النظام الضريبى المصرى والنظام الضريبى
فى الولايات المتحدة الأمريكية

« دراسة مقارنة »

دكتور:
ماهر محمود رسلان
كلية التجارة ـ جامعة طنطا

٤٥١-٤٨٩

النظام الضريبى المصرى والنظام الضريبى
فى الولايات المتحدة الأمريكية
« دراســـــة مقـــارنة »

تعتبر الضرائب المورد الرئيسى للأموال اللازمة للدولة للانفاق منها على خدماتها العامة . وتستخدم الضرائب أيضا للمساعدة على تحقيق الكثير من الأهداف الإجتماعية والاقتصادية والسياسية للمجتمع . ولقد كان ينظر إلى الضرائب على أنه عمل من أعمال السيادة التى تمارسها الدولة على رعاياها ، لكنه ينظر إلى الضرائب حاليا على أنها مساهمة الأفراد فى نفقات المجتمع الذى يعيشون فيه متمتعين بالأمن ومستفيدين من مختلف الخدمات التى تقدمها الدولة .

ولا توجد علاقة مباشرة بين مقدار ما يؤديه أى فرد من أفراد المجتمع من ضرائب وبين مقدار ما يستفيد به هـذا الفرد من خدمات المجتمع ، حيث أن هناك عددا من القواعد التى تحكم فرض الضريبة وجبايتها . فالضريبة مساهمة إلزامية من أفراد المجتمع متى توافرت شروط إستحقاقها عليهم ، ويجب عليهم دفعها بصرف النظر عما يستفيدون به شخصيا من خدمات المجتمع الذى يعيشون فيه .

ويهدف هذا البحث إلى التعرف على كلا من النظام الضريبى المصرى والنظام الضريبى فى الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث أن مصر تأخذ بنظام الضرائب النوعية والولايات المتحدة الأمريكية تأخذ بنظام الضريبة الموحدة . ومن خلال دراستنا لكلا النظامين يمكن التعرف على أسباب

نجاح نظام الضريبة الموحدة فى الولايات المتحدة الأمريكية وأسباب تعثر التطبيق الضريبي فى مصر .

يقصد بالنظام الضريبي لدولة معينة مجموعة الضرائب المفروضة فى هذه الدولة فى وقت معين . فالنظام الضريبي يتكون من مجموعة الضرائب المفروضة فى مجتمع ما ويرتبط ذلك بوقت معين . لذلك فإنه يمكننا مقارنة الأنظمة الضريبية لدول مختلفة فى وقت معين ،

* * *

النظام الضريبي فى مصر

عرفت مصر الضرائب فى العصر الحديث منذ حوالى قرن ونصف من الزمن ، ولقد كان المجتمع المصرى آنذاك مجتمعاً بسيطاً ينحصر نشاطه الاقتصادى فى الزراعة وبعض الحرف البسيطة التى لم تكن ترقى إلى المنشآت التجارية والصناعية الضخمة التى نشاهدها اليوم . ولقد عرف المجتمع المصرى الاستثمار آنذاك فى شكل شراء أطيان زراعية أو بناء عقارات . والنظام الضريبى ينبع عادة من ظروف المجتمع الذى يطبق فيه هذا النظام . لذلك فلقد كانت أولى الضرائب التى عرفتها مصر فى العصر الحديث هى ضريبة الثروة العقارية . ويطلق تعبير الثروة العقارية على كل من الأطيان الزراعية والعقارات المبنية .

ولقد عرفت الضريبة المفروضة على الأطيان الزراعية بالأموال الأميرية أو (المال) وكانت تفرض على أساس نوعية الأرض الزراعية وموقعها وليس على قيمة الناتج الفعلى لها ، وفرضت ضريبة عوائد الأملاك أو (العوائد) على الدخل الناتج من الأملاك المبنية . ولقد تعرضت هاتين الضريبتين للتعديل عبر السنين .

ولقد استخدمت هاتين الضريبتين فى أغراض أخرى مثل تحديد العلاقة بين مالك ومستأجر الأرض الزراعية من حيث تحديد القيمة الإيجارية التى يلتزم بدفعها المستأجرين إلى الملاك . كما استخدمت القيمة الإيجارية للأملاك المبنية فى تحديد ضريبة عوائد الأملاك .

ورغم أن حصيلة هاتين الضريبتين لم تكن كبيرة إلا أنها كانت تمثل مصدراً

رئيسياً من مصادر تمويل الخزانة العامة الدولة فى ذلك الوقت ، حيث أن أوجه الانفاق لم تكن عديدة كما نراها اليوم ولا تستلزم أموالا كثيرة ، فلقد كان النظام الضريبى ملائما لظروف المجتمع فى ذلك الوقت .

كما عرفت مصر آنذاك ما يسمى برسم الدمغة حيث فرض هذا الرسم أو هذه الضريبة على مرتبات العاملين بالحكومة . وكانت حصيلة هذا الرسم قليلة نسبياً إذا ما قورنت بحصيلة ضريبتى عوائد الأملاك والأموال الأميرية . ولم تعرف مصر غير هذه الضرائب حتى أواخر الثلاثينيات .

ويرجع تأخر مصر فى إقامة نظام ضريبى حديث إلى ظروف المجتمع فى ذلك الوقت وخاصة الامتيازات الأجنبية حيث كان الأجانب يسيطرون فى على معظم إمكانيات المجتمع الاقتصادية . ومع التغير الذى شهدته مصر فى أواخر الثلاثينيات وخاصة من الناحية السياسية ، والتطور الاقتصادى للمجتمع المصرى فى تلك الفترة ، ذلك بالإضافة إلى زيادة النفقات العامة وحاجة الحكومة للمزيد من الأموال اللازمة لتمويل هذه النفقات ، كان لا بد من صدور تشريع ضريبى يلائم التطور الذى حدث فى مصر فى تلك الفترة . فلقد كان من الضرورى تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع عن طريق مساهمة هؤلاء الأفراد كل حسب مقدرته فى النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بأنشطتها .

لذلك نستطيع أن نقول إن مصر شهدت مولد أول تشريع ضريبى متكامل فى عام ١٩٣٩ وذلك بصدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل ، ولقد إشتمل هذا القانون على أربعة كتب هى :

الكتاب الأول : الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة .

الكتاب الثانى : الضريبة على الارباح التجارية والصناعية .

الكتاب الثالث : الضريبة على كسب العمل .

الكتاب الرابع . ويشتمل على أحكام عامة لكل الضرائب .

ويتضح من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن المشرع قد أخذ بنظام الضرائب النوعية ، حيث أخضع المشرع إيرادات الثروة المنقولة الناتجة من إستثمار القيم المنقولة . والدخل الناتج من الاستثمار فى رؤوس الاموال المنقولة هو نتاج إستثمار رأس المال فقط دون إشتراك عنصر العمل فى هذا الاستثمار . وكان فرض هذه الضريبة — الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة — نتيجة لظهور شركات المساهمة فى مصر وإستثمار الكثيرين من أفراد المجتمع لاموالهم فى هذه الشركات وذلك عن طريق شراء الأوراق المالية التى تصدرها هذه الشركات من أسهم وسندات . لذلك نجد أن تطور ظروف المجتمع الاقتصادية قد أوجدت الحاجة لفرض هذه الضريبة هذا بالإضافة إلى التغير فى الظروف السياسية آنذاك وأيضاً مع إحتياج الخزانة العامة للدولة إلى المزيد من الأموال اللازمة للانفاق منها على الخدمات العامة .

والضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة تعتبر من الضرائب النوعية غير الشخصية أى التى لا تأخذ فى الاعتبار الظروف الشخصية للممول من ناحية مقدار دخله السنوى أو حالته الاجتماعية . كما أن معدل هذه الضريبة كان المعدل النسبى وهذا بالطبع من خصائص عدم شخصية الضريبة .

ولقد تضمن الكتاب الثانى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ نصوص

قانون الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، حيث فرضت هذه الضريبة على أرباح المهن والمنشآت التجارية والصناعية . ويلاحظ أن الدخل الذى فرضت عليه هذه الضريبة هو الدخل الناتج من تضافر عنصرى رأس المال والعمل . والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية تأخذ بمبدأ سنوية الضريبة كما أنها ضريبة عينية وشخصية فى نفس الوقت حيث أنها عينية لأنها تفرض على الإيراد ذاته وهى ضريبة شخصية لأنها تراعى الحالة الاجتماعية للممول .

