

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

د/ وليد سمير عبد العظيم الجبلى

معهد العبور العالى للإدارة والحاسبات ونظم المعلومات

Walidsamir7@gmail.com

Received:01/07/2018

Accepted: 16/11/2018

Published 08/06/2020

ملخص :

تنبع أهمية البحث من دراسة بعض المشكلات المتعلقة بعدم تحقيق الضريبة على الدخل لأبعادها المختلفة (البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، البعد التمويلي) وتقديم بعض المقترحات لعلاجها في ظل أحكام التشريع الضريبي مع إجراء ما يلزم من تعديلات تتفق مع الأفكار الضريبية المتطورة لتطبيق الضريبة على الدخل وقد خلصت الدراسة أن تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البعد الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي) يؤدي إلى تطوير الضريبة على الدخل أي أن هناك علاقة طردية بين زيادة الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة وتطوير الضريبة على الدخل.

الكلمات المفتاحية :

ضريبة الدخل ، المشكلات الضريبية ، ابعاد فرض الضريبة .

Abstract ;

The importance of research stems from the study of some of the problems related to the non-realization of the income tax on its various dimensions (economic dimension, social dimension, financing dimension) and the submission of some proposals for treatment under the provisions of the tax legislation. The study concluded that the harmonization between the different dimensions of taxation (the economic, social and financing dimension) leads to the development of the income tax, that is, there is a positive relationship between increasing the consistency between the different dimensions of taxation and the development of the income tax.

keywords

Income tax, tax problems, tax evasion .

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

المقدمة :

إن الضرائب بما تتضمنه من مسائل وما تنطوي عليه من أمور تعتبر جزءاً من المشكلة الاقتصادية، فالضريبة تهدف إلى توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة، وتحقيق الاستقرار الاقتصادي.⁽¹⁾

والضريبة كأداة من أدوات السياسة المالية للدولة لا يمكن أن تكون محايدة، تقتصر على غرضها المالي فالتدخل الضريبي لا يضر بالاقتصاد بل على العكس يمكن أن يساهم في تنشيط الاقتصاد ودفعه إلى الأمام بما يفيد المجتمع ككل من خلال زيادة الإنتاج وفتح مجالات جديدة للاستثمار.⁽²⁾

ومن خلال ذلك يتضح أن الضريبة بجانب كونها أداة لتوفير الموارد المالية للدولة فإنه يمكن استخدامها لتحقيق أبعاد اقتصادية واجتماعية وتمويلية كما يتضح من خلال ما يلي:

الأبعاد الاقتصادية لفرض الضريبة

تعمل الضريبة على تحقيق الأهداف الأساسية التي يسعى الإصلاح الاقتصادي إلى تحقيقها وذلك من خلال ما يلي:

- 1 - تقرير الحوافز المناسبة للاستثمار وإعفاء الصادرات المصرية من الضرائب.⁽³⁾
- 2 - توفير الحماية الملائمة للصناعات الوطنية والتشجيع أو الحد من بعض الصناعات وفقاً لخطة التنمية من خلال التمييز السعري للضريبة بين الأنشطة المختلفة.⁽⁴⁾
- 3 - الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي من خلال السيطرة على المشاكل الاقتصادية التي تواجه الدولة.⁽⁵⁾
- 4 - تقرير معاملة ضريبية متشددة لمحاربة الأنشطة التي تضرب الاقتصاد القومي من خلال فرض أسعار ضريبية مرتفعة على مثل هذه الأنشطة وحرمانها من الإعفاءات والحوافز الضريبية.⁽⁶⁾
- 5 - تنظيم الإنتاج القومي من خلال استخدام الضرائب في التحكم في الطلب على السلع والخدمات لمواجهة العرض في الرخاء أو الكساء الاقتصادي للوصول إلى أوضاع طبيعية للاقتصاد.⁽⁷⁾

الأبعاد الاجتماعية لفرض الضريبة:

تعمل الضريبة على تحقيق مجموعة من الأهداف الاجتماعية من أهمها ما يلي:

- 1 - تخفيف العبء الضريبي على الفئات الأقل دخلاً وضمان العدالة الضريبية حيث يتطلب ذلك مراعاة القدرة التكاليفية للممولين.⁽⁸⁾
- 2 - التمييز في المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط فكل نشاط يختلف عن الآخر.⁽⁹⁾
- 3 - ضمان توفير الحياة الكريمة للمواطنين من خلال التوزيع العادل للدخول وتحقيق التوازن بين حقوق الأفراد ومسئوليتهم أو التزاماتهم تجاه المجتمع.⁽¹⁰⁾

الأبعاد التمويلية لفرض الضريبة:

من الأبعاد الأساسية التي تسعى الضريبة إلى تحقيقها توفير الموارد المالية للدولة وذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها

ما يلي:

- 1 - تمويل برامج خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تستهدف الدولة تحقيقها.
- 2 - محاولة تخفيض عجز الموازنة والدين العام والوصول إلى معدلات آمنة بهدف تحقيق الاستقرار الاقتصادي من خلال تشجيع وزيادة الاستثمار.⁽¹¹⁾
- 3 - تفعيل الجباية ومحاربة التهرب الضريبي خاصة في مجال الضريبة على الدخل للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين؛ وذلك لزيادة

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

الحصيلة الضريبية.⁽¹²⁾

ولكي تحقق الضريبة أهدافها فلا بد من معالجة المشكلات التي يعاني فيها المجتمع بما يعمل على تحقيق هذه الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والتمويلية ولا بد أن تتكامل السياسة الضريبية مع جوانب السياسات الأخرى الاقتصادية والسياسات النقدية وسياسات الأجور والأسعار والسياسات المالية لتحقيق ترشيد للانفاق العام. وبذلك فإن التحدي لصياغة نظام ضريبي ملائم هو مدى قدرته على تحقيق أعلى قدر ممكن من التوازن بين الأهداف الاجتماعية والاقتصادية والتمويلية المتعارضة.⁽¹³⁾

ويرى الباحثان أنه قد حدث بالفعل هذا التعارض بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة فيما يتعلق بأحكام التشريع الضريبي للضريبة على الدخل فتارة يأتي المشرع الضريبي باعتبارات الحصيلة الضريبية على حساب العدالة الضريبية وتارة أخرى يأتي بالعدالة على حساب الحصيلة، ويظهر ذلك جلياً من خلال ما سيتم عرضه من مواطن عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة.

وقد فسر ذلك أحد الكتاب⁽¹⁴⁾ حيث أنه كلما كان البعد الاقتصادي مرتفعاً (تشجيع الصادرات ومنح إعفاء لذلك) والبعد الاجتماعي مرتفع أيضاً (تقرير إعفاءات اجتماعية) يكون البعد التمويلي منخفض جداً. وبذلك فإنه من الضروري أن يتسم النظام الضريبي بالعدالة الضريبية التي هي جوهر أي نظام ضريبي من خلال توزيع العبء الضريبي توزيعاً عادلاً ومنصفاً حيث أن ذلك الأمر هو محور اهتمام فقهاء المالية العامة والضرائب على مدى القرون الماضية.⁽¹⁵⁾

مشكلة الدراسة :

إن الضريبة بجانب كونها أداة لتوفير الموارد المالية فإن لها أبعاد أخرى اقتصادية واجتماعية ويجب أن تكون الضريبة مُحَقَقة لهذه الأبعاد بحيث لا يطغى بُعداً على الآخر ، وقد اكتنف التطبيق العملي لأحكام التشريع الضريبي العديد من المشكلات والتي نتجت عن عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة.

ومن خلال ذلك يرى الباحثان أنه توجد بعض المشكلات المتعلقة بعدم تحقيق الضريبة على الدخل لأبعادها المختلفة (البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، البعد التمويلي) وذلك نتيجة لعدم الاتساق بين هذه الأبعاد.

ولذلك فقد رأى الباحثان أن يقوم بعرض وتناول مجموعة من بعض المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة ومحاولة الوصول إلى بعض المقترحات لعلاج هذه المشكلات والتي تساعد الباحثان في وضع إطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل .

هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحقيق نوعاً من الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة ، وسوف يتم تحقيق هذا الهدف الرئيسي من خلال دراسة أهم المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البعد الاقتصادي – البعد الاجتماعي – البعد التمويلي) ومدى الحاجة إلى إجراء تعديلات جوهرية في أحكام التشريع الضريبي بما يعمل على تحقيق نوعاً من الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة وكذلك تقديم إطار مقترح للتطوير .

أهمية البحث:

تتبع أهمية البحث من طبيعة مشكلته حيث يتم دراسة بعض المشكلات المتعلقة بعدم تحقيق الضريبة على الدخل لأبعادها المختلفة (البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، البعد التمويلي) وتقديم بعض المقترحات لعلاجها في ظل أحكام التشريع الضريبي مع إجراء ما يلزم من تعديلات تتفق مع الأفكار الضريبية المتطورة لتطبيق الضريبة على الدخل والتي تعكس أفضل الطرق في فرض الضريبة على

- إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية الدخل والتي تؤدي بدورها إلى تطوير الضريبة ، كما تتمثل أهمية البحث من الناحية العملية على مستوى الوحدات الاقتصادية في :
- توحيد الأسس والسياسات الرئيسية في فرض الضريبة على الدخل بما يعمل على تحقيق الاتساق بين المعايير المحاسبية وأحكام التشريع الضريبي.
 - تحقيق الأهداف الرئيسية لفرض الضريبة بما لا يتعارض مع بعضها البعض وتحقيق نوعاً من الاتساق بينها.
 - تنمية الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب كما استهدفها المشرع الضريبي.

