

# الإصلاح الضريبي في مصر وأثره على التنمية الاقتصادية

دكتور  
شعيب حافظ الجمل



## أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث من خلال ما يُمثله الإصلاح الضريبي كركيزة أساسية للإصلاح المالي والاقتصادي، اللذان يعتبران جناحي تحقيق التنمية الاقتصادية. وأيضاً لما يترتب على هذا الإصلاح من آثار اجتماعية ذات أثر عميق على السلام الاجتماعي.

## مشكلة البحث:

تتمثل مشكلة البحث في أن الإصلاح الاقتصادي الذي يفتقد إلى الإصلاح الضريبي، لن يُحقق ما تصبوا إليه الدول من تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومن ثم تكمن مشكلة البحث في كيفية تحقيق الإصلاح الضريبي في مصر.

## هدف البحث:

يهدف البحث إلى دراسة الواقع الضريبي المصري وكيفية مواجهة أوجه القصور في هذا النظام.

## منهج البحث:

يتضمن منهج البحث أسلوبين:-

**الأول:** نظري يتناول جانب المفاهيم.

**الثاني:** عملي يتضمن مقترحات محددة لكيفية الإصلاح الضريبي.

## مقدمة

إن من أهداف الإصلاح الضريبي زيادة النمو الاقتصادي وزيادة الإيرادات الضريبية ليس من خلال ارتفاع سعرها ولكن نتيجة لزيادة وتنوع النشاط الاقتصادي.

إذن يمكن القول أن الإصلاح الضريبي أصبح من المسائل التي يجب إيجاد الحلول المنطقية والعملية لها وذلك لما يترتب عليها من آثار عديدة في مختلف مناحي الحياة. ويجب التركيز بصفة أساسية على إعادة النظر وتأكيد على أن الضريبة ليست أهميتها محصورة في كونها إيراداً مالياً، ولكنها أيضاً أداة من أدوات السياسة الاقتصادية الناجحة وبناء على ذلك سوف نتناول البحث على النحو التالي:

الفصل الأول: مفهوم الإصلاح الضريبي.

الفصل الثاني: دواعي ومجالات الإصلاح الضريبي.

الفصل الثالث: أهداف الإصلاح الضريبي.

الفصل الرابع: ملامح الإصلاح الضريبي في مصر.

خاتمة

توصيات البحث

## الفصل الأول

### مفهوم الإصلاح الضريبي

يُمكن القول أن تعريف الإصلاح الضريبي كغيره من التعريفات لم يتفق فقهاء المالية العامة على تعريف محدد له. ولكن يمكن القول أنه "عملية تشمل تقليل عدد الأوعية الضريبية التي يتضمنها النظام الضريبي، وتقليل عدد أسعار الضريبة، وجعلها أكثر واقعية. ويتضمن خلق مجتمع ضريبي يرغب في أداء الضريبة ولديه وسائل رقابة الإدارة الضريبية في أداء عملها".

والواقع أنه غالباً ما يكون الإصلاح الضريبي عملية صعبة وذات حساسية كبيرة. ونظراً لأن المكاسب والآثار الجانبية من الإصلاح الضريبي لا تظهر عادة إلا في المدى المتوسط والطويل، لذا فإنه غالباً ما يكون هناك مستفيدين ومتضررين من عملية الإصلاح هذه. وبالتالي فإنه لا بد من التوعية المستمرة لأهمية الإصلاح الضريبي ومخاطبة جمهور الممولين وغيرهم من مواطني الدولة والمقيمين فيها بذلك، ويمكن القول أن مصر وغالبية الدول الباحثة عن التنمية تواجه مجموعة مشتركة من المشكلات المالية. أهمها تراجع الأداء الضريبي الكفاء سواء للإدارات أو للممولين أو للضريبة نفسها. ويرى البنك الدولي<sup>(١)</sup> أن الهياكل الضريبية في معظم هذه الدول غير ملائمة لما يلي :

- ١- أن هذه الهياكل الضريبية معقدة وتتسم إدارتها بالكثير من الصعوبات التي تؤثر سلباً على كفاءتها.
- ٢- أنها هياكل غير مرنة ولذا فإنها لا تستجيب لمتطلبات النمو الاقتصادي ومستجدات الواقع الاقتصادي سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي.
- ٣- أنها تفتقد الدولة. حيث تعامل الأفراد ودوائر الأعمال المتشابهة في أوضاعها، تعاملات متفاوتة، كما أن إجراءاتها تتم بشكل انتقائي فتحابي ذوى القدرة وتساعدهم على عدم الخضوع للنظام أو التهرب منه.
- ٤- أنها غير فعّالة، حيث يتمخض عنها آثار اقتصادية خطيرة وتسفر عن حصيلة ضئيلة نسبياً.

(١) سلسلة جسر التنمية: المعهد العربي للتخطيط، الكويت، أعداد مختلفة

٥- وتستخدم هذه الهياكل نُظم ضريبية تهدف لتحقيق آثار اقتصادية غالباً ما تكون متعارضة مثل زيادة المدخرات والاستثمار، والتوظيف وترويج الصادرات.

٦- يكون لهذه الهياكل بعض الممارسات التي تؤدي إلى زعزعة الثقة بين الممول والدولة. ومن ذلك: أن تفرض أسعار تمييزية للضريبة. أو أن تقدم إعفاءات أو تخفيضات خاصة لبعض الأنشطة التي تلقى تفضيلاً من جانب السلطة السياسية. حتى لو كانت غير ذات جدوى اقتصادية<sup>(١)</sup>. كما أن كثيراً من الدول الباحثة عن التنمية يُسمح بفترة إعفاء من الضريبة في البداية لتشجيع الاستثمار في المناطق الأقل تقدماً.

ونظراً لأهمية الإصلاح الضريبي في معظم إن لم يكن جميع الدول هذه، ومن بينها مصر. فقد اتجه البعض منها إلى الإصلاح الذاتي القائم على المشكلات الواقعية والقدرات المالية للدولة والانتماء الوطني، والتعبئة الإعلامية لجمهور الممولين. بينما اعتمد البعض الآخر على برامج الإصلاح الاقتصادي والتكيف الهيكلي المدعومة من البنك والصندوق الدوليين. ووفقاً لوجهة نظر هاتين المؤسستين فإن عملية الإصلاح تتطوي على برامج متعددة تُعتبر بمثابة تدابير مساندة لنجاح بقية السياسات الاقتصادية ولتصحيح المسار الاقتصادي. ولتحقيق الإصلاح الضريبي عند هاتين المؤسستين فإنه يجب تحسين عائد الضريبة الموجودة، وزيادة مرونة النظام الضريبي، وإدخال إصلاحات على إدارة الضرائب، وعلى طريقة تحصيل الضرائب، وربما إضافة ضرائب جديدة. ومن الإجراءات المقترحة من صندوق النقد الدولي<sup>(٢)</sup> في هذا الخصوص - والتي لا تملك الدول الباحثة عن التنمية (ومنهم مصر) تجاهها سوى السمع والطاعة من أجل الحصول على التمويل اللازم لعملية ما يُطلق عليها الإصلاح الاقتصادي - ما يلي:

- ١- تخفيض الضرائب على الدخل.
- ٢- إعفاء أرباح ودخول الاستثمارات الجيدة من الضرائب من أجل حفز المستثمرين على زيادة معدلات استثماراتهم في المجالات ذات الأهمية وبصفة خاصة قطاع الصادرات.
- ٣- تقديم لتسهيلات جمركية على الواردات الاستثمارية والوسيلة للمشروعات الجديدة؛ لتخفيض قيمة الإنتاج، وزيادة معدلات العائد على الاستثمار فيها.
- ٤- زيادة معدلات الضرائب غير المباشرة كضريبة المبيعات وبخاصة على السلع الكمالية ومنتجات الصناعات التحويلية والخدمات المحلية.

(١) تسمى الإيرادات المفقودة من أجل تشجيع أنشطة معينة بـ "المصرفات الضريبية".

(٢) د. صلاح زين الدين: تعبئة الفائض الاقتصادي، تطبيق ضريبة القيمة المضافة، خصخصة بعض وظائف الإدارة الضريبية، دار النهضة، ٢٠٠٠، ص ٤٥.

ويتلخص الإصلاح الضريبي في نظر خبراء البنك الدولي فيما يلي<sup>(١)</sup>:-

- ١- توسيع نطاق الوعاء الضريبي، وتخفيض نسب الضرائب الموجودة، والحد من المبالغة في درجات التصاعد الضريبي.
- ٢- فرض الضرائب على الأنشطة التي لم يفرض عليها ضرائب، مثل الأنشطة الزراعية والعقارية.
- ٣- التنسيق بين فرض الضرائب على المبيعات والرسوم الجمركية.
- ٤- مساواة معدلات الضرائب على أرباح الشركات بمعدلات الضرائب على أرباح رأس المال في الخارج.
- ٥- جعل الضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات ذات وزن نسبي كبير بين مكونات الهيكل الضريبي المنشود. ويؤكد خبراء البنك الدولي<sup>(٢)</sup> أن فرض الضريبة على المبيعات ذات الوعاء المتسع، وضريبة القيمة المضافة، يجب أن يكون عنصراً مهماً في برامج الإصلاح الضريبي في الدول النامية. حيث أن فرض مثل هذه الضريبة سوف يترتب عليه تحصيل موارد كثيرة، وتشجيع الأفراد على زيادة الادخار والاستثمار.
- ٦- يجب أن يتسم الإصلاح الضريبي باستقرار السياسة الضريبية والتشاور المسبق بشأنها وإتاحة الفرصة للتصحيح قبل التنفيذ، مما يرسخ ثقة قطاع الأعمال في الإصلاح الضريبي.

---

(١) د. رمزي زكي: النظم الضريبية بالبلاد العربية، خصائصها الأساسية وإمكانيات تطويرها، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، ١٩٨٤.

(٢) د. رمزي زكي: النظم الضريبية بالبلاد العربية، المرجع السابق، ص ٥٢.

## الفصل الثاني

### دواعي ومجالات الإصلاح الضريبي

إن دواعي الإصلاح الضريبي عديدة ويمكن القول أن أهمها من وجهة نظري يتمثل فيما يلي:-

#### ١- ضعف الجهد الضريبي واختلال الجهاز المالي:

حيث تعاني غالبية الدول الباحثة عن التنمية - ومن بينها مصر - من ضعف واضح في جهدها الضريبي، والذي يُمكن قياسه من خلال الطاقة الضريبية التي تعرف على أنها "أقصى قدر من الإيرادات يُمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي وتركيبته، دون المساس بالاعتبارات الاجتماعية لدافعي الضرائب". ويمكن القول أن ضعف الجهد الضريبي يعود إلى:-

- انخفاض مستوى الدخل القومي ونصيب الفرد منه.

- أن معظم النظم الاقتصادية في الدول الباحثة عن التنمية تُعطي دوراً أكبر للدولة مقارنة بدور السوق في تخفيض الموارد.

- كثرة الإعفاءات الضريبية في السياسة الضريبية.

#### ٢- اختلال الهيكل الضريبي:

حيث يرتفع النصيب النسبي للضرائب على الإنتاج والإنفاق والاستهلاك، والتجارة الخارجية من إجمالي الإيرادات الضريبية في الدول الباحثة عن التنمية على العكس مما هو قائم في الدول المتقدمة التي تعتمد على أنواع أخرى مثل الضرائب على الدخل من العمل أو الربح من الملكية أو فائدة رأس المال والثروة.

#### ٣- عدم مراعاة العدالة الاجتماعية:

حيث تتميز الأنظمة الضريبية في هذه الدول ومنها مصر، بعدم العدالة الاجتماعية، حيث يتحمل أصحاب الدخل المنخفضة والمحدودة القدر (الأكبر) من الضرائب

#### ٤- ضعف الجهاز الإداري:

حيث يوجد نقص كبير في المعلومات والبيانات المالية التي تعكس بالدرجة الأولى ضعف الجهاز الإداري مما يؤدي إلى التهرب الضريبي، إضافة إلى الفساد الإداري.

في حين أن مجالات الإصلاح الضريبي يتمثل أهمها فيما يلي:-

- ١- تحسين أداء الجهاز الإداري لزيادة فاعليته وقدرته على التكيف مع الإصلاحات الجديدة.
- ٢- ضرورة تحقيق التنسيق بين الأدوات الضريبية وتحقيق ذلك التنسيق يعنى أن عملية إصلاح نوع واحد من الضرائب لا يكون على حساب نوع آخر.
- ٣- تقليل الفوارق بين معدلات الضريبة في الهيكل الضريبي. ومن أهم متطلبات القيام بذلك توافر المعلومات الدقيقة التي تسمح بالتفرقة بين الأوعية الضريبية المختلفة.
- ٤- توسيع الأوعية الضريبية ويتم هذا التوسع من خلال خلق أدوات جديدة لتشمل الضرائب أنواعاً جديدة من الدخل. وزيادة كفاءة النظام المطبق بما يسمح للوصول إلى تغطية شرائح لم تكن مغطاه من قبل.

إذن وكما هو ملاحظ فإن مجالات الإصلاح الضريبي تتعلق بالأدوات سواء كانت التشريعات الضريبية أو الجهاز الضريبي ذاته. ولكن لا بد من الإشارة هنا إلى أهمية تأهيل العنصر البشري الممثل للجهاز الضريبي، تأهيلاً علمياً ومالياً. وكذا تأهيل العنصر البشري المخاطب بالنصوص الضريبية وتأهيل العنصر البشري المتمثل في الإدارة القائمة على التصرف في الحصيلة الضريبية. بل وأيضاً تفعيل العنصر البشري القائم على رقابة هؤلاء جميعاً من أجل عدم مخالفة أى منهم للقانون. وبهذا يؤتى الإصلاح الضريبي الفائدة المبتغاة من إجراءاته.

## الفصل الثالث

### أهداف الإصلاح الضريبي

يُمكن القول أن الهدف العام للإصلاح الضريبي في أي دولة، هو إقامة نظام ضريبي كفاء، يستند إلى ضرائب يُمكن قبولها سياسياً، ومالياً واجتماعياً ويمكن تنفيذها عملياً. وتحقق إيرادات كافية ولا ينشأ عنها أية تشوهات اقتصادية - مثل هروب الاستثمارات من قطاعات إنتاجية معينة لارتفاع الضرائب فيها إلى قطاعات أخرى- أيضاً فإنه من بين أهداف الإصلاح الضريبي زيادة معدلات النمو الاقتصادي، وزيادة إيرادات الضرائب ليس نتيجة لزيادة سعرها ؛ ولكن نتيجة لزيادة النشاط الاقتصادي وارتفاع الدخل الحقيقية للمؤسسات الإنتاجية.

وتتلخص أهداف الإصلاح الاقتصادي فيما يلي:

#### ١- أهداف مالية:

حيث تُعتبر الضرائب أهم الموارد المالية للدولة والتي تُمكنها من القيام بالإنفاق العام اللازم لتحقيق التنمية الاقتصادية.

#### ٢- أهداف اجتماعية:

وتتحقق هذه الأهداف من خلال عملية توزيع الإيرادات، وإعادة توزيع الدخل. حيث يُمكن من خلال الإصلاح الضريبي الحد من التفاوت بين الطبقات وتوفير الحد الأدنى من متطلبات الحياة الأدمية.