ولقد أفرد المشرع الكتاب الثالث من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ للضريبة على كسب العمل بشقيه ويشتمل على الضريبة على المرتبات وما فى حكمها والأجور والمكافآت والمعاشات والضريبة على أرباح المهن غير التجارية . ويتضح أن هذه الضريبة — الضريبة على كسب العمل — تفرض على الإيراد الناتج من العمل وحده . ولقد إختص المشرع هذا الإيراد بالرعاية وفى ذلك يحافظ المشرع على العنصر البشرى . وهذه الضريبة من الضرائب النوعية الشخصية ، لأنها تنصب على الإيراد الناتج من العمل وحده كما أنها تأخذ فى الاعتبار الحالة الاجتماعية للممول .

مما سبق يتضح أن المشرع الضريبى المصرى قد أخذ بمبدأ الضرائب النوعية وليس بمبدأ الضريبة الموحدة ولقد ميز المشرع الضريبى بين الإيرادات المختلفة على أساس مصدر الإيراد . ولقد قسم المشرع مصادر الايرادات إلى ثلاثة أقسام وهى رأس المال ، وتضافر عنصرى رأس المال والعمل معاً والعمل وحده ، ومن هذا التمييز بين الايرادات على أساس مصدرها أمكن للمشرع أن يعامل كل نوع من هـــذه الايرادات المعاملة المناسبة من حيث شخصية أو عينية الضريبة ومعدل الضريبة . كما أن كل ضريبة مستقلة بأحكامها وبالتالى

فقد يخضع الممول الواحد لأكثر من ضريبة وذلك فى حالة تعدد مصادر دخله .

ولقد تعرض القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ للكثير من التعديلات حتى تم إلغائه نهائياً بموجب القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الذى حل محله ، والقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو القانون الخاص بفرض الضرائب على الدخل ، ولقد أخذ هذا القانون أيضا بنظام الضرائب النوعية المستقلة .

ولقد عرفت مصر أول قانون ضريبى يصيب رأس المال ذاته بصدور القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ وهو القانون الخاص بفرض رسم أيلولة على التركات . واستخدام المشرع للفظ « رسم » بدلا من « ضريبة » لايعبر عن جوهر القانون وهو فرض ضريبة على التركات . وقد يرجع إستخدام المشرع للفظ « رسم » بدلا من لفظ « ضريبة » إلى ضمان موافقة البرلمان على القانون من ناحية وإلى ضآلة سعر الرسم الذى تضمنه القانون عند إصداره وخاصة أن مشروع قانون رسم الأيلولة على التركات كان قد سبق تقديمه إلى البرلمان فى سنة ١٩٣٨ مع مشروع القانون الخاص بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل ، إلا أن مشروع قانون رسم الأيلولة على التركات قد تأخر إصداره حتى صدر بموجب القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ .

ويصيب رسم الأيلولة على التركات الأموال التى يخلفها المورث وتؤول إلى ورثته ، ولذلك فالرسم ينصب على رأس المال وليس على الايراد الناتج من رأس المال . ورسم الأيلولة على التركات يأخذ بمبدأى العينية والشخصية معا ، فهو عينى لأنه يصيب المال الموروث كما أنه شخصى لأنه يأخذ فى الاعتبار درجة قرابة

الوارث إلى المورث وقيمة التركة التى تؤول إلى الوارث بالاضافة إلى أخذ قانون الرسم بالمعدل التصاعدى للرسم .

ولقد صدر القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على التركات وذلك قبل توزيع التركة على الورثة بالاضافة إلى رسم الأيلولة الذى فرض بموجب القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ . وقانون الضريبة على التركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ أخذ هو الآخر بمبدأى عينية الضريبة وشخصية الضريبة .

والقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ بفرض رسم أيلولة على التركات والقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ بفرض ضريبة على التركات هما من القوانين الضريبية التى تصيب رأس المال ، ويفرض رسم الأيلولة بمناسبة أيلولة الاموال إلى الورثة ، وتفرض ضريبة التركات بمناسبة الوفاة .

وهناك العديد من التفسيرات عن مدى شرعية هاتين الضريبتين وحق الدولة فى فرض ضريبة بمناسبة الوفاة وترك المتوفى تركة ، وضريبة على الاموال التى تنتقل إلى الورثة بعد الوفاة . ولا شك فى أن هناك هدفا ماليا وراء فرض كل من الضريبة والرسم ، حيث أن هناك حصيلة مالية من هاتين الضريبتين بالاضافة إلى بعض الأهداف الاجتماعية والاقتصادية . فالاموال التى تنتقل إلى الورثة قد آلت إليهم دون بذل أى مجهود فى اكتسابها وهى تؤول إليهم بعد وفاة مورثهم وبالتالى فإن من حق الدولة أن تقتطع جزءا من هذه الأموال فى شكل ضريبة وهى رسم الأيلولة على التركات . وبمناسبة الوفاة تفرض ضريبة التركات على ما يخلفه المورث وقد يعتبر هذا نصيب الدولة فى تركة المتوفى . فالدولة قد وفرت للمتوفى قبل وفاته الأمن والأمان والظروف الملائمة التى ساعدته

على تكوين ثروته وبالتالى فإنه من حق الدولة أن تحصل على جزء من هذه الثروة عند وفاة المورث وذلك فى شكل ضريبة التركات . ويضيف البعض أن هناك هدفاً آخر من فرض ضريبة على التركات . وهو قيام الدولة باقتطاع جزء من أموال المورث فى شكل ضريبة يعوض النقص فى الضرائب المباشرة الأخرى والتى حصلت من الممول أثناء حياته . حيث أنه يفترض أن المتوفى لم يقم بسداد ما كان يجب عليه أن يدفعه من ضرائب للخزانة العامة أثناء حياته وذلك بسبب إخفائه لبعض إيراداته وبالتالى فالدولة تقتطع جزء من أمواله عند وفاته فى شكل ضريبة لكى تعوض الخزانة العامة عما كان يجب على الممول دفعه من ضرائب خلال حياته ولم يدفعه . ومن أهم المشاكل التى تواجه تطبيق ضريبة التركات ورسم الأيلولة وضريبة التركات ، مشكلة تقويم التركة وذلك تحت ظروف الإرتفاع المستمر فى الأسعار .

ولقد صدر القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ الخاص بفرض ضريبة عامة على الإيراد ، حيث تخضع لهذه الضريبة مجموع الإيرادات التى يحققها الممول وسبق خضوعها لاحدى الضرائب النوعية وتزيد عن حد معين . وتصيب هذه الضريبة كافة إيرادات الممول ، وهى من الضرائب التى تنصب على الإيرادات .

ولقد كانت الآمال معلقة على هذا القانون حيث ذكر مقرر اللجنة المالية لمجلس الشيوخ آنذاك عند عرض مشروع قانون الضريبة العامة عل الإيراد أن هذه الضريبة سوف تكون ضريبة المستقبل وستكون الضريبة العامة على الإيراد هى الضريبة الوحيدة فى النظام الضريبى المصرى وأن مشروع قانون الضريبة هو خطوة نحو هذا الاتجاه . ولقد كان التوقع آنذاك أن النظام الضريبى

المصرى سوف ينتقل من نظام الضرائب النوعية المباشرة إلى نظام الضريبة الموحدة إلا أن هذا لم يحدث حتى الآن .

ومع تطور الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية فى مصر منذ صدور القوانين الضريبية السابقة وأيضاً بسبب اللبس والغموض الذى تضمنته بعض نصوص هذه القوانين ، تعرضت الكثير من نصوص هذه القوانين للتعديل . إلا أن العديد من هذه التعديلات قد نتج عنها الكثير من الآثار العكسية والتى ظهرت فى تناقضات كثيرة .

ولقد تعرض النظام الضريبى المصرى لهجوم مرير فى الستينات والسبعينيات من هذا القرن بسبب تناقضه وكثرة التعديلات التى أصابته وزادت من مشاكله . ولقد زاد الأمر سوءاً ما شهده المجتمع المصرى من تحولات اقتصادية وتغيرات فى الظروف الاجتماعية . ولقد أجمعت الآراء على ضرورة تغيير النظام الضريبى المصرى تغييرا جذرياً .

ولقد أجريت الكثير من الدراسات وعقدت العديد من حلقات المناقشات لتقييم النظام الضريبى المطبق واقتراح وسائل تطويره واستغرق ذلك العديد من السنوات رغم تشكيل لجاناً حكومية لدراسة النظام الضريبى المصرى واقتراح ما يلزمه من تعديلات .

ومن أهم هذه اللجان لجنة البحث فى تعديل النظام الضريبى ودراسة وسائل إصلاحه والتى تكونت فى أغسطس سنة ١٩٥٩ ، واللجنة التى شكلت بموجب القرار رقم ٤٧ لسنة ١٩٦١ والتى اختصت بالنظر فى وضع تشريع الضريبة الموحدة ثم تأجلت أعمال هـــذه اللجنة ثم استأنفت أعمالها فى مارس سنة ١٩٦٣ وعقدت العديد من الاجتماعات إلا أنها لم تصل إلى شىء فى النهاية .

