



معهد التخطيط القومي

سلسلة قضايا

التخطيط والتنمية

رقم (247)

دور السياسات المالية في تحقيق النمو والعدالة في مصر
(مع التركيز على الضرائب والاستثمار العام)

الباحث الرئيسي

أ.د. سهير أبو العنين

نوفمبر 2013

جمهورية مصر العربية - طريق صلاح سالم - مدينة نصر - القاهرة - مكتب بريد رقم 11765

A.R.E Salah Salem St. Nasr City , Cairo P.O.Box : 11765

سلسلة قضايا التخطيط والتنمية
رقم (٢٤٧)

"دور السياسات المالية فى تحقيق النمو
والعدالة فى مصر"
مع التركيز على الضرائب والاستثمار العام

**دور السياسة المالية فى تحقيق النمو والعدالة فى مصر
(مع التركيز على الضرائب والاستثمار العام)**

سبتمبر ٢٠١٣

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

تقديم

- يواصل معهد التخطيط القومي دوره الرائد في قيادة منظومة التخطيط في مصر منذ أكثر من خمسين عاماً، يناقش ويحلل ويقدم الحلول لأبرز قضايا التنمية في الواقع المجتمعي المصري، مما يساعد متخذي القرار ويلبي احتياجات المواطن مستخدماً في ذلك المفاهيم والأساليب العلمية الحديثة.
- ترسخ الإصدارات العلمية لأنشطة المعهد المختلفة مبادئ ومفاهيم الفكر التنموي من خلال رؤية واضحة ورسالة محددة تتشكل جوانبها وملاحمها في تلك الإصدارات، ومنها سلسلة قضايا التخطيط والتنمية، والتي يتواصل إصدارها منذ أكثر من ثلاثين عاماً لينشر من خلالها خطط البحوث السنوية للمعهد.
- يأتي العام البحثي ٢٠١٢ - ٢٠١٣ ليتناول بالتحليل والمناقشة بعض القضايا الجوهرية المطروحة في المجالات التنموية المختلفة (اقتصادية ، اجتماعية ، بيئية... الخ) لما تمثله من تحديات تعوق دفع عجلة التنمية المتكاملة.
- إن التوفيق في اختيار تلك القضايا - بعد توفيق الله سبحانه وتعالى - يعود الفضل فيه لجميع الزملاء أعضاء الهيئة العلمية بالمعهد، وأعضاء لجنة البحوث وتوجيهات لجنة تطوير البحوث. تبلورت تلك الاختيارات وتابع إجراءات تنفيذها وتحكيمها علمياً، ومن ثم إصدارها لجنة البحوث بالمعهد.
- شارك في تنفيذ خطة البحوث للعام الحالي فرق بحثية من أعضاء الهيئة العلمية بالمعهد برئاسة نخبة متميزة من الزملاء، وتم الاستعانة ببعض الزملاء من الهيئات العلمية بالجامعات والمراكز والمعاهد البحثية من ذوى الاختصاص بالقضايا البحثية المطروحة، كما تم الاستعانة ببعض التنفيذيين من أصحاب الخبرات الميدانية كل في مجال تخصصه.
- وفي النهاية أنتهز هذه الفرصة لأثنى وأعبر عن عظيم شكري وتقديري لكل من ساهم في هذا الإجاز من العاملين بالمعهد على ما بذلوه من جهد عظيم ودؤوب لم يكن صدور هذه السلسلة من قضايا التخطيط والتنمية ممكناً بدونها، وأخص بالشكر الزملاء بالإدارة العامة للبحوث التعاقدية.

نسأل الله التوفيق

مدير المعهد

أد عزة لقندري

(أ.د. عزة عمر حسن الفندري)

تقديم :

تعيش مصر فى فترة ما بعد ثورتى يناير ٢٠١١ و ٣٠ يونيو ٢٠١٣ حالة من الحراك المجتمعى على كافة المستويات، وخاصة على المستوى السياسى، للانتقال بالمجتمع من اوضاع تكرست على مدى عشرات السنين إلى مجتمع جديد تتحقق فيه أهداف الثورة وتطلعات الأفراد إلى حياة أفضل.

ولعل من أهم أبعاد الحراك المجتمعى، والتي ترتبط بشكل مباشر بالحياة اليومية للأفراد، البعد الاقتصادى وتهدف إلى إعادة توجيه المجتمع إلى مسار أفضل للتنمية. والتفكير فى التغيير والمستقبل هو الشغل الشاغل وبصفة خاصة للمفكرين والباحثين فى المجال الاقتصادى. ومعهد التخطيط القومى ليس بعيداً عن الحراك الدائر والانشغال بهوم الوطن.

وتقع السياسة المالية فى قلب السياسة الاقتصادية وترتبط بشكل مباشر بقدرة الدولة على أداء وظائفها وإدارة الدولة فى كافة جوانبها. وفى هذا السياق فإن ما يشغل الدولة والباحثين حالياً بالدرجة الأولى هو عجز الموازنة العامة للدولة والدين العام وكيفية الخروج من هذه المشكلة والانطلاق على طريق التنمية. إلا أن هناك أهداف أخرى وأدوار كبيرة للسياسة المالية يجب مراعاتها وتفعيلها لضمان جودة أدائها عند صياغة السياسة المالية بمكوناتها المختلفة وأدواتها المتعددة.

ومن الأهداف الأساسية للسياسة المالية حفز النمو الاقتصادى وإعادة توزيع الدخل فى اتجاه تحقيق العدالة. ومما يبرز أهمية هذه الأهداف وصعوبتها فى ذات الوقت هو ما قد ينشأ من تعارض بين هذه الأهداف، وكيفية التعامل مع هذا التعارض وصولاً إلى توازن ديناميكى وتوليفة مثلى لهذه الأهداف، ومن خلال التكامل والتنسيق مع السياسات الاقتصادية الأخرى وأدواتها المتعددة.

وتمثل الدراسة الحالية محاولة لإلقاء الضوء على هذه الأهداف الهامة للسياسة المالية ومقتضيات تفعيلها فى مصر وصولاً إلى تحقيق أهم أهداف الثورة وهى النمو والعدالة. ونرجو من الله السداد والتوفيق.

سهير ابو العينين

مستخلص

تتناول الدراسة دور السياسة المالية فى تحقيق النمو وعدالة توزيع الدخل، وتركز بصفة خاصة على الضرائب والاستثمار العام.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها أن أهم مقتضيات تفعيل دور السياسة الضريبية فى مصر فى تحقيق النمو والعدالة ومواجهة التعارض بينهما يتمثل فى تعديل الهيكل الضريبى فى اتجاه الضرائب المباشرة وتضمين درجة مناسبة من التصاعدية فى ضرائب الدخل والشركات وزيادة الوزن النسبى لضرائب الملكية والثروة، والتفرقة بين كل من السلع الضرورية والسلع الكمالية من ناحية، والسلع المحلية والسلع المستوردة من ناحية أخرى فى سعر ضريبة المبيعات، وذلك لتشجيع الانتاج المحلى وزيادة درجة العدالة فى تحمل العبء الضريبى.

وفىما يتعلق بالاستثمار العام فقد أوضحت الدراسة أنه يمثل العنصر الوحيد فى السياسة المالية الذى يحقق كل من أهداف النمو والعدالة ومواجهة الفقر دون تعارض بين هذه الأهداف.

وتوضح الدراسة ضرورة زيادة حجم الاستثمار العام فى مصر وضورة تعديل هيكله القطاعى فى اتجاه زيادة الوزن النسبى للاستثمار فى قطاع الزراعة، وهو أكثر أنواع الاستثمار العام تخفيضاً للفقر، وأيضاً زيادة الاستثمار فى التعليم والصحة.

أوضحت الدراسة أيضاً التفاوت الكبير بين التوزيع الجغرافى للفقر فى مصر وبين التوزيع الجغرافى للاستثمار العام وضورة معالجة هذا الخلل لتفعيل دور الاستثمار العام فى تحقيق النمو والعدالة.

Abstract

The study approaches the role of fiscal policy in economic growth and equity, and focuses on taxes and public investment.

The analysis shows the implications to enhance the role of taxes in Egypt to promote growth and equity, while resolving the contradictions that may evolve between the two targets. The study concludes that taxes structure should be adjusted towards more progressivity in income and corporate taxes and bigger weight for direct taxes and property taxes. There is a need also to assign different rates for sales taxes for luxury and necessary goods, and for domestic and imported good, in order to stimulate domestic production.

Concerning public investment it was shown that public investment is the only element in fiscal policy that contributes to both growth and equity without trade-off.

The study concludes that Egypt needs to increase the size of public investment. It also needs to adjust its structure towards bigger weight for investment in agriculture, because of its big role in combating poverty, and also needs to increase investment in education and health.

It was also shown the big discrepancy between the geographic pattern of poverty and of public investment, and the need to adjust the latter to meet the needs of the poor governorates, and thus improve growth and equity.

شكر وتقدير

يتوجه الباحث الرئيسي بالشكر والتقدير لفريق العمل بالدراسة على ما بذلوه من جهد متميز وعلى روح التعاون والتواصل الفعال بين كل أعضاء الفريق.

الشكر موصول أيضاً إلى إدارة المعهد ولجنة البحوث على ما قدموه من دعم في سبيل إنجاز هذه الدراسة.

كما يتوجه بالشكر أيضاً إلى السكرتارية الفنية على جهودهم في تحرير البحث.

فريق الدراسة

أ.د. سهير ابو العينين (باحث رئيسي)

أ.د. نيفين كمال

د. هبة الباز

د. أمل زكريا

د. داليا العدل

د. أحمد عاشور

أ. مريم رؤوف

أ. أماني عبد الوهاب

أ. محمد حسنين

مستشارو الدراسة:

أ.د. ابراهيم العيسوي

أ.د. السيد دحية

السكرتارية الفنية:

محمد سيد النجار

زكية محمد محمد السيد

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع	م
١١	المقدمة	
١٤	فصل تمهيدى: العلاقة بين السياسة المالية وبعض القضايا الهامة	
٢١	الفصل الأول: أثر الضرائب على النمو والعدالة (الإطار النظرى)	
٢١	١- الإطار المفاهيمى للضرائب	
٢٢	١-١ قواعد النظام الضريبي	
٢٢	٢-١ مبادئ العدالة الضريبية	
٢٣	٢- أثر الضرائب على النمو	
٢٤	١-٢ الأثر على عرض العمل والادخار	
٢٤	٢-٢ الأثر على تكوين رأس المال البشرى والمادى	
٢٦	٣- أثر الضرائب على التوزيع	
٢٩	٤- اتجاهات الإصلاح الضريبي فى دول العالم	
٣٠	١-٤ الليبرالية الجديدة وتوافق واشنطن	
٣٠	٢-٤ اتجاهات معدلات الضرائب على الدخل	
٣٥	٥- السياسات الإصلاحية ومردودها على النمو والعدالة	
٣٥	١-٥ اختلاف طبيعة الإصلاح الضريبي وفقاً لمرحلة تقدم الدولة	
٣٦	٢-٥ الموازنة ما بين هدفى النمو وعدالة التوزيع	
٣٩	٣-٥ السياسات المساندة للإصلاح الضريبي	
٤١	الفصل الثانى: التشريعات الضريبية فى مصر وانعكاساتها على النمو وعدالة توزيع الدخل	
٤١	١- الضريبة على الدخل	
٤١	١-١ تطور نظام الضرائب على الدخل فى مصر	
٤٣	٢-١ القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل وتعديلاته	
٥٦	٢- الضريبة على العقارات المبنية	
٥٦	١-٢ تطور نظام الضرائب على العقارات المبنية فى مصر	
٥٧	٢-٢ القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية وتعديلاته	

٦٢	٣- الضريبة العامة على المبيعات
٦٢	١-٣ نبذة عن تطور نظام الضرائب على المبيعات في مصر
٦٣	٢-٣ القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته
٧٢	٤- الضريبة الجمركية
٧٢	١-٤ تطور قوانين الجمارك في مصر
٧٣	٢-٤ قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته
٧٦	٣-٤ تطور نظم وقوانين التعريف الجمركية في مصر
٧٦	٤-٤ القرار الجمهوري رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ بشأن إصدار التعريف الجمركية
٧٧	٥-٤ تقييم أثر قوانين وقرارات الجمارك والتعريف الجمركية المطبقة حالياً
٨٤	الفصل الثالث: هيكل الضرائب في مصر وأثرها على النمو والعدالة
٨٤	١- تطور الإيرادات الضريبية
٨٥	٢- هيكل الإيرادات الضريبية وأثره في تحقيق النمو والعدالة
٨٧	٣- هيكل حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية
٩٣	٤- هيكل حصيلة الضرائب على الممتلكات
٩٥	٥- هيكل حصيلة الضرائب على السلع والخدمات
٩٩	٦- الضرائب والإنفاق العام
١٠٣	الفصل الرابع: دور الاستثمارات العامة في النمو وتوزيع الدخل- إطار نظري
١٠٣	١- العلاقة بين الاستثمار العام والنمو الاقتصادي
١٠٤	١-١ التأثير المباشر للاستثمار العام على معدل النمو الاقتصادي
١٠٧	٢-١ المتغيرات المؤثرة على العلاقة بين الاستثمار العام والنمو الاقتصادي
١٠٨	٣-١ العلاقة بين الاستثمار العام والاستثمار الخاص
١٠٩	٢- العلاقة بين الاستثمار العام وتوزيع الدخل والفقير
١١١	٣- العلاقة الجدلية بين الاستثمار العام والنمو وتوزيع الدخل: هل من أولويات للإنفاق الاستثماري العام؟
١١٤	الفصل الخامس: الاستثمارات العامة في مصر ودورها في تحقيق النمو والعدالة

١١٤	١- تطور حجم وهيكل الاستثمارات الكلية
١١٧	٢- تطور الاستثمارات العامة وتوزيعها القطاعي
١٢١	٣- العلاقة بين الاستثمار العام والخاص في مصر
١٢٣	٤- التوزيع الجغرافي للاستثمارات العامة وخريطة الفقر في مصر
١٢٨	الخلاصة والنتائج
	قائمة الجداول
٣٢	جدول رقم (١-١): معدلات الضرائب الحدية على أرباح الشركات في بعض الاقتصادات في ٢٠١١ (نسبة مئوية%)
٣٣	جدول رقم (٢-١): معدلات الضرائب الحدية على الدخل الشخصي في بعض الاقتصادات في ٢٠١١ (نسبة مئوية%)
٣٤	جدول رقم (٣-١): تطور معدلات الضرائب الحدية على الدخل الشخصي في بعض الاقتصادات
٣٥	جدول رقم (٤-١): الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الاجمالي في عدد من الدول المتقدمة (%)
٣٨	جدول رقم (٥-١): أثر بعض الإصلاحات الضريبية على النمو والعدالة
٨٤	جدول رقم (١-٣): تطور الإيرادات العامة للدولة خلال الفترة (٢٠٠٢/٢٠٠١ - ٢٠١٢/٢٠١١)
٨٦	جدول رقم (٢-٣): هيكل الإيرادات الضريبية وفقاً لنوع الضريبة
٨٨	جدول رقم (٣-٣): هيكل حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح وفقاً لدافع الضريبة
٩٠	جدول رقم (٤-٣): حصيلة الضرائب على دخول وأرباح والمكاسب الرأسمالية للأفراد وفقاً لمصدر الدخل
٩١	جدول رقم (٥-٣): هيكل حصيلة الضرائب على دخول وأرباح الأفراد وفقاً لمصدر الدخل (%)
٩٢	جدول رقم (٦-٣): حصيلة الضرائب على دخول وأرباح والمكاسب الرأسمالية للشركات وفقاً لنوع المؤسسة
٩٣	جدول رقم (٧-٣): هيكل حصيلة الضرائب على أرباح الشركات
٩٤	جدول رقم (٨-٣): تطور حصيلة الضرائب على الممتلكات
٩٥	جدول رقم (٩-٣): هيكل حصيلة الضرائب على الممتلكات

٩٦	جدول رقم (٣-١٠): هيكل حصيلة الضرائب على السلع والخدمات خلال الفترة (٢٠٠٢/٢٠٠١-٢٠١١/٢٠١٠)
٩٧	جدول رقم (٣-١١): هيكل حصيلة الضرائب العامة على السلع والخدمات خلال الفترة (٢٠٠٢/٢٠٠١-٢٠١١/٢٠١٠)
٩٨	جدول رقم (٣-١٢): هيكل حصيلة الضرائب على الإنتاج خلال الفترة (٢٠٠٢/٢٠٠١-٢٠١١/٢٠١٠)
١٠٠	جدول رقم (٣-١٣): هيكل المصروفات العامة خلال الفترة (٢٠٠٢/٢٠٠١-٢٠١١/٢٠١١)
١٢١	جدول رقم (٥-١): أثر الاستثمارات العامة على خفض معدلات الفقر
١٢٥	جدول رقم (٥-٢): تقديرات خط الفقر ونسبة الفقراء في عموم الجمهورية (٢٠٠٠/١٩٩٩ - ٢٠١١/٢٠١٠)
	قائمة الأشكال:
١١٥	شكل رقم (١): تطور الاستثمارات الكلية خلال الفترة من ٢٠٠٠/٢٠٠١ إلى ٢٠١١/٢٠١٢
١١٥	شكل رقم (٢): معدل الاستثمار الكلي للنتائج المحلي الإجمالي (%)
١١٦	شكل رقم (٣): تطور الهيكل النسبي للاستثمارات الكلية موزعاً على القطاعات والأنشطة الاقتصادية
١١٨	شكل رقم (٤): توزيع الاستثمارات العامة قطاعياً
١١٨	شكل رقم (٥): تطور نسب الاستثمار في البنية التحتية / الناتج المحلي الإجمالي
١١٩	شكل رقم (٦): نسبة الاستثمارات العامة إلى الاستثمارات الكلية موزعة على القطاعات والأنشطة الاقتصادية (%)
١٢٥	شكل رقم (٧): نسبة الفقراء وفقاً لأقاليم الجمهورية في عامي ٢٠٠٨/٢٠٠٩ و ٢٠١٠/٢٠١١
١٢٦	شكل رقم (٨): خريطة الفقر وخريطة الاستثمار العام في مصر في ٢٠١٠/٢٠١١

مقدمة:

تعد السياسة المالية أهم أدوات الدولة لإدارة النشاط الاقتصادي، وهي ترتبط بحجم الدولة ودورها في الحياة الاقتصادية وطبيعة هذا الدور، وترتبط بالتالي بالنظام الاقتصادي المتبع والأيدولوجية التي يعتمد عليها.

في الفترة الأخيرة ومع العولمة وانفتاح العالم على بعضه كانت فكرة الحرية الاقتصادية ونظام السوق وتقليص دور الدولة هي السائدة وشكلت محور التوصيات المقدمة إلى الدول النامية. ومع تقلص دور الدولة لم تكن السياسة المالية هي محور الاهتمام.

إلا أن الأزمة المالية العالمية أظهرت أهمية دور السياسة المالية بعد أن كان توارى لفترة خلف السياسة النقدية التي كان يناط بها ضبط إيقاع الاقتصاد.

وتلعب السياسة المالية دوراً كبيراً في الدول النامية، وإن كانت هذه الدول تعاني من مشكلات منهجية وتنفيذية تحد من كفاءة أدوات السياسة المالية. كما أن الوضع الاقتصادي والاجتماعي لهذه الدول وزيادة الفقر والامية يتطلب موارد مالية كبيرة من جانب الدولة لتدبير احتياجات تطوير البنية التحتية والمرافق العامة التي تمثل أهمية حتمية للنمو، وكذلك الخدمات الأساسية وبصفة خاصة للفقراء والمناطق المحرومة. وفي ذات الوقت فإن ضعف التنمية والنشاط الاقتصادي للقطاع الخاص ومشكلات مؤسسية أخرى والفساد وضعف الإدارة والجهاز الإداري، كل ذلك يؤدي إلى انخفاض ملموس في الموارد المالية المتاحة للدولة للإنفاق على احتياجات المجتمع. كما أن الدول النامية رغم أنها حصلت على مساعدات خارجية لفترات طويلة إلا أنها أهدرت بسبب الفساد وسوء الاستخدام، وفي الفترة الأخيرة بدأت المساعدات الخارجية للدول النامية تتقلص بشكل كبير وتقتصر على الدول شديدة الفقر.

وتعاني مصر من المشكلات التي تعاني منها الدول النامية بصفة عامة من ارتفاع عجز الموازنة وضعف حصيلة الضرائب وعدم الرشادة في انفاق هذه الحصيلة بالإضافة إلى المشكلات الفنية والتقنية في تصميم وتنفيذ السياسة المالية.

وقد تراجعت الأوضاع الاقتصادية وتأزمت بعد ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١. فقد تزايد عجز الموازنة العامة للدولة حيث بلغ ١١% من الناتج المحلي الاجمالي وارتفع الدين العام المحلي إلى ٨٠% من الناتج المحلي، وتراجع معدل النمو إلى ٢,٢%، وتراجع صافي الاحتياطي من النقد الأجنبي وتزايدت حدة البطالة وتزايدت حدة أزمة الطاقة وأصبح توفير منتجات الطاقة يشكل عبئاً على موارد الموازنة. ويتحمل الاستثمار العام، ومن ثم النمو، تبعات الأزمة المالية، ونظراً لاختلال نمط التنمية قبل الثورة وعدم مراعاة اعتبارات العدالة الاجتماعية فإن الدولة تواجه صعوبة شديدة في اللجوء للضرائب لزيادة مواردها المالية.

إن الضرائب هي أهم عنصر في الإيرادات. وهناك مشكلات كثيرة في نظام الضرائب في مصر من أهم مظاهرها أن الحصيلة الضريبية أقل كثيراً مما يجب أن تكون عليه (١٣%) من الناتج المحلي الإجمالي مقارنة بمتوسط عالمي (٣٠%)، مما يهدر فرصاً كبيرة على الدولة للإنفاق على احتياجاتها ومواجهة العجز في الموازنة وأيضاً تحقيق أهدافها في استخدام الضرائب كأحد الأدوات لتحقيق العدالة الاجتماعية فضلاً عن حفز النمو.

ويلاحظ في هذا السياق أن الدراسات التطبيقية في مصر حول أثر السياسة المالية على كل من النمو والعدالة تركز على دراسة قضايا العجز والدين العام، وفيما يتعلق بالضرائب تركز الدراسات على قضايا الإصلاح الضريبي والتشريعات والإدارة الضريبية والبعض يتناول أثر الضرائب على توزيع الدخل. وفي جانب الإنفاق العام هناك تركيز شديد في دراسة الإنفاق الاجتماعي وندرة في الدراسات حول الاستثمار العام.

ولم نلاحظ أية دراسات تحاول دراسة العلاقة التكاملية أو التناقضية بين تأثير السياسة المالية بشكل عام، وسياسة الضرائب والاستثمار العام بشكل خاص، على كل من النمو والعدالة الاقتصادية.

وتحاول الدراسة الحالية استكمال هذا النقص بأن تتناول بالتحليل أثر كل من الضرائب والاستثمار العام في مصر على النمو وعلى توزيع الدخل، والتعارض الذي يمكن أن يظهر بين هذين الهدفين وكيف يمكن الوصول إلى التوازن بينهما بغرض التوصل إلى أنسب وأفضل السياسات وأدوات السياسة المالية التي تحقق أكبر قدر من التوازن الديناميكي بين النمو والعدالة، وهو التوازن الذي يتغير بلا شك في المراحل المختلفة التي يمر بها اقتصاد الدولة.

وفي سبيل تحقيق هدف الدراسة تتناول الفصول الثلاثة الأولى قضية الضرائب وأثرها على النمو والعدالة، ويتعرض الفصل الأول للإطار النظري الذي يعالج هذه القضايا، أما الفصل الثاني فيتناول النظام الضريبي المصري من الناحية التشريعية وأهداف النمو والعدالة المنوطة بالقوانين المنظمة للضرائب المختلفة ومدى تحقيق هذه الأهداف. ويتعرض الفصل الثالث لهيكل النظام الضريبي والحصيلة الضريبية وتطورها وانعكاس هذا الهيكل على النمو والعدالة قياساً على فروض الإطار النظري في هذا السياق.

وتتناول الدراسة الاستثمار العام في الجزء الثاني الذي يضم فصلين، يوضح الفصل الأول منهما الإطار النظري حول تأثير الاستثمار العام على النمو وتوزيع الدخل والفقير ونتائج الدراسات التطبيقية في بعض الدول النامية. أما الفصل الثاني فيتناول بالتحليل تطور الاستثمار العام في مصر وهيكله القطاعي والجغرافي ومدى تأثير حجم ونمط الاستثمار العام على النمو ومدى اتساق خريطة التوزيع الجغرافي للاستثمار العام مع خريطة الفقر.

وتبدأ الدراسة بفصل تمهيدى يستعرض العلاقة بين السياسة المالية وبعض القضايا الهامة المرتبطة بالنمو والتوزيع، وتختتم البحث ببعض الاستخلاصات حول التوليفات الممكنة بين أنواع الضرائب المختلفة واتجاهات الاستثمار العام التى تعزز تأثيرهم على كل من النمو والعدالة وتقلل التعارض بينهما إلى أقل مدى ممكن.

فصل تمهيدى

العلاقة بين السياسة المالية وبعض القضايا الهامة

إن حكومات الدول النامية عليها مسئولية كبيرة فى تطوير سياساتها المالية بكل مكوناتها فى جانبى الإيرادات والإنفاق وأيضاً سياساتها الاقتصادية بشكل عام، حتى تتمكن من زيادة مواردها وترشيد تعبئة الموارد وإنفاقها بكفاءة لضمان تحقيق الأهداف المطلوبة لكل من عدالة توزيع الدخل والنمو.

السياسة المالية وإعادة توزيع الدخل

فى العقود الأخيرة تزايدت حدة عدم المساواة فى الدخل والثروة داخل الدول المتقدمة والنامية وأيضاً فيما بين أقاليم الدول فى العالم، ويرجع ذلك إلى عدة عوامل منها العولمة والتغير التكنولوجى الذى أدى إلى تزايد الطلب على الأيدى العاملة الماهرة وضعف فرص العمل غير الماهر.

تزايد الاهتمام فى الفترة الأخيرة بدرجة كبيرة بقضية التفاوتات المتزايدة فى توزيع الدخل فى كل الدول وبضرورة إعادة توزيع الدخل فى اتجاه مزيد من المساواة. ويرى كثير من المفكرين الآن أن تحسين توزيع الدخل يدفع النمو الاقتصادى والعكس صحيح، وذلك لأهميته فى زيادة التماسك الاجتماعى والاستقرار السياسى. ويرجع جزء كبير من عدم المساواة فى الدخل بين الدول إلى السياسات المالية المتبعة وبصفة خاصة حجم الضرائب ومدى تصاعديتها وسياسة الإنفاق العام. وفى هذا السياق هناك قناعة أن الدور التوزيعى للسياسة المالية هو أكبر من دورها الإنمائى.

فى الدول المتقدمة السياسة المالية لعبت دوراً هاماً فى تخفيف اللامساواة فى الدخل بصفة خاصة من خلال الإنفاق العام وأيضاً من خلال الضرائب التصاعدية. ولكن سياسات الإصلاح فى فترة التسعينات حجت دور السياسة المالية فى إعادة توزيع الدخل بسبب ما أدت إليه سياسات الإصلاح من تخفيض المزايا الاجتماعية المتضمنة فى الإنفاق العام وأيضاً التخفيضات الضريبية على فئات الدخل العليا وتقليل تصاعدية الضرائب.

فى الدول النامية السياسة المالية دورها أضعف فى إعادة توزيع الدخل بسبب ضعف النظام الضريبى وضعف الإنفاق العام الاجتماعى بصفة خاصة وضعف سياسات الاستهداف. وقد عاد التفكير حالياً فى ضرورة العمل على تخفيف حالة عدم المساواة فى الدخل فى كل من الدول المتقدمة والدول النامية، وهناك طرح لسياسات مقترحة لتدعيم السياسة المالية

وزيادة دورها فى إعادة توزيع الدخل مع مراعاة الكفاءة فى نفس الوقت، أخذاً فى الاعتبار التعارض المحتمل بين كل من الهدفين.

وبالنسبة للدول النامية فإن زيادة فاعلية الأثر التوزيعى للسياسة المالية يتطلب العمل على زيادة تعبئة الموارد العامة وحسن استخدامها، ويقتضى ذلك تحسين قدرتهم على زيادة الإيرادات الضريبية واستخدامها بكفاءة أكبر وعدالة أكبر. ومن أهم الإجراءات المقترحة فى هذا السياق توسيع القاعدة الضريبية لكل من ضرائب الدخل والاستهلاك وتخفيض الإعفاءات الضريبية وتحسين الامتثال الضريبى.

ويتمثل التحدى الرئيسى للسياسة المالية فى التوفيق بين الأهداف المتعارضة للعدالة والكفاءة. ذلك أن النظم الضريبية والتحويلات الاجتماعية التى تستهدف زيادة العدالة فى توزيع الدخل قد تضعف الحافز على العمل (خاصة عندما تربط التحويلات بحالة الأسرة وبحيث تنخفض بعد الحصول على عمل). ويتطلب ذلك تصميم جيد للسياسة المالية.

السياسة المالية والنمو الإقتصادى

فيما يتعلق بالعلاقة بين السياسة المالية والنمو من واقع الأدبيات والفكر النظرى، فإنه فى الفكر النيوكلاسيكى النمو يكون مدفوعاً بعوامل خارجية مثل ديناميكيات السكان والتقدم الفنى، وهكذا فإن السياسة المالية متمثلة فى الضرائب والإنفاق العام يكون لها دور فى تحديد مستوى الناتج ولكن ليس لها أثر مستمر على معدل النمو الإقتصادى.

ويتناقض هذا الفكر مع نماذج النمو الداخلى، حيث لا يتحدد النمو بعوامل خارجية وإنما بعوامل داخلية تتمثل فى الاستثمار فى رأس المال البشرى والمادى الذى يؤثر فى معدل نمو الناتج فى المدى الطويل، ومن ثم هناك مجال أكبر لدور تلعبه الضرائب والإنفاق العام فى عملية النمو. أى أن التأثير المؤقت للسياسة المالية وفقاً للنظرية النيو كلاسيكية يتحول هنا إلى تأثير دائم. مما يعنى أن السياسة المالية وفقاً لنظريات النمو الداخلى تؤثر على كل من مستوى الناتج فى الأجل القصير ومعدل نموه فى الأجل الطويل من خلال تأثيرها على مستوى الاستثمار.

الضرائب والتنمية

فى سياق السياسة المالية تحظى الضرائب باهتمام خاص. وهناك جدل كبير فى الأدبيات والفكر الإقتصادى حول الضرائب وتأثيرها على النمو والعدالة والعلاقة التناقضية أو التكاملية فى هذا السياق. وقد ثار جدل كبير فى الفترة السابقة حول جدوى الضرائب التصاعدية والمعدلات المعقولة لسعر الضريبة على الدخل والشكل الأمثل لهيكل الضريبة وأيضاً متطلبات تحسين منظومة الضرائب من حيث الإدارة الضريبية.

إن قضايا الضرائب والتنمية تحظى باهتمام متزايد فى الفترة الأخيرة. وهذا الاهتمام المتزايد بقضايا الضرائب حالياً ليس فقط من جانب متخذى القرار وإنما أيضاً، وبشكل كبير، من جانب الدول المانحة للدول النامية ومن جانب الأكاديميين والمجتمع المدنى.

فى قمة دول العشرين فى نوفمبر ٢٠١٠ تم التأكيد على أهمية وضروة تقوية عملية تعبئة الموارد فى الدول النامية ومساندة المنظمات الدولية للدول النامية فى هذا المجال. ويمكن تفسير ذلك بأن الدول النامية تحتاج مساعدات ضخمة لتمويل القضاء على الفقر وإنشاء بنية تحتية، وفى نفس الوقت فإن الدول المانحة تعاني مالياً من جراء الأزمة العالمية وتسعى بالتالى للتأكد من أن المنح التى تقدمها للدول النامية لا تعوق عملية تنمية تعبئة الموارد المحلية فى هذه الدول. ومن هنا فإن الاهتمام حالياً يتركز على قضية "تعبئة الموارد المحلية"، رغم أنه ما زالت الكتابات فى هذا السياق غير كافية.

إن الدول النامية ليست مجموعة متجانسة الخصائص ولكنها تختلف فى خصائصها الطبيعية والهياكل السياسية والمؤسسية، وقد أصبح الاقتصاديون فى الفترة الأخيرة يولون اهتماماً كبيراً بتأثير العوامل المؤسسية. أيضاً العوامل الجغرافية والمناخية تلعب دوراً هاماً فى تحديد التفاوتات بين الدول النامية. وهذه العوامل لها تأثير على الضرائب.

العوامل الجغرافية تؤثر من خلال مدى توافر الموارد الطبيعية. ويتوقف نمط استغلال الموارد على عملية اتخاذ القرار الاقتصادى. بعض الدول النامية الغنية بالموارد الطبيعية اعتمدت عليها بشكل كبير فى نظامها الضريبى وأهملت الضرائب الأخرى غير المرتبطة بالموارد.

وفىما يتعلق بتصميم النظم الضريبية للدول التى لا تتمتع بوفرة فى الموارد الطبيعية فإنه يشكل جزءاً من قضية أوسع هى قضية إدارة الموارد، وتتضمن قضايا الشفافية والإدارة الاقتصادية الكلية وقرارات الادخار، ولا يجب تركها فقط للخبراء المتخصصين قطاعياً كما هو الحال حالياً.

الجوانب السياسية لها أيضاً تأثير على النظم الضريبية. ولا يرتبط الأمر فقط بالتوافقات المطلوبة لإقرار التغييرات الضريبية، وإنما هناك بعض الأمور الأخرى، على سبيل المثال عدم الاستقرار الاقتصادى يضعف الحافز لدى الحكومة للاستثمار فى تنمية قدراتها الإدارية كما تضعف فاعلية الضريبة على القيمة المضافة. بعض الحكومات فى بعض الدول ليس لها سيطرة كاملة على كل أراضيها وهو ما يضعف الضريبة على القيمة المضافة. كذلك فإن الرغبة فى تفادى تدهور الأحوال السياسية تؤدى إلى العزوف عن الإصلاح الضريبى.

رغم أن العوامل الجغرافية والمؤسسية تؤثر على تصميم النظم الضريبية فإن ذلك لا يعنى القول بأنه لا توجد مبادئ عامة تنطبق على كل الحالات. وفى كثير من الأحيان يقال أن

صندوق النقد الدولي يعطى نصائح واحدة على أنها تصلح لكل الحالات أو كل الدول، ويرد الصندوق على ذلك بأنه في واقع الأمر هناك فعلاً في بعض الأحوال نصائح واحدة تصلح لكل الحالات، وبعض التصميمات الضريبية التي يمكن أن تتمتع بالعمومية. هناك احتياج لمزيد من الدراسات لتقييم النظم الضريبية وتجارب الإصلاح الضريبي، ويرجع نقص الدراسات بصفة أساسية إلى نقص المعلومات، ومن هنا أهمية استكمال قواعد البيانات.

الضرائب وبناء الدولة

من الأفكار التي تحظى باهتمام كبير حالياً فكرة العلاقة بين الضرائب وبناء الدولة. وفي هذا السياق هناك تياران في الأدبيات الاقتصادية، وكلاهما يتخذ رؤية واسعة تنظر إلى قضية تعبئة الموارد في سياق تطور الدولة: التيار الأول : يركز على أن القدرة على تحصيل إيرادات ضريبية تعتمد على أو تعكس قرارات استثمارية سابقة، وتبحث كيفية تأثير هذه القرارات ببعض الاعتبارات مثل الاستقرار السياسي ومدى توافق المصالح المشتركة ودرجة التوافق السياسي.

أما التيار الثاني : فيتمثل فيما يسمى بعلم الاجتماع المالي الجديد "new fiscal sociology" وهذا التيار يشترك مع التيار الأول في بعض الاتجاهات ولكنه يختلف عنه في المنهجية وفي أنه يركز بشكل مباشر على فكرة أن الضرائب لها أهمية خطيرة في تطوير حوكمة جيدة على نطاق واسع، بمعنى بناء مؤسسات للدولة تتمتع بصفات المسؤولية والمحاسبية والتنافسية. وهناك صيغ متعددة للتعبير عن هذه الفكرة وإن كان بينها قاسم مشترك يتمثل في أن الضرائب تحفز تطور بناء الدولة وذلك من خلال توفير نقطة محورية للتفاوض بين الدولة والمواطنين ومن خلال تطوير مؤسسات ذات كفاءة عالية لتحصيل الضرائب.

وتركز الأدبيات حول بناء الدولة بصفة خاصة على تحديات الحوكمة في الدول الغنية بالموارد، حيث يتم التركيز على كيفية استخدام الإيرادات من هذه الموارد بشكل يتجنب بعثرة هذه الثروة، وهناك مبادرات مطروحة لتطوير الشفافية في تصميم وتطبيق النظم الضريبية الخاصة بالموارد الطبيعية. هذه الإشكاليات لم تحسم بعد ولكن هناك جهود تبذل لطرح أدوات جديدة للتحليل.

أما فيما يتعلق بالنظم الضريبية غير المرتبطة بالموارد الطبيعية فيتم بحثها أيضاً في سياق قضية بناء الدولة. ومن العناصر المحورية في التوصيات الخاصة بهذا المجال تتضمن تخفيض الإعفاءات الضريبية، وذلك على خلفية أنها تفتح المجال لعدم الشفافية وإساءة الاستخدام، وأيضاً نشر الميزانيات الخاصة بالتخفيضات الضريبية والانتقال إلى التقييم الذاتي وآليات أخرى للفصل بين وظائف التقييم والتحصيل (لتقليل فرص الفساد) وتطوير خدمات ممولى الضرائب والتشاور مع القطاع الخاص وتطوير وحدات للسياسة الضريبية يكون لديها

القدرة على اقتراح سياسات للإصلاح. هناك أيضاً طرح لقضية اللامركزية للسلطات الضريبية في سياق أدبيات بناء الدولة رغم استمرار الجدل حول هذه القضية، وما إذا كانت تساعد على المحاسبية والحوكمة الرشيدة كما يتمنى المدافعون عنها.

ورغم ما يبدو من تشابه بين القضايا والتوصيات المطروحة في أجندة بناء الدولة وما يتم طرحه عادة من نصائح لتطوير وإصلاح النظم الضريبية إلا أنه مع ذلك هناك مجالين محتملين للاختلاف.

أولاً: هناك فكرة محورية في أدبيات بناء الدولة وهي أهمية أن يرى دافعوا الضرائب أن حصيلة هذه الضرائب يتم إنفاقها في مجالات نافعة، وفي هذا السياق تطرح فكرة ما إذا كان من المفيد تخصيص حصيلة ضرائب معينة لغرض محدد للإنفاق. ورغم أنه في مجال المالية العامة لا يكاد يوجد جدل بالنسبة لمجالات معينة للإنفاق مثل التعليم والصحة، إلا أن الجدل يثور حول ما إذا كان من المفيد توسيع عملية تخصيص إيرادات معينة لمجالات معينة من الإنفاق. ذلك أن مثل هذا التخصيص قد يغرى على الفساد لأنه يعزل حجم معين من الأموال، ويمكن أيضاً أن يؤدي إلى زيادة عدد أنواع الضرائب مما قد يثير بعض الصعوبات الإدارية وهو ما تم رصده في عديد من الدول النامية. كما أن ذلك يؤدي أيضاً إلى قدر من الجمود في الإنفاق إذا لم تكن هناك مرونة تسمح بالانتقال بين بنود الإنفاق، ومن ناحية أخرى إذا كانت هناك مرونة الانتقال فإن ذلك يعنى خداع دافع الضريبة المخصصة لغرض معين. أى أن هناك إشكاليات حول هذه القضية.

إن قضية تقوية العلاقة بين مقدار الألم الذى يتحمله دافع الضرائب ومقدار الاستمتاع بالإنفاق العام تظل على جانب كبير من الأهمية. وجزء كبير من الحل يكمن في تحسين إدارة وشفافية المالية العامة. إلا أنه من ناحية أخرى كان هناك نوع من النقد على توسيع قاعدة الضريبة على القيمة المضافة فيما يتعلق بآثارها التوزيعية السلبية في جانب الإنفاق.

ثانياً: هناك مجال آخر في سياق أدبيات بناء الدولة يمكن أن يقود إلى رؤية مختلفة وهو يتمثل في قضية الضرائب على المشروعات الصغيرة ومتناهية الصغر. البعض يرى أن الإيرادات المتوقعة من مثل هذه الضرائب ضعيفة مقارنة بالتكلفة الإدارية المرتبطة بها والتكلفة التي يتحملها دافع الضريبة للامتثال بها، ومن ناحية أخرى البعض الآخر يرى أن هناك منفعة محتملة تتمثل في ادماج هؤلاء الممولين الصغار في عملية التفاوض مع الدولة حول الضرائب والسعى إلى نوع من المحاسبية في فرض الضرائب عليهم. بالإضافة إلى ما سبق فإنه حتى أشد المدافعين عن التركيز في فرض الضرائب على الممولين الكبار يرون أن هناك ضرورة لفرض ضريبة واحدة بسيطة، ولو حتى نوع من رسوم التسجيل، على صغار التجار، حيث أن

ذلك يمكن أن يرفع كفاءتهم الانتاجية بما يؤدي إلى تحسن رفاهية المجتمع بصفة عامة، وهو ما يعنى فى نهاية الأمر أثر إيجابى على النمو.

والجدل مستمر حول هذه القضية من جوانب مختلفة فى سياق قضية بناء الدولة. هناك من يرى أنه من الضرورى توسيع قاعدة دافعى الضرائب إلى أقصى مدى ممكن خاصة فى الدول الفقيرة. وهناك من يرى أن الجميع يمكن أن يستفيد من التوصل إلى درجة عالية من المحاسبية والمسئولية وذلك بفرض ضرائب مباشرة على مجموعة فقط من المواطنين. وهناك من يرى ألا يقتصر الأمر على فرض ضرائب على المشروعات الصغيرة وإنما توسيع الرؤية لادماجهم فى القطاع الرسمى، وأن امساكلهم دفاتر بغرض الضرائب يمكن أن يحسن موقفهم فى إمكانية الحصول على الائتمان، وأنه فى كل الأحوال يجب السعى إلى التغلب على مشكلات التهرب الضريبى سواء من جانب صغار الممولين أو من باب أولى كبار الممولين، وذلك بتوعية دافعى الضرائب.

هناك قضية أخرى يتم طرحها فى أدبيات بناء الدولة وتتعلق بأثر المعونات الأجنبية وإمكانية أن تؤدى إلى التقاعس عن تنمية الموارد لمحلية، وفى هذا السياق يتم طرح جدوى فرض شروط على المعونات الأجنبية تضمن ربطها بتنمية الموارد المحلية.

ومن أهم ما تفتيد به أدبيات بناء الدولة أن اصلاح النظام الضريبى هو عملية طويلة الأجل وتتطلب وقتاً وأنه لا توجد حلول جاهزة سريعة، وإن كان ذلك لا يعنى أنه لا يمكن عمل أى شئ لحل المشكلات الحالية انتظاراً لإصلاح المنظومة بأكملها من خلال مؤسسات فاعلة. المطلوب عمل دؤوب ومستمر.

وتطرح بعض الدراسات تساؤلاً: هل أفاد الإصلاح الضريبى العالمى عملية بناء الدولة فى الدول الفقيرة ؟

وبعد التحليل توصلت الدراسات إلى أنه يصعب تقديم إجابة قاطعة. ولكن رغم أن الإصلاح الضريبى لم يكن ضد بناء الدولة، كما أنه تضمن كثيراً من العناصر المفيدة والإدارات الضريبية فى كثير من الدول أصبحت أكثر مهنية وأكثر فاعلية. الاتجاهات الرئيسية للإصلاح وهى التحول إلى ضريبة القيمة المضافة وتبسيط النظام الضريبى وتحسين الإدارة الضريبية، كلها تبدو صحيحة. ولكن فى التطبيق فى الدول الفقيرة كان هناك بعض المشكلات أو العوامل التى تحد من التأثير الإيجابى لهذه الإصلاحات على عملية بناء الدولة. هذه العوامل هى أن كثير من الدول الفقيرة فقدت جزء كبير من إيراداتها بسبب التحول السريع من ضرائب التجارة الدولية إلى ضريبة القيمة المضافة دون أن يكون الاقتصاد والمؤسسات القائمة معدة لهذا النوع من الضريبة بسبب اتساع حجم القطاع غير الرسمى وعدم تسجيل كثير من المبادلات. أيضاً عدم الاهتمام بتحصيل ضرائب على القطاع غير

الرسمى وضرائب الملكية وإلغاء الإعفاءات الضريبية على المساعدات الأجنبية، وعدم الاهتمام بإشراك المواطنين فى السياسة بشكل إيجابى من أجل توافق سياسى حول الضرائب وسبل إنفاقها.

فى معظم الدول النامية حيث الضرائب على الأشخاص محدودة يعتمد التطوير السياسى للدولة على النخبة السياسية والاقتصادية. وتتطلب عملية تطوير بناء الدولة أن يتم دمج النظام الضريبى والإدارة الضريبية مع الحوكمة السياسية والنمو الاقتصادى بحيث يمكن تقوية الدولة من خلال النظام الضريبى.

علم الاجتماع المالى الجديد

كثير من الأدبيات تتجاهل السياق الواسع للسياسة المالية. علم الاجتماع المالى الجديد هو مجال متعدد التخصصات يتناول العلاقة بين المالية العامة والمجتمع. وهو يؤكد أهمية السياق التاريخى والاجتماعى لدراسة الضرائب والدين العام والإنفاق العام. ويتناول الجذور التاريخية لظهور وتطور النظم المالية والضريبة وأيضاً أثر السياسة المالية على الجوانب السياسية والاجتماعية والثقافية فى المجتمع. وهذا العلم من المتوقع أن يودى إلى اتساع الرؤية وظهور أدوات تحليل جديدة ومفيدة ومثيرة للجدل أيضاً.

رغم تركيز الدراسات الخاصة بالسياسة المالية على الضرائب بشكل خاص إلا أن الإنفاق العام بكل عناصره يمارس الأثر الأكبر فى حياة الأفراد على كل من النمو وتوزيع الدخل. ويحدد الإنفاق العام مدى فاعلية النظام الضريبى فى تحقيق أغراضه ومدى استفادة دافعى الضرائب من العبء الضريبى الذى تحملوه. وهنا أيضاً نلاحظ أن الدراسات تركز بدرجة أكبر على الإنفاق الاجتماعى بشكل خاص بسبب دوره المباشر على حياة الأفراد وعلى توزيع الدخل ومستوى معيشة الفئات الفقيرة بشكل خاص.

ومع الأهمية القصوى للإنفاق الاجتماعى إلا أن الاستثمار العام له أثر مباشر على النمو، حيث يحدد مستوى التراكم الرأسمالى الاجمالى فى الدولة، وهو بذلك يمكن أن يودى دوراً فاعلاً فى النمو الاقتصادى فى الدول النامية بشكل خاص من خلال رفع معدل الاستثمار الاجمالى وتعويض قصور القطاع الخاص.

وفىما يتعلق بعلاقة السياسة المالية بقضية توزيع الدخل توضح الدراسات التطبيقية حول الاستثمار العام وعلاقته بكل من النمو وتوزيع الدخل، أن الهيكل القطاعى والجغرافى للاستثمار العام يعد عاملاً محدداً لمدى تأثيره على النمو الاقتصادى وعلى الفقر والفقراء والمناطق الريفية والمهمشة.

وهكذا فإن دراسة أثر السياسة المالية على كل من النمو وتوزيع الدخل يجب أن تتعرض لجانبى الإيرادات، وبصفة خاصة الضرائب، والإنفاق ويتضمن الاستثمار العام.

الفصل الأول

أثر الضرائب على النمو والعدالة - الإطار النظري

مقدمة

تمثل الضرائب المصدر الأساسي لتمويل النفقات العامة، من أجل تنفيذ سياساتها وبرامجها الاقتصادية والاجتماعية، كما تعتبر الضرائب وسيلة أساسية لتحقيق العدالة الاجتماعية، من خلال استقطاع جزء من دخول الأغنياء وإعادة توزيعه لصالح الفقراء. كما أن للضرائب دور هام في توجيه النشاط الاقتصادي والتأثير على قرارات الاستثمار ومن ثم معدلات النمو والعمالة، ويتفاوت هذا التأثير لمعدل الضريبة وفقاً للمناخ الاقتصادي والسياسي للدولة ومرحلة التنمية التي تمر بها.

ومع إزالة القيود الدولية على حركات رؤوس الأموال وتوجه غالبية دول العالم النامي نحو الاندماج في الاقتصاد العالمي، زادت حدة المنافسة بين دول العالم على جذب الاستثمارات الأجنبية، وكانت الأداة الأساسية في هذه المنافسة هي التخفيضات الضريبية، لذا شهدت الألفية الثالثة تخفيضات ضريبية كبيرة مصحوبة بعدد من الإصلاحات الضريبية وتحسين بيئة الاستثمار. وقد صاحب هذا التوجه تكتل رؤوس الأموال وتراجع دور الدولة الاقتصادية، واتساع الفجوة بين الأغنياء والفقراء. وهو ما تبعه التفكير في سياسات توزيع الدخل وفي مقدمتها دور الضرائب كوسيلة لإعادة توزيع الدخل والثروات.

فالضرائب يمكن أن تمارس تأثيراً متناقضاً على كل من النمو والعدالة، لذا هناك أهمية بالغة لتوضيح هذه العلاقة والعوامل المؤثرة فيها، وذلك حتى يمكن صياغة سياسة ضريبية ملائمة تحقق أفضل توليفة ممكنة من أهداف النمو والعدالة وفقاً للأولويات التي يضعها المجتمع في المرحلة التي يمر بها.

١ - الإطار المفاهيمي للضرائب

الضريبة هي اقتطاع نقدي إجباري بدون مقابل، تفرضه الدولة على أموال الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين، بغرض استخدامه في تمويل الخدمات والمنافع العامة. ويجب أن تخضع الضرائب في تطبيقها بقدر الإمكان لعدد من القواعد والمبادئ^١ على النحو الذي نوردته فيما يلي:

^١ رمضان صديق، الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، ٢٠٠٩، ص ٣٠٥- ٣١٣ PwC and World Bank, Paying taxes: the Global Picture, ٢٠١٢, P. ٥٨ at: www.pwc.com/payingtaxes

١-١ قواعد النظام الضريبي

أ) أن يكون النظام الضريبي ذو أهداف واضحة، تتمثل في جمع الإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة، وتوجيه النشاط الاقتصادي، وتحقيق العدالة. وتتطوى قاعدة العدالة على تحقيق كلا من الإنصاف الضريبي والعدالة الاجتماعية، فالضرائب يجب أن تكون عادلة حتى يقبلها المكلفون، وتقل نسبة التهرب منها، وتحقيقاً للعدالة يجب أن تراعى التشريعات الضريبية القدرة التكلفة للممولين والظروف الشخصية للممول ومركزه المالي وحالته الاجتماعية.

ب) قاعدة اليقين: يجب أن يصدر التشريع الضريبي واضحاً ليحقق للممول قدراً من اليقين، يمكنه من أن يعلم التزاماته الضريبية على نحو مؤكد، كما يفضل أن تكون التعديلات في القوانين الضريبية قليلة قدر الإمكان، تلافياً لما قد تحدثه كثرة التعديلات من ارتباك، سواء للممول أو الإدارة الضريبية. لذا فالنظام الضريبي يجب أن يتصف بالشفافية، وأن تكون قواعده واضحة ومفهومة، وقائمة على أسس قانونية، مع وجود وسيلة مستقلة وذات كفاءة لحل المنازعات مع السلطات الضريبية، بما يحقق الثقة والاحترام المتبادل بين الممولين والسلطات الضريبية.

ج) قاعدة الملاءمة: يجب أن تُحصل الضريبة في الفترة وبالأسلوب الأكثر ملائمة للمكلف بالضريبة، بحيث يتمكن من أداء الضريبة المستحقة عليه بطريقة مناسبة وفي الوقت المناسب. كما يجب أن يتسم النظام الضريبي بالإتساق مع القوانين الأخرى للدولة والقواعد الدولية المتعارف عليها، حتى لا يؤثر سلباً على قرارات الاستثمار، ولا يعوق سير الأعمال، وأن يتمتع النظام الضريبي بالمرونة والاستجابة السريعة للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية داخل الدولة.

د) قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية: لا يجب أن تتطلب الضريبة في تحصيلها نفقات باهظة، وذلك حتى لا يرهق الممول بأداء ضريبة لا تعود بالنفع على الدولة، ولا تضع جهود إدارة الضريبة في تحصيل ضريبة ذات عائد بسيط. لذا يجب أن يتمتع النظام الضريبي بالكفاءة، من خلال خفض العبء الإداري على كل من الممولين والحكومة، مع وجود آليات للتشاور بينهما.

١-٢ مبادئ العدالة الضريبية

تشير العدالة الضريبية إلى توزيع العبء الضريبي على الأفراد والمشروعات توزيعاً عادلاً، ويرتبط بتحقيق العدالة الضريبية عدداً من المفاهيم والمبادئ الهامة، منها:

- مبدأ المنفعة: ويعنى هذا المبدأ أن الأفراد يدفعون الضرائب بناءً على المنافع التي يتلقونها من الخدمات الحكومية المقدمة لهم، ولأن أصحاب الدخل المرتفعة ينتفعون غالباً

بالخدمات العامة المقدمة من قبل الحكومة (الشرطة، القضاء، الطرق، ...) بنسبة أكبر من أصحاب الدخل المنخفضة، فإن عليهم القيام بدفع قدر أكبر من الضرائب^٢.

- **مبدأ القدرة على الدفع:** ويعنى هذا المبدأ أن الأفراد يدفعون الضرائب وفقاً لقدرتهم على تحمل عبئها، وينبثق عن هذا المبدأ مفهومين أساسيين مرتبطين بالعدالة، وهما^٣:
 - « **العدالة الأفقية:** وتشير إلى معاملة جميع الممولين أصحاب المراكز المتماثلة معاملة متساوية، أى أن الممولين ذى القدرة المتشابهة على الدفع يساهمون بنفس المقدار.
 - « **العدالة الرأسية:** وتشير إلى معاملة الممولين الذين تختلف مراكزهم معاملة ضريبية مختلفة، فدافعو الضرائب ذو الدخل الأكبر يجب أن يساهموا بمقدار أكبر عن الأقل دخلاً.

أى أن العدالة الأفقية تحقق الإنصاف الضريبى بينما تحقق العدالة الرأسية العدل التوزيعى.

• توزيع العبء الضريبى Tax Incidence:

يتطلب تقييم مدى العدالة الضريبية معرفة من يتحمل عبء الضرائب، فمن يتحمل عبء الضريبة ليس بالضرورة هو من يقوم بدفعها. فالضرائب تؤثر على المتعاملين المختلفين فى السوق وفقاً لمرونتهم النسبية. فكلما زادت المرونة السعرية للعرض أو الطلب، كلما زاد احتمال أن شخص آخر سوف يتحمل عبء الضريبة غير الذى قام بدفعها. فعند فرض ضريبة على الاستهلاك يختلف من يحتل عبء الضريبة (المنتج أم المستهلك) وفقاً لمرونة الطلب والعرض على السلعة، كذلك عندما تُفرض ضريبة على أرباح الشركات، فإن العبء قد لا يقع بالضرورة على مالكي الشركة وقد ينتقل جزء منه إلى عملائها أو العاملين بها^٤.

٢- أثر الضرائب على النمو

تعد الضرائب على الدخل أكثر أنواع الضرائب تأثيراً على النمو الاقتصادى من خلال عدة قنوات تتمثل فى عرض العمل والإدخار والتراكم الرأسمالى والإنتاجية والتنافسية، فالضرائب على الشركات تؤثر على الربحية والتى تؤثر بدورها على حجم الاستثمارات فى رأس المال المادى والبشرى وأنشطة البحث والتطوير، ومن ثم إنتاجية العمل والتراكم

^٢ Gregory Mankiw, Principles of economics, fifth edition, ٢٠٠٨, p. ٢٥٥

^٣ رمضان صديق، الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية: بإيهما يتحقق العدل الضريبى المنشود، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية، مارس ٢٠١٢، ص ٣

^٤ Gregory Mankiw, op. cit., p. ٢٦٠

الرأسمالي، كما تؤثر على تنافسية الدولة وجاذبيتها للاستثمار الأجنبي المباشر، وينعكس كل ذلك في النهاية على النمو الاقتصادي للدولة^٥.

٢-١ الأثر على عرض العمل والإدخار

يؤثر فرض ضرائب على الدخل من العمل على عرض وطلب العمل، إلا أن الطلب على العمل غالباً هو الأكثر مرونة للتغير في الأجر عن عرض العمل، ومن ثم فإن الضرائب على العمل غالباً ما ينتهي بها الحال بأن يتحملها العامل في صورة أجور أقل. أما إذا كان الطلب على العمل غير مرن نسبياً، فإن الشركة قد تتحمل جزء من عبء الضريبة على العمل. كذلك فإن الضرائب على الدخل الرأسمالي من الفوائد، وتوزيعات أرباح الأسهم، وغيرها من المكاسب الرأسمالية تقلل العائد على الإدخار، ويعتمد مدى تأثير المدخرات بالضريبة على مرونة المدخرات للتغير في سعر الضريبة. فالمدخرات يمكن أن تتخضع نتيجة انخفاض العائد على الإدخار، ولكن المدخر يشعرون أنه أصبح أقل دخلاً بهذه الضريبة وقد يقرر أن يدخر المزيد (حتى يحصل على نفس الكمية من الاستهلاك في المستقبل)، لذا فإن الأثر الصافي على المدخرات قد يكون صغيراً^٦.

