أو مهنة تجارية أو غير تجارية أو يكون به مركز أو فرع أو مكتب لاية شركة أو منشأة تجارية أو صناعية مصرية أو أجنبية ، أن يقدم الى مصلحة الضرائب خلال شهرين من تاريخ العمل بهذا المرسوم بقانون وكذلك خلال

الخمس عشرة عشر يوماً الأولى من شهر أكتوبر من كل عام اخطاراً عن المستأجر
والاماكن المستأجرة وما يزاوله المستأجر من نشاط ، ويقع عبء الاخطار
على المالك والمستأجر معا اذا كان يزاوئ النشاط مستأجر من الباطن .

المادة الثالثة : وتلزم المختصين في الوزارات والمصالح والهيئات العامة والنقابات التي
يكون من اختصاصها منح ترخيص لمزاولة تجارة أو صناعة أو مهنة معينة
أن يخطرأ مصلحة الضرائب عند منح أي ترخيص .

المادة الرابعة : وتنص على أن يعاقب على كل مخالفة لاحكام المادة الأولى بالحبس مدة
لا تزيد عن شهرين وبغرامة لا تجاوز مائتي جنيه أو بأحدى هاتين
العقوبتين ، ويعاقب بغرامة لا تزيد على مائة جنيه كل من يخالف
أحكام المادتين الثانية والثالثة .

وما أن بدأ تنفيذ هذا المرسوم بقانون حتى أخذت الاخطارات تتراكم في المأموريات
المختلفة التي كانت لا تملك الا التأشير على هذه الاخطارات المتكدسة التي لا يمكن
أن يلاحقها ويتخذ الاجراءات فيها أي عدد من المأمورين خاصة وان امكانيات المصلحة
وقئتد كانت ضعيفة ، والنتيجة المؤكدة هي عدم تحقيق هذا المرسوم بقانون للفائدة
المرجوة منه . وكان هذا السبب وراء صدور القانون رقم ٨٢ لسنة ١٩٧٣ بتعديل بعض
أحكام المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ في شأن حصر الممولين ، وتضمن القانون المشار
اليه :

المادة الأولى مكرر : وتلزم مصلحة الضرائب باصدار بطاقة ضريبية لكل ممول له ملف ضريبي
بها .

المادة الثانية : وتلزم المختصين في الوزارات والمؤسسات العامة والوحدات التابعة
لها في موعد اقضاء آخر كل من شهر يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل
عام بموافاة مصلحة الضرائب ببيان تفصيلي عن قيمة معاملاتها التي تمت
خلال الشهور الثلاثة السابقة أيا كان مقدارها مع أي تاجر من تجار
القطاع الخاص ، سواء كانت في شكل توريدات أو مقاولات أو خدمات .

٢- وأخيرا صدرت التعليمات الى مصلحة الضرائب باجراء حصر شامل على الطبيعة ، ووفرت المصلحة ما تستطيع من قواها العاملة للحصر ، واتبعت طريقة تجنيد قوة الحصر على الطبيعة لمنطقة ومنطقة فبدأت الحصر فى شهر اكتوبر ١٩٧٩ بمنطقة مصر القديمة .
والواقع أن عملية الحصر على الطبيعة عملية شاقة ومضنية للغاية ، فضلا عن أن نتائجها غير مضمونة تماما من حيث الشمولية وسقوط بعض الممولين من الحصر ، وذلك بسبب اتساع الرقعة الجغرافية وعجز الطاقات البشرية عن حصر كافة الممولين القدامى منهم والجدد ، ثم مراجعة الاسماء المحصورة على سجلات الحصر الاصلية لاضافة المستجدين وحذف غير الموجودين فى الواقع ، الامر الذى قد يتسبب فى الكثير من الاخطاء فضلا عن جسامتها . هذا وتزداد مشكلة الحصر على الطبيعة صعوية وتعقيدا فى ظل التقسيم النوعى الراهن لاختصاص المأموريات ، اذ يتم الحصر فى هذه الحالة على اساس النشاط الاقتصادى الواحد داخل اطار جغرافى واسع ، وليس على اساس كافة الانشطة الاقتصادية فى نطاق جغرافى محدد .

٣- وتجنيبا للمجتمع الضريبى ويلات الحصر على الطبيعة حاليا ومستقبلا ، نقترح - السى جانب ما قضى به المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ والقانون رقم ٨٢ لسنة ١٩٧٣ من اجراءات لحصر الممولين - الأخذ بالمجموعة التالية من الاجراءات لاحكام عملية الحصر وضمان شمولها :

(أ) عدم الترخيص لاي تاجر أو حرفى أو مهنى بمزاولة نشاطه ما لم يحصل من المأمورية المختصة على ما يفيد قيده بسجلات حصرها وفتح ملف باسمه واطار بطاقة ضريبة له .

(ب) عدم استخراج البطاقة المدنية أو تجديدها أو تعديلها الا بعد الاطلاع على البطاقة الضريبية وتسجيل رقمها بالبطاقة المدنية اذا كان الطالب تاجرا أو حرفيا أو مهنيا .

(ح) النص فى التشريع على عقوبة رادعة لعدم التبليغ عن الحصر ، وذلك بتجريم عدم التبليغ باعتباره أولى خطوات التهرب الضريبى وأخطرها .

د) منح رجال الضرائب حق الاطلاع على السجل التجارى وسجلات الاتحاد العام للغرف التجارية والاتحاد العام للصناعات والنقابات المهنية التى تصرح بمزاولة الانشطة والمهن المختلفة .

وأخيرا فإن الحصر الضريبى على الطبيعة لى يكون شاملا ومجديا فى نتائجه ، يجب أن يتم بالتعاون الوثيق والتنسيق الكامل بين مصلحة الضرائب والجهاز المركزى للتعينة العامة والاحصاء .

مشكلة التهرب الضريبى :

١- يحاول بعض الممولين التخلص من العبء الضريبى اما بطريقة مشروعة وهو ما يطلق عليه تجنب الخضوع للضريبة أو بطريقة غير مشروعة وهو ما يطلق عليه التهرب الضريبى فتجنب الخضوع للضريبة يقع اذا امتنع الشخص عن مباشرة الواقعة أو التصرف الذى يخضعه القانون للضريبة ، ومن ثم لا يتحقق بالنسبة له حدوث أية واقعة منشئة للضريبة فى ذاته ، ومثال ذلك فرض ضريبة جمركية على تصدير أو استيراد سلعة معينة فلا يعرض الشخص نفسه لتصدير أو استيراد هذه السلعة ، ومن ثم يكون قد تجنب الخضوع للضريبة .

٢- وقد يكون تجنب الخضوع للضريبة ناشئا عن مجرد قيام الممول بالاستفادة من ثغرات فى القانون ، ان قد لا يشير قانون الضريبة على التركات مثلا الى خضوع الهيئات لهيئته الضريبة ، فيعمد الفرد الى توزيع أمواله على ورثته حال حياته عن طريق الهيئة حتى يتجنب الخضوع لضريبة التركات .

٣- اما التهرب الضريبى - وهو ما يهمنى فى موضع البحث - فيقصد به أن يحاول الشخص الذى تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة عدم دفعها كليا أو جزئيا ، متبعا فى ذلك طرقا وأساليب مخالفة للقانون ، وتحمل فى طياتها طابع الغش ، ومن ثم يمكن أن يطلق على هذه الظاهرة الغش الضريبى .

٤- وتتعدد طرق التهرب الضريبى وصوره تبعا لنوع الضريبة موضع التهرب ، ففي الضرائب

المباشرة يكون التهرب في صورة تقدير الممول لدخله بأقل من قيمته الفعلية أو في صورة المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة أو في صورة اخفاء المظاهر الخارجية أو الثروة التي ينص المشرع على فرض الضريبة على أساسها ، كما لولجأ الورثة الى اخفاء بعض عناصر التركة التي آلت اليهم ويتعين خضوعها للضريبة . وفي مجال الضرائب غير المباشرة قد يخفى الممول كمية من السلع المنتجة أو المستوردة التي تكون محلا لفرض رسوم الانتاج أو الرسوم الجمركية ، أو يعلن قيمة للسلعة أقل من قيمتها الحقيقية .

٥- وإذا استعرضنا أسباب التهرب الضريبي ، نجد لها تكمن أساسا في انعدام أو ضعف الحس الضريبي والشعور بالمسئولية العامة وفهم طبيعة علاقة الفرد بالدولة . وعلى أية حال فإثنا اذا وضعنا هذا السبب العام والمعنوي جانبا ، نجد أن التهرب يرجع الى الاسباب الموضوعية التالية :

(أ) مغالاة موظفي الضرائب في التحيز لصالح الخزنة العامة الى درجة تعمد هسم اغفال الحقيقة في تفسير نصوص القوانين الضريبية ، الامر الذي يرجع أساسا الى غموض أو سوء صياغة المشرع للاحكام الضريبية .

(ب) قلة المران والخبرة وعدم الامام بغض الموظفين وخاصة المبتدئين منهم بأحكام قوانين الضرائب وتعليمات ومنشورات المصلحة ، مما يساعد الممول على التهرب الضريبي ونفوذ من خلال عدم الامام بالقوانين والتعليمات .

(ج) الافراط في الاقرارات والاجراءات الشكلية التي ترهق الممول وتنفره من التزامه الضريبي .

(د) تعاقب التشريعات الضريبية وتلاحقها مما لا يدع مجالا لاستقرار حالة الممول .

(هـ) عجز الايدى العاملة في الجهاز الضريبي عن اتمام الحصر والفحص والريسط أولا بأول (سنويا) .

و) عدم فهم الكثير من الممولين لمغزى وجدوى الازدواج الضريبي الاساسى فمضى التشريع المصرى بالجمع بين الضريبة العامة على الايراد والضرائب النوعية ، مما يسر على ضمايرهم عطية التهرب من الضريبة الاولى بصفة خاصة .

عدم ادراك المواطن العادى لحقيقة أن ما يدفعه من ضرائب انما يعود عليه بطريق غير مباشر فى شكل منفعة عامة .

٦- وفى مواجهة هذه الصور والاسباب المتعددة للتهرب الضريبي ، يتعين توفير وسائل العلاج الناجمة لتلك الظاهرة ، ويمكن ايجاز هذه الوسائل فيما يلى :

أ) اعادة صياغة قوانين الضرائب المباشرة بحيث تخرج نصوصها بسيطة خالية من الغموض أو اللبس أو التأويل سواء من جانب الممول أو الجهاز الضريبي .

ب) العناية بانتقاء رجال الضرائب وتدريسيهم وتأهيلهم وضمان جيدتهم بين الممول والخزانة .

ج) توحيد جميع الضرائب غير المباشرة - فيما عدا الرسوم الجمركية ورسوم التمتع - فى ضريبة واحدة بحيث تسهل محاسبة الممول الخاضع لها ويتعذر عليه التهرب منها .

د) تنظيم حملات دعائية دورية منتظمة عن طريق وسائل الاعلام للعمل على رفع مستوى الحس الضريبي والشعور بالمسئولية العامة من جانب الفرد تجاه الدولة .

هـ) تجريم التهرب الضريبي ، ليس بالنص على توقيع عقوبة رادعة على الممول المتهرب وحده فحسب ، وانما على كل من يتواطأ معه أيضا .

و) اتخاذ الاجراءات الكفيلة بعدم مغادرة المواطن أو الاجنبي للبلاد بصفة نهائية الا بعد قيامه بسداد الضرائب المستحقة عليه .

سألجة الحصر الضريبي بأسلوب يتعذر منه التهرب ، وذلك فى اطار مجموعة الاجراءات المقترحة من قبل لاشكاف عطية الحصر وضمان شمولها .

٧- واخيرا فلقد وفقت مصلحة الضرائب كل التوفيق فيما اتخذته من اجراءات عملية فعالة وسريعة الاثر في الحد من ظاهرة التهرب ، وهذه الاجراءات هي :

- أ) الحجز عند المنبع في تحصيل الضريبة .
- ب) تلقى البيانات والمعلومات من الغير لكي تساعد في كشف حقيقة أوجه نشاط الممول ومركزه العالى .
- ج) تقرير حق الاطلاع للادارات الضريبية المختصة على كافة المستندات والدفاتر الخاصة بالممول ، ومنح مأمورى الضرائب صفة الضبطية القضائية ، لضبط المستندات وتحريزها تمهيدا للفحص والتوصل الى حقيقة الارباح أو الدخل .
- د) تقرير حق الادارة فى الاستيلاء على السلع المستوردة بالقيمة التى أعلنها الممول ، وذلك فى الحالات التى يقوم فيها باعلان قيمة أقل من القيمة الحقيقية .