فروض الدراسة :-

تأسس الدراسة في هذا البحث على فرض أساسي هو " توجد مجموعة من المشكلات المتعلقة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية "

منهج الدراسة :-

تحقيقاً لأهداف البحث اعتمد الباحثان على المنهج الاستقرائي حيث يتم استقراء جوانب المشكلة محل الدراسة واستعراض الدراسات السابقة اعتماداً على الكتب العلمية والمقالات والأبحاث المنشورة والدوريات المتعلقة بموضوع البحث سواء كانت باللغة العربية أو الأجنبية ، وكذلك استقراء الأحكام للمعالجات المتعلقة بعدم تحقيق الضريبة على الدخل لأبعادها المختلفة (البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، البعد التمويلي) وفقاً لنصوص فقرات معايير المحاسبة المصرية والأحكام وفقاً لنصوص مواد القانون رقم (91) لسنة 2005 وتعديلاته ولائحته التنفيذية.

حدود ونطاق الدراسة :

يتناول هذا البحث بعض المشكلات المحاسبية والضريبية المتعلقة بعدم تحقيق الضريبة على الدخل لأبعادها المختلفة (البعد الاقتصادي، البعد الاجتماعي، البعد التمويلي) دون التعرض إلى باقي المشكلات إلا بالقدر الذي يخدم موضوع البحث.

خطة الدراسة :-

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية ومنطقية واختبار صحة فرضه الاساسى فقد تم تقسيم الدراسة على النحو التالي:

الفصل الأول : أهم المشكلات المتعلقة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة .

الفصل الثانى : الإطار المقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة

نتائج الدراسة

الفصل الأول

أهم المشكلات المتعلقة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة .

ويستعرض الباحثان فيما يلي أهم المشكلات المتعلقة بعدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة على النحو التالي:

- مشكلة ترتبط بمقابل الأعباء العائلية.
- مشكلة الأسعار الضريبية.
- عدم اختلاف المعاملة الضريبية باختلاف الشكل القانوني.
- عدم التفرقة في المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط.

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

● مشكلة ترحيل الخسائر.

ويمكن بيان ذلك بشيء من التفصيل على النحو التالي:

مشكلة ترتبط بمقابل الأعباء العائلية:

عند تحديد الوعاء الضريبي لا بد من مراعاة الظروف الشخصية للممول الذي تفرض عليه الضريبة، حيث يجب أن يؤخذ في الاعتبار الأعباء العائلية والحالة الاجتماعية للممول وذلك لتحقيق ما استهدفه المشرع من أبعاد اجتماعية. ويجب أن تكون حدود الأعباء العائلية متناسبة مع مستويات الأسعار ونفقات المعيشة وأن تكون محلاً لإعادة النظر سنوياً، بما يتناسب مع الواقع ومواجهة نفقات المعيشة الضرورية للممول وأفراد أسرته بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية وزيادة الحصيلة على أن يتم تحديد الأعباء العائلية وفقاً لمعايير موضوعية سليمة.⁽¹⁶⁾

وبمراجعة إعفاء الأعباء العائلية بعد صدور القانون رقم (14) لسنة 1939 من خلال نص المادة (32) من القانون (157) لسنة 1981 والمادة (88) من القانون (87) لسنة 1993، حيث حدد المشرع الضريبي إعفاء مقابل الأعباء العائلية مفرقاً بين الحالة الاجتماعية للممول على النحو التالي:

- 2000 ج للممول الأعزب.
- 2500 للممول المتزوج ولا يعول.
- 3000 للممول المتزوج ويعول.

وبالرغم من التدرج في الإعفاء تبعاً للحالة الاجتماعية للممول وتمتع الممول بالإعفاء بصفة مطلقة إلا أنه في حالة تعدد الأوعية النوعية التي يجاوز مجموعها حد الإعفاء فلا يتمتع الممول إلا بإعفاء واحد وفي الوعاء الذي يختاره في إقراره السنوي على أن يستكمل حد الإعفاء من الوعاء الآخر إذا تطلب الأمر ذلك.⁽¹⁷⁾

أما فيما يتعلق بأحكام التشريع الضريبي وفقاً للقانون رقم (91) لسنة 2005 فقد تضمن نص المادة (7) من القانون أن تستحق الضريبة على ما يجاوز 5000 ج من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول خلال السنة.^(*)

ويعني ذلك إلغاء الإعفاء المقرر لمقابل الأعباء العائلية وإعفاء شريحة من الدخل تبلغ 5000 ج يتمتع بها الممول (الشخص الطبيعي) أيًا كانت حالته الاجتماعية وسواء كان الممول رجلاً أو امرأة وهذا لا يتماشى مع مبادئ العدالة الضريبية المنصوص عليها في كافة الدساتير والتي يجب مراعاتها عند وضع أي تشريع ضريبي.

حيث عمد المشرع الضريبي إلى زيادة حدود الإعفاء للأعباء العائلية وفقاً لنص المادة (7) ليصل إلى 5000 ج

سنوياً لكافة أفراد المجتمع دون التفرقة بين الحالة الاجتماعية حيث أن المشرع الضريبي استهدف من ذلك تحقيق مبدأ العدالة الضريبية فأين تحقيق العدالة الضريبية في ذلك؟ فالإعفاء المقرر لا يفرق بين الممولين الذين يتباينون في حالاتهم الاجتماعية وظروفهم المعيشية.

ويرى أحد الكتاب⁽¹⁸⁾ أنه من الضروري لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية أن يتم أخذ هذا التباين في الاعتبار عند تحديد حد

الإعفاء الضريبي.

كذلك فإن حدود الإعفاء للأعباء العائلية خلال مراحل تطوره إلى ما جاء بالمادة (7) من القانون رقم (91) لسنة

2005 لم يحظى حد الإعفاء بأي قاعدة أو أساس علمي مدروس في تحديد حد الإعفاء وذلك يتعارض مع كل مبادئ العدالة الضريبية المتعارف عليها ومع قواعد الدستور وثوابت القانون والدين والقواعد الضريبية والمالية والاقتصادية المجردة.⁽¹⁹⁾

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية ويتضح من ذلك أن تحديد حد الإعفاء للأعباء العائلية كان أمرًا عشوائيًا من قبل المشرع الضريبي وذلك قبل صدور القانون رقم (91) لسنة 2005 الأمر الذي أدى إلى الإضرار بالأهداف الاجتماعية التي استهدفها المشرع الضريبي من هذا القانون، في حين أنه بعد صدور القانون رقم (91) لسنة 2005 لم يكن عشوائيًا ولكنه يتعارض مع مبادئ العدالة الضريبية. ويرى الباحثان أن المشرع الضريبي عند تحديد حد الإعفاء للأعباء العائلية لم يراعى تحقيق الأهداف الاجتماعية التي استهدفها من وراء إصدار هذا القانون وإنما استهدف تنمية البعد التمويلي للضريبة على حساب البعد الاجتماعي مما أحدث نوعًا من عدم الاتساق بين البعدين الاجتماعي والتمويلي.

ويضيف الباحثان أنه لم يتم مراعاة البعد الاقتصادي وتحقيق الاستقرار الاقتصادي في المجتمع عند تحديد الشريحة المعفاة فلم يؤخذ في الاعتبار مستوى التضخم في الأسعار في تحديد هذه الشريحة مما أضر بالبعد الاجتماعي لفرض الضريبة.

مشكلة الأسعار الضريبية

إن سعر الضريبة يُشجع حركة تدفق رؤوس الأموال الأجنبية لتحسين الاقتصاد الوظيفي، كما أنه يُحقق أكبر قدر ممكن من الأرباح للمستثمر لتخفيف ما يتحمله من أعباء وإن كان كثيرًا من الاقتصاديين يرون أن نهوض اقتصاديات الدول النامية يتوقف على تطبيق سياسة ضريبية حافزة وتخفيض معدلات الضرائب المرتفعة.⁽²⁰⁾

وعند تحديد سعر الضريبة لابد أن يتناسب مع الحالة الاقتصادية حيث أن معدلات الدخل تلعب دورًا هامًا في تحديد رغبة الممولين في دفع الضريبة، وأن يتلاءم سعر الضريبة مع ما يجري العمل به في الدول الأخرى.⁽²¹⁾ وعند فرض الضريبة على المستثمر يجب أن يؤخذ في الاعتبار مدى استفادة الدولة من العائد الاقتصادي على الاستثمار والمتمثل في تشغيل العمالة وتنشيط المجتمع اقتصاديًا وتنمية الصادرات للخارج وذلك بهدف تحقيق زيادة في الدخل القومي وتوفير الحماية الاقتصادية للملائمة للصناعات الوطنية وتشجيع أو الحد من بعض الصناعات تبعًا لخطة التنمية الاقتصادية عن طريق التمييز السعري للضريبة بين الأنشطة المختلفة.⁽²²⁾

وتحرص كافة التشريعات على تحقيق العدالة الضريبية، لتحقيق مصالح كل من الممول والخزانة العامة، وذلك حتى لا يكون للضريبة عبء ثقيل على الممول مما يؤثر على مستوى الالتزام الضريبي لديه حيث أن العدالة الضريبية تتمثل في عدالة الأعباء العائلية وسعر الضريبة وشرائحها.⁽²³⁾

كذلك فإن سعر الضريبة والشريحة المعفاة لمواجهة الأعباء العائلية من أهم العوامل المؤثرة على مستوى التزام الممولين.⁽²⁴⁾ وقد كانت أسعار الضرائب قبل صدور القانون رقم (91) لسنة 2005 لا تتناسب مع مستويات الدخل المختلفة ولا تراعي الظروف المعيشية للممولين ولا تشجع على الادخار والاستثمار حيث أن المعدلات المرتفعة ذات تأثير سلبي على الاستثمارات، وهذا يؤدي إلى زيادة معدلات البطالة وحالات التهرب، كما أنها ترفع تكلفة السلع فلا تستطيع منافسة المنتجات العالمية، وزيادة الأعباء الضريبية وتسبب في هجرة الشركات ومكاتب التمثيل الأجنبي إلى خارج مصر.⁽²⁵⁾

ويرى الباحثان أن المشرع الضريبي في القانون (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993 فيما يتعلق بالأسعار الضريبية لم يأخذ بعين الاعتبار عملية الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة حيث تم التركيز على البعد التمويلي (تنمية الحصيلية) على حساب الأضرار بالأبعاد الأخرى لفرض الضريبة (البعد الاقتصادي والبعد الاجتماعي) مما أحدث نوعًا من عدم الاتساق بين هذه الأبعاد الأمر الذي يتطلب أخذه في الاعتبار عند إصدار أي تشريع ضريبي جديد.

