

# جمهورية مصر العربية



معهد التخطيط القومى

## سلسلة مذكرات خارجية

مذكرة خارجية رقم ( ١٦٢٨ )  
دور النظام الضريبي فى تحقيق أهداف  
السياسة المالية فى مصر

إعداد

د. نفين كمال حامد

سبتمبر ٢٠٠٥

جمهورية مصر العربية - طريق صلاح سالم - مدينة نصر - القاهرة - مكتب بريد رقم ١١٧٦٥

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

# دور النظام الضريبي في تحقيق أهداف السياسة المالية في مصر

اعداد

د. نيفين كمال حامد

خبير أول بمركز دراسات السياسات الكلية

## المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
١	١- مقدمة
١	٢- أهداف السياسة المالية والضريبية
٣	٣- تطور الإيرادات الضريبية ودورها في تحقيق أهداف السياسة المالية
١١	٤- هيكل الإيرادات الضريبية ودورها في تحقيق أهداف السياسة المالية
١٥	٤-١ هيكل إيرادات الضرائب المباشرة
١٧	٤-١-١ هيكل إيرادات الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين
٢١	٤-١-٢ هيكل إيرادات الضرائب على دخول شركات الأموال
٢٥	٤-٢ هيكل إيرادات الضرائب غير المباشرة
٣١	٥- تقييم محاولات الإصلاح الضريبي في مصر
٣١	٥-١ إصدار قانون الضرائب على المبيعات
٣٢	٥-٢ إصدار قانون الضريبة الموحدة على الدخل
٣٣	٥-٣ تعديلات التعريفات الجمركية
٣٤	٥-٤ القانون الجديد للضريبة على الدخل
٣٧	٥-٤-١ بعض الآثار المتوقعة للقانون
٣٩	٥-٥ تطبيق اللامركزية في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة
٤٠	٦- خبرات الدول الأخرى في الإصلاح الضريبي
٤٥	٧- الخلاصة ونتائج البحث
٤٧	الهوامش
٥٠	المراجع

فهرس الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
٤	تطور الايرادات الضريبية وأهم مؤشراها خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(١)
٧	تطور الايرادات الضريبية وعجز الموازنة العامة للدولة والدين المحلي الحكومي خلال الفترة (١٩٩١/٩٠- ٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٢)
٩	بعض مؤشرات أداء الاقتصاد المصرى خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٣)
١٣	هيكل الايرادات الضريبية خلال الفترة (١٩٩١/٩٠- ٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٤)
١٥	هيكل ايرادات الضرائب المباشرة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٥)
١٨	هيكل ايرادات الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٦)
٢٣	هيكل ايرادات الضرائب على شركات الأموال خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٧)
٢٧	هيكل ايرادات الضرائب غير المباشرة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٨)

فهرس الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
٥	تطور الايرادات العامة والايادات الضريبية خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(١-أ)
٥	نسبة الايرادات الضريبية للايرادات العامة وللناتج المحلي الاجمالي خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(١-ب)
٨	تطور عجز الموازنة العامة للدولة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٢-أ)
٨	بعض مؤشرات الموازنة العامة للدولة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٢-ب)
١٤	تطور هيكل الايرادات الضريبية خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٣-أ)
١٤	هيكل الايرادات الضريبية في عامي ١٩٩١/٩٠، ٢٠٠٢/٢٠٠٣	(٣-ب)
١٦	تطور هيكل ايرادات الضرائب المباشرة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٤-أ)
١٦	هيكل ايرادات الضرائب المباشرة في عامي ١٩٩١/٩٠، ٢٠٠٢/٢٠٠٣	(٤-ب)
١٩	هيكل ايرادات الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٥-أ)
١٩	هيكل ايرادات الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين في عامي ١٩٩١/٩٠، ٢٠٠٢/٢٠٠٣	(٥-ب)
٢٣	تطور هيكل ايرادات الضرائب على شركات الأموال خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٦)
٢٨	تطور ايرادات الضرائب غير المباشرة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)	(٧-أ)
٢٨	هيكل ايرادات الضرائب غير المباشرة في عامي ١٩٩١/٩٠، ٢٠٠٢/٢٠٠٣	(٧-ب)

## دور النظام الضريبي فى تحقيق أهداف السياسة المالية فى مصر

### ١- مقدمة:

يهدف هذا البحث إلى تقييم دور النظام الضريبي - كأحد أدوات السياسة المالية - فى تحقيق أهداف هذه السياسة فى مصر خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٢/٢٠٠٣)، ولقد تم إختيار هذه الفترة الزمنية للدراسة لأنها الفترة التى تحققت خلالها عدة تغيرات اقتصادية سواء فيما يتعلق بأهداف السياسات الاقتصادية المختلفة أو أدائها من تشريعات ونظم وإجراءات، وبدأت هذه الفترة بتنفيذ المرحلة الأولى من برنامج الإصلاح الاقتصادى (مرحلة التثبيت والاستقرار) فى عام ١٩٩١، وما صاحبها من تغييرات ضريبية تشريعية كإحلال الضريبة العامة على المبيعات محل الضريبة على الاستهلاك فى نفس العام (١٩٩١)، ثم إصدار قانون الضريبة الموحدة على الدخل فى عام ١٩٩٣، ثم تنفيذ المرحلة الثانية من الضريبة على المبيعات، وتطبيق عدة تخفيضات على تعريف الضرائب الجمركية، وإلغاء الضريبة على التركات ثم إلغاء رسم الأيلولة.. الخ.

ومن ثم تتطلب كل هذه التغيرات الضريبية تقييم تأثيرها على حصيلة الإيرادات الضريبية وهيكليتها، حتى يمكن التعرف على مدى نجاحها فى تحقيق أهداف السياسة المالية. بالإضافة إلى تقييم محاولات الإصلاح الضريبي خلال فترة الدراسة وما هو متوقع مستقبلاً، خاصة فيما يتعلق بتطبيق القانون الجديد للضريبة العامة على الدخل، وتطبيق اللامركزية فى إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة. ثم يتم مقابلة ما حققه النظام الضريبي فى مصر خلال فترة الدراسة ببعض ما حققته النظم الضريبية فى اقتصادات أخرى سواء نامية أو متقدمة، وذلك للاستفادة من مواطن القوة فى هذه النظم، ومحاولة تطبيق منها ما يلائم الحالة المصرية.

### ٢- أهداف السياسة المالية والضريبية:

تهدف السياسة المالية كأحد السياسات الاقتصادية الهامة إلى تحقيق ثلاثة أهداف رئيسية: مالية واقتصادية واجتماعية. يقصد بالأهداف المالية توفير الحصيلة المالية اللازمة لتمويل الانفاق العام بمتطلباته المختلفة الاستثمارية والجارية والاجتماعية، وفى حالة تحقيق هذا الهدف الأولى، يمكن تحقيق هدف آخر ضمنى وهو تحقيق التوازن بين جانبي الموازنة العامة للدولة (الإيرادات والنفقات العامة) على الأقل، أو تحقيق فائض، أو تحقيق الوضع الأسوأ وهو تحقيق عجز فى هذه الموازنة،

ولكن لا يجب أن يكون هناك عجز في الموازنة الجارية على الأقل، حتى يمكن استخدام هذا الفائض الجارى في تمويل جزء من الانفاق الاستثمارى والتحويلات الرأسمالية. وذلك حتى لا تظهر المشاكل الاقتصادية في حالة ظهور العجز في الموازنة العامة مثل التضخم وتزايد الدين العام... الخ.

أما الأهداف الاقتصادية للسياسة المالية فتركز في تحقيق الاستقرار الاقتصادى على المستوى الكلى خاصة فيما يتعلق بالمستوى العام للأسعار، وتخصيص الموارد بما يحقق أهداف التنمية في التشغيل والتصدير والنمو وخلافه، وذلك عن طريق تحديد استخدامات الانفاق الاستثمارى العام، واستخدام الحوافز المالية الملائمة من ضرائب واعانات لتحفيز القطاع الخاص على تخصيص موارده بما يحقق أهداف التنمية المرجوة.

وأخيراً الأهداف الاجتماعية التى يرغبى من ورائها تحقيق العدالة الاجتماعية وتحسين توزيع الدخل، وذلك عن طريق إعادة توزيع الموارد أو الدخول باستخدام الأدوات المالية المتاحة من ضرائب ورسوم جركية واعانات ومعاشات.

ويساهم النظام الضريبي كأحد أهم أدوات السياسة المالية في تحقيق الأهداف سابقة الذكر، من خلال الهيكل الضريبي وسعر الضريبة والجهاز القائم بتحصيل هذه الضرائب، ولكي ينجح أى نظام ضريبي في تحقيق الأهداف السابقة لابد أن يتسم هذا النظام بثلاث صفات هى: الكفاءة والعدالة والتبسيط، ولكن من الصعب تحقيق هذه السمات في حالة الدول النامية ومنها مصر، وذلك للأسباب التالية<sup>(1)</sup>:

- كبر حجم القطاع غير الرسمى سواء في مرحلة التشغيل أو الانفاق مما يحول دون تسجيل كافة الدخول وأوجه انفاقها، ومن ثم لا يكون هناك حصر كامل للمجتمع الضريبي مما يخفض من الايرادات الضريبية بدرجة كبيرة.
- يترتب على السبب السابق صعوبة توافر الاحصاءات والبيانات اللازمة لاختبار وتقييم السياسات الضريبية من قبل صانعى هذه السياسات، مما يؤدي إلى إحداث تغييرات هامشية جزئية في النظام الضريبي القائم غير الكفاء، وذلك لصعوبة إجراء تغييرات أساسية به بسبب نقص البيانات، ويساهم هذا الأمر في استمرارية النظام الضريبي غير الكفاء وصعوبة تغييره.

- انخفاض كفاءة العاملين بالجهاز الضريبي ، نتيجة عدم حصولهم على القدر المناسب من التعليم والتدريب، مما يعوق عمل النظام الضريبي بالكفاءة المطلوبة. بالإضافة إلى عدم توافر الموارد اللازمة لدفع أجوراً مجزية لهؤلاء العاملين تحفزهم على العمل بكفاءة أكبر، وتحميهم من ممارسة الفساد. علاوة على ضعف آلية إجراء العمليات بالجهاز الضريبي.

- عدم العدالة (التكافؤ) في توزيع الدخل، والميل إلى محاباة أصحاب الدخل المرتفعة نتيجة لنفوذهم الاقتصادي والسياسي، وخاصة في حالة الدول النامية التي تمر بمرحلة التحول إلى اقتصاديات السوق الحر، وتسعى إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي، فيظهر لديها انخفاض في الحصيلة الضريبية من ضرائب الدخل الشخصي والثروة العقارية، ذلك على الرغم من إمكانية زيادة الحصيلة الضريبية من هذه الفئة الغنية دون الإضرار بمستوى معيشة أصحاب الدخل المنخفضة. ويعتبر الترويج في الوقت الحالي للضريبة النسبية ذات السعر الواحد Flat Tax، وإحلالها محل الضريبة التصاعدية (شرائح دخلية بأسعار تصاعدية) مظهراً واضحاً من مظاهر هذه المحاباة.

ومن ثم تحاول الدول النامية ومنها مصر في ظل هذه العقبات أن تخلق نظاماً ضريبياً كفنناً بقدر الامكان يحقق أهداف السياسة المالية سابقة الذكر، كما سيتم بيانه في النقاط التالية.

٣-تطور الإيرادات الضريبية ودورها في تحقيق أهداف السياسة المالية:  
يوضح الجدول رقم (١) أن تطور الإيرادات الضريبية يعتبر مؤشراً واضحاً لتطور الأداء الاقتصادي خلال فترة الدراسة. فيظهر التزايد الواضح في معدلات نمو الإيرادات الضريبية، ونسبتها للإيرادات العامة، ونسبتها للناتج المحلي الإجمالي بعد تطبيق برنامج التثبيت الاقتصادي في عام ١٩٩١، واستمرار هذا الوضع حتى قرب نهاية التسعينيات، ثم بداية التناقص بعد ذلك وحتى نهاية فترة الدراسة، نتيجة تراجع جميع مؤشرات الأداء الاقتصادي تقريباً خلال هذه الفترة بسبب أزمة دول جنوب شرق آسيا في يوليو ١٩٩٧، وتراجع إيرادات السياحة المصرية، وخروج رؤوس الأموال الأجنبية، وتراجع نشاط سوق الأوراق المالية، وما ترتب على ما سبق من تراجع معدلات الاستثمار والنمو وتزايد عجز الموازنة العامة للدولة وميزان المدفوعات ومعدلات التضخم مرة أخرى،



وتدهور قيمة العملة الوطنية نتيجة تناقص المعروض من النقد الأجنبي بالنسبة للطلب عليه.

وقد وصلت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة إلى أقصى نسبة لها خلال فترة الدراسة (٦,٦%) في عام ١٩٩٩/٩٨ الذي ظهر بعده تراجعاً واضحاً في مؤشرات أداء الاقتصاد المصري. ولم يتعد معدل نمو الإيرادات الضريبية ٨% في المتوسط خلال العشر سنوات الأخيرة بعد استبعاد عام ١٩٩٢/٩١، الذي تحقق خلاله طفرة في الإيرادات الضريبية في بداية تطبيق برنامج الإصلاح الاقتصادي لم تتكرر بعد ذلك، وهذا المعدل أقل من مثيله بالنسبة للانفاق العام.

جدول رقم (١)

تطور الإيرادات الضريبية وأهم مؤشراتهما خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٣/٢٠٠٢)

القيمة بالمليار جنيه

السنة/البيان	الإيرادات العامة	الإيرادات الضريبية	نسبة الإيرادات الضريبية للإيرادات العامة %	الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق وبالأسعار الجارية	نسبة الإيرادات الضريبية للناتج المحلي الإجمالي %	مرونة النظام الضريبي *
١٩٩١/٩٠	٣٣,٤٩٩	١٥,٩٣١	٤٧,٦	١١٠,٢٨٧	١٤,٤	-
١٩٩٢/٩١	٤٧,٣٠٠	٢٤,٨٠٧	٥٢,٤	١٣١,٤٩٥	١٨,٩	٢,٩٠
١٩٩٣/٩٢	٥٤,٠٣٣	٢٨,٤٦٢	٥٢,٧	١٤٦,٥٩٧	١٩,٤	١,٢٨
١٩٩٤/٩٣	٦٣,٨٤٦	٣٢,٤٥٨	٥٠,٨	١٦٢,٣٤٠	٢٠,٠	١,٣١
١٩٩٥/٩٤	٥٩,٣٧٢	٣٥,٢٤٧	٥٩,٤	١٩٠,٥٦٤	١٨,٥	٠,٤٩
١٩٩٦/٩٥	٦٣,٨٢٨	٣٨,٥٩٤	٦٠,٥	٢١٤,٩٠٢	١٨,٠	٠,٧٤
١٩٩٧/٩٦	٦٥,٧٩٦	٤٠,٣٧٢	٦١,٤	٢٣٨,٩٥٢	١٦,٩	٠,٤١
١٩٩٨/٩٧	٧٤,٨٥١	٤٤,١٩٣	٥٩,٠	٢٨٦,٥٦٠	١٥,٤	٠,٤٨
١٩٩٩/٩٨	٧٧,٤٦٦	٤٨,٤٥٦	٦٢,٦	٣٠٦,١١١	١٥,٨	١,٤١
٢٠٠٠/٩٩	٨٣,٩٩٢	٥١,٦٥٧	٦١,٥	٣٣٩,٨٤٩	١٥,٢	٠,٥٨
٢٠٠١/٢٠٠٠	٨٥,٣٤٨	٥٢,٣٥٩	٦١,٣	٣٦٠,٠٥٣	١٤,٥	٠,٢٤
٢٠٠٢/٢٠٠١	٨٩,٠٦٤	٥٢,٢٦٧	٥٨,٧	٣٧٨,٩٠٠	١٣,٨	٠,٠٣-
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٩٨,٨٢٢	٥٧,٤٣٨	٥٨,١	٤١٧,٥٠٠	١٣,٨	٠,٩٧

المصدر: - الجريدة الرسمية، حساب ختامى الموازنة العامة للدولة، عدة سنوات.

- وزارة المالية، بيان التابعة المالية البلدية عن السنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٣ مقارنة بختامى السنة المالية ٢٠٠٣/٢٠٠٢، بيانات غير منشورة.

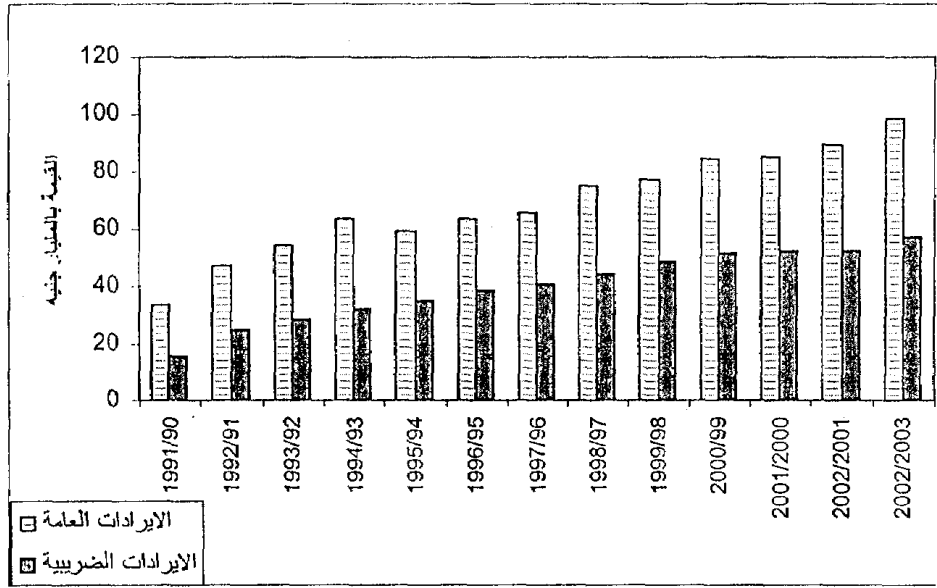
- وزارة التخطيط، تقرير متابعة خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية ووثائق الخطط السنوية، عدة سنوات.

معدل التغير في الإيرادات الضريبية في سنة ما

تم تقدير المرونة كالتالي:

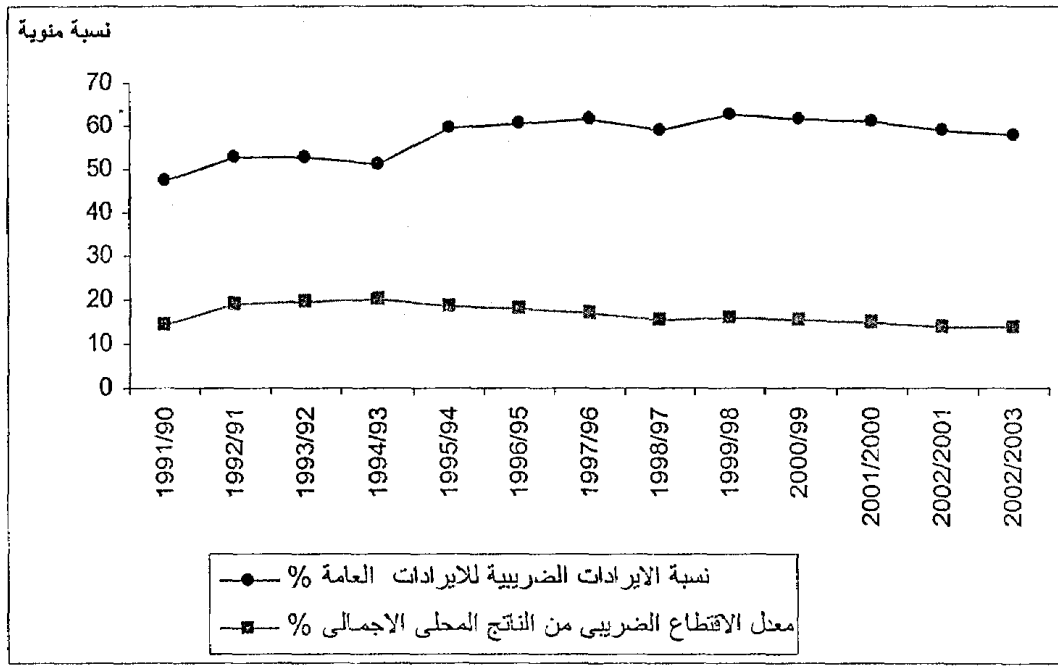
معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي بسعر السوق في نفس السنة

شكل رقم (أ-١): تطور الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية خلال الفترة (١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢)



شكل رقم (ب-١): نسبة الإيرادات الضريبية للإيرادات العامة وللنتاج المحلي الإجمالي خلال الفترة (١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢)

(٢٠٠٣/٢٠٠٢)



أما بالنسبة لنسبة الإيرادات الضريبية للنتائج المحلى الإجمالى، فقد وصلت إلى أعلى معدل لها في عام ١٩٩٤/٩٣ (٢٠%) بعد تطبيق برنامج التثبيت وإصدار قانون الضريبة العامة على المبيعات في نفس العام، وهى أعلى بعض الشيء عن مثيلتها في الدول النامية (١٨%)، ولكنها أقل بكثير من مثيلتها في الدول المتقدمة (٣٨%)<sup>(٢)</sup>. ولقد أخذت هذه النسبة في التراجع الواضح بعد ذلك حتى أصبحت أقل بكثير من مثيلتها في الدول النامية، وقد بلغت ١٦,٥% فقط في المتوسط خلال فترة الدراسة.