مشكلة المتأخرات الضريبية :

١- ويقصد بالمتأخرات قيمة الضرائب واجبة الأداء والمستحقة لمصلحة الضرائب دون سداد من جانب الممولين ، سواء كان ذلك بسبب كثرة الاجراءات التى تتبعها المصلحة حتى يصبح الربط نهائيا ، أو لطول فترة الطعن والتقاضى ، أو لاعسار الممولين وعدم قدرتهم على الدفع ، أو لمماطلتهم فى الدفع فى نهاية الامر . ويوضح الجدول رقم (١٧) تطور الرصيد العام للمتأخرات الضريبية وتوزيعه بين رصيد متأخرات يمكن تحصيلها ورصيد متأخرات غير ممكن تحصيلها ، ثم توزيع المتأخرات الاولى بين القطاع العام والقطاع الخاص والهيئات ، وذلك خلال سلسلة زمنية تمتد ست سنوات من عام ١٩٧٣ الى ١٩٧٨ ، وهى السنوات التى أمكن الحصول على بياناتها :

جدول رقم (١٧)
تطور المتأخرات الضريبية (*)

(القيمة بالالف جنيه)

البيان	١٩٧٣	١٩٧٤	١٩٧٥	١٩٧٦	١٩٧٧	١٩٧٨
— اجمالي رصيد المتأخرات يوزع بين :	١٤٠٣٩٥	١٤٨٢٦١	١٨٤٤١٢	١٨٣٤٦٤	١٧٠٤٤٥	٢٢٦٨٧٨
متأخرات ممكن تحصيلها	١٠٣٠١٢	١١٦٢٤١	١٤٤٢٦٣	١٤٧٣٧٧	١٣٦٦٧٠	٢٠٠٣٤٦
متأخرات غير ممكن تحصيلها	٣٧٣٨٣	٣٢٠٢٠	٤٠١٤٩	٣٦٠٨٧	٣٣٧٧٥	٢٦٥٣٢
— الممكن تحصيله يوزع بين :						
قطاع عام	٢٢١٥٨	٢٤٧٣٧	٥٠١٨٩	٤٧٦٧٧	٣٥٠٧٢	٨٩٢٥٧
هيئات عامة	١٢٦٧٤	٩٠٧٣	٧٣٦٤	٦١٣٣	١٨٧٣	٣١٢١
قطاع خاص	٦٨١٨٠	٨٢٤٣١	٨٦٧١٠	٩٣٥٦٧	٩٩٧٢٥	١٠٧٩٦٨

* المصدر / الادارة العامة للحجز والتحصيل — مصلحة الضرائب .

٢- ويتضح من الجدول رقم (١٧) الحقائق التالية :

(أ) أن الرصيد العام للمتأخرات كان يطرد في الزيادة من سنة إلى أخرى ، عدا سنة ١٩٧٦ حيث ظل ثابتا تقريبا على ما كان عليه في سنة ١٩٧٥ ، ثم هبط في سنة ١٩٧٧ بنسبة ٧١% عما كان عليه في سنة ١٩٧٦ ، ولكنه عاد إلى الارتفاع في سنة ١٩٧٨ مسجلا نسبة زيادة بالغة تصل إلى ٣٣١% مما كان عليه في سنة ١٩٧٧ .

(ب) غير أن نسبة زيادة الرصيد العام للمتأخرات بلغت ٦١% خلال السلسلة الزمنية من ١٩٧٣ إلى ١٩٧٨ ، أي بمعدل زيادة بسيطة سنوي يبلغ في المتوسط ١٢٣% ، وهو معدل مرتفع يجب العمل على خفضه أولا ثم تحويله من معدل موجب إلى معدل سالب ، بمعنى العمل على تناقص المتأخرات سنة بعد أخرى بدلا من إتاحة الفرص أمامها للزيادة والتراكم .

(ج) أن رصيد المتأخرات التي لا يمكن تحصيلها كان يتذبذب في السنوات الثلاث الأولى من السلسلة الزمنية ، ويبدو لنا أن هذا التذبذب يرجع إلى سببين ، أولهما ما يستجد في كل سنة من متأخرات يتبين لمصلحة الضرائب أنه لا يمكن تحصيلها نتيجة اعسار أو إفلاس الممولين ، وثانيهما ما تتوصل إليه هذه المصلحة من معلومات عن حقيقة مراكز الممولين المالية تمكنها من تحصيل جزء من هذه المتأخرات شبه المعدومة .

غير أن هذا الرصيد اتخذ اتجاهها نزوليا واضحا في السنوات الثلاث الأخيرة من السلسلة الزمنية . وهذا الاتجاه ان دل على شيء فأنما يدل في المقام الأول على الجهود المضنية التي تبذلها مصلحة الضرائب للحيلولة دون اتخاذ قرارات الاسقاط الضريبي وضياع حقوق الخزنة العامة .

وعلى أية حال فلقد بلغ رصيد هذا النوع من المتأخرات ذروته في سنة ١٩٧٥ حيث وصل إلى ٤٠١٤٩ مليون جنيه ، وانكمش حجمه إلى أدنى حد في سنة ١٩٧٨ حيث بلغ ٢٦٥٣٢ مليون جنيه ، أي بنسبة ١١٧% من الرصيد العام للمتأخرات في نفس السنة ، وهي نسبة تقع في حدود الأمان .

د) ان رصيد متأخرات القطاع العام الممكن تحصيلها قد بلغ في عام ١٩٧٥ أكثر من ضعف ما كان عليه في كل من العامين السابقين ، ورغم انه اتخذ اتجاهها نزوليا واضحا في العامين التاليين الا انه قفز قفزة عالية في عام ١٩٧٨ ، مسجلا رقما قياسيا يبلغ ١٧٧٨ ، ٢٥٤ر٤ بالمقارنة بما كان عليه في عامي ٧٥ ، ٧٧ على التوالي ، ومع ذلك فان هذا الرصيد لا تتجاوز نسبته ٤٤% من اجمالي رصيد المتأخرات الممكن تحصيلها في عام ١٩٧٨ .

هـ) ان رصيد متأخرات القطاع الخاص الممكن تحصيلها قد اتخذ اتجاهها عامسا تصاعديا طوال سنوات السلسلة الزمنية . فلقد ارتفع بصفة منتظمة من ١٨٠ر٦٨ مليون جنيه في عام ١٩٧٣ حتى بلغ ١٠٧٩ر٦٨ مليون جنيه في عام ١٩٧٨ ، أي بنسبة زيادة قدرها ٥٨٣% خلال الفترة ، ومعدل زيادة يبلغ في المتوسط ١١٦% سنويا ، الأمر الذي ترتب عليه ان هذا الرصيد أصبح يشكل ٥٣٨% من اجمالي رصيد المتأخرات الممكن تحصيلها في عام ٧٨ ، ورغم ذلك فان موقف هذه المتأخرات في العام الأخير أفضل كثيرا مما كان عليه في العام الاول ١٩٧٣ ، حيث كانت تشكل ٦٦٢% من اجمالي المتأخرات الممكن تحصيلها .

٣- وتؤكد الحقائق السالفة جميعا صحة ما توصلنا اليه من نتائج بشأن النظم واللوائح والاجراءات المتبعة في ممارسة اختصاصات مصلحة الضرائب في الفصل الثالث من هذا البحث ، وضرورة الاخذ بالتوصيات التي اقترحتها لاصلاح هذه النظم والاجراءات ، بهدف التحجيل بربط الضريبة وضرورة الربط نهائيا ، سواء كانت هذه الصيرورة على مستوى الأمورية أو مستوى لجان الطعن أو مستوى المحاكم ولجان التصالح ، حتى يمكن تحصيل الضريبة في مواقيت أكثر ما تكون مناسبة لصالح الخزنة العامة ، فضلا عن تحصيلها بالحجز عند المنبع ما أمكن . والى ان تتم تصفية هذه المتأخرات ، فليس أفضل من تحصيل فوائد تأخير عليها وهو ما يتم بالفعل ، غير ان هذه الفوائد يجب ان تحسب بسعر الفائدة السائد في السوق .

٤- وأخيرا فانه لا يفوتنا أن ننوه بأن التزايد البالغ في رصيد متأخرات القطاع العام الممكن تحصيلها والتي سجلها عام ٧٨ ، انما يقطع بان القطاع العام يعاني بحدة من مشكلة

السيولة النقدية بصفة خاصة ومشكلة اختلال هيكل التمويل بصفة عامة ، وهذا مشكلتان واضحتان منذ زمن غير قصير ، وتتطلبان التصدي الحاسم لهما من جانب الخزنة العامة .

مشكلة الازدواج الضريبي :*

١- يعرف الازدواج الضريبي بأنه خضوع الوعاء الضريبي الواحد لاكثر من مرة لضرائب تسبب تفرضها سلطات داخل الدولة الواحدة أو تعرض هذا الوعاء لضرائب تفرضها سلطات مالية تابعة لاكثر من دولة ، ومن ثم فهناك ازدواج ضريبي محلي وآخر دولي ، كما وأن هناك ازدواجاً ضريبياً مقصوداً من جانب المشرع أو السلطة المالية ، وازدواجاً غير مقصود يأتي عفواً دون عمد من المشرع .

٢- ويقع الازدواج الضريبي المحلي اذا تعددت السلطات المالية للدولة التي تفرض الضرائب على الوعاء الواحد . ففي الدولة الاتحادية مثلاً يجد الممول نفسه مخاطباً من السلطة الاتحادية ومن سلطة الولاية التابع لها ، وكل منهما يطالبه بالضريبة على نفس الوعاء . أما في الدولة الموحدة فيقوم الازدواج اذا فرضت الضريبة أكثر من مرة على نفس الوعاء من السلطة المركزية ، ومثال ذلك في مصر الازدواج الناشئ عن فرض ضريبة عامة على الأيرادات الى جانب الضرائب النوعية المختلفة ، وكذلك فرض ضريبة الارباح التجارية والصناعية على أرباح الشركات الى جانب فرض ضريبة القيم المنقولة على توزيعات الارباح التي تجرئها هذه الشركات .

٣- أما الازدواج الضريبي الدولي فيتحقق نتيجة قيام سلطات مالية تابعة لدول مختلفة بتطبيق تشريعاتها الضريبية على نفس الوعاء الضريبي . ففي بعض الأحوال يجد الممول نفسه مخاطباً بقانون الدولة (أ) مثلاً استناداً الى مبدأ الجنسية ، وقانون الدولة (ب) استناداً الى مبدأ الإقليمية ، وقانون الدولة (ج) استناداً الى موقع المال ، ومن ثم يتعدد فرض الضريبة على هذا الممول عن نفس المادة بواسطة سلطات الدول الثلاث المتقدمة . ويقع الازدواج الضريبي المقصود اذا تعمد المشرع احداثه لتحقيق غرض معين ، وغالباً ما يلجأ التشريع الى هذا الازدواج لتحقيق نوع من الإيرادات الاضافية لصالح الخزنة او لمواجهة عجز طارئ في ميزانية الدولة ، كما لو فرض المشرع الى جانب الضريبة الاصلية ضريبة أخرى اضافية على نفس الوعاء . ومن الصور الشائعة للازدواج

* دكتور زين العابدين ناصر: علم المالية العامة والتشريع المالي - دار النهضة العربية -

المقصود ما يتحقق عندما تفرض السلطة المركزية الضرائب ، وتبيح للسلطات المحلية فرض ذات الضرائب على نفس الأوعية ، ولو بنسب مئوية من الضريبة التي فرضتها السلطة المركزية ، والهدف من ذلك بالطبع هو انعاش مالية الهيئات المحلية . كذلك ينعكس الازدواج الضريبي المقصود في الجمع بين الضرائب النوعية على فروع الدخل والضريبة العامة على الايراد . أما الازدواج الضريبي غير المقصود فيقع حينما تتعدد الضرائب المتشابهة التي تحدث نوعا من الازدواج الفعلي أو الواقعي بالنسبة للممول وتؤثر في قدرته المالية ، مثل ضريبة القيم المنقولة التي تفرض على الارباح التي توزعها الشركات الى جانب ضريبة الارباح التجارية والصناعية على ربح الشركات ذاتها ، مما يؤدي الى تحقيق نوع من الازدواج الفعلي الذي يحدث اثره الاقتصادي بالنسبة للمساهمين دون ان يكون ذلك مقصودا من جانب المشرع .

٤- ولتلافى الازدواج الضريبي المحلي ، فمن المعروف أن الازدواج المحلي المقصود في التشريع المصري ينحصر في ثلاث حالات هي :

- أ) فرض ضرائب عقارية محلية الى جانب الضرائب العقارية المركزية .
- ب) فرض ضرائب اضافية بنسب معينة من الضريبة النوعية .
- ج) فرض ضريبة عامة على الايراد الى جانب الضرائب النوعية .

٥- ولما كان هذا الازدواج المقصود يستهدف من الناحية المالية زيادة ايرادات الخزانة العامة لاستخدامها في انعاش مالية الهيئات المحلية التي اتسع نطاق نشاطها الخدمي ، او لاستخدامها في تمويل انفاق غير عادي هو الانفاق الحربي خاصة بعد عدوان عام ١٩٦٢ ، وذلك بفرض ضرائب الدفاع الوطني والامن القومي والجهاد ، كما وأنه يستهدف من الناحية الاجتماعية العمل على اعادة توزيع الدخل القومي لصالح الفئات الاجتماعية محدودة الدخل ، بفرض ضرائب تصاعدية على شرائح الدخل التي جانب الضرائب النوعية التي تعجز وحدها عن تحقيق هذا الهدف ، لذلك كله لا نجد مبررا على الاطلاق للعمل على تلافى هذا الازدواج ، بل على العكس من ذلك نصي بادماج الضرائب الاضافية في الضرائب الاصلية بدلا من الغائها ، وذلك للحيلولة دون تناقض الحصيلة الذي يترتب على الالغاء أو تلافى الازدواج .