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

وفيما يتعلق بسعر الضريبة على الدخل وفقاً لأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 فقد حددت المادة (8) من القانون ثلاثة شرائح رئيسية هي^(*):

الأولى أكثر من 5000 جنيه حتى 20000	10%
الثانية أكثر من 20000 جنيه حتى 40000	15%
الثالثة أكثر من 40000 جنيه	20%

أما سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية فقد تناولتها المادة (49) من القانون (91) لسنة 2005 حيث تخضع الأشخاص الاعتبارية للضريبة بسعر 20% من صافي الأرباح السنوية^(**).

ويرى أحد الكتاب⁽²⁶⁾ أن المشرع الضريبي قد اعتمد على فلسفة تخفيض سعر الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية من خلال تخفيض العبء الضريبي عليها بهدف تشجيع الاستثمار حيث يتم فرض الضريبة على أرباح الشركة قبل التوزيع دون التمييز بين الأرباح الموزعة وغير الموزعة أو المتحجزة على أساس معدل نسبي بنسبة 20% من صافي الأرباح السنوية. ثم جاء المرسوم بقانون رقم (51) لسنة 2011 والصادر من المجلس الأعلى للقوات المسلحة حيث نص في المادة الثانية عشر على أن يستبدل بنصوص المواد (8)، (49) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 النصوص الآتية:

المادة (8): تكون أسعار الضريبة على النحو التالي:

الشرريحة الأولى أكثر من 5000 حتى 20000	10%
الشرريحة الثانية أكثر من 20000 حتى 40000	15%
الشرريحة الثالثة أكثر من 40000 حتى 10000000	20%
الشرريحة الرابعة أكثر من 10000000	25%

المادة (49/ الفقرة الأولى) حيث تختص هذه المادة بسعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وقد حددت شريحتين هما:

الشرريحة الأولى: حتى عشرة ملايين جنيه بسعر	20%
الشرريحة الثانية: أكثر من عشرة ملايين جنيه بسعر	25%

ويرى الباحثان أن تعديل المادة (8) لم يغير بها المشرع الضريبي وجهته لصالح الطبقات الفقيرة أو محدودة الدخل فالشرريحة الأولى تنطبق على مبلغ 15000 جنيه والثانية 20000 جنيه ويرتفع السعر الضريبي في كل شريحة 5%، ثم تأتي لشرريحة الثالثة ويكون الفرق بينها وبين الشرريحة الرابعة عشرة ملايين جنيه، ويرتفع السعر الضريبي فقط 5%، وهنا يتساءل الباحثان إلى أي مدى استهدف المشرع الضريبي تحقيق العدالة الضريبية وهل المشرع الضريبي بذلك يأخذ في الاعتبار تنمية البعد التمويلي للضريبة (زيادة الحصيلة الضريبية)؟

ويتضح من ذلك أن التعديل الوارد بالمرسوم (51) لسنة 2011 لم يحدث أي مردود اقتصادي أو مالي أو اجتماعي حيث أن التعديل كان منصباً على إضافة شرائح جديدة عند تحديد السعر الضريبي ولم يؤخذ في الاعتبار أي بُعد من الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة.

وقد توالى التعديلات على سعر الضريبة حيث صدر القرار بالقانون رقم (101) لسنة 2012 حيث تكون شرائح وأسعار الضريبة على النحو التالي:

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

الشريحة الأولى 5000 معفاة من الضريبة

الشريحة الثانية أكثر من 5000 وحتى 30000) 10% (

الشريحة الثالثة أكثر من 30000 وحتى 45000) 15% (

الشريحة الرابعة أكثر من 45000 وحتى 1000000) 20% (

الشريحة الخامسة أكثر من 1000000) 25% (

ثم صدر القانون رقم (11) لسنة 2013 بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل حيث تكون أسعار الضريبة على

النحو التالي:

الشريحة الأولى حتى 5000 جنيه معفاة من الضريبة

الشريحة الثانية أكثر من 5000 جنيه حتى 30000) 10% (

الشريحة الثالثة أكثر من 3000 حتى 45000) 15% (

الشريحة الرابعة أكثر من 45000 حتى 250000) 20% (

الشريحة الخامسة أكثر من 250000) 25% (

وبذلك فإن هذا التعديل قد عمد إلى تخفيض الشريحة الرابعة إلى 250000 ج بدلاً من 1000000 ج وأن تكون الشريحة الخامسة أكثر من 250000 ج بدلاً من 1000000 ج

ثم اتجه المشرع الضريبي مؤخرًا إلى زيادة حد الإعفاء ليصل إلى 6500 جنيه حيث ورد ذلك بقرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم (96) لسنة 2015 والذي تضمن ما يلي^(٦):

الشريحة الأولى حتى 6500 ج في السنة معفاة من الضريبة

الشريحة الثانية أكثر من 6500 وحتى 30000 بسعر 10%

الشريحة الثالثة أكثر من 30000 وحتى 45000 بسعر 15%

الشريحة الرابعة أكثر من 45000 وحتى 200000 بسعر 20%

الشريحة الخامسة أكثر من 200000 بسعر 22.5%

وعلى ذلك فإن المشرع الضريبي لم يأخذ في الاعتبار تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة حيث تم زيادة حد الإعفاء بمقدار 1500 ج فهل هذا المقدار يتساوى مع الارتفاع المستمر في معدلات التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار منذ صدور القانون رقم (91) لسنة 2005 وحتى عام 2015؟ وبذلك فإن المشرع الضريبي استهدف زيادة حد الإعفاء بأي مقدار دون الأخذ في الاعتبار أي أساس علمي مدروس يُحدد على أساسه حد الإعفاء المقرر.

أما عن الشرائح الضريبية فقد عمد المشرع الضريبي إلى تخفيض حجم الشريحة الرابعة ليكون حدها الأقصى 200000 ج بعد ما كانت 250000، وكذلك تخفيض الشريحة الخامسة لتبدأ من 200000 ج بعد ما كانت تبدأ من 250000 وتخفيض معدلها الضريبي ليصل إلى 22.5% بعدما كان 25%، وبذلك فقد اتجه المشرع الضريبي إلى ثبات معدل الضريبة عند 22.5% لمن يحقق دخل أكثر من 200000 ج، وهنا يتساءل الباحثان ما هو موقف من يحققون دخلاً سنوياً أكثر من ذلك بكثير؟ بالطبع لقد استهدف المشرع الضريبي فرض معدل ضريبي نسبي لأصحاب الدخول المرتفعة إذ يفرض عليهم سعر ضريبي نسبي من الناحية الفعلية أما من الظاهر فهي ضريبة تصاعدية.

ومن خلال ذلك يتضح أن المشرع الضريبي لم يأخذ بعين الاعتبار تحقيق نوعاً من التوازن والاتساق بين البعد الاجتماعي

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

والبعد الاقتصادي والبعد التمويلي عند تحديد سعر الضريبة على الدخل حيث أن المشرع يأتي أحياناً بالحصيلة الضريبية على حساب العدالة الضريبية وبعد ذلك يحدث تعديلاً آخر يأتي بالعدالة على حساب الحصيلة الضريبية، الأمر الذي يتطلب أن يتم إعادة النظر في الأسعار الضريبية في ضوء ما استهدفه المشرع الضريبي لتحقيق نوعاً من الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة.

عدم اختلاف المعاملة الضريبية باختلاف الشكل القانوني

يختلف الشكل القانوني للكيان الذي تفرض عليه الضريبة فتختلف المنشأة الفردية عن شركات الأشخاص وشركات الواقع والأشخاص الاعتبارية ومع اختلاف الشكل القانوني فلا بد من اختلاف المعاملة الضريبية للدخل الذي تفرض عليه الضريبة. وقد تناول التشريع الضريبي المصري منذ صدور القانون رقم (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993 المعاملة الضريبية لدخول الأشخاص الطبيعيين المتمثلين في الأفراد والمنشآت الفردية والشريك المتضامن والشريك الموصي بشركات الأشخاص والشريك في شركات الواقع.

وبذلك فإن المشرع الضريبي قد نظر إلى الشريك نظرتة إلى الفرد واعتبر كل شريك وحدة مستقلة عن باقي شركائه فُربط الضريبة على قدر نصيبه في ربح الشركة وعلى قدر مجموع أرباحه من أنشطته المختلفة كما يتمتع بالإعفاء الذي نص عليه القانون كفرد دون النظر إلى باقي الشركاء وبذلك فإن المشرع الضريبي لم يعترف بشخصية اعتبارية لشركات الأشخاص فيما يتعلق بفرض الضريبة.⁽²⁷⁾

ويتضح من ذلك أن المشرع الضريبي وفقاً لأحكام القانون (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993 قد فرق في المعاملة الضريبية باختلاف الشكل القانوني فتختلف المعاملة الضريبية للأشخاص الاعتبارية عن المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص والمنشآت الفردية.

أما فيما يتعلق بأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 وما ورد بالكتاب الثالث (الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية) فقد تضمنت المادة (47) أن تفرض الضريبة على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أيًا كان غرضها. وفي تطبيق حكم المادة (47) من القانون فقد اعتبرت المادة (48) من القانون أنه "يعد من الأشخاص الاعتبارية الخاضعة

للضريبة شركات الأموال وشركات الأشخاص أيًا كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع والجمعيات التعاونية والهيئات العامة والبنوك والشركات والمنشآت الأجنبية والوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة".