يلاحظ وجود بعض الثبات النسبي بل الانخفاض في قيمة الإيرادات الضريبية خلال الفترة (٢٠٠٠/٩٩ - ٢٠٠٢/٢٠٠١) مما يشير إلى جهود النشاط الاقتصادى خلال هذه السنوات، وسيطرة الركود على السوق المصرى، مع ظهور بعض التحسن في العام الأخير من فترة الدراسة (٢٠٠٣/٢٠٠٢).

كما تم قياس مدى مرونة النظام الضريبي المصرى باستخدام مؤشر بسيط يقيس العلاقة بين معدل التغير في الإيرادات الضريبية ومعدل التغير في الناتج المحلى الإجمالى، فإظهر هذا المؤشر ضعف استجابة الإيرادات الضريبية للتغير في الناتج المحلى الإجمالى خلال فترة الدراسة، حيث بلغت هذه المرونة في المتوسط حوالى ٠,٩ خلال فترة الدراسة ولم تتعد الواحد الصحيح إلا في سنوات قليلة، مع ارتفاعها في النصف الأول من التسعينيات عن بقية فترة الدراسة حيث يتسم النصف الأول من التسعينيات بكثير من مظاهر الاستقرار وبعض الرواج الاقتصادى، بل كانت استجابة الإيرادات الضريبية للزيادة في الناتج المحلى الإجمالى سالبة في أحد سنوات الدراسة (عام ٢٠٠٢/٢٠٠١).

كما يوضح الجدول رقم (٢) مدى العلاقة بين تطور الإيرادات الضريبية للدولة وتزايد العجز الكلى في الموازنة العامة خلال فترة الدراسة، حيث بلغت نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات الجارية حوالى ٦٦% في المتوسط خلال فترة الدراسة، أى لاتغطى الإيرادات الضريبية سوى أكثر من ثلثى النفقات الجارية بقليل، وهى المصدر الرئيسى لتمويل هذه النفقات، كما يلاحظ التناقص المستمر في هذه النسبة بعد عام ١٩٩٨/٩٧ مع تزايد ظاهرة الركود وتراجع بعض مؤشرات أداء الاقتصاد المصرى كما هو موضح في الجدول رقم (٣). كذلك يتضح من الجدول رقم (٢) أثر تحول الفائض الجارى إلى عجز على قيمة العجز الكلى بالموازنة ونسبته

للنتائج المحلى الاجمالي، فكلما ارتفعت نسبة تغطية الايرادات الضريبية للنفقات الجارية كلما زادت قيمة الفائض الجارى، ومن ثم انخفضت نسبة العجز الكلى للنتائج المحلى الاجمالي (مع بعض الاستثناءات البسيطة في العاميين الأوليين من فترة الدراسة)، فخلال فترة تحقيق الفائض الجارى كان متوسط نسبة تغطية الايرادات الضريبية للنفقات الجارية حوالى ٦٩%، انخفض إلى ٦٣% فقط عندما تحول هذا الفائض إلى عجز اعتباراً من عام ١٩٩٧/٩٦ وما تلاه من سنوات حتى نهاية فترة الدراسة، وبالتالي اتسمت هذه الفترة (١٩٩٧/٩٦-٢٠٠٣/٢٠٠٢) بمعاودة ارتفاع نسبة العجز الكلى بالموازنة للنتائج المحلى الاجمالي، حتى وصلت إلى ١٢,٥% في نهاية الفترة، بعد أن كانت ٣,٤% فقط في بدايتها. اذن ينبغي تحقيق فائض في الموازنة الجارية حتى يمكن المساهمة في تخفيض العجز الكلى بالموازنة ونسبته للنتائج المحلى الاجمالي، ومن ثم تخفيض الآثار الاقتصادية السلبية الناتجة عن تزايد هذا العجز.

جدول رقم (٢)

تطور الايرادات الضريبية وعجز الموازنة العامة للدولة والدين المحلى الحكومى  
خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٣/٢٠٠٢)

القيمة بالمليار جنيه

السنة / البيان	النفقات الجارية	نسبة تغطية الايرادات الضريبية للنفقات الجارية %	العجز/الفائض الجارى في الموازنة العامة للدولة	العجز الكلى في الموازنة العامة للدولة	نسبة العجز/الفائض الكلى للعجز	نسبة العجز الكلى للفائض الجارى	الدين المحلى الحكومى	نسبة الدين المحلى الحكومى للنتائج المحلى الاجمالي %
١٩٩١/٩٠	٢٥,٦٩١	٦٢,٠	١,٧٢٥+	٣,٧٤٠	٤٦,١	٣,٤	٧٥,٩	٦٨,٨
١٩٩٢/٩١	٣٢,٩٩٠	٧٥,٢	٤,٩٣٨+	٨,٥٥٩	٥٧,٧	٦,٥	٨١,٢	٦١,٨
١٩٩٣/٩٢	٤١,٦٨٣	٦٨,٣	٢,٦٩٨+	٥,٣٨٩	٥٠,١	٣,٧	٨٧,٣	٥٩,٦
١٩٩٤/٩٣	٤٦,٧٤١	٦٩,٤	٢,٧٢٢+	٧,٩٤٤	٣٤,٣	٤,٩	٩٥,٩	٥٩,١
١٩٩٥/٩٤	٥٠,١٤٧	٧٠,٣	١,٧٩٣+	١١,٠٧٦	١٦,٢	٥,٨	١٠٥,٠	٥٥,١
١٩٩٦/٩٥	٥٥,٧٧٠	٦٩,٢	٠,٥٦٣+	١٧,٦٢٢	٣,٢	٨,٢	١١٤,١	٥٣,١
١٩٩٧/٩٦	٦٠,٧٤٢	٦٦,٥	١,٩٥٨-	٢٢,٢٤٦	٨,٨-	٩,٣	١٢٥,٥	٥٢,٥
١٩٩٨/٩٧	٦٢,٩٤٠	٧٠,٢	١,١٢٣-	١٨,٧٤٠	٦,٠-	٦,٥	١٣٦,٨	٤٧,٧
١٩٩٩/٩٨	٩٦,١١٦	٧٠,١	٢,٩٨٢-	٢٣,٦٧١	١٢,٦-	٧,٧	١٤٧,٢	٤٨,١
٢٠٠٠/٩٩	٧٨,١٣٥	٦٦,١	٧,٥٤٤-	٢٨,١٩٤	٢٦,٨-	٨,٣	١٦٤,٤	٤٨,٤
٢٠٠١/٢٠٠٠	٨٥,٨٤٣	٦١,٠	١٣,٥٠٦-	٣٤,١٥٢	٣٩,٥-	٩,٥	١٩٤,٨	٥٤,١
٢٠٠٢/٢٠٠١	٩٥,٧٦٦	٥٤,٦	٢١,٢١٨-	٤٥,٣٣٨	٤٦,٨-	١٢,٠	٢٢١,٢	٥٨,٤
٢٠٠٣/٢٠٠٢	١٠٧,٠٦٩	٥٣,٦	٢٦,٢٥٥-	٥٢,١١٣	٥٠,٤-	١٢,٥	٢٥٢,٢	٦٠,٤

المصدر: - جدول رقم (١) في هذا البحث.

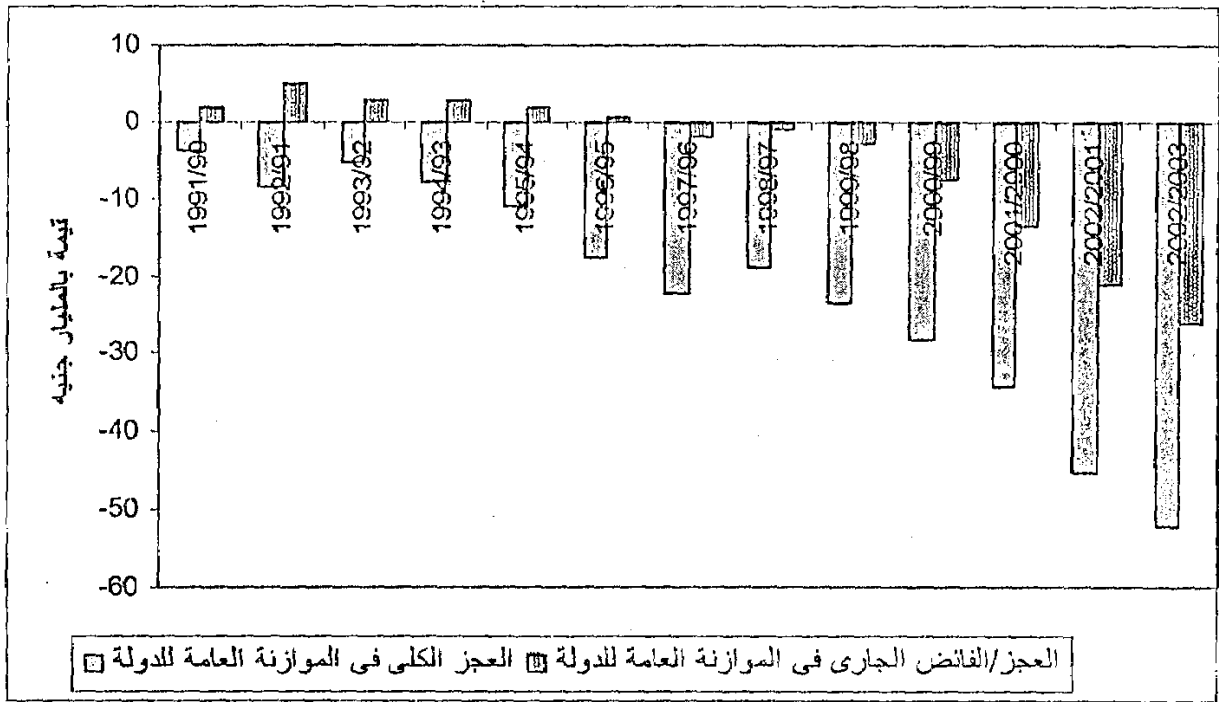
- الجريدة الرسمية، حساب محتامى الموازنة العامة للدولة، عدة سنوات.

- وزارة المالية، بيان المتابعة المالية المبدئية عن السنة المالية ٢٠٠٣/٢٠٠٤ مقارنة بختامى السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣، بيانات غير منشورة.

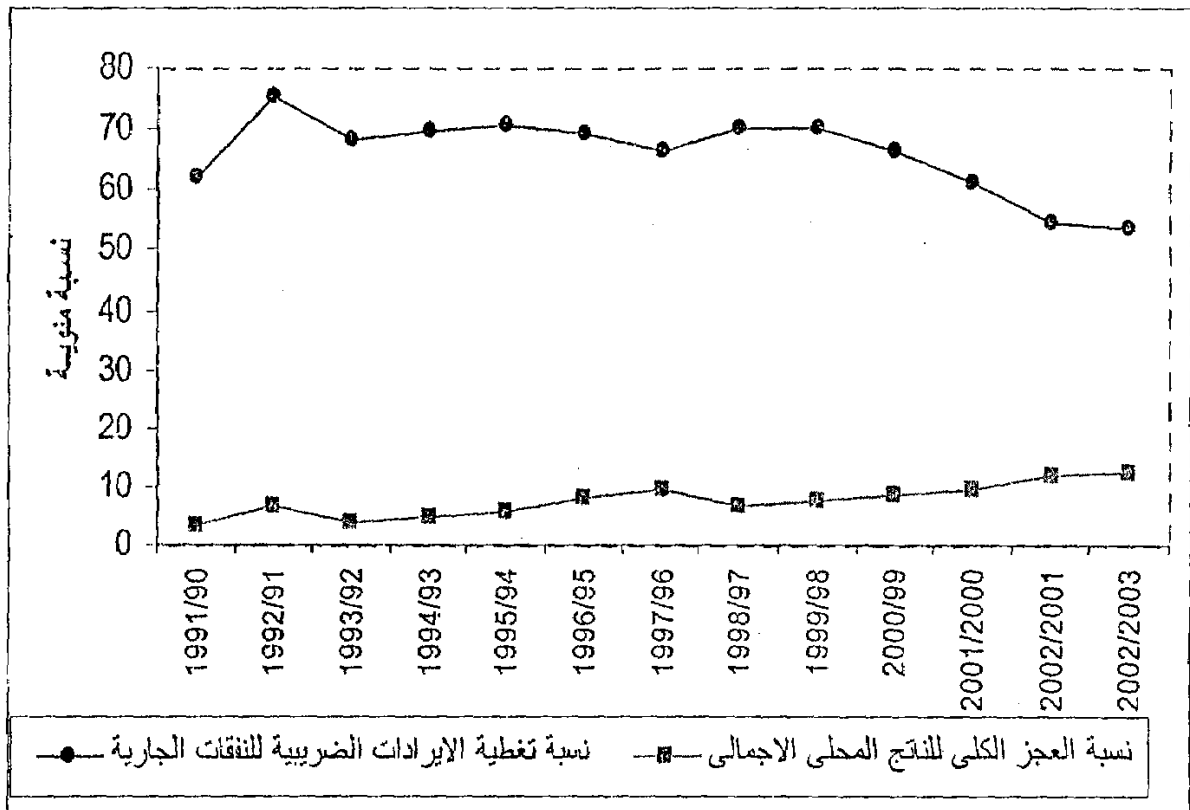
- معهد التخطيط القومى، إدارة الدين العام المحلى وتمويل الاستثمارات العامة في مصر، سلسلة قضايا التخطيط والتنمية رقم (١٥٨)، يوليو ٢٠٠٢، ص ٦.

- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥ ومشروع خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لعام ٢٠٠٤/٢٠٠٥، مايو ٢٠٠٤، ص ٢٥.

شكل رقم (٢-أ): تطور عجز الموازنة العامة للدولة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢)



شكل رقم (٢-ب): بعض مؤشرات الموازنة العامة للدولة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢)



جدول رقم (٣)

بعض مؤشرات أداء الاقتصاد المصري\*

خلال الفترة (١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٢/٢٠٠٣)

القيمة بالمليار جنيه

السنة/البيان	الأرقام القياسية لأسعار المستهلكين حضر الجمهورية ١٠٠=١٩٩٦/٩٥	الناتج الخلى الاجملى بسعر السوق وبالأسعار الثابتة لعام ١٩٩٦/٩٥	معدل نمو الناتج الخلى الاجملى بسعر السوق %	معدل الاستثمار %	معدل البطالة %	معدل التضخم %
١٩٩١/٩٠	٦٠,٦	١٨٢,٠	-	٢٢,٩	٩,٢	١٤,٧
١٩٩٢/٩١	٧٠,٥	١٨٦,٥	٢,٥	١٩,١	٩,٢	٢١,١
١٩٩٣/٩٢	٧٩,٦	١٨٤,٢	١,٢-	٢١,٢	١٠	١١,١
١٩٩٤/٩٣	٨٧,٦	١٨٥,٣	٠,٦	٢٠,٦	٩,٨	٩,١
١٩٩٥/٩٤	٩٢,١	٢٠٦,٩	١١,٧	٢٠,٧	٩,٦	٩,٣
١٩٩٦/٩٥	١٠٠	٢١٤,٩	٣,٩	١٩,٦	٩,٢	٧,٣
١٩٩٧/٩٦	١٠٩	٢١٩,٢	٢,٠	١٩,٥	٨,٨	٦,٢
١٩٩٨/٩٧	١١٣,٢	٢٥٣,١	١٥,٥	٢٠,٥	٨,٥	٣,٨
١٩٩٩/٩٨	١١٦,٥	٢٦٢,٨	٣,٨	٢٠,٣	٨,٢	٣,٨
٢٠٠٠/٩٩	١١٩,٦	٢٨٤,٢	٨,١	١٨,٣	٧,٩	٢,٨
٢٠٠١/٢٠٠٠	١٢٢,٦	٢٩٣,٧	٣,٣	١٧,٠	٨,٤	٢,٤
٢٠٠٢/٢٠٠١	١٢٥,٦	٣٠١,٧	٢,٧	١٨,٣	٩,٠٢	٢,٤
٢٠٠٣/٢٠٠٢	١٣٠	٣٢١,٢	٦,٥	١٧,٠	٩,٩	٣,٢

المصدر:

- جدول رقم (١) في هذا البحث.
  - الجهاز المركزى للتعين العامة والإحصاء، الأرقام القياسية لأسعار المستهلكين.
  - معهد التخطيط القومى، العوامل المحددة للنمو الاقتصادى في الفكر النظرى وواقع الاقتصاد المصرى، سلسلة قضايا التخطيط والتنمية رقم (١٦٧)، يوليو ٢٠٠٣، ص ٤٢.
  - وزارة الصناعة والتجارة الخارجية، التقرير الربع السنوى، ٢٠٠٣/٢٠٠٤.
  - موقع البنك المركزى المصرى على شبكة الانترنت : [www.cbe.gov.eg](http://www.cbe.gov.eg).
- \* يلاحظ أن بعض هذه المؤشرات لا تعبر عن الواقع الملموس لأنها تعتمد في تقديرها على البيانات الرسمية التي قد يعثرها بعض أوجه القصور في بعض الأحيان مما يجعلها عن تمثيل الواقع الفعلى بصورة كاملة.

يتضح مما سبق ان الايرادات الضريبية لم تقم بدورها المالى الأساسى فى تمويل الانفاق العام كما ينبغى خلال فترة الدراسة، وخاصة منذ منتصف التسعينيات، ويعتبر تزايد نسبة العجز الكلى بالموازنة للناتج المحلى الإجمالى وتزايد قيمة الدين العام المحلى وأعباء خدمته، حتى وصل هذا الدين (الحكومى منه فقط) إلى ٢٥٢,٢ مليار جنيه فى نهاية يونيو ٢٠٠٣ بنسبة ٦٠,٤% من الناتج المحلى الإجمالى، مؤشرا جديداً لقصور الإيرادات الضريبية فى تمويل الانفاق العام. ويرجع ذلك إلى الأسباب التالية:

- ضيق قاعدة المجتمع الضريبى بسبب أن جزءاً كبيراً من الاقتصاد غير رسمى، وبالتالي لا يتم حصره ضمن المجتمع الضريبى، وانخفاض متوسط دخل الفرد وكثرة حالات الإعفاءات الضريبية مثل الإعفاءات الممنوحة لبعض الأنشطة الاقتصادية، ولأرباح الفنانين التشكيلين ولأرباح تأليف الكتب بكافة أنواعها وغيرها. فقاعدة المجتمع الضريبى فى مصر لا تتعدى نحو ٥ مليون ممول فقط، غالبيتهم من الممولين الصغار، وتبلغ الشريحة المتوسطة من الممولين بين ٥٠-٦٠ ألف ممول فقط، ٦٠% من الإيرادات تحصل من ٨٠٠-١٠٠٠ ممول فقط<sup>(٣)</sup>.

- ارتفاع سعر الضريبة على الدخل وانخفاض حد الإعفاء للأعباء العائلية فى القانون الحالى للضريبة على الدخل، مما يزيد من ظاهرة التهرب الضريبى، فيبدأ السعر بـ ٢٠% حتى صافى دخل ٢٥٠٠ جنيه، ويأخذ فى التصاعد حتى يصل إلى الشريحة السادسة ٤٢% على صافى دخل أكثر من ٦٨ ألف جنيه، ويوجد سعرين فقط فى حالة فرض الضريبة على الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها، الأول ٢٠% حتى صافى دخل ٥٠ ألف جنيه، والثانى ٣٢% يفرض على صافى الدخل أكثر من ٥٠ ألف جنيه<sup>(٤)</sup>. فمن الواضح ارتفاع سعر الضريبة حتى يقارب الحد الأقصى له نصف صافى دخل الممول، كما يوجد زيادة فى عدد الشرائح إلى حد ما، حيث يمكن تخفيضها بعض الشيء دون مغالاة بهدف التبسيط. كما يتسم حد الإعفاء للأعباء العائلية بالانخفاض الشديد الذى لا يتناسب مع المتطلبات الأساسية للمعيشة، حيث يصل هذا الإعفاء إلى ١٩٢٠ جنيه سنوياً فقط للممول المتزوج ويعول.

انتشار ظاهرة التهرب الضريبى للسبب السابق ولعدم توافر الوعى الضريبى وفقدان الثقة بين المجتمع والحكومة، فلا يتم خلق الوعى الضريبى وتنميته من خلال الوسائل المختلفة فى المجتمع كالمؤسسات التعليمية ووسائل الاعلام، وإن أكثر من ثلثى الممولين لا يلتزمون بتقديم إقرارات ضريبية<sup>(٥)</sup>.

- عدم تطور الادارة الضريبية والجهاز القائم على تحصيل الضرائب بالقدر الكافي، حتى وصلت قيمة المتأخرات الضريبية لمصلحة الضرائب العامة على الدخل بمفردها في نهاية يونيه ٢٠٠٢ إلى نحو ٢١,٤ مليار جنيه، ولمصلحة الضرائب على المبيعات نحو ١,٤ مليار جنيه. ويرجع هذا التزايد في قيمة المتأخرات الضريبية إلى عدة أسباب من أهمها: المغالاه في تقدير الوعاء الضريبي مع عدم مراعاة حالة الركود الاقتصادي، والتأخر في إجراءات المحاسبة والربط والتحويل على كثير من الممولين، وعدم الترابط بين شعب الحصر والفحص والخصم والاضافة والحجز والتحويل بأموريات الضرائب، والخطأ في تطبيق بعض أحكام قوانين الضرائب، وعدم بذل الجهد الكافي لتحصيل هذه المتأخرات، بالإضافة إلى أن بعض هذه المتأخرات على شركات قطاع عام تم خصصتها ، أو شركات متعثرة، والبعض الآخر على مؤسسات صحفية امتنعت عن السداد منذ سنوات وتطالب باعتبارها اعانة من الحكومة<sup>(٦)</sup>.