٦- وفيما يتعلق بالازدواج المحلى غير المقصود ، فانه يمكن تلافيه بنص تشريعى خاص ، وهو ما نراه بالفعل فى التشريع المصرى بشأن الازدواج الواقعى الناشئ من فرض ضريبة الارباح التجارية والصناعية على ارباح الشركات الى جانب ضريبة ايرادات القيم المنقولة على التوزيعات التى تجرئها نفس الشركات على مساهمىها ، اذ نص القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فى المادة ٣٥ على أن تخصم الشركات المساهمة من الارباح التى تستحق عليها ضريبة الارباح التجارية والصناعية مبلغا يعادل مجموع المبالغ التى وزعت من الارباح المذكورة وأديت عنها بالفعل الضريبة على ايرادات القيم المنقولة .

٧- ولتلافى الازدواج الضريبى الدولى الذى يحدث آثارا ضارة بالافراد الذين يمارسون نشاطهم ومصالحهم الاقتصادية فى أكثر من دولة واحدة ، ويحمل فى طياته افتئاتا على فكرة العدالة الضريبية بسبب تعرض الممول للدفع أكثر من مرة على نفس الواقعة أو المادة الخاضعة للضريبة ، شكلت عدة لجان دولية برعاية عصبة الامم لتحديد الموقف من القضايا التالية :

- أ) اعفاء الدخول الواردة من الخارج .
- ب) اعفاء الدخول المصدرة الى الخارج .
- ج) تقسيم الضرائب بين الدول المشتركة فى العلاقة .
- د) تقسيم الايرادات بين الدول المتنازعة .

وانتهت هذه اللجان الى التوصية بأنه فى حالة الضرائب على فروع الدخل يكون من حق دولة مصدر الدخل أن تفرض الضريبة ، وفى حالة الضريبة العامة على الدخل يكون من حق دولة موطن الشخص أن تفرض الضريبة .

٨- وأخيرا فان مشاكل الازدواج الضريبى فى المجال الدولى انما تعبر عن الصراع بين المصالح المالية لمختلف الدول ، وأصبح الحل الحاسم لهذه المشاكل متوقفا على مدى رغبة كل دولة فى اعمال مبادئ العدالة والمساواة حتى ولو كان فى الاخذ بهذه المبادئ ما يحد جزئيا من ممارسة سيادتها المالية والضريبية ، ومن ثم لجأ الكثير من الدول الى عقدا اتفاقيات فيما بينها تنظم فرض الضرائب على دخول رعاياها بغرض تلافى ازدواجها . وفى هذا المجال

عقدت مصر ثمانى اتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي العام وعشرين اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي فى نشاط الطيران . وليس من شك فى ضرورة عقد المزيد من هذه الاتفاقيات كلما لاحت فى الافق علامات الازدواج الدولى .

الاعفاءات الضريبية :

أن من أبرز مشاكل النظام الضريبي فى مصر مسألة الاعفاءات التى ندرها الدولة لبعض الأنشطة أو التصرفات المالية أو الافراد . ويمكن تقسيم هذه الاعفاءات الى اعفاءات من الضرائب المباشرة واعفاءات جمركية :

اعفاءات من الضرائب المباشرة :

١- لا يخلو تشريع ضريبي فى العادة من النص على بعض الاعفاءات لممولى الضرائب المباشرة أو الغاء عدد من الاعفاءات المقررة قبل صدوره ، وذلك بما يتلائم والظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة وقت اصداره . وقد سار التشريع على هذا المنوال وهو بصدور اصدار القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية ، حيث قضى هذا القانون بالغاء بعض الاعفاءات الجارية العمل بها قبل صدوره ، كما استحدث أنواعا أخرى من الاعفاءات لم تكن معروفة من قبل .

٢- وسوف يقتصر تحليلنا هنا على الاعفاءات الملغاة دون الاعفاءات المستحدثة التى سبق تحليلها فى الفصل الثانى من هذا البحث تحت " تطور التشريع الضريبي " كذلك لن نتعرض للاعفاءات المقررة بقوانين أخرى لا تنتمى أصلا الى المجموعة الضريبية ، ونخص بالذكر منها الاعفاءات المقررة بالقانون رقم ٤٢ لسنة ١٩٧٤ بشأن استثمار المال العربى والاجنبى والمناطق الحرة ، لأن هذا التعرض يخرج بالموضوع عن دائرة بحثنا الى دائرة بحث آخر ، وذلك رغم قناعتنا بأن هاتين الدائرتين متماستان عند أكثر من نقطة . ولقد قرر القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ الغاء الاعفاءات التالية :

- أ) الاعفاءات الضريبية المقررة بالقانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ بشأن المنشآت الفندقية والسياحية وذلك بالنسبة للملاهي والنوادي الليلية والكازينوهات والحانات والاستراحات والبيوت والشقق المفروشة .
- ب) الاعفاءات الضريبية المقررة في القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٤ ، والمعدل بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٧٥ لشركات المقاولات الأجنبية والبيوت الاستشارية الأجنبية العاملة في مشروعات التعمير ، ما لم تكن هذه الشركات والبيوت متخذة شكل شركات مساهمة لا تقل مساهمة رأس المال المصري فيها عن ٥٠ % ونشاطها متعلق بأى من المشروعات الداخلة في المجالات الواردة بالمادة ٣ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ بشأن استثمار رأس المال العربي والاجنبي ، والمعدل بالقانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٧٧ .
- ج) اخضاع الارباح الصافية التي تحققها شركات المقاولات الاجنبية والبيوت الاستشارية الاجنبية للضريبة العامة على اليراد بالنسبة لما يؤول منها الى أى شخص طبيعي وذلك خلال فترة الاعفاء .
- د) اخضاع كامل حصة المستثمر المصري في أرباح المشروعات المتمتعة باعفاءات ضريبية مقررة بأحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ للضريبة العامة على اليراد وذلك بعد انقضاء فترة اعفاء المشروع .
- هـ) اخضاع ما يحصل عليه أعضاء مجالس الادارة المصريين في الشركات المتمتعة باعفاءات ضريبية طبقا لاحكام القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ من أرباح وكل ما يصرف لهم بأية صفة كانت من مقابل حضور الجلسات أو مكافآت أخرى لضريبة القيم المنقولة وملحقاتها بواقع النصف وذلك خلال فترة الاعفاء الضريبي المقررة للمشروع .
- و) عدم جواز النص بعد صدور القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ على تقرير أية اعفاءات ضريبية للعاملين المصريين في المشروعات التي يتم انشائها مستقبلا في جمهورية مصر العربية بمقتضى اتفاقيات دولية ، وكذلك عند تجديد الاتفاقيات القائمة منها .

٣- ومما لا شك فيه أن المشرع قد أصاب بالغاء الاعفاءات السابقة ، نظرا لانها كانت مقررة - فيما قبل صدور القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ في غير موضعها ، مما يدل على أن المشرع قد استوعب - وهو بصدور اصدار قانون العدالة الضريبية - الدروس التي أسفرت عنها التجربة الخاصة بسريان الاعفاءات الملغاة . حيث نجد على سبيل المثال أن قصر التمتع بالاعفاء الضريبي المقرر بالمادة الخامسة من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٤ في شأن المنشآت الفندقية والسياحية على غير الملاهي والحانات والنوادي الليلية والبيوت والاستراحات والشقق المفروشة والكازينوهات ، من الممكن أن يؤدي الى توجيه الاستثمارات الجديدة لقطاع السياحة الى تلك المجالات التي ما زالت تتمتع باعفاءات ضريبية ، وهي ذات أهمية أكبر لتنمية نشاط السياحة في مصر .

٤- ويعتبر الغاء الاعفاءات الضريبية المقررة في القانون رقم ٦٢ لسنة ١٩٧٤ لشركات المقاولات الاجنبية والبيوت الاستشارية الاجنبية العاملة في مجال التعمير ما لم تأخذ هذه الشركات والبيوت شكل شركات المساهمة بمثابة تنظيم للعمل في هذا القطاع الهام وضمان جدية التنفيذ ، حيث وضع المشرع في القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ عدة قيود تضمن ترشيد استخدام رؤوس الاموال الاجنبية في هذا المجال وهي :

(أ) اتخاذ الشركات والبيوت الاستشارية شكل شركات المساهمة فقط ، نظرا لدققة القيود التنظيمية التي يضعها المشرع المصري على انشاء مثل هذا النوع من الشركات دون غيره .

(ب) الا يقل رأس المال المصري المستثمر فيها عن ٥٠% لفتح مجال اكتساب الخبرات الفنية ، أمام المصريين من خلال عمليات المشاركة .

(ح) قصر النشاط على تلك المجالات المحددة بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ في شأن استثمار رأس المال العربي والاجنبي والمناطق الحرة .

أما الاعفاءات الملغاة والواردة من ٢ ح الى ٢ و فلقد استهدف منها المشرع تحقيق عدالة ضريبية نسبية في معاملة الممولين المصريين ، نظرا لما لوحظ من زيادة في

اعداد المصريين العاملين فى شركات الانفتاح وغيرها من الشركات الاجنبية ، مع زيادة ما يحصلون عليه من دخل بسبب العمل فى هذه الشركات . بالاضافة الى امكانية ايجاد مصدر هام ومستحدث يرفع من حصيلة الضرائب على دخول هؤلاء الافراد .

اعفاءات جمركية :

١- تقرر العديد من الاعفاءات الجمركية على مدار تطور النظام الجمركى فى مصر منذ صدور أول أمرعلى بتنظيمه سنة ١٨٨٤ ، الى أن استقر على الوضع الجارى العمل به حاليا منذ صدور القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بشأن اصدار قانون الجمارك ، الذى يجرى النظر فى تعديله حتى اعداد هذه الدراسة . ويمكن تقسيم الاهداف التى أوجبت الاعفاءات الجمركية الجارى العمل بها على النحو الآتى :

- أ) أهداف اجتماعية .
- ب) أهداف اقتصادية .
- ج) أهداف سياسية .

٢- وتنصرف الاهداف الاجتماعية للاعفاءات الجمركية الى العمل على تحقيق أغراض التنمية الاجتماعية وتشجيع المنظمات الاجتماعية التى تقوم بتقديم خدماتها للمواطنين لخدمة أغراض البيئة وحمايتها هذا بالاضافة الى الاعفاءات الشخصية التى تقررها الدولة لصالح المواطنين الذين يعملون بالخارج عند عودتهم النهائية الى أرض الوطن وكذلك الذين يوفدون فى بعثات أو اجازات دراسية . كذلك الاعفاءات التى تتقرر للعجزة والمعوقين الذين أصيبوا فى العمليات الحربية وضحووا فى سبيل الوطن تقديرا من الدولة لجهودهم ، كذلك المعوقين من المدنيين الذين تستدعى حالتهم التمتع ببعض مزايا الاعفاءات الجمركية . ويمكن عرض أهم التشريعات المطبقة فى هذا المجال والمحقة لتلك الأهداف على النحو الآتى :

- أ) القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٦٤ المعدل بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٧٢ بشأن الجمعيات الخيرية .

(ب) القانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٦٩ بشأن اعفاء التأمين الصحي من كافة الضرائب والقيود الاستيرادية .

(ح) القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ و ٢٥٠ لسنة ١٩٧٧ (مادة ١٣٥) بشأن اعفاء نشاط التأمين الاجتماعي من الرسوم الجمركية .

(د) القانون رقم ٧٧ لسنة ١٩٧٥ في شأن الهيئات الرياضية .

(هـ) القانون رقم ٣٥ لسنة ١٩٧٦ في شأن النقابات العمالية .

(و) قرار رئيس الجمهورية رقم ٤٤٩ لسنة ١٩٧٤ بتفويض وزير المالية باعفاء دور العبادة من الرسوم الجمركية .

(ز) قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٣٣ لسنة ١٩٧٥ بشأن اعفاء جمعية الوفاء والامل .

٣- اما الاهداف الاقتصادية للاعفاءات الجمركية فتتصرف الى ما تقرره الدولة من اعفاءات لرؤوس الاموال الاجنبية والعربية التي تستثمر في مصر ضمن سياسة الانفتاح الاقتصادي والمقررة بالقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وتعديلاته ، كذلك الاعفاءات الخاصة بمواد النساء والاسكان تشجيعا على الاستثمار في هذا المجال ، والاعفاءات الخاصة بالتنقيب عن البترول لزيادة المستخرج منه والاعفاءات المدعمة للنشاط السياحي والواردة بالمادة الثالثة من القانون رقم ١ لسنة ١٩٧٣ في شأن المنشآت الفندقية والسياحية .