وفى عام ١٩٧٤ صدر قرار وزارى بتشكيل لجنة تختص بتطوير النظام الضريبي المصرى وعقد مؤتمر ضريبي فى سنة ١٩٧٦ ، وفى رأينا أن التأخير فى التوصل إلى نتائج معينة كان بسبب الكثير من التغيرات فى الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التى شهدها المجتمع المصرى فى تلك الفترة . وكما سبق وذكرنا أن النظام الضريبي لأى مجتمع يعكس فلسفة وظروف هذا المجتمع ، فإن فلسفة وظروف المجتمع المصرى الاجتماعية والاقتصادية والسياسية لم تستقر فى تلك الفترة وكانت دائمة التغيير والتطور .

ولقد انتهت تلك المرحلة من تاريخ النظام الضريبي بصدور قانون العدالة الضريبية وهو القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، ويشتمل هذا القانون على العديد من التعديلات لنصوص مواد القوانين الضريبية السابقة .

ولقد اشتمل هذا القانون على أحكاماً تنص على إخضاع كل دخل للضريبة وأحكاماً لدعم التضامن الاجتماعى ، كما اشتمل هذا القانون أيضاً على أحكاما لمنع التهرب الضريبى وذلك حتى يساهم كل مواطن قادر بقدر عادل فى تمويل النفقات العامة اللازمة لقيام الدولة بأنشطتها المختلفة .

وبعد مرور ما يزيد قليلا عن ثلاث سنوات من تاريخ صدور قانون العدالة الضريبية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ صدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وهو قانون الضرائب على الدخل ونصت المادة الثانية من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على إلغاء العمل بالقوانين أرقام ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل والقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض ضريبة عامة على الإيراد والقانون رقم ١٥٠ لسنة ١٩٥٠ بفرض ضريبة إضافية على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية لمصلحة

المجالس البلدية والقروية والقانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٣ فى شأن حصر الموالين الخاضعين للضرائب على الثروة المنقولة بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ المشار إليه والقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٧٣ بتنظيم تحصيل الضريبة العامة على الإيراد من بعض ملاك العقارات المبنية والقانون رقم ٢٧ لسنة ١٩٧٧ بإعفاء فوائد ودائع البريد والبنوك من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . كما نصت المادة الثانية من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أيضا على إلغاء العمل بأحكام القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية وذلك فيما عدا المواد ٢٥ ، ٢٦ فقرة أولى ، ٢٩ ، ٣٠ ، ٣١ منه .

ولقد إشتمل قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على ١٩٥ مادة . ولقد إختص الكتاب الاول من قانون الضرائب على الدخل بالضرائب المفروضة على دخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها وهذه الضرائب هى الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، والضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، والضريبة على المرتبات ، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، والضريبة العامة على الدخل . ولقد اشتمل الكتاب الثانى من القانون المذكور على الضريبة على أرباح شركات الأموال ، أما الكتاب الثالث من هذا القانون فلقد إختص بالاحكام العامة .

ولقد استمر النظام الضريبي المصرى فى الأخذ بنظام الضرائب النوعية رغم مطالبة الكثيرين بتطبيق نظام الضريبة الموحدة ، إلا أن الاخذ بنظام الضريبة الموحدة لا يكون بمجرد إصدار قانون بها حيث أنه لا بد وأن تتوافر مقومات معينة فى المجتمع المصرى قبل الأخذ بنظام الضريبة الموحدة .

وفى عام ١٩٨٣ صدر القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن تعديل قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ . ولقد اشتمل القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ على بعض التعديلات لبعض أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ولقد انصبت هذه التعديلات أساساً على تعديل سعر الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وذلك بزيادة معدلها على الشرائح العليا من صافى أرباح الخاضعين لها . كما عدلت أسعار الضريبة العامة على الدخل ، وحدد القانون ثلاثة وعشرون شريحة لصافى الإيراد الكلى الذى يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون والشريحة الأولى حتى ٢٠٠٠ جنيه معفاة ثم حدد القانون الشريحة الثانية وهى لأكثر من ٢٠٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠ جنيه بسعر الضريبة ٨ ٪ وتتدرج أسعار الضريبة بارتفاع صافى الايراد الكلى حتى الشريحة الثالثة والعشرين وهى لأكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه بسعر الضريبة ٦٥ ٪ . كما يشتمل القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ على بعض التعديلات الأخرى لقانون الضرائب على الدخل الصادر بموجب القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٣ .

وفى عام ١٩٨٤ أرادت الدولة أن تزيد من حصيلة الخزانة العامة سواء عن طريق الضرائب المفروضة أو غيرها من المصادر الاخرى ولذلك أصدرت الحكومة القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة على الإيرادات التى تزيد على ١٨٠٠٠ جنيه سنوياً حيث فرض على سبيل المثال ٢ ٪ على ما يزيد على ١٨٠٠٠ جنيه من صافى الأرباح الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية . ومن أمثلة تنمية موارد الدولة من المصادر الأخرى نص القانون على فرض رسم تنمية موارد قدره عشرون جنيها على استخراج جواز السفر أو تجديده . وتؤول حصيلة الرسم المنصوص عليه فى هذا القانون كامله إلى الخزانة العامة للدولة .

ويتضح أن إصدار القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ والخاص بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة كان نتيجة لحاجة الخزانة العامة للدولة للمزيد من الأموال لمواجهة الزيادة فى النفقات العامة أساساً ولتدعيم العدالة بين المواطنين فى تحمل عبء النفقات العامة للدولة دون زيادة الأعباء على محدودى الدخل من أفراد المجتمع .

يتضح من العرض السابق كيفية تطور النظام الضريبى المصرى فى العصر الحديث والذى بدأ بسيطاً منذ حوالى قرن ونصف من الزمان بالضريبة على الثروة العقارية ولم يكن آنذاك نظاماً ضريبياً بالمعنى المفهوم للنظام الضريبى . ويتضح أن مصر قد عرفت النظام الضريبى بموجب صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ والذى أخذ بنظام الضرائب النوعية والذى استمر الأخذ به بموجب القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وهو قانون الضرائب على الدخل .

النظام الضريبى فى الولايات المتحدة الأمريكية*

لقد عرفت الولايات المتحدة الأمريكية أول قانون ضريبى على الدخل فى الخامس من أغسطس سنة ١٨٦١ ، ولم يجد هذا القانون طريقه إلى التنفيذ الفعلى حتى إمتد العمل بهذا القانون بموجب القانون الذى صدر فى اول يولية سنة ١٨٦٢ ولقد كانت المحصلات الضريبية ضعيفة فى ظل تنفيذ القانون الأخير .

ولقد أخذ هـذا القانون بنظام المعدل التصاعدى للضريبة حيث فرضت الضريبة بمعدل ٣ ٪ على الدخل الذى يبلغ ٦٠٠ دولار ولا يزيد على ١٠٠٠٠ دولار سنوياً ، وبمعدل ٥ ٪ على الدخل الذى يزيد على ١٠٠٠٠ دولار سنوياً.

ولقد عدل القانون الضريبى بعد ذلك وإن لم تجد القوانين الضريبية المتلاحقة آنذاك طريقها إلى التنفيذ الجدى ويمكننا أن نقول أن الولايات المتحدة الأمريكية قد عرفت النظام الضريبى فى عام ١٩٠٩ وذلك بصدور قانون الضريبة على الشركات المساهمة بسعر ١ ٪ على الدخل الذى يزيد على ٥٠٠٠ دولار فى السنة . ولم يكتب لهذا القانون الاستمرار حيث صدر قانون الضرائب على دخل الأفراد وعلى دخل الشركات المساهمة فى عام ١٩١٣ وبذلك عرفت الولايات المتحدة الأمريكية أول نظام ضريبى . ويعتبر تاريخ النظام الضريبى الأمريكى منذ سنة ١٩١٣ حتى يومنا هذا إنعكاساً للتطور فى الظروف الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع الأمريكى . فلقد كان من نتائج الحرب العالمية الأولى ارتفاع حصيلة الضرائب من

(*) تنصب هـذه الدراسة على الضريبة الفيدرالية وهى لا تختلف كثيرا عن الضريبة المفروضة بمعرفة الولايات المختلفة خاصة فى الأسس العـامة .

٣٥ مليون دولار فى عام ١٩١٣ إلى مايقرب من ٤ بليون دولار فى عام ١٩٢٠ ، وبعد إنتهاء الحرب العالمية الأولى انخفضت المتحصلات الضريبية ولكنها لم تنخفض إلى ما كانت عليه قبل الحرب ، وبلغت المتحصلات الضريبية ٢,٥ بليون دولار فى سنة ١٩٣٠ .