- عدم ترابط العلاقة بين الادارة المركزية لتحصيل الضرائب والمحليات التي تقوم بتحصيل بعض الضرائب، ومن أهمها الضريبة على إيرادات الأقطان الزراعية، حيث يتسم قطاع الزراعة في مصر بالاتساع، ويمكن تحقيق حصيلة معقولة منه في حالة تحقيق الكفاءة في التحصيل، وتعديل سعر الضريبة على إيراداته.

#### ٤- هيكل الإيرادات الضريبية ودورها في تحقيق أهداف السياسة المالية:

كما هو معروف تصنف الضرائب إلى نوعين من الضرائب هما: الضرائب المباشرة على دخول الأشخاص الطبيعية أو المعنوية، والضرائب غير المباشرة على السلع والخدمات سواء المنتجة محلياً أو التي تدخل في التجارة الخارجية بالاستيراد أو التصدير في بعض الأحيان. وعادة يكون هيكل الضرائب في الدول النامية متحيزاً للضرائب غير المباشرة لعدة أسباب معروفة مثل سهولة تحصيل الضرائب غير المباشرة وانخفاض تكلفة تحصيلها، ومن ثم ارتفاع حصيلتها ، وسرعة التحصيل. ذلك على الرغم من العيوب التي يتسم بها هذا الهيكل، وخاصة ما يتعلق بعدالة توزيع الدخل، حيث أن الضرائب غير المباشرة غالباً تعيد توزيع الدخل في غير صالح أصحاب الدخل المنخفضة والثابتة خاصة في حالة فرض الضرائب غير المباشرة على سلعة أساسية، مما قد يجلب بعض الشيء بمبدأ العدالة في توزيع الدخل.



وهناك خلاف نظري على مدى نجاح الهيكل الضريبي في تحقيق اعتبارى الكفاءة والعدالة، ومع ذلك يشير الواقع العملى إلى تحيز الهيكل الضريبي في الدول الصناعية المتقدمة إلى الضرائب المباشرة مقابل العكس في الدول النامية، فنسبة الضرائب المباشرة (الدخل) إلى الضرائب غير المباشرة (الاستهلاك) في هذه الدول أكثر من ضعف النسبة المناظرة في الدول النامية، أى تحصل هذه الدول من الضرائب المباشرة على ما يعادل ضعف الإيرادات التى تحصلها من الضرائب غير المباشرة. بل ويتحيز هيكل الضرائب المباشرة في هذه الدول إلى الضريبة على دخول الأشخاص، فتحصل هذه الدول من هذه الضريبة ما يعادل أربعة أضعاف ما تحصله من الضريبة على دخول الشركات، وهذا عكس وضع هيكل الضرائب المباشرة في الدول النامية. ويرجع ذلك إلى إختلاف متوسط دخل الفرد وخاصة دخل العمل بين مجموعتى الدول، وأيضاً إختلاف درجة تطور الادارة الضريبية بينهما، ودرجة النفوذ السياسى الذى تتمتع به طبقة السكان الأكثر ثراءً<sup>(٧)</sup>.

ومن الصعب تحديد الهيكل الضريبي الملائم لحال الدول النامية، ولكن تشير التجارب العملية إلى أن التنمية الاقتصادية تؤدى إلى إحداث تحول نسبى في تكوين الإيرادات الضريبية من الضرائب غير المباشرة إلى الضرائب المباشرة وخاصة على دخول الأشخاص. وأياً كان الوضع لابد في البداية من تحديد - بدقة - أهداف السياسة الضريبية التى على أساسها يتحدد الهيكل الضريبي، مع تنفيذ بعض الاجراءات التعويضية إذا ظهر متضررين من تطبيق هذه السياسة الضريبية.

ويوضح الجدول رقم (٤) تحيز هيكل الضرائب في مصر للضرائب غير المباشرة خلال فترة الدراسة، وبل وزيادة هذا التحيز بعض الشيء في نهاية فترة الدراسة عن بدايتها، فبعد أن كان نصيب إيرادات الضرائب غير المباشرة نحو ٥٩,٨% من إجمالى الإيرادات الضريبية في عام ١٩٩١/٩٠، ارتفع هذا النصيب حتى وصل إلى ٦١,٧% في عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢، بل وصل في بعض السنوات إلى ٦٥,٥% (عام ١٩٩٥/٩٤)، وهذا يشير إلى عدم اعطاء الاهتمام الكافى بتحقيق العدالة بقدر الاهتمام بزيادة الحصيلة الضريبية بالأسلوب الأسهل والأسرع، خاصة مع تراجع معدلات نمو الناتج المحلى الإجمالى في السنوات الأخيرة من فترة الدراسة. ويشير هذا الهيكل للإيرادات الضريبية إلى محاباة أصحاب الدخول المرتفعة على حساب أصحاب الدخول المنخفضة، وخاصة أن معظم الزيادة في حصيلة إيرادات الضرائب غير المباشرة ترجع إلى رفع سعر

ضريبة المبيعات على بعض السلع والخدمات الأساسية مثل سيارات نقل الركاب والسلع مقابل عدم الرفع أو تخفيض السعر على بعض السلع والخدمات الترفيه مثل السجائر وإقامة الحفلات في الفنادق الكبرى وامتلاك اليانوت ... الخ.

جدول رقم (٤)

هيكل الإيرادات الضريبية

خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٣/٢٠٠٢)

الضرائب غير المباشرة			الضرائب المباشرة			السنة/اليان
المرونة *	الميكال %	القيمة بالمليار جنيه	المرونة *	الميكال %	القيمة بالمليار جنيه	
-	٥٩,٨	٩,٥٢٢	-	٤٠,٢	٦,٤٠٩	١٩٩١/٩٠
٢,٨٩	٥٩,٧	١٤,٨١٤	٢,٩١	٤٠,٣	٩,٩٩٣	١٩٩٢/٩١
١,١٣	٥٨,٨	١٦,٧٣٥	١,٥١	٤١,٢	١١,٧٢٧	١٩٩٣/٩٢
١,٩٥	٦٢,٤	٢٠,٢٤٣	٠,٣٩	٣٧,٦	١٢,٢١٥	١٩٩٤/٩٣
٠,٨١	٦٥,٥	٢٣,١٠١	٠,٠٣-	٣٤,٥	١٢,١٤٦	١٩٩٥/٩٤
٠,٦٥	٦٤,٨	٢٥,٠٢٤	٠,٩٢	٣٥,٢	١٣,٥٧٢	١٩٩٦/٩٥
٠,٣٧	٦٤,٦	٢٦,٠٦٣	٠,٤٩	٣٥,٤	١٤,٣١٠	١٩٩٧/٩٦
٠,٤٢	٦٣,٩	٢٨,٢٥٦	٠,٥٧	٣٦,١	١٥,٩٣٦	١٩٩٨/٩٧
٢,٠٦	٦٦,٥	٣٢,٢٢٧	٠,٢٧	٣٣,٥	١٦,٢٢٩	١٩٩٩/٩٨
صفر	٦٢,٤	٣٢,٢٢٧	١,٧٤	٣٧,٦	١٩,٤٣٠	٢٠٠٠/٩٩
٠,٢٢-	٦٠,٨	٣١,٨٢٠	١,٠١	٣٩,٢	٢٠,٥٣٩	٢٠٠١/٢٠٠٠
٠,٠٤	٦١,٠	٣١,٨٨٧	٠,١٥-	٣٩,٠	٢٠,٣٨٠	٢٠٠٢/٢٠٠١
١,٠٩	٦١,٧	٣٥,٤٣١	٠,٧٨	٣٨,٣	٢٢,٠٠٨	٢٠٠٣/٢٠٠٢

المصدر: - وزارة المالية، حساب ختامى الموازنة العامة للدولة، عدة سنوات، بيانات غير منشورة.

معدل التغير في الإيرادات الضريبية في سنة ما

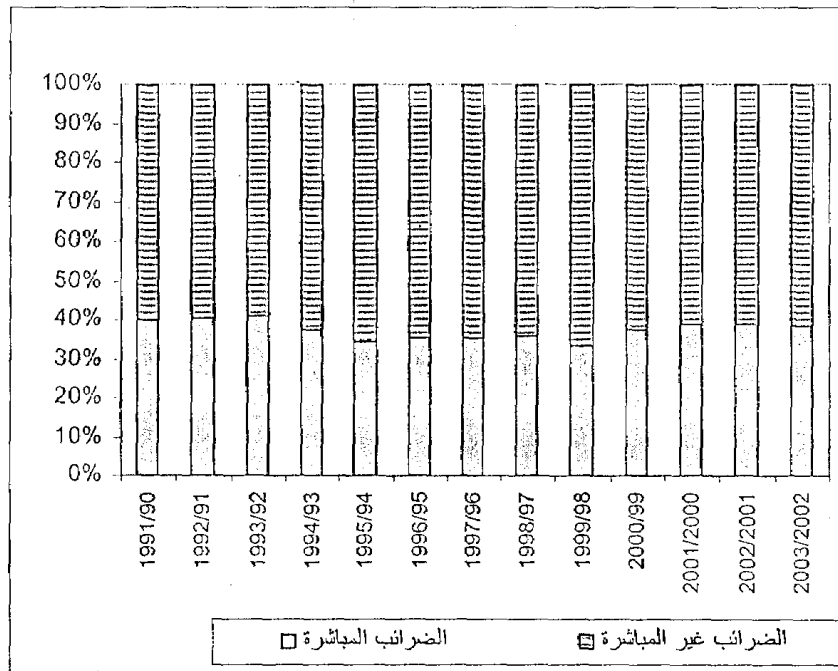
\* تم تقدير المرونة كالتالى:

معدل التغير في الناتج الخلفى الإجمالى لسعر السوق في نفس السنة

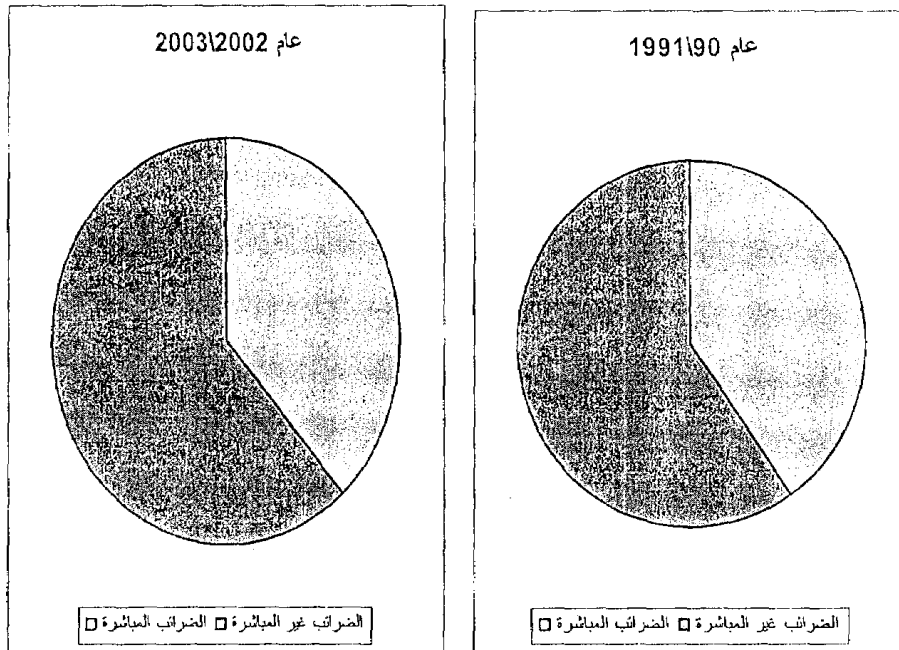
كما يوضح الجدول رقم (٤) ضعف مرونة الضرائب المباشرة بالنسبة للضرائب غير المباشرة خلال فترة الدراسة (٨٧,٠ في المتوسط للضرائب المباشرة، ٩٣,٠ للضرائب غير المباشرة)، مما يبين ضعف استجابة حصيلة هذا النوع من الضرائب للزيادات التي تتحقق في الناتج الخلفى الإجمالى، بل تكون هذه الإستجابة في الاتجاه المضاد في بعض الأحيان، مما يؤثر بالسلب على حصيلتها. وقد وصلت نسبة الضرائب المباشرة للإيرادات الجارية في عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ إلى ٢٧,٣%، وهى نسبة متوسطة عند مقارنتها بمثيلاتها في الدول الأخرى في نفس العام، فتبلغ هذه

النسبة ٢٠% في شيلي، ١٨% في الأرجنتين، ٦% في الصين، ٢٩% في الهند، ٣١% في اندونيسيا، ٣٤% في المكسيك<sup>(٨)</sup>.

شكل رقم (٣-أ): تطور هيكل الإيرادات الضريبية خلال الفترة (١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٢/٢٠٠٣)



شكل رقم (٣-ب): هيكل الإيرادات الضريبية في عامي ١٩٩١/٩٠ و ٢٠٠٢/٢٠٠٣



٤-١ - هيكل إيرادات الضرائب المباشرة:

وتنقسم الضرائب المباشرة إلى نوعين رئيسيين من الضرائب هما: الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، والضرائب على شركات الأموال كما هو موضح في الجدول رقم (٥)، الذي يبين أن غالبية حصيلة الضرائب المباشرة من الضرائب على شركات الأموال كما هو الحال في معظم الدول النامية، وإن نصيب هذا النوع من الضرائب من إجمالي الضرائب المباشرة قد تزايد خلال فترة الدراسة بصورة واضحة خاصة في بداية الفترة، حيث زادت حصيلة هذا النوع من الضرائب بنحو ٧٩,١% في عام ١٩٩٢/٩١ بعد بداية تطبيق برنامج التثبيت في عام ١٩٩١. كما زادت حصيلتها خلال فترة الدراسة بمعدل نمو في المتوسط ١٤%، بينما زادت حصيلة الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين بنحو ٨,٤% فقط في المتوسط خلال نفس الفترة. هذا على الرغم من تقارب قيمة مرونتي هذين النوعين من الضرائب في المتوسط خلال فترة الدراسة.

جدول رقم (٥)

هيكل إيرادات الضرائب المباشرة \* خلال الفترة  
(١٩٩١/٩٠-٢٠٠٣/٢٠٠٢)

القيمة بالمليون جنيه

الضرائب على شركات الأموال			الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين			السنة/البيان
المرونة **	الهيكال %	القيمة	المرونة **	الهيكال %	القيمة	
-	٦١,٥	٣٩٣٩,١	-	٣٨,٥	٢٤٦٨,٠	١٩٩١/٩٠
٤,١١	٧٠,٦	٧٠٥٤,٣	٠,٩٨	٢٩,٤	٢٩٣٤,٩	١٩٩٢/٩١
١,٣٩	٦٩,٨	٨١٨٠,٦	١,٧٩	٣٠,٢	٣٥٣٩,١	١٩٩٣/٩٢
٠,٦٤	٧١,٦	٨٧٤٤,١	٠,٢١-	٢٨,٣	٣٤٥٩,٦	١٩٩٤/٩٣
٠,٥٩	٧٩,٤	٩٦٤٢,٣	١,٦٢-	٢٠,٤	٢٤٨٢,٧	١٩٩٥/٩٤
٠,٨٥	٧٨,٧	١٠٦٨٦,٥	١,١٩	٢١,١	٢٨٥٨,٩	١٩٩٦/٩٥
٠,٤٧	٧٨,٦	١١٢٤٦,٧	٠,٦٣	٢١,٤	٣٠٦٠,٣	١٩٩٧/٩٦
٠,٥٧	٧٨,٦	١٢٥٢١,٦	٠,٥٨	٢١,٤	٣٤١٤,٨	١٩٩٨/٩٧
٠,٢٣-	٧٥,٩	١٢٣٢٤,١	٢,١١	٢٤,١	٣٩٠٦,٠	١٩٩٩/٩٨
١,٩٠	٧٧,٠	١٤٩٦٨,٣	١,٢٦	٢٣,٠	٤٤٦١,٦	٢٠٠٠/٩٩
٠,٩٥	٧٦,٨	١٥٧٧٣,٨	١,٢١	٢٣,٢	٤٧٦٨,٤	٢٠٠١/٢٠٠٠
١,٥٨-	٧١,٠	١٤٤٧٢,٦	٤,٥٧	٢٩,٠	٥٩٠٧,٥	٢٠٠٢/٢٠٠١
١,١٥	٧٣,٥	١٦١٧٢,٨	٠,١٢-	٢٦,٥	٥٨٣٤,٨	٢٠٠٣/٢٠٠٢

المصدر: وزارة المالية، حساب محتامى الموازنة العامة للدولة ، عدة سنوات، بيانات غير منشورة.

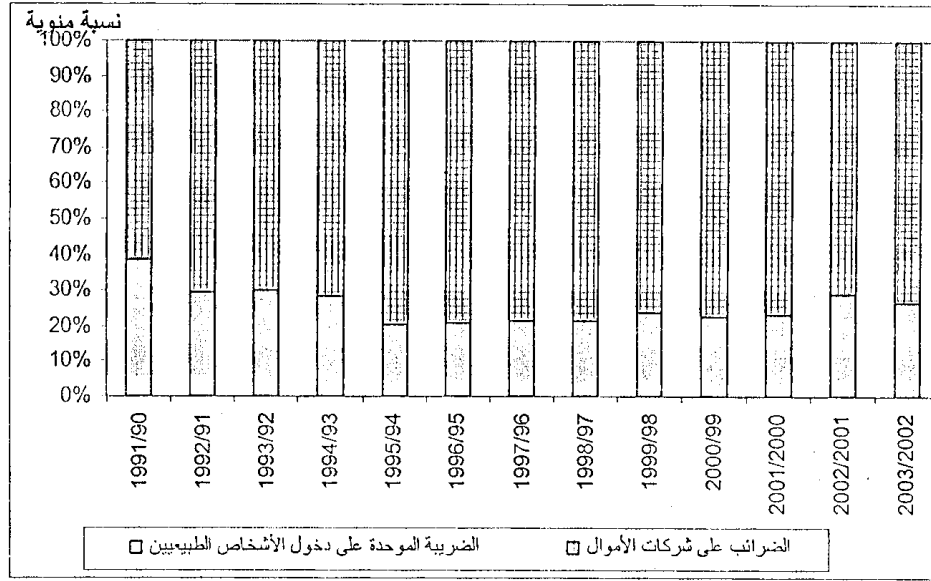
\* تم إهمال ضريبة الأبلولة لتدني قيمتها ثم إلغائها خلال فترة الدراسة.

معدل التغير في الإيرادات الضريبية في سنة ما

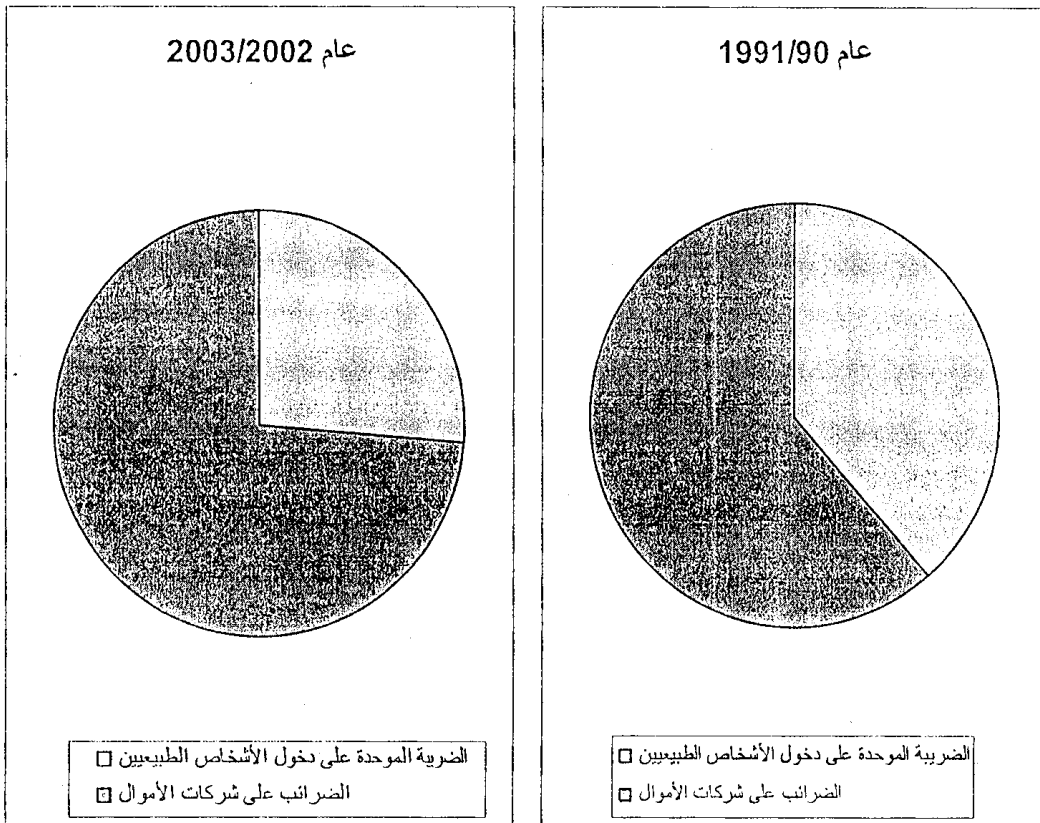
\*\* تم تقدير المرونة كالتالى:

معدل التغير في الناتج الخلى الإجمالى بسعر السوق في نفس السنة

شكل رقم (٤-أ): تطور هيكل إيرادات الضرائب المباشرة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠-٢٠٠٣/٢٠٠٢)



شكل (٤-ب): هيكل إيرادات الضرائب المباشرة في عامي ١٩٩١/٩٠، ٢٠٠٢/٢٠٠٣



اذن يتضح مما سبق أن الاعتماد الأساسي على إيرادات الضرائب على شركات الأموال بالنسبة للضرائب المباشرة، على الرغم من الإعفاءات الممنوحة لكثير من الأنشطة حتى وصلت لأكثر من ستة عشر نشاطاً تؤثر بالسلب على الحصيلة الضريبية<sup>(٩)</sup>، وهي ضرائب ترتبط ارتباطاً وثيقاً بحركة النشاط الاقتصادي ومعدلات نمو الناتج المحلي الإجمالي واتجاهاتها، ويرجع هذا الاعتماد الأساسي على هذا النوع من الضرائب المباشرة إلى انخفاض متوسط دخل الفرد في مصر، وعدم الوعي الضريبي، وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، حيث يمكن الوصول إلى الشركات المسجلة أسهل من الوصول إلى الأشخاص الطبيعيين.