٤- اما الاهداف السياسية للاعفاءات فتتصرف الى تسهيل تحركات اعضاء السفين الدبلوماسية والقنصلية اخذا بالمواثيق الدولية في هذا المجال والمتضمنة لبدء المعاملة بالمثل .

٥- وقد بلغت نسبة اجمالي الاعفاءات الجمركية سنة ١٩٧٨ حوالي ٣٢.٥% من اجمالي حصيله الرسوم الجمركية على الوارد في هذه السنة وهي نسبة كبيرة اذا أخذنا في الاعتبار طبيعة وعاء الضريبة الجمركية وموضوعية كل من أنواع الاعفاءات السابق الاشارة اليها . (*)

(*) بلغت حصيله الرسوم الجمركية سنة ١٩٧٨ حوالي ٧٢٦٤ مليون جنيه ، كما قدرت مصلحة الخمارك قيمة الاعفاءات الجمركية التي تمت في هذه السنة بحوالي ٣٥٠ مليون جنيه أي أن اجمالي الحصيله في حالة عدم الاعفاء كان يمكن أن يبلغ حوالي ١٠٧٦٤ مليون جنيه ، فتكون نسبة الاعفاءات ٣٢.٥% من هذه الحصيله .

ويمكن فيما يلي وضع مجموعة من الضوابط تضمن ترشيدها للاعفاءات الجمركية بصورة تستخدم تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك على النحو الآتى :

(أ) التعرف على الآثار المباشرة وغير المباشرة التى يمكن أن تتحقق من اقرار كل نوع من الاعفاءات قبل السماح به حتى لا يتعرض النشاط الاقتصادى فى بعض القطاعات لاهتزازات أو اختلالات غير محسومة بسبب اقرار الاعفاء الجمركى مثل اطلاق الاعفاء الجمركى لرؤوس الاموال الاجنبية المنصوص عليه فى القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤. وتعديلاته بشأن استثمار رأس المال العربى والاجنبى والمناطق الحرة اذا ترتب على هذا الاطلاق تحقيق كساد فى بعض الانشطة الوطنية المناظرة لتلك التى يقرر لها هذا الاعفاء .

(ب) التأكد من توجه السلع المعفاة الى تلك المجالات التى تعفى من أجلها عملا على منع تسربها الى مجالات أخرى لا تستهدفها الاعفاءات الجمركية مثل التأكد من توظيف مواد البناء التى تستورد لحساب مناطق التعمير المستحدثة خارج كردونات المدن والتى تستهدف انشائها إعادة توزيع السكان فى غير صالح مناطق الجذب التقليدية . كذلك التأكد من استخدام السلع السياحية المستوردة لانشاء وتجهيز وتجديد المنشآت السياحية والفندقية فى أغراض تنمية النشاط السياحى وزيادة قدرة الاقتصاد المصرى على اجتذاب السياح من الخارج ، بدلا من بيع هذه السلع المعفاة من الرسوم الجمركية فى السوق المحلى لافراد أو هيئات ليس لها علاقة بالنشاط السياحى .

(ج) النظر فى المدد التى تتقرر للحصول على الاعفاءات الجمركية مع عدم تجديدها على الاطلاق حيث أن أغلب الاعفاءات التى تقرها الدولة فى المجالات الاقتصادية تمتد الى حوالى خمس سنوات وهى فترة طويلة اذا أخذ فى الاعتبار طبيعة المنشآت التى تستفيد بمثل هذه الاعفاءات وهى منشآت كثيرا ما تكون صغيرة الحجم سريعة العائد ولا تؤدى الى تعديل ذى قيمة فى تطوير هيكل الاقتصاد المصرى ، هذا بالإضافة الى تمتع هذه المنشآت بعدد من الميزات الاخرى مثل تحويل جزء من عائدها الى الخارج بلا قيود ولا ضرائب .

د) ضرورة توافر شمولية النظرة فيما يتقرر من إعفاءات حيث يؤدي تقرير بعض الاعفاءات الى تمييز الافراد معينين دون غيرهم رغم انطباق شروط الاعفاء عليهم ، وذلك على النحو الذي يستخلص من دراسة القانون رقم ٣٣ لسنة ١٩٧٧ بشأن المعوشين والمفودين في اجازات دراسية للخارج حيث تلاحظ تقرير اعفاءات جمركية تبلغ ثلاثة آلاف جنيه للعائدين من الخارج بعد حصولهم على درجة الدكتوراه أو ما يعادلها تحت الاشراف العلمى للإدارة العامة للبعثات فى فترة دراستهم ، فى الوقت الذى لا يتمتع فيه بمثل هذه الميزة أقرانهم الذين يحصلون على درجات علمية متاخرة من داخل البلاد ، ويزيد من غرابة الامر اعطاء المعوشين فى الخارج عند عودتهم النهائية حق استنفاد حصتهم فى الاعفاء من المناطق الحرة بالداخل وهو الامر الذى ينفى حجة تقرير الاعفاء لهم بسبب اصطحابهم لامتعنتهم الشخصية عند عودتهم .

هـ) ضرورة تقييد الاخذ بمبدأ المعاملة بالمثل فى مجال اعفاء اعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى وعدم اطلاقه على النحو المعمول به حاليا ، بحيث تمنح كل دولة أجنبية ميزات جمركية بالقدر الذى تستفيد منه مصر ممثلة فى بعثتها الدبلوماسية طمرف هذه الدولة .

وأخيرا واستنادا على التحليل السابق لاهم المشكلات والفجوات التشريعية والاختلالات الهيكلية التى يعانى منها جميعا النظام الضريبي المصرى الراهن ، ينبغى الاشارة الى نتيجة على درجة بالغة من الاهمية ، وهى أنه يتعدى حاليا ولفترة طويلة نسبيا الانتقال الى نظام ضريبي يقوم على ضريبة مباشرة واحدة الى جانب الضرائب غير المباشرة ، قبل سد تلك الفجوات التشريعية وتوسيع نطاق الازمة التى يتعين اخضاعها للضرائب المباشرة ، وبذل محاولات جادة لعلاج المشكلات الضريبية ، وتخفيف الامكانيات البشرية والمادية اللازمة لرفع كفاءة الجهاز الضريبي .

أن الانتقال دفعة واحدة الى نظام الضريبة الموحدة دون انجاز تلك المهام المعقدة والشائكة سيخلق أوضاعا تؤدي الى وأد فخر، نجاح تطبيق هذا النظام ، بل

قد ينشأ في الاجلين القصير والمتوسط من هبوط في حصيلة الضريبة الموحدة عن
حصيلة الضرائب المباشرة الحالية ، والاخلال الشديد بمبدأ العدالة الاجتماعية
المنشود بسبب اضطرار السلطات المالية الى الاعتماد على المزيد من الضرائب
غير المباشرة لتمويل الخزنة العامة للدولة .

الفصل السادس

النتائج

نعرض في هذا الجزء النتائج التي تم التوصل اليها من دراسة وتحليل النظام الضريبي في مصر خلال الفترة ١٩٧١/٧٠ - ١٩٧٨ ، وتنقسم المجموعة من النتائج العامة وأخرى من النتائج التفصيلية في مجالات التشريع الضريبي والجزاء الضريبي والمهيكلة الضريبي والمشكلات الضريبية .

النتائج العامة :

- ١- يقوم النظام الضريبي في أى مجتمع على تحقيق مجموعة من الاهداف تتمثل فيما يلى :
 - أ (أاهداف المالية : بمعنى توفير موارد مالية للدولة بصورة تكفل لها الوفاء بالتزاماتها المختلفة تجاه الانفاق على الخدمات العامة المطلوبة لافراد المجتمع من حيث الكم والنوع .
 - ب (الاهداف الاقتصادية : بمعنى المساهمة في تعبئة وتوجيه الفائض الاقتصادي للاستثمار بصورة تمكن من تحقيق زيادة في الدخل القومي الحقيقي ، بالإضافة الى العمل على توفير الحماية الاقتصادية اللازمة للصناعات الوطنية .
 - ج (الاهداف الاجتماعية : بمعنى المساهمة في احداث عدالة في توزيع الدخل القومي بصورة تقلل من التفاوت الكبير في الدخل ، وتخفف العبء عن أصحاب الدخل الثابتة والمحدودة .

٢- ويرتكز النظام الضريبي ، وهو يصدد تحقيق أهدافه السابقة ، على ثلاثة أركان أساسية هي على النحو التالي :

- أ (تشريع ضريبي : يحدد فلسفة المجتمع وأهدافه ووسائل النظام الضريبي فسي المجتمع .
- ب (ادارة ضريبية : تقوم على تنفيذ التشريعات الضريبية المختلفة ، وتحصيل ما يتقرر في هذه التشريعات من ضرائب .

(ح) حصيلة ضريبية : يتوقف حجمها وتركيبها على طبيعة التشريع الضريبي من ناحية ، وكفاءة الادارة الضريبية في جبايتها من ناحية أخرى .

٣- وقد يأخذ النظام الضريبي بالتحديد السابق لمفهومه - أحد الاتجاهين التاليين :

(أ) اتجاه نوعي ، بمعنى أن يحدد التشريع الضريبي أنواعا مختلفة من الالوية الضريبية يفرض على كل منها ضريبة معينة .

(ب) اتجاه موحد : بمعنى أن يحدد التشريع الضريبي وعاء موحد تفرض عليه ضريبة واحدة .

٤- ويعتبر النظام الضريبي - من حيث أركانه واتجاهه - دالة في متغيرات ثلاث هي على النحو التالي :

(أ) نوع النظام الاقتصادي والاجتماعي السائد من حيث كونه رأسماليا أو اشتراكيا .

(ب) ميكانيكية تشغيله من حيث كونها قائمة على آليات السوق أو على التخطيط القومي .

(ح) درجة النمو الاقتصادي من حيث كونها تعبر عن اقتصاد متقدم أو اقتصاد متخلف ، الامر الذي يعنى أن النظام الضريبي يتأثر بهذه المتغيرات ويؤثر فيها .

٥- ولقد أسفرت د راستنا لتطور النظام الضريبي في مصر خلال الفترة ٧٠/٧١ - ١٩٧٨ عن نتيجة أساسية مؤداها اختلال الهيكل الضريبي في مصر اختلالا جوهريا ينعكس في اعتماد هذا الهيكل على الضرائب غير المباشرة بصفة رئيسية ، الامر الذي يعنى شدة العبء الضريبي على غالبية المستهلكين وخاصة محدودي الدخل منهم ، وتعتبر هذه النتيجة الأساسية انعكاسا لمجموعة من العوامل التي تمثل قصورا في الجوانب المختلفة للنظام الضريبي وهي كما يلي :

(أ) وجود عديد من الفجوات في التشريع الضريبي بصورة جعلته قاصرا عن مسايرة التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها مصر .

- ب) تعقد النظم والنوائح والاجراءات التى يمارس فى اطارها الجهاز الضريبي وظائفه واختصاصاته ، فضلا عن ضعف امكانيات هذا الجهاز البشرية والمادية .
- ح) وجود مجموعة من المشاكل الضريبية التى أسفرت عنها الممارسات المختلفة فى الحقل الضريبي ، من قصور فى حصر المجتمع الضريبي بصورة كاملة وشاملة ، وتعدد صور وأشكال التهرب الضريبي ، وزيادة حجم المتأخرات الضريبية ، واتساع نطاق الاعفاءات الضريبية وخاصة الجمركية . ويؤدى استمرار هذه المشاكل الى زيادة حدة الاختلال فى الهيكل الضريبي وتعقد الحلول ، والوسائل والاجراءات اللازمة لتصحيح هذا الاختلال .

٦- ولقد انتهينا من تحليل هذه المجموعة من العوامل التى تشكل أوجه القصور فى النظام الضريبي الراهن الى نتيجة أخرى على درجة بالغة من الأهمية ، ومؤدى هذه النتيجة هو أنه يتعد ر حاليا ولفترة طويلة نسبيا الانتقال الى نظام ضريبي يقوم على ضريبة مباشرة واحدة الى جانب الضرائب غير المباشرة ، قبل سد الفجوات التشريعية فى النظام الضريبي الراهن ، وتوسيع نطاق الأوعية التى يتعين اخضاعها للضرائب المباشرة ، وبذل محاولات جادة لعلاج المشكلات التى يعانى منها هذا النظام ، وتوفير الامكانيات المادية والبشرية اللازمة لدعم كفاءة الجهاز الضريبي .

النتائج التفصيلية :

التشريع الضريبي :

١- يمثل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أساس التشريع الضريبي الحديث فى مصر ، ورغم ادخال عديد من التعديلات على هذا القانون خلال الاربعين عاما التالية لصدوره (١٩٣٩-١٩٧٨) الا أنها كانت بمثابة تعديلات جزئية لبعض مواد وصوره لم تراع المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية التى شهدتها المجتمع المصرى خلال تلك الحقبة .

