ضريبة موحدة على الدخل
أم ضريبة وحيدة على الإنفاق؟

دكتور
رابح رتيـــب
أستاذ المالية العامة والتشريعات الإقتصادية
والضريبيةالمساعد بكلية الحقوق جامعة القاهرة
ببنى سويـف

مقدمـــــة

من المعروف أن النظام الضريبى المصرى يقوم منذ نشـــأة القانون رقم١٤ لسنة١٩٣٩ على أساس الأخذ بنظام الضرائب النوعية وبموجب القانون رقم٩٩ لسنة١٩٤٩ توج هذا النظام بالضريبـــــة العامة على الدخل،وهو نفس النظام المعمول به حاليا وفقا لقانون الضرائب على الدخل رقم١٥٧ لسنة١٩٨١. والواقع أن الضريبة تعتبر من المؤشرات على خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية،ومن هـــذا المنطلق فان الضريبة الموحدة على الدخل فى مصر تشكل أحد المطالب المهمة منذ سنوات عديدة والعمل بها يعد استجابة لدعوة مسيرة الاصلاح الاقتصادى وتعميقها فى مصر،والحقيقة أن من أهم الخطوات الناجحة التى نتمنى من الله أن يوفق حكومتنا فيها هو التحـــرك السريع نحو الاصلاح الاقتصادى ونحو سياسة تحرير الاقتصاد المصرى أى التحول الى اقتصاد السوق وهو نظام تأكد نجاحه وثبـــت أن الدول التى تطبقه تعيش فى تقدم مستمر وفى رخاء مزدهـــــر وتستأثر بأعلى دخول لأفرادها.

ولعل من أهم الخطوات للاصلاح أيضا هو اصلاح نظامنـــا الضريبى الذى يحتم الأخذ بنظام الضريبة الموحدة حتى نستطيـــع مسايرة الدول المتقدمة التى تتبنى هذا النظام منذ فترة طويلـة والذى يتلاءم أيضا مع سياسة تحرير الاقتصاد.

غير أن كثيرا من الأفراد ينظرون الى الضريبة على الدخل كضريبة غير عادلة ذلك لأنها أكثر حساسية بالنسبة لهم مـــن

الضريبة غير المباشرة ،كما أنها بالمقارنة بالضريبة الأخيرة لاتمثل أكثر من خمس الموارد الضريبية بينما الضرائب غير المباشرة تزودها بأكثر من النصف ،وعلى ذلك فقد نادى البعض بالغاء الضريبة على الدخل وفرض ضريبة وحيدة على الإنفاق أو الاستهلاك ذلك لأن الانفاق فى رأيهم هو المعبر الحقيقى عن مقدرة الأفراد التكليفية. لذلك فسوف نتناول فى بحثنا هذا دراسة هذا الرأى وتحليله ونتناول أيضا دراسة الضريبة الموحدة على الدخل ومن المقارنة بين هاتين الضريبتين يمكننا أن نستخلص أيهما أفضل لمجتمعنا المصرى .

وعلى ذلك فسوف نقسم هذا البحث الى ثلاثة فصول نستهلها بفصل تمهيدى حول مفهوم الضريبة ومفهوم الدخل،ثم نتناول فى الفصل الأول دراسة الضريبة الموحدة على الدخل بينما نستعرض فى الفصل الثانى دراسة الضريبة الوحيدة على الانفاق وأخيرا نتناول فى الفصل الثالث البحث فى أى الضريبتين أفضل لمجتمعنا المصرى وذلك على التوالى فيما يلى .

والله ولى التوفيق،

المؤلف

دكتور/ رابح رتيب

القاهرة فى ٢٠ مايو ١٩٩٣

فصل تمهيدى

مفهوم الضريبة ومفهوم الدخل

رأينا قبل أن نخوض فى موضوع الضريبة الموحدة على الدخل والضريبة الوحيدة على الانفاق والمقارنة بينهما من حيث أكثرها ملاءمة لمجتمعنا المصرى أن نستهل دراستنا بالاشارة الى مفهوم الضريبة بصفة عامة وأهم خصائصها وكذلك الاشارة الى مفهوم الدخل وأهميته وذلك فى مبحثين متتاليين على النحوالتالى:

المبحث الأول

مفهوم الضريبة بصفة عامةوأهم خصائصها

بعد أن تطور دور الدولة من الدولة الحارسة الى الدولة المتدخلة تزايد الاهتمام بأمر الضرائب ،ليس فقط باعتبار ما يمكن أن تغله من موارد مالية ضخمة وانما باعتبارها أداه مهمة من أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية التى يمكن للدولة أن تستخدمها فى الوصول الى أهدافها المتعددة وأغراضها المتنوعة.

لكل ذلك فان الضرائب تمثل فى عصرنا الحديث أهم أنواع الايرادات العامة التى تمد الدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها والوفاء بمقتضيات سياساتها الاقتصادية والاجتماعية ،والواقع أن مساهمة الأفراد فى تحمل الاعباء العامة عن طريق تقديم بعض الأموال العينية أو دفع مبالغ نقدية معينة الى السلطات العامةفى

الدولة لهو أمر قديم (١)،ففي العصور القديمة كانت الضريبة في صورتها الأولى عبارة عن جزية يفرضها المنتصر على المهزوم،ثم عرفت الأمبراطورية الرومانية نظاما ضريبيا كانت الضريبة فيه سنوية واجبارية ولجأت الى فرض الضرائب على المحاصيل الزراعية وعلى السلع التجارية ثم توسعت في هذه الضرائب ،ومع بدء العصور الوسطى كان الملك أو الأمير يعتمد على ايرادات أملاكه الخاصة كمورد أساسى للحصول على الايرادات اللازمة لنفقاته الشخصية الى جانب النفقات العامة وابتداء من القرن الثالث عشر تزايدت النفقات العامة للدولة وخاصة بسبب الحروب التى خاضتها وبذلك لم تعد ايرادات الدومين الملكى تكفى لسد هذه النفقات فكان على الملك أن يلجأ الى فرض الضرائب ،ولم تكن الضريبة فى ذلك الوقت الا مجرد هبة أو مشاركة أو مساعدات اختيارية يطلبها الملوك من رعاياهم لمواجهة النفقات الاستثنائية. وفى القرن الرابع عشر اتضح بصورة أكبر عدم كفاية الدومين لتغطية نفقات الدولة مما حمل الملوك الى دعوة ممثلى الشعب للحصول على موافقتهم على فرض الضرائب وقد تقرر ذلك فى انجلترا لأول مرة فى العهد الأعظم (الماجناكارتا) عام ١٢١٥،وفي فرنسا لأول مرة عام ١٣١٤.

---

(١) Laferrière et Waline"traité de scince et législation financières"Paris 1952 P.211 et s .Olivier-Martin "Histoire de droit français "Paris 1985.P.574 et s. Lucien Mehl,Pierre Beltrame science et technique fiscales"P.U.F.Paris,1984.p.42 et s.
انظر كذلك أستاذنا الدكتور/رفعت المحجوب "المالية العامة"،مكتبة دار النهضة العربية- القاهرة ١٩٨٢ ص ١٨٨ وما بعدها.

والجدير بالذكر أن مجالس الشعب لم تكن ترفض عادة للملك الاعانات أو الضرائب التى يطلبها باعتبار أنه القائم على حماية الدولة ولكنها كانت تمنحه هذه الاعانات لمدة محدودة لكى تلزمه بحسن استخدامها وتجبره على دعوتها بصفة دورية، ثم أصبحت الضريبة ابتداء من القرن السابع عشر احدى الايرادات العامة للدولة شأنها شأن الدومين بل أصبحت أكثر أهمية وأكثر حصيلة منه لدرجة أن أصبحت الدولة فى الآونة الأخيرة تعتمد عليها بصورة متزايدة لتوزيع الأعباء العامة بين مواطنيها.

المفاهيم المختلفة للضريبة

الواقع أن مفهوم الضريبة قد تطور مع التطورات التاريخية للضريبة لذلك نجد أن تعدد هذه المفاهيم يعكس التعدد فى الأنظمة الضريبية خلال العصور التاريخية المختلفة. فطبقا للمفهوم الرومانى للضريبة نجد أنها عبارة عن "عمل من أعمال السلطة العامة تفرض بواسطة السلطة المركزية وتخصص لتغطية النفقات العامة التى تنفقها الدولة من أجل تسيير المرافق العامة والدفاع عن الامبراطورية"، كما أن هذه الضريبة تفرض وتجبى بواسطة موظفين عموميين وفقا لاجراءات محددة والمواطنون متساوون أمام الضريبة، وفى هذا الصدد أعلن الامبراطور انطوان أن كل الاعباء العامة يتحملها المواطنون بحسب ثرواتهم". (١)

أما بالنسبة لآدم سميث فهو يذهب فى كتابه الشهير "ثروة الأمم عام ١٧٧٦" الى أنه ينبغى بالضرورة أن يتم تغطية النفقات

(١) راجع فى ذلك:
Lucien Mehl, Pierre Beltrame: op.cit. P.43.

العامة للدولة بواسطة الضرائب التى تعنى مساهمة رعايا الدولة فى نفقات الحكومة كل وفقا لمقدرته التكليفية بمعنى أن تكون هذه المساهمة متناسبة مع الدخل الذى يتمتع بحماية الدولة". وعلى ذلك فقد وضع آدم سميث أربع قواعد رئيسية للضريبة ينبغى اتباعها فى التنظيم الفنى للضريبة وقد اشتهرت هذه القواعد الأربع عن آدم سميث وعرفت باسم القواعد الأساسية للضريبة والتى يعتبرها الفقه الضريبى دستور الضرائب وسماها بعض الكتاب الفرنسيين (١) "اعلان حقوق الممولين" تشبيها لها باعلان حقوق الانسان فى عهد الثورة الفرنسية، وهذه القواعد الأربع هى: العدالة واليقين، والملاءمة فى الدفع، والاقتصاد فى نفقات الجباية (أى نفقات تحصيل الضريبة).

وقد ذهب البعض الآخر فى مفهوم الضريبة الى القول بأنها "عبارة عن الثمن الذى يتطلبه المجتمع من الأفراد بمقتضى مبدأ التضامن القومى لدفع نفقات المرافق ذات النفع العام ولدفع الأعباء الأخرى الناتجة عن ديون الدول". وبالنسبة للاستاذ جيز فان الضريبة هى "أداء مالى يقتطع من الأفراد جبرا بواسطة السلطة العامة بدون مقابل بغرض تغطية النفقات العامة" (٢).

وقد أضاف البعض الآخر الى هذا التعريف فكرة أن الاستقطاع الضريبى لابد وأن يؤسس على أساس المقدرات التكليفية للخاضعين

---

(١) Edgard Allix"traité élementaire de Science des Finances et de législation financière française"Paris, 1931.p.455.

(٢) Gaston Zeze "Cours de Science des finances et de législation financière,Paris,éd. 1931.

للضريبة .وعلى ذلك فان هذا البعض يعرف الضريبة بأنها" اقتطاع مبلغ نقدى تقوم به الدولة من أجل المساهمة فى الحاجات العامة جبرا من دخول الأفراد وثرواتهم وفقا لمقدراتهم التكليفية ودون أن يكون لهذا الاستقطاع أى مقابل معين يدفع للمكلف بالضريبة "(١)

ونحن من جانبنا نخلص فى نهاية عرض المفاهيم المختلفة للضريبة الى التعريف التالى للضريبة : "الضريبة هى عبارة عن مبلغ نقدى يستقطع عن طريق الجبر من دخول وثروات الأشخاص الطبيعيين والمعنويين(سواء من أشخاص القانون الخاص أو حتى من أشخاص القانون العام) وفقا لمقدراتهم التكليفية وبصفة نهائية وبدون مقابل محدد وذلك بهدف تغطية النفقات العامة أو بغرض تدخل السلطات العامة لتحقيق نفع عام". من هذا المفهوم يمكننا أن نتعرف على الضريبة من طبيعتها حيث أنها مبلغ نقدى،ومن هدفها وهو تغطية النفقات العامة ،وكذلك بعض الخصائص المميزة لها .

طبيعة الضريبة وهدفها :(٢)

طبيعة الضريبة يتمثل فى كونها مبلغ نقدى ،وهذا يميز الضريبة عن غيرها من الخدمات التى تطلبها الدولة من الأفراد،فالاستقطاع الضريبى يتميز أولا عن الخدمات الالزامية التى تفرضها السلطة العامة مثل الخدمة العسكرية "ضريبة الدم".والطبيعة

(١) انظر فى هذا التعريف: laferrière et Waline:op.cit.p.219

(٢) للمزيد من التفاصيل راجع : Jean-Cloude Martinez,Pierre di Malta "Droit Fiscal contemporain"1-L'impôt,le fisc,le contribuable"Litec droit.Paris,1986.pp.76-77.

النقدية للضريبة تستلزم دفعها بالنقود وليست فى شكل عينى كما كان الحال فى العصور القديمة حيث كان الدفع العينى هو تقريبا القاعدة سواء بتقديم جزء من المحصول أو الاشتغال أيام محددة فى خدمة الدولة ،وطبقا لأحكام الشريعة الاسلامية فان الأراضى كانت تقسم الى قسمين: أراضى عشورية يلتزم ملاكها بدفع ضريبة عينية بنسبة عشر المحصول ،وأراضى خراجية يلتزم ملاكها بدفع الخراج وهو نسبة أعلى من العشر،نقدا أوعينا، الا أن دفع الضريبة عينا يحمل الدولة نفقات باهظة ومصاعب جمة فضلا عن مجافاته لمبدأ العدالة الضريبية بسبب صعوبة ادخال عناصر الشخصية فى الضريبة كالتخفيض أو الاعفاء بسبب الأعباء العائلية وغير ذلك .

كذلك يجب عدم الخلط بين دفع الضريبة عينا وبين حالة استيلاء الدولة على بعض المنقولات أو العقارات للمصلحة العامة ، ففى حالة الاستيلاء أو نزع الملكية تحصل الدولة على هذه الأموال بمقابل أى تدفع لأصحابها أثمانها أو تعويضا عنها .

هدف الضريبة هو تغطية النفقات العامة :

فالغرض من فرض الضرائب وجبايتها هو فى الواقع الحصول على الأموال اللازمة لاشباع الحاجات الجماعية للأفراد والتى تتمثل فى النفقات العامة التى تنفقها الدولة والواقع أن هذا هو الغرض الأصلى للضريبة والذى كان يتمسك به الفقه المالى التقليدى حيث كان يعارض اتخاذ الضريبة وسيلة لتحقيق أغراض غير مالية ، اجتماعية

كانت أو اقتصادية بحجة أن الضريبة فى هذه الحالة تصبح سلاحا قويا فى يد الهيئة الحاكمة قد تسىء استعماله اضرارا ببعض الطبقات لمصلحة البعض الآخر. بيد أن للضريبة أغراضا أخرى ترمى الى تحقيق غايات معينة اجتماعية أو اقتصادية ،لذلك يرى الفقه المالى الحديث بأنه لامانع من الاستعانة بالضريبة لتحقيق أغراض اجتماعية واقتصادية وسياسية ،حيث أن الضريبة تقوم الآن بوظائف عديدة من أهمها اعادة توزيع الدخل القومى بين الأفراد حسبما ترمى اليه السياسة التى تتبعها الدولة ،وكذلك فرض الضرائب الجمركية على السلع المستوردة لتمويل الاستهلاك عنها لصالح السلع المنتجة محليا ، أو فرض الضرائب على الخمور للحد من استهلاكها تحقيقا لأغراض دينية وصحية .

الخصائص المميزة للضريبة :

تتميز الضريبة بعدة خصائص تميزها عن أعمال أخرى تقوم بها السلطات العامة فى الدولة وقد تتشابه معها .ومن أهم هذه الخصائص نجد أن الضريبة تعتبر عمل من أعمال السلطة العامة ، وهى عمل مالى ،كما أنها عمل اقتصادى واجتماعى وهى عمل بدون مقابل: وسوف نقوم بشرح هذه الخصائص تباعا فيما يلى :

أولا : الضريبة عمل من أعمال السلطة العامة :

فى الواقع أن الضريبة لابد وأن تصدر من احدى السلطات العامة المختصة فى الدولة ،وهى بالتالى تفرض بطريق الالزام أوالاكراه من ناحية ،وبصفة نهائية من ناحية أخرى: أية ضريبة لايمكن أن

تنشأ أو تتغير أو تلغى الا بواسطة السلطة العامة المختصة وهى بصفة عامة المشرع (أى السلطة التشريعية) ٠بمعنى أن الضريبة كمبدأ لابد من موافقة ممثلى الشعب عليها وهى كما يشير اليها أسمها فهى تفرض على كل المواطنين بكل وسائل الجبر أو الالـــــزام المتاحة للدولة ،والممول لايستطيع الاعتراض على هذا العمل كمـــا أنه لايملك الحق فى رفضه بسبب أنه واجب قومى ينبغى احترامه بالاضافة الى ذلك فان السلطة العامة لديها من الوسائل الملزمـــة والكفيلة بتنفيذ هذا العمل مما يضفى عليه صفة الجبر أوالالزام أو الاكراه ٠وفى هذا تختلف الضريبة عن بعض الأعمال الأخرى التى تكون من قبل السلطة العامة ويكون لها الصفة التعاقديـــــة أو الاختيارية كالقروض الاختيارية مثلا حيث تسمح للدولة كما هـــو الحال فى الضريبة بأن تمول منها نفقاتها العامة الا أن الضريبة لها قانونا طابع الجبر والالزام فى حين أن القرض الاختيـــارى له طابع الاتفاق أوالتعاقد وهذه الخاصية أيضا هى التى أوجبت ضرورة تخصيص ادارة عامة من بين ادارات الدولة تتولى هـــذا العمل الصعب والمهم وهو تطبيق القوانين الضريبية وتحصيل الضريبة وهى الادارة الضريبية التى تتبع وزارة المالية (وهى جزء مـــن السلطة التنفيذية فى الدولة) حيث تتمتع فى هذا الصدد بحقـــوق وسلطات واسعة.(١)

---

(١) للمزيد من التفاصيل حول الادارة الضريبية انظر مؤلفنا "الممـــول والادارة الضريبية" دار النهضة العربية ١٩٩١٠ص ٨١ ومابعدها٠

كذلك فان الضريبة تعتبر عمل نهائى بمعنى أنها تفرض بصفة نهائية أى لاترد ولاتدفع عنها أية فوائد،وهى بذلك تختلف عن القروض حتى ولو كانت قروضا اجبارية حيث تلتزم السلطات العامة بسداد أصل القرض وفوائده فى مواعيد استحقاقها بخلاف الضريبة التى لاتخلف التزاما لاحقا بالوفاء.

والجدير بالذكر أن صفة الاكراه أو الالزام فى الضريبة لاتمنع الممول من التظلم أو اللجوء الى الهيئات أوالسلطات المختصة اذا كانت مبالغ الضريبة أكبر مما يجب دفعه أو أنه غير ملزم بالدفع لأنه ليس الشخص الذى يلزمه القانون بدفع الضريبة.

ثانيا: الضريبة عمل مالى.(١)

قبل كل شىء يمكن أن يقال أن الضريبة عمل مالى ذلك لأن هدفها الرئيسى هو تزويد الدولة بالموارد المالية اللازمةللقيام بمهامها الضرورية وتوفير احتياجات المرافق العامة حيث يتطلب تشغيلها وأداء الخدمات التى تقدمها نفقات معينة.وهذه النفقات لها صفة الدوام وقد تطورت مع تطور المدنية واتساع دور الدولة الحديثة مما أدى الى تزايد هذه الحاجات وبالتالى تزايدت أهمية الحصول على الموارد المالية اللازمة لتغطيتها.ومن هنا كانت الضريبة كعمل مالى تستطيع بها الدولة (الى جانب الايرادات الأخرى) أن تواجه بها نفقاتها المتزايدة ذلك لأن الضريبة من الموارد

---

(١) انظرفى ذلك:
Pierre Allix,François Bloch-lainé"Finances publiques Paris,1950-1951.PP.56-61.

الدائمة والمنتجة والغزيرة الحصيلة.

والضريبة كعمل مالى تعنى اقتطاع جزء مالى من دخول وثروات الأشخاص الذين ينطبق عليهم لفظ الممول. وهذا الجزء المالى قد يكون عينا أو نقدا ولكن فى العصر الحديث وكما سبقت الاشارة الى ذلك أصبح هذا الجزء المقتطع لايكون الا بصفة نقدية. وهذه الصفة لاتمنع فى الوقت الحاضر وفقا للطرق الأكثر يسرا وسهولة من الدفع عن طريق شيك بنكى أو حوالة بريدية.(١)

والجدير بالذكر أن بعض الدول مازالت تعرف نظام الضريبة العينية كما هو الحال فى الصين وذلك فى مجال الضريبة الزراعية وهى تكون حوالى ٣٪ من حصيلة الميزانية وتتكون من دفع جزء من ناتج المحصولات من القطن والزيتون والتبغ.(٢) بالاضافة الى امكانية دفع ضريبة الطرق عينا كما هو الحال فى فرنسا وذلك عن طريق العمل عدد معين من ساعات العمل.

ثالثا: الضريبة عمل اقتصادى واجتماعى:

قصر الفقه المالى التقليدى خصائص الضريبة وغرضها فى العمل المالى وحده بمعنى أن هذا الفقه أراد أن يجعل من الضريبة أداة مالية محض بحيث لايكون لها أثر على تغيير الأوضاع

---

(١) راجع فى ذلك:

Alain Barrère"Economie et institutions financières" Tome1/Institutions financières.2e éd.Dalloz.Paris. 1972.P.282.

(٢) انظرفى ذلك :

J.C.Martinez.P.di Malta:op.cit.P.377.

الاقتصادية أو العلاقات الاجتماعية القائمة. بمعنى آخر أن يقتصر دور الضريبة على العمل المالى المحايد. غير أن الفقه المالى الحديث لايتصور حياد الضريبة خاصة مع تطور الفلسفة السياسية والاقتصادية والاجتماعية السائدة وانتشار الديمقراطية والمذاهب التدخلية، ومع تطور دور الدولة واتساع وظائفها ودائرة الحاجات التى يتعين عليها اشباعها مما يتعين معه استخدام الضريبة كعمل اقتصادى واجتماعى وسياسى أيضا بمقتضاه أصبحت أداة رئيسية للتأثير فى البنيان الاقتصادى والبنيان الاجتماعى. أى اعتبار الضريبة آداة هامة من أدوات السياسة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية. فعلى سبيل المثال لخاصية الضريبة كعمل اجتماعى أنها تقوم بعمل تغييرات كبيرة فى توزيع الدخل القومى بين الأفراد والطبقات توزيعا جديدا يختلف عن التوزيع الأولى بمقتضاه تفرض الدولة الضرائب على طبقات معينة ثم تعود فتوزع دخل هذه الضرائب على طبقات أخرى أهمها طبقة الفقراء والمعوزين. وكذلك تقييد استهلاك بعض السلع الضارة اجتماعيا وصحيا كالخمور عن طريق فرض ضرائب مرتفعة عليها أو تشجيع الاسكان الشعبى عن طريق الاعفاءات الضريبية المناسبة. أيضا فان الضريبة كعمل اقتصادى يظهر فى الآثار الاقتصادية بعيدة المدى والتى تحدثها الضرائب فى المجالات الاقتصادية المتعددة على سبيل المثال استخدام الضرائب كآداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادى كاستخدامها لامتصاص القوة الشرائية الزائدة لدى الأفراد فى فترات التضخم بزيادتها، وخفضها فى فترات الانكماش لزيادة المقدرة الانفاقية للأفراد.

كما تستخدم الضرائب أيضا كأداة لتشجيع الادخار وتشجيع الاستثمارات (١) فى المجالات المرغوبة ،وأداة لحماية الصناعات الوطنية من المنافسة الأجنبية عن طريق الضرائب الجمركية . بالاضافة الى كل ذلك فان الضريبة تستخدم كأداة من أدوات السياسة التجارية الدولية بغرض تقييد أو تسهيل التجارة من بعض الدول عن طريق رفع الضرائب على الواردات من هذه الدول فى حالة الرغبة فى تقييد التجارة معها ،وخفضها أو الاعفاء منها فى حالة الرغبة فى تيسير التجارة معها .

رابعا: الضريبة عمل بدون مقابل معين:

من أهم مايميز الضريبة عما يتشابه معها هو أنها كعمل من أعمال السلطة العامة فهى عمل لايقابله أى نفع معين يعود على دافعها كما أن مقدارها لايحدد على أساس هذا النفع . والواقع أن هذه الفكرة ثار بشأنها نقاش طويل حول أساس حق الدولة فى فرض الضرائب حيث ذهب البعض الى أن الضريبة تعتبر عقد مالى أو ثمن للخدمات العامة ، أو هى عقد ايجار أعمال أو عقد تأمين أو عقد شركة الا أن البعض الآخر ذهب الى أن الدولة تفرض الضرائب بمالها من حق السيادة على اقليمها وعلى رعاياها وكذلك

---

(١) للمزيد من التفاصيل حول دور الضرائب فى الاستثمار راجع بحثنا باللغة الفرنسية "la politique fiscale en faveur des investissements en Egypte, en france et aux Etats-unis 1990. بحث منشور بمجلة القانون و الاقتصاد ـ كلية الحقوق ـ جامعة القاهرة العدد الأول السنة الثلاثون ـ مطبعة جامعة القاهرة ـ ١٩٩٣ .