#### ٣- أهداف اقتصادية:

أي تلك المرتبطة بالخطة الاقتصادية للحكومة وأهدافها الاقتصادية، ومعالجة التقلبات الاقتصادية والتوجيه الاقتصادي ويُمكن القول أن أهم هذه الأهداف:-

أ- تشجيع الاستثمار وتوجيهه نحو مشاريع إنتاجية وذلك من خلال إعفاء هذه المشاريع كلياً أو جزئياً من الضريبة، وتوفير الحماية للصناعة المحلية بفرض ضرائب على المنتجات المماثلة من الخارج، واستخدام الحصيلة الضريبية في دعم القطاع الخاص من أجل مواجهة الأزمات، ولقيامه بمشاريع ذات فوائد اقتصادية واجتماعية.

ب- ضبط معدلات الاستهلاك.

ج- وتنظيم الإنتاج القومي من خلال تحديد الأسلوب الأمثل للتعامل الضريبي مع قطاعات الاقتصاد القومي المختلفة.

إذا كانت هذه هي أهداف الإصلاح الاقتصادي بصفة عامة فإننا سوف نتناول أهم هذه الأهداف بشيء من التفصيل وذلك على النحو التالي:

- العدالة الضريبية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية.
- العدالة الضريبية وتحقيق التنمية الاقتصادية.
- العدالة الضريبية وتحقيق التنمية الاجتماعية.

## المبحث الأول

### العدالة الضريبية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية

مما لا شك فيه أن تحقيق الإصلاح الضريبي يترتب عليه ما يُعرف بالعدالة الضريبية، وهذه ليست بالهدف في حد ذاتها؛ ولكنها الوسيلة لتحقيق العدالة الاجتماعية. بداية أشير إلى أن العدالة ليست شيئاً مادياً يمكن قياسه إلا أنه وبالرغم من ذلك فإن العدالة الضريبية هي وضع ما يتحقق عن طريق عدد من الوسائل التي تؤثر في الضريبة، فتجعل أي فرد يتقبل دفعها دون اعتراض أو تألم. وترتبط العدالة الضريبية في الواقع بمبدأ القدرة على الدفع الذي يتحقق من خلال العدالة الأفقية (والتي تعنى أن يدفع الأشخاص الذين يتمتعون بظروف متساوية من ناحية الدخل وغيره القدر نفسه من الضرائب). والعدالة الرأسية (والتي تعنى أن الأشخاص الذين يواجهون ظروف مختلفة يتعاملون بصورة مختلفة وتتمثل أركان العدالة الضريبية في المساواة أمام القاعدة الضريبية، وعمومية الضرائب، فضلاً عن شخصية الضريبة (أي مراعاة الظروف الشخصية للشخص المخاطب بالقاعدة الضريبية).

وهذه الأركان من الوضوح بما يُغنى عن التفصيل. ويمكن القول أن العدالة الاجتماعية تتحقق من جراء العدالة الضريبية عن طريق الدور الذي تلعبه السياسات الضريبية في العمل على الحد من الفوارق والاختلافات على كافة النواحي الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع. فعن طريق الضرائب يتم توزيع الدخل بين الفقراء والأغنياء، وذلك باستقطاع جزء من الثروات والدخول المرتفعة وإعادة توزيعها على الفقراء كإعلانات الاجتماعية وغيرها.

وإذا كان أي نظام ضريبي ما هو إلا محصلة للتكوين الطبقي للمجتمع، ولعلاقات القوى السياسية المؤثرة فيه، وتأثره الحتمي بالأوضاع السياسية والاجتماعية في الدولة؛ فإن ذلك يعطى الدليل الحق على أن انعدام العدالة الضريبية ما هي إلا نتيجة حتمية لانعدام العدالة المجتمعية بين فئات المجتمع على مختلف الأصعدة الأخرى سياسياً واقتصادياً. ولذا فإنه لا بد من أجل إصلاح النظام الضريبي، والذي يترتب على إصلاحه تحقيق العدالة الاجتماعية، لا بد أولاً من إصلاح العلاقات المتعددة داخل المجتمع بكافة طوائفه وفئاته، حيث يترتب على هذا الإصلاح إمكانية إصلاح النظام الضريبي - برضى جميع أفراد المجتمع وعدم تهرب أي منهم - ومن ثم تحقيق مزيداً من العدالة الاجتماعية. وكأننا نتحرك في فلك من العدالة. فالعدالة الاجتماعية يترتب عليها العدالة الضريبية (أي إصلاح النظام الضريبي)، وهذا يترتب عليه أيضاً المزيد من العدالة الاجتماعية. أي أنه إذا كانت هناك حلقات للفقر، فإنه توجد حلقات أيضاً للعدالة يترتب على وجود العدالة في مقدمتها أن تكون الحلقة الأخيرة منها مزيداً من العدالة في اتصال واتساق مستمرين.

## المبحث الثاني

### العدالة الضريبية وتحقيق التنمية الاقتصادية

عرفت الضريبة تطوراً كبيراً في طبيعتها وأسسها وأهدافها ففي النظرية التقليدية اقتصر دور الضريبة على تحقيق الهدف المالي، بعدما لخص آدم سميث قواعد النظام الضريبي في اليقين والاقتصاد في التحصيل والمساواة وبناءً على ذلك كان دور الضريبة ينحصر في الدور المالي وذلك حتى نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين. غير أن النظرية الحديثة جعلت من الضريبة وسيلة فعالة من أجل تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية فأحدثت هذه النظرية تغييراً على صعيد الفكر المالي ولذا أصبح هناك فئاعة لدى فقهاء المالية العامة والاقتصاد مفادها أن الضريبة لها آثار اقتصادية. فما هي طبيعة العلاقة بين الضرائب والتنمية الاقتصادية؟ وما أثر العدالة الضريبية على تحقيق التنمية الاقتصادية؟

**ولإجابة على السؤال الأول: "ما هي طبيعة العلاقة بين الضرائب والتنمية الاقتصادية؟"**

من المعلوم أن النمو الاقتصادي يعنى ارتفاع الناتج القومي دون حدوث تغييرات في هيكل الاقتصاد القومي - كما حدث في بعض الدول البترولية التي حققت نمواً اقتصادياً كبيراً رغم عدم حدوث أي تغيير هيكلي في الاقتصاد القومي في بداية ظهور البترول وتسويقه - في حين أن التنمية الاقتصادية تعنى بالإضافة إلى ارتفاع الناتج القومي حدوث تغييرات هيكلية في الاقتصاد القومي. وبناءً على هذا المفهوم للتنمية الاقتصادية فإن الضرائب تساهم وبلا شك في تحقيق هذه التنمية من خلال: تشجيع الاستثمار، التقليل من آثار التضخم، معالجة الركود الاقتصادي، تشجيع بعض الأنشطة الاقتصادية، حماية الصناعة الوليدة، وتحقيق وضع أفضل لميزان المدفوعات. فمثلاً:-

**أولاً: الضرائب أداة لتشجيع الاستثمار:**

يُعرف الاستثمار بأنه إضافة طاقة إنتاجية جديدة إلى الطاقة الإنتاجية المتواجدة في المجتمع. وذلك بإنشاء مشروعات جديدة أو التوسع في المشروعات القائمة أو تجديد مشروعات انتهى عمرها الافتراضي. وتكمن أهمية الاستثمار في زيادة الإنتاج مما يترتب عليها زيادة الدخل القومي، والمفروض أن يترتب على ذلك زيادة الدخل الفردي، وتقليل البطالة وكل هذا وغيره يترتب عليه تحقيق التنمية الاقتصادية. ويمكن للدولة أن تشجع الاستثمار عن طريق إعفاء عائدات سندات التنمية التي تصدرها الخزينة العامة من الضرائب لتشجيع شرائها، أو عن طريق تخفيض الضرائب على الودائع أو أي استثمار مالي يدعم الاقتصاد الوطني. كل ذلك يؤدي في نهاية

المطاف إلى مزيد من التنمية الاقتصادية، غير أن تلك الامتيازات يجب أن تُستخدم بفاعلية حتى تؤتي ثمارها التنموية. كما أن الدولة يمكنها أن تشجع الاقتصاد عن طريق فرض المزيد من الضرائب على الثروات والمدخرات مما يدفع أصحابها إلى المزيد من الاستثمار. ومن ثم المزيد من التنمية.

### ثانياً: الضرائب وسيلة لمجابهة التضخم:

يُقصد بالتضخم<sup>(١)</sup> ذلك الارتفاع المستمر في أسعار السلع والخدمات. وتعتبر الضرائب أداة فعالة في مواجهة التضخم، حيث أنها تنصب على الطلب بفرض ضرائب تصاعديّة على الدخل الاستهلاكية هذا الدور الذي تؤديه الضرائب يُعيد بعض من التوازن إلى الاقتصاد القومي سواء في جانب المستهلكين أو في جانب المنتجين. مما يُحافظ على الاقتصاد القومي من التشوّهات الإنتاجية أو من الركود.

### ثالثاً: الضرائب وسيلة لمجابهة الركود الاقتصادي:

الركود الاقتصادي مصطلح يعبر عن هبوط النمو الاقتصادي سواء في قطاع إنتاجي معين أو في كافة قطاعات الإنتاج. وينتج هذا الهبوط عادة من ارتفاع معدلات الإنتاج بالمقارنة بمعدلات الاستهلاك. ولمواجهة هذه الظاهرة الخطرة، يمكن تخفيض معدل الضرائب على الدخل، وتخفيض معدلات الضرائب غير المباشرة خصوصاً تلك المتعلقة بالسلع الضرورية. حيث يترتب على ذلك زيادة القدرة الشرائية للمستهلكين. ويصبح لديهم الحافز على الاستهلاك، وبالتالي إخراج الاقتصاد من دائرة الركود الاقتصادي وما يترتب عليها من مزيداً من البطالة وغيرها من الآثار السلبية أيضاً في فترات الازدهار يمكن استخدام الضرائب كوسيلة اقتصادية، وذلك بزيادة هذه الضرائب كماً وكيفاً على الدخل، وتخفيض الضرائب على رأس المال، وذلك للنهوض بالمشاريع الإنتاجية بهدف زيادة الإنتاج، وبالتالي انخفاض الأسعار.

### رابعاً: دور الضرائب في حماية الصناعة الوليدة والحفاظ على ميزان المدفوعات:

من المعلوم أن الضرائب الجمركية (سواء هي ضرائب أو رسوم من وجهة نظر البعض) هي مبلغ مالي تحصل عليه الدولة نتيجة لعبور سلع وخدمات معينة لحدودها الجغرافية. هذه الضرائب يمكن استخدامها في حماية الصناعة الوطنية، وفي ذلك حماية للمنتجين للمواد الخام الداخلة في هذه الصناعة وكذا حماية العاملين في هذه الصناعة من خطر البطالة، وحماية

(١) د. أحمد جامع: النظرية الاقتصادية، التحليل الاقتصادي الكلي، دار النهضة العربية، ١٩٧٣، ص ٢١٨.

المنتجين الوطنيين من منافسة المنتجين الأجانب. كل هذا يترتب عليه المزيد من التنمية الاقتصادية وبالتالي زيادة الدخل القومي والدخل الفردي.

كما أن الضرائب الجمركية يمكن استخدامها في الحفاظ على توازن ميزان المدفوعات. وإن كان ذلك مرهوناً إلى حد كبير بالعولمة الاقتصادية ومنظمة التجارة العالمية. إلا أن ذلك لا ينفى أن للضرائب الجمركية دوراً ما في هذا الصدد.

**وفيما يتعلق بالسؤال الثاني: "ما أثر العدالة الضريبية على تحقيق التنمية الاقتصادية؟".**

فإنه يترتب على هذه العدالة عدم إقصاء فريقاً ما من المنتجين نتيجة لفرض ضرائب متزايدة عليهم، لأي سبب كان سواء لعدم المواءمة بينهم وبين نظام الحكم، أو لعدم توافق أنشطتهم الاقتصادية مع التوجه الاقتصادي العام للدولة. كذلك فإن محاياة فريقاً ما من المنتجين عن طريق خفض معدلات الضرائب المفروضة عليهم كماً وكيفاً، يؤدي إلى عدم جدية هؤلاء وإلى توجيههم إلى مجالات استثمارية غير مجدية لنهضة الدولة وتحقيق التقدم والتنمية الاقتصادية.

إذن لابد أن تكون العدالة الضريبية مفروضة على الجميع منتجين ومستهلكين، متفقون مع السلطة الحاكمة أو مختلفون. فليس الاتفاق سناً للمجاملة أو المحاباة. وليس الاختلاف سبباً لإثقال الكاهل. لأن ذلك يؤدي إلى التشوه الإنتاجي ومن ثم التشوه الاقتصادي ويظل الاقتصاد يعاني من الازدواجية التي لا يمكن أن تتحقق التنمية الاقتصادية خلالها أو في إطارها.

## المبحث الثالث

### العدالة الضريبية وتحقيق التنمية الاجتماعية

إن الأهداف الاجتماعية للضرائب لا تقل أهمية عن الأهداف الاقتصادية، بل إنها تُعتبر التكملة الطبيعية لها، بل والنتيجة النهائية التي يجب أن تسعى إليها كل السياسات الاقتصادية ومن ثم فإن هذه الأهداف تعتبر من أهم أركان التنظيم الضريبي الأمثل، والمتمثل في مراعاة العدالة الاجتماعية في فرض الضرائب. ومعنى العدالة الاجتماعية "هو الأخذ بعين الاعتبار المقدرة التكلفة للممول، بحيث لا يترتب على فرض الضرائب أي آثار اجتماعية ضارة أو بصيغة أشمل لا يترتب عليها انخفاض مستوى معيشته. وبهذا المفهوم نجد أن هذه الفلسفة تنطوي على إمكانية إعفاء محدودي الدخل من الأفراد. وبذلك يمكن القول أن مبدأ العدالة الضريبية من أقدم أهداف السياسة الضريبية وإن تغافلت بعض الأنظمة - عن عمد - عن تطبيقه في فترات معينة تحقيقاً لرؤى معينة تتم عن قصر نظر وضعف في الرؤية السليمة. وإذا كان تطور الحياة وما صاحبها من تطور في دور الدولة، أدى إلى ظهور أهداف اجتماعية أخرى يمكن تحقيقها عن طريق استخدام الضرائب، مثل إعادة توزيع الدخل، وكذا تخفيض معدلات البطالة، وتخفيض عدد السكان أو زيادته وفقاً لظروف كل دولة، وأيضاً يمكن استخدام الضرائب في الحد من بعض السلوكيات والأنشطة الضارة وغير المقبولة، وذلك على النحو التالي:

#### أولاً: دور الضرائب في إعادة توزيع الدخل:

يحدث التفاوت في توزيع الدخل في أي مجتمع نتيجة للسياسات الاقتصادية الخاطئة، وأيضاً نتيجة للتفاوت في الثروات. وبناءً على ذلك يمكن أن تؤثر الضريبة في توزيع الدخل والثروات وتحقق نوع من العدالة الاجتماعية. فالمبدأ العام في فرض الضرائب، هو أن الجزء الأكبر منها يقوم به أصحاب الدخل المرتفعة، كالضريبة على التركات والضريبة على زيادة قيمة رأس المال (العقارية والمنقولة). فإذا أنفقت الدولة ما تحصله من ضرائب لتغطية خدمات التعليم والصحة؛ فإن ذلك سوف يُسهم في زيادة القوة الشرائية الحقيقية لأصحاب الدخل المحدودة، بل ويقارب بينها وبين أصحاب الدخل المرتفعة - ولو بشكل نسبي - وكذا إذا ما قامت الدولة بإنفاق جزء من حصيلة الضرائب في الدعم النقدي للفئات المحدودة الدخل هذه فإن ذلك جميعه يعمل في اتجاه تحقيق العدالة بشكل أفضل، ويقلل من الفجوة التي تتسع باستمرار بين طبقات المجتمع والتي أدت إلى التنافر الطبقي في معظم الدول الباحثة عن التنمية. والذي ليس له أثر أسوأ من التراجع التنموي المستمر.

