

**الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية في
ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
وفقاً لأحدث تعديلاته
(دراسة تحليلية)**

د. كمال الدين حسين محمد حسين

مدرس المالية العامة والتشريع الضريبي - بكلية الحقوق - جامعة أسيوط

الحماية القانونية لحق الممول في العدالة الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقاً لأحدث تعديلاته (دراسة تحليلية)

د. كمال الدين حسين محمد حسين

الملخص:

تعد العدالة الضريبية قاعدة أساسية من قواعد فرض الضرائب، لذا يجب على التشريعات الضريبية المختلفة أن تحرص على مراعاتها، وتزداد أهمية العدالة الضريبية في إطار ضريبة الدخل، نظراً لأن هذه الضريبة لها تأثير مباشر وكبير على مستوى معيشة الأفراد، ومدى قدرتهم على تلبية احتياجاتهم الأساسية، وفي مصر فقد دأبت الدساتير المصرية المتعاقبة على حماية حق الممولين في الحصول على معاملة ضريبية عادلة، تراعي مقدرتهم التكاليفية، وتهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، وانطلاقاً من هذه الحماية الدستورية، واحتراماً للمبادئ الأساسية في فرض الضرائب، وجب على المشرع المصري احترام مبدأ العدالة الضريبية في التشريعات الضريبية المختلفة، ويأتي على رأس هذه التشريعات قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، لذلك قمنا في هذا البحث بدراسة مدى حماية المشرع لحق الممول في العدالة الضريبية في إطار ضريبة الدخل المنظمة طبقاً لأحكام هذا القانون، وفقاً لأحدث التعديلات التي أدخلها عليه المشرع، والتي كان آخرها التعديل بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، وللوصول إلى أفضل نتائج من هذه الدراسة تعرضنا في البداية لتوضيح مفهوم العدالة الضريبية، ودورها في تحقيق التنمية الاقتصادية، ثم تعرضنا لمدى عدالة سعر الضريبة، ومدى مراعاة ظروف الممول في القانون المذكور، واختتمنا الدراسة ببعض النتائج التي تلخص مستوى العدالة الضريبية في القانون محل الدراسة، ثم بعض التوصيات التي نرى أنها ربما تساهم في إضفاء مزيد من الحماية لحق الممول في عدالة ضريبة الدخل.

الكلمات المفتاحية: العدالة الضريبية، الضريبة على الدخل، القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، التنمية الاقتصادية، سعر الضريبة، الضريبة التصاعدية، إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة، مراعاة الظروف الشخصية للممول.

**Legal protection for the taxpayer's right to tax justice
under the Income Tax Law No. 91 of 2005 according to its
latest amendments (analytical study)**

Dr. Kamal al-Din Hussain Muhammad Hussain

Lecturer of Public Finance and Tax Law

Faculty of Law, Assiut University

Abstract:

Tax justice is a basic rule of taxation rules, so tax legislation must comply with it, as the importance of tax justice in the context of income tax has been increased, given that this tax has a direct and significant impact on individuals' standard of living and their ability to meet their basic needs. In Egypt, successive Egyptian constitutions have always protected the right of taxpayers to receive fair tax treatment, taking into consideration their mandated ability, and aiming to achieve social justice, and based on this constitutional protection, and respecting the fundamental principles of taxation, the Egyptian legislator has to consider the principle of tax justice while issuing laws, in particular Income Tax Law No. 91 of 2005. We studied in this research the extent to which the legislator protects the taxpayer's right to tax justice within the framework of the income tax organized in accordance with the provisions of this law, according to the latest amendments introduced by the legislator. The most recent of which was the amendment to Law No. 26 of 2020. For reaching best results from this study we presented at the outset to clarify the concept of tax justice, and its role in achieving economic development, then we reviewed the fairness of the tax rate, and the extent to which the taxpayer is taken into account in the aforementioned law, and we concluded the study with some results that summarize the level of tax justice in the law under study, then some recommendations that we think may contribute to imparting more protection to the taxpayer's right to justice Income tax.

Keywords: Tax justice, income tax, Law No. 91 of 2005, economic development, tax rate, progressive tax, exemption of the minimum required for living, taking into account the personal circumstances of the taxpayer.

مقدمة

يعد النظام الضريبي أحد أهم محددات العدالة الاجتماعية والاقتصادية في الدول المختلفة، وذلك لأن الإيرادات الضريبية أصبحت تمثل أهم مصدر من مصادر الإيرادات العامة في العصر الحديث، كما أن العبء الضريبي يمثل العبء المالي الأهم الذي يتحمله الممولون تجاه الدول التي ينتمون إليها ضريبياً، وبالتالي فإن الحق في العدالة الضريبية يعد من أهم الحقوق التي يجب أن يحصل عليها الممولون، مهما كان النظام الاقتصادي للدولة التي ينتمون إليها أو مستوى تقدمها، ومن أجل ذلك دائماً ما تكفل الدساتير، والقوانين المالية والضريبية، هذا الحق وتمنع الإفتئات عليه.

وفي مصر، فقد تواترت الدساتير المتعاقبة على تكريس مبدأ العدالة الضريبية، حتى ولو لم تنص على ذلك صراحة، وذلك من خلال إحاطتها لمبدأ العدالة الاجتماعية-والذي يعد مبدأ العدالة الضريبية ركناً من أركانه- بسياج من الحماية^(١)، واستمراراً لهذه الحماية فقد كفل الدستور المصري الحالي الصادر في سنة ٢٠١٤ حق المواطنين في نظام ضريبي يتسم بالتصاعد ويهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، حيث نصت المادة (٣٨) منه على أن: "يهدف النظام الضريبي وغيره من التكاليف العامة إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، والتنمية الاقتصادية...، ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر، وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدياً متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكاليفية.."^(٢).

وانطلاقاً من هذا النص الدستوري، واحتراماً للمبادئ الأساسية في فرض الضرائب، وجب على كل التشريعات الضريبية المصرية أن تضمن حماية حق الممولين في الحصول على معاملة ضريبية عادلة، تراعي مقدرتهم التكاليفية، وتسعى إلى إعادة توزيع الدخل القومي بما يحقق العدالة الاجتماعية، ولا شك أن قانون الضريبة على الدخل رقم

(١) د. شعبان أحمد رمضان: الجزء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا (دراسة تحليلية)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق- جامعة المنصورة، العدد ٦٥، أبريل ٢٠١٨، ص ٩١٣

(٢) المادة (٣٨) من الدستور المصري الصادر في ٢٠١٤، متاح على www.sis.gov.eg

٩١ لسنة ٢٠٠٥ يعد من أهم التشريعات التي تنظم فرض الضرائب في مصر، ومن ثم وجب على المشرع المصري أن يضمن فيه حصول الممول المصري على معاملة ضريبية تتسم بالعدالة، لا سيما وأن هذا القانون ينظم ضريبة الدخل، والتي تعد نوعاً من أهم أنواع الضرائب، إن لم تكن أهمها على الإطلاق، ومن هنا فإن هذا البحث يسعى إلى توضيح مدى حماية القانون المذكور- وفقاً لآخر التعديلات التي أدخلها عليه المشرع- لحق الممول في معاملة ضريبية عادلة.

أهمية البحث:

نظراً لأهمية قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمنبثقة عن أهمية الضريبة التي ينظمها، وجدنا أنه من المهم أن نولي بالدراسة مدى حماية هذا القانون- وفقاً لآخر تعديلاته- لحق الممول في العدالة الضريبية، وتسليط الضوء على ما قد ينطوي عليه من نقص في هذا الجانب، وذلك بهدف تعزيز وترسيخ العدالة الضريبية التي نص الدستور على حمايتها، وتسعى كل النظم الضريبية الحديثة إلى إدراكها.

مشكلة البحث:

تكمن مشكلة هذا البحث في كون العدالة الضريبية حق أساسي من الحقوق التي يجب أن يتمتع بها الممول، ليس مراعاة للمبادئ العامة في فرض الضريبة فحسب، وإنما لما يترتب على هذه العدالة من آثار إيجابية على الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع، والممول المصري، بل والمجتمع المصري ككل، أحوج ما يكون إلى ترسيخ مبدأ العدالة الضريبية، وعدالة ضريبة الدخل على وجه الخصوص، لا سيما في ظل الظروف الراهنة، التي شهدت اتباع الدولة المصرية سياسات اقتصادية انفتاحية، تمثلت في تحرير سعر الصرف (وهو ما أدى إلى انخفاض قيمة الجنيه المصري وارتفاع مستوى التضخم)، وتخفيض الدعم، وتطبيق ضريبة القيمة المضافة، والضريبة العقارية، وغيرها من السياسات الاقتصادية والمالية التي تبنتها الدولة، والتي ترى الحكومة أنها سياسات إصلاحية وضرورية، ولكنها في الواقع أثقلت كاهل محدوي ومتوسطي الدخل، وهو الأمر الذي يتطلب التأكيد على احترام حق الممول المصري في الحصول على معاملة ضريبية عادلة لدخله أكثر من أي وقت مضى.

منهج البحث:

اعتمدنا في هذا البحث بشكل أساسي على المنهج التحليلي، والذي يقوم على استعراض النصوص القانونية وتحليلها لاستنتاج تأثيراتها على الجوانب المختلفة، في ضوء المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية، والخروج بنتائج محددة حول تلك النصوص، للتأكيد على مدى سلامتها، ومدى كفايتها، ومدى احتياجها للتعديل أو التغيير أو الإلغاء، بما يحقق العدالة الضريبية في تلك النصوص أو يعزز وجودها.

خطة البحث:

حاولنا في هذا البحث توضيح مفهوم العدالة الضريبية، وتوضيح دورها في دعم التنمية الاقتصادية، ثم تسليط الضوء على مدى حماية قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لحق الممول في العدالة الضريبية، وهو ما تطلب أن يتم تقسيمه إلى فصلين، يحتوي كل فصل على مبحثين، وذلك على النحو التالي:

الفصل الأول: مفهوم العدالة الضريبية ودورها في دعم التنمية الاقتصادية

المبحث الأول: مفهوم العدالة الضريبية

المبحث الثاني: دور العدالة الضريبية في دعم التنمية الاقتصادية

الفصل الثاني: العدالة الضريبية في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

المبحث الأول: مدى عدالة سعر الضريبة في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

المبحث الثاني: مدى مراعاة الظروف الشخصية للممول في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

والله من وراء القصد وهو حسبنا ونعم الوكيل

الفصل الأول

مفهوم العدالة الضريبية ودورها في دعم التنمية الاقتصادية

منذ أن صاغ "آدم سميث" القواعد الحاكمة لفرض الضرائب، وكان على رأسها قاعدة العدالة الضريبية، بدأ الاقتصاديون يدرسون بشكل أكثر عمقاً ماهية العدالة الضريبية، ومتطلباتها، ومعايير تحقيقها، وبدأت الدول تتحرى تحقيق العدالة في نظمها الضريبية، وأصبح نجاح أي نظام ضريبي يقاس بمدى تأثيره على نمط توزيع وإعادة توزيع الدخل، وتخفيف الأعباء عن أصحاب الدخل المحدودة، بصورة تحقق العدالة الاجتماعية^(٣).

وفي هذا السياق ذهب البعض إلى أن العدالة الضريبية يجب أن تنصرف إلى النظام الضريبي ككل، وليس على نطاق كل ضريبة على حدة، فعندما يتكون النظام الضريبي في الدولة من أكثر من ضريبة فإن من الخطأ انتقاد إحدى هذه الضرائب لكونها غير عادلة، ذلك لأن عيب عدم العدالة في بعض الضرائب قد يلغى بآثار ضرائب أخرى، بحيث يبقى النظام الضريبي ككل نظاماً عادلاً^(٤).

بينما يرى البعض الآخر - ويتفق الباحث مع هذا الرأي - أن العدالة الضريبية ركن من أركان الضريبة، ولذا يجب أن تنصرف إلى كل ضريبة على حدة، وكذلك إلى النظام الضريبي ككل^(٥)، إذ تعتبر العدالة من المبادئ الأساسية التي يجب أن تتحلى بها كل ضريبة كي تكون ملائمة وسليمة^(٦).

وللتعمق أكثر في توضيح مفهوم العدالة الضريبية وأهميتها على المستوى الاقتصادي والاجتماعي قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى بحثين على النحو التالي:

(٣) د/ معوض السيد محمد خليل: نحو نظام ضريبي أكثر عدالة وكفاءة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يونيه ٢٠١٤، مجلد ٢، ص ١١.

(٤) د/ محمود رياض عطية: موجز في المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٥، ص ١٩٩.

(٥) د/ محمد سعيد فرهود: العدالة الضريبية اقتصادياً، مجلة الحقوق، جامعة الكويت - مجلس النشر العلمي، مجلد ٢٥، عدد ٤، ديسمبر، ٢٠٠١، ص ٢٠.

(٦) السيد محمود سالم منصور: قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والعدالة الضريبية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١١، مجلد ٢، ص ١٤.

المبحث الأول مفهوم العدالة الضريبية

في البداية، وللوقوف على مفهوم دقيق للعدالة الضريبية، يجب التفرقة بين العدالة كركن من أركان الضريبة، وبين العدالة كهدف من أهدافها، حيث يقصد بالعدالة كركن من أركان الضريبة أن يتم تنظيم أحكام الضريبة- سواء فيما يتعلق بفرضها أو تحصيلها- على نحو يراعي العدالة، بحيث يلتزم القانون الضريبي بمراعاة العدالة، وتلتزم الإدارة الضريبية باحترامها، وتتوافق الضريبة مع المقدرة التكليفية للممول، أما العدالة كهدف من أهداف النظام الضريبي فتعني أن العدالة وظيفة يجب أن تسعى الضريبة إلى تحقيقها في المجالين الاجتماعي والاقتصادي، حيث تعد الضريبة أداة لإحداث تعديل في توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع وفئاته، ومن ثم يجب أن يكون من مقاصد الضريبة تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع^(٧).

ويرى الباحث أن النظام الضريبي الجيد يجب أن تكون العدالة ركناً من أركانه، وهدفاً من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها في ذات الوقت، بحيث يتم صياغة القواعد الضريبية بشكل يضمن عدالة توزيع الأعباء العامة بين أفراد المجتمع، وأن تهدف تلك القواعد إلى إعادة توزيع الدخل القومي من خلال الاقتطاع من دخول الأغنياء والتحويل لصالح الفقراء، ولكي تتمكن القواعد الضريبية من تحقيق العدالة كما ينبغي، يجب أن تراعي تحقيق المبادئ والمعايير اللازمة لتحقيق العدالة الضريبة، لذلك سنتناول في هذا المبحث تعريف العدالة الضريبية، وتوضيح مبادئها، ومعايير تحقيقها، وذلك من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول تعريف العدالة الضريبية

تعتبر العدالة الضريبية مطلباً جوهرياً في النظم الضريبية المحلية في الدول المختلفة^(٨)، ومع ذلك فإن مضمون العدالة الضريبية أثار خلافاً كبيراً في الفقه المالي،

(٧) د/ عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٢، ص ٩٧.
(٨) Andreas Cassee: International tax competition and justice: The case for global minimum tax rates, Politics, Philosophy & Economics, 2019, Vol. 18(3), P. 242.

نظراً لأنه مفهوم نسبي^(٩)، ودائماً ما يتم تفسيره تبعاً للقيم الإجتماعية والاقتصادية والسياسية السائدة في المجتمع^(١٠).

وقد اتجه الفكر المالي التقليدي إلى أن المقصود بالعدالة الضريبية هو أن يسهم جميع أفراد المجتمع بالتساوي في تحمل الأعباء العامة حسب مقدرتهم النسبية، وهو ما يقتضي أن تفرض الضريبة على جميع المواطنين وعلى كافة السلع والخدمات بنسبة ثابتة، ودون الأخذ في الاعتبار الظروف أو الأعباء الخاصة بالمولين، الأمر الذي يتطلب الأخذ بنظام الضريبة النسبية^(١١)، ولقد علل الفقهاء التقليديون ذلك بضرورة أن تتناسب الضريبة مع الدخل، لأن الخدمة التي يحصل عليها الممول تزداد مع ازدياد الدخل، وبالتالي فإن الضريبة النسبية هي وحدها التي يمكن من خلالها تحقيق العدالة الضريبية^(١٢).

إلا إن التعمق في معنى العدالة الضريبية من جانب الفقهاء المحدثين، أظهر أن نظام الضريبة النسبية، يجافي تحقيق العدالة بين الممولين، وذلك تأسيساً على نظرية تناقص المنفعة الحدية، والتي تخلص إلى أن المنافع التي يحصل عليها الفرد من دخل ما تتناقص كلما زاد هذا الدخل، ومن ثم فإن فرض الضريبة بنسبة واحدة على جميع الدخل، وعلى جميع السلع، لا يؤدي إلى تحقيق العدالة، بل يثقل العبء الضريبي على كاهل محدودي الدخل، ويخففه على ذوي الدخل المرتفعة^(١٣).

(٩) Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, National and Global Issues, Springer International Publishing Switzerland, (2015), P. 4

(١٠) د/ غزال العوسي: النظم الضريبية الحديثة مع دراسة خاصة للنظام الضريبي البحريني، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٨، ص ٣٣.

(١١) د/ عبد الهادي مقل: المالية العامة، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٤، ص ٣٩ - ٤٠.

(١٢) د/ رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥، ص ٢٠٣ - ٢٠٤.

(١٣) د/ سيد حسن عبدالله حسن: مظاهر العدالة الضريبية في إلتزامات غير المسلمين في دولة الإسلام، مجلة كلية الشريعة والقانون بأسبوط، العدد ١٢، جزء ٢، سنة ٢٠٠٠، ص ١٤٨٤.

ولذلك فقد اتجه الفقه المالي الحديث إلى أن تحقيق العدالة الضريبية يتطلب الأخذ بنظام الضريبة التصاعدية^(١٤)، والتي تقتضي فرض الضريبة بأسعار تصاعديّة تزيد مع زيادة قيمة المادة الخاضعة للضريبة، وبالتالي تسمح بأن يساهم كل فرد من أفراد المجتمع في الأعباء الضريبية بحسب مقدرته التكاليفية^(١٥). وإن كان تحقيق العدالة الضريبية لا يقتصر فقط على الأخذ بنظام الضريبة التصاعدية، وإنما يتطلب إضافة إلى ذلك مراعاة العديد من الإعتبارات الشخصية والمالية للممول عند فرض الضريبة، مثل تقرير إعفاءات مالية للحد الأدنى اللازم للمعيشة، ومراعاة الأعباء العائلية للممول، على النحو الذي يؤدي إلى تحقيق المساواة في التضحية بين الممولين^(١٦)، فضلاً عن ذلك تقتضي العدالة الضريبية المساواة بين الممولين عند فحص الدخل الخاضع للضريبة، حيث تشير بعض الدراسات إلى أن أصحاب الدخل المنخفضة عادة ما يخضعون لتدقيق ضريبي أشد من ذلك الذي يخضع له نظراءهم من ذوي الدخل المرتفعة^(١٧).

وعلى الرغم من اختلاف الاقتصاديين في صيغ تعريف العدالة الضريبية، إلا إنهم يتفقون على أنها يجب أن تضمن تحمل كل ممول نصيبه العادل في تمويل النفقات العامة، وأن تعمل على تخفيف حدة التفاوت الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع، ومن هنا يمكن القول إن العدالة الضريبية تعني- من وجهة نظر الباحث- أن يراعي النظام الضريبي ككل، وكذلك كل ضريبة على حدة، توزيع الأعباء الضريبة على جميع القادرين من أفراد المجتمع، وعلى جميع الأموال، ما لم يكن هناك مبرر اقتصادي أو

(١٤) د/ زين العابدين ناصر: موجز في مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤، ص ١٥١.

(١٥) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، بدون ناشر، بدون تاريخ نشر، ص ٢١٧.

(١٦) د/ عبد الهادي مقل: الإعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية بين الجمود والتطوير، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠، ص ٣٣ وما بعدها.

(١٧) Lisa Marriott, Dalice Sim: Social inequity, taxes and welfare in Australasia, Accountability Journal Vol. 32 No. 7, 2019, P. 2007.

اجتماعي يتطلب الاستثناء، وأن يراعى في توزيع عبء الضريبة أن تتناسب مع المقدرة التكلفة للممول، وأن تراعى ظروفه الشخصية وأعبائه المالية، وأن يهدف النظام الضريبي إلى تحقيق العدالة الاجتماعية والاقتصادية بين أفراد المجتمع.

المطلب الثاني

مبادئ العدالة الضريبية

استقر الفقه المالي على أن العدالة الضريبية تقوم على عدة مبادئ أساسية تدعم وجودها، وتيسر تحقيقها لأهدافها، وتتمثل تلك المبادئ فيما يلي:

١ - مبدأ العدالة الأفقية:

يتطلب مبدأ العدالة الأفقية أن يتم معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متساوية^(١٨)، وهو ما يشكل أساس مبدأ المساواة أمام الضريبة^(١٩)، فليس من العدالة أن يحصل عدة ممولين على نفس الدخل، وتتشابه ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية الأخرى، ثم يدفع بعضهم ضريبة أقل أو أكثر من الآخرين، فلا شك أن ذلك يمثل محاباة لمن دفع ضريبة أقل، وظلم لمن دفع ضريبة أكبر، وهو ما يخرج هذه الضريبة عن نطاق العدالة.

وتجدر الإشارة في إطار الحديث عن العدالة الأفقية، أن المقدرة التكلفة للممولين، قد تختلف من ممول لآخر رغم تشابه الظروف الاقتصادية، وذلك نتيجة لاختلاف ظروفهم الشخصية، كاختلاف الحالة الاجتماعية أو اختلاف عبء الإعالة، وهو ما يتطلب لإعمال مبدأ العدالة الأفقية الأخذ في الاعتبار الظروف الاجتماعية والشخصية للممول، وعدم الاقتصار على الظروف الاقتصادية فقط^(٢٠)، لأن معاملة المتساوين معاملة ضريبية متساوية ليست غاية بحد ذاتها، وإنما وسيلة لضمان أن الأعباء

(18) Sellywati Mohd Faizal, Mohd Rizal Palil, Ruhanita Maelah and Rosiati Ramli: Perception on justice, trust and tax compliance behavior. In Malaysia, Kasetart Journal of Social Sciences 38 (2017), P. 227.

(19) د/ محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٢١-٢٢.

(20) د/ غزال العوسي: النظم الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٣٦.

الضريبية قد وزعت بطريقة عادلة^(٢١). ويتطلب تطبيق مبدأ العدالة الأفقية تحديد المقصود بالظروف المتشابهة تحديداً دقيقاً يمكن من قياسها إحصائياً، وفي هذا الإطار يجب ربط هذه الظروف بكمية أو أخرى من الكميات الاقتصادية، ولهذا الغرض يمكن استخدام واحد أو أكثر من المعايير التالية: الدخل أو الثروة أو الإنفاق أو الإستهلاك، كما يتعين إضافة إلى ذلك تحديد وحدات المقارنة أو مجموعات المقارنة، الفرد أو الأسرة^(٢٢)، وهو ما يتطلب وضع دراسات اقتصادية دقيقة للحالة الاقتصادية والاجتماعية العامة في المجتمع، وتوزيع السكان بناء على معايير محددة^(٢٣).

ويرى الباحث أن يتم الاعتماد في تحديد الظروف المتشابهة على معيار الدخل الصافي المتبقى بعد تلبية الاحتياجات الأساسية للفرد، لأنه يعبر بشكل كبير عن المقدرة التكلفة للممول، ويراعي أعباءه العائلية وظرفه الشخصية الأخرى، كما يرى أن يتم تحديد وحدة المقارنة على أساس الأسرة وليس الفرد، وذلك حتى يتم مراعاة الأعباء العائلية للممول، والتي تؤثر تأثيراً مباشراً على مقدرة التكلفة.

٢- مبدأ العدالة الرأسية:

يقصد بالعدالة الرأسية في الضريبة أن يتم معاملة الممولين الذين يوجدون في ظروف غير متماثلة، معاملة ضريبية غير متماثلة، بحيث يتباين ما يدفعه الممولون على حسب قدرة كل منهم على الدفع^(٢٤)، فليس من العدالة أن يتم فرض ضريبة بنفس القيمة على الممولين رغم اختلاف دخلهم، لأن ذلك يعنى أن عبء الضريبة يكون أكبر

(٢١) د/ موفق سمور المحاميد: المعاملة الضريبية للأسرة في قانوني ضريبة الدخل الأردني والمصري، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، مجلد ٣٨، عدد ٣، ٢٠١٤، ص ٥٣٦.

(٢٢) د/ رياض الشيخ: المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦، ص ٤٥٤.

(٢٣) خالد على، عمر غانم: دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، تموز/ يوليو ٢٠١٩، ص ١٣، متاح على الموقع التالي www.annd.org

(٢٤) يونس مليح: العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة الإرشاد القانوني، عدد ٢-٣، ٢٠١٨، ص ٢٨٣، وأيضاً د/ محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٢٢.

على أصحاب الدخل الأقل، الأمر الذي يبعد الضريبة عن مقتضيات العدالة، لأن العدالة تقتضي أن يكون عبء الضريبة واحداً على جميع الممولين.

وتجدر الإشارة كذلك إلى أنه لا يجب الاقتصار على الظروف الاقتصادية فقط للتمييز الضريبي بين الممولين في إطار تطبيق العدالة الرأسية- شأنها في ذلك شأن العدالة الأفقية- بل يجب أخذ الظروف الشخصية للممول في الاعتبار أيضاً^(٢٥)، لأنها تؤثر هي الأخرى بجانب الظروف الاقتصادية على المقدرة التكليفية للممولين، فقد يكون صاحب الدخل الأعلى محملاً بأعباء عائلية أكبر من صاحب الدخل الأقل، وبالتالي فإن العدالة الضريبية تتطلب أن تفرض عليه ضريبة أقل.

٣- مبدأ عمومية الضريبة:

لا يمكن الحديث عن العدالة الضريبية إذا كانت الضريبة محملة على بعض أفراد المجتمع دون البعض الآخر، أو مفروضة على بعض الأموال دون غيرها^(٢٦)، بل تقتضي العدالة الضريبية تطبيق مبدأ عمومية الضريبة^(٢٧)، والذي يعني أن تكون الضريبة عامة، تفرض على كل الأشخاص، وهو ما يطلق عليه العمومية الشخصية، وعلى كل الأموال، وهو ما يطلق عليه العمومية المادية^(٢٨)، ولذلك يعتبر مبدأ عمومية الضريبة- أو شمول المجتمع الضريبي كما يطلق عليه البعض- شرطاً بديهياً لتحقيق العدالة والمساواة بما يضمن مشاركة الأفراد على قدم المساواة في تحمل أعباء النشاط العام^(٢٩).

(25) Lisa Marriott, Dalice Sim: Social inequity, taxes and welfare in Australasia, Op. Cit, P. 2013.

(٢٦) د/ عبد الهادي على النجار: الحرية الاقتصادية والعدالة الضريبية في الإسلام، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، مجلد ٧، عدد ٣، سبتمبر ١٩٨٣، ص ٢٨٤ - ٢٨٥.

(٢٧) د/ رمضان صديق: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢١٨.

(٢٨) د/ سوزي عدلي ناشد: العدالة الضريبية في قانون الضريبة على القيمة المضافة (رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦)، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق- جامعة الاسكندرية، عدد ٢، ٢٠١٨، ص ١١٩ - ١٢٠.

(٢٩) د/ جنات فاروق السمالوطي: الإصلاح المالي والضريبي في مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية ومقتضيات العدل الاجتماعي، مجلة مصر المعاصرة، تصدرها الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، مجلد ٨٦، عدد ٤٣٩ - ٤٤٠، يوليو، أكتوبر ١٩٩٥، ص ٢٣٦.

ومع ذلك فتجدر الإشارة أن مبدأ عمومية الضريبة ينصرف إلى عدم استثناء أي شخص، أو أي مال من الخضوع للضريبة بدون مبرر، أما استثناء بعض الأشخاص أو إعفاؤهم من الخضوع للضريبة مراعاة لظروفهم الشخصية، أو إعفاء بعض الأموال لأسباب اقتصادية أو اجتماعية، فلا يعد مخالفة لمبدأ عمومية الضريبة^(٣٠)، ومع ذلك، فيجب الإنتباه إلى عدم التوسع في هذه الاستثناءات- لاسيما الاستثناءات الاقتصادية- حيث إن رغبة الدولة في تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال تشجيع رؤوس الأموال الوطنية، وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، قد يدفعها إلى تقرير إعفاءات ضريبية مبالغ فيها، الأمر الذي من شأنه أن يهدر مبدأ عمومية الضريبة، ومن ثم يخل بالعدالة الضريبية^(٣١).

٤- مبدأ وحدة عبء الضريبة:

يتطلب هذا المبدأ أن يكون عبء الضريبة واحداً على جميع الممولين، ويقصد بالعبء الضريبي- أو الضغط الضريبي كما يطلق عليه البعض- التضحية التي يتكبدها الممول عند دفع الضريبة، وتتمثل في ذلك الجزء من الدخل الذي تقتطعه الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة^(٣٢).

وجدير بالذكر أن هناك العديد من الصعوبات التي تكتنف تحديد العبء الضريبي تتمثل فيما يلي^(٣٣):

١- تكمن الصعوبة الأولى في تحديد مدلول الضريبة، وهل تشمل الضرائب على الدخل فقط؟، أم تشمل كل الضرائب المباشرة (الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال)؟، أم أن مدلول الضريبة في هذا الإطار يتسع ليشمل كل أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة؟، وهل تضاف إليها الرسوم باعتبارها اجبارية مثل الضرائب

(٣٠) د/ سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص ١٢٠.

(٣١) د/ حسن محمد كمال: العدالة الضريبية هل تتنازل على عرشها، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد ٤، عدد ٥-٦، يناير ١٩٩٩، ص ٨٥.

(٣٢) د/ منيس أسعد عبد الملك: اقتصاديات المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٣٠١-٣٠٢.

(٣٣) د/ محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٢٤-٢٦.

أم لا؟، مع الأخذ في الاعتبار أنه وإن كان يمكن معرفة عبء الضرائب المباشرة التي يتحملها كل فرد، وتحديد مبلغها ونسبتها إلى وعائها، فإن ذلك قد لا يكون ممكناً في الضرائب غير المباشرة كالضرائب الجمركية والضرائب على الاستهلاك، ولا شك أن كل ماسبق يجعل من مدلول الضريبة أمراً يصعب تحديده.

٢- وتتمثل الصعوبة الثانية في أن العبء الضريبي ليس مقداراً ثابتاً، وليس نسبة مئوية محددة، بل هو حصيلة تفاعل ظروف وعوامل اقتصادية ومالية كثيرة ومختلفة، وإذا كان بعض الاقتصاديين يذكرون محددات العبء الضريبي بأنها حجم الدخل القومي، وتوزيعه، والتنظيم الفني للضرائب، والإنفاق العام، ورد فعل المكلفين النفسي والسياسي والاقتصادي^(٣٤)، فإن حساب هذه المحددات يكتنفها الكثير من الصعوبات، مما ينعكس على كيفية حساب العبء الضريبي.

٣- أما الصعوبة الثالثة فتكمن في أن العبء الضريبي ذا مفهوم متغير، يختلف باختلاف الظروف، أي أنه يختلف من دولة إلى أخرى، ويختلف من وقت لآخر في الدولة الواحدة.

وبالرغم من كل هذه الصعوبات التي تواجه تحديد عبء الضريبة الذي يتحمله الممول، إلا أن ذلك لا يمنع أن يكون توحيد عبء الضريبة أحد مبادئ العدالة الضريبية، الأمر الذي يتطلب وضع معيار يعتمد عليه كأساس لتوزيع العبء الضريبي، وهذا ما سنلقي عليه الضوء في المطلب التالي:

المطلب الثالث

معايير تحقيق العدالة الضريبية

اختلف الفقه المالي حول المعيار الذي يمكن الاعتماد عليه كأساس لتوزيع العبء الضريبي في إطار السعي لتحقيق العدالة الضريبية، فهناك من يتجه إلى الاعتماد على معيار المنفعة التي يحصل عليها الممول، وهناك من يعتمد على معيار القدرة على الدفع^(٣٥)، ونتعرض هنا لهذين المعيارين بمزيد من التفصيل.

^(٣٤) لمزيد من التفاصيل راجع: د/ محمد مبارك حجير: السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية

الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، بدون تاريخ، ص ١١٦ - ١٢٧.

^(٣٥) Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, Op.Cit, P. 4.