ولقد كان معدل الضريبة على الدخل فى سنة ١٩١٣ واحد فى المائة على الدخل الذى يزيد على ٣٠٠٠ دولار سنوياً ويرتفع معدل الضريبة حتى يصل إلى معدل ٧٪ على الدخل الذى يزيد على ٥٠٠٠٠٠ دولار فى السنة، أى أن حد الاعفاء كان ٣٠٠٠ دولارا ويرتفع إلى ٤٠٠٠ دولاراً للمدول المتزوج الذى يعيش مع زوجته .

وفى الفترة من عام ١٩١٣ حتى عام ١٩٣٩ شهدت الولايات المتحدة الأمريكية سبعة عشر قانونا تتعلق بالأمور الضريبية من ناحية تعديل بعض أحكام القوانين الضريبية السابقة وتحقيق التناسق بينها . وبالجهود المشتركة لوزارة العدل الأمريكية ومكتب الايرادات الداخلية القائم على الشئون الضريبية صدر قانون الإيرادات الداخلية فى عام ١٩٣٩ متضمناً كافة التعديلات السابقة ، ولقد عدل القانون المذكور عدة مرات بعد ذلك .

ولقد شهد قانون ١٩٣٩ تعديلا جذريا فى عام ١٩٥٤ حيث حذفت منه أحكاماً غير ضرورية كما جعل القانون سهل الفهم ، وأية تعديلات لحقت بالقانون الأخير أصبحت مكملة له .

ولقد توالت التعديلات الضريبية بعد ذلك لكى تعكس التغير فى الظروف الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع الأمريكى .

ويأخذ النظام الضريبي الأمريكي بالضريبة الموحدة ، أي أن إجمالي إيرادات الممول تعامل معاملة ضريبية واحدة . وعلى أساس المحاسبة المالية فإذا إفترضنا أن أحد الممولين يمتلك نشاطاً صناعياً أو تجارياً فمن الضروري أن ينفصل بين هذا النشاط وغيره من الأنشطة التي يجريها وذلك بإعداد حسابات منفصلة لكل نشاط، ولكن عند قيام هذا الممول نفسه بتقديم إقراره الضريبي للادارة الضريبية فهو يجمل كافة إيراداته في إقرار واحد بصرف النظر عن مصدر هذه الايرادات . وعلى سبيل المثال إذا افترضنا أن هناك أستاذاً في كلية الطب يعمل بالجامعة ويحصل على مرتباً سنوياً نظير ذلك وفي نفس الوقت يمتلك هذا الأستاذ عيادة خاصة أو مزرعة أو غير ذلك من الأنشطة التجارية ، فرغم قيام هذا الممول بأنشطة مختلفة ويلزم لكل منها حسابات خاصة ومنفصلة عن غيرها من الأنشطة الأخرى إلا أنه عند المعاملة الضريبية لهذا الممول فهو يعتبر وحدة واحدة ، ولا يغير من ذلك إثبات الممول لإيرادات كل نشاط في الموضع المخصص له بإقراره الضريبي .

ومن المعروف أن نظام الضريبة الموحدة يحقق الكثير من المزايا منها المعاملة الضريبية الواحدة للممول الواحد بصرف النظر عن تنوع أنشطته وبالتالي تعدد مصادر إيراداته ، وفي ذلك توفير لوقت الممول ولوقت وجهود الإدارة الضريبية وغير ذلك من المزايا الأخرى التي يتمتع بها نظام الضريبة الموحدة . ونتحفظ ونقول إن نظام الضريبة الموحدة يلزم للأخذ به توافر مقومات معينة في المجتمع الضريبي وإلا فإن معوقاته تصبح أكثر من مزاياه وبالتالي لن يؤتي النظام ثماره المرجوة .

ويجب أن يكون واضحاً أن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة لا يمنع بأي حال

من الأحوال إمكانية تمييز بعض الايرادات على أساس مصدرها أو الأخذ فى الاعتبار خصم بعض أنواع المصروفات الخاصة بإيرادات معينة مراعاة من المشرع الضريبى لهذه الايرادات . وعلى سبيل المثال إذا أراد المشرع الضريبى تشجيع الاستثمار فى الأسهم والسندات فيمكنه أن يسمح بخصم نسبه معينة من إيرادات هذه الأوراق المالية كمصروفات للحصول على هذه الايرادات ، أو خصم مبلغ معين يحدد على أساس عدد الأفراد المعالين بواسطة الممول من إيرادات هذه الأوراق المالية . فالمشرع الضريبى لا يقف عاجزاً فى نظام الضريبة الموحدة من ناحية مراعاته أو تمييزه لبعض أنواع الإيرادات . وفى هذا رد على معارضى نظام الضريبة الموحـــدة والذين يذكرون ضمن ما يبدون من إعتراضات على نظام الضريبة الموحدة عدم تمييز النظام الضريبى الايرادات على أساس مصدرها .

وكما توجد ضريبة الدخل على إيرادات الأفراد الشخصية توجد أيضاً الضريبة على شركات الأموال . ولا يسمح قانون الضريبة على شركات الأموال بخصم التوزيعات الخاصـــة بحملة الأسهم ، وفى ذلك نوع من الازدواج الضريبى حيث تدفع الشركة ضريبة على التوزيعات التى يحصل عليها حملة الأسهم وذلك عند خضـــوع صافى ربح الشركة للضريبة قبل إجراء التوزيع ، ثم تخضع هذه التوزيعات مرة أخرى للضريبة عند إثباتها فى الاقرارات الضريبية الخاصة بحملة الأسهم مع غيرها من الايرادات الأخرى الخاصة بهم .

وبعد أن تعرفنا بإيجاز شديد على النظام الضريبى فى الولايات المتحدة المتحدة الأمريكيه نعرض لكيفية تعامل الممولين مع الادارة القائمة على الشئون

الضريبية هناك وتسمى بإدارة خدمة الايرادات الداخلية . تقوم الإدارة الضريبية الأمريكية « إدارة خدمة الايرادات الداخلية » بتوزيع نماذج الاقرارات الضريبية على الممولين مجاناً وذلك عن طريق البريد أو بتوافرها فى مكاتب إدارة خدمة الايرادات الداخلية وذلك خلال شهر يناير من كل عام .

والاقرار الضريبى مقسم إلى عدة أقسام حيث يخصص لكل نوع من الايرادات قسما مستقلا ، ويلحق بالاقرار بيانات تفصيلية واضحة عن كيفية استيفاء كل بند من بنوده بحيث يجد الممول نفسه فى نهاية الاقرار الضريبى أمام صافى الايراد الخاضع للضريبة . كما أنه يجد عـــدة جداول تتضمن شرائح الدخل المختلفة والضريبة المستحقة عليها .

ولكل مواطن أمريكى أو أى شخص آخر يقيم فى الولايات المتحـــدة الأمريكية رقما خاصا على المستوى القومى ويطلق عليه رقم الضمان الاجتماعى ، ويلزم على كل مواطن أو مقيم فى الولايات المتحدة إستخراج بطاقة من إدارة الضمان الاجتماعى باسمه وبرقم ضمانه الاجتماعى . وحيث أن هذا النظام يطبق على المستوى القومى فلكل مواطن رقم معين يمكنه أن يتعامل به دون أدنى إحتمال لتماثل رقمين لشخصين مختلفين على المستوى القومى ، وبذلك يضمن النظام عدم الخلط بين فردين بسبب تشابه الأسماء .

والنظام الضريبى الامريكى يحتم على كل صاحب عمل سواء كان ذلك منشأة فردية أو شركة أو جهة حكومية ضرورة أن يستوفى العامل أو الموظف الذى يلتحق بالعمل نموذج خاص يوضح به إسمه ورقم الضمان الاجتماعى

الخاص به وعنوانه وأفراد عائلته ومقدار أجره أو مرتبه . وإذا أراد المستخدم، العامل أو الموظف ألا يخصم منه مبالغ بمعرفة صاحب العمل لحساب الضريبة المستحقة، فإنه يتعين على المستخدم أن يذكر ذلك فى النموذج وسبب ذلك . وعادة يكون السبب هو انخفاض إيرادات العامل أو الموظف وبالتالى وقوع دخله فى شريحة الإعفاء الضريبى . أما إذا لم يطلب العامل أو الموظف فى النموذج الضريبى عدم خصم أية مبالغ من أجره أو مرتبه لحساب الضريبة ففى هذه الحالة يقوم صاحب العمل أو الجهة أو المؤسسة صاحبة العمل بخصم نسبة من كل مبلغ يصرف للمستخدم وذلك لحساب الضريبة . ويقوم صاحب العمل بتوريد هذه المبالغ دوريا بموجب شيك مرفقا به كشف بأسماء وأرقام الضمان الاجتماعى لكل مستخدم وذلك لإدارة خدمة الإيرادات الداخلية وهى الإدارة المختصة بالشئون الضريبية .