٢- لم يستوعب المشرع المصرى - بقدر كاف - وهو يصدد وضع القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ فى شأن تحقيق العدالة الضريبية الاهداف الاقتصادية والاجتماعية المختلفة التى حددتها

القيادة السياسية ، رغم أن الهدف من اصدار هذا القانون كان لاحداث تغيير جذرى فى النظام الضريبى فى مصر ، الا أن الامر لم يخرج عن مجرد اضافة جديدة الى الاضافات الجزئية التى سبقته .

٣- قصور الوسائل التى حددها القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بمواده المختلفة عن تحقيق الاهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية للنظام الضريبى بصورة متكاملة ومتوازنة ومتشعبة مع طبيعة التطورات الاقتصادية والاجتماعية التى شهدتها الواقع المصرى خلال السبعينات ، وأخذ هذا القصور المظاهر الآتية :

(أ) اغفال بعض الاعوية الهامة وهو بصدد تحديد الاعوية الضريبية المستحدثة مثل :

* الارباح الناتجة من الاستغلال الزراعى رغم ضخامة ما يتحقق منها بسبب الثقل النسبى للقطاع الزراعى فى الاقتصاد القومى .

* الدخول الطفيلية التى أصبحت ظاهرة ملموسة ومحددة الانواع كعمليات السمسرة والوكالة والمضاربة على أسعار الاراضى وخلق الرجل والاتجار فى السوق السوداء خاصة فى المواد التموينية والعملات الاجنبية .

* الارباح القدرية أو العفوية التى يحصل عليها بعض الافراد ليس مقابيل جهد انتاجى حقيقى ، وانما بسبب مجموعة من العوامل التى لا يتدخلون فى تحديدها .

(ب) تجاهل الفروق الجوهرية بين طبيعة الدخل الناتج عن العمل والدخل الناتج عن مزاولة المهن الحرة . وذلك بفرض أسعار ضريبية متقاربة على كل من هذين الوعائين ، مع زيادة العبء النسبى المفروض على الشريحة الدنيا من الضريبة على المرتبات والاجور وما فى حكمها ، مما جرى عليه العمل قبل صدوره .

(ح) تخفيف عبء الضريبة العامة على الايراد بالنسبة لشرائح الدخل العليا ، فسوى الوقت الذى أثقل فيه من عبء هذه الضريبة على شرائح الدخل الدنيا ، وذلك بالنسبة لما كان جاريا العمل عليه قبل صدوره .

- (د) عدم الدساس بأسماء الضريبة على كل من الأرباح التجارية والصناعية وإيرادات القيم المنقولة ، والتي جرى العمل بها اعتباراً من عام ١٩٥٢ بالرغم من تغيير كثير من الظروف والأوضاع الاقتصادية والاجتماعية خلال تلك الفترة .
- (هـ) عدم التفرقة - بصدده فرض ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بين طبيعة كل من النشاط التجاري والنشاط الصناعي رغم اختلافهما اختلافاً بينياً .
- (و) عدم وجود أسس محددة لمنح الإعفاءات الضريبية ، وعلى سبيل المثال ما يلي :
- * عدم الربط بين إعفاء بعض البدلات والأعباء الفعلية للوظيفة أو التكاليف الحقيقية لمزاولة المهنة .
 - * المساواة بين ودائع الأوعية الأخرية المحلية وبين الودائع بالبنوك الأجنبية من حيث التمتع بالإعفاء من الضريبة على القيم المنقولة .
 - * عدم تقرير حد للإعفاء لكل ضريبة نوعية ، وكذا الضريبة العامة على الأيراد ، بطريقة تراعى الارتفاعات المتزايدة في الأسعار .
- (ز) عدم صدور بعض القرارات الوزارية المنفذة للقانون وخاصة في مجال تعديل أسلوب ربط الضريبة على الأرباح الناتجة من تربية الدواجن والمواشي وزراعة المحاصيل البستانية بالرغم من مرور حوالي عامين على صدوره .

الجهاز الضريبي :

- (أ) وجود العديد من الآثار السلبية التي نتجت عن الأخذ بالتقسيم النوعي لاختصاص مأموريات الضرائب (بمعنى اختصاص كل مأمورية بتقدير الأرباح وربط وتحصيل الضريبة بالنسبة لكافة الممولين الذين يمارسون نشاطاً اقتصادياً معيناً داخل نطاق جغرافى واسع نسبياً) ومن أمثلة مساوئ ذلك النظام ما يلي :
- (أ) المصاعب التي تواجه مأموري الضرائب في الاتصال المباشر الدوري والمفاجئ بالممولين بسبب اتساع رقعة الاختصاص النوعي وترامى أطرافها وضعوية التنقل فيما بينهما .

ب) المصاعب التي يلقاها الممولون بدورهم - ولنفس السبب - في قضاء مصالحهم الضريبية ، وتكاسلهم بل وتقاوسهم أحيانا عن السعى وراء حل مشاكلهم الضريبية . وقد أسفر هذا الوضع عن تزايد عدد الحالات المتراكمة دون فحص حتى بلغ في نهاية عام ١٩٧٨ ما يزيد على المليون ونصف المليون حالة .

ح) المصاعب المتعلقة بإجراء التحريات وجمع المعلومات عن حقيقة أوجه نشاط الممولين ومراكزهم المالية ، وهذا أول نتائج هذه التحريات والمعلومات بمعرفة ما موريسات الضرائب المختلفة .

د) الحد من اكتساب الخبرة الضريبية بسبب تخصص كل مأور في محاسبة نوع محدد من أنواع النشاط الاقتصادي وعدم المامه بأصول الفن المحاسبي الضريبي للانشطة الاقتصادية الاخرى .

٢- وجود تكرار لا مبرر له بين النماذج الضريبية المختلفة وعلى وجه التحديد ما يلي :

أ) نموذج ١٨ ضرائب مع نموذج ١٩ ضرائب .

ب) نموذج ٥ ضريبة عامة مع نموذج ٦ ضريبة عامة .

الامر الذي يحدث تعطيلاً في الاجراءات الضريبية بصورة تؤثر على عمليات الربط والتحويل .

٣- عدم توافر طابع الحيادة في تشكيل اللجان الداخلية بالمأوريات والتي تختص بالنظر

في اعتراض الممول على تقديرات المأورية ، وذلك لان هذا التشكيل يتكون من المأمور الفاحص والمراجع المختص الى جانب الوكيل أو المراقب العام ، هذا بالإضافة الى عدم جدية الكثير من الطعون التي يتقدم بها الممولون الى لجان الطعن .

٤- كثرة القضايا الضريبية وتكدسها أمام المحاكم بسبب طول الاجراءات وقلة عدد القضاة

والخبراء المحاسبين ، مما دعا الى اصدار القانون رقم ٦٩٠ لسنة ١٩٥٤ بشأن انهاء النزاع بين المصلحة والممولين عن طريق انشاء لجان التصالح .

٥- قصر الاخذ بأسلوب تحصيل الضريبة عند المنبع على أنواع معينة من الضرائب المباشرة مثل

الضريبة على المرتبات والاجور وما في حكمها ، وعدم تعميم هذا الاسلوب على كافة أوجهه

النشاط الاقتصادي الأخرى التي تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المهن الحرة ، والضريبة العامة على الأيراد .

٦- عدم التناسب بين الزيادة في عدد ما موري الضرائب - على محدودية عدد دهم - والزيادة في عدد الحالات المطلوب فحصها وتقدير أرباحها وربط الضريبة عليهما وتحصيلها . وخاصة لكل من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والمهن الحرة والضريبة العامة على الأيراد .

٧- عدم توافر الامكانيات المادية بصورة تمكن الجهاز الضريبي من أداء وظائفه بكفاءة عالية خاصة ما يتعلق منها بالاسنان الاداري ، ونظم الحفظ المختلفة ، بالاضافة لنظم تصنيف وتبويب البيانات والمعلومات .

المهيكل الضريبي :

- ١- يقوم الهيكل الضريبي في مصر على اتباع النظام القائم على الضرائب المباشرة النوعية المتوجة بالضريبة العامة على الأيراد الى جانب الضرائب غير المباشرة وتتكون الضرائب المباشرة من أربع مجموعات أساسية وهي :
 - أ) مجموعة الضرائب والرسم العقارية : والتي تشمل الضريبة على الاطيان الزراعية والضريبة على المباني .
 - ب) مجموعة الضرائب على دخول الاعمال : والتي تشمل الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على رؤوس الاموال المنقولة .
 - ج) مجموعة الضرائب على دخول الافراد : والتي تشمل الضريبة على المهن والاجور والضريبة على المهن الحرة .
 - د) مجموعة الضرائب والرسم على الشركات : وتشمل الضريبة على كل من الشركات ورسم الايلولة .
- هذا بينما تتكون الضرائب غير المباشرة من ١٢ ضريبة أهمها الرسوم الجمركية ، وفروق الاسعار ، فرسوم الانتاج ، فرسوم التبغ على الترتيب .

- ٢- اتسم الهيكل الضريبي في مصر باختلال واضح خلال فترة الدراسة ٧٠/٧١ - ١٩٧٨ ، وذلك باعتماده الاساسى على الضرائب غير المباشرة ، حيث مثلت الحصيلة منها كمتوسط عام للفترة المذكورة حوالى مرتين ونصف المرة حصيلة الضرائب المباشرة ، الامر الذى يعنى اعتماد تمويل الخزنة العامة للدولة على جمهرة المستهلكين بصفة عامة وخاصة محدودي الدخل منهم الذين يخصصون كافة دخولهم - أو على الاقل معظمها - للاستهلاك .
- ٣- بلغ الضغط الضريبي العام في مصر في صورة نسبه اجمالى الحصيلة من الضرائب السى اجمالى الدخل المحلى ٢٣,٣% كمتوسط للفترة ٧٠/٧١ - ١٩٧٨ . وقد ساهمت الضرائب المباشرة بنسبة ٢٩,١% فقط من هذا الضغط ، بينما ساهمت الضرائب غير المباشرة بنسبة ٧٠,٩% مما يؤكد النتيجة السابقة .
- ٤- تميز هيكل الضرائب المباشرة في مصر خلال فترة الدراسة بمجموعة الملامح التالية :
- أ) الثبات النسبى لمساهمة كل من الضريبة على المهن الحرة ، والضريبة العامة على الايراد ، وضريبة التركات في جملة حصيلة الضرائب المباشرة .
- ب) تحتل الحصيلة من ضريبة الارباح التجارية والصناعية المركز الاول من حيث الاهمية النسبية لجملة الحصيلة من الضرائب المباشرة ومتوسط عام يقرب من ٤٠% ، بينما تحتل الحصيلة من الضريبة على المهن الحرة والضريبة العامة على الايراد ، والضريبة على التركات ، المراكز الاخيرة في مدى الاهمية النسبية حيث شكلت كل منها ١% فقط من اجمالى حصيلة الضرائب المباشرة .
- ج) زيادة مساهمة مجموعة الضرائب على دخول الاعمال في جملة الحصيلة من الضرائب المباشرة حيث ارتفعت نسبة هذه المساهمة من ٦١% الى ٨٤% بين سنتى ٧٠/٧١ - ١٩٧٨ ، على الترتيب بينما انخفضت الاهمية النسبية لكل من مجموعة الضرائب والرسوم العقارية ، ومجموعة الضرائب على دخول الافراد بين هاتين السنتين من ٢٠% الى ٦% ، وبين ١٧% الى ٩% على الترتيب .
- د) قصور الضرائب المباشرة عن القيام بدورها المالى والاقتصادى والاجتماعى بسبب

القصور فى التشريعات الخاصة بها على النحو السالف تحديده ، وسبب عدم
مسايرة الادارة الضريبية للتطورات المستجدة فى الواقع المصرى ، وسبب انخفاض
الوعى الضريبى لدى الكثير من الممولين مما يدفعهم الى التهرب .

٥- وتمثل أهم الخصائص التى ميزت هيكل الضرائب غير المباشرة خلال فترة الدراسة
فيما يلى :

(أ) تعدد أنواع الضرائب غير المباشرة المفروضة على السلع والخدمات فى مصر حيث
بلغت اثنى عشرة نوعا ، وهو الامر الذى أدى الى فرض أكثر من ضريبة غير
مباشرة على السلعة الواحدة وكذلك الى تعقد الاجراءات الادارية الخاصة
بتحصيل كل نوع من هذه الانواع مما يرفع من تكلفة الجباية ويقلل بالتالى من
العائد الصافى للنشاط الضريبى .

(ب) تعتبر الرسوم الجمركية على كل من الصادرات والواردات أهم أنواع الضرائب غير
المباشرة على الاطلاق ، اذ بلغت نسبة هذه الرسوم من اجمالى الحصيلة ٥٢.١%
فى المتوسط خلال الفترة محل الدراسة ، وتأتى الحصيلة من فروق أسعار بعض
السلع ، ورسوم الانتاج فى المرتبتين الثانية والثالثة على التوالى من حيث وزنها
النسبى فى اجمالى حصيلة الضرائب غير المباشرة ، اذ بلغت نسبة المساهمة
المتوسطة لكل منها خلال فترة الدراسة ٢٢.٧% ، و ١٠.٧% على الترتيب .
وبالتالى تشكل الحصيلة الناتجة من فرض الانواع الثلاث السابق الاشارة
اليها الشطر الاعظم من جملة حصيلة الضرائب غير المباشرة وذلك بنسبة مساهمة
متوسطة فى اجمالى الحصيلة من الضرائب غير المباشرة تبلغ ٨٥.٥% .