المعيار الأول: معيار المنفعة

يرى المؤيدون لمعيار المنفعة أن تحقيق العدالة الضريبية يتطلب توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع وفقاً للمنافع التي تعود على كل فرد منهم من جراء قيام الحكومة بنشاطها العام، أي وفقاً لمعيار انتفاع الأفراد من الخدمات التي تقدمها الدولة^(٣٦).

ويرجع اعتماد أنصار هذا المعيار على فكرة المنفعة كأساس لتوزيع الأعباء الضريبية، إلى قيامهم بعقد مقارنة بين القطاعين الخاص والعام، حيث إنهما يخضعان لقاعدة عامة واحدة، وهي قاعدة المنفعة، فإذا كانت القاعدة في القطاع الخاص أن تباع كل سلعة أو خدمة يقدمها ذلك القطاع مقابل ثمن محدد لأي مشتر، دون الأخذ في الاعتبار عند تحديد هذا الثمن دخل المشتري، أو ظروفه الشخصية، وكذلك إذا كانت القاعدة في القطاع الخاص أن ثمن السلعة أو الخدمة يدفعه الفرد الذي يقوم باستهلاك هذه السلعة أو الخدمة، وأن مجموع القيمة التي يدفعها يتناسب طردياً مع الكمية التي يستهلكها، فإن هذه القاعدة يجب أن تطبق على المنافع التي تقدمها الدولة ويحصل عليها الأفراد، فالدولة تشبه مشروعاً تجارياً يتولى تقديم منفعة في ظل جهاز السوق، مقابل ثمن يدفعه من يحصل على هذه المنفعة، ويتمثل هذا الثمن في الضريبة^(٣٧)، ومن ثم فإن مقتضيات العدالة الضريبية أن يدفع الأفراد مقابل السلع والخدمات التي يحصلون عليها، وبالتالي يجب أن تتناسب الضريبة مع المنفعة^(٣٨)، فليس من العدل أن يدفع الفرد مبلغ من المال مقابل أشياء لم يحصل عليها^(٣٩).

^(٣٦) د/ رمضان صديق: الجوانب القانونية والاقتصادية للعدالة الضريبية، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، مجلد ٢٣، عدد ٩١، أغسطس ٢٠١٣، ص ٤٥.

^(٣٧) د/ محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٢٧.

^(٣٨) Robert F. van Brederode: Ethics and Taxation, Springer Nature Singapore Pte Ltd. 2020, P. 6.

^(٣٩) د/ حمدي أحمد العناني: اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، الجزء الأول، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، ١٩٩٢، ص ٢٧٠.

وبالرغم من اتفاق أنصار مبدأ المنفعة على الاعتماد عليه كأساس لتوزيع الأعباء الضريبية، إلا إنهم اختلفوا حول تفسير مدلول المنفعة، مما أدى إلى اختلافهم في كيفية توزيع الأعباء الضريبية، وقد تبلور اختلافهم في ثلاثة اتجاهات رئيسية وهي^(٤٠):

- **الاتجاه الأول: (المنفعة = الضريبة)** يرى أنصار هذا الاتجاه أن يتم توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، بحيث تكون الضرائب التي يدفعها الممول مساوية لإجمالي المنافع التي يحصل عليها من الخدمات العامة التي تقوم بها الدولة، دون أن يكون هناك أي علاقة بين الضرائب المفروضة وبين تكاليف إنتاج الخدمة التي تقدمها الدولة، ومن ثم فإن مجموع المنافع الإجمالية التي تعود على الأفراد نظير قيام الدولة بخدمة معينة، قد تزيد أو تنقص عن تكاليف إنتاج الخدمة، وبالتالي قد تحقق الحكومة أرباحاً أو خسائر وهي بصدد تقديم هذه الخدمات.
- **الاتجاه الثاني: (المنفعة النسبية = الضريبة)** وفقاً لهذا الاتجاه يتم توزيع الأعباء الضريبية بين الممولين باعتبارها نسبة مئوية موحدة من إجمالي المنافع التي عادت على كل منهم، أي أنه يتم قياس المنافع الكلية التي عادت على كل فرد من أفراد المجتمع، ثم يتم توزيع حصيلة الضرائب بحيث يقوم كل ممول بدفع نسبة مئوية معينة من إجمالي المنافع التي عادت عليه من الخدمات العامة التي تقدمها الدولة.
- **الاتجاه الثالث: (المنفعة الحدية = الضريبة)** وفقاً لهذا الاتجاه فإن توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع يجب أن يتم حسب المنافع الحدية التي عادت عليهم^(٤١)، حيث تعد الضريبة عادلة- من وجهة نظر أنصار هذا الاتجاه- عندما تتساوى المنفعة الحدية التي يحصل عليها الممول نتيجة لدفع الضرائب مع المنفعة الحدية التي تضيع على الممول من الإنفاق العام، أو بمعنى آخر عندما تتساوى

(٤٠) لمزيد من التفاصيل حول هذه الاتجاهات راجع:

- د/ عبد الكريم صادق بركات، د/ حامد عبد المجيد دراز: علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون تاريخ، ص ٣٢٨ - ٣٣٠.

- د/ غزال العوسي: النظم الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٣٩ - ٤٠.

- د/ محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٢٨ - ٣٠.

(٤١) Robert F. van Brederode: Ethics and Taxation, Op.Cit, P. 7.

المنفعة الحدية التي يحصل عليها من الاستخدام الخاص لدخله مع المنفعة الحدية التي يحصل عليها من الاستخدام العام لهذا الدخل. وبالرغم من أن الاتجاه الأخير يتماشى نسبياً مع التحليل الاقتصادي الحديث القائم على المنفعة الحدية، إلا أن معيار المنفعة برمته تعرض للعديد من الانتقادات من قبل أنصار الفكر المالي الحديث^(٤٢)، والذين يرون أن مبدأ المنفعة لا يصلح أن يكون أساساً لتوزيع الأعباء الضريبية على نحو يحقق العدالة^(٤٣)، بل إن تطبيقه قد يؤدي إلى نتائج تتنافى مطلقاً مع فكرة العدالة، وتتمثل أهم تلك الانتقادات فيما يلي^(٤٤):

١. تخطئ نظرية المنفعة باتجاهاتها الثلاث في تشبيه الدولة بالأفراد، في حين أن نشاط الدولة العام غالباً ما يكون مغايراً لنشاط الأفراد، سواء أكان من حيث الهدف أم من حيث الطريقة، كما أن الدولة لا تعمل في ظل قواعد السوق الحرة دائماً، فهناك الكثير من الخدمات لا يستطيع جهاز السوق توفيرها، كخدمات الدفاع الخارجي مثلاً، فضلاً عن ذلك فإن كثيراً من الخدمات العامة غير قابلة للتجزئة، فهي ذات طبيعة جماعية، وبالتالي يستحيل تقاضي ثمن لها.
٢. تفترض نظرية المنفعة حيادية الدولة في توزيع الدخل، فهي تقوم على أن التوزيع الأمثل للدخل هو الذي يتم من خلال قوى السوق والعرض والطلب، وينطبق هذا على عدالة التوزيع داخل الإيرادات العامة وداخل النفقات العامة، وبالتالي فإن الدولة عندما تقوم بجباية إيراداتها أو إنفاق نفقاتها، يجب أن تكون محايدة، فلا تتناول سلم التوزيع بين الأفراد بالتغيير والتعديل والتشويه، وهذا أمر غير مقبول في الفكر المالي الحديث الذي يلقى على عاتق الدولة التزام أساسي بتصحيح الاختلالات التي تحدث في توزيع الدخل القومي من خلال العمل على إعادة التوزيع بما يقلل الفجوة بين الدخل ويحقق عدالة التوزيع.

(42) H. P. Young: Distributive Justice in Taxation, Journal of Economic Theory, 44, (1988), P. 322- 323.

(43) Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, Op. Cit, P. 57.

(44) لمزيد من التفاصيل حول هذه الانتقادات راجع د/ محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٣٠ وما بعدها.

٣. تتطلب نظرية المنفعة تحديد المنتفعين بالخدمات التي تقدمها الدولة وقياس المنافع التي تعود على كل منهم، حتى يتم توزيع الضرائب بناءً على المنفعة، ومع ذلك فإنه قد يصعب تحديد المنتفعين من خدمات بعض المرافق كالدفاع والصحة والتعليم والطرق والأمن الداخلي... وغيرها، وبالتالي فإن هناك منافع لا يتيسر قياسها، ومن ثم لا يمكن قياس المنفعة التي حصل عليها كل فرد في المجتمع، وهنا لا يوجد أساس لتوزيع العبء الضريبي وفقاً لنظرية المنفعة.
٤. إن تبني نظرية المنفعة يؤدي إلى الإضرار بالطبقة الفقيرة، حيث تعد هذه الطبقة الأكثر انتفاعاً بالخدمات العامة، ومن ثم فإنها وفقاً لمعيار المنفعة يجب أن تدفع ضريبة أكبر من تلك التي تدفعها الطبقات الغنية، لحصولها على منافع أكبر، ولا شك أن ذلك يتنافى مع فكرة العدالة عموماً والعدالة الضريبية على وجه الخصوص.
٥. يعتبر المقابل عنصراً من عناصر الرسم وليس الضريبة، فالرسم يمكن تقدير قيمته بناءً على المقابل الذي حصل عليه دافعه، أما الضريبة فالأصل أنها تدفع دون مقابل من نفع عام مباشر يعود على دافعها، وبالتالي فإن معيار المنفعة يخلط بين طبيعة الرسم وطبيعة الضريبة.
٦. عدم ملائمة معيار المنفعة لدور الدولة في العصر الحديث، والذي يقوم على فكرة الدولة المتدخلة، ومن ثم لا يمكن حصر دور الدولة في العصر الحديث - حتى بعد انتشار سياسات خصخصة القطاع العام - ذلك لأن من مهام الدولة الحديثة التدخل لإعادة توزيع الدخول والثروات بهدف تقريب التفاوت الاجتماعي، ومن ثم تحقيق العدالة الاجتماعية، هذا بالإضافة إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية الأخرى، وتطبيق معيار المنفعة لا يتناسب مع طبيعة هذا الدور الحديث للدولة. وبالرغم من هذه الانتقادات التي وجهت لنظرية المنفعة فإن هناك من يرى أن هذه النظرية لها عدة مزايا من بينها أنها مفيدة في فرض الضرائب المحلية، حيث تقيّمها الدولة على أساس المنفعة، ومن ثم يشعر الممول بما يحصل عليه من منفعة مقابل

دفعه الضريبية، مما يحفز على دفعها بنفس راضية، ولا يتهرب منها^(٤٥)، كما يرى البعض أن نظرية المنفعة ربطت بين نفقات الدولة وإيراداتها، ذلك لأنها تؤكد على أهمية توجيه حصيله الضريبية بما يعود بالنفع على الممولين^(٤٦)، إلا أن هذه المزايا القليلة، وغير المؤكدة، لم تشفع لمعيار المنفعة، ولم تكن قادرة على تبريره في ظل هذه الانتقادات، لذا يتجه الفقه المالي الحديث إلى اتباع معيار آخر لتوزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع، على النحو الذي يحقق العدالة الضريبية، ألا وهو معيار القدرة على الدفع.

المعيار الثاني: معيار القدرة على الدفع

يرى الفكر المالي الحديث أنه ليس من العدالة أن يتم توزيع الأعباء الضريبية على أفراد المجتمع استناداً إلى ما يعود على كل منهم من منافع، وإنما يجب توزيع هذه الأعباء بناءً على معيار القدرة على الدفع^(٤٧)، أي أن تكون مساهمة كل فرد في الضريبة اعتماداً على قدرته التكاليفية، وتقاس هذه المقدرة بالاستناد إلى عناصر موضوعية ملموسة، كالدخل والثروة^(٤٨).

ويعتمد أنصار هذا المعيار على الفلسفة التي يقوم عليها حق الدولة في فرض الضرائب، فهم يتجهون إلى إسناد هذا الحق إلى فكرة التضامن الاجتماعي الموجودة بين كافة أفراد المجتمع^(٤٩)، وطبقاً لهذه الفكرة فإن المجتمع باعتباره ضرورة اجتماعية يجب أن يساهم كل فرد في تحمل جزء من أعبائه، يتحدد هذا الجزء بناءً على قدرته على الدفع، فالغني لديه قدرة على دفع ضريبة أكثر من الفقير، لذا فإن العدالة تقتضي أن تفرض عليه ضريبة أكبر من تلك التي تفرض على الفقير^(٥٠).

(٤٥) د/ محمد فؤاد إبراهيم: مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٥، ص ٢٧٢.

(٤٦) د/ محمد سعيد فرهود: المرجع السابق، ص ٣٥.

(٤٧) Robert F. van Brederode: Ethics and Taxation, Op.Cit, P. 6.

(٤٨) خالد علي، عمر غانم: المرجع السابق، ص ١٣.

(٤٩) Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, Op. Cit, P. 57.

(٥٠) د/ علي لطفي: اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٤، ص ٨٧.

ومن ثم فإن العدالة الضريبية وفقاً لمعيار القدرة على الدفع تتحقق عندما تتساوى قيمة الضرائب التي يدفعها الأفراد مع التضحية التي يتحملها كل منهم، وبالتالي فإن أصحاب الدخول المتساوية يتحملون عبء ضريبي متساو، أما إذا اختلف مستوى الدخل فإن مقدار الضريبة يجب أن يختلف، فزيادة قيمة الدخل يجب أن يترتب عليه زيادة في مقدار الضريبة، وانخفاض مستوى الدخل يجب أن يترتب عليه تخفيف العبء الضريبي^(٥١)، وهكذا فإن هذا المعيار يحقق العدالة الضريبية في شكلها الأفقي عن طريق تساوي المعاملة الضريبية للأفراد ذوي الدخول المتماثلة، كما يحققها في شكلها الرأسي عن طريق تقرير معاملة ضريبية مختلفة للأفراد ذوي الدخول المختلفة^(٥٢).

ويرى أنصار مبدأ القدرة على الدفع أن مبادئهم يتناسب مع القوانين الاقتصادية وعلى وجه التحديد قانون تناقص المنفعة الحدية، فكلما ارتفع دخل الفرد كلما اتجهت المنفعة الحدية للتناقص، وبالتالي فإن اقتطاع وحدة نقدية من أصحاب الدخول المرتفعة في شكل ضريبة، يترتب عليه تضحية أقل فيما لو تم هذا الاقتطاع من أصحاب الدخول المنخفضة^(٥٣).

وتجدر الإشارة إلى أن تطبيق معيار القدرة على الدفع يتطلب أمرين: يتمثل الأمر الأول في إمكانية قياس قدرة الممول على الدفع، وهو ما يتطلب وجود وحدة موضوعية لقياس القدرة على الدفع، أما الأمر الثاني فيتمثل في تحديد العلاقة الملائمة بين القدرة على الدفع والاستقطاع الضريبي، أي تحديد العلاقة الملائمة بين حجم الوعاء الضريبي ومعدل الضريبة وكيفية جبايتها وتحصيلها، وهذا قد يثير مشكلات فنية وإدارية وقانونية واقتصادية، ويتطلب وجود مؤسسات اقتصادية ومالية وضريبية ذات مستوى مرتفع من الكفاءة^(٥٤).

(٥١) د/ غزال العوسي: النظم الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٤٥.

(٥٢) د/ حمدي أحمد العناني: المرجع السابق، ص ٢٧٨.

(٥٣) المرجع السابق مباشرة، ص ٢٧٧.

(٥٤) د/ عبد الكريم صادق بركات، د/ حامد عبد المجيد دراز: المرجع السابق، ص ٣٩٩.

المبحث الثاني

دور العدالة الضريبية في دعم التنمية الاقتصادية

لم تعد الضريبة في الفقه المالي المعاصر قاصرة على الوظيفة المالية فحسب، بل أضحت لها وظائف اقتصادية واجتماعية لا تقل شأنًا عن الوظيفة المالية^(٥٥)، ومن هنا فقد أصبحت الضريبة في الفكر المالي المعاصر أحد أهم الآليات التي تساهم في تحقيق العدالة الاجتماعية، وتدعم بناء اقتصاديات وطنية منتجة ذات قدرات تنافسية عالية ومولدة لفرص عمل، وتعتمد آليات لتوزيع وإعادة توزيع الدخل والثروات والموارد، بما يضمن العدالة بين المواطنين، ويحافظ على الاستدامة البيئية واستدامة الموارد الطبيعية.

ولاشك أن العدالة الضريبية تعد من أهم مميزات أي نظام ضريبي، وضرورة أساسية يجب أن تتوفر فيه، لما لها من آثار اجتماعية إيجابية، كالارتقاء بمستوى معيشة الفقراء، وتمكينهم من الحصول على احتياجاتهم الأساسية، وتقليل الفجوة بين الدخل، وتحقيق المساواة بين أفراد المجتمع، وترسيخ قيم العدالة الاجتماعية.

بيد أن الآثار الإيجابية للعدالة الضريبية لا تقتصر على الجوانب الاجتماعية فحسب، إنما للعدالة الضريبية أيضاً مردود بالغ الأهمية على النشاط الاقتصادي في المجتمع، ولذا يجب على واضعي النظم الضريبية تطبيق سياسات ضريبية متوازنة وحافزة لمزيد من الإنتاج وجذب الاستثمارات في إطار من العدالة، بحيث لا يقتصر دور القانون الضريبي على تشجيع فئة دون غيرها، ولا يركز على تحقيق مجال دون آخر، وإنما يقرر معاملة عادلة لجميع الممولين على مختلف مستويات دخولهم ومجال أنشطتهم، دون أن يغفل أهمية الضريبة كأداة مؤثرة في السياسة المالية^(٥٦).

^(٥٥) د/ سعيد عبد العزيز عثمان، د/ يحي عبد الغني أبو الفتوح: المالية العامة، دار فاروس العلمية، ٢٠١٠، ص ٢٠.

^(٥٦) د/ عبد الناصر حسبو السيد: الأعباء المعيشية والعائلية ومبدأ العدالة الضريبية، بحث مقدم للمؤتم الضريبي الثامن عشر "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يونيو ٢٠١٢، ص ٤ - ٥.

وفي هذا المبحث نحاول توضيح دور العدالة الضريبية في دعم التنمية الاقتصادية، سواء أكان من خلالها دورها في دعم الجانب الاقتصادي للتنمية، أم من خلال دورها في دعم الجانب الاجتماعي لها، وذلك من خلال المطلبين التاليين.

المطلب الأول

دور العدالة الضريبية في دعم الجانب الاقتصادي للتنمية

إن السياسة الضريبية المصممة تصميماً جيداً لها دور مهم تطلع به جنباً إلى جنب مع سياسات الاقتصاد الكلي والإصلاحات الهيكلية التي تعزز النمو والمساواة في الحصول على الفرص الاجتماعية والاقتصادية^(٥٧)، فالضريبة عموماً لها وظيفة تنموية مهمة تتمثل في تعبئة الفائض الاقتصادي لتمويل الاستثمارات التي تحقق أهداف التنمية الاقتصادية^(٥٨).

وفي هذا السياق- يرى الباحث- أن العدالة الضريبية تؤدي دوراً مهماً في تشجيع التنمية الاقتصادية والإرتقاء بمعدلاتها، ودعم البرامج التنموية في المجتمع، وبدونها تصبح الضريبة أداة في غاية الخطورة، وأسيرة الظروف والمشاكل بدلاً من أن تتحكم بها وتوجهها وتخفف من وطأتها، وهو ما سيؤثر بالسلب على الموازين الاقتصادية والاجتماعية^(٥٩)، ومع ذلك تجدر الإشارة إلى أن العدالة الضريبية- بالرغم من أهميتها- ما هي إلا جانب واحد من النظم الضريبية الجيدة، ولذا فإن الجهود الرامية إلى تحقيق

^(٥٧) صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى: مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، سبتمبر ٢٠١٥، ص ٨، متاحة على موقع صندوق النقد الدولي www.imf.org

^(٥٨) د/ محمد نجيب زكي حمد، د/ يوحنا نصحي عطية: المستجدات والتعديلات الحديثة على القانون الضريبي وأثرها على الإستثمار والتنمية، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد ٩٩، أغسطس ٢٠١٥، ص ٥٦.

^(٥٩) د/ صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى، المركز الثقافي العربي، بيروت، ١٩٨٧، ص ٨.

العدالة الضريبية ينبغي أن تكون متسقة مع رؤية أوسع لدور المالية العامة للدولة، وأن تشمل دور كل من الإيرادات والنفقات على حد سواء^(٦٠).

ويسعى الباحث إلى توضيح دور العدالة الضريبية في دعم البعد الاقتصادي للتنمية من خلال تحليل أثر العدالة الضريبية على بعض الجوانب الاقتصادية الأساسية في المجتمع، كالإستهلاك، والإدخار، والإنتاج، والاستثمار، وحجم الإيرادات العامة، ومن خلال هذا التحليل يمكن أن نستخلص الآثار الإجمالية للعدالة الضريبية على الجوانب الاقتصادية لعملية التنمية الشاملة.

أولاً: أثر العدالة الضريبية على الاستهلاك

يعتبر مستوى الاستهلاك من المتغيرات الاقتصادية المهمة التي تؤثر في النشاط الاقتصادي، لما يمثله من قدرة استيعابية للسوق، وبالتالي فهو حافز من حوافز الاستثمار، وعامل من عوامل زيادة الطاقة الإنتاجية، كما تعتبر الضريبة أحد أهم العوامل التي تؤثر على حجم الاستهلاك، ذلك لأن ارتفاع مستوى الضريبة المفروضة على دخول الأفراد، يؤدي إلى انخفاض الدخل الشخصي المتاح، وبالتالي انخفاض حجم الاستهلاك، ومن ثم انخفاض حجم الطلب الكلي في المجتمع^(٦١)، ومن جانب آخر فإن فرض الضرائب على الدخل المنخفضة للأفراد محدودي الدخل يقلل من مقدرتهم على الاستهلاك وكذلك على الإنتاج، وهو ما يؤدي إلى انخفاض مستوى الدخل القومي، وبالتالي يؤدي ذلك إلى انخفاض ونقص في الإيرادات العامة^(٦٢).

^(٦٠) صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى: مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، سبتمبر ٢٠١٥، ص ١٢، متاح على موقع صندوق النقد الدولي www.imf.org

^(٦١) د/ عمرو محمد يوسف محمد: مساهمة السياسات والتشريعات الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية في مصر، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث بعنوان "دور الدولة في تحقيق التنمية المستدامة في مصر في ظل التحديات السياسية والاقتصادية الراهنة" كلية الدراسات الاقتصادية والعلوم السياسية- جامعة الاسكندرية، ٩ مايو ٢٠١٧، ص ٩.

^(٦٢) د/ عبد المطلب عبد الحميد: اقتصاديات المالية العامة، بدون ناشر، ٢٠٠٥، ص ٢٧٠.

ومن هذا المنطلق يرى الباحث أن العدالة الضريبية تؤثر تأثيراً إيجابياً على حجم الاستهلاك في المجتمع وطبيعته، على النحو الذي يعزز عملية التنمية الاقتصادية، ويمكن تحليل أثر العدالة الضريبية على الاستهلاك في المجتمع على النحو التالي:

١- تقوم فكرة العدالة الضريبية وفقاً لمفهومها الحديث على وحدة عبء الضريبة، وهو ما يتطلب تناسب الضريبة مع المقدرة التكلفة للممول، ومن ثم يجب إعفاء غير القادرين من دفع الضرائب، وفرض ضريبة على القادرين تزيد مع زيادة قدرتهم التكلفة، وتقل مع انخفاضها، وبالتالي فإن العدالة الضريبية يترتب عليها أن يدفع ذوي الدخل المنخفضة ضريبة أقل من تلك التي يدفعها ذوي الدخل المرتفعة^(٦٣)، أو بمعنى آخر: إعادة توزيع الدخل لصالح الفقراء.

ومن المستقر عليه اقتصادياً، أن أصحاب الدخل المنخفضة لديهم ميل حدي للاستهلاك أكبر من أصحاب الدخل المرتفعة^(٦٤)، أي أنهم يتجهون لزيادة الاستهلاك كلما زادت دخولهم، وبالتالي فإن انخفاض العبء الضريبي على هذه الفئة يؤدي إلى زيادة قوتها الشرائية، الأمر الذي يؤدي لزيادة الطلب على السلع والخدمات، لأن معظم أو كل دخل هذه الفئة يستخدم في الشراء^(٦٥)، وهكذا، فإن العدالة الضريبية من خلالها دورها في زيادة دخول الفقراء، سوف تؤدي إلى زيادة حجم الاستهلاك في المجتمع.

٢- العدالة الضريبية لا تقتصر على ضرائب الدخل فحسب، فهي سمة من سمات النظام الضريبي الجيد، وقاعدة من قواعده الأساسية التي يجب التأكد من توافرها في كل الضرائب، سواء أكانت ضرائب مباشرة أم كانت ضرائب غير مباشرة، وإذا نظرنا إلى الضرائب غير المباشرة، فإن العدالة الضريبية تقتضي فرض ضرائب منخفضة على إنتاج أو استهلاك السلع التي يستهلكها الفقراء في العادة، وربما يتم

^(٦٣) د/ مصطفى محمود عبد القادر: إصلاح السياسة الضريبية في مصر، بحث ألقى في ندوة "الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، أكتوبر ٢٠١٦، ص ١٣، متاح على الموقع التالي www.eces.org.eg

^(٦٤) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

^(٦٥) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ١٥.

إعفاؤها من الضريبة كلياً، كما تقتضي العدالة فرض ضرائب جمركية منخفضة على استيراد هذا النوع من السلع، وذلك بهدف تخفيف العبء الضريبي على طبقة الفقراء ومحدودي الدخل، وتمكينهم من تلبية احتياجاتهم الأساسية، بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية.

ونظراً لأن الضرائب غير المباشرة تضاف في العادة إلى ثمن السلعة، فإن إعفاء أو تخفيض الضرائب غير المباشرة على سلع الفقراء يؤدي إلى انخفاض أسعار هذه السلع، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الطلب عليها وفقاً للقواعد العامة في قانون الطلب، وهو ما يعني زيادة استهلاك هذا النوع من السلع، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة حجم الاستهلاك الكلي في المجتمع.

ثانياً: أثر العدالة الضريبية على الادخار

تؤثر السياسة الضريبية التي تتبعها الدولة على معدل الادخار، وتتوقف طبيعة هذا الأثر على مدى تأثير الهيكل الضريبي على مستوى الدخل وطريقة توزيعها، وكذلك على حجم الاستهلاك وطبيعته^(٦٦).

وفي هذا السياق يرى البعض أن فرض الضرائب بأسعار تصاعديّة يؤدي إلى اقتطاع جزء مهم من دخول الأغنياء، وهو ما يحد من مقدرتهم على الادخار^(٦٧)، ووفقاً لهذا التحليل فإن العدالة الضريبية، وما تقتضيه من تصاعد الضريبة، تؤدي إلى انخفاض حجم الادخار المحلي، فالعدالة الضريبية تقوم على إعادة توزيع الدخل لصالح الفقراء، وطالما أن أصحاب الدخل المنخفضة لديهم ميل حدي أكبر للاستهلاك، وأصحاب الدخل المرتفعة لديهم ميل حدي أكبر للادخار، فإن العدالة الضريبية ستؤدي إلى انخفاض مستوى الإدخار في المجتمع.

^(٦٦) د/ صلاح حامد حسين: العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة في الدول النامية (دراسة نظرية)، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، مجلد ٦٤، عدد ٣٥٤، يوليو ١٩٧٣، ص ٥.

^(٦٧) د/ عبد المطلب عبد الحميد: اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٧٠ - ٢٧١.

إلا أن هذا التحليل بالرغم من دقته وسلامته استنتاجه، لا يجب النظر إليه منظور سلبي، على النحو الذي يؤدي إلى اعتبار العدالة الضريبية معوق من معوقات النمو الاقتصادي، نظراً لتأثيرها السلبي على حجم الادخار المحلي، والذي يعد عنصراً أساسياً من عناصر تمويل التنمية الاقتصادية، وإنما يجب النظر إلى تأثير العدالة الضريبية على الادخار المحلي في ضوء المعطيات التالية:

١. بالرغم من أهمية الادخار المحلي في تمويل التنمية الاقتصادية، إلا أننا إذا أردنا أن نحدد أيهما أولى للنمو الاقتصادي، الادخار أم الاستهلاك؟، سنجد أن الأولى هو زيادة حجم الاستهلاك، ذلك لأن زيادة الاستهلاك ستؤدي إلى زيادة الطلب على السلع والخدمات، مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج، طالما أن عناصر الإنتاج لم تصل بعد إلى مرحلة التشغيل الكامل، حتى لو لم تكن هناك مدخرات محلية كافية لتمويل الاستثمارات الجديدة، لأنه سيتم حينها اللجوء إلى مصادر التمويل الأجنبية، سواء أكان في صورة قروض خارجية أم استثمارات أجنبية، ولا توجد أي مشكلة في الاعتماد على هذه المدخرات الأجنبية لتمويل التنمية الاقتصادية، طالما أن ذلك تم بناءً أسس مدروسة، وقواعد عادلة، وهناك العديد من الدول التي اعتمدت في تمويل تنميتها على مصادر التمويل الأجنبية.

أما إذا زاد حجم المدخرات في المجتمع، من خلال زيادة دخول الأغنياء، دون زيادة حجم الاستهلاك نظراً لعدم زيادة دخول الفقراء، كما هو في حالة غياب العدالة الضريبية، فلن يكون لزيادة حجم المدخرات أي مردود إيجابي على التنمية الاقتصادية، نظراً لأن هذه المدخرات ستبقى خاملة لا تجد مجالاً للاستثمار^(٦٨)، ومن ثم: لن يتم تحويلها- أو على الأقل لن يتم تحويل جزء كبير منها- لاستثمارات، نظراً لضعف مستوى الاستهلاك المحلي الناتج عن انخفاض دخول الفقراء ومحدودي الدخل، وبالتالي ستبقى هذه المدخرات دون طائل منها، وربما يتم تسريبها للخارج بحثاً عن فرص استثمارية أفضل.

(٦٨) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

ولا شك أن العبرة في الادخار من منظور التنمية الاقتصادية لا تكمن في تكوين رؤس الأموال وتراكمها وتضخمها، فهذا يعد اكتنازاً وليس ادخاراً، إنما العبرة تكمن في إتاحة الفرصة لاستخدام هذه المدخرات في دعم الاستثمار والإنتاج والعمل والربح، ومن هنا، فإن العدالة الضريبية وما يترتب عليها من زيادة دخول الفقراء، على النحو الذي يشجع الطلب على السلع والخدمات المختلفة، ستؤدي إلى انتعاش الاقتصاد، وإحداث حالة من الرواج في السوق، تشجع على قيام الاستثمارات وتتيح الفرصة لتشغيل رؤوس الأموال، بينما غياب العدالة الضريبية، حتى وإن ترتب عليه تراكم المدخرات في المجتمع، أو بالأحرى زيادة الاكتناز، إلا إنه لن يوفر البيئة المناسبة لاستغلال هذه المدخرات في العمل والإنتاج، نظراً لضعف القوة الشرائية لمحدودي الدخل، وهو ما يؤدي إلى إحداث حالة من الركود الاقتصادي تؤثر بالسلب على عملية التنمية الاقتصادية.

٢. يرى بعض الاقتصاديين أنه ليس من الصحيح أن نسلم دائماً بأن الطبقات الفقيرة ميلها للادخار منخفض، ويرجع ذلك لسببين^(٦٩): الأول أن نسبة كبيرة من الأسر في فئات الدخل المنخفضة قد تستهلك أكثر من دخلها الافتراضي، لا لشبهي إلا لأن هذا الدخل قد يمثل دخلاً انتقالياً، وأن الاستهلاك المشاهد مرتبط بمستوى أعلى لدخل متوقع، ومن ثم فربط الادخار الجاري بالدخل الجاري قد يظهر قيمة غير حقيقية للميل للادخار، والثاني أن جزءاً كبيراً من مدخرات الطبقات الأقل دخلاً غالباً ما يتم تجاهله لمجرد أنه لا يظهر في حسابات الدخل القومي، نظراً لأنه يأخذ شكل استثمار مباشر يعتمد بصفة أساسية على بذل عمل إضافي مثل أعمال تحسين التربة والمرافق اللازمة للزراعة التي يقوم بها صغار المزارعين.