وعند إنتهاء العام يلزم على كل صاحب عمل وعلى كل جهة أو مؤسسة قامت بدفع أجور أو مرتبات أو فوائد أو خلاف ذلك من المبالغ التى تمثل إيرادا لأفراد المجتمع باستيفاء نموذج معين من أصل وعدة صور لكل شخص تم دفع مبالغ إليه خلال العام ، ويوضح فى هذا النموذج إسم من حصل على هذه المبالغ وعنوانه ورقم الضمان الاجتماعى الخاص به وإجمالى المبالغ التى صرفت له خلال العام كأجور أو مرتبات أو فوائد أو أرباح ، ومقدار ما تم إستقطاعه من هذه المبالغ خلال العام وتم توريده إلى الإدارة الضريبية . ويقوم صاحب العمل أو الجهة التى قامت بالصرف بارسال صورة من هذا النموذج إلى إدارة خدمة الايرادات الداخلية ، وأصل وعدة صور إلى الشخص الذى تم الصرف إليه . وبذلك يتم التوريد دوريا للادارة الضريبية تحت حساب الضريبة ، كما يتم إبلاغها فى نهاية العام بما تم صرفه إلى أى مستخدم أو مستفيد خلال العام ومقدار

ما إستقطع منه لحساب الضريبة وتم توريده الادارة الضريبية ، وبالطبع يتم ارسال هذه النماذج بالبريد .

وفى الأشهر الأولى من السنة التالية لإنتهاء العام الميلادى الذى تم الصرف فيه يجب على الممول إستيفاء الإقرار الضريبى السابق الاشارة إليه ، ويقوم الممول باستيفائه بنفسه أو بمساعدة أحد الأشخاص أو بمساعدة أحد العاملين بمكاتب الإدارة الضريبية أو أن يقوم بذلك أحد المحاسبين لحساب الممول . وفى حالة قيام شخص آخر بخلاف الممول باستيفاء الاقرار لصالح الممول يجب على هذا الشخص الآخر التوقيع على الاقرار بجانب توقيع الممول نفسه. ويذكر فى الإقرار البيانات الأساسية مثل الاسم والعنوان ورقم الضمان الاجتماعى والحالة الاجتماعية والاقرار مقسم إلى عدة أقسام ويخصص كل قسم من الأقسام بنوع معين من الدخل مثل الدخل من المرتبات والأجور ، والدخل الناتج من إستثمار رأس المال فى الثروة المنقولة مثل الدخل الناتج من الأسهم والسندات . والدخل الناتج من أى نشاط تجارى أو صناعى أو مهنة حرة يقوم بها الممول .

ويوجد أكثر من نوع من نماذج الإقرار الضريبى وهذه النماذج تختلف باختلاف مقدار دخل الممول وما إذا كان الممول يرغب فى المحاسبة على الأساس الفعلى أو الأساس الحكمى حيث أن هناك أنواعا معينة من المصروفات يسمح بخصمها من الايرادات مثل مصروفات العلاج والمصروفات المدرسية ونسبة معينة من الايرادات كتبرعات وغير ذلك . ويمكن للممول أن يطلب محاسبته على الأساس الفعلى وبالتالى فهو يستوفى نموذجا معيناً من الإقرارات وعليه أن يرفق به كافة المستندات التى تثبت المصروفات التى يطالب بخصمها من إيراداته طبقا لقانون الضريبة ، أما إذا إختار الممول المحاسبة على الأساس الحكمى فهو غير مطالب بتقديم أية مستندات وفى هذه الحالة يتم خصم نسبة معينة من إيرادات

الممول لتغطى بنود المصروفات المسموح بخصمها . ويجب أن ننوه بأن إستخدام الأساس الحكمى للمحاسبة الضريبية يكون عادة فى شرائح الدخل المنخفضة فقط أما الممول صاحب الـ ... ات المرتفعة فهو يخضع عادة للمحاسبة الضريبية على أساس فعلى . وفى شرائح الدخل المنخفضة التى قد تحاسب ضريبياً على أساس فعلى أو حكمى يتماثل تقريباً صافى الدخل الخاضع للضريبة تحت كل من الأساسين .

وفى نهاية الإقرار الضريبى يصل الممول إلى مقدار صافى الدخل الخاضع للضريبة وبموجب الجداول الملحقة بالاقرار يمكن للممول أن يحدد مقدار الضريبة حيث يقوم بخصم ما سبق إستقطاعه منه من ضرائب خلال العام ليصل إلى مقدار ما هو مستحق عليه من ضرائب أو مقدار ما سدده بالزيادة من الضرائب . وفى حالة سداد مبالغ بالزيادة لحساب الضريبة عما هو مستحق عليه تقوم الادارة الضريبية برده إليه أو تحتفظ به بناء على طلب الممول لحساب الضريبة التى قد تستحق عليه فى السنة المقبلة . أما إذا كانت هناك ضرائب ما زالت مستحقة على الممول عن العام المنتهى ، يقوم الممول بارفاق شيك بقيمتها مع إقراره المرسل إلى الإدارة الضريبية .

ويتم فحص الإقرارات الضريبية بمعرفة الادارة الضريبية بطريقة الإختيار العشوائى ، حيث يقارن ما هو مثبت بالإقرار مع أية إخطارات تكون قد وردت إلى الإدارة الضريبية بشأن مبالغ تم دفعها للممول كأجور أو مرتبات أو أرباح موزعة أو فوائد مدفوعة أو خلافه . هذا بالاضافة إلى أية تحريات أو معلومات تكون قد وصلت إلى علم الادارة الضريبية من أية جهة خاصة بالنسبة لأصحاب الدخول العالية .

ويأخذ النظام الضريبى الأمريكى بالمعدل التصاعدى الضريبة بالإضافة إلى

مراعاة الحالة الاجتماعية للممول وأية أعباء إجتماعية أخرى ملقاة على عاتق الممول مثل رعايته بعض المعاقين صحياً، بالإضافة إلى إعفاء حد معين من الدخل للأعباء العائلية . ولذلك فضريبة الدخل فى الولايات المتحـــدة الامريكية تأخذ بالصفة الشخصية .

وتأكيداً لما ذكرناه من أن النظام الضريبى المطبق فى أى مجتمع من المجتمعات يهدف بالإضافة إلى تحقيق موارد مالية للخزانة العامة للدولة إلى المساعدة فى تحقيق أهدافاً إجتماعية وإقتصادية ، ونرى هذا أيضا فى النظام الضريبى الامريكى ، حيث نجد هناك ما يسمى بالضرائب الدائنة ومؤدى ذلك هو أن الممولين الذين يقل إجمالى إيراداتهم السنوية عن حد معين يحصلون على نسبة عشرة فى المائة من إيراداتهم المكتسبة عن طريق العمل « أجور ومرتبات » من الإدارة الضريبية مباشرة وذلك بناء على إقرارهم الضريبى ، وبالطبع لا يدفع هؤلاء الأشخاص أية ضرائب لانخفاض دخولهم بل يحصلون على نسبة من ايراداتهم المكتسبة عن طريق العمل وتسمى هذه النسبة بالضرائب الدائنة . وتدفع هذه المبالغ من حصيلة الضرائب المدفوعة بمعرفة أصحاب الدخول المرتفعة ، وبذلك تستخدم الضرائب مباشرة لرفع مستوى الدخل لمحدودى الدخل من أفراد المجتمع ودون الحاجة إلى إنشاء إدارة حكومية مستقلة للقيام بهذا العمل وفى ذلك توفيرا للنفقات العامة .

وبعد أن عرضنا النظام الضريبى المصرى وفلسفته فى الأخذ بمبدأ الضرائب النوعية ، ثم تعرضنا للنظام الضريبى الأمريكى القائم على نظام الضريبة الموحدة ، ومما هو معروف نجاح النظام الضريبى الامريكى فى بلوغ الأهداف المرجوة من النظام ويرجع البعض ذلك إلى مزايا الضريبة الموحدة ولكنه قبل الحكم على أسباب نجاح نظام الضريبة الموحدة فى الولايات المتحدة الامريكية

أو نجاح النظام الضريبي الامريكي عموما ، يلزم أن نتعرف على ظروف المجتمع في الولايات المتحدة الامريكية والتي ساهمت في إنجاح النظام الضريبي هناك وخاصة نظام الضريبة الموحدة .