٢-٢ الأثر على تكوين رأس المال البشري والمادي

يؤثر التغير في عرض العمل والمدخرات على تكوين رأس المال البشري والمادي، ومن ثم التأثير على الإنتاجية والتنافسية، ليؤثر في النهاية على النمو الاقتصادي، وذلك على النحو التالي:

- تقلل معدلات الضرائب المرتفعة على الدخل من العمل الحافز على التعليم والتدريب واكتساب المهارات اللازمة للحصول على وظائف ذات مرتبات أعلى، ومع الوقت فإن هذه التغيرات قد تؤدي إلى مزيد من التراجع في جودة وإنتاجية القوى العاملة^٧.
- كما تؤدي معدلات الضرائب المرتفعة على الدخل الرأسمالي، إلى خفض المدخرات المتاحة لتمويل الاستثمارات، ويعرقل التكوين الرأسمالي المادي. ويؤدي انخفاض الاستثمار إلى انخفاض رأس مال لكل عامل، ومن ثم انخفاض إنتاجية عنصر العمل والأجور الحقيقية^٨.
- وقد تدفع الضرائب المرتفعة على أرباح الشركات إلى توجيه الموارد بعيداً عن الاستخدامات الأكثر إنتاجية، نتيجة اتجاه المستثمرين للاستثمار في الأعمال التي تتمتع

^٥ Scottish government, Corporation Tax: Discussion Paper Options for Reform, August ٢٠١١, p.١٣
Howell H. Zee, op. cit. P. ١٠٦

^٧ James D. Gwartney and Robert A. Lawson, op. cit., p.٣٠

^٨ Kevin A. Hassett and Aparna Mathur, Taxes and Wages, American Enterprise Institute, WP no. ١٢٨, JUNE, ٢٠٠٦, p. ٤

بإعفاءات أو تخفيضات ضريبية، مما يؤدي إلى تحول المدخرات والاستثمارات بعيداً عن الأنشطة الأخرى المحفزة للنمو^٩.

وفى واقع الأمر أنه لا توجد علاقة بسيطة مباشرة بين معدلات الضرائب على الدخل الشخصي والنمو الاقتصادي طويل الأجل. وقد وجدت بعض الدراسات أن المستوى الكلى للضرائب غير مؤثر بالضرورة على النمو. فدراسة (Li and Sartre ٢٠٠١, ٢٠٠٤) توضح أن الضرائب التصاعدية ليس لها تأثير عكسي على النمو. كما أوضح (Roed and Storm ٢٠٠٢) أن الضرائب التصاعدية على الدخل الشخصي لا تؤدي بالضرورة إلى تباطؤ النمو، حيث يعتمد ذلك على مرونة عنصر العمل للتغير في الأجور، وعلى مدى قوة التفاوض على الأجور، وعلى تفضيلات الأفراد^{١٠}.

ومن ناحية أخرى فإن كثير من الدراسات القياسية توصلت إلى أن هناك أثراً سلبياً على النمو عند المستويات المرتفعة من الضرائب. ففي دراسة (Davis and Henrekson ٢٠٠٤) على عينة من الدول المتقدمة في منتصف التسعينات لتقييم أثر الاختلاف في معدلات الضرائب على دخل العمل والأجور والاستهلاك، وجد أن الزيادة في معدل الضرائب تؤدي إلى انخفاض عدد ساعات العمل للفرد، وانخفاض معدل التشغيل إلى السكان، وزيادة نسبة الاقتصاد غير الرسمي إلى الناتج المحلي الإجمالي، وانخفاض مساهمة القطاعات التي تعتمد بكثافة على مدخلات العمالة منخفضة المهارة (مثل المنتجات الغذائية والمشروبات، وتجارة الجملة والتجزئة، والإصلاح) في التشغيل والقيمة المضافة^{١١}.

وفيما يتعلق بضررائب الدخل على الأشخاص الاعتبارية، وجدت معظم الدراسات أن معدلات الضرائب على أرباح الشركات ترتبط عكسياً مع معدلات النمو الاقتصادي^{١٢}. حيث تؤدي معدلات الضرائب المرتفعة على أرباح الشركات إلى إجمام المستثمرون الأجانب عن الاستثمار، وقد يتجه المستثمرون المحليون للاستثمار بالخارج. حيث ينتقل رأس المال من الدول ذات معدلات الضرائب الأعلى إلى الدول ذات معدلات الضرائب الأقل^{١٣}. وقد توصل

^٩ Jourard, I., M. Pisu and D. Bloch, Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible? Part ٢. Income Redistribution via Taxes and Transfers Across OECD Countries, OECD Economics Department WP No. ٩٢٦, ٢٠١٢. P. ٢٩

^{١٠} Christian E. Weller & Manita Rao, Can Progressive Taxation Contribute to Economic Development, Political economy research institute, University of Massachusetts Boston, July ٢٠٠٨, p. ٣
^{١١} Steven J. Davis and Magnus Henrekson, Tax Effects on Work Activity, Industry Mix and Shadow Economy Size: Evidence from Rich-Country Comparisons, NBER, Working Paper ١٠٥٠٩, May ٢٠٠٤, p. ٣٨ <http://www.nber.org/papers/w10509>

^{١٢} Young Lee and Roger H. Gordon, Tax structure and economic growth, Journal of Public Economics ٨٩, ٢٠٠٥, p. ١٠٤١

^{١٣} James D. Gwartney and Robert A. Lawson, op. cit., p. ٢٩

(de Mooij and Ederveen ٢٠٠١, ٢٠٠٣) إلى أن مرونة الاستثمار الأجنبي المباشر للتغير في معدل الضرائب تبلغ في المتوسط حوالي ٣,٣^{١٤}.

٣- أثر الضرائب على التوزيع

أشار تقرير البنك الدولي لعام ٢٠٠٦ بعنوان "الانصاف والتنمية" أن دول شمال أفريقيا والشرق الأوسط تحتل المركز الثالث من حيث التفاوت في مستوى الدخل. وقد يعكس زيادة التفاوت بين فئات الدخل فشل السياسة المالية في تحقيق إعادة توزيع للدخل وللثروة من خلال نظم الضرائب والتحويلات الاجتماعية، حيث أشار Musgrave (١٩٥٩) لهذه الوظيفة للسياسة المالية بالإضافة إلى وظيفتي الكفاءة والاستقرار المالي.

وتوضح الأدبيات أن أثر السياسة المالية على توزيع الدخل في الدول النامية يعد ضئيلاً، ربما نتيجة انخفاض نسبة الضرائب للنتائج المحلي. وعلى الرغم من زيادة حصيلته الضريبية في الفترة الحديثة، إلا أن الحصيلته اعتمدت بشكل رئيسي على الضرائب غير المباشرة وزيادة طفيفة للضرائب التصاعدية.

وكذلك أشارت الدراسات إلى أن الإنفاق الحكومي المنخفض والاستهداف الضعيف، بالإضافة إلى أن كبر حجم القطاع غير الرسمي يحول دون الحصول على المعاش الاجتماعي والتأمين الصحي (Weigand and Grosh, ٢٠٠٤; Coady, Crosh and Hoddinok, ٢٠٠٨). وبينت معظم الدراسات التطبيقية فعالية الإنفاق الحكومي - خاصة الإنفاق الاجتماعي - على إعادة توزيع الدخل بالمقارنة بالتأثير الكلي للضرائب. فقد قامت دراسة (Cubero and Hollar ٢٠١٠) بتقدير الأثر التوزيعي للضرائب في دول أمريكا الوسطى خلال الفترة ٢٠٠٢-٢٠٠٤ من خلال تحليل التصاعد الضريبي (نسبة الضرائب حسب فئات الدخل) من خلال منحنيات التركيز، ولورنز، ومعامل جيني^{١٥}. واستخلصت الدراسة أن الضرائب على الدخل ذات آثار تصاعدية بالنسبة لفئات الدخل، بينما يقع عبء الضرائب غير المباشرة والجمارك على فئات الدخل المنخفضة.

وفي دراسة عن الهند والصين، اتضح الأثر الإيجابي لزيادة معدل الضرائب على خفض التفاوت في توزيع الدخل خلال الفترة من ١٩٥٣ - ١٩٩٢ (Jha, ١٩٩٩). وكذلك أوضح (Goni, Lopez and Serven, ٢٠٠٨) أن معامل جيني انخفض بمعدل نقطة مئوية نتيجة الضرائب المباشرة في عدد من دول أمريكا اللاتينية، واستخلصت دراسة (Gomez-

^{١٤} Ruud A. de Mooij and Sjeff Ederveen, Taxation and foreign direct investment: A synthesis of empirical research, CPB Discussion Paper, No ٠٠٣, November, ٢٠٠١, p. ٥

^{١٥} معامل التركيز يوضح الضريبة المترجمة حسب فئات الدخل المختلفة قبل الضريبة، بينما منحى لورنز يشير إلى الدخل بعد الضريبة. معامل Kakwan يمثل الفرق بين تشابه معامل جيني (Quasi Gini) للضريبة ومعامل جيني بعد الضريبة.

(Sabaini, ٢٠٠٥) نتائج متشابهة من خلال تقدير اثر الضرائب المباشرة وغير المباشرة على التفاوت في الدخل في ١٠ دول بأمريكا اللاتينية.

ويلاحظ أن قضايا العدالة الضريبية تركز غالباً على الضرائب على الدخل الشخصي وأرباح الشركات، رغم أن مقتضيات العدالة تتطلب دراسة الآثار التوزيعية لكل أنواع الضرائب وليس فقط ضرائب الدخل. حيث تعتمد الآثار التوزيعية للنظام الضريبي في مجمله على حجم الضرائب التي يتم جمعها، والهيكل الضريبي ومساهمة كل ضريبة فيه، ومدى تصاعدية كل نوع ضريبي.

كذلك فإن الأثر النهائي لتوزيع الدخل الناتج عن فرض الضرائب قد يختلف عن الأثر الأولي، فبينما تُدفع معظم ضرائب الممتلكات من قبل المالكين، إلا أنهم قد ينقلوها إلى المستأجرين في صورة إيجارات أعلى، وذلك لأن عرض السكن غير مرناً نسبياً في الزمن القصير، كذلك فإن الضرائب على الاستهلاك قد يتحملها المنتجون في حالة المنافسة الشديدة. وبشكل عام فالآثار التوزيعية للضرائب تعتمد على المرونات النسبية للمتعاملين في السوق وقدرتهم على نقل عبء الضريبة^{١١}. ويمكن رصد الآثار المحتملة لكل نوع من أنواع الضرائب على توزيع الدخل على النحو التالي:

أ) الضرائب على الدخل

إن إتباع نظام تصاعدي للضرائب على الدخل الشخصي يعنى مساهمة أصحاب الدخل المرتفعة بنسبة أكبر من دخولهم في الضرائب عن أصحاب الدخل المنخفضة، مما يؤدي إلى تضيق الفجوة بين الدخل، وينعكس إيجابياً على عدالة التوزيع. وعلى العكس فإن خفض معدلات ضرائب الدخل الشخصي وجعلها نسبية، يصب في صالح أصحاب الدخل المرتفعة، الذين تزيد دخولهم بعد خفض الضرائب ومن ثم يزيد نصيبهم في الدخل القومي، كما يزيد الحافز على العمل وكسب مزيد من المال في شرائح الدخل المرتفعة عن المنخفضة. وإذا كانت التخفيضات في معدلات الضريبة أكبر في شرائح الضرائب العليا، فإن الزيادة المتوقعة في عدم العدالة في الدخل ستكون أكبر، لذا فإن الدول التي تخفض حدودها الضريبية العليا بمعدلات كبيرة غالباً ما تشهد اتساع عدم العدالة في توزيع الدخل، إن لم تتبع بعض السياسات لصالح أصحاب الدخل المنخفضة.

^{١١} Joumard, I., M. Pisu and D. Bloch, op. cit., p. ٣٤

ب) الضرائب على الأرباح الرأسمالية

اتجه العديد من دول العالم إلى فرض ضرائب نسبية مخفضة على الدخل الناتج عن الفوائد والأرباح الرأسمالية بهدف الحد من ظاهرة هروب رؤوس الأموال إلى الخارج، إلا أن أصحاب الدخول المرتفعة غالباً هم من يحصلون الأرباح الرأسمالية لتضاف إلى دخولهم، ولتتسع فجوة الدخل وعدم العدالة بين أصحاب الدخول المرتفعة والمنخفضة. وكانت دول البلطيق من أوائل الدول التي تبنت هذا الإتجاه في أواخر الثمانيات وأوائل التسعينات. وعلى العكس من ذلك، مازالت بعض الدول تفرض ضرائب تصاعدية على معظم أنواع الدخل الرأسمالي مماثلة للضرائب على الدخل من العمل مثل كندا وسويسرا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة^{١٧}.

ففي المملكة المتحدة، فإن المكاسب الرأسمالية للشركات تخضع لضريبة مساوية لضرائب الشركات المعتادة، أما المكاسب الرأسمالية للأفراد فتخضع لضريبة قدرها ١٨% (الحد السنوي للإعفاء ١٠ آلاف جنيه استرليني)، وهناك بعض الإعفاءات الخاصة بمبيعات الأسهم وفقاً لشروط معينة. وفي الولايات المتحدة فإن المكاسب الرأسمالية للشركات تضاف إلى الدخل الدوري وتخضع لنفس الضريبة، وبالنسبة للأفراد فإن المكاسب الرأسمالية طويلة الأجل الناتجة عن بيع أحد الأصول الذي زادت مدة حوزته عن ١٢ شهر فتخضع لضريبة قدرها ١٥%، وقد تصل إلى صفر بالنسبة لأصحاب الدخول الصغيرة، وفقاً لشروط معينة. أما المكاسب الرأسمالية قصيرة الأجل للأفراد فتضاف إلى الدخل المعتاد وتفرض عليها ذات الضريبة^{١٨}.

ج) الضرائب على الاستهلاك

تميل الضرائب على الاستهلاك إلى أن تكون ذات طبيعة ارتدادية، حيث يساهم أصحاب الدخول المرتفعة بنسبة أصغر من دخلهم في الضريبة عن أصحاب الدخول المنخفضة حتى إذا كان المبلغ الذي يقومون بدفعه كبيراً^{١٩}، ويرجع ذلك إلى أن الأسر منخفضة الدخل توجه معظم دخلها إلى الاستهلاك. ولتقليل الآثار الارتدادية للضرائب على الاستهلاك على الطبقات الفقيرة، إتجهت العديد من دول العالم إلى تطبيق معدلات مخفضة وإعفاءات للسلع والخدمات التي تمثل نصيب كبير من سلة الاستهلاك للأسر الفقيرة، وذلك مثل الطعام والشراب والرعاية الصحية، والنقل العام (ففي جمهورية التشيك، تغطي ضريبة القيمة المضافة

^{١٧} Ibid., p. ٢٩

^{١٨} www.worldwide-tax.com/

^{١٩} ففي المملكة المتحدة تمثل الضرائب غير المباشرة حوالي ١٣% في المتوسط من الدخل الاجمالي للقطاع العائلي في ٢٠٠٨ (أكثر من ٢٥% من دخل الأسر في الربيع الأدنى وأقل من ١٠% من دخل الأسر في الربيع الأعلى). وفي الولايات المتحدة تمثل نسبة ضرائب الاستهلاك إلى دخل الأسر الفقيرة ثلثي مرات أكثر عن الأسر الأفضل حالاً.

المخفضة حوالى ٤١% من استهلاك السلع والخدمات الخاضعة للضريبة). إلا أن هذه الإعفاءات تفيد أيضاً أصحاب الدخول المرتفعة، الذين يستفيدون من الإعفاءات بدرجة أكبر نظراً لقيامهم باستهلاك كميات أكبر من السلع والخدمات المعفاة.

د) الضرائب على الملكية:

تمثل الضرائب على الملكية أحد الأدوات الهامة لتحسين الأثر التوزيعى للنظام الضريبى، وتمثل أيضاً مصدراً هاماً للإيرادات^{٢٠}، وتتقسم الضرائب على الملكية إلى^{٢١}:

- الضرائب العقارية: رغم أن الأسر الأكثر ثراءً غالباً ما تدفع ضرائب أكبر على الممتلكات غير المنقولة بالصورة المطلقة، إلا أن هذه الضريبة تمتص جزءاً كبيراً من دخل الأسر الأكثر فقراً^{٢٢}. وذلك لأن الضرائب العقارية هي ضرائب محلية تتفق عادة على الخدمات العامة المحلية (مثل جمع المخلفات...) ولا تزيد قيمتها كثيراً مع زيادة الدخل. كما أنها ذات طبيعة ارتدادية فى كثير من الأحيان، حيث يستطيع مالك العقار نقل عبئها إلى المستأجرين. ولمواجهة الطبيعة الارتدادية للضرائب العقارية، قامت بعض الدول بتقديم بعض الإعفاءات الضريبية لتقليل عبء الضرائب العقارية على الفئات منخفضة الدخل.
- ضرائب الثروة والإرث والهبات: تتميز الضرائب على ثروات القطاع العائلى - سواء السنوية أو وقت التحويل مثل الإرث والهبات - بكونها قاعدتها الضريبية^{٢٣}، لذا فإن فرض ضرائب ولو منخفضة على الثروة ستولد إيرادات ضريبية كبيرة ومتصاعدة، خاصة أن العقارات تمثل نسبة كبيرة من صافى الثروة للقطاع العائلى، ويصعب التهرب من هذه الضريبة، كما أن الثروات أكثر تركزاً عن الدخل (١٠% من الأسر الأكثر ثراءً يمتلكون ٤٠% من الثروة فى إيطاليا و ٧٠% من الثروة فى الولايات المتحدة). ورغم الآثار التوزيعية والحصيلة الجيدة للضرائب على الثروة، أتجهت العديد من دول العالم إلى إلغائها، وذلك نتيجة المخاوف من هروب رؤوس الأموال والثروات.

٤ - اتجاهات الإصلاح الضريبى فى دول العالم

هناك اتجاه كبير بين دول العالم نحو إصلاح النظم الضريبية، لتحقيق أهداف الكفاءة والعدالة والحصيلة. وقد رصد تقرير أداء الأعمال (البنك الدولى ٢٠١٠) ١٧١ إجراء إصلاحى فى ١٠٤ اقتصاد حول العالم فى خمس سنوات (٢٠٠٤ - ٢٠٠٨)، وذلك من خلال تبسيط النظام

^{٢٠} تساهم الضرائب على الملكية بأكثر من ١٠% من إيرادات الضرائب وحوالى ٢% من الناتج فى عدد من الدول المتقدمة مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة وكندا واليابان.

^{٢١} لمزيد من التفاصيل راجع:

Jourard, I., M. Pisu and D. Bloch, op. cit., p. ٣٠ - ٣١

OECD, Tax Database, at: <http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.htm>

^{٢٢} فى المملكة المتحدة على سبيل المثال تمثل الضريبة العقارية ٦% من دخل الأسر الواقعة فى الخميس الأدنى مقابل ٢% من دخل الأسر فى الخميس الأعلى.

^{٢٣} فعلى سبيل المثال: الثروة الصافية للقطاع العائلى فى فرنسا ٥ أضعاف الناتج المحلى، وتنمو بمعدل يتجاوز ٧% فى المتوسط سنوياً وذلك مقارنة بمعدل نمو قدره ١,٧% فى الناتج المحلى الإجمالى فى الفترة من ١٩٩٧ إلى ٢٠٠٧

الضريبي، وتوسيع قاعدته، وخفض التكاليف المرتبطة بالتحصيل وخفض وقت الالتزام للممولين، ورفع كفاءة العاملين في إدارات الضرائب^{٢٤}. إلا أن خفض الضرائب على أرباح الشركات كان هو الإتجاه الأكبر لإصلاح النظم الضريبية مع توسيع وعاء الضريبة وتشجيع الممولين على الالتزام الطوعي من خلال تقرير معاملة ميسرة للمشروعات الصغيرة وإجراءات مبسطة للإقرار والفحص^{٢٥}.

٤-١ الليبرالية الجديدة وتوافق واشنطن

في إطار تطبيق الليبرالية الاقتصادية الجديدة، وما اتسم به هذا التطبيق من فتح الاقتصاد وتحريره، شهدت بداية الثمانيات من القرن الماضي توجهاً نحو خفض ضرائب الدخل على الشركات في العديد من دول العالم. وتؤكد هذا الإتجاه في بداية الألفية الجديدة، حيث قامت غالبية الدول النامية بفتح أبوابها للتدفقات الرأسمالية الدولية لسد الفجوات التمويلية المحلية، في إطار التكامل المالي العالمي. ونظراً لأن التدفقات الرأسمالية تتدفق غالباً على الدول التي تعرض أفضل عوائد على المخاطر، انخرطت تلك الدول في منافسة ضريبية لجذب مزيد من رأس المال الأجنبي، وكان عليها أن تعوض الإيرادات التي انخفضت بخلق مزيد من الإيرادات من العنصر الأقل حركة وهو عنصر العمل، وهو ما انعكس على الحفاظ على الضرائب التصاعدية على الدخل من العمل، مع زيادة الاعتماد على الضرائب على الاستهلاك بهدف جعل الهيكل الضريبي محفزاً للنمو مع في الحفاظ على مستوي الإيرادات الضريبية^{٢٦}.
إلا أن هذا التوجه كان له آثار سلبية على توزيع الدخل، حيث أن تحرير الحساب الرأسمالي صاحبه مضاربات مالية نتج عنها تذبذبات اقتصادية أثرت بشدة على الفقراء في دول العالم، كما التحول من الضرائب التصاعدية على الشركات إلى الضرائب النسبية وزيادة الاعتماد على الضرائب على الاستهلاك، أدى إلى جعل النظم الضريبية ارتدادية أكثر منها تصاعدية.

لذا فقد قامت بعض الدول بتوجيه مزيد من التحويلات والدعم نحو الطبقات الأقل دخلاً، مع استبعاد أو خفض الضرائب على سلع الاستهلاك الأساسية، مقابل فرض ضرائب أعلى على السلع الكمالية، للحد من الآثار الارتدادية للنظام الضريبي.

٤-٢ اتجاهات معدلات الضرائب على الدخل

اتجهت معظم دول العالم إلى تطبيق نظام مزدوج للضرائب على الدخل يتمثل في خفض وتوحيد الضرائب على الشركات، مع الحفاظ على تصاعدية الضرائب على الدخل الشخصي

^{٢٤} PWC and World Bank, Paying taxes: The Global Picture, ٢٠٠٨, p. ٨
^{٢٥} فالتخفيضات الضريبية الكبيرة ما قامت به روسيا في ٢٠٠١، تبعها زيادة الإيرادات الضريبية بنسبة سنوية قدرها ١٤% في الثلاث سنوات التالية نتيجة لزيادة الالتزام الضريبي وإتساع القاعدة الضريبية
^{٢٦} Christian E. Weller & Manita Rao, op. cit., p. ١

للأفراد، على أن يتم إعفاء الشرائح الدخلية المنخفضة من الضريبة على الدخل مقابل فرض بعض الرسوم الإضافية في حالة تجاوز الدخل لحدود معينة.

(أ) اتجاهات الضرائب على أرباح الشركات^{٢٧}:

- كان لشرق أوروبا الريادة في الإصلاحات الضريبية، حيث بلغ متوسط معدل الضريبة على الشركات في شرق أوروبا حوالي ١٧% وهو أقل من النصف في الأجزاء الأخرى من أوروبا.
- وفي غرب أوروبا، قامت هولندا بخفض معدلات الضرائب على أرباح الشركات تدريجياً من ٣١,٥% في ٢٠٠٥ إلى ٢٥,٥% في ٢٠٠٧، وكذلك اليونان وأسبانيا والبرتغال.
- وفي آسيا، احتدمت المنافسة الضريبية بين هونج كونج وسنغافورة، حيث ضرائب نسبية على الشركات قدرها ١٦,٥% و ١٧% على التوالي، أما الاقتصاديات الكبرى في الصين والهند فكانت أقل تخفيضاً حيث بلغت ٢٥% و ٣٢,٤% على التوالي، كما يوضح الجدول رقم (١-١).
- ورغم الأزمة المالية العالمية، والتي تسببت في مشاكل مالية للعديد من الاقتصادات، إلا أن الكثير منها مازال يختار معدلات ضريبة منخفضة على الشركات. كما قامت كل من كندا وألمانيا وسنغافورة بتنفيذ تخفيضات ضريبية لمساعدة الشركات على التوافق مع الركود الاقتصادي.

^{٢٧} لمزيد من التفصيل راجع:

- PWC and World Bank (٢٠٠٨), op. cit., p. ٢١

- PWC and World Bank, Paying Taxes: The Global Picture, ٢٠١١, p. ٧

جدول رقم (١-١)

معدلات الضرائب الحدية على أرباح الشركات في بعض الاقتصادات في ٢٠١١ (نسبة مئوية%)

الدولة	المعدل	الدولة	المعدل	الدولة	المعدل	الدولة	المعدل
اليابان*	٤٠	ألمانيا	٢٩,٤	هولندا	٢٥	المجر	١٩
الولايات المتحدة*	٤٠	كندا	٢٨	أوكرانيا	٢٥	سنغافورة	١٧
البرازيل	٣٤	السويد	٢٦,٣	سويسرا	٢١,٢	هونغ كونج	١٦,٥
بلجيكا	٣٣,٩	فنلندا	٢٦	مصر	٢٠	ايرلندا	١٢,٥
فرنسا	٣٣,٣	بريطانيا	٢٦	ارمينيا	٢٠	البانيا	١٠
الهند	٣٢,٤	النمسا	٢٥	اليونان	٢٠	بلغاريا	١٠
إيطاليا	٣١,٤	الصين	٢٥	ايسلندا	٢٠	قبرض	١٠
استراليا	٣٠	الدنمارك	٢٥	روسيا	٢٠	مقدونيا	١٠
أسبانيا	٣٠	اندونيسيا	٢٥	تركيا	٢٠	المتوسط	٢٤,٥
تايلاند	٣٠	ماليزيا	٢٥	التشيك	١٩	العالمي	

* متضمنة الضرائب المركزية والإقليمية والمحلية

المصدر: KPMG tax rates online at: www.kpmg.com

(ب) إتجاهات الضرائب على الدخل الشخصي للأفراد :

في حين تفرض المملكة المتحدة ضريبة نسبية على دخل الشركات قدرها ٢٦%، فإن معدلات الضرائب على دخل الأفراد تتراوح ما بين ١٠ - ٥٠%، وكذلك الحال في معظم الدول الأوروبية، بينما مازالت الولايات المتحدة تحتفظ بضرريبة تصاعدية على الدخل الشخصي للأفراد تتراوح ما بين ١٠ - ٣٥%، وضرائب فيدرالية تصاعدية على أرباح الشركات تتراوح ما بين ١٥ - ٣٥%^{٢٨}.

ويبلغ المتوسط العالمي للضرائب الحدية على الدخل الشخصي حوالي ٢٩,٦%، إلا أن هناك عدد من دول العالم يتجاوز فيها الحد الضريبي على الدخل الشخصي ٥٠% وهي تقع بالأساس في أوروبا وهي بالترتيب: السويد ٥٧%، الدنمارك ٥٥%، هولندا ٥٢%، النمسا ٥٠%، بلجيكا ٥٠%، المملكة المتحدة ٥٠%، حيث يعد غرب أوروبا الأعلى عالمياً في معدلات الضرائب الشخصية يليه شمال أوروبا وجنوب أوروبا. وخارج أوروبا فإن اليابان وأستراليا والصين تطبق معدلات مرتفعة للضرائب الحدية ٥٠%، ٤٥%، ٤٥% على التوالي^{٢٩}. كما يوضح الجدول رقم (٢/١).

^{٢٨} www.worldwide-tax.com/

^{٢٩} KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey ٢٠١١, p. ٤

جدول رقم (٢-١)

معدلات الضرائب الحدية على الدخل الشخصي في بعض الاقتصادات في ٢٠١١ (نسبة مئوية%)

الدولة	المعدل	الدولة	المعدل	الدولة	المعدل	الدولة	المعدل
السويد	٥٦,٦	اليونان	٤٥	الولايات المتحدة	٣٥	جورجيا	٢٠
الدنمارك	٥٥,٤	إيطاليا	٤٣	نيوزيلندا	٣٣	سنغافورة	٢٠
هولندا	٥٢	فرنسا	٤١	قبرص	٣٠	أوكرانيا	١٧
النمسا	٥٠	جنوب أفريقيا	٤٠	الهند	٣٠	المجر	١٦
بلجيكا	٥٠	سويسرا	٤٠	اندونيسيا	٣٠	التشيك	١٥
اليابان	٥٠	تايوان	٤٠	المكسيك	٣٠	هونغ كونج	١٥
المملكة المتحدة	٥٠	تايلاند	٣٧	تنزانيا	٣٠	الأردن	١٤
كندا	٤٦,٤	الأرجنتين	٣٥	البرازيل	٢٧,٥	روسيا	١٣
الصين	٤٥	كوريا الجنوبية	٣٥	ماليزيا	٢٦	بلغاريا	١٠
استراليا	٤٥	تونس	٣٥	لاتفيا	٢٥	كازاخستان	١٠
ألمانيا	٤٥	تركيا	٣٥	مصر	٢٠	المتوسط	٢٩,٦

المصدر: KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey ٢٠١١

ومن الملاحظ أن معدلات الضرائب الحدية العالية تكاد تكون قاصرة على الاقتصادات الكبرى، خاصة الأوروبية، حيث يبلغ المعدل المتوسط للضرائب على الدخل في غرب أوروبا أكثر من ٤٥%، مقابل ٤٠% في شمال أوروبا و ٣٩% في جنوب أوروبا. بينما تطبق الدول الأقل نمواً معدلات حدية أقل، وهو ما يمكن تفسيره بكون مستويات الدخل في الدول المتقدمة وفي الاقتصادات الصاعدة مثل الصين، كذلك الشفافية والمحاسبية والثقة التي تتحلى بها النظم الضريبية في الدول المتقدمة.

ورغم أن الإتجاه العالمي يرجح استمرار الضرائب التصاعدية على الدخل الشخصي مع خفض حدودها العليا، حيث حدث انخفاض تدريجي في معدلات الضرائب على الدخل الشخصي في معظم دول العالم خلال الفترة ٢٠٠٣ - ٢٠٠٩، إلا أن عامي ٢٠١٠ و ٢٠١١ شهدا بعض الزيادة في المعدلات الحدية للدخل الشخصي استجابة للعجوزات المالية في الاقتصادات الأوروبية.

فقد زادت معدلات الضرائب الحدية في كل من إسبانيا والبرتغال وإيسلندا وأيرلندا، كما يوضح الجدول رقم (٣-١)، حيث قامت إسبانيا بفرض ضريبة إضافية قدرها ٢% لمن يتخطى دخله ١٧٥ ألف يورو، لتصل الضرائب على الشريحة الأعلى من الدخل ٤٥%،

وقامت لوكسمبرج بإضافة ضريبة للبطالة على أصحاب الدخول العليا وضريبة المساهمة فى الكوارث، مما أدى إلى زيادة الحد الأعلى للضرائب على الدخل بحوالى ٣%. واتخذت استراتيجيا إجراء مماثل فى ٢٠١١ بفرض رسم مؤقت "إعادة الإنشاء الناتج عن الفيضان"، كما قامت المملكة المتحدة بزيادة الحد الضريبي الى ٥٠% منذ ٢٠١٠.

جدول رقم (٣-١)

تطور معدلات الضرائب الحدية على الدخل الشخصى فى بعض الاقتصادات

الدولة	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
فرنسا	٤٨,١	٤٨,١	٤٨,١	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٤١	٤١
المانيا	٤٨,٥	٤٥	٤٥	٤٢	٤٥	٤٥	٤٥	٤٥	٤٥
اليونان	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٤٥	٤٥
ايسلندا	٢٥,٨	٢٥,٨	٢٤,٨	٣٦,٧	٣٥,٧	٣٥,٧	٣٧,٢	٤٦,١	٤٦,٢
ايرلندا	٤٢	٤٢	٤٢	٤٢	٤١	٤١	٤٦	٤٧	٤٨
اسبانيا	٤٥	٤٥	٤٥	٤٥	٤٣	٤٣	٤٣	٤٣	٤٥
البرتغال	٤٠	٤٠	٤٠	٤٢	٤٢	٤٢	٤٢	٤٥,٩	٤٦,٥
المملكة المتحدة	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٥٠	٥٠
اليابان	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠	٥٠
كندا	٤٦,٤	٤٦,٤	٤٦,٤	٤٦,٤	٤٦,٤	٤٦,٤	٤٦,٤	٤٦,٤	٤٦,٤
الولايات المتحدة	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥
المجر	٤٠	٣٨	٣٨	٣٦	٣٦	٣٦	٣٦	٣٢	١٦
الصين	٤٥	٤٥	٤٥	٤٥	٤٥	٤٥	٤٥	٤٥	٤٥
الهند	٣٠	٣٠	٣٠	٣٠	٣٠	٣٠	٣٠	٣٠	٣٠
مصر	٣٤	٣٤	٣٤	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠	٢٠

المصدر: KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey

٢٠١١

^{٢٠} Ibid, p. ٤٠٥

٥- السياسات الإصلاحية ومردودها على النمو والعدالة

تجمع الأنظمة الضريبية في كل دول العالم بين عدة أنواع من الضرائب، ولكن يختلف هيكل الضرائب من دولة إلى أخرى، وبناءً عليه تختلف طبيعة النظام الضريبي، وإذا كان تصاعدي أم ارتدادي. وقد تنتقل الدولة من نظام ضريبي لآخر وفقاً لأولوياتها وأهدافها، ولكن يتطلب خوض تجربة الإصلاح الضريبي مراعاة عدد من الاعتبارات يوضحها الجزء التالي.

١-٥ اختلاف طبيعة الإصلاح الضريبي وفقاً لمرحلة تقدم الدولة

عند المقارنة الدولية يجب مراعاة اختلاف طبيعة الدول والمدى الزمني الذي سيحدث فيه التأثير، لذا من الصعب تطبيق تجارب الإصلاح في دولة ما على دول أخرى. كما أنه لا يجب إغفال العوامل الأخرى غير الضريبية، فهناك عوامل أخرى للنمو مثل توفر رأس المادى والبشرى (قوة عاملة متعلمة ومدربة)، وهى العوامل التى استوفتها الدول المتقدمة ولا زالت متعثرة فى غالبية الدول النامية.

كما أن هناك اختلافات جوهرية فى أداء النظم الضريبية فى كل من الدول النامية والمتقدمة، ومن ثم الآثار التوزيعية للهيكىل الضريبي. حيث تمثل الضرائب بكل أنواعها نحو ثلث دخل الأمريكين، وربع دخل اليابانيين، وتزيد النسبة عن ذلك فى الكثير من الدول الأوروبية، وهو ما يقابله نظام متكامل للحماية الاجتماعية متمثل فى التأمين الصحى والرعاية الاجتماعية وإعانات البطالة.

جدول رقم (٤-١)

الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلى الاجملى فى عدد من الدول المتقدمة (%)

الدولة	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	الدولة	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠
الدنمارك	٤٨,١	٤٨,١	٤٨,٢	المانيا	٣٦,٤	٣٧,٣	٣٦,٣
السويد	٤٦,٤	٤٦,٧	٤٥,٨	ايسلندا	٣٦,٧	٣٣,٩	٣٦,٣
بلجيكا	٤٤,١	٤٣,٢	٤٣,٨	المملكة المتحدة	٣٥,٧	٣٤,٣	٣٥
ايطاليا	٤٣,٣	٤٣,٤	٤٣	اسبانيا	٣٣,٣	٣٠,٦	٣١,٧
فرنسا	٤٣,٥	٤٢,٤	٤٢,٩	البرتغال	٣٢,٥	٣٠,٦	٣١,٣
النرويج	٤٢,٩	٤٢,٩	٤٢,٨	اليونان	٣١,٥	٣٠	٣٠,٩
فنلندا	٤٢,٩	٤٢,٦	٤٢,١	سويسرا	٢٩,١	٢٩,٧	٢٩,٨
النمسا	٤٢,٨	٤٢,٧	٤٢	الولايات المتحدة	٢٦,٣	٢٤,١	٢٤,٨

المصدر:

OECD Revenue statistics, <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue> ٢٠١٠-٢٠٠٨

table ٢

وكما يوضح الجدول رقم (١-٤)، تمثل الإيرادات الضريبية نسبة تتخطى ٢٥% من الناتج المحلي الإجمالي في كل الدول المتقدمة، وتتجاوز ٤٠% في كل من النمسا وبلجيكا والدنمارك وفنلندا وفرنسا وإيطاليا والنرويج والسويد.

وتمثل الضرائب على الدخل الجزء الأكبر من الإيرادات الضريبية في الدول المتقدمة، حيث تمثل نسبة الضرائب المباشرة على الدخل والشركات والأرباح الرأسمالية في ٢٠١٠ حوالي ٤٧% في كندا، ٥٠% في اليابان، ٣٧,٥% في المملكة المتحدة، ٤٣% في الولايات المتحدة من إجمالي الإيرادات الضريبية، وهو ما يمكن الدولة من القيام بدور كبير في عملية إعادة توزيع الدخل.

بينما تمثل الضرائب على الدخل نسبة صغيرة من الإيرادات الضريبية في الدول النامية، تصل في بعض الدول النامية إلى أقل من ١٠% من الإيرادات الضريبية. وذلك لعدم شمولية الضريبة على الدخل الناتج عن اتساع حجم القطاع غير الرسمي وصعوبة تتبعه ضريبياً، مع زيادة معدلات الفقر وصغر حجم المنشآت العاملة في القطاعات الإنتاجية، وعدم خضوعها للضريبة في كثير من الأحيان^{٣١}.

ويختلف الوضع في الاقتصادات الصاعدة مثل الهند والصين، فمعدلات النمو الاقتصادي المرتفعة أدت إلى نمو كبير في متوسط الدخل وارتفاع حاد في دخول الشرائح العليا، لذا فإن ضرائب الدخل التصاعدية تمثل مساهمة ليست صغيرة في الإيرادات الضريبية، كما أن ضرائب الدخل التصاعدية أصبحت أداة هامة لزيادة قدرة تلك الدول على تمويل نفقاتها الاجتماعية، وللسيطرة على ارتفاع عدم العدالة في الدخل المرتبطة بالعولمة والنمو^{٣٢}.

٢-٥ الموازنة ما بين هدفى النمو وعدالة التوزيع

عند الحديث عن الإصلاحات الضريبية، يجب الأخذ في الاعتبار المقايضة ما بين هدفى النمو والعدالة، والأثر على الإيرادات العامة، واحتمالات التهرب الضريبي، حيث أن^{٣٣}:

- الإصلاحات الضريبية المحفزة للنمو غالباً ما تأتي على حساب العدالة، والعكس صحيح. والأثر النهائى يعتمد على أوجه استخدام تلك الإيرادات الضريبية. فالاستثمارات العامة التى تهدف إلى بناء رأس المال المادى والبشرى، تدفع النمو وتواجه الآثار السلبية الناتجة

^{٣١} Eric M. Zolt and Richard M. Bird, Redistribution Via Taxation: The Limited Role Of The Personal Income Tax In Developing Countries, University of California, Law & Economics Research Paper Series No. ٠٥-٢٢, ٢٠٠٥, p. ٣

^{٣٢} Thomas Piketty and Nancy Qian, Income Inequality and Progressive Income Taxation in China and India, ١٩٨٦-٢٠١٠, June ٢٠٠٤, p. ١ p. ٤

^{٣٣} Bert Brys, Making Fundamental Tax Reform Happen, OECD Taxation Working Papers, ٢٠١١, No. ٣, p. ٦ - ٧

Journard, I., M. Pisu and D. Bloch, op. cit., p. ٣٢

عن معدلات الضرائب المرتفعة، لذا فإن تقييم الضرائب والنفقات يجب أن يكون بالتوازي.

• زيادة معدلات الضرائب على الدخل قد لا تؤدي بالضرورة إلى زيادة الإيرادات، إذا كان سهل التهرب من الضريبة. كما قد يؤدي سعر الضريبة المغالى فيه إلى تآكل وعاء الضريبة.

• وقوع العبء الضريبي يمثل أحد العوائق لتنفيذ إصلاحات الضرائب، فالضرائب على أرباح الشركات لا تقع بالضرورة على أصحاب رأس المال، فقد ينتقل جزء منها إلى المستهلكين أو العاملين.

• التمييز بين استجابة عوامل الإنتاج للتغير في معدل الضريبة في الأجل القصير والتي قد تكون مضللة، وغير معبرة عن الاستجابة الحقيقية لعوامل الإنتاج في الأجل الطويل.

• الإدارة الضريبية قد تمثل عائقاً أمام الإصلاح الضريبي، إذا تضمنت الإصلاحات الضريبية تكاليف إضافية للإدارة الضريبية أو زيادة عبء الامتثال على الممولين، كما هو الحال في الضرائب على الممتلكات غير المنقولة والتي تتطلب تقييماً واسعاً ومكافئاً للممتلكات.

وإن كانت معظم الإصلاحات الضريبية تتضمن المقايضة بين هدفى النمو والعدالة، إلا أن بعض خيارات الإصلاح الضريبي من الممكن أن تعزز النمو وتقلل عدم العدالة في توزيع الدخل مع الحفاظ على مستوى الإيرادات الضريبية، كما يوضح الجدول رقم (١-٥).

جدول رقم (٥-١)

أثر بعض الإصلاحات الضريبية على النمو والعدالة

التفسير	الأثر على:		السياسة الضريبية
	النمو	التوزيع	
إذا كان النظام الضريبي تصاعدي في مجمله، فإن الأثر يكون إيجابى على العدالة. إلا ان الضرائب تخفض الحوافز على العمل والادخار والاستثمار ومن ثم فلها أثر سلبى على النمو.	-	+	(١) زيادة الإيرادات الضريبية الكلية
(٢) تغيير الهيكل الضريبي مع الحفاظ على الإيرادات الضريبية الكلية ثابتة:			
الضرائب على الدخل الشخصى تميل الى ان تكون تصاعدية بينما الضرائب على الاستهلاك غالباً ارتدادية. ضرائب الدخل الشخصى تقلل حوافز العمل والادخار، والتحرك نحو الضرائب غير المباشرة سوف يؤدي الى دفع النمو.	+	-	(أ) التحرك من الضرائب على الدخل الشخصى إلى الضرائب على الاستهلاك
الضرائب على الثروة والارث تميل الى أن تكون تصاعدية، ويعتمد الاثر التوزيعى على التصاعدية النسبية فى الضريبة على الدخل مقابل الضرائب على الثروة والارث. الضرائب العقارية غالباً ما تكون اقل تصاعدية عن ضرائب الدخل الشخصى وقد تكون ارتدادية. إلا إنها أقل أنواع الضرائب ضرراً على النمو، وبالتالي فإن التحرك إلى الضرائب العقارية يميل الى دفع حوافز العمل والاستثمار ومن ثم النمو.	+	~ -	(ب) التحرك من ضرائب الدخل على العمل إلى الضرائب على الممتلكات ورأس المال: • الضرائب على الأرباح • الرأسمالية وعلى الثروة والإرث • الضرائب العقارية

(+ تشير إلى زيادة ، - تشير إلى نقص، ~ تشير إلى عدم الوضوح)

المصدر: OECD, Reducing income inequality while boosting economic growth: Can it be done?, Economic Policy Reforms ٢٠١٢,

ومن الممكن دفع النمو وتحسين عدالة التوزيع مع الحفاظ على الإيرادات من خلال إتباع

عدد من السياسات والإجراءات، كالتالى^{٣٤}:

^{٣٤} OECD, Reducing income inequality while boosting economic growth: Can it be done?, Economic Policy Reforms ٢٠١٢, p. ١٩٧ - ١٩٩

- إعادة تقييم الإعفاءات والتسهيلات الضريبية، والتي تكون غالباً في صالح أصحاب الدخل المرتفعة، وهو ما يسمح بخفض معدلات الضرائب على الدخل مع توزيع أكثر عدالة للدخل، والتقليل من تعقيد النظام الضريبي وتكاليف التحصيل.
- مراجعة التسهيلات الممنوحة للضرائب على الأرباح الرأسمالية، فالإعفاءات والتخفيضات الضريبية الممنوحة لبعض أنواع الأوعية الإذخارية تؤدي إلى انحراف في تخصيص الموارد بدون حفز المدخرات الكلية والنمو، وتفقد بشكل أساسي أصحاب الدخل المرتفعة.
- تعديل الوزن النسبي للهيكل الضريبي من الضرائب على الدخل الشخصي للأفراد ودخل الشركات تجاه الضرائب العقارية والضرائب على الاستهلاك، فالضرائب على دخل الأفراد والشركات هما من أكثر الضرائب تأثيراً على استخدامات العمل والإنتاجية والتراكم الرأسمالي. الانتقال بالخليط الضريبي تجاه الضرائب على الاستهلاك والضرائب العقارية سوف يدفع النمو ولكن على حساب توزيع الدخل، وفي هذه الحالة تستطيع التحويلات الحد من الارتدادية في النظام الضريبي وتقليل شدة المقايضة ما بين هدفى النمو وعدالة التوزيع.
- تعديل الوزن النسبي للهيكل الضريبي من الضرائب على الدخل الشخصي والشركات تجاه الضرائب على الثروة والإرث، فكلما النوعين من الضرائب تميلان إلى التصاعدية، لذا يعتمد الأثر التوزيعي لهذا التحول على التصاعدية النسبية لكل ضريبة.

٥-٣ السياسات المساندة للإصلاح الضريبي

إن التخفيض الضريبي وحده غير كافٍ لتحفيز النمو، والاقتصادات ذات معدلات الضرائب المنخفضة ليست بالضرورة هي النموذج الأمثل الذي يجب أن يحتذى به في باقي الاقتصادات، فهناك عوامل أخرى بخلاف معدل الضرائب تؤثر على النمو الاقتصادي^{٣٥}.
 فرغم تدافع الدول نحو خفض معدلات الضرائب على الشركات لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر، إلا أن عبء الضريبة في الدولة المضيفة لا يمكن أن يعوض عن بيئة استثمار ضعيفة وغير جذابة (بنية تحتية - تعليم - تشريعات - سوق العمل)، لذا نجد عدد من دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ذات معدلات ضريبية مرتفعة وفي ذات الوقت جاذبة للاستثمار الأجنبي المباشر^{٣٦}.

^{٣٥} PWC and World Bank, Paying Taxes: The Global Picture, ٢٠١٠, p. ٨

^{٣٦} OECD, Tax Effects on Foreign Direct Investment: Recent Evidence & Policy Analysis, Tax Policy Studies No. ١٧, executive summary, ٢٠٠٧, p. ١٠

- وهناك عدد من السياسات المكتملة واللازمة لإتجاح عملية الإصلاح الضريبي، تتمثل في:
- تقديم تسهيلات ضريبية موجهة: بعض الدول تفضل تقديم تسهيلات ضريبية موجهة وصروحة بهدف تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر، بدلاً من خفض معدل الضرائب بشكل عام.
 - الحفاظ على الضرائب الحدية عند حدود معتدلة: حيث أن رفع معدلات الضرائب فوق مستوى معين قد يؤدي إلى تقليل الناتج وخفض الإيرادات الضريبية^{٣٧}.
 - تحسن وإصلاح الإدارة الضريبية: يجب أن ترتبط عملية خفض معدلات الضرائب بتبسيط النظام الضريبي وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية، وتأسيس نظام ضريبي أكثر شفافية.
 - تخفيض الآثار السلبية في الأجل القصير الناتجة عن خفض الضرائب على الشركات، من خلال الإعلان المبكر عن الخفض الضريبي المستقبلي بهدف حفز الاستثمارات قبل الخفض الفعلي، مقابلة اي خفض في معدلات الضرائب في الأجل القصير بتحسينات في القاعدة الضريبية في الأجل المتوسط.
 - تقديم حوافز ضريبية لبعض الأنشطة أو لدعم التنمية الاقتصادية الإقليمية، ففي اليابان تخضع الشركات الصغيرة والمتوسطة التي يقل دخلها عن ٨ مليون ين لضريبة مخفضة قدرها ١٥% مقابل ضرائب نسبية على أرباح الشركات قدرها ٣٠%^{٣٨}.
 - أهمية فرض ضرائب على المكاسب الرأسمالية: مع التمييز ما بين المكاسب الرأسمالية قصيرة الأجل (والناجمة في الغالب عن المضاربات) والمكاسب الرأسمالية طويلة الأجل.
 - وفيما يتعلق بقضية العدالة الاجتماعية فإن السياسة الضريبية غير كافية وحدها لتحسين عدالة توزيع الدخل، وأن سياسة الإنفاق الحكومي لها دور كبير في هذا السياق.

^{٣٧} وتشير بعض الدراسات إلى أن الحد الضريبي الذي لا يجب ان تتجاوزته الضريبة (وفقاً لمنحنى لافر) حوالي ٥٠% من الدخل، كما في دراسة (Gwartney and Lawson ٢٠٠٦)

^{٣٨} بدون إضافة الضرائب المحلية والتي تقدر بـ (١٠%) منها ٦% للإقليم و ٤% للمقاطعة

الفصل الثانى

التشريعات الضريبية فى مصر وانعكاساتها على النمو وعدالة توزيع الدخل

يتعرض هذا الجزء من البحث للنظام الضريبى المصرى لتحليل وتقييم مدى انعكاسه ومساهمته فى تحقيق النمو وعدالة توزيع الدخل، أو تحيزه لآى من هذين الهدفين المتعارضين فى معظم الأحيان كما أوضحنا فى الجزء السابق، كما يتناول فى سياق العرض متطلبات إصلاح هذا النظام لزيادة مساهمته فى تحقيق الأهداف المطلوبة مع أقل قدر من التعارض بينهما مع التأكيد على أن النظام الضريبى ليس منوطاً به وحده تحقيق هذه الأهداف، حيث تمتلك الدولة أدوات أخرى فى إطار السياسة المالية وخارجها للمساعدة فى استكمال تحقيق الأهداف.

ويبدأ هذا الفصل باستعراض التطورات التشريعية للنظام الضريبى المصرى ومبرراتها وأهدافها المرتبطة بالنمو والعدالة ومدى قدرتها على تحقيق هذه الأهداف، وفى هذا السياق يتناول أهم مكونات النظام الضريبى وهى الضريبة على الدخل، الضريبة على العقارات، ضريبة المبيعات والضرائب الجمركية.

١ - الضريبة على الدخل

١-١ تطور نظام الضرائب على الدخل فى مصر^(١):

أخذت مصر بنظام الضرائب المباشرة على الدخل منذ أكثر من نصف قرن، عندما صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض عدة ضرائب نوعية -بسر نسبى- على فروع الدخل المختلفة، تمثلت فى الضريبة على إيرادات القيم المنقولة، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على أرباح المهن غير التجارية، والضريبة على المرتبات والأجور. كما فرضت أيضاً بمقتضى مجموعة قوانين أخرى ضرائب على دخل الثروة

(١) لمزيد من التفاصيل، راجع:

- رمضان صديق، "الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠، ص ٩-٣.

- محمد إبراهيم أبو شادى، "التشريع الضريبى المصرى"، دار النهضة العربية، ٢٠٠٩/٢٠٠٨، ص ٤١-٤٤.

- محمد إبراهيم الشافعى، "محاضرات فى الضريبة على الدخل"، بدون نشر، ٢٠٠٥، ص ١٠-١٣.

- محى محمد مسعد، "الإصلاح الضريبى بين الواقع والمأمول، دراسة تحليلية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية"، ٢٠٠٧، ص ٤٠-٤٩.

- الجريدة الرسمية، "المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١"، ١٠ سبتمبر ١٩٨١.

- الجريدة الرسمية، "تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة ومكتب لجنة الشؤون الدستورية والتشريعية عن مشروع القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١"، ١٠ سبتمبر ١٩٨١.

- الجريدة الرسمية، "تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الشؤون المالية والاقتصادية ومكتبى لجنة الشؤون الدستورية والتشريعية ولجنة الإنتاج والقوى العاملة بمجلس الشورى عن مشروع قانون بإصدار قانون الضرائب على الدخل (القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١)"، ١٠ سبتمبر ١٩٨١.

- Mahmoud M. Abdellatif and Kinobu Kitamura, "The Egyptian Tax System and Investment Tax Incentives".
at: <http://WWW.ier.hit-ac.jp/~kitamura/PDF/A110.pdf>

العقارية (الأطيان والمباني). إلا أن ضعف الإيرادات المتولدة عن تلك الضرائب دفع بالمشرع إلى إصدار القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض الضريبة العامة على الإيراد (بأسعار تصاعدية) كضريبة تكميلية إلى جانب الضرائب النوعية على فروع الدخل التي سبق إصدارها في عام ١٩٣٩، وذلك أسوة بما هو متبع في التشريعات الفرنسية والبلجيكية.

وتوالى بعد ذلك التشريعات المتلاحقة لتعديل القانونين رقمي ١٤ لسنة ١٩٣٩ و ٩٩ لسنة ١٩٤٩ وذلك بهدف علاج أوجه القصور التي شابتهما، أو إزالة أوجه اللبس والغموض التي اكتنفت بعض النصوص الواردة فيهما، أو لإعادة التوازن بين الأعباء المفروضة على الإيرادات النوعية، أو لتحقيق أغراض مالية أو اقتصادية أو اجتماعية.

ومع ارتفاع درجة الوعي الضريبي بالمجتمع المصري، بدأت الدعوى إلى تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل والتي تطبق على جميع الممولين مهما كان مصدر إيراداتهم تحقيقاً للمساواة والعدالة، وتسهيلاً لاحتساب فئات الضريبة، وكذا تبسيطاً لإجراءات الربط والتحصيل. وتفيداً لذلك، صدر قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كمرحلة انتقالية لفرض الضريبة الموحدة، حيث ورد بالمذكورة الإيضاحية للقانون أنه روعي عند وضعه إدخال تصورات جديدة لضرائب الدخل كتمهيد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة بعد انقضاء الفترة الانتقالية بحيث يصبح الانتقال إليها أمراً يسيراً. وبناء عليه، فلقد تضمن ذلك القانون، التفرقة بين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون من ناحية وبين الضريبة على أرباح شركات الأموال من ناحية أخرى^(٢). كما شدد على ضرورة وأهمية إمساك الممولين لدفاتر منتظمة كأساس لتطبيق نظام الضريبة الموحدة، بالإضافة إلى اعتناق مبدأ وحدة الإقرار بالنسبة للممولين متعددي النشاط الخاضعين لعدة ضرائب نوعية، وكذا الأخذ بمبدأ وحدة الربط.

ثم خطت الحكومة المصرية خطوة أخرى نحو تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل، وصدر القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ليعدل بعض نصوص القانون السابق^(٣)، كما جاء ببعض المبادئ الجديدة، مثل محاولة إحلال الضريبة الموحدة على الدخل محل الضرائب النوعية، وذلك بأسعار تصاعدية بالشرائح، ماعدا إيرادات رؤوس الأموال المنقولة. كما أدخل بعض التعديلات على الإعفاءات الضريبية.

(٢) تم الفصل والتفرقة بين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيون من ناحية وبين الضريبة على أرباح شركات الأموال من ناحية أخرى على اعتبار أن الضريبة الموحدة على الدخل يقصر نطاقها على دخول الأشخاص الطبيعيين دون شركات الأموال. راجع: الجريدة الرسمية، "المذكورة الإيضاحية لمشروع القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١"، مرجع سبق ذكره.
(٣) تجدر الإشارة إلى أن المادة الثالثة من مواد إصدار القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قد نصت صراحة على أنه "يقصد بلفظ الضريبة الوارد في الكتب الأول من قاتون الضرائب على الدخل المشار إليه الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين".

وأخيراً، وبهدف استكمال عملية الأخذ بنظام الضريبة الموحدة لتحقيق المزيد من العدالة الضريبية من خلال معاملة الدخول بمصادرها المختلفة معاملة واحدة، صدر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مستهدفاً تحقيق المزيد من عدالة توزيع العبء الضريبي، وتطوير الإدارة الضريبية لكي تؤدي دورها بكفاءة وفاعلية، مع إرساء دعائم الثقة المتبادلة بينها وبين الممولين، كل ذلك بهدف توسيع قاعدة المجتمع الضريبي.

٢-١ القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل وتعديلاته

١-٢-١ مبررات ودوافع إصدار قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥^(٤)

- تحقيق التوازن بين الأهداف العامة للسياسة الضريبية بحيث تتجاوز الضريبة الدور المالي الذي اقتصر عليه في الفترات السابقة لتمس النواحي الاقتصادية والاجتماعية. وبناء عليه، حاول القانون الجديد الاهتمام بالدور الاقتصادي محاولاً دفع عجلة النشاط الاقتصادي من خلال إحداث تخفيض كبير في سعر الضريبة وتوسيع حجم الإعفاءات بهدف تشجيع الاستثمار والادخار.
- تحقيق مزيد من العدالة الضريبية بمفهومها الواسع، وذلك من خلال الأخذ بمبدأ التصاعد في أسعار الضريبة وكذا توسيع الشرائح، مع الأخذ في الاعتبار الأعباء العائلية والشخصية. (هذا بالإضافة إلى التمييز في المعاملة بين مصادر الدخل المختلفة، بإعطاء مزايا نسبية للدخل المكتسب من الأجور والمرتبات نظراً لطبيعة تلك الدخول من حيث كون الضريبة عليها تحجز من المنبع).
- العمل على توسيع الوعاء الضريبي عن طريق إحكام السيطرة على المجتمع الضريبي والحد من ظاهرة التهرب الضريبي. بعبارة أخرى، فإن هذا القانون يعمل على أن يتم فرض الضريبة على أكبر عدد ممكن من المكلفين بدفع الضريبة وذلك عن طريق الوصول إلى شرائح جديدة لم تكن موجودة في النظام القائم في ظل القانون السابق.
- مواكبة التحول الذي طرأ على توجهات السياسة المالية والسياسة الاقتصادية بصفة عامة من التوجه لاقتصاد السوق والاعتماد على القطاع الخاص على

(٤) لمزيد من التفاصيل حول تلك المبررات، راجع:

- محمد إبراهيم الشافعي، مرجع سبق ذكره، ص ٢١، ٢٢.

- محمد إبراهيم أبو شادي، مرجع سبق ذكره، ص ٣٠، ٣١.

اعتبار أن ذلك يؤدي إلى كفاءة أكبر في استخدام الموارد وزيادة فرص تحقيق تنمية اقتصادية.

١-٢-٢ أهم ملامح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته^(٥)

• تخفيض أسعار الضريبة في مقابل إلغاء العديد من الإعفاءات المقررة في ظل القوانين السابقة:

تتمثل السمة الأساسية لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في الاهتمام بتخفيف العبء الضريبي على الممولين، ومن ثم تم تخفيض سعر الضريبة ليصل إلى ٢٠% كحد أقصى، ثم تم زيادته ليصبح ٢٥% بموجب القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل، وذلك باستثناء بعض الحالات القليلة مثل حالة البنك المركزي المصري وهيئة قناة السويس وهيئة العامة للبتترول والتي فرضت على أرباحها ضريبة بنسبة ٤٠%، وكذا شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجهما والتي فرضت على أرباحها ضريبة بنسبة ٤٠،٥٥%^(٦). وذلك على اعتبار أن تخفيف العبء الضريبي على الممولين من خلال تخفيض الأسعار الضريبية وتقرير معاملة ضريبية واضحة وميسرة يشجع الممولين على الالتزام الطوعي ويقلل من حجم المنازعات بين الممولين والإدارة الضريبية، وكذا يحسن مناخ كل من الاستثمار الوطني والأجنبي كذلك (أخذاً في الاعتبار الأسعار الضريبية التنافسية السائدة في المنطقة).