٣. إن السلوك الادخاري للطبقات الأعلى دخلاً في الدول النامية محل شك، فهي غالباً ما تميل لاستخدام جانب كبير من دخولها في استهلاك أو استثمار مظهري لا ينجم

(٦٩) د/ إبراهيم العيسوي: التوزيع والنمو والتنمية، بعض المسائل النظرية والشواهد العملية مع إشارة خاصة لمصر، بحث منشور في كتاب المؤتمر العلمي السنوي الرابع للاقتصاديين المصريين "التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية في الفكر التنموي الحديث مع إشارة خاصة للتجربة المصرية"، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة، ١٩٨١، ص ١٧٣.

عنه زيادة تذكر في الدخل القومي، كما أن هذه الطبقات قد يقل لديها الميل للاستثمار المحلي، وترغب في الاستثمار الخارجي بغرض حماية أموالها، أو زيادة فرص الربح في الخارج، ولا شك أن ذلك يمثل استنزافاً للموارد المحلية، وفقداناً لفرص استثمارية، الأمر الذي يؤثر سلباً على التنمية^(٧٠).

٤. إن العدالة الضريبية وما تتطلبه من إعفاء أو تخفيض الضرائب غير المباشرة على السلع الضرورية، وزيادة هذه الضرائب على السلع الكمالية، تؤدي إلى زيادة الادخار في المجتمع، ذلك لأن فرض ضرائب غير مباشرة على السلع الكمالية يؤدي إلى ارتفاع أسعارها، ومن ثم يؤدي إلى التقليل من استهلاكها، ومع الانخفاض في استهلاك السلع الكمالية يتجه المستهلك إلى ادخار الجزء الفائض من دخله الذي كان مخصصاً لاستهلاك هذه السلع الكمالية، وهو ما يؤدي إلى زيادة الادخار، وعلى الجانب الآخر فإن فرض ضرائب غير مباشرة على السلع الضرورية سيؤدي إلى زيادة أسعارها، ولكنه لن يؤدي إلى انخفاض استهلاكها نظراً لأن الطلب عليها غير مرن، أو قليل المرونة، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الجزء من الدخل المخصص لاستهلاكها، ومن ثم يقل بالتالي الجزء المتبقى للادخار، فيقل الادخار^(٧١)، وهكذا، فإن إعفاء السلع الضرورية من الضرائب المباشرة، وفرض هذه الضرائب على السلع الكمالية، لا يمكن الفقراء ومحدودي الدخل من الحصول على احتياجاتهم من السلع الضرورية على النحو الذي يعزز العدالة الضريبية فحسب، وإنما يؤدي أيضاً إلى زيادة حجم الادخار في المجتمع.

٥. إن العدالة الضريبية وما يترتب عليها من زيادة في دخول طبقة الفقراء، وإن كان ينتج عنها في البداية زيادة استهلاك هذه الطبقة، إلا أن ذلك لا يمنع أن يواجه بعضهم جزءاً من الدخل للادخار، وهذا الجزء يزيد مع زيادة مستويات دخولهم، وحتى لو كانت هذه المدخرات قليلة على مستوى كل فرد، إلا إنها ستكون كبيرة على مستوى المجتمع ككل، نظراً لأن غالبية أفراد المجتمع من محدودي الدخل - لا سيما في الدول النامية - ومن ثم يمكن وضع آليه مناسبة لتجميع هذه المدخرات واستخدامها في تمويل التنمية الاقتصادية.

(٧٠) د/ إبراهيم العيسوي: المرجع السابق، ص ١٧٤.

(٧١) د/ عبد المطلب عبد الحميد: اقتصاديات المالية العامة، مرجع سابق، ص ٢٧١.

وفي ضوء المعطيات السابقة، يمكن القول إنه قد يبدو للوهلة الأولى أن العدالة الضريبية لها تأثير سلبي على مستوى الادخار، لكن التعمق في مفهوم الادخار الحقيقي المنتج الذي يدعم عملية التنمية الاقتصادية، ويستخدم في تمويل المشروعات التنموية، يؤكد أنه لا تعارض إطلاقاً بين العدالة الضريبية وزيادة حجم الإدخار، بل يمكن القول إن العدالة الضريبية تيسر فرص استغلال المدخرات المحلية، ومن ثم الاستفادة منها في دعم عملية التنمية الاقتصادية.

ثالثاً: أثر العدالة الضريبية على الاستثمار

تؤدي السياسات الضريبية دوراً مهماً في تحسين مناخ الاستثمار، حيث تقدم عدداً من المزايا التي تعمل على تشجيع المشروعات في مجالات مرغوب فيها اقتصادياً واجتماعياً من جانب الدولة^(٧٢)، والعلاقة القوية بين النظام الضريبي المعمول به وبين الاستثمار، أدت إلى تكوين ما يسمى بالمحفزات الضريبية التي تشجع قيام الاستثمارات المختلفة، هذه المحفزات الضريبية دفعت معظم الدول - لا سيما الدول النامية- إلى أن تقوم بإعادة النظر في تشريعاتها الضريبية بهدف تطويرها بما يتماشى مع الاتجاهات الحديثة في الفكر الضريبي، على النحو الذي يشجع الاستثمار ويدعم التنمية الاقتصادية^(٧٣).

ومع ذلك يجب الانتباه إلى أن تشجيع الاستثمارات الوطنية وجذب الاستثمارات الأجنبية لا يتوقف على الاعفاءات والحوافز الضريبية فقط^(٧٤)، وإنما يجب أن يصاغ النظام الضريبي ككل بصورة جيدة وحديثة، ومن أهم السمات التي يجب أن تتوفر في الضريبة في الفكر المالي الحديث صفة العدالة الضريبية، حيث يؤكد الفكر الضريبي

(٧٢) د/ نعيم فهيم حنا: تقييم سياسة الحوافز الضريبية ودورها في جذب الاستثمارات الأجنبية "دراسة اقتصادية لتجربتي مصر وسوريا"، بحث مقدم لمؤتمر "الاستثمار والتنمية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، الفترة ١١-١٣ سبتمبر ٢٠٠٣، المجلد الثاني، ص ٢٥٧.

(٧٣) د/ محمد نجيب زكي حمد، د/ يوحنا نصحي عطية: المرجع السابق، ص ٤٣.

(٧٤) د/ عصام الدين محمد متولي، د/ صلاح على أحمد: أثر الحوافز الضريبية على الاستثمار الأجنبي في مصر والدول العربية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة- جامعة عين شمس، مجلد ٢١، عدد ٢، يوليو ٢٠١٧، ص ٥٢٤-٥٢٥.

الحديث على أن تخفيض العبء الضريبي على الممولين، من خلال تخفيض الأسعار الضريبية وتقرير معاملة ضريبية واضحة وميسرة، يشجع الممولين على الالتزام الطوعي، ويقلل من المنازعة بين الممولين والإدارة الضريبية، ويحسن مناخ الاستثمار في الدولة^(٧٥). ومن هذا المنطلق يرى الباحث أن التأثير الإيجابي للعدالة الضريبية لا يقتصر على مؤشرات الاستهلاك والادخار فحسب، بل يمتد أيضاً إلى النشاط الاستثماري في المجتمع، ويمكن توضيح التأثير الإيجابي للعدالة الضريبية على مؤشر الاستثمار من خلال التحليل التالي:

١. تؤدي العدالة الضريبية من خلال تأثيرها الإيجابي على حجم الاستهلاك إلى تشجيع الاستثمار وزيادة حجمه، ذلك لأن حجم الاستهلاك، أو ما يمكن أن نطلق عليه الطاقة التسويقية للاقتصاد، من أهم العوامل التي يسعى المستثمر إلى ضمان وجودها قبل اتخاذ قراراته الاستثمارية، ومن ثم فهو يفضل الأسواق ذات القدرات التسويقية الكبيرة التي يزيد فيها حجم الاستهلاك.
٢. يعتبر النظام الضريبي السائد من أهم العوامل التي تؤثر في قرار المستثمر، سواء كان مستثمراً وطنياً أم أجنبياً، والمستثمر لا يبحث في النظام الضريبي عن الحوافز والإعفاءات الضريبية فحسب، وإنما يبحث إجمالاً عن مدى توافر العدالة في ذلك النظام، ومدى تقبل الممولين له، فالنظام الضريبي العادل يضمن له معاملة ضريبية عادلة، تراعي تحقيق التوازن بين مصلحته من جانب والمصلحة العامة للمجتمع من جانب آخر^(٧٦)، وتحترم حقوقه ومكتسباته المالية، وتضمن له عدم تعسف السلطات العامة في تقدير قيمة الضريبة وعدم التعسف في قواعد تحصيلها، كما تضمن له في نفس الوقت طرق الاعتراض والطعن المناسبة التي يمكنه اللجوء إليها في حالة وجود خطأ في تطبيق القواعد الضريبية، ومن ثم يمكن القول إن عدالة النظام الضريبي، وشعور المستثمر بالرضا عن المعاملة الضريبية، يعتبر مناخاً ملائماً للاستثمار وبيئة جاذبة له.

(٧٥) د/ رمضان صديق: الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دراسة فقهيّة وقضائية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ١٢.

(٧٦) د/ جنات فاروق السمالوطي: الإصلاح المالي والضريبي في مصر، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

رابعاً: أثر العدالة الضريبية على الإنتاج

تؤثر السياسات الضريبية على الإنتاج من خلال تأثير الضرائب النوعية على الرغبة في الاستثمار في قطاع معين مقارنة بغيره من القطاعات، حيث تسعى هذه القطاعات الإنتاجية اللجوء إلى إنتاج السلع والخدمات ذات العبء الضريبي الأقل، ومن ثم يتم تشجيع بعض النشاطات الإنتاجية حسب ما تخطط له الدولة^(٧٧). ولذلك يعتبر النظام الضريبي المعمول به في المجتمع من أهم العوامل التي تؤثر في حجم الإنتاج وكفاءته، ولا شك أنه كلما كان النظام الضريبي أكثر عدالة، كلما كان له تأثير أفضل على الإنتاج، ويمكن تحليل أثر العدالة الضريبية على الإنتاج على النحو التالي:

١. تقتضي العدالة الضريبية تناسب الضريبة مع المقدرة التكلفة للممولين، وهو ما يتطلب عدم فرض الضرائب بأسعار مرتفعة تكون مرهقة للمكلفين بها، بل يجب أن يكون سعر الضريبة مناسباً وفي حدود مقبولة، على النحو الذي يحقق التوازن بين مصلحة الممولين من جانب ومصلحة الخزنة العامة من جانب آخر، ولما كانت الضريبة التي يدفعها الممول على ما ينتجه تعتبر عبئاً يضاف إلى تكاليف الإنتاج، فإن العدالة الضريبية وما يترتب عليها من انخفاض سعر الضرائب ستؤدي إلى انخفاض تكاليف الإنتاج، ولا شك أن انخفاض التكاليف يعد عاملاً من عوامل تشجيع الإنتاج وزيادة حجمه.

٢. توصلنا سابقاً من خلال تحليل تأثير العدالة الضريبية على الاستهلاك، أن العدالة الضريبة تؤدي إلى زيادة حجم الاستهلاك في المجتمع، ووفقاً للقواعد الاقتصادية العامة فإن زيادة الاستهلاك يعتبر عاملاً من عوامل زيادة حجم الإنتاج، حيث يؤدي إلى زيادة الطلب على السلع والخدمات المختلفة، وهو ما يحفز المنتجين على زيادة إنتاجهم لتلبية الطلب المتزايد، وبالتالي فإن العدالة الضريبية من خلال دورها في زيادة حجم الاستهلاك، فإنها تؤدي بشكل غير مباشر إلى زيادة الإنتاج^(٧٨).

٣. تقتضي العدالة الضريبية تخفيض الضرائب المفروضة على المشروعات الصغيرة والمتناهية الصغر، وربما يتم إعفاؤها كلياً، ولا شك أن هذه المزايا والتخفيضات

(٧٧) د/ عمرو محمد يوسف محمد: المرجع السابق، ص ١٠.

(٧٨) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٢٥.

الضريبية الممنوحة لهذه المشروعات تعتبر عاملاً من عوامل تشجيعها، ومن ثم فهي تؤدي إلى رواجها وانتشارها، وهو ما يؤدي إلى زيادة الإنتاج المقدم منها، ولا يمكن التعلل بقلّة الإنتاج المقدم من هذه المشروعات نظراً لصغر حجمها، حيث إنه مع كثرة هذه المشروعات فإن الإنتاج الإجمالي المقدم منها سيؤدي إلى زيادة حجم الناتج الكلي، كما أن هذه المشروعات تعد في حد ذاتها نواة للمشروعات الكبيرة، وبالتالي من المتوقع أن تؤدي إلى زيادة أكبر في حجم الإنتاج في المستقبل.

٤. تهدف السياسة الضريبية في النظم الضريبية العادلة إلى تمكين الفقراء من الحصول على احتياجاتهم الأساسية، ليس من خلال تخفيض الضرائب المفروضة على دخولهم فحسب، إنما أيضاً من خلال تخفيض الضرائب المفروضة على إنتاج وتوزيع السلع الأساسية للفقراء ومحدودي الدخل، بهدف تخفيض أسعارها، ولاشك أن تخفيض الضرائب المفروضة على هذا النوع من السلع يؤدي إلى تشجيع المنتجين على إنتاجها، كما أن انخفاض أسعارها يؤدي في حد ذاته إلى زيادة الطلب عليها، مما يؤدي أيضاً إلى زيادة إضافية في الكمية المنتجة منها، وهو ما يؤدي إلى زيادة حجم الناتج الكلي للمجتمع.

خامساً: أثر العدالة الضريبية على حجم الإيرادات العامة

تؤدي الضرائب في الاقتصاد الحديث دوراً كبيراً في توفير الموارد المالية للدولة، ودعم إمكاناتها المادية عن طريق ضخ الأموال لخزينة الدولة^(٧٩)، على النحو الذي يمكنها من القيام بوظائفها، وتنفيذ برامجها التنموية^(٨٠).

وفي هذا السياق، قد يرى البعض أن العدالة الضريبية ستؤدي إلى انخفاض حجم الإيرادات العامة، نظراً لما يترتب عليها من إعفاءات وتخفيضات ضريبية للفقراء ومحدوي الدخل، وحوافز للمشروعات الحرفية والمنشآت الصغيرة، ومن ثم انخفاض حجم إيرادات الدولة من الضرائب، ومع ذلك فإن هذا الاتجاه لا ينكر أهمية العدالة الضريبية، بل يرى أن تحقيق التوازن بين حقوق الأفراد وحقوق الدولة ممثلة في الخزنة العامة يعد

(79) Lemessa Bayissa Gobena, Marius Van Dijke: Fear and caring: Procedural justice, trust, and collective identification as antecedents of voluntary tax compliance, Journal of Economic Psychology 62 (2017),p.1

(٨٠) د/ عمرو محمد يوسف محمد: المرجع السابق، ص ٤.

هدفاً أسمى من تحقيق قدر كبير من الإيرادات، يمثل عبئاً ضخماً على أصحاب الدخل المحدودة، وطبقة الفقراء، على النحو الذي قد يهدد السلم الاجتماعي^(٨١). وبالرغم من ذلك، يمكن القول إن التعمق في تحليل أثر العدالة الضريبية على حجم الإيرادات العامة يشير إلى أن العدالة الضريبية تؤدي إلى زيادة حجم إيرادات الدولة من الضرائب، وليس انخفاضها، بل يتجه البعض إلى أن تطوير أنظمة ضريبية فعالة وعادلة يعد شرطاً أساسياً لزيادة الإيرادات العامة^(٨٢)، ويتضح ذلك من خلال التحليل التالي:

١. تهدف العدالة الضريبية إلى تناسب الضرائب مع المقدرة التكلفة للممول، وهو ما يتطلب الأخذ بنظام الضرائب التصاعدي، وهذا النظام فوق عدالته، إنما يسمح بحصيلة ضريبية أكبر من نظام الضرائب النسبية^(٨٣)، ذلك لأن الضريبة التصاعدي، وإن كان يترتب عليها إعفاء غير القادرين من تحمل عبء الضريبة، وتخفيض الضريبة المفروضة على الفقراء ومحدودي الدخل، إلا إنها يترتب عليها في ذات الوقت زيادة الضريبة المفروضة على الأغنياء وذوي الدخل المرتفعة، وبالتالي فإن الانخفاض المحدود في حصيلة الضرائب الناتج عن تخفيض الضريبة على الفقراء وإعفاء غير القادرين، سيتم تعويضه من خلال زيادة الضرائب المحصلة من الأغنياء وأصحاب الدخل المرتفعة، بل إن الحصيلة الإجمالية للضرائب في الغالب ستشهد زيادة، نظراً لكبير حجم وعاء الضريبة بالنسبة للأغنياء وأصحاب الدخل المرتفعة.

وللتوضيح نسوق مثالاً نفترض فيه أن هناك ثلاثة ممولين يحصل الأول على دخل قيمته ألف جنيه، ويحصل الثاني على دخل قيمته عشرة آلاف جنيه، بينما يحصل

(٨١) د/ سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص ١١٧.

(٨٢) Jens Martens: Strengthening Domestic Public Finance For Poverty Eradication, Society for International Development, 2007, 50(2), p.60

(٨٣) د/ علاء أحمد إبراهيم رزق: تحديد تأثير التغيرات في هيكل الأسعار الضريبية على حصيلة ضريبة الدخل والعدالة الضريبية في مصر في الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٥ وأثره على دلالة القوائم المالية في ضوء مفهوم حوكمة الشركات، مجلة الفكر المحاسبي، قم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة- جامعة عين شمس، مجلد ٢٢، عدد ٤، ديسمبر ٢٠١٨، ص ١٥٤٠.

الثالث على دخل قيمته خمسون ألف جنيه، ويدفع كل منهم ضريبة نسبية بسعر ١٠% من دخله فإن إجمالي الإيرادات الضريبة من هؤلاء الممولين ستكون ستة آلاف ومائة جنيه، بينما لو طبقنا نظام الضريبة التصاعدية تحقيقاً للعدالة الضريبية، بحيث يدفع الأول ضريبة بنسبة ٥%، ويدفع الثاني ضريبة بنسبة ١٠%، بينما يدفع الأخير ضريبة بنسبة ١٥%، سيكون إجمالي الإيرادات الضريبية ثمانية آلاف وخمسمائة وخمسون جنيهًا، وذلك مع الأخذ في الاعتبار أن متوسط سعر الضريبة واحد في النظامين، وهو (١٠%)، وهكذا فإن العدالة الضريبية تؤدي إلى زيادة حجم الإيرادات الضريبية وليس انخفاضها.

٢. تبين لنا ونحن بصدد تحليل أثر العدالة الضريبية على الاستثمار، أن العدالة الضريبية تمثل مناخاً ملائماً وبيئة مناسبة لتشجيع الاستثمارات الوطنية، وجذب الاستثمارات الأجنبية، على النحو الذي يؤدي إلى زيادة حجم الاستثمارات في المجتمع، ولا شك أن زيادة حجم الاستثمارات يترتب عليه اتساع قاعدة الممولين المكلفين بدفع الضرائب، فهذه الاستثمارات الجديدة ستلتزم بدفع ضرائب عن الأرباح التي تحققها، كما أن العاملين بها سيدفعون ضرائب عن دخولهم، وهو ما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية، بمقدار الضرائب التي دفعتها هذه المشروعات والعاملين بها على الأقل، فضلاً عن الضرائب التي يمكن أن تدفعها المشروعات الأخرى المرتبطة بهذه الاستثمارات والمنتجات الناتجة عن زيادة أرباحها، سواء أكانت المشروعات التي تنتج المواد الخام والمنتجات الأولية التي تستخدمها هذه الاستثمارات الجديدة، أم مشروعات النقل والتوزيع والتسويق التي تخدم هذه الاستثمارات.

٣. إن إعفاء غير القادرين من دفع الضريبة، وتخفيض الضريبة على الفقراء ومحدودي الدخل، سيكون له مردود إيجابي على حياة هؤلاء الأفراد، ويمكنهم من الحصول على احتياجاتهم الأساسية من المأكل والملبس والسكن والرعاية الصحية والتعليمية، على النحو الذي يمكنهم رويداً رويداً من تحسين دخولهم، وبالتالي يصبحوا من المكلفين بدفع الضرائب، أو تنتقل دخولهم إلى شرائح مكلفة بدفع ضريبة أكبر، وبالتالي من المتوقع أن تزيد الإيرادات الضريبية المحصلة منهم مستقبلاً، كما أن تمكن هؤلاء الأفراد من تلبية احتياجاتهم من دخولهم الخاصة سيوفر على الدولة بعض النفقات الاجتماعية التي كانت تخصصها لدعم الخدمات

المقدمة لهم، مما يؤثر إيجابياً على حالة الموازنة العامة، أو يمكن الدولة من تحويل بعض النفقات من نفقات اجتماعية إلى نفقات استثمارية.

٤. هناك علاقة طردية بين الظلم الاجتماعي وعدم عدالة النظم الضريبي جانب وبين التهرب الضريبي من جانب آخر، حيث يعد الظلم الاجتماعي وعدم عدالة القوانين الضريبية أحد العوامل المهمة التي تدفع الأفراد للتهرب من الضرائب^(٨٤)، وبمفهوم المخالفة تعد العدالة الضريبية عاملاً مهماً من عوامل مكافحة التهرب الضريبي، فالضرائب العادلة يقبلها المكلفون، وتقل نسبة التهرب منها^(٨٥)، ولا شك أن التهرب الضريبي يفوت على الدولة جزء من حصيلتها الضريبية، لذا فإن شعور الأفراد بالعدالة الضريبية سيؤدي إلى تحسين مستوى الالتزام الضريبي^(٨٦)، على النحو الذي يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية ومن ثم زيادة حجم الإيرادات العامة.

وفي نهاية الحديث عن دور العدالة الضريبية في دعم الجوانب الاقتصادية لعملية التنمية، يمكن القول إنه من خلال تحليل أثر العدالة الضريبية على بعض المؤشرات المهمة للاقتصاد تبين لنا أنها تؤثر إيجابياً على هذه المؤشرات، فهي تؤدي إلى زيادة حجم الاستهلاك الكلي في المجتمع، كما تؤدي إلى تشجيع الادخار الإيجابي الفعال الذي يدعم التنمية الاقتصادية، وتؤدي أيضاً إلى توفير المناخ الملائم للاستثمار، وتشجع الإنتاج، فضلاً عن تأثيرها الإيجابي على حجم الإيرادات العامة.

ولا شك أن ذلك التأثير الإيجابي للعدالة الضريبية على كل هذه المؤشرات الاقتصادية المهمة، والتي تستحوذ على أهمية بالغة في دعم التنمية الاقتصادية وإنجاح البرامج التنموية، يؤكد أن العدالة الضريبية، لها دور فعال في دعم البعد الاقتصادي لعملية التنمية الشاملة، وتسريع خطاها، وتعزيز فرص نجاحها.

(84) Robert F. van Brederode: Ethics and Taxation, Op.Cit, P. 3- 4.

(٨٥) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢١٥.

(86) Sellywati Mohd Faizal, Mohd Rizal Palil, Ruhanita Maelah and Rosiati Ramli: Perception on justice, trust and tax compliance behavior In Malaysia, Op.Cit, P. 227.

المطلب الثاني

دور العدالة الضريبية في دعم البعد الاجتماعي للتنمية

ذكرنا أن الضرائب في العصر الحديث لم تعد قاصرة على تحقيق مجموعة من الأهداف المالية أو الاقتصادية فحسب، بل أضحت لها دور اجتماعي لا يقل أهمية عن الأدوار الأخرى، حيث تساهم السياسات الضريبية بشكل كبير في تحقيق البعد الاجتماعي للتنمية الاقتصادية^(٨٧)، وكلما كانت تلك السياسات تراعي مبدأ العدالة الضريبية كلما زادت مساهمتها في تحقيق العدالة الاجتماعية، وتقليل الفجوة بين الدخل، ومكافحة الفقر والارتقاء بمستوى معيشة الفقراء، والحد من مشكلة البطالة، وذلك على النحو الذي يساهم في دعم البعد الاجتماعي لعملية التنمية.

ويمكن تحليل دور العدالة الضريبية في دعم الجوانب الاجتماعية لعملية التنمية الشاملة في المجتمع، وذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً: دور العدالة الضريبية في تقليل الفجوة بين الدخل

يوزع الدخل القومي بين مختلف طبقات المجتمع التي تستحق نصيباً منه نتيجة مساهمتهم في العملية الانتاجية، وذلك على هيئة أجور وأرباح وفوائد ورعب^(٨٨)، ويفرق الاقتصاديين بين التوزيع الوظيفي للدخل القومي، والذي يتمثل فيما يؤول إلى عوامل الإنتاج نتيجة اشتراكها في العملية الإنتاجية، وبين التوزيع الشخصي، والذي ينصرف إلى ما يحصل عليه الأفراد نتيجة تملكهم واحد أو أكثر من عوامل الإنتاج^(٨٩)، ونظراً لما قد يصاحب التوزيع الشخصي للدخل القومي من تفاوت، قد يكون كبير نسبياً وله آثاره الاقتصادية والاجتماعية، فإن النظم الاقتصادية المختلفة تضع من السياسات ما يخفف من شدة هذا التفاوت، ويحقق عدالة توزيع الدخل.

^(٨٧) د/ عمرو محمد يوسف محمد: المرجع السابق، ص ١٢.

^(٨٨) د/ حسين عمر: موسوعة المصطلحات الاقتصادية، الطبعة الثالثة، دار الشروق، جدة ١٩٧٩، ص ٨٣.

^(٨٩) د/ محمود حامد محمود عبد الرازق: النظام الاقتصادي الإسلامي وتوزيع الدخل، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، معهد التخطيط القومي، مجلد ١٣، عدد ٢، ديسمبر ٢٠٠٥، ص ٤٩.

ويقصد بعدالة توزيع الدخل تقسيمه بين مختلف الطبقات الاجتماعية التي أسهمت في تحقيقه، وبين مختلف الأفراد في كل طبقة، بشكل عادل^(٩٠)، ولا يعني هذا الهدف بطبيعة الحال المساواة في توزيع الدخل، وإنما معناه بالأحرى أن يكون الجزاء أو العائد متناسبين مع الإسهام في الإنتاج، مع بعض التعديل لأسباب إنسانية أو غيرها^(٩١). ولا شك أن ظاهرة التفاوت الكبير والغير مبرر بين الدخل تعد من الظواهر السلبية في المجتمع، والتي دائماً ما يكون لها مردود اقتصادي واجتماعي سيء، فهناك حجج قوية بأن التفاوت الحاد في توزيع الدخل يضر بوتيرة النمو ونوعيته^(٩٢)، ومن هنا لم تعد الأسباب الاجتماعية فقط هي التي تحتم إعادة توزيع الدخل على نحو يحقق العدالة، بل هناك الأسباب الاقتصادية التي لا تقل أهمية عنها، فبدون عدالة التوزيع ستؤدي الضغوط على منخفضي الدخل إلى قصور القوة الشرائية عن استيعاب الإنتاج المتزايد^(٩٣)، ولذلك اعتبر الاقتصاديون نظرية التوزيع من أهم محددات التنمية

^(٩٠) بالرغم من أن نطاق العدالة التوزيعية يقتصر على السياق المحلي، إلا إن بعض الفقه الدولي يرى أن هناك واجبات دولية تساهم في تحقيق العدالة التوزيعية على المستوى الدولي والمحلي معاً ومن هذه الواجبات وضع حد أدنى للضرائب في الدول المختلفة حتى لا تقوم بعض الدول بتخفيض أسعار الضرائب بشكل مبالغ فيه لجذب الاستثمارات ورؤوس الأموال من الدول الأخرى على النحو الذي يضر بالعدالة التوزيعية المحلية والدولية، لذلك طالبوا بإنهاء التسهيلات السرية التي تقدمها الملازم الضريبية، وتحقيق مزيد من التعاون الدولي في مجال الضرائب على النحو الذي يحقق العدالة الضريبية على المستوى الدولي ويراعي احتياجات سكان جنوب الكرة الأرضية الذين يعانون أشد المعاناة من التدفقات المالية غير المشروعة والتهرب الضريبي، للمزيد راجع:

- Andreas Cassee: International tax competition and justice: Op.Cit, P.243
- Martin Albrow and Hakan Seckinelgin: Global Civil Society 2011, Globality and the Absence of Justice, Palgrave Macmillan, 2011, P. 86.
- Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, Op.Cit, P. 5.

^(٩١) د/ أحمد جامع: التحليل الاقتصادي الكلي، دار الثقافة الجامعية، ١٩٩٧، ص ٤١٢.

^(٩٢) صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى: مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مرجع سابق، ص ٨.

^(٩٣) هورست أفهيلد: اقتصاد يغدق فقراً، ترجمة د. عدنان عباس علي، عالم المعرفة، ٢٠٠٧، ص ٨٧.

الاقتصادية لأي مجتمع من المجتمعات^(٩٤)، وطالبوا بضرورة تدخل الدولة لمعالجة الفجوة بين الدخل، والعمل على إعادة التوازن الاجتماعي بين الطوائف والفئات الاجتماعية المختلفة^(٩٥).

ويمكن استخدام السياسات المالية بشكل عام، والسياسات الضريبية على وجه الخصوص، بغرض إعادة توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع بما يؤدي إلى تقليل الفجوة فيما بينها^(٩٦)، فالنظام الضريبي الحديث أضحى له وظيفة تصحيحية في الاقتصاد، تتمثل في تصحيح الاختلالات الناجمة عن الأداء التلقائي للاقتصاد عبر قوى السوق^(٩٧)، وبالتالي إذا كانت مجموعات من الأفراد تحقق دخلاً كبيراً مقارنة بمجموعات أخرى، فإن أدوات السياسة المالية يجب أن تستخدم لإعادة توزيع الدخل بين هذه المجموعات، بحيث تأخذ من الأولى في شكل ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، وتعطى للثانية في شكل إعانات وخدمات مجانية لرفع مستوى معيشتها^(٩٨).

^(٩٤) د/ إبراهيم بن عبد الرحمن آل عروان: نظرية التوزيع دراسة اقتصادية فقهية، مجلة جامعة الملك سعود، مجلد ١٦، عدد ١، ٢٠٠٣ م، ١٤٢٤ هـ، ص ٥٥٠.

^(٩٥) تشير الوقائع التاريخية أنه تم استخدام الضريبة للتأثير على البنين الاجتماعي في بريطانيا بعد الحرب، وذلك لتحقيق ما يسمى بالثورة السلمية لتقريب التفاوت بين الطبقات وتحقيق المساواة، فقد تم استخدام الضرائب التصاعدية على الدخل وعلى التركات، وتم رفع سعر الضريبة على السلع الترفيهية وإعفاء السلع الضرورية بهدف تمكين الفقراء من الحصول على احتياجاتهم، راجع/ السيد محمد السيد نصار: مبدأ العدالة الضريبية في ضوء أحكام قانون الضريبة لى الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد ٦٨، مارس/ أبريل، ٢٠١١، ص ٤٤.

^(٩٦) Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, Op. Cit, P. 7.

- د/ سعيد عبد المنعم محمد: دور الضرائب في تحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة بكلية التجارة- جامعة عين شمس، مجلد ١٥، عدد خاص، سبتمبر ٢٠١١، ص ٥٢.

^(٩٧) د/ محمد نجيب زكي، د/ يوحنا نصحي عطية: المرجع السابق، ص ٥٦.

^(٩٨) د/ كريمة كريم: السياسة المالية وتوزيع الدخل في حضر مصر، مجلة مصر المعاصرة، تصدرها الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، مجلد ٧٣، عدد ٤٠٩-٤١٠، يوليو- أكتوبر ١٩٨٧، ص ٢٩.

وحتى تتجح السياسة الضريبية في تحقيق العدالة في توزيع الدخل، ينبغي أن يتسم النظام الضريبي ذاته بالعدالة^(٩٩)، فإذا اتسم النظام الضريبي بالعدالة فإنه حينها يمكنه أن يؤدي إلى إعادة توزيع الدخل والثروة لصالح الفقراء ومحدودي الدخل على حساب الأغنياء وميسوري الحال^(١٠٠)، ويتضح ذلك من خلال التحليل التالي:

١- تتطلب العدالة الضريبية الأخذ بنظام الضريبة التصاعدي سواء أكان فيما يتعلق بضرائب الدخل أم ضرائب الاستهلاك، وذلك لتحقيق التناسب بين عبء الضريبة وبين المقدرة التكلفة للممول، ونظام الضريبة التصاعدي يساهم في إعادة توزيع الدخل لصالح الطبقات الفقيرة^(١٠١)، على النحو الذي يؤدي لتقليل الفجوة بين الدخل^(١٠٢)، ويمنع تركيز الثروة في أيدي قلة من المكتسبين لها^(١٠٣).
وجدير بالذكر أنه يمكن تحقيق التصاعد في ضرائب الدخل من خلال زيادة سعر الضريبة مع زيادة الدخل، بينما يمكن تحقيق التصاعد في الضرائب على السلع والخدمات من خلال التمييز بين الأسعار الضريبية المفروضة على هذه السلع والخدمات على أساس الفئات المستهلكة لها، بحيث تحدد أسعار ضريبية أعلى على السلع يستهلكها الأغنياء^(١٠٤).