(ح) تمثل الحصيلة من ضريبة الدمغة ٨.٢% فى المتوسط من اجمالى حصيلة الضرائب
غير المباشرة خلال فترة الدراسة ، بينما بلغت الحصيلة من رسوم الاستهلاك
خلال نفس الفترة ٢% فى المتوسط مما يعنى أن الوزن النسبى للحصيلة من
ضريبة الدمغة يصل الى أربعة أمثال الوزن النسبى للحصيلة من رسوم الاستهلاك
وذلك على الرغم من اختلاف طبيعة كل نوع منهما ، حيث أن العبء الواقع على

المستهلك من فرض ضريبة الدمغة يعتبر ثقيلًا نسبيًا لعدم قدرة هذه الضريبة على التمييز بين الممولين من حيث ظروفهم الاقتصادية وأعبائهم الاجتماعية ، في الوقت الذي يمكن أن تراعى فيه رسوم الاستهلاك هذه الظروف عند فرضها وذلك بالتمييز على أساس سلعى يقوم بالتفرقة بين ما هو ضرورى وعادى وكماالى من سلع الاستهلاك .

(د) ضعف الحصيلة من الضريبة على التحويلات للخارج حيث بلغت فى السنوات الاولى من فترة الدراسة ١٠٪ فقط كنسبة من جملة حصيلة الضرائب غير المباشرة ثم أخذت فى الانخفاض فى السنوات التالية الى أن اختفت تماما اعتبارا من عام ١٩٧٥ .

(هـ) عدم مراعاة نوع وطبيعة استخدام السلع المختلفة عند فرض الضرائب غير المباشرة عليها ، وذلك من حيث كونها سلعا انتاجية وسيطة أو استثمارية ، ومن حيث كونها سلعا استهلاكية ضرورية أو عادية أو كمالية ، وعلى سبيل المثال نجد أن الرسوم الجمركية كمبدأ عام تفرض على كافة السلع المستوردة بصرف النظر عن نوعها وطبيعة استخدامها ما لم يصدر قرار او تشريع باغائها من هسندة الرسوم .

(و) عدم الاسترشاد بالدراسات المتخصصة التى تمت لحساب مرونة الطلب على السلع الاستهلاكية المختلفة عند تحديد حجم ونوع الضرائب غير المباشرة التى تفرض عليها .

المشكلات الضريبية :

١- عدم توافر حصر شامل للمجتمع الضريبى فى مصر مما أدى الى صدور المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ بشأن حصر الممولين والذي عدل بمقتضى القانون رقم ٨٢ لسنة ١٩٧٣ لاحكام عملية الحصر ، وأخيرا صدرت التعليمات الى مصلحة الضرائب فى اكتوبر ١٩٧٩ باجراء حصر شامل على الطبيعة . وجدير بالملاحظة أن عملية الحصر على الطبيعة عملية

شاقة ومضنية للغاية ، فضلا عن أن نتائجها غير مضمونة تماما من حيث الشمول ، وذلك بسبب اتساع الرقعة الجغرافية وعجز الطاقات البشرية عن حصر كافة الممولين القدامسى منهم والجدد . هذا بالإضافة الى الصعوبات التي تنجم عن التقسيم النوعى الراهس للاختصاص مأموريات مصلحة الضرائب .

٢- تمثلت أهم صور التهرب الضريبي في مصر في النواحي التالية :

- أ) التهرب الناتج من تقدير الممول لدخله بصورة أقل من الحقيقة .
- ب) التهرب الناتج من المبالغة في تقدير التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة .
- ج) التهرب الناتج من اخفاء المظاهر الخارجية للثروة التي ينص المشرع على فرض الضريبة على أساسها .
- د) التهرب الناتج من اخفاء الممول لكمية من السلع المنتجة أو المستوردة التي تكسون محلا لفرض رسوم الانتاج أو الرسوم الجمركية ، أو الاعلان عن قيمة للسلع أقل من قيمتها الحقيقية . وترد هذه الصور والاشكال من التهرب الضريبي الى مجموعة من الاسباب الموضوعية تتمثل أهمها فيما يلي :

- مغالاة بعض موظفي الضرائب في التحيز لصالح الخزانة العامة الى درجة تعمدهم أفعال الحقيقة في تفسير نصوص القوانين الضريبية .
- تعاقب التشريعات الضريبية وتلاحقها بما لا يدع مجالا لاستقرار حالة الممول .
- الافراط في الاقرارات والاجراءات الشكلية التي ترهق الممول وتنفره من التزامه الضريبي .
- عجز الايدي العاملة في الجهاز الضريبي عن اتمام أعمال الحصر والفحص والربط أولا بأول (سنويا) .
- انخفاض الوعي الضريبي لدى غالبية الافراد .

٣- زيادة الرصيد العام للمتاخرات الضريبية من سنة لأخرى خلال فترة الدراسة حيث بلغ

معدل الزيادة السنوى فى المتوسط ١٢٣٪ خلال الفترة ١٩٧٣—١٩٧٨ ، اذ وصلت قيمة هذه المتأخرات فى السنة الاخيرة الى ٢٢٦٩ مليون جنيه منها ٢٠٠ مليون جنيه يمكن تحصيلها ، ويمثل الباقي متأخرات لا يمكن تحصيلها . وبلغت نسبة رصيد المتأخرات الضريبية لدى القطاع العام ٤٤٪ من اجمالى رصيد المتأخرات الممكن تحصيلها فى عام ١٩٧٨ والباقي موزع بين متأخرات لدى القطاع الخاص بنسبة ٥٣٫٨٪ ومتأخرات لدى الهيئات العامة بنسبة ١٫٧٪ عن نفس السنة .

٤— تمثلت صورة الازدواج الضريبى المحلى المقصود فى حالتين اساسيتين هما : فرض ضرائب اضافية بنسب معينة من الضريبة النوعية ، وفرض ضريبة عامة على اليراد الى جانب الضرائب النوعية .

٥— الغى القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بعض الاعفاءات الضريبية التى جرى العمل بها قبل صدوره ، والتى وردت بالقوانين أرقام ١ لسنة ١٩٧٣ ، ٦٢ لسنة ١٩٧٤ ، ١١٣ لسنة ١٩٧٥ ، ٣٢ لسنة ١٩٧٧ ، كما استحدث بعض أنواع من الاعفاءات الضريبية ورد تفصيلها فيما تقدم من الدراسة .

٦— صدر العديد من التشريعات والقرارات التى تقضى باعفاءات جمركية تحقيقا لمجموعة من الاهداف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية ، وقد بلغت نسبة اجمالى الاعفاءات الجمركية ٣٢٪ من اجمالى حصيلة الرسوم الجمركية على الوارد فى سنة ١٩٧٨ طبقا لتقديرات مصلحة الجمارك .

الفصل السابع

التوصيات

فى ضوء ما تقدم من نتائج ، يمكن التوصل الى مجموعة من التوصيات العامة التى تتناول النظام الضريبي فى جملته ، ومجموعة أخرى من التوصيات التى ترسم سياسة الضرائب المباشرة ، وثالثة ترسم سياسة الضرائب غير المباشرة ، ورابعة تكفل دعم كفاءة الجهاز الضريبي ، ومجموعة أخيرة من التوصيات تقدم بعض الحلول لمشاكل النظام الضريبي .

التوصيات العامة :

١- الاستمرار فى الاخذ بالنظام الضريبي الذى يقوم على تعدد الضرائب النوعية المباشرة المتوجة بضريبة عامة على الايراد الى جانب الضرائب غير المباشرة ، وذلك لانه يتعذر حالياً ولفترة طويلة نسبياً الانتقال الى نظام ضريبي يقوم على ضريبة مباشرة موحدة على جانب الضرائب غير المباشرة ، قبل سد الفجوات التشريعية فى النظام الضريبي الراهن وتوسيع نطاق الاوعية التى يتعين اخضاعها للضرائب المباشرة ، وبذل محاولات جادة لعلاج المشكلات التى يعانى منها هذا النظام من حصر ضريبي وتهرب ضريبي ومتأخرات ضريبية واعفاءات ضريبية ، هذا فضلاً عن ضرورة توفير الامكانيات المادية والبشرية اللازمة لدعم كفاءة الجهاز الضريبي فى ممارسة وظائفه واختصاصاته . ومن ثم فان الانتقال السريع الى نظام الضريبة المباشرة الموحدة دون انجاز تلك المهام المعقدة والشائكة سوف يخلق أوضاعاً تؤدى الى وأد فرص نجاح تطبيق هذا النظام ، لما قد ينشأ فى الأجلين القصير والمتوسط من هبوط فى حصيلة الضريبة الموحدة عن حصيلة الضرائب المباشرة الحالية ، والاخلال الشديد بمبدأ العدالة الاجتماعية المنشود بسبب اضطرار السلطات المالية الى الاعتماد على المزيد من الضرائب غير المباشرة لتمويل الخزانة العامة للدولة .

٢- تغيير النظام الضريبي المصرى الراهن تغييراً شاملاً ، يكفل تحقيق الهدف الاستراتيجى العام الذى حددته القيادة السياسية فى صون ودعم الوحدة الوطنية والسلام الاجتماعى من خلال تحقيق الأهداف الوسيطة أو المشتقة التالية :

١-٢ عدالة توزيع الاعباء بين المواطنين بما يحقق مزيدا من عدالة توزيع الدخل القومى
وتقريب الفوارق بين الطبقات .

٢-٢ الحد من تضخم الثروات والدخول التى لا يقابلها جهد أو عمل منتج . واقتضا
الدولة لحقها من الارباح القدرية التى تتحقق دون أى جهد مبذول .

٣-٢ الحد من مظاهر البذخ والاندفاع نحو الاستهلاك الترفىسى .

٤-٢ تشجيع الاستثمار المنتج .

٥-٢ خضوع كافة مصادر دخول الممول للضريبة .

٦-٢ الحيلولة دون التهرب من أداء الضرائب وتجريم التهرب .

٧-٢ وضع نظام محكم لتحصيل الضرائب يرفع الطاقة الضريبية لما تجببه الدولة .

٣- قيام التغيير المنشود للنظام الضريبى الراهن على ركيزتين أساسيتين ، أولهما احداث
تعديل جذرى فى الهيكل الضريبى القائم ، يجعله يستند بصفة أساسية وبصورة متزايدة
الى الضرائب المباشرة ، بينما يقل اعتماده على الضرائب غير المباشرة ، بما يكفل تحقيق
عدالة اجتماعية وطيدة من خلال اعادة توزيع الدخل القومى والثروة القومية لصالح الفئات
الاجتماعية الواسعة محدودة وثابته الدخل . أما الركيزة الثانية فهى توحيد كافة الضرائب
غير المباشرة (عدا الرسوم الجمركية ورسوم الترخية) فى ضريبة واحدة ، وذلك لتبسيط
وتقليل اجراءات الجباية وخفض نفقتها ومن ثم زيادة العائد الصافى للنشاط الضريبى .
هذا مع مراعاة رسم سياسة الضرائب غير المباشرة فى اتجاه احداث التعديل المطلوب
فى الهيكل الضريبى من جانب ، وفى اتجاه دعم سياسة تشجيع الاستثمار والانتاج مسن
جانب آخر .

توصيات رسم سياسة الضرائب المباشرة :

توسيع وعاء الضريبة :

٤- اخضاع الارباح الناتجة من الاستغلال الزراعى للضريبة الارباح التجارية والصناعية ،

ان ان اخضاع هذه الارباح للضريبة يؤدي الى زيادة الحصيلة بصورة كبيرة ودافعة واحدة ، وذلك بسبب سيادة النشاط الزراعى حتى الآن على أوجه النشاط الاقتصادى فى مصر بصفة عامة . هذا من جانب ومن جانب آخر فان فرض الضريبة على هذه الارباح يحقق العدالة الضريبية فى معاملة الممولين .

٥- فرض ضريبة الارباح التجارية والصناعية على الدخل الطفيلية المتولدة من عمليات السمسة والوساطة والوكالة والمضاربة فى الاراضى والاتجار فى السوق السوداء بالسلع الغذائية والمواد التموينية والعملات الاجنبية ، ويقضى الامر فى هذا المجال احكام عمليات الحصر والفحص والربط والتحصيل ، وتخلص الجهاز الضريبى عما تعارف عليه من أساليب تقليدية لتحديد الوعاء الضريبى ، والاخذ بأسلوب أكثر تفهما لطبيعة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية المستحدثة فى مصر لملاحقتها وحماية حق الدولة فيما يتحقق فى ظلها من أرباح طائلة .