يدفع الأفراد هذه الضريبة عملا بمبدأ التضامن الاجتماعى الذى يستلزم مساهمتهم فى تغطية النفقات العامة اللازمة لتسيير المرافق العامة.[1] بدون شك أن الممول أو دافع الضريبة يستفيد من الخدمات والمزايا المتعددة التى تقدمها الدولة. وهذه الخدمات قد تعود عليه بنفع خاص ولكن هذه الاستفادة لاتعود الى سبب دفع الضريبة وانما تعود اليه بصفته عضوا فى الجماعة السياسية التى ينتمى اليها، بمعنى أنه لايوجد أى تناسب أو أية صلة بين مبلغ الضريبة وبين الخدمات التى تقدمها الدولة للممولين. ويترتب على هذه الخاصية أنه لايجوز ولايمكن أن يتوقف مقدار الضريبة التى يتعين على الممول دفعه على مدى انتفاعه بالخدمات العامة وانما يجب النظر الى مدى قدرة الممول على تحمل الأعباء العامة أى ينبغى أن تكون مساهمته فى تحمل الأعباء العامة وفقا لمقدرته التكليفية أى وفقا لمقدرته على الدفع. وهذه الخاصية هى التى تميز الضريبة عن الرسم ومقابل التحسين، حيث يحصل الرسم مقابل الانتفاع بخدمة عامة ويحدد على أساس مدى الاستفادة من هذه الخدمة، مثل رسوم البريد والرسوم القضائية، أما مقابل التحسين

---

(١) للمزيد من التفاصيل حول هذه الآراء التى تكيف الأساس القانونى للضريبة راجع بصفة خاصة:
P.M.Gaudemet,Joél Molinier"Finances publiques"tome 2. emprunt/Fiscalité 4e éd.Paris.1988.P.114 et s.- J.C. Matinez,P-di malta :op.cit.p.80 et s.
أستاذنا الدكتور/رفعت المحجوب "المالية العامة" دار النهضة العربية ١٩٨٢ ص ١٩٤ ومابعدها. أستاذنا الدكتور/السيد عبدالمولى "المالية العامة- دراسة للاقتصاد العام" مطبعة جامعة القاهرة الكتاب الجامعى ١٩٨٦ ص ٣٠٢ ومابعدها- أستاذنا الدكتور/عاطف صدقى و استاذنا الدكتور/محمد الرزاز "المالية العامة" القاهرة ١٩٩١ ص ١٨٤ ومابعدها.

فهو عبارة عن مبلغ من النقود تقتضيه الدولة من بعض الأفـــراد الذين انتفعوا نفعا خاصا من بعض الأعمال ذات النفع العام التـى قامت بها كشق طريق أو ترعة .حيث يترتب على هذه الأعمال حصول هؤلاء الأفراد على نفع خاص يمكن تحديده ويتمثل فى الزيـــادة التى طرأت على قيمة العقارات نتيجة للأعمال العامة .

* *

*

المبحث الثانى

مفهوم الدخل وأهميته

من الأمور المستقرة أن الأشخاص الطبيعيين والمعنويين ملتزمون وفقا لمبدأ التضامن الاجتماعى بأن يساهموا بمركزهم أو حالتهم فى الثروة وبصفة خاصة عن طريق دخولهم فى توزيع الأعباء العامة فى المجتمع . هذا المعنى يؤكد أن هناك عنصرا رئيسيا أو أصليا يعبر عن قدرة الأفراد على مساهمتهم فى نفقات الدولة ألا وهو الدخل الفردى ويؤكد فى نفس الوقت أن هناك عنصرا احتياطيا أو تكميليا فى هذه المقدرة وهو عنصر الثروة الفردية .وبذلك يتعين علينا أن نتناول فى هذا المبحث مفهوم الدخل الفردى وأهميته فى المشاركة فى الأعباء العامة وذلك فى مطلب أول ،ثم نشير الى أهمية الثروة الفردية فى هذه المشاركة كعنصر احتياطى وذلك فى مطلب ثان .

* *

*

المطلب الأول

مفهوم الدخل الفردى وأهميته

ان غاية كل انسان من نشاطه الاقتصادى هو الحصول على وسيلة لاشباع احتياجاته والنتيجة التى يمكن أن نقيس بها حجم هذه الاشباعات التى يمكن التمتع بها تعتمد بصفة أساسية على عنصرين: المجموع الكلى للسلع والخدمات المنتجة أثناء فترة معينة وتوزيعها على مجموع الأفراد.والدخل يعبر عن الحصة التى لكل فرد فى مجموع السلع والخدمات والتى تحدد مدى امكانياته أو قدراته على الاستهلاك الذى يفع حدودا لانتفاعه أو لتملكه للأموال الاقتصادية.وهذه الحصة تقاس عن طريق الدخل المادى لكل فرد.(١)

والدخل الفردى كما يحدده هيك Hicks (٢) هو أن الدخل لفرد ما يجب أن يعرف أو يحددكقيمة عليا La valeur maximale التى يها يستطيع أن يستهلك طوال الأسبوع ويبقى أيضا غنيا فى نهاية الأسبوع مثلما كان فى أول الأمر .بمعنى أن الدخل الفردى وفقا لهيك هو ذلك الذى يستطيع الفرد انفاقه دون أن يفتقر أى دون أن يقتطع أو أن يسحب من رأسماله.ومفهوم الدخل كما حدده هيك ينصرف الى ضرورة أن يكون صاحب الدخل الفردى متمتعا الى جواره بملكية رأس المال أيضا بينما فى حقيقة الأمر أن مفهوم

(١) راجع Hubert Brochier:"Finances publiques et redistr-ibution des revenus"Paris,mai 1950,P.P.9-10.

(٢) راجع Monique bricaud:"L'évolution de la repartition personnelle de revenu national au cours de la croissance en france de 1959 a 1966" paris.1971. PP.10-14.

الدخل ينطبق على كل الدخول (يومية -أسبوعية- شهرية أو سنوية) حتى ولو لم يكن صاحبها مالكا لرأس المال .

والحقيقة أن الدخل الفردى يعد من أهم العناصر المؤثرة فى تحديد قدرة الأفراد على المساهمة الضريبية وأفضلها أيضا اذ تلجأ اليه جميع التشريعات الضريبية الحديثة عند توزيع العبء الضريبى بين مختلف الأفراد وأهمية هذا الدخل تختلف من فرد الى آخر وفقا لطبيعته أو لمصدره ،والأنظمة المالية الحديثة تعلق أهمية كبرى على طبيعة الدخل لكى تحدد سعة وأهمية المقدرة التكليفية للممول. ذلك أن مقدرة الفرد الذى يكتسب دخله من العمل هى أقل من مقدرة فرد آخر يكتسب دخله من رأى المال أو من دخل مختلط، اذ يتعين فى المقام الأول الأخذ فى الاعتبار ثبات الدخل واستمراره ،فتفرض الضريبة بسعر منخفض على الدخول من العمل،وتفرض بسعر مرتفع على الدخول من رأس المال فقط كما تفرض بسعر وسط على الدخول المختلطة الناتجة عن العمل ورأس المال معا كالارباح التجارية والصناعية .

ويرجع هذا الاختلاف فى طبيعة الدخل ومايترتب عليه من اختلاف قدرة الأفراد على المساهمة فى أعباء الدولة الى الأسباب الآتية :

أولا : الدخل من العمل يخصص جزؤه الأكبر للاستهلاك بخلاف الدخل من رأس المال الذى يمكن صاحبه فى معظم الأحوال من الادخار وزيادة رؤوس أمواله .

ثانيا: أن دخل العمل عارض أو وقتى وأقل دواما من دخل رأس المال والذى هو غالبا له خاصية الدوام والأمان.كما أن الدخل من العمل متصل بالقوى الطبيعية للعامل التى تضعف مع السن أو قد يتوقف هذا الدخل نتيجة احالة صاحبه الى المعاش أو نتيجة لعجزه أو مرضه أو وفاته ،بالاضافةالى أن هذا الدخل من العمل يتعرض لتقلبات حتى مع كون صاحبه فى صحة جيدة أكثر من تلك التقلبات التى قد يتعرض لها دخل رأس المال مثل التهديد بالبطالة.

وعلى ذلك ونزولا على اعتبارات العدالة فانه يجب أن تختلف المعاملة الضريبية للأنواع الثلاثة السابقة من الدخول،وهذا هو غالبا مايتتبعه المشرع من التمييز فى المعاملة بين الدخل من العمل والدخل من رأس المال ،وهذا ما فعله المشرع المصرى اذ فرض الضريبة على الأجور والمرتبات بأسعار منخفضة عن تلك الأسعار التى تخضع لها ايرادات رؤوس الأموال المنقولة ،والأرباح التجارية والصناعية.

واذ نرى أن الدخل الفردى هو الأساس فى تحديد مقدرة الأفراد على المساهمة الضريبية نرى أيضا ضرورة النظر بعين الاعتبار الى عنصر الثروة الفردية ،ذلك أن تملك الثروة فى حد ذاته قد يعطى الفرد قوة اقتصادية أكبر مما يتعين معه مناقشة عنصر الثروة الفردية كعنصر مكمل للدخل عند تحديد الاعباء الضريبية وهذا ماسوف نتناوله فى المطلب التالى .

المطلب الثانى

الثروة الفردية وأهميتها

ليس هناك شك فى أن ثروة الفرد تعد احدى المؤشرات لمركزه الاقتصادى ولدرجة رفاهيته الاقتصادية ، اذ أن حوزة الممتلكات نفسها يمكن تحويلها الى نقود سائلة تعطى لصاحبها قوة انفاقية مستقلة عن الايرادات التى تدرها هذه الممتلكات والحقيقة هى أن الثروة الشخصية تضيف جزء مكملا للمقدرة التكليفية والعدالة الضريبية تقتضى أن يكون العبء الضريبى هو نفسه بالنسبة لشخصين لهما نفس المقدرة التكليفية ولهما نفس الظروف ولكن حينما يدفع شخصان نفس المبلغ من الضريبة على الدخل فى حين أن مقدرتهما التكليفية تختلف فهذا يتعارض مع العدالة الضريبية . ومثال ذلك أن شخصين لهما نفس الظروف الشخصية والعائلية ونفس الدخل فهما يدفعان ضريبة على الدخل متساوية ولكن لو أن الأول لايمتلك أية ثروة فى حين أن الثانى يمتلك ثروة تقدر بـ ١٠٠ ألف جنيه فهذا الأخير يكون أقل اضطرارا الى الادخار ولديه امكانيات فى أن ينفق جزء أكبر من دخله بل يستطيع أيضا أن ينفق أكثر من دخله لو أراد مستندا الى ثروته .

هذا يعنى أن مقدرته التكليفية أكبر من الأول مع تساو الدخل،ونشير هنا الى المثال الشهير لكالدور Kaldor [1] وهو يقارن فى الهند حالة المتسول Mandiant الذى ليس لديه دخل ولاملكية بذلك المهراجا (أمير من أمراء الهند) Maharadjah

(١) N.Kaldor:Indian tax Réform Ministère des finances" New Dalhi,1956.P.20.

ولكنه يمتلك ثروة فى شكل حلى وذهب ،وفى هذا يرى كالدور أنه لو كانت المقدرة التكليفية محددة فقط وفقا للدخل فهما لايدفعان أية ضرائب لا الأول ولا الثانى،ومع ذلك فالأمير الهندى لديه امكانية السلطة على موارد الهند وبالتالى فهو يتمتع بمقدرة تكليفية كبيرة أكبر بكثير من هذا المتسول.

ونحن نرى أنه رغم الأهمية البالغة لعنصرالثروة الشخصية فى تحديد المركز المالى للفرد الا أنه يظل عنصرا تكميليا للعنصر الأساسى وهو الدخل اذ أن الثروة وحدها لايمكن أن تعبر عن درجة الرفاهية الاقتصادية الكاملة وهناك أفراد يتمتعون بمستوى معيشى مرتفع استنادا الى دخلهم المرتفع ،كما أننا نسلم أيضا بأن العدالة تقتضى مراعاة جانب الثروة الشخصية عند تحديد الأعباء الضريبية وفى فرنسا فرضت ضريبة خاصة على الثروات الكبرى(١) L'impôt sur les grandes fortunes وبرغم كل هذه المسلمات الا أننا نرى أنه يجب الاحتياط الشديد عند تقدير الثروة الفردية كعنصر ايجابى على قدرة الفرد فى دفع الضرائب وأن المثال الذى ساقه كالدور لايصدق تماما وذلك للأسباب التالية :

---

(١) الضريبة على الثروات ضريبة قديمة فقد ظهرت فى أول الأمر فى بروسيا سنة ١٨٩٣ .وننوه الى أن الضريبة على الثروات الكبرى فى فرنسا قد ألغيت اعتبارا من أول يناير ١٩٨٧ وكان ذلك تطبيقا لبرنامج الحكومة الجديدة فى مارس ١٩٨٦ ."حكومة جاك شيراك".

١) ان الثروة الشخصية قد تكون من الثروات التى تدر دخلا وهنا لاجدال فى أهمية هذا الدخل كعنصر فى المقدرة التكليفية مع مراعاة جانب الثروة ،وقد تكون أيضا من الثروات التى لاتدر دخلا كالحلى والمجوهرات والتحف الثمينةفهذه الثروة لاتمثل أية قيمة نقدية حالة أو دخلا جاريا أى الدخل الذى يمكن انفاقه فى الحال. وبالتالى لايمكن القول بأنها تمثل مقدرة تكليفية حقيقيةلصاحبها طالما أنها موجودة بنفسها كما هى .فهل يستطيع صاحب هذه الثروة (غير المدرة للدخل) أن يقتات منها (كما هو الحال فى الدخل) الا أذا باعها أو تصرف فيها أى أهلكها .وفى هذه الحالة الأخيرة يعد تصرفا فى هذه الثروة لكى تدر دخلا لصاحبها يمكن أن يقتات منه .

٢) قد يقال ردا على ذلك أنه يمكن للفرد طالما أن هذه الثروة لاتمثل مقدرة تكليفية حقيقية يفرض عليها ضرائب يمكنه أن يتذرع بذلك محتفظا بدخله فى شكل ثروات كهذه للتهرب من الضريبة ،والرد على ذلك فى غاية البساطه اذ أنه حتى فى هذه الحالة لايمكنه التهرب من الضريبة بل انها ستلاحقه عند شراء هذه الحلى أوالمجوهرات فيكون قد تم دفع الضريبة على هذه الثروةعند تملكها ،وفى حالة بيعها يمكن أن تفرض عليها الضريبة على الأرباح الرأسمالية لو كانت قيمتها عند البيع تفوق قيمتها عند الشراء مع مراعاة خصم نفقات حفظها وصيانتها .

٣) هناك حالة أخرى للثروة التى لاتدر دخلا نقديا لصاحبها ولكنها تزيد من دخله الحقيقى مما يعنى ارتفاع مقدرته التكليفية نتيجة لهذه الثروة ،مثال ذلك من يمتلك شقة أو منزلا يسكنه هو وأسرته فان كان هذا المنزل لايدر دخلا نقديا على صاحبه الا أنه يزيد من دخله الحقيقى وهذا يجعله ذو مقدرة تكليفية حقيقية أكبر من شخص آخر له نفس الدخل ونفس الظروف الشخصية الا أنه يسكن منزلا بالايجار فمقدرة هذا الأخير تكون أقل بالنظر الى مايقتطعه من دخله لدفع قيمة الأجرة للمنزل الذى يسكنه هو وأسرته على العكس من الأول .

وعلى ذلك فان النظام الضريبى الذى يراعى فى فرض الضريبة الدخل وصافى الثروة معا يعتبر نظاما أكثر عدالة ويؤدى الى أن تكون الاستقطاعات الضريبية متوافقة مع المقدرة التكليفية الحقيقية للأفراد مع مراعاة ما أبديناه من ملاحظات سابقة حول الثروة الشخصية والتى قد لاتدر دخلا وتعتبر فى حكم الاكتناز غير المنتج أو غير المثمر والذى قد يهلك بالضياع أو السرقة .

الفصل الأول

الضريبة الموحدة على الدخل

تمهيد:

من المعروف أن النظام الضريبى المصرى يقوم منذ نشأة القانون رقم١٤ لسنة ١٩٣٩ علىأساس الأخذ بنظام الضرائب النوعية، وبموجب القانون رقم٩٩ لسنة ١٩٤٩ توج هذا النظام بالضريبة العامةعلى الدخل وهو نفس النظام المعمول به حاليا وفقا لقانون الضرائب على الدخل رقم١٥٧ لسنة ١٩٨١.

والواقع أن الضريبة تعتبر من المؤشرات الأساسيةعلى خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية،ومن هذا المنطلق فان الضريبة الموحدة على الدخل تشكل أحد المطالب المهمة منذ سنوات عديدة والعمل بها يعد استجابة لدعوة مسيرة الاصلاح الاقتصادىوتعميقها فى مصر،والحقيقة أن من أهم الخطوات الناجحة التى نتمنى من الله أن يوفق حكومتنا فيها هو التحرك السريع نحو الاصلاح الاقتصادى ونحو سياسة تحرير الاقتصاد المصرى أى التحول الى اقتصاد السوق وهو نظام تأكد نجاحه وثبت أن الدول التى تطبقه تعيش فى تقدم مستمر وفى رخاء مزدهر وتستأثر بأعلى دخول لأفرادها.ولعل من أهم خطوات الاصلاح أيضا هو اصلاح نظامنا الضريبى الذى يحتم الأخذ بنظام الضريبة الموحدة حتى نستطيع مسايرة الدول المتقدمة التى تتبنى هذا النظام منذ فترة طويلة والذى يتلاءم أيضا مع سياسة تحرير الاقتصاد ومن هنا كانت أهمية التعرض لموضوع

الضريبة الموحدة لتلقى الضوء على مفهومها وخصائصها وذلك فى مبحث أول، ثم نشير الى بعض المخاوف من تطبيق الضريبة الموحدة وكيفية التغلب عليها وذلك فى مبحث ثان ،بعد ذلك نستعرض فى المبحث الثالث دراسة مزايا وعيوب الضريبة الموحدة بالنسبة للممول وبالنسبة للدولة وسوف نبحث فيما بعد فى الفصل الثالث من هذا البحث مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر.

* *

*

المبحث الأول

مفهوم الضريبة الموحدة وخصائصها

سوف نتناول فى هذا المبحث المقصود بالضريبة الموحدة ونفرق بينها وبين الضريبة الوحيدة ثم نشير الى أهم خصائصها التى تميزها عن الضرائب النوعية وذلك فى مطلبين متتاليين:

المطلب الأول

مفهوم الضريبة الموحدة

ينصرف مفهوم الضريبة الموحدة الى تجميع كافة الدخول أو الايرادات الناتجة من كافة المصادرة المتعددة فى وعاء واحد تفرض عليه ضريبة واحدة وذلك بعد خصم كافة الأعباء والتكاليف اللازمة للحصول على هذه الايرادات أو تلك الدخول وكذلك خصم الأعباء العائلية والشخصية التى تتفق والظروف الشخصية لكل ممول.

من هذا المفهوم لنظام الضريبة الموحدة يتضح لنا أنها تعنى تجميع كافة الدخول أو الايرادات التى يحصل عليها الممول من كافة مصادرها فى وعاء واحد يقر به الممول فى اقرار ضريبى واحد يقدم الى جهة ادارية واحدة وتفرض عليه ضريبة واحدة بعد خصم كافة التكاليف والأعباء العائلية.

وعلى ذلك فان أهم الايرادات التى تدخل فى وعاء هذه الضريبة الموحدة والتى يضمها اقرار ضريبى واحد لتفرض عليها ضريبة واحدة تتمثل فيما يأتى:

١) ايرادات الأراضى الزراعية .

٢) ايرادات العقارات المبنية .

٣) أرباح الاستغلال الزراعى .

٤) ايرادات رؤوس الأموال المنقولة من أسهم وسندات وحصص تأسيس وسلفيات على اختلاف أنواعها وأتعاب أعضاء مجالس الادارة وحصة الشريك الموصى فى شركات التوصية البسيطة وفوائد الديون والودائع والاستثمارات الأخرى .

٥) المرتبات والماهيات والأجور ومافى حكمها .

٦) الأرباح التجارية والصناعية .

٧) أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غيرالتجارية .

٨) الايرادات المحصلة بطريقة مباشرة أو غيرمباشرة من الخارج .

ومن هذا المفهوم أيضا يتعين علينا أن نفرق بين نظام الضريبة الموحدة ونظام الضرائب المتعددة وكذلك نظام الضريبة الواحدة على الدخل وذلك فيما يلى :

أ ـ التفرقة بين الضريبة الموحدة والضرائب النوعية أوالمتعددة :

فى ظل نظام الضرائب النوعية أوالمتعددة بعكس الحال فى نظام الضريبة الموحدة نجد الدخول تقسم تبعا لمصادرها وتفرض على كل منها ضريبة خاصة أو نوعية تستقل كل منها بأحكامها الخاصة بها من حيث الأشخاص الخاضعين لها وحالات الاعفاء منها وسعرها وطرق تقدير وعائها وكيفية تحصيلها ويقدم الممول اقرارا يختلف باختلاف كل مصدر من مصادر هذه الدخول .

وتبعا لذلك فان الممول الذى يحصل على ايراد من أكثر من مصدر سوف يخضع لأكثر من ضريبة نوعية ويخضع للأحكام والاجراءات المتبعة فى كل منها وتتعدد كذلك الادارات الضريبية التى تتعامل مع الممول وفقا لمصادر دخله .

وقد تكون مصادر الدخول أو الايرادات هى العمل أو رأس المال أو الدخل المختلط (أى الذى يجمع بين العمل ورأس المال) وتتمثل أهم هذه المصادر التى تفرض عليها الضرائب النوعية والتى تتعدد بتعددها فيما يلى :

١) الدخول الناتجة عن العمل كالمرتبات والأجور والمكافآت وغيرها مما يحصل عليه الأشخاص الذين تربطهم برب العمل رابطة التبعية والاشراف ،وهذه الدخول تخضع للضريبة على المرتبات أو الأجور.

٢) الدخول الناتجة عن الايرادات المستمدة من القيم المنقولة وفوائد الديون وتخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة .

٣) الدخول الناتجة عن مزاولة الأنشطة التجارية والصناعية والخدمية وغيرها من تلك الأنشطة وهى تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على أرباح شركات الأموال .

٤) الدخول الناتجة عن أعمال عارضة وهى تخضع للضريبة وفقا لمصدرها مثل المادة ١٣ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن خضوع الأرباح التى تتحقق خلال السنة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على منفعة واحدة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

٥) دخول ناتجة عن مزاولة الأعمال غيرالتجارية والأعمال الحرة التى يباشرها الأفراد لحسابهم دون أن تربطهم بالغير رابطة التبعية وتخضع هذه الدخول للضريبة علىأرباح المهن غير التجارية والواقع أن من أهم مزايا نظام الضرائب النوعية أنه يحقق العدالة الضريبية من حيث اختلاف المعاملة الضريبية لكل نوع من أنواع الدخول بينأصحاب الدخول المختلفة من حيث الاعفاءات والتكاليف التى تتلاءم مع كل نوع من أنواع هذه الدخول، بالاضافة الى أنه ييسر على الممولين مهمة تسديد الضريبة دون تحمل عبء كبير نظرا لأنه تبعا لهذا النظام يتم تحصيل كل نوع من أنواع الضرائب فى مواعيد محددة تتلاءم مع طبيعة كل دخل .

ب) التفرقة بين نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة الواحدة :

ذكرنا من قبل أن الضريبةالموحدة تعنى فرض ضريبةعامة واحدةعلى كافة الايرادات والدخول التى يحققها الممول فى وعاء ضريبى واحد مهما اختلفت مصادر هذه الدخول أو تلك الايرادات. أما الضريبة الواحدة[1] فهى التى تكتفى بفرض ضريبةواحدة على مادة واحدة أى على وعاء واحد وقد نادى بها الفيزيوكرات فى القرن الثامن عشر حيث اعتبروا أن الأرض هى المصدر الوحيد للثروة

(١) للمزيدمن التفاصيل حول نظام الضريبةالواحدةراجع :د.رفعت المحجوب "الماليةالعامة" مرجع سابق الاشارة اليه ص ٢١٨ ومابعدها ، د.عاطف صدقى ود.محمد أحمدالرزاز "الماليةالعامة" القاهرةص ١٩٦ ومابعدها .د.السيدعبدالمولى "الماليةالعامة "دراسة للاقتصاد العام مع دراسةخاصة للماليةالعامةالمصرية "دارالنهضة العربية ،القاهرة ١٩٨٨ ص ٣٢٠ ومابعدها .