(٩٩) Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, Op.Cit, P.7.

(١٠٠) شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية: تقرير عن الضرائب والعدالة الاجتماعية: حالات من ٤ دول عربية، ٢٠١٧، ص ٨٣، متاح على الموقع التالي: www.annd.org

(١٠١) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٢٦.
(١٠٢) د/ يحي قللي: القدرة على الدفع، دراسة تحليلية انتقادية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مجلد ١، عدد ٣، ١٩٨٥، ص ٣٠، وأيضاً د/ سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص ١١٧.

(١٠٣) شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية: تقرير عن الضرائب والعدالة الاجتماعية: مرجع سابق، ص ٨٧.

(١٠٤) محمد السيد محمد عطية: العدالة الاجتماعية: الفرصة الغائبة في الضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة- جامعة عين شمس، مجلد ١٥، عدد خاص، سبتمبر ٢٠١١، ص ٣١٣.

وتعتبر ضريبة الدخل الشخصي هي الأداة الرئيسية وأول وأفضل الطرائق لمعالجة عدم المساواة في الدخل، لأنها تأخذ في الاعتبار مباشرة الظروف المعيشية للأفراد ومدى قدرتهم على الدفع، لذا يتعين تصميم هذه الضريبة بشكل عادل يستهدف تحويل العبء الضريبي إلى الفئات الأكثر ثراءً، والتي سيزيد عبؤها الضريبي بشكل طفيف فقط كنسبة من دخلها^(١٠٥).

٢- كما يمكن للعدالة الضريبية تقليل الفجوة بين الدخل من خلال التمييز الضريبي بين دخل العمل ودخل الملكية، وذلك من خلال تخفيف عبء الضريبة على دخل العمل وزيادة هذا العبء على الدخل الناتجة عن الملكية، حيث تنسم الدخل المتحققة من العمل بأنها غالباً ما تكون منخفضة مقارنة بالدخل المتحققة من الملكية، ومن ثم فإن التمييز في المعاملة الضريبية حسب مصدر الدخل، وتقرير معاملة تفضيلية لدخل العمل يحد من التفاوت بين الدخل.

٣- كما يمكن للعدالة الضريبية أيضاً أن تساهم في تقليل الفجوة بين الدخل من خلال التوزيع الأمثل للإيرادات الضريبية في تمويل المشروعات العامة الموجهة لتحسين أحوال الفئات محدودة أو عديمة الدخل^(١٠٦).

ثانياً: دور العدالة الضريبية في تحسين أحوال الفقراء

تعتبر مشكلة الفقر من المشكلات المعقدة التي تحاول الدول المختلفة إيجاد الحلول لها، حيث يمكن القول بأن الهدف الأساسي للسياسات المالية والاقتصادية للدول المختلفة هو محاربة الفقر والارتقاء بمستوى التنمية الاقتصادية^(١٠٧).

وتؤدي السياسات المالية بشكل عام، والسياسات الضريبية بشكل خاص، دوراً بالغ الأهمية في مكافحة الفقر والارتقاء بمستوى معيشة الفقراء، حيث يمكن استخدام تلك السياسات في تحقيق أهداف اقتصادية تحارب الفقر وتدعم التنمية، إلا إنه لكي تستطيع السياسات الضريبية أن تؤدي الدور المنوط بها في تحسين أحوال الفقراء، يجب أن يتسم

^(١٠٥) صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى: مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد

الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا: مرجع سابق، ص ٢٣.

^(١٠٦) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ٥.

^(١٠٧) د/ عمرو محمد يوسف محمد: المرجع السابق، ص ١٣.

النظام الضريبي بالعدالة، حيث يمكن للعدالة الضريبية أن تساهم مساهمة فعالة في محاربة الفقر في المجتمع، ويتضح ذلك من خلال التحليل التالي:

١- تقوم العدالة الضريبية على الاعتماد على نظام الضرائب التصاعدي، وذلك لتحقيق تناسب الضريبة مع المقدرة التكاليفية للممول، وهو ما يقتضي زيادة السعر الضريبية مع زيادة الدخل، وانخفاضه مع انخفاض الدخل، ومن ثم يتم توزيع الأعباء الضريبية توزيعاً منصفاً يتلشى وضع عبء غير متناسب على كاهل الفقراء^(١٠٨)، وبالتالي تساعد الضرائب التصاعدي في التخفيف من حدة الفقر وجعل حياة الفقراء أفضل^(١٠٩).

٢- تتطلب العدالة الضريبية أن يتم إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة، فلا يتم فرض الضريبة إلا على القادرين، أما الفقراء وغير القادرين فيتم إعفاؤهم منها، الأمر الذي يؤدي إلى مكافحة الفقر وتحسين مستوى معيشة الفقراء.

٣- تتطلب العدالة الضريبة إعفاء السلع التي يستخدمها الفقراء من الضرائب غير المباشرة، وهو ما يؤدي إلى انخفاض أسعار هذه السلع، وتيسير حصول الفقراء على احتياجاتهم منها، على النحو الذي يشجع احتياجاتهم ويخرجهم من دائرة الفقر والاحتياج.

٤- من مظاهر العدالة الضريبية إعفاء الجمعيات والهيئات التي تقدم خدمات وأنشطة اجتماعية من الضريبة، وكذلك إعفاء المشروعات التي تنتج سلع الفقراء، ويساعد هذا الإعفاء على توسع تلك الجمعيات والمشروعات في تقديم خدماتها للفقراء ومحدودي الدخل، مما يساعد في تحسين أحوالهم والارتقاء بهم^(١١٠).

ثالثاً: دور العدالة الضريبية في الحد من مشكلة البطالة

تعد مشكلة البطالة من أخطر المشكلات التي تواجه الدول المختلفة في الوقت الراهن، فهي لم تعد قاصرة على الدول النامية فحسب، وإنما أصبحت مشكلة عامة تعاني منها جميع الدول بغض النظر عن نظامها الاقتصادي أو مستوى تقدمها، وإن

^(١٠٨) د/ نصر عبد الكريم: العدالة الضريبية والتنمية المستدامة في المنطقة العربية، شبكة المنظمات

العربية غير الحكومية للتنمية، كانون أول ٢٠١٨، ص ٨، متاح على الموقع التالي: www.annd.org
Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, Op.Cit, P.38.

^(١١٠) د/ سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص ١١٧.

كانت بلا شك أكثر خطورة وأشد فتكاً في الدول النامية التي لا تستطيع أن تقدم حلولاً اقتصادية فعالة لهذه المشكلة، فضلاً عن عدم تقديم ضمان اجتماعي مناسب للعاطلين عن العمل. ومشكلة البطالة يمكن النظر إليها على أنها مشكلة اقتصادية، كما يمكن النظر إليها في ذات الوقت على أنها مشكلة اجتماعية، نظراً لما يترتب عليها من آثار اجتماعية عديدة وخطيرة، أي يمكن القول أنها بمثابة مشكلة مجتمعية ذات آثار وأبعاد متعددة ومتراكمة. ويمكن للعدالة الضريبية أن تساهم في مكافحة البطالة وخلق فرص عمل جديدة، ويتضح ذلك من خلال التحليل التالي:

١- إن تميز النظام الضريبي بالعدالة يعد عاملاً من عوامل جذب الاستثمارات المختلفة، سواء أكانت استثمارات وطنية أم أجنبية، وهو ما يؤدي إلى تشجيع الاستثمار وتوفير المزيد من فرص العمل التي تساهم في الحد من مشكلة البطالة^(١١١).

٢- تقتضي العدالة الضريبية وضع معاملة ضريبية تفضيلية للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، وهذه المشروعات تتميز بأنها كثيفة استخدام العمالة، وبالتالي فإن تشجيع هذه المشروعات يخلق العديد من فرص العمل ويساهم في علاج مشكلة البطالة^(١١٢).

٣- يسمح النظام الضريبي العادل بمزيد من الحوافز الضريبية التي تساهم بشكل جدي في دعم الاقتصاد الوطني، وتبني المشروعات ذات الطابع الاجتماعي^(١١٣)، والمشروعات كثيفة استخدام العمالة بهدف تشجيعها، وهو ما يساهم في توفير المزيد من فرص العمل ويحد بالتالي من مشكلة البطالة^(١١٤)، وهنا يتم النظر إلى مفهوم العدالة الضريبية بشكل أكثر رحابة، فالعدالة الضريبية لا تعني مجرد تطبيق معاملة ضريبية تفضيلية للفقراء ومحدودي الدخل، إنما تعني بمفهومها الشامل أن تكون

^(١١١) اسماعيل محمد حسن البريشي: الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي (مفهومها، مجالاتها، آثارها، بحث منشور في مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، الجامعة الأردنية- عمادة البحث العلمي، العدد ١، مجلد ٤٢، ٢٠١٥، ص ٢٦٨.

^(١١٢) د/ نصر عبد الكريم: المرجع السابق، ص ١٣.

^(١١٣) د/ جمال رشدي عبد العزيز: العدالة الاجتماعية من منظور مالي ومحاسبي، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة- جامعة عين شمس، مجلد ١٥، عدد خاص، سبتمبر ٢٠١١، ص ١٩٠.

^(١١٤) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢٢٦.

العدالة هدفاً من أهداف النظام الضريبي، بحيث تساهم الضريبة بشكل مباشر أو غير مباشر في تحسين أحوال الفقراء وتمكينهم من العيش بكرامة، ومن ثم فإن تشجيع النظام الضريبي للمشروعات ذات الكثافة العمالية بهدف توفير فرص عمل للعاطلين وتمكينهم من الحصول على دخل يلبي احتياجاتهم، ويرتقي بمستوى معيشتهم، يعد ضرباً أساسياً من ضروب العدالة الضريبية.

رابعاً: دور العدالة الضريبية في ترسيخ قيم العدالة الاجتماعية

أصبحت العدالة الاجتماعية في الوقت الراهن هدفاً أساسياً من الأهداف التي تسعى إليها الدول والمجتمعات المختلفة، وبالرغم من أن معنى العدالة الاجتماعية يتسم بالمرونة، نظراً لارتباطه بظروف المجتمع والقيم السائدة فيه، إلا إنه يمكن القول إن العدالة الاجتماعية تتمثل في "تحقيق نوع من التضامن بين أبناء المجتمع على اختلاف قدراتهم المالية، وتقليل الفوارق الضخمة بين مستوياتهم المعيشية، وذلك باستقطاع نسب معينة من دخول الأغنياء والمقتدرين، وردها على الفقراء والمحتاجين، لكفالة الحد الأدنى اللائق من مستلزمات الحياة لمختلف فئات المجتمع"^(١١٥).

ونظراً لأن النظم الضريبية تمثل محور التقاء حيوي بين الدولة ومواطنيها^(١١٦)، فإن الضريبة تعد إحدى أدوات السياسة المالية، التي تستخدمها الدول لتحقيق العدالة الاجتماعية^(١١٧)، حيث أصبحت السياسات الضريبية في السنوات الأخيرة تفهم على نطاق أوسع باعتبارها قضايا إنمائية حاسمة وأدوات هامة لتعزيز العدالة الاجتماعية^(١١٨)، فلا يجب أن يسعى النظام الضريبي إلى تحقيق هدف الجباية وتوفير حصيلة ضريبية تساعد في سداد النفقات العامة للدولة فحسب، بل يجب أن يكون من ضمن الأهداف التي يسعى إليها تحقيق العدالة الاجتماعية^(١١٩)، لدرجة أن بعض الفقهاء الماليين يذهب إلى القول بأنه لا يكفي لإسباغ صفة الدستورية على القوانين

^(١١٥) د/ ماجد راغب الحلو: العدالة الاجتماعية بين القرآن والدستور، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق- جامعة الاسكندرية، العدد رقم ١ لسنة ٢٠١٥، ص ٣٧١.

^(١١٦) صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى: مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد

الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا: مرجع سابق، ص ٨.

^(١١٧) د/ سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص ٧٥.

^(١١٨) د/ نصر عبد الكريم: المرجع السابق، ص ٢.

^(١١٩) د/ جمال رشدي عبد العزيز: المرجع السابق، ص ١٩٠.

الضريبية أن تراعي تلك القوانين الجوانب الشكلية المطلوبة، بل يجب أن تكون محققة للعدل الاجتماعي، فلا ينجم عن تطبيقها إخلال لهذا العدل، أو إرهاق للممول بأعباء مالية لا يقدر على حملها^(١٢٠).

ومن هذا المنطلق يمكن للعدالة الضريبية أن تساعد في تلبية المطالب التي تدعو إلى توفير مزيد من العدالة الاجتماعية^(١٢١)، بل يمكن القول إنه بدون الضرائب العادلة لا يمكن تحقيق العدالة الاجتماعية كما ينبغي^(١٢٢)، فالعدالة الاجتماعية تتحسن بتحقيق شرطين: الأول، تأمين إيرادات مالية كافية للدولة من خلال الضريبة العادلة على دخول و ثروات المؤسسات والأفراد، والثاني توزيع الدخل القومي توزيعاً عادلاً يهدف إلى الحد من الفروقات الاجتماعية وضمان العيش الكريم للجميع^(١٢٣)، ومن هنا فإن العدالة الضريبية أن تسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق الدور الذي تلعبه السياسة الضريبية في العمل على الحد من الفوارق والاختلافات على كافة النواحي الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع^(١٢٤)، حيث تتطلب العدالة الضريبية مراعاة النظام الضريبي للمقدرة التكاليفية للممول وإعفاء غير القادرين من عبء الضريبة، على النحو الذي يحد من التفاوت بين الدخل، ويكفل المتطلبات الأساسية لجميع الفئات في المجتمع^(١٢٥).

(١٢٠) د/ رمضان صديق محمد: بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، دار الدفاع الجوي، يونيو ٢٠١٠، ص ١٠.

(١٢١) د/ سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص ١١٤.

(١٢٢) د/ المأمون على عبد المطلب جبر: أهمية الإصلاح الضريبي الشامل في زيادة الحصيلة الضريبية لعلاج العجز المزمّن في الموازنة العامة في مصر، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق - جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الأول، ٢٠١٧، ص ٥٦١.

(١٢٣) شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية: تقرير عن الضرائب والعدالة الاجتماعية: مرجع سابق، ص ٨٣.

(١٢٤) خالد على، عمر غانم: المرجع السابق، ص ١٦.

(١٢٥) دينا أحمد عبد الحكيم قاسم: تقييم دور السياسة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، عدد ١، أبريل ٢٠١٨، ص ٤٢.

الفصل الثاني

العدالة الضريبية في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

بالرغم من الأهمية البالغة للعدالة الضريبية، إلا أن تحقيقها قد يواجه صعوبات في المجتمعات الحديثة، وذلك لما تتسم به النظم المالية والاقتصادية الحديثة من تعقيد وتشابك، الأمر الذي قد يتطلب من القائمين على إدارة هذه النظم اتخاذ قرارات لتحقيق أهداف مختلفة مالية أو اقتصادية، وقد تتعارض هذه القرارات بشكل أو بآخر مع تحقيق العدالة الضريبية، فعلى سبيل المثال قد تؤدي الرغبة في تحقيق حصيلة ضريبية وفيرة إلى فرض ضرائب مرتفعة على محدودي الدخل^(١٢٦)، كما أن الرغبة في تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال تشجيع رؤوس الأموال المحلية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، قد تدفع الدولة إلى تقرير إعفاءات تحل بمبدأ العدالة الضريبية^(١٢٧).

ولذلك فإنه لكي تستطيع أية دولة تحقيق العدالة الضريبية، وضمان عدم إهدارها في ظل الأهداف المختلفة والمتشابكة التي تسعى إلى تحقيقها، فإن هناك متطلبات أساسية يجب أن تأخذها في الاعتبار عند صياغة نظامها الضريبي، بحيث يصعب وصف النظام الضريبي بالعدالة إذا غابت عنه هذه المتطلبات، وتتمثل أهم تلك المتطلبات في إقرار سعر ضريبي عادل، وكذلك مراعاة ظروف الممول الشخصية والعائلية والمهنية والمالية، وفي هذا الفصل نحاول تسليط الضوء على مدى التزام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - وفقاً لأحدث تعديلاته- بتوفير هذه المتطلبات، ومن ثم قياس مدى حمايته لحق الممول في العدالة الضريبية، ونحاول توضيح ذلك من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول

مدى عدالة سعر الضريبة في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

يعتبر سعر الضريبة من أهم العوامل التي تساعد على إضفاء صفة العدالة الضريبية في أي تشريع ضريبي، ذلك لأنه يمثل المقدار الذي يتخلى عنه الممول من

(126) Jens Martens: Strengthening Domestic Public Finance For Poverty Eradication, Op. Cit, p.59.

(127) د/ حسن محمد كمال: العدالة الضريبية هل تتنازل على عرشها، مرجع سابق، ص ٨٥.

وعاء الضريبة لصالح الدولة، ولذلك فقد اتجهت أحكام المحكمة الدستورية العليا في مصر إلى أنه لا يجوز دستورياً لقانون الضريبة أن يحدد لها سعراً مغالى فيه إلى الحد الذي يرهق كاهل الممول بأعباء مالية باهظة، تحيل الضريبة إلى اعتبارها وسيلة لمصادرة الأموال^(١٢٨).

وعند التعرض لدراسة سعر الضريبة في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، نجد أن المشرع ميز بين سعر الضريبة المقرر على دخل الأشخاص الطبيعيين، وبين سعر الضريبة المقرر على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وهو ما يتطلب منا تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول

مدى عدالة سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في القانون رقم

٩١ لسنة ٢٠٠٥

ذكرنا مسبقاً بين طيات هذا البحث، أنه أثير خلاف كبير بين فقهاء المالية العامة حول النظام الذي يقرر سعراً ضريبياً أكثر تحقيقاً للعدالة، وهل هو نظام الضريبة النسبية أم نظام الضريبة التصاعدية؟، وقد كان الفقهاء التقليديون يرون أن الأخذ بنظام الضريبة النسبية هو الأكثر تحقيقاً للعدالة، فهم ينظرون إلى الضريبة باعتبارها ثمناً للخدمة العامة^(١٢٩)، ومن ثم يرون أن مبدأ العدالة الضريبية، إنما يكمن في أن يساهم جميع أفراد المجتمع بالتساوي وبنسبة واحدة في تحمل الأعباء العامة^(١٣٠).

إلا أن الفكر المالي الحديث يرى أن فرض الضريبة بنسبة واحدة أياً كانت قيمة المادة الخاضعة للضريبة لا يحقق العدالة، بل يترتب عليه ظلم للطبقات ذات الدخل

^(١٢٨) د/ رمضان صديق محمد: بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستورياً على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، مرجع سابق، ص ١٣.

^(١٢٩) د/ رفعت المحجوب: المالية العامة، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ، ص ١٤٦.

^(١٣٠) د/ خالد سعد زغلول حلمي، د/ إبراهيم الحمود: الوسيط في المالية العامة، الطبعة الثانية، بدون ناشر، ٢٠٠٢، ص ٢١٩.

المنخفض، ذلك لأن الضرائب النسبية لا تراعي ظروف وأعباء المكلف بها، وتؤدي إلى تزايد حدة التفاوت في توزيع الدخل بين فئات المجتمع^(١٣١)، ولذلك يتجه الفكر المالي الحديث إلى أن التصاعد في الضريبة يحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي^(١٣٢)، ويحد من التفاوت بين الدخل والثروات^(١٣٣)، ويتفق مع قانون تناقص المنفعة الحدية^(١٣٤)، ويؤدي إلى زيادة حصيلة الضرائب، ويحقق تكافؤ الفرص بين المستثمرين وبين الاستثمارات المتنوعة^(١٣٥)، ولذلك فقد أصبحت الضريبة التصاعدية من أفضل المقاييس المعمول بها عالمياً لقياس مدى عدالة أي نظام ضريبي^(١٣٦).

ولقد تبنى دستور مصر الحالي الصادر في عام ٢٠١٤ مبدأ تصاعدية الضرائب على دخول الأفراد، حيث نصت المادة ٣٨ منه على أن: "تكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدية متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكاليفية"^(١٣٧)، كما أخذ المشرع الضريبي المصري بنظام الضريبة التصاعدية في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وفي إطار دراسة سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، يظهر بوضوح أن المشرع أدخل العديد من التعديلات

(١٣١) د/ عمرو محمد يوسف محمد: المرجع السابق، ص ١٢.

(١٣٢) Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, Op. Cit, P. 58

(١٣٣) د/ عبد الهادي على النجار: المرجع السابق، ص ٢٨٩، وأيضاً د/ سوزي عدلي ناشد: المرجع السابق، ص ١٢١.

(١٣٤) د/ غزال العوسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، بدون ناشر، بدون تاريخ، ص ٣٥.

(١٣٥) ناصر عدلي محارب: آلية جديدة تضمن تطبيق العدالة الضريبية في أسعار الضرائب التصاعدية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد ١، يونيو ٢٠١٤، ص ٤-٥.

(١٣٦) هبة خليل، عبد الجليل البدوي: حالة الأنظمة الضريبية مصر- تونس، سلسلة أوراق بحثية (٨)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت، أغسطس ٢٠١٤، ص ٣١.

(١٣٧) راجع المادة ٣٨ من الدستور الحالي لجمهورية مصر العربية الصادر عام ٢٠١٤

على سعر هذه الضريبة منذ إصدار القانون وحتى الآن^(١٣٨)، كما تبين لنا أن فلسفة المشرع ورغبته في إضفاء مزيد من العدالة في سعر الضريبة قد اختلفت منذ التعديل الذي أدخله بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ عن ذي قبل، لذا سنحاول التعرف على مستوى عدالة سعر الضريبة قبل التعديل المذكور، وبعده، وذلك حتى نتتمكن من الخروج بنتائج محددة وواضحة في هذا الشأن.

أولاً: عدالة سعر الضريبة قبل التعديل بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧

نص المشرع في المادة (٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن الضريبة تستحق على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول خلال السنة، وبذلك يكون المشرع قد اعتبر مبلغ الخمسة آلاف جنية حداً أدنى لازماً للمعيشة، ثم فرض الضريبة على ما يجاوز هذا المبلغ بمقتضى المادة (٨) وفقاً لثلاث شرائح تصاعدية على النحو التالي^(١٣٩):

^(١٣٨) لقد أسهب المشرع المصري كثيراً في التعديلات التي أدخلها على قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث تدخل المشرع بتعديل القانون بشكل سنوي تقريباً، بل أحياناً كان يتدخل بأكثر من تعديل في السنة الواحدة، فقد أدخل المشرع واحداً وعشرين تعديلاً على القانون المذكور في غضون ست عشرة سنة فقط، وهو ما يعد أمراً منتقداً لأن المشرع لم يراعي مبدأ مهماً من مبادئ فرض الضريبة وهو مبدأ اليقين الذي يتطلب استقرار النظام الضريبي وعدم إدخال الكثير من التعديلات عليه، بهدف ضمان استقرار المعاملات الضريبية بين الممول وبين الإدارة الضريبية، وتتمثل التعديلات التي أدخلها المشرع على القانون المذكور في التعديل بالقانون رقم ١٨١ لسنة ٢٠٠٥، ثم بالقانون رقم ١ لسنة ٢٠٠٧، ثم بالقانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨، ثم بالقانون رقم ١٢٨ لسنة ٢٠٠٨، ثم بالقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، ثم بالقانون رقم ٧٣ لسنة ٢٠١٠، ثم بالقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١، ثم بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، ثم بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، ثم بالقانون رقم ١٦٤ لسنة ٢٠١٣، ثم بالقانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤، ثم بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، ثم بالقرار بقانون رقم ٢٠١ لسنة ٢٠١٤، ثم بالقرار بقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥، ثم بالقرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، ثم بالقانون رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٧، ثم بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧، ثم بالقانون رقم ٢٩ لسنة ٢٠١٨، ثم بالقانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨، ثم بالقانون رقم ١٥٨ لسنة ٢٠١٨، ثم أخيراً بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠.

^(١٣٩) راجع نص المادة (٧) والمادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمنشور بالجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) تابع في ٩ يونيو ٢٠٠٥.

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠,٠٠٠ جنيه ١٠%

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٠,٠٠٠ جنيه ١٥%

الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠,٠٠٠ جنيه ٢٠%

ويرى البعض إلى المشرع راعى عند صياغة قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ البعد الاجتماعي بجانب البعد المالي والاقتصادي^(١٤٠)، فكان هدفه أن تكون الضريبة في حدود طاقة الممول الضريبية وقدرته على الدفع^(١٤١)، وذلك من خلال تخفيف العبء الضريبي على كافة الممولين عبر تخفيض أسعار الضرائب^(١٤٢)، مع توسيع الشرائح الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين^(١٤٣).

^(١٤٠) د/ محمد عبد العزيز خليفة: العدالة الاجتماعية من منظور قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة- جامعة عين شمس، مجلد ١٥، عدد خاص، سبتمبر ٢٠١١، ص ٢٢٣.

^(١٤١) د/ علاء أحمد ابراهيم رزق: المرجع السابق، ص ١٥٤٣.

^(١٤٢) كانت أسعار الضرائب على الدخل قبل العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ محددة بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وقد حددت المادة (٩٠) منه- وفقاً لآخر تعديل لها والذي تم بالقانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧- سعر الضريبة على النحو التالي:

الشريح الأولى: أقل من ٢٥٠٠ جنيه ٢٠%

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٥٠٠ جنيه- ٧٠٠٠ جنيه ٢٧%

الشريحة الثالثة: أكثر من ٧٠٠٠ جنيه- ١٦٠٠٠ جنيه ٣٥%

الشريحة الرابعة: أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه ٤٠%

وبالنسبة لإيرادات المرتبات وما في حكمها يكون سعر الضريبة عليها وفقاً لشريحتين على النحو التالي:

الشريحة الأولى: حتى ٥٠٠٠ جنيه ٢٠%

الشريحة الثانية: ما زاد عن ٥٠٠٠ جنيه ٣٢%

راجع المادة (٩٠) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والمستبدلة بالقانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧- الجريدة الرسمية- العدد ٥٢ مكرر- في ١٢/٢٨/١٩٩٧.

^(١٤٣) د/ أحمد مصطفى معبد: مدى مسايرة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للمتغيرات الاقتصادية في مصر، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد ٣٥، سبتمبر/ أكتوبر ٢٠٠٥، ص ١٤٠.

وعلى النقيض من ذلك يرى البعض الآخر أن سياسة مصر الضريبية في الفترة التي تلت صدور قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وحتى بداية عام ٢٠١١ كانت تتجه إلى توحيد ضرائب الدخل عند مستوى ٢٠%، وتخفيف الأعباء الضريبية عن رجال الأعمال بهدف تشجيعهم على الالتزام الضريبي، وتحفيز استثماراتهم، مما سينعكس بشكل غير مباشر على القيمة الاجمالية للحصيلة الضريبية^(١٤٤)، لذلك فقد فشلت هذه السياسات في تحقيق تصاعدية الضريبة بالنسبة للدخول الأكبر، فالبرغم من تطبيق النظام الضريبي المصري لمبدأ التصاعد، إلا أن هذه التصاعدية تشمل الدخل الدنيا والمتوسطة، ولا تمس الدخل المرتفعة التي يجب أن تدفع نسبة أعلى حسب قدرتها المالية^(١٤٥).

وفي ضوء هذين الاتجاهين يرى الباحث أنه يعاب على المشرع اقتضاره على ثلاث شرائح ضريبية فقط، وكان من الأفضل زيادة الشرائح التصاعدية مع زيادة مقدار حجم الشريحة^(١٤٦)، وذلك لتحقيق مزيد من التصاعد في الضريبة على النحو الذي يراعي المقدرة التكلفة للممول بشكل أكبر، كما يعاب على المشرع أيضاً- من وجهة نظر الباحث- أنه وسع نطاق الشريحة الثالثة (الأخيرة)، حيث قرر سعراً ضريبياً واحداً لكل ما يزيد عن ٤٠,٠٠٠ جنيه من دخل الممول بغض النظر عن الحد الأقصى لدخله (سواء أكان خمسين ألفاً، أم مليوناً أم أكثر من ذلك)، وكان ينبغي على المشرع وضع شريحة إضافية أو أكثر لأصحاب الدخل الكبيرة، وفي هذا الاتجاه أشارت دراسة أجراها صندوق النقد الدولي عن مستوى العدالة الضريبية في دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، إلى أن ضرائب الدخل الشخصي في دول الشرق الأوسط غير النفطية- ومنها مصر بالطبع- تقتقر غالباً إلى الطابع التصاعدي نظراً لانخفاض معدلات الضريبة على الشرائح العليا التي غالباً ما تطبق على مستويات الدخل المرتفع^(١٤٧)، وهو ما دفع

^(١٤٤) شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية: تقرير عن الضرائب والعدالة الاجتماعية، مرجع سابق، ص ١٠.

^(١٤٥) هبة خليل، عبد الجليل البديوي: المرجع السابق، ص ٣١.

^(١٤٦) د/ سعيد عبد المنعم محمد: المرجع السابق، ص ٥٧.

^(١٤٧) صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى: مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مرجع سابق، ص ٥.

بعض الباحثين إلى القول بأنه وإن كان ظاهر الأمر أن المشرع أخذ بنظام الضرائب التصاعدية إلا أن الواقع يشير إلى أن الفروق بين الشرائح بسيطة مما يجعلها أقرب إلى الضريبة النسبية بدرجة أكبر، لكونها تحابي أصحاب الدخل المرتفعة من الأشخاص الطبيعيين، وبالتالي فهي غير قادرة على تحقيق العدالة^(١٤٨).

وربما تكون هذه الانتقادات هي من دفعت المشرع للتدخل بتعديل سعر الضريبة بالقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١^(١٤٩)، حيث عدل نطاق الشريحة الثالثة، وذلك بوضع حد أقصى لها بعدما كانت مطلقة، وجعلها تبدأ من أكثر من ٤٠,٠٠٠ جنيه حتى ١٠ ملايين جنيه، وأبقى على سعر الضريبة المفروض عليها كما هو ٢٠%، وأضاف شريحة رابعة لما يزيد عن ١٠ ملايين جنيه من الدخل وفرض عليها سعراً ضريبياً مقداره ٢٥%، وبذلك يكون المشرع قد تدارك الانتقاد الذي وجه له، عبر زيادة عدد الشرائح، ووضع شريحة إضافية بسعر ٢٥% لأصحاب الدخل الكبيرة، وهو ما يمثل خطوة جيدة ساعدت على إضفاء مزيد من العدالة في سعر الضريبة.

كما تدخل المشرع مرة أخرى بتعديل سعر الضريبة في العام التالي، وذلك بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، حيث غير نطاق الشرائح، ورفع الحد الأقصى للشريحة الثانية لنتتهي عند ٣٠,٠٠٠ جنيه بدلاً من ٢٠,٠٠٠، وغير نطاق الشريحة الثالثة لتبدأ من أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنيه، حتى ٤٥,٠٠٠ جنيه، كما قلص نطاق الشريحة الرابعة لتبدأ من ٤٥,٠٠٠ جنيه وتنتهي عند مليون جنيه، بعد أن كانت تنتهي عند ١٠ ملايين

^(١٤٨) د/ علاء أحمد ابراهيم رزق: المرجع السابق، ص ١٥٤٣.

^(١٤٩) راجع المرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ منشور بالجريدة الرسمية، العدد ٢٥ مكرر (ب) بتاريخ ٢٨ يونية سنة ٢٠١١، حيث نصت المادة الثانية عشرة منه على أن يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص الآتي:
تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي:

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠,٠٠٠ (١٠%)

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٠,٠٠٠ (١٥%)

الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠,٠٠٠ جنيه حتى ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ (عشرة ملايين جنيه) (٢٠%)

الشريحة الرابعة: أكثر من ١٠٠,٠٠٠,٠٠٠ (عشرة ملايين جنيه) (٢٥%)

جنيه، وقلص بالتالي الحد الأدنى للشريحة الخامسة والأخيرة فجعلها تشمل كل ما يزيد عن مليون جنيه^(١٥٠).