#### ٤-١-١ هيكل إيرادات الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين:

تفرض الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين على صافي الدخل المتحققة من الإيرادات التالية: إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وإيرادات النشاط التجاري والصناعي، والمرتببات وما في حكمها، وإيرادات المهن غير التجارية، وإيرادات الثروة العقارية، وذلك كما جاء في قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الخاص بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١<sup>(١٠)</sup>. ولقد تم إضافة ضرائب التضامن الإجتماعي والضريبة العامة على الدخل لإيرادات الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين بهدف تحليل هيكل إيرادات جميع الضرائب المباشرة على دخول الأشخاص الطبيعيين، وذلك كما هو موضح في جدول رقم (٦)، كما تم استبعاد الإيرادات الضريبية على إيرادات الثروة العقارية لتدني قيمتها خلال فترة الدراسة، بسبب تحديد إيراد الأراضي الزراعية على أساس القيمة التجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة المفروضة وفقاً للقواعد المنصوص عليها في القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطنان، وذلك بعد خصم ٢٠% مقابل جميع التكاليف، وكذلك تحديد إيرادات العقارات المبنية على أساس القيمة التجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ بشأن الضريبة على العقارات المبنية بعد خصم ٢٠% مقابل جميع التكاليف، بالإضافة إلى خصم القيمة التجارية للمسكن الخاص الذي يقيم فيه الممول هو وأسرته، كما تعفى من هذه الضريبة المساحات المزروعة في الأراضي الصحراوية لمدة عشر سنوات تبدأ من تاريخ اعتبار الأرض منتجة<sup>(١١)</sup>.

جدول رقم (٦)  
هيكل إيرادات الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين\*  
خلال الفترة (١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢)

القيمة بالليون جيبه

الضريبة العامة على الدخل			ضرائب التضامن الإجتماعي			إيرادات أئمن غير التجارية			المرتبات وما في حكمها			إيرادات النشاط التجاري والصناعي			إيرادات رؤوس الأموال المنقولة			السنة بالبيان
المرونة**	المركب %	القيمة	المرونة**	المركب %	القيمة	المرونة**	المركب %	القيمة	المرونة**	المركب %	القيمة	المرونة**	المركب %	القيمة	المرونة**	المركب %	القيمة	
-	٥.٠	١٢٢.٢	-	٥.٠	١٢٤.٢	-	٢.٣	٥٥.٧	-	١٨.٩	٤٦٦.٧	-	٣٦.١	٨٩٠.٠	-	٣٢.٨	٨٠٩.٢	١٩٩١/٩٠
١.٩	٥.٧	١٦٧.٩	١.٢	٥.٢	١٥٢.٠	٠.٤	٢.٠	٥٩.٦	٠.٧	١٨.١	٥٣٠.١	٠.١	٣٠.٩	٩٠٦.٤	٢.٠	٣٨.١	١١١٨.٨	١٩٩٢/٩١
١.٥	٥.٦	١٩٧.٠	٠.١-	٤.٣	١٥٠.٧	٠.٨	١.٨	٦٥.٤	١.٥	١٧.٦	٦٢٣.٨	٠.٦	٢٧.٤	٩٦٨.٨	٣.٢	٤٣.٣	١٥٣٣.٤	١٩٩٣/٩٢
٠.٧	٦.١	٢١١.٩	٠.٤	٤.٥	١٥٦.٤	٠.٢-	١.٩	٦٤.١	١.٣	٢٠.٥	٧١٠.٣	٢.٠	٣٤.١	١١٧٩.٨	٢.٤-	٣٢.٩	١١٣٧.٢	١٩٩٤/٩٣
٣.٩-	٢.٨	٦٩.٣	٠.٢	٦.٥	١٦١.١	٠.٠٢	٢.٦	٦٤.٣	٠.٠٢	٢٨.٧	٧١٢.٥	١.٠	٥٦.١	١٣٩٢.٧	٥.١-	٣.٣	٨٢.٦	١٩٩٥/٩٤
١.٦	٢.٤	٨٣.١	٠.٣	٥.٨	١٦٦.٤	٢.٤	٢.٩	٨٤.٠	٢.١	٣١.٦	٩٠٣.٠	٠.٦	٥٢.٥	١٥٠١.٥	٣.٥	٤.٢	١١٩.٢	١٩٩٦/٩٥
٢.٤-	٢.٠	٦١.٢	٠.٦-	٥.١	١٥٥.٠	١.٢	٣.١	٩٥.٥	١.٤	٣٤.١	١٠٤٣.٦	٠.٩	٥٤.١	١٦٥٥.٦	٥.٣-	١.٦	٤٩.١	١٩٩٧/٩٦
٠.٢	١.٨	٦٣.١	٠.٢	٤.٧	١٦٠.٠	٠.٩	٣.٣	١١٢.٣	١.٠	٣٦.٧	١٢٥٢.١	٠.٣	٥٢.٢	١٧٤٧.٨	٣.٠	٢.٣	٧٨.٩	١٩٩٨/٩٧
٣.٣-	١.٣	٤٨.٩	٧.٦-	٢.٠	٧٦.٧	١.٥	٣.٢	١٢٣.٩	٣.٦	٣٩.٩	١٥٥٨.٠	٢.٠	٥٠.٩	١٩٨٩.١	٥.٥	٢.٨	١٠٨.٦	١٩٩٩/٩٨
٢.٥-	٠.٨	٣٥.٣	٠.٣-	١.٧	٧٤.١	١.٥-	٢.٣	١٠٢.٢	١.٣	٣٩.٩	١٧٧٩.٧	١.١	٥٠.١	٢٢٣٤.٥	١٠.٣	٥.٣	٢٣٤.٩	٢٠٠٠/٩٩
١٦.٧	١.٤	٦٨.٧	١.٨	١.٧	٨١.٨	١.٣	٢.٣	١٠٩.٦	٣.٣	٤٤.٢	٢١٠٩.٨	٠.٧	٤٨.٧	٢٣٢٠.٠	١١.٩-	١.٦	٧٦.٥	٢٠٠١/٢٠٠٠
٨.٤	١.٧	٩٨.٩	١.١-	١.٣	٧٦.٩	٨.٥-	١.٠	٦١.٠	٠.٩	٣٧.٥	٢٢١٣.٨	٧.٦	٥٤.٨	٣٢٣٩.٩	٣٤.٥	٣.٦	٢١٤.٤	٢٠٠٢/٢٠٠١
٦.٩-	٠.٥	٢٩.٤	١.٤	١.٥	٨٨.١	٦.٢	١.٧	٩٩.٨	٢.٣	٤٦.٩	٢٧٣٨.٤	١.٤-	٤٧.٣	٢٧٦١.٢	٤.٦-	١.٩	١١٣.٧	٢٠٠٣/٢٠٠٢

المصدر: وزارة المالية، ختام الموازنة العامة للدولة، عدة سنوات، بيانات غير منشورة.

\* تم إجمال الإيرادات الضريبة على الثروة العقارية لتدق قيمتها خلال فترة الدراسة.

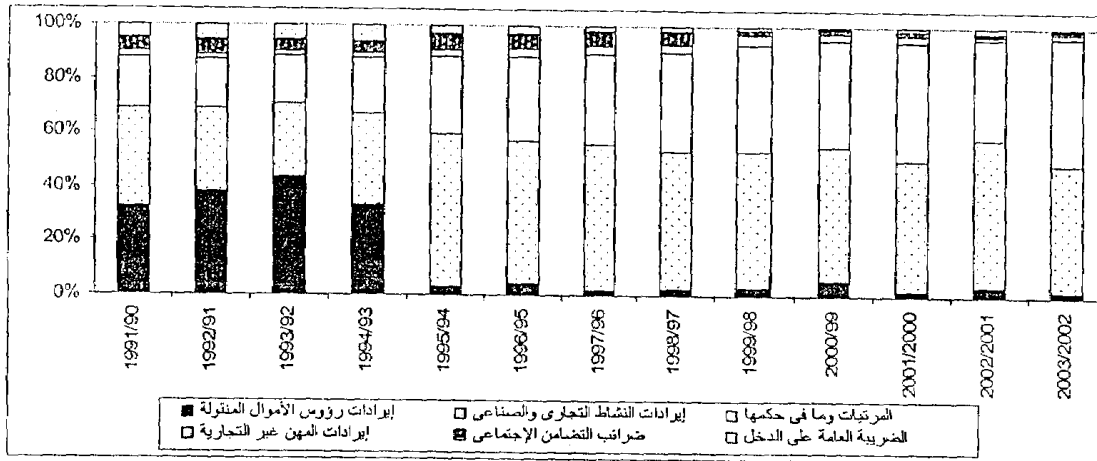
معدل التغير في الإيرادات الضريبة في سنة ما

\*\* تم تقدير المرونة كالتالي: ..

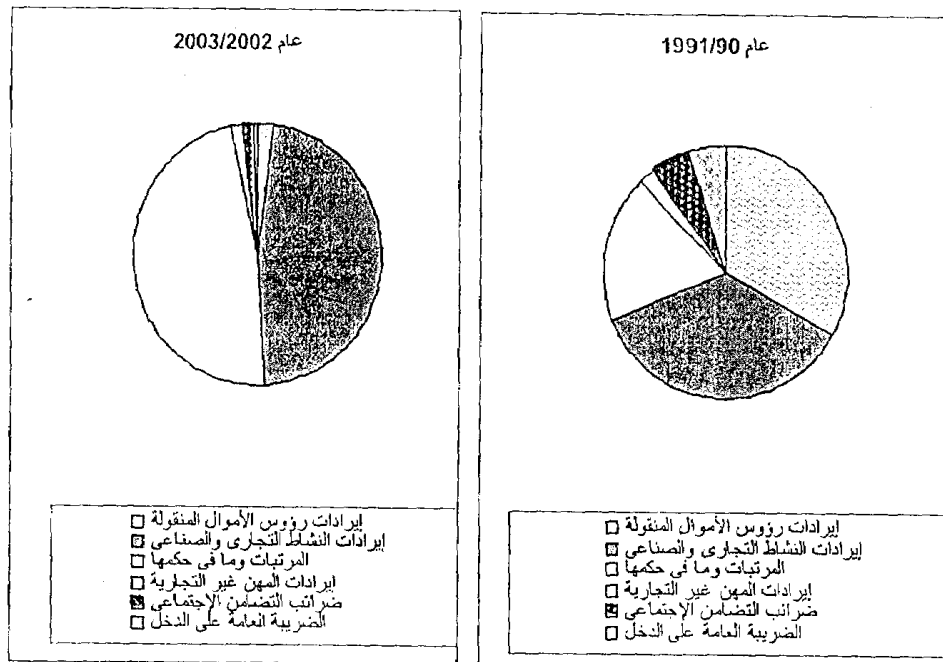
معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي في نفس السنة

شكل رقم (٥-أ): هيكل إيرادات الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين خلال الفترة (١٩٩١/٩٠ -

٢٠٠٣/٢٠٠٢)



كل (٥-ب): هيكل إيرادات الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين فى عامى ١٩٩١/٩٠ ، ٢٠٠٣/٢٠٠٢





يوضح الجدول رقم (٦) التغير الواضح في هيكل الإيرادات الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين خلال فترة الدراسة نتيجة تعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل كما سبق الذكر، حيث تم جمع جميع الدخول المتحققة من الأنشطة والثروات سابقة الذكر في وعاء واحد حدد له سعر واحد وفقاً لست شرائح، فيما عدا الإيرادات من المرتبات وما في حكمها الذى حدد لها سعر خاص بها كما سبق الذكر. ففي بداية فترة الدراسة كانت تمثل كل من إيرادات النشاط التجارى والصناعى وإيرادات رؤوس الأموال المنقولة نسبة ٧٠% من الإيرادات الضريبية المحصلة من دخول الأشخاص الطبيعيين، وصلت إلى ٨٧,٨% بإضافة الضريبة على المرتبات وما في حكمها، مع تدنى نصيب الإيرادات المحصلة من مصادر الدخل الأخرى. ثم انحصر النصيب الأكبر من الإيرادات الضريبية المحصلة من دخول الأشخاص الطبيعيين في نهاية فترة الدراسة في تلك الإيرادات المحصلة من إيرادات النشاط التجارى والصناعى ومن المرتبات بنسبة ٩٤,٢%، وانخفض نصيب الإيرادات الضريبية من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بدرجة كبيرة بداية من عام ١٩٩٥/٩٤، نتيجة دخولها في وعاء الضريبة الموحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين وفقاً لسعر ضريبي موحد على جميع مصادر دخل الممول بعد أن كان هذا السعر في القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ سعر وحيد ٣٢% من إجمالي الإيراد الذى تسرى عليه الضريبة<sup>(١٢)</sup>. كما لم يعد هناك ما يسمى الضريبة العامة على الدخل بعد تطبيق نظام الضريبة الموحدة بدءاً من عام ١٩٩٥/٩٤، مما أدى إلى تدنى قيمتها بدءاً من ذلك العام، ومن ثم تراجع نصيبها في إجمالي الإيرادات الضريبية على دخول الأشخاص الطبيعيين.

كما يتضح من الجدول رقم (٦) أن الإيرادات الضريبية من كل من إيرادات النشاط التجارى والصناعى، والمرتبات تتزايد باستمرار طوال فترة الدراسة باستثناء العام الأخير بالنسبة لمصدر الدخل الأول، لأنه قد حدثت طفرة كبيرة غير مسبوقة في الإيرادات الضريبية المحصلة من هذا المصدر في العام السابق عليه مباشرة (عام ٢٠٠١/٢٠٠٢) لم تحدث طوال فترة الدراسة، حتى بلغ معدل نمو هذه الإيرادات الضريبية في ذلك العام ٣٩,٧%، مما قد يكون له بعض التأثير العكسى على هذه الإيرادات في العام التالى (٢٠٠٢/٢٠٠٣)، وربما تكون قد حدثت هذه الطفرة نتيجة تحصيل متأخرات مستحقة عن أعوام سابقة. ونتيجة لهذا التزايد المستمر دون نقصان في الإيرادات الضريبية من هاتين المصدرين - بخلاف مصادر الدخل الأخرى - وصل متوسط معدل نمو الإيرادات الضريبية من المصدر الثانى (المرتبات) نحو ١٦% خلال فترة الدراسة، ومتوسط مرونتها ١,٦، بينما وصل متوسط معدل نمو الإيرادات الضريبية من المصدر

الأول (إيرادات النشاط التجارى والصناعى) نحو ١٠,٦%، ومتوسط مرونتها ١,٣. إذن يمكن القول أن الحصيلة الضريبية من دخول الأشخاص الطبيعيين تعتمد بصفة أساسية على الإيرادات المحصلة من كل من المرتبات وإيرادات النشاط التجارى والصناعى اللذان يتسمان بالاستقرار مع بعض الإيرادات الضئيلة جداً المحصلة من مصادر الدخل الأخرى.

وبتقييم دور هذا النوع من الضرائب على دخول الأشخاص في تحقيق أهداف السياسة المالية بصفة عامة والسياسة الضريبية بصفة خاصة، وجد أنه لم تحقق معدلات نمو مرتفعة بحيث يساهم بصورة فعالة في زيادة الإيرادات الضريبية، فلم يتعد معدل نمو إيراداتها ٨,٤% في المتوسط خلال فترة الدراسة، بل حققت معدلات نمو سالبة في بعض السنوات، ويشير هيكلها إلى انخفاض كفاءة الجهاز الضريبي في تحصيل الضرائب التي لا تحصل من المنبع مما يخل بمبدأ العدالة. كما لم تساهم هذه الضرائب في رفع معدل الادخار المحلى الذى لم يتعد ١٤,٣% في نهاية فترة الدراسة<sup>(١٣)</sup>، وذلك لارتفاع متوسط سعرها، والمعدل الحدى الأقصى لها. كذلك لم تنجح هذه الضرائب في تحقيق العدالة المستهدفة لأنها تحصل بصفة رئيسية من أصحاب المرتبات، ومزاوى النشاط التجارى والصناعى، وتنخفض نسبة تحصيلها من أصحاب مصادر الدخل الأخرى، بل يوجد دخول لا تفرض عليها ضرائب على الإطلاق كالفوائد على ودائع الأفراد وعائدات الأسهم والسندات، التي لم تساهم مساهمة فعالة في رفع معدل الادخار والاستثمار كأحد أهداف إعفائها من الضرائب، بما يخل بمبدأ العدالة.

ومن ثم ينبغي مراجعة أسعار ونظام تحصيل الضرائب، وحصص المجتمع الضريبي حصراً دقيقاً. وربما يمكن عند تطبيق القانون الجديد للضرائب على الدخل علاج مشكلتي سعر الضريبة واجراءات تحصيلها، ولكن يبقى مشكلتي حصر المجتمع الضريبي حصراً دقيقاً، والقضاء على ظاهرة التهرب الضريبي.

٤-١-٢ هيكل إيرادات الضرائب على شركات الأموال:

كانت تفرض ضريبة على أرباح شركات الأموال فقط وفقاً للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١<sup>(١٤)</sup>، ثم أصبحت تفرض على كل من أرباحها وإيرادات رؤوس الأموال المنقولة لها وفقاً للقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، ومن ثم لم تظهر إيرادات ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال

المنقولة المملوكة لهذه الشركات إلا ابتداء من عام ١٩٩٥/٩٤ بعد تطبيق قانون الضرائب على الدخل سالف الذكر.

تتركز الإيرادات الضريبية من شركات الأموال في الإيرادات المحصلة من أرباح هذه الشركات بنسبة تتعدى ٩٠% في بعض سنوات فترة الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (٧). وكان نصيب هذه الإيرادات يأخذ اتجاه الصعود خلال الفترة (١٩٩٥/٩٤ - ٢٠٠٠/٢٠٠١)، ثم بدأ يأخذ اتجاه التناقص، مقابل تزايد نصيب الإيرادات الضريبية من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المملوكة لهذه الشركات، مما قد يفسر بتقلص نشاط هذه الشركات مع تزايد حالة الركود الاقتصادي الذي يعاني منها الاقتصاد المصري خاصة بعد عام ١٩٩٨/٩٧، مقابل تزايد نشاط هذه الشركات في مجال رؤوس الأموال المنقولة من سندات وأذون خزانة وقروض.

كما يلاحظ من الجدول رقم (٧) أن إيرادات الضرائب على شركات الأموال تتسم بقدر من عدم الاستقرار، وأنها تعرضت للتناقص في بعض السنوات، وحدثت طفرات كبيرة في سنوات أخرى، فقد زادت إيرادات الضريبة على أرباح هذه الشركات بمعدل نمو ٧٩% في عام ١٩٩٢/٩١، كما زادت أيضاً إيرادات الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة المملوكة لهذه الشركات بمعدل نمو ٩٢,٣% في عام ٢٠٠٢/٢٠٠١، فقد يرجع هذا إلى عدم استقرار نشاط هذه الشركات أو إلى تحصيل متأخرات مستحقة عن سنوات سابقة. ولقد زادت إيرادات الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة خلال الفترة (١٩٩٥/٩٤ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢) بمعدل نمو ١٧,٦% في المتوسط، وهو أعلى من متوسط معدل نمو إيرادات الضريبة على أرباح هذه الشركات خلال فترة الدراسة (١٢,٦% فقط)، كما أن متوسط مرونة الضريبة الأولى خلال الفترة (١٩٩٥/٩٤ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢) (٢,٨) أعلى من متوسط مرونة الضريبة الثانية خلال فترة الدراسة (٠,٧٣)، ويرجع ذلك إلى كثرة الإعفاءات الضريبية الممنوحة لكثير من الأنشطة كما سبق الذكر، مما يؤثر بالسلب على حجم الإيرادات الضريبية، وعلى نمط توزيع الاستثمارات، ويخل بمبدأ العدالة.