### ثانياً: دور الضرائب في محاربة البطالة:

تعتبر البطالة كإحدى الظواهر الاقتصادية الاجتماعية ذات الآثار الضارة على المجتمع في كافة الاتجاهات. وقد يكون من المناسب في هذا الصدد الإشارة إلى ظهور هذه الظاهرة في زاوية مختلفة - نسبياً - عن الزوايا التي يُشار إليها دائماً. وأقصد بذلك أن هذه الظاهرة يترتب عليها الانفصام بين العنصر العاطل عن العمل وبين مجتمعه. هذه الانفصام يجعل الطرفين: العاطل والمجتمع كلاهما لا يعملان بداية في إطار المصلحة المتبادلة، ثم يتحول الأمر بينهما إلى ما يُشبه بحالة اللاسلم واللاحرب. ويفتقد المجتمع العنصر المكون له ويفقد الفرد الخلية التي ينتمي إليها والتي تُضفي عليه الصفة الاجتماعية والسلوك الجماعي ومعلوم آثار ذلك على المجتمع اقتصادياً وأمنياً وأخلاقياً. وهنا تأتي أهمية الضرائب، التي يمكن استخدامها في مساعدة الشركات الوطنية، لتخفيض معدلات الضرائب عليها كماً وكيفاً، مما يمكنها من تحقيق المزيد من الأرباح ومن ثم المزيد من التوسع في الإنتاج وبالتالي القدرة على استيعاب المزيد من العمالة، مما يسمح في المدى المتوسط والطويل من تحجيم هذه الظاهرة الخطرة.

### ثالثاً: دور الضرائب في السياسة السكانية:

نظراً لما أصبحت غالبية الدول الباحثة عن التنمية فيه من آثار سلبية للزيادة السكانية والتوزيع السيء للسكان على المساحة نظراً لذلك فإننا أصبحنا أمام معضلة لا بد لها من حل غير الحل المنطقي - المتمثل في إعادة توزيع السكان على المساحة - ويتمثل هذا الحل في استخدام الضرائب كأداة للحد من السكان في حالة زيادتها. والعكس في حالة تناقص السكان.

رابعاً: دور الضرائب في الحد من بعض السلوكيات والأنشطة الضارة وغير المقبولة<sup>(١)</sup>:

مثل فرض الضرائب على تربية الخنازير مثلما فعلت الولايات المتحدة الأمريكية في العقد الثالث من القرن العشرين، أو العكس مثل قيام الحكومة الفرنسية بتخفيض الضرائب على منتجي أو مُربي دودة القز. كذا يمكن فرض الضرائب على نوادي القمار أو غيرها من الأنشطة التي توافق الدين أو تقاليد المجتمع.

(١) د. شعيب حافظ الجمل: العلاقات الاقتصادية الدولية، بدون دار نشر، ٢٠٠٦، ص ٥٨.

## الفصل الرابع

### ملامح الإصلاح الضريبي في مصر

تعمل الحكومة المصرية على إجراء إصلاحات فاعلة من أجل تطوير مناخ الاستثمار، حيث قامت بالفعل بإجراء إصلاحات تشريعية، مثل تعديل قانون المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية، وحماية العقود طالما لا يشوبها فساد، وقانون الطاقة المتجددة، إضافة إلى إجراء تعديلات على قانون الاستثمار تشمل نظام الشباك الواحد، لتسهيل الحصول على التراخيص والأراضي، وتقديم حوافز غير ضريبية وحماية المستثمرين ومسؤولي الشركات عند الإفلاس وزيادة الضريبة على المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة من ١٠% إلى ٢٢.٥% وأيضاً تطبيق ضريبة القيمة المضافة.

ويمكن القول أن إصلاح النظام الضريبي في مصر يقوم على دعامتين هما: الإصلاحات التشريعية وإصلاح الإدارة الضريبية. وذلك في إطار مفهوم جديد للسياسة الضريبية ومحدداتها.

وعلى ذلك نتناول هذا الفصل على النحو التالي:

المبحث الأول: مفهوم ومحددات السياسة الضريبية.

المبحث الثاني: سبل الإصلاح الضريبي.

## المبحث الأول

### مفهوم ومحددات السياسة الضريبية

يقصد بكلمة سياسة في اللغة: "تدبير أمر عام في جماعة ما تدبيراً يغلب فيه معنى الإحسان"<sup>(١)</sup>، ويقصد بها في الاصطلاح - ومنذ استعمالها الإغريق - تدبير أمور الدولة.

والسياسة الضريبية كغيرها من السياسات تؤثر وتتأثر بالبيئة التي تعمل فيها، وعلى هدي ذلك ينقسم هذا الفصل على النحو التالي:

المطلب الأول: مفهوم السياسة الضريبية

المطلب الثاني: محددات السياسة الضريبية

### المطلب الأول

#### مفهوم السياسة الضريبية

لم يهتم الفكر المالي التقليدي بتحديد مفهوم السياسة الضريبية، وكان يستخدم السياسة الضريبية كمرادف للضريبة ذاتها، إلا أن تطور دور الدولة من دور الحراسة إلى دور التدخل، تطلب الاهتمام من هذا الفكر بالسياسة الضريبية باعتبارها إحدى الأدوات الهامة في مساعدة الدولة على القيام بمهامها الجديدة، خاصة وأن النظام الضريبي في أي دولة تأتي في قمته السياسية الضريبية<sup>(٢)</sup> ولذلك بدأت تتردد في أروقة الفقه المالي تعريفات للسياسة الضريبية منها:

أن السياسة الضريبية: "سلوك الدولة وفقاً لخطة تضعها لتسير عليها في شئونها الضريبية، بهدف تحقيق أغراض مالية أو اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية ترمي إلى تحقيقها من خلال هذه السياسة"<sup>(٣)</sup>.

(١) معجم العلوم الاجتماعية: إعداد نخبة من الأساتذة المصريين والعرب المتخصصين، الهيئة المصرية العامة للكتاب، ١٩٧٥، ص ٣٢٧.

(٢) يذهب بعض الفقهاء إلى وصف النظام الضريبي في أي دولة بالهرم ذو المستويات الأربع وهي على الترتيب: "السياسة الضريبية، ثم التشريع الضريبي، ثم الإدارة الضريبية، وأخيراً المجتمع الضريبي"، لمزيد من التفاصيل: د. محمد نجيب جادو: ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٢٣١.

(٣) د. أمين عبدالفتاح سلام: السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة العربية، ١٩٧٠، ص ٤٨.

وعرفها البعض<sup>(١)</sup> أيضاً بأنها: "مجموعة من البرامج المتكاملة التي تخططها الدولة مستخدمة كافة مصادرها الضريبية الفعلية والمحتملة، لإحداث آثار اقتصادية واجتماعية وسياسية مرغوب فيها، وتجنب الآثار غير المرغوب فيها، للإسهام في تحقيق أهداف المجتمع".

وذهب البعض الآخر<sup>(٢)</sup> إلى أن السياسة الضريبية هي: "التطبيق المقصود لوسائل معينة بهدف التأثير في مجرى الأحداث الاقتصادية، لتحقيق نتائج أخرى غير تلك التي كانت ستترتب عليها لولا هذا التطبيق".

وعرفها البعض<sup>(٣)</sup> بأنها "مجموع الخطوط العريضة والمبادئ الرئيسية الحاكمة للفلسفة الضريبية والمحددة لوظائفها المنشودة اقتصادياً واجتماعياً وسياسياً".

ونرى أن السياسة الضريبية هي "مجموعة من المبادئ والقواعد المنظمة لعمل الجهاز الضريبي والمحددة لأبعاد العلاقة بين المجتمع الضريبي وهذا الجهاز، والتي تهدف إلى تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية تعمل على تحقيق التقدم والرفاهية للمجتمع بأسره".

ومن هذا التعريف يتضح أن السياسة الضريبية تتسم بالسمات الآتية:

أولاً: أنها عبارة عن مجموعة من المبادئ الفلسفية والأخلاقية السائدة والمتوارثة في المجتمع، ومجموعة من القواعد التشريعية التي لا غنى عنها من أجل تنظيم عمل الجهاز المطبق لهذه السياسة وعلاقته بالممولين.

ثانياً: أنها جزء لا يتجزأ من السياسة المالية العامة للدولة.

ثالثاً: أن الهدف منها هو تحقيق أهداف سياسية واقتصادية واجتماعية وليس مقصوراً الهدف منها على تحقيق إيرادات مالية فقط.

رابعاً: أن هناك تآلف بين المبادئ والقواعد التي تتكون منها هذه السياسة، هذا التآلف الذي يمكنها من العمل بكفاءة ويعاونها على تحقيق أهدافها المتعددة.

ونتساءل هنا عن أولاً ماهية وظائف السياسة الضريبية، وثانياً: أثر الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية على أداء هذه الوظائف؟

(١) د. سعيد عبدالعزيز عثمان: النظم الضريبية "مدخل تحليلي مقارن"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ١٣.

(٢) د. راشد البراوي: المذاهب الاقتصادية الكبرى، مكتبة النهضة العربية، ١٩٦٢، ص ١٦.

(٣) د. محمد نجيب جادو: ظاهرة التسرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية .. مرجع سبق ذكره، ص ٢٣١.

ففيما يتعلق بالتساؤل الأول، ماهية وظائف السياسة الضريبية؟

فمن المعروف أن الضرائب أداة من أدوات التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتعكس دور الدولة في توجيه الأنشطة المختلفة نحو الأهداف التي ترغب في تحقيقها. وتتزايد أهمية السياسة الضريبية في الآونة الأخيرة بسبب تردد الدولة في أداء مهامها بين التيار التدخلية والتيار المحايد ويمكن الإشارة إلى ثلاث وظائف هامة للسياسة الضريبية نتناولها ببعض التفصيل: الوظيفة الأولى: التوزيع الأمثل للموارد:

فمن المعروف أن الموارد الاقتصادية محدودة - مقارنة بالرغبات الإنسانية - ولا يمكن أن تحقق إشباع الحاجات الإنسانية ومن ثم فإنه لا بد من إعادة تخصيص هذه الموارد وتوزيعها توزيعاً أمثل، وذلك من خلال السياسة الضريبية، بما يكفل إشباع أكبر قدر ممكن من الرغبة الإنسانية بأقصى كفاءة إنتاجية واقتصادية ممكنة<sup>(١)</sup>.

وقد تتطلب اعتبارات التخصيص الأمثل للموارد، الأخذ في الاعتبار تكلفة الفرصة البديلة في توزيع الموارد على كافة وجوه الاستخدام الممكنة بهدف تحقيق المنافع العامة والخاصة بأقل تكلفة ممكنة<sup>(٢)</sup>.

الوظيفة الثانية: التوزيع الأكثر عدالة للدخل:

تقوم السياسة الضريبية بإعادة توزيع الدخل القومي على نحو أكثر عدالة وذلك بمحاولة التوفيق - قدر الإمكان - بين الكفاءة الاقتصادية في تحقيق التوزيع الأمثل للموارد والعدالة الاجتماعية في تحقيق التوزيع العادل للدخل، ولكن يحد من هذه الوظيفة درجة التقدم التي تمر بها الدولة، ففي حالة الدول الباحثة عن التنمية، يتطلب تحقيق المزيد من التكوين الرأسمالي فرض أو التوسع في فرض الضرائب غير المباشرة، كالضرائب على الاستهلاك أو الإنفاق أو التداول، وهي يقع عبؤها - غالباً - على الفقراء وذوي الدخل المحدود، بسبب ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك لديهم. وفي ذلك يكون تعطيل لاعتبارات العدالة الاجتماعية، ولكن من أجل تحقيق الكفاءة الاقتصادية التي سوف توتي آثاراً إيجابية فيما بعد.

(١) يقصد بالكفاءة الإنتاجية: الحصول على منتج ما بأقل نفقة حدية ممكنة، فتزيد الكفاءة هذه لدى مشروع ما عند إنتاجه نفس الكمية بأقل قدر من المدخلات - بما في ذلك عوامل الإنتاج - أو عند زيادة الكمية دون أي تغيير في كمية المدخلات. أما الكفاءة الاقتصادية: فهي إشباع أكبر قدر ممكن من الحاجات الإنسانية بأقل قدر ممكن من الموارد الطبيعية المتاحة.

(٢) Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave: Public Finance in Theory and practice, McGraw-Hill Inc. New York International Edition, ١٩٨٩, pp. ٧-٩.

## الوظيفة الثالثة: تحقيق التوازن الاقتصادي:

من المعروف أن تحقيق التوازن الاقتصادي في مجتمع ما يتطلب توازن الطلب الكلي الفعلي مع العرض الكلي الفعلي، عند مستوى العمالة الكاملة في الدول المتقدمة وعند المستوى الذي يكفل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول الباحثة عن التنمية. وتقوم السياسة الضريبية بذلك الأمر، فعند الاختلال تؤثر في الطلب الكلي الفعلي على سلع الاستهلاك والاستثمار، واتجاهات العرض الكلي الفعلي للسلع والخدمات، فإذا كان الاختلال راجعاً إلى تراجع الطلب الكلي الفعلي - أي حالة الكساد - فتأخذ هذه السياسة الأسلوب التوسعي، وإذا كان الاختلال راجعاً إلى تراجع العرض الكلي الفعلي، فإن إعادة التوازن تتطلب تخفيض الطلب الكلي الفعلي (الاستهلاكي والاستثماري)، وذلك عن طريق السياسة الضريبية الانكماشية<sup>(١)</sup>.

أما إذا كان عدم التوازن راجعاً إلى وجود فائض في العرض الكلي الفعلي وزيادة في الطلب الكلي الفعلي - وهو ما يعرف بحالة الركود التضخمي - فإن السياسة الضريبية تتراجع قدرتها في تحقيق أو إعادة تحقيق التوازن الاقتصادي، وإن كان في مراعاة التكلفة الحدية لكل من معدلات البطالة والتضخم يعتبر أحد المؤشرات الهامة في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية الملائمة.

لكن هذه الوظيفة - في ظل العولمة الاقتصادية والمالية والتجارية - تتراجع قدرة السياسة الضريبية على القيام بها بفاعلية، وذلك لأن الاقتصاديات القومية ليست بمنأى عما يحدث في العالم، فالتجارة الدولية، والاستثمارات الأجنبية وتحركات رؤوس الأموال، كلها أمور من شأنها التأثير على المتغيرات الاقتصادية الكلية الداخلية، بل وقد تتأثر هذه الاقتصاديات بأبعاد السياسة الضريبية في الدول الأخرى، خاصة المرتبطة معها بعلاقة ما<sup>(٢)</sup>.

وفيما يتعلق بالسؤال الثاني: ما هو أثر الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية على أداء هذه الوظائف؟ هذا ما نتناوله في المطلب التالي:

## المطلب الثاني

## محددات السياسة الضريبية

نرى أن السياسة الضريبية هي إحدى نتائج الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في مجتمع ما، وكذلك أيضاً تؤثر السياسة الضريبية في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وذلك على النحو التالي:

(١) Richard A. Musgrave & Peggy B. Musgrave: Public Finance Op. cit., pp. ٥٠٢

(٢) د. حافظ محمود شلتوت: اقتصاديات المالية العامة، بدون دار نشر، القاهرة، ١٩٩٥، ص ١٩.