ويتضح من ذلك أن أحكام التشريع الضريبي وفقاً للقانون رقم (91) لسنة 2005 تعامل شركات الأشخاص أيًا كان القانون الذي تخضع له (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة) بنفس معاملة شركات الأموال، حيث يتم إخضاع شركات الأشخاص للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالسعر المحدد في المادة (49) من القانون (91) لسنة 2005.

ويثير خضوع شركات الأشخاص وشركات الواقع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية الكثير من الجدل والانتقادات من أهمها ما يلي:

- أ) إن وضع شركات الأشخاص وهي شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة في وضع ضريبي مماثل لشركات الأموال يعد غير طبيعي وليس مقبول من النواحي القانونية والمحاسبية والضريبية لاختلاف طبيعة تأسيس كل من تلك الشركات.⁽²⁸⁾
- ب) يترتب على اعتبار شركات الأشخاص من الأشخاص الاعتبارية العديد من المشاكل من أهمها انتفاء العدالة الضريبية من ناحية سعر الضريبة على شركات الأشخاص بنفس السعر الضريبي للأشخاص الاعتبارية حيث يختلف ذلك عن سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.⁽²⁹⁾

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

ج) تخارج العديد من شركات الأشخاص نتيجة فرض الشخصية الاعتبارية على شركات الأشخاص لما لحق بهذه الشركات من أضرار نتيجة المعاملة الضريبية المستحدثة فقد لجأت الكثير من شركات الأشخاص إما لمزاولة النشاط بصفة فردية أو التوقف عن مزاولة النشاط نهائياً وفي كلتا الحالتين هناك آثار اقتصادية وضريبية غير مرغوبة في الوقت الذي تشجع الدولة فيه فتح مجالات جديدة للعمل.⁽³⁰⁾

وعلى الرغم من اختلاف المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين عن الأشخاص الاعتباريين حيث يتم السماح للأشخاص الطبيعيين بخضم مقابل الإعفاء العائلي وفرض الضريبة بمعدلات تصاعدية مقارنة بالسعر النسبي للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والذين لا يستفيدون بطبيعة الحال من إعفاء الأعباء العائلية فإن ذلك لا يحقق العدالة الضريبية بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين.⁽³¹⁾

كذلك فإن إسباغ الشخصية الاعتبارية على شركات الأشخاص وما يترتب على ذلك من آثار قانونية على الشركاء في هذه الشركات والتي تكونت على قواعد قانونية معينة منبثقة من إرادة الأطراف التي قامت بينهم هذه الشركات وأهمها المحافظة على شخصية كل شريك في الشركة ومسؤوليته والتزامات كل شريك التي ترتبت على الاتفاق القائم بينهم وقد تم تجاهل هذه الإرادة وفقاً لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005.⁽³²⁾

وبذلك فإن معاملة شركات الأشخاص وشركات الواقع بنفس طريقة معاملة شركات الأموال إنما يمثل شكلاً صارخاً من أشكال عدم العدالة، وتلحق بأشخاص الشركاء في هذه الشركات ضرراً بالغاً، حيث تختلف طبيعة هذه الشركات ومسؤولية الشركاء تختلف تماماً عن طبيعة ومسؤولية المساهمين أو الشركاء في شركات الأموال.⁽³³⁾

ويرى الباحثان أن المشرع الضريبي بمعاملته لشركات الأشخاص نفس معاملة الأشخاص الاعتبارية مع اختلاف الشكل القانوني لكل منهما فإن المشرع الضريبي بذلك قد أحدث نوعاً من عدم الاتساق بين البعد الاجتماعي والبعد التمويلي حيث لم يتم مراعاة حقوق الشركاء في شركات الأشخاص ومنعهم الإعفاء المقرر للشخص الطبيعي ومعاملتهم كشخص اعتباري وإخضاعهم لسعر ضريبي نسبي مما أضر بالبعد الاجتماعي لفرض الضريبة على حساب تنمية البعد التمويلي (زيادة الحصيلة الضريبية) بإخضاعهم لسعر ضريبي نسبي دون استبعاد الشريحة المعفاة.

كذلك فقد تم الأضرار بالبعد الاقتصادي لفرض الضريبة حيث تم تخارج العديد من شركات الأشخاص وتحويلها إلى منشآت فردية أو التوقف عن النشاط نهائياً مما يضعف عجلة الاستثمار ويضر بالبعد الاقتصادي لفرض الضريبة.

عدم التفرقة في المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط

تختلف طبيعة كل نشاط عن الآخر وبالتالي لابد من اختلاف المعاملة الضريبية على حسب نوع النشاط وذلك لتشجيع الأنشطة التي يكون لها تأثير هام على خدمة الاقتصاد القومي.

ويجب أن يؤخذ في الاعتبار طبيعة نوع النشاط عند معاملته ضريبياً الأمر الذي يوجب على المشرع الضريبي الأخذ بعين الاعتبار منح إعفاءات وحوافز ضريبية لكافة الأنشطة الصناعية والتصديرية أيًا كان النظام القانوني الذي تعمل هذه الأنشطة في ظله لأن العبرة يجب أن تكون للنشاط وليس للشكل القانوني للمشروع.⁽³⁴⁾

كذلك فمن الأهمية بمكان أن يتم تشجيع نشاط التصدير لما يمثله من أهمية كبرى للدولة في الوقت الحالي في توفير العملات الأجنبية اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية.⁽³⁵⁾

وقد أخذ المشرع الضريبي بعين الاعتبار التفرقة وفقاً لنوع النشاط في أحكام القانون (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية (187) لسنة 1993 حيث نصت المادة (30) فقرة (3) بأنه بالنسبة للمنشآت العاملة في النشاط الصناعي والنشاط التصديري، فإن ما يدخل في وعاء الضريبة هو الثمانية آلاف جنيه الأولى من صافي الربح، وما يزيد على ذلك يدخل بنسبة 80% للنشاط الصناعي، 70% لنشاط التصدير.

وبذلك فإن نص المشرع على أن يعفى 30% فقط على ما يزيد عن 8000 ج بالنسبة لنشاط التصدير أما بالنشاط الصناعي فيعفى 20% فقط على ما يزيد عن 800 ج ولكن ما هو الإعفاء إذا كان النشاط صناعي تصديري هل يعفى النشاطين أم يعفى نشاط واحد وهو نشاط التصدير حيث أنه الأفضل للممول وما هو الإعفاء إذا كانت الشركة تصدر جزء صغير جداً من إنتاجها هل يعفى لها نفس المبلغ أم بنسبة ما تم تصديره ولم يوضح المشرع ذلك.⁽³⁶⁾

وعلى ذلك فإن المشرع الضريبي في القانون (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993 لم يحقق المساواة بين الأشكال القانونية للمشروعات في بعض الأحيان حيث أعفى المشرع نشاط تصدير في شركات الأشخاص ولم يتمتع هذا النشاط بأي إعفاء في شركات الأموال.⁽³⁷⁾

ونظراً لهذه التناقضات كان من الضروري أن تأتي أحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 للتغلب على هذه الانتقادات والتناقضات، ولكن ما حدث غير ذلك تماماً.

حيث ألغى المشرع الضريبي وفقاً لأحكام القانون (91) لسنة 2005 ما قرره في نطاق القانون (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993 من معاملة تمييزية لأنشطة التصدير والتصنيع كما ورد بالمادة (30) فقرة (3)، وذلك للعيوب والتناقضات التي تضمنها هذا الحافز كما رأى البعض⁽³⁸⁾ والتي تتمثل أهمها فيما يلي:

(أ) أن هذا الحافز قد تم تقريره في نطاق المعاملة الضريبية للمنشآت الفردية وشركات الأشخاص دون شركات الأموال.

(ب) أن الإعفاء المقرر لأنشطة التصنيع لم يميز بين الصناعات المختلفة.

(ج) أن المنشآت الكبيرة هي التي سوف تستفيد أكثر من هذا الحافز بغض النظر عن طبيعة السلع المصنعة أو المصدرة.

(د) ظهور العديد من مشكلات التطبيق العملي بسبب اللبس والغموض وعدم إحكام صياغة مواد القانون المنظمة له.

ويرى الباحثان أنه كان من الضروري أن يعمل المشرع الضريبي على التغلب على مشكلات التطبيق العملي لأحكام

القانون (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993 بدلاً من إلغاء هذه المادة تماماً حيث عامل قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 كلاً من النشاط التجاري والصناعي معاملة ضريبية واحدة ولم يفرق بين النشاط الصناعي والنشاط التصديري وذلك لا يتماشى مع ما تتطلبه التنمية الاقتصادية من ضرورة تشجيع المنشآت الصناعية وخاصة نشاط التصدير.

كذلك فلم يراعي المشرع الضريبي الأبعاد الاجتماعية لفرض الضريبة حيث لم يتم التمييز في المعاملة الضريبية

وفقاً لنوع النشاط، ولم يتم أيضاً مراعاة البعد الاقتصادي من حيث تشجيع الصناعات التصديرية فلم يرد لها معاملة ضريبية

تختلف عن الأنشطة الأخرى لتشجيع وزيادة التصدير لدفع عجلة الإنتاج، وذلك في مقابل تنمية البعد التمويلي (زيادة

الحصيلة الضريبية)، ولذلك فمن الضروري أن يتم إحداث نوعاً من الاتساق بين هذه الأبعاد.