وبالرغم من الجوانب الإيجابية التي شملها هذا التعديل والتي تمثلت في زيادة نطاق الشريحة الثانية، ورفع الحد الأقصى للشريحة الثالثة، وهو ما كفل خضوع جزء أكبر من الدخل لسعر ضريبي أقل، فضلاً عن تدارك الانتقاد المتعلق باتساع نطاق الشريحة الرابعة وذلك بتخفيض حدها الأقصى إلى مليون جنيه بدلاً من ١٠ ملايين جنيه، إلا أن ما يعاب على هذا التعديل من - وجهة نظر الباحث - هو اتساع نطاق الشريحة الخامسة التي تفرض ضريبة بسعر ٢٥% على كل ما يزيد عن مليون جنيه من الدخل الصافي، وكان من الأفضل أن يضيف المشرع شريحة سادسة لتقليص نطاق الشريحة الخامسة بهدف تحقيق مزيد من التصاعد في الضريبة، ومزيد من التمييز في سعر الضريبة مع اختلاف الدخل، على النحو الذي يحقق مزيداً من العدالة الضريبية.

إلا أن المشرع كان له وجهة نظر مختلفة، حيث عدل سعر الضريبة مرة أخرى بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣^(١٥١)، فأبقى على أول ثلاث شرائح دون تغيير، وقلص

^(١٥٠) راجع قرار رئيس الجمهورية بالقانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢، منشور بالجريدة الرسمية، العدد ٤٩ تابع (أ)، بتاريخ ١٦ ديسمبر ٢٠١٢، والذي ألغى بمقتضى المادة الثانية منه المادة (٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، واستبدل بنص المادة (٨) منه النص التالي:

تكون شرائح وأسعار الضريبة على النحو الآتي:

الشريحة الأولى: حتى ٥,٠٠٠ جنيه في السنة معفاة من الضريبة

الشريحة الثانية: أكثر من ٥,٠٠٠ جنيه حتى ٣٠,٠٠٠ (١٠%)

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٥,٠٠٠ جنيه (١٥%)

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنيه حتى ١,٠٠٠,٠٠٠ (واحد مليون جنيه) (٢٠%)

الشريحة الخامسة: أكثر من ١,٠٠٠,٠٠٠ (واحد مليون جنيه) (٢٥%)

^(١٥١) راجع نص المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، والمنشور في الجريدة الرسمية، العدد ٢٠ (مكرر) في ١٨ مايو سنة ٢٠١٣، والتي نصت على أن يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص الآتي:

تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي:

الشريحة الأولى: حتى ٥,٠٠٠ جنيه في السنة معفاة من الضريبة

الشريحة الثانية: أكثر من ٥,٠٠٠ جنيه في السنة حتى ٣٠,٠٠٠ جنيه (١٠%)

الحد الأقصى للشريحة الرابعة، فجعلها تبدأ من أكثر من ٤٥,٠٠٠ وتنتهي عند ٢٥٠,٠٠٠ جنيه، بعد أن كانت تنتهي عند مليون جنيه، وبالتالي تقلص بالتبعية الحد الأدنى للشريحة الخامسة، فأصبحت تشمل كل ما يزيد عن ٢٥٠,٠٠٠ جنيه بعد أن كانت تشمل ما يزيد عن مليون جنيه، وأبقى المشرع السعر الضريبي لكل الشرائح كما هو دون تغيير، وبالتالي فقد ارتفع سعر الضريبة على كل ما يزيد عن ٢٥٠,٠٠٠ جنيه حتى مليون جنيه من دخل الممولين إلى ٢٥% بعد أن يخضع لضريبة بنسبة ٢٠% فقط، وهو ما يعني ارتفاع عبء الضريبة على الفئة التي تزيد دخولهم عن ٢٥٠,٠٠٠ جنيه وتقل عن مليون جنيه، وهي في الغالب تمثل فئة الطبقة المتوسطة.

ولقد حاول المشرع علاج ذلك بفرض ضريبة إضافية سنوية مؤقتة لمدة ثلاث سنوات بنسبة (٥%) على ما يجاوز مليون جنيه من وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية^(١٥٢)، ولقد عرفت هذه الضريبة باسم ضريبة الأثرياء^(١٥٣)، وتعد هذه الضريبة الاستثنائية- كما يرى البعض- بمثابة محاولة لزيادة حصيله الإيرادات الضريبية دون المساس بالفئات متوسطة ومحدودة الدخل، وخطوة في اتجاه زيادة تصاعدية ضريبة الدخل من أجل تحميل الفئات الأكثر دخلاً عبئاً يتناسب مع مستوى دخولهم^(١٥٤).

وبالرغم من ذلك يرى البعض أن هذا التعديل قد شابه العوار، نظراً لأنه يقفز قفزات مبالغاً فيها عند تحديد نطاق الشريحتين الرابعة والخامسة، فالشريحة الرابعة تشمل من يبلغ دخله الشهري ٣٧٥٠ جنيهاً ومن يبلغ دخله الشهري ٢٠,٠٠٠ جنيه، رغم الفارق

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٥,٠٠٠ (١٥%)

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنيه حتى ٢٥٠,٠٠٠ جنيه (٢٠%)

الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٥٠,٠٠٠ جنيه (٢٥%)

^(١٥٢) راجع نص المادة الأولى من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤، الجريدة الرسمية، العدد ٢٢ مكرر (ج) في ٤ يونيه سنة ٢٠١٤.

^(١٥٣) شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية: تقرير عن الضرائب والعدالة الاجتماعية، مرجع سابق، ص ١٤.

^(١٥٤) هبة خليل، عبد الجليل البدوي: المرجع السابق، ص ١١-١٢.

الكبير بين المبلغين، والشريحة الخامسة تساوي بين من يحصل على دخل يزيد قليلاً عن ٢٠,٠٠٠ جنيه شهرياً وبين من يحصل على مليون أو حتى مليار، وهو ما يعد وفاءً للعدالة الضريبية من حيث الشكل فقط وليس المضمون^(١٥٥).

ورغم ذلك فإن هذه الانتقادات لم تجد صدى لدى المشرع، بل على النقيض منها قام المشرع بإدخال تعديل آخر على سعر الضريبة بموجب القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، ورغم أنه رفع بهذا التعديل حد الإعفاء المقرر بالشريحة الأولى إلى ٦٥٠٠ جنيه بدلاً من ٥٠٠٠ جنيه، إلا إنه قلص الحد الأقصى للشريحة الرابعة إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه بدلاً من ٢٥٠,٠٠٠ جنيه، وقلص بالتالي الحد الأدنى للشريحة الخامسة لتشمل كل ما يزيد عن ٢٠٠,٠٠٠ جنيه، كما خفض المشرع سعر الضريبة على الشريحة الخامسة والأخيرة ليصبح ٢٢,٥% بدلاً من ٢٥%^(١٥٦).

وبالرغم مما تميز به هذا التعديل من رفع حد الإعفاء الضريبي من ٥٠٠٠ جنيه إلى ٦٥٠٠ جنيه، إلا إن تلك الإعفاءات لم تؤت ثمارها نتيجة تقلبات الأسعار وزيادتها المستمرة وتغير سعر الصرف وقرارات تعويم العملة^(١٥٧)، كما أن هذا التعديل خفض الحد الأقصى للشريحة الرابعة، وهو ما أدى إلى زيادة عبء الضريبة على الطبقة المتوسطة التي تزيد دخولهم قليلاً عن ٢٠٠,٠٠٠ جنيه في السنة، ومن عيوب هذا التعديل أيضاً تخفيض سعر الضريبة على الشريحة الأخيرة من ٢٥% إلى ٢٢,٥%،

^(١٥٥) خالد على، عمر غانم: المرجع السابق، ص ٢٥.

^(١٥٦) راجع نص المادة الأولى من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، والمنشور بالجريدة الرسمية، العدد ٣٤ (تابع) في ٢٠ أغسطس ٢٠١٥، والتي نصت على أن يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص الآتي:

تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي:

الشريحة الأولى: حتى ٦,٥٠٠ جنيه في السنة معفاة من الضريبة

الشريحة الثانية: أكثر من ٦,٥٠٠ جنيه في السنة حتى ٣٠,٠٠٠ جنيه (١٠%)

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٥,٠٠٠ (١٥%)

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه (٢٠%)

الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه (٢٢,٥%)

^(١٥٧) د/ عمرو محمد يوسف: المرجع السابق، ص ٣٦.

الأمر الذي من شأنه أن يقلل من مستوى التصاعد في الضريبة، ويخفض من الإيرادات الضريبية، مما قد يؤثر بالسلب على البرامج الاجتماعية التي تتبناها الدولة لخدمة الفقراء ومحدودي الدخل.

ويتضح للباحث من خلال استقراء فلسفة المشرع، وتحليل التعديلات التي أدخلها على سعر الضريبة منذ صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وحتى التعديل الذي أدخله المشرع بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، أن فلسفة المشرع في تلك الحقبة كانت تتجه بشكل أساسي إلى زيادة حصيللة الضرائب من خلال زيادة سعر الضريبة على أصحاب الدخل المتوسطة، وذلك عبر تضيق نطاق الشرائح التي تشملهم، وهو ما أدى إلى خضوع جزء أكبر من دخولهم لأسعار ضريبية أعلى.

ولقد بدا ذلك بوضوح بداية من التعديل بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ والذي ضيق فيه المشرع نطاق الشريحة الرابعة (التي تشمل بشكل أساسي الجزء الأكبر من دخول متوسطي الدخل) لتبدأ من أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنيه حتى مليون جنيه، بعد أن كانت تبدأ من ٤٠,٠٠٠ حتى ١٠ ملايين جنيه، أي أن كل ما يزيد عن مليون جنيه حتى ١٠ ملايين من الدخل أصبح يخضع للضريبة بسعر ٢٥% بعد أن كان يخضع للضريبة بسعر ٢٠%، ثم عاد المشرع وضيق من نطاق ذات الشريحة مرة أخرى وذلك بالتعديل الذي أدخله بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، حيث خفض حدها الأقصى إلى ٢٥٠,٠٠٠ جنيه بدلاً من مليون جنيه، وبالتالي أصبح جزء أكبر من دخل متوسطي الدخل يخضع لسعر ضريبي أعلى، أي أن كل ما يزيد عن ٢٥٠,٠٠٠ جنيه أصبح يخضع لضريبة بسعر ٢٥% بعد أن كان يخضع للضريبة بسعر ٢٠%، ثم عاد المشرع وضيق من نطاق هذه الشريحة مرة ثالثة من خلال تخفيض حدها الأقصى إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه بدلاً من ٢٥٠,٠٠٠ جنيه، وذلك بالتعديل الذي أدخله بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، ليزيد المشرع مرة أخرى نطاق الجزء الخاضع لسعر ضريبي أعلى من دخل متوسطي الدخل، وبالتالي يرتفع عبء الضريبة الملقى على كاهل هذه الشريحة من الممولين، بما لا يتناسب مع قدراتهم التكليفية، وهو ما يتعارض مع متطلبات العدالة الضريبية ويقلل من فرص تحقيقها.

ومن الملفت للنظر، والمثير للاستغراب في نفس الوقت، أن المشرع في الوقت الذي كانت تعديلاته تلقى مزيداً من العبء الضريبي على كاهل متوسطي الدخل، كانت ذات

التعديلات تخفف العبء الضريبي عن الأثرياء ومرتفعي الدخل، وذلك بزيادة سعر الضريبة على أصحاب الدخل المتوسطة دون أي زيادة في سعر الضريبة على أصحاب الدخل المرتفعة، أي تحصيل جزء أكبر من حصيلة الإجمالية لضرائب الدخل من ذوي الدخل المتوسطة مما يترتب عليه انخفاض نسبة مشاركة أصحاب الدخل المرتفعة في الحصيلة الإجمالية لضرائب الدخل، وبالتالي انخفاض عبء الضريبة عليهم، بل إن المشرع لم يكتف بذلك، وإنما قرر صراحة تخفيض سعر الضريبة على أعلى شريحة من الدخل (التي تمثل مرتفعي الدخل) والتي تشمل كل ما يزيد عن ٢٠٠,٠٠٠ جنيه من الدخل إلى ٢٢,٥% بدلاً من ٢٥%، وذلك بالتعديل الذي أدخله بموجب القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥.

ولذا: فإن المتأمل في عبء الضريبة في التشريع الضريبي المصري- في تلك الفترة- يجد أن العبء الضريبي على أصحاب الدخل المحدودة أو المتوسطة أعلى من العبء الضريبي على أصحاب الدخل المرتفعة^(١٥٨)، وهو ما أكدته دراسة لصندوق النقد الدولي^(١٥٩)، حيث أشارت تلك الدراسة إلى أن المعدل الأعلى للضريبة على الدخل الشخصي في مصر أقل من متوسط المعدل الأعلى في بلدان الأسواق الصاعدة والبلدان النامية، وإلى جانب انخفاض المعدلات العليا للضريبة، يؤدي ارتفاع مستويات الدخل الحدية للتكليف الضريبي بشكل بالغ بالنسبة للشرائح العليا إلى استبعاد نسبة كبيرة من الأسر الميسورة، فأعلى شريحة لضريبة الدخل في مصر يبلغ معدلها الضريبي ٢٥%^(١٦٠) يدفعها فقط هؤلاء الذين يكسبون ما لا يقل عن عشرة أضعاف متوسط دخل الفرد.

ويتضح مما تقدم أن المشرع المصري منذ صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ومروراً بالتعديلات العديدة التي أدخلها على هذا القانون، حتى صدور القانون رقم ٩٦

^(١٥٨) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ١٤.

^(١٥٩) صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى: مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد

الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مرجع سابق، ص ١٥.

^(١٦٠) تجدر الإشارة إلى أن الدراسة أجريت قبل تخفيض سعر الشريحة العليا للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بمقتضى القانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ من ٢٥% إلى ٢٢,٥%، واعتبرت الدراسة أن هذا السعر الضريبي منخفض مقارنة بالأسواق الصاعدة والبلدان النامية حتى قبل تخفيضه.

لسنة ٢٠١٥، لم يكن يهدف إلى تحقيق تقدم في مستوى العدالة الضريبية من خلال تحقيق مزيد من التصاعدية في سعر الضريبة وتحقيق التناسب بين عبء الضريبة والمقدرة التكلفة للممول، بقدر ما كان يهدف إلى زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها من متوسطى الدخل، وتخفيف العبء الضريبي على مرتفعي الدخل، وذلك رغم التعديلات المحدودة وضعيفة الأثر التي قام بها المشرع لزيادة حد الإعفاء الضريبي من ٥,٠٠٠ جنيه إلى ٦,٥٠٠ جنيه، والتوسيع الطفيف في نطاق الشريحة الأولى من دخل الممولين المحملين بعبء الضريبة.

ثالثاً: عدالة سعر الضريبة منذ التعديل بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧

بداية من التعديل الذي أدخله المشرع على سعر الضريبة بموجب القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧، لاحظ الباحث تغييراً في فلسفة المشرع، حيث اتجه للميل نحو تحقيق حماية أكبر لحق الممولين من أصحاب الدخل المنخفضة والمتوسطة في سعر ضريبي عادل يتناسب مع مقدرتهم التكلفة، صحيح أنه ربما يكون هذا الاتجاه الجديد من المشرع قد لجأ إليه بسبب الضغوط الاقتصادية الكبيرة التي أصبحت تتعرض لها هذه الفئة من الممولين، لا سيما في ظل السياسات الاقتصادية التحررية التي اتبعتها الحكومة في مجال تحرير سعر الصرف (وهو ما أدى إلى انخفاض قيمة الجنيه المصري وارتفاع مستوى التضخم)، وتخفيض الدعم، وتطبيق ضريبة القيمة المضافة، والضريبة العقارية، وغيرها من السياسات الاقتصادية والمالية التي تبنتها الدولة، والتي ترى الحكومة أنها سياسات إصلاحية وضرورية، ولكنها في الواقع أثقلت كاهل محدوي ومتوسطي الدخل، على النحو الذي أجبر الحكومة على ضرورة التدخل بتخفيض سعر الضريبة على دخل هذه الفئات.

إلا إنه بالرغم من كل هذه المعطيات- والتي لا يمكن تجاهلها عند تحليل مدى عدالة سعر الضريبة وتناسبه مع المقدرة التكلفة للممول- لا يمكن أن ننكر أن المشرع قد اتجه لمساندة الفقراء وذوي الدخل المتوسطة، وتخفيف وطأة الضريبة عنهم نسبياً، وذلك في التعديلات الأخيرة التي أدخلها على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي بدأت بالتعديل بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧، فبموجب هذا التعديل رفع حد الإعفاء المقرر

بالشريحة الأولى إلى ٧٢٠٠ جنييه بدلاً من ٦٥٠٠ جنييه، وأبقى على باقي الشرائح كما هي بدون تغيير، وبنفس الأسعار الضريبية، ولكنه تدخل بطريقة أخرى لتحقيق مزيد من التصاعد في سعر الضريبة، حيث لجأ إلى تطبيق نظام التصاعد بالخصم بجانب نظام التصاعد بالشرائح، فقرر منح الخاضعين للشريحة الثانية خصماً من الضريبة المستحقة عليهم بنسبة (٨٠%)، ومنح الخاضعين للشريحة الثالثة خصماً ضريبياً بنسبة (٤٠%)، ومنح كذلك خصماً ضريبياً للخاضعين للشريحة الرابعة بنسبة (٥%)، على أن يطبق هذا الخصم لمرة واحدة وفقاً لأعلى شريحة يقع فيها دخل الممول، ومنع المشرع منح هذا الخصم لمن يخضعون للشريحة الخامسة^(١١).

ولقد ساهمت هذه التعديلات في تحقيق مزيد من العدالة الضريبية، نظراً لما اشتملت عليه من زيادة حد الإعفاء الضريبي، وتحقيق مزيد من التصاعد في سعر الضريبة، فبالرغم من إبقاء المشرع على نطاق كل شريحة وسعرها بدون تغيير، إلا أن الخصم

(^{١١}) راجع نص المادة الأولى من القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧، والمنشور بالجريدة الرسمية، العدد ٢٤ مكرر (ج) في ٢١ يونيو سنة ٢٠١٧، والتي نصت على أن يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص الآتي:

تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي:

الشريحة الأولى: حتى ٧,٢٠٠ جنييه في السنة معفاة من الضريبة

الشريحة الثانية: أكثر من ٧,٢٠٠ جنييه في السنة حتى ٣٠,٠٠٠ جنييه (١٠%)

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنييه حتى ٤٥,٠٠٠ (١٥%)

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنييه حتى ٢٠٠,٠٠٠ جنييه (٢٠%)

الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنييه (٢٢,٥%)

ويتم منح الخاضعين للشرائح الثلاثة الآتية خصماً من الضريبة المستحقة عليهم على النحو الآتي:

الشريحة الثانية: (٨٠%)

الشريحة الثالثة: (٤٠%)

الشريحة الرابعة: (٥%)

ويكون منح الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة لمرة واحدة وفقاً لأعلى شريحة يقع فيها الممول، ولا يجوز منح هذا الخصم لمن يخضعون للشريحة الخامسة.

الذي أقره المشرع ساهم في تحقيق مزيد من التصاعد في سعر الضريبة، وخفض عبء الضريبة على أصحاب الدخول المتوسطة والمحدودة.

وفي العام التالي مباشرة تدخل المشرع بتعديل آخر، وذلك بموجب القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨، ووفقاً لهذا التعديل رفع المشرع حد الإعفاء المقرر بالشريحة الأولى إلى ٨٠٠٠ جنيه بدلاً من ٧٢٠٠ جنيه، وأبقى على باقي الشرائح دون تغيير في نطاقها أو سعرها، كما أبقى المشرع على نظام الخصم الضريبي، إلا إنه رفع نسبة الخصم لتصبح (٨٥%) بدلاً من (٨٠%) للشريحة الثانية، و(٤٥%) بدلاً من (٤٠%) للشريحة الثالثة، و(٧,٥%) بدلاً من (٥%) للشريحة الرابعة^(١٦٢)، وتعد هذه التعديلات خطوة أخرى من المشرع نحو تحقيق مزيد من العدالة الضريبية، من خلال تحقيق مزيد من التصاعد في سعر الضريبة، ومزيد من التخفيف في عبء الضريبة على أصحاب الدخول المحدودة والمتوسطة.

^(١٦٢) راجع نص المادة الأولى من القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨، والمنشور بالجريدة الرسمية، العدد ٢٥ (مكرر) في ٢٣ يونيو سنة ٢٠١٨، والتي نصت على أن يستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص الآتي:

تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي:

الشريحة الأولى: حتى ٨,٠٠٠ جنيه في السنة معفاة من الضريبة

الشريحة الثانية: أكثر من ٨,٠٠٠ جنيه في السنة حتى ٣٠,٠٠٠ جنيه (١٠%)

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٥,٠٠٠ (١٥%)

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه (٢٠%)

الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه (٢٢,٥%)

ويتم منح الخاضعين للشرائح الثلاثة الآتية خصماً من الضريبة المستحقة عليهم على النحو الآتي:

الشريحة الثانية: (٨٥%)

الشريحة الثالثة: (٤٥%)

الشريحة الرابعة: (٧,٥%)

ويكون منح الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة لمرة واحدة وفقاً لأعلى شريحة يقع فيها الممول، ولا يجوز منح هذا الخصم لمن يخضعون للشريحة الخامسة.

أما آخر تعديل أجراه المشرع على سعر الضريبة- حتى كتابة هذه السطور- فكان بمقتضى القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، وقد اتبع المشرع في هذا التعديل نظاماً جديداً لتحقيق التصاعد في سعر الضريبة، حيث ألغى طريقة التصاعد بالشرائح الممزوج بالتصاعد بالخصم التي اتبعها المشرع في التعديلات الأخرين، وحل محلها نظاماً جديداً يقوم على المزج بين التصاعد بالشرائح والتصاعد بالطبقات.

حيث نصت المادة الأولى من هذا القانون على استبدال نص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالنص التالي^(١٦٣):

يكون سعر الضريبة على النحو التالي:

صافي الدخل أكثر من مليون جنيه	صافي الدخل الذي تجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ١٠٠٠,٠٠٠ جنيه	صافي الدخل الذي تجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه	صافي الدخل الذي تجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه	صافي الدخل الذي تجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه	صافي الدخل الذي لم يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه	سعر الضريبة
-	-	-	-	-	من ١ جنيه إلى ١٥٠٠٠ جنيه	%٠
-	-	-	-	من ١ جنيه إلى ٣٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ١٥,٠٠٠ جنيه إلى ٣٠,٠٠٠ جنيه	%٢,٥
-	-	-	من ١ جنيه إلى ٤٥,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٥,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٥,٠٠٠ جنيه	%١٠

^(١٦٣) راجع نص المادة الأولى من القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، والمنشور بالجريدة الرسمية، العدد ١٩

(تابع) في ٧ مايو سنة ٢٠٢٠

١٥%	أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنيه إلى ٦٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنيه إلى ٦٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٦٠,٠٠٠ جنيه	-	-
٢٠%	أكثر من ٦٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٦٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	-	-
٢٢,٥%	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه
٢٥%	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه

ولقد تبين للباحث، من خلال استقراء وتحليل التعديلات التي أدخلها المشرع على سعر الضريبة بنص المادة الأولى من القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ أن هذه التعديلات قد انطوت على بعض المزايا التي تساعد على الارتقاء بمستوى العدالة الضريبية في نطاق الضريبة على الدخل في مصر، ومن أهم هذه المزايا ما يلي:

١. أن المشرع رفع حد الإعفاء الضريبي إلى ١٥,٠٠٠ جنيه في السنة بدلا من ٨,٠٠٠ جنيه، أي بمثابة الضعف تقريبا، ولا شك أن ذلك يساعد في تخفيف عبء الضريبة عن كاهل الفقراء ومحدودي الدخل، ويساعد في ضمان حقهم في تلبية احتياجاتهم الأساسية على النحو الذي يعزز فرص تحقيق العدالة الضريبية.
٢. أن المشرع زاد من عدد الشرائح إلى سبع شرائح بدلا من خمسة، وهو ما يحقق مستوى أفضل من التصاعد في سعر الضريبة، حيث يسمح بزيادة مناسبة في سعر الضريبة مع زيادة صافي دخل الممول.
٣. أن المشرع استحدث شريحة بسعر منخفض لمحدودي الدخل تتمثل في ضريبة بسعر ٢,٥% لما يزيد عن ١٥,٠٠٠ جنيه حتى ٣٠,٠٠٠ جنيه من صافي دخل

الطبقة الأولى، كما أضاف شريحة ضريبية بسعر مرتفع لأصحاب الدخل المرتفعة، تتمثل في ٢٥% لما يزيد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه من صافي الدخل. وبالرغم من هذه المزايا، إلا أن هذه التعديلات قد شابها أيضاً بعض العيوب التي ربما تكون عائقاً أمام تحقق المستوى المطلوب من العدالة الضريبية، بل ربما تؤثر عليه بشكل سلبي، وتتمثل هذه العيوب فيما يلي:

١. أن المشرع اتبع في هذه التعديلات المزج بين نظامي التصاعد بالشرائح والتصاعد بالطبقات، ولا يخفى على المتخصصين في العلوم الضريبية ما قد يحتوي عليه نظام التصاعد بالطبقات من عيوب تتنافى مع فكرة العدالة الضريبية، ففي ذلك النظام قد تؤدي زيادة طفيفة في دخل الممول إلى انتقاله من طبقة إلى طبقة أعلى، وبالتالي خضوعه لسعر ضريبي مختلف، قد ينتج عنه زيادة في قيمة الضريبة بقيمة أكبر من الزيادة التي حدثت في صافي الدخل، وهو ما يلحق ضرراً بالمول، ويتنافى مع فكرة العدالة الضريبية التي تتطلب زيادة الضريبة بشكل نسبي من الزيادة في صافي الدخل، وهو ما حدث بالفعل عند تطبيق هذه التعديلات الأخيرة، ولتوضيح ذلك نسوق المثال التالي:

نفترض أن ممولاً ارتفع صافي دخله السنوي من ٧٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠١,٠٠٠ جنيه في السنة، فإن ذلك سيترتب عليه - وفقاً للتعديل الذي أدخله المشرع بالقانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ - انتقال الممول من الطبقة الثانية (صافي الدخل الذي يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه) إلى الطبقة الثالثة (صافي الدخل الذي يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠)، وهو ما يترتب عليه اختلاف المعاملة الضريبية لهذا الممول على النحو التالي:

أولاً: قبل زيادة الدخل: يعامل الممول ضريبياً وفقاً للشرائح التالية

الدخل	السعر الضريبي	قيمة الضريبة بالجنيه
من ١ جنيه إلى ٣٠,٠٠٠ جنيه	٢,٥%	٧٥٠
أكثر من ٣٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٥,٠٠٠ جنيه	١٠%	١٥٠٠
أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنيه حتى ٦٠,٠٠٠ جنيه	١٥%	٢٢٥٠
أكثر من ٦٠,٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	٢٠%	٢٨,٠٠٠
أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	٢٢,٥%	٤٥,٠٠٠
أكثر من ٤٠٠,٠٠٠ جنيه حتى ٧٠٠,٠٠٠ جنيه	٢٥%	٧٥,٠٠٠
إجمالي قيمة الضريبة	—————	١٥٢,٥٠٠

ثانياً: بعد زيادة الدخل: يعامل الممول ضريبياً وفقاً للشرائح التالية

الدخل	السعر الضريبي	قيمة الضريبة بالجنيه
أكثر من ١ جنيه حتى ٤٥,٠٠٠ جنيه	١٠%	٤٥٠٠
أكثر من ٤٥,٠٠٠ جنيه حتى ٦٠,٠٠٠ جنيه	١٥%	٢٢٥٠
أكثر من ٦٠,٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	٢٠%	٢٨,٠٠٠
أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	٢٢,٥%	٤٥,٠٠٠
أكثر من ٤٠٠,٠٠٠ جنيه حتى ٧٠١,٠٠٠ جنيه	٢٥%	٧٥,٢٥٠
إجمالي قيمة الضريبة	—————	١٥٥,٠٠٠

ويتضح من المثال السابق أن زيادة دخل الممول بمقدار ١٠٠٠ جنيه ترتب عليه زيادة الضريبة المستحقة عليه بمقدار ٢,٥٠٠ جنيه، وهذا يترتب عليه ضرر للممول ويتنافى مع مبادئ العدالة الضريبية كما سبق القول.

٢. بالرغم من أن المشرع رفع حد الإعفاء من دفع الضريبة إلى ١٥,٠٠٠ بدلاً من ٨,٠٠٠، إلا إنه قصر الاستفادة من هذا الإعفاء على الممولين الذين لا تتجاوز صافي دخولهم ٦٠٠,٠٠٠ جنيه في السنة، أما باقي الطبقات من الممولين الذين تتجاوز صافي دخولهم السنوية ٦٠٠,٠٠٠ في السنة، فلا يحصلون على أي إعفاء للحد الأدنى اللازم للمعيشة، ويحاسبون ضريبياً من أول جنيه من دخولهم، وهو ما يتنافى مع فكرة العدالة الضريبية، التي تقتضي عدم فرض الضريبة إلا على ما زاد عن الحد الأدنى من الدخل الكافي لتلبية احتياجات الممول الأساسية، وسنوضح ذلك بشكل أكثر تفصيلاً في المطلب التالي عند الحديث عن إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة.

٣. لم ينتبه المشرع إلى أن هذه التعديلات تؤدي إلى زيادة عبء الضريبة على بعض محدودي الدخل، وعلى وجه التحديد الذين يقعون في نهاية الشريحة الثانية (الذين يبلغ صافي دخولهم السنوية ٣٠,٠٠٠ أو أقل قليلاً)، وذلك رغم زيادة حد الإعفاء الضريبي إلى ١٥,٠٠٠ جنيه بدلاً من ٨,٠٠٠ جنيه، ورغم تخفيض سعر الضريبة على الشريحة الثانية من دخولهم إلى ٢,٥% بدلاً من ١٠%، ولتوضيح ذلك نفترض أن هناك ممولاً يبلغ صافي دخله السنوي ٣٠,٠٠٠ سنوياً، ونحسب قيمة الضريبة السنوية التي يتحملها هذا الممول قبل التعديل الأخير وبعده، وذلك على النحو التالي:

أولاً: قبل التعديل

وفقاً لسعر الضريبة المقرر بالقانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨- المعمول به قبل التعديل الأخير - فإن هذا الممول يعامل ضريبياً على النحو التالي:

الشريحة	المبلغ	السعر الضريبي	قيمة الضريبة
الأولى	٨٠٠٠	معفاة	صفر
الثانية	٢٢٠٠٠	%١٠	٢٢٠٠

إجمالي الضريبة المستحقة قبل الخصم = ٢٢٠٠ جنيه

نسبة الخصم للشريحة الثانية (٨٥%) = ١٨٧٠

قيمة الضريبة بعد الخصم = ٢٢٠٠ - ١٨٧٠ = ٣٣٠ جنيه

ثانياً: بعد التعديل

وفقاً لتعديل سعر الضريبة الواردة بالقانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ فإن هذا الممول يقع دخله في نطاق الطبقة الأولى (الممولين الذين لا تتجاوز دخولهم ٦٠٠,٠٠٠ سنوياً)، ويعامل ضريبياً على النحو التالي:

الشريحة	المبلغ	السعر الضريبي	قيمة الضريبة
الأولى	١٥٠٠٠	%٠	صفر
الثانية	١٥٠٠٠	%٢,٥	٣٧٥

ولا يخضع الممول لأي خصم ضريبي نظراً لإلغاء الخصم في التعديلات الأخيرة، ومن ثم تكون الضريبة المستحقة على الممول هي ٣٧٥ جنيه.

وبالتالي يتبين لنا أن قيمة الضريبة المستحقة على الممول زادت من ٣٣٠ جنيه قبل التعديل إلى ٣٧٥ جنيه بعد التعديل، ويرجع ذلك إلى إلغاء نسبة الخصم التي كانت مقررة قبل التعديل الأخير بنسبة ٨٥% من الضريبة المستحقة.

وهكذا فإن هذا التعديل قد أضر بهذه الفئة من الممولين، فلم يقتصر على حرمانهم من الاستفادة من تخفيض عبء الضريبة الذي استفاد منه باقي الممولين، بل أدى إلى زيادة عبء الضريبة على كاهلهم، لا سيما وأن هذا التعديل قد تم في ظروف يعاني منها الممول المصري- لا سيما أصحاب الدخل المنخفضة- من انخفاض في القيمة الحقيقية للدخل، نظراً لما تمر به مصر والعالم من آثار انكماشية أسفرت عنها جائحة فيروس كورونا التي أملت بالعالم بداية عام ٢٠٢٠ وربما تستمر آثارها السلبية لسنوات، فضلاً عن السياسات الانفتاحية التي اتخذتها مصر في السنوات الأخيرة.