## ١- أثر الأوضاع الاقتصادية في السياسة الضريبية:

إن الأوضاع الاقتصادية داخل أي دولة تتحدد وفقاً للنظام الاقتصادي الذي تتبعه الدولة هذه، ولما كانت النظم الاقتصادية ولفترة طويلة تتمثل في النظام الاشتراكي والنظام الرأسمالي، ولما كانت الساحة الاقتصادية حالياً لا يوجد بها سوى النظام الرأسمالي.

فإننا سوف نتناول أثر النظام الرأسمالي على السياسة الضريبية:

إن هذا النظام يقوم على الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، والمنافسة الحرة، وقوى العرض والطلب، وتشجيع المبادرات الفردية، وغير ذلك وقد أخذت السياسة الضريبية في ظل هذا النظام أهمية كبيرة، وتمثل دورها في أنها إحدى الوسائل الهامة في الحفاظ على المرتكزات الأساسية التي يقوم عليها هذا النظام. وقد كانت هذه السياسة انعكاساً لدور الدولة في الحياة الاقتصادية في ظل النظام الرأسمالي، لذلك ظهر نوعين من السياسة الضريبية.

### النوع الأول: السياسة الضريبية المحايدة:

ففي ظل الدولة الحارسة تتحدد أهداف السياسة الضريبية بضرورة المحافظة على مستوى الإنتاج القائم، وعدم الإضرار بعمليات التراكم الرأسمالي، أو بقدرة الأفراد على إشباع الحاجات الخاصة المتزايدة، وقد تطلب ذلك من السياسة الضريبية - وهي تقتطع جزءاً من الدخل أو الثروة الفردية - عدم المساس بالجزء المخصص من هذا الدخل أو هذه الثروة للادخار أو الاستثمار وذلك من خلال تحديد دور الضريبة، في توفير الحد الأدنى من الإيرادات العامة اللازمة لتمويل النفقات العامة الضرورية لحماية ورعاية النشاط الخاص<sup>(١)</sup>.

وقد انعكس ذلك في حياد السياسة الضريبية، من خلال قصر هدف الضريبة على الغرض المالي وحده، فلا تتخطاه إلى التأثير في المراكز الاقتصادية للأفراد أو في الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة<sup>(٢)</sup>. ويترتب على حياد السياسة الضريبية النتائج التالية:

(١) د. رفعت المحجوب: المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٣، ص ٤٣٨.

(٢) يرى الاقتصاديون التقليديون أن كل عرض يخلق الطلب الموازي له (وذلك طبقاً لقانون ساي للأسواق) ومن ثم فإن الاستغلال والتوظيف الأمثل لموارد المجتمع المادية والبشرية يتحققان إذا كفت الدولة عن التدخل في النشاط الاقتصادي أو بمعنى آخر ضرورة حياد المالية العامة وتوازن الموازنة العامة .. لمزيد من التفاصيل. د. أمين عبدالفتاح سلام: السياسة الضريبية للدخول المختلفة ... مرجع سبق ذكره، ص ٤٨-٥٠، د. علي محمود عبدالمتعال: أساسيات في علم الضرائب، دار الجيل للطباعة، القاهرة، ١٩٦٧، ص ١٩.

- أن الضريبة تعتبر ثمن للخدمات العامة التي تقدمها الدولة، وليست أداة اقتصادية واجتماعية. ومن ثم فإن السياسة الضريبية يجب أن يكون هدفها الرئيسي هو الحصول على الإيرادات العامة من أجل تمويل النفقات العامة وحماية الأنشطة الاقتصادية الفردية.
- أن الضريبة ضارة بالتكوين الرأسمالي، إذن ينبغي أن تكون في أضيق نطاق، والدليل على ذلك أن نشاط الدولة ذو طبيعة استهلاكية، ويترتب على اقتطاعها نسبة كبيرة من الدخل القومي، في صورة ضرائب آثار سيئة على الاقتصاد القومي.
- أن الضريبة العينية تعتبر أفضل من الضريبة الشخصية، لأنها لا تهتم بالظروف الشخصية للممول.
- تفضيل الضرائب النسبية على الضرائب التصاعدية. فالضرائب النسبية تقطع نسبة ثابتة من الوعاء الضريبي أيًا كان حجمه، أما الضرائب التصاعدية من شأنها التأثير سلباً على حجم الادخار والاستثمار<sup>(١)</sup>. وكما هو ملاحظ فإن حياد السياسة الضريبية في ظل حياد دور الدولة في الحياة الاقتصادية، قد ترتب عليه إعطاء التراكم أو التكوين الرأسمالي أولوية على اعتبارات العدالة في توزيع العبء الضريبي في المجتمع، مما وصف هذه السياسة بعدم العدالة.

### النوع الثاني: السياسة الضريبية المتدخلة:

أثبتت التطورات الاقتصادية والمالية والاجتماعية أن فكرة حياد السياسة الضريبية أمراً لا يمكن تحقيقه بصورة مطلقة؛ لأن الضرائب - حتى في ظل فلسفة عدم التدخل - تعتبر أداة مؤثرة في النشاط الاقتصادي والمالي والاجتماعي - شاءت الدولة أم أبت - وأساس ذلك أيضاً يكمن في أنها - أي الضرائب - عبارة عن تحويل جزء من النقود التي في يد الأفراد إلى الدولة، ومن ثم فإن حيادها يرتبط بحياد النقود، والواقع يؤكد أن النقود لا يمكن أن تكون محايدة وذلك نظراً لتقلب قيمتها الشرائية من آن لآخر، إذن وبمعنى آخر فإن حياد السياسة الضريبية لا يضمن حياد الضريبة ذاتها، ومن ثم لا بد من توجيه الأثر الناجم عن الضريبة لتحقيق الأهداف التي ينشدها المجتمع. ويمكن القول أنه مع التطور الذي حدث في دور الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية تحت تأثير الأفكار الكينزية في أعقاب الكساد الكبير الذي حدث في العقد الثالث من القرن العشرين، قد ترتب عليه استبدال الفكر الحيادي، وإحلال الفكر التدخلية محله، وإعطاء الأولوية للتوازن الاقتصادي وليس للتوازن المالي، وأصبحت بذلك السياسة الضريبية متدخلة، أي

(١) د. شعيب حافظ الجمل: مبادئ اقتصاديات المالية العامة، العلمية للطباعة والنشر، ٢٠٠٤، ص ٩٤.

أداة تمكن الدولة من تحقيق المهام الجديدة المطلوبة منها في مختلف المجالات<sup>(١)</sup>، ومن ثم اصطبغت أهدافها باعتبارها العدالة. ولم تعد الضريبة مجرد أداة مالية تحصل بمقتضاها الدولة على ما تريد من إيرادات، وإنما أصبحت أداة توجيه اقتصادي واجتماعي بل وسياسي، إذ كلما زاد تدخل الدولة زادت نفقاتها وزادت معها الحاجة إلى الضريبة، التي أصبحت تمثل نسبة كبيرة من الدخل القومي، وأصبحت العدالة في توزيع العبء الضريبي ضرورة يتطلبها الاستقرار الاجتماعي، ولذلك أصبحت تمثل مطلب هام في السياسة الضريبية المتدخلة. وقد تمحورت الأهداف العامة للسياسة الضريبية المتدخلة حول ضرورة تحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي من خلال دعم القوة الشرائية اللازمة لتحقيق طلب كلي فعال كاف لضمان التشغيل الكامل لموارد المجتمع المادية والبشرية، أو من خلال الحد من القوة الشرائية اللازمة في محاربة التضخم. ويمكن القول أن تطور دور السياسة الضريبية من حيادية إلى متدخلة في النظام الرأسمالي قد ترتب عليه آثار عديدة أهمها:

- أصبحت الضرائب التصاعدية، سواء كان تصاعداً إجمالياً أو بالشرائح أقرب إلى العدالة الضريبية وأكثر مراعاة للظروف والمقدرة التكاليفية للممولين<sup>(٢)</sup>.
- زادت أهمية الضرائب المباشرة، وأصبحت تمثل نسبة كبيرة من الحصيلة الضريبية.
- تزايد دور الضريبة العامة على الدخل والاستهلاك، وتراجع دور الضرائب النوعية على فروع الدخل والاستهلاك.

## ٢- أثر الأوضاع الاجتماعية في السياسة الضريبية:

من المعلوم أن السياسة الضريبية تعكس طبيعة المجتمع الذي تطبق فيه، بأعرافه وتقاليده ومعتقداته... إلخ. وذلك لأن هذه السياسة لا توجد فجأة، بل هي انعكاس وترجمة لواقع معاصر بكل ماضيه؛ لأن الواقعة المنشئة للضريبة تمثل ظاهرة اجتماعية تستقي عناصرها من البيئة الاجتماعية وتتأثر بطبيعة الظروف المحيطة بها والأهداف التي تنشدها<sup>(٣)</sup>. ويتجلى ذلك في تأثير مفهوم العدالة الضريبية كأحد أهم ضوابط السياسة الضريبية، بمدى التفاوت الاجتماعي وبالمفهوم

(١) د. حامد عبدالمجيد دراز: دراسات في السياسات المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٨٨، ص ٨٣.

(٢) د. شعيب حافظ الجمل: مبادئ اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٢.

(٣) د. عماد أحمد حشيش: أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٧٧، ص ٢٩٢.

السائد عن العدالة الاجتماعية. ففي الدول التي بها تفاوت اجتماعي، يحظى هدف العدالة الاجتماعية في السياسة الضريبية بأولوية مطلقة، وينعكس في ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب التصاعدية، وتتأثر السياسة الضريبية كذلك بطبيعة الهيكل الاقتصادي للدولة، حيث ترتفع الأهمية النسبية للضرائب العقارية<sup>(١)</sup> مثلاً في المجتمعات الزراعية المتخلفة عنه في المجتمعات الصناعية المتقدمة، التي ترتفع فيها أهمية الضرائب على رأس المال والدخل.

كذلك ينعكس المستوى الثقافي في المجتمع على تحديد اتجاهات السياسة الضريبية، فإذا كانت نسبة التعليم مرتفعة في المجتمع كانت السياسة الضريبية على درجة من الاعتدال تناسب طبيعة وعي الممولين، وعدم اتصافهم بالتحايل أو لجوئهم للغش أو التهرب، ولذلك فإن التقدير الجزافي للأوعية الضريبية لا يمكن تطبيقه إلا في المجتمعات التي يتمتع أفرادها بحس ثقافي وأخلاقي عال. كذلك تؤثر التركيبة الديموجرافية السائدة في المجتمع في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية، فإما أن تتجه إلى تشجيع الزواج والإنجاب وذلك في الدول التي تعاني من انخفاض في عدد السكان ومعدل المواليد أو إلى الحد من الإنجاب في الدول التي تعاني من زيادة كبيرة في عدد السكان من خلال الإعفاءات والحوافز الضريبية<sup>(٢)</sup>.

وفي الدول التي تتزايد فيها عمالة الأطفال - مثل مصر - تتجه السياسة الضريبية إلى الحد من هذه الظاهرة الاجتماعية السلبية، مثل فرض ضرائب إضافية على من يستخدم الأطفال. كذلك فإن المجتمعات التي تتمتع فيها المرأة بحق العمل خارج المنزل، تزداد فيها أهمية الضرائب التصاعدية المباشرة على إجمالي دخل الأسرة<sup>(٣)</sup>.

(١) د. باهر محمد عتلم: اقتصاديات المالية العامة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، ١٩٩٨، ص ١٠٣-١٠٥.

(٢) د. يونس البطريق، د. المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية نظرياً وتطبيقاً، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ١٦.

(٣) وإن كان ذلك مناطاً أيضاً بالنظام المالي للزواج في المجتمع، فإذا كان قائماً على أساس وحدة الذمة المالية للزوجين، فإن الأسرة تعامل ككل، أي كما لو كانت وحدة ضريبية واحدة، بحيث يجري إدماج ما يحصل عليه الزوجين من دخل أو إيراد في وعاء ضريبي واحد، وتوحيد المعاملة الضريبية وذلك من خلال خصم ضريبي واحد يغطي تكاليف الحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء العائلية وما شابه ذلك، ثم ربط الضريبة على أساس تصاعدي أما إذا كان قائماً على أساس استقلال الذمة المالية للزوجين فإن ربط الضريبة وخصم أعباء المعيشة يكونا مختلفين، ومن المعلوم أن الشريعة الإسلامية تقوم على أساس استقلال الذمة المالية للزوجين، وذلك إعلاء لقدرة المرأة وإظهاراً لقدرتها على الالتزام والإنجاز .. لمزيد من التفاصيل: د. رمضان صديق: الإدارة الضريبية الحديثة (دراسة في علاقة الإدارة الضريبية بالمولين ووسائلها الحديثة في دعم الالتزام

وقد تمنع التقاليد التاريخية والأعراف الاجتماعية دون تطور النظم الضريبية، وعلى أية حال فإن نجاح السياسة الضريبية يتوقف على مراعاة كافة الظروف المحيطة بالبيئة الضريبية، فالإطار الاجتماعي للسياسة الضريبية يفرض على المشرع الضريبي التزامات معينة، تحتم عليه أن يضع القواعد الضريبية التي تتفق والبيئة الاجتماعية.

### ٣- أثر الأوضاع السياسية في السياسة الضريبية:

تعكس السياسة الضريبية الفلسفة التي ينتهجها نظام الحكم السائد في دولة ما، لذلك تتأثر اتجاهاتها بهيكل النظام السياسي والدستوري والإداري السائد، فالضريبة في حقيقة الأمر تفرض بقرار سياسي، والسياسة الضريبية ما هي إلا نتاج قرارات سياسية، وكان أول من أشار إلى العلاقة بين السياسة الضريبية والنظام السياسي في الدولة هو الفرنسي "شارل مونتسكيو، ١٦٨٩-١٧٥٥" في مؤلفه "روح القوانين" حيث يرى أن الديمقراطية ثمنها الضرائب، بمعنى أنه لكي تتمتع بالحرية - أي يكون نظام الحكم ديمقراطي - لا بد أن تدفع الضريبة ثمناً لذلك، ويذهب البعض<sup>(١)</sup> إلى أن أثر وطبيعة النظام السياسي - ديمقراطي أم ديكتاتوري - لا تنعكس فقط على مقدار الضريبة، ولكن على نوع الضريبة أيضاً، ففي الأنظمة الديمقراطية هناك تفضيل للضريبة على الأموال عما عداها. لكن الواقع السياسي يؤكد أن الدول الديمقراطية لا تتمكن من فرض ما تشاء من ضرائب، بسبب أن استحداث أية ضرائب جديدة لا بد وأن يمر عبر القنوات التشريعية، وهذه تتمتع بقدر كبير من الاستقلال، إعمالاً لمبدأ الفصل بين السلطات، الذي يجد تطبيقاً جيداً له في هذه الدول، ولو حدث أن فرضت ضرائب جديدة أو تغالب الحكومة في أسعار ما هو مطبق منها فإن شعبية الحزب الحاكم تتراجع كثيراً، ويكفي إشارة في هذا الصدد، أن الضرائب تعتبر إحدى الموضوعات الحاسمة في نتائج انتخابات الرئاسة الأمريكية منذ زمن طويل<sup>(٢)</sup>. وعلى العكس تماماً في الدول الديكتاتورية أو صاحبة الديمقراطية المزيفة، حيث تتمكن هذه من فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب المعمول بها، أو محاباة شريحة معينة على حساب شريحة أخرى. إذن وكما رأينا فإن الفلسفة التي يستند إليها نظام الحكم في أية دولة يؤثر إلى حد كبير في فحوى السياسة الضريبية السائدة في هذه الدولة، ليس هذا فحسب، بل إن العلاقات السياسية الدولية تؤثر في تحديد اتجاهات السياسة الضريبية، فارتباط دولة ما بعلاقات سياسية معينة مع دولة أخرى، ينعكس على

بالقانون الضريبي في التشريعات المقارنة مع إشارة خاص لمصر)، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٥، ص ١٠٢.