مشكلة ترحيل الخسائر

أخذ المشرع الضريبي عملية ترحيل الخسائر بعين الاعتبار في كل التشريعات الضريبية منذ صدور القانون رقم (14) لسنة

1939 حيث تضمنت المادة (57) من هذا القانون ترحيل الخسارة للسنة التالية وحتى السنة الثالثة وتخضع من أرباحها فإذا لم يكف

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية الربح لتغطية الخسارة يتم نقل الباقي للسنة التالية ولا يجوز نقل أي شيء من الخسارة إلى حساب أي سنة تالية.⁽³⁹⁾

وبذلك فإن المشرع الضريبي المصري قد أخذ بمبدأ ترحيل الخسائر للأمام منذ الوهلة الأولى لتشجيع المنشأة على الاستمرار في نشاطها مراعاة لما تحققة المنشأة من خسائر قد تتسبب في إنهاء حياة المشروع.⁽⁴⁰⁾

كذلك فقد تعرض القانون (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993 لعملية ترحيل الخسائر من خلال حكم المادة (28) من هذا القانون حيث تضمنت هذا المادة أن يتم ترحيل الخسارة لتخصم من أرباح السنة التالية حتى السنة الخامسة ولا يجوز نقل أي شيء من الخسارة إلى حساب أي سنة أخرى.

ويرى الباحثان من خلال أحكام القانون رقم (157) لسنة 1981 (المادة رقم 25) المعدل بالقانون رقم (187) لسنة 1993 (المادة رقم 28) أن المشرع الضريبي قد استهدف تحقيق البعد الاجتماعي من خلال مشاركة الممول في الخسائر المحققة بأن ترحل لمدة خمس سنوات ولكن لم يتم التمييز والتفرقة بين طبيعة كل نشاط وخسائره المحققة الأمر الذي أحدث نوعاً من عدم الاتساق مع الأبعاد الأخرى لفرض الضريبة.

ووفقاً لأحكام القانون (91) لسنة 2005 فإن المشرع قد أنتهج نفس أحكام القانون (157) لسنة 1981 المعدل بالقانون (187) لسنة 1993 حيث يتم ترحيل الخسارة لمدة خمس سنوات للأمام إلا أنه استحدث مفهوماً جديداً لترحيل الخسارة للخلف (لحالات خاصة)، حيث تعرضت المادتين (29)، (21) من القانون والمادة (27) من اللائحة التنفيذية حيث نصت في الفقرة الرابعة والخامسة إلى عملية ترحيل الخسائر كما يتضح فيما يلي:

المادة (29): تضمنت أنه إذا احتتم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة تقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى.

المادة (21): تعرضت إلى أحكام العقود طويلة الأجل (كيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة عن هذه العقود) ثم أوضحت الفترتين (5) و(6) أنه "إذا احتتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده الزيادة منها، فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (29) من هذا القانون".

ونصت المادة (27) من اللائحة التنفيذية على خطوات تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة وترحيل الخسارة حال تحققها طبقاً للمادة (21) من القانون.

وبذلك فإن ترحيل الخسائر للعقود طويلة الأجل للخلف وللأمام هو مفهوماً مستحدثاً بهذا القانون استثناءً من القاعدة العامة وهي الترحيل للأمام فقط.⁽⁴¹⁾

كذلك فإن ترحيل الخسائر للأمام وللخلف يتضمن عدة مزايا من أهمها⁽⁴²⁾:

- أ) أن ترحيل الخسائر يتمشى مع فرض استمرار الشركة.
- ب) أن منح ميزة ترحيل الخسائر يمثل استثناء من مبدأ استقلال السنوات الضريبية.
- ج) تمتع الأنشطة التي يتم ربط الضريبة عليها على أساس حكمي أو ثابت بميزة ترحيل الخسائر.
- د) عدم الاعتداد بتغيير الشكل القانوني إذا ثبت أن التغيير كان بقصد تجنب الالتزامات الضريبية.

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

ويعد ترحيل الخسائر الضريبية للأمام بمثابة منافع ضريبية متوقع أن تُحققها الوحدة الاقتصادية في المستقبل، مما يترتب عليه ضرورة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل، حيث ينتج عن عملية الترحيل احتمال تخفيض الربح الخاضع للضريبة في السنوات المستقبلية وفي الوقت نفسه فإن وجود خسائر ضريبية مرحلة يعد بمثابة مؤشر لاحتمالات تحقيق مزيد من الخسائر في المستقبل.⁽⁴³⁾

ويرى الباحثان من خلال ما ورد بأحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 أن المشرع الضريبي لم يراعى عدة اعتبارات عند ترحيل الخسائر ومن أهمها عدم اختلاف عملية ترحيل الخسائر باختلاف الشكل القانوني للنشاط وكذلك عدم الأخذ في الاعتبار اختلاف طبيعة كل نشاط عن الآخر عند ترحيل الخسائر، فتتم عملية ترحيل الخسائر للنشاط الصناعي والتجاري ونشاط التصدير بنفس الأسلوب وبذات مدة الترحيل الأمر الذي أضر بالبعد الاقتصادي والاجتماعي لفرض الضريبة في مقابل تنمية البعد التمويلي لفرض الضريبة.

كذلك فإن الترحيل لخمس سنوات فقط ثم بعد ذلك يتم فرض الضريبة في السنة السادسة مع وجود خسارة فإن ذلك يتنافى مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

الفصل الثاني

الإطار المقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة

لكي تعمل السياسة الضريبية على تحقيق أهدافها فالأمر يتطلب وجود تشريع ضريبي يعمل تحقيق الأهداف المختلفة لفرض الضريبة (اجتماعية واقتصادية وتمويلية) ويعمل على تحقيق أعلى قدر ممكن من التوازن بين هذه الأهداف تحقيقاً لما استهدفه المشرع الضريبي من تحقيق العدالة الضريبية.

وتتضمن المفاهيم العامة للعدالة مجموعة من الأمور من أهمها المساواة وعدم التمييز بين أفراد المجتمع وتقليل التفاوت في الدخول⁽⁴⁴⁾؛ وقد اتضح من خلال ما سبق عرضة من مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (الاجتماعية والاقتصادية والتمويلية) أن أحكام التشريع الضريبي قد أحدثت نوعاً من عدم التوافق والاتساق بين هذه الأبعاد فتارة تأتي باعتباريات العدالة الضريبية على حساب تحقيق الحصيلة الضريبية وتارة أخرى تأتي باعتباريات تحقيق الحصيلة الضريبية على حساب اعتبارات العدالة الضريبية.

ولذلك فقد رأى الباحثان أن يقوم بعرض ملامح التوافق والاتساق بين الأبعاد والأهداف المختلفة لفرض الضريبة في ضوء ما يجري عليه العمل بالتشريعات الضريبية المقارنة وذلك على النحو التالي:

1 - مقترح لمعالجة مشكلة حد الإعفاء للأعباء العائلية:

وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 فإن المشرع الضريبي عند تحديد حد الإعفاء للأعباء العائلية لم يراعى تحقيق البعد الاجتماعي لفرض الضريبة ولذلك يقترح الباحثان ما يلي:

- أن يتم تعديل حد الإعفاء للأعباء العائلية حسب التغير في المستوى العام للأسعار أي أن يتم ربط حد الإعفاء بمعدلات التضخم صعوداً وهبوطاً وذلك للمحافظة على مستوى الدخل الصافي للممولين وهو ما يحدث بالتشريع الضريبي الأمريكي والبريطاني والفرنسي والياباني والبرازيلي والجزائري.
- يقترح الباحثان أن يكون مقابل الإعفاء للأعباء العائلية مبلغ 12000 جنيه⁽⁴⁵⁾ سنوياً، وذلك بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، مع ضرورة تدخل المشرع الضريبي من آن لآخر بتعديل حد الإعفاء للأعباء العائلية حسب التغير في مستويات الأسعار ويكون ذلك من خلال إضافة نص تشريعي بأحكام قانون الضريبة على الدخل يقضي بتعديل حد

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

الإعفاء سنوياً طبقاً لمعدلات التضخم وحسب الأرقام القياسية للأسعار.

2 - مقترح لمعالجة مشكلة الأسعار الضريبية:

عند تحديد سعر الضريبة فلا بد وأن يتناسب مع الحالة الاقتصادية للدولة حيث أن معدلات الضرائب تلعب دوراً هاماً في دفع عجلة النشاط الاقتصادي.

ومن أهم السمات التي يتسم بها النظام الضريبي في الدول المتقدمة أن يتم تعديل المعدلات والشرائح الضريبية حسب معدلات التضخم.⁽⁴⁵⁾

ويتطلب مفهوم العدالة مراعاة كل من المساواة الأفقية بحيث تكون ضريبة الدخل عادلة أفقياً إذا كان حساب الدخل الضريبي يعكس بدقة القدرة على الدخل، وكذلك مراعاة المساواة الرأسية بحيث تكون الضريبة عادلة رأسياً إذا كان الممولين أصحاب الأوعية الأكبر يدفعون ضريبة أكبر من الممولين أصحاب الأوعية الأقل.⁽⁴⁶⁾

وقد تبين من خلال ما سبق عرضه أن المشرع الضريبي لم يأخذ بعين الاعتبار تحقيق نوعاً من التوازن والاتساق بين البعد الاجتماعي والبعد الاقتصادي والبعد التمويلي عند تحديد سعر الضريبة على الدخل، الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في الأسعار الضريبية في ضوء ما استهدفه المشرع الضريبي لتحقيق نوعاً من الاتساق والتوافق بين هذه الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في ضوء ما يجري عليه العمل بالتشريعات الضريبية المقارنة ولذلك يقترح الباحثان ما يلي:

1- الإبقاء على الأخذ بالمعدلات التصاعدية وفقاً لشرائح الدخل وذلك بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وأن يتم إعادة النظر في هذه الشرائح ومعدلاتها من فترة لأخرى على حسب التغير في مستويات الأسعار، كما يجري عليه العمل بالتشريع الضريبي الأمريكي والفرنسي والبرازيلي والجزائري.

2 - أن يتم مراعاة مصدر الدخل وطبيعة النشاط عند تحديد معدل الضريبة لكل شريحة كما يحدث بالتشريع الضريبي الياباني.

3 - أن يتم إعادة النظر في الأسعار الضريبية بعد مرور سنة من تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل ووفقاً للظروف الاقتصادية السائدة في البلاد وأن يتم زيادة أو تخفيض المعدلات الضريبية بنسبة لا تزيد عن (1%) سنوياً كما هو الحال بالتشريع الضريبي الأردني.