العوامل والظروف السائدة في المجتمع الامريكي :

تطبيق النظام الضريبي في الولايات المتحدة الامريكية يلاقي نجاحاً كبيراً ولا يواجه الكثير من العقبات التي تقابلها النظم الضريبية المطبقة في مجتمعات أخرى وخاصة المجتمعات النامية . ويمكننا أن نلخص الظروف والعوامل المتوافرة في المجتمع الامريكي والتي تساعد كثيراً في نجاح النظام الضريبي هناك :

١ — إن التشريع الضريبي في الولايات المتحدة الامريكية لا يصدر إلا بعد دراسات متأنية ويعكس الفلسفة التي يؤمن بها النظام كما أن التفسيرات والتعليمات الواضحة تساعد كثيراً على فهم نصوص التشريع الضريبي وسلامة تطبيقه . كما أن بساطة وسهولة فهم الاقرار الضريبي يساعد كثيراً على سرعة ودقة استيفاء الاقرار الضريبي دون مشقة تذكر من جانب الممولين .

فمن المعروف أن وضوح التشريع يؤدي إلى الفهم الواحد لنصوصه من جانب كل من الادارة الضريبية والممولين من الجانب الآخر وهذا يؤدي الى منع الغموض واللبس في تفسير أحكام القانون الضريبي وبذلك تقل المنازعات بين الإدارة الضريبية والممولين عند تفسير نصوص مواد التشريع الضريبي كما أن التفسيرات والتعليمات الواضحة التي تصدرها الاداره الضريبية تساعد كثيراً على التطبيق السليم والواضح لقانون الضريبة .

٢ — كفاءة الادارة الضريبية القائمة على الربط والتحصيل الضريبي في الولايات المتحدة الامريكية . فالإدارة الضريبية هناك يقوم على أمرها عاملون

أكفأ . كما أن استخدام النظم الحديثة للمعلومات وحفظ البيانات وسهولة استرجاعها بسرعة يساعد كثيرا على ارتفاع كفاءة الادارة الضريبية . كما أن تقديم المساعدة للممولين عند إعدادهم لإقراراتهم الضريبية يعتبر من المهام المنوطة بالادارة الضريبية ، فعند طلب أى ممول للمساعدة فى أى أمر من الأمور الضريبية يجد رداً محدداً وسريعاً لطلبه ، وسواء أتم ذلك عن طريق المقابلة الشخصية أو التليفون أو المكاتبات . حيث أن كل استفسار أو سؤال يجد ردا مفهوماً ومحدداً .

كما أن بنك المعلومات الذى تحتفظ به الإدارة الضريبية عن الممولين واستخدام الكمبيوتر فى ذلك يساعد كثيرا على دقة العمل والتتبع السريع للمفسات الممولين .

٣ — إن تجريم التهرب الضريبى فى الولايات المتحدة الأمريكية له أكبر الأثر فى تقليل حالات التهرب الضريبى إلى نسبة لا تذكر من إجمالى الممولين . فالمتهرب من الضرائب يعتبر مجرما فى حق المجتمع كله وليس مجرماً فى مواجهة الإدارة الضريبية وحدها . إن العقوبات الرادعة للمتهربين من الضرائب بالإضافة إلى كشف أسماء هؤلاء المتهربين أمام الرأى العام يجعل الفرد يفكر كثيراً قبل أن يقرر التهرب من أداء الضريبة سواء عن طريق إخفاء بعضاً من إيراداته أو عدم تقديم إقراره الضريبى ، حيث أن المتهرب من أداء الضريبة هو فى الحقيقة سارق للأموال التى هى من حق كافة المواطنين ، حيث أن المتحصلات الضريبية ينفق منها على أداء الخدمات العامة التى يستفيد بها أفراد المجتمع .

٤ — تعاون كافة المنشآت والهيئات مع الإدارة الضريبية فى كل ما يتعلق بالشئون الضريبية وذلك بحكم القانون . فالقانون يلزم كل شخص أو منشأة أو مؤسسة بضرورة خصم نسبة معينة من كل مبلغ يتم صرفه للمستفيدين لحساب الضريبة

وسواء أكانت هذه المبالغ تمثل أجور أو مرتبات أو فوائد أو أرباح ، كما أنه يتعين على هذه الجهات ضرورة إخطار الادارة الضريبية فى نهاية العام بإجمالى ماصرف لكل مستفيد خلال العام ومقدار ماإستقطع منه وتم توريده إلى الادارة الضريبية خلال العام .

إن تعاون الجهات المشار إليها يقلل كثيرا من فرص التهرب الضريبى كما أن ذلك يساعد الممولين على تحديد مقدار ماصرف لهم بدقة ومقدار ماتم إستقطاعه منهم لحساب الضريبة .

٥ — إن كفاءة البنية الأساسية ومرافق الخدمات العامة له أكبر الأثر فى تسهيل التعامل مع الادارة الضريبية حيث أن الاتصال بين الإدارة الضريبية والممولين قد يتم بمنتهى السهولة إما عن طريق البريد أو عن طريق التليفون . إن كفاءة الخدمة البريدية والتليفونية يساعد كثيراً على إنهاء الإجراءات الضريبية دون أن يعانى الممول مشقة الانتقال إلى مكاتب الادارة الضريبية بالإضافة إلى توفير الوقت . كما أن الاستفسارات الضريبية يمكن أن يتم عن طريق التليفون فى الحال ومجاناً .

نضيف إلى ذلك وجود جهاز مصرفى يقدم خدمة مصرفية متكاملة وعلى مستوى عال من الأداء ، إن إستخدام الشيكات الشخصية مسموح به فى الوفاء بقيمة الضريبة وبذلك يوفر الممول وقته سواء الانتقال إلى مكاتب الإدارة الضريبية للسداد النقدى أو للانتقال إلى مكاتب البريد وذلك لشراء حوالة بريدية لسداد الضريبة .

٦ — إن إنتشار التعليم والرقى الثقافى لأفراد المجتمع ساعد كثيرا على أداء المواطن لإلتزامه الضريبى فالممول يستطيع أن يقرأ ويفهم بنفسه التشريع الضريبي ، وأن يستوفى إقراره الضريبى أو بمساعدة أحـــد الاشخاص فى بعض الأحيان .

كما أن إنتشار الوعى الضريبى بين الأفراد وإحساسهم بالمسئولية الاجتماعية ساهما كثيرا فى التزام المواطن بواجبه الضريبى . كما أن حق المواطن فى مساءلة حكومته عن كيفية إنفاق متحصلات الضرائب يعتبر حقاً مشروعا للمواطنين ، أضف إلى ذلك إحساس المواطن بالخدمات العامة المقدمة إليه وارتفاع مستواها يعتبر أمراً مشجعاً على أداء المواطن لإلتزامه الضريبى .

إن نظرة المجتمع للمتهرب من أداء الضريبة ونبذ هـذا المتهرب تجعـــل أفراد المجتمع حريصين تمام الحرص على أداء المستحق عليهم من ضرائب . وتجدر الاشارة بأنه على الرغم مـــا سبق ذكره فإن هناك تهرب ضريبى ولكن نسبة المتهربين من الضرائب إلى إجمالى الممولين تعتبر من النسب المنخفضة جداً على المستوى العالمى .

كما أن الرأى العام فى الولايات المتحدة الأمريكية يراقب دائما الانفاق الحكومى ولا يدع أية ثغرة يراها فى هذا الانفاق دون نقد والمطالبة بمحاسبة المسئول أو المسئولين عنها ، فلا ننسى أن أفراد المجتمع جميعاً هم أصحاب الأموال مصدر الانفاق الحكومى ، فهذه الأموال هى حصيلة الضرائب التى قاموا بدفعها لكى تنفق لصالحهم جميعاً .

وبعد أن عرضنا النظام الضريبى فى مصر ثم ألحقنا بذلك شرح مختصر للنظام الضريبى فى الولايات المتحدة الأمريكية ، ومصر نموذج لإحدى الدول النامية ونظامها الضريبى يأخذ بمبدأ الضرائب النوعية ، والولايات المتحدة الأمريكية نموذج للدولة المتقدمة ونظامها الضريبى يأخذ بمبدأ الضريبة الموحدة ، لذلك نجد أنه لزاماً علينا أن نتعرف على المشاكل التى تعوق التطبيق الصحيح للنظام الضريبى فى مصر . إن التعرف على هذه المشاكل هو أول خطوة نحو الطريق الصحيح فى سبيل نجاح النظام الضريبى المصرى .

المشاكل التى يواجهها النظام الضريبى المصرى
ووسائل علاجها

لقد ذكرنا أن النظام الضريبي لمجتمع معين يجب أن ينبع من ظروف هذا المجتمع ويجب أن يكون متناسقاً مع الانظمة الاخرى الموجودة . وكما عرضنا فى الأجزاء السابقة نجد أن هناك نظاما ضريبياً كالنظام المصرى يتبع أساس الضرائب النوعية ونظاما ضريبيا آخر كالنظام الضريبي الأمريكى يأخذ بالضريبة الموحدة . ولكل من نظام الضريبة الموحدة ونظام الضرائب النوعية مزاياه وأوجه قصوره ، ويكون إقرار أحدهما وعدم الاخذ بالنظام الآخر على أساس الظروف السائدة فى المجتمع الذى سوف يطبق فيه النظام.