وأن العمل الزراعى هو وحده الذى يعطى ناتجا صافيا وبالتالى فقد نادوا بفرض ضريبة واحدة على دخل الملكية الزراعية وعدم وجود مبرر لفرض الضرائب على الطبقات الأخرى، كما طالب الاقتصادى الأمريكى هنرى جورج بفرض ضريبة واحدة على الريع العقارى حيث أنه يعود الى تزايد السكان مما يؤدى الى ارتفاع قيمة الأراضى، كما رأى البعض الآخر فرض ضريبة واحدة على رأس المال ونادى البعض الآخر بفرض ضريبة واحدة على الدخل العام باعتبار أنه المعبر عن المقدرة التكليفية للممول ونادى فريق آخر بفرض ضريبة واحدة على الانفاق ومن أشد المناصرين لهذا الفريق هو الاقتصادى المشهور كالدور.

وتتميز الضريبة الواحدة بأنها تمكن الممول من التعرف بسهولة على ماهو ملتزم به من الضرائب وأنها أقل تكلفة من الضرائب المتعددة، غير أن هذه الضريبة باعتبار أنها بطبيعتها لاتصيب الا جزء من الثروة أو مظهرا من مظاهر النشاط الاقتصادى فهى لايمكن أن تكون ذات حصيلة كبيرة يمكن أن تعتمد عليها الدولة لمقابلة نفقاتها العامة المتزايدة، كما أن الاقتصار على نوع واحد من الثروة أو نوع واحد من النشاط الاقتصادى دون الأنواع الأخرى يعتبر تفرقة لامبرر لها فى المعاملة المالية بين مختلف الفئات والطبقات الاجتماعية مما يعتبر خروجا على مبدأ العدالة الضريبية الذى يعتبر أحد المبادىء الرئيسية فى الضريبة حيث أن العدالة الضريبية تستلزم عدم اعفاء بعض أنواع الثروة أو بعض

أنواع النشاط الاقتصادى دون البعض الآخر منها ،كما أن اختلاف طبيعة الدخول تبعا لمصادرها تستلزم اختلاف المعاملة الضريبية لكل مصدر من مصادر هذه الدخول .

وعلى ذلك يتضح لنا أن الضريبة الموحدة تختلف عن الضرائب النوعية فى أن الثانية تعدد الاجراءات والأحكام وفقا لتعدد الضرائب وتنوعها بينما فى الضريبة الموحدة تتجمع كل هذه الاجراءات وكل الأحكام الخاصة بكافة أنواع الدخول فى وعاء واحد واجراءات وأحكام موحدة كما أن الضريبة الموحدة تختلف عن الضريبة الواحدة .فى أن الأولى لاتقتصر على نوع واحد من الثروة أو نوع واحد من النشاط الاقتصادى وانما هى تصيب كافة أنواع الدخول أو الثروة وكافة أنواع النشاط الاقتصادى التى ينتج عنها ايرادات مختلفة وتجمعها فى وعاء ضريبى واحد تفرض عليه ضريبة موحدة ،وهذا بعكس الضريبة الواحدة التى لاتصيب الا نوعا واحدا من الثروة أو من النشاط الاقتصادى كما أشرنا من قبل .

* *

*

المطلب الثانى

أهم خصائص الضريبة الموحدة

من المفهوم السابق ذكره للضريبة الموحدة يمكننا أن نستخلص أهم الخصائص التى تميز تلك الضريبة والتى قد تتلخص فى الوحدة والشخصية والتفرقة بين الأشخاص الخاضعين لها، وسوف نشير الى تلك الخصائص تفصيلا فيما يلى:(١)

أولا: الوحدة:

من أهم مايميز الضريبة الموحدة هو خاصية الوحدة فى كل شئ حيث تتضح هذه الوحدة فى تلك الضريبة بداية من الاقرار الضريبى وحتى عملية التحصيل وذلك كما يلى:

١) **وحدة الاقرار:**

وفقا لنظام الضريبة الموحدة يقدم الممول اقرارا ضريبيا واحدا فى الموعد المحدد لتقديم هذا الاقرار ويتضمن هذا الاقرار كافة الدخول أو الايرادات التى حصلها الممول خلال السنة الضريبية من كافة مصادرها المختلفة. وهذه الخاصية هى التى تميز نظام الضريبة الموحدة عن نظام الضرائب النوعية التى تتعدد فيها الاقرارات التى يقدمها الممول تبعا لتعدد مصادر الدخول التى تنطبق عليها الضرائب النوعية المختلفة- والواقع أن هذه الخاصية

(١) راجع فى سمات الضريبة الموحدة :دكتور/ أمين عبدالتواب شهيب "المشاكل المحاسبية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة فى جمهورية مصر العربية "رسالة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة جامعة القاهرة ١٩٨١ ص ١٢ ومابعدها.

لوحدة الاقرار فى الضريبة الموحدة تعد ميزة مهمة بالنسبة للممول وبالنسبة للادارة الضريبية أيضا كماسنرى فيما بعد.

والاقرار الضريبى يمكن تعريفه بأنه "العمل الأولى أو الأساسى الذى بواسطته يقر الممول أو يسلم بالدخول فى مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ويتعهد بذلك بأن يجرى مع الادارة حوارا من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه "(١).

والواقع أن الاقرار الضريبى يعتبر التزاما يقع على عاتق الممول يلتزم بتقديمه وملىء كل بياناته فى الموعد المحدد لذلك يستتبعه عدة التزامات تكميلية يلتزم بها الممول الهدف منها تحقق مصلحة الضرائب من افتراضات الصدق والصحة فى البيانات ،وهذه الالتزامات يمكن أن تدرج تحت الالتزام بالاجابة على ثلاثة طلبات هى: الايضاح والتبرير والاطلاع ،بالنسبة للايضاح أو التبرير فهو يستجيب لفكرتين رئيسيتين فى ذهن المشرع وهى أولا: العمل على ازالة اللبس أو ازالة الغموض والاختلاط الذى قد يثور فى ذهن الادارة الضريبية ،وثانيا: العمل على اثبات أو اقامة الدليل على غياب أى نية للتهرب من الضريبة.

وعلى ذلك فان الايضاحات تبدو كأنها معلومات اضافية وتكميلية يقدمها الممول للادارة تتعلق ببعض النقاط فى الاقرار الضريبى دون أن ترتفع الى امكانية وجود نية للتهرب. أما اذا

---

(١) راجع فى ذلك:
Claude Gour,Joêl Molinier,Gérard Tournié "Procédure fiscale"Thémis,1er éd.Paris 1982.p.22.

تطرق الأمر الى عمل تحقيقات عن طريق وسائل الادارة الخاصة كفحص الحسابات فى البنوك فهناك بالتالى احتمال لنية التهرب الضريبى، وهنا ينبغى أن ترسل الادارة طلبا للممول بموافاتها بالمبررات والأسانيد وليس مجرد المعلومات أو الايضاحات .(١)

والالتزام بالتبرير هو أكثر قسوة حيث يتطلب من الممول أن يبدأ بالاثبات لكل ماجاء بالبيانات وليس مجرد شرح أوتوضيح أما بالنسبة للالتزام بالاتصال أو الاطلاع فهو يعنى أن الممول ملتزم بالاجابة على طلب الادارة فى الاتصال بها واطلاعها على بعض الوثائق أوالمستندات.والحقيقة أن مزايا الاقرار الضريبى مؤكدة وواضحة حيث أن الممول هو الوحيد الذى يعرف جيدا دخوله وذمته المالية وأرباحه ورقم أعماله ،وهو وحده أيضا الذى يستطيع أن يعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة كما أن الاقرار يسهل بكل تأكيد العمل المثقل على كاهل الادارة الضريبية .

٢) وحدة الادارة الضريبية :

تجدر الاشارة الى أن الادارة الضريبية من الادارات ذات المهام الصعبة والمهمة فى نفس الوقت ،فهى مهامها صعبة حيث يناط بها تطبيق القانون الضريبى ومن هنا تنشأ العلاقات الصعبة والمتشابكة مع الممولين بأنواعهم المختلفة وبامكانياتهم وأنشطتهم المتعددة ،وهى مهمة أيضا اذ يناط بها تحصيل

(١) انظرفى ذلك:
E.Kornprobst "la notion de bonne foi, L'application du droit fiscal français"paris,1980. p.305 et s.

الايرادات التى تستخدمها الدولة فى تمويل النفقات العامة .وعلى ذلك فان قوة هذه الادارة أو ضعفها يترتب عليه آثار قد تؤدى اما الى أحكام الرقابة والوصول الى كل حقوق الخزانة كاملة واما الى ضياع كثير من هذه الحقوق وافلات الكثير من الممولين وتهربهم من آداء التزاماتهم الضريبية .

وفى نظام الضريبة الموحدة نجد أن الممول يتعامل مع مأمورية ضرائب واحدة لاتتشعب ولا تتعدد بتعدد مصادر الدخول كذلك يكون التعامل مع مأمور ضرائب واحد يمكنه أن يتفهم كل ظروف الممول وكل مايتعلق بمعاملاته الضريبية مجتمعة مما يحقق ميزة التسهيل على الممول وعدم ضياع وقته وجهده بين مأموريات متعددة وهذا مايميز نظام الضريبة الموحدة عن نظام الضرائب النوعية المتعددة .

٣) وحدة الاجراءات الضريبية :

فى نظام الضريبة الموحدة يتم فحص ملف الممول كاملا بدءا من الاقرار الضريبى الواحد لكل مايحصل عليه الممول من دخول وايرادات وحتى عملية تحصيل الضريبة وبالتالى فان كل الاجراءات التى تتبع فى هذا الصدد تكون واحدة لاتختلف باختلاف الدخول وانما تقوم بها الادارة الضريبية فى عملية متكاملة دون تكرار لهذه الاجراءات تبعا لتعدد الدخول أو تعدد الضرائب .

٤) وحدة السعر:

لانقصد بوحدة السعر أن يكون سعر الضريبة نسبيا على الدخل

وانما نقصد أنه تبعا لنظام الضريبة الموحدة يكون هناك سعر واحد تصاعديا يطبق على الوعاء الضريبى الواحد الذى يشتمل على كل الدخول أو الايرادات التى يحصل عليها الممول فليست هناك تعددية فى الأسعار الضريبية التى تختلف وفقا لاختلاف الدخول أو الايرادات وانما هناك سعر تصاعدى يطبق على كافة دخول الممول مجتمعة مهما كان مصدر هذه الدخول أو تلك الايرادات حيث يتم تجميع كافة الدخول الصافية للممول من مختلف المصادر فى وعاء واحد ثم تفرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول، اذ أنه للوصول الى وعاء الضريبة الموحدة يتم تقدير الدخل الصافى من كل مصدر على حدة وفقا لاعتبارات فنية واقتصادية واجتماعية ويتم تجميع الدخول الصافية فى وعاء واحد يخصم منه مبالغ معينة نظير الظروف الشخصية والعائلية ثم نصل الى الوعاء الذى تحسب على أساسه الضريبة الموحدة.

٥) وحدة التحصيل :

وفقا لهذا النظام فان الممول يتعامل أيضا مع جهة واحدة لسداد الضريبة المستحقة حيث يقوم بدفع الضريبة دفعة واحدة أمام جهة تحصيل واحدة مع الأخذ فى الاعتبار مايكون قد سدده الممول من مبالغ عن طريق الحجز من المنبع ،وهذه السمة تحقق مبدأ من المبادىء الرئيسية التى يتعين أن تتوافر فى الضريبة وهو الاقتصاد فى نفقات الجباية حيث ينبغى على الدولة أن تختار

---

(١) للمزيد من التفاصيل حول الادارة الضريبية راجع مؤلفنا "الممول والادارة الضريبية" سابق الاشارة اليه .

طريقة التحصيل التى تكلفها أقل النفقات لكى يكون الفرق بين ما يدفعه الممول وبين مايدخل الى خزانة الدولة أقل مايمكن وسوف نرى ذلك فى مزايا الضريبة الموحدة .ذلك لأنه فى نظام الضرائب النوعية تتكلف الدولة نفقات فى سبيل تحصيل هذه الضرائب تتكرر هذه التكاليف تبعا لتعدد الضرائب النوعية وفى هذه الطريقة زيادة لنفقات تحصيل الضريبة مما يمكن تلافى ذلك فى نظام الضريبة الموحدة .

ثانيا: الشخصنة:

مبدأ الشخصنه من المبادىء الرئيسية التى يتعين على النظام الضريبى مراعاته عند فرض الضريبة وفى ذلك مراعاة لمبدأ العدالة الضريبية التى تقتضى توافق الضريبة مع المقدرة التكليفية للممول،بمعنى مراعاة مبدأ المقدرة على الدفع أى قدرة الممول على دفع الضريبة من دخله أو من ثروته بحيث لايترتب عليها أية أضرار فى مستوى المعيشة اللائق للممول ولأسرته .(١) وهذا يقتضى الأخذ فى الاعتبار كافة التكاليف والنفقات التى يتحملها الممول فى سبيل الحصول على دخله أو على ايراداته وكذلك كافة الأعباء الشخصية والعائلية التى تثقل على كاهل الممول. كل هذا هو مانسميه بالشخصنة فى الضريبة .والواقع أن الضريبة الموحدة يمكنها أن تحقق هذا المبدأ على أساس أن الممول

(١) للمزيد من التفاصيل حول المقدرة التكليفية راجع رسالتنا للدكتوراه باللغة الفرنسية
la Capacité contributive nationale et la Capacite' contributive individuelle en droit fiscal français et en droit fiscal Egyptien "thése de doctort d'Etat en droit.Paris.1986.

يضع فى اقراره كافة الدخول والايرادات التى يحصل عليها وكذلك كافة النفقات والتكاليف التى يتحملها بما فيها أعباءه الشخصية والعائلية وتكون كل هذه البيانات تحت نظر الادارة الضريبية فتستطيع مراعاة كل ذلك بدقة ،ومن أهم العناصر التى ينبغى على الادارة الضريبية مراعاتها تطبيقا لفكرة الشخصنة والتى يمكن أن تحققها عن طريق نظام الضريبة الموحدة مايأتى:

١) ضمان الحد الأدنى اللازم للمعيشة:

يتمثل هذا الضمان فى أن الضريبة ينبغى ألا تمس الحد الأدنى من الدخل اللازم لكل فرد فى اطار التضامن الاجتماعى والعدالة الضريبية والاجتماعية والحد الأدنى للمعيشة يعنى أن الضريبة ينبغى أن تترك حدا معينا من الدخل دون أن تصل اليه هذا الحد الأدنى هو الحد الذى يلزم لمعيشة الممول ومعيشة أسرته ، وهو بهذا المعنى يقتضى اعفاء هذا الحد الأدنى من الدخل من أية ضريبة تفرض عليه .وفى الضريبة الموحدة يمكن مراعاة هذا المبدأ عن طريق اعفاء الشريحة الأولى عن الدخل من الضريبة باعتبار أن هذه الشريحة الأولى تعتبر حدا أدنى للمعيشة يجب ألا تمسه الضريبة ،ويجب أن يكون هذا الحد متفقا ومتطلبات الحياة المعيشية ومتلاءما مع الظروف والأحوال الاجتماعية للمجتمع .

٢) مراعاة الحالة العائلية للممول :

حيث ينبغى على المشرع تقرير اعفاء ضريبى معين لكل ممول يتناسب مع حالته العائلية وهو مايسمى بالاعفاءات للاعباء

العائلية ،وهذا مايمكن أن تراعيه تماما الضريبة الموحدة على أساس التفرقة فى هذه الأعباء بين الممول الأعزب والمتزوج والذى يعول وعدد الذين يعولهم .

٣) خصم أعباء الديون:

ينبغى أيضا خصم كافة أعباء الديون التى تثقل على كاهل الممول من مجموع دخله العام ولايخضع للضريبة الا الدخل الصافى بعد سداد الديون المختلفة التى على الممول .

٤) التصاعد فى سعر الضريبة:

التصاعد فى سعر الضريبة يعنى تقسيم الدخل الى عدة شرائح يسرى على كل منها سعر معين يرتفع كلما انتقلنا الى شريحة أعلى.

والواقع أن مبدأ فرض الضريبة على أساس المقدرة التكليفية للممول يتفق مع الضرائب التصاعدية التى تعتبر تطبيقا لمبدأ المقدرة التكليفية ،غير أن التطبيق العادل والصحيح لهذه الضرائب التصاعدية يجب ألا يكون مغالى فيه للدرجة التى تصبح معها مصادره للدخول عند الشرائح الكبرى من الدخول،لذلك فان التصاعدية التى نؤيدها هى التصاعدية المعقولة والمعتدلة حيث أن التصاعدية المغالى فيها والتى تنتهى الى مصادرة الشرائح العليا من الدخل يمكن أن تؤدى الى هدم أداة التقدم الاقتصادى والتقدم الاجتماعى نفسه وذلك بما تؤدى اليه من معاقبة السعى نحو الاستثمار وروح

العمل والابتكار.

٥) فرض الضريبة على الدخل الصحيح:

بمعنى أن الادارة الضريبية حينما تقوم بتقدير وعاء الضريبة مطالبة بأن يكون هذا التقدير حقيقيا يعتمد على الدخل الفعلى للممول وليس على أساس المظاهر والعلامات الخارجية أو على أساس التقدير الجزافى ،وهذا المعنى يتفق مع نظام الضريبة الموحدة التى تعتمد على اقرار ضريبى واحد يقر فيه الممول بكافة دخوله وايراداته مع احتفاظ الادارة الضريبية بحقها فى التحقق والتأكد من صحة وسلامة مايحويه الاقرار من معلومات كما أشرنا الى ذلك من قبل .

ثالثا: التفرقة بين الأشخاص الخاضعين لها:

ذلك لأن الضريبة الموحدة تطبق على الأشخاص الطبيعيين وهى بالتالى تفرق بين الأشخاص الخاضعين لها من حيث التفرقة بين ايرادات الأشخاص الطبيعيين وبين ايرادات الأشخاص المعنويين، ومما يذكر فى هذا الصدد أن القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الضرائب على الدخل قد مهد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة كما سنرى فيما بعد ذلك بأن فرق بين الضرائب التى يخضع لها الأشخاص الطبيعيون وأفرد لها كتابا مستقلا هو الكتاب الأول الخاص بالضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ،وبين الضرائب التى يخضع لها الأشخاص المعنويون وأفرد لها كتابا مستقلا هو الكتاب الثانى الخاص بالضريبة على أرباح شركات الأموال وهذا مافعله

المشرع الفرنسى حيث يشتمل نظام الضريبة الموحدة على الدخل فى فرنسا على ضريبتين رئيسيتين هما : الضريبة على ايرادات الاشخاص الطبيعيين وتسرى على جميع الأفراد الفرنسيين أو الأجانب المقيمين بفرنسا عن جميع دخولهم بصرف النظر عن مصادرها ، والضريبة على الأشخاص الاعتبارية وتسرى على جميع شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية .

* *

*

المبحث الثانى

بعض المخاوف من الضريبة الموحدة وكيفية التغلب عليها

ثلاث مشكلات رئيسية تثار بصدد تطبيق نظام الضريبة الموحدة وتعد مصدرا للمخاوف منها وهى مشكلة المتأخرات الضريبية وامساك الدفاتر والتهرب من الضريبة ،وسوف نشير الى هذه المشكلات مع توضيح لكل مشكلة على حدة وكيفية التغلب عليها وذلك فى المطالب الثلاث التالية :

المطلب الأول

مشكلة المتأخرات الضريبية

الواقع أن اتباع أى نظام جديد يتطلب أولا التخلص من أنقاض النظام القديم حتى تكون الظروف مهيأة وممهدة لاقامة هذا النظام الجديد ،وبالنسبة لنظام الضريبة الموحدة فان أولى المشكلات التى قد تواجهها هى كثرة الحالات الضريبية المتخلفة دون فحص أو ربط أو تحصيل فى ظل النظام الحالى القائم ووجود متأخرات ضخمة فى ذمة الممولين ووجود الكثير من المنازعات الضريبية والقضايا المتعددة المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها . والأخذ بنظام الضريبة الموحدة كنظام جديد يحتم ضرورة الانتهاء تماما من هذه المتأخرات الضريبية ويمكن التغلب على هذه المشكلة باتباع مايأتى :

١) التخلص من هذه المتأخرات الضريبية وذلك بالعمل على الانتهاء من محاسبة كافة الممولين حتى آخر سنة ضريبية ،وفحص كافة الملفات التى لم يتم محاسبتها وانهاء كل اجراءاتها قبل

تطبيق الضريبة الموحدة. وهذا يتطلب جهدا مكثفا من رجال الضرائب باعطاء دفعة قوية فى العمل ووضع خطة مناسبة فى سبيل هذا الانجاز مع ضرورة تحققه بالكفاءة والجودة المناسبتين حتى لايكون ذلك على حساب اهدار مبدأ العدالة الضريبية ،وفى حالة بقاء بعض الحالات المتأخرة فى الفحص قبل تطبيق الضريبة الموحدة فانه يمكن أيضا "تخصيص مأمور ومراجع أو أكثر بكل مأمورية تكون مهمتهم فحص الحالات المتأخرة بينما يتفرغ باقى العاملين بالمأموريات لتطبيق نظام الضريبة الموحدة" (١)

٢) ضرورة الانتهاء من كافة المنازعات الضريبية أمام لجان الطعن وأمام القضاء تماما قبل تطبيق نظام الضريبة الموحدة وذلك بالعمل على زيادة عدد لجان الطعن وتكثيف العمل بها وكذلك زيادة عدد الدوائر فى المحاكم المختصة بنظر المنازعات الضريبية وسرعة الفصل فى الدعاوى المرفوعة أمامها .وهذا يستلزم أيضا سرعة الفصل فى المنازعات الضريبية واختصار الاجراءات المتبعة سواء أمام لجان الطعن أو أمام المحاكم وذلك للتفرغ الكامل لنظام الضريبة الموحدة كنظام جديد.

٣) يمكن أيضا فى سبيل انهاء كافة المتأخرات والمتعلقات الضريبية من القانون الحالى للضرائب النوعية اعطاء القانون الجديد

---

(١) انظر فى هذا الرأى: د.عصمت عبدالكريم "الضريبة الموحدة فى مصر الهدف والوسيلة "مجلة التشريع المالى والضريبى .عدد خاص عن الضريبة الموحدة واجراءات تطبيقها فى مصر.الجزء الأول،العدد ٢٧٨ السنة الحادية والأربعون مارس - أبريل ١٩٩٢ ص ١٨٦.

فترة انتقالية ولتكن لمدة عام يتم فى خلالها انهاء كل المتأخرات الضريبية بكافة الوسائل وتذليل كافة الصعوبات التى قد تقف عقبة فى سبيل النظام الجديد وايجاد الحلول السليمة لتطبيق نظام الضريبة الموحدة على أسس صحيحة تتوافق مع السياسة الضريبية فى مصر.

* *

*

المطلب الثانى

مشكلة امساك الدفاتر (١)

فى الواقع أن امساك الدفاتر ليس هدفا فى حد ذاته وانما هو وسيلة الغرض منها الوصول الى الأرباح الحقيقية للممولين ليتم ربط الضريبة بناء عليها وذلك من واقع هذه الدفاتر والمستندات ويعتبر ارتفاع نسبة الممولين الذين يمسكون دفاتر منتظمة دليلا على تقدم النظام الضريبى ودقته كما أن أخذ مصلحة الضرائب بها يعد مؤشرا حقيقيا على وجود الثقة بين الممولين والادارة الضريبية.

وقد تضمنت النصوص القانونية التى نصت على امساك الدفاتر والمستندات بعض الشروط ضمانا لدقتها ونظاميتها وأمانتها حتى تعبر عن حقيقة أرباح الممول ومنها أن تكون مجموعة الدفاتر التى تمسكها المنشأة متكاملة ومنتظمة (م١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) وأن تمكن المنشأة من تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة وأن تكون هذه الدفاتر مؤيدة بالمستندات.

وهذا الالتزام يعتبر فى الواقع من الالتزامات التكميلية للاقرار الضريبى يقصد منه التحقق من سلامة وصدق البيانات المثبته بالاقرار وبالتالى يلتزم الممول بتقديمها اذا ما طلبت

---

(١) للمزيد من التفاصيل حول امساك الدفاتر المنتظمة راجع بصفة خاصة محسن حافظ "الدفاتر التجارية من الوجهة الضريبية فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١" النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية: العدد الرابع السنة الأولى سبتمبر ١٩٩١ د.حسن محمد كمال: "دراسات فى المحاسبة الضريبية "الضرائب على الدخل، مكتبة عين شمس ١٩٨٢. د.رؤف عبدالمنعم " أساسيات المحاسبة الضريبية "دار الثقافة العربية ١٩٩٠.