جدول رقم (٧)

هيكل إيرادات الضرائب على شركات الأموال  
خلال الفترة (١٩٩٩/٩٠-٢٠٠٣/٢٠٠٢)

القيمة بالمليون جنيه

الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة			الضريبة على أرباح شركات الأموال			السنة/البيان
المرونة *	الهيكلة %	القيمة	المرونة *	الهيكلة %	القيمة	
-	-	-	-	١٠٠	٣٩٣٩,١	١٩٩١/٩٠
-	-	-	٤,١١	١٠٠	٧٠٥٤,٣	١٩٩٢/٩١
-	-	-	١,٣٩	١٠٠	٨١٨٠,٦	١٩٩٣/٩٢
-	-	-	٠,٦٤	١٠٠	٨٧٤٤,١	١٩٩٤/٩٣
-	٩,٨	٩٤٥,٩	٠,٠٣	٩٠,٢	٨٦٩٦,٣	١٩٩٥/٩٤
٠,٢٠	٩,١	٩٦٩,٦	٠,٩٢	٩٠,٩	٩٧١٦,٩	١٩٩٦/٩٥
٢,٤٥	١١,٠	١٢٣٥,٦	٠,٢٧	٨٩,٠	١٠٠١١,١	١٩٩٧/٩٦
٠,٢٤	٩,٤	١١٧٧,٢	٠,٦٧	٩٠,٦	١١٣٤٤,٤	١٩٩٨/٩٧
٠,٣٢	٩,٣	١١٥١,٨	٠,٢٢	٩٠,٧	١١١٧٢,٣	١٩٩٩/٩٨
٠,٧٦	٧,٠	١٠٥٢,٤	٢,١٧	٩٣,٠	١٣٩١٥,٩	٢٠٠٠/٩٩
٠,٤٤	٦,٨	١٠٧٨,٦	٠,٩٩	٩٣,٢	١٤٦٩٥,٢	٢٠٠١/٢٠٠٠
١٧,٦٥	١٤,٣	٢٠٧٤,٠	٢,٩٩	٨٥,٧	١٢٣٩٨,٧	٢٠٠٢/٢٠٠١
٣,٠٨	١٦,٩	٢٧٢٥,٩	٠,٨٣	٨٣,١	١٣٤٤٧,٠	٢٠٠٣/٢٠٠٢

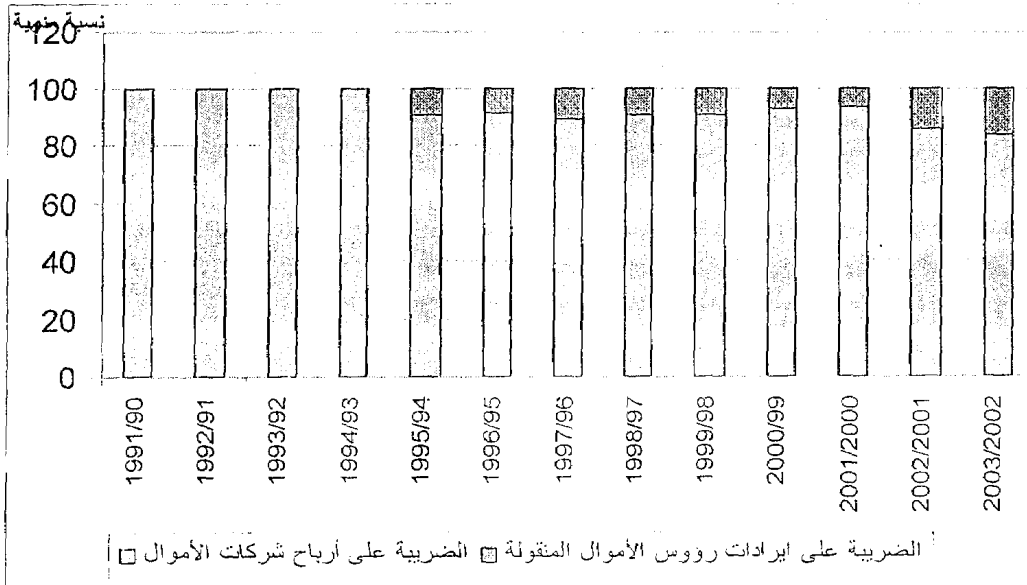
المصدر: وزارة المالية، ختامى الموازنة العامة للدولة، عدة سنوات، بيانات غير منشورة.

معدل التغير في الإيرادات الضريبية في سنة ما

تم تقدير المرونة كالتالي:

معدل التغير في الناتج الخلى الإجمالي بسعر السوق في نفس السنة

شكل رقم (٦): تطور هيكل إيرادات الضرائب على شركات الأموال خلال الفترة (١٩٩٩/٩٠-٢٠٠٣/٢٠٠٢)



وجدير بالاشارة هنا أن نسبة كبيرة من إيرادات الضريبة على أرباح الشركات من ثلاث جهات حكومية تفرض عليها الضريبة بسعر مرتفع (٤٠,٥٥%)، وهذه الجهات هي: هيئة البترول وهيئة قناة السويس والبنك المركزي، حيث بلغ نصيبهم من حصيلة الضرائب على أرباح الشركات في عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ نحو ٧,٣ مليار جنيه بنسبة ٥٤,٥%، وحصيلة الضرائب على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالكامل من البنك المركزي، أي لم تدفع جميع شركات الأموال سوى ٦,٢ مليار جنيه في ذلك العام بنسبة أقل من نصف إيرادات الضريبة على أرباح الشركات<sup>(١٥)</sup>. وهذا يشير إلى ضيق القاعدة الضريبية نتيجة كثرة الإعفاءات، وكبر حجم القطاع غير الرسمي، وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي بسبب ارتفاع معدل الضريبة، بل وارتفاع معدلها الحدى الفعال عن معدلها الاسمي<sup>(١٦)</sup>، وانخفاض كفاءة الجهاز الضريبي.

ولقد ساهمت سياسة الإعفاءات الضريبية في الإخلال بمبدأ العدالة، نتيجة التمييز بين الأنشطة المختلفة والتحيز لبعضها على حساب الآخر مثل التحيز للنشاط الصناعي - على الرغم من أهميته لعملية التنمية - على حساب نشاط الخدمات، والتمييز في المعاملة الضريبية لصالح الشركات المساهمة المسجلة بسوق المال مقارنة بالأشكال القانونية الأخرى، بسبب الإعفاء المقرر لنسبة من رأس المال المدفوع للشركات المساهمة المقيدة في سوق المال، كما تشجع هذه السياسة على التمويل عن طريق الاقتراض في مقابل التمويل الذاتي، كذلك تميز الاستثمار في الأراضي والمبانى على حساب الآلات والمعدات ووسائل النقل لانخفاض الضرائب على الأراضي والمبانى مقارنة بالضرائب على الآلات والمعدات، وأيضاً تميز بين أشكال دخل رأس المال المختلفة (المالية وغير المالية)<sup>(١٧)</sup>. ومع ذلك لم تنجح هذه السياسة في رفع معدل الاستثمار الحلى وجذب الاستثمارات الأجنبية، فقد انخفض هذا المعدل إلى ١٧% فقط في نهاية فترة الدراسة كما هو موضح في الجدول رقم (٣)، وذلك لأن الضرائب ليس هي المحدد الوحيد لقرارات الاستثمار، وهناك عديد من المحددات الأخرى التي قد تعوق زيادة الاستثمارات، ولقد أثبتت تجارب الدول الأخرى أن الإعفاءات الضريبية لا تجذب الاستثمارات مع ارتفاع سعر الضريبة، وانخفاض كفاءة الجهاز الضريبي، ووجود عوائق أخرى خاصة بالإجراءات الإدارية لاقامة المشروعات الجديدة، وتأخر إصدار وتنفيذ الأحكام القضائية، وعدم استقرار السياسات الاقتصادية وشفافيتها، وانتشار الفساد وغيرها من هذه العوائق.

كما تجدر الإشارة إلى تعقد نظام إهلاك رأس المال في القانون الحالي للضرائب على أرباح الشركات، مما يشجع على التهرب الضريبي، فيقسم هذا النظام الأصول إلى خمسين فئة بأحدى عشر معدل مختلف للاهلاك بعيدين عن الواقع<sup>(١٨)</sup>، مما يصعب معه توافر الموارد اللازمة لاحتلال هذه الأصول عند انتهاء عمرها الافتراضي، خاصة في حالة ارتفاع معدل التضخم.

ومن ثم لم تقم الضرائب على شركات الأموال بدورها المنوطة القيام به من أجل تحقيق أهداف السياسة المالية والضريبية، مما يتطلب معه مراجعة وتصحيح أسباب هذا القصور سابقة الذكر.

#### ٤-٢- هيكلة إيرادات الضرائب غير المباشرة

تضم الضرائب غير المباشرة أربعة أنواع من الضرائب هي: الضرائب الجمركية، والضريبة على المبيعات من السلع والخدمات، وضرائب الدمغة، وإتاوات ورسوم متنوعة تشتمل على تسعة أنواع من الرسوم بالإضافة إلى رسوم أخرى مثل رسم تنمية الموارد المالية للدولة، ورسوم على الاجراءات القنصلية، ورسوم العبور، ورسوم على جوازات السفر، ورسوم تصاريح العمل.. الخ.

يتضح من الجدول رقم (٨) انه قد حدث بعض التغير في هيكل إيرادات هذا النوع من الضرائب خلال فترة الدراسة، فبعد أن كانت تتركز الإيرادات الضريبية من هذا النوع من الضرائب في كل من الضريبة على المبيعات (الضريبة على الاستهلاك قبل إصدار قانون الضريبة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١) والضرائب الجمركية بنسبة ٦٩,٧% في بداية فترة الدراسة، ارتفع نصيب هذين النوعين من الضرائب في إجمالي إيرادات الضرائب غير المباشرة حتى وصل إلى حوالي ٨١% في نهاية الفترة، مع زيادة نصيب إيرادات الضريبة على المبيعات حتى وصل إلى ٥١,٧%، وتناقص نصيب الضرائب الجمركية إلى نحو ٢٩,٢%، أي أصبح نصف حصيلة الضرائب غير المباشرة من إيرادات الضريبة على المبيعات بسبب رفع سعرها على بعض السلع والخدمات عدة مرات خلال فترة الدراسة، أو فرضها على سلع وخدمات لم تكن مفروضة

عليها من قبل، لأنها الأسهل والأسرع في تحقيق الحصيلة المطلوبة، خاصة بعد تزايد قيمة العجز الكلي في الموازنة العامة للدولة في السنوات الأخيرة كما سبق الذكر، وأصبحت الحاجة ملحة لخلق مصادر لتمويل هذا العجز، خاصة بعد تراجع النشاط الاقتصادي وانخفاض معدلات نمو الإيرادات العامة والإيرادات الضريبية كما سبق الذكر، ومنها إيرادات الضرائب الجمركية نتيجة تخفيض الرسوم الجمركية عدة مرات خلال فترة الدراسة تنفيذاً لاتفاقية الجات وتحرير التجارة الخارجية، حتى أنه قد انخفضت إيراداتها بصفة مستمرة خلال السنوات (٢٠٠٠/٩٩ - ٢٠٠١/٢٠٠٢). كما تعرضت إيرادات ضرائب الدمغة والاتاوات والرسوم للانخفاض في بعض السنوات، وذلك على عكس إيرادات الضريبة على المبيعات التي تتسم بالتزايد المستمر خلال فترة الدراسة بمتوسط نمو سنوي ١٦,٦%، بينما كان متوسط معدل نمو إيرادات الضرائب الجمركية خلال نفس الفترة ١١,٣% فقط، مع ملاحظة الانخفاض الواضح في معدل نمو إيرادات الضريبة على المبيعات خلال الثلاث سنوات الأخيرة من فترة الدراسة، حتى أنه لم يتعد متوسط معدل نموها خلال هذه السنوات ٣,٦% فقط، مما يبين حالة الركود وتدهور القوة الشرائية مع ارتفاع معدل التضخم خلال هذه السنوات.

وتفرض الضريبة على المبيعات - وفقاً لقانونها - على السلع المصنعة محلياً والمستوردة وبعض الخدمات بنسبة ١٠% من القيمة، فيما عدا بعض الاستثناءات، ويمر تطبيق هذه الضريبة بثلاث مراحل تنفيذية، تم تنفيذ المرحلتين الأولى والثانية منها، ويتبقى المرحلة الثالثة والأخيرة التي تكلف تاجر التجزئة بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب، حيث يقوم تاجر الجملة بهذه المهمة في الوقت الحالي. وتعفى من هذه الضريبة السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة، وأيضاً وارداتها اللازمة لممارسة نشاطها عدا سيارات الركوب، وكذلك ما تستورده من سلع وخدمات بهدف ادخالها السوق المحلي<sup>(١٩)</sup>.

وتمثل إيرادات ضريبة المبيعات على السلع أكثر من ٨٠% من إيرادات ضريبة المبيعات، وإن تناقص هذا النصيب بعض الشيء في السنوات الأخيرة خاصة بعد فرض ضريبة خدمات التشغيل للغير على قطاع المقاولات، مما أدى إلى رفع النصيب النسبي لإيرادات ضريبة المبيعات على الخدمات في إجمالي إيرادات ضريبة المبيعات<sup>(٢٠)</sup>.

جدول رقم (٨)

هيكل إيرادات الضرائب غير المباشرة خلال الفترة

(١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢)

القيمة بالمليون جنيه

إتاوات ورسوم			ضرائب اللمعة			الضريبة على المبيعات			الضرائب الجمركية			السنة/البيان
المرونة*	المهكل %	القيمة	المرونة*	المهكل %	القيمة	المرونة*	المهكل %	القيمة	المرونة*	المهكل %	القيمة	
-	١٦,٥	١٥٦٧,٥	-	١٣,٨	١٣١٤,٥	-	٣٥,٤	٣٣٧٢,٢	-	٣٤,٣	٣٢٦٦,٧	١٩٩١/٩٠
١,٩٨	١٤,٦	٢١٦٥,٧	١,٧٦	١١,٩	١٧٦٠,٦	٤,٤٨	٤٢,٤	٦٢٧٨,٩	٢,١٤	٣١,١	٤٦٠٨,٩	١٩٩٢/٩١
٢,٤٣	١٦,٥	٢٧٦٨,٧	١,٥٢	١٢,٤	٢٠٦٦,٩	١,٢٠	٤٢,٧	٧١٤٠,٧	٠,٢٨	٢٨,٤	٤٧٥٨,٨	١٩٩٣/٩٢
١,٧٤	١٦,٢	٣٢٨٦,٠	١,٣١	١١,٦	٢٣٥٧,١	١,٢٢	٣٩,٩	٨٠٧٩,٧	٣,٤٥	٣٢,٢	٦٥٢٠,٠	١٩٩٤/٩٣
٠,٠٧	١٤,٤	٣٣٢٦,٩	٠,٦٨	١١,٤	٢٦٣٤,٠	٠,٨٧	٤٠,٣	٩٣٠٤,٨	١,١٦	٣٣,٩	٧٨٣٥,١	١٩٩٥/٩٤
٠,١٦	١٣,٦	٣٣٩٤,٠	٠,٥١	١١,٢	٢٨٠٧,٠	٠,٩٨	٤١,٨	١٠٤٦٦,٠	٠,٥٢	٣٣,٤	٨٣٥٧,٠	١٩٩٦/٩٥
٠,٧٤	١٤,١	٣٦٧٥,٧	٠,٣٤	١٠,٤	٢٧٠٠,٦	٠,٩٣	٤٤,٣	١١٥٥١,٢	٠,٢٤	٣١,٢	٨١٣٥,٢	١٩٩٧/٩٦
٠,١٣	١٢,٧	٣٥٨١,٥	٠,١٨	٩,٩	٢٧٩٨,٥	٠,٦٧	٤٦,٤	١٣١٠٠,٠	٠,٤٠	٣١,١	٨٧٧٦,٣	١٩٩٨/٩٧
١,٥٠	١٢,٣	٣٩٤٧,٢	٠,٧٣	٨,٣	٢٦٦٠,٠	١,٦٥	٤٥,٢	١٤٥٧٢,٠	٣,٨٠	٣٤,٣	١١٠٤٨,٠	١٩٩٩/٩٨
٠,٧٤	١١,٢	٣٦١٧,٢	٠,٤٧	٨,٧	٢٨٠٠,١	١,١٨	٥١,٢	١٦٥١٥,٠	١,٤٠	٢٨,٨	٩٢٩٥,٠	٢٠٠٠/٩٩
١,٩٣	١٠,١	٣٢٢٢,١	٠,٥٦	٩,١	٢٨٨٩,٣	٠,٠١	٥١,٩	١٦٥٢٤,٦	٠,٢١	٢٨,٩	٩١٨٣,٨	٢٠٠١/٢٠٠٠
٢,٠١	٩,٠	٢٨٨٣,٩	١,٣٣	٩,٧	٣٠٩٠,٨	٠,٢٩	٥٢,٦	١٦٧٧٣,٦	٠,٠٩	٢٨,٧	٩١٣٨,٨	٢٠٠٢/٢٠٠١
٢,٦٨	١٠,٤	٣٦٧٠,٢	٠,٠٥	٨,٨	٣١٠٦,٦	٠,٨٩	٥١,٧	١٨٣٠٠,٣	١,٣٠	٢٩,٢	١٠٣٥٣,٤	٢٠٠٣/٢٠٠٢

المصادر: وزارة المالية، محتاسي الموازنة العامة للدولة، عدة سنوات، بيانات غير منشورة.

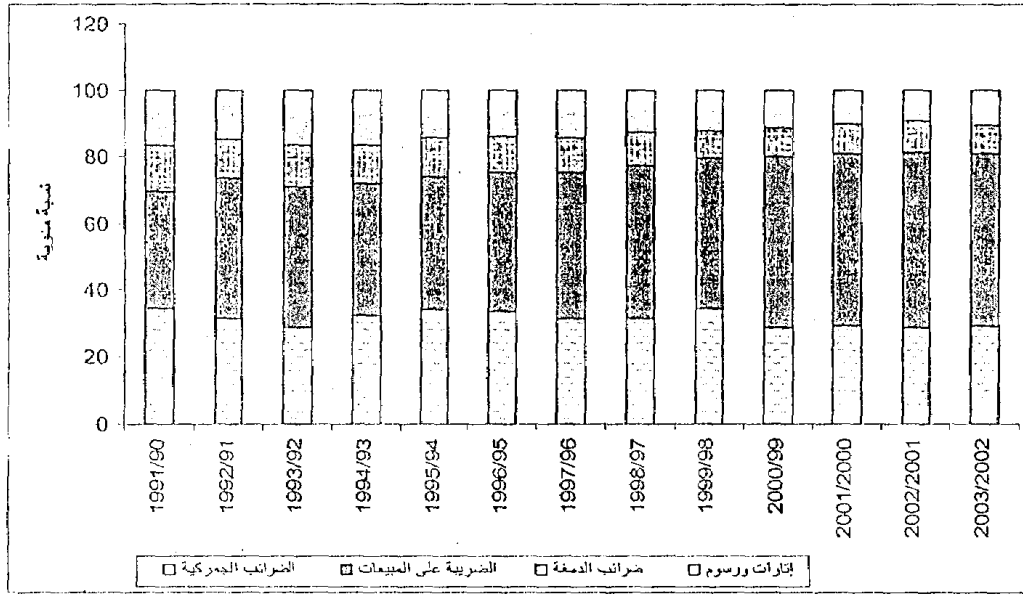
معدل التغير في الإيرادات الضريبية في سنة ما

\* تم تقدير المرونة كالتالي:

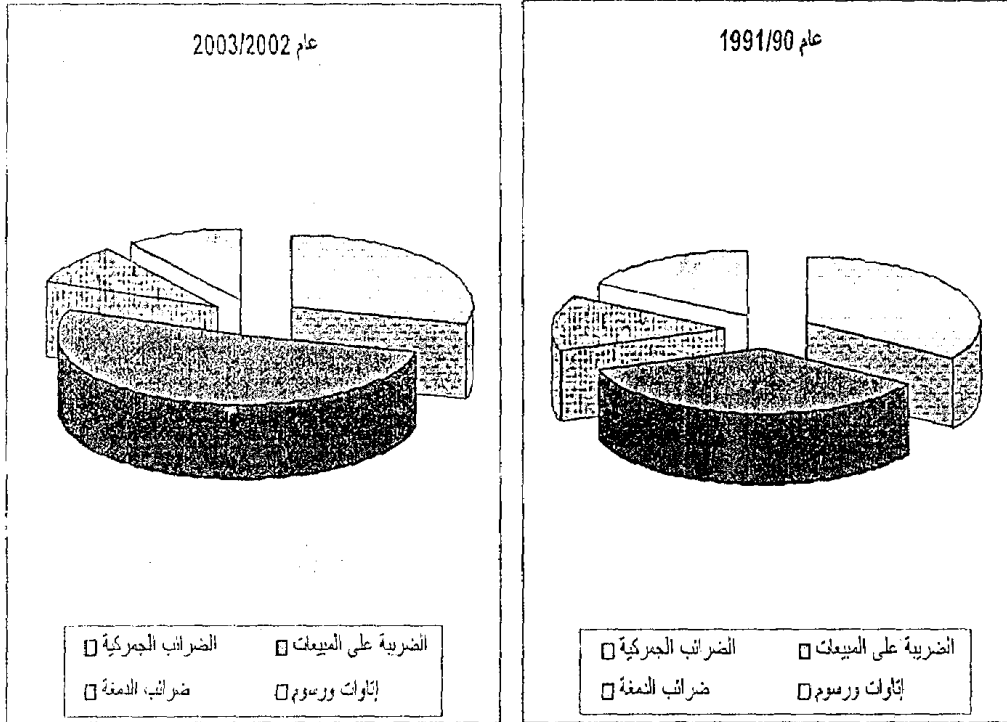
معدل التغير في الناتج المحلي الإجمالي في نفس السنة



شكل رقم (٧-أ) : تطور إيرادات الضرائب غير المباشرة خلال الفترة (١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٣/٢٠٠٢)



شكل رقم (٧-ب) : هيكل إيرادات الضرائب غير المباشرة في عامي ١٩٩١/٩٠، ٢٠٠٣/٢٠٠٢



وتتسم إيرادات الضريبة على المبيعات بالمرونة أكثر من إيرادات الضرائب الجمركية، لأن الضرائب الجمركية تفرض على بعض السلع الأساسية للإنتاج أو الاستهلاك، ومن ثم لا يمكن الاستغناء عنها بسهولة إلا إذا وجد بديل محلي كامل لها، بالإضافة إلى التخفيضات المتوالية التي طبقت على التعريفات الجمركية تنفيذاً لاتفاقية الجات وتحرير التجارة الخارجية، مما جعل إيراداتها ضعيفة التأثير بالتغيرات التي تحدث في الناتج المحلي الإجمالي، فكان متوسط مرونة إيرادات الضريبة على المبيعات خلال فترة الدراسة ١,٢، بينما لم يتعد مثيله بالنسبة لإيرادات الضرائب الجمركية ٠,٩.