ويهمنا أن نتعرف على ظروف المجتمع المصرى فيما يتعلق بتطبيق النظام الضريبي ، فيلزم أن نتعرف على المشاكل التى تعوق النظام الضريبي المصرى وتجعله قاصراً عن بلوغ أهدافه المنشودة ، إن التعرف على هذه المشاكل وتحديد مدى إعاقتها لتطبيق النظام الضريبي هو أولى الخطوات نحو الاصلاح الضريبي . فلايكفى أن نضع نظاماً ضريبياً جيدا ولكن يجب أن نضمن تطبيق هذا النظام.

إن أى نظام ضريبي يبدأ بقانون الضريبة وينتهى بأن يؤدى كل ممول ما هو مستحق عليه من ضرائب . أى أن دورة النظام الضريبي تبدأ بالتشريع الضريبي ثم تتولى الإدارة الضريبية تنفيذ قانون الضريبة بما يضمن تحصيل قيمة الضريبة من كل فرد ملزم بدفعها ، وبالتالى ضمان أداء كل فرد للضريبة المستحقة عليه . من هذا يتضح أن المشاكل التى تعوق النظام الضريبي قد تظهر فى إحدى مراحل تطبيق النظام الضريبي .

ولذلك فإننا سوف نحصر مشاكل تطبيق النظام الضريبي فى ثلاثة مجالات ،

قانون الضريبة ، ومصلحة الضرائب ، والظروف السائدة فى المجتمع والتى تؤثر على تطبيق النظام الضريبى .

أولا : المشاكل المتعلقة بقانون الضريبة :

رغم أن القوانين الضريبية عادة ما تصدر بعد دراسات وافيـــة ، وقد تستغرق هذه الدراسات وإعداد التشريعات الضريبية سنوات عديدة ، إلا أنه فى نهاية الأمر يصدر القانون الضريبى وبعد موافقة السلطة التشريعية وهو يعانى من بعض أوجه القصور فيه . وربما يعانى قانون الضريبة من بعض القصور بسبب طول مدة الإعداد مع تغير الكثير من الظروف الاجتماعية والاقتصادية فى نفس الوقت مما يؤدى إلى تخلف القانون عن مواكبة التطور والتغير فى هـذه الظروف .

كما أن المجلس التشريعى قد يقرر الموافقة على قانون الضريبة بعد إجرائه للكثير من التعديلات بعـد مضى سنوات من تقـــديم الحكومة للقانون للمجلس التشريعى . كما نرى أن بعض القوانين الضريبية قد تصدر على عجل ويوافق عليها المجلس التشريعى خاصة وهو مقبل على أجازته الصيفية دون دراسة وافية ، فمثل هذه القوانين قد تعانى بعض أوجه القصور فى بنودها وعدم تواؤمها مع ظروف المجتمع أو عدم تناسقها مع القوانين الضريبية الأخرى السائدة . ونتيجة لذلك فقد لا يتوائم قانون الضريبة مع الظروف السائدة فى المجتمع ، وقد تحتمل بعض بنوده أكثر من تفسير مما يؤدى إلى إثارة الكثير من المشاكل بين الإدارة الضريبية والممولين . كما أن تعديل بعض القوانين الضريبية السائدة لابد وأن يتم بالسرعة اللازمة والدراسة الكافية

وقد تتعارض السرعة مع عامل الدراسة الكافية إلا أنه لابد من مراعاة هذين العاملين عند إصدار قانون ضريبي جديد أو تعديل قانون ضريبي قائم فعلا .

ثانيا : المشاكل المتعلقة بمصلحة الضرائب :

تسند إدارة الضرائب وتحصيلها فى مصر إلى مصلحة الضرائب ، وتقوم مصلحة الضرائب فى مصر بتطبيق قانون الضريبة وتحصيل الضرائب المختلفة من الممولين . وأكبر مشكلة تواجهها مصلحة الضرائب عند تطبيقها لقانون الضريبة هى عدم توافر الثقة بينها وبين الممولين . فتنظر المصلحة إلى الممول على أنه متهرب من دفع الضريبة ، كما ينظر الممول إلى المصلحة على أنها عدوه الأول وتريد أن تحصل منه ضرائب غير مستحقة عليه أصلا . حيث يرى غالبية الممولين أن المصلحة تغالى كثيراً فى تقدير إيراداتهم الواجب خضوعها الضريبة حيث تستند المصلحة غالبا على ما يسمى بالربط الحكمى وليس الربط على الأساس الفعلى لإيرادات الممولين . كما أن الممولين يشكون من سوء معاملة العاملين بالمصلحة لهم وعدم تقديرهم لظروفهم وقيمة وقتهم . كما أن العمل المكتبي والإدارى بالمصلحة يعانى من قصور شديد ينعكس أثره على الممولين .

كما أن التفسيرات الضريبية المختلفة التى تصدرها مصلحة الضرائب تتعارض فى كثير من الاحيان ، وغالبا لا تأخذ المصلحة بما يقصده المشرع الضريبي وترى أن واجبها الأول هو تحصيل أكبر قدر ممكن من الأموال بصرف النظر عن عدالة تطبيق قانون الضريبة . وعادة ما تنشأ الكثير من المشاكل بين المصلحة والممولين والتى تأخذ طريقها إلى القضاء وتستمر لسنوات عديدة

حيث تخسر المصلحة ويخسر الممول من طول الاجراءات وتعقدها ويعود هذا بالتالى بخسارة على المستوى القومى .

ثالثاً : فيما يتعلق بالظروف السائدة فى المجتمع :

الظروف السائدة فى المجتمع دور كبير فى تسهيل أو إعاقة تطبيق قانون الضريبة فالضريبة تطبق فى بيئة معينة ولذلك فالظروف السائدة فى هذه البيئة تؤثر بدرجة كبيرة على تطبيق قانون الضريبة . ومن هذه الظروف مايلى :

١ — **مستوى التعليم** : كلما ارتقى مستوى تعليم أفراد المجتمع كلما ساعد ذلك على التطبيق الصحيح لقانون الضريبة . فالتعليم يساعد الممولين على التعرف على قانون الضريبة ومتطلباتها والعمل على تسهيل تطبيق الضريبة عليهم . ويعانى المجتمع المصرى من ارتفاع نسبة الأمية وهذا يعرقل التطبيق الضريبى . وإرتفاع مستوى التعليم يساعد على التطبيق الضريبى فى المجالات الآتية :

— تعرف وتفهم أفراد المجتمع لقانون الضريبة ومتطلباته .

— استيفاء الاقرارات الضريبية سواء بأنفسهم أو بمساعدة أحد المحاسبين .

— سهولة مناقشتهم العاملين بمصلحة الضرائب والتوصل إلى نتائج محددة فى كثير من الأحيان العديد من المشاكل التى قد تظهر عند تعاملهم مع المصلحة .

٢ — **المستوى الثقافى والأخلاقى** : إن إرتفاع المستوى الثقافى للمجتمع يساعد على تسهيل التطبيق الضريبى ، كما أن تمسك أفراد المجتمع بالأخلاق الحسنة يساعد على قبولهم للضريبة وسدادها عن رضاء تام . فارتفاع المستوى الثقافى والأخلاقى لأفراد المجتمع يساعد على تفهم وإقتناع المواطنين بالضريبة وأهدافها وبالتالى الامتثال لمتطلباتها . وإرتفاع المستوى الثقافى والأخلاقى لأفراد المجتمع ينعكس أيضا على نظرة هذا المجتمع للتهرب الضريبى . فالمتهرب من أداء الضريبة يعتبر فى نظر هذا المجتمع مجرماً فى حق المجتمع كله ، حيث أن المتهرب من أداء الضريبة يعتبر لصا سرق المجتمع وينظر إليه أفراد المجتمع على أنه شخص غير جدير بأن يكون بينهم . ومثل هذه النظرة للتهرب الضريبى تساعد كثيراً على تخفيض نسبته فى المجتمع .

٣ — **مستوى الوعى** : إن إرتفاع مستوى التعليم والرقى الثقافى والأخلاقى للمجتمع يؤدى إلى أرتفاع مستوى الوعى والادراك لدى أفراد المجتمع ويؤدى هذا بالتالى إلى تسهيل تطبيق قانون الضريبة .