(١) د. باهر محمد عتلم: اقتصاديات المالية العامة ... مرجع سبق ذكره، ص ١٠٣-١٠٥.  
(٢) د. شعيب حافظ الجمل: مبادئ اقتصاديات المالية العامة .. مرجع سبق ذكره، ص ١١٣.

سياستها الضريبية، ويتجلى ذلك في المعاملة الضريبية المتميزة في التكتلات السياسية الإقليمية والدولية، وفي الضرائب الاستثنائية - التي تفرض في الأوقات الاستثنائية مثل الحروب أو بعض الظواهر الطبيعية كالزلازل<sup>(١)</sup> - كما أن روابط التبعية السياسية - مثل نظام الانتداب - من شأنها حرمان الدول التابعة من الاستقلال في رسم سياستها الضريبية، ولذلك يتمتع رعايا الدولة المتبوعة بمزايا ضريبية عديدة، مثال لذلك رعايا إنجلترا خلال احتلال إنجلترا لمصر. كذلك فإن الهيكل الإداري والدستوري للدولة يؤثر تأثيراً كبيراً في أبعاد السياسة الضريبية، فهذه السياسة تختلف في الدول الفيدرالية عنها في الدول البسيطة<sup>(٢)</sup>.

إذاً فإن الأوضاع السياسية والاقتصادية والاجتماعية تؤثر على السياسة الضريبية التي تسود في دولة ما في وقت ما. فهل لدرجة التقدم التي تمر بها الدولة أثر أيضاً على سياستها الضريبية؟

للإجابة على هذه التساؤل، نستعرض السياسة الضريبية في الدول المتقدمة، ثم هذه السياسة في الدول النامية عن التنمية وذلك على التوالي:

### السياسة الضريبية في الدول المتقدمة:

بداية نشير إلى أن الجهاز الإنتاجي في الدول المتقدمة يتسم بالاتساع وقد أدى ذلك إلى تعدد وتنوع الأنشطة الاقتصادية في هذه الدول، مما ترتب عليه تعدد وتنوع الأوعية الضريبية كما أن حجم الدخل القومي الكبير، ومتوسط نصيب الفرد فيه أدى إلى اتساع الأوعية الضريبية. وبشكل عام يمكن القول أن ملامح السياسة الضريبية في هذه الدول تتمثل في<sup>(٣)</sup>:

- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة، خاصة الضرائب على الدخل التي تعتبر أفضل مجال لتطبيق مبدأ التصاعد الضريبي، والأخذ بالاعتبارات الشخصية للممول.
- الاهتمام والتركيز على ضريبة القيمة المضافة - خاصة داخل دول الاتحاد الأوروبي - باعتبارها أداة من أدوات التكامل الاقتصادي بين هذه الدول، حيث يترتب عليها توحيد

(١) د. سعيد عبدالعزيز عثمان: النظام الضريبي (مدخل تحليلي مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٣٦.

(٢) د. حامد عبدالمجيد دراز: دراسات في السياسة المالية ... مرجع سبق ذكره، ص ٤٤.

(٣) د. باهر محمد عتلم: اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص ١١٣.

المعاملة الضريبية لمنتجات دول الاتحاد، بعد إلغاء كافة القيود على حركة السلع والخدمات بينها<sup>(١)</sup>.

- تزايد نسبة الضرائب في الإيرادات العامة وتزايدت نسبتها من الدخل القومي، حيث تراوحت بين ٢٥% - ٥٥% في معظم الدول المتقدمة<sup>(٢)</sup> حيث أن الطاقة الضريبية لأي مجتمع تتناسب طردياً مع الدخل القومي.
- تراجع حصيله الضريبة الجمركية في هذه الدول، إما بسبب اتفاقية تحرير التجارة (الجات)، أو بسبب رغبة هذه الدول في عدم فرض ضريبة على صادراتها، حتى تتمكنها - أي تمكن هذه الصادرات - من المنافسة في الأسواق الخارجية، أو بسبب عدم رغبتها في فرضها على الواردات حفاظاً على القوة الشرائية لعمالتها. تجنباً للتضخم.

### السياسة الضريبية في الدول الباحثة عن التنمية:

لمعرفة ملامح السياسة الضريبية في الدول الباحثة عن التنمية فإننا بداية نشير إلى أن تراجع متوسط دخل الفرد في هذه الدول نتيجة لانخفاض الدخل القومي، جعل الأوعية الضريبية والمقدرة التكاليفية للممولين فيها متدنية، كما أن انخفاض متوسط الدخل الفردي أدى إلى ظهور الكثير من الظواهر السلبية في المجال الضريبي، مثل ظاهرة الغش الضريبي والتهرب الضريبي. وأهم ملامح السياسة الضريبية في هذه الدول هي:

- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب النوعية، أي الضرائب التي تفرض على فروع الدخل وفروع الاستهلاك، وتراجع الأهمية النسبية للضرائب العامة<sup>(٣)</sup>.
- تدني نسبة حصيله الضريبة في إجمالي الإيرادات العامة، وذلك لضعف الطاقة الضريبية للمجتمع، بسبب ندرة الأنشطة الاقتصادية في هذه الدول، وسيطرت الشركات العابرة للحدود على معظم هذه الأنشطة وهي شركات تحظى بمعاملة ضريبية متميزة.

(١) د. السيد عبد المولى: الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧، ص ٣٦٥.

(٢) وصل هذا المعدل في دول الاتحاد الأوروبي إلى حوالي ٥٥% ... لمزيد من التفاصيل د. عبدالله الصعيدي: الضرائب والتنمية (دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام بمصر) دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٥٠.

(٣) د. شعيب حافظ الجمل: مبادئ اقتصاديات المالية العامة ... مرجع سبق ذكره، ص ١١٦.

- أن عدم قدرة الجهاز الإنتاجي في هذه الدول على استخدام الموارد البشرية والمادية أدى إلى تراجع عجلة التنمية الاقتصادية، مما أثر سلباً على إمكانية تواجد الأنشطة التي يتخذ من عائداتها وعاءاً ضريبياً.
- تخطت هذه الدول بين النظام الرأسمالي والنظام الاشتراكي وبرامج صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي للإنشاء والتعمير، جعل من حركة الاقتصاد فيها حركة عشوائية انعكست على السياسة الضريبية سلباً، خاصة في جانب العدالة.
- أدى عدم ثقة المواطن داخل هذه الدول في قيادته ونظامه السياسيان إلى التفنن في التهرب الضريبي، لأنه يعلم أن حصيلة الضرائب تذهب لتدعيم نظام الحكم ولتجديد القصور الرئاسية الملكية<sup>(١)</sup>. مما ترتب عليه افتقاد السياسة الضريبية لدعامة الثقة المتبادلة بين الممولين من جهة والجهاز الضريبي والقاعدة التشريعية الضريبية من جهة أخرى.
- اتسام السياسة الضريبية بعدم المرونة ومن ثم عدم قدرتها على مساندة النشاط الاقتصادي في هذه الدول في فترات انكماشه - بصفة خاصة - لأن ما يعني القائمين عليها - أي على هذه السياسة - هو مقدار الحصيلة الضريبية. هذه هي أهم سمات السياسة الضريبية في الدول الباحثة عن التنمية.

(١) البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة، المكتب الإقليمي للدول العربية: تقرير التنمية الإنسانية العربية لعام ٢٠٠٤، عمان، ٢٠٠٥، ص ١٤٤.

## المبحث الثاني

### سبل الإصلاح الضريبي

حتى يؤدي الإصلاح الضريبي بنتائج لابد من تحقق ضوابط فنية وإدارية معينة يتم من خلالها هذا الإصلاح، وعلى ذلك نتناول هذا المبحث على النحو:

المطلب الأول: الضوابط الفنية للإصلاح الضريبي.

المطلب الثاني: الإصلاحات التشريعية والإدارية في المنظومة الضريبية في مصر.

#### المطلب الأول

#### الضوابط الفنية للإصلاح الضريبي

مع التقدم العلمي والثورة التكنولوجية بدأت تظهر في الأفق الضريبي الكثير من التحديات التي أوجب التطور ضرورة التعامل معها، حتى تكون هناك عدالة ضريبية بين أصحاب الأنشطة المختلفة، وحتى يكون هدف اللحاق بركب التطور أمراً واقعياً وليس سراباً. ويمكن القول أن أهم هذه التحديات تتمثل في التجارة الإلكترونية وكيفية فرض الضريبة عليها وكذلك فرض الضريبة على الأنشطة الملوثة للبيئة، وما هي الحوافز الضريبية التي يمكن أن تشجع على الاستثمار؟ وهل الأفضل أن تأخذ الدول بنظام الضريبة العامة على الدخل أم بنظام الضريبة النوعية على فروع الدخل؟ وعلى هدي ذلك نتناول هذا المطلب على النحو التالي:

الفرع الأول: الضريبة على التجارة الإلكترونية.

الفرع الثاني: الضريبة البيئية.

الفرع الثالث: حوافز الاستثمار الضريبية.

الفرع الرابع: نظام الضريبة على الدخل.

#### الفرع الأول

#### الضريبة على التجارة الإلكترونية

تعتبر التجارة الإلكترونية من أهم التحديات الضريبية في ظل العولمة، نظراً لطبيعتها الخاصة. وعلى الرغم من النمو المذهل لحجم هذه التجارة إلا أن معاملتها ضريبياً ما زالت تمثل مشكلة. ولذلك فإن المنظمات الاقتصادية الدولية ما زالت تدرس كيفية مواجهة التحديات التي تمخضت عن هذه التجارة. وإذا كانت الاتجاهات قد اختلفت حول فرض هذه الضريبة بين مؤيد ومعارض فإن العدالة في فرضها، لأن هذه التجارة لا تختلف عن التجارة التقليدية سوى من حيث

أسلوب إتمامها، والاعتبارات الاقتصادية تقتضي ضرورة المحافظة على الظروف الملائمة لحرية المنافسة في الأسواق القومية والعالمية، والحد من سلبيات الاقتصاد الرقمي الجديد ومن الحجج التي قيل بها في هذا الصدد ما يلي:

- أن هذه الضريبة تقلل من التلوث المعلوماتي، وذلك بترشيد استخدام الإنترنت في المجالات النافعة اقتصادياً واجتماعياً<sup>(١)</sup>.
- توسيع الأوعية الضريبية بما يكفل تعويض النقص في الحصيلة الضريبية الناتج عن التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات الرقمية.
- تحقيق العدالة الضريبية في معاملة الدخل والثروات الجديدة الناتجة عن مزاوله التجارة الإلكترونية مع تلك الناتجة عن التجارة التقليدية.

وعلى الرغم من وجاهة هذه الحجج إلا أن هذه الضريبة ظلت تواجه انتقادات عديدة إلى أن جاء عام ١٩٩٤ وظهرت فكرة الضريبة البديلة للضرائب التقليدية على هذه الأنشطة، وكان ذلك في التقرير الذي تقدم به كل من "آرثر كورديل وتوماس وايد" إلى نادي روما، وقد عرفت هذه الضريبة فيما بعد باسم ضريبة الوحدات الرقمية "Bits" أو ضريبة البايث "Byte tax"<sup>(٢)</sup> وهذه الضريبة عبارة عن ضريبة تفرض على التجارة الإلكترونية على أساس كمية المعلومات الرقمية أو الزمن الذي يستغرقه نقلها إلكترونياً عبر شبكة الإنترنت، ومن ثم فإن وعاء هذه الضريبة يتمثل في نقل المعلومات بالطرق الإلكترونية عبر شبكة الإنترنت بحيث يختلف ضيقاً واتساعاً تبعاً لكثافة النقل الذي يدل عليه عدد الوحدات الرقمية التي يتم نقلها إلكترونياً، وقد لقيت هذه الضريبة قبولاً لدى كل من المفوضية الأوروبية، والبرنامج الإنمائي للأمم المتحدة الذي دعى إلى فرضها بواقع واحد سنت لكل واقعة نقل مائة بريد إلكتروني، وتعتبر هذه الضريبة المقترحة أفضل وسيلة للتغلب على التحديات الضريبية في مجال التجارة الإلكترونية، بل والتحديات التي تواجه الإصلاح الضريبي.

(١) د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة ... مرجع سبق ذكره، ص ٥١ وما بعدها.

(٢) د. رمضان صديق محمد: مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد الثالث، السنة السادسة والعشرون، سبتمبر ٢٠٠٢، ص ٣٣٣.

## الفرع الثاني

### الضريبة البيئية

أدت العولمة أيضاً إلى التداخل بين قضايا الاقتصاد والبيئة وذلك على كافة المستويات المحلية والدولية، وذلك لما للتلوث البيئي من إفراغ التنمية الاقتصادية والاجتماعية من محتواها. والواقع أن حماية البيئة من التلوث يمكن أن تتم ببعض الأساليب المباشرة مثل تلك التي تنطوي على بعض القيود، أو فرض غرامات أو عقوبات، أو اتباع نظام التراخيص البيئية. إلا أنه يمكن أن تتم أيضاً عن طريق السياسة المالية كفرض ضرائب أو رسوم بيئية على مصادر التلوث. ويمكن القول أن مفهوم ضريبة التلوث كان أول من أشار إليه الاقتصادي الفرنسي "بيجو" في مؤلفه (اقتصاديات الرفاهية) حتى إن هذه الضريبة عرفت باسمه "ضريبة بيجو"<sup>(١)</sup> وهذه الضريبة عبارة عن ضريبة مفروضة على كل وحدة من وحدات الناتج المسبب للتلوث، ويمكن للسياسة الضريبية الرشيدة وبهدف الحد من التلوث أن تفرض الضريبة على مدخلات أو مخرجات النشاط المسبب للتلوث، ويمكن القول أن مبررات هذه الضريبة تتمثل<sup>(٢)</sup> في أنها تعتبر أحد مصادر توفير الموارد المالية الكفيلة بتغطية جزء من النفقات العامة للدولة خاصة ذلك الذي يوجه إلى حماية البيئة من الملوثات. وأنها تعتبر أحد الحوافز الهامة لتشجيع الأفراد على استخدام التكنولوجيا الغير ملوثة للبيئة والغير ضارة بمستقبل الأجيال القادمة. ويمكن القول أن هذه الضريبة عادلة إلى حد كبير وعدم تضمن أي نظام ضريبي لها يعتبر مشوب بالقصور. وكيفية فرض هذه الضريبة وتحديد سعرها وأبعادها الأخرى يعتبر من التحديات التي يجب على النظام الضريبي في الدول قاطبة مواجهتها.

## الفرع الثالث

### حوافز الاستثمار الضريبية

تعتبر سياسة الحوافز بمثابة إنفاق عام حكومي، ومن ثم فإن عدم اتباع قواعد الترشيح الاقتصادي يمثل تبديداً للموارد العامة. وتقوم فلسفة الحوافز الضريبية - بصفة عامة - على

(١) Michael P. Devereux; The Economic of Tax Policy, Oxford University Press, Inc, New York, ١٩٩٦, PP. ٢١٩-٢٢٠.

(٢) د. السيد عطية عبدالواحد: الضريبة البيئية (ماهيتها - أنواعها - آثارها على التجارب الدولية، ومدى إمكانية تطبيقها في مصر)، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الأول، السنة الثالثة والأربعون، يناير ٢٠٠١، ص ١٠.