^(٥) لمزيد من التفاصيل، راجع:

- الجريدة الرسمية، "القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل"، العدد ٢٣ (مكرر)، ٩ يونيو ٢٠٠٥.
- الجريدة الرسمية، "القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ بفتح اعتمادين إضافيين بالموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٧/٢٠٠٨، وإلغاء بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتعديل بعض أحكام قانون ضرائب وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧"، العدد ١٨ مكرر، ٥ مايو ٢٠٠٨.
- الجريدة الرسمية، "مرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ بشأن ربط الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١١/٢٠١٢ وتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل"، العدد ٢٥ مكرر (ب)، ٢٨ يونيو ٢٠١١.
- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتقرير بعض التيسيرات الضريبية والمساهمة في تحقيق العدالة الاجتماعية ولحد من حالات التهرب الضريبي"، العدد ٤٩ تلغ (أ)، ٦ ديسمبر ٢٠١٢.
- محمد إبراهيم الشافعي، مرجع سبق ذكره.
- طارق عبد العال، "الضرائب على الدخل وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، الدار الجامعية، ٢٠٠٧.
- عاطف محمد موسى، "العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري بين النظرية والتطبيق، دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، قسم الاقتصاد والمالية العامة، كلية الحقوق، جامعة بنها، ٢٠١١.
- OECD, "Business climate development strategy in Egypt, Phase 1: Policy Assessment, Dimension 1-2: Tax Policy", MENA-OECD Investment Program, January ٢٠١٠, at: <http://www.oecd.org/dataoecd/٤٩/٥٤/٤٦٣٤٠٤٨٩.pdf>
- Rita Ramalho, "Adding a million tax payers", The WorldBank (WB) and the International Finance Corporation (IFC), at: <http://www.doingbusiness.org/~media/fpdkm/doing/٢٠business/documents/reforms/case-studies/٢٠٠٧/db٠٧-cs-pt-egypt.pdf>
- International Monetary Fund, "Revenue Mobilization in developing countries", The Fiscal Affairs Department, March ٨, ٢٠١١, at: <http://www.imf.org/external/np/pp/eng/٢٠١١/٠٣٠٨١١.pdf>

^(٦) راجع: الجريدة الرسمية، "القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على الدخل"، مرجع سبق ذكره.

وفي مقابل تخفيض سعر الضريبة على هذا النحو، تم إلغاء العديد من الإعفاءات سواء الواردة بقانون الضريبة على الدخل السابق أو الواردة بقوانين ضمانات وحوافز الاستثمار. ولقد تمثلت أهم مبررات (٧) الإلغاء في أن الإعفاءات لم تحقق الهدف المنشود من إقرارها ألا وهو زيادة الاستثمارات الأجنبية والمحلية. كما أن الإعفاءات الضريبية المتعلقة بالضرائب المفروضة على الدخل لا تحتل مرتبة متقدمة في قائمة أفضل العوامل الجاذبة للاستثمارات الأجنبية، حيث توجد مجموعة أخرى من العوامل لها الأولوية في ذلك المجال مثل الاستقرار السياسي، وكذا الاستقرار الاقتصادي، واستقرار أسعار الصرف والفائدة... الخ (٨). وبالإضافة إلى ما سبق فإن الحوافز الضريبية المتمثلة في شكل إعفاءات ضريبية أثبتت بالتجربة أنها لم تكن البديل الأمثل، فالمشروع بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي التي يتمتع بها يجد نفسه مطالباً بنسبة ضرائب قد تصل إلى ٤٠% من صافي أرباحه، مما يدفع بالبعض إلى تغيير الشكل القانوني للمشروع أو الانتقال إلى منطقة جديدة بهدف الحصول على فترة إعفاء جديدة. هذا بالإضافة إلى أن تضمين قانون ضمانات وحوافز الاستثمار إعفاءات لمدد طويلة تصل في بعض الأحيان إلى عشرين عاماً، بالإضافة إلى منح العديد من الحوافز مثل عدم وجود قيود على تحويل الأموال أو تشغيل العمالة، دفع ببعض المستثمرين الأجانب إلى إقامة المشروعات في مصر والتمتع بكل تلك التسهيلات، وبعد انتهاء مدة الإعفاء يقومون بتصفية مشروعاتهم وإقامتها في بلدان أخرى أو إقامتها مرة أخرى في مصر ولكن في منطقة أخرى للاستفادة بمجموعة تسهيلات وحوافز جديدة (٩).

(٧) لمزيد من التفاصيل حول تلك المبررات، راجع:

- Alaa El-Shazly, "Tax policy and investment under uncertainty, A neoclassical approach", paper presented to the department of economics ٩th conference, "Public Finance Reform in Egypt", Faculty of economics and political sciences, Cairo University, ٧-٨ June, ٢٠٠٥, P.٢.
- Mahmoud M. Abdellatif and Kinobu Kitamura, Op.Cit., P.٥٤.

- طارق عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص ٢٠، ٢١.

(٨) لقد أثبتت الدراسات المختلفة أن الاعتماد على الإعفاءات الضريبية كعنصر رئيسي ووحيد يجذب الاستثمارات هو أمر خاطئ ويترتب عليه العديد من الآثار السلبية والتي يأتي على رأسها وجود نظم ضريبية غير عادل بالإضافة إلى إهدار جانب كبير من الإيرادات الضريبية. هذا إلى جانب أن المستثمر الرشيد لا يعتمد على أخذ قراراته الاستثمارية على الإعفاءات الضريبية بصفتها العنصر الرئيسي الذي يعول عليه في عملية اتخاذ القرار وإنما يعتمد على مجموعة عناصر أخرى أهم يأتي على رأسها مدى توافر البنية التحتية والاستقرار السياسي في بلد ما. لمزيد من التفاصيل، راجع:

- Mahmoud M. Abdellatif and Kinobu Kitamura, Op.Cit., P.٥٤.
- Steve Onyeiwu, "Tax incentives and foreign direct investment in the MENA region", Paper presented to the ١٢th Annual Conference of the Economic Research Forum, December ١٩-٢١, ٢٠٠٥, Cairo, at: http://www.erf.org.eg/CMS/uploads/pdf/١١٨٤٤٩٧٧١٦_Onyeiwu_Shrestha.pdf
- UNCTAD, "Tax incentives and foreign direct investment, A global Survey", United Nations Conference on Trade and Development, ASIT Advisory Study N.١٦, United Nations, Geneva, ٢٠٠٠, P.١١, at: http://unctad.org/en/docs/iteipcmisc3_en.pdf
- Jacques Morisset, "Tax Incentives: Using Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment", The World Bank Group, Public Policy for the Private Sector, Note N.٢٥٢, Feb ٢٠٠٢, at: <http://rru.worldbank.org/documents/publicpolicyjournal/٢٥٢Moris-٠٢٠٦٠٢.pdf>

(٩) تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ والمعروف بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار قد أعفى الشركات التي تندرج تحت ذلك القانون من الضريبة لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبدء الإنتاج أو مزاولة النشاط. هذا في حين تصل مدة الإعفاء إلى عشر سنوات بالنسبة للشركات والمنشآت التي تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة، وللمجمعات العمرانية الجديدة، والمناطق النائية التي يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء، وكذلك المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية. بينما تصل مدة الإعفاء إلى عشرين عام في حالة الشركات والمنشآت التي يتم إنشائها خارج الوادي القديم. راجع في هذا الشأن:

وعلى الرغم من قيام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإلغاء مجموعة الإعفاءات الواردة في القوانين السابقة عليه، إلا أنه قد تضمن في بعض مواد إعفاءات معينة دون التقييد بمدد زمنية محددة في بعضها. ومن هذه الإعفاءات على دخول الأشخاص الطبيعيين: أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، وذلك لمدة عشر سنين من تاريخ بدء مزاولة النشاط؛ أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنين من تاريخ بدء مزاولة النشاط؛ ناتج التعامل عن الاستثمارات في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية، مع عدم جواز خصم الخسائر الناتجة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية؛ عوائد السندات و صكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية؛ والتوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والتوزيعات على حصص رأس مال الشركات والتوزيعات على صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار؛ وكذلك العوائد على الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع.

كما تعفى دخول الأشخاص الطبيعيين من الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الإجتماعى للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل ٥٠% من الربح السنوى، وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال. ولقد أضاف القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ أنه بالنسبة للمشروعات التي تقام بمحافظةى شمال وجنوب سيناء والممولة من الصندوق الإجتماعى للتنمية يكون الإعفاء بحد أقصى خمسمائة ألف جنيه.

وكذلك يعفى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته دخول الأشخاص الاعتباريين في كل من الوزارات والمصالح؛ أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥؛ المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفنى وممثلوها والتي تنص الاتفاقيات الدولية على إعفائها، أرباح وتوزيعات صناديق الاستثمار المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ التي يقتصر نشاطها على الاستثمار في الأوراق المالية دون غيرها، وعائد السندات المقيدة في جداول البورصة دون سندات الخزنة العامة، ناتج التعامل عن الاستثمارات في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية، عوائد الأوراق المالية

- الجريدة الرسمية، "القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضرائب وحوافز الاستثمار"، العدد ١٩ (مكرر)، ١١ مايو ١٩٩٧.
- Hanaa Kheir El-Din, Samiha Fawzy and Amal Rifaat, "Marginal Effective Tax Rates and Investment Decisions in Egypt", Egyptian Center For Economic Studies (ECES), Working Paper N. ٤٥, November ٢٠٠٠, P.٢١, at: http://www.cces.org.eg/Uploaded_Files/٧BFBF٥٢٨١D-٣١D٩-٤٢BC-A٦٤٦-٨٥C٥١EF٥٧٢١B٪٧D_ECESWP٤٥e.pdf

وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي المصرى أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها، وذلك استثناءً من حكم المادة ٥٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليها أشخاص اعتبارية مقيمة مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى، أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضى، وذلك لمدة عشر سنين من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، أرباح شركات الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها، وشركات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنين من تاريخ مزاولة النشاط.

هذا بالإضافة إلى أن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نص على أن تظل الإعفاءات المقررة بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ المتعلق بضمانات وحوافز الاستثمار سارية بالنسبة للشركات والمنشآت التي بدأ سريان مدد إعفائها قبل تاريخ العمل بهذا القانون، وبذلك إلى أن تنتهى المدد المحددة لهذه الإعفاءات. أما الشركات والمنشآت التي أنشئت وفقاً لأحكام القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ولم تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فيشترط لتمتعها بالإعفاءات المقررة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار أن تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بقانون الدخل الجديد.

• تطبيق ضريبة موحدة على الدخل:

الضريبة الموحدة تفرض على مجموع إيرادات الممول من مختلف الأنشطة الاقتصادية، بحيث تخضع كلها لنفس الأسعار والأحكام^(١٠) دون تمييز بين مصدر دخل وآخر^(١١). ولقد هدف القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى تطبيق ضريبة موحدة على الدخل. فقد نصت المادة السادسة من القانون على فرض ضريبة سنوية على "مجموع" صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر. ومن ثم، يمكن القول بأن كلمة "مجموع" هنا تفيد بأن الدخول المختلفة للشخص الطبيعي يتم تجميعها في وعاء واحد، وذلك من كافة مصادر الدخل المتنوعة لتصبح حينئذ مادة واحدة خاضعة للضريبة.

^(١٠) المقصود بالأحكام هنا هي تلك المتعلقة بإجراءات الربط والطنن والتحصيل، وأيضاً تلك التي تقتضى تقييم الممول لإقرار واحد يتضمن تحديد إيراداته من كافة مصادر الدخل المختلفة.

^(١١) بمعنى آخر يقصد بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين فرض ضريبة واحدة على جميع أنواع الدخول أو الإيرادات الخاصة بالشخص الطبيعي أياً كانت طبيعتها أو مصدرها دون تمييز، سواء كانت ناتجة من ثروات عقارية أو منقولة، وسواء كانت مستمدة من عمل أو رأس مال أو من اختلاط العمل ورأس المال معاً، وذلك بعد خصم التكاليف اللازمة لإنتاج هذه الدخول خلال فترة ضريبية محددة.

هذا بالإضافة إلى أنه أخرج إيرادات رؤوس الأموال المنقولة من بين مصادر الدخل المختلفة الخاضعة للضريبة، وأدخل المرتبات (إذا لم تكن إيرادات الممول قاصرة على المرتبات) ضمن الإقرار الضريبي السنوي.

كما قام المشرع في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتوحيد سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والذي يتعين على الممول دفعه عند كل شريحة من الدخل، حيث نص في المادة الثامنة من القانون على أن يبلغ سعر الضريبة ١٠% بالنسبة للشريحة الأولى من الدخل (أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه)، و١٥% للشريحة الثانية (أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه)، و٢٠% للشريحة الثالثة (أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه^(١٢)). ثم جاء القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ ليعدل تلك الشرائح، بحيث حدد سعر الضريبة بـ ١٠% بالنسبة للشريحة الأولى من الدخل (أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠ جنيه)، و١٥% للشريحة الثانية (أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠ جنيه)، و٢٠% للشريحة الثالثة (أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى مليون جنيه)، و٢٥% للشريحة الرابعة (أكثر من مليون جنيه). وهذا على العكس من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الذي كان يخضع إيرادات رؤوس الأموال المنقولة لسعر نسبي مقداره ٣٢% من إجمالي المادة الخاضعة للضريبة، بينما يخضع المرتبات وما في حكمها لسعر ضريبي ٢٠% للشريحة الخاصة بما دون ٥٠٠٠٠ جنيه، ولسعر ٣٢% فيما زاد عن ذلك^(١٣).

كما قرر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ توحيد المعاملة الضريبية للأشخاص الاعتبارية بأن أخضع صافي أرباحهم الكلية لسعر ضريبي واحد هو ٢٠%، تمت زيادته لاحقاً إلى ٢٥% بموجب القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢^(١٤).

• زيادة الحد الأدنى للإعفاء الضريبي:

دأب المشرع الضريبي منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على التمييز بين الممولين -فيما يتعلق بحدود الإعفاءات- حسب الحالة الاجتماعية، ثم جاء القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعد كل تلك الفترة ليوحد حد الإعفاء للجميع دون النظر إلى نوع الممول (ذكر أو أنثى) أو حالته الاجتماعية. فوفقاً لما ورد بالكتاب الثاني -المتعلق بالضريبة على دخل الأشخاص

^(١٢) تمت تعديل الشريحة الثالثة بحيث يصبح حدّها الأقصى ١٠ مليون جنيه، كما تمت إضافة شريحة رابعة بسعر ضريبي قدره ٢٥% لمن يزيد دخلهم عن ١٠ ملايين جنيه، بموجب المرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١. إلا أن ذلك المرسوم تم إلغائه العمل به بموجب القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢.

^(١٣) ومع ذلك، فإن المشرع قد حدد بعض الإيرادات التي تخضع لسعر نسبي مختلف عن السعر التصاعدي الموحد لاعتبارات مختلفة. ^(١٤) فيما عدا أرباح هيئة قناة السويس والهيئة العامة للبترول والبنك المركزي والتي تخضع لسعر ضريبي مختلف هو ٤٠%، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجهما للضريبة بسعر ٤٠،٥٥%.

كما تجدر الإشارة إلى أنه تم بموجب المرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ قصر السعر الضريبي ٢٠% على الوعاء الضريبي الذي يقل عن ١٠ ملايين جنيه، بينما الوعاء الضريبي الذي يقدر بأكثر من ذلك فيخضع لسعر ضريبي قدره ٢٥%. إلا أن القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ أوقف العمل بذلك المرسوم.

الطبيعيين- من القانون الجديد، حددت المادة السابعة حد الإعفاء بـ ٥٠٠٠ جنيه سنوياً، أى ما يعادل ٤١٦ جنيه شهرياً، وذلك مقارنة بحد إعفاء شهرى قدره ٢٥٠ جنيهاً فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١. هذا وتجدر الإشارة إلى أن المادة الثالثة عشر قد أضافت إعفاءً إضافياً قدره ٤٠٠٠ جنيه سنوياً لأصحاب المراتب -وذلك مقارنة بإعفاء قدره ٢٠٠٠ جنيه فقط فى ظل القانون السابق-.

وتجدر الإشارة فى هذا المجال إلى أن تقديرات مشروع الموازنة العامة للدولة عن العام المالى ٢٠١٣/٢٠١٤ تم وضعها بناء على افتراض إقرار مجلس الشورى للتعديلات المطروحة عليه بشأن قانون الضريبة على الدخل، والتي تضمنت زيادة حد الإعفاء الشخصى لأصحاب المراتب بنحو ٣ آلاف جنيه، ليصل إلى ٧ آلاف جنيه^(١٥).

• إتباع أسلوب جديد للربط الضريبي والفحص:

ومن أهم التغييرات التى اشتمل عليها القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أيضاً، والتي تهدف بصفة رئيسية إلى دعم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، ذلك المتعلق باعتباره الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو الأساس أو الأصل فى ربط الضريبة، بحيث يتمتع على الأمور فى مأمورية الضرائب المختصة تعديل الإقرار أو تصحيحه إلا فى حالات معينة حددها المشرع. والواقع أن هذا النظام يتوافق مع ما استحدثه المشرع أيضاً من الأخذ بنظام الفحص بالعينة بناء على أسس موضوعية تحدد كيفية اختيار الإقرارات التى سيتم فحصها، وذلك بدلاً من نظام الفحص الشامل لكل الإقرارات الذى كان يطبق سلفاً.

١-٢-٣ تقييم لأهم آثار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل على كل

من الاستثمار والعدالة الاجتماعية

أولاً: الأثر على النمو من خلال تشجيع الاستثمار:

بهدف تشجيع الاستثمار، نص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على مجموعة من الحوافز الضريبية، جاء على رأسها خصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج، سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، بالإضافة إلى إمكانية ترحيل الخسائر حيث نص القانون على أنه "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة، نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة. كما

^(١٥) راجع: "وزارة المالية"، البيان المالى عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٣/٢٠١٤، القاهرة، ٢٠١٣، ص ١٣، ١٤، على موقع: WWW.mof.gov.eg

اعتبر القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إهلاكات أصول المنشأة وكذا الديون المدومة وعوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها بمثابة تكاليف ومصروفات واجبة الخصم^(١٦). وكذلك استهدف القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عند تحديده لسعر الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية تخفيض العبء الضريبي عليها من خلال تخفيض سعر الضريبة، وذلك بهدف تشجيع الاستثمار أيضاً ودفع معدلات النمو الاقتصادي في المجتمع ككل، وبحيث يتم فرض الضريبة على أرباح الشركة قبل التوزيع دون التمييز بين الأرباح الموزعة وغير الموزعة (أو المحتجزة) على أساس نسبي، بنسبة ٢٠% من صافي الأرباح النقدية، تم تعديلها لاحقاً لنسبة ٢٥% بموجب القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢^(١٧). إلا أنه، ومقابل ذلك التخفيض، قام بإلغاء الإعفاءات الضريبية الواردة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار. ورغم أن إلغاء الإعفاءات كان له مبرراته إلا أن الطريقة الفجائية التي تم بها كان لها بعض الآثار السلبية نتيجة الإخلال بقاعدة الاستقرار الضريبي^(١٨).

وإذا كانت سياسة منح الإعفاءات الضريبية في مصر لم تحقق الهدف المنشود من إقرارها ألا وهو زيادة الاستثمارات الأجنبية والمحلية، فهناك عدة نظم أو أنواع أخرى للحوافز الضريبية - بخلاف الإعفاءات الضريبية- يمكن الاستعانة بها في تحقيق الأهداف المنشودة، مثل نظام الخصم من الوعاء الضريبي الذي يتم من خلاله خصم بعض النفقات من وعاء الضريبة، ونظام تأجيل الضريبة الذي يتم عن طريق إرجاء إدخال الأرباح في وعاء الضريبة أو تأجيل ميعاد استحقاق الضريبة، ونظام الإهلاك المعجل Accelerated Depreciation الذي يتم من خلاله مضاعفة معدل استهلاك رأس المال الثابت المخصوم من وعاء الضريبة، ونظام مخصصات أو مسموحات الاستثمار Investment Allowances

^(١٦) راجع: الجريدة الرسمية، "القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل"، مرجع سبق ذكره، المواد رقم ٢٣، ٢٧، ٢٨، و٢٩.

^(١٧) تجدر الإشارة إلى أنه وفقاً للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تفرض الضريبة على الأشخاص الاعتبارية سواء أكانت شركات أموال أو أشخاص، هذا في حين كتبت تلك الضريبة تفرض على شركات الأموال فقط - بنسبة ٤٠% - قبل سريان ذلك القانون. لمزيد من التفصيل، راجع:

- ياسر محمد عيد، "دور الضريبة على الدخل في تحقيق العدالة الضريبية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢، ص ٣.
- Somaya Ahmed Abdel-Mowla, "The Egyptian tax system reforms, investment and tax evasion (٢٠٠٤-٢٠١٢)", Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol. ٢٨, N. ١, ٢٠١٢.

^(١٨) راجع في ذلك الشأن:

- محمود السيد الناعى، "خريطة طريق لصياغة نظام ضريبي ملائم في مصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢، ص ٢٠.

- أمين السيد احمد لطفي، "دراسة اختبارية لانعكاسات الأزمة المالية العالمية ومحددات تطبيق قانون الضريبة على الدخل على انخفاض حصيلته الضرائب في مصر باستخدام نموذج المحاكاة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر بعنوان "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
- مسعود حسن غنيم، "دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وانعكاس ذلك على لجان الطعن مع صياغة نتائج ومقترحات الحل مع بيان آلية التنفيذ"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢، ص ١٣.

الذى يتم من خلاله منح المشروع حق إهلاك الأصول الرأسمالية بقيمة أكبر من قيمتها الدفترية، ونظام ترحيل الخسائر Loss Carry Forward الذى يتم من خلاله ترحيل الخسائر للأمام على فترة زمنية عادة ما تتراوح بين ٣-٥ سنوات^(١٩).

إلا أنه يتوجب عند منح الحوافز الضريبية المختلفة، مراعاة الطبيعة المختلفة للمشروعات التى تسعى خطة التنمية المستقبلية لتشجيعها. فالحوافز الضريبية تختلف من حيث قدرتها على جذب الاستثمار أو من حيث مناسبتها للمشروعات المختلفة أو الأنشطة بحسب طبيعتها. فالحوافز المناسبة للمشروع الصناعى تختلف عن تلك المناسبة للمشروع التجارى أو الزراعى أو مشروعات الخدمات^(٢٠). ومن ثم، فإن تقرير حافز موحد لكل هذه المشروعات لن يكون مناسباً، لأن مقدرته على جذب وتشجيع الاستثمارات المختلفة ستكون محدودة وسوف تقتصر على الأنشطة والمشروعات التى تناسبها هذه الحوافز فقط من دون غيرها. ومن ثم، هنالك حاجة لتتبع الحوافز الضريبية المستخدمة فى جذب الاستثمارات بحسب المشروعات المراد جذبها وتشجيعها فى ظل خطة التنمية الموضوعية^(٢١).

وأخيراً، يجب ألا نغفل عن أنه فى ظل حرية حركة رؤوس الأموال، فإن الاستثمارات سوف تتجه إلى الدول التى تحقق لها أقصى فائدة وأعلى عائد، ومن ثم فإن حجب وعدم منح أى حوافز للمستثمرين أو منحها بقدر غير كافى أو غير متناسب مقارنة مع تلك التى تمنحها الدول الأخرى المضيئة للاستثمارات والتى تتنافس من أجل الحصول عليها وجذب المزيد منها، سوف يجعل فرصة هذه الدولة فى الحصول على الاستثمارات الأجنبية ضعيفة وكذلك فرصتها فى الاحتفاظ بالاستثمارات المحلية. خلاصة القول، أن الدولة عند تصميمها للحوافز الضريبية بهدف جذب رؤوس الأموال محلياً ودولياً، لابد وأن تأخذ فى الحسبان بيئة الاستثمار العالمية التنافسية والحوافز السائدة فيها.

ويجب أن يتم ذلك فى إطار سياسة متكاملة تسعى بدورها لتوفير المناخ الملائم للاستثمار. ففى غياب مناخ ملائم للاستثمار، يصبح منح المزيد من الحوافز الضريبية بلا

^(١٩) لمزيد من التفاصيل حول تلك الحوافز، راجع:

United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), "Tax incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey", United Nations, ASIT Advisory Studies, N.١٦, Geneva, ٢٠٠٠, p.١٩-٢٢, at:

http://unctad.org/en/Docs/iteipemisc3_en.pdf

^(٢٠) فعلى سبيل المثال، تهتم المشروعات الصناعية، إلى جانب الإعفاء من الضريبة لفترات زمنية معينة، بالمسموحات الخاصة بالإهلاك والإهلاك المعجل، بينما تهتم مشروعات المناطق الحرة بالإعفاء المطلق. أما مشروعات استصلاح الأراضى واستزراعها، فتتطلب بتوافر إعفاءات ضريبية لمدد زمنية أطول نظراً لضعف إنتاجية هذه المشروعات فى سنواتها الأولى وضخامة المبالغ التى تصرف على الاستصلاح والاستزراع والبنية الأساسية.

^(٢١) لمزيد من التفاصيل فى هذا الشأن، راجع:

- سمير سعد مرقص، "تنمية كفاءة وفعالية الأداء الضريبى وأثره على الاستثمار والخصخصة"، بحث مقدم لمؤتمر "مستقبل الإدارة الضريبية فى القرن الحادى والعشرين"، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٦-٧ نوفمبر ١٩٩٩، ص ٢٥٨، ٢٥٩.

- ممدوح أبو السعود، ورقة عمل نحو نظام ضريبى ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبى الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبى ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

جدوى، بل إن تكلفة تلك الحوافز قد تفوق العائد منها. وبناء عليه، فإن منح الحوافز الضريبية يجب أن يسير بالتوازي مع تحسين الظروف والعوامل الأخرى المشجعة للاستثمار واللازمة لتوفير المناخ المناسب للاستثمار، حتى لا يمثل ذلك إهداراً لموارد الدولة. فتحسين العوامل الأخرى من شأنه أن يساعد على تحقيق نفس الأهداف بأقل قدر من الحوافز الضريبية أو تحقيق أكبر قدر من المخرجات والتأثيرات بأقل قدر من الحوافز.

ثانياً: الأثر على العدالة الضريبية والبعد الاجتماعي^(٢٢):

سعى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته لتحقيق المزيد من العدالة الضريبية ومراعاة البعد الاجتماعي. وذلك من خلال تخفيض سعر الضريبة وتوسيع الشرائح، بالإضافة إلى تدرج الضريبة عن طريق الأخذ بنظام الضرائب التصاعديّة، وكذا زيادة حدود الإعفاء بالنسبة للممولين. وهو الأمر الذي دفع بالبعض^(٢٣) للقول بأن تلك القوانين تحيز لأصحاب الدخول الصغيرة والمتوسطة، مما يؤدي إلى زيادة الدخل المتاح لدى الأفراد، ومن ثم زيادة الطلب في السوق مما يساعد على الانتعاش. كما أن تخفيض الضريبة وتوسيع الشرائح سوف يحقق فائضاً يتم إعادة ضخه في مجال الاستثمار، ويساعد في تحقيق الاستغلال الأمثل للطاقت الإنتاجية، ومن ثم يوفر فرص عمل جديدة.

والقول السابق مردود عليه بأن تلك القوانين لم تحاب أصحاب الدخول الصغيرة والمتوسطة بالقدر الكافي، بل على العكس فإنها لم تراعى البعد الاجتماعي في عدة جوانب هامة ورئيسية. أبرز تلك الجوانب يتمثل في أن المشرع المصري بإقراره تلك القوانين قد خرج على اعتبارات العدالة حيث ساوى في العبء الضريبي بين أصحاب المشروعات الرأسمالية الضخمة -والتي تصل أرباحها إلى مئات الملايين من الجنيهات- ومن دونهم من أصحاب المشروعات الأقل حجماً. فتوحيد معدل الضريبة في ظل القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بشأن تعديل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ -على من تصل أرباحهم التجارية والصناعية

(٢٢) لمزيد من التفاصيل، راجع:

- جلال الشافعي، "إطار مقترح لتطوير النظام الضريبي المصري ليتواءم مع الحالة الاقتصادية الحالية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

- سيد عطيتو محمد على، "الاتجاهات الحديثة لتطوير الضريبة على الدخل لمواجهة تحديات العصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

- جنات فاروق السمالوطي، "الإصلاح الضريبي في مصر والمعادلة الصعبة"، بحث مقدم لمؤتمر "إصلاح المالية العامة في مصر"، قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ٧-٨ يونيو ٢٠٠٥.

- محمد إبراهيم أبو شادي، مرجع سبق ذكره.

- السيد محمد نصار، "مبدأ العدالة الضريبية في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر بعنوان "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠، ص ٢٢.

- OECD, Op.Cit.

(٢٣) السيد محمد نصار، مرجع سبق ذكره.

إلى مليون جنيه فأكثر في العام هو مجافاة لاعتبارات العدالة التي يجب أن يقوم عليها النظام الضريبي. وكان يجب بالأحرى أن يتم زيادة معدل الضريبة تصاعدياً على الشرائح العليا من الدخل بالنسبة لأصحاب هذه المشروعات والشركات، وخاصة باعتبارهم المستفيد الأكبر من الإنفاق العام على البنية الأساسية والخدمات الإنتاجية. فاعتبارات العدالة لا تقتصر فقط على مسألة تخفيف العبء الضريبي على أصحاب الدخل المنخفضة، وإنما تتطلب أيضاً زيادة معدلات الضرائب على الأغنياء، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال مبدأ التصاعد في أسعار الضريبة.

هذا بالإضافة إلى أن نصوص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ -وما تلاه من تعديلات- قد أخفقت مرة أخرى في مراعاة اعتبارات العدالة بالقدر الكافي، عند تحديدها لحد الإعفاء الضريبي لأصحاب الدخل المنخفضة. فبالنظر إلى النظم الضريبية المتقدمة، وبهدف مراعاة اعتبارات العدالة، نجد أن الدخل المنخفضة تحظى بمعاملة خاصة، تتلخص أبرز معالمها في مجموعة النقاط التالية:

- يمنح أصحاب الدخل المنخفضة إعفاءً أساسياً Basic allowance يتم الاسترشاد في تحديده بمستوى أو خط الفقر، وذلك بهدف ضمان حد أدنى لمستوى المعيشة. ويتغير مستوى هذا الإعفاء وفقاً لحجم الأسرة. كما يتم تعديله وتصحيحه سنوياً وفقاً لتطور معدل التضخم، وبحيث تتم المحافظة على قيمته الحقيقية.
- يرتفع حد الإعفاء الأساسي بمقدار الخصم الخاص بالدخل المكتسبة Earned income tax credit، والذي يمنح لأصحاب الأجور فقط. وتصحح قيمته - بالمثل- وفقاً لتطور معدلات التضخم. ويتحدد هذا الخصم بمستوى الأجر حيث يبدأ بنسبة معينة عند مستوى معين من الأجر، ثم تتجه هذه النسبة للانخفاض مع ارتفاع مستوى الأجر، حتى تتلاشى تماماً بوصول الأجر إلى مستوى معين.
- يمنح خصم رعاية الطفل Child care tax credit للأعزب الذي يعول أو للمتزوج الذي يعول (بحد أقصى)، وذلك دون تفرقة بين الرجل والمرأة.
- تمنح دولاً أخرى -مثل المملكة المتحدة- مجموعة إعفاءات إضافية تعرف بمخفضات الضريبة Tax reducers، ويرتبط بعضها بعمر الممول، بينما يرتبط البعض الآخر بحالات خاصة مثل فقدان البصر أو الترميل (بالنسبة للمرأة فقط).

وفي ظل ما سبق، يمكن القول أن المشرع المصري لم يراع البعد الاجتماعي بالقدر الكافي، حيث لم يراعى الاعتبارات السابقة. هذا بالإضافة إلى أن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

قد تجاهل أيضاً عملية تصحيح حد الإعفاء على فترات زمنية معينة وفقاً للتغيرات التي تطرأ على معدلات التضخم، وبحيث يتم المحافظة على القيمة الحقيقية لذلك الإعفاء. كما أن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ جاء ببعض الإعفاءات التي يمكن القول بأنها تجافى اعتبارات العدالة. فالمشرع، من خلال إعفائه لأرباح المستثمرين في محفظة الأوراق المالية، قد تحيز لفئة من أصحاب الدخول بدون مبرر منطقي.

وجدير بالذكر هنا أيضاً أنه في محاولة لتدارك بعض سلبيات القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولتحقيق درجة أكبر من العدالة الضريبية والاجتماعية، أصدر المجلس العسكري في ٢٠١١/٦/٢٨ مرسوم بالقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ قام من خلاله بتعديل كل من المادة رقم ٨ والمادة رقم ٤٩ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحيث تعكس درجة أكبر من التصاعدية عند مستويات الدخل المرتفعة وكذا لتراعي بدرجة أكبر اعتبارات العدالة الاجتماعية. ومن ثم، تم تعديل الشرائح الضريبية بالنسبة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لتصبح على النحو التالي:

- الشريحة الأولى: ٥٠٠٠ آلاف جنيه في السنة، معفاة من الضريبة.
- الشريحة الثانية: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه (١٠%).
- الشريحة الثالثة: أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه (١٥%).
- الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه حتى ١٠ ملايين جنيه (٢٠%).
- الشريحة الخامسة: أكثر من ١٠ ملايين جنيه (٢٥%).

أما بالنسبة للضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فلقد نص المرسوم على أن تصبح كالتالي:

- الشريحة الأولى: حتى ١٠ ملايين جنيه بسعر (٢٠%).
- الشريحة الثانية: أكثر من ١٠ ملايين جنيه بسعر (٢٥%).

ثم أعقب ذلك، صدور القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ في ٦ ديسمبر ٢٠١٢، والذي قام بإلغاء ذلك المرسوم -سالف الذكر- وما انطوى عليه من تعديلات، وقرر مجموعة شرائح ضريبية جديدة تمثلت في الآتي:

- الشريحة الأولى: ٥٠٠٠ آلاف جنيه في السنة، معفاة من الضريبة.
- الشريحة الثانية: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠ جنيه (١٠%).
- الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠ جنيه (١٥%).
- الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى مليون جنيه (٢٠%).
- الشريحة الخامسة: أكثر من مليون جنيه (٢٥%).

أما بالنسبة للضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، فلقد نص القانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢ على أن يصبح سعر الضريبة ٢٥% لجميع المستويات.

وعلى الرغم من أن مجموعة التعديلات سألقة الذكر، والتي تضمنها القانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، تتطوى على توسيع للشرائح منخفضة الدخل، ومن ثم تخفيض أسعار الضريبة بالنسبة لبعض مستويات الدخل التي انتقلت من شريحة ضريبية عليا إلى أخرى أدنى، كما تتيح درجة أكبر من التصاعدية في الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعية، إلا أنها تعد غير كافية لتحقيق العدالة الضريبية والاجتماعية. فهناك حاجة لمزيد من التصاعدية فيما يتعلق بفئات الدخل المرتفعة. فالفروق بين الحدود الدنيا والعليا للدخل في الشرائح الضريبية العليا تعد شاسعة وتقبل المزيد من التقسيم والتدرج، بحيث توفر درجة أكبر من العدالة. كما أن هناك حاجة ملحة لمراجعة حد الإعفاء الشخصي (٥ آلاف جنيه) وزيادته وكذا تعديله بحيث يراعى الاعتبارات الاجتماعية بدرجة أكبر، وبخاصة عدد أفراد الأسرة التي يعولها الممول. كما يستلزم الأمر تعديل ذلك الحد دورياً بما يتناسب وتكاليف المعيشة التي تشهد ارتفاعات متوالية في مصر في ظل ارتفاع معدلات التضخم.

أما فيما يتعلق بالضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الاعتبارية، فإن إلغاء المرسوم رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ وما انطوى عليه من تصاعد في الضريبة، يعد ردة إلى الخلف على مستوى العدالة الضريبية والاجتماعية. ومن ثم يستلزم الأمر إعادة النظر في الضريبة المفروضة على دخل الأشخاص الاعتبارية لتتمتع بدرجة من التصاعدية وبحيث تراعى اعتبارات العدالة بالشكل الكافي.

خلاصة القول، أنه ما تزال هناك حاجة لأن تلعب الضرائب دوراً أكبر في إعادة توزيع الدخل في الاقتصاد المصرى.

٢- الضريبة على العقارات المبنية

٢-١ تطور نظام الضرائب على العقارات المبنية في مصر^(٢٤)

تعد الضرائب على العقارات المبنية من أقدم أنواع الضرائب المباشرة التي وردت في التشريعات الضريبية المصرية. ويعتبر عام ١٨٤٢ هو بداية التنظيم الحديث لهذا النوع من الضرائب في مصر، إذ فرضت خلاله الضريبة على العقارات المبنية بمدينة القاهرة، وكذا على العقارات المملوكة للمصريين والتي يسكنها الأجانب بمدينة الإسكندرية. ولقد كانت الضريبة حينئذ تعادل شهراً سنوياً من إيجار المبنى (أى بواقع ١:١٢ من الإيجار السنوى). وقد تم تعديل هذه الضرائب عدة مرات لتوسيع نطاقها.

واستمرت العقارات المبنية خاضعة لنصوص الأمر العالى حتى صدور القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ والذي حاول تشجيع بناء الإسكان الاقتصادى والمتوسط والحد من الإسكان الفاخر، وذلك عن طريق فرض ضريبة تصاعدية يتراوح سعرها ما بين ١٠%-٤٠% على حسب قيمة الوعاء الضريبي^(٢٥) (مع اتخاذ القيمة الإيجارية كوعاء للضريبة^(٢٦))، وعلى أن تتم إجراءات الحصر والتقدير للعقارات كل ١٠ سنوات). كما أعفى ذلك القانون السكن الخاص الذى يقيم فيه الممول وأسرته من الضريبة.

وقد استمر العمل بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ لفترة طويلة، حتى رأت الحكومة المصرية -حسب ما أوردته فى المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨- أن هنالك ضرورة لتعديله حتى يتماشى مع التغيرات الاقتصادية التى مر بها المجتمع، وكذا

^(٢٤) لمزيد من التفصيل، راجع:

- إمام أحمد كامل، "الضريبة على العقارات المبنية فى ضوء أحكام القتون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ واللائحة التنفيذية الصادرة رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.
- سلمية حسين محمد، "المراحل التاريخية لقوانين الضرائب العقارية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.
- مها محمود عبد الرزاق، "أحكام قتون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ فى ضوء الأسس العلمية لفرض الضرائب"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مجلد ٤٨، عدد (١)، جامعة الإسكندرية، يناير ٢٠١١.
- رمضان صديق، "الضرائب على العقارات المبنية فى التشريع المقارن والمصرى"، سلسلة دراسات فى القانون الضريبي المقارن، العدد الأول، ٢٠١٠.
- محمود جاب الله أبو المجد، "الممكن الخاص والإقرارات الضريبية بين قانونى الضريبة العقارية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
- إمام أحمد كامل، "الضريبة على العقارات المبنية فى ظل أحكام القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ واللائحة التنفيذية لوزير المالية رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
- ^(٢٥) فى البداية، كان سعر الضريبة وفقاً لهذا القتون يبلغ ١٠% لكافة العقارات الخاضعة للضريبة. ثم بعد ذلك، ورغبة من المشرع فى استخدام الضريبة على العقارات المبنية كدأاة للحد من بناء المساكن الفاخرة، تم إصدار القتون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦١ ليعدل المادة رقم ١٢ من القتون ٥٦ لسنة ١٩٥٤ وليجعل أسعار الضريبة المطبقة تصاعدية.
- ^(٢٦) على أن يتم تقدير القيمة الإيجارية إما على أساس الأجرة المتفق عليها بين المالك والمستأجر (إذا كان العقد خالياً من شبهة الصورية أو المجاملة) أو على أساس كل العوامل التى تؤدى إلى تحديدها، خاصة إيجار المثل.

يتمشى مع النمو والتطور فى الرقعة العمرانية التى اتسعت فى جميع أنحاء البلاد. وبناء عليه، قامت الحكومة بإصدار مشروع القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

٢-٢ القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية وتعديلاته

قبل التعرض لأهم ملامح القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته وخصائص الضريبة على العقارات المبنية فى ظلهم، نستعرض بإيجاز أهم مبررات الحكومة المصرية لإصدار القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

١-٢-٢ مبررات ودوافع إصدار قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨^(٢٧)

- توحيد وتنسيق أحكام الضريبة العقارية من التشردم التشريعى المصاحب لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، والذى استلزم تطبيقه مراعاة الأحكام ذات العلاقة الواردة فى كل من قانون الإدارة المحلية وقانون الضريبة على الدخل وقوانين الإسكان المتعددة. ومن ثم، جاء القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ليصبح هو المرجع الوحيد فى فرض الضريبة العقارية، وبما يحقق تيسير المعاملة الضريبية ويضبط أحكامها.
- تحقيق نوع من العدالة الضريبية والمساواة فى المعاملة الضريبية بين كافة العقارات المملوكة للمواطنين، بالإضافة إلى إزالة التشوهات الاقتصادية التى أصابت السوق العقارى كنتيجة لتطبيق القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤، حيث أن نصوص القانون السابق كانت تخضع مناطق جغرافية معينة للضريبة دون الأخرى. وقد ترتب على ذلك إعفاء الكثير من العقارات المبنية الكائنة فى بعض المناطق السياحية أو المجتمعات العمرانية الجديدة، وذلك على الرغم من ارتفاع مستواها العمرانى أو ارتفاع مستوى دخل ملاكها. كما كانت نصوص ذلك القانون أيضاً تميز فى أسعار الضريبة بين الوحدات السكنية وغير السكنية بصورة غير مبررة من الناحية الاقتصادية أو الاجتماعية. وهو

(٢٧) لمزيد من التفاصيل حول تلك المبررات، راجع:

- المسعيد محمد شعيب، "دراسة تحليلية مقارنة للصعوبات المتوقعة لتطبيق الضريبة على العقارات المبنية فى إطار معيار المحاسبة المصرية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠، ص ٤، ٥.

- فوزى عبد الشافى عبد العزيز، "مشكلات التحلب الضريبى فى ظل قانون الضريبة العقارية ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠، ص ٧، ٨.

- مها محمود عبد الرازق، مرجع سبق ذكره، ص ٣٢٨.

- رمضان صديق، "الضرائب على العقارات المبنية"، مرجع سبق ذكره، ص ٤٢، ٤٣.

الأمر الذى دعا القانون الجديد إلى مد نطاق أحكامه إلى جميع المناطق والعقارات بمختلف أنواعها، تحقيقاً للمساواة والعدالة الضريبية، وكذا للحد من المضاربة على العقارات.

- العمل على زيادة موارد الدولة من الحصيلة الضريبية لمواجهة مجالات الإنفاق المختلفة، بالإضافة إلى حث أصحاب العقارات الشاغرة أو غير المستعملة على تأجيرها، مما يمكن أن يودى إلى زيادة عرض العقارات القابلة للتأجير، ومن ثم التخفيف من حدة أزمة الإسكان.

٢-٢-٢ أهم ملامح قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته^(٢٨)

- توضيح أن الأساس فى تقدير قيمة الوعاء الضريبي هو القيمة السوقية للعقار، والتي اعتمد المشرع الضريبي فى تقديرها على طريقة التقدير الجزايفى القانونى^(٢٩).
- توحيد سعر الضريبة ليصبح ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة (وذلك بعد استبعاد ٣٠% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة فى أغراض السكن، و٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة فى غير أغراض السكن، وذلك مقابل جميع المصروفات التى يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما فى ذلك مصاريف الصيانة)^(٣٠). ومن ثم، فهى ضريبة نسبية ثابتة تفرض على كافة أنواع العقارات سواء كانت عقارات لأغراض السكن أو عقارات لغير أغراض السكن.
- إلغاء الفقرة الأولى من المادة (٣٩) من قانون الضريبة على الدخل الصادر برقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي كانت تنص على إعفاء السكن الخاص الذى يقيم به الممول، هو

^(٢٨) لمزيد من التفصيل حول تلك القوانين، راجع:

- الجريدة الرسمية، "اللقون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد (٢٥ مكرر ج)، ٢٣ يونيو ٢٠٠٨.
- الجريدة الرسمية، "اللقون رقم ١ لسنة ٢٠١٠ بتعديل بعض أحكام اللقون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد ٣ (تابع)، ٢١ يناير ٢٠١٠.
- الجريدة الرسمية، "المرسوم بقون رقم ١١٨ لسنة ٢٠١١ بتعديل بعض أحكام اللقون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد ٣٦ (مكرر)، ١٠ سبتمبر ٢٠١١.
- الجريدة الرسمية، "المرسوم بقون رقم ١ لسنة ٢٠١٢ بتعديل المرسوم بقون رقم ١١٨ لسنة ٢٠١١ بتعديل بعض أحكام اللقون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد ٥٢ مكرر (هـ)، ٣ يناير ٢٠١٢.
- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية باللقون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام اللقون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد ٤٩ تابع (أ)، ٦ ديسمبر ٢٠١٢.
- عمر أحمد صبرى، "التقييم العقارى والضرائب العقارية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
- أيمن محمد نصر الدين، "الضريبة العقارية، ممتجدات وممتجدات، دراسة مقارنة"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
- مها محمود عبد الرازق، مرجع سبق ذكره.

- رمضان صديق، "الضرائب على العقارات المبنية"، مرجع سبق ذكره.

^(٢٩) فقد أشارت المادة (٧) فى الباب الثانى من اللائحة التنفيذية لللقون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ إلى اعتماد لجان الحصر والتقدير على بعض الدلائل والقرائن (مثل الموقع الجغرافى، طبيعة المنطقة الكائن بها العقار، عرض الشارع، المرافق المتصلة،... إلخ) للوصول إلى القيمة السوقية للعقار.
^(٣٠) على أن يمتدشء بالمؤشرات الواردة بالجدول المرفقة باللقون فى تحديد الضريبة. راجع: الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية باللقون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام اللقون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، مرجع سبق ذكره.

وأسرتة، من الضريبة. إلا أنه -وفقاً لما ورد بالمادة رقم (١٨) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨- تم إعفاء كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن ٦٠٠٠ جنيه، على أن تستفيد كل وحدة يمتلكها الممول من هذا الإعفاء بدون حد أقصى لعدد الوحدات التي يمتلكها الممول.

وقد تلى ذلك، رفع قيمة حد الإعفاء بموجب المادة الثالثة من القانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، والتي نصت على إعفاء كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن تقل قيمتها الإيجارية السنوية عن ٢٤٠٠٠ جنيه، على أن يكون الإعفاء لوحدة واحدة فقط لكل مالك.

• تحديد مدة الحصر والتقدير الدورى للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية بخمس سنوات بدلاً من عشر سنوات كما كان سائداً قبل صدور القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨-، بشرط ألا يترتب على إعادة التقدير زيادة هذه القيمة عن ٣٠% من التقدير الخمسى السابق بالنسبة للعقارات المستعملة للأغراض السكنية، و٤٥% لتلك المستعملة لغير الأغراض السكنية.

• النص على أولولة حصيلة الضريبة إلى الخزانة العامة بدلاً من أيلولتها إلى الحكومة، على أن يخصص للمحافظات ٢٥% من حصيلة هذه الضريبة المحصلة فى نطاق كل محافظة، وأن يخصص ٢٥% من كامل الحصيلة لأغراض تطوير وتنمية المناطق العشوائية على الوجه الذى يصدر بتنظيمه قرار من مجلس الوزراء.

٢-٢-٣ تقييم الآثار المتوقعة لقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته (٣١)

أولاً: الأثر المتوقع على الاستثمار فى مجال العقارات المبنية:
يشير البعض تخوفاً من أنه فى حال تطبيق القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته، سوف تكون الشركات التى تعمل فى المجال العقارى ملزمة بسداد الضريبة عن الوحدات السكنية التى بحوزتها ولم يتم تسويقها بعد، فضلاً عن التى تم التعاقد عليها مع المشترى ولم يتم تسليمها بعد. وهو الأمر الذى من شأنه التأثير على رأس المال العامل لهذه الشركات، ومن ثم يمكن أن يؤدي إلى تقليص حجم نشاطها.

(٣١) لمزيد من التفاصيل، راجع:
- السعيد محمد شعيب، مرجع سبق ذكره.
- مها محمود عبد الرازق، مرجع سبق ذكره.
- رمضان صديق، "الضرائب على العقارات المبنية"، مرجع سبق ذكره.
- فوزى عبد الشافى عبد العزيز، مرجع سبق ذكره.

إلا أن تلك المخاوف مردود عليها، بأن الشركات العقارية تعد قادرة -في ظل ظروف سوق العقارات المصري- على نقل أى أعباء ضريبية إلى الأمام (عن طريق رفع سعر البيع النهائي أو رفع قيمة الإيجار) أو تحميلها للمشتري بصورة مقنعة (عن طريق تسليم العقارات نصف تشطيب على سبيل المثال). بمعنى أن المتضرر بشكل أساسي من ذلك القانون هو المشتري وليس المستثمر، نظراً لما يمكن أن يترتب عليه من ارتفاع في أسعار الوحدات العقارية.

وبصفة عامة، فإنه يمكن القول بأن الضريبة العقارية تعتبر ضريبة حيادية فيما يتعلق بتأثيرها على القرارات الاقتصادية في مجال الاستثمار، بمعنى أنها لا تجعل المستثمر يغير من قراراته الاقتصادية ليتوافق مع قانون تلك الضريبة. فالضريبة العقارية ليست هي المحدد الرئيسي لمزاولة النشاط الاستثماري من عدمه، وإنما هنالك مجموعة أخرى من المحددات تحظى بوزن نسبي أكبر، ومن ثم بتأثير أقوى على القرارات الاستثمارية. كما أن خروج بعض المستثمرين من السوق العقارى بفعل الضريبة يكون محدوداً ويعوضه دخول مستثمرين جدد.

ثانياً: الأثر المتوقع على العدالة الضريبية والبعد الاجتماعي:

أوضح المشرع في المذكرة التوضيحية للقانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بأن أحد الأهداف الرئيسية لإصدار ذلك القانون تتمثل في تحقيق العدالة الضريبية، ومع ذلك فإنه بمراجعة نص المادة رقم (١٢) من القانون، والمعدلة بموجب نص المادة الثالثة من القانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢، نجد أنه ينص على أن يكون سعر الضريبة ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات الخاضعة للضريبة بعد استبعاد ٣٠% من هذه القيمة مقابل مصاريف الصيانة بالنسبة للاماكن المستخدمة لأغراض السكن. مما يعنى أنه يفرض ضريبة نسبية ثابتة على جميع العقارات لا تميز بين الأنواع المختلفة للعقارات (سكن فاخر - متوسط - اقتصادي). إلا أن اعتبارات العدالة كانت تقتضى استخدام أسلوب الضرائب التصاعدية، كما كان سائداً في القانون السابق، بحيث يتزايد عبء الضريبة مع ارتفاع مستوى السكن.

أما فيما يتعلق بحد الإعفاء الوارد بالقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ بشأن تعديل بعض أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والذي يعنى العقارات التى تقل قيمتها الإيجارية عن ٢٤٠٠٠ جنيه فى السنة من الضريبة الواردة بالقانون، فتجدر الإشارة إلى أنه فى حين نص القانون على إعادة تقدير قيمة العقارات كل خمسة أعوام (بشرط ألا يزيد التقدير الجديد عن ٣٠% من التقدير السابق بالنسبة للوحدات المستخدمة لأغراض السكن و٤٥% بالنسبة للعقارات المستخدمة لغير الأغراض السكنية)، نجد أنه قد ثبت قيمة حد الإعفاء عند ٢٤٠٠٠ جنيه. وبالتالي، فإنه مع زيادة القيمة الإيجارية للعقارات عقب كل تقدير خمسى جديد وثبات

حد الإعفاء، سوف تتقلص نسبة العقارات المعفاة وتصبح الغالبية العظمى من العقارات فى كل أنحاء مصر خاضعة للضريبة، بينما كان من الأجدر النص على تعديل ذلك الحد كل خمسة أعوام ليتمشى مع ارتفاع القيم الإيجارية والسوقية للعقارات.

وبخصوص الهدف المتعلق بزيادة المعروض من المساكن وحل أزمة الإسكان يلاحظ أن أغلب مالكي العقارات التامة غير المشغولة يحتفظون بها كنوع من أنواع الاستثمار أو لتأمين مستقبل أولادهم، وبالتالي فهم لا يقدمون على عرضها للإيجار فى حال فرض الضريبة عليها، خاصة وأن القانون لم يوفر لهم أية حوافز تشجعهم على عرض تلك الوحدات للإيجار. وحتى فى حالة قيام الفرد باستغلال ما يمتلكه من عقارات عن طريق التأجير، فسوف يقوم بنقل عبء الضريبة إلى المستأجر - خاصة إذا كان العقار يقع فى المناطق التى يزيد فيها الطلب على المساكن وتقل فيها مرونة الطلب السعرية الخاصة بمستأجرى العقارات - وهو الأمر الذى قد يؤدى فى النهاية إلى ارتفاع الإيجارات وتفاقم الوضع بدلاً من تحسنه.

يضاف إلى ما سبق، أن فرض الضريبة وتقدير وعاءها عن طريق الربط بين القيمة السوقية للعقار وقيمه الإيجارية، مع إعادة تقديره كل خمس سنوات ووجود احتمالات بزيادة هذه القيمة بنسبة ٣٠% سوف يعتبر بمثابة مؤشر يمثل حد أدنى لرفع أسعار الوحدات من جانب الملاك، كما يعد مؤشراً لزيادة الإيجارات. وبالتالي، يكون القانون الجديد قد ساهم فى رفع كل من أسعار وإيجارات العقارات المخصصة لأغراض السكن.

كما تم بموجب القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ إلغاء المادة ٢٢ من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ بشأن المجتمعات العمرانية، والتى كانت تنص على إعفاء شاغلى العقارات التى تقام فى المجتمعات العمرانية الجديدة من عبء الضريبة على العقارات المبنية لمدة عشر سنوات. ويعنى ذلك إلغاء الحافز على الخروج من الشريط الضيق والتوجه نحو المناطق العمرانية الجديدة.

٣- الضريبة العامة على المبيعات

٣-١ تطور نظام الضرائب على المبيعات في مصر^(٣٢)

عرفت مصر الرسوم والضرائب السلعية -بخلاف الضريبة الجمركية- منذ عشرينيات القرن الماضي. فقد فرض رسم الإنتاج على الكحوليات عام ١٩٢١، ثم توالي بعد ذلك فرض رسوم الإنتاج على بعض السلع المنتجة محلياً. كما فرضت رسوم الاستهلاك على السلع المستوردة المفروضة على مثيلاتها رسوم الإنتاج. وفي عام ١٩٦٣، فرضت بعض الرسوم الأخرى تحت مسميات مختلفة مثل فروق الأسعار والإتاوات -وقد كانت ذات طبيعة مشابهة لرسوم الإنتاج-. وبحلول عام ١٩٧٣، فرضت ضريبة جهاد على بعض السلع التي كانت في الأصل خاضعة لرسوم الإنتاج أو فروق الأسعار.

ونظراً لتعدد القرارات والمراسيم والقوانين التي صدرت بإخضاع بعض السلع للضرائب والرسوم، والتي كانت لا ترقى إلي مستوي التشريع، فقد تم تجميع هذه الضرائب في قانون واحد صدر عام ١٩٨١ تحت اسم القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٨١ بفرض الضريبة على الاستهلاك. ولقد شمل هذا القانون في بداية تطبيقه نحو ٥٤ سلعة، زيدت بعد ذلك إلى ١٢٤ سلعة^(٣٣). ولم يتضمن هذا القانون أية مواد تتعلق بفرض ضريبة على الخدمات.

ولقد أسفر التطبيق العملي لهذا القانون عن العديد من المشاكل من أهمها تعدد أسس وطرق حساب الضريبة، حيث أخذ بأكثر من معيار في احتسابها. ففي حين اتخذت وحدة القياس (كالطن واللتر والوحدة... إلخ) كأساس لاحتساب الضريبة على بعض السلع، اتخذت القيمة النقدية كأساس بالنسبة للبعض الآخر. كما تعددت وتفاوتت فئات الضريبة المفروضة على السلع، بحيث تراوحت بين ٢% و ٥٠% بالنسبة للمنتجات المحلية، و ١،٩٥% و ٣٢،٥% والمنتجات المستوردة. كما خضعت بعض السلع المنتجة محلياً لفئات ضريبة أعلى من مثيلاتها المستوردة، وكذا خضعت بعض المكونات المستوردة لأسعار ضريبة أعلى من تلك المفروضة على السلعة تامة الصنع التي تستخدم في إنتاجها تلك المكونات. وهو الأمر الذي ترتب عليه خلق ظروف منافسة غير متكافئة لصالح السلع المستوردة على نحو أضر بالإنتاج المحلي.

^(٣٢) لمزيد من التفاصيل، راجع:

سعيد عبد المنعم، "المحاسبة عن الضريبة العامة على المبيعات (المشكلات والعلاج)"، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، معهد التخطيط القومي، المجلد الثالث، العدد الثاني، ١٩٩٥.

بهنم نعيم عوض، "الضريبة على القيمة المضافة، مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٥-٧ يوليو ٢٠١١.

زكريا محمد بيومي، "شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات"، بدون ناشر، ٢٠٠٠.

حامد محمود مرسى، "الضريبة العامة على المبيعات وعدالة توزيع الدخل في مصر عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥"، مجلة مصر المعاصرة، السنة السابعة والتسعون، العدد ٤٨، أكتوبر ٢٠٠٧.

^(٣٣) فقد أرفق بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ جدول يتضمن السلع الخاضعة للرسوم المقررة حينئذ. ثم أدخل على ذلك القانون العديد من التعديلات، فصدر القانون رقم ١٠٢ لسنة ١٩٨٢ معدلاً لبعض أحكامه. كما صدرت العديد من القرارات الجمهورية المعدلة للجدول الملحق به.