٦- فرض ضريبة على الارباح الاستثنائية والارباح القدرية أو المغوية التى يحققها بعض الافراد دون جهد إنتاجى مبدول من جانبهم ، وذلك اسوة بما جرى العمل به بمقتضى القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١ الذى فرض ضريبة على الارباح الاستثنائية التى تحققت بسبب ظروف الحرب وظل ساريا حتى عام ١٩٥٠ أى لمدة خمس سنوات بعد انتهاء الحرب العالمية الثانية .

تحديد أسعار بعض الضرائب النوعية :

٧- اعادة النظر فى أسعار الضرائب على كسب العمل بهدف تحقيق ميزة نسبية لصالح ضريبة المرتبات والاجور على ضريبة المهن الحرة ، وبصورة تخفف من عبء الضريبة الاولى نظرا لاختلاف طبيعة الدخل المكتسب من العمل عن الدخل المكتسب من المهن الحرة .

٨- زيادة أسعار الضريبة العامة على الايراد بالنسبة لشرائح الدخل العليا والوسطى نظرا لما تحققه هذه الزيادة من توفير موارد مالية لا يستهان بها للخزانة العامة فيما لو نجح الجهاز الضريبى فى حصر الممولين المتهربين من أداء هذه الضريبة بالذات . هذا مع

تخفيض أسعار الضريبة على شرائح الدخل الدنيا ، بما يحقق فى النهاية توزيعا أكثر عدالة للدخل القومى بين الفئات الاجتماعية المختلفة .

٩- إعادة النظر فى أسعار كل من الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، أخذا فى الاعتبار مجموعة التغيرات الاقتصادية والاجتماعية التى حدثت فى الواقع المصرى منذ تحديد أسعارها تين الضريبتين فى عام ١٩٥٢ ، مع فصل الضريبة على الأرباح الناتجة من النشاط الصناعى عن الضريبة على الأرباح الناتجة من النشاط التجارى نظرا لاختلاف طبيعة كل نشاط عن الآخر ، والحاجة الى تمييز الصناعة على التجارة بوضع سعر خاص لضريبة كل منهما يأخذ اتجاها تصاعديا فى كلا الضريبتين ولكن بمعدلات أقل بالنسبة للصناعة تشجيعا للاستثمار والانتاج فى هذا القطاع .

تقرير الإعفاءات :

١٠- إعادة النظر فى حدود الإعفاء المقررة حاليا من كل ضريبة نوعية ومن الضريبة العامة على الأيراد فى ضوء الزيادات الكبيرة التى طرأت على الرقم القياس لنفقة المعيشة خاصة منذ منتصف السبعينات ، وعلى سبيل المثال فان حد الإعفاء من الضريبة العامة على الأيراد يجب ان يرتفع الى حوالى ٢٥٠٠ جنيه لكى يتساوى مع حد الإعفاء الذى كان مقررا بمبلغ ١٠٠٠ جنيه بأسعار عام ١٩٤٩ .

١١- الربط بين ما يتقرر من إعفاءات ضريبية لبعض البدلات وبين الإعفاء الفعلية للتوظيف أو التكاليف الحقيقية لسزاولة المهنة ، كما أنه لا يجوز من زاوية تحقيق العدالة إعفاء بدلات التمثيل أو الاستقبال بالكامل من الضريبة بينما تخضع بدلات التخصص أو طبيعة العمل على ضالة قيمتها للضريبة .

١٢- إعادة النظر فى المادة ٢١ من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ التى تقضى بإعفاء فوائد الودائع بالبنوك وصناديق التوفير من ضريبة القيم المنقولة ، بحيث يقتصر الإعفاء على الأوعية الادخارية الوطنية من البنوك الأجنبية التى تقبل ودائع ذات قيم كبيرة بالعملات

الاجنبية من أفراد وهيئات مصرية وأجنبية ، وذلك حتى لا تحرم الدولة من إيرادات سيادية لا يستهان بها من جانب ، وحتى لا يكون الاعفاء مقرا لودائع أصحاب الدخل الكبيرة من جانب آخر . والبديل الآخر هنا هو الزام البنوك الاجنبية باستخدام ودائعها محليا في المشروعات الاستثمارية أو الجزء الأكبر منها .

١٣- وضع ضوابط موضوعية على ما ورد في المادة ٨ من القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن رد الضريبة التي يكون قد سبق أدائها على الارباح الرأسمالية الناتجة من البيع او الهلاك أو الاستيلاء على الاصول الرأسمالية للمنشأة ، وذلك في حالة شراء أصول جديدة خلال سنتين من انتهاء السنة المالية التي تم فيها قبض ثمن البيع وبشرط امساك حسابات منتظمة ، اذ أن اطلاق تطبيق هذه المادة بدون قيود أشد مما ورد بها ، قد يدفع الكثير من أصحاب الاعمال الى الاسراع في التخلص مما في حوزتهم من أصول لاقتناء أصول أخرى اكثر حداثة تحت ستار التقادم الفنى للاصول ودون أسباب موضوعية تبرر هذا التصرف ، مما يرفع باستمرار من التكلفة الاستثمارية للمشروعات في الاقتصاد القومى .

المجالات الاخرى للضرائب النوعية :

١٤- ادماج ضريبة التركات ورسم الايلولة في ضريبة واحدة تخضع لها كافة عناصر ومظاهر ثروة المورث دون اغفال بعضها ، والتخلي عن اسلوب تقييم هذه العناصر على أسس حكيمية ، والاخذ بالقيمة السوقية كأساس للتقييم ، وتقدير حد الاعفاء المناسب لكل وريث في ضوء الرقم القياسى لاسعار اسوة بحد الاعفاء الذى يجب تقريره في ضرائب الدخل النوعية ، ثم فرض الضريبة بأسعار تصاعدية على شرائح التركة بما يكفل زيادة الحصيلة منها وتحقيق مورد ندى وزن نسبي معقول في هيكل الضرائب المباشرة ، يتفق وأهمية هذه الضريبة كأداة لاعادة توزيع الثروة القومية بين المواطنين .

١٥- ادماج الضرائب الاضافية الخاصة بالدفاع الوطنى والأمن القومى والجهاد في الضرائب النوعية الاصلية ، وذلك للحيلولة دون التناقص النسبى الهام في الحصيلة الذى يترتب على الغاء تلك الضرائب الاضافية بدعوى تلاقى الازدواج الضريبى أو ارتفاع اجمالسى سعر الضريبة .

١٦- احكام طرق حساب ايجارات الشقق المفروشة سواء فى المناطق السياحية أو غيرالسياحية ليكون تحديدها على أسس واقعية تأخذ فى اعتبارها عوامل العرض والطلب الفعال على هذه الوحدات ، بدلا من تركها للتقدير الجزافى لمأمور الضرائب فى حالة الشقق بالمناطق السياحية أو تقديرها وفقا لفئات محددة بطريقة تحكيمية فى حالة الشقق بالمناطق غير السياحية .

توصيات رسم سياسة الضرائب غير المباشرة :

إذا اخذنا فى الاعتبار أن الركيزة الثانية التى يقوم عليها التغيير المنشود فى النظام الضريبى الراهن وهى توحيد كافة الضرائب غير المباشرة - عدا الرسوم الجمركية التى ترتبط الواقعة المنشئة لها بعبور السلع لحدود البلاد ، وضريبة التمغة التى تتميز بطبيعة خاصة تفرض استقلاليتها - فى ضريبة واحدة ، فإن اعمال هذه التوصية يعنى ادماج رسوم الانتاج والاستهلاك والرسوم على الاقطن ورسوم الدعم والاستيراد والتصدير والاتاوات وفروق الاسعار فى ضريبة واحدة تفرض فى المرحلة الاخيرة وهى مرحلة التوزيع ، بمعنى أنها تفرض على المستخدم النهائى سواء كان مستهلكا لسلعة أو منتفعا بخدمة ، وذلك تختصر ضرائبنا غير المباشرة الاثنى عشرة فى ثلاث ضرائب فحسب ، هى الضريبة الموحدة المقترحة والرسوم الجمركية ورسوم التمغة ، مما يسهل تماما رسم سياستها فى اطار التوصيات التالية :

١٧- تصنيف كافة السلع الزراعية والصناعية المستوردة والمنتجة محليا فى مجموعتين رئيسيتين ، هما مجموعة السلع الانتاجية (الوسيطة والاستثمارية) ومجموعة السلع الاستهلاكية .

١٨- تصنيف مجموعة السلع الاستهلاكية فى ضوء نتائج دراسة مرونة الطلب السعرية والانفاقية على السلع فى ثلاث مجموعات رئيسية ، هى مجموعة السلع الضرورية ومجموعة السلع العادية (شبه الضرورية / شبه الكمالية) ومجموعة السلع الكمالية .

١٩- تقرير اغاء مجموعة السلع الانتاجية برمتها سواء كانت وسيطة أو استثمارية ، مستوردة أو منتجة محليا ، من الرسوم الجمركية والضريبة الموحدة المقترحة ، وذلك بسبب الآثار

المباشرة وغير المباشرة لاسعار هذه السلع (باعتبارها مدخلات فى عمليات الانتاج) على أسعار غيرها من السلع النهائية (الاستهلاكية) هذا فضلا عن أن إعفاء هذه المجموعة السلعية من كل نوع من أنواع الضريبة غير المباشرة يعتبر احدى الدعايم الارتكازية لسياسة تشجيع الانتاج والاستثمار ، كما يعمل هذا الاعفاء تلقائيا على توزيع الدخل القومى بين الاستهلاك والاستثمار لصالح الاستثمار . وعلاوة على كل ذلك فان الامر قد يقتضى أحيانا تخفيض سعر استخدام بعض سلع هذه المجموعة عن سعر استيرادها أو سعر انتاجها محليا وذلك عن طريق منحها دعما أو اعانة مالية ، كما هو الحال مثلا فى تسليم الاسمدة والمبيدات الحشرية للمزارعين بأسعار تقل عن أسعار استيرادها أو انتاجها محليا للعمل على خفض تكلفة الانتاج الزراعى وزيادة دخول المزارعين .

٢- اخضاع المستورد من مجموعة السلع الاستهلاكية للرسوم الجمركية ، واخضاع المنتج محليا من هذه المجموعة للضريبة الموحدة المقترحة ، بحيث تخضع السلعة الواحدة لضريبة غير مباشرة واحدة لا أكثر ، على أن يبدأ فرض هذه الضريبة بمعدلات مرتفعة على المجموعة الكمالية من هذه السلع ، وحيث تتناسب الضريبة تناسباً طردياً مع مرونة الطلب على السلعة ، فكلما زادت المرونة ارتفع سعر الضريبة ، وبالعكس يتناقص هذا السعر كلما انخفضت مرونة الطلب على السلعة ، متدرجاً فى تناقصه على مجموعة السلع العادية (شبه الضرورية / شبه الكمالية) حتى يصل الى الصفر على مجموعة السلع الضرورية . وفى نطاق هذه المجموعة الاخيرة يمكن أن تنقلب الضريبة غير المباشرة الى دعم مالى (باعتبار أن الدعم نظرياً هو مقلوب الضريبة غير المباشرة) ، وقد يقتضى الامر فى بعض سلع هذه المجموعة الضرورية أن يتناسب الدعم تناسباً عكسياً مع مرونة الطلب على السلعة ، فكلما انخفضت المرونة زاد الدعم ، وذلك حرصاً على أن تكون السلعة فى متناول المستهلك محدود الدخل كما هو الحال فى رغيف الخبز وغيره .

وفى اطار التوصيات الاربع السالفة - من ١٧ الى ٢٠ - تعمل سياسة الضرائب غير المباشرة فى اتجاه احداث التغيير المطلوب فى الهيكل الضريبي بتناقص اعتماده على الضرائب غير المباشرة وتزايد اعتماده على الضرائب المباشرة ، كما تعمل فى نفس الوقت فى اتجاه دعم سياسة تشجيع الاستثمار والانتاج .

٢١- من المعلوم أن مبدأ فرض الرسوم الجمركية على الصادرات إنما يتم تطبيقه دون مساس باعتبارات تشجيع الصادرات من السلع الوطنية وزيادة قدرتها التنافسية في الأسواق العالمية لتعظيم العائد من النقد الأجنبي ، لذا فإن الأمر يقتضى إعادة النظر فى هذه الرسوم بطريقة تمكن من تحقيق موارد مالية مناسبة للخزانة العامة من بعض الصادرات الوطنية التى تحقق أرباحاً طائلة لمصدريها مثل الملابس الجاهزة والزيوت والعجائن العطرية ونباتات الزينة والنباتات الطبية . هذا فضلاً عن احتمالات تعديل هيكل الصادرات المصرية فى المستقبل المنظور لغير صالح الصادرات التقليدية نسبياً ، بسبب تشغيل بعض مشروعات الانفتاح الاقتصادى التى تنتج أساساً لتصدير سلع مستحدثة فى الاقتصاد المصرى .