منه ذلك الادارةالضريبية وقد نصت المادة ٣٦ من القانون رقم١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن العبرة فى الدفاتر والسجلات والمستندات التى يمسكها الممول تكون بأمانتها ومدى اظهارها الحقيقةوانتظامها من حيث الشكل وفقا لأصول المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن،وقد جاء النص أيضا على ضرورة امساك الدفاتر فى المادة ٨٤ فى الباب الخاص بالضريبةعلىأرباح المهن غير التجارية حيث تقضى بأن يلتزم الممول بامساك دفتر يوميةيؤشر على كل صفحة منه من المأمورية المختصةوأن يقيد فيه يوما بيوم كل الايرادات وكذلك التكاليف والمصروفات الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة.

والجدير بالذكر أن القانون قد تضمن عقوبات معينة فى حالة مخالفة هذا الالتزام حيث تقضى المادة١٨٨ من الباب العاشر بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والخاص بالعقوبات على أن كل ممول يمتنع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التى يمكسها الى مصلحة الضرائب أو عدم موافاتها بما تطلبه من بيانات يحكم بالزامه بتقديم الدفاتر والاوراق والمستندات التى امتنع عن تقديمها وبغرامة تهديدية يحددالحكم مقدارها عن كل يوم من أيام التأخير وتاريخ بدء سريانها.ولايقف سريان الغرامة الا من اليوم الذى يثبت فيه بتأشير موقع عليه من مندوب مصلحةالضرائب على أحد اندفاتر الرئيسية للممول بأن المصلحة قد مكنت من الاطلاع على النحو الذى قضى به الحكم،وفى هذه الحالة يجوز للمحكمة أن

تقبل الممول من كل أو بعض الغرامات المحكوم بها .كما تضمنت المادة ١٨٧ الفقرة رابعا على أن يعاقب بغرامة مقدارها ٣٠٠جنيه فى حالة عدم امساك الممول الدفاتر المنصوص عليها فى المادتين ٣٥، ٨٤.

وسوف نرى فيما بعد أنه من الأمور التى روعيت فى قانون الضرائب على الدخل رقم١٥٧ لسنة ١٩٨١ تمهيدا للانتقال الى نظام الضريبة الموحدة أنه أولى عناية خاصة بامساك الممولين لدفاتر منتظمة بهدف تنمية وعى الممولين بضرورة وأهمية امساك هذه الدفاتر اقتناعا من المشرع بأن امساك هذه الدفاتر لازمة أساسية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة . وعلى ذلك فان عدم امساك الدفاتر والسجلات المنتظمة يعتبر من المشكلات التى تواجه تطبيق نظام الضريبة الموحدة وذلك للأسباب التالية :

أ) الأصل هو فرض الضريبة وفقا للمقدرة التكليفية للممولين المبنية على أساس الأرباح والدخول الفعلية من واقع سجلات الممول وحساباته .

ب) فى حالة عدم امساك الدفاتر سوف تلتجأ الادارة الضريبية الى التقدير الجزافى وقد يكون هذا التقدير فى صالح الممول مما يؤدى الى الاضرار بالخزانة العامة للدولة ، أو قد يكون هذا التقدير فى صالح الخزانة مما يؤدى الى الاضرار بالممول .

ج) عدم امساك الدفاتر واللجوء الى التقدير الجزافى أو التقدير بناء على المظاهر أو العلامات الخارجية يؤدى فى معظم الحالات الى الطعن فى هذا التقدير وتأخير اجراءات الفحص والربط وتراكم

المنازعات الضريبية أمام لجان الطعن وأمام المحاكم مما قد يؤدى الى ضياع حق الخزانة أو تأخر وصول الحق اليها والى ارهاق الممول وازعاجه .

لكل ذلك فان تطبيق نظام الضريبة الموحدة يظهر الحاجة الملحة الى ضرورة امساك الدفاتر والسجلات لكى تربط الضريبة بناء عليها وليس بناء على التقدير الجزافى ،وهناك وجهان لمشكلة امساك الدفاتر والسجلات : الأول هو أن غالبية الممولين لاتمسك دفاتر،والثانى هو أن معظم الدفاتر التى يمسكها الممولون ليست أمينه بمعنى أنها لاتظهر حقيقة النشاط.وللتغلب على هذه المشكلة يمكن اتباع مايأتى :

١) اعداد دفاتر مبسطة لكل طائفة من الممولين تتناسب مع امكاناتها المادية والفنية وتشجيع الممولين على امساكها فى ظل النظام الجديد للضريبة الموحدة .

٢) نشر الوعى الضريبى وتبصير الممولين بأهمية مسك الدفاتر والسجلات لكل من الممولين ومصلحة الضرائب .

٣) تحديد وعاء الضريبة من واقع السجلات والدفاتر الا اذا ثبت عدم صحة وأمانة هذه الدفاتر أوتلك السجلات وعدم اهدارها الا لأسباب موضوعية مقبولة .

٤) أن تقوم مصلحة الضرائب بالمساهمة الايجابية فى مساعدة الممولين على مسك الدفاتر وذلك بتوفير نماذج مبسطة يمكن الاسترشاد بها فى الدفاتر والسجلات .

٥) يمكن الاستغناء عن تطلب شكل معين للدفاتر أوالسجلات والاكتفاء بتقديم اقرارات معينة تكون مشفوعة بحسابات ختامية وقوائم تفصيلية تكشف بوضوح عن حقيقة نشاط الممول ومركزه المالي وتكون مؤيدة بمستندات أو سجلات احصائيةوادارية تتناسب وطبيعة نشاط الممول ٠

* *

*

المطلب الثالث

مشكلة التهرب من الضريبة

من أهم المخاوف التى تمثل عقبة أمام الضريبة الموحدة تتمثل فى أن نجاح الممول فى التهرب منها يؤدى الى تهربه من كافة التزاماته الضريبية قبل الدولة ،وبالتالى ضياع كل المبالغ التى للخزانة العامة ، أما فى الضرائب النوعية فقد يقال أنه اذا نجح الممول فى التهرب من احدى الضرائب فتستطيع الادارة الضريبية أن تلاحقه فى باقى الضرائب الأخرى. ونبادر الى القول ردا على ذلك بكل بساطه أن التهرب الضريبى يعد بالدرجة الأولى ظاهرة خلقية ينعدم فيها الضمير وهى ظاهرة موجودة فى كل دول العالم حتى المتقدم منها ،وقد تقل حدة الخوف من هذه الظاهرة اذا ماتوافرت الادارة الضريبية الكفء التى تكون على وعى وادراك تامين لكل ظروف الفرض الضريبى مع احكام الرقابة على الممولين وحصرهم حصرا دقيقا كما سنرى فيما بعد.

وينبغى أيضا على المشرع أن يتدارك كل الثغرات القانونية التى قد تمكن من التهرب الضريبى أو تشجع عليه كما يجب عدم المغالاة فى فرض الضرائب حتى لاتكون سببا من أسباب التفكير فى التهرب الضريبى . والادارة الضريبية مطالبة بأن تتحرى الدقة فى هذا الصدد وأن تتخذ كل الاحتياطيات الفعالة الكفيلة بمنع هذه الجرائم باتباع كافة الوسائل القانونية وعمل التحقيقات اللازمة مع تنبيه المشرع الى المواد القانونية التى قد يصادف التطبيق العملى فيها الكثير من الثغرات التى تفتح الطريق أمام بعض

الممولين لاستغلالها فى صورة سيئة .والممول مطالب أيضا فى هذا المجال بأن يراعى ضميره وأن يجعله دائما فى وعى ويقظة وادراك بأن الالتزام الضريبى هو واجب عليه ينبغى أن يقوم به بشرف ونزاهه واذا ما ارتأى أن ضريبة ما غير عادلة أوأنها مغالى فيها ينبغى ألا يفكر فى التهرب منها وانما يفكر أولا فى كيفية معالجة ذلك بالطرق الشرعية عن طريق التقدم بالتماس الى الادارة الضريبية أو حتى الى مجلس الشعب عن طريق أحد النواب ليعرض فيها وجهة نظره من هذه الضريبة ،وهنا يجب على السلطات المختصة مناقشة هذا الأمر وأخذه بمأخذ الجد واتخاذ اجراءات تعديل هذه الضريبة اذا كان الممول على حق مع ضرورة اتخاذ هذه الاجراءات على وجه السرعة وبالدقة المطلوبةلتدارك هذا الأمر وألا توضع فى الأدراج ويصرف النظر عنها فيفكر الممول من جديد فى الطريق الآخر وقد يكون الأسهل بالنسبة له فى هذه الحالة وهو التهرب من الضريبة أو الغش الضريبى وفى تلك الحالة قد يجد المبرر لديه وخاصة أنه يكون مستريح الضمير هادىء البال باعتبار أنه بذل المساعى الشرعية ولم تفلح أو حتى لم يتلقى رأيا أو ردا يقنعه بأنه ليس على صواب وأن وجهة نظره غير صحيحة .

وهناك أسباب متعددة قد تبرر للممولين الاتجاه الى التهرب الضريبى وبالتالى عدم التزامهم بالدفع ومن أهم هذه الأسباب مايأتى:(١)

---

(١) للمزيدمن التفاصيل حول هذه الأسباب راجع :
André Margarraz:Roger Merkli: "la fuite devant L'impôt et les controles du fisc"Lausanne 1985 P. 6 et s.

١) الأنانية والمصلحة الشخصية.

٢) الفكرة الخاطئة بأن التهرب الضريبى لايسبب ضررا لأحد

٣) السعى نحو التأكيد على الاعتراض على النفقات العامة التى قد ينظر اليها الفرد من وجهة نظره الشخصية على أنها غير مفيدة أو هى مبالغ فيها.

٤) عدم المساواة الحقيقية أوالمفترضة بين الممولين حيث ينظر بعض الممولين الى طوائف أخرى على أنها أحسن حظا منها وبالتالى يبررها بعدم المساواة كما هو الحال على سبيل المثال فى الموظفين الدوليين الذين يعفون غالبا من الضريبة.

٥) المعدل المرتفع للضريبة وأيضا التصاعدية الثقيلة جدا والسريعة لشرائح الدخول.

٦) الرغبة فى اظهار عدم كفاية الادارة الضريبية وعدم ممارستها للرقابة الضريبية بطرق جدية وصارمة .

٧) تدخل بعض مجموعات الضغط أو ذوى النفوذ.

التهرب الضريبى اذن غير مباح ولايمكن أن يبرره ثقل العبء الضريبى بل انه معاقب عليه فى كل التشريعات الضريبية ومنها بطبيعة الحال التشريع الضريبى المصرى الذى أضاف الى العقوبات الجنائية والمالية عقوبة تكميلية وهى اعتبار جريمة التهرب من آداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة تحرم المحكوم عليه من تولى الوظائف والمناصب العامة وتفقده الثقة والاعتبار.

واذا كنا نقرر ضرورة التزام الممولين بدفع الضرائب المقررة عليهم وان هذا الالتزام مهما كان ثقيلا لايبرر لهم

بأى حال اللجوء الى وسائل الغش أو التهرب منه ، الا أننا نرى أيضا أن هذا الالتزام ينبغى أن يكون التزاما واقعيا غير مغالى فيه أى ألا تفرط الدولة فى هذا الحق المقرر لها أو أن تقوم بفرض الضرائب دون حدود أو أن تلجأ الى فرض الضريبة فى كل مناسبة أيا كانت بل ينبغى عليها أن تفرض الضرائب بحدود معينة بحيث أن تكون متوافقة مع مقدرات الممولين التكليفية وبحيث أن تراعى فيها العدالة الضريبية كما يجب أيضا وكما ذكرنا من قبل ألا تصل هذه الضرائب الى حد المصادرة للشرائح العليا من الدخول مما يؤدى بالممولين الى سلوك طرق متعددة تنتهى اما بضياع حقوق الخزانة العامة أو بالتأثير الضار على الاقتصاد القومى.

وحتى يمكن التغلب على مشكلة التهرب من الضريبة ينبغى توافر أمرين هما الادارة الضريبية الكفء وحصر الممولين وسوف نشير الى هذين الأمرين فيما يلى :

أولا : الادارة الضريبية الكفء :

تتركز أهم أسباب التخوف من تطبيق نظام الضريبة الموحدة فى عدم كفاءة الجهاز الضريبى الحالى وضرورة توافر الادارة الضريبية الكفء القادرة على احكام الرقابة والسيطرة والتطبيق الصحيح لهذه الضريبة ، ذلك لأنه كلما كان النظام الضريبى قويا ومحكما كلما قل التهرب الضريبى وهذا يحتاج الى عناصر مؤهلة لديها الكفايات الفنية القادرة على احكام الرقابة مما يستوجب معه ضرورة الاختيار السليم لموظفى هذه الادارة مع اعدادهم الاعداد الجيد واتاحة

الفرصة لتكوينهم علميا ومهنيا التكوين السليم مع منحهم الضمانات اللازمة لمباشرة مهامهم وأعمالهم على أكمل وجه مع وضع نظام فعال للرقابة على أعمال مأمورى الضرائب وفرض العقوبات المناسبة على المخالفين لضمان انتظام سير العمل.

لكل ذلك فانه حتى تكون الادارة الضريبية ادارة ذات كفاءة عالية ورقابة قوية محكمة ينبغى توافر الشروط التالية :

١) اعادة تنظيم الادارة الضريبية بحيث تناسب العصر وخاصة فيما يتعلق بتطبيق تكنولوجيا المعلومات والقيام بتدريب العاملين فى مصلحة الضرائب على الضريبة الموحدة قبل فترة من بدء تطبيقها مع الاستمرار فى عملية التدريب الجدى الذى يجب أن يشترك فيه كمحاضرين عناصر من خارج مصلحة الضرائب .(١)

٢) دقة صياغة التشريع الضريبى بحيث يكون خاليا من الغموض والتعقيدات والثغرات والاجتهاد والاحتمالات .

٣) تدعيم وتطوير ادارة مكافحة التهرب الضريبى عن طريق زيادة عدد العاملين بها من الفنيين وتطوير دور مباحث التهرب بحيث يكون دورها بكفاءة أفضل وانشاء قسم للتهرب بكل ادارة اقليمية على مستوى المحافظات .

٤) ضرورة التوسع فى نظام الحاسب الآلى حتى يغطى كل جهات وفروع الجهاز الضريبى وايجاد العاملين المدربين على استعمال هذه الأجهزة بصورة جيدة وفعالة .

---

(١) انظر فى ذلك: د.زكريا محمد الصادق" الادارة الضريبية والضريبة الموحدة " الأهرام الاقتصادى، العدد ١٢٤١ ، ٢٦ أكتوبر ١٩٩٢ ص ٤٦ .

٥) وضع الضوابط اللازمة لمحاسبة الممولين أولا بأول والعمل على تحصيل الضريبة فى مواعيدها دون تأخير.

٦) العمل على نشر الوعى الضريبى لدى جمهور الممولين والتعريف بدور الضريبة وأهميتها كواجب ضرورى يجب على الممول القيام به، وعقد الندوات مع النقابات المهنية والغرف التجارية والصناعية وغيرها لشرح أحكام الضريبة الموحدة والرد على كل الاستفسارات والتساؤلات التى تثار فى هذا الصدد، مع طبع ونشر كتيبات بلغة سهلة تحتوى على أحكام الضريبة الموحدة تشريعا وتنفيذا حتى يفهمها الرجل العادى وتوزع على الممولين بالمجان.

٧) الاهتمام باللجان الداخلية والعمل على انهاء كافة المنازعات الضريبية داخل المصلحة والاهتمام بتوفير الأماكن المناسبة لأداء العمل التنفيذى مع توفير الأثاث اللازم لحفظ ملفات الممولين المتداولة منها أو التى بالحفظ.

٨) العمل على تحسين العلاقة بين الممول والادارة الضريبية وضرورة استخدام كل الطرق الكفيلة بالتفاهم واتفاق وجهتى نظر الممول والادارة الضريبية، وأن يكون الممول على علم تام بحقوقه والتزاماته فى تعامله مع الجهاز الضريبى.

ثانيا: حصر الممولين:

حصر الممولين يعنى التعرف على أسماء الممولين وأنشطتهم والأماكن التى يباشرون فيها هذه الأنشطة الخاضعة للضريبة سواء كانوا أفراد أو شركات أو جمعيات أوهيئات. وعملية الحصر تكون

أكثر فاعلية فى نظام الضريبة الموحدة باستخدام الرقم القومى الموحد لكل شخص اذ أن من شأنه احكام حصر المجتمع وتقليل فرص التهرب الضريبى الى حد كبير نظرا لأن هذا الرقم يلازم كل فرد منذ ولادته وحتى وفاته ويظل ملازما له بعد وفاته لتصفية كل ماله وما عليه أمام كافة الجهات الحكومية وغير الحكومية.(١)

لذلك فان نظام الضريبة الموحدة يستلزم ضرورة قيام الجهاز الضريبى بحصر جميع أفراد المجتمع الذين يمارسون نشاطا يحقق أرباحا حتى يمكن بعد ذلك من تحديد العملية الضريبية وتحقيق أهدافها. وتتمثل مشكلة الحصر فى عدم وجود الوعى الضريبى لدى الغالبية العظمى من الممولين بالتبليغ والاخطار عن أنشطتهم وقصور الادارة الضريبية وأسلوب عملها فى الحصر وعدم قدرتها على تجميع البيانات عن الممولين. وهناك عدة أساليب يمكن عن طريقها حصر الممولين أهمها:(٢)

١) أساليب تقليدية: تتمثل فى الاخطار الذى يقدمه الممول عند بداية مزاولته للنشاط والتبليغات التى تصل الى الجهاز الضريبى من الملتزمين قانونا بالتبليغ ثم الحصر الميدانى على الطبيعة والذى يعتمد على القائمين على الحصر بالمرور على المحلات التجارية الصناعية والأماكن التى يزاول من خلالها الممولون نشاطهم ثم عدهم وحصرهم وتسجيل بياناتهم وتجميع معلومات عنهم على الطبيعة.

---

(١) انظر فى ذلك: سيد عطيتو محمد على "الضريبة الموحدة واجراءات تطبيقها فى مصر" مجلة التشريع المالى والضريبى، سابق الاشارة اليها، ص ١٥٢.

(٢) راجع فى ذلك: د. صلاح الدين ابراهيم صالح "العلاقة بين الجهاز الضريبى والممولين" القاهرة ـ ١٩٨٣. ص ٤١ وما بعدها.

٢) أساليب مستحدثة : تتمثل فى البطاقة الضريبية التى تصدرها مصلحة الضرائب لكل ممول له ملف ضريبى خاص به وتتضمن بيانات كاملة عنه وقد حظر المشرع على بعض الجهات التعامل مع ممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على المهن غير التجارية الا اذا كان حاصلا على البطاقة الضريبة ومثبت بها تاريخ تقديم الاقرار عن آخر سنة ضريبية ،وتتمثل كذلك فى اقرار الثرورة الذى يلتزم الممول بتقديمه .

٣) هناك أساليب تخدم عملية الحصر مثل نظام الخصم والاضافة حيث يتم خصم قيمة الضريبة من مستحقات الممول أو يتم اضافة قيمة الضريبة على المبالغ المستحقة على الممول دفعها .

وعلى ذلك يمكن القول بأن عملية حصر الممولين تعتبر من المشكلات الرئيسية التى تواجه تطبيق نظام الضريبة الموحدة ويمكن التغلب على هذه المشكلة بانشاء سجل حصر أبجدى عام يضم جميع ممولى الضرائب على مستوى الجمهورية لضمان دقة الحصر ويكون لكل ممول رقم ضريبى ويتكرر هذا الرقم فى أية معاملة ضريبية مع هذا الممول .

كذلك يجب اجراء عملية حصر المجتمع الضريبى على الطبيعة كل ثلاث أو خمسة سنوات وفقا لأسس علمية وعملية مدروسة والاهتمام بشعب الحصر سواء على المستوى المركزى أو على مستوى المأموريات وزيادة القوة العاملة بها .

وتجدر الاشارة فى هذا الصدد الى أن المشرع المصرى فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد نص على التزامات متعددة على

الممولين وقد مد نطاق هذه الالتزامات لتشمل غير الممولين والحكمة من النص على هذه الالتزامات كما هو واضح من النصوص هى محاولة حصر الأنشطة التى تفرض عليها الضريبة والتعرف عليها بكل السبل حتى لايتم التهرب من آداء الضريبة بالنسبة لأصحاب هذه الأنشطة الذين قد يزاولون أنشطتهم دون اخطار مصلحة الضرائب . وعلى سبيل المثال لهذه الالتزامات التى تخص غير الممولين نجد المادة ١٣٥ التى تقضى بأنه "على كل مالك أو منتفع بعقار مخصص كله أو بعضه لتجارة أو صناعة أو مهنة تجارية أو غير تجارية أو يكون به مركز أو فرع أو مكتب لأية شركة أو منشأة تجارية أو صناعية مصرية أو أجنبيه ، أن يقدم الى مصلحة الضرائب خلال شهرين من تاريخ شغل أو تأجير هذه الأماكن اخطارا مبينا به الأماكن المشتغله فى الأغراض المتقدمة ونوع التجارة أو الصناعة أو المهنة التى يزاولها شاغل المكان أو الأماكن المذكورة واسم المشتغل سواء كان هو المالك أو المستأجر كما يقدم الاخطار كذلك خلال شهرين من تاريخ النزول عن الايجار أو انهائه .ويقع عبء الاخطار على المالك والمستأجر معا اذا كان من يزاول النشاط مستأجرا من الباطن" .

وبنفس النمط فى النص على التزامات غير الممولين جاءت المواد من ١٣٦ حتى ١٤١ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

* *

*

المبحث الثالث

مزايا وعيوب الضريبة الموحدة بالنسبة للممـــول وبالنسبة للدولـــة

الواقع أن نظام الضريبة الموحدة يحقق مزايا عديـــدة بالنسبة للممول وكذلك للدولة وقد يكون لهذا النظام بعض العيـوب بالنسبة لهما أيضا، ونشير الى هذه المزايا وتلك العيوب فى مطلبين مستقلين نخصص الأول لشرح مزايا وعيوب الضريبة الموحدة بالنســبة للممول بينما نشير فى المطلب الثانى الى تلك المزايا والعيـــوب بالنسبة للدولة.

المطلب الأول

مزايا الضريبة الموحدة وعيوبها بالنسبة للممول

أولا: مزايا الضريبة الموحدة بالنسبة للممول :

١) تحقيق العدالة الضريبية : من أهم المبادىء الرئيسية التى ينبغى توافرها فى الضريبة هو مبدأ العدالة الضريبية بمعنى العدالة فـــى توزيع الأعباء بين الممولين وفقا لمقدراتهم التكليفية أى وفقا لمقدرتهم على الدفع وحيث أن الضريبة الموحدة تنظر الى مجمـوع دخول الممول وايراداته المختلفة من كافة مصادرها الأمر الـــذى يمكن معه قياس مقدرة الممول على تحمل الأعباء العامة قياســـا صحيحا وهو مايسمح بأن نأخذ فى الاعتبار كل الامكانيات المالية للممول.

٢) تحقيق مبدأ الشخصية فى الضريبة : بمعنى أن الظروف الشخصية للممول وحالته الاجتماعية والعائلية تؤخذ فى الاعتبار عند ربط الضريبة .والضريبة الموحدة تحقق ذلك بما يكون تحت نظر الادارة الضريبية داخل الاقرار الواحد الذى يقدمه الممول من كافة النفقات والتكاليف التى يتحملها بما فيها أعباءه الشخصية والعائلية .

والحقيقة أن أول تطبيق لمبدأ الشخصنة فى الضريبة هو وضع الأعباء العائلية للممول موضع الاعتبار وماينجم عن ذلك من اعفاء للحد الأدنى اللازم للمعيشة كما ذكرنا من قبل،ذلك لأن نفقات كل فرد تشتمل على نسبة معينة تخصص لاشباع حاجاته الأساسية وحاجات أسرته وبالتالى فانه يجب اعفاء هذا الجزء الأساسى من الدخل من أية ضريبة ،بالاضافة الى ذلك فانه فى نظام الضريبة الموحدة يمكن خصم كافة الديون والالتزامات التى يلتزم بها الممول .

٣) السهولة والبساطه : يتميز نظام الضريبة الموحدة بالبساطه والسهولة فى الاجراءات نظرا لعدم تعدد الاجراءات وعدم تكرارها كما هو الحال فى نظام الضرائب النوعية .

٤) من السهل تحديد الالتزام الضريبى للممول وفقا لنظام الضريبة الموحدة فانه يسهل على الممول تحديد التزامه الضريبى حتى يستطيع الوفاء به وذلك بالنظر الى تحقيق ايرادات الممول ونفقاته وتحديد أعبائه والتزاماته بشكل أكثر واقعية وأكثر تقديرا لحالة الممول وظروفه وهذا يعتبر تحقيقا لقاعدة اليقين وهى أيضا من بين القواعد الأساسية الأربع التى ينبغى توافرها

فى الضريبة ،حيث تقضى هذه القاعدة بأن تكون الضريبة محددة بوضوح وبلا تحكم وذلك فى مبلغها وميعاد الوفاء بها وطريقة هذا الوفاء.