كما نص القانون على وجوب تسديد تلك الضريبة كل عشرة أيام، مما أثقل كاهل الممول كما عقد معاملاته مع المصلحة. كل ذلك إلى جانب وجود ازدواج ضريبي حيث تدفع الضريبة على كل منتج يدخل في إنتاج السلعة النهائية بينما يتم فرض ضريبة على السلعة النهائية المنتجة أيضاً.

ولعلاج المشكلات السابقة صدر القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات ليحل محل القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ بشأن الضريبة على الاستهلاك.

٢-٣ القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته

١-٢-٣ مبررات ودوافع إصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ (٣٤)

- تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك بتقرير بعض الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأساسية مراعاةً لذوى الدخل المحدودة. ولذلك فإن الضريبة لا تطبق على السلع الزراعية والخامات الضرورية للإنتاج وكذلك السلع الأساسية ذات الأهمية البالغة بالنسبة للمواطنين. هذا بالإضافة إلى إعفاء صغار المنتجين والحرفيين والأسر المنتجة من خضوع منتجاتهم للضريبة تشجيعاً لهذه الأنشطة.
- توفير موارد مالية حقيقية لمواجهة تزايد النفقات العامة.
- ضبط الاستهلاك من خلال فرض الضريبة على السلع الكمالية، بما يؤدي إلى تخصيص أفضل للموارد.
- تشجيع الصادرات عن طريق إخضاعها للضريبة بسعر صفر، حتى تزيد القدرة التنافسية للصادرات السلعية الصناعية وكذا الخدمية في الأسواق الخارجية.
- تبسيط نظام تحصيل الضريبة بما يؤدي إلى تخفيف إعباء المكلفين وتسهيل تعاملهم مع المصلحة، مما ينعكس بالإيجاب على الحصيلة الصافية للضريبة.

(٣٤) راجع في هذا الشأن:

- الجريدة الرسمية، "المذكرة الإيضاحية لقرار رئيس الجمهورية بمشروع قانون بفرض الضريبة العامة على المبيعات (القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١)"، العدد ١٨ (أ)، ٢ مايو ١٩٩١.

- الجريدة الرسمية، "تقرير لجنة الخطة والموازنة عن مشروع قانون بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات (القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١)"، العدد ١٨ (أ)، ٢ مايو ١٩٩١.

- الجريدة الرسمية، "تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الشؤون المالية والاقتصادية ومكتب لجنة الشؤون الدستورية والتشريعية بشأن مشروع قانون بإصدار الضريبة العامة على المبيعات (القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١)"، العدد ١٨ (أ)، ٢ مايو ١٩٩١.

- تشجيع وتنشيط الصناعة الوطنية بمنع الازدواج الضريبي، فضريبة المبيعات تسمح بخصم ما سبق تحصيله من ضريبة على المدخلات من الضريبة المستحقة على المبيعات.

٣-٢-٢ أهم ملامح القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات وتعديلاته والقرارات الصادرة بشأنه^(٣٥)

- نص القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أنه سوف يتم تطبيق الضريبة العامة على المبيعات في مصر على ثلاث مراحل أساسية: المرحلة الأولى، ويكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد ومؤدى الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة. المرحلة الثانية، ويكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد ومؤدى الخدمة وكذلك تاجر الجملة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة. المرحلة الثالثة، ويكلف فيها المنتج الصناعي والمستورد ومؤدى الخدمة وتاجر الجملة وكذلك تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة. وقد صدر لاحقاً القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات المنصوص عليهما في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

- أخضع القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ كافة السلع الصناعية المنتجة محلياً أو المستوردة للضريبة، إلا ما استثنى بنص خاص. كما أخضعت للضريبة بعض الخدمات المنتقاة وهي خدمات الفنادق والمطاعم السياحية، خدمات شركات النقل السياحي، خدمات التلكس والفاكس، خدمات النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس أو سكة حديد)، خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء، خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء، وخدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة.

ثم، جاء القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ بشأن تعديل بعض أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ليضيف إلى بنود الخدمات الخاضعة للضريبة خدمات التليفون والتلغراف

^(٣٥) راجع في ذلك الشأن:

- الجريدة الرسمية، "القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات"، العدد ١٨ (أ)، ٢ مايو ١٩٩١.
- الجريدة الرسمية، "القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات المنصوص عليها في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١"، العدد ٢١ (تليغ)، ٢٤ مايو ٢٠٠١.
- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١"، ٣ مايو ١٩٩١.
- الجريدة الرسمية، "القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١"، العدد ٤ (مكرر)، ٢٩ يناير ١٩٩٧.
- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١"، العدد ٤٩ (أ)، ٦ ديسمبر ٢٠١٢.

المحلى، خدمات الاتصالات الدولية، خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية، وخدمات التشغيل للغير. هذا بالإضافة إلى خدمات تأجير السيارات الملاكى، خدمات البريد السريع، خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة، وخدمات استخدام الطرق^(٣٦).

● اهتم القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بتوسيع القاعدة الضريبية مع تخفيض سعر الضريبة بالنسبة لمعظم السلع المنتجة. ومن ثم، فلقد حدد سعر الضريبة على جميع المنتجات أو السلع المصنعة محلياً أو المستوردة بـ ١٠%^(٣٧)، وذلك فيما عدا بعض السلع التى حددها القانون فى الجداول المرفقة به. فمراعاة لاعتبارات اجتماعية وأخرى مالية، تم الإبقاء على عدد محدود من السلع، تم تحديده على سبيل الحصر فى الجداول المرفقة بالقانون، خاضعاً لفئات ضريبة الاستهلاك المطبقة قبل صدور قانون الضريبة العامة على المبيعات^(٣٨). ويأتى على رأس تلك السلع، الشاى والسكر والمياه الغازية.

وتجدر الإشارة إلى أنه، وفى اليوم التالى لصدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، صدر القرار الجمهورى رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ ليعفى من الضريبة العامة على المبيعات مجموعة من السلع، ويخضع مجموعة أخرى لأسعار ضريبية مختلفة. فلقد جاء على رأس مجموعة السلع التى تم إعفائها من الضريبة العامة على المبيعات -طبقاً لذلك القرار الأخير- منتجات صناعة الألبان، منتجات مطاحن، الخضر، الفواكه، البقول، الحبوب، الملح، الخبز المسعر بجميع أنواعه، المكرونة المصنعة من الدقيق العادي، الغاز الطبيعي، وغاز البوتلين (البوتاجاز) وإن كان معبأ فى عبوات مهيأة للبيع بالتجزئة... إلخ.

ولقد تلى ذلك صدور عدة قرارات وقوانين بشأن تعديل أسعار الضريبة العامة على المبيعات المفروضة على السلع، كان آخرها القرار بقانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ الخاص بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر

^(٣٦) تجدر الإشارة فى ذلك المجال إلى أن توسيع القاعدة الضريبية لتشمل تقديرات مشروع الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٤/٢٠١٣ تم وضعها بناء على افتراض إقرار مجلس الشورى للتعديلات المطروحة عليه والتي تضمنت كفة الخدمات طبقاً للسعر العلم للضريبة عدا قائمة سلبية بالخدمات الاجتماعية تظل معفاة من الضريبة مثل الصحة والتعليم وكذلك الخدمات المالية بكافة أنواعها. لمزيد من التفاصيل، راجع: "وزارة المالية"، البيان المالى عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٣/٢٠١٤، مرجع سبق ذكره، ص ١٣، ١٤.

^(٣٧) وذلك بهدف تفادي المشاكل الناجمة عن عدم دقة توصيف السلع الخاضعة للضريبة والتي ظهرت بوضوح مع التطبيق العملى لقانون الضريبة على الاستهلاك السابق.

^(٣٨) فلقد تم تثبيت فئات ضريبة الاستهلاك، السارية قبل صدور قانون الضريبة العامة على المبيعات، بالنسبة لبعض السلع الهامة لجموع المواطنين بحيث ظلت كما هى بفئاتها دون تعديل أو زيادة مراعاة لاعتبارات اجتماعية أو مالية (مثل الشاى والسكر والمياه الغازية).

بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، والذي تم تجميد العمل به في اليوم التالي لصدوره، وذلك لحين إجراء حوار مجتمعي حوله لبحث مدى تمتعه بالقبول العام.

• وبالنسبة للخدمات، فلقد حدد القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ سعر الضريبة عليها بـ ١٠% بالنسبة لكل من خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء وخدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء، أما بالنسبة لبقية الخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات، وهي خدمات الفنادق والمطاعم السياحية، خدمات النقل السياحي، خدمات التلكس والفاكس، خدمات النقل المكيف، وخدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة، فلقد حدد لها سعر ٥%^(٣٩).

ولقد أضاف القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ مجموعة أخرى من الخدمات التي تخضع للضريبة بسعر ١٠%، وهي خدمات الاتصالات الدولية، خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية، خدمات التشغيل للغير، خدمات تأجير السيارات الملاكى، خدمات البريد السريع، خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة، وخدمات استخدام الطرق. هذا في حين أضيفت خدمات التليفون والتلغراف المحلى لمجموعة الخدمات الخاضعة للضريبة ولكن بسعر ضريبي قدره ٥%^(٤٠).

• بالنسبة للسلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج، فلقد نص القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أن تفرض عليها الضريبة بسعر (صفر)^(٤١).

• حدد القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ المكلفين بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات بالفئات التالية: المنتجون المحليون الذى بلغ حجم مبيعاتهم السنوية ٥٤٠٠٠ جنيه فأكثر، المستوردون بغرض الاتجار أياً كان حجم أعمالهم، مقدمو الخدمات الخاضعة للضريبة والمنصوص عليها فى القانون متى بلغ حجم مبيعاتهم السنوية ٥٤٠٠٠ جنيه فأكثر. وبصدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بتطبيق

^(٣٩) ولقد عدل القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ فى المادة السالمة منه فئة الضريبة على خدمات استخدام الطرق لتصبح ١٠% بحد أنى ٢٥ قرشاً.

^(٤٠) تجدر الإشارة إلى أنه، فى ديسمبر ٢٠١٢، صدر القانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ بشأن تعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات والذى وحد سعر الضريبة على جميع الخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات لتصبح ١٠%، فيما عدا بالنسبة لخدمات الاتصالات عن طريق المحمول والتي تخضع لضريبة قدرها ١٨%، وخدمات التليفون والتلغراف والتلكس والفكس والتي تخضع لضريبة قدرها ٥%. إلا أنه تم تجميد العمل بذلك القانون فى اليوم التالى لصدوره. راجع: الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١"، مرجع سبق ذكره.

وكذلك تجدر الإشارة إلى أن تقديرات مشروع الموازنة العامة للدولة لعام ٢٠١٣/٢٠١٤ جاءت مبنية على اقتراض إقرار مجلس الشورى للتعديلات المطروحة عليه والتي تضمنت توسيع القاعدة الضريبية لتشمل كافة الخدمات طبقاً للسعر العام للضريبة عدا قسمة سلبية بالخدمات الاجتماعية تظل معفاة من الضريبة مثل الصحة والتعليم وكذلك الخدمات المالية بكافة أنواعها. راجع: وزارة المالية، "البيان المالى عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٣/٢٠١٤"، مرجع سبق ذكره، ص ١٣، ١٤.

^(٤١) فنظام ضريبة المبيعات المنصوص عليه فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ يسمح برد أية ضرائب تم تحصيلها على السلع إذا تم تصديرها للخارج، وكذلك رد الضرائب التى دفعت على مكونات إنتاج تلك السلعة.

المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات المنصوص عليهما في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، تم من خلال ذات القانون تحديد حد التسجيل الخاص بتجار الجملة والتجزئة بـ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه.

• وفيما يتعلق بالمناطق والمدن الحرة وكذلك الأسواق الحرة، فلقد نصت المادة السابعة من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على إعفاء السلع والخدمات التي تصدرها المشروعات الكائنة بتلك المناطق، وكذا إعفاء السلع والخدمات التي تستوردها المشروعات الكائنة بتلك المناطق والتي تعد لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل تلك المناطق.

٣-٢-٣ تقييم لأهم آثار قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته والقرارات الصادرة بشأنه

أولاً: أثر الضريبة العامة على المبيعات على كل من الصناعة والتصدير والاستثمار^(٤٢):

حاولت القوانين والقرارات التي صدرت بشأن الضريبة العامة على المبيعات التيسير على ممارسي الأنشطة الخاضعة للضريبة بمد الفترة الضريبية إلى شهر ميلادي بدلاً من عشرة أيام، كما سعت وبشكل واضح نحو تشجيع التصدير، وذلك بتطبيقها سعر صفر على

^(٤٢) لمزيد من التفصيل، راجع:

- Abdel-Monem Abdel-Rahman, "Towards a Value-Added Tax in Egypt", ECES Policy Viewpoint, The Egyptian Center For Economic Studies (ECES), Number ٤, November ١٩٩٨, at: <http://WWW.ECES.org.eg>

- Ministry of Finance, Egyptian Tax Authority (ETA), "Egypt vs GCC, VAT Proposals". at: <http://www.oecd.org/mena/investment/٤٥٥٧٣٧٢٥.pdf>

- حامد محمود مرسي، مرجع سبق ذكره.

- سعيد عبد المنعم، مرجع سبق ذكره.

- أحمد فوزي الخولي، "القانون ١١ لسنة ٩١ في ميزان الضريبة على القيمة المضافة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديت المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

- جلال الشافعي، "دراسة مقارنة للضريبة على القيمة المضافة ونظام مقترح لتطبيقها بصورة شاملة في مصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٥-٧ يوليو ٢٠١١.

- محمد عبلس بدوي، "نماذج قياس وعاء الضريبة العامة على المبيعات"، بحث مقدم إلى مؤتمر "مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكثية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة"، مركز البحوث والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٠ أكتوبر ٢٠٠٤.

- محمد راجب شطوري، "التحديب الضريبي في مجال الضريبة على المبيعات بغرض مكافحة التهرب الضريبي"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٥-٧ يوليو ٢٠١١.

- سيد عطيتو محمد على، "أهم المشاكل التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات (الحلول - اتجاهات التطوير)"، بحث مقدم إلى مؤتمر "مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكثية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة"، مركز البحوث والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٠ أكتوبر ٢٠٠٤.

- نادية الصباحي، "قانون الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها"، بحث مقدم إلى مؤتمر "مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكثية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة"، مركز البحوث والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٠ أكتوبر ٢٠٠٤.

- فوزي عبد الشافي عبد العزيز، "المشكلات التشريعية والضريبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.

- محمد محمد النفرأوي، "بعض المشاكل التطبيقية في الضرائب العامة على المبيعات وأثرها السلبي على الاستثمار"، بحث مقدم إلى مؤتمر "مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكثية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة"، مركز البحوث والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٠ أكتوبر ٢٠٠٤.

الصادرات. فلاشك أن رد الضريبة السابق تحصيلها على السلع المصدرة يعمل على تشجيع التصدير، كما أنه يتماشى مع فلسفة فرض ضريبة المبيعات على السلع المخصصة للاستهلاك المحلى وحده، فلا تتعداه إلى الإنتاج المخصص للتصدير.

وكذلك خص قانون الضريبة العامة على المبيعات المناطق والمدن والأسواق الحرة بمعاملة ضريبية متميزة، وذلك بغرض تشجيع هذه المناطق على الإنتاج والتصدير للخارج وحتى تتسنى لها المنافسة فى الأسواق الدولية، وكذا لتشجيع الاستثمار فى تلك المناطق والأسواق.

كما خصت الأصول الرأسمالية التى تستوردها المشروعات لأغراض التشغيل والإنتاج بمعاملة تمييزية من شأنها تشجيع المشروعات على اقتناء الأصول الرأسمالية الحديثة ذات المستويات التكنولوجية المتقدمة. فقد سمحت القوانين والقرارات الصادرة بشأن ضريبة المبيعات بالإفراج المؤقت عن السلع الرأسمالية التى تستوردها المشروعات بغرض استخدامها فى التشغيل أو الإنتاج نظير سداد ٠,٥% من القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة، بالإضافة إلى تأجيل سداد باقى الضريبة لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ الإفراج يبدأ بعدها سداد باقى الضريبة المستحقة على سبعة أقساط سنوية متساوية^(٤٦).

وعلى الرغم من هذه المزايا سالفة الذكر، إلا أن مجموعة القوانين والقرارات الصادرة بشأن الضريبة العامة على المبيعات قد شهدت أيضاً بعض أوجه القصور. فعلى سبيل المثال، نجد أنه فى حين سمحت مصلحة الضرائب بالإفراج المؤقت عن السلع الرأسمالية التى تستوردها المشروعات بغرض استخدامها فى التشغيل أو الإنتاج لم يتم تقديم مثل تلك التسهيلات فى حالة كون السلعة محلية الصنع. ومثل هذه المعاملة التمييزية لصالح السلع الرأسمالية المستوردة لها أثرها السلبي على السلع الرأسمالية محلية الصنع، لأنها تساهم

^(٤٦) تجدر الإشارة إلى أنه فى بداية صدور القانون سُمح بالإفراج المؤقت عن السلع الرأسمالية المستوردة نظير سداد ١٠% من الضريبة المستحقة عليها، أما باقى الضريبة (وقدرها ٩٠%) فبم سدادها على سبعة أقساط سنوية، تبلغ قيمة كل قسط من الأقساط الثلاثة الأولى ١٠% من إجمالي قيمة الضريبة المستحقة، فى حين تبلغ قيمة كل قسط من الأقساط الأربعة المتبقية ١٥% منها. ولقد تم تعديل تلك الشروط بصدور القرار رقم ٥٥٩ لسنة ١٩٩١ فى ١١ ديسمبر ١٩٩١ والذي نص فى المادة الثانية منه على أنه للجمرك المختص اتخاذ إجراءات الإفراج المؤقت وتحصيل ضريبة المبيعات المستحقة على النحو التالى:

أولاً: نصف فى المائة من القيمة المتخذة أساساً لحساب ضريبة المبيعات تدفع عند الإفراج المؤقت عن الرسالة بالجمرك المختص. ثانياً: تأجيل سداد الباقى من الضريبة لمدة لا تتجاوز ثلاث سنوات من تاريخ الإفراج المؤقت.

ثالثاً: سداد باقى ضريبة المبيعات المستحقة على سبعة أقساط سنوية متساوية.

ثم جاء قرار وزير المالية رقم ٢٩٦ لسنة ٢٠٠٥ ليقتصر ذلك النوع من التسهيل على الآلات والمعدات التى تستخدم فقط فى تأدية خدمة أو إنتاج سلعة معفاة من الضريبة. وبعد ذلك صدر القرار رقم ٦٩١ لسنة ٢٠١٠ ليوسع من نطاق الامتفاعة ليشمل الآلات والمعدات التى تستخدم فى تأدية خدمة أو إنتاج سلعة معفاة من الضريبة أو غير خاضعة للضريبة أو التى تعامل بالسعر الحكيم وفقاً للقرارات الصادرة فى هذا الشأن.

لمزيد من التفاصيل، راجع:

- المجموعة الدولية للحاماة والاستشارات القانونية، IGLC، على موقع: www.eastlaws.com
محمد على سكيكر، "موسوعة الضريبة العامة على المبيعات، فى ضوء التشريع والنقح والقضاء"، نادى القضاة، الطبعة الخامسة، ٢٠١١.

فى إعطاء ميزة تنافسية للسلع المستوردة فى مواجهة السلع محلية الصنع، مشجعة بذلك استيراد السلع الرأسمالية من الخارج بدرجة أكبر^(٤٤).

كما أن هنالك ثمة تحيز -فيما يتعلق بالأسعار الضريبية- ضد السلع الوسيطة والرأسمالية ولصالح السلع الاستهلاكية. ففى حين يبلغ متوسط ضريبة المبيعات بالنسبة للسلع الاستهلاكية ٥% نجد أنه يبلغ ٢٥% بالنسبة للسلع الرأسمالية والوسيطة. وعلى الرغم من أهمية هذا التدرج لاعتبارات العدالة، إلا أنه، وبخاصة فى ظل الاتساع الكبير فى الفارق بين الأسعار الضريبية المطبقة على كلتا المجموعتين - قد يصيب الصناعات الوسيطة والرأسمالية بدرجة من الركود، وهى الصناعات التى يحتاج الهيكل الصناعى بصفة خاصة إلى تطويرها.

هذا بالإضافة إلى أنه على الرغم من أن قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ قد أقر بحق المسجلين فى خصم ضريبة المدخلات^(٤٥)، إلا أنه قصر معنى المدخلات على "السلع المصنعة الوسيطة الداخلة فى إنتاج سلعة خاضعة للضريبة". وهو الأمر الذى ترتب عليه إقصاء المواد الخام خارج بند المدخلات، وكذا جميع التكاليف الثابتة -التي يتحملها المكلف عند ممارسته نشاط يخضع للضريبة- من مدخلات العملية الإنتاجية. كما ترتب على ذلك الأمر أيضاً إقصاء الضريبة التي تتحملها السلع الرأسمالية خارج نطاق ضريبة المدخلات القابلة للخصم.

وعلى الرغم من أن القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ قد تدارك لاحقاً مشكلة عدم خصم السلع الرأسمالية عن طريق إضافة المادة ٢٣ مكرر لقانون الضريبة العامة على المبيعات، والتي نصت على إمكانية الخصم من الضريبة المستحقة على المبيعات من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم فى إنتاج سلعة أو تادية خدمة خاضعة للضريبة، إلا أن مشكلة عدم إمكانية خصم الضريبة المحصلة على باقى أنواع المدخلات التي تم إقصائها -وفقاً للمادة ٢٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ كما أشرنا سالفاً- ما تزال قائمة وبحاجة للعلاج، مما يستلزم بدوره ضرورة تبنى مبدأ الخصم بمفهومه السليم وبحيث يتم تحديد المدخلات بالمعنى الواسع الذى يشمل كافة التكاليف التي تستلزمها العملية الإنتاجية^(٤٦).

^(٤٤) تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ والذي تم تجميد العمل به -عقب صدوره- لفترة من الوقت، قد أعفى من الضريبة بموجب المادة الثانية منه- السلع الرأسمالية الواردة بغرض الإنتاج وفقاً للقوائم التي يصدر بتحديداتها قرار من وزيرى المالية والصناعة والتجارة الخارجية. ومن ثم، يتضح أن القانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ خصص هو الآخر بتلك المعاملة التمييزية السلع المستوردة بغرض الإنتاج دوناً عن تلك محلية الصنع. وهو الأمر الذى يعكس استمرار المعاملة التمييزية لصالح السلع الرأسمالية المستوردة.

^(٤٥) فلقد نصت المادة ٢٣ من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ على أنه " للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها".

^(٤٦) بمعنى آخر يتم حصر جميع الضرائب التي يدفعها المكلف على جميع بنود التكاليف خلال الفترة الضريبية، ثم يتم خصمها من ضريبة المخرجات التي تستحق عليه بسبب بيع السلعة المنتجة خلال نفس الفترة.

وبالرغم من أن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٥/٢٠٠٤ أوضح أن وزارة المالية تقوم بدراسة جادة لتحويل الضريبة العامة على المبيعات إلى الضريبة على القيمة المضافة بالمفهوم العلمى لهذه الضريبة الأخيرة، بما يساعد فى القضاء على أية تشوهات فى التطبيق الحالى للضريبة ويمنع أية احتمالات للازدواجية فى الضريبة، إلا أنه لم يتم حتى الآن استبدال ضريبة المبيعات بالضريبة على القيمة المضافة، وهو الأمر الذى يستلزم بذل المزيد من الجهد فى هذا المجال.

ثانياً: الأثر على العدالة الضريبية والبعد الاجتماعى^(٤٧):

يمكن بصفة عامة القول بأن الضريبة العامة على المبيعات لم تحقق الأهداف الاجتماعية المرجوة منها، والمنصوص عليها فى المذكرة الإيضاحية للقانون^(٤٨). فلقد كان من المفترض -طبقاً لما ورد بالمذكرة الإيضاحية- إعفاء السلع الضرورية مراعاةً لذوى الدخل المحدودة وكذلك السلع الأساسية ذات الأهمية البالغة بالنسبة للمواطنين. وهذا ما لم يتحقق، حيث استمرت بعض السلع الأساسية كالشاي والسكر خاضعة لذات الأسعار الضريبية التى كانت مفروضة عليها فى ظل ضريبة الاستهلاك، كما فرضت الضرائب بسعر ٥% على مجموعة أخرى من السلع الأساسية مثل البن والمكرونه والصابون، وكذا فرضت ضريبة قيمية على الزيوت النباتية غير المدعومة، مع العلم بأن تلك السلع تدخل كبنود أساسية فى ميزانية الأسرة المصرية التى مازال الإنفاق على الغذاء يشكل قسماً كبيراً منها^(٤٩).

^(٤٧) لمزيد من التفاصيل، راجع:

- Abdel-Monem Abdel-Rahman, Op.Cit.

- Somaya Ahmed Abdel-Mowla, Op. Cit.

- طارق محمود عبد السلام، "ضوابط ضريبة القيمة المضافة، مقدمة لعلاج المشكلات العملية لضريبة المبيعات فى مصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبى السادس عشر، "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.

- جلال الشافعى، "إطار مقترح لتطوير النظام الضريبى المصرى ليتواءم مع الحالة الاقتصادية الحالية"، مرجع سبق ذكره.

- عاطف محمد موسى، مرجع سبق ذكره.

- حامد محمود مرسى، مرجع سبق ذكره.

- جلال الشافعى، "دراسة مقارنة للضريبة على القيمة المضافة ونظام مقترح لتطبيقها بصورة شاملة فى مصر"، مرجع سبق ذكره.

- محمد راغب شطورى، مرجع سبق ذكره.

- فوزى عبد الشافى عبد العزيز، مرجع سبق ذكره.

^(٤٨) فكما أشرنا سابقاً إلى أن المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ أشارت إلى أحد الأهداف الاجتماعية الأساسية لتلك الضريبة هو تحقيق العدالة الاجتماعية، بتقرير بعض الإعفاءات بالنسبة للسلع الضرورية والأسلمية مراعاةً لذوى الدخل المحدودة. ولذلك فإن الضريبة لا تطبق على السلع الزراعية والخامات الضرورية للإنتاج وكذلك السلع الأساسية ذات الأهمية البالغة بالنسبة للمواطنين.

^(٤٩) تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ قد رفع سعر الضريبة المفروض على البن والمكرونه والذيق الفلخر والصلبون إلى ١٠%، كما أخضع الزيوت النباتية غير المدعومة لضريبة نسبية قدرها ٥%. وهو الأمر الذى اعتبر متناقضاً مع فكرة مراعاة الأبعاد الاجتماعية مما أثار جدلاً شديداً دفع لتجميد القانون حتى يتم عمل حوار مجتمعى حوله. وبناء عليه، وفى ظل ما سبق، اقتصر رفع الأسعار الضريبية فى ظل المشروع المقدم لمجلس الشورى على ست سلع فقط هى الحديد، الأسمنت، الاتصالات، المسجلز، الكحوليات، والمياه الغازية. وهى السلع التى أخذت حصيلة رفع الأسعار الضريبية عليها فقط فى الاعتبار عند حساب تقديرات مشروع الموازنة العامة للدولة ٢٠١٣/٢٠١٤.

لمزيد من التفاصيل، راجع:

- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١"، مرجع سبق ذكره.

وحتى بالنسبة لمجموعة الإعفاءات التي نص عليها القرار الجمهورى رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ فيمكن ملاحظة أن غالبيتها تعتبر شبه صورية، حيث يؤخذ على المشرع أنه حينما قرر على سبيل المثال، إعفاء المنتجات الزراعية من الخضر والفاكهة والحبوب والبقول، لم يقرر أية إعفاءات للجرارات والماكينات والعدد والآلات الزراعية حيث قام بإخضاعها للضريبة بواقع ١٠%، مما يؤدي بطريقة غير مباشرة إلى ارتفاع تكلفة المنتجات الزراعية. وكذا لم يقرر المشرع أية إعفاءات للأسمدة المستخدمة فى الزراعة حيث أخضعها لضريبة ٥% مما يساهم بدوره أيضاً فى ارتفاع تكلفة الزراعة وبالتالي التكلفة النهائية للسلع المعفاة من الضريبة مؤدياً إلى ارتفاع سعرها للمستهلك.

كما أنه بالنظر إلى حد التسجيل المنصوص عليه فى قانون ضريبة المبيعات، يلاحظ أن القانون قد فرق بدرجة كبيرة بين المنتجين الصناعيين وموردى الخدمات من جهة، وبين التجار من جهة أخرى.

وبصفة عامة يعد حد التسجيل فى مصر منخفضاً بالمقارنة بمثيله فى الدول الأخرى. فعلى سبيل المثال، يبلغ حد التسجيل فى الصين حوالى ٧٠ ألف دولار أمريكى، بينما يدور هذا الحد حول ٩٠ ألف دولار أمريكى فى دول الاتحاد الأوروبى. ومن ثم، يستلزم الأمر إعادة تقييم حد التسجيل واستبداله بأخر يتناسب مع ظروف الاقتصاد المصرى المختلفة ويراعى فى ذات الوقت أبعاد العدالة الاجتماعية.

وجدير بالذكر أيضاً أن قانون الضريبة العامة على المبيعات المصرى وكذا القرارات الصادرة بشأنه لم تقدم معاملة خاصة لصغار الممولين. ذلك أن مصلحة الضرائب على المبيعات عندما أعدت نظم التجزئة، قصرتها على ثلاثة نظم مختلفة^(٥٠)، وجعلت معيار الخضوع لهذا النظام أو ذاك بالنسبة للمسجلين هو طبيعة النشاط الذى يمارسونه، دون أن تلقى بالألمقدرتهم التكاليفية، فساوت بين صغارهم وكبارهم فى الشروط التى يجب توافرها فى استخدام أى منهم لهذه النظم، وفى كيفية حساب الضريبة المستحقة باستخدامها.

وفى ظل أوجه القصور سالفة الذكر يمكن القول بأن الضريبة العامة على المبيعات لم تراعى أبعاد العدالة الضريبية والأبعاد الاجتماعية بالشكل الكافى. كما أنه لا بد من الإشارة فى

- وزارة المالية، "البيان المالى عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٣/٢٠١٤"، مرجع سبق ذكره.
(٥٠) فلقد حددت مصلحة الضرائب ثلاث نظم مختلفة لمحاسبة تجار التجزئة، هى كالتالى:

النظام الأول: نظام خاص لمن يتعامل فى مبيع أو خدمات خاضعة لفئة ضريبية واحدة فقط ولا يتطلب سوى تطبيق معمل الضريبة على اجمالى المتحصلات وهو يعد من أبسط النظم.

النظام الثانى: نظام خاص لمن يتعامل فى مبيع أو خدمات تخضع لعدد من الفئات ويستطيع لتاجر التجزئة فصل المتحصلات عن كل فئة ضريبية على حده عند البيع ولحساب الضريبة يتم تطبيق معمل الضريبة لكل فئة على المتحصلات الخاصة بها.

النظام الثالث: نظام خاص لمن يتعامل فى مبيع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية ويصعب على تاجر التجزئة الفصل بين متحصلات كل فئة على حده ويعتمد على توزيع اجمالى المتحصلات بنسبة قيمة المشتريات شاملة الضريبة لكل فئة يتم حساب الضريبة المستحقة على المبيعات باستخدام معمل الضريبة المنسب ويلزم عمل تسوية سنوية لتصحيح أى ضريبة سددت بالزيادة أو النقص. وفى حالة إذا كانت المشتريات بدون فواتير ضريبية تحسب قيمة المشتريات على أساس قيمة السلعة

هذا المجال إلى إنه مما يزيد من سوء الأمر أن الضرائب على المبيعات بطبيعتها ذات آثار توزيعية غير عادلة، وذلك نظراً لأنها تتخذ من الاستهلاك أساساً لها، ذلك الاستهلاك الذى يشكل نسبة متناقصة من الدخل كلما ارتفع، ومن ثم فهي تصيب محدودى الدخل أكثر مما تصيب الأغنياء^(١). ففي حين تسعى كافة أنواع الضرائب لتحقيق العدالة وتحصيل الضريبة من القادرين لصالح غير القادرين، نجد أن تلك الضريبة بطبيعتها لا تراعى المقدرة التكلفة للممول.

وعلى الرغم من تلك الطبيعة ذات الآثار السلبية الخاصة بالضريبة العامة على المبيعات، إلا أن إعادة النظر فى الجوانب المتعلقة بأوجه القصور سالفة الذكر ومحاولة احتوائها وإصلاحها، ستحسن من الوضع وستؤدى إلى زيادة فعالية الضريبة العامة على المبيعات فى تحسين عدالة توزيع الدخل فى مصر وتحقيق العدالة الضريبية الأفقية والرأسية المنشودة.

٤ - الضريبة الجمركية

٤-١ تطور قوانين الجمارك فى مصر^(٥١)

تعتبر اللائحة الجمركية الصادرة بالأمر العالى فى أبريل ١٨٨٤ بمثابة الأساس الأول للجمارك المصرية. وقد تضمنت تلك اللائحة التعريف بالجمارك، والإجراءات الواجب إتباعها عند الشحن والتفريغ وسداد الرسوم، وتنظيم الإعفاءات المختلفة، ونظم التصدير والترانزيت، وإدخال وإخراج البضائع بطريق التهريب وتقرير الجزاءات على مرتكبيها.

وتجدر الإشارة إلى أن تلك اللائحة الجمركية لم تكن تهدف إلى تحقيق أية أغراض اقتصادية أو اجتماعية، وإنما كان الغرض منها غرضاً مالياً بحتاً. فهي لم تكن سوى أداة لتنظيم جباية الضرائب الجمركية باعتبارها المورد الأساسى للدولة وقتئذٍ، وكذا إحاطة هذه الجباية بسياج من الضمانات التى تكفل منع التهريب. فلم يكن من أهداف تلك اللائحة رسم سياسة معينة للتنمية الاقتصادية أو تنشيط حركة التجارة الخارجية. ومن ثم فإنه وبمرور

(١) وهو الأمر الذى يدفع بالاقتصادات المختلفة إلى إعفاء الغذاء وغيره من الضروريات للتخفيف من سلبية الآثار التوزيعية لتلك الضريبة.

(٥١) لمزيد من التفصيل، راجع:

- زينب توفيق السيد عليوة، "الضريبة الجمركية والإصلاح الاقتصادى فى مصر"، مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السيلفى والإحصاء والتشريع، السنة المائة، العدد ٤٩٣، يناير ٢٠٠٩.
- الجريدة الرسمية، "المنكرة الإيضاحية لمشروع قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، ملحق النشرة التشريعية عن شهر يونيو سنة ١٩٦٣، العدد ١٤٢، ١٦ يونيو ١٩٦٣.
- مها محمود رمضان، "دراسة مقارنة عن تعديلات قوانين الجمارك والتعريف الجمركية"، وزارة المالية، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٧.
- عبد الباسط وفا، "النظم الجمركية"، دار النهضة العربية، بدون تاريخ.
- عبد الباسط وفا، "سياسة للتجارة الخارجية وأهم أدواتها"، دار النهضة العربية، بدون تاريخ.
- عبير شحاتة، "شاهد على تاريخ تطوير الجمارك"، منتدى قطاع العمليات بالجمارك المصرية، ٣١ أغسطس ٢٠١١، على موقع: <http://planing10customs.forumegypt.net/1117-topic>

الوقت، اتضح قصور تلك اللائحة عن مجاراة التطورات الاقتصادية في الدولة، مما استلزم إدخال الكثير من التعديلات عليها، وإصدار العديد من القوانين بما أغفلته تلك اللائحة من قضايا وأمور^(٥٢) يأتي على رأسها كيفية تنظيم شئون المناطق الحرة ونظم السماح المؤقت والإفراج المؤقت ورد الضرائب والرسوم الجمركية. ثم في عام ١٩٦٣ ألغى العمل بتلك اللائحة نهائياً وتم استبدالها بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بشأن الجمارك.

٤-٢ قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته

٤-٢-١ مبررات ودوافع إصدار قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣^(٥٣)

تمثلت أهم تلك الدوافع والمبررات في إعادة النظر في أحكام اللائحة الجمركية لعام ١٨٨٤ والتعديلات التي أدخلت عليها وكذا تجميع النظم المختلفة التي صدرت بها قوانين متفرقة كنظام السماح المؤقت ورد الرسوم (الدروباك) والمناطق الحرة في تقنين شامل يجارى مقتضيات التطور ويربط بين الأحكام والنظم الجمركية المتفرقة ويجعلها أكثر تناسباً وأيسر تطبيقاً. وبناء عليه، تم وضع القانون الجمركي رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣.

٤-٢-٢ أهم ملامح القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بشأن الجمارك وتعديلاته^(٥٤)

- نص القانون على خضوع البضائع التي تدخل أراضي الجمهورية لضرائب الواردات المقررة في التعريف الجمركية علاوة على الضرائب الأخرى المقررة، وذلك إلا ما

^(٥٢) تمثلت تلك القوانين في المرسوم بقانون رقم ٣٢٤ لسنة ١٩٥٢ بنظام السماح المؤقت، والرسوم بقانون رقم ٣٢٥ لسنة ١٩٥٢ بتنظيم رد الرسوم الجمركية ورسوم الإنتاج أو الاستهلاك والعوائد الإضافية على المواد الأجنبية المستخدمة في المصنوعات المحلية التي تصدر للخارج، والرسوم بقانون رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٥٢ بنظام المناطق الحرة، والقانون رقم ٦٢٣ بأحكام التهريب الجمركي، والقانون رقم ٥٥ لسنة ١٩٦١ في شأن الإعفاءات الجمركية الخاصة بالسلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجبيين العاملين في جمهورية مصر، وكذا القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٦١ بشأن إعفاء البعثات التمثيلية للجمهورية العربية المتحدة في الخارج وموظفيها الملحقيين بها والموظفين المعارين بينات الأمم المتحدة والوكالات المتخصصة من الرسوم والعوائد الجمركية والرسوم البلدية وغيرها من الرسوم المحلية. راجع في ذلك الشئ:

- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، لعدد ١٤٢، ٢٦ يونيو ١٩٦٣.

- المجموعة الدولية للحاملة والاستشارات القانونية (IGLC)، "شبكة المعلومات القانونية العربية"، على موقع: WWW.eastlaws.com

^(٥٣) الجريدة الرسمية، "المنكرة الإيضاحية لمشروع قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، مرجع سبق ذكره.

^(٥٤) بشأن القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته، راجع:

- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، مرجع سبق ذكره.

- الجريدة الرسمية، "قانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣"، العدد ١١ مكرر (أ)، ١٧ مارس ١٩٨٠.

- الجريدة الرسمية، "قانون رقم ١٥٨ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣"، العدد ٤٩ مكرر، ٩ ديسمبر ١٩٩٧.

- الجريدة الرسمية، "قانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣"، العدد ٢٤ مكرر، ١٨ يونيو ٢٠٠٠.

- الجريدة الرسمية، "قانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣"، العدد ٢٤ مكرر، ٢١ يونيو ٢٠٠٥.

استثنى بنص خاص. أما البضائع التي تخرج من أراضي الجمهورية، فلا تخضع للضرائب الجمركية، إلا ما ورد بشأنه نص خاص.

- أسند القانون مهمة تحديد التعريف الجمركية وكذلك تعديلها إلى رئيس الجمهورية.
- نص القانون على أن تؤدي الضرائب الجمركية على البضائع الخاضعة لضريبة قيمة، حسب الحالة التي تكون عليها وقت تطبيق التعريف الجمركية وطبقاً لجدولها. أما البضائع الخاضعة لضريبة نوعية، فتستوفى عنها تلك الضريبة كاملة بصرف النظر عن حالة البضائع، ما لم تتحقق الجمارك من تلف أصابها نتيجة قوة قاهرة أو حادث جبرى فيجوز عندئذٍ إنقاص الضريبة النوعية بنسبة ما لحق بالبضاعة من تلف^(٥٥).
- وفيما يتعلق بالرقابة الجمركية وقواعد دخول البضائع وخروجها من الجمهورية، فقد نص القانون على ضرورة أن يتم تقديم بيان عن كل بضاعة تدخل أو تخرج من الجمهورية.
- أوضح القانون أنه يعتبر تهريباً إدخال البضائع من أى نوع إلى الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة بدون أداء الضرائب الجمركية المستحقة كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها فى شأن البضائع الممنوعة.
- وفيما يتعلق بعقوبات التهريب، فلقد نص القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ على أن يعاقب على التهريب أو على الشروع فيه بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرين جنيهاً ولا تجاوز ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.
- وجاء القانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ بشأن تعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ ليغلظ من عقوبة التهريب أو الشروع فيه بحيث تصبح الغرامة بحد أدنى خمسمائة جنيه وحد أقصى عشرة آلاف جنيه.
- ثم أعقب ذلك صدور القانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تعديل بعض أحكام القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ ليلغى تجريم الشروع فى التهريب، وليعدل عقوبة التهريب لتصبح الحبس والغرامة التي لا تقل عن خمسمائة جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه أو إحدى هاتين العقوبتين.

^(٥٥) قد تتخذ الضريبة الجمركية أحد شكلين. الشكل الأول هو الضريبة التقييمية، وهي التي تفرض في صورة نسبة مئوية من قيمة السلعة. أما الشكل الثانى فهو الضريبة النوعية، وهي لا تفرض على أساس القيمة، ولكنها عبارة عن مبلغ نقدي معين يحصل عن كل وحدة من وحدات المنتج. وهذه الوحدة قد تكون وحدة قياس أو وزن أو عدد أو حجم.

- وبالنسبة للمناطق الحرة، فقد استثنى القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ من نطاق الإقليم الجمركي، رغم وقوعها داخل البلاد بحيث لا تسرى عليها أحكام قانون الجمارك كلياً أو جزئياً. وتؤدي الضرائب الجمركية على البضائع التي تسحب من هذه المناطق للاستهلاك المحلي.
- أما بالنسبة لنظام السماح المؤقت، فلقد أعفى القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ من الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المواد الأولية التي تستورد لأجل إصلاحها أو تكملة صنعها، على أن يتم لاحقاً نقلها لمنطقة حرة أو تصديرها. وأعقب ذلك صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ٢٠٠٢ بشأن تعديل بعض مواد القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ ليعفى أيضاً السلع الوسيطة المستوردة بقصد تصنيعها وكذا مستلزمات إنتاج السلع المصدرة من الضرائب الجمركية وغيرها من الرسوم والضرائب.
- وعلى الرغم من أن الأصل في قانون الجمارك أنه لا يتم الإفراج عن أى بضائع قبل أداء الضرائب والرسوم الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى المستحقة على تلك البضائع، إلا أنه مراعاة للاعتبارات التجارية والعلمية والصناعية أجاز قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ الإفراج المؤقت عن البضائع دون تحصيل الضرائب والرسوم المقررة، وذلك تحت نظام الإفراج المؤقت. ولقد أسند القانون لوزير المالية مهمة تحديد قواعد وشروط تطبيق هذا النظام، وذلك بهدف إعطاء ذلك النظام قدر من المرونة التي تكفل مواجهته للتطورات الاقتصادية ومتطلبات التنمية.
- وبالنسبة لنظام رد الضرائب والرسوم الجمركية، فلقد نص القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والتعديل الذي ورد عليه بموجب القانون رقم ١٥٧ لسنة ٢٠٠٢ على أن ترد الضرائب والرسوم الجمركية ورسوم الخدمات التي تتحملها المواد الأجنبية التي استخدمت في صناعة المنتجات المحلية المصدرة بشرط نقلها إلى منطقة حرة أو إعادة تصديرها أو بيعها لجهات تتمتع بالإعفاء الكلي من الضرائب والرسوم، أو سددت عنها الضرائب والرسوم وفقاً لأحكام هذه المادة، وذلك خلال سنتين من تاريخ الإفراج. ويجوز إطالة هذه المدة لمدة أو لمدد أخرى بما لا يجاوز سنتين بقرار من وزير المالية أو من ينيبه. ويتم الرد مباشرة بعد النقل إلى منطقة حرة أو إتمام التصدير أو البيع في الحالات المشار إليها في مدة أقصاها شهر من تاريخ تقديم ما يفيد ذلك.

٤-٣ تطور نظم وقوانين التعريفات الجمركية بمصر

لقد صدرت أول تعريفات جمركية مصرية في فبراير ١٩٣٠، بموجب القانون رقم ٢ لسنة ١٩٣٠، وذلك على أساس "تعريفات جنيف النموذجية" التي وضعتها اللجنة الاقتصادية التابعة لعصبة الأمم المتحدة آنذاك^(٥٦). وقد روعى في تلك التعريفات أن تحقق الهدف المالي إلى جانب الهدف الحمائي للصناعات الوطنية، وإن كانت الحماية قد جاءت في المرتبة الثانية. وجدير بالذكر أنه على الرغم من نجاح تلك التعريفات في تحقيق الهدف المالي المرجو منها، إلا أنها فشلت في تحقيق الهدف المتعلق بدعم الصناعة الوطنية وتشجيعها.

ولقد أدخلت لاحقاً العديد من التعديلات على جداول تلك التعريفات، إلا أن كثرة التعديلات التي أدخلت عليها أفقدتها الاتساق المطلوب، وأفقدت فئات التعريفات سمة التدرج الواجب مراعاتها وفقاً لنوع السلعة ومصدرها ومدى احتياج البلاد لها. كما تعددت أيضاً آنذاك المسميات الضريبية التي تحصل الضريبة الجمركية تحت بنودها، مثل رسم الوارد والرسم القيمي الإضافي وعوائد الرصيف التي كانت تفرض على الصادرات. ولا شك أن هذا التعدد قد أفقد التعريفات الجمركية أحد أهم أسس فرض الضريبة ألا وهو الوضوح وسهولة الجباية.

وفي ظل تلك السلبيات سألقة الذكر، تم وضع تعريفات جمركية جديدة في ديسمبر ١٩٦١ من خلال إصدار قرار رئيس الجمهورية رقم ١٩٥٣ لسنة ١٩٦١ بإصدار التعريفات الجمركية^(٥٧). ومنذ ذلك التاريخ، توالى التعريفات الجمركية والتي كانت تستهدف في معظمها ضبط وترشيد الاستيراد من الخارج للسلع المختلفة، إلى جانب تمويل الخزينة العامة وتحقيق العدالة، وكذا الموازنة بين التزامات مصر الدولية وإيجاد قدر من الحماية التنافسية غير مبالغ فيها للصناعة المحلية. ولقد صدرت آخر تلك التعريفات الجمركية في مارس ٢٠١٣.

٤-٤ القرار الجمهوري رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ بشأن إصدار التعريفات الجمركية

استهدف القرار رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ تطبيق إصدار ٢٠١٢ الخاص باتفاقية النظام المنسق لتوصيف وتكويد البضائع^(٥٨)، وذلك من أجل مساندة المستجديات على الساحة الدولية،

^(٥٦) فلقد بدأ على المستوى الدولي، في عام ١٩٢٧، التفكير لأول مرة في توحيد توجهات الدول في بناء تعريفاتها الجمركية. ومن ثم، فلقد أوصى المؤتمر الاقتصادي العالمي المنعقد في مايو ١٩٢٧ بتوحيد جدول التعريفات الجمركية في مختلف الدول. وبناء عليه، وضعت اللجنة الاقتصادية التابعة لعصبة الأمم جدولاً موحداً للتعريفات الجمركية تهتدى به الدول حل وضع تعريفاتها، أطلق عليه "تعريفات جنيف النموذجية". راجع في ذلك الشأن: عبد الباسط وفا، "النظم الجمركية"، مرجع سبق ذكره، ص ٩٢.

^(٥٧) الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة رقم ١٩٥٣ لسنة ١٩٦١ بإصدار التعريفات الجمركية"، العدد ٣٠٢، ٣١ ديسمبر ١٩٦١.

^(٥٨) في بداية التسعينيات، وفي إطار سياسات التحرير الاقتصادي وتحرير التجارة الدولية، ورغبة في تسهيل حركة التجارة الدولية، وكذا تجميع وتوحيد الإحصاءات المتصلة بها، وكذلك أخذاً في الاعتبار التغيرات التي طرأت على سياسات وأشكال التجارة الدولية واحتياجها إلى المزيد من التفصيل سواء للأغراض الإحصائية أو الجمركية، اتفقت أغلب الدول من خلال مجلس التعاون الجمركي ببروكسل على وضع جدول جديد للتعريفات أطلق عليه اسم "نظام تكويد وتصنيف السلع المنسق"، أو ما يعرف بـ "التعريفات الجمركية المنسقة" (بحيث يحل محل الجدول القديم المعروف باسم جدول بروكسل) ولقد تم تطبيق ذلك النظام لأول مرة في مصر من خلال القرار الجمهوري رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤ بإصدار تعريفات جمركية جديدة. راجع في ذلك الشأن: الجريدة الرسمية، "المذكرة الإيضاحية لقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤ بإصدار التعريفات الجمركية المنسقة"، العدد ٦ (مكرر)، ١٣ فبراير ١٩٩٤.

وبحيث تم من خلال ذلك القرار استحداث وإضافة العديد من البنود الفرعية الجديدة^(٥٩). كما سعى ذلك القرار أيضاً إلى معالجة التشوهات التي عانت منها تعريفه ٢٠٠٧ وتعديلاتها والتي أثرت بالسلب على قطاع الصناعة، وبحيث راعت التعريف الجمركية الجديدة -بناء على اقتراحات اتحاد الصناعات المصرية والغرف الصناعية- تحقيق التوازن بين الضريبة المفروضة على السلع تامة الصنع والسلع الوسيطة والمواد الخام والأولية، وذلك تنفيذاً لسياسة الدولة في استخدام الآليات التجارية في خدمة الصناعة.

وقد سعت التعريف الجمركية الأخيرة أيضاً إلى مراعاة البعد الإجتماعى ومحاولة تحقيق قدر أكبر من العدالة الضريبية والاجتماعية، وذلك من خلال محاولة عدم المساس بالسلع الضرورية التي تمس محدودى الدخل، بالإضافة إلى إعفاء مجموعة من الأدوية المستخدمة فى علاج مجموعة مختلفة من الأمراض وبخاصة المستعصية منها وتخفيض الرسوم الجمركية على مجموعة أخرى من البنود التي تتعلق بالمستلزمات الطبية والأعضاء البشرية المستوردة. وفى المقابل، رفعت الفئات الضريبية المقررة على بعض السلع الاستهلاكية غير الضرورية أو الكمالية كالنظارات الشمسية والساعات وبعض الأنواع الفاخرة من المأكولات البحرية والمكسرات، وذلك بهدف ترشيد الاستيراد.

وتشجيعاً من الدولة على استخدام بدائل الوقود فى السيارات، وكذا بهدف حماية البيئة، تم تخفيض الضريبة الجمركية بنسبة ٢٥% على السيارات التي تعمل بالغاز بالإضافة إلى إعفاء تلك التي تعمل بمحرك كهربائى. كما أنه، وبغرض توفير الطاقة وتشجيع استخدام بدائل الطاقة الكهربائية إلى جانب تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وإيجاد بيئة نظيفة، تم فرض ضريبة جمركية بأسعار مخفضة للأجهزة التي تعمل بمصادر الطاقة الجديدة أو المتجددة مثل أجهزة الإنارة والإشارة ووحدات التبريد... إلخ^(٦٠).

٤-٥ تقييم أثر قوانين وقرارات الجمارك والتعريف الجمركية المطبقة حالياً

أولاً: الأثر على التصدير والاستيراد والصناعة والاستثمار:

اهتم القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته بتناول مجموعة من النقاط والقضايا الهامة ذات الأثر الهام على تشجيع الاستثمار وزيادة الصادرات وتحقيق التنمية الاقتصادية. فالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ لم يغفل أهمية المناطق الحرة فى تحقيق التنمية الاقتصادية

^(٥٩) فقد اتبع القرار رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ الإصدار الأخير لإتفاقية النظام المنسق لتوصيف وتكويد البضائع والذي تم من خلاله الاستجابة لمقترحات منظمة الأغذية والزراعة FAO باستحداث بنود فرعية للفصول من ١ إلى ١٦ بهدف تعزيز الأمن الغذائى. كما تم استحداث بند فرعى جديد يتعلق ببنود الأصناف والكمالويات المستنفة لطبقة الأوزون. وكذلك تم استحداث بند فرعى جديد بالفصل ٢٤ يتعلق بصنف تبغ الشيشة، كاستجابة للمقترح المقدم من الجمارك المصرية لمنظمة الجمارك العالمية. راجع: الجريدة الرسمية، "مذكرة إيضاحية لقرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ بإصدار التعريف الجمركية"، العدد ١٢ (مكرر)، ٢٦ مارس ٢٠١٣.

^(٦٠) راجع فى ذلك الشأن: المرجع السابق.

وتدعيم الاقتصاد القومي وكذا تشغيل الأيدي العاملة. واستحدثت أحكاماً جديدة تيسر على الصناعات والمنشآت الموجودة بتلك المناطق وكذا تساعد على تعظيم إيجابيات تلك المناطق والاستفادة من مزاياها على النحو الأكمل. وأبقى القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ على مجموعة الإعفاءات الضريبية التي أقرها القانون السابق عليه - رقم ٣٠٦ لسنة ١٩٥٢ بشأن المناطق الحرة- والتي تستفيد منها المنشآت التجارية والصناعية في المناطق الحرة، وذلك بهدف تشجيع الاستثمار في تلك المناطق^(١١).

وفي ذات الوقت حاول القانون ألا تضر تلك المناطق الحرة بالصناعات المحلية، وذلك عن طريق رد فكرة الإعفاء إلى نطاقها الصحيح الذي لا يتعارض مع صالح الصناعات المحلية، بإخضاع البضائع التي تصنع بالمناطق الحرة وتسحب للاستهلاك المحلى للضرائب كما لو كانت مستوردة من الخارج^(١٢).

وكذلك لم يغفل القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ - وتعديلاته- أهمية نظم السماح المؤقت في تشجيع الصناعة المحلية وتنشيط وزيادة حجم الصادرات، بالإضافة إلى تسهيل فرص احتكاك الخبرة المصرية بالمنتجات العالمية التي يجرى إصلاحها في ظل هذا النظام، وألغى القيود التي كانت مفروضة عليه في ظل القوانين السابقة والتي كانت تتطلب أن يكون مصدر المصنوعات هو نفسه مستورد المواد الأولية، وأن يتم تصدير المصنوعات خلال سنة من تاريخ الاستيراد، وذلك نظراً لما عكسته تلك الشروط من آثار سلبية على الصناعة المحلية. كما لم يغفل القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ - وتعديلاته- أهمية نظم رد الضرائب الجمركية في تشجيع الصادرات، ولقد سعى القانون وتعديلاته إلى إزالة مجموعة من القيود المفروضة على نظام رد الرسوم والضرائب الجمركية -والتي يأتي على رأسها ضرورة أن يكون المصدر هو نفسه المستورد للاستفادة من نظام رد الضريبة الجمركية^(١٣).

(١١) فلقد نص للقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ على إعفاء المنشآت التجارية والصناعية في المناطق الحرة من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية المستحقة على صافي أرباح هذه المنشآت الناتجة من مبيعاتها خارج الجمهورية، والضريبة على القيم المنقولة المنصوص عليها في الفقرتين أولاً وثانياً من المادة رقم (١) وفي المادة رقم (١١) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩. راجع الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، مرجع سبق ذكره.

إلا أنه تجدر الإشارة إلى أن القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ قد نص لاحقاً على إنهاء جميع تراخيص مشروعات الاستثمار بنظم المناطق الحرة في مجال صناعات الأسمدة والحديد والصلب وتصنيع البترول وتصنيع وتسييل الغاز الطبيعي. راجع: الجريدة الرسمية، "القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ بفتح اعتمادين إضافيين بالموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٧/٢٠٠٨، وإلغاء بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتعديل بعض أحكام قانون ضرائب وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧"، مرجع سبق ذكره.

(١٢) فلقد كان القانون السابق يقصر الإخضاع في هذه الحالة على المواد الداخلة في صناعة تلك البضائع فقط، وهو ما كان يتعارض مع المتعارف عليه دولياً باعتبار المنطقة الحرة أرضاً أجنبية من الناحية الجمركية. راجع: الجريدة الرسمية، "المذكرة الإيضاحية للقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، مرجع سبق ذكره.

(١٣) تجدر الإشارة في ذلك المجال إلى أن القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ أجاز إطالة الفترة المنصوص عليها كشرط للاستفادة من نظم رد الضريبة الجمركية وذلك بقرار من وزير المالية. ثم جاء القانون رقم ١٥٧ لسنة ٢٠٠٢ ليجعل الفترة عامين من تاريخ الإفراج، ويجوز إطالتها لمدة أو لمدد أخرى بما لا يجاوز سنتين بقرار من وزير المالية أو من ينيبه. راجع في ذلك الشأن:

- الجريدة الرسمية، قرار رئيس الجمهورية بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، مرجع سبق ذكره.
- الجريدة الرسمية، "قانون رقم ١٥٧ لسنة ٢٠٠٢ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، مرجع سبق ذكره.

وعلى الرغم من مجموعة الإيجابيات سألفة الذكر، إلا أن التعديل الأخير للقانون، والذي تم بموجب القرار رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ حمل معه العديد من السلبيات وأوجه القصور، وبخاصة فيما يتعلق بالرقابة الجمركية، حيث قام بتخفيض عقوبة التهريب وألغى عقوبة الشروع فيه، ونزل بالتعويض الجمركي من المثليين إلى المثل وألغى عقوبة المصادرة لغير البضائع الممنوعة.

وفيما يتعلق بالتعريف الجمركية الواردة بالقرار الجمهوري رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣، فقد اهتمت بدعم القطاع الصناعي وإزالة القيود والعوائق التي تواجهه، وذلك من خلال معالجة التشوهات التي لطالما عانت منها الرسوم الجمركية في ظل التعريف السابقة والتي كانت تتعكس بالسلب على أداء الصناعة. وبناء عليه، تم وضع التعريف الجديدة بحيث تراعى التوازن بين الضريبة المفروضة على السلع تامة الصنع وبين تلك المفروضة على السلع الوسيطة والمواد الخام والأولية^(١٤). كما أبقى التعريف الجمركية الواردة بالقرار رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ على مجموعة الإعفاءات والتخفيضات الجمركية المفروضة على مستلزمات الإنتاج المستوردة والسلع الرأسمالية اللازمة للإنتاج وكذا بعض الخامات التي اشتمل عليها القرار السابق رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٧ وتعديلاته^(١٥). وكل ذلك بهدف زيادة القدرة التنافسية للصناعات المحلية ودعم قطاع الصناعة.