ولذا: يرى الباحث أنه كان ينبغي على المشرع أن يراعي تلك الظروف ويخفف الأعباء الضريبية على جميع الممولين، لا سيما الأقل دخلاً، لذا نهيب بالمشرع إعادة النظر في السعر الضريبي المقرر للشريحة الثانية، أو منح الخاضعين لها خصماً إضافياً من الضريبة المستحقة.

وإجمالاً يمكن أن نستنتج من خلال استقراء التعديلات الأخيرة التي أدخلها المشرع على قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وبالتحديد بداية من التعديل الذي تم بموجب القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧، أن المشرع سعى من خلال التعديلات إلى تحقيق المزيد من العدالة الضريبية من خلال زيادة عدد الشرائح لتحقيق مستوى أفضل من التصاعد في سعر الضريبة، ومن خلال الزيادة المتكررة في حد الإعفاء الضريبي، وتخفيف عبء الضريبة على محدودي الدخل من خلال الخصم الذي قرره لبعض الشرائح، أو من خلال إقرار أسعار منخفضة للشرائح الأولى، ولكن بالرغم من ذلك لم يستطع الوصول إلى المستوى المنشود من العدالة في سعر الضريبة مع تزايد حدة الضغوط الجبائية، كما أنه لم يستطع في كثير من الأحيان مواجهة أصحاب الدخل المرتفعة بسعر ضريبي مرتفع، فبعد أن خفض سعر الضريبة على أعلى شريحة من (٢٥%) إلى (٢٢,٥) بموجب القانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥، فقد أبقى على هذا السعر المنخفض حتى صدور القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ والذي قرر فيه فرض الضريبة بسعر (٢٥%) لما يزيد عن ٤٠٠,٠٠٠ جنيه من صافي الدخل.

ولذا: فيرى البعض- ونحن معهم- ضرورة إعادة النظر في مستوى الشرائح الضريبية وتوسيعها بالقدر الذي يكفل تخفيض العبء الضريبي على محدودي ومتوسطي الدخل^(١٦٤)، وتوزيع الأعباء على أصحاب الدخل المرتفعة، وتحقيق المزيد من التصاعدية في سعر الضريبة، حيث إن هذه التصاعدية لم تترجم في سياسات حقيقية وفعالة^(١٦٥)، وكذلك توسيع القاعدة الضريبية، بما يكفل تحقيق العدالة الضريبية المنشودة^(١٦٦).

(١٦٤) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ١٥.

(١٦٥) خالد علي، عمر غانم: المرجع السابق، ص ٢٥.

(١٦٦) د/ عمرو محمد يوسف محمد: المرجع السابق، ص ٣٩.

المطلب الثاني

مدى عدالة سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

قبل العمل بقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كانت الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (الشركات) تفرض بسعر ٤٠% مع وجود بعض الاستثناءات^(١٦٧)،^(١٦٨)، ثم جاء القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليقرر تخفيض سعر الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية إلى ٢٠% مع تقرير بعض الإستثناءات أيضاً، حيث نصت الفقرة الأولى من المادة (٤٩) على أن: "يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٠% من صافي الأرباح السنوية"^(١٦٩)، كما قررت الفقرة الثانية من ذات المادة تطبيق الضريبة بأسعار أعلى على بعض الهيئات، حيث نصت على: "واستثناءً من السعر الوارد في الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترو، والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠%، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥%"^(١٧٠).

وهكذا فقد خفض المشرع بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بمقدار النصف، وهو ما يعكس - وفقاً لوجهة نظر البعض -

^(١٦٧) يرى بعض الفقه أن من أهم عيوب القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو ارتفاع الأسعار الضريبية التي يطبقها القانون مقارنة بالأسعار العالمية، وخاصة التي تطبقها دول الجوار، مما يزيد من تكلفة الالتزام الضريبي ويحمل الممول عبئاً ضريبياً متزايداً لا يشجعه على مزولة الأنشطة الاقتصادية أو يدفعه إلى التهرب، راجع د/ رمضان صديق: الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دراسة فقهية وقضائية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ١١.

^(١٦٨) لمزيد من التوضيح حول سعر الضريبة على الشركات والاستثناءات الواردة عليه في قانون الضريبة على الدخل السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ راجع نص المادة ١١٢ منه وفقاً لآخر تعديل لها، والذي تم بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣، الجريدة الرسمية، العدد ٢٧ تابع (ج)، في ١٩٨٣/٧/٧.

^(١٦٩) راجع نص الفقرة الأولى من المادة (٤٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^(١٧٠) راجع نص الفقرة الثانية من المادة (٤٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

اتجاه المشرع إلى تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر^(١٧١)، كما يعكس رغبة المشرع في تخفيف عبء الضريبة على الشركات والهيئات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية لتشجيعهم على أداء الضريبة وعدم محاولة التهرب منها، حيث كانت فلسفة المشرع في هذا القانون تكمن في الرغبة في زيادة الحصيلة الضريبية من خلال تخفيض سعر الضريبة وتوسيع القاعدة الضريبية^(١٧٢)، وهو ما رآه البعض الآخر تخفيضاً باهظ التكلفة لضرائب الشركات^(١٧٣).

هذا، وقد تدخل المشرع بتعديل سعر الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية بموجب القانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١، حيث نصت المادة الثانية عشرة منه على أن يستبدل بنص المادة (٤٩/ الفقرة الأولى) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص الآتي "يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل، ويخضع للضريبة وفقاً للشريحتين الآتيتين: الشريحة الأولى: حتى عشرة ملايين جنيه بسعر (٢٠%)، الشريحة الثانية: أكثر من عشرة ملايين جنيه بسعر (٢٥%)"^(١٧٤).

وبذلك يكون المشرع قد قرر في هذا التعديل تطبيق نظام التصاعد بالشرائح في سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وبالرغم من اقتصار المشرع على شريحتين فقط إلا إنها كانت محاولة جيدة من جانبه لتحقيق مزيد من التصاعد في سعر الضريبة على الدخل بشكل عام، بغية تحقيق مزيد من التقدم في طريق العدالة الضريبية.

إلا أن المشرع لم يصمد في ذلك كثيراً، وما لبث أن غير هذا الاتجاه، حيث تدخل سريعاً بتعديل سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية مرة أخرى، وذلك بموجب القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، والذي قرر فيه إلغاء نظام الضريبة التصاعدي، وفرض

(١٧١) د/ نصر عبد الكريم: المرجع السابق، ص ١٧.

(١٧٢) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ٩.

(١٧٣) خالد على، عمر غانم: المرجع السابق، ص ٢٦.

(١٧٤) راجع نص المادة الثانية عشرة من المرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١، الجريدة الرسمية، العدد

٢٥ مكرر (ب)، في ٢٨ يونيو سنة ٢٠١١.

ضريبة نسبية بسعر (٢٥%) من صافي الأرباح، وأبقى على الاستثناءات الخاصة ببعض الهيئات كما هي دون تغيير^(١٧٥).

وعدم صمود المشرع المصري في تطبيق نظام الضريبة التصاعدية على أرباح الأشخاص الاعتبارية يدعونا لتحليل مدى أهمية تطبيق نظام الضريبة التصاعدية على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وهل يساعد تطبيق هذا النظام في إطار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في تعظيم مستوى العدالة الضريبية؟، أم أن التصاعد مطلوب فقط في المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين؟

وفي هذا السياق يرى البعض أن التوزيع العادل لعبء الضريبة يجب أن ينظر إليه من ناحية تأثيره على الأشخاص الطبيعيين وحدهم، لذا من الأفضل أن يكون سعر الضريبة على الشركات سعراً نسبياً لا يتغير مع تغير الدخل الذي تحققه، كما أن التدرج في أسعار ضريبة الشركات ينتقد من الجوانب التالية^(١٧٦):

١. أنه لا يمكن تبريره على أساس المقدره على الدفع كما هو الحال في الضرائب على دخول الأفراد، فالشركات الكبيرة يمكن أن تمتلك بواسطة صغار المستثمرين، والشركات الصغيرة يمكن أن تمتلك بواسطة كبار المستثمرين والأثرياء.
٢. قد يؤدي التدرج في أسعار الضريبة على الشركات إلى تفكك الشركات الكبيرة إلى شركات صغيرة للاستفادة من الحدود الدنيا للأسعار الضريبية.
٣. العديد من الخبراء يخشون تطبيق نظام الضرائب التصاعدية على الشركات، لما قد يؤدي إليه ذلك من زيادة مستوى الفساد، وسعي الشركات لتسجيل أرباحها أقل من الحقيقة حتى تدفع النسبة الضريبية الأقل^(١٧٧).

^(١٧٥) راجع نص المادة الثانية من قرار رئيس الجمهورية بالقانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢، منشور بالجريدة

الرسمية، العدد ٤٩ تابع (أ)، بتاريخ ١٦ ديسمبر ٢٠١٢.

^(١٧٦) د/ سعيد عبد المنعم محمد: المرجع السابق، ص ٥٤-٥٥.

^(١٧٧) هبة خليل، عبد الجليل البدوي: المرجع السابق، ص ٣٢.

- إلا أن الباحث يرى أن تلك الحجج لا يمكن التسليم بها، وذلك للأسباب التالية:
١. إن القدرة على الدفع في إطار الضريبة على الشخص الاعتباري لا تقاس استناداً على المقدرة المالية لمالكيه، وإنما تقاس على قدرة الشخص الاعتباري نفسه على الدفع، ذلك لأن الشخص الاعتباري له شخصية قانونية مستقلة عن شخصية مالكيه، والذين من المحتمل أن يتغيروا في أي وقت كما في حالة التصرف في أسهم المشروع بالبيع مثلاً، وحتى لو سلمنا جدلاً بأن قدرة الشخص الاعتباري على الدفع مرتبطة بالمقدرة المالية لمالكيه، فإن فرضية امتلاك كبار المستثمرين لشركات صغيرة، ومساهمة صغار المستثمرين في شركات كبيرة، رغم احتمالية حدوثها، إلا أن الواقع العملي يؤكد أنها من قبيل الاستثناء الذي لا يمكن الاعتماد عليه، فغالباً ما تكون المشروعات الكبيرة ذات الأرباح العالية مملوكة معظم أسهمها من قبل كبار المستثمرين ورجال الأعمال، حتى ولو كانت بعض أسهمها مملوكة لصغار المستثمرين، كما أن غالبية المشروعات ذات الأرباح القليلة تكون مملوكة لصغار المستثمرين.
 ٢. إن الخشية من أن تؤدي الضرائب التصاعدية إلى تفكك الشركات الكبيرة إلى شركات صغيرة للاستفادة من الحدود الدنيا لسعر الضريبة ليست في محلها، ذلك لأن هناك العديد من المتغيرات الاقتصادية الأكثر أهمية من سعر الضريبة، والتي تدفع الشركات إلى السعي إلى تكبير حجمها، من أهمها الاستفادة من وفورات حجم الإنتاج الكبير، والاستحواز على نصيب أكبر من السوق، ومن ثم فإن احتمالية أن تضحي المشروعات الكبرى بهذه المزايا والانقسام إلى مشروعات صغيرة غير واردة الحدوث من الناحية المنطقية، اللهم إلا كان انقسام هذه المشروعات مجرد انقسام شكلي فقط للتهرب من سعر الضريبة، وهنا يأتي دور دقة التشريع الضريبي، وقدرة الإدارة الضريبية على مواجهة هذه الحالات، باعتبارها من صور التهرب الضريبي.
 ٣. إن ما يخشاه البعض من فساد وتلاعب الشركات في أرباحها الفعلية بسبب الضريبة التصاعدية يمكن أن يتحقق في نظام الضريبة النسبية، ذلك لأن احتمال لجوء الشركات للتلاعب أو الفساد لإظهار صافي أرباحها بأقل من الحقيقة وارد حدوثه

في حال تطبيق ضريبة بسعر موحد، وذلك بهدف تقليل وعاء الضريبة، ومن ثم تقليل قيمة الضريبة الملتزمة بأدائها.

٤. كما أن ما يخشاه البعض أيضاً من احتمال تلاعب الشركات في أرباحها الفعلية بسبب الضريبة التصاعدية يمكن أن يتحقق أيضاً عند فرض الضريبة التصاعدية على الأشخاص الطبيعيين، ذلك لأن الضريبة التصاعدية تنقل جزء من دخل الشخص الطبيعي من سعر ضريبي إلى سعر ضريبي أعلى لذا من المحتمل أيضاً أن يلجأ إلى التلاعب أو الفساد لإظهار دخله بأقل من حقيقته لتجنب دفع ضريبة بسعر مرتفع، إذاً فما المبرر من عدم تطبيق الضريبة التصاعدية على الأشخاص الاعتبارية بينما يتم تطبيقها على الأشخاص الطبيعيين؟

٥. إن إشكالية تخوف البعض من الفساد أو التلاعب في الأرباح الحقيقية بسبب الضريبة التصاعدية هي إشكالية مرتبطة في الأساس بمدى دقة وإحكام القوانين الضريبية، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية وقدرتها على حصر وعاء الضريبة بدقة، وكشف ما قد يلجأ إليه الممول من تلاعب، ومدى انتشار ثقافة الالتزام الضريبي، ومن ثم ليس لها علاقة قوية بنظام الضريبة، وهل هي تصاعدية أم نسبية، وذلك لأنه إذا انتفت دقة التشريعات، وغابت كفاءة الإدارة الضريبية، ونقص الوعي بأهمية الالتزام بأداء الضريبة، على النحو الذي يتيح للممول فرصة التلاعب أو التحايل أو التهرب من دفع الضريبة كلياً أو جزئياً، فإنه سيتهرب من دفع الضريبة أياً كان نوعها، وسواء أكانت ضريبة نسبية أم تصاعدية.

ولذا، فمن الأولى لتبديد مخاوف البعض من التلاعب والفساد بسبب الضريبة التصاعدية العمل على إحكام صياغة التشريعات الضريبية ورفع كفاءة الإدارة الضريبية وزيادة قدراتها في مراجعة الحسابات لاكتشاف التلاعب، وليس الابتعاد عن تطبيق نظام من شأنه أن يزيد من حصيلة الإيرادات الضريبية، ويحقق العدالة الضريبية المنشودة، ويعامل الأفراد والشركات- لا سيما الشركات الصغيرة والمتوسطة- معاملة ضريبية عادلة، تتناسب فيها الضريبة مع المقدرة التكاليفية للممولين^(١٧٨).

^(١٧٨) هبة خليل، عبد الجليل البدوي: المرجع السابق، ص ٣٢.

وعلى ذلك يرى الباحث أن المشرع بإلغائه نظام التصاعد في الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية يكون قد خرج على اعتبارات العدالة حيث ساوى في العبء الضريبي بين صغار المستثمرين وأصحاب المشروعات الصغيرة وبين أصحاب المشروعات الرأسمالية الضخمة المحلية والأجنبية^(١٧٩)، وكان من الأحرى الإبقاء على التصاعد في سعر الضريبة حسب مستوى ربح الشخص الاعتباري، الأمر الذي كان من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الضريبة على الشركات والصناعات الأكثر ربحاً، وهو ما يدعم تصاعد الضريبة ويحقق العدالة الضريبية، أضف إلى ذلك أن اتباع نظام الضرائب النسبية على أرباح الأشخاص الاعتبارية يعد تقييداً في جزء كبير من الإيرادات العامة، لأنه لم يتم بالتمييز بين الفئات ذات الدخل البسيطة والفئات ذات الدخل المرتفعة^(١٨٠). وتجدر الإشارة إلى أن الدستور المصري الحالي الصادر في عام ٢٠١٤ بالرغم من أنه اشترط تطبيق ضريبة تصاعدية على دخول الأفراد، إلا إنه لم ينص على اشتراط تصاعدية الضريبة على ربح الأشخاص الاعتبارية، حيث نصت المادة (٣٨) منه على ".... ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر. وتكون الضرائب على دخول الأفراد تصاعدية متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكاليفية".^(١٨١).

وجدير بالذكر أن المشرع عاد وخفض سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية مرة أخرى وذلك بموجب المادة الثانية من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، والتي قررت تطبيق ضريبة بسعر (٢٢,٥%) على صافي الأرباح السنوية للأشخاص الاعتبارية، وأبقت على الاستثناءات المقررة دون تغيير^(١٨٢). ويرى الباحث أن قيام المشرع المصري بتخفيض سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية إلى ٢٢,٥% بدلاً من ٢٥% فضلاً عن تعارضه مع أهداف

^(١٧٩) السيد محمد السيد نصار: المرجع السابق، ص ٥٩.

^(١٨٠) د/ علاء أحمد ابراهيم رزق: المرجع السابق، ص ١٥٤٣.

^(١٨١) راجع المادة (٣٨) من الدستور المصري الحالي الصادر في ٢٠١٤، متاح على الموقع التالي www.sis.gov.eg

^(١٨٢) راجع نص المادة الثانية من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، الجريدة الرسمية، العدد ٣٤ (تابع)، في ٢٠ أغسطس ٢٠١٥.

السياسة المالية للدولة التي تسعى إلى زيادة حصيلة الإيرادات الضريبية لتقليص العجز في الموازنة العامة، فإنه يتعارض أيضاً مع متطلبات العدالة الضريبية وتوزيع عبء الضريبة حسب المقدرة التكلفة للممول، وذلك للأسباب التالية:

١. أن تحديد سعر الضريبة بنسبة ٢٢,٥% من أرباح الأشخاص الاعتبارية هو سعر منخفض نسبياً مقارنة بسعر الضريبة الذي كان مقرراً بقانون الضريبة على الدخل السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته، والذي كان يفرض ضريبة بسعر ٤٠% على صافي أرباح الشركات مع وجود بعض الاستثناءات^(١٨٣)، ولا يمكن التعلل بأن تخفيض سعر الضريبة الهدف منه تشجيع الاستثمار وجذب رؤوس الأموال، وذلك لأن تشجيع الاستثمار في مصر يحتاج إلى تذليل المعوقات الإدارية والبيروقراطية وتطوير البنية التحتية أكثر من احتياجه إلى تخفيض مستوى الضرائب، فضلاً عن وجود تخفيضات وإعفاءات ضريبية كبيرة في قوانين الاستثمار والمناطق الحرة، فبالرغم من أن المزايا والاعفاءات الضريبية تعد أداة من أدوات السياسة المالية لتشجيع الاستثمار وجذب الاستثمار الأجنبي، إلا إنها في الحقيقة تلعب دوراً قليل الأهمية في قرارات الاستثمار، حيث تؤثر العناصر غير الضريبية بشكل أكبر في قرارات المستثمرين، ومن أمثلة هذه العناصر غير الضريبية التي يهتم بها المستثمرون حالة الأسواق الداخلية، ومهارة العمالة، وطبيعة المعاملة الإدارية، والاستقرار السياسي، وقوة العملة النقدية... إلخ^(١٨٤).

٢. إنه بقيام المشرع بتخفيض سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية إلى ٢٢,٥% أصبحت الشركات تدفع ضريبة بسعر أقل أو مساو لسعر الضريبة المفروض على دخل كثير من الأشخاص الطبيعيين، وفقاً لآخر التعديلات الواردة على سعر الضريبة- والتي تمت بالقانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠- فإن مايزيد عن

^(١٨٣) لمزيد من التوضيح حول سعر الضريبة على الشركات والاستثناءات الواردة عليه في قانون الضريبة على الدخل السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ راجع نص المادة ١١٢ منه وفقاً لآخر تعديل لها، والذي تم بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣، الجريدة الرسمية، العدد ٢٧ تابع (ج)، في ٧/٧/١٩٨٣.

^(١٨٤) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ٨.

٢٠٠,٠٠٠ جنيه وحتى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه من صافي دخل كل من لا يتجاوز دخله السنوي مليون جنيه (الطبقات الخمس الأولى من الممولين)، وكل ما يقل عن ٤٠٠,٠٠٠ جنيه من صافي دخل الممولين الذين يتجاوز دخلهم السنوي مليون جنيه (الطبقة السادسة)، يخضعون للضريبة بسعر ٢٢,٥%، أي نفس السعر الضريبي الذي تخضع له أرباح الأشخاص الاعتبارية، كما أن كل ما زاد عن ٤٠٠,٠٠٠ جنيه من صافي دخل الأشخاص الطبيعيين أيأ كانت الطبقة التي يقعوا فيها (من الأولى حتى السادسة) يخضعون لضريبة بسعر ٢٥%، أي أعلى من سعر الضريبة المفروض على الأشخاص الاعتبارية.

واتجاه المشرع المصري بفرض الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بسعر أقل، أو مساوٍ لسعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، هو محل نقد شديد، ويتنافى مع أبسط متطلبات العدالة الضريبية، فكيف يتحمل الفرد من دخله نفس النسبة، أو نسبة أعلى من تلك النسبة التي تتحملها الشركات من صافي الربح، وكيف يتحمل المواطن ضريبة بسعر (٢٢,٥%) على ما زاد عن ٢٠٠,٠٠٠، و(٢٥%) على ما زاد عن ٤٠٠,٠٠٠، بينما تدفع شركة قد يكون رأس مالها ملايين الجنيهات ضريبة بسعر ٢٢,٥% فقط أيأ كان حجم أرباحها، مع ملاحظة أن الشركات تدفع الضرائب من صافي ربحها، أي بعد خصم كل التكاليف والمشتريات والمصروفات، ومرتببات العاملين. من الواضح إذأ أن نظام الضرائب على الدخل في مصر ما زال يفضل الشرائح الأعلى دخلاً من الشركات والأفراد على المواطنين من محدودي ومتوسطي الدخل^(١٨٥)، وهو أمر يتنافى بلا أدنى شك مع متطلبات العدالة الضريبية.

^(١٨٥) هبة خليل، عبد الجليل البدوي: المرجع السابق، ص ٣٢

المبحث الثاني

مدى مراعاة الظروف الشخصية للممول في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

إن وضع سعر تصاعدي للضريبة يتدرج مع تدرج المقدرة التكلفة للمول، رغم أهميته لتحقيق العدالة الضريبية، إلا إنه غير كاف في حد ذاته، وإنما يجب أن تأخذ التشريعات الضريبية في الاعتبار أيضاً الظروف الشخصية للممول^(١٨٦)، فتقرر إعفاء الحد الأدنى من الدخل، وتحمل الممول الأعباء عبئاً ضريبياً أعلى من العبء الذي يتحمله المتزوج أو الممول الذي يعول أولاد^(١٨٧)، وتميز بين الدخل حسب مصادرها.

وهو الأمر الذي يتطلب أن يعتمد النظام الضريبي بقدر الإمكان على الضرائب الشخصية، فالضرائب الشخصية تراعي عند تحديد سعرها شخصية الممول وظروفه الاقتصادية والاجتماعية والعائلية، وتقرر معاملة ضريبية تتناسب وكل ظرف من هذه الظروف^(١٨٨)، وبالتالي فهي تصيب المقدرة التكلفة العامة للممول^(١٨٩)، وهو ما يتفق والمفهوم الحديث للعدالة الضريبية، أما الضرائب العينية فهي تقتصر عند حساب المقدرة التكلفة للممول على حجم الدخل أو الثروة وحدها ودون مراعاة حالة المكلف الشخصية، ولذا فقد باتت أقل عدالة من الضرائب الشخصية^(١٩٠).

وفي هذا المبحث نحاول تسليط الضوء على مدى التزام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وفقاً لأحدث تعديلاته، بمراعاة الظروف الشخصية للممول عند محاسبته ضريبياً عن دخله، بهدف ترسيخ وتعزيز العدالة الضريبية، ويمكن توضيح ذلك من خلال المطالب التالية:

^(١٨٦) د/ موفق سمور المحاميد: المرجع السابق، ص ٥٢٩.

^(١٨٧) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٢١٨، ٢١٩.

^(١٨٨) د/ عبد الهادي مقبل: المالية العامة، مرجع سابق، ص ١٩٦ .

^(١٨٩) د/ غزال العوسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٥ .

^(١٩٠) د/ عبد الهادي على النجار: المرجع السابق، ص ٢٨٧.

المطلب الأول

إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

لكل إنسان متطلباته المادية والمعنوية الضرورية التي لا يمكن الاستغناء عنها لكي يعيش معافاً قادراً على العمل، وهذه المتطلبات يتم تغطيتها بما يحققه الممول من دخل، ويسمى الدخل الكاف لإشباع هذه المتطلبات بحد الكفاية، أو الحد الأدنى اللازم للمعيشة^(١٩١)، ويطلق عليه البعض خط الفقر الذي ينبغي ألا يكون الدخل دونه خاضعاً للضريبة^(١٩٢)، وبالتالي يمكن القول إن الحد الأدنى اللازم للمعيشة هو ذلك القدر الضروري من الدخل الذي يكفي لضمان حصول الفرد ومن يعولهم على متطلباتهم الأساسية التي تضمن لهم حياة كريمة ومستوى معيشي لائق^(١٩٣). ويقوم إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة على عدة اعتبارات هي^(١٩٤):

- ١- اعتبار مالي وإداري: حيث إن ربط الضريبة وتحصيلها من الطبقات الفقيرة وهم يمثلون في الغالب قطاعاً كبيراً من المجتمع الضريبي، يكبد الخزنة العامة مصاريف إدارية باهظة ويلقى على كاهلها عبئاً كبيراً لا يتناسب مع الحصيلة التي تعود على الدولة.
- ٢- اعتبار اجتماعي: مرجعه أن هذه الطبقات تحملت ضرائب غير مباشرة ثقيلة بالنسبة لحالتها، فكان لا بد من مراعاة مقدرتهم على الدفع عند فرض الضرائب المباشرة، وذلك من خلال إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة.
- ٣- اعتبار نظري: حيث يرى البعض أن إعفاء الحد الأدنى ما هو إلا تطبيق لمبدأ الاستهلاك المالي في النطاق الإنساني، فالممول يحصل على هذا الإعفاء مقابل ما يتعرض له من استهلاك لقدراته وإمكانياته، وما يصيبه من ضعف وتدهور مع تقدم السن.

^(١٩١) محمد السيد محمد عطية: المرجع السابق، ص ٣١٥.

(192) Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak: Philosophical Explorations of Justice and Taxation, Op. Cit, P. 57.

^(١٩٣) د/ سعيد عبد المنعم محمد: المرجع السابق، ص ٥٦.

^(١٩٤) د/ يحيى قللي: المرجع السابق، ص ٣١ - ٣٢.

وبالإضافة إلى ذلك فإن اعتبارات العدالة الضريبية تقتضي كذلك إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة، فوفقاً للمفهوم الحديث للعدالة الضريبية، فإن الضريبة تعتبر عادلة عندما تراعي المقدرة التكاليفية للممول، بحيث تفرض على القادرين على دفعها، أما غير القادرين فيجب إعفاؤهم منها، ولذا فإن العدالة الضريبية تتطلب إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة^(١٩٥)، فلا يتم فرض الضرائب إلا على الممولين الذين تجاوزت دخولهم الحد الكافي لتلبية احتياجاتهم الأساسية، ولا يتم فرض الضرائب إلا على المبلغ الزائد عن هذا الحد من الدخل^(١٩٦)، حتى لا تتعرض حياة المواطنين للخطر^(١٩٧).

وبناء عليه فإن حق الدولة في المطالبة بالضريبة يبدأ عند الحد الذي تزيد عنه المقدرة الاقتصادية للممول على تلبية ما هو ضروري لحفظ حياته وصحته وقدرته على العمل، حيث لا يجوز إلزام الفرد بالمساهمة في تمويل النفقات العامة قبل أن يكفل لنفسه ولأسرته ما هو ضروري من مقومات الحياة^(١٩٨)، وبالتالي فإن الغرض النهائي لإعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة هو مواجهة تكاليف الحياة والالتزامات المعيشية وضمنان حياة كريمة للممول ولأسرته، بما يحقق العدالة الضريبية بين الممولين، وغالباً ما يتقرر هذا الإعفاء للممول الفرد، بصرف النظر عما إذا كان يعول من عدمه، لذا يسمى بالإعفاء الشخصي^(١٩٩)، حيث إن فكرة الحد الأدنى اللازم للمعيشة فكرة موضوعية، بمعنى أن المشرع يقررها لكل الممولين دون أن يدخل في اعتباره الظروف الشخصية لكل ممول على حدة، حيث إن الحد الأدنى اللازم للمعيشة يعتبر معياراً موحداً بالنسبة لمختلف الأفراد، ويعتمد المشرع في تحديده لهذا الحد على ما يلزم لمعيشة الفرد العادي ولأسرته في ضوء المستوى الاجتماعي السائد^(٢٠٠).

^(١٩٥) د/ صلاح حامد حسين: المرجع السابق، ص ٥٨٤.

^(١٩٦) H. P. Young: Distributive Justice in Taxation, Op.Cit, P. 331

^(١٩٧) د/ غزال العوسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٧.

^(١٩٨) د/ عبد الناصر حسبو السيد: المرجع السابق، ص ٦.

^(١٩٩) د/ عبد الناصر حسبو السيد: المرجع السابق، ص ٥.

^(٢٠٠) د/ عبد الناصر حسبو السيد: المرجع السابق، ص ٧.

وتجدر الإشارة أيضاً إلى أن الحد الأدنى اللازم للمعيشة له مفهوم مرن يختلف باختلاف الزمان والمكان، حيث يتأثر تحديده بالظروف الاقتصادية والاجتماعية في كل مجتمع، كما يتأثر بمستوى الدخل ومستوى الأسعار ونمط الاستهلاك في المجتمع^(٢٠١)، ولذا فيجب على الدولة في إطار سعيها لتحقيق العدالة الضريبية، ليس فقط أن تعفي الحد الأدنى اللازم للمعيشة، وإنما يجب أن تراعي إعادة النظر في تحديد قيمة هذا الحد كلما تغيرت الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تؤثر فيه.

هذا، ولقد حرص المشرع المصري على إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث نص في المادة (٧) على أن: "تستحق الضريبة على ما يجاوز خمسة آلاف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول المقيم خلال السنة"^(٢٠٢)، وبالرغم من إلغاء المادة (٧) بالتعديل الذي أجراه المشرع بمقتضى القانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢، إلا إنه أدخل هذا الإعفاء ضمن الشرائح المنصوص عليها في المادة (٨) حيث أبقى الشريحة الأولى من الدخل والتي تصل حتى ٥٠٠٠ جنيه من الخضوع للضريبة^(٢٠٣).

وبمقتضى القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ رفع المشرع حد الإعفاء الضريبي إلى ٦٥٠٠ جنيه^(٢٠٤)، ثم رفعه مرة أخرى إلى ٧٢٠٠ جنيه بمقتضى القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٨^(٢٠٥)، وكذلك رفعه المشرع مرة ثالثة إلى ٨٠٠٠ جنيه بمقتضى القانون رقم ٩٧

(٢٠١) محمد السيد محمد عطية: المرجع السابق، ص ٣١٥.

(٢٠٢) راجع نص المادة (٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الجريدة الرسمية، العدد (٢٣) تابع في ٩ يونيو ٢٠٠٥.

(٢٠٣) راجع قرار رئيس الجمهورية بالقانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢، الجريدة الرسمية، العدد ٤٩ تابع (أ)، بتاريخ ١٦ ديسمبر ٢٠١٢، والذي ألغى بمقتضى المادة الثانية منه المادة (٧) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وعدل المادة (٨).

(٢٠٤) راجع نص المادة الأولى من قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، الجريدة الرسمية، العدد ٣٤ (تابع) في ٢٠ أغسطس ٢٠١٥.

(٢٠٥) راجع نص المادة الأولى من القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧، الجريدة الرسمية، العدد ٢٤ مكرر (ج) في ٢١ يونيو سنة ٢٠١٧.

لسنة ٢٠١٨^(٢٠٦)، ثم رفعه أخيراً إلى ١٥,٠٠٠ جنيه للممولين الذين لم يتجاوز صافي دخولهم السنوية ٦٠٠,٠٠٠ وذلك بمقتضى القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠^(٢٠٧).