٤ — **مستوى الخدمات العامة** : تستخدم الحصيلة الضريبية فى الانفاق على الخدمات العامة التى تؤديها الحكومة لأفراد المجتمع . وشعور المواطنين بأن حصيلة الضرائب تستخدم لأداء خدمات عامة جيدة لهم يؤدى إلى رضاء المواطنين وسدادهم للمستحقات الضريبية عن اقتناع وليس عن مجرد اذعان لقانون الضريبة وخوفا من عواقب التهرب الضريبى ، ورغم أن الممولين لا يحصلون على عائد مباشر نتيجة لسدادهم الضريبة إلا أن شعورهم وتأكدهم بأن الحكومة تنفق المتحصلات الضريبية لصالح المجتمع يؤدى ذلك إلى

مسارعتهم لتسهيل تطبيق الضريبة ورفض أى فرد يتهرب من أداء واجبه الضريبى .

٥ — **ديمقراطية المجتمع** : إذا إتخذ المجتمع من الديمقراطية منهجا له أدى ذلك إلى رضاء أفراد المجتمع عن قانون الضريبة ، حيث أن القوانين الضريبية لا تصدر إلا بموافقة السلطة التشريعية الممثلة للشعب . وبالتالى فإن القوانين الضريبية تصدر على أسس سليمة وعادلة تأخذ فى الاعتبار كافة الظروف السائدة فى المجتمع .

ومن المشاكل الرئيسية التى يواجهها تطبيق النظام الضريبى حاليا فى مصر مشكلة التهرب الضريبي ورغم أن هذه المشكلة هى إحدى المشاكل الضريبية التى يواجهها كل مجتمع يوجد به نظام ضريبى ، ورغم أن مشكلة التهرب الضريبى موجودة فى مصر وبنسبة مرتفعة نسبيا منذ سنوات عديدة، إلا أن الآثار المترتبة على مشكلة التهرب الضريبى حاليا قد تفاقمت اجتماعيا واقتصاديا وأصبح القضاء على ظاهرة التهرب الضريبى يمثل مطلبا قوميا .

ولقد أوضحت بعض الدراسات إحصائيات غير رسمية عن مقدار الضرائب التى لم يتم سدادها للخزانة العامة للدولة والتى تمكن الكثير من الممولين من التهرب من سدادها عن طريق إخفائهم لنشاطهم أو إخفائهم للكثير من إيراداتهم . وتجدر الاشارة إلى أن مصلحة الضرائب تقوم حاليا بجهود مكثفة لمكافحة التهرب الضريبى وملاحقة المتهربين من أداء ما عليهم من ضرائب . وفى تصورنا أنه يجب الاستمرار فى بذل الجهود واستخدام كافة الطرق والأساليب التى تمكن من ضبط المتهربين من أداء الضرائب المستحقة عليهم .

ولقد حققت حصيلة الضرائب زيادة بنسبة ١٨ ٪ تقريبا خلال الفترة من أول يوليو حتى نهاية سبتمبر سنة ١٩٨٥ عن مثيلتها من العام الماضى . فلقد بلغت حصيلة مصلحة الضرائب نحو ٦٠٠ مليون جنيه فى الفترة من أول يوليو حتى نهاية سبتمبر ١٩٨٥ بزيادة مقدارها ٩٠ مليون جنيه عن نفس الفترة من العام الماضى . وترجع هـذه الزيادة أساسا إلى ضبط الكثير من حالات التهرب الضريبى وإلى متابعة تحصيل الضرائب المتأخرة على الممولين .

إن الاستمرار فى مكافحة التهرب الضريبى أصبح من المتطلبات الأساسية التى تكفل مساهمة كل مواطن قادر فى النفقات العامة للدولة ، وإن الظروف الاقتصادية التى تمر بها مصر فى الوقت الحالى تحتم ضرورة مساهمة كل مواطن قادر عن طريق سداده لمستحقات الخزانة العامة من ضرائب .

كما أننا نرى أنه يجب الإسراع فى تطبيق نظام البطاقة الشخصية أو العائلية الموحدة والتى يمكن بموجبها تخصيص رقم لكل مواطن على المستوى القومى ، ويتحتم على كل مواطن أن يستخدم هذا الرقم فى كافة معاملاته . وهذا النظام معمول به فى دول عديدة ويسهل كثيرا فى معرفة وتتبع الإيرادات التى يحصل عليها كل مواطن من مختلف الجهات .

ولا يجب أن نغفل ضرورة إقامة نظام كامل للمعلومات لدى مصلحة الضرائب وبموجب هذا النظام يمكن تغذية ملف كل مواطن بكافة البيانات التى تساعد على معرفة حقيقة نشاطه ومقدار إيراداته .

كما يجب أن تبتعد مصلحة الضرائب بقدر الامكان عن أساس الربط الحكمى

لما فيه من إجحاف بالكثير من الممولين . إن الربط الفعلى يجب أن يكون الأساس فى محاسبة الممولين

وبذلك يتضح أن توافر مقومات معينة يعتبر ضروريا لنجاح التطبيق الضريبى سواء فى مجتمع يأخذ بنظام الضرائب النوعية كالمجتمع المصرى ، أو فى مجتمع يأخذ بنظام الضريبة الموحدة مثل الولايات المتحدة الأمريكية .

مراجع البحث

اولا : مراجع باللغة العربية :

١ ــ الأساتذة / احمد حمدى عبد العظيم ، فؤاد حسين محمود ، السيد مصطفى زكى وممدوح فؤاد عبد الغفار . **موسوعة الضرائب فى مصر** . القاهرة ، دار النهضة العربية ، ١٩٨٣ .

٢ ــ الأستاذ السيد محمد حبيب . « مفاضلة بين الضرائب النوعية والضريبة الموحدة » ، **مجلة الاقتصاد والمحاسبة** ، ديسمبر ١٩٧٩ .

٣ ــ دكتور بهجت محمد حسنى . « الضريبة الموحدة هل هى هدف الاصلاح الضريبى » ، **الأهرام الاقتصادى** ، سبتمبر ١٩٧٩ .

٤ ــ ــــــــــــــ . « الابقاء على نظام الضرائب النوعية » ، **مجلة التشريع المالى والضريبى** ، يناير ١٩٧٥ .

٥ ــ دكتور حسن محمد كمال . « المقومات الاقتصادية والأيديولوجية والفنية للنظام المحاسبى الضريبى » ، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة** ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، العدد رقم ٣٢ ، سنة ١٩٧٦ .

٦ ــ دكتور عيسى أبو طبل . « المحاسبة الضريبية والتحاسب الضريبى » ، **مجلة المحاسبة والادارة والتأمين** ، كلية التجارة جامعة القاهرة ، العدد ٢٢ سنة ١٩٧٥ .

٧ ــ دكتور سمير طوبار . « النظام الضريبى بين الضرائب النوعية والضريبة الموحدة » ، **مجلة الاهرام الاقتصادى** ، العدد ٥٧٨ سنة ١٩٧٩ .

٨ ــ دكتور محمد حسن الجزيرى ودكتور رفيق محمد الجزيرى . **ضرائب الدخل وضريبة التركات** . القاهرة ، مكتبة عين شمس .

٩ ــ دكتور يونس احمد البطريق . **اصول النظم الضريبية** . الاسكندرية ، المكتب المصرى الحديث للطباعة والنشر ، ١٩٧١ .

١٠ ـ دكتور يونس احمد البطـــريق ، دكتور عبد الكريم صادق بركات والدكتور محمد احمد عبدللـــه . **النظـــم الضريبية** . الاسكندرية ، مؤسسة شباب الجامعات ، ١٩٧٩ .

١١ ـــ القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ . بفرض ضرائب على الدخل .

١٢ ـــ قانون تحقيق العدالة الضريبية رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ .

١٣ ـــ قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

١٤ ـ القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن تعديل قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

١٥ ـــ القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المـــالية الدولة .

ثانيا : مراجع باللغـــة الانجليزية :

1 — Bertram, David and Stephen Edwards Comprehenive Aspects **of Taxation** Great Britain : Holt, Rinehart and Winston Ltd., 1984.

2 — Bird, Francis A. **Accounting Theory.** Richmond, Virginia; Robert F. Dame, Inc., 1981.

3 — Hendriksen, Eldon S. Accounting Theory Homewood Illinois Richard D. Irwin, Inc., 1977.

4 — Littleton, A. C. **Accounting Evolution To 1900.** New York. Russell and Russell, 1966.

5 — Mccarthy, Clarence F. **The Federal Income Tax.** Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice — Hall, Inc., 1978.

6 — Raby, William L. **The Income Tax and Business Decisions.** Englewood Cliffs, New Jersey : Prentice — Hall, Inc., 1978.

7 — Sommerfeld, Ray M., Hershel M. Anderson and Horace R. Brock. **An Introduction To Taxation.** New York : Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1976.

8 — Toch, Henry. **Taxation.** Estover, Plymouth PL 67 PZ : Macdonald and Evans Ltd, 1984.

9 — Whiteman, Peter G. and David C. Milne. **Income Tax.** London : Sweet and Maxwell Limited, 1976.