٥) توحيد اجراءات المحاسبة والربط والتحصيل ،ذلك لأنه فى ظل الضريبة الموحدة لايقدم الممول الا اقرارا واحدا بدلا من اقرارات متعددة بتعدد أنواع الدخول فى ظل نظام الضرائب النوعية فضلا عن أن الممول لايتعامل الا مع مأمورية ضرائب واحدة ومأمور ضرائب واحد ومن شأن ذلك التقليل من المشكلات الضريبية وتضييق شقة الخلاف بين الممولين ومصلحة الضرائب وعدم تعدد المطالبات أو الاقرارات أو الاجراءات سواء من حيث الربط أو التحصيل.

٦) عدم ضياع وقت الممول وجهده : ذلك لأن الضريبة الموحدة باجراءاتها الموحدة لاتهدر وقت الممول أو جهده فى تعدد الاجراءات أو تعدد الاقرارات أو تعدد مواعيد التحصيل.

ثانيا : عيوب الضريبة الموحدة بالنسبة للممول :

١) تتطلب ضرورة امساك الممول لدفاتر منتظمة : وهذا يعتبر من أهم الانتقادات التى يمكن أن توجه الى نظام الضريبة الموحدة بسبب انخفاض الوعى الضريبى لدى الممولين ولجهل الكثير منهم بأسلوب مسك الدفاتر بالاضافة الى أن الكثيرين منهم يعتبر أن امساك الدفاتر مضيعة للوقت وجهدا ضائعا لافائدة منه.

٢) تتطلب الضريبة الموحدة وعى ضريبى كامل ودرجة عالية من الصدق والشمول فى الاقرارات الضريبية التى يقدمها الممولون وتتطلب

أيضا درجة عالية من الثقافة التى تمكن الممول من تقديم اقراره الضريبى بصورة شاملة وصحيحة وقد يصعب تحقيق ذلك فى الدول النامية.

٣) نظرا لشعور الممول بثقل هذه الضريبة وبدفعها مرة واحدة فقد يدفعه ذلك الى محاولة التهرب منها وهذا عكس الضرائب النوعية التى قد يتوزع العبء الضريبى فيها على فترات مختلفة.

٤) وفقا لنظام الضريبة الموحدة يتم معاملة كافة أنواع الدخول والايرادات التى يحصل عليها الممول من مختلف مصادرها معاملة واحدة اذ أنها تصب جميعا فى وعاء واحد يخضعها لضريبة واحدة ذات خصائص وأسعار تصاعدية واحدة، وهذا يتنافى مع قواعد العدالة الضريبية التى تقضى بألا تعامل الدخول الناتجة من العمل بنفس المعاملة التى تعامل بها الدخول الناتجة عن رأس المال أو الدخول الناتجة عن مصدر مختلط (العمل ورأس المال معا).

٥) نجاح تطبيق الضريبة الموحدة يستلزم وجود جهاز ضريبى كفء مدرب والى عدد كبير من مأمورى الضرائب لكفالة مقومات النجاح واحكام الرقابة على الممولين والا أدى ذلك الى تفاقم مشاكل تحديد وعاء كل نوع من الايرادات والتعرض لمساوىء ظاهرة الفاقد الضريبى وعدم كفاءة الجهاز الضريبى ومايترتب على ذلك من مساوىء سلبية على الممولين.(١)

---

(١) انظر فى ذلك: الاستاذ عبدالفتاح فتوح "الضريبة الموحدة" الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب: محاضرات الموسم الثقافى لعام ١٩٨٨/١٩٨٩ القاهرة ١٩٨٩ ص ٨٥-٨٦.

٦) من الانتقادات التى وجهت الى نظام الضريبة الموحدة أنها ذات أسعار تصاعدية بالشرائح وموحدة على كافة الدخول أو الايرادات دون ماتمييز بينها مما يلقى عبئا ماليا اضافيا على ممولى ضريبة المرتبات بصفة خاصة من حيث أنهم يخضعون حاليا لأسعار تصاعدية تتراوح بين ٢٪ الى ٢٢٪ ،وقد تواجه الادارة الضريبية مشكلة كيفية ايجاد معدل سعر ضريبى لايضيف اعباء اضافية على الدخول المختلفة المكتسبة من العمل .(١)

* *
*

(١) راجع فى ذلك :د.نصحى منصور خليل "الضريبة الموحدة واجراءات تطبيقها فى مصر" ،مجلة التشريع المالى والضريبى، سابق الاشارة اليها. ص ٩٩.

المطلب الثانى

مزايا الضريبة الموحدة وعيوبها بالنسبة للدولة

أولا: مزايا الضريبة الموحدة بالنسبة للدولة:

١) آداة للتوجه الاقتصادى: بما أن نظام الضريبة الموحدة يعمل على تجميع كافة الايرادات من مصادرها المختلفة فى وعاء واحد فهى تمكن الدولة من فرض سيطرتها على مختلف الأنشطة الاقتصادية فى القطاعات المختلفة للاقتصاد القومى وبالتالى يسهل استخدام هذه الضريبة كأداة فى يد الدولة لرسم سياستها المالية فى الاطار الذى يحقق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية.

٢) الاقتصاد فى نفقات الجباية: وفقا لأهم خصائص الضريبة الموحدة وهو الوحدة فى كل شىء كما أشرنا من قبل فان هذه الخاصية بما يترتب عليها من توحيد للاجراءات وتوحيد لجهات التحصيل والرقابة والفحص فهى تؤدى الى الاقلال من النفقات التى تتحملها الدولة عند تعدد هذه الاجراءات مما يعتبر تحقيقا لمبدأ الاقتصاد فى نفقات الجباية وهو أيضا أحد المبادىء المهمة التى ينبغى توافرها فى الضريبة، وبمقتضى هذا المبدأ فان الدولة مطالبة بأن تختار الطرق التى تكلفها أقل النفقات وبأقل مبلغ ممكن فى سبيل تحصيل مبالغ الضريبة، ذلك لأن الايرادات الضريبية تزداد كلما قلت نفقات الجباية.

٣) التيسير على الادارة الضريبية: تقديم الممول لاقرار واحد عن كل دخوله وعدم تعدد اجراءات الربط الضريبى الذى يحدث فى ظل

نظام الضرائب النوعية يسهل عمل الادارة الضريبية ، مما يقلل من الأعباء الملقاه على عاتقها ويؤدى بالتالى الى احكام عملية الربط الضريبى دون ارهاق من جانب موظفى الادارة الضريبية .

٤) يؤدى نظام الضريبة الموحدة الى استقرار التشريع الضريبى نظرا لسهولة الالمام بكافة أحكام الضريبة الموحدة وعدم تعدد التعديلات فى التشريعات التى تحدث فى ظل نظام الضرائب النوعية أو المتعددة .

٥) تتميز الضريبة الموحدة أيضا بالمرونة و امكانية الاستجابة للتغيرات الاقتصادية عن طريق التغير فى أسعار الضريبة والتغير فى الاعفاءات الشخصية والعائلية وفقا للظروف الاقتصادية السائدة فى المجتمع .

٦) احكام عملية حصر المجتمع الضريبى بما يتحتم نتيجة لتطبيق الضريبة الموحدة من الحصر الشامل للممولين عن كافة أنشطتهم على المستوى القومى وكافة ايراداتهم .

٧) بما أن نظام الضريبة الموحدة يستلزم اتباع الحاسب الآلى وتعميمه فى كافة المأموريات الضريبية فان هذا الأمر يؤدى الى توفر البيانات و الاحصاءات عن المجتمع الضريبى مما يسهل على الادارة الضريبية متابعة كافة التغيرات التى تطرأ على حالات الممولين و اتخاذ الاجراءات اللازمة بشأنها فى الوقت المناسب .

ثانيا: عيوب الضريبة الموحدة بالنسبة للدولة:

١) تحتاج الى ادارة ضريبية ذات كفاءة عالية وهذا يستتبع تطوير نظام الفحص وتطوير الهيكل الوظيفى للعاملين بالادارة الضريبية بما ينظم ويحدد واجباتهم بدقة للقضاء على ظاهرة التخلف فى الفحص وتضخم المتأخرات وكذلك تهيئة الجو المناسب للعمل من حيث المكان وظروف العمل ووجود جهاز ادارى منظم يساعد المختصين على انجاز اعمالهم وتوحيد جهات التفتيش حتى لاتتضارب اختصاصاتها ومطالبها .وهذه المتطلبات وغيرها فى حاجة الى تكاليف باهظة حتى تحقق النتيجة المرجوه منها.

٢) تحتاج الى غرس الثقة بين الممول والادارة الضريبية ،وهذه الثقة من الأمور المهمة المطلوبة عند تطبيق الضريبة الموحدة وهذا يتطلب اشعار الممول بما تؤدية الدولة للأفراد من خدمات وحسن اختيارها لأوجه انفاق حصيلة الضرائب وكذلك نشر الثقافة الضريبية بكافة الوسائل ومساعدة الممولين على امساك الدفاتر وتوفير نماذج استرشادية مبسطة للسجلات والدفاتر اللازمة.

٣) قد لاتكفى حصيلة الضريبة الموحدة لتمويل النفقات العامة مما قد يؤدى بالدولة الى رفع سعرها لدرجة كبيرة تعمل على زيادة العبء الضريبى على الممولين وقد يكون ذلك دافعا لمحاولة التهرب من الضريبة وقد ذكرنا من قبل أنه اذا أفلح الممول فى الافلات من الضريبة الموحدة فسوف يتخلص تماما من تحمل أى عبء من الأعباء العامة بينما فى ظل نظام الضرائب النوعية اذا أفلح الممول من التهرب من بعضها فقد لايفلح فى التهرب من البعض الآخر.

الفصل الثانى

الضريبة الوحيدة على الانفـــاق

تمهيـــد:

نود الاشارة منذ البداية الى أن موضوع الضريبة الوحيدة على الانفاق قد أثار الكثير من الجدل والخلاف فى فرنسا حتى وصـــل الأمر الى مطالبة البعض وكما أشرنا الى ذلك من قبل بالغاء الضريبة على الدخل وفرض ضريبة وحيدة على الانفاق أو الاستهلاك ذلـــك لأن الانفاق فى رأيهم هو المعبر الحقيقى عن مقدرة الافراد التكليفية وسوف نتناول فيما بعد فى الفصل الثالث من هذا البحث دراسة هـــذا الرأى وتحليله لنرى مدى ملاءمته لمجتمعنا المصرى، غير أننا سوف نشير فى هذا الفصل الى مفهوم الضريبة الوحيدة على الانفاق وذلك فى مبحث أول ، ثم نستعرض فى المبحث الثانى الضرائب على الاستهلاك وما تحدثه من تغيرات فى التوازن الاقتصادى الفردى، وأخيرا نشير فى المبحث الثالث الى مزايا الضريبة الوحيدة على الانفاق وعيوبها.

* *

*

المبحث الأول

مفهوم الضريبة الوحيدة على الانفاق

فى الواقع أن هذه الضريبة ليست ضريبة على الاستهلاكات الجارية ولكنها ضريبة على كل الاستهلاكات ، أى أنها الضريبة التى تعفى فى نظر أنصارها الاستهلاكات من الضرورات الأولية (أو تفرض بسعر زهيد جدا) وتفرض على الاستهلاكات الأخرى بطريقة تصاعدية ، فهى تصل الى معدل معتدل جدا للاستهلاكات الجارية التى تكون أكثر ضرورة أو لزوما ثم معدل معتدل قليلا على الاستهلاكات غير الضرورية بينما معدل مرتفع يفرض على استهلاكات البذخ (الكمالية) وبمعدل مرتفع جدا على استهلاكات البذخ الكبرى التفاخرية .

وفى الحقيقة أن هذه الفكرة ليست وليدة اليوم فهى ترجع أساسا الى هوبز Hobbes منذ حوالى ثلاثة قرون وقد نادى بها أيضا جون استيوارت من قبل فى انجلترا فى التقرير الذى قدمه الى اللجنة الملكية لضرائب الدخل ورأس المال عام ١٨٦١ ، كذلك اقترحها فى انجلترا "بيجو" سنة ١٩٢٩ أمام لجنة كولين Colwynn للدين العام والضريبة . ثم اقترحها فى الولايات المتحدة الأمريكية أحد أعضاء الكونجرى وهو Ogden-Mills واقترحتها أيضا وزارة المالية الأمريكية عام ١٩٤٢ ، الا أن هذه المقترحات قد رفضت .

غير أن أهم من اقترحها وصاغها هو "نيكولاكالدور" N.Kaldor فى سنة ١٩٥٥ فى كتاب أصدره بعنوان (An expendeture Tax)[1] وهو يقترح أن تستبدل الضريبة على

(١) راجع : N.Kaldor:"An expenditure Tax: (London.George Allen and Unuin) 1955.N.Kaldor:"Indian tax reforme" New Delhi,1956.

الدخل بضريبة تصاعدية على مجموع الانفاق الشخصى التى تتم بواسطة كل ممول خلال السنة الضريبية ٠وقد اقترح ذلك كوسيلة لاصلاح النظام العام الهندى فى تقرير رفعه الى الحكومة الهندية فى ٣٠مارس ١٩٥٦ وذلك بعد أن شاهد اخفاق وفشل الضريبة التصاعدية على الدخل فى انجلترا بعد الحرب والتى كانت بمعدل مرتفع يعادل المصادرة للدخل ٠

ووفقا لكالدور فان هذه الضريبة التصاعدية على الانفاق هى الوحيدة التى تؤدى الى التقدم الاقتصادى واعادة التوزيع الاجتماعى كما يرى أيضا أن توزيع الضرائب توزيعا عادلا لايكون على أساس القيم الاسمية للدخل أو الثروة ولكنه يكون وفقا للقوة الانفاقية لها ،ذلك لأن الانفاق فى نظره يعد مؤشرا حقيقيا للمقدرة على تحمل الأعباء العامة ٠والمثال على تصاعدية الضريبة على الانفاق نجده فى فرنسا فى الضريبة على القيمة المضافة حيث أنها تشتمل على معدلات مختلفة : معدل منخفض ب ٥ر٥، ٥ر٧٪ ومعدل عادى ب ٦٠ر١٨٪ ثم معدل أقصى ب ٣٣ر٣٣٪ ٠وعلى ذلك فان هذه الضريبة تعتبر ضريبة تصاعدية وفقا لمجموع الموارد المنفقة بواسطة الممول، فهى تتخذ وعاء لها ذلك الجزء من الدخل الفردى الذى ينفق فى الأغراض الاستهلاكية على أساس أن هذا الجزء هو الذى يحدد مستوى الرفاهية للفرد وأنه وحده الذى يصلح للتعبير عن مقدرته التكليفية ٠

المبحث الثانى

الضرائب على الاستهلاك وما تحدثه من تغيرات فى التوازن الاقتصادى الفردى

بطبيعة الحال أننا لن نتناول هنا الضرائب على الاستهلاك تفصيلا ولكننا سنشير اليها بلمحات سريعة بالقدر الذى يفيدنا فى هذا البحث حتى نتعرف قبل أن نخوض فى بحث مزايا الضريبة الوحيدة على الانفاق وعيوبها على مفهوم الاستهلاك وما يحدثه من تغيرات فى التوازن الاقتصادى الفردى وذلك فى مطلب أول ثم نشير باشارات سريعة الى أهم أنواع الضرائب على الاستهلاك فى مطلب ثان .

المطلب الأول

الاستهلاك وما يحدثه من تغيرات فى التوازن الاقتصادى الفردى

هناك نظامان رئيسيان يمكن عن طريقهما أن نصل الى الاستقطاعات الضريبية :

أ) عند تملك الدخل وعرضا رأس المال .

ب) عند استخدام هذا الدخل أى عند انفاقه .

النظام الأول يسمح بفرض الضريبة فى اللحظة التى يدخل فيها الدخل فى ذمة الممول أى تبعا لمقبوضاته . أما الطريقة الثانية للفرض الضريبى فهى تشتمل على حجز الضريبة فى اللحظة التى يستخدم فيها الممول دخله من أجل استهلاكه الشخصى واستهلاك اسرته . أى فى

اللحظة التى يخرج فيها من ذمة الممول. وهذه هى الفكرة الأساسية للفرض الضريبى على الانفاق والتى سنتناولها فيما بعد.

ويذهب البعض فى تعريف نفقة الاستهلاك الى أنه "العمل أو التصرف الذى يشتمل على الاستخدام الحال أو المباشر لشىء ما باتلافه أى باستهلاكه "(١)

ويمكن أيضا تعريف الاستهلاك بأنه كل تصرف فى الثروة يكون برضاء الممول للحصول على سلعة أو خدمة .وعلى ذلك يمكن القول بأن نفقات الاستهلاك يمكن أن تظهر كعنصر هام قد يكشف عن قدرة الأفراد على الانفاق وبالتالى فانه من الطبيعى التفكير فى اعتبار هذه النفقات كعنصر فى الوعاء الضريبى.

وهكذا تتضح أهمية الاستهلاك وأهمية الجزء من الدخل الذى سيخصصه الفرد فى هذا الانفاق بحيث أن هذا الجزء قد يستنفذ كل دخله ،وعلى ذلك يمكن القول بأن ذوى الدخول البسيطة يستهلكون فى الواقع دخولهم بالكامل دافعين هكذا الضريبة غير المباشرة على مجموع مواردهم .وبناء على ذلك فان الاستقطاع الضريبى بانقاصه لهذا الجزء الهام من الدخل المخصص للاستهلاك سيؤدى الى هدم التوازن الفردى الذى كان الممول قد أقامه من قبل هذا الاستقطاع وذلك بالأثر المنقص لمقدرته التكليفية ،ونبين هنا هذه التغيرات فى التوازن الاقتصادى الفردى التى تحدث بين الانتاج والاستهلاك وبين

(١) Gabriel Poulalion:"Revenu et consommation Discrétionnaires" Paris,1975.P.36.

تغيرات التوازن الفردى فى الاستهلاكات .

أ) تغيرات التوازن الفردى بين الانتاج والاستهلاك:

كل فرد يقيم توازنا بين دخله واستهلاكاته وادخاره وبصفة خاصة ذوى الدخول المحدودة ويأتى الاستقطاع الضريبى ليهدم هذا التوازن الذى قد أسسه الممول من قبل فرض الضريبة ذلك لأنه ينتهى الى انقاص دخله .ومثال ذلك حالة الممول الذى دخله ٢٠٠ جنيه شهريا قد يخصص مثلا منها ١٥٠ جنيها لاستهلاكاته و ٥٠جنيه لادخاره واذا بالاستقطاع الضريبى يزداد فيجد أن ما كان ينفقه لاشباع حاجاته بمبلغ ١٥٠ جنيها لايكفى ويحتاج الى ١٧٠ جنيها، هنا سيضطر الى هدم هذا التوازن وانقاص ادخاره الى٣٠ جنيها أو زيادة عمله ،وعلى ذلك فهو لايستطيع أن يحصل على نفس الكمية أو المقدار من الاشباعات التى كانت فيما سبق أو سيضطر الى أن يبحث عن عمل اضافى أو يزود عدد ساعات عمله لو استطاع ذلك. يجب اذن أن يبدل أو يغير شروط توازنه وسيحاول أن يعوض مافاته من اشباع الحاجات بما أثقل على عاتقه وهذا التعويض سيمثل بالنسبة له تكلفة تكميلية أو اضافية وهو بذلك يتحمل بسبب الزيادة فى عمله تكلفة بلا فائدة حتى يستطيع أن يصل الى اشباع حاجاته .

اذن العبء الضريبى الفردى قد يدفع الفرد الذى يريدالحفاظ على مستوى استهلاكه فى أن ينتج أكثر ولكن دون أن يعطى مع ذلك كمية أو قدرا من المنفعة المتساوية مع هذا الذى كان قد استقطع بواسطة الضريبة ،هذا مع مراعاة أن الفرد ليس هو صاحب

الأمر والنهى فى مد أو بقاء عمله ولذلك فهو يلتجىء فى حالة عدم امكانية المد أو الاطالة الى المطالبة بزيادة أجره لكى يرفع من دخله .

ب) تغيرات التوازن الفردى فى استهلاكاته :

بما أن الدخل محصور أو منقص بواسطة الاستقطاع الضريبى فان الممول مضطر الى اقامة توازن جديد بين استهلاكاته ،وعلى ذلك فسوف يستبعد اشباع الحاجات التى توافق المنفعة الحدية الأقل أهمية ويعمل حسابا لتلك المنفعة النهائية لوحدات الدخل المخصصة فى اشباع مختلف الحاجات المتكاثرة والمتزايدة مع الانخفاض فى دخله الكلى ولكن اشباع الحاجات لايتناقص على نمط واحد فالانقاص من حاجة مايكون بحسب درجة مرونتها .وتفريعا على ذلك فان الاستهلاك للحاجات الأساسية لكونه أكثر جمودا سيكون الانقاص الأخير .

ويمكن القول بأن الممول يعتبر أن انقاص الدخل الناشىء عن الضريبة كتحول بطريقة مستمرة ودائمة لتوازن الاستهلاكات ، بينما انقاص الدخل الناشىء عن ارتفاع الأسعار لايؤدى الا الى تغير مؤقت اذ أن الممول يأمل غالبا فى أن الاتجاه الى ارتفاع الأسعار سيكون مضطربا أى سيكون مؤقتا .

يلاحظ أيضا أن الادخار وهو يمثل مرونه أكثر من الاستهلاك سيكون أول مايتجه اليه النقص أو التخفيض خاصة اذا ما اعتبرناه كاحتياطى للاستهلاك .

من كل ذلك يتضح لنا أن العبء الضريبى الزائد يؤدى بالممول الى تغيير توازنه الفردى أما بزيادة نشاطه المنتج واما بانقاص ادخاره وانقاص بعض استهلاكاته واما يحدث تنسيقا بين هذين التصرفين .

المطلب الثانى

أهم أنواع الضرائب على الاستهلاك

نشير هنا فى لمحة سريعة الى أهم أنواع الضرائب التى يمكن أن تفرض على الاستهلاك حتى تكتمل الصورة التى نبتغيها من بحثنا هذا وبوجه خاص فى نظام الضرائب على الاستهلاك حين نقارنه بنظام الضرائب على الدخل ومدى امكانية الاعتماد على ضريبة وحيدة على الانفاق بدلا من الضرائب على الدخل وذلك كما سنرى فيما بعد.

ومن المعروف فى الأنظمة الضريبية أن هناك نوعين رئيسيين من الضرائب يمكن أن ينطبقا على النفقات الاستهلاكية وهما: الضرائب العامة على الاستهلاك ،ثم الضرائب النوعية على بعض النفقات الخاصة من الاستهلاك .وسنوجز بالاشارة الى هذين النوعين من الضرائب فيما يلى:

أولا: الضرائب العامة على الاستهلاك:

les taxes sur le chiffre d'affaires :

وهى تلك الضرائب التى تعرف بالضرائب على رقم الأعمال أى التى تفرض على المبلغ الاجمالى للمبيعات ويمكن لهذه الضرائب أن

تتخذ عدة أنواع وهي : الضريبة الوحيدة على الانتاج ـ الضرائب العامة المتتابعة أوالمتراكمة على المعاملات ثم الضريبة على القيمة المضافة .

أ) الضريبة الوحيدة على الانتاج:

وتقتصر على فرض الضريبة العامة الوحيدة مرة واحدة على السلعة وذلك فى مرحلة معينة من المراحل المختلفة التى تمر بها السلعة وهى فى طريقها من المنتج الى المستهلك ،وعلى ذلك فهى تفرض بتعريفة مرتفعة حتى تكون منتجة ونظرا لوحدة سعرها فهى تتميز بالبساطه الظاهرية ،لكنها تصطدم بصعوبتين:فالضريبة الوحيدة قد تدفع الى الغش أوالتهرب الضريبى وعلى سبيل المثال لو أن مصنعا ينتج ١٠٠ألف زوج من الأحذية اذا لم يعلن الا عن ٨٠ ألف زوج فسوف يكون هناك ٢٠ ألف زوج قطعا سيتهربون من الضريبة .والصعوبة الثانية تنجم عن تحديد أو تعريف مرحلة الانتاج،هكذا فى مادةالنسيج هل يمكن القول بأن الانتاج قد تم فى اللحظة حيث مصنع الغزل غزل الخيط أو حيث المنسج قد صنع النسيج أو حيث الترزى أعد أو صنع الملابس ؟ الحل المتبع فى النظام الفرنسى هو أن الضريبة توجب التحصيل فى اللحظة التى توضع فيها السلعة تحت تصرف المستهلك الأخير.