ويتضح من استعراض التعديلات التي أدخلها المشرع على الإعفاء المقرر للحد الأدنى اللازم للمعيشة أن المشرع كان يسعى إلى زيادة حد الإعفاء بشكل متكرر، لا سيما في السنوات الأخيرة، وذلك للمساهمة في تحمل ارتفاع تكاليف المعيشة على الممولين بهدف تحقيق مزيد من العدالة الضريبية، إلا إن ما يعيب الإعفاء الذي قرره المشرع أمرين هما:

الأمر الأول: بالرغم من سعي المشرع المصري لزيادة حد الإعفاء للأعباء المعيشية- فضلاً عن زيادة الإعفاء الشخصي الممنوح لأصحاب المرتبات والأجور- إلا إنه مازال هناك احتياجاً لتوسيع حد الإعفاء، ووضع آلية لتحديد نسبة الإعفاء، وذلك لضمان عدم تحميل عبء ضريبي على غير القادرين، وللتأكيد على تناسب عبء الضريبة المفروضة مع معدلات التضخم وارتفاع الأسعار، خاصة في الفترة الأخيرة التي تشهد فيها مصر ارتفاعاً كبيراً في مستوى الأسعار وخاصة أسعار المنتجات الغذائية^(٢٠٨)، أي أن الإعفاء الذي قرره المشرع يعاني من تدني قيمته وعدم تناسبه مع تكاليف المعيشة الفعلية التي يتحملها الممول، وعدم الأخذ في الاعتبار معدلات التضخم وتدني القوة الشرائية للنقود^(٢٠٩).

كما أن الحد الذي أعفاه المشرع غير ملائم للحد الأدنى للأجور أو للشريحة المستحقة للدعم، وفقاً لما هو مصرح به من الحكومة المصرية ذاتها^(٢١٠)، حتى بعد التعديلات المتكررة التي تدخل بها المشرع لرفع حد الإعفاء، وهو ما يخل بمبدأ

^(٢٠٦) راجع نص المادة الأولى من القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨، الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ (مكرر) في ٢٣ يونيو سنة ٢٠١٨.

^(٢٠٧) راجع نص المادة الأولى من القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، الجريدة الرسمية، العدد ١٩ (تابع) في ٧ مايو سنة ٢٠٢٠.

^(٢٠٨) هبة خليل، عبد الجليل البدوي: المرجع السابق، ص ١٢.

^(٢٠٩) د/ عمرو محمد يوسف: المرجع السابق، ص ٢٥.

^(٢١٠) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ١٤.

تصاعدية وعدالة الضريبة^(٢١١)، فبالرغم من رفع حد الإعفاء إلى ١٥,٠٠٠ سنوياً إلا إنه مازال أقل من الحد الأدنى للأجور بالنسبة للعاملين في الدولة الذي حدده قرار رئيس مجل الوزراء رقم ١٦٢٧ لسنة ٢٠١٩ بمبلغ ٢,٠٠٠ جنيه شهرياً^(٢١٢)، أي أن الحد الأدنى للأجور الذي بالكاد يكفي الاحتياجات الأساسية للعاملين يبلغ ٢٤,٠٠٠ سنوياً، أي أكثر من حد الإعفاء الضريبي.

وتبرر الحكومة ذلك بأن الإعفاء الشخصي الذي يحصل عليه الممولون من أصحاب الأجور والمرتبات والمقدر بتسعة آلاف جنيه سنوياً يعوض هذا الفارق، حيث تبلغ إجمالي قيمة الإعفاءات التي يحصل عليها الممولون من أصحاب المرتبات وما في حكمها ٢٤,٠٠٠ جنيه (١٥,٠٠٠ إعفاء الحد الأدنى + ٩,٠٠٠ إعفاء شخصي سنوي للممول)^(٢١٣)، إلا إن ذلك لا يمكن التسليم به لسببين: الأول أن هذا الإعفاء الشخصي لأصحاب الأجور والمرتبات من المفترض أنه تم إقراره لتمييزهم عن أصحاب الدخل الأخرى نظراً لاختلاف طبيعة عملهم، والثاني أن الإعفاء الشخصي لا يستفيد منه إلا أصحاب الأجور والمرتبات فقط، أما غيرهم من أصحاب النشاط التجاري أو الصناعي، أو أصحاب المهن الحرة فلا يحصلون إلا على الإعفاء المقرر بالشريحة الأولى والمقدر بـ ١٥,٠٠٠ وهو أقل من الحد الأدنى اللازم للمعيشة.

الأمر الثاني: هو قصر الإعفاء بمقتضى التعديل الأخير الذي تم بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ على الطبقة الأولى من الممولين الذين لا تتجاوز صافي دخلهم ٦٠٠,٠٠٠ جنيه سنوياً دون باقي الممولين، وكان يجب أن يكون إعفاءً مطلقاً يستفيد منه جميع الممولين بالغة ما بلغت إيراداتهم الصافية^(٢١٤)، وحتى لو كانوا من أصحاب

(٢١١) هبة خليل، عبد الجليل النبوي: المرجع السابق، ص ١٢.

(٢١٢) راجع قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٦٢٧ لسنة ٢٠١٩، الجريدة الرسمية، العدد ٢٧ مكرر(و)، في ٨ يوليه سنة ٢٠١٩.

(٢١٣) وزارة المالية المصرية: البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة عن السنة المالية ٢٠٢٠/٢٠٢١، ص ٣١، متاح على الموقع الرسمي للوزارة www.mof.gov.eg

(٢١٤) د/ يحي قللي: المرجع السابق، ص ٣٢.

الدخول المرتفعة، كما كان عليه الحال قبل هذا التعديل الأخير، ذلك لأن حق الدولة في المطالبة بالضريبة يبدأ عند الحد الذي تزيد عنه المقدرة الاقتصادية للممول على ما هو ضروري لحفظ حياته وصحته وقدرته على العمل، ومن ثم فلا يجوز إلزام الفرد بالمساهمة في تمويل النفقات العامة قبل أن يكفل لنفسه ولأسرته ما هو ضروري من مقومات الحياة^(٢١٥).

المطلب الثاني

مراعاة الأعباء العائلية للممول في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

إن اعتراف المشرع الضريبي بالأعباء الشخصية والعائلية للممول يساهم في إبراز شخصية الضريبة والانسجام مع كون ضريبة الدخل ضريبة مباشرة، تراعي ظروف الممول^(٢١٦)، ولذا فإن العدالة الضريبية لا تتطلب فقط إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الخضوع للضريبة، إنما تتطلب أيضاً مراعاة الأعباء العائلية للممول، بحيث يجب أن تتناسب الضريبة عكسياً مع هذه الأعباء، وهو ما يتطلب تدخل المشرع بتخفيض الضريبة بنسبة معينة تختلف باختلاف الحالة العائلية للممول (أعزب- متزوج- متزوج ويعول أولاد) وذلك لأنه كلما زادت الأعباء العائلية للممول كلما قل ما يتبقى من دخله لدفع الضرائب^(٢١٧).

وتتعلق فكرة مراعاة الأعباء العائلية للممول من أن الضريبة يجب أن تفرض على صافي الدخل المتبقى للممول بعد القيام بالتزاماته الأساسية، لذا فإنه ليس من العدالة أن تفرض ضريبة متساوية على شخص يعول نفسه فقط، أو يعول أسرة صغيرة، وآخر يعول أسرة كبيرة، حتى لو تساوى في الدخل، فلاشك أن الأخير يحتاج إلى نفقات أكثر لتلبية احتياجات أسرته، ومن ثم فإن مقدرة التكلفة تكون أقل^(٢١٨)، وطالما أن العدالة الضريبية تتحقق بمراعاة المقدرة التكلفة للممول فإنها تتطلب في ذات الوقت مراعاة

^(٢١٥) د/ عبد الناصر حسبو السيد: المرجع السابق، ص ٦.

^(٢١٦) د/ موفق سمور المحاميد: المرجع السابق، ص ٥٦٠.

^(٢١٧) د/ غزال العوسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٦٨.

^(٢١٨) محمد السيد محمد عطية: المرجع السابق، ص ٣١٥.

أعباء الممول العائلية، ذلك لأن هذه الأعباء العائلية قد تستنزف أو تستهلك المبلغ الخاضع للضريبة كله أو أكثره، ومن ثم فإن عدم مراعاة هذه الأعباء عند فرض الضريبة يلحق بالمولد ضرراً كبيراً، يتناقض بالطبع مع متطلبات العدالة الضريبية^(٢١٩).

أضف إلى ذلك أن الممول الذي يعول أسرة كبيرة يتحمل من عبء الضريبة غير المباشرة أكثر مما يتحمله الممول الأعزب أو الذي يعول أسرة صغيرة، لذلك فإن من العدالة أن يخفف عن كاهل الممول الأول عبء الضرائب المباشرة الخاضع لها أخذاً بفكرة المقاصة بين الأعباء الضريبية، وهي فكرة منطقية تستلزم مبادئ العدالة عدم إهدارها^(٢٢٠).

بيد أنه لا يجب عند مراعاة الأعباء العائلية للممول الاقتصار على مراعاة عدد المعالين الذين يعولهم الممول وحسب، بل يجب بحث كل حالة إعالة على حدة للوقوف على مقدار الأعباء التي يتحملها العائل، لأن الأعباء تختلف من مولد لآخر وإن اتحدوا في عدد المعالين لدى كل منهم، فمن يعول ابن مريض قد يتحمل ما لا يتحمله من يعول ابن معافى.

وبالنسبة للمشرع المصري نجد أنه لم ينص في أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أي حكم يراعي فيه أعباء الممول العائلية، بل اعتمد في حساب الضريبة على صافي الدخل السنوي للممول بصرف النظر عن أعبائه العائلية، وذلك رغم أنه كان من المستقر عليه في التشريعات الضريبية المصرية منذ أول قانون ضرائب على الدخل رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ حتى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التمييز بين الممولين حسب الحالة الاجتماعية بالنسبة لحد الإعفاء الأساسي^(٢٢١)، حيث أشارت المادة (٨٨) من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ (الملغى)، إلى حدود الإعفاء الضريبي المقررة على النحو التالي: ٢٠٠٠ جنيه سنوياً للممول الأعزب، ٢٥٠٠ جنيه سنوياً للمول المتزوج ولا يعول أولاداً أو غير المتزوج ويعول ولداً أو أكثر، ٣٠٠٠ جنيه سنوياً

(٢١٩) اسماعيل محمد حسن البريشي: المرجع السابق، ص ٢٦٨.

(٢٢٠) د/ عبد الناصر حسبو السيد: المرجع السابق، ص ٨.

(٢٢١) محمد السيد محمد عطية: المرجع السابق، ص ٣١٧.

للممول المتزوج ويعول ولداً أو أكثر^(٢٢٢)، وقد حددت المادة (٨٩) شروط الولد المعال واعتبرت أي من الأبوين في حكم الولد المعال إذا كان يعولهم الممول فعلاً، وكان عائلهم الوحيد^(٢٢٣). ويعتبر مسلك المشرع المصري بعدم مراعاة الأعباء العائلية للممول في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مسلكاً غريباً على التشريعات الضريبية الحديثة والتي تقرر معاملة ضريبية تراعي اختلاف الحالة الاجتماعية للممولين والأعباء العائلية التي يتحملونها^(٢٢٤)، كما يعتبر هذا المسلك أيضاً عدواناً صارخاً على مبدأ العدالة الضريبية الذي يقتضي اختلاف المعاملة الضريبية باختلاف المقدرة التكلفة للممول، والتي تختلف بلا شك بحسب عبء الإعالة وحجم الأسرة^(٢٢٥).

فبالرغم من صعوبة معرفة الأعباء العائلية للممول، وتطلب ذلك إلى إدارة ضريبية عالية الكفاءة، قادرة على تحديد هذه الأعباء وتقييمها ومنع تلاعب الممولين بشأنها، إلا إنه كان يجدر بالمشرع المصري مراعاة هذه الأعباء تحقيقاً للعدالة الضريبية المنشودة^(٢٢٦)، وكان يمكن للمشرع تحقيق ذلك من خلال إتاحة الفرصة للممول بإدراج الأعباء العائلية التي يتحملها (مدعمة بالمستندات) في الإقرار الضريبي الذي يقدمه للإدارة الضريبية المختصة، على أن تقوم الإدارة الضريبية بمراجعة هذه الأعباء عند فحص الإقرار الضريبي، ويتم مراعاتها وفقاً للقواعد التي يقرها عليها القانون.

وجدير بالذكر أن مصلحة الضرائب المصرية بررت عدم مراعاة المشرع في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للأعباء العائلية للممول بالمبررات التالية^(٢٢٧):

^(٢٢٢) راجع المواد (٨٨) من قانون الضريبة على الدخل الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والمستبدلة بالقانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ منشور بالجريدة الرسمية- العدد ٥٢ مكرر في ١٢/٢٨/١٩٩٧.

^(٢٢٣) راجع المواد (٨٩) من قانون الضريبة على الدخل الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ منشور بالجريدة الرسمية- العدد ٥٢ مكرر في ٣١/١٢/١٩٩٣.

^(٢٢٤) د/ مصطفى محمود عبد القادر: المرجع السابق، ص ١٤.

^(٢٢٥) محمد السيد محمد عطية: المرجع السابق، ص ٣١٨.

^(٢٢٦) د/ محمد عبد العزيز خليفة: المرجع السابق، ص ٢٢٣-٢٢٤.

^(٢٢٧) إرشادات حول قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، من خلال الموقع مصلحة

الضرائب المصرية www.incometax.gov.eg

١- ضمان حصول الأسرة مجتمعة على مزيد من الإعفاءات، حيث تحصل الزوجة العاملة على نفس الإعفاء الممنوح للزوج، مما يوفر للإثنين معا دخلاً أعلى لا يخضع للضريبة.

٢- إن مفهوم الإعاقة في المجتمع المصري يختلف عن غيره من المجتمعات الأخرى، فالإعاقة لا تقتصر على حالة الزواج بل تتعداه لتشمل الأنماط المختلفة من الإعاقة التي يتسم بها المجتمع المصري، فأى فرد أعزب ويحصل على دخل يتولى إعالة عائلته (والده أو والدته أو إخوته أو غيرهم) مثلما يعول المتزوج أسرته.

٣- ارتفاع نسبة المرأة المعيلة في المجتمع المصري.

إلا أن هذه المبررات تبدو غير منطقية وغير مقنعة، خاصة مع تدني إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة الذي أقره القانون، فإذا أخذنا في الاعتبار هذه المبررات، لاسيما المبرر الثاني المتعلق باختلاف مفهوم الإعاقة في المجتمع المصري، وسعة هذا المفهوم ليشمل إعالة الإخوة والوالدين، نجد أنه كان أولى بالمشرع أن يراعي تلك الأعباء عند فرض الضريبة^(٢٢٨).

ومن زاوية أخرى يجب أن يفرق المشرع المصري بين إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وبين الإعفاء المقرر للأعباء العائلية^(٢٢٩)، ذلك لأن إعفاء الحد الأدنى للمعيشة أمر لازم لتوفير ضرورات الحياة للممول يضمن له الاستمرار في العيش المقرون بالقدرة على العمل، لذا فإن إعفاءه أمر طبيعي لا يمكن تصور عدم وجوده، أما الإعفاء للأعباء العائلية فهو مقابل الأعباء التي تفرضها الأوضاع القانونية والاجتماعية على الممول باعتباره مسؤولاً عن إعالة أسرة معينة^(٢٣٠).

ولذا يرى الباحث ضرورة أن يتدخل المشرع المصري بتعديل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يكفل مراعاة الأعباء العائلية للممول من خلال إقرار معاملة ضريبية مرتبطة بالمعالين، حتى ولو بحد أقصى لعدد المعالين.

^(٢٢٨) د/ موفق سمور المحاميد: المرجع السابق، ص ٥٨٤ وما بعدها.

^(٢٢٩) السيد محمد السيد نصار: المرجع السابق، ص ٦٢.

^(٢٣٠) د/ سعيد عبد المنعم محمد: المرجع السابق، ص ٥٦.

المطلب الثالث

مراعاة الظروف المهنية للممول في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

تختلف الظروف المهنية للممولين، ويؤثر هذا الاختلاف في مستوى الدخل، ومدى استمراريته، ودرجة صعوبة الحصول عليه، لذا فإن متطلبات العدالة الضريبية تقتضي مراعاة الظروف المهنية للممول، من خلال التمييز بين الدخول المتحققة من العمل وتلك المتحققة من رأس المال، وإعفاء المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة من الخضوع للضريبة، وإعفاء المزايا العينية التي يحصل عليها العامل، وكذلك إعفاء المصروفات ذات البعد الاجتماعي للعاملين، وسنلقي الضوء على مدى مراعاة المشرع المصري لهذه الجوانب في قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

أولاً: التمييز بين الدخول

يقصد بالتمييز بين الدخول اختلاف معاملتها الضريبية باختلاف مصدرها، ومصدر الدخل قد يكون العمل، أو رأس المال، أو العمل ورأس المال معاً^(٢٣١)، ويعتبر التمييز بين مصادر الدخل المختلفة عند فرض الضرائب من أهم محاور الإصلاح الضريبي^(٢٣٢)، حيث تتطلب قواعد العدالة تقرير معاملة ضريبية تفضيلية للدخل المتحقق من العمل، ويمكن القول أن التمييز بين الدخول بين الدخول المتحققة من العمل وتلك المتحققة من رأس المال يرجع إلى الاعتبارات الآتية^(٢٣٣):

- ١- أن الجزء الأكبر من الدخل المتحصل من العمل يخصص عادة للاستهلاك على عكس الدخل المتحصل من رأس المال يمكن صاحبه في كثير من الأحوال من الادخار وزيادة رأس ماله.
- ٢- دخل العمل أقل عمراً من دخل رأس المال، حيث يمكن أن يتوقف نتيجة إحالة صاحبه إلى المعاش لبلوغه سن التقاعد أو نتيجة عجزه أو مرضه أو وفاته، فضلاً عن تعرض هذا الدخل للتقلبات على عكس الدخل المتحصل من رأس المال.

(٢٣١) محمد السيد محمد عطية: المرجع السابق، ص ٣١٥.

(٢٣٢) د/ المأمون على عبد المطلب جبر: المرجع السابق، ص ٦٠٠.

(٢٣٣) د/ زكريا محمد بيومي: مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٨، ص ٣٧٢-٣٧٣.

٣- يحتاج تحقيق دخل العمل إلى نفقات كثيرة منها ما هو حقيقي أو مادي ومنها ما هو ذهني يبذله صاحب الدخل، بخلاف الدخل الناتج من رأس المال فقط. ونتيجة لهذا الاعتبار نلاحظ أن الغالبية العظمى من التشريعات الضريبية تميز في المعاملة بين الدخل الناتج من العمل وبين الدخل الناتج من رأس المال، فتفرض الضريبة بسعر أقل على دخل العمل وبسعر مرتفع على الدخل الناتج من رأس المال^(٢٣٤)، وذلك بهدف التأثير على طريقة توزيع الدخل من خلال تخفيف عبء الضريبة على دخول العمل، وزيادة هذا العبء على الدخول الناتجة عن الملكية^(٢٣٥)، أملاً في تحقيق وحدة عبء الضريبة، ومن ثم تحقيق العدالة الضريبية.

هذا، وقد أخذ المشرع المصري في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بمبدأ التمييز بن الدخول حسب مصدرها، فقرر معاملة ضريبية تفضيلية للدخل المتحصل من إيرادات المرتبات وما في حكمها، وذلك حين منح هذا النوع من الإيرادات إعفاءً ضريبياً إضافياً، بمقتضى المادة (١٣)، والتي قررت إعفاء مبلغ ٤,٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممولين الذين يعاملون وفقاً لأحكام إيرادات المرتبات وما في حكمها^(٢٣٦)، كما قام المشرع بزيادة قيمة هذا الإعفاء إلى ٧,٠٠٠ جنيه بموجب التعديل الذي أجراه بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣^(٢٣٧)، وقام بزيادته مرة أخرى بمقتضى القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ إلى ٩,٠٠٠ جنيه^(٢٣٨).

ولكن بالرغم من ذلك يرى كثير من المحللين أن هذا التمييز غير كاف لإنصاف أصحاب دخل العمل، بل أشارت دراسة لصندوق النقد الدولي حول العدالة الضريبية في

^(٢٣٤) محمد السيد محمد عطية: المرجع السابق، ص ٣١٥.

^(٢٣٥) د/ عمرو محمد يوسف محمد: المرجع السابق، ص ١٢.

^(٢٣٦) راجع نص المادة (١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) تابع في ٩ يونيو ٢٠٠٥ .

^(٢٣٧) راجع نص المادة الثانية من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، الجريدة الرسمية، العدد ٢٠ (مكرر) في ١٨ مايو سنة ٢٠١٣ .

^(٢٣٨) راجع نص المادة الأولى من القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، الجريدة الرسمية، العدد ١٩ (تابع) في ٧ مايو سنة ٢٠٢٠ .

الشرق الأوسط وشمال أفريقيا- ومن ضمن الدول التي شملتها الدراسة مصر- إلى أن الأنظمة الضريبية في دول تلك المنطقة عادة ما لا تفرض ضريبة مناسبة على عائد الأشكال المختلفة من مدخرات الأفراد، وتركز بشكل أساسي على دخل العمل، وهكذا فإن العاملين في الاقتصاد الرسمي في كثير من تلك البلدان، وبصفة خاصة موظفي القطاع الحكومي، هم من يتحملون الجزء الأكبر من وطأة الضرائب المباشرة^(٢٣٩).

وفي مصر تساهم الضريبة على المرتبات وما في حكمها بنسبة تفوق مساهمة الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي ونشاط المهن الحرة^(٢٤٠)، حيث بلغت إيرادات ضريبة المرتبات وما في حكمها في موازنة ٢٠٢٠/٢٠١٩ (٥٧,٣٦٣) مليار جنيه بنسبة (٦٠%) تقريباً من إجمالي إيرادات الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين والبالغ (٩٥,٥٢٧) مليار جنيه، بينما بلغت إيرادات ضريبة النشاط التجاري والصناعي (٣٣,٧٨٢) مليار جنيه بنسبة (٣٥%) تقريباً، وضريبة النشاط المهني غير التجاري (٣,٧١٤) مليار جنيه بنسبة (٣,٨%) تقريباً، وضريبة الثروة العقارية (٦٦٨) مليون جنيه بنسبة (٠,٧%) تقريباً^(٢٤١).

ثانياً: عدم خضوع المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة للضريبة

من متطلبات العدالة الضريبية عدم خضوع المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة للضريبة، وذلك لأن هذه الإيرادات تمثل آخر ما يحصل عليه الممول من دخل من عمله، وتأتي بعد استنفاد قواه، وتدني قدرته على الكسب والعمل، فضلاً عن انخفاض قيمة المعاشات في الغالب عن الدخل المعتاد الذي كان يحصل عليه الممول قبل إحالته إلى المعاش، ومن ثم يجب مراعاة طبيعة هذه الإيرادات، ومراعاة ظروف الممول الذي

^(٢٣٩) صندوق النقد الدولي، إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى: مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد

الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، مرجع سابق، ص ١٠.

^(٢٤٠) عبد الرؤوف عادل الطرانيسي: الضريبة على المرتبات وما في حكمها في ضوء أحكام القانون رقم

٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، نسخة يناير ٢٠١٩، مصلحة الضرائب المصرية، ص ١، متاح على موقع

المصلحة www.incometax.gov.eg

^(٢٤١) وزارة المالية المصرية: البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية

٢٠٢٠/٢٠٢١، ص ١٠٩، متاح على الموقع الرسمي للوزارة www.mof.gov.eg

يحصل عليها، وذلك بإعفائها من الخضوع للضريبة، إما رعاية لأصحاب المعاشات، أو لأن هذه المبالغ في حقيقتها أقساط عن مرتبات سبق خضوعها للضريبة^(٢٤٢). وهو ما أخذ به المشرع المصري في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث قرر عدم خضوع المعاشات ومكافأة نهاية الخدمة للضريبة^(٢٤٣)، وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المقصود بمكافأة نهاية الخدمة، بأنها المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة التي يعمل بها العامل بمناسبة انتهاء خدمته، وفي حالة عدم وجود هذه النظم، أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة، تحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل^(٢٤٤)، وقد استبعد المشرع مكافآت نهاية الخدمة من الخضوع للضريبة باعتبارها في الأصل دفعة رأسمالية يحصل عليها العامل دفعة واحدة لا ينطبق عليها وصف المرتب، أو أهم خصائصه وهي الدورية^(٢٤٥).

ويحمد للمشرع المصري عدم إخضاع المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة للضريبة، مراعاة لظروف الممولين الذين تم إحالتهم للتقاعد، والذين يعانون في الغالب من انخفاض مستوى دخولهم^(٢٤٦)، الأمر الذي يدعم تحقيق هدف العدالة الضريبية في النظام الضريبي المصري، كما يحمد للمشرع أيضاً إقرار الإعفاء الكامل لهذه الإيرادات دون التقييد بنسبة معينة أو حد أقصى لقيمة الإيرادات المعفاة.

ثالثاً: إعفاء المزايا العينية التي يحصل عليها العامل من الخضوع للضريبة

قد يحصل العمال على بعض المزايا العينية التي تعينهم على تأدية أعمالهم، مثل السكن المجاني، أو النقل المجاني، أو الوجبة الغذائية، والرعاية الصحية المجانية،.....

^(٢٤٢) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٨٧ .

^(٢٤٣) راجع نص المادة (١٢) من قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

^(٢٤٤) راجع نص المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥، متاحة على موقع مصلحة الضرائب المصرية www.eta.gov.eg

^(٢٤٥) د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٨٨ .

^(٢٤٦) د/ محمد عبد العزيز خليفة: المرجع السابق، ص ٢٢٦ .

إلخ، وبالرغم من أن هذه المزايا قد تؤدي إلى زيادة الدخل الذي يحصل عليه العامل بصورة مباشرة أو غير مباشرة، إلا إن متطلبات العدالة تقتضي إعفاء هذه المزايا من الخضوع للضريبة مراعاة للظروف المهنية للعمال، وتخفيفاً لعبء الضريبة الملقى على كاهلهم، متى كانت هذه المزايا لا تمثل وسيلة يستخدمها الممول للتهرب من عبء الضريبة.

وقد أخذ المشرع المصري بهذا الاتجاه في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث قرر بمقتضى البند الخامس من المادة (١٣) إعفاء مجموعة المزايا العينية الجماعية التي يحصل عليها العاملون، والمتمثلة في الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين، والنقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة، والرعاية الصحية، والأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل، والمسكن الذي يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل^(٢٤٧).

ولضمان عدم استغلال الإعفاء المقرر لهذه المزايا في التهرب من الضريبة، فقد وضعت اللائحة التنفيذية للقانون عدة شروط لتمتع هذه المزايا العينية بالإعفاء، حيث اشترطت أن تكون الوجبة الغذائية في موقع العمل، وأن يكون النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم في وسائل نقل جماعية سواء أكانت السيارة مملوكة أم مستأجرة، وأن يكون المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً من الغير وتستلزمه طبيعة العمل^(٢٤٨).

ويحمد للمشرع المصري إعفاؤه للمزايا العينية التي يحصل عليها العاملون من الخضوع للضريبة مراعاة لظروفهم المهنية، وسعياً لتحقيق مزيد من العدالة الضريبية، كما يحمد للمشرع قصر الإعفاء على المزايا العينية الجماعية التي يحصل عليها جميع العاملين أو فئة منهم دون المزايا الفردية التي يحصل عليها أحدهم أو بعضهم بشكل شخصي، وأيضاً وضع شروط للتمتع بإعفاء هذه المزايا، بغية ضمان عدم استغلال البعض لإعفاء هذه المزايا كوسيلة للتهرب من عبء الضريبة.

^(٢٤٧) راجع نص المادة (١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

^(٢٤٨) راجع نص المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

رابعاً: إعفاء المصروفات ذات البعد الاجتماعي للعاملين من الخضوع للضريبة من الحقوق الأساسية للعاملين التي دأبت تشريعات العمل الحديثة على حمايتها هي حق العامل في التأمين الإجتماعي ضد مخاطر المرض أو العجز أو الشيخوخة أو التقاعد، سواء أكانت هذه التأمينات تتم وفقاً لقوانين التأمين الاجتماعي السارية في الدولة، أو من خلال صناديق التأمين الخاصة التي يتم إنشاؤها في جهة العمل لتأمين العاملين من مخاطر العمل أو التأمين على حياتهم أو على صحتهم، لذا فإن العدالة الضريبية تقتضي إعفاء هذه الاشتراكات من الخضوع للضريبة مراعاة لظروف العمال المهنية.

وقد اعتنق المشرع المصري هذا الاتجاه في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث قرر بمقتضى البند (٢) من المادة (١٣) إعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها، وذلك دون وضع حدود أو قيود على الاشتراكات المعفاة متى كانت تستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو النظم البديلة^(٢٤٩).

كما قرر المشرع بمقتضى البندين (٣،٤) من نفس المادة إعفاء اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، وكذلك أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق المعاش، ولكنه اشترط لتطبيق ذلك الإعفاء ألا تزيد جملة ما يعفى للمول على (١٥%) من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل، وألا يتكرر إعفاء هذه الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر^(٢٥٠)، كما أقر المشرع الإعفاءات الممنوحة بقوانين خاصة كالعلاوات الخاصة الإضافية والعلاوات الاجتماعية، وعلاوة غلاء المعيشة^(٢٥١).

^(٢٤٩) راجع نص المادة (١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^(٢٥٠) راجع نص المادة (١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^(٢٥١) عبد الرؤوف عادل الطرانيسي: المرجع السابق، ص ٥١.

وكذلك اعتبر المشرع بعض المصروفات ذات البعد الاجتماعي التي تدفعها المنشأة لصالح العمال من التكاليف الواجبة الخصم^(٢٥٢)، حيث قرر بمقتضى المادة (٢٣) من ذات القانون، اعتبار أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي، والمبالغ التي تستقطعها المنشآت سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها (بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين). وفي إطار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية فقد قرر المشرع أن يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي فيما لم يرد به نص خاص^(٢٥٣)، وهو ما يعني إعمال نفس الإعفاءات ذات البعد الاجتماعي المقررة في النشاط التجاري والصناعي.

ويعتبر هذا الاتجاه خطوة أخرى من الخطوات التي يخطوها المشرع المصري نحو مزيد من العدالة الضريبية، ومراعاة الظروف المهنية للممولين في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المطلب الرابع

مدى مراعاة الظروف المالية للممول في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

لا يمكن النظر للعلاقة بين الممول ودولته على أن الممول مجرد مصدر لتحصيل الإيرادات العامة للدولة فحسب، وإنما تقتضي اعتبارات العدالة أن تكون العلاقة بينهما علاقة تبادلية، فكما يتحمل الممول جزء من الأعباء المالية لدولته يجب أيضاً أن تراعي دولته أيضاً ظروفه وأعبأه المالية، وما قد يلحق به من خسائر، وما فاتته من ديون معدومة لم يعد بإمكانه تحصيلها، ومن ثم فإن مراعاة الظروف المالية للممول يعد مطلباً أساسياً من متطلبات العدالة الضريبية.

وربما لا تظهر بوضوح أهمية مراعاة الظروف المالية للممول الذي يحصل على دخله من إيرادات المرتبات وما في حكمها، نظراً لطبيعة هذه الإيرادات التي لا تقترن

^(٢٥٢) عمرو محمد يوسف محمد: المرجع السابق، ص ٣٦.

^(٢٥٣) راجع نص المادة (٥١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

عادة بعنصر المخاطرة أو إمكانية تحقيق خسائر مالية، إلا إن أهمية مراعاة ظروف الممول المالية تظهر بقوة في الدخل المتوقع من ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي على وجه التحديد، سواء أكان في صورة شركة أم في صورة مشروع خاص، وربما تظهر كذلك في الدخل المتوقع من ممارسة النشاط المهني، ويمكن مراعاة الظروف المالية للممول من خلال ما يلي:

أولاً: خصم الخسائر التي يحققها الممول من وعاء الضريبة

يعد خصم الخسائر التي يحققها الممول من وعاء الضريبة متطلباً أساسياً من متطلبات العدالة الضريبية، ووسيلة من وسائل مراعاة الظروف المالية للممول، والخسائر التي نقصدها هنا ليست الخسائر التي يحققها الممول في نفس السنة التي يتم معاملته ضريبياً عنها، فهذه الخسائر من الطبيعي أن يتم خصمها عند تحديد وعاء الضريبة، ذلك لأن الضريبة تفرض على صافي الربح السنوي للممول بعد خصم الخسائر والتكاليف التي يتحملها الممول خلال السنة، وإنما الخسائر التي نقصدها هي الخسائر التي يحققها الممول في سنة ضريبية مستقلة.