كما اختص القرار الجمهوري رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ الصناعات التجميعية بمعاملة خاصة من حيث فئات الضريبة الجمركية المفروضة على الأجزاء الأجنبية المستوردة. كما أنه وبهدف التيسير على الشركات القائمة بعمليات التجميع في بعض الصناعات المعقدة، أجاز القرار الجمهوري رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٧ لوزير المالية بناء على طلب وزير التجارة الخارجية والصناعة أن يمنح مقدماً من تاريخ بدء التشغيل لبعض من تلك الشركات نسبة التخفيض في ضريبة الوارد المقررة على المنتج النهائي بما لا يجاوز ٤٠%، وذلك دون انتظار الوصول إلى نسبة التصنيع المحلي المقابلة لذلك والمنصوص عليها في الفقرة (ب) من المادة السادسة للقرار خلال المدة المحددة لبلوغها بالترخيص الممنوح لها من الهيئة العامة للتصنيع^(١٦).

^(١٤) فعلى سبيل المثال تم تخفيض سعر الضريبة الجمركية المفروض على مستلزمات آلات الطحن والجرش المستوردة، لتصبح ٢% فقط مقارنة بـ ٥% في ظل التعريف السابقة. كما تم إعفاء الواردات من كربونات الصوديوم وحمض التيرفثاليك وأملاحه وموصلات الألياف البصرية والكابلات وحزم الألياف البصرية من الضريبة الجمركية، وذلك بعد أن كانت تخضع لسعر ١٠% في ظل القرار السابق. وكل ذلك بهدف دعم القطاع الصناعي. لمزيد من التفصيل، راجع: الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ بإصدار للتعريف الجمركية"، العدد ١٢ (تابع)، ٢١ مارس ٢٠١٣.

^(١٥) راجع في ذلك الشأن:
- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٧ بإصدار التعريف الجمركية"، العدد ٥ (مكرر)، ٥ فبراير ٢٠٠٧.
- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ١٠٣ لسنة ٢٠٠٨ بتعديل للتعريف الجمركية"، العدد ١٣ مكرر (ب)، ٢ أبريل ٢٠٠٨.

- الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٥١ لسنة ٢٠٠٩ بتعديل التعريف الجمركية"، العدد ٥ (تابع)، ٢٩ يناير ٢٠٠٩.

^(١٦) فقد نصت الفقرة (ب) من المادة السادسة من القرار الجمهوري رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٧ على أنه "إذا بلغت نسبة التصنيع المحلي ٣٠% فأكثر، تخضع الأجزاء الأجنبية المستوردة لفة ضريبة الوارد المقررة على المنتج النهائي الكامل الصنع بعد تخفيضها بالنسب

إلا أنه يثور تساؤل مهم هنا عن أسباب تمييز الصناعات التجميعية بمثل تلك المعاملة الجمركية الخاصة وأسباب عدم تمتع بقية الصناعات الوطنية ذات الإسهام الكبير فى القيمة المضافة للنتائج المحلى الإجمالى، أو صناعات التصدير، أو الصناعات والأنشطة ذات الاستخدام الكثيف للعمالة... إلخ، بذات المعاملة الجمركية الخاصة. فمن المعلوم أن صناعات التجميع هي أقل الصناعات إضافة للنتائج المحلى الإجمالى، كما أنها تعد شديدة العبء على ميزان المدفوعات لاستيراد جزء كبير من مكوناتها من الخارج -إن لم تكن كل مكوناتها- وتستنزف جزءاً كبيراً من موارد البلاد من العملات الأجنبية، ولا تضيف شيئاً إلى الصادرات. فأغلب الشركات دولية النشاط تسعى إلى إقامة هذه الصناعات التجميعية مع شركاء وطنيين، خاصة فى البلاد التى تتسم باتساع أسواقها مثل مصر، وذلك لتفادى إجراءات الحماية من قبل هذه البلدان وكذا للمطالبة بالتخفيضات الجمركية على أساس أنها تمثل صناعات وطنية، وبذلك تستطيع السيطرة على السوق المحلى وتصريف منتجاتها. وتجربة مصر غنية بالنسبة لصناعة تجميع السيارات التى يبلغ عمرها ما يقرب من نصف قرن ولم تصل بعد إلى تصنيع سيارة مصرية واحدة، ولم تضاف إلى الصادرات المصرية شيئاً. ونفس الأمر ينصرف إلى العديد من الصناعات الكهربائية كصناعة التليفزيونات والتليفونات المحمولة والثلاجات... إلخ، هذا فضلاً عن أنها لا تقوى على منافسة المنتج الأجنبى^(٦٧).

ثانياً: الأثر على العدالة الضريبية ومراعاة الأبعاد الاجتماعية:

سعى القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ لتحقيق العدالة الضريبية ومراعاة الأبعاد الاجتماعية قدر الإمكان، إلا أنه يؤخذ عليه ما ورد بالمادة الحادية عشر منه بشأن أن تؤدى الضرائب الجمركية على البضائع الخاضعة لضريبة قيمية، حسب الحالة التى تكون عليها وقت تطبيق التعريف الجمركية، بينما تستوفى الضريبة كاملة بصرف النظر عن حالة البضائع، فى حالة البضائع الخاضعة لضريبة نوعية، وذلك مالم تتحقق الجمارك من تلف أصابها نتيجة قوة قاهرة أو حادث جبرى فيجوز عندئذٍ إنقاص الضريبة النوعية بنسبة ما لحق بالبضاعة من تلف. ومن ثم، يبدو أن القانون قد راعى عند تطبيق الضريبة الجمركية القيمة الحالة التى

المبينة بالجدول التالى وبحد أقصى ٩٠%، أو تحصل ضريبة الوارد المقررة على بنودها الخاصة بها أيهما أقل، وذلك بالنسبة لكل جزء منها على حدة متى بلغت نسبة التصنيع المحلى ٦٠% ويجوز تخفيض هذه النسبة إلى ٤٠% بقرار من وزير التجارة الخارجية والصناعة.

أما الجدول المرفق بالمادة فلقد نص على أنه إذا بلغت نسبة التصنيع المحلى ٣٠% وحتى ٤٠%، تصبح نسبة التخفيض فى ضريبة الوارد على المنتج النهائى ١٠% من نسبة التصنيع المحلى. أما إذا بلغت نسبة التصنيع المحلى أكثر من ٤٠% وحتى ٦٠%، تصبح نسبة التخفيض فى ضريبة الوارد على المنتج النهائى ١٥% من نسبة التصنيع المحلى. وإذا بلغت نسبة التصنيع المحلى أكثر من ٦٠%، تصبح نسبة التخفيض فى ضريبة الوارد على المنتج النهائى ٢٠% من نسبة التصنيع المحلى وبحد أقصى ٩٠% من قنة الضريبة على المنتج النهائى. راجع الجريدة الرسمية، "القرار الجمهورى رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٧ بإصدار التعريف الجمركية"، مرجع سبق ذكره.

^(٦٧) راجع: السيد عبد المولى، "التعريف الجمركية الجديدة خطوة على طريق الإصلاح الجمركى"، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع، السنة السادسة والتسعون، العدد ٤٧٩، يوليو ٢٠٠٥، ص ١٢.

تكون عليها السلعة وقت تطبيق التعريف، بينما لم يراع ذات الأمر فى حالة كون الضريبة نوعية، وفى مثل تلك التفرقة إخلال واضح بمبادئ العدالة الضريبية التى يجب مراعاتها فى نصوص القانون.

وبصفة عامة تجدر الإشارة فى ذلك المجال، إلى أن الضرائب القيمة أو الرسوم الجمركية القيمة تعد أكثر تحقيقاً للعدالة الضريبية من الضرائب النوعية، إذ أن قيمتها تتبع دائماً قيمة السلعة الخاضعة لها. بالإضافة إلى أنها تمكن من التمييز بين السلع القديمة والسلع الجديدة فتسمح بالتمييز فى المعاملة فيما بين هذه السلع، وكل ذلك من شأنه مراعاة أبعاد العدالة الضريبية بدرجة أكبر.

وبمراجعة جداول التعريف الجمركية الواردة بالقرار الجمهورى رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣، يلاحظ أنه، ويهدف مراعاة البعد الاجتماعى، تم إعفاء مجموعة من السلع الأساسية لاستهلاك جموع المواطنين من الضريبة الجمركية كالكمح والذرة والأرز وزيت النخيل وبذور عباد الشمس فى صورتها الخام وكذا مجموعة من الأدوية المستخدمة فى علاج مجموعة مختلفة من الأمراض وبخاصة المستعصية منها.

وفى مقابل ذلك توجد مجموعة أخرى من السلع التى وردت بجداول التعريف الجمركية والتى تعد ضرورية أيضاً لاستهلاك جموع المواطنين أغفلها ذلك القرار الجمهورى ولم يتم إعفائها من الضريبة الجمركية. ويأتى على رأس تلك السلع السكر والألبان والدقيق والشاى وزيت الطعام المهيأة للبيع بالتجزئة (والتي وصلت الضريبة الجمركية المفروضة عليها إلى ١٠%)... إلخ. وكل تلك السلع تعد ضرورية لتغذية الإنسان، وكان من الأوفق والأعدل أن يتم إعفائها هى الأخرى.

هذا بالإضافة إلى أن المادة الخامسة من القرار الجمهورى رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ نصت على أن تحصل ضريبة جمركية بواقع ٢% من القيمة أو ضريبة الوارد المقررة أيهما أقل على ما تستورده المصانع المرخص لها إنتاج محضرات من ألبان للرضع شبيهة بلبن الأم ومحضرات من ألبان للأطفال نصف دسم أو حمضية أو علاجية من خامات ومستلزمات لازمة للإنتاج. وغنى عن الذكر فى ذلك المجال مدى أهمية ذلك النوع من الألبان بالنسبة للأطفال، مما يستلزم معه ضرورة إعفائه من الضريبة الجمركية مراعاةً للأبعاد الاجتماعية.

وبصفة عامة، تبرز أهمية إعفاء تلك السلع الضرورية لاستهلاك المواطنين للتخفيف عنهم فى ظل الطبيعة غير العادلة للضريبة الجمركية بصفاتها ضريبة غير مباشرة تفرض على الاستهلاك ولا تراعى المقدرة التكاليفية للمواطن، مما يجعل عبئها أشد وطناً على الطبقات الفقيرة ذات الميل المرتفع للاستهلاك والتى عادة ما تستهلك وتخصص نسب أكبر من دخلها للإنفاق السلع الضرورية. هذا بالإضافة إلى أن الضريبة التى تفرض على السلع

الضرورية يسهل نقل عبئها إلى المستهلك نظراً لأن الطلب على تلك السلع يكون عديم المرونة لصعوبة الاستغناء عنها حتى في ظل ارتفاع ثمنها^(١٨). ومن ثم، فإن اعتبارات العدالة تتطلب إعفاء الواردات من السلع الضرورية -التي تشكل أساساً من مستلزمات المعيشة الأساسية لمحدودي الدخل- من الضريبة الجمركية.

وختاماً تجدر الإشارة إلى أن ثمة حاجة ملحة لإعادة النظر في قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ برمته، نظراً لأن التعديلات الجزئية لم تعد كافية لتحقيق الأهداف المرجوة والمتعلقة بدفع عجلة الاقتصاد القومي وزيادة الاستثمارات وتشجيع الصادرات. فلقد آن الأوان لإصدار قانون جديد ينظم الجمارك بدلاً من القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، إذ أنه ليس من المقبول أن يظل هذا القانون لما يقرب من نصف قرن ينظم قضايا ويحكم علاقات تتسم بالتطور السريع وتتعلق بعلاقة الاقتصاد المحلى بالعالم الخارجى مع ما شهده من تطورات متلاحقة. ولعل أكبر دليل على عجز هذا القانون عن ملاحقة تلك التطورات المتلاحقة، سواء فى الداخل أو الخارج، هو ما لحق به من تعديلات شملت مختلف نواحيه. فلقد أدخلت العديد من التعديلات على أحكام هذا القانون حتى أصبح القانون يفتقر إلى التناسق والانسجام بين أحكامه المختلفة، وبات من الضروري استبداله بقانون متكامل جديد^(١٩).

وجدير بالذكر أنه فى عام ٢٠٠٢، أصدر صندوق النقد الدولى تقريراً تناول فيه بالدراسة والتحليل النظام الجمركى المصرى وكذا هيكل التعريفه الجمركية السائدة. ولقد توصل ذلك التقرير إلى أن النظام الجمركى المصرى لا سيما هيكل التعريفه الجمركية يعانيان من عدم الكفاءة ويتسمان بعدم الشفافية وكذا عدم مسايرة التطورات، فضلاً عن أنهما يعانيان من التشوهات ويعتبران بصفة عامة مقيدان لحركة التجارة الخارجية. ومن ثم، أكد التقرير على ضرورة أن تتم إعادة النظر فى مختلف جوانب النظام الجمركى المصرى بهدف إصلاحه وتطويره^(٢٠).

واستجابة لما ورد بالتقرير سالف الذكر، قامت وزارة المالية بإنشاء "وحدة الإصلاح الجمركى" التابعة للإدارة الجمركية. ولقد حددت تلك الوحدة عدة محاور أساسية يتعين إصلاحها وتطويرها من خلال مشروع للإصلاح الجمركى. ولقد جاء على رأس تلك المحاور إعادة النظر فى كل من قانون الجمارك والتعريفه الجمركية، بالإضافة إلى ترشيد الإعفاءات

^(١٨) منى عبد الشافى توفيق، "السليسة الجمركية ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية، دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، ١٩٩٦، ص ١٢٣.

^(١٩) تجدر الإشارة إلى أن هذا التعديل المتلاحق يجافى أحد أهم الشروط الواجب توافرها فى القاعدة القانونية بصفة عامة والتي يبيح توافرها على احترام القانون وهى الدوام والاستقرار. لمزيد من التفصيل، راجع: المرجع السابق، ص ٤٦.

^(٢٠) لمزيد من التفصيل، راجع: http://www.bizclir.com/galleries/bestpractices/٠١٠١٢٨٠٠٨BP٢_/٢٠Egypt.pdf, "New Leadership leads customs reform: Lessons from Egypt", Best Practices for the Business Environment, Issue ٢, USAID, May ٢٠٠٦, at:

الجمركية، والاهتمام بالنظم الجمركية الخاصة، وأساليب التقييم الجمركية، وكذا الإجراءات، والموارد البشرية، والتدريب، ونشر المعلومات^(٧١).

وقد كان من المفترض أن يتم فى إطار برنامج الإصلاح الجمركى الانتهاء من إعداد قانون جديد للجمارك بحلول يونيو ٢٠٠٥^(٧٢)، إلا أن ذلك القانون لم يظهر للنور حتى الآن. وهو الأمر الذى يستلزم بذل المزيد من الجهد وعدم التراخى فى اتخاذ الخطوات اللازمة لإصدار ذلك القانون.

أما بالنسبة للتعريف الجمركية، فلا بد وأن تتمتع بوضوح الأهداف وأن تتسم بالاستقرار النسبى الذى يباعد بينها وبين الجمود وبحيث تكون فى النهاية بمثابة المرآة التى تعكس السياسة المالية للدولة وتفصح عن الأغراض المطلوب تحقيقها. ففى ظل غياب الأهداف الواضحة، يتم تعديل التعريف الجمركية باستمرار مما يؤثر بدوره بالسلب على الأنشطة الاقتصادية المختلفة.

خلاصة القول أنه يجب أن تتم إعادة النظر فى التعريف الجمركية وأن يتم تحديد أهدافها بوضوح. كما يستلزم الأمر وجود تصنيف دقيق للواردات السلعية بحيث تقسم وترتب وفقاً لخصائصها الذاتية ومدى مرونة عرضها ومدى مرونة الطلب الاستهلاكى عليها وكذلك مدى مرونة الطلب الإنتاجى عليها، وبحيث يتخذ التصنيف السابق كأساس للتمييز فى المعاملة الضريبية بين مختلف السلع.

وأخيراً، فإنه لضمان نجاح التعريف الجمركية فى أداء دورها وتحقيق الأهداف المنشودة من وراء تطبيقها يجب أن يصاحبها حزمة متكاملة من القرارات الأخرى التى تسعى لضبط السوق والسيطرة على فوضى الأسعار وعلى الأوضاع الاحتكارية وممارسات القلة بغرض فرض أسعار مرتفعة لتحقيق أرباح مرتفعة ومغالى فيها على حساب المستهلك.

^(٧١) لمزيد من التفاصيل، راجع:

-Ibid.

- Rawia Mokhtar & Omar Salman, "M&E best practices for customs reform and trade facilitation", Development Associates Inc. and USAID, July ٣٠, ٢٠٠٤, p.٢٤, at: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PNADE٣٣٢.pdf

^(٧٢) لمزيد من التفاصيل، راجع:

-Adel M. Radwan, "Customs Reform Project", Ministry of Finance, Arab Republic of Egypt, ١٧-٢٠ April ٢٠٠٤, P.١٣, at: WWW.gfptt.org

الفصل الثالث

هيكل الضرائب في مصر وأثرها على النمو والعدالة

يتناول هذا الجزء من الدراسة تقييم أثر هيكل الضرائب بشكل عام وهيكل من أنواعها المختلفة في تحقيق كل من النمو الاقتصادي وعدالة توزيع الدخل والثروة في مصر، وذلك خلال فترة الدراسة من عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ إلى عام ٢٠١٢/٢٠١١.

١- تطور الإيرادات الضريبية

تأخذ قيمة الإيرادات الضريبية اتجاهاً تصاعدياً طوال فترة الدراسة، وذلك على الرغم من تباين الظروف الاقتصادية المحلية والعالمية خلال هذه الفترة. فقد تضاعفت قيمة هذه الإيرادات بأكثر من أربعة أضعاف خلال فترة الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (٣-١).

جدول رقم (٣-١)

تطور الإيرادات العامة للدولة خلال الفترة (٢٠٠٢/٢٠٠١ - ٢٠١٢/٢٠١١) (بالمليار جنيه)

البيان	٢٠٠١/٢٠٠٢	٢٠٠٢/٢٠٠٣	٢٠٠٣/٢٠٠٤	٢٠٠٤/٢٠٠٥	٢٠٠٥/٢٠٠٦	٢٠٠٦/٢٠٠٧	٢٠٠٧/٢٠٠٨	٢٠٠٨/٢٠٠٩	٢٠٠٩/٢٠١٠	٢٠١٠/٢٠١١	٢٠١١/٢٠١٢
الضرائب	٥٠,٨	٥٥,٧	٦٧,١	٧٥,٨	٩٧,٨	١١٤,٣	١٣٧,٢	١٦٣,٢	١٧٠,٣	١٩٢,١	٢٠٧,٤
%	٦٤,٩	٦٢,٥	٦٥,٨	٦٨,٣	٦٤,٦	٦٣,٤	٦٢	٥٧,٨	٦٣,٥	٧٢,٤	٦٨,٣
المنح	٤,٣	٣,٣	٥,١	٢,٩	٢,٤	٣,٩	١,٥	٨	٤,٣	٢,٣	١٠,١
%	٥,٥	٣,٧	٥	٢,٦	١,٦	٢,٢	٠,٧	٢,٨	١,٦	٠,٩	٣,٣
الإيرادات الأخرى	٢٣,٣	٣٠,١	٢٩,٧	٣٢,٣	٥١,١	٦٢	٨٢,٧	١١١,٣	٩٣,٣	٧٠,٩	٨٦,١
%	٢٩,٨	٣٣,٨	٢٩,١	٢٩,١	٣٣,٨	٣٤,٤	٣٧,٤	٣٩,٤	٣٤,٨	٢٦,٧	٢٨,٤
جملة الإيرادات	٧٨,٣	٨٩,١	١٠١,٩	١١٠,٩	١٥١,٣	١٨٠,٢	٢٢١,٤	٢٨٢,٥	٢٦٨,١	٢٦٥,٣	٣٠٣,٦
نسبة الضرائب إلى الناتج المحلي الإجمالي %	١٣,٤	١٣,٣	١٣,٨	١٤,١	١٥,٨	١٥,٣	١٥,٣	١٥,٧	١٤,١	١٤	١٣,٤

المصدر: (١) مجلس الشعب، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختامي لموازنة العامة للدولة والهيئات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربي ولخزينة لعامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩. (٢) الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حساب ختامي لموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠١٠، ٢٠١٠/٢٠١١، ٢٠١١/٢٠١٢.

ولم تختلف نسبة الضرائب للناتج المحلي الإجمالي كثيراً خلال فترة الدراسة، فقد وصلت إلى أعلى نسبة لها في عام ٢٠٠٦/٢٠٠٥ (١٥,٨%)، بينما كانت أقل نسبة لها في عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ (١٣,٣%)، حيث كان يعاني الاقتصاد المصري من انخفاض معدلات النمو

الاقتصادى التى كانت لا تتعدى ٥% سنوياً. ويلاحظ أن نسبة الضرائب للنواتج بعد ثورة ٢٥ يناير قد عادت لنفس هذه النسبة تقريباً (١٣,٤%) نظراً للظروف السياسية المضطربة. وتشير المؤشرات السابقة إلى انخفاض نسبة الإيرادات الضريبية للنواتج المحلى الإجمالى عن مثيلتها فى كثير من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، حيث تبلغ هذه النسبة فى جنوب إفريقيا (٢٦%)، وتركيا (٢٠,٦%)، والبرازيل (١٥,٣%)، وكوريا (١٥,١%)، والدنمارك (٤٨%)، وإنجلترا (٣٥%)، وفرنسا (٤٣%)، والولايات المتحدة الأمريكية (٢٥%).

ويوضح هذا المؤشر ضعف دور الضرائب بصفة عامة فى كل من النمو وتوزيع الدخل، وذلك على الرغم من وصول الإيرادات الضريبية إلى نحو ٧٢,٤% من إجمالى الإيرادات العامة فى أحد أعوام فترة الدراسة (٢٠١١/٢٠١٠). ويلاحظ أيضاً التناقص الواضح فى نصيب الإيرادات الضريبية فى إجمالى الإيرادات العامة فى عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ متأثراً بالأزمة المالية العالمية فى ذلك العام، ثم عاودت الارتفاع حتى فى عام الثورة ٢٠١١/٢٠١٠، وإن كان ذلك يرجع إلى تناقص المنح والإيرادات الأخرى، مما أثر على اجمالى الإيرادات الضريبية، وعندما تزايدت المنح والإيرادات الأخرى فى ٢٠١٢/٢٠١١ تناقصت نسبة الضرائب إلى الإيرادات مرة أخرى وإن ظلت أعلى من المعدلات السابقة بصفة عامة.

٢- هيكل الإيرادات الضريبية وأثره فى تحقيق النمو والعدالة

تستأثر الإيرادات الضريبية من كل من الضرائب على الدخل والأرباح والضرائب على السلع والخدمات بأكثر من ٨٠% من جملة الضرائب خلال فترة الدراسة، وذلك كما يظهر من الجدول رقم (٣-٢).

وقد وصلت نسبة الإيرادات من الضرائب على الدخل والأرباح الرأسمالية إلى ٥١% من اجمالى الإيرادات الضريبية فى عام ٢٠٠٧/٢٠٠٦ ثم تراجعت إلى ٤٤% فى عام ٢٠١٢/٢٠١١. ويلاحظ تزايد حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح بمعدل أكبر من معدل تزايد حصيلة الضرائب على السلع والخدمات، ووفقاً لما تشير إليه الأدبيات فى هذا السياق فإن ذلك يشير إلى اتجاه هيكل الضرائب نحو درجة أكبر من العدالة، حيث كانت حصيلة الضرائب على السلع والخدمات هى الأكبر خلال الأعوام الأولى، ثم انعكس الوضع بدءاً من عام ٢٠٠٦/٢٠٠٥ بعد تطبيق قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥، حيث حدثت طفرة فى حصيلة الضرائب على الدخل والأرباح فى عام ٢٠٠٦/٢٠٠٥ بنحو ٥٢,٨%، مما يستوجب معه التدقيق فى أسباب هذه الطفرة، وهل ترجع لتطبيق القانون الجديد أم لأسباب أخرى، مثل تحصيل متأخرات ضريبية عن سنوات سابقة نتيجة تقديم تسهيلات

للممولين بهذا الشأن في هذا القانون، ثم ارتفاع معدل النمو الاقتصادي في الأعوام التالية. يلاحظ أيضاً انخفاض حصيلته هذا النوع من الضرائب ونصيبها النسبي في إجمالي الضرائب في عام ٢٠١٠/٢٠٠٩ متأثراً بتداعيات الأزمة المالية العالمية وانخفاض معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي عن الأعوام السابقة، ثم عاودت الارتفاع في العامين التاليين، ولكن بمعدل ضعيف للغاية في العام الأخير من فترة الدراسة (١,٤% فقط)، وذلك متأثراً بالانخفاض الكبير في معدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي الذي تلى أحداث الثورة واستمرار حالة الاضطراب السياسي.

جدول رقم (٣-٢)

هيكل الإيرادات الضريبية وفقاً لنوع الضريبة (القيمة بالمليار جنيه)

البيان	/٢٠٠١ ٢٠٠٢	/٢٠٠٢ ٢٠٠٣	/٢٠٠٣ ٢٠٠٤	/٢٠٠٤ ٢٠٠٥	/٢٠٠٥ ٢٠٠٦	/٢٠٠٦ ٢٠٠٧	/٢٠٠٧ ٢٠٠٨	/٢٠٠٨ ٢٠٠٩	/٢٠٠٩ ٢٠١٠	/٢٠١٠ ٢٠١١	/٢٠١١ ٢٠١٢
الضرائب على الدخل والأرباح والمكسب الرأسمالية	١٩,٦	٢٠,٨	٢٧,٣	٣١,٦	٤٨,٣	٥٨,٥	٦٧,١	٨٠,٣	٧٦,٦	٨٩,٩	٩١,٢
%	٣٨,٦	٣٧,٣	٤٠,٧	٤١,٧	٤٩,٤	٥١,٢	٤٨,٩	٤٩,٢	٤٤,٩	٤٧,١	٤٤
الضرائب على الممتلكات	٠,٨	٠,٨	٠,٨	١	١,٢	١,٨	٢,١	٢,٨	٨,٨	٨,٩	١٣,١
%	١,٦	١,٤	١,٢	١,٣	١,٢	١,٦	١,٥	١,٧	٥,٢	٤,٧	٦,٣
الضرائب على السلع والخدمات	٢١	٢٣,١	٢٦,٦	٣١,٥	٣٤,٧	٣٩,٤	٤٩,٧	٦٢,٦	٦٧,١	٧٥,٥	٨٤,٦
%	٤١,٣	٤١,٥	٣٩,٦	٤١,٦	٣٥,٥	٣٤,٥	٣٦,٢	٣٨,٤	٣٩,٤	٣٩,٦	٤٠,٨
الضرائب على التجارة الدولية	٧,٣	٨,٢	٩,٢	٧,٧	٩,٧	١٠,٤	١٤	١٤,١	١٤,٧	١٣,٤	١٤,٨
%	١٤,٤	١٤,٧	١٣,٧	١٠,٢	٩,٩	٩,١	١٠,٢	٨,٦	٨,٦	٧	٧,١
ضرائب أخرى	٢,١	٢,٧	٣,٣	٤	٣,٩	٤,٢	٤,٣	٣,٥	٣,٣	٣,١	٣,٧
%	٤,١	٤,٨	٤,٩	٥,٣	٤	٣,٧	٣,١	٢,١	١,٩	١,٦	١,٨
إجمالي الضرائب	٥٠,٨	٥٥,٧	٦٧,١	٧٥,٨	٩٧,٨	١١٤,٣	١٣٧,٢	١٦٣,٢	١٧٠,٥	١٩٠,٨	٢٠٧,٤

المصدر:

- (١) مجلس الشعب، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة والهيئات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربي والخزينة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.
- (٢) الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠١٠، ٢٠١٠/٢٠١١، ٢٠١١/٢٠١٢.

أما الضرائب على التجارة الدولية فقد تناقص نصيبها في إجمالي الإيرادات الضريبية من نحو ١٤,٤% في بداية فترة الدراسة إلى نحو ٧% فقط في نهايتها، مع الأخذ في الاعتبار تضاعف قيمة هذه الإيرادات خلال فترة الدراسة، على الرغم من التخفيضات المستمرة في التعريفات الجمركية، وقد يرجع ذلك إلى زيادة الواردات مع ارتفاع معدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي.

ويلاحظ أيضاً الانخفاض الملحوظ في حصيللة الضرائب على الممتلكات حتى عام ٢٠٠٩/٢٠١٠، حيث لم تتعد هذه الحصيللة ٢,٨ مليار جنيه في عام ٢٠٠٨/٢٠٠٩ بما يمثل ١,٧% فقط من إجمالي الضرائب. ثم تضاعفت هذه الحصيللة بأكثر من ثلاث مرات خلال عام واحد، واستمرت في هذا الارتفاع حتى وصل نصيبها من إجمالي الضرائب إلى نحو ١٣% في عام ٢٠١١/٢٠١٢. ويرجع ذلك إلى فرض ضريبة على عوائد أذون وسندات الخزنة العامة بسعر ٢٠% بدون خصم أى تكاليف، وذلك وفقاً للمادة التاسعة من القانون رقم ١٢٨ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بربط الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩. وكان الهدف من هذا القانون توفير موارد مالية لتمويل زيادة أجور العاملين بالقطاع الحكومى والعام في عام ٢٠٠٨ بنحو ٣٠%. وقد عوضت حصيللة هذه الضريبة انخفاض حصيللة الضرائب على الدخل والأرباح في عام ٢٠٠٩/٢٠١٠، كما ساهمت في تحقيق بعض العدالة في توزيع الدخل عن طريق تعويض الموازنة العامة للدولة عما تدفعه كفوائد لحائزى هذه الأذون والسندات من الإنفاق العام الذى ينبغى توجيهه للفئات الأقل دخلاً في المجتمع.

كما يبين الجدول رقم (٣-٢) إن نسبة الإيرادات من الضرائب غير المباشرة (الضرائب على السلع والخدمات والضرائب على التجارة الدولية) لإجمالي الإيرادات الضريبية تراوحت بين ٥٦,٢% و ٤٣,٦% خلال فترة الدراسة، وهى نسبة متوسطة عند مقارنتها بمثيلاتها في دول أخرى. حيث تصل هذه النسبة إلى نحو ٥١,٤% في البرازيل، ٥١,٢% في الهند، ٣٢% في دول منظمة التنمية والتعاون الاقتصادى OECD ٤٠.

٣- هيكلة حصيللة الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية

يبيّن الجدول رقم (٣-٣) إن النسبة الغالبة من حصيللة الضرائب على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية تدفعها المؤسسات وليس الأفراد طوال فترة الدراسة.

^{٣١} الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ تلعب (أ)، ١٩ يونيو ٢٠٠٨، ص ٨.

^{٣٢} Ramon E. Lopez, Vinod Thomas, and Yan Wang, The Quality of Growth: Fiscal Policies for Better Results, The World Bank, IEG Working Paper ٢٠٠٨/٦, p. ٣٢.

جدول رقم (٣-٣)

هيكل حصيلة الضرائب على الدخول والأرباح وفقاً لدافع الضريبة (%)

٢٠١١	٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥	٢٠٠٤	٢٠٠٣	٢٠٠٢	٢٠٠١	البيان
/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	
٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥	٢٠٠٤	٢٠٠٣	٢٠٠٢	
٢٣,٧	٢١,٣	٢١,٤	١٧,٧	١٧	١٦,٦	١٩,٥	٢٩,٤	٣٠	٣٢,٢	٣٣,٢	الضرائب على دخول الأفراد
٧٦,٣	٧٨,٧	٧٨,٦	٨٢,٢	٨٣	٨٣,٤	٨٠,٥	٧٠,٦	٧٠	٦٧,٨	٦٦,٨	الضرائب على أرباح المؤسسات (الشركات)
١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	الإجمالي

المصدر: (١) مجلس الشعب، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختلى الموازنة العامة للدولة والهيئات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربى والخزينة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.

(٢) الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حساب ختلى الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩،

٢٠٠٩/٢٠١٠، ٢٠١٠/٢٠١١، ٢٠١١/٢٠١٢

وقد بدأت هذه النسبة فى التناقص منذ عام ٢٠٠٩/٢٠١٠ بعد أن كانت قد وصلت إلى نحو ٨٢,٢% فى ٢٠٠٨/٢٠٠٩. وهذا الوضع ربما لا يساهم فى إعادة توزيع الدخول فى المجتمع، ومن ثم لا يساهم فى تحقيق العدالة المرجوة. ويزداد الوضع سوءاً عند النظر فى تصنيف هذه المؤسسات (الشركات) ودورها فى النشاط الاقتصادى وخلق فرص العمل.

ويظهر الجدول رقم (٣-٤) هيكل حصيلة الضرائب على دخول وأرباح الأفراد، ويوضح الجدول أن. حصيلة الضرائب على دخول الأفراد من الأنشطة المختلفة بخلاف التوظف لم تزد إلا بمقدار مرة ونصف تقريباً خلال فترة الدراسة، بينما زادت فى المقابل حصيلة الضرائب على دخول الأفراد أصحاب الأجور خلال نفس الفترة بأكثر من خمسة أضعاف، مما قد يشير إلى تزايد معدلات التهرب الضريبى من أصحاب الأنشطة التجارية والصناعية، وغيرها من المهن الأخرى. ذلك على الرغم من تطبيق القانون الجديد للضرائب على الدخل بدءاً من عام ٢٠٠٦، الذى قيل إنه سيساهم فى تخفيض معدلات التهرب الضريبى بدرجة كبيرة، ومن ثم سيؤدى إلى زيادة حصيلة الضرائب بدرجة ملحوظة. بل زادت حصيلة الضرائب على الدخول من التوظف فى نهاية فترة الدراسة فى عامى ٢٠١٠/٢٠١١، ٢٠١١/٢٠١٢ بنحو ١٧,٥%، ١٩,٤% على التوالى، على الرغم من انخفاض عدد المشتغلين فى هذين العامين عن العام السابق عليهما، حيث كان عدد المشتغلين فى عام ٢٠٠٩/٢٠١٠ نحو ٢٣,٩ مليون مشتغل، انخفض إلى حوالى ٢٣,٢ مليون مشتغل، ٢٣,٥ مليون مشتغل فى عامى ٢٠١٠/٢٠١١، ٢٠١١/٢٠١٢ على التوالى ٤١. ويعبر هذا النمط لهيكل الضرائب على

^{٤١} الموقع الإلكتروني للجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء: www.capmas.gov.eg

دخول الأفراد عن تحيز لصالح أصحاب الأعمال في مقابل العاملين بأجر، مما يعنى أنه في غير اتجاه عدالة توزيع الدخل.

كما يلاحظ من نفس الجدول تركيز حصيلة الضرائب على دخول الأفراد من الأنشطة المختلفة بخلاف التوظف في الضرائب على دخول النشاط التجارى والصناعى بدرجة مرتفعة للغاية تتعدى ٩٠% من إجمالى هذه الحصيلة، مما يشير أيضاً إلى عدم العدالة في تحمل الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع في الأنشطة والمهن المختلفة. وتجدر الإشارة هنا أنه على الرغم من ارتفاع حصيلة الضرائب على الدخل من النشاط التجارى والصناعى مقارنة بالحصيلة المماثلة على الدخل من الأنشطة الأخرى إلا أن أحد التقارير الدولية يشير إلى احتلال مصر مرتبة متوسطة مثل تركيا في ترتيب مؤشر " نسبة معدل الضريبة الإجمالية للأرباح التجارية"، حيث تتراوح هذه النسبة بين ٤٢,٦% و ٤٥% خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠١١، بينما تتراوح هذه النسبة بين ٨١,٢% و ٦٣,٥% خلال نفس الفترة في الصين، وتتقارب هذه النسب في دول أخرى نامية ومتقدمة مثل البرازيل والهند والجزائر وتونس والمغرب وإيطاليا وفرنسا. وفي المقابل تتخفف هذه النسبة في دول أخرى عن مثيلتها في مصر مثل كوريا وماليزيا وانجلترا والدنمارك ٤٢. ذلك مع الأخذ في الاعتبار أيضاً ضعف دور المهن غير التجارية أو الصناعية في التشغيل والنمو الإقتصادى.

^{٤٢} الموقع الإلكتروني: www.data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.ZS

جدول (٤-٣)

حصيلة الضرائب على دخول وأرباح والمكاسب الرأسمالية للأفراد وفقاً لمصدر الدخل (بالمليار جنيه)

البيان	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢
١-الضرائب على الدخل من التوظيف	٢,٨	٣,٦	٤,٣	٥,٢	٥,٤	٦,٢	٧,٤	٩,٤	١١,٤	١٣,٤	١٦	
٢-الضرائب على الدخل بخلاف التوظيف:	٣,٧	٣,١	٣,٨	٤,١	٤	٣,٥	٤,١	٥,١	٥	٥,٥	٥,٦	
لمهن غير تجارية -	٠,٠٦	٠,١	٠,١	٠,١	٠,٢	٠,٢	٠,٣	٠,٤	٠,٣	٠,٣	٠,٣	
لنشاط تجارى وصناعى -	٣,٢	٢,٨	٣,٣	٣,٥	٣,٦	٣,٢	٣,٨	٤,٧	٤,٦	٥,١	٥,٣	
- نصيب لمحليات فى ضريبة أرباح نشاط تجارى	٠,٠٧	٠,١	٠,٢	٠,٢	٠,٠٦	-	-	-	-	-	-	
رؤوس الأموال المنقولة -	٠,٢	٠,١	٠,٢	٠,٢	٠,١	٠,٠٨	٠,٠٥	-	٠,٠٤	٠,٠٠٩		
لضرائب لعامة على لدخل-	٠,١	٠,٠٣	٠,٠٣	٠,٠٢	٠,٠١	٠,٠٢	٠,٠٠١	٠,٠٠١	-	-	٠,٠٠٠١	
الرسوم على الضرائب -	٠,٠١	٠,٠٣	٠,٠٣	٠,٠٣	-	-	-	-	-	-	-	
- الضرائب على الأرباح الرأسمالية (ثروة عقارية ، أخرى)	٠,٠٠٣	٠,٠٠٤	٠,٠٠٥	٠,٠٠٥	٠,٠٠٦	٠,٠٠٣	٠,٠٠٤	٠,٠٠٦		٠,٠١	٠,٠٠١	
الإجمالى	٦,٥	٦,٧	٨,٢	٩,٣	٩,٤	٩,٧	١١,٥	١٤,٦	١٦,٤	١٨,٩	٢١,٦	

المصدر:

- (١) مجلس الشعب، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختامى الموازنة العامة للدولة والهيئات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربى والخزانة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.
- (٢) الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حساب ختامى الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠١٠، ٢٠١٠/٢٠١١، ٢٠١١/٢٠١٢.

كما يبين نفس الجدول التذنى الواضح فى حصيلة الضرائب على رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح الرأسمالية واللذان لهما دور فى إعادة توزيع الدخل من أجل تحقيق العدالة. كذلك يلاحظ وجود نصيب للمحليات فى حصيلة الضرائب على أرباح النشاط التجارى تلاشى منذ عام ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ما قد يخل بمبدأ العدالة بين الأقاليم الجغرافية المختلفة، حيث يؤشر ذلك لعدم حصول بعض هذه الأقاليم على نصيب عادل من الإيرادات الضريبية المحصلة مركزياً يتناسب مع عدد سكانها واحتياجاتها التنموية. كما يثير هذا الأمر تساؤلاً عن مدى المصادقية والجدية فى تطبيق اللامركزية فى مصر.

كذلك يظهر الجدول رقم (٣-٥) مؤشرات مماثلة للتحليل السابق، حيث حدث تدهور مستمر طوال فترة الدراسة فى نصيب حصيلة الضرائب على دخول الأفراد من الأنشطة المختلفة بخلاف التوظيف من نحو ٥٧% فى بداية الفترة إلى حوالى ٢٦% فقط فى نهايتها،

مما يشير إلى أن الدافع الرئيسي للضرائب على دخول الأفراد هو العامل بأجر، خاصة في القطاع الحكومي والعام. ويعد ذلك انعكاساً لارتفاع المعدل الإجمالي للضريبة **Total Tax Rate (TTR)** على دخل العمل (الأجر) مقارنة بالمعدل الإجمالي للضريبة على الأرباح ٤٣، فيبينما يصل المعدل الأول إلى ٢٥،٨%، لا يتعد المعدل الثاني ١٣،٢%، وهذا عكس الحال في دول أخرى مثل الدنمارك (٣،٦%، ٢١،٩% على التوالي)، والنرويج (١٥،٩%، ٢٤،٤% على التوالي)، واليابان (١٤،٧%، ٢٧،٩% على التوالي)، والهند (١٨،٢%، ٢٤% على التوالي)، وماليزيا (١٥،٦%، ١٦،٧% على التوالي) ٤٤.

جدول رقم (٣-٥)

هيكل حصيلة الضرائب على دخول وأرباح الأفراد وفقاً لمصدر الدخل (%)

البيان	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
الضرائب على الدخل من التوظيف	٤٣،١	٥٣،٧	٥٢،٤	٥٥،٩	٥٧،٤	٦٣،٩	٦٤،٣	٦٤،٤	٦٩،٥	٧٠،٩	٧٤،١
الضرائب على الدخل بخلاف لتوظيف	٥٦،٩	٤٦،٣	٤٧،٦	٤٤،١	٤٢،٩	٣٦،١	٣٥،٧	٣٥،٦	٣٠،٥	٢٩،١	٢٥،٩
الإجمالي	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

المصدر: محسوب من الجدول رقم (٢-٤).

أما بالنسبة لحصيلة الضرائب على دخول وأرباح الشركات فيبين الجدول رقم (٣-٦) و(٣-٧) استئثار الهيئات الحكومية الثلاثة الكبار (هيئة البترول وقناة السويس والبنك المركزي) بأكثر من نصف هذه الحصيلة طوال فترة الدراسة، بل وصل نصيبها إلى ما يقرب من ٨٠% في عام ٢٠٠٦/٠٠٥ (بداية تطبيق القانون الجديد للضرائب على الدخل). وترجع هذه الطفرة إلى حدوث طفرة في النصيب النسبي لهيئة البترول في هذه الإيرادات، وذلك لسببين أولهما: تعديل تبويب الموازنة العامة للدولة في ذلك العام، وما ترتب عليه من إظهار قيمة دعم المنتجات البترولية لأول مرة بها، وهو الدعم الذي أصبح من المفترض أن تحصل عليه هيئة البترول من وزارة المالية، مما يمكنها من سداد ما عليها من ضرائب على أرباحها وأرباح الشريك الأجنبي. أما السبب الثاني لهذه الطفرة فهو الإبقاء على سعر الضريبة المرتفع عند تحصيلها على أرباح هيئة البترول وأرباح الشريك الأجنبي (نحو ٤٢%)، بينما تم في ذلك الوقت تخفيض هذا السعر إلى ٢٠% في حده الأقصى على دخول جميع الهيئات والشركات الأخرى وفقاً لقانون الضرائب على الدخل لعام ٢٠٠٥.

^{٤٣} يقاس المعدل الإجمالي للضريبة لإجمالي العبء الضريبي سواء على العامل بأجر في حالة تقدير هذا العبء على دخل العمل، أو على أرباح رجل الأعمال في حالة تقديره على أرباحهم.

٩٨- The World Bank, International Finance Corporation, Paying Taxes ٢٠١١, The global picture, pp. ١٠٠.

جدول رقم (٣-٦)

حصيلة الضرائب على دخول وأرباح والمكاسب الرأسمالية للشركات وفقاً لنوع المؤسسة (القيمة بالمليار جنيه)

البيان	/٢٠٠١	/٢٠٠٢	/٢٠٠٣	/٢٠٠٤	/٢٠٠٥	/٢٠٠٦	/٢٠٠٧	/٢٠٠٨	/٢٠٠٩	/٢٠١٠	/٢٠١١
من هيئة البترول والشريك الأجنبي	٣,٦	٢,٦	٤,٧	٤	٢٣,٦	٢٥,٤	٢٩,٣	٣٤,١	٣٢,٢	٣٤,٣	٣٤,١
من قناة السويس	٣,٤	٤,٢	٦,٥	٧,٣	٧,٣	٩,١	١٠,٣	١٠,٤	٩,٤	١٠,٩	١١,٨
من البنك المركزي	٠,٨	٠,٥	٠,٣	٠,٢	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
باقي الشركات	٤,٦	٦,٢	٦,٥	٩,٦	٧,٣	١٤,١	١٦	٢١,٤	١٨,٦	٢٥,٣	٢٣,٧
رسوم تنمية	٠,٥	٠,٥	٠,٨	٠,٧	٠,٤	٠,٢	٠,٣	٠,٣	٠,٢	٠	٠
نصيب للمحليات في لصندوق لمشترك	٠,٢	٠,١	٠,١	٠,٣	٠,٢	٠,٠٠٣	٠	٠	٠	٠	٠
نصيب للمحليات في ضريبة أرباح شركات الأموال	٠	٠,٠١	٠,٠٠٣	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠	٠
نصيب للمحليات في ضريبة قناة السويس	٠,٠٧	٠,٠٦	٠,١	٠,١	٠,٠١	٠	٠	٠	٠	٠	٠
الإجمالي	١٣,١	١٤,١	١٩,١	٢٢,٣	٣٨,٩	٤٨,٨	٥٥,٦	٦٦	٦٠,٢	٧٠,٥	٦٩,٦

المصدر:

(١) مجلس الشعب، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة والهيئات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربي والخزانة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧،
٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.

(٢) الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠١٠،
٢٠١٠/٢٠١١، ٢٠١١/٢٠١٢.

ولذا حدثت طفرة في قيمة ما تدفعه هيئة البترول من ضرائب على أرباحها بين عامي ٢٠٠٤/٢٠٠٥، ٢٠٠٥/٢٠٠٦، فارتفعت هذه القيمة من ٤ مليارات جنيه فقط في العام الأول إلى ٢٣,٦ مليار جنيه في العام الثاني. وذلك مع الأخذ في الاعتبار تحمل الموازنة العامة للدولة أعباءً كبيرة في الالتزام بتحويل قيمة دعم المنتجات البترولية لهيئة البترول (دفترياً مقابل قيمة الضرائب وفائض الهيئة). وفي المقابل لم يتعد إجمالي ما تدفعه جميع الشركات الأخرى مجتمعة طوال فترة الدراسة ٢٥,٣ مليار جنيه، وذلك في عام ٢٠١٠/٢٠١١، وإن كان يلاحظ تضاعف قيمة مدفوعاتها من الضرائب على أرباحها في العام التالي مباشرة لتطبيق القانون الجديد للضرائب على الدخل. كما يلاحظ التذني الواضح في الإيرادات الضريبية من البنك المركزي خلال السنوات الأولى من فترة الدراسة، ثم تلاشيها في الأعوام الأخيرة مع تطبيق القانون الجديد للضرائب.

يتضح مما سبق إن هيئة حكومية واحدة تدفع ضرائب على الدخل بما يوازي ما تدفعه جميع الشركات من القطاعين العام والخاص، مما يخل بدرجة كبيرة بالعدالة. كما يبدو أن

هناك إخلالاً آخر بالعدالة بسبب التمييز في سعر الضريبة السابق الذكر بين هيئة البترول وباقي الشركات، ولكن قد يمكن تقبل هذا التمييز في حالة تخصيص عائد الفارق في سعر الضريبة لتنمية مصادر أخرى للطاقة مقابل ما يتم استنزافه من مصادر الطاقة الناضبة (البترول والغاز الطبيعي)، التي هي من حق الأجيال القادمة.

جدول (٣-٧)

هيكل حصيلة الضرائب على أرباح الشركات (%)

البيان	/٢٠٠١	/٢٠٠٢	/٢٠٠٣	/٢٠٠٤	/٢٠٠٥	/٢٠٠٦	/٢٠٠٧	/٢٠٠٨	/٢٠٠٩	/٢٠١٠	/٢٠١١	/٢٠١٢
من هيئة البترول والشريك الأجنبي	٢٧,٥	١٨,٤	٢٤,٦	١٧,٩	٦٠,٧	٥٢	٥٢,٧	٥١,٧	٥٣,٥	٤٨,٦	٤٩	
من قناة السويس	٢٦	٢٩,٨	٣٤	٣٢,٧	١٨,٨	١٨,٦	١٨,٥	١٥,٨	١٥,٦	١٥,٥	١٧	
من لبنك المركزى	٦,١	٣,٥	١,٦	٠,٩	-	-	-	-	-	-	-	
باقي الشركات	٣٥,١	٤٤	٣٤	٤٣	١٨,٨	٢٨,٩	٢٨,٨	٣٢,٤	٣٠,٩	٣٥,٩	٣٤	

المصدر: محسوب من الجدول رقم (٣-٦).

٤- هيكل حصيلة الضرائب على الممتلكات

يوضح الجدولان رقمى (٣-٨) و (٣-٩) ضعف دور الضرائب على الممتلكات فى فترة الدراسة على الرغم من أهميتها الكبيرة فى إعادة توزيع الثروة. ويظهر ذلك من تذبذب حصيلة الضرائب على الممتلكات الثابتة (الضرائب على كل من المباني والأراضى) خلال فترة الدراسة، وهى الضرائب الأكثر تأثيراً فى إعادة توزيع الثروة، ومن ثم الأكثر مساهمة فى إعادة توزيع الدخل والثروة. كما حدث تغيير كبير فى هيكل الضرائب على الممتلكات فى السنوات الثلاثة الأخيرة لصالح الضرائب على عوائد أذون وسندات الخزنة العامة، على الرغم من إنها تدخل فى عداد الضرائب على الدخل وليس الضرائب على الممتلكات لأنها ليست على أذون وسندات الخزنة ذاتها، ولكن على عوائدها وفقاً لقانون إصدارها السابق الذكر. حيث انخفض النصيب النسبى لحصيلة كل من الضريبة على الممتلكات الثابتة والضريبة على العمليات التجارية والرأسمالية من حوالى ثلث أو أكثر من إجمالى حصيلة الضرائب على الممتلكات فى بداية فترة الدراسة إلى أقل من ٨/١ فى نهايتها، وهما الأكثر تأثيراً فى إعادة توزيع الثروة، مما قد يساهم فى تحقيق العدالة. وفى المقابل يلاحظ ارتفاع النصيب النسبى لحصيلة الضريبة على السيارات من إجمالى حصيلة الضرائب على الممتلكات خلال فترة الدراسة حتى السنوات الثلاثة الأخيرة، وهى الأقل تأثيراً فى إعادة توزيع الثروة. حيث تضاعفت حصيلتها بأكثر من تسعة أمثال خلال فترة الدراسة، بينما زادت حصيلة كل من الضرائب على الممتلكات الثابتة والضرائب على العمليات التجارية والرأسمالية بحوالى الضعف فقط.

جدول رقم (٣-٨)

تطور حصيلة الضرائب على الممتلكات (القيمة بالمليون)

(جنيه)

البيان	/٢٠٠١	/٢٠٠٢	/٢٠٠٣	/٢٠٠٤	/٢٠٠٥	/٢٠٠٦	/٢٠٠٧	/٢٠٠٨	/٢٠٠٩	/٢٠١٠	/٢٠١١
١- ضرائب دورية على الممتلكات الثابتة:	٢٥٨,٣	٢٦٦,٤	٢٩٥,٤	٣٢٧,٢	٣٢٩,٦	٣٥٢,٤	٤٠٧,٥	٦١٢,١	٥١٨,٢	٣١٦,٨	٥٢٠,٤
ضريبة الأراضي -	١٥٦,٥	١٦٣,١	١٦٧,٩	١٦٣,٤	١٦٦,٢	١٧٦,٢	١٧٦,٢	٢٧٨,٢	١٨٨,٩	١٧٧,٧	١٧٤,٨
ضريبة المباني -	١٠١,٨	١٠٣,٣	١٢٧,٥	١٦٣,٢	١٦٣,٢	١٨٧,٢	٢٣١,٣	٣٣٣,٩	٣٢٩,٣	١٣٩,١	٣٤٥,٦
٢- ضرائب على العمليات التجارية والرأسمالية (تتمثل في رسوم نقل الملكية)	٣٠١,٧	٣١٢,١	٢٨٣,٤	٣١٢,٤	٣٢٧,٦	٤٦١	٥٣٤,٢	٥٤٥,٦	٦٠٧,٣	٦١٢,١	٦٧٢,١
٣- ضرائب على عوائد أئون وسندات الخزنة العامة	-	-	-	-	-	-	-	-	٥٨٠,٧,٥	٦٧١,٠,٦	٩٩٠,٣,٣
٤- ضرائب على دورية الممتلكات (ضرائب ورسوم على السيارات)	٢٠٣,٦	٢٠٦,٨	٢٠٦,٤	٣٦٤,٨	٥٤٧,٧	٩٧٤,٤	١١١٠,٦	١٦٠٥,٢	١٨٣٧,١	١٨١٢,٦	١٩٩٢,٩
الإجمالي	٧٦٣,٦	٧٨٥,٣	٧٨٥,٢	١٠٠٤,٤	١٢٠٤,٩	١٧٨٧,٨	٢٠٥٢,٣	٢٧٦٢,٩	٨٧٧,٠,١	٩٤٥٢,١	١٣٠٨٨,٧

المصدر: محسوب من البيانات الواردة في :

- (١) مجلس الشعب ، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة والهيئات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربي والخزينة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.
- (٢) الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠١٠، ٢٠١٠/٢٠١١، ٢٠١١/٢٠١٢.

وعند النظر في هيكل الضرائب على الممتلكات الثابتة يتبين تناقص النصيب النسبي لحصيلة الضرائب على الأراضي خلال فترة الدراسة، في مقابل تزايد النصيب النسبي لحصيلة الضرائب على المباني، على الرغم من الرواج الكبير في بيع أراضي الدولة خلال فترة الدراسة، وارتفاع أسعارها بدرجة مبالغ فيها. حيث لم تزد حصيلة الضرائب على الأراضي في نهاية فترة الدراسة إلا بنحو ١١% فقط عما كانت عليه في بدايتها، مما قد يشير إلى ضعف دور هذه الضريبة في إعادة توزيع الثروة خلال فترة الدراسة. وفي المقابل تضاعفت حصيلة الضرائب على المباني بأكثر من ثلاثة أضعافها خلال نفس الفترة.

جدول رقم (٣-٩)

هيكل حصيلة الضرائب على الممتلكات (%)

البيان	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢
ضرائب دورية على الممتلكات الثابتة	٣٣,٨	٣٣,٩	٣٧,٦	٣٢,٦	٢٧,٤	١٩,٧	١٩,٩	٢٢,٢	٥,٩	٣,٣	٤	
ضريبة الأراضي -	٢٠,٥٠	٢٠,٤٦	٢٠,٧٧	١٦,٧٢	١٣,٥٦	٩,٢١	٨,٥٩	١٠,٠٧	٢,١٥	١,٨٨	١,٣٤	
ضريبة المباني -	١٣,٣٣	١٣,٤٦	١٦,٨٥	١٥,٨٦	١٣,٧٩	١٠,٥٠	١١,٢٧	١٢,٠٩	٣,٧٥	١,٤٧	٢,٦٤	
ضرائب على العمليات التجارية والرأسمالية (تتمثل في رسوم نقل الملكية)	٣٩,٥	٣٩,٧	٣٦,١	٣١,١	٢٧,٢	٢٥,٨	٢٦	١٩,٧	٦,٩	٦,٥	٥,١	
٣- ضرائب على عوائد أذون وسندات الخزنة العامة	-	-	-	-	-	-	-	-	-	٦٦,٢	٧١	٧٥,٧
ضرائب على دورية الممتلكات (ضرائب ورسوم على السيارات)	٢٦,٧	٢٦,٣	٢٦,٣	٣٦,٣	٤٥,٥	٥٤,٥	٥٤,١	٥٨,١	٢٠,٩	١٩,٢	١٥,٢	
الإجمالي	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

المصدر: محسوب من الجدول رقم (٣-٨).

٥- هيكل الضرائب على السلع والخدمات

يوضح الجدول رقم (٣-١٠) أن حصيلة الضرائب على السلع والخدمات تتضمن ثلاثة أنواع رئيسية من الضرائب هي: ضرائب عامة على السلع والخدمات، وضرائب على الإنتاج، وضرائب على الخدمات الخاصة مثل ضرائب الدمغة، ورسم تنمية الموارد، وضريبة الملاهي. ويستأثر النوع الأول من هذه الضرائب على أكثر من نصف إجمالي حصيلة الضرائب على السلع والخدمات طوال فترة الدراسة، وزادت حصيلته بأكثر من ثلاث أضعافها خلال فترة الدراسة، بينما زادت حصيلة الضرائب على الإنتاج بأكثر من خمسة أضعافها، والضرائب على الخدمات الخاصة بأكثر من ضعفيها. أي أن الضرائب على الإنتاج هي الأكثر نمواً في الحصيلة خلال فترة الدراسة.

ولمعرفة أثر هيكل حصيلة هذه الأنواع من الضرائب على كل من النمو والعدالة لابد من التعرف على هيكل حصيلة كل نوع من أنواع الضرائب الثلاثة سابقة الذكر. فيوضح الجدول (٢-١١) أن غالبية حصيلة الضرائب على السلع والخدمات تأتي من السلع (محلية ومستوردة) خلال فترة الدراسة. ويرجع ذلك بطبيعة الحال إلى عدم فرض الضريبة على

كافة أنواع الخدمات كما في حالة السلع، وانخفاض سعر الضريبة المفروض عليها إلى ٥%،
مقابل سعر ١٠% بالنسبة للسلع (محلية ومستوردة) كما سبق الذكر.