هذا النظام قد يكون فى صالح الخزانة ،اذ أن الضريبة تفرض فى المرحلة النهائية للانتاج فى اللحظةالتى تصل فيها الى أكبر قيمة ولكن يعيبه التأخير فى تحصيل الضريبة بحيث أنها لاتحصل

الا فى المرحلة النهائية للانتاج وهو عيب خطير وبصفة خاصة فى فترة الانكماش النقدى السريع . وهناك صعوبة أخرى فى هذا النظام اذ أن نفس السلعة يمكن أن تسلم الى المستهلك فى عدة مراحل للانتاج فالخيط مثلا يمكن أن يباع فى بكر (ملفوفا فى بكر خيط) للمستهلك أو كقماش يباع بالمتر كملابس جاهزة .فى هذا الفرض ما هى المرحلة التى ينبغى أن نضع فيها الانتاج؟ والحل هو أن الصانع أوالتاجر يعلن أنه يتخذ وضع المنتج وبذلك يخضع للنظام الضريبى للمنتج ،بمعنى ألا يكون هذا الانتاج موضوعا للمعاملات فيما بعد ويجب أن يسلم السلعة الى المستهلك الأخير .وهذا النظام هو الذى اختاره المشرع الفرنسى بعد انشاء الرسم الوحيد على الانتاج فى ٣١ديسمبر ١٩٣٦.كما أن الضريبة أحيانا قد تستحق ليس فى مرحلة الانتاج ولكن فى اللحظة التى يتم فيها الشراء بواسطة المستهلك وهذه الحالة فى فرنسا هى التى عرفت بالرسم على المدفوعات الذى أنشىء فى ٣١ ديسمبر ١٩١٧.وهناك تطبيق لهذه الضريبة أيضا نجده فى الضريبة الوحيدة على تجارة التجزئة التى فرضتها انجلترا سنة ١٩٤٠ تحقيقا للرغبة فى ضغط الاستهلاك وهى عرفت بالضريبة على المشتريات Purchas tax الا أن هذه الضريبة قد ألغيت فى انجلترا وحلت محلها الضريبة على القيمة المضافة ابتداء من أول يناير ١٩٧٣.ويلاحظ على هذه الضريبة مع كونها تفرض مرة واحدة وبسعر مرتفع قد تكون أشد عبئا على الطبقات الفقيرة والمحدودة الدخل بالاضافة الى أنها تسمح بامكانية التهرب منها مما يؤدى الى ضياع جزء كبير من وعاء هذه الضريبة على الخزانة .

ب) الضريبة التراكمية أو المتتابعة على المعاملات أو على رقم الاعمال:

مضمون هذه الضريبة يمكن أن يفهم من تسميتها ذلك أنها تلك الضريبة التى يتعدد فرضها بعدد العمليات التى تمر بها السلعة أى أنها تجبى فى كل مرحلة من مراحل الانتاج. وهكذا فزوج الأحذية يكون موضوعا لمعاملات متعددة قبل أن يصل الى المستهلك النهائى: تاجر المواشى يبيع الجلد الى الدباغ والدباغ يبيع الجلد مدبوغا الى مصنع الأحذية والذى بدوره يبيع الأحذية مصنعه الى تاجر الجملة وهذا الأخير يبيعها الى المستهلك. فى كل معاملة من هذه المعاملات يتم فرض الضريبة، وقد فرضت هذه الضريبة فى فرنسا سنة ١٩٢٠ على عمليات الشراء التى تتم فى فرنسا بغرض البيع أو معاملات الأشخاص التى تتعلق بالمهن الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية ومثلها عمليات تأجير الأشياء والخدمات وعمليات تقديم الخدمات ولكن هذه الضريبة ألغيت سنة ١٩٣٦ لتحل محلها الضريبة العامة الوحيدة على الانتاج. وهذه الضريبة تتلافى العيب السابق فى الضريبة الوحيدة وهو صعوبة التهرب منها نظرا لتعدد مناسبات فرضها. لكن يؤخذ عليها عدة مآخذ:

١) أنها ضريبة غير عادلة اذ أن عبئها يختلف من سلعة الى أخرى تبعا لعدد المراحل التى تتداول فيها مما يشكل تفرقة غير عادلة فى المعاملة الضريبية بين السلع المختلفة.

٢) أنها تشجع التكامل بين المشروعات مما يؤدى الى انخفاض حصيلتها نتيجة التكامل الذى يؤدى الى اختصار مراحل تداول السلعة.

٣) تؤدى الى ارتفاع الاثمان النهائية التى يدفعها المستهلك بنسبة أكبر من تلك النسبة التى ارتفعت بها الضريبة وهذا يؤدى الى ارتفاع تكاليف المعيشة والتأثير على ذوى الدخول الضعيفة بما لايتناسب مع مقدراتهم التكليفية .

٤) هناك عيب خطير يهدد الانتاج الوطنى وهو أنها تؤدى الى استيراد المنتجات الأجنبيه والتى لم تدفع الضريبة الا مرة واحدة بدلا من انتاجها محليا .ونظرا لهذه الانتقادات فقد استبعدتها معظم التشريعات .

ج) الضريبة على القيمة المضافة: L'impôt sur la valeur ajouté (T.V.A)

تعد هذه الضريبة مركبة من الجمع بين الضريبة الوحيدة على المنتجات والضريبة المتتابعة على المعاملات وقد اقترحت كضريبة محسنة على رقم الأعمال لتفادى العيوب السابقة التى أخذت على الضريبة المتتابعة على رقم الأعمال .وتجد أساسها فى أن الضريبة تفرض على الانتاج فى كافة مراحله ولكن لاتتناول الا القيمة المضافة بمعنى الزيادة فى قيمة الانتاج فى كل مرحلة من مراحله عن قيمتها فى بداية المرحلة ،وقد فرضت هذه الضريبة فى فرنسا وفقا لقانون ١٠ أبريل ١٩٥٤ .وهى من أكثر الضرائب انتاجية فى فرنسا اذ أنها تزودها بأكثر من ثلث مواردها الضريبية .وعلى سبيل المثال فان حصيلتها فى سنة ١٩٧٠ كانت ٧٦ر٧٠ مليا فرنك، وفى سنة ١٩٨٦ بلغت حصيلتها ٨ر٤٧٠ مليار فرنك .[1] وهى على ذلك

(١) بالنسبة لسنة ١٩٧٠ أنظر O.C.D.E.1985.P. 117 أما بالنسبة لسنة ١٩٨٦ راجع : Projet de loi de finances pour 1986. P.221.

ذات حصيلة كبيرة جدا بالنسبة للمالية العامة الفرنسية ومع ذلك فان البعض[1] قد علق على هذه الضريبة بقوله " ان مع الـ T.V.A فان الممول يدفع الضريبة مرتين مرة على الجزء من دخله الذى ينفقه ومرة ثانية على مجموع دخله وهذا الازدواج الضريبى له أثره السيىء على ازدياد العبء الضريبى على الممول "وينتهى هذا الرأى الى أن هذه الضريبة هى ضريبة غير عادلة .ونظرا لارتفاع معدلات هذه الضريبة وخطورتها بالنسبة للطبقات الفقيرة فان المشرع الفرنسى يقسمها الى معدلات متغيرة تبدأ من ٥ر٧٪ لتصل الى ٣٣ر٣٣٪ بحسب الصفة الأكثر ضرورة للسلع والخدمات المفروضة عليها .

د) الضريبة العامة على المبيعات :[2]

لقد صدر قانون الضريبة العامة على المبيعات فى مصر كخطوة على طريق تطوير نظم الضرائب غير المباشرة وذلك بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ليحل محل الضريبة على الاستهلاك المقررة بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ حيث بدأ العمل بالقانون الجديد اعتبارا من ٣ مايو عام ١٩٩١ . ذلك لأن التطبيق العملى لقانون الضريبة على الاستهلاك السابق قد أسفر عن وجود بعض مشاكل فى التطبيق نتج عنها اختلافات فى وجهات النظر بين الممولين ومصلحة الضرائب على الاستهلاك .وعلاجا لمشاكل التطبيق ولتطوير النظام القائم فقد كان من الطبيعى التحرك نحو فرض ضريبة عامة على المبيعات وهو مايتفق مع الاتجاه المتزايد لفرض هذه الضريبة فى جميع أنحاء العالم

(١) راجع : Georges Callains-Homonno:"Une réforme fiscale nécessaire" (Revue,le nouveau contrat) Bulletin N° 73-6 Nov-1975 Paris.P.8.

(٢) لسنا هنا فى مجال الحديث المفصل عن هذه الضريبة بل وكما أشرنا من قبل مجرد لمحة سريعة بما يفيدنا فى هذا المجال وللمزيد (=)

المتقدم والنامى حيث طبقت الضريبة حتى الآن فى أكثر من ٧٥ دولة.[1]

وتفرض تلك الضريبة على كافة السلع الصناعية سواء كانت محلية أو مستوردة الا ما أستثنى بنص خاص وتفرض كذلك على كافة الخدمات التى تم تحديدها بالجدول رقم٢ المرافق للقانون .

والواقعة المنشئة للضريبة العامة على المبيعات هى واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة حيث يقوم البائع باضافتها الى قيمة الفاتورة وتحصيلها من المشترى أوالمنتفع ويشترط فى هذا البائع أن يكون مسجلا لدى مصلحة الضرائب على المبيعات .والشخص المطالب بالتسجيل هو كل منتج صناعى بلغت قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة والمعفاة منها مبلغ ٥٤ ألف جنيه فى الاثنى عشر شهرا السابقة لصدور القانون،وكل مورد لخدمة خاضعة للضريبة بلغ المقابل الذى حصل عليه من تقديم هذه الخدمة مبلغ ٥٤ ألف جنيه فى الاثنى عشر شهر السابقة لصدور القانون، وكل مستورد مهما كان حجم معاملاته ووكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين وكذلك كل منتج صناعى لسلعة واردة فى الجدول رقم (١) المرافق للقانون.

هذا وقد توسع القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ فى تعريف البيع بهدف منع الأفراد من التهرب من دفع الضريبة بأية وسيلة

(=) من التفاصيل حول الضريبة العامة على المبيعات انظر:د.حسن محمد كمال، د.سعيد عبد المنعم "الضريبة العامة على المبيعات فى التشريع المصرى "مكتبة عين شمس .القاهرة ١٩٩٣- د.زكريا محمد بيومى "شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات ،مكتبة شادى - القاهرة ١٩٩١.

(١) ورد ذلك فى المذكرة الايضاحية لقرار رئيس الجمهورية بمشروع قانون بفرض الضريبة العامة على المبيعات .

حيث عرفت المادة الأولى منه البيع بأنه انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستوردا الى المشترى ويعد بيعا فى حكم هذا القانون مايلى أيهما أسبق :

١) اصدار الفاتورة .

٢) تسليم السلعة أو أداء الخدمة .

٣) أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه أو دفعه تحت الحساب أو تصفية حساب أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة وقد تقرر تطبيق هذه الضريبة على ثلاث مراحل هى :

المرحلة الأولى : وفيها يكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها الى مصلحة الضرائب على المبيعات كل من المنتج الصناعى والمستور ومورد الخدمة .

المرحلة الثانية : وفيها يكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها بالاضافة الى ماذكر فى المرحلة الأولى تاجر الجملة .

أما المرحلة الثالثة : فيكلف فيها بتحصيل الضريبة وتوريدها بالاضافة الى ماذكر فى المرحلتين الأولى والثانية ، تاجر التجزأة ، وذلك حتى يتم فى النهاية تحصيل الضريبة فى مختلف مراحل تداول السلعة عند انتقالها من المنتج الى المستهلك النهائى .

ثانيا : الضرائب النوعية على بعض نفقات الاستهلاك :

تفرض هذه الضرائب على أساس نوعى وليس على أساس قيمى وهى تتناول أنواعا معينة من السلع والخدمات . وتفرض غالبية الدول هذه الضريبة على أنواع معينة من السلع كالدخان والمشروبات

الكحولية والبترول والخدمات وبعض المصنوعات وتتفاوت الأهمية النسبية لهذه الضرائب على هذه السلع من دولة الى أخرى فمثلا الاستقطاع الجزافى على المبيعات من التبغ فى فرنسا يصل الى ٦٥٪ وباضافة الـ T.V.A (الضريبة على القيمة المضافة) يصل الى ٨٥٪[١]. والجدير بالذكر أن مثل هذه الضرائب قد يكون لها أثر فى اعادة توزيع الدخول فمثلا تساهم الضريبة على الدخان فى اعادة التوزيع من المدخنين الى غير المدخنين. وقد تفرض هذه الضرائب فى احدى المراحل التى تمر بها السلعة كأن تفرض فى مرحلة انتاج السلعة وتسمى فى هذه المرحلة بضرائب أو رسوم الانتاج على أن تؤدى الضريبة قبل خروج السلعة من المصنع ومثالها فى مصر رسم الانتاج المفروض على السكر بالقانون رقم ١٦ لسنة ١٩٥٣ وكذا رسم الانتاج على الكحول المفروض بالقانون رقم ٣٦٣ لسنة ١٩٥٦ على أن يؤدى رسم الانتاج على الكحول خلال أربع وعشرين ساعة من انتهاء عملية التخمير أو التقطير.

"ويتميز نظام الضرائب على استهلاك بعض أنواع معينة من السلع بأنه يشكل أداة فعالة من أدوات التوجيه الاقتصادى اذ يكفى أن تلجأ الدولة الى تغيير السعر الذى تفرض به الضريبة على بعض السلع لتحدث تغييرا يتحدد تبعا لدرجة مرونة العرض ومرونة الطلب فى انتاجها واستهلاكها"[٢].

---

(١) راجع فى ذلك: François Euvrard:"la redistribution des revenus par la fiscalité"Revue projet: paris .N° 62. Fev.1972.P.180.

(٢) راجع فى ذلك: د. رفعت المحجوب، المرجع السابق ص ٢٩٣، د. السيد عبدالمولى "المالية العامة" دار الفكر العربى، القاهرة ١٩٧٥ ص ٢٨٨.

والجدير بالذكر أن هذه الضرائب قد تتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة المفروضة عليها أو قد تتحدد بمبلغ معين يضاف الى الثمن وقد يتمكن المنتج أوالبائع المكلف قانونا بدفعها من نقل عبئها كله أو بعضه الى المستهلك مع مراعاة أن هذا يتوقف على مدى العلاقة بين مرونة العرض ومرونة الطلب لهذه السلعة .ومع أن هذه الضرائب ستأتى بحصيلة ضخمة الا أنه يجب أن يراعى فيها جانب العدالة الضريبيةوالمقدرات التكليفية للممولين والتى تقتضى بأن تفرض هذه الضرائب بمالايتناسب مع مايستهلكه الفرد منها ومع مقدار دخله أو رأسماله مثل السلع الضرورية التى يضطر ذوى الدخول الضعيفة أن يستهلكوا منها مقدارا أكبر نسبيا مما يستهلكه ذوى الدخول المرتفعة .فمثلا المتسول يشترى كيلو من الخبز فيدفع الضريبة على استهلاك هذه السلعة بالتساوى مع المليونير الذى يستهلك كمية متساوية من هذا الناتج .

بعد سرد هذه الأنواع المختلفةمن الضرائب على الاستهلاك نخلص الى أن الضرائب العامةعلى الاستهلاك تؤدى الى ارتفاع المستوى العام للاثمان بأكثر مما تفعل الضرائب الخاصة على بعض السلع كما أنها تعامل السلع المختلفة الأهمية بالنسبة للمستهلك معاملة واحدة وهى على ذلك تعتبر أشد عبئا على الطبقات الفقيرة ذات الدخول المحدودة منها على الطبقات الغنية ذات الدخول المرتفعة . وبذلك يمكن القول بأن الضرائب العامةعلى الاستهلاك تتلاءم أكثر

فى البلاد المتقدمة حيث يتحقق مستوى مرتفع من الدخل الفـــــردى ويرتفع مستوى المعيشة أما فى البلاد المتخلفة والنامية فتعتبر الضرائب الخاصة على الاستهلاك أكثر ملائمة لها حيث الدخول الفردية منخفضة ومستوى المعيشة منخفض وبالتالى يمكن أن يراعى فى كـــل سلعة خاصة مدى ضروريتها وأهميتها بالنسبة للطبقات الفقيـــــرة بما يتناسب مع مقدراتها التكليفية الضعيفة .

* *

*

المبحث الثالث

مزايا الضريبة الوحيدة على الانفاق وعيوبها

سوف نقوم بتقسيم هذا المبحث الى مطلبين نشير في المطلب الأول الى مزايا الضريبة الوحيدة على الانفاق ثم في المطلب الثاني نتناول عيوب هذه الضريبة وذلك فيما يلي:

المطلب الأول

مزايا الضريبة الوحيدة على الانفاق

من المفيد الاشارة الى المزايا التي يسوقها أنصار هذه الضريبة من عدة وجوه: من وجهة نظر العدالة الضريبية، وجهة النظر المالية، وجهة النظر الادارية ثم وجهة النظر الاقتصادية وأخيرا من وجهة النظر السياسية وذلك كما يلي:

أولا: وجهة نظر العدالة الضريبية:

تعتبر هذه الضريبة أكثر انصافا وعدالة من الضريبة على الدخل لأنها تفرض على الممولين وفقا لما يحصلون عليه من الأموال العامة عند انفاقها حيث أنها تعد خير معبر عن مقدراتهم التكليفية، ذلك لأن انفاق الفرد يتوقف على ثروته وعلى مايحصل عليه من دخول عرضية ودورية، ولكن يعترض على ذلك بأن الضريبة على الانفاق وزنها يكون ثقيلا على الفقراء الذين ينفقون كل مواردهم بينما الأغنياء لاينفقون الا جزءا يسيرا منها ويمكنهم أن يدخروا من دخولهم، وهي بذلك لاتعد مؤشرا صادقا على

مقدراتهم التكليفية فى جميع الأحوال ويضيف أنصار هذه الضريبة بأنها تسمح بالحصول على فعالية أكبر فى الانتاج وعدالة أكثر فى توزيع الدخول ويبرهن الاستاذ Firmin Oulés على تفضيل الضريبة على الانفاق بالمقارنة بالضريبة على الدخل" أن فى الضريبة على الانفاق تستبعد جذريا كل امكانية للغش أو التهرب الضريبى باندماجها فى أسعار السلع وللتخلص منها ينبغى على الفرد ألا ينفق".(١)

اذن مع الضريبة على الانفاق بكونها تفرض حيث الدخول تستهلك فلايوجد مفر أو حيلة شرعية أو غير شرعية للتخلص من هذه الضريبة بالنسبة لكبار الممولين الذين يستطيعون أن يتخلصوا من كل عبء ضريبى بسهولة ،ويمكن الرد على ذلك بأن التهرب ظاهرة اخلاقية تعتمد على الضمير الضريبى والتهذيب الخلقى .

ثانيا: من وجهة النظر المالية :

فان الضريبة الوحيدة على الانفاق حينما تؤسس وتراقب جيدا فانها تسمح بالحصول على حصيلة أكثر ارتفاعا من الضريبة على الدخل حتى لو أنها لم تراقب جيدا فان الغش لايمكنه أن يكون بنفس النسبة التى تصل به مع الضريبة على الدخل .كما أنها ذات أثر مباشر وحال فهى تستطيع الارتفاع أو الانخفاض بفعالية دون تأخير على الموارد العامة ،على العكس مع الضريبة على الدخل

(١) راجع : Firmin Oulés:"les impératifs actuels de la fiscalité dans les pays occidentaux" (Revue économique et Sociale)Juillet,1959.P.308.

فان التغيرات فى الموارد العامة لاتنتج آثارها الا بعد تأخير من عام ونصف الى عامين وأحيانا أكثر. وفى هذا الصدد يمكننا القول بأنه على العكس تماما فان الضريبة المباشرة على الدخل حين تراقب جيدا مع وجود جهاز ضريبى قوى ومستنير واتباع طريقة الحجز من المنبع يدحض هذه الحجة.

ثالثا: من وجهة النظر الادارية:

فهذه الضريبة لاتتطلب الاقرار السنوى من قبل الممولين كما هو الحال فى الضريبة على الدخل. مما يحدث منازعات بينهم وبين الادارة الضريبية نظرا لاجراءاته المعقدة وفضلا عن أنه يلزم الممول بكشف أسراره الشخصية، أما الضريبة الوحيدة على الانفاق فهى لكونها مندمجة فى السعر فهى لاتتطلب رقابة تحقيقية أو كيدية، هكذا فانها ستكون أكثر احتمالا من الناحية النفسية بالنسبة للممولين، كما أن علاقات الادارة مع الخاضعين للضريبة ستكون أكثر سهولة ودور موظفى الخزانة سيكون مخففا وأكثر لطفا وقبولا.

والرد على ذلك بسيط جدا حيث أن الوعى الضريبى وتحسين العلاقات بين الممول والادارة يقلل من حدوث أية منازعات كما أن اقرار الممول بدخله لايعد بالنسبة للادارة المالية كشفا لاسراره الشخصية نظرا لأن الادارة المالية تلتزم بعدم افشاء هذه الأسرار الشخصية ضمن أسرار المهنة ومثال ذلك المريض الذى قد يكشف كل أسراره الشخصية والصحية للطبيب فهل يعتبر ذلك علانية وكشفا

لأسراره الشخصية !

رابعا: من وجهة النظر الاقتصادية:

فان الضريبة الوحيدة على الانفاق تحث على تكوين الادخار على العكس من الضريبة على الدخل التى تهبط من عزيمته فالادخار يعفى تماما من كل عبء ضريبى بحيث أن مبدأ الضريبة على الانفاق لايفرض الا على الجزء الذى يستهلك وليس على ذلك الذى يدخر. وهذه الحالة مطلوبة فى الوقت المعاصر حيث الحاجة الى الاستثمارات الخاصة والعامة تتكاثر فان الضريبة الوحيدة على الانفاق تساعد على التمويل الصحيح عن طريق الادخار لكل هذه الاستثمارات .هذا بالاضافة الى أن الذى يوظف أمواله المدخره فانه يزيد من رؤوس الأموال التى هى فنيا تشارك فى الانتاج القومى اذن هويساهم فى زيادة انتاجية العمل القومى وبسبب الزيادة العامة فى الانتاجية فان هؤلاء الذين يشاركون فى الانتاج وبخاصة العاملين سيحصلون على أجور أكثر ارتفاعا.

خامسا: من وجهة النظر السياسية:

فان هذه الضريبة لكونها تختفى فى أسعار السلع والخدمات فان زيادتها وتحميلها على مختلف الممولين سيجعل من الصعب حسابها فى الدعاية الانتخابية ،كما أنها لعدم كونها محسوسة عند دفعها فهى أقل اثارة للممولين للقيام بضغوط على المرشحين فى المجال السياسى للحصول على مزايا أفضل .ويمكن الرد على ذلك أيضا بأن الضرائب المباشرة على الدخول لكونها

محسوسه من الممولين فهى تؤدى الى احساسهم بواجباتهم المالية نحو الدولة فتزداد رقابتهم على أوجه الانفاق العام وهذه هى احدى صور الديمقراطية ٠ويخلص أنصار هذه الضريبة الى معارضة الضريبة على الدخل وتأييد الضريبة الوحيدة على الانفاق لأنها أكثر عدالة وتوافقا مع متطلبات الاقتصاد الحديث ٠

* *

*

المطلب الثانى

عيوب الضريبة الوحيدة على الانفاق

نوجز فيما يلى أهم الحجج التى يسوقها المعارضون لهذه الضريبة :

أولا: أن النفقة ليست معيارا تاما أو كاملا للتعبير عن مقدرة الأفراد الحقيقية فالشخص الغنى قد تكون نفقاته الحقيقية محدودة وأقل من مقدرته الحقيقية على الانفاق.ذلك لأن هناك أفراد على جانب كبير من الثراء لاينفقون الا جزء يسيرا من دخلهم وبالتالى فان انفاقهم هذا لايمكن أن يعبر عن مقدرتهم بينما الفقراء وذوى الدخول المحدودة قد ينفقون غالبا كل دخولهم على الانفاق وهذه الضريبة تعتبر أكثر ثقلا بالنسبة لهم.ومع ذلك يمكن الرد على هذا القول بأن الاعانات العائلية (التى تصرف فى الدول المتقدمة ومنها فرنسا)للأسر الفقيرة المتعددة تعتبر كسداد أو كرد للضريبة- اذ أنها تعتبر كتعويض عن زيادة العبء الضريبى الناتجة عن النمو فى الاستهلاكات التى تنفقها الأسرة متعددة الأفراد.

ثانيا: ان الضريبة على الانفاق تعتبر عاملا فى ارتفاع الأسعار حيث أنها تنضم مباشرة الى الثمن وهذا الارتفاع فى الاثمان يتجه الى انقاص الاستهلاك،والضريبة على الانفاق تمارس هكذا أحد المؤثرات الانكماشية كما أنه يمكن أن يصحبها تخفيض للصادرات فالسعر المرتفع بواسطة الضريبة يعطل قدرته على المنافسة.

ثالثا: أن الضريبة على الانفاق تزيد بأدنى شك الحث على الادخار ولكن اعفاء هذه المبالغ المدخرة من كل ضريبة سيزيد من التفاوت فى توزيع الدخول والثروات وذلك بتشجيع تراكمها وفى عدم خضوع كل من الادخار والانفاق الاستثمارى للضريبة تضييع لموارد غزيرة على الخزانة العامة مما يؤثر فى حصيلة الضريبة.