وقد بلغت نسبة إيرادات الضريبة على المبيعات للناتج المحلي الإجمالي خلال فترة الدراسة ٤,٦% في المتوسط، وهي تقارب مثيلتها في دول أمريكا اللاتينية والبحر الكاريبي (٤,٧%) خلال الفترة (١٩٩٠-٢٠٠١)، وفي الدول ذات الدخل المتوسط الأدنى خلال نفس الفترة (٤,٩%)، ولكنها أعلى من مثيلتها في كل من دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا (٣,٣%)، وآسيا (٢,٦%)، وأقل من مثيلتها في كل من دول منظمة التعاون الأوربي (OECD)، والدول ذات الدخل المرتفع (٦%)، والدول ذات الدخل المتوسط الأعلى (٥,٩%)<sup>(٢١)</sup>. مما يشير إلى ارتفاع نسبة إيرادات هذا النوع من الضرائب مع ارتفاع مستوى الناتج المحلي الإجمالي ومعدلات نموه ومتوسط دخل الفرد الحقيقي، نتيجة تزايد النشاط الاقتصادي وزيادة القوى الشرائية واتساع الأسواق.

وبدون شك ساهم رفع سعر ضريبة المبيعات على بعض السلع والخدمات أو فرضها على سلع أو خدمات أساسية جديدة في رفع المستوى العام للأسعار خاصة خلال السنوات الأخيرة من فترة الدراسة، مما انعكس أثره السلبي على حجم الطلب الاستهلاكي، وعلى الادخار العائلي، وعلى مستوى معيشة أصحاب الدخول المنخفضة، ومن ثم على حجم الطلب على الاستثمار وعلى معدلات البطالة، وعلى العدالة الاجتماعية.

أما نسبة إيرادات الضرائب الجمركية للناتج المحلي الإجمالي خلال فترة الدراسة فقد بلغت ٣,٢% في المتوسط، وهي تقارب مثيلتها في كل من الدول ذات الدخل المتوسط الأعلى (٣,١%)، والدول ذات الدخل المتوسط الأدنى (٣,٤%)، ودول آسيا (٣,٧%)، وأقل من مثيلتها في دول الشرق الأوسط وشمال أفريقيا (٤,٥%)، ولكنها أعلى من مثيلتها في كل من

دول أمريكا اللاتينية والبحر الكاريبي (٢%)، والدول ذات الدخل المرتفع (٤,٤%)، ودول منظمة التعاون الأوربي (٦,٥%)<sup>(٢٢)</sup>. فتشير هذه المؤشرات إلى اتجاه الدول إلى تحرير تجارتها وتخفيض تعريفاتها الجمركية مع تزايد ناتجها، ومنطقياً لأنه تزيد قدرة الدول على المنافسة مع زيادة الناتج وتنوعه. وتعتبر مصر في مرحلة وسطى من مراحل تحرير التجارة الخارجية تتناسب مع مثيلاتها من الدول الأخرى، مثل دول آسيا والدول ذات الدخل المتوسط، وأن كانت قد سبقتها في انجاز مزيد من التحرير دول مماثلة لها مثل دول أمريكا اللاتينية والبحر الكاريبي. ومن المتوقع حدوث مزيد من التخفيض في إيرادات الضرائب الجمركية نتيجة تخفيض التعريفات الجمركية حتى إلغائها، ومن ثم مزيد من الانخفاض في نسبة هذه الإيرادات للناتج المحلي الإجمالي.

كما يوضح جدول رقم (٨) التناقض الواضح في النصيب النسبي لإيرادات الاتاوات والرسوم في حصيلات إيرادات الضرائب غير المباشرة حتى وصل إلى ٩% فقط في عام ٢٠٠٢/٢٠٠١، ثم ارتفع إلى ١٠,٤% في العام الأخير من فترة الدراسة (٢٠٠٣/٢٠٠٢). وهذا انعكاس لانخفاض معدلات نمو هذه الإيرادات خلال فترة الدراسة، حتى أنها تراجعت قيمتها خلال الفترة (٢٠٠٠/٩٩ - ٢٠٠٢/٢٠٠١)، ولم يتعد متوسط معدل نموها خلال فترة الدراسة بأكملها ٨,١% فقط. وأحد الأسباب الرئيسية لهذا التراجع الانخفاض المستمر في الاتاوات التي يدفعها قطاع البترول - الممول الأساسي لهذه الاتاوات والرسوم - حتى تلاشت تماماً في العامين الأخيرين، حيث كانت تمثل هذه الاتاوات ٣٢,٨% من حصيلات الاتاوات والرسوم في عام ١٩٩٩/٩٨، فانخفضت إلى ٢١,٩% فقط في عام ٢٠٠١/٢٠٠٠، ثم اختفت بعد ذلك، نتيجة الانخفاض المستمر في فائض هذا القطاع<sup>(٢٣)</sup>.

يتضح مما سبق أنه قد حدث بعض التغير في هيكل إيرادات الضرائب غير المباشرة خلال فترة الدراسة لصالح إيرادات الضريبة على المبيعات التي تمثل نسبة لا يستهان بها من الناتج المحلي الإجمالي، ويمكن العمل على زيادة هذه الإيرادات حتى تماثل مثيلتها في الدول المتقدمة عن طريق زيادة النشاط الاقتصادي ورفع معدلات النمو ومتوسط دخل الفرد الحقيقي، وليس عن طريق رفع سعر الضريبة أو فرضها على سلع وخدمات أساسية جديدة. كما يجب الأخذ في الاعتبار التخفيض المستمر في إيرادات الضرائب الجمركية مع تخفيض التعريفات الجمركية مما سيؤثر بالسلب على إجمالي إيرادات الضريبة. كذلك ينبغي مراجعة ضرائب الدمغة والاتاوات والرسوم

حتى لا تمثل عبئاً على المجتمع، مع زيادة الاهتمام والوعي بأهمية الضرائب المباشرة على الدخل والعمل على زيادة إيراداتها لتمويل الانفاق العام.

#### ٥- تقييم محاولات الإصلاح الضريبي في مصر

جرت في الفترة الأخيرة عدة محاولات بهدف الإصلاح الضريبي في مصر الذي يعنى في المقام الأول بعلاج أوجه القصور سابقة الذكر التي تعترى النظام الضريبي، وينبغي العمل على علاجها ضمن إصلاح مالى أعم وأشمل.

ومن أبرز هذه المحاولات ما يلي:

- إصدار قانون الضرائب العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، وما أدخل عليه من تعديلات بعد ذلك.
- إصدار قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ الخاص بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.
- التعديلات العديدة على التعريف الجمركية.
- إصدار قانون جديد للضريبة على الدخل في عام ٢٠٠٥ لم يطبق بعد.
- تطبيق مبدأ اللامركزية في مراحل اعداد وتنفيذ الموازنة.

إن ما تم تطبيقه من محاولات الإصلاح السابقة ظهرت نتائجه في الواقع العملى، وتم التعرض لبعض أوجه قصور هذه المحاولات فيما سبق، ولذا سيكون التركيز في هذه الجزئية على المحاولات الأحدث، والتي لم تطبق بعد لابتداء وجهة النظر بشأنها.

#### ٥-١ إصدار قانون الضرائب على المبيعات

بدون شك إن إصدار قانون الضرائب العامة على المبيعات كان خطوة جيدة في طريق الإصلاح الضريبي، مع بداية برنامج التثبيت في عام ١٩٩١، وبذلك تم التقدم خطوة إلى الأمام في مجال الضرائب على السلع والخدمات، بإحلال الضريبة على المبيعات محل الضرائب النوعية على الاستهلاك، وينبغي إحلال محلها الضريبة على القيمة المضافة، مع الأخذ في الاعتبار أوجه القصور التي ظهرت في تصميم وإدارة هذا النوع من الضرائب في الدول النامية التي طبقتها، حيث يوجد عدة قطاعات هامة لا تخضع لهذه الضريبة مثل قطاع الخدمات، وقطاع مبيعات الجملة

والتجزئة، كما تؤدي هذه الضريبة إلى زيادة العبء الضريبي على المستخدم النهائي، وبالتالي فهي تحد من المنافع التي من الممكن تحقيقها من تطبيقها، ومن ثم ينبغي معالجة أوجه القصور هذه قبل تطبيق هذا النوع من الضرائب (٢٤).

وكما سبق الذكر وصلت نسبة إيرادات هذه الضريبة للناتج المحلي الإجمالي إلى ما يماثلها في الدول المماثلة لمصر. ومع ذلك يمكن فرض هذه الضريبة على بعض السلع الاستهلاكية والخدمات الكمالية والترفية التي لم تفرض عليها حتى الآن، مع التخفيف من فرضها على السلع والخدمات الأساسية، والسلع الرأسمالية والوسيلة الضرورية للعملية الانتاجية، حتى يمكن تلافي الآثار السلبية سابقة الذكر لفرض هذه الضريبة على السلع والخدمات الأساسية.

وعلى الرغم من الدور الهام الذي تقوم به إيرادات الضريبة على المبيعات في تمويل الانفاق العام، إلا أنه يواجهها بعض المشكلات مثل تعدد الأسعار المفروضة على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، وكثرة المنازعات حول الضريبة على خدمات التشغيل للغير، ولذلك يمكن تخفيض درجة تعدد الأسعار دون إلغائها تماماً مراعاة لمبدأ العدالة الاجتماعية، لأنه تختلف درجة أهمية السلع والخدمات بين أفراد المجتمع، ومراجعة الضريبة على خدمات التشغيل للغير. كذلك يمكن تعميم الخصم الضريبي على مدخلات الانتاج، بعد السماح بخصم الضريبة السابق تحميلها على الآلات والمعدات وأجزائها التي تستخدم في انتاج سلعة أو تقديم خدمة خاضعة للضريبة، لأنه يساهم هذا الإجراء في تخفيض الانتاج ومن ثم تشجيع الاستثمار، وتخفيض معدل التضخم الذي يرجع بصفة أساسية في السنوات الأخيرة إلى ارتفاع تكلفة الانتاج وليس وجود فائض في الطلب الكلي، مما يكون له أثره الإيجابي على الدخل الحقيقي للفرد ومستوى معيشته. ذلك على الرغم من بعض التأثير السلبى لهذا الإجراء على الحصيلة من هذه الضريبة في الأجل القصير، ولكن يمكن أن تظهر آثاره الإيجابية في الأجل المتوسط متمثلة في زيادة الطلب والعرض، ومن ثم زيادة الحصيلة مرة أخرى (٢٥).

## ٥-٢ إصدار قانون الضريبة الموحدة على الدخل

كان إصدار هذا القانون خطوة جيدة لاصلاح الضرائب على الدخل بتوحيد وعاء هذه الضريبة، ولكن يعاب على هذا القانون ارتفاع سعر الضريبة وتعدد شرائح الدخل الخاضعة للضريبة كما سبق الذكر، وانخفاض حد الاعفاء للأعباء العائلية مع ارتفاع تكاليف المعيشة بعد

إصدار هذا القانون، مما أدى إلى ارتفاع المعدل الفعال للضريبة عن معدنها الأسمى<sup>(٢٦)</sup>. كما يتضمن هذا القانون استمرار إعفاء بعض الأنشطة من هذه الضريبة كما جاء في القانون السابق كنشاط الفنون التشكيلية والتعليم الخاص.. الخ، وذلك على الرغم من الربحية المرتفعة التي تحققها هذه الأنشطة وغيرها من الأنشطة الأخرى المعفاة، مما يخل بمبدأ العدالة دون تحقيق أهداف اقتصادية محددة خاصة بحجم الاستثمار أو نمط توزيعه أو بمعدل التضخم، أو بمعدل الادخار.

ولم يساهم إصدار هذا القانون في تحقيق زيادات ملموسة في معدلات نمو إيرادات الضرائب على الدخل خلال فترة الدراسة، نتيجة إعفاء كافة المشروعات الجديدة التي تقام في المدن الجديدة لمدة مؤقتة، بالإضافة إلى ظاهرة التهرب الضريبي وعدم حصر المجتمع الضريبي بالكامل. كما اتسم هذا القانون بالتعقيد في بعض النواحي مما ساهم في كثرة المنازعات بين المولين والجهاز الضريبي، وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي والفساد، مثل التعقيد في نظام حساب اهلاك الأصول، وإجراءات إستيفاء الاقرارات الضريبية.

#### ٣-٥ تعديلات التعريفات الجمركية

ساهمت التعديلات العديدة التي أدخلت على التعريفات الجمركية في إزالة العديد من التشوهات والتعقيدات التي كانت تؤدي إلى حدوث مشاكل كثيرة عند تقدير قيمة الرسوم الجمركية، وتشجع على التهرب الجمركي وانتشار الفساد. وقد كانت آخر هذه التعديلات إصدار التعريفات الجديدة بالقرار الجمهوري رقم ٣٠٠ لسنة ٢٠٠٤، ثم إصدار القرار رقم ٤١٠ لسنة ٢٠٠٤ الخاص بتعديل التعريفات الجمركية، وقد هدفت هذه التعديلات إلى تحقيق ما يلي<sup>(٢٧)</sup>:

- تبسيط هيكل التعريفات الجمركية للحد من تشتتها، من خلال تخفيض الفئات من سبع وعشرون فئة إلى ست فئات فقط، تدرجت من ٢% إلى ٤٠%، بخلاف الفئات النوعية المفروضة على التبغ والمشروبات الكحولية.
- تخفيض العبء الجمركي من خلال خلق هيكل متدرج للتعريفات وفقاً لدرجة التصنيع، وإلغاء رسوم الخدمات على الواردات.
- خفض فئة التعريفات الجمركية على مدخلات الانتاج لبعض الصناعات أخذاً في الاعتبار العلاقات التشابكية لهذه الصناعات، عن طريق مراجعة فئة التعريفات

الجمركية المفروضة على المدخلات الخاصة بكل صناعة والمنتج النهائي لها، بما يضمن معدل مقبول من الحماية الفعالة لجميع الصناعات دون تمييز.

- الحد من تعقد هيكل التعريفات الناتج عن فرض أكثر من فئة تعريفية جمركية على السلعة الواحدة بناء على الغرض من استخدامها، وذلك للحد من تدخل العنصر البشري في تحديد فئة التعريفات الجمركية المفروضة على هذه السلع، ومن ثم الحد من الفساد.

واستكمالاً لهذه التعديلات ينبغي متابعة تطوير عمل الادارة الجمركية من خلال استكمال ميكنة كافة المنافذ الجمركية، والتوسع في الأخذ بنظام إدارة المخاطر في عمليات الفحص، مع ضرورة تبني نظام لتقييم أداء الادارة الجمركية يستند لأربعة معايير رئيسية هي: التقييم الجمركي، ومتوسط زمن الإفراج، وحالات التحكيم، والفحص الجمركي.

ومن المفترض أن يظهر أثر هذه التعديلات في إختفاء ظاهرة التهرب الجمركي، وانخفاض أسعار الواردات من السلع الرأسمالية والوسيطة مما يكون له أكبر الأثر في زيادة معدلات الاستثمار ونمو الناتج المحلي، ومن ثم تخفيض معدلات البطالة، ولكن لم يظهر بعد أى أثر من هذه الآثار المتوقعة نتيجة تخفيض الضرائب الجمركية، سوى انخفاض إيراداتها في السنوات الأخيرة كما سبق الذكر.

## الدخل

٥-٤ القانون الجديد للضريبة على الدخل

يتميز هذا القانون ببعض الايجابيات التي تهدف إلى علاج بعض مشاكل النظام الضريبي الحالي سابقة الذكر، كما يعتريه بعض السلبيات التي قد تحد من النتائج الايجابية المتوقعة عند تطبيقه. وتتلخص أهم ايجابياته في (٢٨) :

- تخفيض سعر الضريبة وعدد شرائحها، مع توسيع مدى كل شريحة، وإن كان يمكن إضافة شريحة أخرى بسعر أعلى من الحد الأقصى المحدد بالقانون وليكن ٢٥%، خاصة مع توقع انخفاض الإيرادات الضريبية نتيجة هذا التخفيض الكبير في سعر الضريبة على الأقل في الأجل القصير، مما يزيد من مشكلة تزايد العجز الكلي في الموازنة العامة للدولة، ومن ثم تزايد الدين العام المحلي، خاصة مع حتمية بعض أوجه الانفاق العام التي لا يمكن تخفيضها.

- رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية، وأيضاً رفع الإعفاء الشخصي بالنسبة للمرتبات، ولكن مازال لا يتناسب هذا الحد مع ارتفاع تكاليف المعيشة في الحاضر والمستقبل، مما يستوجب مزيد من الرفع لهذا الحد، مع جعله يرتفع كل فترة زمنية بنسبة مئوية معينة تتناسب مع معدلات التضخم.
- إلغاء الإعفاءات الضريبية التي كانت ممنوحة لكافة المشروعات الاستثمارية الجديدة بدون تمييز بينها وتقييم مدى أهميتها لعملية التنمية، حيث خلصت معظم الدراسات التي قامت بدراسة العوامل المحفزة على الاستثمار الخاص في مصر، بأن الإعفاءات ليست من العوامل الأساسية المحفزة للاستثمار الخاص، ولا بد من توافر عوامل أخرى محفزة له، ويؤكد هذه النتيجة خبرات الدول الأخرى في هذا المجال.
- المساواة في المعاملة الضريبية بين أنواع الشركات المختلفة (شركات الأموال وشركات الأشخاص)، وبين كل من الرجل والمرأة.
- الإبقاء على بعض الإعفاءات الممنوحة للعاملين في القانون الحالي، وخفض الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها الخاضعون للضريبة من غير جهات عملهم.
- الالتزام بمعايير المحاسبة في تقدير التكاليف والأرباح، وتعديل طريقة حساب الإهلاكات.
- تبسيط إجراءات تقديم الإقرارات الضريبية من قبل الممولين، والموافقة على التقديرات الواردة بها.
- تعديل تشكيل لجان الطعن لتكون أكثر حيادية.
- إقرار مبدأ التصالح في المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين قبل ٣٠ سبتمبر ٢٠٠٤.

أما أهم سلبياته فهي:

- عدم الربط بين حد الإعفاء للأعباء العائلية والحالة الاجتماعية للممول، وربما كان الهدف من هذا التوحيد في المعاملة الضريبية بين جميع الممولين باختلاف حالتهم الاجتماعية هو المساواة والتبسيط، ولكن لا يتفق هذا التوحيد مع الواقع العملي، حيث تختلف بدون شك الأعباء المالية على الممول المتزوج عن مثيلتها بالنسبة للممول الأعزب، كما لا يجب أن يحدث إهمالاً لأحد أهداف السياسة الضريبية بهدف التبسيط، فيصبح تبسيطاً محلاً.



- عدم مراعاة اختلاف سعر الضريبة تبعاً لاختلاف نشاط الشركات، فهناك أنشطة هامة لعملية التنمية يمكن إعطائها بعض التمييز في المعاملة الضريبية لتحفيزها على زيادة استثماراتها بخلاف أنشطة أخرى غير هامة لعملية التنمية، بحيث تمنح هذه الحوافز الضريبية في أضيق الحدود التي لا تؤثر بها على الحصيلة والكفاءة، وتكون بهدف تحقيق التنمية.

- إخضاع الحوافز والبدلات والأرباح والمزايا العينية التي يحصل عليها العاملون للضريبة، مما يزيد من العبء الضريبي على هؤلاء العاملين، خاصة مع إلغاء إعفاء ١٠% من المرتبات مقابل الحصول على الدخل الوارد في القانون الحالي.

- الإبقاء على إعفاء بعض الأنشطة ذات الربحية المرتفعة من الضريبة مثل المعاهد التعليمية وأعمال التشكيليين، فلا يوجد مبرر للإبقاء على مثل هذه الإعفاءات مع تخفيض سعر الضريبة من جهة، وأهمية خلق وتنمية الوعي الضريبي لدى المجتمع الضريبي من جهة أخرى، عن طريق التأكيد على أنه يجب على المجتمع الضريبي بأكمله أن يتحمل العبء الضريبي لصالح المجتمع ككل.

- مراجعة الإقرارات الضريبية للممولين بأسلوب الفحص الانتقائي (الفحص بالعينة)، فمن الصعب نجاح هذا الأسلوب الأفضل سواء بالنسبة للممول أو الإدارة الضريبية، في ظل تدني الوعي الضريبي وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، وعدم التزام أكثر من ثلثي الممولين بتقديم إقراراتهم الضريبية، وذلك حتى تظهر آثار تطبيق هذا القانون ذات المعدلات الضريبية الأقل، مما قد يجد من ظاهرة التهرب الضريبي ويرفع من مستوى الوعي الضريبي في المستقبل. وبالتالي يمكن أن يؤثر هذا الأسلوب المقترح في مراجعة الإقرارات الضريبية - في ظل الوضع الحالي - على حجم الإيرادات الضريبية بالسلب، ومن ثم يزيد من مشكلة عجز الموازنة العامة للدولة.