جدول رقم (٣-١٠)

هيكل حصيلة الضرائب على السلع والخدمات في الفترة (٢٠٠١/٢٠٠٢-٢٠١٠/٢٠١١) (بالمليار جنيه)

البيان	/٢٠٠١	/٢٠٠٢	/٢٠٠٣	/٢٠٠٤	/٢٠٠٥	/٢٠٠٦	/٢٠٠٧	/٢٠٠٨	/٢٠٠٩	/٢٠١٠
ضرائب عامة على السلع والخدمات	١٢,٤	١٢,٨	١٥,٨	١٨,٧	٢١	٢٤,١	٣٢,٥	٣٦,٤	٣٩,٩	٤٢,٧
%	٥٩	٥٥,٤	٥٩,٤	٥٩,٤	٦٠,٥	٦١,٢	٦٥,٤	٥٨,١	٥٩,٥	٥٦,٦
ضرائب على الإنتاج	٤,٣	٥,٥	٥,٢	٦	٦,٥	٦,٥	٧,٥	١٤,٩	١٥,٦	٢٢,١
%	٢٠,٥	٢٣,٨	١٩,٥	١٩	١٨,٧	١٦,٥	١٥,١	٢٣,٨	٢٣,٢	٢٩,٣
الضرائب على الخدمات الخاصة	٤,٢	٤,٨	٥,٥	٦,٧	٧,٣	٨,٩	٩,٧	١١,٣	١١,٧	١٠,٧
%	٢٠	٢٠,٨	٢٠,٧	٢١,٣	٢١	٢٢,٦	١٩,٥	١٨,١	١٧,٤	١٤,٢
الإجمالي	٢١	٢٣,١	٢٦,٦	٣١,٥	٣٤,٧	٣٩,٤	٤٩,٧	٦٢,٦	٦٧,١	٧٥,٥

المصدر:

- (١) مجلس الشعب، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة والبيانات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربي والخزائن العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.
- (٢) الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠١٠، ٢٠١٠/٢٠١١.

ويأتى أكثر من نصف حصيلة ضريبة المبيعات من السلع من السلع المستوردة، مما يوضح حجم الاعتماد على الاستيراد في توفير السلع المختلفة، ومن ثم ضعف معدلات نمو الإنتاج المحلي، حيث يوجد سعر ضريبي واحد على كل من السلع المنتجة محلياً والسلع المستوردة وربما يؤدي ذلك إلى ضعف دور الضرائب في تحفيز النمو، وأيضاً دورها في تحقيق مزيد من العدالة، لأنه يوجد سعر ضريبي واحد على كافة أنواع السلع الأساسية والكمالية، حيث أنه من الممكن تطبيق سعر ضريبة تمييزي بهدف تشجيع الإنتاج المحلي والحد من الاستيراد.

أما بالنسبة لهيكل حصيلة ضريبة المبيعات على الخدمات فيوضح نفس الجدول تغير هيكل حصيلة هذا النوع من الضرائب بدرجة كبيرة خلال فترة الدراسة لصالح الضرائب على الاتصالات (دولية ومحلية) بعد أن كان غالبية حصيلة هذا النوع من الضرائب تأتي من ضرائب التشغيل للغير في بداية الفترة، وذلك نتيجة الزيادة الكبيرة والمستمرة في معدلات نمو قطاع الاتصالات خلال فترة الدراسة، بحيث أصبح من القطاعات القائدة للنمو الاقتصادي خلال تلك الفترة.

جدول رقم (٣-١١)

هيكل حصيلة الضرائب على السلع والخدمات خلال الفترة (٢٠٠١/٢٠٠٢-٢٠١٠/٢٠١١) (بالمليار جنيه)

البيان	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١
١-الضريبة العامة على المبيعات:	٨,٢	٩,٤	١٢,١	١٣,٨	١٥,٥	١٨	٢٥,٤	٢٧,٦	٣٠,٧	٣٢	
-على السلع المحلية	٣,٣	٣,٩	٤,٨	٥,٣	٥,٦	٦,٢	٨,٩	٩,٥	١١,٧	١٣,٢	
%	٤٠,٢	٤١,٥	٣٩,٧	٣٨,٤	٣٦,١	٣٤,٤	٣٥	٣٤,٤	٣٨,١	٤١,٣	
-على السلع المستوردة	٤,٨	٥,٦	٧,٣	٨,٥	٩,٩	١١,٨	١٦,٥	١٨,١	١٩	١٨,٨	
%	٥٨,٥	٥٩,٦	٦٠,٣	٦١,٦	٦٣,٩	٦٥,٦	٦٥	٦٥,٦	٦١,٩	٥٨,٨	
٢-ضريبة المبيعات على الخدمات:	٤,٣	٣,٤	٣,٧	٤,٩	٥,٥	٦,١	٧,١	٨,٨	٩,٢	١٠,٧	
-الفنادق والمطاعم السياحية	٠,٢	٠,٣	٠,٥	١,١	١,٤	١,٥	١,٩	٢,٢	٢,٢	٢,٣	
%	٤,٧	٨,٨	١٣,٥	٢٢,٤	٢٥,٥	٢٤,٦	٢٦,٨	٢٥	٢٣,٩	٢١,٥	
-التشغيل للغير	٣,٢	٢	١,٧	١,٦	١,٨	١,٨	٢,١	٢,٦	٢,٩	٣,٣	
%	٧٤,٤	٥٨,٨	٤٥,٩	٣٢,٧	٣٢,٧	٢٩,٥	٢٩,٦	٢٩,٥	٣١,٥	٣٠,٨	
-الاتصالات الولية والمحلية	٠,٧	٠,٨	١,١	١,٩	٢	٢,٦	٢,٧	٣,٧	٣,٧	٤,٨	
%	١٦,٣	٢٣,٥	٢٩,٧	٣٨,٨	٣٦,٤	٤٢,٦	٣٨	٤٢	٤٠,٢	٤٤,٩	
-خدمات أخرى	٠,٢	٠,٢	٠,٣	٠,٣	٠,٣	٠,٢	٠,٣	٠,٣	٠,٣	٠,٤	
%	٤,٧	٥,٩	٨,١	٦,١	٥,٥	٣,٣	٤,٢	٣,٤	٣,٣	٣,٧	

المصدر:

(١) مجلس الشعب ، لجنة الخطة والموازنة، حسب ختامي الموازنة العامة للدولة والبيانات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج

الحربي والخزانة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨،

٢٠٠٨/٢٠٠٩.

(٢) للموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حسب ختامي الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠١٠،

٢٠١٠/٢٠١١.

ومن ثم من القطاعات التي يمكن تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة منه وفي الوقت المطلوب، خاصة مع الطلب المتزايد على خدمات هذا القطاع الحيوي في الحياة اليومية للفرد. ولذا فقد حدثت زيادة واضحة ومستمرة في حصيلة الضرائب من هذا القطاع، زادت أيضاً معدلات نمو قطاع الفنادق والمطاعم السياحية خلال نفس الفترة أيضاً. بينما لم تحدث زيادة تذكر في حصيلة الضرائب من خدمات التشغيل للغير، بل نقصت في بعض السنوات، مما أدى إلى التناقص الواضح في نصيبها النسبي في حصيلة الضرائب على الخدمات في نهاية فترة الدراسة.

يتضح مما سبق أن تحقيق النمو في بعض قطاعات الخدمات هو الذي أدى إلى نمو حصيلة الضرائب. وهذا النوع من الضرائب يمكن أن يكون له دور في تحقيق قدر من

العدالة، لانه يتم تحصيل هذه الضرائب من خدمات يقبل عليها في العادة الأفراد الأعلى دخلاً مثل الاتصالات، فتقتطع من دخولهم هذه الضرائب من أجل الإنفاق على تقديم خدمات للأفراد الأقل دخلاً كالإنفاق العام على التعليم والصحة وغيره من أوجه الإنفاق العام لصالح الفقراء.

جدول رقم (٣-١٢)

هيكل حصيلّة الضرائب على الإنتاج خلال الفترة (٢٠٠١/٢٠٠٢-٢٠٠٢/٢٠٠١)

(بالمليون جنية)

البيان	/٢٠٠١	/٢٠٠٢	/٢٠٠٣	/٢٠٠٤	/٢٠٠٥	/٢٠٠٦	/٢٠٠٧	/٢٠٠٨	/٢٠٠٩	/٢٠١٠	/٢٠١١
١-ضرائب على السلع المحلية:	٤٢٦٨	٥٤٢٨,١	٥١٣٩,٦	٥٩٢٢,٣	٦٤٣١	٦٤١٣,٨	٧٤٧٨,٧	١٤٨٧٢	١٥٥١٦,٣	٢٢٠٣٣,٢	٢٢٠٣٣,٢
-تبغ وسجائر	٢٩٠٥	٣٥٤٣	٣٢٤١,٤	٣٩٨٥,٤	٤١٧٥	٣٨٢٣,٥	٤٩٣٠,٧	٦٦٨٨,٦	٦٩٩٧,٤	١٢٣٠٤,٦	١٢٣٠٤,٦
%	٦٨,١	٦٥,٣	٦٣,١	٦٧,٣	٦٤,٩	٥٩,٦	٦٥,٩	٤٥	٤٥,١	٥٥,٨	٥٥,٨
-منتجات بنزولية	٤٥٦	٨٥٢,٣	٧٥٤,٨	٨١٧,٦	١٦٤٠,٨	١٩٥٩,٤	١٤٨٧,٣	٦٩٩٠,٦	٧٥٦٣,٣	٨٧٨٠,٤	٨٧٨٠,٤
%	١٠,٧	١٥,٧	١٤,٧	١٣,٨	٢٥,٥	٣٠,٥	١٩,٩	٤٧	٤٨,٧	٣٩,٩	٣٩,٩
- مياه غازية	٤٤٨	٥٢٦,٧	٥٥٥,٧	٥٠٩,٩	٨	٠,٤	١	٠,٤	٠,٢	-	-
%	١٠,٥	٩,٧	١٠,٨	٨,٦	٠,١	٠,١	٠,١	٠,١	-	-	-
-بيرة وكحول	١٧٨	٢٠٩,١	٢٤٨,٧	٢٦٠,٥	٢٣٤,١	٢٢٦	٢٩٧,٩	٣٣١,٨	٤٣٥,٢	٣٣٨	٣٣٨
%	٤,٢	٣,٩	٤,٨	٤,٤	٣,٦	٣,٥	٤	٢,٢	٢,٨	١,٥	١,٥
-أخرى	١١٩	١٣٠,٢	١٥٠,٦	١٦٧,٥	١٩٧,٤	٢٥٤,١	٢٨٦,١	٢٨٦,٥	٢٩٥,١	٥٠٦,٣	٥٠٦,٣
%	٢,٨	٢,٤	٢,٩	٢,٨	٣,١	٤	٣,٨	١,٩	١,٩	٢,٣	٢,٣
-أخرى (لضرائب على تذاكر السفر للخارج والدخل)	١٦٢	١٦٦,٨	١٨٨,٤	١٨١,٤	١٧٥,٧	١٥٠,٤	٤٧٥,٧	٥٧٤,٦	٢٢٥,١	١٠٣,٩	١٠٣,٩
%	٣,٨	٣,١	٣,٧	٣,١	٢,٧	٢,٣	٦,٤	٣,٩	١,٥	٠,٥	٠,٥
٢-ضرائب على السلع المستوردة:	٧١	٦٨,٦	٨٤,٥	٨٠,١	٥٦,١	٦٥	٢٧,٣	٢٢,٨	٥٠,٣	٥٢,٨	٥٢,٨
-لشاي	٧٧	٥٥,٤	٧٤,٢	٧١,٩	٤٨,١	٥٤,٢	٢١,٣	١٨,٩	٤٦,٦	٥٠,١	٥٠,١
%	١٠٨,٥	٨٠,٨	٨٧,٨	٨٩,٨	٨٥,٧	٨٣,٤	٧٨	٨٢,٩	٩٢,٦	٩٤,٩	٩٤,٩
-أخرى	٦-	١٣,٢	١٠,٣	٨,٢	٨	١٠,٨	٦	٣,٩	٣,٧	٢,٧	٢,٧
%	٨,٥-	١٩,٢	١٢,٢	١٠,٢	١٤,٣	١٦,٦	٢٢	١٧,١	٧,٤	٥,١	٥,١

المصدر:

(١) مجلس الشعب ، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة والهيئات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربي والخزانة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.

(٢) للموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠١٠،

٢٠١١/٢٠١٠.

أما الجدول رقم (٣-١٢) فيوضح الاعتماد الكبير لحصيلّة الضرائب على الإنتاج على السلع المحلية بخلاف الحال في حصيلّة الضرائب على المبيعات، وذلك لفرضها بصفة أساسية على السلع المحلية.

كما يوضح الطفرة التي حدثت في حصيللة الضرائب على السلع المحلية في عام ٢٠٠٨/٢٠٠٩ خاصة في المنتجات البترولية والتبغ والسجائر نتيجة رفع سعر الضريبة على بعض السلع في ذلك العام لتمويل الزيادة في الأجور للعاملين بالقطاع الحكومي كما سبق الذكر. وترتب على ذلك زيادة حصيللة الضرائب على الإنتاج من المنتجات البترولية بنحو ٣٧٠% خلال عام واحد فقط. وكذلك زادت الحصيللة من التبغ والسجائر بأكثر من الثلث خلال نفس العام. ولذا يستأثر هاتان السلعتان (المنتجات البترولية والتبغ والسجائر) بأكثر من ٩٠% من حصيللة الضرائب على الإنتاج في نهاية فترة الدراسة، مما يتطلب معه عند مراجعة دعم المنتجات البترولية الأخذ في الاعتبار ما يتضمنه سعر هذه المنتجات من ضرائب تدخل كإيرادات للموازنة العامة للدولة.

ويتضح مما سبق أن فرض ضرائب إنتاج على السلع المحلية بالصورة السابق ذكرها لا يلعب أى دور فى تحفيز النمو أو تحقيق العدالة، حيث فرضت هذه الضريبة على سلع ضعيفة المرونة مثل المنتجات البترولية والأدوية، مما يمكن من زيادة الإيرادات للموازنة العامة للدولة مع رفع سعرها، وهو الهدف الرئيسى من هذه الضرائب.

٦- الضرائب والإنفاق العام

من أجل استكمال تقييم دور الضرائب فى تحقيق النمو والعدالة، فإن الأمر يقتضى النظر فى هيكل الإنفاق العام وخاصة هيكل المصروفات الذى توجه له حصيللة هذه الضرائب. حيث أن كلاً من الضرائب والإنفاق العام يهدفان إلى تحقيق النمو والعدالة، فهناك علاقة بين الضرائب والإنفاق العام فيما ينتج عنهما من تأثيرات على كل من النمو الموجه لتخفيض الفقر، وعدالة التوزيع، والمحافظة على البيئة. وعندما يكون الإنفاق العام أكثر توافقاً مع أهداف النمو والمساواة الاجتماعية والبيئة تتسع القاعدة الضريبية، وفى المقابل مع اتساع القاعدة الضريبية يمكن التوسع فى الإنفاق على السلع العامة مع ضمان الاستدامة المالية ٤٥.

يوضح الجدول رقم (٣-١٣) أن الأجور تستحوذ على نحو ربع المصروفات تقريباً طوال فترة الدراسة، وإنها كانت تحصل على النصيب الأكبر من إجمالى المصروفات حتى عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥، ثم تراجع بعد ذلك حتى أصبحت تحصل تحتل المرتبة الثانية فى إجمالى المصروفات بسبب التزايد الكبير فى قيمة الدعم. وكانت الأجور تتزايد سنوياً بمعدلات لا تقل عن ١٠% حتى قيام ثورة ٢٥ يناير ٢٠١١، ثم قفز هذا المعدل إلى ٢٧,٥% فى عام ٢٠١١/٢٠١١ نتيجة تعيين العاملين المؤقتين الذين أمضوا فى العمل مدة لا تقل عن ثلاث

^{٤٥} Ramon E. Lopez, Vinod Thomas, and Yan Wang, The Quality of Growth: Fiscal Policies for Better Results, The World Bank, IEG Working Paper ٢٠٠٨/٦

سنوات من ناحية، وزيادة الأجور من ناحية أخرى. وقد يساهم ذلك في تحقيق بعض العدالة في توزيع الدخل بين العاملين في القطاع الحكومي والعاملين خارجه، وذلك استناداً إلى تطور قيمة الأجور الاسمية خلال فترة الدراسة ونصيبها في إجمالي المصروفات فقط، إلا أن الأمر يقتضى مزيداً من التحليل لهيكل الأجور ومدى عدالته وتطور القيمة الحقيقية للأجور.

جدول رقم (٣-١٣)

هيكل المصروفات العامة خلال الفترة (٢٠٠٢/٢٠٠١-٢٠١٢/٢٠١١) (بالمليار جنيه)

البيان	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢
الأجور وتعويضات العاملين	٣٠,٥	٣٣,٨	٣٧,٣	٤١,٥	٤٦,٧	٥٢,٢	٦٢,٨	٧٦,١	٨٥,٤	٩٦,٣	١٢٢,٨	
%	٢٦,٤	٢٦,٦	٢٥,٥	٢٥,٧	٢٢,٥	٢٣,٥	٢٢,٢	٢١,٧	٢٣,٣	٢٤	٢٦,١	
شراء السلع والخدمات	٨,٧	٨,٥	٩,٣	١٢,٨	١٤,٦	١٧	١٨,٥	٢٥,١	٢٨,١	٢٦,١	٢٦,٨	
%	٧,٥	٦,٧	٦,٤	٧,٩	٧	٧,٧	٦,٦	٧,١	٧,٧	٦,٥	٥,٧	
الفوائد	٢١,٨	٢٥,٩	٣٠,٧	٣٢,٨	٣٦,٨	٤٧,٧	٥٠,٥	٥٢,٨	٧٢,٣	٨٥,١	١٠٤,٤	
%	١٨,٩	٢٠,٣	٢١	٢٠,٣	١٧,٧	٢١,٥	١٧,٩	١٥	١٩,٨	٢١,٢	٢٢,٢	
الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية	١٨,١	٢٠,٦	٢٤,٧	٢٩,٧	٦٨,٩	٥٨,٤	٩٢,٤	١٢٧	١٠٣	١٢٣,١	١٥٠,٢	
%	١٥,٧	١٦,٢	١٦,٩	١٨,٤	٣٣,٢	٢٦,٣	٣٢,٧	٣٦,١	٢٨,١	٣٠,٦	٣١,٩	
المصروفات الأخرى	١٦,٨	١٨,٣	٢١,١	٢١,٥	١٩,٦	٢١,٢	٢٣,٩	٢٧	٢٨,٩	٣١,٤	٣٠,٨	
%	١٤,٥	١٤,٤	١٤,٥	١٣,٣	٩,٤	٩,٥	٨,٥	٧,٧	٧,٩	٧,٨	٦,٥	
شراء الأصول غير المالية (الاستثمارات)	١٩,٨	٢٠,٣	٢٢,٩	٢٣,٣	٢١,٢	٢٥,٥	٣٤,٢	٤٣,٤	٤٨,٣	٣٩,٩	٣٥,٩	
%	١٧,١	١٥,٩	١٥,٧	١٤,٤	١٠,٢	١١,٥	١٢,١	١٢,٣	١٣,٢	٩,٩	٧,٦	
إجمالي المصروفات	١١٥,٥	١٢٧,٣	١٤٦	١٦١,٦	٢٠٧,٨	٢٢٢	٢٨٢,٣	٣٥١,٥	٣٦٦	٤٠١,٩	٤٧١	

المصدر:

(١) مجلس الشعب ، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة والهيئات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربي

والخزائن العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.

(٢) الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، حساب ختامي الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠١٠،

٢٠١١/٢٠١٢، ٢٠١٢/٢٠١١.

وكان الدعم والمنح والمزايا الاجتماعية يحتل المرتبة الثانية بعد الأجور في إجمالي المصروفات خلال فترة الدراسة، وأصبح يحصل على النصيب الأكبر من إجمالي المصروفات منذ عام ٢٠٠٥/٢٠٠٦، حيث حدثت طفرة كبيرة في نصيبه النسبي من نحو ١٨,٤% في عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥ إلى حوالي ٣٣,٢% في العام التالي له مباشرة (٢٠٠٦/٢٠٠٥)، وذلك بسبب تسجيل دعم المنتجات البترولية ضمن بند الدعم الذي كان يتركز في دعم السلع الغذائية فقط قبل هذا العام. وقد حدث هذا التسجيل مع تعديل تبويب

الموازنة العامة للدولة فى عام (٢٠٠٥/٢٠٠٦). وأصبح الأجور والدعم يستأثران معاً بأكثر من نصف المصروفات العامة. ويعطى هذا المؤشر دلالة على الاهتمام برعاية الفئات الاجتماعية الأقل دخلاً، مما يساهم فى تحقيق مزيد من العدالة بين فئات المجتمع المختلفة. إلا أن هذا المؤشر ليس هذا كفاً ويتطلب الأمر النظر فى هيكل توزيع الدعم وطرق حسابه ومدى أحقية الحاصلين عليه، خاصة فيما يتعلق بدعم المنتجات البترولية، للحكم على مدى قدرته وفعالته فى تحقيق العدالة.

ويحصل الاستثمار العام (شراء الأصول غير المالية) على نصيب ضئيل ومتناقص من المصروفات خلال فترة الدراسة، مما قد لا يساهم فى تحقيق النمو على الوجه المطلوب، خاصة فى حالة الدول النامية التى تنخفض بها قدرات القطاع الخاص على القيام بكافة الاستثمارات المطلوبة لتحقيق معدلات النمو المستهدفة. وقد انخفض نصيب الاستثمار فى إجمالى المصروفات من نحو ١٧% فى بداية فترة الدراسة إلى حوالى ٧,٦% فقط فى نهايتها، بل وتجه قيمة هذه الاستثمارات إلى التناقص فى العامين الأخيرين بعد الثورة، على الرغم من الأهمية الكبيرة للاستثمار العام فى ظل الظروف السياسية المضطربة فى هذين العامين، والتى لا تشجع القطاع الخاص على الاستثمار.

كما تجدر الإشارة إلى توجيه جزء لا يستهان به من المصروفات لدفع الفوائد على القروض المحلية والخارجية التى يتم إقراضها سنوياً لتغطية العجز المستمر فى الموازنة العامة للدولة، بل لقد تزايد هذا الجزء من نحو ١٩% فى بداية فترة الدراسة إلى حوالى ٢٢% فى نهايتها، مما يمثل اقتناصاً كبيراً من الإنفاق العام الذى كان يمكن أن يوجه إلى أوجه إنفاق أخرى تساهم فى النمو والعدالة.

خلاصة القول فيما يتعلق بالنظام الضريبي فى مصر فى مجمله ومدى توافقه مع مقتضيات النمو والعدالة (قياساً على ما ورد فى الأدبيات وتجارب الدول) فإن الدراسة الحالية توضح أن السياسة المالية تعمل على تطوير النظام الضريبي، ولكن بشكل مجزأ ينظر إلى كل من أنواع الضرائب المختلفة على حدة. ويتطلب الأمر معالجة النظام الضريبي فى مصر بشكل تكاملى لمواجهة احتمالات التعارض بين أهداف النمو والعدالة للأنواع المختلفة من الضرائب، وبحيث يتم تعويض الآثار السلبية لأى منها مع استخدام أدوات وسياسات أخرى مكاملة لتفعيل مساهمة السياسة المالية فى حفز النمو بصفة عامة والاتساق مع سياسة الدولة فى مراعاة أولويات التنمية وفقاً للمرحلة التى تمر بها الدولة.

وبشكل محدد فإن السياسة الضريبية فى مصر تحتاج إلى تطوير فى اتجاه اتباع السياسات التى يفترض أنها تمكن من تقليل التعارض بين أهداف النمو والعدالة والتى عرضناها فى سياق الدراسة فى الفصل الأول. ويلاحظ أن التعديلات الضريبية الأخيرة

المقترحة من قبل الدولة تراعى بالفعل بعض هذه الاتجاهات، وخاصة ما يتعلق منها بزيادة العدالة. ويمكن أن نضيف في هذا السياق أن الدولة في المرحلة الحالية عليها إعادة النظر في فرض ضريبة على الثروة. لقد أوضحنا في سياق الدراسة أهمية ضرائب الثروة والإرث في إعادة توزيع الثروة ومن ثم الدخل، وبالتالي أهميتها الكبيرة فيما يتعلق بهدف العدالة، وهو هدف يحتل أولوية كبيرة في مصر من بعد ثورة يناير بصفة خاصة. وأوضحنا أيضاً ضعف هذا النوع من الضرائب في النظام الضريبي في مصر.

إن قانون الضرائب العقارية الجديد يفترض تطبيقه ابتداءً من يوليو ٢٠١٣ وهو خطوة في هذا المجال، ولكن فرض ضريبة على الثروة، ولو لمرة واحدة أو فترة واحدة تمتد ثلاث سنوات، كما يحدث في بعض الدول، يمكن أن يوفر للدولة إيرادات جيدة تغنيها عن بعض القروض التي تحتاجها، ويمكن أن تستخدمها في زيادة الاستثمار العام، وهو البند الوحيد في الموازنة الذي لا يتضمن تعارضاً بين أهداف النمو والعدالة بل على العكس يعمل في صالح الهدفين في وقت واحد. كما أن فرض الضريبة لفترة محددة معروفة سلفاً يمكن أن يقلل كثيراً من احتمالات هروب رأس المال إلى الخارج.

وفي النهاية فإن مواجهة التهرب الضريبي وإصلاح الإدارة الضريبية تمثل أموراً محورية في إصلاح الخلل في النظام الضريبي، وبصفة خاصة التدني الواضح في حصيلة الضرائب من الشركات (خلاف الشركات الثلاثة الكبرى) ومن أصحاب الدخول من الأرباح وارتفاع العبء الضريبي على العاملين بأجر. إن إصلاح هذا الخلل سيؤدي بلا شك إلى زيادة كبيرة في دور النظام الضريبي في تحقيق أهداف النمو والعدالة وتقليص التعارض بينهما.

الفصل الرابع

دور الاستثمارات العامة في النمو وتوزيع الدخل- إطار نظري

يتناول هذا الفصل بالتحليل ديناميات العلاقة بين الاستثمار العام وكل من النمو وتوزيع الدخل والعوامل المختلفة التي تؤثر في تحديد هذه العلاقة.

العلاقة بين الاستثمار العام والنمو الاقتصادي

- 1

تضع النماذج النيوكينزية كلا من الاستثمار والادخار في قلب عملية النمو الاقتصادي، حيث أشار نموذج هارود-دومار إلى أن معدل النمو الاقتصادي يتحكم فيه عاملان أساسيان: معدل الادخار والمعامل الحدى لرأس المال/الناتج وذلك على النحو التالي:

حيث $g=s/c$ معدل النمو الاقتصادي و s معدل الادخار (أو S/Y والذى يتساوى مع معدل الاستثمار I/Y - بحسب فكرة التوازن الاقتصادي الكلى)، أما c فتشير إلى المعامل الحدى لرأس المال/الناتج (ICOR) $(= \frac{I}{\Delta Y})$.

ويرتفع معدل النمو الاقتصادي كلما زاد معدل الادخار (أو معدل الاستثمار) وكلما انخفض معامل رأس المال، حيث يدل ذلك على كفاءة استخدام رأس المال، وكلما كان معامل رأس المال منخفضاً كلما تحققت معدلات نمو اقتصادى أعلى. ومن هنا تظهر أهمية التراكم الرأسمالى كمحدد ضرورى وأساسى لتحقيق النمو الاقتصادي^{٤٦}.

ومن خلال دالة الانتاج النيوكلاسيكية أيضاً، يُعتبر رأس المال العام عنصراً من عناصر

الانتاج، حيث تأخذ الدالة الشكل التالى: $y_t = AK^\alpha L^{1-\alpha}$

حيث y_t هو الناتج المحلى الاجمالي، و L تعبر عن العمالة أما K فهو العنصر الخاص برأس المال، والذى يمكن تقسيمه إلى رأس مال خاص وآخر عام. وبالتالي يمكن أن يؤثر رصيد رأس المال العام بشكل مباشر على معدل النمو الاقتصادي باعتباره مدخلاً من مدخلات دالة الانتاج، وبشكل غير مباشر من خلال تأثيره على الاستثمار الخاص، حيث تكون العلاقة بينهما إما علاقة تكامل أو تزاخم فيما يعرف بفرضية التكامل أو المزاحمة.

^{٤٦} Jacques Brasseur, ١٩٩٣, Introduction à l'économie du développement, Paris : A. Colin, Cursus, Serie Economie.

١-١ التأثير المباشر للاستثمار العام على معدل النمو الاقتصادي

يميل الاستثمار العام إلى الارتباط بشكل موجب مع النمو الاقتصادي، وقد اتفق العديد من الدراسات مع هذه النتيجة (Pereira & Roca Sagales, ٢٠٠٣) و (Gwartney et al., ٢٠٠٤) و (Esfahani & Ramires, ٢٠٠٣). وبالرغم من ذلك اتجهت حكومات الدول النامية إلى تخفيض الانفاق الاستثماري (كنسبة من اجمالي الانفاق العام) منذ التسعينات وذلك في اطار برامج الاصلاح الاقتصادي الهادفة إلى تخفيض الانفاق الحكومي وتقليص دور الدولة. وتعرض الانفاق الاستثماري الحكومي إلى التخفيض مقابل الحفاظ على نسبة الانفاق الحكومي الاستهلاكي دون تغيير درءاً للاضطرابات الاجتماعية التي قد تتولد عن تخفيض الانفاق العام الجارى، كما حدث في دول أمريكا اللاتينية^{٤٧}، وبناءً على ذلك انسحبت الدولة من النشاط الاستثماري في قطاعات الصناعات الأساسية والتحويلية بينما حافظت على وجودها داخل قطاعات البنية الأساسية (الكهرباء والنقل والاتصالات والمياه والصرف الصحى) والخدمات الاجتماعية (التعليم والصحة). ولذلك نلاحظ أن الدراسات التطبيقية - فى العقدين الأخيرين- قد ركزت بالأساس على تأثير الاستثمار فى هذه القطاعات على معدلات النمو الاقتصادي.

أ. الاستثمارات فى مجال البنية التحتية:

وجدت معظم الدراسات علاقات موجبة بين النمو والبنية التحتية، ويتم اختبار هذه العلاقة داخل دولة واحدة أو داخل مجموعة من الدول. وفى حالة اختبارها داخل دولة واحدة - ولعلاج علاقة السببية التي قد توجد بينهما- استخدمت بعض الدراسات منهجيات حديثة مثل نماذج متجهات الانحدار الذاتى (VAR) ولاتزل النتائج تشير إلى العلاقة الموجبة بينهما (DiGiacinto et al., ٢٠٠٩).

كما تلجأ دراسات أخرى لاختبار العلاقة بين معدل النمو الاقتصادي والاستثمار فى البنية التحتية داخل مجموعة من الدول فى اطار ما يعرف بالمزيج من البيانات المقطعية والسلاسل الزمنية panel data، حيث يتم غالباً الاعتماد على منهجية أساليب العزوم المعممة GMM لمعالجة مشكلة endogeneity^{٤٨} للمتغيرات المعبرة عن البنية الأساسية، ومن ثم تستخدم متغيرات مساعدة للمتغيرات الرئيسية. وفى عينة لمجموعة من ٨٦ دولة من بينها ٦٦ دولة

^{٤٧} Miguel D. Ramirez, ١٩٩٨, Does public investment enhance labor productivity growth in Chile? A cointegration analysis, The North American Journal of Economics and Finance.

^{٤٨} - تنشأ هذه المشكلة القياسية نتيجة وجود علاقة بين المتغير المفسر وحد الخطأ، ومن ثم تصبح المعطمة المقطرة من أسلوب المربعات الصغرى مقدر متحيز، كما تظهر هذه المشكلة أيضاً نتيجة علاقات السببية بين المتغير المفسر والمتغير التابع. وتعالج هذه المشكلة باستخدام ما يعرف بالمتغيرات المساعدة instrumental variables وهى غالباً القيم المبطة للمتغيرات المضرة بواء فى المستوى أو الفروق.

من الدول الأقل تقدماً LDCs ، تبين وجود علاقة موجبة بين رصيد رأس المال العام ومعدل النمو الاقتصادي (Gwartney et al., ٢٠٠٤). وتؤكدت هذه العلاقة أيضاً بين رصيد البنية التحتية (النقل والكهرباء والاتصالات) ومعدل النمو الاقتصادي داخل عينة من ١٠٠ دولة خلال الفترة ١٩٦٠-٢٠٠٠ (Calderon & Serven, ٢٠٠٤).

وقد استخدمت هذه الدراسات متغيرات مختلفة تعبر عن البنية التحتية مثل الوحدات المادية من البنية التحتية (طول الطرق وخطوط الهوائيات والسكك الحديدية ..) أو الانفاق النقدي على البنية التحتية. وفي الأغلب يظهر تأثير إيجابي في حالة استخدام مقاييس أو مؤشرات مادية عن البنية التحتية ولا تصدق هذه النتيجة بالضرورة عند استخدام تدفقات الانفاق النقدي، ويرجع ذلك إلى أن عدم كفاءة الحكومة في الانفاق يؤثر غالباً على جودة المخرجات وبالأخص في الدول النامية (Loayza & Odawara ٢٠١٠).

ومن أهم قطاعات البنية التحتية التي تمارس تأثيراً كبيراً على معدل النمو الاقتصادي قطاعات الاتصالات والكهرباء، حيث أثبتت الدراسات أن لهم دوراً كبيراً في التأثير الموجب على معدل النمو الاقتصادي وذلك في عينة من ٧٥ دولة (Esfahani & Ramires, ٢٠٠٣). أما الاستثمار العام في قطاع النقل فقد تبين تأثيره الإيجابي أيضاً على معدل النمو الاقتصادي من خلال دوره في تخفيض تكلفة الإنتاج التي تواجه القطاع الخاص (Canaleta et al., ١٩٩٨).

ب. الاستثمارات في مجال الخدمات الاجتماعية:

وفقاً لـ Lucas و Romer ، يؤدي رأس المال البشري دوراً محورياً في المساهمة في النمو الاقتصادي، وفي معظم الدول لا يزال القطاع العام يلعب الدور الأكبر في توفير الخدمات التعليمية والصحية. وقد ركزت معظم الأدبيات على تأثير الرصيد المبدئي لرأس المال من التعليم Education capital stock، وتوصلت إلى أن القيد في التعليم يرفع مستوى النمو (Baldacci et al., ٢٠٠٨).

واهتمت دراسة (Govindaraju et al., ٢٠١١) بتحليل العلاقة بين مكونات الانفاق العام المختلفة (وبالأخص الانفاق على التعليم) والنتائج المحلى الاجمالي الحقيقي في ماليزيا. وقد أولت دول جنوب شرق آسيا اهتماماً خاصاً بالتعليم، ففي ماليزيا على سبيل المثال يحصل قطاع الخدمات التعليمية على أكبر مخصص في ميزانية الخدمات الاجتماعية. وفي الخطة الماليزية التاسعة تم توجيه نحو نصف مخصصات تنمية القطاع الاجتماعي إلى التعليم والتدريب^٩. وتوصلت هذه الدراسة إلى أن الانفاق الحكومي (والمشمول على الانفاق على

^٩ - في الخطط الخمسية التي تصدرها ماليزيا، يعتبر الانفاق على التعليم مكوناً هاماً من الاستثمار الذي يقود إلى تراكم رأس المال البشري. ففي خطة ماليزيا الأولى (١٩٦٦-١٩٧٠) ركزت على النمو الاقتصادي من خلال حشد الموارد من أجل التعليم لتحسين تنمية

التعليم) يعتبر محددًا هاماً من محددات نمو الناتج، مع الأخذ في الاعتبار أن الاستثمار في التعليم تظهر مكاسبه في الأجل الطويل فقط.

أما بالنسبة للدراسات التي تقيس تأثير رأس المال الصحي على النمو فهي أقل نسبياً من تلك التي تتناول التعليم. وقد اهتمت تلك الدراسات بالوفورات المحتملة التي تتولد نتيجة الاهتمام بقطاع الصحة والتأثير الإيجابي للتمتع بصحة جيدة على النمو الاقتصادي وتحسن مستوى الانتاجية للفرد. وقد توصلت إلى وجود علاقة موجبة بين مؤشرات رأس المال الصحي واجمالي الناتج (Baldacci et al., ٢٠٠٨). وقد اهتمت هذه الدراسة بتحليل أهمية كل من الانفاق على التعليم والصحة في التأثير الإيجابي على النمو الاقتصادي وذلك داخل عينة من ١١٨ دولة نامية. وتوصلت إلى أن كلا من الانفاق على التعليم والصحة يحدثان تأثيراً موجباً ومباشراً على تراكم رأس مال التعليم والصحة من جانب، وتأثير موجب غير مباشر على النمو من جانب آخر. حيث أن زيادة الانفاق الاجتماعي على التعليم بنسبة ١% من الناتج ترتبط بزيادة ٣ سنوات دراسة وترفع معدل النمو السنوي لنصيب الفرد من الناتج بنسبة ١,٤% خلال ١٥ سنة. وبالمثل فإن زيادة الانفاق على الصحة بنسبة ١% من الناتج ترتبط بزيادة ٠,٦ نقطة مئوية في معدل الحياة للأطفال تحت خمس سنوات، كما تؤدي إلى زيادة النمو بنسبة ٠,٥ نقطة مئوية. وتجدر الإشارة إلى وجود تباطؤ زمني بين الانفاق على التعليم وتحقق نتائجه، حيث تشير الدراسة إلى أن ثلثي التأثير المباشر للانفاق على التعليم يتحقق بعد ٥ سنوات، ولكن يتجلى الأثر الكلي خلال ١٠-١٥ سنة، بينما يكون تأثير الانفاق على الصحة أنياً (Baldacci et al., ٢٠٠٨).

وتجدر الإشارة إلى أن العديد من الدراسات قد وجد نتائج مختلطة فيما يتعلق بفاعلية الانفاق على التعليم والصحة في تحسين المؤشرات الاجتماعية. ويعود ذلك إلى نقص في البيانات المطلوبة وعدم جودة توصيف النماذج القياسية وعدم الالتفات إلى وجود تفاعل بين كل من الاستثمار في الصحة والتعليم. ونقصد بذلك الوفورات البيئية الموجبة بين الانفاق على التعليم والصحة، حيث أن ارتفاع مستوى التعليم يرفع درجة الوعي بأهمية الصحة، وبالمثل فإن تحسن المستوى الصحي يعزز من الاستخدام الفعال والكفاء للمهارات التي يكتسبها الأفراد من خلال التعليم. كما أن تحسن المستوى الصحي يقلل من التآكل الذي يصيب رأس مال التعليم ومن ثم يزيد من التأثير الموجب للتعليم على النمو الاقتصادي (Baldacci et al., ٢٠٠٨).

رأس المال البشري. وبالمثل، خطة ماليزيا الثانية (١٩٧١-١٩٧٥) ركزت على التعليم كوسيلة لتحقيق التوازن الاجتماعي بين المجتمعات. وبالتالى، في الخطط الخمسية اللاحقة والتي ركزت على التصنيع السريع وسيلمة التوجه نحو التصدير (وحتى الخطة العاشرة) - لم تغفل التطعيم كمتغير جوهري يعمل على تقليص فجوة المهارات (Govindaraju et al., ٢٠١١).

١ - ٢ المتغيرات المؤثرة على العلاقة بين الاستثمار العام والنمو الإقتصادي

يوضح بعض الدراسات أنه توجد متغيرات أخرى حاكمة تؤثر على العلاقة بين الانفاق العام (بشقيه الجارى والرأسمالى) والنمو الإقتصادي، وذلك مثل دور المؤسسات والحوكمة، حيث يشار إلى ضعف مستوى الحوكمة باعتباره السبب الرئيسى وراء عدم فاعلية الانفاق العام. وقام بعض الدراسات بتحليل العلاقة بين الحوكمة والمؤشرات الاجتماعية، وتوصل بعضها إلى أن مؤشرات الحوكمة (المحاسبية والاستقرار السياسى وفاعلية الحكومة والتشريعات وحاكمية القانون) تنعكس بشكل مباشر على تخفيض معدل وفيات الأطفال. كما أشارت دراسات أخرى إلى أنه كلما ارتفعت مستويات الفساد داخل الدول كلما ارتفعت معدلات وفيات الأطفال. بل أن الدول ذات المستويات المرتفعة من الفساد لا تبالى برفع مستويات الانفاق على الصحة والتعليم، حيث تفضل الاستثمار فى مجالات الاستثمار المادى والإسكان، وهذا النمط الباحث عن الربح يكون له آثار ضارة على النمو الإقتصادي (Rajkumar & Swaroop, ٢٠٠٨). ومن ثم فإن تخفيض مستوى الفساد وزيادة درجة المحاسبية يعززان الآثار الموجبة للانفاق العام على النمو (Baldacci et al., ٢٠٠٨).

وتؤدى كفاءة الحكومة دوراً جوهرياً فى العلاقة بين الإنفاق الحكومى والنمو الإقتصادي، وقدرت احدى الدراسات مستويات كفاءة الانفاق efficiency scores لعينة من ٦٣ دولة نامية خلال الفترة ١٩٩٠-٢٠٠٣. والجدير بالذكر أن مستوى الكفاءة يتم تقديره من خلال درجة score يتم الحصول عليها من واقع حساب مجموعة من المخرجات (وهى لها علاقة بأهداف الحكومة المرتبطة بالنمو الإقتصادي) من جانب، وبمدخل من مدخلات الانتاج من جانب آخر ليمثل تكلفة انجاز هذه الأهداف. والمؤشرات المعبرة عن المخرجات هى: معدل الأمية بالنسبة لقطاع التعليم، ومعدل الحياة عند الميلاد بالنسبة للصحة، ومعدل استخدام الكهرباء بالنسبة للبنية التحتية. وتستخدم المؤشرات الخاصة بالتعليم والصحة كمؤشرات عن المخرجات output indicators فى العديد من الدراسات التى تقيس الكفاءة (Rahmayanti & Horn, ٢٠١٠). وقد توصلت هذه الدراسات إلى نتيجة مفادها وجود مستوى حرج critical للكفاءة يستلزم الوصول له حتى يحدث الانفاق العام تأثيره الموجب على النمو الإقتصادي. وكلما زادت الكفاءة عن هذا الحد الحرج، كلما انخفض الحجم الأمثل للإستثمار الحكومى اللازم لتعظيم النمو. كما خلصت هذه الدراسة إلى أن الدول التى تقع تحت خط الأمثلية (ومن بينها مصر) ينبغى عليها أن ترفع من مستوى انفاقها مع تحسين كفاءة هذا الانفاق.

والجدير بالذكر أن الكثير من الدول تطبق أسلوب الإدارة المعتمدة على النتائج result based management فى تقييم ومتابعة كفاءة المشروعات والاستثمارات العامة. ويعتمد هذا الأسلوب على رصد المؤشرات المعتمدة على المخرجات وتقييم النتائج فى الأجل الطويل، وهى المؤشرات المتعلقة بمدى قدرة مشروع القطاع العام على تحقيق الأهداف المحددة فى خطط التنمية: مثل خفض معدل البطالة وتوفير فرص عمل وتقليل معدل الفقر وتحسن المؤشرات الخاصة بالتعليم والصحة وغيره من مؤشرات مستوى المعيشة...

ومن أهم العوامل التى تعزز كفاءة الانفاق العام تعزيز المحاسبية والارتقاء بالقدرات الإدارية والبشرية من خلال التدريب المستمر على أحدث الطرق فى المتابعة والتقييم، هذا إلى جانب أهمية ترسيخ سياسة اللامركزية المالية، وبالأخص حين يتم اختيار مسئولى المحليات بالأسلوب الديمقراطى الحر، مما يشجع السياسيين على الاجتهاد فى تقييم الخدمات العامة (تعليم أو صحية أو بنية أساسية) بشكل دقيق طمعاً فى إرضاء الناخبين الذين يصبح لديهم الفرصة فى المقارنة مع المحليات المجاورة^{٥٠}.

وفىما يتعلق بالعلاقة بين الاستثمار العام والسياسة المالية، تشير عدة دراسات إلى أن عجز الموازنة العامة للدول يدفعها إلى اتخاذ سياسة مالية متشددة لا تستطيع التفريط فى الاستهلاك العام (مدفوعات الفائدة- تحويلات الضمان الاجتماعى ...) بينما يتحمل الاستثمار العام هذا الانخفاض فى الموازنة العامة، مما جعل البعض يطلقون على الاستثمار العام أنه معزز للدورات الاقتصادية procyclical (Stancik & Valila, ٢٠١١). إلا أن دراسات أخرى حديثة، صدرت فى أعقاب الأزمة المالية الأخيرة أشارت إلى العكس: ففى حالة السياسة المالية المتشددة قد تتغير مكونات الانفاق العام لصالح زيادة النصيب النسبى للاستثمار. وقد اندفع الكثير من الدول إلى تحفيز النشاط الاقتصادى ودعم الطلب الكلى من خلال ضخ استثمارات عامة فى قطاعات عديدة: مثل قطاعات البنية الأساسية ودعم المشروعات الصغيرة والمتوسطة وضخ بعض الاستثمارات فى الصناعات الاستراتيجية والعقارات (IMF, ٢٠٠٩).

٣-١ العلاقة بين الاستثمار العام والاستثمار الخاص

قام العديد من الدراسات التطبيقية بدراسة العلاقة بين الاستثمارات العامة والاستثمار الخاص، ويلاحظ وجود تباين فى نتائج هذه الدراسات حول طبيعة هذه العلاقة، من حيث

^{٥٠} Antonis Adam and Manthos D Delis and Pantelis Kammas, ٢٠١٢, Fiscal decentralization and public sector efficiency: Evidence from OECD countries, Munich Personal RePEc Archive

كونها علاقة تنافس أم علاقة تكامل. في حالة التكامل يحفز الاستثمار العام في البنية التحتية التكوين الرأسمالي الخاص من خلال رفع الانتاجية الحدية لعوامل الانتاج- العمل ورأس المال- في الاستثمارات الخاصة، والعمل على زيادة معدل العائد وزيادة الطلب على منتجات القطاع الخاص من خلال التعاقد من الباطن والتوريدات الحكومية، مما يؤثر بشكل ايجابي على الأرباح المستقبلية وتوقعات المبيعات للقطاع الخاص. كما تقدم الاستثمارات العامة خدمات تكميلية للقطاع الخاص من خلال ازالة الاختناقات في مجالات التعليم والاتصالات والنقل (Ramirez, ١٩٩٨)، حيث تتكامل العلاقة بين كل من الاستثمار العام في البنية التحتية والاستثمار الخاص من خلال ما يعرف بتكاليف الانشاء installation costs، حيث قد يؤدي وجود شبكة من الطرق مثلاً إلى تخفيض التكاليف المرتبطة بانشاء مصنع في منطقة ما أو تيسير نقل مدخلات الانتاج إلى موقع انتاجي جديد مما يؤثر على تكلفة وحدة الانتاج بالنسبة للمشروع الخاص. ناهيك عن أن الاستثمار في مجال التعليم والصحة يؤثران بشكل ايجابي على انتاجية العامل (Agenor et al., ٢٠٠٧).

وعلى جانب آخر، قد تراجح الاستثمارات العامة الاستثمار الخاص اعتماداً على الأسلوب الذي تتبعه الدولة في تمويل الاستثمارات العامة، مثلاً في حالة قيام الدولة بفرض ضرائب قد تؤثر على الأرباح المتوقعة للقطاع الخاص، أو بتعويل الدولة على الاقتراض من الأسواق المالية المحلية مما يؤدي إلى انخفاض الموارد المتاحة للتمويل والضغط على أسعار الفائدة ومن ثم ارتفاع تكلفة رأس المال التي يواجهها القطاع الخاص، مما يؤثر سلباً على استثماراته. وفي حالة ارتفاع حجم الدين العام للحكومة، قد يضع المستثمرون في القطاع الخاص توقعات تفيد باحتمال زيادة معدلات الضرائب التي قد تفرضها الحكومة لمواجهة مديونيتها مما قد يدفع القطاع الخاص إلى مراجعة خططهم الاستثمارية بشكل سلبى (Agenor et al., ٢٠٠٧).

وقد ترجع هذه الآثار المتعارضة إلى وجود متغيرات أخرى وسيطة قد تؤثر على طبيعة هذه العلاقة، حيث اختبرت دراسة (Cavallo et al., ٢٠١١) هذه الفرضية داخل عينة من ١١٦ دولة نامية خلال الفترة ١٩٨٠-٢٠٠٦ وتوصلت إلى أنه بشكل عام يوجد علاقة عكسية بين الاستثمار العام والخاص، إلا ان هذه العلاقة تتحول إلى التكامل في حالة وجود مستويات أفضل من المؤسسات وسهولة الحصول على الائتمان.

٢- العلاقة بين الاستثمار العام وتوزيع الدخل والفقير

تشير الأدبيات إلى أن الاستثمارات في البنية التحتية لها تأثير على مستوى معيشة الفقراء من خلال توفير الخدمات الأساسية مثل المياه الصالحة للشرب والصرف الصحي والمواصلات والاتصالات والكهرباء، وبالتالي تحسن المؤشرات التعليمية والصحية. كما أن

الاستثمار العام في قطاع الزراعة والمناطق الريفية يساهم بشكل كبير في نمو القطاع الزراعي وخفض معدلات الفقر (IFPRI ٢٠٠٠) وبالتالي هناك حاجة إلى ضخ المزيد من الاستثمارات في البحث والتطوير الزراعي.

ويمكن توضيح قنوات تأثير الإنفاق الاستثماري الحكومي على الفقر وعدالة توزيع الدخل في الريف من خلال قنوات مباشرة وغير مباشرة على النحو التالي:

١- توجيه المزيد من الاستثمارات العامة في البحوث الزراعية، التعليم، الصحة، والبنية التحتية وبالتالي زيادة الإنتاجية الزراعية وارتفاع دخول الفلاحين وانخفاض معدلات الفقر.

٢- توفير فرص عمل خارج الأنشطة الزراعية في الريف

٣- زيادة الإنتاج الزراعي وبالتالي انخفاض أسعار السلع الغذائية وبالتالي مساعدة الفقراء بشكل غير مباشر.

٤- الاتصال بالأنشطة الاقتصادية الرئيسية وبالتالي تزيد القدرة علي الوصول إلي الفرص الأكثر إنتاجية

٥- التقليل من تكاليف الإنتاج والمعاملات

٦- توفير شبكة جيدة من الطرق والصرف الصحي يعمل علي مقاربة الدخل بين المناطق الفقيرة.

وقد قام بعض الدراسات الحديثة بدراسة تأثير الإنفاق العام، بما في ذلك الإنفاق العام على الاستثمار، واختبار ذلك على الفقر، باستخدام البيانات المقطعية عبر البلاد cross country data، أو بيانات علي مستوى الدولة cross state data.

في الهند تم تجميع البيانات على مستوى الدولة، وهي بيانات ذات جودة عالية ومتوفرة عبر فترة زمنية طويلة. وتم تقدير تأثير الإنفاق العام على مستويات الفقر في المناطق الريفية في جميع أنحاء الولايات الهندية، مع التمييز بين الإنفاق على التعليم في المناطق الريفية، والتنمية الريفية المستهدفة، والصحة العامة، والري، وتوليد الطاقة، والبحوث والتطوير في الزراعة R & D، والطرق الريفية. وتم التوصل إلي أن البحوث والتطوير في الزراعة، وبناء الطرق الريفية، والتعليم الريفي والتنمية الريفية لها تأثير مخفض للفقر وذات دلالة إحصائية في المناطق الريفية. ومن بين تلك المتغيرات يعتبر الإنفاق على البحوث والتطوير وبناء الطرق الريفية أهم المتغيرات المؤثرة على كل من النمو والفقر (Fan et al. ١٩٩٩)، وذلك لأن الاستثمار في الطرق يعمل على دعم الإنتاجية وزيادة فرص العمل، ويشكل تأثير تحسن الإنتاجية علي الفقراء حوالي ٢٤% من إجمالي التأثير على الفقر، وزيادة

الأجور تؤثر بحوالى ٢١% ويؤثر على توفير فرص عمل خارج الأنشطة الزراعية بحوالى ٥٥%.

وفى الصين فإن الإنفاق العام على التعليم له التأثير الأكبر على معدلات الفقر، ويليه فى الأهمية الإنفاق على البحث والتطوير فى القطاع الزراعى، ثم الاستثمارات فى الطرق، ويليه بعد ذلك الاستثمار فى الكهرباء وأخيراً الاستثمارات فى الري. (Fan, ٢٠٠٧).

وفى إيران أكدت الدراسة التى أجراها (Karbass and Mojarad, ٢٠٠٨) أن الاستثمارات الإضافية فى قطاع الكهرباء لها أكبر الأثر على تحسن عدالة التوزيع، ويليه فى الأهمية الاستثمار فى البحوث الزراعية حيث أنه يساعد على زيادة الإنتاجية الزراعية وبالتالي خفض معدلات الفقر. كما تشير الدراسة إلى أن قيام العديد من الدول النامية بخفض الاستثمارات الموجهة إلى القطاع الزراعى والريف نتيجة برامج الإصلاح الاقتصادى والهيكلى الذى طبق فى هذه الدول مع محدودية المساعدات الأجنبية لهذا القطاع، يودى إلى التأثير سلباً على نمو الإنتاجية وتوفير الغذاء وبالتالي عدم القدرة على خفض معدلات الفقر فى الريف مع زيادة استنزاف الموارد.

٣- العلاقة الجدلية بين الاستثمار العام والنمو وتوزيع الدخل: هل من أولويات للإنفاق الاستثمارى العام؟

تشير الدراسات التى أوضحناها فى الجزء السابق إلى أن الاستثمار العام فى مجالات الزراعة والتعليم والبنية الأساسية، يحدث تأثيراً موجباً على تخفيض الفقر والنمو. وتوجد استنتاجات مشتركة بين معظم الدراسات التى تناولت هذه العلاقة (Wilhelm, Fiestas, ٢٠٠٥) وذلك على النحو التالى.

يبدو أن الإنفاق على قطاع الزراعة له الأثر الأكبر على كل من النمو وتخفيض الفقر، إلا أنه ينبغى أخذ هذه النتيجة بحذر، ذلك أن عدة دراسات قد تعاملت مع نمو الدخل الزراعى باعتباره مؤشراً تقريبياً عن معدل النمو الكلى. وربما يكون للاستثمار فى مجال القطاع الصناعى أيضاً دور هام فى استيعاب العمالة غير المزرعية خصوصاً فى المناطق الريفية داخل الدول التى لا يزال لديها قطاع عام صناعى قوى.

توصل أغلب الدراسات أيضاً إلى أن كلا من الإنفاق على التعليم وعلى البنية الأساسية يحدثان التأثير المتوقع على النمو وتخفيض الفقر.

أما بالنسبة لأولويات الإنفاق على القطاعات، فقد تبينت نتائج الدراسات ولم تتفق على ترتيب موحد للأهمية النسبية للإنفاق على الزراعة أو رأس المال البشرى أو البنية الأساسية. ولكن قد يختلف الترتيب أو الأهمية النسبية للاستثمار فى القطاعات بحسب الهدف المنشود

للدولة، إذا كان هدف الدولة هو تحقيق النمو الاقتصادي، فإن الاستثمار في المجالات الثلاثة: زراعة ورأس مال بشرى أو بنية تحتية (أو في توليفة منهم) يؤدي إلى الحصول على عوائد متماثلة similar returns. أما في حالة استهداف تخفيض الفقر، فإن الاستثمار في مجال الزراعة (وبالأخص في البحث والتطوير الزراعي ودعم إنتاج السلع الأساسية في غذاء الفقراء كالحبوب مثلاً) يبدو الأكثر فاعلية، يلحقه الاستثمار في رأس المال البشري والبنية الأساسية (وبالأخص الطرق والكهرباء، نتيجة للدور الكبير الذي لعبه هذا النوع من الاستثمارات في زيادة العمالة غير المزرعية) داخل المناطق الريفية (Fan et al., ٢٠٠٤). وقد ظهرت هذه النتيجة بالنسبة للعديد من الدول مثل الهند وأوغندا وتايلاند وفيتنام. ولكن ينبغي التأكيد على أن هذه النتائج قد تختلف من دولة لأخرى، حيث قد تتبادل الاستثمارات في التعليم والبنية الأساسية الترتيب.

ومن اللافت للنظر أن الاستثمارات العامة في مجال التعليم لم تستحوذ على المركز الأول في التأثير على توزيع الدخل والفقر، وربما يعود ذلك إلى أن العبرة ليست فقط بزيادة الانفاق العام الإجمالي على التعليم، بل الاهتمام بجودة التعليم، والتركيز على توجيه مزيد من الاستثمارات في التعليم الفني للمزارعين. وقد أكدت الدراسات التطبيقية أنه بالرغم من توجيه الحكومات لقدر كبير من الاستثمارات في قطاعي التعليم والصحة إلا أن درجة استفادة الفقراء من تلك الخدمات تعتبر محدودة نتيجة انخفاض كفاءة الاستثمارات العامة وعدم فاعلية نظام المتابعة والرقابة لتلك الاستثمارات. كما أن أثر التعليم يعتمد على أمور أخرى مثل توافر فرص العمل وخاصة التي تتناسب ومؤهلات الأفراد، ويتوقف ذلك على مستوى الاستثمار (عام وخاص) في القطاعات الانتاجية، بل وعلى مستوى الاستهلاك الذي يحفز الطلب الكلي ويشجع على زيادة الانتاج.

تجدر الإشارة أيضاً إلى أن العائد على توجيه مزيد من الاستثمارات العامة في الطرق أو الكهرباء قد يختلف من دولة لأخرى. فمثلاً إذا كانت الدولة قد اهتمت سابقاً بالاستثمار الكثيف في شبكات الطرق، قد تولد الاستثمارات الإضافية في الطرق عائداً متناقصاً، ومن ثم يصبح للاستثمار العام في مجال آخر من البنية الأساسية - لم يصل بعد لمرحلة التشبع - عائد أكبر. وفي حالة القطاعات التي وصل فيها الاستثمار العام إلى حد التشبع كميًا، ينبغي أن تلتفت الدولة إلى تحسين كفاءة هذا المرفق العام من خلال اصلاح نظم التسعير وتعزيز المحاسبية وتحسين القدرات الادارية والبشرية.

ومن المفيد اجراء دراسة لكل دولة على حدة لمعرفة أى القطاعات يولد فيها الاستثمار العام أعلى عائد بالنسبة للنمو وتقليل الفقر. وإن كانت بعض الدراسات ترى أن السياسات التي تستهدف توزيع الدخل تكون أكثر فاعلية في التأثير على الفقر مقارنة بتلك التي توجه

إلى زيادة مستويات الاستهلاك ومعدل النمو الاقتصادي، وهو ما ظهر في ارتفاع مرونة الفقر بالنسبة لتوزيع الدخل. وبالتالي فالسياسات التي تستهدف النمو وحدها لا تضمن تخفيض الفقر أو تحسين توزيع الدخل، حيث تستفيد الشرائح العليا من الدخل بشكل أكبر من الشرائح الأدنى خلال فترات النمو السريع، إذ تميل السياسات المعززة للنمو الاقتصادي إلى كونها متحيزة للأغنياء (Roine et al., ٢٠٠٩)، ولذلك ينبغي أن يتلازم الهدفان وأن تصبح السياسات المعززة للنمو مصاحبة للسياسات المعززة للمساواة (Laabas & Limam, ٢٠٠٧).