رابعا: هذه الضريبة تفرق فى المعاملة وفقا لخصوصيات وأمزجة الأفراد فلو أن شخصين لهما نفس الدخل وحالتهما متشابهة تماما الا أن أحدهما يفضل أن ينفق قليلا والآخر ينفق كثيرا. فلماذا يدفع الأول ضريبة أقل من الثانى؟ يجب التسليم هنا بأن البخيل أو المقتصد L'avare هو فى وضع أفضل فى حالة الضريبة على الانفاق من المسرف أوالسخى le prodigue والاختيار بين هذين النظامين يمكن أن يثير مشكلة معنوية أو خلقية.

خامسا: من أهم العيوب التى قيلت فى الضريبة على الانفاق وهم بصدد التفرقة بين الضرائب المباشرة وغيرالمباشرة (١) أنها ضريبة ظالمة، ذلك لأن الضريبة الرئيسية المدفوعة بواسطة العامل ليست هى الضريبة على الدخل ولكنها الضريبة غير المباشرة، ويستطردون القول بأنها (أى الضريبة على الانفاق) ستكون بالنسبة له ميزة كونها غير مؤلمة ولكن دراسات مختلفة أثبتت أن الافراد قد فهموا

---

(١) راجع فى ذلك: Jean christophe le Duigou: qui paye l'impôt (Revue, économique et Politique) Paris, 1982. PP.57-58.

جيدا خاصيتها الظالمة ،فبالرغم من معدلاتها المميزة الا أنها الضريبة التى من ضروراتها أن تكون نسبية على استهلاكات الأسر ، ويضيف هذا الرأى بأن العامل كمستخدم سيعمل شهرا ونصفا من أجل تسديد ضرائبه غير المباشرة بينما رب العمل فى الصناعة أو التجارة لايخصص لها الا ثلاثة أسابيع من الدخل.

* *

*

الفصل الثالث

أى الضريبتين أفضل لمجتمعنا المصرى

تمهيد:

بعد أن استعرضنا مفهوم الضريبة الموحدة على الدخل ومفهوم الضريبة الوحيدة على الانفاق ورأينا مزايا وعيوب كل من الضريبتين نقرر أن الخلاف حول الضريبة على الدخل والضريبة على الانفاق هو خلاف حول الضرائب المباشرة وغير المباشرة وهذين النظامين هما عماد النظام الضريبى فى كل بلدان العالم تقريبا، والدولة غالبا ماتجمع بين هذين النظامين بحيث يصعب الاكتفاء بأحدهما دون الآخر مع محاولة التوازن بينهما ،وهذا التوازن يتوقف على العديد من الاعتبارات السياسية والاقتصادية والمالية والاجتماعية التى تسعى الدولة الى تحقيقها.

وفى هذا الصدد نشير الى المزاح اللطيف الذى قال به Glodstone من أن الضريبة المباشرة وغير المباشرة هما البنتان اللطيفتان المحبوبتان اللتان يجب على وزير المالية أن يغازلهما معا وأن يتودد لهما دون أن يجعل احداهن تغار من الأخرى.(١)

وعلى ذلك فسوف نقسم هذا الفصل الى مبحثين رئيسيين نستعرض فى الأول مدى ملاءمة الضريبة الوحيدة على الانفاق لمجتمعنا المصرى ،ثم نتناول فى المبحث الثانى مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر وذلك فيما يلى.

---

(١) Cité par/Louis Trotabas,Jean-Marie Cotteret: "Droit fiscal"4e éd.Paris,1980.P.91.

المبحث الأول

مدى ملاءمة الضريبة الوحيدة على الانفاق لمجتمعنا المصـــرى

بعد أن تناولنا بالشرح مزايا وعيوب الضريبة الوحيـــدة على الانفاق نقرر منذ البداية عدم صلاحية هذه الضريبة للتطبيـــق بمفردها فى مصر دون الضريبة على الدخل وفضلا عن الانتقـــادات السابقة التى تجعلنا نقرر ذلك فاننا نضيف اليها ما يأتى:

١) بالنسبة للعدالة فهى تقتضى أن يكون الفرض الضريبى على الأفراد وفقا لقدراتهم على الانفاق وليس بحسب انفاقهم الحقيقى، وقـــد رأينا أنه قد يختلف وفقا لأمزجة وخصوصيات الأفراد. والحقيقـــة هى أن الضريبة على الدخل معروفة فى الأصل كعنصر أو كعامل فـــى العدالة الاجتماعية، اذ أن الضرائب المباشرة وبصفة خاصة الضرائـــب على الدخول والثروات هى الوحيدة التى يمكن اعتبارها متوافقـــة مع فكرة العدالة ذلك لأنها تفرض على حالات مستقرة وتضمن مراعاة الجوانب الشخصية للممولين، فهى تسمح بمراعاة المقدرات التكليفية الحقيقية لكل ممول كالأخذ فى الاعتبار الأعباء العائلية كمـــا يمكن من خلالها تطبيق التعريفة التصاعدية فى الضريبة وذلـــك بالتغير فى السعر بحسب الأهمية الكمية لمقدرات الممولين علـــى الدفع. أما بصدد الضرائب غير المباشرة على الانفاق فهى تصيب غالبا المـــواد الضرورية فهى تتناسب عكسيا مع مقدرات الممولين علـــى الدفع وهى بذلك تفرض بنسبة أكبر على الأشخاص ذوى الدخـــول

الضعيفة ،ويمكن أن يساق ردا على ذلك بامكانية ادخال عناصر الشخصية فى الضرائب غير المباشرة مثل التنوع فى المعدلات كما هو الحال فى الضريبة على القيمة المضافة وبالتالى تخفف من ظلم هذه الضريبة ولكننا نرى أنه حتى فى هذه الحالة لايمكن القضاء تماما على عدم عدالتها ولايمكن التوصل اطلاقا الى مراعاة الجوانب الشخصية اذ أن فى مثل هذه المعدلات المختلفة لايفرق بين غنى وفقير فغالبا ماتكون فئة مخفضة للسلع الضرورية وهى كمايستفيد منها الفقير قد يستفيد منها القادر وربما بدرجة أكبر من الأول. والمثال على ذلك فى مصر الدعم لرغيف الخبز معمول أساسا للطبقات الفقيرة فهل حينما يذهب أحد الأغنياء لشراء الخبز يقال له عفوا أنت غنى وعليك ألا تشترى من هذا الخبز المدعم؟ والعدالة الاجتماعيةوالضريبة تأبى أن يتمتع القادر بنفس الاعفاء الذى يتمتع به غيرالقادر ولا مجال هنا اطلاقا للتمييز عند شراء السلع الضرورية أو السلع الجارية بين غنى وفقير.

٢) حتى مع كون الضريبة على الانفاق مندمجة فى السعر وكما يعبر عنها بظاهرة "التبنج أو التخدير الضريبى" الا أنها لابد وأن يحس بها مع ارتفاع الأسعار نتيجة لفرض الضريبة الوحيدة على الانفاق خاصة من الفئات المحدودة الدخل .

٣) لو كان صحيحا أن الضريبة على الانفاق يقل التهرب منها فسيكون صحيحا أيضا أن يكثر الامتناع عن استهلاكات معينة وبخاصة الاستهلاكات غير الضرورية والكمالية خصوصا وأن الضريبة

ستفرض عليها بسعر مرتفع جدا وفى هذا اقلال للحصيلة الضريبية بالاضافة الى أنه ـ كما ذكرنا سابقا ـ بصدد الضريبة على الدخل والثروة لو أمكن احكام الرقابة مع استخدام طرق ناجحة للجباية مثل الحجز من المنبع فسوف يصعب التهرب منها.

٤) وللاستدلال على أن الضريبة على الانفاق هى الأكثر ظلما ولاتتوافق مع العدالة بل أنها بصفة أساسية متصاعدة عكسيا نضرب المثال التالى: لو أن عاملا يحصل على أجر شهرى خمسين جنيها فهو مضطر الى انفاقه كلية فى استهلاكاته المختلفة وسيدفع على ذلك عشرة جنيهات ضريبة غير مرئية على الانفاق أى خمس ($\frac{1}{5}$) دخله وبنسبة ٢٠٪ من دخله الشهرى. ونفترض أن رب العمل الذى يعمل لديه هذا العامل دخله يزيد عشرين مرة عن هذا العامل أى ألف جنيه وهو بخيل ولايستهلك هو أيضا الا خمسين جنيها على استهلاكاته فهو لايدفع اذن الا عشرة جنيهات ضريبة على الانفاق أى $\frac{1}{100}$ من دخله وبنسبة ٠٫١٪ وبفرض عكس بأنه يعيش عيشة مترفة ويلقى بنقوده فى الهواء وهو يبذر وينفق سبعمائة جنيه ويدفع منها مائة وأربعين جنيها ضرائب غير مرئية على الانفاق فهذا لايمثل الا ١٤٪ من دخله فقط.

من هذا المثال يتضح لنا أن العامل البسيط الذى يعيش على الفتات قد دفع الضريبة على الانفاق بما يوازى ٢٠٪ من دخله بينما رب العمل الذى يعيش عيشة البذخ لم يدفع سوى ١٤٪ من دخله ولما كان غالبية أفراد المجتمع المصرى تنتمى الى الطبقات

المتوسطة ومحدودى الدخل فان نظام الضريبة الوحيدة على الانفاق يعنى أن هذا النظام سيثقل على هذه الطبقات وهى الغالبية بعبء أشد ثقلا مما يتحمله القادرون ذوى المقدرات التكليفية المرتفعة دون استطاعة التغلغل الى الظروف الشخصية والعائلية للممولين مما يجعلنا نقرر أنه بالنسبة لمجتمعنا المصرى لاغنى عن فرض الضرائب المباشرة على الدخول حتى تتحقق العدالة الضريبية والتى تقتضى أن يكون الفرض الضريبى على الممولين وفقا لما يحصلونه أو يستخرجونه من المال العام وليس تبعا لذلك الذى يفعونه فى الانفاق، وأن يكون وفقا لنظام التصاعد فى الضريبة تبعا لمقدرة الممولين على الدفع مع ضرورة مراعاة ألا تكون هذه التصاعدية مفرطة الى الحد الذى تصبح معه وسيلة للمصادرة ، فالتصاعدية التى نراها والتى تتلاءم أيضا مع مجتمعنا المصرى هى التصاعدية المعتدلة . ذلك لأن التصاعدية الشديدة والتى قد تصل كما ذكرنا الى حد المصادرة للشرائح العليا من الدخل تحطم التقدم الاقتصادى والتحسن الاجتماعى نفسه اذ أنها فى الواقع تعتبر عند هذا الحد معاقبة للجهد وقد تضعف روح المشروع والعمل وتثير القلق فى روح المواطنين وفى أنشطتهم والشعور بالظلم أمام مساهماتهم الضريبية . هذا الاحساس قد يؤدى الى الغش أو التهرب الضريبى وهو يؤدى فى كل حالاته الى الفسق الضريبى .

ومن كل ذلك نخلص الى أن الغاء الضريبة على الدخل واحلال الضريبة الوحيدة على الانفاق لايتفق ومجتمعنا المصرى ولايتلاءم اطلاقا

مع الظروف التى نمر بها ولاحتى مع النظم الضريبية المتعارف عليها .لذلك فانه لابد من الجمع بين النظامين مع مراعاة الظروف الشخصية والعائلية فى الضرائب المباشرة وأن تكون التصاعدية معتدلة كما أشرنا،على أن يراعى أيضا عدم الاثقال فى العبء الضريبى غيرالمباشر خاصة بالنسبة للسلع والخدمات الضرورية والسلع الجارية حيث أن هذه السلع هى التى لاغنى عنها لكل الطبقات .

نخلص من كل ذلك أيضا الى أن الأفضل لمجتمعنا المصرى بالنسبة للضرائب المباشرة هو تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل تمشيا مع سياسة الاصلاح الاقتصادى التى بدأناها والتى تقتضى كما ذكرنا اصلاح النظام الضريبى ولايتسنى ذلك الا بتطبيق الضريبة الموحدة على الدخل ولكن مامدى امكانية تطبيق هذه الضريبة فى مصر؟ هذا ماسوف نتناوله فى المبحث الثانى كمايلى.

* *

*

المبحث الثانى

مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر

نبادر الى القول بأن الظروف الآن فى مصر أصبحت مواتية تماما للأخذ بنظام الضريبة الموحدة وامكانية تطبيقها أصبحت مؤكدة بصفة خاصة بعد الأخذ بنظام الضريبة العامة على المبيعات والتى أشرنا اليها من قبل ،وهناك ملامح ومؤشرات فى التطور التشريعى للضرائب فى مصر نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة ،وهناك عدة أمور ينبغى مراعاتها قبل تطبيق هذا النظام.

لذلك فسوف نتناول هذا الموضوع فى مطلبين متتاليين، نشير فى الأول الى الملامح والمؤشرات التى تمهد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة ،ثم نتناول فى المطلب الثانى مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر.

المطلب الأول

الملامح والمؤشرات التى تمهد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة فى مصر

لقد أخذ النظام الضريبى المصرى بالضرائب النوعية فى القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ محتذيا فى ذلك بالنظام الفرنسى القديم الذى تم تطويره فى عام ١٩٣٤ ،ثم ظهرت بعد ذلك العديد من الآراء التى تطالب بتطبيق نظام الضريبة الموحدة منذ الأربعينات باعتبار أنه النظام الذى يعمل على تلافى كافة المشكلات الضريبية ،وقدطرحت هذه الفكرة عام ١٩٤٨ عند مناقشة مشروع القانون رقم ٩٩ لسنة

١٩٤٩ الخاص بالضريبة العامة على الدخل كضريبة تكميلية لنظام الضرائب النوعية ،وقد تقرر عدم ملاءمة الأخذ بالضريبة الموحدة فى مصر فى ذلك الوقت .

ثم طرحت فكرة الضريبة الموحدة أيضا فى عام ١٩٥٤ بصدد الكتاب الدورى الذى أصدرته مصلحة الضرائب الى مأمورياتها بشأن الحصول على آراء العاملين فى تطبيق الضريبة الموحدة وقد اتجهت حينذاك الكثير من الآراء نحو تأييد تطبيقها.(١)

كما نادى بفكرة الضريبة الموحدة فى مصر المؤتمر التجارى الأول الذى عقد فى فبراير عام ١٩٥٤ فى مؤتمر المحاسبين المنعقد فى ديسمبر ١٩٥٧ والمؤتمر العام للاتحاد القومى فى يونيو عام ١٩٦٠ والمؤتمر الضريبى الثانى المنعقد فى مارس عام ١٩٦٤ ،وقد سبق أن قامت مصلحة الضرائب بدراسة الموضوع دراسة مستفيضة تناولت نظم الضرائب الموحدة فى الدول المختلفة ومزايا وعيوب هذه النظم وشكلت العديد من اللجان المختصة سواء بالوزارة أو بالمصلحة حيث انتهت جميعها الى العدول عن الأخذ بالضريبة الموحدة والابقاء على النظام الحالى مع اجراء التعديلات اللازمة لتوحيد الاجراءات وتبسيطها خاصة فى الفحص والربط والتحصيل.(٢)

---

(١) راجع فى ذلك: د.محمد مبارك حجير "الضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية "معهد البحوث والدراسات العربية ١٩٦٥/١٩٦٦ القاهرة ص ٤٥٧.

(٢) انظر فى ذلك: الاستاذ/فاروق مرسى متولى "الضريبة الموحدة معوبات وانتقادات كتاب الأهرام الاقتصادى: "الضرائب ودورها فى علاج عجز الموازنة" العدد ٤٦ ديسمبر ١٩٩١ ص ١١.

وقد أوصى مجلس الشعب عند موافقته على مشروع قانون تحقيق العدالة الضريبية بجلسته المنعقدة بتاريخ ١٩٧٨/٨/١٨ بالانتقال الى نظام الضريبة الموحدة ،وقد شكلت بوزارة المالية لجان متخصصة عهد اليها اجراء الدراسات اللازمة وقد انتهت الدراسات والتوصيات الى أن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة يتطلب تطوير ورفع كفاءة الجهاز الضريبى،والانتهاء من التراكمات القائمة حاليا والناجمة عن التأخير فى اجراءات الحصر والربط وتوعية الممولين بنظام الضريبة الموحدة الذى يقوم أساسا على امساك كل ممول دفاتر وحسابات منتظمة تضم أوجه نشاطه المختلفة وضرورة التريث فى الانتقال من نظام الضرائب النوعية الى نظام الضريبة الموحدة حتى يتحقق المناخ الضريبى الملائم لتطبيق هذا النظام مع امكان التمهيد لذلك بواسطة تشريعات هادفة .وقد شكلت لجنة اعداد مشروع الضريبة الموحدة برئاسة الاستاذالدكتور عاطف صدقى وعضوية خبراء من وزارة المالية وبعض أساتذة الجامعات بالاضافة الى عدد من المتخصصين فى مجال الضرائب فى الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا وانتهت من اعداد تقريرها بشأن نظام الضريبة الموحدة .(١)

وتجدر الاشارة الى أن صدور قانون الضريبة العامة على الايراد بالقانون رقم٩٩ لسنة ١٩٤٩والتى تم سريانها اعتبارا من أول يناير ١٩٥٠ كضريبة تكميلية لنظام الضرائب النوعية تعتبر

(١) راجع فى ذلك : الاستاذ/ابراهيم طلعت "قبل الانتقال لنظام الضريبة الموحدة "كتاب الأهرام الاقتصادى. سابق الاشارة اليه ،ص ٢٥.

بمثابة الخطوة الأولى نحو الأخذ بنظام الضريبة الموحدة ذلك لأنها تتفق من حيث المبدأ والأساس الفنى مع نظام الضريبة الموحدة.

ثم اتجه المشرع المصرى مع بداية الانفتاح الاقتصادى فى عام ١٩٧٤ الى التفكير فى الاصلاح الضريبى للأخذ بسياسة ضريبية ناجحة تسهم فى دفع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ثم صدور قانون العدالة الضريبية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ حيث ألزم الممول الخاضع لأكثر من ضريبة نوعية بتقديم اقرار واحد الى مأمورية ضرائب واحدة وهى التى يقع فى دائرة اختصاصها مركز نشاطه الرئيسى . وقد أوصى مجلس الشعب كما أشرنا من قبل عند موافقته على مشروع قانون العدالة الضريبية فى ١٩٧٨/٨/١٨ بضرورة الانتقال الى نظام الضريبة الموحدة. وبعد ذلك تم تشكيل لجنة عليا لتطوير الجهاز الضريبى حيث أوصت هذه اللجنة بوضع خطتين لتطوير النظام الضريبى المصرى احداهما قصيرة الأجل تنتهى فى عام ١٩٨٠ تهدف الى تبسيط الاجراءات وأحكام الربط والتحصيل وسد الثغرات فى القانون وازالة الغموض فى التشريع ومكافحة التهرب والتيسير على الممولين، والخطة الثانية طويلة الأجل للانتقال الى تطبيق الضريبة الموحدة. (١)

ثم صدر بعد ذلك قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وجاء فى مذكرته الايضاحية أنه روعى عند

---

(١) انظر فى ذلك : الاستاذ/فتحى عبدالكريم الحلاج "الأسلوب المقترح لتطبيق الضريبة الموحدة وضمانات نجاحها فى مصر" مجلة التشريع المالى والضريبى . العدد ٢٧٨ سابق الاشارة اليه ص ٦٦.

وضع مشروع هذا القانون ادخال تصورات جديدة لضرائب الدخل تمهيدا للأخذ بنظام الضريبة الموحدة فى خلال فترة انتقالية بحيث يصبح الانتقال اليها أمرا يسيرا.

وقد تضمن هذا القانون عدة أحكام تعكس التمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة ومن بين هذه الأحكام نجد أنه قد تضمن فى كتابه الأول الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ثم أفرد كتابه الثانى للضريبة على أرباح شركات الأموال ،كما أخذ القانون فى المادة ٢٧ بمبدأ وحدة الربط بفرض الضريبة على أرباح مجموع المنشآت التى يستثمرها كل ممول فى مصر بمركز ادارة هذه المنشآت أو الجهة التى يقع بها نشاطه الرئيسى فى حالة عدم تعيين هذا المركز، بالاضافة الى ذلك فقد أولى المشرع أهمية خاصة لامساك الممولين لدفاتر منتظمة بهدف تنمية الوعى لجمهور الممولين بضرورة وأهمية امساك هذه الدفاتر اقتناعا من المشرع وكما ورد فى المذكرة الايضاحية لمشروع القانون بأن امساك هذه الدفاتر يعتبر لازمة أساسية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة ،ونشير كذلك الى ماسبق ذكره من قبل من أن المشرع فى هذا القانون قد اعتنق مبدأ وحدة الاقرار بالنسبة للممولين الذين يخضعون لعدة ضرائب نوعية.

* *

*

المطلب الثانى

مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر

بعد أن أشرنا الى الملامح والمؤشرات التى تمهد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة وبعد أن بينا المزايا العديدة لهذه الضريبة سواء بالنسبة للممول أو بالنسبة للدولة نرى أن تطبيق هذه الضريبة أصبح ضروريا لكى نساير خطوات الاصلاح الاقتصادى ومن ضمن هذا الاصلاح ضرورة اصلاح النظام الضريبى الذى يحتم الأخذ بنظام الضريبة الموحدة حتى نستطيع مسايرة الدول المتقدمة التى تتبنى هذا النظام منذ فترة طويلة والذى يتلاءم أيضا مع سياسة التحرير الاقتصادى أى التحول الى اقتصاد السوق ،ونرى أيضا أن الطريق الآن أصبح ممهدا لامكانية تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر خاصة بعد أن تم تطبيق الضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ،وان كان البعض يرى أن التحول من النظام النوعى الى النظام الموحد يحتاج الى المرور بعدة مراحل محسوبة الخطوات وبصورة علمية دقيقة هى:(١)

المرحلة الأولى: انشاء جهاز ضريبى جديد يشمل كافة الأجهزة الايرادية وهى مصلحة الضرائب العامة ،مصلحة الضريبة على المبيعات، مصلحة الجمارك، ومصلحة الضرائب العقارية .وفى ظل هذه المرحلة يتم رفع مستوى الأداء بالأجهزة الايرادية فى ظل القوانين والتشريعات

(١) للمزيد من التفاصيل حول هذه المراحل راجع : د.السيد الطيبى، والاستاذ/نبيل فتحى المعداوى "رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة "بحث غير منشور بدون تاريخ ص ٥ ومابعدها.

الضريبية المعمول بها الآن .

المرحلة الثانية : وفيها يتم ادخال نظم السجل العينى.

المرحلة الثالثة : وفيها يتم تجميع كافة ملفات كل ممول بمأمورية واحدة الى جانب اجراءات تنظيمية أخرى.

المرحلة الرابعة : وفيها يتم اصدار التشريعات الخاصة بنظام الضريبة الموحدة .

كما تجدر الاشارة أيضا الى أن الخطة الخمسية الثالثة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية قد ركزت فى السياسة المالية للخطة على تعميق البعد الاقتصادى لضرائب الدخل بالاضافة الى البعد المالى لتحقيق العدالة الضريبية بالنسبة للأرباح والاستثمارات المالية بين كل من قطاع الأعمال العام والخاص بمراعاة طبيعة النشاط الانتاجى أو الاستثمارى المطلوب تحفيزه ....وادخال نظام الضريبة الموحدة لتحقيق العدالة بين المواطنين بالنسبة للدخل الكلى فى شرائحه المختلفة من المصادر المختلفة ،مع مراجعة المعاملة المميزة لبعض شرائح ومصادر الدخول وجدواها الاقتصادية والاجتماعية وتعديل مالاتقتضيه العدالة بين المواطنين ازاء النظام الضريبى.(١)

ومع تأكيدنا لامكانية تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر بعد أن أصبح الطريق أمامها ممهدا فاننا نؤكد أيضا على ضرورة مراعاة مايأتى:

---

(١) راجع فى ذلك :الخطة الخمسية الثالثة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ١٩٩٣/٩٢- ١٩٩٧/٩٦ وخطة عامها الأول ١٩٩٣/٩٢ ،المجلد الأول: المكونات الرئيسية ، أبريل ١٩٩٢ ص ٢٢٧.

أولا: ضرورة التخلص من كافة المتأخرات الضريبية والانتهاء من فحص كافة الملفات الضريبية وكذلك انهاء كافة المنازعات الضريبية بين الممولين ومصلحة الضرائب سواء أمام لجان الطعن أم أمام المحاكم وذلك للتفرغ الكامل لنظام الضريبة الموحدة كنظام جديد.

ثانيا: سرعة التحول الى النظام الجغرافى لمأموريات الضرائب النوعية.

ثالثا: ضرورة تعميم نظام الحاسب الآلى وتدريب العاملين عليه فى جميع المأموريات الضريبية مع ضرورة توفير الامكانيات المادية اللازمة لتنفيذ النظام الضريبى الجديد (كالمطبوعات والنماذج وأجهزة الكمبيوتر وخلاف ذلك).