تخفيض مخاطر الاستثمار وتعظيم أرباح أو عوائد الاستثمار وزيادة الأنشطة الإنتاجية في الاقتصاد القومي<sup>(١)</sup> ويمكن القول أن أهم هذه الحوافز هي:

### ١- الإجازة الضريبية:

ويقصد بها الإعفاء من الضريبة كلياً أو جزئياً وبشكل مطلق ودائم أو مقيد ومؤقت بمدة زمنية معينة ومن أهم الأمثلة على هذا الإعفاء:

أ- الإعفاء من كافة رسوم الدمغة والتسجيل والتوثيق والشهر على كافة الطلبات والمحركات وعقود التأسيس (تأسيس الشركات).

ب- الإعفاء من الرسوم الجمركية على كافة السلع الرأسمالية ومستلزمات الإنتاج المرتبطة بنشاط المشروع.

ج- المناطق الحرة<sup>(٢)</sup>: وهي مناطق تعفي المشروعات المقامة فيها من كافة الضرائب أو تعامل معاملة ضريبية مخففة.

(١) د. صفوت عبدالسلام عوض الله: الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر، دراسة على ضوء تشريعات الاستثمار والقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢٠٠٢.

(٢) المشرع الضريبي المصري لم يحدد مناطق جغرافية معينة كمناطق حرة، وأناط بمجلس الوزراء حرية إصدار القرار بإنشائها. ووفقاً للمادة ٢٩ من القانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ فإن المناطق الحرة أربعة أنواع:

أ- منطقة حرة عامة: وتنشأ بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بعد موافقة مجلس الوزراء ويقام بها مختلف المشروعات التي يخصص لها وفقاً لأحكام هذا القانون وتحقق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، مع منح أولوية خاصة للمشروعات التصديرية، أو التي تحد من الواردات الأساسية أو التي تحتاج إلى خبرات فنية متطورة، ويكون لكل منطقة حرة شخصية اعتبارية مستقلة.

ب- منطقة حرة خاصة: وهذه يجوز أن تنشأ بقرار من مجلس إدارة الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة وغالباً ما تقتصر على مشروع واحد، على أن يتضمن القرار بياناً بموقعها وحدودها، ويتولى مجلس إدارة الهيئة الإشراف عليها، وله أن يقرر تبعيتها لإحدى المناطق الحرة العامة.

ج- منطقة حرة تشمل مدينة بأكملها: وهذه لا تنشأ إلا بقانون يتضمن موقعها وحدودها وكيفية إدارة وتنظيم شؤونها، وتعتبر مدينة بورسعيد بموجب القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٧٦ منطقة حرة بأكملها.

د- تحويل أحد المشروعات المقامة فعلاً داخل البلاد إلى منطقة حرة خاصة بموافقة الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة وذلك بهدف تشجيع تحويل المشروعات الخاصة المقامة داخل الإقليم الضريبي المصري إلى مناطق حرة، دونما حاجة إلى تصفيتها ثم إعادة مباشرة النشاط مرة أخرى كمناطق حرة خاصة. لمزيد من التفاصيل: د. شعيب حافظ الجمل: مبادئ واقتصاديات المالية العامة .. مرجع سبق ذكره، ص ١٩٢.

د- الإعفاء من الضريبة على دخل الشركات، كلياً أو جزئياً، بشكل دائم أو مؤقت، وكذا الإعفاء من ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة. ومن الملاحظ أن الإعفاءات الضريبية دائماً تنصب على الصناعات المستهدفة التي يكون الغرض منها نقل التكنولوجيا أو حماية البيئة أو دعم الصادرات أو إنتاج بدائل الواردات. وعلى الرغم من أهمية الإعفاء الضريبي أو الإجازة الضريبية في تدعيم وتحفيز الاستثمار إلا أنه يؤخذ عليها أنها تقلص الوعاء الضريبي وبالتالي تؤثر سلباً على مقدار الحصيلة الضريبية، الأمر الذي قد يترتب عليه زيادة المعدل الضريبي على الأجزاء المتبقية منه، ومعلوم ما يترتب على ذلك من التأثير سلباً على العدالة الضريبية.

## ٢- تخفيض العبء الضريبي:

وذلك من خلال معاملة المشروعات الاستثمارية معاملة ضريبية متميزة بهدف تشجيعها على الاستثمار في قطاعات معينة أو أقاليم معينة، كأن يتم فرض الضريبة بمعدلات متميزة على بعض المشروعات بهدف حفزها على تحقيق أهداف معينة يتوقف عليها تحقيق التنمية الاقتصادية أو الاجتماعية أو أهداف السياسة العامة للدولة. ولعل من أهم صور الحوافز الهادفة إلى تخفيف العبء الضريبي بالنسبة لبعض الاستثمارات ما يلي:

- فرض سعر منخفض على إجمالي إيراد المشروع.
- تحديد الوعاء الضريبي أسوة بكافة المشروعات ثم تطبيق سعر منخفض عليه متميزاً به عن الأسعار الضريبية السارية.
- المنحة الاستثمارية وتتحقق بتخفيض الضريبة على الاستثمار في المجالات المستهدفة أو على الأرباح أو المكاسب الرأسمالية التي يعاد استثمارها، وذلك بمقدار المنحة، ويعتبر أسلوب المنحة الاستثمارية أكثر شيوعاً وأهمية في الدول المتقدمة.
- تثبيت الضريبة: وذلك بتحديد سعر ثابت للضريبة طوال مدة بقاء المشروع أو الاستثمار بهدف تفادي الاضطراب الناتج عن تعديل النظام الضريبي أو معدل الضريبة المفروضة.
- وثمة حوافز أخرى كاتفاقات منع الازدواج الضريبي، ونظام رد الضريبة والتوسع في التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة.

## ٣- تخفيض الأوعية الضريبية:

وذلك باستبعاد نسبة معينة منها من الخضوع للضريبة فلا تسري إلا على جزء منها، وذلك بهدف تعظيم عائد الاستثمار، ومن أهم الأمثلة على ذلك:

- تأجيل الضريبة: وذلك بإرجاء إدخال الإيراد أو الربح (عائد الاستثمار) في وعاء الضريبة، أو تأخير تاريخ استحقاق الضريبة أو دفعها إلى أجل مسمى بهدف تحفيز المشروعات على إعادة استثمارها في أنشطة جديدة.

- ترحيل الخسائر: وذلك من أجل إعانة المشروعات الخاسرة على النهوض، والترحيل قد يكون إلى الأمام لتعويض المشروعات عن الخسائر أو إلى الخلف لتوفير سيولة مالية ملائمة، والترحيل قد يكون مطلقاً وشاملاً أو مقيداً ومؤقتاً<sup>(١)</sup>، ونعتبر ترحيل الخسائر إلى الأمام حافزاً قوياً للمستثمرين، إذ يسمح باعتبار الخسائر ضمن التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة، إلا أن إطلاقه ضار بالكفاءة الاقتصادية للمشروعات وللحصول الضريبية، لذا لا بد من تقييده بفترة زمنية؛ حتى لا تغدو المشروعات الفاشلة عبء على الاقتصاد القومي، كما أن ترحيل الخسائر إلى الخلف يمثل عبئاً على الخزنة العامة إذ يقتضي رد ما سبق تحصيله من الضريبة في الأعوام الماضية بمقدار الخسارة المتحققة، وهذا لا يتلاءم مع ظروف الدول النامية التي تعاني من نقص الإيرادات الضريبية وعجز هيكلها في موازنتها العامة<sup>(٢)</sup>.

- المعونة الاستثمارية: وذلك بإعادة تقييم الأصول الإنتاجية بهدف تعديل أسس حساب الإهلاك.

- معجل الإهلاك وذلك بمضاعفة معدل استهلاك رأس المال الثابت وتكوين احتياطي معفي من الضرائب، يتم تخصيصه لأغراض معينة وتتجلى ميزة هذا الحافز في تخفيض معدل الالتزام الضريبي وتأجيله إلى فترة تالية لذا فإنه يعتبر بمثابة قرض بدون فائدة من الإدارة الضريبية يستثمره المكلف في عمليات التجديد والإهلاك، ولهذا الحافز كذلك تأثير كبير على معدل التكوين الرأسمالي (التراكم) في الاقتصاد الكلي، من خلال التأثير على عائد الاستثمار (معدل الربح) في المشروعات الإنتاجية.

(١) في بريطانيا يتبع نظام الترحيل بصورة مطلقة إلى أن يستنفد كامل الخسائر أما في الولايات المتحدة فإن نظام الترحيل مقيد بثلاث سنوات إلى الخلف وبخمس عشرة سنة إلى الأمام.

لمزيد من التفاصيل: د. شعيب حافظ الجمل: مبادئ اقتصاديات المالية العامة، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠٨. (٢) أخذ المشرع الضريبي المصري بنظام ترحيل الخسائر وقيده بخمس سنوات إلى الأمام فقط، حيث نصت المادة ٢٩ من القانون الجديد للضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أنه (إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة، تخصم هذه الخسارة 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).

## الفرع الرابع

### نظام الضريبة على الدخل

تمثل الضرائب على الدخل أهم وأخطر أنواع الضرائب التي ينطوي عليها الهيكل الضريبي في أي دولة، لما لها من عبء مباشر وثقيل على الاقتصاد القومي في مجمله سواء على المستوى الجزئي أو على المستوى الكلي. والواقع أن الحد من آثارها السلبية يقتضي إصلاحاً جوهرياً في التنظيم الفني لها، وذلك باستبدال الضريبة العامة على الدخل بالضرائب النوعية على فروع الدخل. وقد حث صندوق النقد الدولي النامية على الأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل في برامج الإصلاح الضريبي التي تتبناها في مجال السياسة الضريبة، كما أوصى المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة إلى الأخذ بها، وذلك باعتبارها تمثل المجال الطبيعي لتطور الأنظمة الضريبية، وتعتمد الدول في تطبيقها للضريبة الموحدة على الدخل، على أحد النظم الضريبية التالية:

- نظام يعتمد على تقسيم الدخل الكلي إلى عدد من الأوعية، بحيث تسري الضريبة بسعر تصاعدي على أساس الشرائح، على كافة الدخول من مختلف المصادر<sup>(١)</sup>.
- نظام يعتمد على تقسيم الدخل الكلي إلى جداول تبعاً لمصادر الإيراد أو الدخل، بحيث يتحدد صافي الإيراد في كل جدول على أساس أحكام خاصة مستقلة به.
- نظام يعتمد على إخضاع صافي الدخل الكلي بعد خصم نفقات الحصول عليه وكافة المصروفات في مقابل الأعباء العائلية والشخصية من الضريبة دفعة واحدة بغير تمييز بين مصادر الدخل.

وفي إطار الإصلاحات الضريبية الشاملة في بعض الدول العربية بدأ الأخذ بنظام الضريبة العامة على الدخل، والعدول نهائياً عن أنظمة الضرائب النوعية على فروع الدخل التي لم تعد ملائمة في ظل التطورات الاقتصادية الراهنة. وبالنسبة لضرائب الشركات (شركات الأموال) فإن نظام الضريبة العامة على الدخل يقتضي تنظيمها الفني جعل وعاء الضريبة منسوباً دائماً إلى الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي. وتجدر الإشارة في هذه الصدد إلى أن المشرع الضريبي

(١) د. مصطفى رشدي شيحة، د. عادل أحمد حشيش، د. مجدي محمود شهاب: التشريع الضريبي المصري (ضرائب الحكومة المركزية على الدخل المقررة وفقاً لأحكام الضريبة الموحدة)، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ١٢٥.

المصري - في قانون الضرائب الجديد على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، قد حرص على المعاملة الضريبية الموحدة لمصدر الدخل الواحد والعمل على تطبيق المعايير الدولية ذات الصلة، حيث نهج في معاملة شركات الأموال ذات المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص<sup>(١)</sup>.

وبالنسبة لضرائب الشركات فإن نظام الضريبة العامة على الدخل يفترض إلغاء كافة الضرائب المفروضة على الثروة، إذ أن التنظيم الفني لها إنما يقوم على تحديد الوعاء الضريبي وفقاً لنظرية الإثراء أو الزيادة في القيمة الإيجابية لذمة الممول التي تسمح باعتبار كل زيادة إيجابية في حقوق الممول عن التزاماته - سواء تم ذلك بصفة منتظمة أم عارضة - دخلاً خاضعاً للضريبة كالإرث والوصية والهبة وغيرها من المكاسب العارضة ولا شك أن هذا المفهوم المتسع للدخل يتمخض عنه اتساع وعاء الضريبة العامة على الدخل، وتتعدم معه الحاجة إلى فرض ضرائب نوعية على الثروة.

## المطلب الثاني

### الضوابط الإدارية للإصلاح الضريبي

إذا كان الإصلاح الضريبي يتمثل فقط في إصلاح التشريع الضريبي وجعله أكثر مسايرة للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية وللعولمة بكافة أبعادها، فإن هذا الإصلاح يظل قاصراً عن تحقيق أهدافه إذا لم يصاحبه إصلاح إداري وإذا لم يرافقه محاولة خلق الثقة بين الممول والإدارة، وعلى هدي ذلك نتناول هذا المطلب على النحو التالي:

الفرع الأول: إصلاح الإدارة الضريبية.

الفرع الثاني: تنمية الوعي الضريبي.

### الفرع الأول

#### إصلاح الإدارة الضريبية

يحظى إصلاح الإدارة الضريبية في برامج الإصلاح الاقتصادي بأهمية خاصة، حيث أنه لا معنى للإصلاح الضريبي إلا به، ولا جدوى من الإصلاح بدونه، ومرجع ذلك إلى الأمور التالية:

- الكفاءة في تنفيذ برامج الإصلاح الاقتصادي الهيكلي بفاعلية، منوطة بزيادة الإيرادات العامة الحقيقية. ولما كانت الإيرادات الضريبية منها تمثل أهمية خاصة، فإنها تتطلب إدارة

(١) لمزيد من التفاصيل: قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وزارة المالية المصرية، مصلحة الضرائب العامة، مطبعة الأهرام، ٦ أكتوبر، القاهرة، يونيه، ٢٠٠٥.

ضريبية على درجة كبيرة من الكفاءة. حيث أن انخفاض الحصيلة الضريبية ومن ثم زيادة العجز في الموازنة العامة، يحد من إمكانية زيادة النفقات العامة اللازمة لتمويل برامج التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية.

• تمثل الإدارة الضريبية الجيدة عاملاً إيجابياً هاماً في مناخ الاستثمار وتنمية القطاع الخاص، فالمستثمرون - خاصة الأجانب - لا يحفلون كثيراً بالنظام الضريبي كما هو في التشريعات الضريبية المكتوبة، قدر احتفالهم بكيفية تطبيقه من جانب الإدارة الضريبية. حيث أن هذا التطبيق يعتبر بمثابة العنصر الرئيسي في نجاح أو فشل السياسة الضريبية العامة في تحقيق أهدافها، أيضاً فإن عجز الإدارة الضريبية عن الحصول على الضرائب من القطاع غير الرسمي يؤثر سلباً على دور الدولة في الحياة.

وما زال إصلاح الإدارة الضريبية في معظم الدول الباحثة عن التنمية أمراً لا يسترعي انتباه صانعي السياسة الضريبية، وأصبح واقعها الضريبي مختل حيث تشريعات حديثة وإدارات ضريبية مترهلة ويمكن القول أن إصلاح الإدارة الضريبية في الدول الباحثة عن التنمية يتمثل في الخطوات التالية:

- دمج الإدارات الضريبية.