٢٢- إعادة النظر فيما تقرر من إعفاء التحويلات الدخلىة الى الخارج من الضريبة على التحويلات وذلك بسبب توقع زيادة حجم هذه التحويلات فى السنوات المقبلة ، الأمر الذى يترتب عليه زيادة حجم العجز فى صافى التحويلات الدخلىة مع العالم الخارجى ، وتقويت الفرصة على الدولة فى زيادة إيراداتها السيادية من هذا المصدر المضمون والمتعاطم . كما أن الحد من تحويل تلك العوائد الى الخارج يشجع على توظيفها فى الداخل لخدمة اغراض التنمية وزيادة معدل الادخار اللازم لها ، وهو الهدف من استصدار قانون استثمار المال العربى والاجنبى . هذا على أن يتم تحصيل الضريبة على التحويلات - فى حالة الغاء الاعفاء - فى صورة رسوم التبعة التى تأخذ سعراً تصاعدياً متناسباً وحجم هذه التحويلات .

توصيات دعم كفاءة الجهاز الضريبى :

تقسيم الاختصاص واصلاح النظم والاجراءات :

٢٣- المدول عن نظام التقسيم النوعى لاختصاص مأموريات الضرائب ، والعودة من جديد الى نظام التقسيم الجغرافى ، على أن تلتزم كل مأمورية فى نطاقها الجغرافى المحدود بالتخصص النوعى فى الفحص ، بحيث اذا ما اكتسب المأمور الفاحص خبرة فى مجال تخصص نوعى محدد انتقل داخل المأمورية ذاتها الى اكتساب المزيد من الخبرة فى

مجال تخصص نوعى جديد ، وبذلك يمكن الجمع بين مزايا التقسيمين فى وقت واحد . هذا مع امكانية احتفاظ بعض الأموريات ذات الطبيعة المتميزة على المستوى القومى بتخصصها النوعى المحدد ، مثل مأمورية الشركات المساهمة ومأمورية الحراسات .

٢٤- اختصار بعض الخطوات الاجرائية التى ثبت عدم جدواها وذلك توفيراً للوقت الذى تستنزفه وتعجلاً ليربط وتحصيل الضريبة ، وعلى وجه الخصوص الغاء النموذج ٨ (ضرائب والنموذج ٥ ضريبة عامة ، والاكتفاء بتوجيه النموذج ١٩ ضرائب أو النموذج ٦ ضريبة عامة (بحسب الحالة) رأساً الى الممول ، طالما كان له حق الطعن فى هذين النموذجين .

٢٥- تشكيل اللجان الداخلية بالأموريات والمختصة بالنظر فى أوجه طعن الممول على نحو يكفل حيديتها وجدية نظرها فى أوجه الطعن ، وذلك بأن يكون التشكيل من أعضاء غير الاعضاء الفاحصين (الأمور الفاحص والمراجع المختص) .

٢٦- أداء رسوم للنظر فى طعون الممولين أمام لجان الطعن ، تتناسب وحجم الازحاح المقدرة أو الضريبة المربوطة ، وذلك ضماناً لجدية طعن الممول .

٢٧- تشكيل لجان الطعن برئاسة قاض وعضوية اثنين من مصلحة الضرائب ، ضماناً لحييدة هذه اللجان واستقلالها عن المصلحة . والتوصية ليست جديدة أو بعيدة عن الواقع ، فقد كان هذا الاسلوب متبعاً فى تشكيل لجان تقدير الضرائب فى أول العهد بالمصلحة .

٢٨- العودة الى نظام لجان التصالح التى أثبتت فاعليتها فى انهاء المنازعات ، مع دعم حيديتها وجديتها بعنصر قضائى تسند اليه الرئاسة .

٢٩- التوسع فى تطبيق أسلوب الحجز عند المبيع فى تحصيل الضريبة على أوجه النشاط الاقتصادى كلما أمكن والتى لم يمتد اليها هذا الاسلوب والتى تخضع إيراداتها لضرائب الارباح التجارية والصناعية والمهين الحرة والايضاً العام ، وذلك لتيسير سداد الضريبة على الممولين وعدم احساسهم بالعبء الضريبي من جانب ، وللكفاءة العالية للغاية التى أثبتتها

هذا الاسلوب فى تحصيل الضرائب المباشرة أولا بأول وفى سهولة تكاد تشابه سهولة
تحصيل الضرائب غير المباشرة من جانب آخره الامر الذى يساعد فى النهاية على تقليل
الفاقد الضريبى وعدم تزايد المتأخرات الضريبية .

دعم الامكانيات البشرية والمادية :

٣٠- زيادة عدد العاملين بمصلحة الضرائب فى مجموعة الوظائف التخصصية ، والمسندات
العاملين فى مجال الفحص والتقدير وربط الضرائب ، خاصة ضرائب الارباح التجارية
والصناعية والمهن الحرة والايراد العام ، وذلك بصورة تحقق التناسب الملائم بين عدد
المأمورين ومتوسط عدد الحالات المكلف بها كل منهم ، حرصا على مستوى أداء مرتفع
وصونا لمصالح الخزانة العامة أولا وقبل كل شىء .

٣١- توفير الامكانيات المادية اللازمة للجهاز الضريبى بصورة تمكنه من الانطلاق فى ممارسة
وظائفه واختصاصاته بدرجة عالية من الكفاءة ، خاصة فيما يتعلق بالاسكان الادارى الذى
ينبغى على مصلحة الضرائب أن تضع له خطة طويلة الاجل تشجع فى تنفيذها تدريجيا ،
كذلك فيما يتعلق بضرورة استخدام الوسائل العلمية الحديثة فى نظام حفظ الملفات
وتصوير الوثائق والمستندات الهامة وتصنيف وتبويب البيانات والمعلومات المتجمعة عن
أوجه نشاط الممولين وحقيقة مراكزهم المالية .

توصيات علاج مشاكل النظام الضريبى :

الحصر الضريبى :

الى جانب ما قضى به المرسوم بقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ والقانون رقم ٨٢ لسنة
١٩٧٣ من اجراءات لحصر الممولين ، يمكن التوصية بتطبيق الاجراءات التالية لاحكام
عملية الحصر وضمان شمولها :

٣٢- عدم الترخيص لاي تاجر أو حرفى أو مهنى بمزاولة نشاطه ما لم يحصل من المأمورية
المختصة على ما يفيد قيده بسجلات حصرها وفتح ملف باسمه واصدار بطاقة ضريبية له .

- ٣٣- عدم استخراج البطاقة المدنية أو تجديدها أو تعديلها الا بعد الاطلاع على البطاقة الضريبية وتسجيل رقمها بالبطاقة المدنية اذا كان الطالب تاجراً أو حرفياً أو مهنياً .
- ٣٤- النص على عقوبة رادعة لعدم التبليغ عن الحصر ، وذلك بتجريم عدم التبليغ باعتباره أولى خطوات التهرب الضريبى وأخطرها .
- ٣٥- منح رجال الضرائب حق الاطلاع على السجل التجارى وسجلات الاتحاد العام للغرف التجارية والاتحاد العام للصناعات والنقابات المهنية التى تصرح بمزاولة الانشطة والمهن المختلفة .
- ٣٦- اجراء الحصر الضريبى على الطبيعة بالتعاون الوثيق والتنسيق الكامل بين مصلحة الضرائب والجهاز المركزى للتعبئة العامة والاحصاء .

التهرب الضريبى :

- ٣٧- مراعاة صياغة قانون الضرائب بحيث تخرج نصوصه بسيطة خالية من الغموض أو اللبس أو التأويل سواء من جانب الممول أو الجهاز الضريبى .
- ٣٨- تدريب مأمورى الضرائب وتأهيلهم مهنياً لضمان حدتهم بين الممولين والخزانة العامة .
- ٣٩- اتخاذ الاجراءات التى تكفل عدم مغادرة المواطن أو الاجنبى للبلاد بصفة نهائية الا بعد قيامه بسداد الضرائب المستحقة عليه .
- ٤٠- تطبيق العقوبات الخاصة بتجريم التهرب الضريبى على كل من يتواطأ مع الممول المتهرب .
- ٤١- تنظيم حملات دعائية دورية منتظمة عن طريق وسائل الاعلام للعمل على رفع مستوى الوعى الضريبى وازكاء روح المسئولية من جانب الفرد تجاه الدولة .

الازدواج الضريبي :

٤٢- الإبقاء على حالتى الازدواج الضريبي المحلى المقصود فى التشريع المصرى ، وهما فرض ضريبة عامة على الايراد الى جانب ضرائب الدخل النوعية ، وفرض ضرائب اضافية الى جانب الضرائب النوعية الاصلية ، بل ادماج الضرائب الاضافية فى الضرائب الاصلية على النحو السابق التوصية به فى رسم سياسة الضرائب المباشرة .

الاعفاءات الضريبية (الجمركية) :

التوصية بالأخذ بمجموعة من الضوابط تكفل ترشيد الاعفاءات الجمركية بصورة تخدم تحقيق الاهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التى تقررت من أجلها هذه الاعفاءات وذلك على النحو التالى :

٤٣- التعرف على الآثار الايجابية وغير المباشرة التى يمكن أن تتحقق من اقرار كل نوع من الاعفاءات قبل السماح بسرئانه حتى لا يتعرض النشاط الاقتصادى فى بعض المجالات لاهتزازات أو اختلالات غير محسومة (مثل الاعفاء الجمركى المقرر لوجه النشاط الاقتصادى الاجنبى فى مصر اذا ترتب على هذا الاعفاء تحقيق كساد فى بعض الانشطة الوطنية المناظرة) .

٤٤- الرقابة على انسياب السلع المعفاة من الرسوم الجمركية الى المجالات التى تقرر الاعفاء من أجلها ، عملا على منع تسربها الى مجالات أخرى غير مستهدفة (مثل التأكيد من استخدام مواد البناء والسلع الأخرى المستوردة لمناطق التعمير والسلع المستوردة لتنشيط السياحة فى هذه المجالات دون غيرها) .

٤٥- اعادة النظر فى المدد المقررة لبعض الاعفاءات الجمركية مع عدم تجديدها ، حيث أن أغلب الاعفاءات التى تقررها الدولة لاهداف اقتصادية تمتد الى حوالى خمس سنوات وهى فترة طويلة نسبيا اذا أخذنا فى الاعتبار طبيعة المنشآت المستفيدة التى كثيرا ما تكون صغيرة الحجم سريعة العائد .

- ٤٦- شمولية النظرة الى ما يتقرر من افعاءات حيث يؤدى تقرير بعضها الى تمييز افراد معينين دون غيرهم رغم انطباق شروط الاعفاء عليهم (مثل اعفاء المبعوثين فى اجازات دراسية بالخارج دون اقرانهم المبعوثين فى اجازات دراسية بالداخل) .
- ٤٧- تقييد الاخذ بمبدأ المعاملة بالمثل فى مجال اعفاء أعضاء السلكين الدبلوماسى والقنصلى وعدم اطلاقه على النحو المعمول به حالياً ، بحيث تمنح كل دولة اجنبية ميزات جمركية بالقدر الذى تستفيد به مصر ممثلة فى بعثتها الدبلوماسية طرف هذه الدولة .



قضايا التخطيط والتنمية في مصر

سلسلة من القضايا صدر منها :

- (١) دراسة الهيكل الاقليمي للعمالة في القطاع العام في جمهورية مصر العربية
ديسمبر ١٩٧٧ .
- (٢) Adverse Economic Effects Resulting from Israeli Aggressions and Continued Occupation of Egyptian Territories April 1978.
(غير منشور)
- (٣) الدراسات التفصيلية لمقومات التنمية الاقليمية بمنطقة جنوب مصر
ابريل ١٩٧٨ .
- (٤) دراسة تحليلية لمقومات التنمية الاقليمية بمنطقة جنوب مصر
يونيو ١٩٧٨ .
- (٥) دراسة اقتصادية فنية لافاق صناعة الاسمدة والتنمية الزراعية في جمهورية مصر العربية حتى عام ١٩٨٥ .
ابريل ١٩٧٨ .
- (٦) التغذية والغذاء والتنمية الزراعية في البلاد العربية
اكتوبر ١٩٧٨ .
- (٧) تطور التجارة الخارجية وميزان المدفوعات ومشكلة تفاقم العجز الخارجى وسياسات مواجهته
(١٩٧٥ - ١٩٧٠ / ٦٩)
اكتوبر ١٩٧٨ .
- (٨) Improving the Position of Third World Countries in the International Cotton Economy.
June 1979.
- (٩) دراسة تحليلية لتفسير التضخم في مصر (٧٠ - ١٩٧٦)
اغسطس ١٩٧٩ .
- (١٠) حوار حول مصر في مواجهة القرن الحادى والعشرين
فبراير ١٩٨٠ .
- (١١) تطوير اساليب وضع الخطط الخمسية باستخدام نماذج البرمجة الرياضية في جمهورية مصر العربية
مارس ١٩٨٠ .
- (١٢) دراسة تحليلية للنظام الضريبي في مصر (٧١ / ١٩٧٠ - ١٩٧٨)
مارس ١٩٨٠ .