ويجدر القول بأن العديد من الدراسات قد أشار إلى أن الاستثمار العام في مجالات البنية الأساسية والقطاعات البشرية له تأثير موجب على النمو، بينما يؤثر زيادة الانفاق الجارى (تحويلات ودعم...) بشكل سالب على النمو الاقتصادي (Bergh & Henrekson, ٢٠١١). ومن جانب آخر تظهر التحويلات باعتبارها أكثر بنود الانفاق الحكومى فاعلية فى التأثير على توزيع الدخل وتخفيض الفقر (Laabas & Limam, ٢٠٠٧)، ولذلك ربما تساعدنا معالجة الانفاق الحكومى بشقيه (الجارى والاستثمارى) بشكل أفضل فى اقتراح المزيج الأفضل من السياسات التى تحقق كل من رفع معدل النمو الاقتصادى وفى نفس الوقت تحسين توزيع الدخل.

وينبغى الإشارة إلى أهمية وجود البيانات اللازمة لتطبيق النماذج القياسية، وخصوصاً فيما يتعلق بإجراء المسوح الميدانية الخاصة بالسكان والصحة والتعليم، بالإضافة إلى الدراسات التى تتبع أثر الانفاق expenditure tracking studies والمسوح التى تتعقب الحصول على الخدمات لتوفير معلومات تتعلق بكفاءة الخدمات الحكومية. وبالتالي ينبغى الاهتمام بتجميع بيانات أكثر شمولاً على مستوى الدولة للمساعدة فى تقييم تخصيص الاستثمارات بين القطاعات المختلفة، وتقدير العائد على الاستثمارات العامة (Wilhelm, ٢٠٠٥). يوجد نقص أيضاً فى بيانات الانفاق الحكومى على مستوى القطاعات وعلى مستوى الأقاليم داخل الدولة (حضر/ريف)، وخاصة البيانات المتعلقة بكثافة الطرق ومستوى التعليم والاستهلاك من الكهرباء الريفية والرى. ولا ينبغى أن يقتصر التحليل على تقدير تأثير الاستثمارات الحكومية فى المناطق الريفية على قطاع الزراعة فقط بل يجب أن يمتد ليشمل باقى القطاعات والمناطق الإقليمية، وتقتصر بعض الدراسات أن يتم استخدام نموذج توازن عام فى هذا الشأن (Fan et al., ٢٠٠٤). ولذلك من الضرورى توفير المزيد من البيانات التفصيلية بالنسبة للاستثمارات العامة على مستوى المحافظات خلال فترة زمنية طويلة حتى يتسنى تقدير أثر الأشكال المختلفة للاستثمار العام على الفقر والعدالة.

الفصل الخامس

الاستثمارات العامة في مصر ودورها في تحقيق النمو والعدالة

١- تطور حجم وهيكل الاستثمارات الكلية

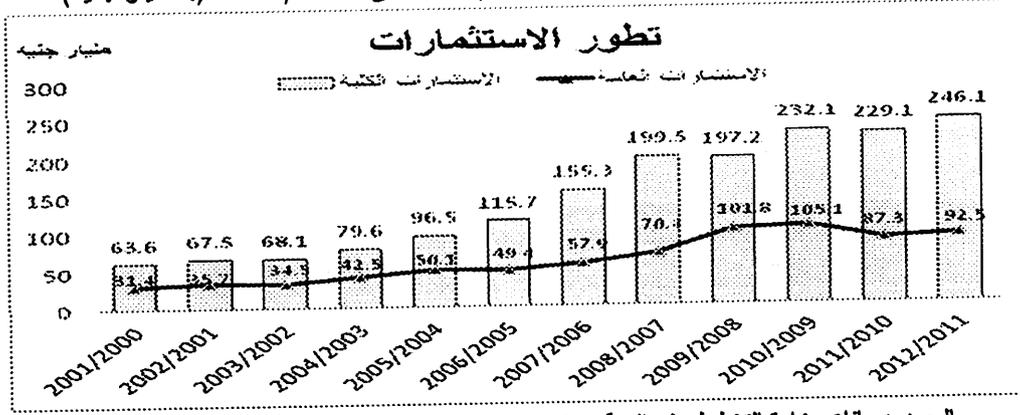
شهدت الفترة ٢٠٠١/٢٠٠٠ - ٢٠١٢/٢٠١١ تنفيذ استثمارات كلية تجاوزت قيمتها التريليون ونصف التريليون جنيه، بلغ نصيب القطاع الخاص منها ما يقارب ٥٥,٧% ومثلت الاستثمارات العامة منها ما نسبته ٤٤,٣%. ويمكن هنا التمييز بين ثلاث مراحل مختلفة مر بها الاقتصاد المصري خلال هذه الفترة، المرحلة الأولى (٢٠٠١/٢٠٠٠ - ٢٠٠٤/٢٠٠٣) وتراوح خلالها الإنفاق الاستثماري السنوي الإجمالي بين ٦٣,٦ و ٧٩,٦ مليار جنيه بمتوسط سنوي قدره ٦٩,٧ مليار جنيه، وشهدت هذه المرحلة تراجع معدل الاستثمار من حوالي ١٧,٨% خلال العامين الأولين إلى ١٦,٤% في العامين التاليين، وتواكب ذلك مع معدلات منخفضة للنمو الاقتصادي تراوحت حول ٤% تقريباً.

أما المرحلة الثانية (٢٠٠٤/٢٠٠٣ - ٢٠٠٧/٢٠٠٨) فقد تراوح خلالها متوسط الإنفاق السنوي للاستثمار بين ٩٦,٥ و ١٩٩,٥ مليار جنيه بمتوسط سنوي قدره ١٤١,٨ مليار جنيه، وقد أخذ معدل الاستثمار في التزايد خلال تلك الفترة ليصل إلى ٢٢,٤% عام ٢٠٠٧/٢٠٠٨ مقابل ١٦,٤% عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤، في ذات الوقت الذي قفز فيه معدل النمو الاقتصادي الحقيقي من حوالي ٤,١% عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤ إلى ٧,٢% عام ٢٠٠٧/٢٠٠٨.

أما المرحلة الثالثة والأخيرة (٢٠٠٨/٢٠٠٧ - ٢٠١١/٢٠١٢) فقد تراوح متوسط الإنفاق السنوي للاستثمار بها بين ١٩٧,٢ و ٢٣٢,١ مليار جنيه بمتوسط سنوي قدره ٢١٩,٣ مليار جنيه، في ذات الوقت الذي شهد فيه معدل الاستثمار المحلي الإجمالي تراجعاً مستمراً فقد انخفض من ٢٢,٤% عام ٢٠٠٧/٢٠٠٨ إلى نحو ١٩,٣% في عام ٢٠٠٨/٢٠٠٩ والذي شهد بداية الأزمة الاقتصادية العالمية، ثم ما لبث أن تراجع إلى ١٨,٩% عام ٢٠٠٩/٢٠١٠، وتراجع إلى ١٧,١% عام ٢٠١٠/٢٠١١، وهو العام الذي شهد بداية الثورة المصرية، ثم تراجع إلى ١٦,٧% في ٢٠١١/٢٠١٢ نظراً للاضطرابات السياسية والأمنية التي شهدتها البلاد خلال هذه الفترة. وخلال هذه المرحلة الثالثة شهد معدل النمو الاقتصادي تراجعاً مؤثراً في قيمته فقد انخفض من ٧,٢ عام ٢٠٠٧/٢٠٠٨ إلى نحو ٤,٧% عام ٢٠٠٨/٢٠٠٩ تأثراً بالأزمة الاقتصادية، ثم ارتفع خلال عام ٢٠٠٩/٢٠١٠ إلى نحو ٥,١% ثم تراجع تراجعاً حاداً خلال عام ٢٠١٠/٢٠١١ حتى وصل إلى نحو ٠,٤%.

شكل رقم (١)

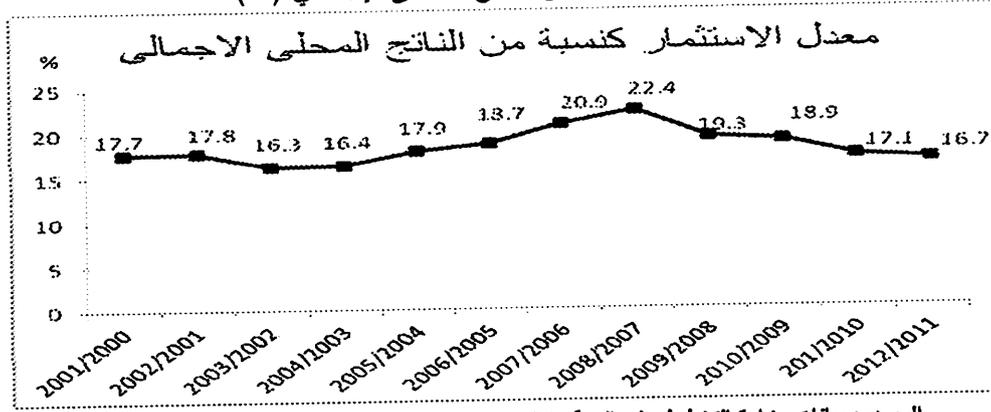
تطور الاستثمارات الكلية خلال الفترة من ٢٠٠٠/٢٠٠١ إلى ٢٠١٢/٢٠١١ (بالمليار جنيه)



المصدر: بيانات وزارة التخطيط على الموقع الإلكتروني www.mop.gov.eg

شكل رقم (٢)

معدل الاستثمار الكلي للناتج المحلي الإجمالي (%)



المصدر: بيانات وزارة التخطيط على الموقع الإلكتروني www.mop.gov.eg

وقد تباين الهيكل النسبي للاستثمارات الإجمالية وفقاً للقطاعات والأنشطة المختلفة خلال سنوات العقد الماضي (شكل رقم ٣)، قطاع البترول والغاز الطبيعي ارتفع متوسط حصته السنوية من إجمالي الاستثمارات من ١٤,٤% خلال المرحلة الأولى (٢٠٠٣/٢٠٠٢ - ٢٠٠٤/٢٠٠٣) إلى ١٨,٨% خلال المرحلة الثانية (٢٠٠٥/٢٠٠٤ - ٢٠٠٨/٢٠٠٧)، ثم واصلت هذه الحصة ارتفاعها لتصل إلى ٢١,٩% خلال المرحلة الثالثة (٢٠٠٨/٢٠٠٧ - ٢٠١٠/٢٠١١) وذلك مع ملاحظة أن الزيادة الأكبر في الاستثمارات كانت للغاز الطبيعي على حساب البترول الخام حيث بلغت حصته وحده خلال هذه الفترات الثلاثة ٩,٢% و ١١,٥% و ١٤,٦% على التوالي من الاستثمارات الكلية الإجمالية.

أما قطاع الصناعات التحويلية - والذي يضم تكرير البترول والصناعات التحويلية الأخرى - فرغم ما شهدته استثمارته من طفرة خلال المرحلة الثانية، ارتفع بموجبها متوسط حصته السنوية إلى ١٩,٦% من إجمالي الاستثمارات (مقابل ٩% فقط خلال المرحلة الأولى)،

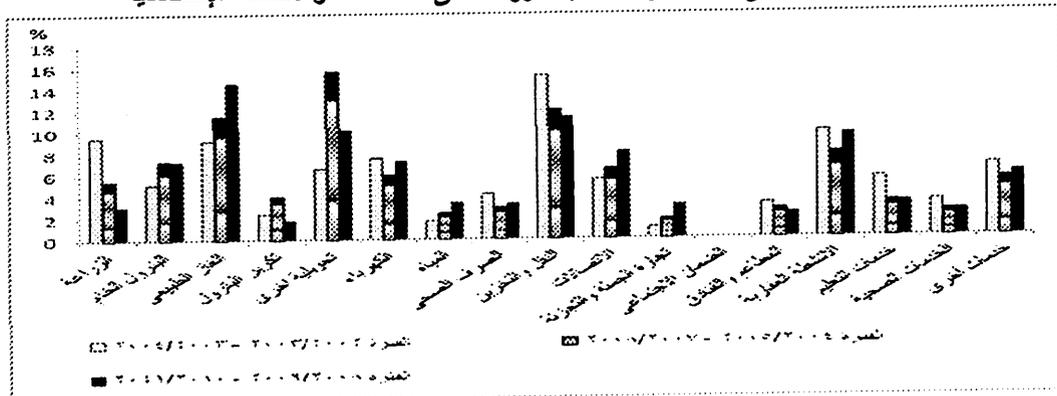
فإن حصته تراجعت إلى ١٢% خلال المرحلة الثالثة، وذلك على الرغم من أهمية هذا القطاع، ويمكن إرجاع ذلك بصفة أساسية إلى تراجع استثمارات القطاع الخاص في هذا القطاع خلال المرحلة الثالثة تأثراً بالأزمة الاقتصادية العالمية وكذا تأثراً بأحداث ثورة الخامس والعشرين من يناير.

ومن جهة أخرى احتلت الاستثمارات المنفذة في مشروعات المياه والكهرباء والصرف الصحي أهمية نسبية متزايدة فقد بلغت حصتها خلال المرحلة الأولى نحو ١٣,٥% من جملة الاستثمارات ثم انخفضت إلى ١١,٣% خلال المرحلة الثانية، ثم ارتفعت خلال المرحلة الثالثة إلى نحو ١٤% من جملة الاستثمارات. أما قطاع النقل والتخزين فإن استثمارته تراجعت حصتها في إجمالي الاستثمارات من ١٥,٢% إلى ١٢% ثم ١١,٤% خلال مراحل الدراسة الثلاثة، وشهد قطاع الاتصالات طفرة مع التقدم التكنولوجي والإهتمام المتزايد بوسائل الاتصال الحديثة، حيث ارتفعت حصته من الاستثمارات من ٥,٥% خلال المرحلة الأولى إلى ٦,٥% خلال المرحلة الثانية ثم إلى ٨,١% خلال المرحلة الثالثة.

ومن جهة أخرى فإن الاستثمارات المنفذة في قطاعي التعليم والصحة انخفضت من ١٠% خلال المرحلة الأولى إلى نحو ٥,٧% خلال المرحلة الثانية، ثم ارتفعت هذه النسبة ارتفاعاً طفيفاً خلال المرحلة الثالثة لتصل نسبتها إلى ٥,٨%. أما قطاع الزراعة فقط استمر التراجع الدائم في نسبة الاستثمارات الموجهة إلى هذا القطاع كنسبة من الاستثمارات الكلية لتصل إلى ٣,١% من جملة الاستثمارات بعد أن كانت ٩,٥% خلال المرحلة الأولى و ٥,٥% خلال المرحلة الثانية. وهناك قطاعات أخرى لم تتأثر نسبة الاستثمارات الموجهة لها كثيراً خلال المراحل الثلاثة وهي قطاع الخدمات الأخرى، وقطاع الأنشطة العقارية، وقطاع التأمين والضمان الاجتماعي، وقطاع الوساطة المالية والأنشطة المساعدة.

شكل رقم (٣)

تطور الهيكل النسبي للاستثمارات الكلية موزعاً على القطاعات والأنشطة الاقتصادية



المصدر: بيانات وزارة التخطيط على الموقع الإلكتروني www.mop.gov.eg

٢- تطور الاستثمارات العامة وتوزيعها القطاعي

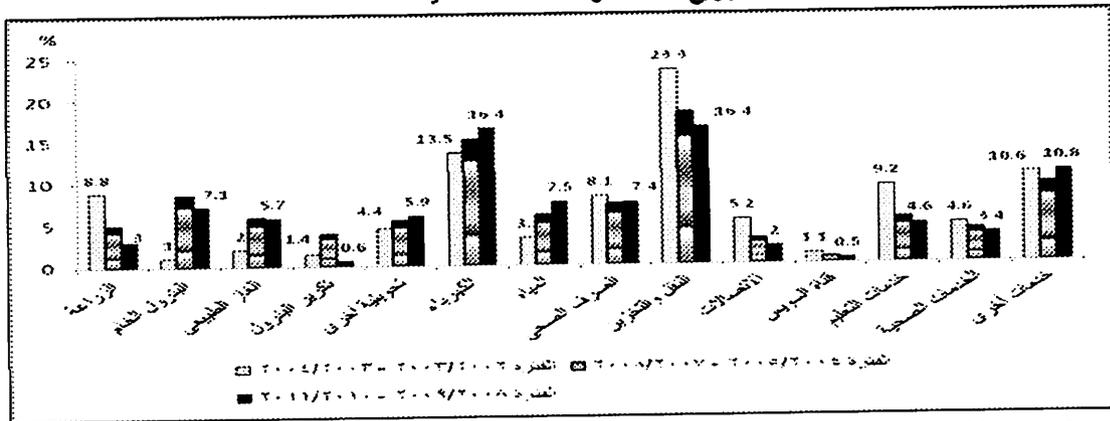
شهدت نسبة الاستثمارات العامة للدولة إلى الناتج المحلي الإجمالي تذبذباً شديداً خلال الفترة من ٢٠٠١/٢٠٠٠ إلى ٢٠١١/٢٠١٠، حيث تراوحت نسبة الاستثمار العام / الناتج المحلي الإجمالي خلال هذه الفترة بين ٦,٧% و ١٠,٢% وهذه النسبة شهدت ارتفاع وانخفاض متتالي خلال الفترة الأولى ٢٠٠١/٢٠٠٠ وحتى ٢٠٠٤/٢٠٠٥، ثم ما لبثت أن بدأت في الانخفاض المتتالي خلال الثلاث سنوات التالية لتتخفف من ٩,٩% في عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥ إلى ٨,٥% في عام ٢٠٠٥/٢٠٠٦ ثم ٨,٢% في عام ٢٠٠٦/٢٠٠٧، وثبتت عند ٨,٢% خلال عام ٢٠٠٧/٢٠٠٨ وذلك نظراً لارتفاع معدلات النمو الاقتصادي خلال هذه السنوات الثلاث، وارتفعت هذه النسبة إلى ١٠,٢% خلال عام الأزمة الاقتصادية العالمية والتي شهدت ضخ الدولة الاستثمارات عامة لتعوض النقص الحاد في الاستثمارات الخاصة نتيجة الأزمة، ثم ما لبثت هذه النسبة في التراجع وبخاصة في عام الثورة لتصل إلى أدنى نسبة لها في هذا العقد.

كما شهدت الاستثمارات العامة للدولة كنسبة من الاستثمارات الكلية ارتفاعاً منذ بداية العام المالي ٢٠٠١/٢٠٠٠ وحتى عام ٢٠٠٣/٢٠٠٤ فقد ارتفعت من ٤٩,٤% إلى نحو ٥٣,٤%، ثم تراجعت بدءاً من العام المالي ٢٠٠٤/٢٠٠٥، فقد وصلت إلى ٥١,٩% واستمر تراجعها حتى وصلت نسبتها إلى ٣٥,٣% من جملة هذه الاستثمارات للعام المالي ٢٠٠٧/٢٠٠٨، وهو الأمر الذي يؤكد تراجع دور الدولة في النشاط الاقتصادي بصفة عامة وفي مجال ضخ الاستثمارات العامة بصفة خاصة وذلك منذ البدء في تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي في التسعينات من القرن الماضي. ومع بداية عام الأزمة المالية العالمية ٢٠٠٨/٢٠٠٩ تراجع دور القطاع الخاص في ضخ المزيد من الاستثمارات وبخاصة الاستثمار الأجنبي، فتراجعت مساهمة القطاع الخاص في الاستثمارات الاجمالية لهذا العام لتصل إلى ٤٨,٤% بعد أن كانت وصلت نسبته في العام السابق له لذروتها بنسبة ٦٤,٧%، ولعب الاستثمار العام دوراً هاماً خلال هذا العام في تعويض تراجع الاستثمار الخاص، وذلك بعد أن قامت الدولة بضخ حزمة تحفيزية من الاستثمار العام بلغت نحو ١٢ مليار جنيه لتصل قيمة الاستثمار العام في هذه السنة المالية إلى نحو ١٠١,٧ مليار جنيه، وهو الأمر الذي يطرح تساؤلاً هاماً حول مدى إمكانية قيادة القطاع الخاص والاستثمارات الخاصة للنمو الاقتصادي وتحقيق تنمية شاملة مستدامة في المجتمع وبخاصة في أوقات الأزمات سواء الداخلية منها أو الخارجية، وقد شهد معدل الاستثمار العام تراجعاً خلال العامين التاليين لتصل نسبته إلى ٤٥,٣% و ٣٨,١% خلال عامي ٢٠٠٩/٢٠١٠ و ٢٠١٠/٢٠١١ على التوالي وبخاصة في عام ٢٠١١/٢٠١٠ حيث انخفضت الاستثمارات العامة كنتيجة لتأثر استثمارات الهيئات الاقتصادية العامة بالمناخ

الاقتصادى وتوقف الهيئات العامة عن ضخ استثمارات جديدة فى قطاع البترول والغاز الطبيعى والتوجه نحو اعادة هيكلة عدد من الهيئات والمؤسسات العامة (وزارة التخطيط، ٢٠١١).

وتتركز الاستثمارات العامة للدولة فى البنية الأساسية وأهمها الكهرباء والمياه والصرف الصحى والنقل والتخزين (شكل رقم ٤). وعلى الرغم من ذلك نجد أن نسبة الاستثمارات العامة فى البنية التحتية إلى الناتج المحلى الإجمالى لا تتجاوز خلال فترة الدراسة ٢٠٠١/٢٠٠٠ - ٢٠١١/٢٠١٠ نسبة ٤,٩% (شكل رقم ٥)، فى حين تصل هذه النسبة إلى نحو ١٤,٤% فى الصين فى عام ٢٠٠٨.

شكل رقم (٤)
توزيع الاستثمارات العامة قطاعياً

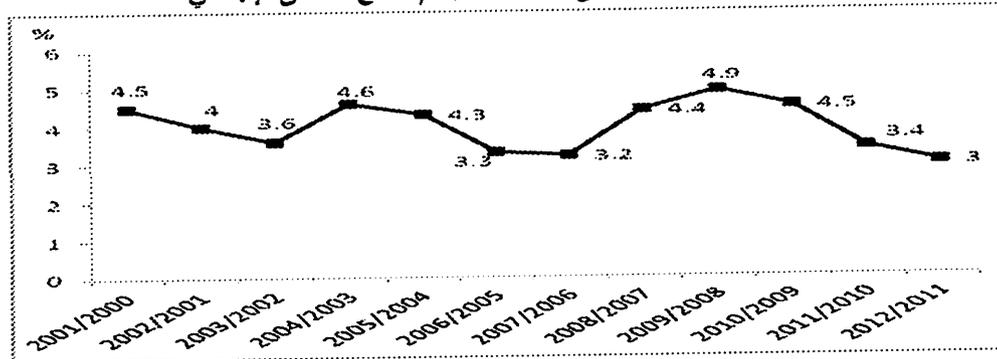


المصدر: بيانات وزارة التخطيط على الموقع الالكترونى www.mop.gov.eg.

ومن جهة أخرى تتخفف الأهمية النسبية للاستثمارات العامة الموجهة إلى مجال خدمات الصحة والتعليم فقد انخفضت الأهمية النسبية إلى هذين القطاعين تدريجياً من ٩,٢% و ٤,٦% لقطاعى التعليم والصحة على التوالى خلال المرحلة الأولى إلى أن وصلت لنحو ٤,٦% و ٣,٤% لذات القطاعين خلال المرحلة الثالثة.

شكل رقم (٥)

تطور نسب الاستثمار فى البنية التحتية / الناتج المحلى الإجمالى



المصدر: حسب البيانات بواسطة الباحث من خلال بيانات وزارة التخطيط، www.mop.gov.eg.

وقد انخفضت أيضاً الاستثمارات العامة الموجهة إلى قطاع الزراعة كنسبة من إجمالي الاستثمارات العامة، حيث انخفضت تدريجياً من ٨,٨% إلى نحو ٣% خلال المرحلة الثالثة، وذلك على الرغم من الأهمية الكبيرة لهذا القطاع الذي يستوعب ما يقرب من ثلث المشتغلين في مصر.

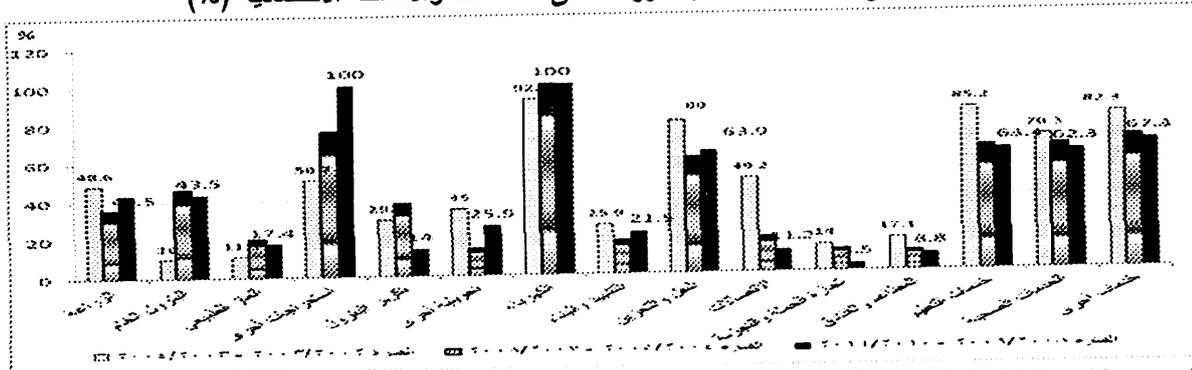
وبالنظر إلى نمط الاستثمارات العامة وتطوره (شكل رقم ٤) يلاحظ تزايد الإنفاق العام على البنية التحتية، خاصة الكهرباء والمياه، وتناقصه بالنسبة لكل من الخدمات الاجتماعية والزراعة. ويعطى ذلك مؤشراً واضحاً على استهداف النمو أكثر من العدالة في توزيع الدخل وتخفيض الفقر، حيث يلاحظ الانخفاض الملموس في الاستثمار في الزراعة، وهو ما لم يعوضه الاستثمار الخاص حيث لاحظنا تراجع الاستثمار الكلي في الزراعة (شكل رقم ٣).

وباستعراض النصيب النسبي لكل من الاستثمارات العامة والخاصة في الاستثمار الكلي على مستوى القطاعات والأنشطة الإنتاجية (شكل رقم ٦)، نلاحظ أن النصيب النسبي لاستثمارات القطاع الخاص أكبر وأسرع نمواً في القطاعات والأنشطة الربحية عالية الربحية المنخفضة المخاطر نسبياً، وهذه الأنشطة تتمثل في الاستثمارات الموجهة إلى تجارة الجملة والتجزئة بنسبة (٩٦,٥%)، الأنشطة العقارية بنسبة (٩٣,٢%)، المطاعم والفنادق (٩١,٢%)، قطاع الإتصالات (٨٨,٨%)، تكرير البترول (٨٦%)، الغاز الطبيعي (٨٢,٦%)، التشييد والبناء (٧٨,٥%)، الصناعات التحويلية الأخرى (٧٤,١%)، كل من قطاعي الزراعة والبترول الخام (٥٦,٥%).

وقد تركزت الاستثمارات العامة خلال الفترات الثلاث وقامت بكامل الاستثمارات المنفذة بقطاعات المياه والصرف الصحي وقناة السويس، والوساطة المالية والأنشطة المساعدة، والتأمين الاجتماعي، وينطبق نفس الأمر على قطاع الكهرباء باستثناء مشاركة القطاع الخاص في استثماراته بنسبة ٧,٧% خلال المرحلة الأولى.

شكل رقم (٦)

نسبة الاستثمارات العامة إلى الاستثمارات الكلية موزعة على القطاعات والأنشطة الاقتصادية (%)



المصدر: بيانات وزارة التخطيط على الموقع الإلكتروني www.mop.gov.eg

كما استحوزت الاستثمارات العامة على أكثر من ثلثي الاستثمارات التي وجهت لنشاط النقل والتخزين، أما حصتها في قطاعي التعليم والصحة فقد تراجعت تدريجياً من ٨٥,٢% و ٧٠,٣% خلال المرحلة الأولى إلى ٦٣,٤% و ٦٢,٣% على التوالي، وإن كانت ولازالت هي المستثمر الرئيسي بهذه القطاعات.

وفيما يتعلق بتقييم أثر حجم ونمط الاستثمارات العامة في مصر على النمو الاقتصادي فقد أوضحت دراسة للبنك الدولي تضم ٧٨ دولة، من بينها مصر، خلال الفترة ١٩٦١ إلى ٢٠٠٥، أن المؤشرات الخاصة بالإتصالات والنقل والكهرباء تؤثر بشكل موجب على النمو الاقتصادي. ولكن بالتركيز على مصر وحدها تبين تراجع في استثمارات البنية التحتية مما أثر سلباً على معدل النمو الاقتصادي في مصر نتيجة الانخفاض في الاستثمارات العامة الموجهة إلى شبكات الطرق (Loayza & Odawara , ٢٠١٠).

وفيما يتعلق بأثر الاستثمارات الحكومية في الزراعة على الفقر في الريف فقد توصلت الدراسة التي أجراها (Fan et al., ٢٠٠٦) لتقييم أثر الاستثمارات الحكومية المختلفة على النمو الزراعي والحد من الفقر باستخدام بيانات من مختلف المحافظات خلال الفترة من ١٩٨٠-٢٠٠٠، إلى أنه مع تحسن فرص الوصول إلى خدمة الاتصالات والتعليم في المناطق الريفية يكون هناك تأثير كبير على إنتاجية العمل. وبالنسبة للتأثير الحدي للاستثمارات المختلفة على خفض الفقر، فإن الاستثمار في التعليم يساعد بشكل كبير على خفض الفقر حيث أنه مع ضخ استثمارات بحوالي مليون جنيه يمكن أن يتم رفع أكثر من ٢٠٠ شخص فقير فوق خط الفقر. ويليه في الأهمية الاستثمار في البحوث الزراعية حيث يرفع ١٧٦ شخص فقير فوق خط الفقر مع ضخ مليون جنيه استثمارات، ويكون للاستثمارات في الطرق وخدمات الهواتف نفس الأثر، ويعتبر أثر الاستثمار في الري هامشي أو محدود علي خفض معدلات الفقر حيث أن تأثيره ٤٠% فقط من تأثير التعليم و٤٧% من تأثير البحث والتطوير. مع ملاحظة وجود اختلافات إقليمية من حيث التأثير الحدي للاستثمارات المختلفة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول رقم (٥-١)

أثر الاستثمارات العامة على خفض معدلات الفقر

مجالات الاستثمار العام					المنطقة
الهواتف	الطرق	التعليم	البحث والتطوير	الري	
					عدد الفقراء الذين يخرجوا من الفقر نتيجة ضخ مليون جنيه استثمارات عامة
١٧,٣١	٢١,١٩	٩,٩٨		٥٤٥,١٦	المناطق الحضرية
١٢٩,٦٨	٧٥,٩٧	٥٩,١٥		٣٧,٥٦	الوجه القبلي
٣٣٥,٢٧	٣٦٨,٤٠	١٧٠,٥٣		١٥١,٤٢	الوجه البحري
١٣٣,٩٥	١٢١,٤٧	٢٠٨,٢٦	١٧٦,٣١	٨٣,١٦	إجمالي مصر

المصدر:

Fan ,S. et al, ٢٠٠٦, A multi Level Analysis of Public spending ,Growth and Poverty Reduction in Egypt, IFPRI Discussion Paper No.٤١ , International food Policy Research Institute

وفيما يتعلق بمدى كفاءة الإنفاق الحكومي، وهو محدد هام لمدى تأثير الاستثمارات العامة على النمو يلاحظ أن مصر لا تزال بعيدة عن حجم الحكومة الذي يحقق الكفاءة. ولكن لا ينبغي فقط الاهتمام بزيادة حجم الإنفاق العام بل اختيار نوع الإنفاق الانتاجي من خلال التركيز على أنماط الإنفاق الهامة بالنسبة للنمو مثل التعليم والصحة والبنية الأساسية من جهة وتحسين مستوى الحوكمة للإنفاق الحكومي من جهة أخرى. هذا بالإضافة إلى حتمية وضرورة الاهتمام بالاستثمار العام الذي يستهدف تخفيض الفقر وتحسين عدالة توزيع الدخل، وذلك بتوجيه مزيد من الاستثمارات إلى قطاعات الزراعة والتعليم والصحة.

٣- العلاقة بين الاستثمار العام والخاص في مصر

أكدت بعض الدراسات التطبيقية مثل (Shafik, ١٩٩٢) أن العلاقة بين الاستثمارات الخاصة والاستثمارات العامة يغلب عليها طابع المزاحمة بشكل عام في مصر من خلال التأثير على الموارد المتاحة للإقراض، ولكن باستثناء الاستثمارات العامة في مجال البنية الأساسية حيث تتكامل عندئذ العلاقة بين نوعي الاستثمار العام والخاص.

وفي نفس هذا السياق قامت دراسة (فوزي والمغربيل، ٢٠٠٤) بالتفريق بين الاستثمار العام الموجه للبنية الأساسية والاستثمار العام في المشروعات الانتاجية في مصر، وأشارت

نتائج هذه الدراسة إلى أن أثر التكامل بين الاستثمارات العامة في مجال البنية الأساسية (طرق وموانئ وتعليم وصحة) والخاصة يفوق أثر المزاحمة. أما بالنسبة للاستثمار العام في خارج نطاق البنية الأساسية فإنه يحدث تأثيراً منافساً أو مزاحماً للاستثمار الخاص، إذ يؤدي إلى انخفاض في ربحية القطاع الخاص ونقص في الموارد التمويلية المتاحة له. ولكن يبدو أن هذا الأثر يظهر في الأجل القصير فقط (لمدة ٣ سنوات) ولكن بعد ذلك لا يؤدي الاستثمار العام في خارج نطاق البنية الأساسية إلى مزاحمة القطاع الخاص. وربما ترجع هذه العلاقة التكاملية بينهما إلى عاملين، أولهما أن نسبة يعتد بها من الانتاج المولد من الاستثمارات العامة في غير البنية التحتية (شركات قطاع الأعمال العام) لا تعد بالضرورة بدائل كاملة لما ينتجه القطاع الخاص في مصر، حيث قد تستهدف المشروعات العامة اشباع حاجات الفئات المحدودة أو متوسطة الدخل بينما قد يكون انتاج القطاع الخاص موجهاً للفئات الأعلى دخلاً. أما العامل الثاني فيتمثل في وجود علاقات تشابكية بين الاستثمار العام والخاص. وعلى الرغم من أن الدراسة تشير إلى أن العلاقة بين الاستثمار العام في غير البنية الأساسية والاستثمار الخاص قد تتحول إلى علاقة طردية بعد السنة الرابعة، إلا أن أثر المزاحمة من خلال التنافس على الموارد التمويلية من القطاع المصرفي يفوق هذه العلاقة الطردية الضعيفة. وهو ما يترتب عليه أن يمارس الاستثمار العام في غير البنية الأساسية أثراً عكسياً صافياً، أي مزاحمة الاستثمار الخاص.

وقد وجهت بعض الانتقادات إلى نتائج هذه الدراسة، حيث أنها وقد تعاملت مع الاستثمارات العامة في غير البنية الأساسية - أي الانتاجية منها- كان من الأجدى ألا تدرج الخدمات الاجتماعية والجهاز المصرفي والتأمين ضمن هذه النوعية من الاستثمارات. كما أن فرضية المزاحمة في التمويل تبدو غير دقيقة، حيث أن النموذج افترض أن الاستثمارات العامة تمول من القطاع المصرفي، وهو ما ليس صحيحاً بالضرورة حيث أن القطاع العام قد يلجأ إلى مصادر أخرى للتمويل لا تزام القطاع الخاص مثل التمويل من بنك الاستثمار القومي (حصيلة شهادات الاستثمار واشتراكات التأمين الاجتماعي) أو الاقتراض من الخارج أو التمويل الذاتي (العيسوي، ٢٠٠٧).

وفي هذا السياق، لم تجد دراسة (Agenor et al., ٢٠٠٧) أي تأثير معنوي للاستثمارات العامة في البنية التحتية على التكوين الرأسمالي الخاص في مصر. ومن وجهة نظر الدراسة، يعود ذلك إلى سببين، أولهما يرجع إلى ضعف جودة الاستثمار العام في مشروعات البنية التحتية وما يصاحب ذلك من ضعف في تقديم الخدمات العامة مثل الكهرباء والاتصالات وشبكات السكك الحديدية والمياه، وخصوصاً أن هذه الخدمات العامة تعاني من انخفاض الانتاجية وارتفاع التكلفة وسوء الجودة وانخفاض الانفاق اللازم لصيانتها. أما السبب

الثانى الذى قد يفسر ضعف استجابة التكوين الرأسمالى للقطاع الخاص فهو قد يكمن فى مناخ الاستثمار غير المواتى، ومن ثم تظهر الحاجة إلى ضرورة إعادة هيكلة مشروعات البنية الأساسية القائمة إدارياً ومالياً وذلك لرفع كفاءتها وإعطاء وزن نسبي أكبر فى النفقات العامة الاستثمارية لمشروعات البنية الأساسية (التعليم والصحة) مع الاهتمام بصفة خاصة بتوجيه الإنفاق الاستثمارى لرفع كفاءة الأداء فى هذه الأنشطة، مع تشجيع الاستثمار الخاص الوطنى والأجنبى على المساهمة فى تلك المشروعات داخل الأقاليم المختلفة. (فوزى والمغربى، ٢٠٠٥).

٤- التوزيع الجغرافى للاستثمارات العامة وخريطة الفقر فى مصر

شهد التوزيع الجغرافى للاستثمارات العامة فى مصر على المحافظات والأقاليم المختلفة تركزاً شديداً فقد استحوذ إقليم القاهرة على نحو ٢٠% من جملة الاستثمارات العامة خلال المرحلة الأولى ٢٠٠٢/٢٠٠٣ - ٢٠٠٤/٢٠٠٥ وزادت إلى نحو ٢٣,٥% خلال المرحلة الثانية ٢٠٠٥/٢٠٠٤ - ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ثم تضاعفت هذه النسبة مقارنة بالمرحلة الأولى لتصل نسبة الاستثمارات العامة الموجهة إلى هذا الإقليم بمفرده لنحو ٣٩% من جملة الاستثمارات العامة خلال المرحلة الثالثة. كما استمر هذا التركيز داخل الإقليم ذاته حيث استحوذت محافظة القاهرة على نسبة ٢٥,٢% خلال المرحلة الثالثة من جملة الاستثمارات العامة للدولة بعد أن كانت نحو ١١,٢% خلال المرحلة الأولى للدراسة. كما استحوذت محافظة الجيزة على نسبة استثمار عام بلغت نحو ١٠% من جملة الاستثمارات العامة للدولة، وتزايدت هذه النسب بشكل مضطرب بعد أن كانت نحو ٤,١% خلال المرحلة الأولى.

وشهد إقليم الإسكندرية تراجعاً طفيفاً فى نسبة الاستثمارات العامة الموجهة إليه، حيث انخفضت من ١٤,٦% خلال المرحلة الأولى إلى ١٣% تقريباً خلال المرحلتين التاليتين، وشهدت محافظات البحيرة ومطروح داخل الأقاليم تراجعاً لنسب الاستثمارات العامة الموجهة إليها لصالح محافظة الإسكندرية.

أما إقليم الدلتا فقد شهد تراجعاً فى نسب الاستثمارات العامة الموجهة إليه حيث انخفضت من ٢١,٤% تقريباً خلال المرحلتين الأولى والثانية إلى نحو ١٦,٦% من جملة الاستثمارات العامة للدولة، وداخل الإقليم تغيرت نسب الاستثمارات العامة الموجهة إلى كل محافظة، وإن كانت نسب الاستثمارات الموجهة إلى كل محافظة على حدة لم تزد على ٤% خلال المرحلة الثالثة بعد أن كانت أكبر نسبة ٥,٣% و ٤,٧% خلال المرحلتين السابقتين.

وشهد إقليم القناة تراجعاً قوياً لنسب الاستثمارات العامة حيث وصلت إلى نصف قيمتها تقريباً، فبعد أن كان الإقليم يستحوذ على نحو ١٤,٢% من جملة الاستثمارات العامة فى

المرحلة الأولى استحوذ فقط على نحو ٧,٥% من جملة هذه الاستثمارات. ومن الملاحظ أن نسب الاستثمارات الموجهة إلى كل محافظة من محافظات هذا الإقليم لم تزيد عن ٢,١% من الاستثمارات العامة للدولة وهو ما يشير إلى تدنى الاستثمارات الموجهة إلى تلك المحافظات. وفيما يتعلق بالصعيد فقد شهدت أقاليم الصعيد الثلاثة عبر المراحل المختلفة تراجعاً في نسب الاستثمارات الموجهة إليها، حيث بلغت نحو ٧,٢% و ٣,١% و ١٣,٦% لأقاليم شمال ووسط وجنوب الصعيد خلال المرحلة الثالثة بعد أن كانت ٨% و ٤,١% و ١٧,٦% خلال المرحلة الأولى، وقد استحوذت محافظتى البحر الأحمر والأقصر على نسب مرتفعة من الاستثمارات العامة الموجهة إلى محافظات الصعيد باعتبارها المحافظات الأكثر جذباً للسياحة في الوجه القبلى، حيث استحوذت الأقصر والبحر الأحمر على ١٠,٩% من جملة الاستثمارات العامة للدولة خلال المرحلة الأولى ونحو ٦,٦% من جملة الاستثمارات العامة للدولة خلال المرحلة الثالثة، وبإستبعاد هذه النسب من النسب الإستثمارية الموجهة إلى أقاليم الصعيد يتضح مدى التدنى في نسب الاستثمار العام الموجه إلى أقاليم الصعيد بعد استبعاد هاتين المحافظتين السياحيتين، ويدل ذلك على التركيز الشديد داخل الإقليم الواحد واتجاه الاستثمارات العامة إلى المحافظات الحضرية عن المحافظات الريفية.

وبمراجعة أوضاع الفقر في مصر نجد أنه في ذات الوقت الذى شهد فيه الاستثمار العام تراجعاً إلى جملة الاستثمارات الكلية، شهد معدل الفقر ارتفاعاً وفقاً لتعريفاته المختلفة، فنجد أنه وفقاً لخط الفقر الغذائى^{٥١} ارتفع معدل الفقر من ٢,٨٧% فى عام ٢٠٠٠/١٩٩٩ إلى نحو ٦,٠٥% عام ٢٠٠٩/٢٠٠٨ وتراجع إلى نحو ٤,٨% عام ٢٠١١/٢٠١٠، فى حين نجد أنه وفقاً لخط الفقر الأدنى^{٥٢} فقد ارتفع معدل الفقر بصورة مطردة وسريعة بدءاً من عام ٢٠٠٠/١٩٩٩ فارتفع من ١٦,٧٤% واستمر فى الزيادة حتى وصل إلى ٢٥,٢% عام ٢٠١١/٢٠١٠، وذلك كما يتضح من الجدول التالى.

^{٥١} خط الفقر المدفع أو الغذائى: ويساوى تكلفة تأمين سلة متوسطة التنوع لغذاء يعطى الفرد المتوسط (حسب العمر والنوع والبيئة الطبيعية والوظائف الحياتية) السعرات الحرارية المتعارف عليها صحياً، ويكاد هذا الخط يكون مكافئاً لحد بقاء ذات الفرد فى حدود الحفاظ على النوع الإنسانى (حد البقاء البيولوجى).

^{٥٢} خط الفقر الأدنى: ويساوى تكلفة تأمين سلة الغذاء المشار إليها مضافاً إليها تكلفة إشباع حد أدنى ضرورى من الحاجات الغذائية (كالملبس والمأوى والعلاج وقدر من المعرفة الضرورية للتفاعل مع متغيرات الحياة فى المجتمع المحلى المحيط بالفرد). ويكاد يكون هذا الخط مكافئاً لحد البقاء البيولوجى للفرد فضلاً عن حد بقاءه المجتمعى.

جدول رقم (٥-٢)

تقديرات خط الفقر ونسبة الفقراء في عموم الجمهورية (١٩٩٩/٢٠٠٠ - ٢٠١٠/٢٠١١)

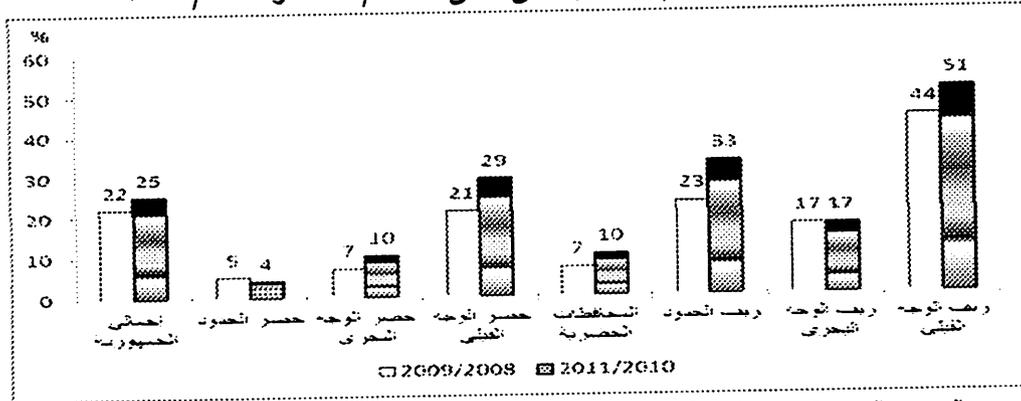
البيان	٢٠٠٠/١٩٩٩	٢٠٠٥/٢٠٠٤	٢٠٠٩/٢٠٠٨	٢٠١١/٢٠١٠
خط الفقر الأدنى (جم/ فرد/ سنة)	٩٩٨	١٤٢٣	٢٢٢٤	٣٠٧٦
نسبة الفقراء وفقاً لخط الفقر الأدنى (%)	١٦,٧٤	١٩,٥٦	٢١,٥٦	٢٥,٢
خط الفقر الغذائي (جم/ فرد/ سنة)	٦٩٣	٩٨٥	١٦٤٨	٢٠٦١
نسبة الفقراء وفقاً لخط الفقر الغذائي (%)	٢,٨٧	٣,٥٩	٦,٠٥	٤,٨

المصدر: الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء، مسح الدخل والإنفاق والإستهلاك سنوات مختلفة.

وباستعراض خريطة توزيع الفقر جغرافياً نجد أن أكثر المناطق تأثراً بهذا التزايد في معدل الفقر هي المناطق الريفية خاصة في صعيد مصر، حيث نجد أن معدل الفقر في المحافظات الحضرية لم يتخطى ١٠% من جملة السكان بهذه المحافظات خلال عامي ٢٠٠٨/٢٠٠٩ و ٢٠١٠/٢٠١١.

شكل رقم (٧)

نسبة الفقراء وفقاً لأقاليم الجمهورية في عامي ٢٠٠٨/٢٠٠٩ و ٢٠١٠/٢٠١١



المصدر: الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء، مسح الدخل والإنفاق والإستهلاك سنوات مختلفة.

وبلغ معدل الفقر في ريف الوجه البحري ١٧%، بينما بلغ معدل الفقر في ريف الحدود وكل من حضر وريف الوجه القبلي ما نسبته ٣٣% و ٢٩% و ٥١% على التوالي من جملة السكان بهذه المناطق، ومن ثم يتركز الفقر بصفة رئيسية (شكل رقم ٧) في المناطق الريفية

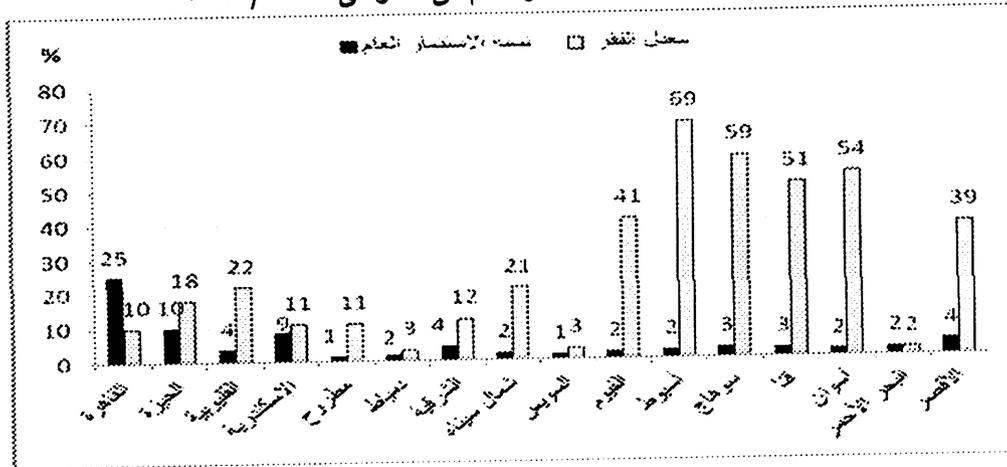
عن المناطق الحضرية، وكذا في محافظات الصعيد عن محافظات الوجه البحرى والمحافظات الحضرية.

وبالتركز على التغير فى نسب الفقر جغرافياً يتضح أن هناك ثمان محافظات انخفض فيها معدل الفقر بين عامى ٢٠٠٨/٢٠٠٩ و٢٠١٠/٢٠١١ وهى على الترتيب الشرقية وشمال سيناء والجيزة وبنى سويف والمنوفية والبحر الأحمر والبحيرة والإسماعيلية وأغلب هذه المحافظات فى الوجه البحرى أو حضرية بإستثناء محافظة بنى سويف التى تقع فى حصر الوجه القبلى، فى حين لم يتغير معدل الفقر بمحافظة الغربية خلال ذات الفترة، أما بقية محافظات الجمهورية فقد تزايد فيها معدل الفقر وبخاصة محافظات الصعيد مثل الأقصر فقد تزايد بنحو ٢١ نقطة مئوية، والوادي الجديد ٦ نقطة مئوية، أسوان ١٣ نقطة مئوية، قنا والفيوم ١٢ نقطة مئوية، سوهاج ١١ نقطة مئوية، وأسيوط ثمان نقاط مئوية، وذلك يتسق تماماً مع انخفاض نسب الاستثمار العام الموجه إلى مناطق الصعيد بصفة خاصة وتركزها فى المحافظات الحضرية ومحافظات الوجه البحرى.

وبمطابقة كل من خريطة التوزيع الجغرافى للاستثمارات العامة وخريطة التوزيع الجغرافى للفقر (شكل رقم ٨) يمكن أن نلاحظ بوضوح المفارقات الكبيرة بين كل منهما، حيث يبدو بشكل عام أن أكثر المحافظات فقراً، وهى محافظات الصعيد بشكل خاص، تحصل على أقل نسب من الاستثمارات العامة.

شكل رقم (٨)

خريطة الفقر وخريطة الاستثمار العام فى مصر فى ٢٠١١/٢٠١٠



المصدر: حسب من بيانات الجهاز المركزى للتعبة العامة والإحصاء، مسح الدخل والإنفاق والإستهلاك سنوات مختلفة.

ويوضح الشكل السابق أن محافظة القاهرة تحصل وحدها على ربع الاستثمارات العامة رغم تبنى معدل الفقر فيها (١٠%) مقارنة بالمحافظات الأخرى، فى حين نجد أن محافظة

أسيوط تحصل على ٢% من الاستثمارات العامة رغم أن معدل الفقر فيها يقترب من ٧٠%. وباستثناء بعض المحافظات مثل السويس والبحر الأحمر ودمياط فإن الصورة العامة توحى بأن نمط الاستثمارات العامة يسير عكس اتجاه نمط توزيع الفقر جغرافياً. ويؤشر ذلك إلى مدى التباعد بين نمط الاستثمارات العامة في مصر ومقتضيات العدالة في توزيع الدخل واستهداف تخفيض الفقر.

ولا يعنى الاستنتاج السابق أن نسب الاستثمار العام في المحافظات يجب أن تتطابق مع نسب الفقر، فهناك اختلافات في مساحات المحافظات وعدد السكان بها ومن ثم احتياجاتها من المرافق والخدمات وغيره من الاستثمارات، إلا أنه بالتأكيد أن المناطق شديدة الفقر تحتاج من الدولة إلى استثمارات أكبر بكثير مما تحصل عليه.

ويلاحظ في هذا السياق أيضاً أن غياب البيانات التفصيلية عن هيكل الاستثمارات العامة في المناطق الجغرافية المختلفة لا يتيح التحليل المتعمق والقدرة على تقييم أثر هذه الاستثمارات على النمو والعدالة على المستوى الكلى والمستوى الإقليمي، رغم أهمية مثل هذا التقييم لتحديد أولويات الاستثمار في الأنشطة المختلفة داخل كل من المناطق الجغرافية المختلفة بما يخفض الفقر ويحسن توزيع الدخل ويدفع بالنمو الإقتصادي العادل الذى يستفيد بثماره الجميع.

الخلاصة والنتائج

تناولت الدراسة دور السياسة المالية فى مصر فى تحقيق أهم الأهداف المنوطة بها السياسة المالية بشكل عام، وهى تحقيق كل من النمو والعدالة فى توزيع الدخل، مع التركيز على أهم عنصر فى الإيرادات وهو الضرائب، وأحد أهم بنود الإنفاق العام، والمرتببط بالنمو بشكل مباشر، وهو الاستثمار العام.

وأوضحت الدراسة فى سياق استعراض الأدبيات والدراسات التطبيقية حول السياسة المالية بشكل عام، والسياسة الضريبية بشكل خاص، أن السياسة المالية رغم أهمية وخطورة دورها فى الدول النامية إلا أنها لم تستطع أن تقوم بهذا الدور وتحقق أهدافه، بصفة خاصة فيما يتعلق بالنمو والتوزيع، على النحو الذى قامت به فى الدول المتقدمة، ويرجع ذلك إلى ضعف النظام الضريبى، ومن ثم ضعف الإيرادات المتاحة للدولة، مما انعكس على مجالات الإنفاق وأدى إلى اضعاف كل من الإنفاق العام الاجتماعى والاستثمارى ولم يتمكن من تصحيح اختلالات توزيع الدخل.

وقد خلصت الدراسة من خلال معالجة الإطار النظرى للضرائب ودورها فى تحقيق النمو والعدالة إلى عدة نتائج من أهمها:

- الضرائب على الدخل تعد أكثر أنواع الضرائب تأثيراً على النمو الاقتصادى، وذلك من خلال عدة قنوات تتمثل فى عرض العمل والإدخار والتراكم الرأسمالى والإنتاجية والتنافسية.
- تعتمد الآثار التوزيعية للنظام الضريبى فى مجمله على عدة عناصر من أهمها حجم الضرائب والهيكل الضريبى ومساهمة كل ضريبة فيه، ومدى تصاعدية كل نوع ضريبى، كما أن الأثر النهائى لتوزيع الدخل الناتج عن فرض الضرائب قد يختلف عن الأثر الأولى.
- فى إطار تطبيق الليبرالية الاقتصادية الجديدة، شهدت بداية الثمانيات من القرن الماضى توجهاً نحو خفض ضرائب الدخل على الشركات فى العديد من دول العالم. وتؤكد هذا الإتجاه فى بداية الألفية الجديدة، حيث قامت غالبية الدول النامية بإصلاحات ضريبية فى اتجاه تخفيض الضرائب على الشركات وإقرار بعض الإعفاءات الضريبية وذلك لجذب التدفقات الرأسمالية الدولية لسد بعض الفجوات التمويلية المحلية، فى إطار التكامل المالى العالمى. إلا أن هذا التوجه كان له أثر سلبى على توزيع الدخل. لذا فقد قامت بعض الدول بتوجيه مزيد من التحويلات والدعم نحو الطبقات الأقل دخلاً، مع استبعاد أو خفض الضرائب على سلع الاستهلاك الأساسية، مقابل فرض ضرائب أعلى على السلع الكمالية، للحد من الآثار الارتدادية للنظام

الضريبي.

- عند الحديث عن الإصلاحات الضريبية، يجب الأخذ في الاعتبار المقايضة ما بين هدفى النمو والعدالة، والأثر على الإيرادات العامة، واحتمالات التهرب الضريبي، وتكاليف الامتثال الضريبي، حيث أن الإصلاحات الضريبية المحفزة للنمو غالباً ما تأتي على حساب العدالة، والعكس صحيح.
- وإن كانت معظم الإصلاحات الضريبية تتضمن القايضة بين هدفى النمو والعدالة، إلا أنه من الممكن دفع النمو وتحسين عدالة التوزيع مع الحفاظ على الإيرادات من خلال إتباع عدد من السياسات والإجراءات، منها:

➤ إعادة تقييم الإعفاءات والتسهيلات الضريبية، والتي تكون غالباً في صالح أصحاب الدخل المرتفعة، وهو ما يسمح بخفض معدلات الضرائب على الدخل مع توزيع أكثر عدالة للدخل، والتقليل من تعقيد النظام الضريبي وتكاليف التحصيل.

➤ مراجعة التسهيلات الممنوحة للضرائب على الأرباح الرأسمالية، للإعفاءات والتخفيضات الضريبية الممنوحة لبعض أنواع الأوعية الإيداعية تؤدي إلى انحراف في تخصيص الموارد بدون حفز المدخرات الكلية والنمو، وتفيد بشكل أساسي أصحاب الدخل المرتفعة.

➤ تعديل الوزن النسبي للهيكل الضريبي من الضرائب على الدخل الشخصي للأفراد ودخل الشركات تجاه الضرائب العقارية والضرائب على الاستهلاك خاصة الترفى، فالضرائب على دخل الأفراد والشركات هما من أكثر الضرائب تأثيراً على استخدامات العمل والإنتاجية والتراكم الرأسمالي. ويمكن استخدام التحويلات الحد من الارتدادية في النظام الضريبي وتقليل شدة المقايضة ما بين هدفى النمو وعدالة التوزيع، حيث تعد التحويلات الدخلية أكثر بنود الإنفاق العام تأثيراً على توزيع الدخل دون أن تؤثر سلباً على النمو، اللهم إلا إذا كانت على حساب تخفيض الاستثمارات العامة.