- خصخصة الإدارة الضريبية.

- تحديث الإدارة الضريبية.

## الفرع الثاني

### تنمية الوعي الضريبي

تتطلب تنمية الوعي الضريبي الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية التي يترتب على سوء استخدامها نتائج سلبية أثرت في الالتزام الضريبي وفي مقدار الحصيلة الضريبية، وقد ظهرت في الآونة الأخيرة أساليب معينة، الغاية منها الحد من هذه السلطة التقديرية بهدف تعزيز ودعم الالتزام الضريبي لدى المجتمع، ومن أهم هذه الأساليب:

- نظام الفحص بالعينة.

- نظام الربط الذاتي.

- نظام القرارات المسبقة.

ونتناول هذه النظم الثلاثة ببعض التفصيل:

### أولاً: نظام الفحص بالعينة:

من المعلوم أنه من الصعب على الإدارة الضريبية مراجعة وفحص وتدقيق كافة الإقرارات الضريبية - لاسيما إذا كان عددها كبيراً - ولا يخفى ما في ذلك من إضاعة للوقت وللمال العام<sup>(١)</sup>، ومن ثم فإنه لا بد من الأخذ بقرينة قانونية، بمقتضاها تعتبر كافة الإقرارات الضريبية سليمة، وأن الضريبة المربوطة على أساسها نهائية ما لم يثبت العكس بحجة قانونية داحضة لها والتثبت من صحة هذه القرينة يتطلب من الإدارة الضريبة عينة عشوائية مختارة وفق ضوابط موضوعية، وإخضاعها للفحص الدقيق، واعتماد ما تثبت صحته منها، وتعميم نتائج الفحص بعد ذلك على كافة الإقرارات. ويقتضي هذا النظام في حالة الإقرارات المزيفة معاقبة المخالف بجزاء رادع، ونادراً ما يتعدى الفحص الانتقائي أو بالعينة الـ (١٠%) من إجمالي الإقرارات الضريبية<sup>(٢)</sup>.

ويتنوع الفحص بالعينة إلى:

الفحص الشامل لكافة بنود الإقرارات الضريبية التي يتم اختيارها عشوائياً، والفحص الجزئي الذي يقتصر على بعض البنود، والفحص المختلط الذي يجمع بين النوعين السابقين.

والواقع أن نظام الفحص بالعينة ينطوي على مزايا عديدة منها: الحد من التهرب الضريبي، وتخفيض تكاليف تحصيل الضريبة وذلك من خلال ترشيد استخدام الإدارة الضريبية لمواردها

(١) أقامت مصلحة الضرائب المصرية ومنذ عام ١٩٨١/٨٠ نظاماً للفحص بالعينة، يتم بمقتضاه فحص ٢٠% فقط من الإقرارات الضريبية المعتمدة من قبل محاسبين قانونيين، واعتبرت أن النسبة المتبقية صحيحة، ويتم ربط الضريبة على أساسها نهائياً من غير تعقيب من قبل المصلحة، شريطة اعتمادها من قبل أحد المحاسبين القانونيين المقيد بنقابة التجاريين شعبة المحاسبة، ويكون مضى على مزاولته مهنة المحاسبة والمراجعة ما لا يقل عن ١٠ سنوات، إلا أن هذا النظام قد تم العدول عنه بعد صدور قانون الضريبة الموحدة على الدخل رقم (١٢٧) لسنة ١٩٨١، بدعوى أن القانون المذكور لا يخول وزير المالية إصدار قرارات تجيز الفحص بالعينة، وفي عام ٢٠٠٥ تبنى مشروع القانون الجديد للضريبة الموحدة على الدخل نظام الفحص بالعينة صراحة، حيث نصت المادة (٩٥) منه على أنه: (على مصلحة الضرائب فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من وزير المالية بناءً على عرض رئيس المصلحة).

(٢) ومن الدول التي تأخذ بأسلوب الفحص بالعينة نذكر: الولايات المتحدة، المملكة المتحدة، النمسا، أستراليا، كندا، إيرلندا، السويد، شيلي، كولومبيا. لمزيد من التفاصيل: د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة .. مرجع سبق ذكره، ص ١٦١.

المالية والبشرية بكفاءة وفاعلية، ودعم الوعي الضريبي وأياً كانت الآخذ على هذا النظام إلا أن هذا النظام مازال يلقي القبول من الكثير من الدول.

### ثانياً: نظام الربط الذاتي:

ويقصد بهذا النظام قيام المكلف بالضريبة بتحديد التزاماته الضريبية بنفسه بحيث يقتصر دور الإدارة الضريبية على مراجعة وفحص ما أقر به المكلف على نفسه بهدف التأكد من سلامة الربط وصحته، بناءً على معايير علمية ومؤشرات موضوعية. ولقد ارتبط هذا النظام في معظم الدول التي طبقتها - مثل فرنسا وبريطانيا - بالضريبة على القيمة المضافة والتي تمثل أحد أهم مزاياها حيث تعتمد أساساً على الربط الذاتي من خلال قيام المكلف بها بتحديد ما يجب عليه أدائه وما يحق له استرداده<sup>(١)</sup>. ويتميز نظام الربط الذاتي بعدد من المزايا منها:

- يجعل من الربط الذي يقوم به المكلف ذاتياً حجة له وعليه، مثل الإدارة الضريبية التي يقع عليها وحدها عبء إثبات ما يخالفه بقرينة قانونية داحضة.
- تقليل تكاليف تحصيل الضريبة الناجمة عن قيام الإدارة الضريبية بعمليات الربط في كافة الحالات.
- يوفر قدرًا من المعلومات اللازمة في إجراء الربط فوق ما كان من الممكن أن يتوفر للإدارة الضريبية بتكلفة عالية.
- يحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في تحديد المركز المالي للمكلف أو في تقدير الوعاء الضريبي توطئة لربط الضريبة المفروضة، حيث يقتصر دورها فقط على مراجعة وفحص الإقرارات الضريبية التي يتقدم بها المكلف وهذا من شأنه الحيلولة دون فساد أو إفساد الإدارة الضريبية.
- وعلى الرغم من هذه المزايا المتوفرة في نظام الربط الذاتي إلا أنه لا بد من توافر شروط معينة لنجاح هذا النظام أهمها:
- ضرورة الأخذ بأسلوب العينة.

(١) أخذت مصر بنظام الربط الذاتي في مجال الضرائب على الدخل، حيث اعتبر أن الإقرار الذي يتقدم به المكلف أساس تحديد الضريبة الواجبة عليه، متى تطابق مع دفاتر محاسبية منتظمة أو أدلة وقرائن قانونية معينة كالفواتير والمستندات، وغيرها من الوثائق، ومن ثم على الإدارة الضريبية عبء دحض القرينة المفترضة قانوناً في الإقرار الضريبي.

- ضرورة أن يكون الممول الضريبي على قدر كبير من الوعي والانضباط.
- التعاون بين الإدارة الضريبية وفروعها المختلفة.

### ثالثاً: نظام القرارات المسبقة:

ويقصد به كل ما يصدر عن الإدارة الضريبية، بناءً على طلب المكلف من قرارات مرتبطة بتحديد المعاملة أو الالتزامات الضريبية المستقبلية له فيما يتعلق بصفقة أو معاملة معينة أو نشاط محدد بذاته، تلتزم بها حياله ما لم يطرأ تغيير جوهري في موضوعها أو التشريع المتعلق بها، ويمكن الأخذ بها في مجال الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة<sup>(١)</sup>. حيث يستطيع المكلف دائماً استصدار قرار مسبق خاص بتحديد المعاملة لدخل سوف يتحقق فيما بعد، أو بتحديد المعاملة الجمركية الخاصة بصفقة معينة ويمكن القول أن نظام القرارات المسبقة يتميز بخصائص معينة: أهمها الخصوصية والمستقبلية والإلزام، كما أنه يتضمن مزايا عديدة أهمها، أنه يدعم الالتزام الضريبي، ويحقق درجة عالية من الشفافية، كما أنه يعزز من الثقة بين الممول والإدارة الضريبية كما أنه يتيح للمكلف الحصول على قرار مسبق يعكس اتجاه رؤى وفكر واستراتيجية الإدارة الضريبية فيما يتعلق بموضوع القرار.

(١) أخذت العديد من دول العالم بنظام القرارات المسبقة في منظوماتها الضريبية حيث طبقت الولايات المتحدة الأمريكية في مجال ضرائب الدخل. ولقد أخذ مشروع القانون الجديد للضريبة على الدخل في مصر بنظام القرارات المسبقة، حيث نصت المادة (١٢٨) منه على أن الممول الذي يرغب في إتمام معاملات لها آثار ضريبية مؤثرة أن يتقدم بطلب كتابي إلى رئيس المصلحة ببيان موقفها في شأن تطبيق أحكام هذا القانون على تلك المعاملة ويجب أن يقدم الطلب مستوفياً البيانات ومصحوباً بالوثائق التالية:

اسم الممول - رقم حصره الضريبي - بيان بالمعاملة والآثار الضريبية لها - صور المستندات والعقود والحسابات المتعلقة بالمعاملة، ويصدر رئيس المجلس قراراً في شأن الطلب خلال ٦٠ يوماً من تاريخ تقديمه، ويجوز له طلب بيانات إضافية خلال تلك المدة، ويكون القرار ملزماً للمصلحة ما لم تتكشف بعد عناصر للمعاملة لم تعرض عليها قبل إصداره.

## المطلب الثالث

### الإصلاحات التشريعية والإدارية في المنظومة الضريبية المصرية

قامت مصر باتخاذ العديد من الإصلاحات في المجالين التشريعي والضريبي نتناول أهمها على النحو التالي:

الفرع الأول: الإصلاحات التشريعية.

الفرع الثاني: الإصلاحات الإدارية.

## الفرع الأول

### الإصلاحات التشريعية

يمكن القول أن السياسة الضريبية في مصر تستند إلى الركائز الأساسية التالية:

- مكافحة ممارسات التخطيط الضار والتهرب الضريبي، من أجل ضمان التطبيق العادل للنظام الضريبي.

- تطوير النظام الضريبي حتى يكون أكثر عدالة وكفاءة وينافس أفضل الممارسات الدولية.

- تنفيذ اتفاقيات منع الازدواج الضريبي وذلك لحماية المستثمرين.

- استخدام الحوافز الضريبية وغيرها التي من شأنها تدعيم القاعدة الرأسمالية وزيادة الاستثمار؛ بما يزيد من القدرة التنافسية للشركات ويقلل من حجم التزاماتها المالية ويشمل خفض الرسوم الجمركية على الآلات والمعدات والإسراع بالرد الضريبي، والسماح بترحيل الضريبة المستحقة على الأرباح الرأسمالية غير المحققة وتحسين قواعد الإهلاك.

وغير ذلك من الركائز التي تعتبر من الضرورة بمكان من أجل الإصلاح الضريبي. ومنذ عقد من الزمان وتسعى مصر إلى الإصلاحات التشريعية كخطوة أولى في إصلاح النظام الضريبي. وكان لذلك مجالات محددة منها:-

١- مجال الضريبة على الدخل.

٢- مجال الضريبة على القيمة المضافة.

٣- مجال الضريبة الجمركية.

وسوف نتناول كل مجال على حدة.

١- مجال الضريبة على الدخل:

صدر القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، ويعتبر هذا القانون خطوة هامة نحو تطبيق سياسة ضريبية متوازنة وحافزة للمزيد من الإنتاج وجذب الاستثمارات في إطار من العدالة. بحيث لا يقتصر دور القانون الضريبي على تشجيع فئة دون غيرها. وإنما يقرر مزايا شاملة لجميع الممولين على مختلف مستويات دخولهم ومجال نشاطهم، دون أن يغفل أهمية الضريبة كأداة مؤثرة في السياسة المالية للدولة. ويقوم القانون الضريبي الجديد هذا على محاور أساسية هي:

### المحور الأول: المبادئ العلمية:

فقد جاء تعديل التشريع الضريبي في صياغة علمية تتفق مع التطبيق العملي والنظري ووفقاً للمبادئ العلمية الحديثة، كما أنه يتماشى مع الممارسات العملية الناجحة والمأخوذة من تجارب بعض الدول وبذلك جاء التشريع واضحاً في الصياغة وسهل الفهم، وأكثر مرونة، إضافة إلى أنه يعمل على الحد من التعقيدات القانونية التي كانت تعوق تحصيل الضريبة بكفاءة وتؤدي إلى المزيد من الخلافات الضريبية.

### المحور الثاني: الخلق الضريبي:

تبنى التشريع الضريبي الجديد فلسفة جديدة تماماً تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين الممول والإدارة القانونية. إذ تثق الإدارة الضريبية في أن الممول سيكون أميناً في الإعلان عن دخله الحقيقي، ويثق الممول في أن الإدارة الضريبية ستعامله بعدالة واحترام، وبذلك يكون الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو الأساس في ربط الضريبة كمبدأ عام.

### المحور الثالث: العدالة الضريبية:

جاء التشريع الضريبي الجديد محققاً للمزيد من العدالة الضريبية بمفهومها الواسع، وهو ما تحقق من خلال الأخذ بمبدأ التصاعد في أسعار الضريبة، وتوسيع الشرائح الضريبية. هذا إضافة إلى التمييز في المعاملة وفقاً لمصادر الدخل وذلك بإعطاء مزايا نسبية للدخل المكتسب من الأجور والمرتببات وما في حكمها. وذلك نظراً لطبيعة هذه الدخول من حيث كونها تحجز الضريبة المستحقة من المنبع، وبالتالي فهي تُدفع دون وجود فجوة زمنية بين تحقيق الدخل وتحصيل الضريبة. وعلى الجانب الآخر يهدف التشريع الجديد إلى محاولة توسيع قاعدة المجتمع الضريبي عن طريق إحكام السيطرة على هذا المجتمع والحد من ظاهرة التهريب، وبمعنى آخر العمل على أن تصل الضريبة إلى أكبر عدد ممكن من دافعي الضريبة عن طريق الوصول إلى شرائح جديدة من المجتمع لم تكن موجودة في النظام القائم. وفي هذا السياق جاء التشريع الجديد بالعفو الضريبي

بالنسبة لغير المسجلين بالمصلحة. وذلك خلال فترة محددة يُسمح خلالها بتسجيل أي ممول وتعتبر سنة التسجيل هي سنة بدء النشاط دون المساءلة عن الماضي. وإجراء تصالح ضريبي عن القضايا والمنازعات المثارة مع الممولين بحيث يُسمح للممول بسداد نسبة من المبالغ المتنازع عليها مقابل إنهاء النزاع، الأمر الذي يُسهم في بناء الثقة.

### المحور الرابع: التوازن العام:

يعتبر تحقيق التوازن العام من بين الأهداف العامة للسياسة الضريبية (الاقتصادية والاجتماعية والمالية)، فمع التسليم بأهمية الدور المالي للضريبة إلا أنه لا يقلل من الأدوار الأخرى لها، وبالأخص دفع عملية التنمية الاقتصادية.

ولذا نجد أن التشريع الجديد يتضمن تخفيض كبير في أسعار الضريبة - لأول مرة في مصر - لأن تشجيع الاستثمار وبناء الثقة بين الإدارة والممول، وإخضاع كافة الدخول للضريبة كل هذا كافٍ لتعويض هذا التخفيض.