فوفقاً لقاعدة استقلال السنوات المالية- التي تأخذ بها النظم الضريبية المختلفة- تعتبر كل سنة ضريبية مستقلة بذاتها، لا يدخل في حسابها الأرباح أو الخسائر التي تتحقق في سنة ضريبية أخرى، ومن ثم إذا حقق الممول أرباحاً في سنة أو عدة سنوات ضريبية فإنه يحاسب ضريبياً عن كل سنة من هذه السنوات، أما إذا حقق خسائر في إحدى السنوات، فلن يتم الإعتداد بهذه الخسائر في السنوات التالية.

وبهذا يكون الممول قد ساهم في تحمل الأعباء المالية للمجتمع في السنوات التي يحقق فيها الممول أرباحاً، ولم يساهم المجتمع في تحمل الأعباء المالية للممول في السنة أو السنوات التي يحقق فيها الممول خسائر، ولا ريب أن ذلك يعد افتتاتاً على متطلبات العدالة الضريبية وخروج على ما يجب أن تكون عليه العلاقة بين الممول والدولة، فليس من العدالة أن تفرض الضريبة على ما يحققه الممول من أرباح في سنة ما دون الأخذ في الاعتبار ما أصابه من خسارة في السنوات السابقة، فالضريبة هنا قد تصيب رأس المال نفسه وتقتطع جزءاً منه، وهو ما يضر بالممول، كما يضر باستمرار

المنشأة^(٢٥٤)، ولذلك فإن مقتضيات العدالة الضريبية تقتضي أن يتم مراعاة الخسائر التي قد يحققها الممول في سنة من السنوات وذلك بترحيل هذه الخسائر وخصمها من الأرباح التي تتحقق في السنوات التالية.

وقد أخذ المشرع المصري في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بقاعدة ترحيل الخسائر، حين سمح بمقتضى المادة (٢٩) منه بخصم الخسارة التي يختم بها حساب إحدى السنوات من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى^(٢٥٥)، وهو ما يعد استثناء من تطبيق قاعدة استقلال السنوات المالية، وهذا الاستثناء تقتضيه ضرورة إعانة المنشآت التي تكبدت خسارة في سنة ما، بالسماح لها بأن تعوض هذه الخسارة من الأرباح التي تحققها في السنوات التالية قبل أن تؤدي الضريبة على تلك الأرباح^(٢٥٦).

هذا، وقد ميز المشرع بين الدخل المتحصلة من ممارسة نشاط تجاري أو صناعي وبين الدخل المتحصلة من ممارسة نشاط مهني أو غير تجاري فيما يتعلق بقاعدة ترحيل الخسائر، حيث سمح للممولين الذين يحصلون على دخل من ممارسة النشاط التجاري أو الصناعي الاستفادة من قاعدة ترحيل الخسائر حتى في حالة عدم إمساك الممول دفاتر منتظمة، بينما قيد الاستفادة الممولين الذين يحصلون على دخل من ممارسة نشاط مهني أو غير تجاري من هذه القاعدة بشرط إمساك الممول لدفاتر منتظمة^(٢٥٧).

وقد يبدو للوهلة الأولى أن هذا التمييز لا يتماشى مع قواعد المساواة، ومن ثم لا يحقق العدالة الضريبية المنشودة، إلا إنه في الحقيقة لا يجب التسليم بذلك، نظراً لاختلاف طبيعة كلا النشاطين، ذلك لأن احتمالية تحقيق خسائر وإن كانت واردة الحدوث بكثرة في النشاط التجاري والصناعي، إلا إنها تعد أمراً نادر الحدوث في النشاط

^(٢٥٤) د/ محمد عبد العزيز خليفة: المرجع السابق، ص ٢٢٩.

^(٢٥٥) راجع نص المادة (٢٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

^(٢٥٦) د/ رمضان صديق: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، مرجع سابق، ص ٤٤٤.

^(٢٥٧) راجع نص المادة (٣٥) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المهني أو غير التجاري، هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن هذا التمييز يبرره رغبة المشرع في إلزام الممولين في النشاط المهني أو غير التجاري بإمساك دفاتر منتظمة للوقوف على دخولهم الفعلية ومكافحة التهرب الضريبي المستشري في هذا النشاط على وجه التحديد.

وعموماً، فيحمد للمشرع مراعاة الظروف المالية للمول من خلال الأخذ بقاعدة ترحيل الخسائر^(٢٥٨)، فهذه القاعدة بالإضافة إلى دورها في تخفيض درجة المخاطر الخاصة التي يتعرض لها المستثمر على النحو الذي يشجع الاستثمار الوطني أو الأجنبي^(٢٥٩)، فإنها أيضاً تساهم في تعزيز فرص العدالة الضريبية في النظام الضريبي المصري.

ثانياً: خصم الديون المدومة من وعاء الضريبة

أحياناً يكون الممول دائماً للغير، ثم يستحيل عليه استيفاء بعض أو كل هذه الديون نظراً لإفلاس المدين، أو وفاته دون تركه يستوفى منها الدين، فتصبح هذه الديون في حكم الديون المدومة، لذا فإن متطلبات العدالة تقتضي عدم محاسبة الممول ضريبياً عن هذه الديون لأنها لا تمثل إيرادات فعلية حصل عليها، ومن ثم يجب خصمها من وعاء الضريبة مراعاة للظروف الممول المالية، وتحقيقاً للعدالة الضريبية.

^(٢٥٨) جدير بالذكر أن المشرع بمقتضى المادة (٢٩ مكرر) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قرر استثناءً على قاعدة ترحيل الخسائر الواردة في المادة (٢٩) فيما يتعلق بالخسائر الرأسمالية المحققة نتيجة التصرف في الأوراق المالية، حيث سمح بخصمها في حدود الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في أوراق مالية خلال السنة الضريبية ذاتها، وفي حالة زيادتها يسمح بخصمها من الأرباح المحققة من التصرف في الأوراق المالية في السنوات التالية حتى السنة الثالثة، وجدير بالذكر أيضاً أن المشرع قرر بمقتضى المادة (٥٥) من القانون المذكور عدم سريان حكم المادة (٢٩) على الخسائر التي تحملتها الشركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير في ملكية رأسمالها بنسبة تزيد على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط، ويشترط لسريان حكم الفقرة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية. راجع نص المادة (٥٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وكذلك نص المادة (٢٩ مكرر) من ذات القانون والتي أضيفت بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ منشور بالجريدة الرسمية في العدد ٢٦ مكرر (أ) في ٣٠ يونيو ٢٠١٤ .

^(٢٥٩) د/ عصام الدين محمد متولي، د/ صلاح على أحمد: المرجع السابق، ص ٥٣٣.

وقد أخذ المشرع المصري في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بهذا الاتجاه، حيث سمح بمقتضى المادة (٢٨) منه خصم الديون المدومة التي قام الممول باستعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها، وذلك إذا تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد بتوافر الشروط المنصوص عليها في القانون، والمتمثلة في أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة، وأن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة، وأن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة، وأن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهر من تاريخ استحقاقه، وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه بعد ذلك وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها^(٢٦٠).

ويعد اتجاه المشرع بخصم الديون المدومة من وعاء الضريبة أمراً محموداً، يساعد في إضفاء المزيد من العدالة في المعاملة الضريبية التي يقرها القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وذلك لما ينطوي عليه هذا الاتجاه من مراعاة لظروف الممول، على النحو الذي يجعل الضريبة تتناسب مع قدرته التكبيفية.

الخاتمة

تبين لنا في هذا البحث مدى أهمية تحقيق العدالة الضريبية، نظراً لما يترتب عليها من آثار إيجابية على الجوانب الاجتماعية والاقتصادية في المجتمع، على النحو الذي يدعم خطط التنمية الاقتصادية ويعزز فرص نجاحها، وبالرغم من أن العدالة تعد مطلباً أساسياً في كافة أنواع الضرائب، إلا إنها تبدو أكثر أهمية وأكثر إلحاحاً في إطار ضريبة الدخل، نظراً لتأثير هذه الضريبة الكبير والمباشر على مستوى معيشة الأفراد، ومدى قدرتهم على تلبية احتياجاتهم، فضلاً عن دورها في إعادة توزيع الدخل في المجتمع على نحو يراعي متطلبات العدالة الاجتماعية، لذا فإن الحرص على تحقيق العدالة الضريبية في إطار هذا النوع من الضرائب يعد أمراً غاية في الأهمية.

(٢٦٠) راجع نص المادة (٢٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

وفي مصر فقد كرست الدساتير المتعاقبة مبدأ العدالة الضريبية، وكان آخرها الدستور المصري الحالي الصادر في سنة ٢٠١٤، والذي كفل حق المواطنين في نظام ضريبي يتسم بالتصاعد ويهدف إلى تحقيق العدالة الاجتماعية، وانطلاقاً من هذه الحماية الدستورية وجب على التشريعات الضريبية المصرية المختلفة تضمين حماية حق الممولين في الحصول على معاملة ضريبية عادلة، تراعي مقدرتهم التكاليفية، وتحقق العدالة الاجتماعية، لا سيما قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ باعتباره من أهم تشريعات الضرائب في مصر، ولذلك حاولنا في هذا البحث دراسة مدى حماية المشرع المصري لحق الممول في العدالة الضريبية في ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وفقاً لأحدث تعديلاته، وقد توصلنا من خلال الدراسة إلى بعض النتائج، ومن خلال تلك النتائج توصلنا إلى عدة توصيات:

أولاً: النتائج

١. أن المشرع المصري آثر- في كثير من الأحيان- تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية على تحقيق الأهداف الاجتماعية في إطار قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ولقد بدا ذلك بوضوح من خلال إقرار المشرع أسعار ضريبية مرتفعة نسبياً على شرائح الدخل المحدودة والمتوسطة لتحقيق الهدف المالي المتمثل بزيادة الحصيلة الضريبية، وهو ما أثقل كاهلهم بعبء ضريبي أكبر من مقدرتهم على النحو الذي أضر بمستوى العدالة الضريبية، كما عمل المشرع على تحقيق الهدف الاقتصادي من خلال تخفيض أسعار الضرائب على الدخول المرتفعة وعلى أرباح الأشخاص الاعتبارية، وألغى نظام التصاعد في الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وذلك بهدف تشجيع الاستثمار وجذب رؤوس الأموال، وزيادة مستوى الالتزام الضريبي، وهو ما أدى إلى انخفاض العبء الضريبي الذي يتحمله أصحاب الدخول المرتفعة، وهو ما يضر أيضاً بمبدأ العدالة الضريبية.

ونحن هنا لا ننكر على المشرع سعيه لتحقيق الأهداف المالية والاقتصادية، بل على العكس تماماً نؤيد المشرع فيما ذهب إليه في هذا الجانب، إنما ما ننكره عليه هو عدم تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والمالية من جانب والأهداف الاجتماعية من

جانب آخر، فبالرغم من إيماننا بأهمية هدف زيادة الحصيلة، وهدف تشجيع الاستثمار والإدخار، إلا أن تحقيق تلك الأهداف ينبغي ألا يكون على حساب هدف تحقيق العدالة الضريبية، وتوحيد عبء الضريبة على كافة الطبقات، ومراعاة المقدرة التكلفة لمحدودي ومتوسطي الدخل.

٢. بالرغم من سعي المشرع لتحسين مستوى العدالة الضريبية في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ منذ التعديل الذي أجراه بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧، وذلك من خلال العمل على تخفيف العبء الضريبي عن كاهل الفقراء ومحدودي الدخل، وهو ما ظهر من خلال تخفيض أسعار الضرائب التي تشملهم، ومنحهم خصماً إضافياً من الضريبة، إلا إننا نرى أن المشرع لم يصل بعد إلى المستوى المنشود من العدالة الضريبية في إطار ضريبة الدخل، فمازال هناك العديد من الإجراءات اللازمة لتحقيق مزيد من العدالة الضريبية، كزيادة سعر الضريبة على الشرائح العليا، ومراعاة الأعباء العائلية للممولين، وغيرها من الإجراءات التي سنشير إليها في التوصيات.

ثانياً التوصيات

١. نوصي المشرع بزيادة الإعفاء المقرر للحد الأدنى اللازم للمعيشة من ١٥,٠٠٠ جنيه سنوياً إلى ٢٤,٠٠٠، وذلك لضمان عدم تحميل عبء ضريبي على غير القادرين، وللتأكيد على تناسب عبء الضريبة المفروضة مع معدلات التضخم وارتفاع الأسعار، خاصة في الفترة الأخيرة التي تشهد فيها مصر ارتفاعاً كبيراً في مستوى الأسعار، وحتى يكون متناسباً مع الحد الأدنى للأجور بالنسبة للعاملين في الدولة الذي حدده قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٦٢٧ لسنة ٢٠١٩ بمبلغ ٢,٠٠٠ جنيه شهرياً.

٢. تبين لنا من خلال هذا البحث أن المشرع وفقاً لآخر تعديل للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الذي تم بالقانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، قصر الاستفادة من إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة على الطبقة الأولى من الممولين الذين لا تتجاوز صافي دخولهم ٦٠٠,٠٠٠ جنيه سنوياً دون باقي الممولين، لذلك نوصي المشرع أن يكون

هذا الإعفاء شاملاً لكل الممولين بغض النظر عن مستوى دخولهم، وحتى لو كانوا من أصحاب الدخل المرتفعة، كما كان عليه الحال قبل هذا التعديل الأخير، ذلك لأن حق الدولة في المطالبة بالضريبة يبدأ عند الحد الذي تزيد عنه المقدرة الاقتصادية للممول على ما هو ضروري لحفظ حياته وصحته وقدرته على العمل، ومن ثم فإن متطلبات العدالة الضريبية تقتضي عدم إلزام الفرد بالمساهمة في تمويل النفقات العامة قبل أن يكفل لنفسه ولأسرته ما هو ضروري من مقومات الحياة.

٣. تبين لنا من خلال هذا البحث أن التعديل الأخير الذي أدخله المشرع على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وذلك بمقتضى القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ قد ترتب عليه بدون قصد زيادة عبء الضريبة على بعض محدودى الدخل، وعلى وجه التحديد الذين يقعون في نهاية الشريحة الثانية (الذين يبلغ صافي دخولهم السنوية ٣٠,٠٠٠ أو أقل قليلاً)، وهو ما أضر بهذه الفئة من الممولين، فلم يقتصر على حرمانهم من الاستفادة من تخفيض عبء الضريبة الذي استفاد منه باقى الممولين، بل أدى إلى زيادة عبء الضريبة على كاهلهم، لذلك نوصي المشرع بضرورة منح خصم ضريبي إضافي لهذه الفئة على وجه التحديد.

٤. نوصي المشرع بضرورة مراعاة الأعباء العائلية للممول عند تحديد وعاء الضريبة، وذلك من خلال إقرار معاملة ضريبية مرتبطة بالمعالين، حتى ولو بحد أقصى لعدد المعالين، وذلك بهدف تحقيق تناسب عبء الضريبة مع أعباء الممول بغية تحقيق العدالة الضريبية، حيث أغفل المشرع مراعاة هذه الأعباء منذ العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وما ألحق به من تعديلات، رغم أن المشرع كان قد دأب على مراعاة تلك الأعباء في القوانين الضريبية السابقة على القانون المذكور، ورغم أن التشريعات الضريبية الحديثة تتجه إلى تقرير معاملة ضريبية تراعي اختلاف الحالة الاجتماعية للممولين والأعباء العائلية التي يتحملونها، باعتبار ذلك مطلب أساسي من متطلبات العدالة.

٥. نوصى المشرع بضرورة تطبيق نظام الضريبة التصاعدية على أرباح الأشخاص الاعتبارية، الأمر الذي من شأنه أن يؤدي إلى زيادة الضريبة على الشركات والصناعات الأكثر ربحاً، وهو ما يدعم تصاعد الضريبة ويحقق العدالة الضريبية، فضلاً عن زيادة حصيلة الدولة من الإيرادات الضريبية.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب العلمية:

- د/ أحمد جامع: التحليل الاقتصادي الكلي، دار الثقافة الجامعية، ١٩٩٧.
- د/ حسين عمر: موسوعة المصطلحات الاقتصادية، الطبعة الثالثة، دار الشروق، جدة ١٩٧٩.
- د/ حمدي أحمد العناني: اقتصاديات المالية العامة ونظام السوق، الجزء الأول، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، ١٩٩٢.
- د/ خالد سعد زغلول حلمي، د/ إبراهيم الحمود: الوسيط في المالية العامة، الطبعة الثانية، بدون ناشر، ٢٠٠٢.
- خالد على، عمر غانم: دليل العدالة الضريبية لمنظمات المجتمع المدني في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، تموز/ يوليو ٢٠١٩، متاح على الموقع التالي www.annd.org
- د/ رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٥.
- د/ رفعت المحجوب: المالية العامة، الكتاب الثاني، الإيرادات العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ.
- د/ رمضان صديق محمد: الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، بدون ناشر، بدون تاريخ.
- د/ رمضان صديق: الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، دراسة فقهية وقضائية مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧.
- د/ رياض الشيخ: المالية العامة في الرأسمالية والاشتراكية، دراسة في الاقتصاد العام والتخطيط المالي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٦.
- د/ زكريا محمد بيومي: مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٨.
- د/ زين العابدين ناصر: موجز في مبادئ علم المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٤.

- د/ سعيد عبد العزيز عثمان، د/ يحيى عبد الغنى أبو الفتوح: المالية العامة، دار فاروس العلمية، ٢٠١٠.
- د/ صباح نعوش: الضرائب في الدول العربية، الطبعة الأولى، المركز الثقافي العربي، بيروت، ١٩٨٧.
- عبد الرؤوف عادل الطرانيسي: الضريبة على المرتبات وما في حكمها في ضوء أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، نسخة يناير ٢٠١٩، مصلحة الضرائب المصرية، متاح على موقع المصلحة www.incometax.gov.eg
- د/ عبد الكريم صادق بركات، د/ حامد عبد المجيد دراز: علم المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، بدون تاريخ.
- د/ عبد المطلب عبد الحميد: اقتصاديات المالية العامة، بدون ناشر، ٢٠٠٥.
- د/ عبد المنعم فوزي: المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٢.
- د/ عبد الهادي مقبل: المالية العامة، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٤.
- د/ عبد الهادي مقبل: الإعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية بين الجمود والتطوير، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٠.
- د/ علي لطفي: اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٨٤.
- د/ غزال العوسي: النظم الضريبية الحديثة مع دراسة خاصة للنظام الضريبي البحريني، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٨.
- د/ غزال العوسي: المالية العامة والتشريع الضريبي، بدون ناشر، بدون تاريخ.
- د/ محمد فؤاد إبراهيم: مبادئ علم المالية العامة، الجزء الأول، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٥.
- د/ محمد مبارك حجير: السياسات المالية والنقدية لخطط التنمية الاقتصادية، الدار القومية للطباعة والنشر، القاهرة، بدون تاريخ.
- د/ محمود رياض عطية: موجز في المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٥.
- د/ منيس أسعد عبد الملك: اقتصاديات المالية العامة، دار المعارف، القاهرة، ١٩٦٥.
- د/ نصر عبد الكريم: العدالة الضريبية والتنمية المستدامة في المنطقة العربية، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، كانون أول ٢٠١٨، متاح على الموقع التالي: www.annd.org
- هورست أفهيلد: اقتصاد يغدق فقرا، ترجمة د. عدنان عباس علي، عالم المعرفة، ٢٠٠٧.

ثانياً: الأبحاث المنشورة في الدوريات والمؤتمرات

- د/ إبراهيم بن عبد الرحمن آل عروان: نظرية التوزيع دراسة اقتصادية فقهية، مجلة جامعة الملك سعود، مجلد ١٦، عدد ١، ٢٠٠٣م، ١٤٢٤هـ.
- د/ إبراهيم العيسوي: التوزيع والنمو والتنمية، بعض المسائل النظرية والشواهد العملية مع إشارة خاصة لمصر، بحث منشور في كتاب المؤتمر العلمي السنوي الرابع للاقتصاديين المصريين "التنمية الاقتصادية والعدالة الاجتماعية في الفكر التنموي الحديث مع إشارة خاصة للتجربة المصرية"، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، القاهرة، ١٩٨١.
- د/ أحمد مصطفى معبد: مدى مسابقة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للمتغيرات الاقتصادية في مصر، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد ٣٥، سبتمبر/ أكتوبر ٢٠٠٥.
- اسماعيل محمد حسن البريشي: الإعفاءات الضريبية في الفقه الإسلامي (مفهومها، مجالاتها، آثارها)، بحث منشور في مجلة دراسات علوم الشريعة والقانون، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، العدد ١، مجلد ٤٢، ٢٠١٥.
- السيد محمد السيد نصار: مبدأ العدالة الضريبية في ضوء أحكام قانون الضريبة لى الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد ٦٨، مارس/ أبريل، ٢٠١١.
- السيد محمود سالم منصور: قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والعدالة الضريبية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٠١١.
- د/ المأمون على عبد المطلب جبر: أهمية الإصلاح الضريبي الشامل في زيادة الحصيلة الضريبية لعلاج العجز المزمّن في الموازنة العامة في مصر، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الأول، ٢٠١٧.
- د/ جمال رشدي عبد العزيز: العدالة الاجتماعية من منظور مالي ومحاسبي، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٥، عدد خاص، سبتمبر ٢٠١١.
- د/ جنات فاروق السمالوطي: الإصلاح المالي والضريبي في مصر بين اعتبارات الكفاءة الاقتصادية ومقتضيات العدل الاجتماعي، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية

- للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، مجلد ٨٦، عدد ٤٣٩ - ٤٤٠، يوليو/أكتوبر ١٩٩٥
- د/ حسن محمد كمال: العدالة الضريبية هل تتنازل على عرشها، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد ٤، عدد ٥ - ٦، يناير ١٩٩٩
- دينا أحمد عبد الحكيم قاسم: تقييم دور السياسة الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية في مصر، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، عدد ١، أبريل ٢٠١٨.
- د/ رمضان صديق محمد: بعض النصوص الضريبية المشتبه فيها دستوريا على ضوء الأحكام الحديثة للمحكمة الدستورية العليا، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، دار الدفاع الجوي، يونيو ٢٠١٠.
- د/ رمضان صديق: الجوانب القانونية والاقتصادية للعدالة الضريبية، النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، مجلد ٢٣، عدد ٩١، أغسطس ٢٠١٣.
- د/ سوزي عدلي ناشد: العدالة الضريبية في قانون الضريبة على القيمة المضافة (رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦)، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، عدد ٢، ٢٠١٨.
- د/ سيد حسن عبدالله حسن: مظاهر العدالة الضريبية في التزامات غير المسلمين في دولة الإسلام، مجلة كلية الشريعة والقانون بأسسيوط، العدد ١٢، جزء ٢، سنة ٢٠٠٠.
- د/ سعيد عبد المنعم محمد: دور الضرائب في تحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة بكلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٥، عدد خاص، سبتمبر ٢٠١١.
- د/ شعبان أحمد رمضان: الجزاء الضريبي كأحد آليات مبدأ عدالة الضريبة في قضاء المحكمة الدستورية العليا (دراسة تحليلية)، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد ٦٥، أبريل ٢٠١٨.
- د/ صلاح حامد حسين: العدالة الضريبية كهدف من أهداف السياسة في الدول النامية (دراسة نظرية)، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، مجلد ٦٤، عدد ٣٥٤، يوليو ١٩٧٣.
- د/ عبد الناصر حسبو السيد: الأعباء المعيشية والعائلية ومبدأ العدالة الضريبية، بحث مقدم للمؤتم الضريبي الثامن عشر "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يونيو ٢٠١٢.

د. كمال الدين حسين محمد حسين

- د/ عبد الهادي على النجار: الحرية الاقتصادية والعدالة الضريبية في الإسلام، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، مجلد ٧، عدد ٣، سبتمبر ١٩٨٣.
- د/ عصام الدين محمد متولي، د/ صلاح على أحمد: أثر الحوافز الضريبية على الاستثمار الأجنبي في مصر والدول العربية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ٢١، عدد ٢، يوليو ٢٠١٧.
- د/ علاء أحمد ابراهيم رزق: تحديد تأثير التغيرات في هيكل الأسعار الضريبية على حصيله ضريبة الدخل والعدالة الضريبية في مصر في الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٥ وأثره على دلالة القوائم المالية في ضوء مفهوم حوكمة الشركات، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة- جامعة عين شمس، مجلد ٢٢، عدد ٤، ديسمبر ٢٠١٨.
- د/ عمرو محمد يوسف محمد: مساهمة السياسات والتشريعات الضريبية في تحقيق التنمية الاقتصادية في مصر، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الثالث بعنوان "دور الدولة في تحقيق التنمية المستدامة في مصر في ظل التحديات السياسية والاقتصادية الراهنة" كلية الدراسات الاقتصادية والعلوم السياسية- جامعة الاسكندرية، ٩ مايو ٢٠١٧.
- د/ كريمة كريم: السياسة المالية وتوزيع الدخل في مصر، مجلة مصر المعاصرة، تصدرها الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، مجلد ٧٣، عدد ٤٠٩/٤١٠، يوليو- أكتوبر ١٩٨٧.
- د/ ماجد راغب الحلو: العدالة الاجتماعية بين القرآن والدستور، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق- جامعة الاسكندرية، العدد رقم ١ لسنة ٢٠١٥.
- محمد السيد محمد عطية: العدالة الاجتماعية: الفرصة الغائبة في الضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة- جامعة عين شمس، مجلد ١٥، عدد خاص، سبتمبر ٢٠١١.
- د/ محمد سعيد فرهود: العدالة الضريبية اقتصادياً، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، مجلد ٢٥، عدد ٤، ديسمبر، ٢٠٠١.
- د/ محمد عبد العزيز خليفة: العدالة الاجتماعية من منظور قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلد ١٥، عدد خاص، سبتمبر ٢٠١١.
- د/ محمد نجيب زكي حمد، د/ يوحنا نصحي عطية: المستجدات والتعديلات الحديثة على القانون الضريبي وأثرها على الإستثمار والتنمية، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، عدد ٩٩، أغسطس ٢٠١٥.

- د/ محمود حامد محمود عبد الرازق: النظام الاقتصادي الإسلامي وتوزيع الدخل، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، معهد التخطيط القومي، مجلد ١٣، عدد ٢، ديسمبر ٢٠٠٥.
- د/ مصطفى محمود عبد القادر: إصلاح السياسة الضريبية في مصر، بحث ألقى في ندوة "الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة"، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، أكتوبر ٢٠١٦، متاح على الموقع التالي www.eces.org.eg
- د/ معوض السيد محمد خليل: نحو نظام ضريبي أكثر عدالة وكفاءة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يونيو ٢٠١٤.
- د/ موفق سمور المحاميد: المعاملة الضريبية للأسرة في قانوني ضريبة الدخل الأردني والمصري، مجلة الحقوق، جامعة الكويت، مجلس النشر العلمي، مجلد ٣٨، عدد ٣، ٢٠١٤.
- ناصر عدلي محارب: آلية جديدة تضمن تطبيق العدالة الضريبية في أسعار الضرائب التصاعدية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد ١، يونيو ٢٠١٤.
- د/ نعيم فهيم حنا: تقييم سياسة الحوافز الضريبية ودورها في جذب الاستثمارات الأجنبية دراسة اقتصادية لتجربتي مصر وسوريا"، بحث مقدم لمؤتمر "الاستثمار والتنمية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الفترة ١١-١٣ سبتمبر ٢٠٠٣.
- هبة خليل، عبد الجليل البدوي: حالة الأنظمة الضريبية مصر- تونس، سلسلة أوراق بحثية (٨)، شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية، الطبعة الأولى، بيروت، أغسطس ٢٠١٤.
- د/ يحي قللي: القدرة على الدفع، دراسة تحليلية انتقادية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مجلد ١، عدد ٣، ١٩٨٥.
- يونس مليح: العدالة الضريبية رهان لتحقيق العدالة الاجتماعية، مجلة الإرشاد القانوني، عدد ٢-٣، ٢٠١٨.

ثالثاً: التقارير والبيانات

- شبكة المنظمات العربية غير الحكومية للتنمية: تقرير عن الضرائب والعدالة الاجتماعية: حالات من ٤ دول عربية، ٢٠١٧، ص ٨٣، متاح على الموقع التالي: www.annd.org

د. كمال الدين حسين محمد حسين

- صندوق النقد الدولي: إدارة الشرق الأوسط وآسيا الوسطى: مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي حول العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا، سبتمبر ٢٠١٥، متاح على موقع صندوق النقد الدولي www.imf.org
- وزارة المالية المصرية: إرشادات حول قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، متاح على موقع مصلحة الضرائب المصرية www.incometax.gov.eg
- وزارة المالية المصرية: البيان المالي عن مشروع الموازنة العامة للدولة عن السنة المالية ٢٠٢٠/٢٠٢١، متاح على الموقع الرسمي للوزارة www.mof.gov.eg

رابعاً: التشريعات واللوائح والقرارات

- الدستور المصري الصادر في ٢٠١٤، متاح على www.sis.gov.eg
- القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣، الجريدة الرسمية، العدد ٢٧ تابع (ج)، بتاريخ ٧ يوليو ١٩٨٣
- القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ منشور بالجريدة الرسمية- العدد ٥٢ (مكرر) بتاريخ ٣١ ديسمبر ١٩٩٣
- القانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧، الجريدة الرسمية، العدد ٥٢ مكرر، بتاريخ ٢٨ ديسمبر ١٩٩٧
- القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الجريدة الرسمية، العدد (٢٣) تابع، بتاريخ ٩ يونيو ٢٠٠٥
- المرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١، الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ مكرر (ب)، بتاريخ ٢٨ يونيو سنة ٢٠١١
- قرار رئيس الجمهورية بالقانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢، الجريدة الرسمية، العدد ٤٩ تابع (أ)، بتاريخ ١٦ ديسمبر ٢٠١٢
- القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، الجريدة الرسمية، العدد ٢٠ (مكرر)، بتاريخ ١٨ مايو سنة ٢٠١٣
- قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤، الجريدة الرسمية، العدد ٢٢ مكرر (ج)، بتاريخ ٤ يونيو سنة ٢٠١٤
- القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ منشور بالجريدة الرسمية في العدد ٢٦ مكرر (أ) في ٣٠ يونيو ٢٠١٤
- قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، الجريدة الرسمية، العدد ٣٤ (تابع)، بتاريخ ٢٠ أغسطس ٢٠١٥،
- القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧، الجريدة الرسمية، العدد ٢٤ مكرر (ج)، بتاريخ ٢١ يونيو سنة ٢٠١٧

- القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨، الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ (مكرر)، بتاريخ ٢٣ يونيو ٢٠١٨
- القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠، الجريدة الرسمية، العدد ١٩ (تابع)، بتاريخ ٧ مايو سنة ٢٠٢٠
- اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥، متاحة على موقع مصلحة الضرائب المصرية www.eta.gov.eg
- قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٦٢٧ لسنة ٢٠١٩، الجريدة الرسمية، العدد ٢٧ مكرر(و)، في ٨ يولييه سنة ٢٠١٩

خامساً: المراجع باللغة الإنجليزية

- **Andreas Cassee:** International tax competition and justice: The case for global minimum tax rates, Politics, Philosophy & Economics, 2019, Vol. 18(3).
- **Helmut P. Gaisbauer, Gottfried Schweiger and Clemens Sedmak:** Philosophical Explorations of Justice and Taxation, National and Global Issues, Springer International Publishing Switzerland, (2015).
- **H. P. Young:** Distributive Justice in Taxation, Journal of Economic Theory, 44, (1988).
- **Jens Martens:** Strengthening Domestic Public Finance for Poverty Eradication, Society for International Development, 2007, 50 (2).
- **Lemessa Bayissa Gobena, Marius Van Dijke:** Fear and caring: Procedural justice, trust, and collective identification as antecedents of voluntary tax compliance, Journal of Economic Psychology 62 (2017).
- **Lisa Marriott, Dalice Sim:** Social inequity, taxes and welfare in Australasia, Accountability Journal Vol. 32 No. 7, 2019.
- **Martin Albrow and Hakan Seckinelgin:** Global Civil Society 2011, Globality and the Absence of Justice, Palgrave Macmillan, (2011).
- **Robert F. van Brederode:** Ethics and Taxation, Springer Nature Singapore Pte Ltd, (2020).
- **Sellywati Mohd Faizal, Mohd Rizal Palil, Ruhanita Maelah and Rosiati Ramli:** Perception on justice, trust and tax compliance behavior In Malaysia, Kasetsart Journal of Social Sciences 38 (2017).