- انخفاض نسبة ما يحصل من الممول في حالة التصالح معه في المنازعات القائمة قبل إقرار القانون، فالحد الأقصى لهذه النسبة ٣٠% فقط من قيمة الضريبة المستحقة على الوعاء المتنازع عليه إذا كانت قيمته تجاوز ٥٠٠ ألف جنيه<sup>(٢٩)</sup>. فلا تتفق هذه النسب المنخفضة مع انخفاض حجم الإيرادات الضريبية وتزايد عجز الموازنة العامة للدولة، كما يحل تنفيذ هذا الإجراء بمبدأ العدالة والمساواة بين جميع الممولين، لأنه يحايي الممول الذي دخل في منازعات قضائية مع الإدارة الضريبية، على حساب

الممول الذى سدد ما عليه من ضرائب دون الدخول في منازعات قضائية مع الادارة الضريبية.

- عدم ضرورة إنشاء مجلس أعلى للضرائب لضمان حقوق الممولين، خاصة بعد تعديل لجان الطعن بحيث أصبحت أكثر حيادية، ثم اللجوء إلى القضاء عند الضرورة، ولا داعى لإنشاء مزيد من المجالس العليا، حيث أثبتت التجارب السابقة في هذا المجال أنه لا جدوى منها ونادراً ما تحقق الأهداف التي انشئت من أجلها.

#### ٥-٤-١ بعض الآثار المتوقعة للقانون

نتيجة للإيجابيات والسلبيات سابقة الذكر التي يتسم بها القانون الجديد للضرائب على الدخل، من المتوقع أن تظهر بعض الآثار عند تطبيقه سواء أكانت هذه الآثار إيجابية أو سلبية، وأهم هذه الآثار هي:

- انخفاض الإيرادات الضريبية على الأقل في الأجل القصير، نتيجة تخفيض معدلات الضريبة، وزيادة حد الإعفاء للأعباء العائلية، مما يزيد من عجز الموازنة العامة للدولة، ومن ثم يزيد الدين العام المحلي، وقد يعوض هذا الانخفاض إلغاء الإعفاءات الممنوحة للمشروعات الاستثمارية الجديدة، ولكن لن يظهر الأثر الإيجابي لهذا الإجراء إلا في الأجلين المتوسط والطويل، بالإضافة إلى ظهور الأثر الإيجابي لتخفيض معدلات الضريبة في الأجل الطويل، والتمثل في زيادة الاستثمار والنشاط الاقتصادي وتحول القطاع غير الرسمي إلى القطاع الرسمي، وانخفاض ظاهرة التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية.

- قد ينخفض معدل الاستثمار نتيجة إلغاء الإعفاءات الممنوحة للمشروعات الاستثمارية الجديدة في الأجل القصير، ولكن نتيجة لتخفيض معدلات الضريبة وتبسيط إجراءات تحصيلها يمكن أن يزداد الوعي الضريبي، ومن ثم يرتفع معدل الاستثمار مرة أخرى في الأجلين المتوسط والطويل.

- ارتفاع معدل الاستهلاك لدى أصحاب المرتبات المنخفضة، نتيجة زيادة دخولهم المتاحة للانفاق بعد تخفيض معدلات الضريبة ورفع حد الإعفاء للأعباء العائلية، مما قد يؤدي إلى زيادة حجم الاستثمار والتشغيل بشرط عدم توجيه إجمالى الزيادة في الاستهلاك إلى زيادة الواردات دون زيادة انتاج السلع الاستهلاكية التي زاد الطلب عليها.

- إرتفاع معدل الادخار لدى أصحاب الدخل المرتفعة نتيجة زيادة دخولهم المتاحة للانفاق بعد تخفيض معدلات الضريبة ورفع حد الإعفاء للأعباء العائلية، فوهم الأكثر استفادة من هذا القانون.

- زيادة العبء الضريبي على بعض أصحاب المرتبات المتوسطة بدرجة كبيرة مثل الحالة التالية: المرتب الأساسي السنوي ٣٣١٤ جنيها، وإجمالي الدخل ١٢٣٦٠ جنيها، والعبء الضريبي في القانون الحالي ٢٥ جنيها، وفي القانون الجديد ١٦٧ جنيها، أى سيزداد العبء الضريبي على الممول بأكثر من ستة أضعاف نتيجة تطبيق القانون الجديد. فمن الواضح أن أكثر المتضررين من تطبيق هذا القانون هم أصحاب المرتبات المتوسطة، كما ظهر من الجداول التي أعدها ونشرها وزارة المالية لتقدير حجم العبء الضريبي على عينة من أصحاب المرتبات (تبلغ العينة ٥ آلاف مفردة) قبل تطبيق القانون وبعده<sup>(٣٠)</sup>.

- قد ترتفع الكفاءة الاقتصادية للمشروعات الاستثمارية الجديدة نتيجة إلغاء الإعفاءات الضريبية الممنوحة لها في القانون الحالي، فقد يحفزها هذا الإلغاء على رفع كفاءتها الاقتصادية حتى تستطيع الوفاء بالتزاماتها الضريبية.

- الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية بعض الشيء، نتيجة إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الدخل المرتفعة بدرجة أكبر من الدخل الأقل، بسبب تخفيض الحد الأقصى لسعر الضريبة بدرجة كبيرة من ٤٢% في القانون الحالي إلى ٢٠% فقط في القانون الجديد.

اذن من المتوقع حدوث بعض الآثار السلبية لتطبيق هذا القانون الجديد، ومن ثم ينبغي تقدير مثل هذه الآثار تقديراً دقيقاً بقدر الإمكان، حتى يمكن وضع السياسات وإتخاذ الإجراءات المناسبة لتخفيض هذه الآثار بقدر الإمكان، أو تجنبها تماماً، مع أهمية العمل على تحقيق الآتي<sup>(٣١)</sup>:

- اتساق أهداف السياسة المالية والضريبية مع أهداف السياسات الاقتصادية الأخرى وعدم التعارض بينهم خاصة السياسة النقدية.

- توافر كافة البيانات والمعلومات الخاصة بمجتمع الضريبي وعدد الممولين، مع تطوير العمل بالجهاز الضريبي ورفع كفاءة العاملين به، حتى يمكن تقدير الإيرادات الضريبية المستهدفة تقديراً دقيقاً، ومن ثم الحد من الفجوة بين الإيرادات الضريبية المستهدفة والمحقة، والتي تؤدي إلى اختلاف الموازنة المخططة عن الحساب الختامي

لها، وما يترتب على ذلك من صعوبة تحقيق الأهداف المخططة للسياسة المالية والضريبية.

- نشر الوعي الضريبي في المجتمع عن طريق التعليم ووسائل الاعلام، وخلق الثقة المتبادلة بين المجتمع الضريبي والجهاز الضريبي، ويتطلب هذا تعليم الممولين، وتبسيط القانون، وميكنة النظام الضريبي، بهدف تخفيض تكلفة الالتزام بالقانون بالنسبة لكل من الممولين والعاملين بالجهاز الضريبي، ومن ثم الحد من ارتفاع تكلفة الممولين مع الجهاز الضريبي، وذلك بالنسبة للممولين الذين يرغبون في الالتزام بالقانون ولكنهم لا يفهمونه. ولكن تكون المشكلة أكبر بالنسبة لكل من الممولين الذى يفهمون القانون، ولكن لا تتوافر لديهم الرغبة في الالتزام الكامل به، والممولين الذين يعملون عمداً على عدم الالتزام بالقانون، ويتوقف إختيار هؤلاء الممولون على المقارنة بين تكلفة التهرب الضريبي وتكلفة سداد الضريبة وأيهما أقل، حيث تعتبر تكلفة التهرب الضريبي في مصر أقل من تكلفة السداد مما يشجع على زيادة نسب التهرب الضريبي، وذلك بسبب التأخر والتحايل على توقيع العقوبات الواردة بالقانون على المتهربين، وفي المقابل لا يتم إعطاء حوافز للممولين الملتزمين بالسداد عن طريق تخفيض تكلفة تعاملهم مع الجهاز الضريبي<sup>(٣٢)</sup>. ومن ثم فإنه ينبغي معالجة أسباب التهرب الضريبي قبل تخفيض معدل الضريبة حتى لا تتأثر الإيرادات الضريبية.

#### ٥-٥ تطبيق اللامركزية في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة

يعتبر تطبيق منهج اللامركزية في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة أحد آليات إصلاح السياسة المالية، ويستهدف من تطبيقه تحقيق عدة أهداف منها توسيع قاعدة المجتمع الضريبي وزيادة الإيرادات الضريبية، نتيجة زيادة الوعي الضريبي بالمجتمع الخالى عند شعوره بالآثار الإيجابية للنفقات العامة في بيئته المحلية، وأن ما يسدده من ضرائب لا يضيع هباء، ومن ثم يزداد وعيه بأهمية سداد الضرائب، وتزداد مشاركته في إختيار وتنفيذ ومتابعة وصيانة مشروعات التنمية اللازمة لمجتمعه. وتطبيق هذا الأسلوب يمكن أن تحصل الخليات على نصيب أكبر مما تحصل عليه في الوقت الحالى من الإيرادات العامة للدولة، وأن تكون لديها حرية أكبر في تحصيل بعض الإيرادات التى تنفقها حسب أولوياتها الخاصة بها. وتفعيل هذا الأسلوب يمكن زيادة الإيرادات الضريبية التى تقوم الخليات

بتحصيلها مثل الضريبة على إيرادات الأراضي الزراعية، والضريبة على إيرادات الثروة العقارية المتدنية بدرجة كبيرة كما سبق الذكر.

لاشك أن اتباع هذا الأسلوب في إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة يؤدي إلى زيادة مشاركة المجتمع المحلي في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، حيث تعتبر الموازنة العامة للدولة الأداة الأساسية للسياسة المالية التي هي أحد سياسات إنجاز عملية التنمية. ولكن لابد من توافر بعض المقومات لنجاح هذا الأسلوب في إدارة الموازنة العامة، وأهم هذه المقومات:

- انتشار الوعي التنموي لدى المجتمع المحلي بحيث يكون قادراً على تحديد أولوياته التنموية الحقيقية لصالح الأغلبية ، وليس لمصلحة أفراد أو فئات أو مجموعات معينة، وأن يكون تحديد هذه الأولويات بعيداً عن العصبية والقبلية والمنافع الشخصية.
- توافر الشفافية والرقابة الحاسمة والمساءلة الجادة (محاربة الفساد) لدى العاملين بالادارة المحلية.
- توافر البيانات والمعلومات الصحيحة اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب لدى الادارة المحلية.
- كفاءة وخبرة الكوادر البشرية بالادارة المحلية التي تقوم بتطبيق هذا الأسلوب.

ولكن تشير كثير من الظواهر السائدة الآن في الادارة المحلية والخبرات العملية أن هذه المقومات غير متوافرة في الوقت الحاضر في المحليات ، مما يعرقل تطبيق هذا الأسلوب بنجاح، فينبغي في البداية إعداد المجتمع المحلي والادارة المحلية والإعداد الجيد والملائم حتى تتوافر لهما المقومات سابقة الذكر، ويمكن في هذه الحالة فقط تطبيق هذا الأسلوب بنجاح.

## ٦-خبرات الدول الأخرى فى الإصلاح الضريبي

يمكن الاستفادة من تجارب الدول النامية التي قامت بالإصلاح الضريبي على مدى العقدين الماضيين سواء دولاً آسيوية أو دولاً فى أمريكا اللاتينية. فيمكن استخلاص بعض الدروس من إحدى دراسات البنك الدولي التي إجراها على عينة من ثمانى دول نامية هي: بوليفيا وكولومبيا وجاميكا والمكسيك واندونيسيا وكوريا وتركيا والمغرب، وهذه الدروس هي (٣٣):

- ينبغي العمل على فرض معدلات ضريبية منخفضة وتوسيع المجتمع الضريبي، كما حدث في بوليفيا وكولومبيا واندونيسيا وجاميكا وكوريا والمكسيك، لأن فرض معدلات ضريبية مرتفعة على مجتمع ضريبي ضيق يؤدي إلى الاخلال بالكفاءة والعدالة، ويشجع على التهرب الضريبي.
- يجب وضع نظام للضرائب والنفقات العامة يمنع حدوث عجز في الموازنة العامة في الحاضر وفي المستقبل، فكان تحقيق موازنة متوازنة من عناصر نجاح الاصلاح الضريبي في كوريا.
- إن التضخم اشارة للضعف المالى، وينتج عنه آثاراً سلبية على توزيع الدخل وعلى الفقراء وعلى القوة الشرائية للحصيلة الضريبية، ومن ثم في حالة ارتفاع معدل التضخم يجب أن يكون هدف الاصلاح الضريبي فرض ضرائب على الساع وعلى دخل العمل ورأس المال.
- أن تصميم وتطبيق نظام للضرائب غير المباشرة على مجتمع ضريبي واسع أسهل وأكبر في الحصيلة عن تصميم وتطبيق نظام للضرائب المباشرة، خاصة في حالة ضرائب القيمة المضافة التي تفرض على كل مرحلة من مراحل الانتاج والتوزيع من خلال بيع التجزئة النهائى، وفي كل مرحلة يتم خصم قيمة الضريبة التي تم دفعها في المراحل السابقة. وتناسب الضرائب غير المباشرة ظروف الدول النامية التي تتسم بكثير من القيود الاقتصادية التي تؤثر سلباً على تحقيق حصيلة ضريبية مرتفعة من الضرائب المباشرة خاصة في مراحل نموها الأولى، وذلك بسبب انخفاض متوسط دخل الفرد، وكبر حجم القطاع غير الرسمي، وانتشار ظاهرى التهرب الضريبي، مما يؤدي إلى ضيق المجتمع الضريبي، بالإضافة إلى صعوبة توافر بيانات دقيقة لحصر المجتمع الضريبي، كما ان استخدام الاعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار أو الادخار يؤدي إلى استبعاد نسبة كبيرة من دخول العمل ورأس المال من قاعدة المجتمع الضريبي.
- يجب أن يكون النظام الضريبي متحيزاً للأهداف المراد تحقيقها، ومن ثم يجب أن تحدد الأهداف بوضوح وتصاغ بدقة، فمثلاً إذا كان هدف النظام الضريبي هو تحقيق الكفاءة الاقتصادية فإن فرض رسوم جمركية مرتفعة على الواردات يؤدي إلى حماية غير كفاء للصناعة والتجارة المحلية، كما أن معظم الحوافز الضريبية تشجع على التوزيع غير الكفاء للموارد.

- ينبغي أن يتصف الإصلاح الضريبي بثلاث صفات أساسية هي: البساطة والحيادية والعدالة الأفقية<sup>(٣٤)</sup>، ويمكن التوفيق بين تحقيق هذه السمات الثلاثة مع التضحية ببعض العدالة الرأسية.
- إن التمييز في معدلات الضريبة (الضرائب التمييزية) حسب النشاط لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية يساهم قليلاً في تحفيز التنمية الاقتصادية وإعادة توزيع الدخل، ولكنه يؤثر سلباً على الانتاجية، ويشجع على التهرب الضريبي، ومن ثم يخل بكامل من العدالة والكفاءة.
- يمكن أن يحقق جانب الانفاق في الموازنة العامة للدولة نجاحاً أكبر في مجال النمو والعدالة أكثر مما تحققه السياسة الضريبية، حيث تعمل هذه السياسة بصورة أفضل إذا كانت محددة في تحقيق الهدف المالي الخاص بتوفير الحصيلة اللازمة لتمويل الانفاق العام.
- أن الدول التي تعتمد بدرجة كبيرة على الضرائب على الصادرات يجب أن توفر إيرادات أخرى، حتى لا تتأثر الحصيلة بتقلبات السوق العالمي، وذلك في حالة دول مثل بوليفيا والمغرب.
- يمكن استحداث ضرائب جديدة على التلوث البيئي تزيد الحصيلة الضريبية من جهة، وتقضي على أضرار التلوث من جهة أخرى.
- ضريبة القيمة المضافة أداة ضريبية مميزة عن كل من الضريبة على المبيعات وضرائب الاستهلاك، وتعتبر تجربة المكسيك في إحلال هذه الضريبة محل الضريبة على المبيعات إحدى أهم إنجازات الإصلاح الضريبي بها<sup>(٣٥)</sup>.
- إن فرض ضريبة موحدة دنيا على الأصول يمكن أن تكون أداة فعالة في فرض الضريبة الموحدة على الدخول كما حدث في المكسيك.
- عمل إجراءات حسابية أبسط تمكن من الوصول إلى القطاعات التي من الصعب الوصول إليها مثل نظام التدفقات النقدية الذي طبقته المكسيك.
- تشير تجربة كوريا إلى أن فرض الضرائب بمعدلات منخفضة يتطلب توافر شروط معينة متمثلة في: موازنة متوازنة، استخدام حوافز ضريبية لتشجيع الاستثمار، اعتماد كبير على الضرائب غير المباشرة، ضرائب غير مرتفعة على ملكية الأصول، مدخرات عامة متزايدة، انفاق عام منخفض نسبياً على الخدمات الاجتماعية لإعادة التوزيع، توفير موارد كبيرة للتنمية الصناعية. ومع نمو حجم الاقتصاد وزيادة درجة

تعتقده يصبح الاعتماد الأساسي في إدارة هذا الاقتصاد على ميكانيكية السوق التي تحقق التوزيع الكفء للموارد، مع تخفيض درجة التدخل الحكومي في هذه الإدارة، وزيادة درجة اللامركزية في اتخاذ القرارات الاقتصادية<sup>(٣٦)</sup>.

- اختارت كوريا جهد ضريبي منخفض<sup>(٣٧)</sup>، وضرائب متدنية على التجارة الخارجية، وضرائب منخفضة على الدخل والأرباح، ولم تجعل توزيع الدخل هدفاً أساسياً من أهداف السياسة الضريبية، واعتمدت اعتماداً كبيراً على ضرائب الاستهلاك غير المباشرة، وقدمت حوافز ضريبية كبيرة للادخار والاستثمار، استفادت منها الصناعات الثقيلة والصناعات الكيماوية وصناعات التصدير<sup>(٣٨)</sup>.

- حققت كوريا الإصلاح الضريبي من خلال سلسلة مستمرة من التصحيحات، تضمنت عدداً كبيراً من التغيرات في معدلات الضرائب وفي الإدارة الضريبية خلال فترة النمو الاقتصادي السريع، وذلك من أجل تحقيق مستوى معين من الكفاءة والعدالة، وزيادة الحصيلة الضريبية. ولقد حققت من خلال ذلك عبئاً ضريبياً كلياً تنازلياً، ولكن قابلها تحدى بعد ذلك متمثلاً في إعادة المحافظة على تصاعدية العبء الضريبي، مع توليد إيرادات ضريبية أكبر لتمويل الطلب المتزايد على البرامج الاجتماعية، ومن ثم فهناك حاجة لضرائب رئيسية أخرى لمواجهة هذه المشكلات.

- يتطلب الإصلاح الضريبي حكومات قوية سياسياً، تستطيع تنفيذ إصلاحات ضريبية أساسية مشتملة على توسيع المجتمع الضريبي وتخفيض معدلات الضرائب، بينما الحكومات الضعيفة يمكن أن تنتج أنظمة إيرادات غير متسقة<sup>(٣٩)</sup>.

كما اشارت تجارب دول أخرى غير نامية في أوروبا إلى نجاحها في تطبيق الضريبة النسبية على الدخل، التي نتج عنها آثاراً إيجابية - من وجهة نظر مؤيديها - على الحصيلة الضريبية وعلى مؤشرات الأداء الاقتصادي في كل من استونيا وروسيا وسيبيريا وأوكرانيا وسلوفاكيا، ويروا هؤلاء المؤيدون أن هذه الضريبة عادلة وبسيطة وتحقق المساواة ومحفزة على مزيد من العمل وبذل الجهد<sup>(٤٠)</sup>. ذلك مع الأخذ في الاعتبار أنه تتوفر أصلاً في هذه الدول البيئة المناسبة والمحفزة لتحقيق النمو الاقتصادي، أي تتوفر بهذه الدول شروط تحقيق النمو، ومن ثم ليس الإصلاح الضريبي هو العامل الوحيد الذي أدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية وتحسين مؤشرات الأداء الاقتصادي، ولكن هناك العديد من العوامل الأخرى التي ساهمت في تحقيق هذا بسدول تخطت مرحلة التخلف، ولم تعد ضمن الدول النامية.



وبناء على ما سبق يمكن الاستفادة من بعض الخبرات السابقة في الإصلاح الضريبي بمصر، وذلك بما يتلائم مع ظروف الاقتصاد والمجتمع المصري، حيث يتطلب أحياناً نجاح سياسة ضريبية معينة توافر شروط بعينها من الممكن أن تكون غير متاحة في الحالة المصرية. ذلك مع التأكيد على دور السياسة الضريبية في تحقيق العدالة والكفاءة بجانب الحصيلة، وأن يكون القيام بهذه الأدوار هو هدف أى إصلاح ضريبي، مع الأخذ في الاعتبار مراحل النمو المختلفة التي يمر بها أى اقتصاد، فالكل مرحلة نحو توجهات وسياسة ضريبية خاصة بها.

## الخلاصة ونتائج البحث

يعانى النظام الضريبي في مصر من نفس المشاكل التي تعاني منها النظم الضريبية في معظم الدول النامية، والتي تتلخص في : انخفاض متوسط دخل الفرد، وكبر حجم القطاع غير الرسمي، وانتشار ظاهرة التهرب الضريبي، ونقص البيانات والمعلومات، وانخفاض كفاءة الجهاز الضريبي، وسوء توزيع الدخل، وانخفاض مستوى الوعي الضريبي، مما أدى إلى عدم قدرة النظام على تأدية الوظائف المنوط له القيام بها على الوجه الأمثل، وهي توفير حصيللة الإيرادات اللازمة لتمويل الانفاق العام، وتحقيق الكفاءة في توزيع الموارد، وعدالة هذا التوزيع، ولكي يقوم النظام الضريبي بهذه الوظائف لا بد أن يتسم بالكفاءة والعدالة والتبسيط.