ثم جاء القانون رقم ٢٠١ لعام ٢٠١٤ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥. منها أن يكون أداء الضريبة المستحقة على شركات الأموال والأشخاص الاعتيادية العامة بإحدى وسائل الدفع الإلكترونية بهدف سرعة وسهولة تحصيل الضريبة من الممول.

### ٢- مجال الضريبة على القيمة المضافة:

تضمن مشروع موازنة العام المالي ٢٠١٥-٢٠١٦ المرحلة الثانية من الإصلاحات الضريبية والتي تتمثل في الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة (وهي من الضرائب المركبة، وتُفرض على جميع الأموال والخدمات المستهلكة محلية الصنع كانت أم مستوردة). وطبقاً لنص المادة ٣ من قانون ضريبة القيمة المضافة قانون رقم ٦٧ لعام ٢٠١٦، يكون السعر العام للضريبة "القيمة المضافة" على السلع والخدمات ١٣% خلال العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧، ١٤% للعام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨. ويكون سعر الضريبة صفر على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط أو الأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ومن المحتمل أن يترتب على هذا القانون إيراداً إضافياً يقدر بحوالي ١٢% من الناتج المحلي أي حوالي ٣٢ مليار جنيه.

### ٣- مجال الضريبة الجمركية:

حيث بدأت الإدارة الضريبية في تطبيق أحدث أساليب الفحص والرقابة وتطوير عمل مصلحة الجمارك، وكذا رفع كفاءة الإدارة الجمركية بما يحقق إغلاق منافذ التهريب.

## الفرع الثاني

### الإصلاحات الإدارية

اتخذت مصر مجموعة من الإجراءات بهدف تطوير الإدارة الضريبية وتحسين أدائها منها:-

١- الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في تفعيل قانون الضريبة المضافة، وتطوير الإدارة الضريبية ذاتها، وميكنة عمليات الحصر والفحص والربط والتحصيل، ومدّها بكافة التطورات التكنولوجية. وتحقيق الربط الآلي بين المصلحة وكافة القطاعات الأخرى في المجتمع؛ بهدف تحقيق التكامل والتنسيق فيما بينها، فقد تم فتح موقع الخدمات الحكومية الإلكترونية في يناير ٢٠٠٤ لتنفيذ ٣٥ خدمة حكومية للمواطنين. وأيضاً تحسين النظام المحاسبي بتطبيق معايير المحاسبة المصرية والنهوض بكفاءة العنصر البشري مادياً ومعنوياً لضمان كفاءة التطبيق.

٢- دمج مصلحة الضرائب العامة مع مصلحة الضرائب على المبيعات في مصلحة واحدة هي مصلحة الضرائب المصرية. وذلك بهدف تخفيف العبء على الممولين. وقد صدر في مايو ٢٠٠٦ قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لعام ٢٠٠٦ بهذا الدمج.

٣- الأخذ بنظام الربط الذاتي والفحص الانتقائي: يعتبر هذا النظام من أهم الإجراءات التي اتخذت في هذا في سبيل تخفيف العبء عن الإدارة الضريبية ودعم الالتزام الطوعي لدى الممولين، وبث روح الثقة المتبادلة بين الممول والإدارة وهو نظام الربط الذاتي للضريبة من واقع الإقرار الضريبي.

وذلك إضافة إلى الأخذ بنظام الفحص الانتقائي (الفحص بالعينة) والذي يخفف العبء عن الإدارة الضريبية، التي كانت تقوم بفحص كافة الحالات مما يؤدي إلى إهدار الوقت والمال. كما أن عملية الفحص الانتقائي تساعد على مكافحة فساد الإدارة الضريبية الذي كان من الممكن حدوثه في حالة الأخذ بنظام الفحص الشامل.

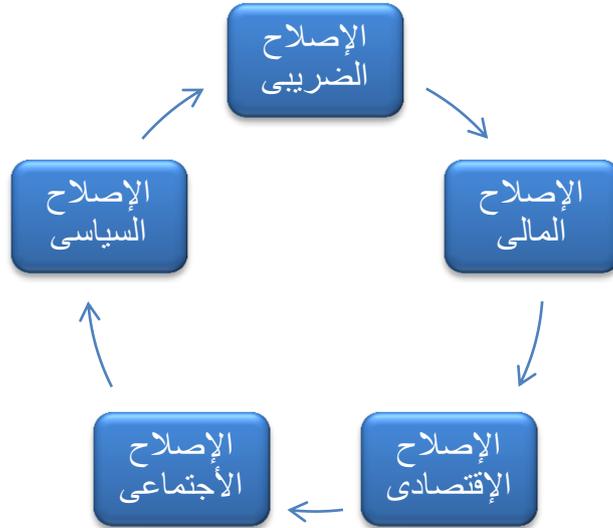
## خاتمة

إن الإصلاح الضريبي في مصر أو في غيرها لم يعد ترف أو أمراً يتباهى به المشرع الضريبي، وتقتصر الدول عند ذلك الحد. بل إنه أصبح ضرورة لا غنى عنها فهو يُمثل حجر الزاوية للإصلاح الاقتصادي والاجتماعي بل والسياسي أيضاً إضافة إلى ما يُمثله من أهمية قصوى للإصلاح المالي.

فالإصلاح الاقتصادي لن يتحقق إلا بتوفير المتطلبات المالية وهذه تُمثل الضرائب أحد أهم مصادرها، ولكي يُمكن للضرائب أن تقوم بذلك لا بد من زيادة حصيلتها، ليس عن طريق زيادة سعرها ولكن بصفة أساسية عن طريق زيادة محتويات الوعاء الضريبي أي تنوع الأنشطة الاستثمارية والإصلاح الضريبي يُعتبر أحد الأدوات الرئيسية في تحقيق ذلك. والإصلاح الاقتصادي ليس هدفاً في حد ذاته، ولكنه وسيلة وحيدة للإصلاح الاجتماعي الذي يُعتبر من الأهمية بمكان لكل دول العالم ولمختلف طبقات أي دولة. فلو اقتصرنا فقط على بعض جوانب الإصلاح الاجتماعي المترتب على الإصلاح الاقتصادي مثل: القضاء على البطالة، التي أصبحت تنن غالبية المجتمعات في الدول الباحثة عن التنمية منها. والتي تُعتبر إحدى إفرازات التخلف وإحدى مسبباته أيضاً، والتي يترتب عليها ما يشبه بالخلل في نسيج الاستقرار المجتمعي، بل ويترتب عليها أيضاً انعدام الولاء الوطني ومن ثم يهون الوطن ومقدراته على هؤلاء العاطلين عن العمل، ويصبح ما يحققه الوطن من خطوات في سبيل التقدم/ ليس لها حارس وليس لها من يضيف عليها. ولذلك تقف حركة التنمية وتتنحى عنها صفة الديمومة. وتصبح حركة لا قيمة لها. وأيضاً لو تناولنا جانب الفساد الاجتماعي والذي أصبح إحدى الظواهر اللصيقة بالمجتمعات في الدول الباحثة عن التنمية، نرى أن القضاء على الفساد الاجتماعي، من الأهمية بمكان في هذا الإصلاح، حيث أنه يأخذ يد العدالة الاجتماعية ويضعها في مكانها الطبيعي أي في مقدمة القيم الأخلاقية، والتي أصبحت قاطرة لكل القيم، وأساس لا غنى عنه في تحقيق الإصلاح الاجتماعي والاقتصادي، وللتأكيد لدى مواطن الدول هذه ومن بينها مصر أن شجرة الفساد والتي ترتوى بعرق الأمناء ويأخذ ثمرها الفاسدين فقط. لا بد من إعادة زراعتها في بيئة مختلفة ويكون هناك من يحرس ثمارها، ويوزعها وفقاً لمعايير محققة للعدالة قدر المستطاع. لما في ذلك من تحقيق للتقارب الطبقي، وإزاحة لما يُعرف بالحق الطبقي الذي بدأ بأخذ بمكانة وأهمية كبيرتين في نفوس غالبية هذه الشعوب. أيضاً تكمن أهمية الإصلاح الضريبي فيما يترتب عليه من إصلاح سياسي بصورة

غير مباشرة حيث يورى هذا الإصلاح إلى خلق التوافق والانسجام بين السلطة الحاكمة والمحكومين.

حيث يرى المحكومين أن حكامهم ليسوا بعيدين عن الواقع الاجتماعي، بل ويعملون على إصلاح ما هو فاسد، ورفع الظلم عن محدودي ومعدومي الدخل ويكون ذلك سبباً في المزيد من الاستقرار السياسي والاجتماعي، ويتولد لدى المواطنين شعوراً بالتحمل على متطلبات أي خطوات في طريق الإصلاح. وكل ذلك لا يُحقق فقط التقدم الاقتصادي والاجتماعي ويؤدي إلى رفع مستوى الدخل الفردي. بل يؤدي أيضاً إلى زيادة وقوة الثقل الإقليمي للدولة، فيجعلها قادرة على الحفاظ على ما حققته من خطوات في طريق التقدم، ويجعلها أيضاً قادرة على تحقيق المزيد منها، وهي آمنة على مستقبل أجيالها. قد يكون في وضع الإصلاح الضريبي في الصورة التالية، تشخيصاً جيد لأهميته.



## توصيات البحث

- ١- ضرورة الإصلاح الضريبي تتمثل في أهمية الضرائب ودورها في توفير جزء كبير من التمويل اللازم لعملية التنمية الاقتصادية.
- ٢- إذا كان الإصلاح الضريبي الهيكلي للإدارات الضريبية من الأهمية بمكان فإنه ليس الإصلاح الوحيد المطلوب.
- ٣- ضرورة التطور التشريعي. فالتشريعات الضريبية يجب أن تعاصر التطورات الاستثمارية كما وكيفاً.
- ٤- تطوير العنصر البشري العامل في مجال الضرائب، يعتبر أحد متطلبات الإصلاح، سواء كان هذا التطوير فكرياً أو أخلاقياً.
- ٥- القيام بالتوعية المستمرة للممولين عن أهمية الضرائب ودورها في مساعدة الدولة على القيام بواجباتها سواء الاجتماعية أو الأمنية أو الدفاعية ... إلخ.
- ٦- توعية الممولين وحثهم على القيام بالدور الرقابي على أنشطة الدولة، حتى لا يكون هناك إهدار للمال العام.
- ٧- قيام الهيئات الرقابية داخل الدولة بالدور الرقابي على نحو يؤكد للممولين أن ما يقتطع منهم في صورة ضرائب إنما يستخدم الاستخدام الأمثل في تحقيق التقدم والتنمية.

## المراجع

### ١- الكتب:

- د. أحمد جامع: النظرية الاقتصادية، التحليل الاقتصادي الكلي، دار النهضة العربية، ١٩٧٣.
- د. السيد عبدالمولى: الضرائب والمعاملات الدولية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٧.
- د. السيد عطية عبدالواحد: الضريبة البيئية (ماهيتها - أنواعها - آثارها على التجارب الدولية، ومدى تطبيقها في مصر).
- د. أمين عبدالفتاح سلام: السياسة الضريبية للدول المتخلفة، دار النهضة العربية، ١٩٧٠.
- د. باهر محمد عتلم: اقتصاديات المالية العامة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، القاهرة، ١٩٩٨.
- د. حافظ محمود شلتوت: اقتصاديات المالية العامة، بدون دار نشر، القاهرة، ١٩٩٥.
- د. حامد عبدالمجيد دراز: دراسات في السياسة المالية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٨٨.
- د. راشد البراوي: المذاهب الاقتصادية الكبرى، مكتبة النهضة العربية، ١٩٦٢.
- د. رمزي زكى: النظم الضريبية بالبلاد العربية، خصائصها الأساسية، وإمكانيات تطويرها، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، ١٩٨٤.
- د. رمضان صديق محمد: الإدارة الضريبية الحديثة، مشكلات الضريبة على دخل التجارة الإلكترونية والحلول الممكنة.
- د. سعيد عبدالعزيز عثمان: النظم الضريبية "مدخل تحليلي مقارن"، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
- د. شعيب حافظ الجمل: العلاقات الاقتصادية الدولية، بدون دار نشر، ٢٠٠٦.
- د. شعيب حافظ الجمل: مبادئ اقتصاديات المالية العامة، بدون دار نشر، ٢٠٠٤.
- د. صفوت عبد السلام: الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر، دار النهضة العربية، ٢٠٠٢.

- د. صفوت عبدالسلام عوض الله: الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر، دراسة على ضوء تشريعات الاستثمار، والقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧، بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢.
- د. صلاح زين الدين: تعبئة الفائض الاقتصادي تطبيق ضريبة القيمة المضافة/ خصخصة بعض وظائف الإدارة الضريبية، دار النهضة، ٢٠٠٠.
- د. عبدالله الصعيدي: الضرائب والتنمية (دراسة لدور الضرائب على الدخل في تمويل الإنفاق العام بمصر)، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- د. علي محمود عبدالمتعال: أساسيات في علم الضرائب، دار الجيل للطباعة، القاهرة، ١٩٦٧.
- د. عماد أحمد حشيش: أصول الفن المالي للاقتصاد العام، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، ١٩٧٧.
- د. مصطفى رشدي شيحة، د. عادل أحمد حشيش، د. مجدي محمود شهاب: التشريع الضريبي المصري (ضرائب الحكومة المركزية على الدخل المقررة وفقاً لأحكام الضريبة الموحدة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
- د. يونس البطريق، د. المرسي السيد حجازي: النظم الضريبية نظرياً وتطبيقياً، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
- سعيد عبد العزيز عثمان؛ محمد عمر حماد: الدور الوظيفي للضرائب في تحقيق أهداف المجتمع، والنظام الضريبي الأمريكي، دراسة تقييمية للنظام الضريبي المصري، الإسكندرية، دار فاروس العلمية، ٢٠٠٩.
- عبدالباسط على الزبيدي: السياسة الضريبية في ظل العولمة، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠١٣.
- عماد السيد عبد الباسط: الإصلاح الضريبي ودوره في مكافحة الاقتصاد غير المنظم، مكتبة الوفاء القانونية، بدون تاريخ نشر.
- محمد نجيب جادو: ظاهرة التسرب الضريبي، وآثارها المالية والاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤.

## ٢- رسائل دكتوراه:

- محمد السيد عطية: إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر، رسالة دكتوراه مقدمة لكلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠١٣.
- محمد عبد الوهاب: الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر، دراسة تحليلية مقارنة، رسالة دكتوراه، مقدمة لكلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠١٣.

## ٣- مجلات:

- المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، المعهد القومي للتخطيط، القاهرة، أعداد مختلفة.
- سلسلة جسر التنمية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، أعداد مختلفة.
- مجلة الحقوق: مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت - العدد الثالث، السنة السادسة والعشرون، سبتمبر ٢٠٠٢.
- مجلة العلوم القانونية والاقتصادية: كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة، العدد الأول، السنة الثالثة والأربعون، يناير ٢٠٠١.
- مجلة الفكر القانوني والاقتصادي، القاهرة، أعداد مختلفة.
- مجلة علوم إنسانية، القاهرة، السنة الرابعة، العدد ٢٩، يوليو ٢٠٠٦.
- معجم العلوم الاجتماعية: إعداد نخبة من الأساتذة المصريين والعرب المتخصصين، الهيئة المصرية العامة للكتاب.
- وزارة المالية المصرية: مصلحة الضرائب العامة، قانون الضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مطبعة الأهرام، القاهرة، ٢٠٠٥.

## ٤- تقارير:

- البرنامج الإنمائي للأمم المتحدة: المكتب الإقليمي للدول العربية.
- تقرير التنمية الإنسانية العربي لعام ٢٠٠٤، عمان، ٢٠٠٥.