➤ تعديل الوزن النسبي للهيكل الضريبي من الضرائب على الدخل الشخصي والشركات تجاه الضرائب على الثروة والإرث، فكلما نوعين من الضرائب تميلان إلى التصاعدية، لذا يعتمد الأثر التوزيعي لهذا التحول على التصاعدية النسبية لكل ضريبة.

- إن التخفيض الضريبي وحده لا يكفي لتحفيز النمو، فهناك عوامل أخرى بخلاف معدل الضرائب تؤثر على النمو الاقتصادي، وهناك عدد من السياسات المكتملة واللازمة لإنجاح عملية الإصلاح الضريبي، تتمثل فيما يلي:
 - تقديم تسهيلات ضريبية موجهة بهدف تشجيع الاستثمار الاجنبي المباشر، بدلاً من خفض معدل الضرائب بشكل عام.
 - الحفاظ على الضرائب الحدية عند حدود معتدلة حيث أن رفع معدلات الضرائب فوق مستوى معين قد يؤدي إلى تقليل الناتج وخفض الإيرادات الضريبية.
 - تحسن وإصلاح الإدارة الضريبية وتبسيط النظام الضريبي وزيادة كفاءة الإدارة الضريبية. مع ضرورة تأسيس نظام ضريبي أكثر شفافية، وبناء الثقة بين الممول ومصالح الضرائب.
 - وفيما يتعلق بقضية العدالة الاجتماعية فإن السياسة الضريبية غير كافية وحدها لتحسين عدالة توزيع الدخل، وأن سياسة الإنفاق الحكومي لها دور كبير في هذا السياق.

وتعرض الفصلين الثاني والثالث من الدراسة بالتحليل للنظام الضريبي في مصر ومدى مساهمته في تحقيق أهداف النمو والعدالة ومدى التعارض أو التوافق بينهما وذلك في ضوء نتائج ما تم طرحه في الأدبيات وتجارب الدول السابق عرضها.

وقد قام الفصل الثاني باستعراض التطورات التشريعية للنظام الضريبي المصري ومبرراتها وأهدافها المرتبطة بالنمو والعدالة، ومدى قدرتها على تحقيق هذه الأهداف، وفي هذا السياق تناول أهم مكونات النظام الضريبي وهي الضريبة على الدخل، الضريبة على العقارات، ضريبة المبيعات والضرائب الجمركية.

ويمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل في هذا الفصل فيما يلي:

- استهدف القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تخفيض العبء الضريبي على دخل الأشخاص الاعتباريين من خلال تخفيض سعر الضريبة، وذلك بهدف تشجيع الاستثمار ودفع معدلات النمو الاقتصادي، كما قام بإلغاء الإعفاءات الضريبية الواردة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار. ويتسق ذلك مع توجهات الإصلاح الضريبي على مستوى العالم.
- استهدف القانون أيضاً تحقيق المزيد من العدالة الضريبية ومراعاة البعد الاجتماعي. وذلك من خلال تخفيض سعر الضريبة وتوسيع الشرائح، بالإضافة إلى تدرج الضريبة عن طريق الأخذ بنظام الضرائب التصاعدية، وكذا زيادة حدود الإعفاء بالنسبة

- للممولين. كما أن التعديلات الأخيرة المقترحة على القانون تستهدف مزيد من التصاعدية فى الضريبة على الدخل، ومن ثم مزيد من العدالة، وإن كان ما زال من الممكن إضافة مزيد من التصاعدية على الشريحة العليا.
- إلا أن القانون لم يراع البعد الإجتماعى فى عدة جوانب هامة ورئيسية، حيث ساوى فى العبء الضريبي بين أصحاب المشروعات الصغيرة وبين أصحاب المشروعات الرأسمالية الضخمة والتي تصل أرباحها إلى مئات الملايين من الجنيهات.
- القانون قد تجاهل أيضاً عملية تصحيح حد الإعفاء على فترات زمنية معينة وفقاً لمعدلات التضخم للإبقاء على القيمة الحقيقية للإعفاء.
- كما أن القانون قرر بعض الإعفاءات التي يمكن القول بأنها تجافى اعتبارات العدالة. فالمرشح، من خلال إعفائه لأرباح المستثمرين فى محفظة الأوراق المالية، قد تحيز لفئة من أصحاب الدخل بدون مبرر منطقي.
- هناك حاجة لمزيد من التصاعدية فيما يتعلق بفئات الدخل المرتفعة، وبخاصة فيما يخص الشريحة الثالثة. فالفروق بين الحدود الدنيا والعليا للدخل فى الشرائح الضريبية العليا تعد شاسعة وتقبل المزيد من التقسيم والتدرج، بحيث توفر درجة أكبر من العدالة. أما فيما يتعلق بالضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فبالرغم من أنها أصبحت هى الأخرى تصاعدية، إلا أن تقسيمها إلى شريحتين فقط يعد غير كافياً، فهناك حاجة لمزيد من التدرج فى تلك الشرائح حتى تراعى اعتبارات العدالة بالشكل الكافى.
- وبصفة عامة، يمكن القول بأنه ما تزال هناك حاجة لأن تلعب الضرائب دوراً أكبر فى إعادة توزيع الدخل فى الاقتصاد المصرى، خاصة وأن المجتمع بعد ثورة يناير يعطى وزناً أكبر لقضية العدالة بكل أبعادها.
- أحد الأهداف الرئيسية لإصدار قانون الضريبة العقارية تمثل فى تحقيق العدالة الضريبية، إلا أنه فرض ضريبة نسبية ثابتة على جميع العقارات دون تمييز بين مستوياتها المختلفة. واعتبارات العدالة كانت تقتضى استخدام أسلوب الضرائب التصاعدية، كما كان سائداً فى القانون السابق، بحيث يتزايد عبء الضريبة مع ارتفاع مستوى السكن.
- استهدفت الضريبة العامة على المبيعات تشجيع التصدير، كما خصت الأصول الرأسمالية التى تستوردها المشروعات لأغراض التشغيل والإنتاج بمعاملة تمييزية من شأنها تشجيع المشروعات على اقتناء الأصول الرأسمالية الحديثة ذات المستويات التكنولوجية المتقدمة. وكل ذلك من شأنه أن يؤثر إيجابياً فى النمو.

- الضريبة العامة على المبيعات لم تحقق الأهداف الاجتماعية المرجوة منها، بسبب عدم تخفيض الضريبة على بعض السلع الأساسية كالشاي والسكر وفرض الضرائب بسعر ٥% على مجموعة أخرى من السلع الأساسية مثل البن والمكرونة والصابون، مع العلم بأن تلك السلع تدخل كبنود أساسية فى ميزانية الأسرة المصرية التى مازال الإنفاق على الغذاء يشكل قسماً كبيراً منها.
- لم يتم حتى الآن استبدال ضريبة المبيعات بالضريبة على القيمة المضافة، ويتطلب الأمر دراسة متأنية متعمقة لصياغتها بما يودى إلى تعظيم المزايا المفترضة فيها وهى القضاء على الازدواجية وتقليل آثارها السلبية المحتملة على الحصيلة الضريبية.
- استهدف قانون الضرائب الجمركية تشجيع الصناعة المحلية وتنشيط وزيادة حجم الصادرات من خلال نظم السماح المؤقت، ولم يغفل أيضاً أهمية نظم رد الضرائب الجمركية فى تشجيع الصادرات. ولكنه حمل معه العديد من السلبيات وأوجه القصور، وبخاصة فيما يتعلق بالرقابة الجمركية، حيث قام بتخفيض عقوبة التهريب وألغى عقوبة الشروع فيه، ونزل بالتعويض الجمركى من المثليين إلى المثل وألغى عقوبة المصادرة لغير البضائع الممنوعة.
- اختص القرار الجمهورى رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٧ بإصدار التعريف الجمركية للصناعات التجميعية بمعاملة خاصة من حيث فئات الضريبة الجمركية المفروضة على الأجزاء الأجنبية المستوردة. رغم أن صناعات التجميع هى أقل الصناعات إضافة للنتائج المحلى الإجمالى، كما أنها تعد شديدة العبء على ميزان المدفوعات لاستيراد جزء كبير من مكوناتها من الخارج. ومن شأن ذلك أن يؤثر سلبياً على النمو.
- استهدف قانون الضرائب الجمركية مراعاة البعد الاجتماعى بإعفاء مجموعة من السلع الأساسية لاستهلاك جموع المواطنين من الضريبة الجمركية كالقمح والذرة والأرز وزيت النخيل وبذور عباد الشمس، وكذا مجموعة من الأدوية المستخدمة فى علاج مجموعة مختلفة من الأمراض وبخاصة المستعصية منها. إلا أنه، وفى مقابل ذلك، توجد مجموعة أخرى من السلع التى وردت بجداول التعريف الجمركية والتى تعد ضرورية أيضاً لاستهلاك المواطنين أغفلتها تلك القرارات الجمهورية ولم يتم إعفائها من الضريبة الجمركية. ويأتى على رأس تلك السلع السكر والألبان والدقيق والشاي وزيت الطعام المهيأة للبيع بالتجزئة.
- يجب أن تتم إعادة النظر فى التعريف الجمركية وأن يتم تحديد أهدافها بوضوح. كما يستلزم الأمر وجود تصنيف دقيق للواردات السلعية بحيث تقسم وترتب وفقاً لخصائصها الذاتية ومدى مرونة عرضها ومدى مرونة الطلب الاستهلاكى عليها

وكذلك مدى مرونة الطلب الانتاجى عليها، وبحيث يتخذ التصنيف السابق كأساس للتمييز فى المعاملة الضريبية بين مختلف السلع.

- لضمان نجاح التعريفه الجمركية فى أداء دورها وتحقيق الأهداف المنشودة من وراء تطبيقها يجب أن يصاحبها حزمة متكاملة من القرارات الأخرى التى تسعى لضبط السوق والسيطرة على فوضى الأسعار وعلى الأوضاع الاحتكارية وممارسات القلة بغرض فرض أسعار مرتفعة لتحقيق أرباح مرتفعة ومغالى فيها على حساب المستهلك.

وفىما يتعلق بهيكل النظام الضريبى المصرى فقد تمت معالجته فى الفصل الثالث من حيث نمط هذا الهيكل وتطوره فى الفترة من عام ٢٠٠٠ حتى ٢٠١٢ مع تحليل مدى توافق هذا الهيكل وتطوره مع اعتبارات النمو والعدالة.

وقد توصلت الدراسة فى هذا الفصل إلى بعض النتائج نوجزها فيما يلى:

- فيما يتعلق بهيكل النظام الضريبى أوضحت الدراسة ضعف دور الضرائب بصفة عامة نتيجة صغر وزنها النسبى فى الناتج المحلى (حوالى ١٣%). وأن الإيرادات الضريبية من كل من الضرائب على الدخول والأرباح والضرائب على السلع والخدمات تستأثر بأكثر من ٨٠% من جملة الضرائب، منها أكثر من ٤٤% للضرائب على الدخول.
- تضاعفت حصيلة الضرائب على الدخول والأرباح بمعدل أكبر من تضاعف حصيلة الضرائب على السلع والخدمات مما يشير إلى اتجاه هيكل الضرائب نحو عدالة أكثر، إلا أن الدراسة أوضحت أيضاً أن النسبة الغالبة من حصيلة الضرائب على الدخول والأرباح والمكاسب الرأسمالية تدفعها المؤسسات وليس الأفراد، وهذا الوضع لا يساهم فى إعادة توزيع الدخول فى المجتمع، ومن ثم لا يساهم فى تحقيق العدالة المرجوة.
- لم تزد حصيلة الضرائب على دخول الأفراد من الأنشطة المختلفة بخلاف التوظف إلا بمقدار مرة ونصف تقريباً، بينما زادت فى المقابل حصيلة الضرائب على دخول الأفراد من التوظف خلال نفس الفترة بأكثر من خمسة أضعاف، مما قد يشير إلى تزايد معدلات التهرب الضريبى من أصحاب الأنشطة التجارية والصناعية، وغيرها من المهن الأخرى. وتتركز حصيلة الضرائب على دخول الأفراد من الأنشطة المختلفة بخلاف التوظف من دخول النشاط التجارى والصناعى بما يتعدى ٩٠% من إجمالى هذه الحصيلة، مما يؤكد أيضاً عدم العدالة فى تحمل الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع فى الأنشطة والمهن المختلفة

- بالنسبة للإيرادات الضريبية على دخول وأرباح الشركات هناك استثناء للهيئات الحكومية الثلاثة الكبار (هيئة البترول وقناة السويس والبنك المركزي) بأكثر من نصف هذه الإيرادات. وأن هيئة حكومية واحدة (هيئة البترول) تدفع ضرائب على الدخل بما يوازى ما تدفعه جميع الشركات من القطاعين العام والخاص، مما يخل بدرجة كبيرة بالعدالة.
- ضعف دور الضرائب على الممتلكات فى الهيكل الضريبي المصرى على الرغم من أهميتها الكبيرة فى إعادة توزيع الثروة، ويلاحظ عدم وجود ضرائب على الثروة والإرث.
- تناقص النصيب النسبى لحصيلة الضرائب على الأراضى خلال فترة الدراسة، فى مقابل تزايد النصيب النسبى لحصيلة الضرائب على المباني.
- تساهم الضرائب على السلع (المحلية والمستوردة) بالنسبة الأكبر من حصيلة الضرائب على السلع والخدمات، ويرجع ذلك إلى عدم فرض ضريبة على كافة أنواع الخدمات كما فى حالة السلع، وانخفاض سعرالضريبة المفروض عليها إلى ٥%، مقابل سعر ١٠% بالنسبة للسلع (محلية ومستوردة).
- ويأتى أكثر من نصف حصيلة ضريبة المبيعات من السلع من السلع المستوردة
- لا تميز ضريبة المبيعات بين السلع المحلية والمستوردة مما يؤدى إلى إضعاف دورها فى تشجيع الانتاج المحلى ومن ثم النمو.

حاولت الدراسة إيجاد نوع من التوازن فى معالجة السياسة المالية وذلك بعدم الاقتصار على جانب الضرائب فى الإيرادات العامة، وإنما تطرقت أيضاً إلى جانب الإنفاق العام وذلك بتقييم أحد أهم بنوده المؤثرة فى كل من النمو والعدالة وهو الاستثمار العام. وقد تعرض الجزء الثانى من الدراسة لهذا التقييم فى الفصلين الرابع والخامس. ويمكن تلخيص أهم نتائج هذا الجزء على النحو التالى:

- أوضح استعراض الأدبيات والدراسات التطبيقية أن الاستثمار العام يميل إلى الارتباط بشكل موجب مع النمو الاقتصادى، ووجدت معظم الدراسات علاقات موجبة بين النمو والبنية التحتية.
- توجد متغيرات حاكمة تؤثر على العلاقة بين الإنفاق العام (بشقيه الجارى والرأسمالى) والنمو الاقتصادى، وذلك مثل دور المؤسسات والحوكمة، حيث يشار إلى ضعف مستوى الحوكمة باعتباره السبب الرئيسى وراء عدم فاعلية الإنفاق العام. إن تخفيض مستوى الفساد وزيادة درجة المحاسبية يعززان الآثار الموجبة للإنفاق العام على

النمو، وتؤدي كفاءة الحكومة دوراً جوهرياً في العلاقة بين الإنفاق الحكومي والنمو الاقتصادي.

- من أهم العوامل التي تعزز كفاءة الإنفاق العام تعزيز المحاسبية والارتقاء بالقدرات الإدارية والبشرية من خلال التدريب المستمر على أحدث الطرق في المتابعة والتقييم، هذا إلى جانب أهمية ترسيخ سياسة اللامركزية المالية، وبالأخص حين يتم اختيار مسؤولي المحليات بالأسلوب الديمقراطي الحر.
- عجز الموازنة العامة يدفع الدول إلى اتخاذ سياسة مالية متشددة لا تستطيع التفريط في الاستهلاك العام (مدفوعات الفائدة- تحويلات الضمان الاجتماعي ...) بينما يتحمل الاستثمار العام هذا الانخفاض في الموازنة العامة
- في حالة التكامل بين الاستثمار العام والخاص يحفز الاستثمار العام في البنية التحتية التكوين الرأسمالي الخاص من خلال رفع الانتاجية الحدية لعوامل الانتاج في الاستثمارات الخاصة، وقد تزامم الاستثمارات العامة الاستثمار الخاص اعتماداً على الأسلوب الذي تتبعه الدولة في تمويل الاستثمارات العامة.
- الاستثمارات في البنية التحتية لها تأثير علي مستوى معيشة الفقراء من خلال توفير الخدمات الأساسية مثل المياه الصالحة للشرب والصرف الصحي والمواصلات والاتصالات والكهرباء، وبالتالي تحسن المؤشرات التعليمية والصحية. كما أن الاستثمار العام في قطاع الزراعة والمناطق الريفية يساهم بشكل كبير في نمو القطاع الزراعي وخفض معدلات الفقر.
- بالنسبة لأولويات الإنفاق على القطاعات، فقد تباينت نتائج الدراسات ولم تتفق على ترتيب موحد للأهمية النسبية للإنفاق على الزراعة أو رأس المال البشري أو البنية الأساسية. ولكن قد يختلف الترتيب أو الأهمية النسبية للاستثمار في القطاعات بحسب الهدف المنشود للدولة، فإذا كان الهدف الرئيسي هو تحقيق النمو الاقتصادي، فإن الاستثمار في المجالات الثلاثة: زراعة ورأس المال البشري أو البنية التحتية (أو في توليفة منهم) يؤدي إلى الحصول على عوائد متماثلة. أما في حالة استهداف تخفيض الفقر، فإن الاستثمار في مجال الزراعة (وبالأخص في البحث والتطوير الزراعي ودعم انتاج السلع الأساسية في غذاء الفقراء كالحبوب مثلاً) يبدو أكثر فاعلية.
- من المفيد اجراء دراسة لكل دولة على حدة لمعرفة أى القطاعات يولد فيها الاستثمار العام أعلى عائد بالنسبة للنمو وتقليل الفقر.
- أشار العديد من الدراسات إلى أن الاستثمار العام في مجالات البنية الأساسية والقطاعات البشرية له تأثير موجب على النمو، بينما يؤثر الإنفاق الجارى (تحويلات

ودعم... بشكل سالب على النمو الاقتصادي. ومن جانب آخر فإن التحويلات تعد أكثر بنود الإنفاق الحكومي فاعلية في التأثير على توزيع الدخل وتخفيض الفقر. ولذلك ربما تكون معالجة الإنفاق الحكومي بشقيه (الجاري والاستثماري) تشكل منهجاً أفضل في اقتراح المزيج الأفضل من السياسات التي تحقق كل من رفع معدل النمو الاقتصادي وفي نفس الوقت تحسين توزيع الدخل.

- بالنسبة للموضع في مصر فقد شهد معدل الاستثمار المحلي الإجمالي تراجعاً مستمراً حيث انخفض من ٢٢,٤% عام ٢٠٠٧/٢٠٠٨ إلى ١٦,٧% في ٢٠١١/٢٠١٢ نظراً للاضطرابات السياسية والأمنية التي شهدتها البلاد بعد ثورة يناير ٢٠١١.
- وقد شهدت الاستثمارات العامة للدولة، كنسبة من الاستثمارات الكلية، تراجعاً بدءاً من العام المالي ٢٠٠٤/٢٠٠٥، فقد وصلت إلى ٥١,٩% واستمر تراجعها حتى وصلت نسبتها إلى ٣٥,٣% من جملة هذه الاستثمارات للعام المالي ٢٠٠٧/٢٠٠٨، وهو الأمر الذي يؤكد تراجع دور الدولة في النشاط الاقتصادي بصفة عامة وفي مجال ضخ الاستثمارات العامة بصفة خاصة وذلك منذ البدء في تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي في التسعينات من القرن الماضي.
- ومع بداية عام الأزمة المالية العالمية ٢٠٠٨/٢٠٠٩ تراجع دور القطاع الخاص في ضخ المزيد من الاستثمارات وبخاصة الاستثمار الأجنبي، ثم شهد معدل الاستثمار العام تراجعاً خلال العامين التاليين لتصل نسبته إلى ٣٨,١% في ٢٠١٠/٢٠١١ وذلك نتيجة لتأثر استثمارات الهيئات الاقتصادية العامة بالمنح الاقتصادية.
- تتركز الاستثمارات العامة للدولة في البنية الأساسية وأهمها الكهرباء والمياه والصرف الصحي والنقل والتخزين
- وبالنظر إلى نمط الاستثمارات العامة وتطوره يلاحظ تزايد الإنفاق العام على البنية التحتية، خاصة الكهرباء والمياه، وتناقصه بالنسبة لكل من الخدمات الاجتماعية والزراعة. ويعطى ذلك مؤشراً واضحاً على استهداف النمو أكثر من العدالة في توزيع الدخل وتخفيض الفقر، حيث يلاحظ الانخفاض الملموس في الاستثمار في الزراعة، وهو ما لم يعوضه الاستثمار الخاص حيث لاحظنا تراجع الاستثمار الكلي في الزراعة
- شهد التوزيع الجغرافي للاستثمارات العامة في مصر على المحافظات والأقاليم المختلفة تركزاً شديداً فقد استحوذ إقليم القاهرة على نحو ٢٠% من جملة الاستثمارات العامة

- وبمراجعة أوضاع الفقر في مصر نجد أنه في ذات الوقت الذي شهد فيه الاستثمار العام تراجعاً إلى جملة الاستثمارات الكلية، شهد معدل الفقر ارتفاعاً وفقاً لتعريفاته المختلفة
 - بمطابقة كل من خريطة التوزيع الجغرافي للاستثمارات العامة وخريطة التوزيع الجغرافي للفقر يمكن أن نلاحظ بوضوح المفارقات الكبيرة بين كل منهما، حيث يبدو بشكل عام أن أكثر المحافظات فقراً، وهي محافظات الصعيد بشكل خاص، تحصل على أقل نسب من الاستثمارات العامة.
 - الصورة العامة توحى بأن نمط الاستثمارات العامة يسير عكس اتجاه نمط توزيع الفقر جغرافياً. ويؤشر ذلك إلى مدى التباعد بين نمط الاستثمارات العامة في مصر ومقتضيات العدالة في توزيع الدخل واستهداف تخفيض الفقر.
 - ولا يعنى الاستنتاج السابق أن نسب الاستثمار العام في المحافظات يجب أن تتطابق مع نسب الفقر، فهناك اختلافات في مساحات المحافظات وعدد السكان بها ومن ثم احتياجاتها من المرافق والخدمات وغيره من الاستثمارات، إلا أنه بالتأكيد أن المناطق شديدة الفقر تحتاج من الدولة إلى استثمارات أكبر بكثير مما تحصل عليه.
 - ويلاحظ في هذا السياق أيضاً أن غياب البيانات التفصيلية عن هيكل الاستثمارات العامة في المناطق الجغرافية المختلفة لا يتيح التحليل المتعمق والقدرة على تقييم أثر هذه الاستثمارات على النمو والعدالة على المستوى الكلى والمستوى الإقليمي، رغم أهمية مثل هذا التقييم لتحديد أولويات الاستثمار في الأنشطة المختلفة داخل كل من المناطق الجغرافية المختلفة بما يخفض الفقر ويحسن توزيع الدخل ويدفع بالنمو الاقتصادي العادل الذي يستفيد بثماره الجميع.
- وفي النهاية فإن توجهات إصلاح السياسة المالية في مصر يجب أن تأخذ في الاعتبار كيفية تحقيق توازن ديناميكي بين أهداف النمو والعدالة مع ملاحظة أن تتكامل هذه السياسة مع السياسات والأدوات الأخرى للدولة لتحقيق التوازن المطلوب، حيث أنه من غير الممكن أن تقوم السياسة المالية وحدها بهذا الدور.
- وبصفة عامة هناك طرح لسياسات مقترحة لتدعيم السياسة المالية وزيادة دورها في إعادة توزيع الدخل مع مراعاة الكفاءة في نفس الوقت، أخذاً في الاعتبار التعارض بين كل من الهدفين ويمكن أن تسترشد مصر بهذه المقترحات عند صياغة السياسة المالية. وتتمثل المقترحات أساساً في تخفيض احتمالات التهرب الضريبي، وزيادة تصاعدية الدخل عند الشرائح العليا، وتخفيض الاستهلاك الحكومي غير الضروري، وتفعيل سياسات الاستهداف للتحويلات الاجتماعية المشروطة، وزيادة التحويلات العينية وربطها بالبحث عن عمل.

إن زيادة فاعلية الأثر التوزيعي للسياسة المالية يتطلب العمل على زيادة تعبئة الموارد العامة وحسن استخدامها، ويقتضى ذلك تحسين القدرة على زيادة الإيرادات الضريبية واستخدامها بكفاءة أكبر وعدالة أكبر. ومن أهم الإجراءات المقترحة فى هذا السياق توسيع القاعدة الضريبية لكل من ضرائب الدخل والاستهلاك وتخفيض الإعفاءات الضريبية وتحسين الامتثال الضريبى.

فى حالة تعارض الأهداف فإن هدف إعادة توزيع الدخل يجب أن يحظى ببعض الأولوية ولكن فى حدود، حيث أن إهمال اعتبارات الكفاءة وعدم الإضرار بالنشاط الاقتصادى وتزايد التهرب الضريبى سيصب فى النهاية إلى الإضرار بمحدودى الدخل وإضعاف الأثر التوزيعى للسياسة المالية.

ويجب على الدولة زيادة شبكات الأمان الاجتماعى خلال فترات الإصلاح المالى لحماية الفئات الفقيرة.

وتتطلب عملية تطوير بناء الدولة فى المرحلة الحالية فى مصر أن يتم دمج النظام الضريبى والإدارة الضريبية مع الحوكمة السياسية والنمو الاقتصادى بحيث يمكن تقوية الدولة من خلال النظام الضريبى.

وفى هذا السياق فإن الأدبيات المتاحة توصى صانعى السياسة بالالتزام بما يلى:

- تفاعل العملية السياسية حول الضرائب: حيث يجب الفهم الجيد للسياق السياسى والتاريخى للضرائب وتقوية الأساس المنطقى لتوسيع القاعدة الضريبية
- تقوية المحاسبية والشفافية: بالتعامل مع المجالس النيابية والإعلام والمجتمع المدنى ومجموعات دافعى الضرائب لتحسين الرقابة والشفافية والجدل العام حول قضايا الضرائب
- بناء القدرات: تحسين المعايير المهنية والأخلاقية فى الإدارات الضريبية مع تبسيط القوانين الضريبية
- مساندة العدالة: توسيع القاعدة الضريبية وتقليل الإعفاءات والاستثناءات لزيادة مفهوم العدالة والتركيز على الضرائب المباشرة مثل ضرائب الدخل والملكية.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع باللغة العربية:

١. أبو السعود، ممدوح، "ورقة عمل نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.
٢. أبو المجد، محمود جاب الله، "المسكن الخاص والإقرارات الضريبية بين قانوني الضريبة العقارية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للنشريات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
٣. أبو شادي، محمد إبراهيم، "التشريع الضريبي المصري"، دار النهضة العربية ، ٢٠٠٨/٢٠٠٩.
٤. أبو شادي، محمد إبراهيم، "محاضرات في الضريبة على الدخل"، بدون ناشر، ٢٠٠٥.
٥. العيسوي، إبراهيم ، ٢٠٠٧، الإقتصاد المصري في ثلاثين عاماً ، منتدى العالم الثالث، مشروع مصر ٢٠٢٠، المكتبة الأكاديمية، القاهرة.
٦. بدوي، محمد عباس، "نماذج قياس وعاء الضريبة العامة على المبيعات"، بحث مقدم إلى مؤتمر "مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة"، مركز البحوث والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٠ أكتوبر ٢٠٠٤.
٧. بيومي، زكريا محمد، "شرح قانون الضريبة العامة على المبيعات"، بدون ناشر، ٢٠٠٠.
٨. توفيق، منى عبد الشافي، "السياسة الجمركية ومدى تحقيقها للعدالة الضريبية، دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة الزقازيق، ١٩٩٦.
٩. الجريدة الرسمية، " قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتقرير بعض التيسيرات الضريبية والمساهمة في تحقيق العدالة الاجتماعية والحد من حالات التهرب الضريبي"، العدد ٤٩ تابع (أ)، ٦ ديسمبر ٢٠١٢.
١٠. الجريدة الرسمية، "القانون رقم ١ لسنة ٢٠١٠ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد ٣ (تابع)، ٢١ يناير ٢٠١٠.

١١. الجريدة الرسمية، "القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بشأن الضريبة العامة على المبيعات"، العدد ١٨ (أ)، ٢ مايو ١٩٩١.
١٢. الجريدة الرسمية، "القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ بفتح اعتمادين إضافيين بالموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٧/٢٠٠٨، وإلغاء بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وتعديل بعض أحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧"، العدد ١٨ (مكرر)، ٥ مايو ٢٠٠٨.
١٣. الجريدة الرسمية، "القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من الضريبة العامة على المبيعات المنصوص عليها في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١"، العدد ٢١ (تابع)، ٢٤ مايو ٢٠٠١.
١٤. الجريدة الرسمية، "القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد (٢٥ مكرر ج)، ٢٣ يونيو ٢٠٠٨.
١٥. الجريدة الرسمية، "القانون رقم ٢ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١"، العدد ٤ (مكرر)، ٢٩ يناير ١٩٩٧.
١٦. الجريدة الرسمية، "القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بإصدار قانون ضمانات وحوافز الاستثمار"، العدد ١٩ (مكرر)، ١١ مايو ١٩٩٧.
١٧. الجريدة الرسمية، "القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل"، العدد ٢٣ (مكرر)، ٩ يونيو ٢٠٠٥.
١٨. الجريدة الرسمية، "المذكرة الإيضاحية لقرار رئيس الجمهورية بمشروع قانون بفرض الضريبة العامة على المبيعات (القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١)"، العدد ١٨ (أ)، ٢ مايو ١٩٩١.
١٩. الجريدة الرسمية، "المذكرة الإيضاحية لقرار رئيس الجمهورية رقم ٣٨ لسنة ١٩٩٤ بإصدار التعريفة الجمركية المنسقة"، العدد ٦ (مكرر)، ١٣ فبراير ١٩٩٤.
٢٠. الجريدة الرسمية، "المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١"، ١٠ سبتمبر ١٩٨١.

٢١. الجريدة الرسمية، "المذكرة الإيضاحية لمشروع قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، ملحق النشرة التشريعية عن شهر يونيو سنة ١٩٦٣، العدد ١٤٢، ١٦ يونيو ١٩٦٣.
٢٢. الجريدة الرسمية، "المذكرة التوضيحية لقرار رئيس الجمهورية رقم ١٠٠ لسنة ٢٠٠٤ بتعديل التعريف الجمركية"، العدد ١٢ (مكرر)، ٢١ مارس ٢٠٠٤.
٢٣. الجريدة الرسمية، "المرسوم بقانون رقم ١ لسنة ٢٠١٢ بتعديل المرسوم بقانون رقم ١١٨ لسنة ٢٠١١ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد ٥٢ مكرر (هـ)، ٣ يناير ٢٠١٢.
٢٤. الجريدة الرسمية، "المرسوم بقانون رقم ١١٨ لسنة ٢٠١١ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد ٣٦ (مكرر)، ١٠ سبتمبر ٢٠١١.
٢٥. الجريدة الرسمية، "تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة ومكتب لجنة الشئون الدستورية والتشريعية عن مشروع القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١"، ١٠ سبتمبر ١٩٨١.
٢٦. الجريدة الرسمية، "تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الشئون المالية والاقتصادية ومكتبى لجنة الشئون الدستورية والتشريعية ولجنة الإنتاج والقوى العاملة بمجلس الشورى عن مشروع قانون بإصدار قانون الضرائب على الدخل (القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١)"، ١٠ سبتمبر ١٩٨١.
٢٧. الجريدة الرسمية، "تقرير اللجنة المشتركة من لجنة الشئون المالية والاقتصادية ومكتب لجنة الشئون الدستورية والتشريعية بشأن مشروع قانون بإصدار الضريبة العامة على المبيعات (القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١)"، العدد ١٨ (أ)، ٢ مايو ١٩٩١.
٢٨. الجريدة الرسمية، "تقرير لجنة الخطة والموازنة عن مشروع قانون بإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات (القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١)"، العدد ١٨ (أ)، ٢ مايو ١٩٩١.
٢٩. الجريدة الرسمية، "قانون رقم ١٥٨ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣"، العدد ٤٩ مكرر، ٩ ديسمبر ١٩٩٧.

٣٠. الجريدة الرسمية، "قانون رقم ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣"، العدد ٢٤ مكرر، ١٨ يونيو ٢٠٠٠.
٣١. الجريدة الرسمية، "قانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٨٠ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣"، العدد ١١ مكرر (أ)، ١٧ مارس ١٩٨٠.
٣٢. الجريدة الرسمية، "قانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥ بتعديل بعض أحكام قانون الجمارك الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣"، العدد ٢٤ مكرر، ٢١ يونيو ٢٠٠٥.
٣٣. الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ بإصدار قانون الجمارك"، العدد ١٤٢، ٢٦ يونيو ١٩٦٣.
٣٤. الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة رقم ١٩٥٣ لسنة ١٩٦١ بإصدار التعريفات الجمركية"، العدد ٣٠٢، ٣١ ديسمبر ١٩٦١.
٣٥. الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١"، ٣ مايو ١٩٩١.
٣٦. الجريدة الرسمية، "قرار رئيس الجمهورية رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ بإصدار التعريفات الجمركية"، العدد ١٢ (تابع)، ٢١ مارس ٢٠١٣.
٣٧. الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١"، العدد ٤٩ تابع (أ)، ٦ ديسمبر ٢٠١٢.
٣٨. الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم ١٠٣ لسنة ٢٠١٢ بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية"، العدد ٤٩ تابع (أ)، ٦ ديسمبر ٢٠١٢.
٣٩. الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ١٠٣ لسنة ٢٠٠٨ بتعديل التعريفات الجمركية"، العدد ١٣ مكرر (ب)، ٢ أبريل ٢٠٠٨.
٤٠. الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٣٩ لسنة ٢٠٠٧ بإصدار التعريفات الجمركية"، العدد ٥ (مكرر)، ٥ فبراير ٢٠٠٧.
٤١. الجريدة الرسمية، "قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ٥١ لسنة ٢٠٠٩ بتعديل التعريفات الجمركية"، العدد ٥ (تابع)، ٢٩ يناير ٢٠٠٩.

٤٢. الجريدة الرسمية، "مذكرة إيضاحية لقرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ١٨٤ لسنة ٢٠١٣ بإصدار التعريفات الجمركية"، العدد ١٢ (مكرر)، ٢٦ مارس ٢٠١٣.
٤٣. الجريدة الرسمية، "مرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ بشأن ربط الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١١/٢٠١٢ وتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل"، العدد ٢٥ مكرر (ب)، ٢٨ يونيو ٢٠١١.
٤٤. الجريدة الرسمية، العدد ٢٥ تابع (أ)، ١٩ يونيو ٢٠٠٨، ص ٨.
٤٥. حلمي، أمنية، "تطوير الإدارة الجمركية في مصر"، سلسلة أوراق عمل المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم (٨١)، إبريل ٢٠٠٣.
٤٦. الخولي، أحمد فوزي، "القانون ١١ لسنة ٩١ في ميزان الضريبة على القيمة المضافة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "تحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.
٤٧. رمضان، مها محمود، "دراسة مقارنة عن تعديلات قوانين الجمارك والتعريفات الجمركية"، وزارة المالية، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، جمهورية مصر العربية، ٢٠٠٧.
٤٨. سكيكر، محمد على، "موسوعة الضريبة العامة على المبيعات، في ضوء التشريع والفقهاء والقضاء"، نادي القضاة، الطبعة الخامسة، ٢٠١١.
٤٩. السمالوطي، جنات فاروق، "الإصلاح الضريبي في مصر والمعادلة الصعبة"، بحث مقدم لمؤتمر "إصلاح المالية العامة في مصر"، قسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، ٧-٨ يونيو ٢٠٠٥.
٥٠. سميحة فوزي ونهال المغربل، ٢٠٠٤، الاستثمار العام والاستثمار الخاص في مصر، مزاحمة أم تكامل؟، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة بحثية رقم ٩٦.
٥١. الشافعي، جلال، "إطار مقترح لتطوير النظام الضريبي المصري ليتواءم مع الحالة الاقتصادية الحالية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "تحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

٥٢. الشافعى، جلال، "دراسة مقارنة للضريبة على القيمة المضافة ونظام مقترح لتطبيقها بصورة شاملة فى مصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصرى"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٥-٧ يوليو ٢٠١١.
٥٣. شحاتة، عيبر، "شاهد على تاريخ تطوير الجمارك"، منتدى قطاع العمليات بالجمارك المصرية، ٣١ أغسطس ٢٠١١.
٥٤. شطورى، محمد راغب، "التحاسب الضريبي فى مجال الضريبة على المبيعات بغرض مكافحة التهرب الضريبي"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصرى"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٥-٧ يوليو ٢٠١١.
٥٥. شعيب، السعيد محمد، "دراسة تحليلية مقارنة للصعوبات المتوقعة لتطبيق الضريبة على العقارات المبنية فى اطار معايير المحاسبة المصرية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
٥٦. الصباحى، نادية، "قانون الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها"، بحث مقدم إلى مؤتمر "مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة"، مركز البحوث والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٠ أكتوبر ٢٠٠٤.
٥٧. صبرى، عمر أحمد، "التقييم العقارى والضرائب العقارية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
٥٨. صديق، رمضان، الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية: أيهما يتحقق العدل الضريبي المنشود، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية، مارس ٢٠١٢.
٥٩. صديق، رمضان، الوجيز فى المالية العامة والتشريع الضريبي، دار النهضة العربية، ٢٠٠٩.
٦٠. صديق، رمضان، "الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، الطبعة الثالثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٠.

٦١. صديق، رمضان، "الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصري"، سلسلة دراسات في القانون الضريبي المقارن، العدد الأول، ٢٠١٠.
٦٢. عبد الرازق، مها محمود، "أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ في ضوء الأسس العلمية لفرض الضرائب"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مجلد ٤٨، عدد (١)، جامعة الإسكندرية، يناير ٢٠١١.
٦٣. عبد السلام، طارق محمود، "ضوابط ضريبة القيمة المضافة، مقدمة لعلاج المشكلات العملية لضريبة المبيعات في مصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
٦٤. عبد العال، طارق، "الضرائب على الدخل وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، الدار الجامعية، ٢٠٠٧.
٦٥. عبد العزيز، فوزى عبد الشافي، "المشكلات التشريعية والضريبية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
٦٦. عبد العزيز، فوزى عبد الشافي، "مشكلات التحاسب الضريبي في ظل قانون الضريبة العقارية ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
٦٧. عبد المنعم، سعيد، "المحاسبة عن الضريبة العامة على المبيعات (المشكلات والعلاج)"، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، معهد التخطيط القومي، المجلد الثالث، العدد الثاني، ١٩٩٥.
٦٨. عبد المولى، السيد، "التعريف الجمركية الجديدة خطوة على طريق الإصلاح الجمركي"، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، السنة السادسة والتسعون، العدد ٤٧٩، يوليو ٢٠٠٥.
٦٩. علي، سيد عطيتو محمد، "الاتجاهات الحديثة لتطوير الضريبة على الدخل لمواجهة تحديات العصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي

ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

٧٠. على، سيد عطيتو محمد، "أهم المشاكل التطبيقية للضريبة العامة على المبيعات (الحلول - اتجاهات التطوير)"، بحث مقدم إلى مؤتمر "مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة"، مركز البحوث والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٠ أكتوبر ٢٠٠٤.

٧١. عليوة، زينب توفيق السيد، "الضريبة الجمركية والإصلاح الاقتصادي في مصر"، مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع، السنة المائة، العدد ٤٩٣، يناير ٢٠٠٩.

٧٢. عوض، باسم نعيم، "الضريبة على القيمة المضافة، مشكلات ومعوقات الانتقال إليها والحلول المقترحة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السابع عشر، "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصرى"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٥-٧ يوليو ٢٠١١.

٧٣. عيد، ياسر محمد، "دور الضريبة على الدخل فى تحقيق العدالة الضريبية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

٧٤. غنيم، مسعود حسن، "دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وانعكاس ذلك على لجان الطعن مع صياغة نتائج ومقترحات الحل مع بيان آلية التنفيذ"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

٧٥. كامل، إمام أحمد، "الضريبة على العقارات المبنية فى ضوء أحكام القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ واللائحة التنفيذية الصادرة رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

٧٦. كامل، إمام أحمد، "الضريبة على العقارات المبنية فى ظل أحكام القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ واللائحة التنفيذية لوزير المالية رقم ٤٩٣ لسنة ٢٠٠٩"، بحث مقدم إلى المؤتمر

- الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
٧٧. لطفى، أمين السيد احمد، "دراسة اختباريه لانعكاسات الأزمة المالية العالمية ومحددات تطبيق قانون الضريبة على الدخل على انخفاض حصيلة الضرائب فى مصر باستخدام نموذج المحاكاة"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر بعنوان "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.
٧٨. مجلس الشعب ، لجنة الخطة والموازنة، حساب ختامى الموازنة العامة للدولة والهيئات الاقتصادية، والهيئة القومية للإنتاج الحربى والخزانة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٦/٢٠٠٧، ٢٠٠٧/٢٠٠٨، ٢٠٠٨/٢٠٠٩، ٢٠٠٩/٢٠٠٨
٧٩. محمد، سامية حسين، "المراحل التاريخية لقوانين الضرائب العقارية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.
٨٠. مرسى، حامد محمود، "الضريبة العامة على المبيعات وعدالة توزيع الدخل فى مصر عام ٢٠٠٤/٢٠٠٥"، مجلة مصر المعاصرة، السنة السابعة والتسعون، العدد ٤٨، أكتوبر ٢٠٠٧.
٨١. مرقص، سمير سعد، "تنمية كفاءة وفعالية الأداء الضريبي وأثره على الاستثمار والخصخصة"، بحث مقدم لمؤتمر "مستقبل الإدارة الضريبية فى القرن الحادى والعشرين"، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٦-٧ نوفمبر ١٩٩٩.
٨٢. مسعد، محى محمد، "الإصلاح الضريبي بين الواقع والمأمول، دراسة تحليلية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية"، ٢٠٠٧.
٨٣. موسى، عاطف محمد، "العدالة الضريبية فى التشريع الضريبي المصرى بين النظرية والتطبيق، دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، قسم الاقتصاد والمالية العامة، كلية الحقوق، جامعة بنها، ٢٠١١.
٨٤. الناغى، محمود السيد، "خريطة طريق لصياغة نظام ضريبي ملائم فى مصر"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر بعنوان "نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٦-٢٨ يونيو ٢٠١٢.

٨٥. نصار، السيد محمد، " مبدأ العدالة الضريبية فى ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر بعنوان "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.

٨٦. نصر الدين، أيمن محمد، "الضريبة العقارية، مستجدات ومستحدثات، دراسة مقارنة"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي السادس عشر "الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧-٢٩ يونيو ٢٠١٠.

٨٧. النفراوى، محمد محمد، "بعض المشكلات التطبيقية فى الضرائب العامة على المبيعات وأثرها السلبي على الاستثمار"، بحث مقدم إلى مؤتمر "مشكلات تطبيق ضريبة المبيعات وإمكانية التحول إلى ضريبة القيمة المضافة"، مركز البحوث والمعلومات، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ١٠ أكتوبر ٢٠٠٤.

٨٨. وزارة المالية، "البيان المالى عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠١٣/٢٠١٤"، القاهرة، ٢٠١٣.

٨٩. وفاق، عبد الباسط، "النظم الجمركية"، دار النهضة العربية، بدون تاريخ.

٩٠. وفاق، عبد الباسط، "سياسات التجارة الخارجية وأهم أدواتها"، دار النهضة العربية، بدون تاريخ.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

١. Abdel-Mowla, Somaya Ahmed, "The Egyptian tax system reforms, investment and tax evasion (٢٠٠٤-٢٠٠٨)", Journal of Economic and Administrative Sciences, Vol. ٢٨, N. ١, ٢٠١٢.
٢. Abdel-Rahman, Abdel-Monem, "Towards a Value-Added Tax in Egypt", ECES Policy Viewpoint, The Egyptian Center For Economic Studies (ECES), Number ٤, November ١٩٩٨.
٣. Anderson, E. et al, ٢٠٠٦, The Role of Public Investment in Poverty Reduction: Theories, Evidence and Methods, Working Paper ٢٦٣, Overseas Development Institute.
٤. Andrew Sunil Rajkumar, Vinaya Swaroop, ٢٠٠٨, Public spending and outcomes: Does governance matter? Journal of Development Economics ٨٦.

- o. Antonis Adam and Manthos D Delis and Pantelis Kammas, 2012, Fiscal decentralization and public sector efficiency: Evidence from OECD countries, Munich Personal RePEc Archive.
7. Baldacci, E., Clements, B., Gupta, S., and Cui, Q., 2008, "Social Spending, Human Capital, and Growth in Developing Countries", *World Development*, 36.
8. Bert Brys, Making Fundamental Tax Reform Happen, OECD Taxation Working Papers, No. 3, 2011
8. Business Climate Legal & Institutional Reform (BIZCLIR), "New Leadership leads customs reform: Lessons from Egypt", Best Practices for the Business Environment, Issue 2, USAID, May 2006.
9. Canaleta, C.G., Arzoz, P.P., and Gárate, M.R. (1998). "Public capital, regional productivity and spatial spillovers", Universidad Pública de Navarra, Lan Gaiak Departamento de Economía Working Paper No. 9811.
10. Cavallo, E. and C. Daude (2011), "Public Investment in Developing Countries: A Blessing or a Curse?", *Journal of Comparative Economics*, Vol. 39, No. 1, pp. 60-81
11. César Calderón and , Luis Servén, 2004, Infrastructure and Economic Development in Sub-Saharan Africa, *Journal of African Economies*, Volume 19, Issue suppl 1.
12. Chong, A. & C. Calderón, 2001, Volume and Quality of Infrastructure and the Distribution of Income: An Empirical Investigation, Inter-American Development Bank and Georgetown University, University of Rochester.
13. Christian E. Weller & Manita Rao, Can Progressive Taxation Contribute to Economic Development, Political economy research institute, University of Massachusetts Boston, July 2008
14. El-Shazly, Alaa, "Tax policy and investment under uncertainty, A neoclassical approach", paper presented to the department of economics 9th conference, "Public Finance Reform in Egypt", Faculty of economics and political sciences, Cairo University, 7-8 June, 2000.
15. Eric M. Zolt and Richard M. Bird, Redistribution Via Taxation: The Limited Role Of The Personal Income Tax In Developing Countries, University of California, Law & Economics Research Paper Series No. 00-22, 2000
16. Fan, et al., 2002, Growth, Inequality, and Poverty in Rural China The Role of Public Investments, research report NO.20, International Food Policy Research Institute.
17. Fan, S. et al, 2006, A multi Level Analysis of Public spending, Growth and Poverty Reduction in Egypt, IFPRI Discussion Paper No.41, International food Policy Research Institute.

18. Fan, S., 2007, Linkages between Government Spending, Growth, and Poverty in India and China, Case study #9-2 of the program: "Food Policy for developing countries: The role of government in the global food system", International Food Policy Research Institute.
19. Fan, S., Hazell, P. and Thorat, S., 1999, Linkages Between Government Spending, Growth and Poverty in Rural India, Research Report 110. Washington, DC: IFPRI.
20. Fan, S., Jitsuchon, S. and Methakunnavut, N., 2004, The Importance of Public Investment for Reducing Rural Poverty in Middle-Income Countries: The Case of Thailand. DSGD Discussion Paper 9, Washington, DC: IFPRI.
21. Fan, S., Zhang, L. and Zhang, X., 2002, Growth, Inequality and Poverty in Rural China: The Role of Public Investments. Research Report 120, Washington, DC: IFPRI.
22. Font, J. and E. Rodriguez, 2000, Is the Impact of Public Investment Neutral Across The regional Income Distribution? Evidence from Mexico, Economic Geography 76(3): 200-222.
23. Graham Gudgin and others, Building Economic Competitiveness: Lessons from Small Peripheral European States, Oxford Economics - Department of Enterprise, Trade and Investment, 2011
24. Gregory Mankiw, Principles of economics, fifth edition, 2008
25. Gwartney, J., Holcombe, R.G. and Lawson, R., 2004, "Institutions and the impact of investment on growth", Paper presented at the Conference of the Association Private Enterprise Education, APEE, (April), Bahamas.
26. Hadi Salehi Esfahani, María Teresa Ramírez, 2002, Institutions, infrastructure, and economic growth, Journal of Development Economics, Volume 70, Issue 2.
27. Howell H. Zee, Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments, IMF, WP/00/87, 2000
28. International Monetary Fund, "Revenue Mobilization in developing countries", The Fiscal Affairs Department, March 8, 2011.
29. Jacques Brasseur, 1993, Introduction à l'économie du développement, Paris : A. Colin, Cursus, Serie Economie.
30. James D. Gwartney and Robert A. Lawson, The Impact of Tax Policy on Economic Growth, Income Distribution, and Allocation of Taxes, Social Philosophy & Policy Foundation, 2006
31. Jim Brumby and Marijn Verhoeven, Public Expenditure after the Global Financial Crisis, in Otaviano Canuto & Marcelo M. Giugale, editors, The Day After Tomorrow, The International Bank for Reconstruction and Development, World Bank.

٢٢. Journard, I., M. Pisu and D. Bloch, Less Income Inequality and More Growth – Are They Compatible? Part ٢. Income Redistribution via Taxes and Transfers Across OECD Countries, OECD Economics Department WP No. ٩٢٦, ٢٠١٢.
٢٣. Kevin A. Hassett and Aparna Mathur, Taxes and Wages, American Enterprise Institute, WP no. ١٢٨, JUNE, ٢٠٠٦
٢٤. Kheir El-Din, Hanaa , Samiha Fawzy and Amal Rafaat, "Marginal Effective Tax Rates and Investment Decisions in Egypt", Egyptian Center For Economic Studies (ECES), Working Paper N. ٤٥, November ٢٠٠٠.
٢٥. Kitamura, Kinobu and Mahmoud M. Abdellatif and "The Egyptian Tax System and Investment Tax Incentives".
٢٦. KPMG's Individual Income Tax and Social Security Rate Survey ٢٠١١
٢٧. Krugman, P. and Venables, T. ,١٩٩٥, 'Globalization and the Inequality of Nations', *Quarterly Journal of Economics*, vol. ١١٠, pp. ٨٥٧-٩٦٧.
٢٨. Martin S. Feldstein, Effects of Taxes on Economic Behaviour, NBER, Working Paper ١٢٤٥٧, ٢٠٠٨, <http://www.nber.org/papers/w12457>
٢٩. Miguel D. Ramirez, ١٩٩٨, Does public investment enhance labor productivity growth in Chile? A cointegration analysis, *The North American Journal of Economics and Finance*.
٤٠. Ministry of Finance, Egyptian Tax Authority (ETA), "Egypt vs GCC, VAT Proposals".
٤١. Mokhtar, Rawia and Omar Salman, "M&E best practices for customs reform and trade facilitation", Development Associates Inc. and USAID, July ٢٠, ٢٠٠٤.
٤٢. Morriset, Jacques, "Tax Incentives: Using Tax Incentives to Attract Foreign Direct Investment", The World Bank Group, Public Policy for the Private Sector, Note N.٢٥٣, Feb ٢٠٠٢.
٤٣. Norman Loayza, Rei Odawara, ٢٠١٠, Infrastructure and Economic Growth in Egypt, World Bank Policy Research Working Paper No. ٥١٧٧
٤٤. OECD, "Business climate development strategy in Egypt, Phase ١: Policy Assessment, Dimension ١-٢:Tax Policy", MENA-OECD Investment Program, January ٢٠١٠.
٤٥. OECD, Reducing income inequality while boosting economic growth: Can it be done?, *Economic Policy Reforms*, ٢٠١٢
٤٦. OECD, Tax Effects on Foreign Direct Investment: Recent Evidence & Policy Analysis, Tax Policy Studies No. ١٧, executive summary, ٢٠٠٧
٤٧. Onyeiwu, Steve, "Tax incentives and foreign direct investment in the MENA region", Paper presented to the ١٢th Annual Conference of the Economic Research Forum, Cairo, December ١٩-٢١, ٢٠٠٥.

- ελ. Pereira, Alfredo Marvao & Roca-Sagales, Oriol, 2002, Spillover effects of public capital formation: evidence from the Spanish regions, Journal of Urban Economics, Elsevier, vol. 52(2), pages 228-256, March.
- εθ. Pierre-Richard Agenor; Mustapha K. Nabli; Tarik M. Yousef, 2000, Public Infrastructure And Private Investment In The Middle East And North Africa, World Bank Policy Research Working Paper 2661.
- ο0. PwC and World Bank, Paying taxes: the Global Picture, reports (from 2006 till 2012), at: www.pwc.com/payingtaxes
- ο1. Radwan, Adel M., "Customs Reform Project", Ministry of Finance, Arab Republic of Egypt, 17-20 April 2004.
- ο2. Ramalho, Rita, "Adding a million tax payers", The World Bank (WB) and the International Finance Corporation (IFC).
- ο3. Ramon E. Lopez, Vinod Thomas, and Yan Wang, The Quality of Growth: Fiscal Policies for Better Results, The World Bank, IEG Working Paper 2008/6
- ο4. Ruud A. de Mooij and Sjef Ederveen, Taxation and foreign direct investment: A synthesis of empirical research, CPB Discussion Paper, No 002, November, 2001
- ο5. Scottish government, Corporation Tax: Discussion Paper Options for Reform, August 2011
- ο6. Shafik, Nemat, 1990, Modeling Investment Behavior in Developing Countries: An Application to Egypt, World Bank Working Paper Series, no. 0402.
- ο7. Simeon Djankov and others, The Effect of Corporate Taxes on Investment and Entrepreneurship, NBER, Working Paper 13706, January 2008, <http://www.nber.org/papers/w13706>
- ο8. Stancik, Juraj; Valila, Timo, 2009, Changes in the Fiscal Stance and the Composition of Public Spending, Center for Economic Research and Graduate Education and Economics Institute (CERGE-EI).
- ο9. Steven J. Davis and Magnus Henrekson, Tax Effects on Work Activity, Industry Mix and Shadow Economy Size: Evidence from Rich-Country Comparisons, NBER, Working Paper 10009, May 2004, <http://www.nber.org/papers/w10009>
- η0. The World Bank, International Finance Corporation, Paying Taxes 2011, The global picture, pp. 98-100
- η1. Thomas Piketty and Nancy Qian, Income Inequality and Progressive Income Taxation in China and India, 1986-2010, June 2004
- η2. UNCTAD, "Tax incentives and foreign direct investment, A global Survey", United Nations Conference on Trade and Development, ASIT Advisory Study N.16, United Nations, Geneva, 2000.

٦٣. United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD), "Tax incentives and Foreign Direct Investment: A Global Survey", United Nations, ASIT Advisory Studies, N.١٦, Geneva, ٢٠٠٠.
٦٤. V. G. R. Chandran Govindaraju,, Ramesh Rao, Sajid Anwar, ٢٠١١, Economic growth and government spending in Malaysia: a re-examination of Wagner and Keynesian views, Economic Change and Restructuring , Volume ٤٤, Issue ٢.
٦٥. Valter Di Giacinto, Giacinto Micucci and Pasqualino Montanaro, ٢٠٠٩, Dynamic macroeconomic effects of public capital: evidence from regional Italian data, Banca D'Italia, Volume ٧٣٢.
٦٦. World Bank, ١٩٩٤, World Development Report: Infrastructure for Development, Washington, DC, United States: World Bank
٦٧. Yogi Rahmayanti & Theara Horn, ٢٠١٠, Expenditure Efficiency and the Optimal Size of Government in Developing Countries," Discussion Papers in Economics and Business ١٠-٢٠, Osaka University, Graduate School of Economics and Osaka School of International Public Policy (OSIPP).
٦٨. Young Lee and Roger H. Gordon, Tax structure and economic growth, Journal of Public Economics ٨٩, ٢٠٠٥

ثالثاً : مواقع الكترونية:

١. KPMG tax rates online, www.kpmg.com
٢. OECD Revenue statistics, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-revenue-by-sector-٢٠٠٨_٢٠٧٥٨٥١٠-table٨
٣. www.worldwide-tax.com/
٤. الموقع الإلكتروني للجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء: www.capmas.gov.eg
٥. الموقع الإلكتروني لوزارة المالية www.mof.gov.eg ، حساب ختامى الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/٢٠٠٩ ، ٢٠٠٩/٢٠١٠ ، ٢٠١٠/٢٠١١ ، ٢٠١١/٢٠١٢
٦. الموقع الإلكتروني: www.data.worldbank.org/indicator/GC.TAX.TOTL.GD.Z٥

رابعاً: مواقع الإنترنت:

١. <http://planing١٠.customs.forumegypt.net>
٢. <http://rru.worldbank.org>
٣. <http://unctad.org>
٤. <http://WWW.bizclir.com>
٥. <http://WWW.doingbusiness.org>
٦. <http://WWW.eastlaws.com>
٧. <http://WWW.eces.org.eg>
٨. <http://WWW.erf.org.eg>

9. <http://WWW.gfptt.org>
10. <http://WWW.ier.hit-ac.jp>
11. <http://WWW.imf.org>
12. <http://WWW.mof.gov.eg>
13. <http://WWW.oecd.org>

٢٤١	المجتمع المدني ومستقبل التنمية في مصر	مارس ٢٠١٣
٢٤٢	التغيرات الهيكلية للقوة العمل على مستوى المحافظات فى مصر وآفاق المستقبل حتى عام	مارس ٢٠١٣
٢٤٣	تطوير إستراتيجية التنمية الصناعية بمصر مع التركيز على قطاع الغزل والنسيج والملابس الجاهزة	نوفمبر ٢٠١٣
٢٤٤	أثر المناطق الصناعية على تنمية المحافظات المصرية (بالتطبيق على محافظات إقليم قناة السويس)	نوفمبر ٢٠١٣
٢٤٥	نموذج رياضى احصائى للتنبؤ بالأحمال الكهربائية باستخدام الشبكات العصبية	نوفمبر ٢٠١٣
٢٤٦	دور الجمعيات الأهلية فى دعم التعليم الأساسى " دراسة ميدانية "	نوفمبر ٢٠١٣
٢٤٧	"دور السياسات المالية فى تحقيق النمو والعدالة فى مصر" مع التركيز على الضرائب والاستثمار العام	نوفمبر ٢٠١٣