4 - يقترح الباحثان أن تكون أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (لتحقيق نوعاً من الاتساق بين البعدين الاجتماعي والتمويلي لفرض الضريبة) على النحو التالي:

■ تستحق الضريبة على ما يجاوز اثني عشر ألف جنيه من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الشخص الطبيعي خلال السنة.

■ تكون أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي:

الشرريحة الأولى:	أكثر من 12000 جنيه حتى 50000 جنيه	10%
الشرريحة الثانية:	أكثر من 50000 جنيه حتى 100000 جنيه	15%
الشرريحة الثالثة:	أكثر من 100000 جنيه حتى 200000 جنيه	20%
الشرريحة الرابعة:	أكثر من 200000 جنيه حتى 3500000 جنيه	25%
الشرريحة الخامسة:	أكثر من 350000 جنيه حتى 600000 جنيه	30%
الشرريحة السادسة:	أكثر من 600000 جنيه حتى 1000000 جنيه	32,5%

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

35%

أكثر من 1000000

الشريحة السابعة:

5 يقترح الباحثان أن تكون أسعار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (لتحقيق نوعاً من الاتساق بين البعدين

الاقتصادي والتمويلي لفرض الضريبة) على النحو التالي:

■ تكون أسعار الضريبة للنشاط التجاري وفقاً للشرائح التالية:

الشريحة الأولى: حتى 500000 جنيه بسعر 20%.

الشريحة الثانية: أكثر من 500000 جنيه وحتى مليون جنيه بسعر 30%.

الشريحة الثالثة: أكثر من مليون جنيه وحتى عشرة ملايين جنيه 40%.

الشريحة الرابعة: أكثر من عشرة ملايين جنيه بسعر 45%.

■ تكون أسعار الضريبة للنشاط الصناعي وفقاً للشرائح التالية:

الشريحة الأولى: حتى 500000 جنيه بسعر 15%.

الشريحة الثانية: أكثر من 500000 جنيه وحتى مليون جنيه بسعر 25%.

الشريحة الثالثة: أكثر من مليون جنيه وحتى عشرة ملايين جنيه 35%.

الشريحة الرابعة: أكثر من عشر ملايين جنيه بسعر 40%.

وذلك رغبة في تشجيع النشاط الصناعي للعمل على زيادة الإنتاج وتشجيع الاستثمارات الصناعية فقد تم تخفيض معدلات الضريبة على النشاط الصناعي كما يحدث بالتشريع الضريبي الياباني.

واستثناء من السعر الوارد في الفقرات السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي للضريبة بسعر 40%، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعره 40%.

3 - مقترح لمعالجة مشكلة عدم اختلاف المعاملة الضريبية باختلاف الشكل القانوني:

تبين من خلال ما سبق أن المشرع الضريبي قد اعتمد على فلسفة على التمييز في المعاملة الضريبية باختلاف الشكل القانوني حيث لم تختلف المعاملة الضريبية لشركات الأشخاص عن شركات الأموال.

وقد أحدث ذلك جدلاً واسعاً في التطبيق العملي لأحكام التشريع الضريبي حيث اعتبر المشرع الضريبي أن شركات الأشخاص تعد من الأشخاص الاعتبارية الأمر الذي ترتب عليه

ما يلي⁽⁴⁷⁾:

■ إغفال الطبيعة القانونية لكل من شركات الأشخاص وشركات الأموال.

■ الأضرار بالمراكز المالية للشركاء في شركات الأشخاص، حيث تفرض عليهم الضريبة بنفس سعر الضريبة على أرباح شركات الأموال.

■ مخالفة المشرع الضريبي للعرف المستقر عليه في القوانين الأخرى.

وعلى ذلك فإن المشرع الضريبي قد أحدث نوعاً من عدم التوافق والاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة، الأمر الذي استلزم الباحثان إعادة النظر في المعاملة الضريبية باختلاف الشكل القانوني لأحداث نوعاً من التوافق والاتساق بين

أبعاد فرض الضريبة في ضوء ما يجري عليه بالتشريعات الضريبية المقارنة ولذلك يقترح الباحثان ما يلي:

■ أن تختلف المعاملة الضريبية باختلاف الشكل القانوني كما هو الحال بالتشريع الضريبي الأمريكي والبريطاني والفرنسي والياباني

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

والبرازيلي والجزائري والأردني.

- أن يعطي المشرع الضريبي حرية الاختيار للشركات الصغيرة في أن تعامل كشركات الأشخاص أو كشركات الأموال وفقاً لشروط معينة يحددها أحكام التشريع الضريبي كما يجري عليه العمل بالتشريع الضريبي الأمريكي والفرنسي.
- معاملة الشريك في شركات الأشخاص كالممول الفرد، حيث يتم تحويل الدخل الصافي للشركة إلى دخل جزئي لكل شريك يطبق عليه الأحكام الخاصة بالأشخاص الطبيعيين، وذلك حتى لا تضار الكيانات القانونية الصغيرة بمساواتها بشركات الأموال.

- يقترح الباحثان إضافة بند رقم (5) للمادة رقم (6) من القانون (91) لسنة 2005 بحيث يكون هذه المادة كما يلي:

مادة (6): "تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً للنشاط التجاري أو الصناعي أو المهني، كما تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر".

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر التالية:

1 -المرتبات وما في حكمها.

2 -النشاط التجاري والصناعي وشركات الأشخاص أيًا كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع.

3 -النشاط المهني أو الغير تجاري.

4 -الثروة العقارية.

ويقصد بالأشخاص الطبيعيين الأفراد والشركاء في شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة والشركاء في شركات

الواقع.

ويكون الهدف من ذلك هو عدم خضوع شركات الأشخاص وشركات التوصية البسيطة وشركات الواقع للضريبة على أرباح

الأشخاص الاعتبارية ومعاملتها نفس معاملة المنشآت الفردية.

5 تعديل المادة (48) من القانون (91) لسنة 2005 وذلك بحذف شركات الأشخاص أيًا كان القانون الذي تخضع

له وكذلك شركات الواقع من البند (1) من هذه المادة ، بحيث يكون النص المقترح هو:

مادة (48): في تطبيق حكم المادة (47) من هذا القانون ، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتي:

- شركات الأموال أيًا كان القانون الذي تخضع له.
-

6 يقترح الباحثان إضافة بند جديد لنص المادة (23) من القانون (91) لسنة 2005 بحيث يكون النص المقترح

هو:

مادة (23): يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

- التكاليف والمصروفات الخاصة بنصيب الشريك في شركات الأشخاص وشركات التوصية البسيطة وشركات الواقع.

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

4 - مقترح لمعالجة مشكلة عدم اختلاف المعاملة الضريبية باختلاف نوع النشاط:

يمكن استخدام السياسة الضريبية كأداة لتوجيه الاستثمارات إلى القطاعات المستهدفة في ضوء السياسة الاقتصادية العامة للدولة لحفز النمو الاقتصادي وتحقيق أهداف التنمية⁽⁴⁸⁾.

وهناك من الدول من استخدمت السياسة الضريبية في اقتحام الأسواق الخارجية ومن أبرزها الصين حيث عملت على زيادة المزايا والإعفاءات الممنوحة للأنشطة التصديرية مما ساعدها على اقتحام المنتجات الصينية للأسواق العربية والأوروبية على حد سواء الأمر الذي أدى إلى أن أصبحت الصين ثالث أقوى اقتصاد على العالم بعد الولايات المتحدة الأمريكية واليابان طبقاً لتقرير وتصنيف البنك الدولي لعام 2006⁽⁴⁹⁾.

وقد عمد المشرع الضريبي إلى المساواة في المعاملة الضريبية على الرغم من اختلاف نوع النشاط سواء كانت تجارياً أم صناعياً أم تصديرية، حيث أنه كان من المفترض أن يتم التمييز في المعاملة الضريبية باختلاف نوع النشاط ووفقاً لطبيعة هذا النشاط ودوره في تحقيق التنمية الاقتصادية.

وقد ترتب على عدم اختلاف المعاملة الضريبية باختلاف نوع النشاط أن المشرع الضريبي قد أحدث نوعاً من عدم الاتساق والتوافق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة، الأمر الذي استلزم إعادة النظر في ضوء ما يجري عليه العمل بالشرعات الضريبية المقارنة ولذلك يقترح الباحثان ما يلي:

- 1 - أن تختلف المعاملة الضريبية باختلاف نوع النشاط كما هو الحال بالتشريع الضريبي الأمريكي والفرنسي والياباني والبرازيلي.
- 2 - إعفاء الأرباح الناتجة عن نشاط التصدير من الخضوع للضريبة على حسب طبيعة السلع المصدرة ومدى مساهمتها في دعم الاقتصاد القومي كما يحدث بالتشريع البريطاني والبرازيلي والجزائري.
- 3 - أن تختلف معدلات الضريبة باختلاف نوع النشاط حيث تفرض الضريبة على أنشطة التصدير بمعدلات أقل من معدلات الضريبة على النشاط التجاري أو الصناعي كما يجري عليه العمل بالتشريع الضريبي الياباني.
- 4 - أن تعامل الشركات الصناعية خارج المجتمعات العمرانية الجديدة معاملة تفضيلية بسعر ضريبي لا يتجاوز الـ 10%، وإعفاء المشروعات الصناعية في المجتمعات العمرانية الجديدة⁽⁵⁰⁾.
- 5 - يقترح الباحثان أن يتم إعفاء الأرباح الناتجة من نشاط التصدير من الضريبة وذلك من خلال استحداث نص ضريبي جديد يقضي بإعفاء الأرباح الناتجة عن عمليات التصدير التي تتم بمعرفة الشركات الصناعية والتجارية، وأن تختلف مدة الإعفاء المقرر على حسب الصناعات والسلع المصدرة وفقاً لما يحدده التشريع الضريبي، كما يجري عليه العمل بالتشريع الضريبي البريطاني، وذلك تشجيعاً لنشاط التصدير لما يمثله من أهمية في توفير العملات الأجنبية اللازمة للتنمية وحفزاً للنشاط الصناعي على زيادة الاستثمارات.