رابعا: انشاء مكتب متخصص للاتصال بجمهور الممولين وللرد على استفساراتهم والاجابة على كل تساؤلاتهم والاهتمام بالوعى الضريبى واشعار الممولين بمعنى الواجب القومى فى آداء التزاماتهم الضريبية.

خامسا: الاعداد الجيد لأعضاء الادارة الضريبية من الناحيتين الفنية والسلوكية مع التركيز على حل كافة المشكلات التى تثور بين الممول والادارة الضريبية بالطرق الودية واستخدام كل سبل التفاهم والاقناع بالمناقشات الموضوعية المؤيدة بالحجج القانونية، مع التوسع فى لجان الطعن وتدعيم دورها لتصبح أكثر فاعلية فى حل كافة المنازعات بين الممول ومصلحة الضرائب مع اعطاء هذه اللجان سلطات واسعة تجاه الادارة لسرعة البت فى الطعون الضريبية مع

ضرورة النص على التمثيل الالزامى للممولين فيها وتحديد مدة قصوى للفصل فى الطعن أمامها بحيث لاتتجاوز مدة ستة أشهر من تاريخ تقديم الممول لصحيفة الطعن.

سادسا: ضرورة وضع نظام للجزاءات والعقوبات الضريبية يراعى فيه العدالة والتوافق مع خطورة الجرائم والمخالفات وأن يراعى فيها أيضا اعتبار حسن النية أو سوء النية من جانب الممول، ومقتضيات العدالة تقتضى أيضا وضع جزاءات وعقوبات لموظفى الادارة الذين يخلون بأعمالهم ويتهاونون فيها مما قد يؤدى الى نشوء المنازعات وتعددها وماقد يترتب على هذا الاخلال من ازعاج للممول وضياع وقته وجهده وماله ،مع ضرورة تضمين هذه العقوبات والجزاءات فى القوانين الضريبية وذلك تدعيما لمبدأ الموازنة بين حقوق الممول وحقوق الادارة الضريبية.

سابعا: العمل على تشجيع الممولين على امساك الدفاتر المنتظمة وعدم اهدارها الا لأسباب موضوعية وبمبررات قانونية قوية. اذ أن هذه الدفاتر تمكن مصلحة الضرائب من التحقق بدقة من ايرادات الممول ونفقاته وبالتالى لاتضطرها الى اللجوء الى طريقة التقدير الجزافى التى تؤدى الى اثارة الكثير من المنازعات بين الممول والادارة الضريبية.

ثامنا: رفع كفاءة الادارة الضريبية وزيادة فاعليتها فى حصر الممولين ومتابعة كافة أنشطتهم مع اتباع الأساليب العلمية المتقدمة فى ذلك،واعادة تنظيم مصلحة الضرائب بما يتلاءم والنظام الجديد.

تاسعا: ضرورة الاسترشاد بالنظم الضريبية المتقدمة فى عدة دول والتى تكون قد سبقتنا الى تطبيق نظام الضريبة الموحدة وتحليل هذه النظم لمعرفة مدى نجاحها فى بلادها وتقييمها على ضوء التجارب المعمول بها والاستفادة بمميزاتها التى تتناسب مع مجتمعنا المصرى والابتعاد عن مساوئها.

عاشرا: يجب أن يكون سعر الضريبة متوافق مع المقدرات التكليفية للممولين بمعنى قدرة الممول على الدفع ،والضرائب التصاعدية هى التى تتفق مع مبدأ المقدرة التكليفية للممول،ولكننا نرى مع ذلك أن التطبيق الصحيح والعادل لهذه الضرائب يجب ألا يكون مغالى فيه للدرجة التى تصبح معها مصادرة للدخول عند الشرائح الكبرى من الدخل ،لذلك فان التصاعدية التى نؤيدها هى التصاعدية المعقولة، اذ أن التصاعدية المغالى فيها والتى تنتهى الى مصادرة الشرائح العليا من الدخل يمكن أن تؤدى الى هدم آداة التقدم الاقتصادى والتحسن الاجتماعى نفسه وذلك بما تؤدى اليه من معاقبة السعى نحو الاستثمار وروح العمل والابتكار،وهى يمكن أيضا أن تحدث نوعا من الاضطراب أو البلبلة التى تنشأ فى ذهن الأفراد وفى أنشطتهم يؤدى الى الشعور بالظلم وعدم العدالة الضريبية هذا الشعور قد يبرر لهم عدالة التهرب الضريبى ويؤدى الى الفجور الضريبى (أى انعدام الخلق أو الضمير الضريبى).

حادى عشر: ضرورة عمل ميثاق يسمى ميثاق الممول على غرار ما هو معمول به فى فرنسا حيث يتضمن هذا الميثاق تحديد حقوق

الممول والتزاماته ويحدد أيضا حقوق الادارة الضريبية والتزاماتها ويرفق بالاقرار الضريبى لكى تتضح كل الأمور أمام الممول ويكون على علم ودراية كاملة بما له وماعليه قبل الادارة الضريبية وأن يرفق بالاقرار الضريبى أيضا تفسير وشرح لكل بند من البنود الغامضة والتى يحتمل اللبس فيها منعا للأخطاء وتداركا لازعاج الممول حول التساؤلاء والاستفسارات عن هذه البنود وفيه أيضا توفير لوقت وجهد الادارة حول الرد على الاستفسارات أو المحاسبة على الأخطاء التى قد يقع فيها الممول نتيجة عدم وضوح البيانات .

* *

*

خلاصة البحث

تفرض الدولة الضريبة بما لها من سلطة وسيادة على الأفراد الذين يدفعونها بدون مقابل معين وذلك بموجب مبدأ التضامن الاجتماعى بينهم باعتبار أن الضريبة عمل مالى واقتصادى واجتماعى تهدف منها الدولة الى تغطية نفقاتها العامة والى تحقيق بعض الأهداف الاقتصادية والاجتماعية . وقد تفرض هذه الضريبة على الدخل اما أثناء تحققه والحصول عليه وهنا تعتبر ضريبة مباشرة على الدخل أو قد تصيب هذا الدخل وقت انفاقه أو أثناء تداوله وهو ماتعتبر معه ضريبة غير مباشرة على الانفاق ،ومن هنا فقد ظهرت بعض الآراء التى تنادى بعدم فرض الضريبة على الدخل وقت تحققه أو أثناء الحصول عليه والاكتفاء بفرض الضريبة عند انفاق هذا الدخل ،وقد افترضت هذه الآراء فرض ضريبة وحيدة على الانفاق باعتبار أن هذا الأخير هو المعبر الحقيقى عن مقدرة الأفراد التكليفية .وقد ناقشنا هذه الآراء فى ضوء نظام الضريبة الموحدة على الدخل كأحد المطالب المهمة لتطبيقها فى مصر وانتهينا من ذلك الى مايأتى :

أولا : أن الدخل الفردى يعد من أهم العناصر المؤثرة فى تحديد مقدرة الأفراد على المساهمة الضريبية وأفضلها أيضا ،وتلجأ اليه جميع التشريعات الضريبية الحديثة عند توزيع العبء الضريبى بين مختلف الأفراد ،حيث تختلف أهمية هذا الدخل من فرد الى آخر وفقا لطبيعته أو لمصدره ذلك أن مقدرة الفرد الذى يكتسب دخله

من العمل هى أقل من مقدرة فرد آخر يكتسب دخله من رأس المال أو من دخل مختلط .

ثانيا: أن المشرع الضريبى المصرى يساير مسيرة الاصلاح الاقتصادى فى مصر بالاتجاه نحو اصلاح النظام الضريبى وذلك بالسعى نحو الأخذ بنظام الضريبة الموحدة حيث ثبت أن هذا النظام يفوق بمزاياه العديدة نظام الضرائب النوعية . ذلك أنه فى ظل هذا النظام الأخير نجد أن الدخول تقسم تبعا لمصادرها وتفرض على كل منها ضريبة خاصة أو نوعية تستقل كل منها بأحكامها الخاصة بها من حيث الأشخاص الخاضعين لها وحالات الاعفاء منها وسعرها وطرق تقدير وعائها وكيفية تحصيلها مع تقديم الممول لاقرار يختلف باختلاف كل مصدر من مصادر هذه الدخول، أما الضريبة الموحدة فهى تتميز بخاصية الوحدة فى كل شئ وتتضح هذه الوحدة فى تلك الضريبة بداية من الاقرار الضريبى وحتى عملية التحصيل.

ثالثا: ان كل الملامح والمؤشرات التى مهدت للأخذ بنظام الضريبة الموحدة فى مصر تؤكد امكانية تطبيق هذا النظام الآن فى مصر حيث أصبحت الظروف مواتية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة . وان كانت هناك بعض المخاوف من تطبيقها وأهمها مشكلة المتأخرات الضريبية التى يمكن التغلب عليها بالجهد المكثف من رجال الضرائب وذلك بالعمل على الانتهاء من محاسبة كافة الممولين حتى آخر سنة ضريبية وفحص كافة الملفات التى لم يتم محاسبتها وانهاء كل اجراءاتها قبل تطبيق الضريبة الموحدة ،وكذلك مشكلة امساك الدفاتر التى يمكن التغلب عليها بنشر الوعى الضريبى بين جمهور

الممولين وتبصيرهم بأهمية مسك الدفاتر والسجلات مع اعداد دفاتر مبسطة لكل طائفة من الممولين تتناسب مع امكاناتها المادية والفنية وكذلك عدم اهدار هذه الدفاتر من قبل مصلحة الضرائب الا لأسباب موضوعية مقبولة وبمبررات قانونية قوية، بالاضافة الى مشكلة التهرب الضريبى حيث يقال أن تهرب الممول من الضريبة الموحدة بعكس الضرائب النوعية يؤدى الى تهربه من كافة التزاماته الضريبية قبل الدولة ويمكن التغلب على هذه المشكلة بالادارة الضريبية الكفء القادرة على احكام الرقابة والسيطرة والتطبيق الصحيح لهذه الضريبة مع عملية احكام حصر الممولين وأنشطتهم.

رابعا: أن الضريبة الوحيدة على الانفاق ليست ضريبة على الاستهلاكات الجارية وانما هى ضريبة على كل الاستهلاكات وان كل فرد يحاول اقامة التوازن بين دخله واستهلاكاته وادخاره، غير أن الاستقطاع الضريبى قد يأتى ليهدم هذا التوازن وأول ضحايا هذا الاستقطاع هو غالبا مايكون الادخار، وانقاص بعض الاستهلاكات خاصة غير الضرورية.

خامسا: لقد تطور النظام الضريبى فى مصر على الاستهلاكات بصدور قانون الضريبة العامة على المبيعات كخطوة على طريق تطوير نظم الضرائب غير المباشرة وذلك بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ليحل محل الضريبة على الاستهلاك التى كانت مقررة بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، وأن من أهم مايميز الضريبة الوحيدة على الانفاق أنها أكثر انصافا وعدالة من الضريبة على الدخل لأنها تفرض على الممولين وفقا لما يحصلون عليه من الأموال العامة عند انفاقها وبالتالى

تعد خير معبر عن مقدراتهم التكليفية ذلك لأن انفاق الفرد يتوقف على ثروته وعلى مايحصل عليه من دخول عرضية ودورية .

سادسا : ان الخلاف حول الضريبة على الدخل والضريبة على الانفاق هو خلاف حول نظام الضرائب المباشرة ونظام الضرائب غير المباشرة وقد اتضح لنا أنهما عماد النظام الضريبى فى كل بلدان العالم ولا غنى لأحدهما على الآخر والدولة غالبا ماتجمع بين هذين النظامين بحيث يصعب الاكتفاء باحدهما دون الآخر مع محاولة التوازن بينهما ،وعلى ذلك فقد استنتجنا عدم صلاحية الضريبة الوحيدة على الانفاق للتطبيق بمفردها فى مصر دون الضريبة على الدخل .وان الأفضل بالنسبة لنا فى مصر بخصوص الضرائب المباشرة على الدخل هو الأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل تمشيا مع سياسة الاصلاح الاقتصادى والتى تقتضى كذلك اصلاح النظام الضريبى والذى لايتسنى الا بتطبيق الضريبة الموحدة مع الأخذ فى الاعتبار التحفظات التى أشرنا اليها من قبل .

والله ولى التوفيق !!!

قائمة المراجع

أولا: مراجع باللغة العربية:

ـ د. السيد عبدالمولى : "المالية العامة" دار الفكر العربى ـ القاهرة ١٩٧٥.

"المالية العامة" دراسة للاقتصاد العام مع دراسة خاصة للمالية العامة المصرية ـ دار النهضة العربية ـ القاهرة ـ ١٩٨٨.

ـ د. السيد الطيبى والاستاذ نبيل المعداوى "رفع مستوى الأداء للأجهزة الايرادية مع مراحل التحول لنظام الضريبة الموحدة" بحث غير منشور ـ بدون تاريخ.

ـ الخطة الخمسية الثالثة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ٩٢/٩٣-٩٦/٩٧ وخطة عامها الأول ١٩٩٢/٩٣ ـ المجلد الأول المكونات الرئيسية ـ أبريل ١٩٩٢.

ـ د. أمين عبدالتواب شهيب "المشاكل المحاسبية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة فى جمهورية مصر العربية" رسالة ماجستير مقدمة الى كلية التجارة جامعة القاهرة ـ ١٩٨١.

ـ د. حسن محمد كمال "دراسات فى المحاسبة الضريبية" الضرائب على الدخل ـ مكتبة عين شمس ١٩٨٢.

ـ د. حسن محمد كمال ود. سعيد عبدالمنعم "الضريبة العامة على المبيعات فى التشريع المصرى" مكتبة جامعة عين شمس ـ القاهرة ١٩٩٣.

ـ د. رفعت المحجوب :"المالية العامة "دار النهضة العربية ـ القاهرة ١٩٨٢.

ـ د.رابح رتيب : "الممول والادارة الضريبية "دار النهضة العربية ١٩٩١.

ـ د.رؤوف عبدالمنعم" أساسيات المحاسبة الضريبية "دار الثقافة العربية ـ القاهرة ـ ١٩٩٠.

ـ د. زكريا محمد بيومى :"شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات" مكتبة شادى ـ القاهرة ـ ١٩٩١.

ـ د. زكريا محمد صادق " الادارة الضريبية والضريبة الموحدة " الأهرام الاقتصادى" العدد ١٢٤١ ـ ٢٦ أكتوبر ١٩٩٢.

ـ د.صلاح الدين ابراهيم صالح "العلاقة بين الجهاز الضريبى والممولين" القاهرة ـ ١٩٨٣.

ـ د.عاطف صدقى" المالية العامة "القاهرة ـ ١٩٨١.

ـ د.عاطف صدقى ود.محمد الرزاز "المالية العامة "القاهرة ـ ١٩٩١

ـ الأستاذ /عبدالعزيز فتوح "الضريبة الموحدة "الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ـ محاضرات الموسم الثقافى لعام ١٩٨٨/٨٩ ـ القاهرة ١٩٨٩.

ـ الدكاترة: عبدالكريم صادق بركات ـ حامد عبدالمجيد دراز ـ على عباس عياد "دراسات فى النظم الضريبية " مؤسسة شباب الجامعة ـ الاسكندرية ـ ١٩٧٥.

ـ كتاب الأهرام الاقتصادى: الضرائب ودورها فى علاج الموازنة ، العدد ٤٦ ديسمبر ـ ١٩٩١.

أ) الاستاذ/ ابراهيم طلعت "قبل الانتقال لنظام الضريبة الموحدة "

ب) الاستاذ/فاروق مرسى متولى "الضريبة الموحدة ـ صعوبات وانتقادات"

ـ مجلة التشريع المالى والضريبى : عدد خاص عن الضريبة الموحدة واجراءات تطبيقها فى مصر، الجزء الأول. العدد ٢٧٨ السنة الحادية والأربعون ـ مارس ـ أبريل ـ ١٩٩٢.

أ) الاستاذ/سيد عطيتو محمد على "الضريبة الموحدة واجراءات تطبيقها فى مصر".

ب) د.عصمت عبدالكريم "الضريبة الموحدة فى مصر ـ الهدف والوسيلة".

ج) الاستاذ/فتحى عبدالكريم الحلاج "الأسلوب المقترح لتطبيق الضريبة الموحدة وضمانات نجاحها فى مصر".

د) د.نصحى منصور خليل "الضريبة الموحدة واجراءات تطبيقها فى مصر".

ـ الاستاذ/محسن حافظ "الدفاتر التجارية من الوجهة الضريبية فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ـ النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية ـ العدد الرابع ـ السنة الأولى ـ سبتمبر ١٩٩١.

ـ د.محمد مبارك حجيز "الضرائب وتطوير اقتصاديات الدول العربية" معهد البحوث والدراسات الضريبية ـ القاهرة ١٩٦٥/١٩٦٦.

ثانيا: مراجع باللغة الأجنبية:

- A.Barrère:Précis Dalloz: Economie et institutions financieres"Tome-1-Paris.1972.
- André Margairaz:"L'impôt différencie à la dépense"(Revue française de finances publiques)Paris,1983.
- André Margairaz,Roger Merkli"la Fuite devant l'impôt et les controles du fisc" lausanne 1985.
- Bernard Bobe,pierre llau"fiscalité et choix économiques"(Calman leny) Paris 1978.
- Claude Gour,Joêl Molinier,Gérard Tournié "Procédure fiscale"thémis,1er éd.paris 1982.
- Denis Touret "Contre l'impôt sur le revenu pour l'impôt différencié et progressif sur la dépense"(Revus de science financière) paris 10 decembe 1977).
- Edqard Allix"Traité élèmentaire de Science des finances et de legislation financière française" paris 1931.
- E.Korn Probet"la notion de bonne foi, l'application du droit fiscal français" Paris 1980.

- Firmin oulés"les impératifs actuels de la fiscalité dans les pays occidentaux" (Revue Economique et Sociale)Juillet,1959.
- François Euvrard:"la redistribution des revenus par la fiscalité"(Revue Projet) Paris N° 62.Fev.1972.
- Gabriel Poulalion:Revenu et consommation Discrétionnaires" Paris,1975.
- Gaston Zeze "Cours de Science des finances et de législation financière"Paris,éd 1931.
- Georges Gallains-Hamonno:"Une réforme fiscale nécessaire" l'impôt négatif sur la dépense: (Revue.le nouveau contrat social)Bulletin N° 73.Paris,6 nov.1975.
- G.Tixier:"L'application de l'impôt assis sur les dépenses de Kaldor dans les pays en voie de développement".R.S.F. Paris,1968.
G.TIXIER et Guy Gest:"Droit Fiscal" 3e éd-L.G.D.J.Paris,1981.
- H.Laufenburger:"Précis d'économie et de législation financières" (Revenu et impôt) Paris,1941.

- Henri-christin,Giraud,Gerald Fouchet:"oui, il est possible de supprimer l'impôt sur le revenu"(Magazine Hebdo)Fiscalité paris, Dec.1983.
- Hubert Brochier:"Finances Publiques et redistribution des revenus" Paris,Mai.1950.
- Jeam - Claude Martinez,pierre di Malta: Droit fiscal contemporain"1-l'impôt,le fisc,le contribuable litec droit.paris 1986.
- J.laferrière et M.waline"Traité élémentaire de science de legislation financière" paris, L.G.D.J. 1952.
- laferrière et Waline"traité de Science et légialation financières"Paris 1952.
- Jean christophe le Duigou:"qui paye l'impôt" (Revue economique et politique) paris 1982.
- Jeanne-Marie Parly:"Défense de L'impôt sur la dépense N.kaldor" (Travaux pratique: Institutions et économie financières" paris, Sirey:1964.
- Louis Trotabas,Jean Marie Cotteret:"Droit fiscal"4e éd,Paris,1980.

- Lucien Mehl,Pierre Beltrame:"Science et Technique fiscales"P.U.F.Thémies droit. Paris 1er éd.1984.
- M.Duverger:"Elements de fiscalité"Paris,1976.
- Mostafa Rhomari:"le problème de l'introduction de la T.V.A.dans les Pays en voie de développement"Thèse,Paris II.1981.
- N.kaldor:"An expenditure tax":London,George Allen and Uniun) 1955.N.Kaldor:"Indian tax réforme"New Delhi,1956.
- Olivier-Martin "Histoire de droit français" Paris 1985.
- P.Allix et François Bloch-Lainé:Finances Publiques"(les ressources Publiques)Paris, 1950-51.
- Paul-Marie Gaudemet:"Précis des finances publiques Impôt-Emprunt.Montchrestion,Paris, 1982.
- Paul.M.Gaudemet,Jôel Molinier"Finances Publiques "Tom 2-Emprunt/Fiscalité 4e éd. paris 1988.
-Pierrecalmette:"les impôts? Mais qui les paie?(Revue Pourquoi?)paris,Fev-1968.

- Prest (A.R.):"Public Finance"London ,4th ed 1970.
- Projet de loi de finances pour 1986 en françe.
- Rabeh Ratib Basta:"la Capacité Contributive nationale et la capacité contibutive individuelle en droit fiscal français et en droit fiscal Egyptian" thèse de doctorat d'Etat"paris 1986.
- la politique fircale en foveur des investissements en Egypte en france et aux Etats-Unis"(Revue Al Qanoun Wal iqtisade) faculté de droit du Caire/N° 1-LX Année 1990 Cairo University press 1993.

الفهـــــــــرس

	الصفحة
مقدمة	٢٦٩
فصل تمهيدى: مفهوم الضريبة ومفهوم الدخل	٢٧١
المبحث الأول : مفهوم الضريبة بصفة عامة وأهم خصائصها .	٢٧١
المبحث الثانى: مفهوم الدخل وأهميته	٢٨٥
المطلب الأول : مفهوم الدخل الفردى وأهميته	٢٨٦
المطلب الثانى: الثروة الفردية وأهميتها	٢٨٩
الفصل الأول : الضريبة الموحدة على الدخل	٢٩٣
تمهيـــد :.....	٢٩٣
المبحث الأول : مفهوم الضريبة الموحدة وخصائصها	٢٩٥
المطلب الأول : مفهوم الضريبة الموحدة	٢٩٥
أ) التفرقة بين الضريبة الموحدة والضرائب النوعيـة أوالمتعددة	٢٩٦
ب) التفرقة بين نظام الضريبة الموحدة ونظام الضريبة الواحدة	٢٩٨
المطلب الثانى: أهم خصائص الضريبة الموحدة	٣٠١
أولا: الوحدة	٣٠١
ثانيا :الشخصنة	٣٠٦
ثالثا : التفرقة بين الأشخاص الخاضعين لها	٣٠٩
المبحث الثانى: بعض المخاوف من الضريبة الموحدة وكيفية التغلب عليها	٣١٤

الصفحة

المطلب الأول : مشكلة المتأخرات الضريبية ٣١١
المطلب الثانى: مشكلة امساك الدفاتر ٣١٩
المطلب الثالث : مشكلة التهرب من الضريبة ٣٢٤
المبحث الثالث : مزايا وعيوب الضريبة الموحدة بالنسبة
للممول وبالنسبة للدولة ٣٢٩
المطلب الأول : مزايا الضريبة الموحدة وعيوبها
بالنسبة للممول ٣٢٩
المطلب الثانى: مزايا الضريبة الموحدة وعيوبها
بالنسبة للدولة ٣٣٣
الفصل الثانى : الضريبة الوحيدة على الانفاق ٣٣٥
المبحث الأول : مفهوم الضريبة الوحيدة على الانفاق.. ٣٣٦
المبحث الثانى: الضرائب على الاستهلاك وما تحدثه من
تغيرات فى التوازن الاقتصادى الفردى ٣٣٨
المطلب الأول: الاستهلاك وما يحدثه من تغيرات
فى التوازن الاقتصادى الفردى ٣٣٨
المطلب الثانى: أهم أنواع الضرائب على الاستهلاك ٣٤٥
أولا: الضرائب العامة على الاستهلاك ٣٤٥
ثانيا :الضرائب النوعية على بعض نفقات
الاستهلاك ٣٥٠
المبحث الثالث : مزايا الضريبة الوحيدة على الانفاق
وعيوبها ٣٥٤

الصفحة

المطلب الأول: مزايا الضريبة الوحيدة على الانفاق ٣٥٤

المطلب الثانى: عيوب الضريبة الوحيدة على الانفاق..... ٣٥٩

الفصل الثالث: أى الضريبتين أفضل لمجتمعنا المصرى؟..... ٣٦٢

المبحث الأول: مدى ملاءمة الضريبة الوحيدة على الانفاق لمجتمعنا المصرى ٣٦٣

المبحث الثانى: مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر..... ٣٦٨

المطلب الأول: الملامح والمؤشرات التى تمهد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة فى مصر..... ٣٦٨

المبحث الثانى: مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر..... ٣٧٣

خلاصة البحث: ٣٧٩

قائمة المراجع: ٣٨٣

الفهرس: ٣٩١