6 - يقترح الباحثان أن تختلف المعاملة الضريبية باختلاف نوع النشاط على النحو التالي:

- بالنسبة للنشاط الصناعي يحدد الوعاء الضريبي كما يلي
10000 جنيه الأولى يدخل في الوعاء الضريبي بنسبة 70%.
- ما زاد على ذلك يدخل في الوعاء الضريبي بنسبة 90%.
- بالنسبة للنشاط التصديري يحدد الوعاء الضريبي كما يلي:
10000 جنيه الأولى يدخل في الوعاء الضريبي بنسبة 60%.

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

ما زاد على ذلك يدخل في الوعاء الضريبي بنسبة 80%.

5 - مقترح لمعالجة مشكلة ترحيل الخسائر:

تبين من خلال ما سبق أن المشرع الضريبي وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 قد قرر ترحيل الخسائر للأمام لمدة لا تتجاوز خمس سنوات كما ورد بحكم المادة (29) من هذا القانون.

ويعد ترحيل الخسائر ترجمة حقيقية لمبدأ العدالة الضريبية، كما أنه يتفق مع طبيعة النشاط الاقتصادي، حيث يُمنح الممول فترة زمنية لتوفيق أوضاعه الاقتصادية، الأمر الذي يؤدي إلى تشجيع الاستثمار في مشروعات جديدة غير مؤكدة العائد في بداية عهدها والدخول إلى مجالات معينة صناعية وتجارية.⁽⁵¹⁾

ويتم ترحيل الخسائر المحددة وفقاً للقواعد والأحكام الضريبية أي الخسائر الضريبية وليست الخسارة المحاسبية ويراعي عند الترحيل تطبيق أحكام المادة (29) من القانون رقم (91) لسنة 2005.⁽⁵²⁾

وتعد ميزة ترحيل الخسائر من الإعفاءات الضريبية الهامة التي من شأنها أن تخفف عبء الضريبة، خاصة في السنوات الأولى من بداية النشاط الاقتصادي حيث تعمل على توفير السيولة المادية اللازمة للوفاء بالتزامات المشروع.⁽⁵³⁾

وعند تحديد الوعاء الضريبي يمكن أن يتم عرض مجموعة من البدائل أمام الممول بما يحقق المرونة والملاءمة في التشريع الضريبي، حيث يمكن تقرير ترحيل الخسائر إلى الأمام أو الترحيل إلى الخلف أو الترحيل إلى الأمام والخلف معاً وللممول أن يختار ما يناسبه دون الإضرار بصالح الخزانة العامة للدولة.⁽⁵⁴⁾

وقد أحدث المشرع الضريبي نوعاً من عدم الاتساق والتوازن بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة حيث أخذ في الاعتبار مراعاة تنمية البعد التمويلي على حساب الأضرار بالبعد الاقتصادي والاجتماعي لفرض الضريبة.

ولذلك ولكي يتم تحقيق نوعاً من التوافق والاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في ضوء ما يجري عليه العمل بالتشريعات الضريبية المقارنة يقترح الباحثان ما يلي:

- 1 - أن يُسمح التشريع الضريبي بترحيل الخسائر للخلف وللأمام وذلك للأنشطة التجارية والصناعية كما هو متبع بالتشريع الضريبي الأمريكي والبريطاني والفرنسي والياباني والبرازيلي.
 - 2 - أن يسمح المشرع الضريبي بناءً على طلب الممول أن يتم ترحيل الخسائر للخلف أو للأمام وفقاً لما يقرر المشرع الضريبي كما هو الحال بالتشريع الضريبي الياباني.
 - 3 - أن يختلف عدد سنوات ترحيل الخسائر باختلاف طبيعة النشاط، وعلى حسب طبيعة الصناعات المؤثرة في الاقتصاد القومي كما يحدث بالتشريع الضريبي الأمريكي.
 - 4 - أن يرتبط ترحيل الخسائر بنوعية الأنشطة وما إذا كانت تستخدم تقنيات عالية في تشغيل المشروع، وأن تزداد مدة الترحيل بزيادة حجم الأموال المستثمرة كما يجري عليه العمل بالتشريع الضريبي الجزائري.
 - 5 - يقترح الباحثان أن تختلف عملية ترحيل الخسارة باختلاف الشكل القانوني وكذلك اختلاف طبيعة النشاط حيث تختلف مدة الترحيل للنشاط التجاري عن النشاط الصناعي وتزداد للنشاط التصديري لمساهمة في نمو الاقتصاد الوطني، وأن تتم عملية ترحيل الخسارة للأمام ولا يتم توزيع أرباح إلا بعد إنهاء الخسارة تماماً.
- وبعد أن انتهى الباحثان من دراسة الإطار المقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في ضوء التشريعات الضريبية المقارنة، يمكن للباحث القيام بعرض مختصر لهذا الإطار المقترح من خلال الشكل التوضيحي

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

التالي (المصدر: من إعداد الباحثان)



شكل (3)

يوضح الإطار المقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة

في ضوء التشريعات الضريبية المقارنة

وبعد أن انتهى الباحثان من دراسة الإطار المقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التشريعات الضريبية المقارنة وآليات التطوير

يمكن للباحثان القيام بعرض مختصر لهذا الإطار المقترح من خلال الشكل التوضيحي التالي :

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية



شكل (4)

الإطار المقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التشريعات الضريبية المقارنة المصدر: من إعداد الباحثان.

النتائج والتوصيات

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحثان يمكن عرض نتائج البحث على النحو التالي:

1 - من أهم أسباب إصدار القانون رقم (91) لسنة 2005 مسايرة الدول المتقدمة والنامية فيما لحق بأنظمتها الضريبية من تعديلات بهدف تحقيق العدالة الضريبية.

2 - أن المشرع الضريبي قد أحدث نوعاً من عدم الاتساق بين الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والتمويلية لفرض الضريبة ، وقد اتضح ذلك من خلال ما يلي:

أ) عند تحديد حد الإعفاء للأعباء العائلية لم يُحدد على أي أساس علمي ولم يُؤخذ في الاعتبار معدلات التضخم وارتفاع المستوى العام للأسعار، حيث أتى المشرع الضريبي بالبعد التمويلي على حساب البعد الاجتماعي لفرض الضريبة.

ب) عند تحديد الأسعار الضريبية ، حيث أتى المشرع الضريبي بالبعد التمويلي على حساب البعد الاجتماعي والاقتصادي لفرض الضريبة.

ج) لم تختلف المعاملة الضريبية باختلاف الشكل القانوني ، حيث تعامل شركات الأشخاص وشركات الواقع بنفس طريقة معاملة شركات الأموال ، وهو ما يمثل شكلاً صارخاً من أشكال عدم العدالة مما أضر بالبعد الاقتصادي والاجتماعي في سبيل تنمية البعد التمويلي لفرض الضريبة.

د) لم يفرق المشرع الضريبي في المعاملة الضريبية باختلاف نوع النشاط مما أدى إلى الإضرار بالبعد الاقتصادي لفرض الضريبة.

هـ) لم يأخذ المشرع الضريبي في الاعتبار تحقيق الاتساق والتوافق بين أبعاد فرض الضريبة عند تقرير ترحيل الخسائر للأمام وللخلف.

3 - أن تحقيق الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة (البعد الاقتصادي والاجتماعي والتمويلي) يؤدي إلى تطوير الضريبة على الدخل أي أن هناك علاقة طردية بين زيادة الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة وتطوير الضريبة على الدخل.

المراجع

- (¹) د/ سامي أحمد غنيم، "الأزمات المالية وسيناريوهات الضريبة الحاكمة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس عشر، دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 24-27 يونيو 2009، ص 10.
- (²) د/ رمضان صديق، "الإصلاح الضريبي المنشود بين الحذر الاقتصادي والأمل الاجتماعي"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 5-7 يوليو 2011، ص 13.
- (³) د/ حمدي عبد العظيم، "التغيرات الاقتصادية العالمية وأثارها على الواقع الضريبي"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس، التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 26-28 فبراير 2001، ص 14-15.
- (⁴) أ/ محمود أحمد الحسيني، "آثار قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 على تدفق الاستثمار الأجنبي في مصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع عشر، التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 24-28 يونيو 2008، ص 8.
- (⁵) د/ ياسر صالح الفريجات، "التهرب الضريبي في الأردن، الأسباب وطرق العلاج"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة - جامعة القاهرة، العدد الرابع والستون، الجزء الأول، 2009، ص 418.
- (⁶) د/ رمضان صديق، "الإصلاح الضريبي المنشور بين الحذر الاقتصادي والأمل الاجتماعي"، مرجع سبق ذكره، ص 14.
- (⁷) أ/ السيد محمود سالم، "قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 والعدالة الضريبية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 5-7 يوليو، ص 12.
- (⁸) د/ أحمد مصطفى معبد، "مدى مسايرة القانون رقم (91) لسنة 2005 للمتغيرات الاقتصادية في مصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي العاشر، القانون (91) لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 12-15 سبتمبر 2005، ص 4-5.
- (⁹) أ/ ياسر محمد عيد، "ضرورة إعادة بناء قانون الضريبة على الدخل بما يحقق العدالة الضريبية والاجتماعية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 22-23 يونيو 2014، ص 17.
- (¹⁰) د/ محمد نجيب حمد، د/ يوحنا نصحي عطية، "تطوير هدف المنظومة الضريبية في مصر في ضوء أحكام المادة 38 من الدستور تحقيقاً للعدالة الاجتماعية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 22-23 يونيو 2014، ص 35.
- (¹¹) د/ سيد عطيتو محمد علي، "الاتجاهات الحديثة لتطوير الضريبة على الدخل لمواجهة تحديات العصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 26-28 يونيو، 2012، ص 15-16.
- (¹²) أ/ ممدوح أبو السعود، "ورقة عمل نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة"، المؤتمر الضريبي الثامن عشر، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 26-28 يونيو، 2012، ص 12.
- (¹³) د/ محمود السيد الناعي، "مدى الاتساق في تحديد عناصر الوعاء الضريبي على الضريبة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني عشر، فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 18-23 يونيو 2007، ص 15.
- (¹⁴) المرجع السابق، ص 15.

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

(¹⁵) أ/ السيد محمد نصار، "مبدأ العدالة الضريبية في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السنوي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة وآثارها على انخفاض حصيللة الضرائب، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 27-29 يونيو، 2010، ص5.

(¹⁶) د/ سيد عطيتو محمد علي، "تطوير نظم تحصيل الضريبة في ضوء المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس، التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 26-28 فبراير، 2001، ص8.

(¹⁷) د/ السعيد محمد شعيب، "تحليل لأثر الاتجاهات الحديثة في قياس الدخل على تحديد الوعاء الضريبي في إطار قانون الضريبة على الدخل في مصر"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة بنها، العدد الثاني، 2005، ص ص 40-41.

(¹⁸) كان ذلك عند صدور القانون حيث تم التعديل بعد ذلك.

(¹⁸) د/ جلال الشافعي، "دراسة انتقادية لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي العاشر، القانون 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 12-15 سبتمبر 2005، ص6.

(¹⁹) د/ السعيد محمد شعيب، "تحليل لأثر الاتجاهات الحديثة في قياس الدخل على تحديد الوعاء الضريبي في إطار قانون الضريبة على الدخل في مصر"، مرجع سبق ذكره، ص41.

(²⁰) أ/ بثينة عيد حسن، "رؤية حول الإصلاح الضريبي للضريبة على أرباح شركات الأموال"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع، الإصلاح الضريبي الشامل، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب 12-15 سبتمبر 2001، ص5.

(²¹) د/ سيد عطيتو محمد علي، تطوير نظم تحصيل الضريبة في ضوء المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس، التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 26-28 فبراير، 2001، ص7.

(²²) د/ نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، "دراسة جوهرية للعلاقة بين تخفيض سعر الضريبة على الدخل وتدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر وحصيللة الإيرادات الضريبية لضريبة الدخل"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع عشر، التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 24-28 يونيو 2008، ص30.

(²³) د/ ياسر محمد عبد العزيز سمرة، "إطار مقترح لرفع مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين عن طريق زيادة فعالية التشريع الضريبي بالتطبيق على القانون 91 لسنة 2005"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، سنة 2006، ص ص 182-183.

(²⁴) A. Hite, "An Application Attribution Theory in Tax Payer Non Compliance Research", Public Finance, Vol 42, 1987, P. 117.

(²⁵) د/ جلال الشافعي، "إطار مقترح للمنظومة الضريبية لتحقيق أهداف الإصلاح الضريبي في مصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع، تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء التغيرات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 14-16 مايو، 2002، ص ص 10-11.

(²⁶) كانت هذه الأسعار الضريبية قبل تعديلها حيث تم تعديلها الآن.

(*) كان ذلك قبل التعديل حيث تم تعديلها الآن بموجب القانون رقم (96) لسنة 2015 بتاريخ 2015/8/20 حيث أصبح سعر الضريبة 22.5%

(²⁶) د/ أمين السيد أحمد لطفى، "دراسة اختبارية لانعكاسات الأزمة المالية العالمية ومحددات تطبيق قانون الضريبة على الدخل على انخفاض حصيللة الضرائب في مصر باستخدام نموذج المحاكاة"، مرجع سبق ذكره، ص15.

(*) عدلت هذه الشرائح بموجب القانون رقم (82) لسنة 2017 بتاريخ 2017/6/21 حيث أصبحت على النحو التالي:

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

الأولى حتى 7200 معفاة/ الثانية 7200 – 30000 بسعر 10% / الثالثة 30000 – 45000 بسعر 15% / الرابعة 45000 – 200000 بسعر 20% / أكثر من 200000 بسعر 22.5%.

(27) د/ عادل أحمد حشيش، "التشريع الضريبي المصري - ضرائب الحكومة المركزية على دخول الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام الضريبة الموحدة"، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية 2001، ص 66-70.

(28) د/ جلال الشافعي، "مبادئ المحاسبة الضريبية - المبادئ العامة للمحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً للقانون (91 لسنة 2005"، مكتبة كلية التجارة، جامعة عين شمس، بدون ناشر، سنة 2006، ص 41-42.

(29) د/ جلال الشافعي، "دراسة تحليلية انتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 ولانته التنفيذية وإقراراته"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري، القانون (91 لسنة 2005 بشأن الضريبة على الدخل، مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، دار الدفاع الجوي، 2006، ص 33.

(30) المرجع السابق، ص 33.

(31) د/ محمد عمر حماد أبو دوح، "تقييم ضرائب الدخل في لبنان في ضوء الأسس العلمية لفرض الضريبة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، المجلد (46)، العدد (2)، يوليو 2009، ص 13.

(32) أ/ حمدي محمد علام، "شركات الأشخاص الاعتبارية ومتطلبات التعديل"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري، مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 19-22 يونيو 2006، ص 6.

(33) د/ نعيم فهم حنا، "نحو تشريع ضريبي جديد تحقق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، العدد الأول، المجلد 35، يناير 2013، ص 10-11.

(34) أ/ بثينة عيد حسن، مرجع سبق ذكره، ص 8.

(35) د/ سعيد عبد المنعم محمد، التعديلات المقترحة إدخالها على أحكام الضريبة على أرباح شركات الأموال، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع، الإصلاح الضريبي الشامل، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 12-15 سبتمبر 2004، ص 17.

(36) د/ أحمد عصام الدين السيد عيسوي، "تقييم وتطوير النظام الضريبي المصري في ظل تحديات العولمة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، السنة الثالثة والعشرون، 2003، ص 614.

(37) المرجع السابق، ص 615.

(38) د/ محمد عمر حماد أبو دوح، "تحليل وتقييم بعض جوانب قانون الضريبة على الدخل"، مرجع سبق ذكره، ص 96-97.

(39) د/ عبد الفتاح محمد عبد الفتاح، أ/ جهاد مغاوري شحاته، "ترحيل الخسائر في القانون المصري - دراسة مقارنة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 25-27 يونيو، 2013، ص 3.

(40) المرجع السابق، ص 17.

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

(41) د/ عاطف إبراهيم كامل، "مدى تحقيق قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 للعدالة الضريبية في إطار مفاهيم الحوكمة الضريبية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الرابع عشر، التشريع ومشكلات المحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 24-28 يونيو 2008، ص 17.

(42) أ/ سامية مندوة الحسيني، "فلسفة حيادية الضريبة في ظل أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 والاستثناءات المتعلقة بها، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري - مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 19-22 يونيو 2006، ص 12.

(43) Amir, E., and T. Sougiannis, Analysts "Interpretation and Investors Valuation of Tax Carryforwards", Contemporary Accounting Research, Vol. 16, No. 1, Spring 1999, PP. 1-33.

(44) د/ طارق عبد العال حماد، "اعتبارات تحقيق العدالة الاجتماعية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، 22-23 يونيو 2014، ص 4.

(45) قد يتغير مقابل الإعفاء للأعباء العائلي عن هذه القيمة وفقاً لقرار الموازنة العامة للدولة أي يتغير سنوياً وفقاً لمستوى الأسعار.

(45) Kevin C. W. Chen. Morris G. Danielson, Michaelp. Schoderbek, Analysts, Interpretation of transitory Earnings Components: Evidence From Forecast Revisions After Disclosure of the 1993 Deferred tax Adjustment, Journal of Accounting Auditing & Finance, Volume 18, Number 3, 2003, P. 33.

(46) د/ سعيد عبد المنعم، "التعديلات المقترحة إدخالها على النظام الضريبي المصري لمسايرة الاتجاهات المعاصرة عقب ثورة 25 يناير"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سنة 2012، ص 7-9.

(47) د/ السعيد محمد شعيب، "تحليل لأثر الاتجاهات الحديثة في قياس الدخل على تحديد الوعاء الضريبي في إطار قانون الضريبة على الدخل في مصر"، مرجع سبق ذكره، ص 36-37.

(48) أ/ معوض السيد معوض، "دور السياسة الضريبية في جذب رؤوس الأموال الأجنبية لحفز التنمية الاقتصادية"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بنها، 2003، ص 91.

(49) د/ ياسر محمد السيد عبد العزيز سمرة، "إطار مقترح لرفع مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين عن طريق زيادة فعالية التشريع الضريبي بالتطبيق على القانون 91 لسنة 2005"، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 195.

(50) د/ السعيد محمد عبد العزيز شعيب، "تحليل لأثر الاتجاهات الحديثة في قياس الدخل على تحديد الوعاء الضريبي في إطار قانون الضريبة على الدخل المصري"، مرجع سبق ذكره، ص 35.

(51) د/ جمال الدين أبو بكر، "دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2008، ص 107.

(52) د/ سعيد عبد المنعم محمد، "موسوعة الضرائب المصرية - الضريبة على الدخل (وفقاً لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005) ولائحته التنفيذية"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الطبعة الأولى، 2007، ص 264-265.

(53) د/ أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 319-320.

إطار مقترح لمعالجة مشكلات عدم الاتساق بين الأبعاد المختلفة لفرض الضريبة في جمهورية مصر العربية

(54) د/ محمود السيد الناغي، "الارتقاء بالنظام الضريبي المصري - المبررات والتحديات"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني والعشرين، تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، قاعة المؤتمرات، دار الضيافة بالعباسية، القاهرة، 8-9 يونيو، 2015، ص11.