وبدراسة النظام الضريبي المصري وتحليل الإيرادات الضريبية وهيكلها خلال فترة الدراسة (١٩٩١/٩٠ - ٢٠٠٢/٢٠٠٣) وجد أنه لم يستطع هذا النظام أن يقوم بوظائفه على الوجه الأكمل، بسبب أوجه القصور التي تعتريه. ولذلك لم ينجح هذا النظام في توفير حصيللة الإيرادات اللازمة لتمويل الانفاق العام باستثناء الفترة (١٩٩١/٩٠ - ١٩٩٦/٩٥)، مما أدى إلى تزايد عجز الموازنة العامة للدولة، ومن ثم تزايد الدين العام المحلي لتمويل هذا العجز. كما لم ينجح هذا النظام بالقدر المطلوب في رفع معدلات الاستثمار والادخار والنمو خاصة بعد عام ١٩٩٨/٩٧، وكذلك لم ينجح في خلق نمط استثماري ملائم لعملية التنمية، وفي تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع وبين الأنشطة المختلفة.

ولذا جرت عدة محاولات للإصلاح الضريبي كانت خطوات جيدة في طريق تطوير هذا النظام وإصلاحه، ولكنها لم تنجح أيضاً في تمكين النظام من القيام بوظائفه على الوجه المطلوب، لأنها في الغالب كانت محاولات إصلاح جزئية لإصلاح بعض أجزاء النظام دون استهداف إصلاح جذري وشامل لهذا النظام، واستمر النظام - على الرغم من هذه المحاولات الإصلاحية - بأوجه قصوره. ولكن يمكن القول أن محاولات الإصلاح الأخيرة الخاصة بإصدار قانون جديد للضرائب على الدخل، وتعريفه جبركية جديدة، هي محاولات أكثر شمولاً وتطويراً من المحاولات السابقة، وربما تنجح في معاونة النظام الضريبي على القيام بوظائفه على الوجه الأكمل. ولكن في نفس الوقت لاتستطيع هذه المحاولات بمفردها أن تحقق أهداف السياسة المالية والضريبية ما لم يكون هناك مناخ عام محفز لتحقيق هذه الأهداف، وأن تتسم جميع السياسات الاقتصادية والاجتماعية بالاتساق والاستقرار والشفافية والجدية في التنفيذ.

- وبناء على ما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية: -
- أهمية قيام السياسة المالية والضريبية بأدوارها جميعاً المالية والاقتصادية والاجتماعية، ولا تقتصر على دورها المالي فقط في توفير حصيله الإيرادات اللازمة لتمويل الانفاق العام. مع التأكيد على أهمية تحقيق فائض في الموازنة العامة للدولة، على الأقل في الموازنة الجارية، لكي يكون الادخار الحكومي موجياً وليس سالباً.
  - أهمية وضع أولويات لأهداف السياسة المالية والضريبية في مصر بما يحقق أهداف تنموية محددة وفق برنامج زمني محدد.
  - لابد من اتساق كافة السياسات الاقتصادية والاجتماعية وعدم تعارضها من أجل تحقيق أهداف تنموية محددة، فلا يستطيع النظام الضريبي بمفرده النجاح في القيام بوظائفه وتحقيق أهداف السياسة المالية والضريبية بدون توفير مناخ ملائم، ووضع وتنفيذ سياسات اقتصادية واجتماعية متكاملة.
  - ينبغي إجراء كافة الاصلاحات الضريبية اللازمة لتحقيق أهداف السياسة المالية والضريبية المحددة بوضوح وشفافية.
  - يمكن الاستفادة من خبرات الدول الأخرى في اصلاح النظام الضريبي، ولكن مع الأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الدول ومراحل نموها، وأهداف سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي لا ينبغي نقل جميع ما تأخذ به الدول الأخرى في مجال الاصلاح الضريبي كما هو.
  - الاهتمام بدقة البيانات والمعلومات وشمولها، حتى يمكن تحديد أهداف السياسة المالية والضريبية بدقة، ونجاح النظام الضريبي في تحقيق هذه الأهداف.
  - رفع كفاءة الجهاز الضريبي وتطويره وتحفيزه على العمل الكفء كخطوة هامة وسابقة لتعديل قوانين الضرائب.
  - أهمية نشر الوعي الضريبي وخلق الثقة بين المجتمع والجهاز الضريبي، حتى ينجح النظام الضريبي في تحقيق أهداف السياسة المالية والضريبية، وذلك عن طريق التعليم ووسائل الاعلام.

## الهوامش

- ١- فيتو تانزى وهاول زى، البلدان النامية والسياسة الضريبية، قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولى، مارس ٢٠٠١، ص ص ١-٢.
- ٢- المرجع السابق، ص ٣.
- ٣- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة والهيئات العامة الاقتصادية والهيئة القومية للإنتاج الحربى والخزانة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣، فبراير ٢٠٠٥، ص ١٢٩.
- ٤- قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، الجريدة الرسمية، السنة السادسة والثلاثون، العدد ٥٢ (مكرر)، ٣١ ديسمبر ١٩٩٣، ص ٤٤. ولقد خفض الحد الأقصى لسعر الضريبة (الشريحة السادسة) من ٤٨% فى هذا القانون إلى ٤٢% فقط فى عام ١٩٩٨.
- ٥- مجلس الشعب، مرجع سبق ذكره، ص ١٢٩.
- ٦- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة والهيئات العامة الاقتصادية والهيئة القومية للإنتاج الحربى والخزانة العامة عن السنة المالية ٢٠٠١/٢٠٠٢، أبريل ٢٠٠٤، ص ١٢٢، ١٢٤. وأيضاً:  
أمل زكريا، انعكاسات التفاوت بين تقديرات الموازنة العامة والحسابات الختامية على الاقتصاد القومى فى الفترة ١٩٨٨-٢٠٠٣، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥، ص ص ١٦٨-١٧١.
- ٧- فيتو تانزى وهاول زى، مرجع سبق ذكره، ص ص ٤-٥.
- ٨- World Development Indicators 2004, pp.230-232.
- ٩- Gannat El- Samalouty, Corporate Tax and Investment Decisions in Egypt, The Egyptian Center for Economic Studies (ECES), Working Paper No-35, February 1999, p.66.
- ١٠- قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، مرجع سبق ذكره، ص ٥.
- ١١- المرجع السابق، ص ص ٣٩-٤١.
- ١٢- قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، النشرة التشريعية، العدد التاسع، سبتمبر ١٩٨١، ص ٤٥١٣.

- ١٣- تم تقديره من : وزارة التخطيط، تقرير متابعة خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لعام ٢٠٠٣/٢٠٠٤، اكتوبر ٢٠٠٤، الملحق الاحصائي ، جدول (١).
- ١٤- تتضمن شركات الأموال كل من شركات المساهمة، وشركات التوصية بالأسهم، والشركات ذات المسئولية المحدودة.
- ١٥- مجلس الشعب ، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة عن السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣، مرجع سبق ذكره، ص ٣٦.
- ١٦- Hanaa Kheir-El-Din and Others, Marginal Effective Tax Rates and Investment Decisions in Egypt, The Egyptian Center for Economic Studies (ECES), Working Paper No.45, November 2000, pp. 23-26.
- ١٧- Ibid., pp.23-26.
- ١٨- Gannat El-Samalouty, op.cit., p.64.
- ١٩- البنك المركزى المصرى، المجلة الاقتصادية، المجلد ٣٣، العدد الرابع ، ١٩٩٣/٩٢، ص ١٠١.
- ٢٠- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة عن السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣، مرجع سبق ذكره، ص ٣٧ ، ٣٩.
- ٢١- World Bank, Global Monitoring Report 2004, p. 85.
- ٢٢- Ibid., p.85.
- ٢٣- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة عن السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣، مرجع سبق ذكره، ص ٤٠.
- ٢٤- فيتو نانزى وهاول زى، مرجع سبق ذكره، ص ص ٩٠-١٠.
- ٢٥- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة عن السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣، مرجع سبق ذكره، ص ١٣٠.
- ٢٦- Hanaa Kheir-El-Din and Others,op.cit., p.1.
- ٢٧- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة عن السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٢٦-١٢٧.

٢٨- وزارة المالية، مشروع قانون الضرائب على الدخل، وملامح قانون الضرائب الجديد، غير منشورة، ٢٠٠٥.

٢٩- المرجع السابق، ص ٣.

٣٠- كتاب الأهرام الاقصادى، قانون الضرائب على الدخل، عدد فبراير ٢٠٠٥، ص ص ٩٠-٩١.

٣١- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة عن السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٢٨-١٢٩.

٣٢- سحر قمامى، إدارة الضرائب وتكلفة تعامل الممولين مع الجهاز الضريبي في مصر، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية (ECES)، نوفمبر ١٩٩٨، ص ص ١٥-٢٤.

Wayne Thirsk (editor), Tax Reform in Developing Countries, -٣٣  
World Bank, 1997, pp. 29-30.

٣٤- يقصد بالعدالة الأفقية انه يجب أن يعامل الدخل معاملة واحدة مع اختلاف مصدره (عمل - رأس مال - أرض - تنظيم)، والنشاط المتولد فيه (زراعة - صناعة - تجارة - خدمات). أما العدالة الرأسية فالمقصود بها تناسب القدرة على دفع الضرائب عند كل مستوى من مستويات الدخل.

Wayne Thirsk (editor), op. cit., p. 325. -٣٥

Ibid., p.283. -٣٦

نسبة الإيرادات الضريبية الفعلية للنتائج المحلى الاجمالي

٣٧- مؤشر الجهد الضريبي =

نسبة الإيرادات الضريبية المتوقعة للنتائج المحلى الاجمالي

Ibid., pp. 283- 284. -٣٨

Ibid., pp. 406-407. -٣٩

٤٠- Mart Laar, Flat Tax-High Growth, a paper was introduced to Tax Reform in Egypt and International Experience Conference, the Egyptian Center for Economic Studies (ECES), November 30, 2004, pp. 3-7.

## المراجع

أولاً: باللغة العربية:

- السيد عبد المولى، النظام الضريبي المصرى وإمكانيات تطويره، مصر المعاصرة، العدد، ٤٣، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع، أبريل ١٩٩٣.
- أمل زكريا، انعكاسات التفاوت بين تقديرات الموازنة العامة والحسابات الختامية على الاقتصاد القومى فى الفترة ١٩٨٨-٢٠٠٣، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠٠٥.
- حسابات ختامى الموازنة العامة للدولة، الجريدة الرسمية، عدة سنوات.
- سحر تهاى، ادارة الضرائب وتكلفة تعامل الممولين مع الجهاز الضريبي فى مصر، المركز المصرى للدراسات الاقتصادية (ECES)، نوفمبر ١٩٩٨.
- فيتو تانزى وهاول زى، البلدان النامية والسياسة الضريبية، قضايا اقتصادية، صندوق النقد الدولى، مارس ٢٠٠١.
- قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، النشرة التشريعية، العدد التاسع، سبتمبر ١٩٨١.
- قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، الجريدة الرسمية، السنة السادسة والثلاثون، العدد ٥٢ (مكرر)، ٣١ ديسمبر ١٩٩٣.
- كتاب الاهرام الاقتصادى، قانون الضرائب على الدخل، عدد فبراير ٢٠٠٥.
- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة والهيئات العامة الاقتصادية والهيئة القومية للانتاج الحربى والخزانة العامة عن السنة المالية ٢٠٠١/٢٠٠٢، أبريل ٢٠٠٤.
- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن مشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥ ومشروع خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية لعام ٢٠٠٤/٢٠٠٥، مايو ٢٠٠٤.
- مجلس الشعب، تقرير لجنة الخطة والموازنة عن حساب ختامى الموازنة العامة للدولة والهيئات العامة الاقتصادية، والهيئة القومية للانتاج الحربى، والخزانة العامة عن السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣، فبراير ٢٠٠٥.
- معهد التخطيط القومى، إدارة الدين العام الخلقى وتمويل الاستثمارات العامة فى مصر، سلسلة قضايا التخطيط والتنمية رقم (١٥٨)، يوليو ٢٠٠٢.

- معهد التخطيط القومي، العوامل المحددة للنمو الاقتصادي في التكر النظري وواقع الاقتصاد المصري ، سلسلة قضايا التخطيط والتنمية رقم (١٦٧)، يوليو ٢٠٠٣.
- وزارة التخطيط، تقرير متابعة خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية والخطة السنوية ، عدة سنوات.
- وزارة المالية، حساب ختامى الموازنة العامة للدولة، بيانات غير منشورة، عمدة سنوات.
- وزارة المالية، مشروع قانون الضرائب على الدخل، وملامح قانون الضرائب الجديد، غير منشورة، ص ٢٠٠٥.

#### ثانياً: باللغة الأجنبية

- Gannat El-Samualouty, Corporate Tax and Investment Decisions in Egypt, The Egyptian Center for Economic Studies (ECES) Working Paper No.35, February, 1999.
- Hanna Kheir El-Din and Others, Marginal Effective Tax Rates and Investment Decisions in Egypt, The Egyptian Center for Economic Studies (ECES), Working Paper No. 45, November 2000.
- Mart Laar, Flat Tax-High Growth, a paper was introduced to Tax Reform in Egypt and International Experience Conference, The Egyptian Center for Economic Studies (ECES), November 30, 2004.
- Wayne Thirsk (editor), Tax Reform in Developing Countries, World Bank, 1997.
- World Bank, Global Monitoring Report 2004.
- World Development Indicators 2004.



## تنويه

قام الباحث مشكوراً بالاستجابة لما ورد في هذا التعقيب من ملاحظات في حدود القناعة العلمية للفريق البحثي ومع ذلك ننشر التعقيب كاملاً تعميماً للفائدة .

وفي النهاية تجدر الإشارة إلى أن الآراء التي تضمنها البحث تعبر عن وجهة نظر الباحثين .

## تقرير عن تقييم بحث بعنوان :

" دور النظام الضريبي في تحقيق أهداف السياسة المالية في مصر "

والمرشح للنشر بمعهد التخطيط القومي .

يقع هذا البحث في إثنين وخمسين صفحة عدا صفحات العنوان و المحتويات

وفهرس الجداول وفهرس الاشكال ، ويتكون البحث من الأجزاء الآتية :-

١- مقدمة ، ٢- أهداف ، ٣- هيكل الأيرادات الضريبية ودورها في تحقيق أهداف السياسة المالية .

وإنقسم هذا الجزء بدوره إلى عدد من الجزئيات : مقدمة ثم إشارة لهيكل

الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، وتبعه هيكل إيرادات الضرائب على

شركات الاموال ، وبعد ذلك تعرض الباحث إلى هيكل إيرادات الضرائب غير

المباشرة ، وفي الجزء الخامس تطرق الباحث الى محاولات الاصلاح الضريبي

في مصر التي يرى الباحث من ابرزها إصدار عدد من القوانين والاجراءات مثل

قانون الضرائب على المبيعات والقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض أحكام

قانون الضرائب على الدخل ، والتعديلات الجمركية واصدار قانون الضرائب

المبيعات ام يكن قد دخل التنفيذ بعد إعداد البحث ، وتطبيق مبدأ اللامركزية

في مراحل إعداد وتنفيذ الموازنه العامة . ويختتم البحث بعرض للخلاصة ونتائج

البحث ، كما زيل بهوامش تضمنت مراجع البحث ومصادر بياناته .

وبوجه عام يمكن القول أن البحث يتعرض لموضوع حيوى وشيق ، ومن

حسنت هذا البحث اعتماده على بيانات ختامية الموازنه العامة للدولة وبعضها

بيانات غير منشورة الأمر الذى يشير إلى جهد كبير بذل من جانب الباحث ، كما

يعكس إلمام الباحث باقتصاديات المالية العامة ويعبر عن قدرة بحثية طيبة له .

مع ذلك يثير هذا عددا من الملاحظات الاقتصادية التي لا تقلل من قدرة الباحث بل تعكس ثغرات منهجية وغير منهجية قد يقتنع بها الباحث ومن ثم نطمح أن يتحسن بها هذا البحث وغيره من البحوث التالية . ونقسم هذه الملاحظات إلى ملاحظة عامة ثم إلى ملاحظات فرعية وفق تسلسل البحث .

### الملاحظة العامة

١- يقرر الباحث أن السياسة المالية تهدف الى تحقيق أهداف ثلاث : مالية واقتصادية واجتماعية ، ويسهم النظام الضريبي ك مكون فى السياسة المالية فى تحقيق هذه الاهداف . ولم يحاول الباحث التحقق من أن هذه الاهداف بالفعل كانت مستهدفة من قبل صانع السياسة المالية عبر الفترة الزمنية التى يغطيها هذا البحث ، كما لم يحاول الكشف عنها من خلال تتبع الوثائق المعنية بذلك مثل الخطط السنوية والبيانات المالية المتعاقبة لوزراء المالية أو خطابات الجمهورية أو بيانات رئيس مجلس الوزراء أمام مجلس الشعب فى دورات انعقاده او غير ذلك .

٢- برغم أن البحث يمكن أن يعكس وعى الباحث بالانفارقة بين النظام الضريبي الاسمى والنظام الضريبي الفعلى إلا أن ذلك ليس واضحاً فى البحث .ومن المعروف منذ كلاسيكيات المالية العامة أهمية الانفارقة بين الضرائب الاسمية والفعلية .فقد تتسق الضرائب الاسمية تماماً مع الأهداف التى يشير إليها الباحث الا أن الضرائب الفعلية قد تطيح بهذه الاهداف أو لا تسهم فى تحقيقها كما يستهدف صانع السياسة بسبب عمليات نقل عبء الضريبة إلى الأمام أو إلى الخلف الأمر الذى يجعل الضرائب تستقر عند نقاط أو أوضاع مختلفة إلى حد ما - كبير أو صغير - عما إستهدفه واضع السياسة وهذا أمر لم يعالجه البحث محل التقييم .

## ملاحظات فرعية

- ١- فى الصفحة (٢) وفى اعلاها كان يتعين على الباحث الاشارة الى ضرورة أن يكون الإدخار العام موجباً ، ومن ثم كات يتعين أن يقدم توصيه تفرض قيلاً بهذا المعنى على صانع السياسة المالية .
- ٢- الفقرة الأخيرة فى نهاية ص (٢) تحتاج إلى إعادة صياغة .
- ٣- الحديث فى ص (٣) فى بدايتها عن انخفاض كفاءة العاملين كلام عام مرسل .
- ٤- الفقرة الثانية عن عدم العدالة فى توزيع الدخل تتطوى على أحكام غير مؤصلة .
- ٥- كلمة معدل فى العمود قبل الأخير فى جدول (١) يفضل استخدام كلمة نسبة بدلاً من معدل .
- ٦- مرونة النظام الضريبي لا تقدر بقسمة التغير النسبى فى الإيراد الضريبي على التغير النسبى فى الناتج المحلى إذ أن ذلك يفترض أن هذا الأخير هو المحدد الوحيد والمطلق للإيراد الضريبي ، يتعين تقدير المرونة من خلال نموذج قياسى تقدر فيه معلمات دالة الضرائب ومنها يمكن تقدير المرونة وذلك دون التقليل من دلالة المؤشر المشار إليه فى البحث
- ٧- فى ص (٦) تفسير الثبات النسبى بل الانخفاض فى الايرادات الضريبية المشار اليه فى الفقرة الثانية يعوزه الأصيل ، وتنطبق نفس الملاحظة على الفقرة الرابعة ، فقد يتعين على الباحث أن يعرض مؤشرات يستدل منها على وجود ركود من عدمه قبل ان يصدر هذه الاحكام العامه .
- ٨- الفقرة الاولى ص (٩) يستحسن القول ... يتضح مما سبق أن ثمة قصوراً فى الدور التمويلي للإيرادات الضريبية بدلاً من الصياغة الواردة فى البحث كذلك الإشارة الى الدين العام المحلى كان يجب افراد عمود خاص به فى الجدول الوارد فى ص (٨) حتى يمكن قبول الإشارة إليه .

- ٩- الفقرة الخاصة بضيق قاعدة المجتمع الضريبي غير مخدومة بحثيا بشكل كافي .
- ١٠- الحديث عن التهرب الضريبي فى ص (٩) عام ويحتاج إلى معالجة أفضل .
- ١١- فى ص ١٠ إشارة الى عدم تطور الادارة والجهاز القائم على تحصيل الضرائب جاءت عامة واقرب للعرض فى الصحف السيارة .
- ١٢-الحكم الوارد فى صفحة ١٠ بأن الضرائب غير المباشرة غالباً تعتبر توزيع الدخل فى غير أصحاب الدخل المنخفضة مرسل ويفتقد التأصيل العلمى .
- ١٣-يشير إلى البحث الى اعتبارى الكفاءة والعدالة ويحدد مفهوم الكفاءة بشكل ضيق يبعده عن مفهوم الكفاءة التى تنطوى عليه اقتصاديات الرفاهة والمالية العامة .
- ١٤- فيما يتعلق بجدول (٤) ص ١٤ والتحليل المستنتج منه كان ينبغى داخل مجموعة الضرائب على شركات الأموال التفرقة بين شركات قطاعى الأعمال العام و الخاص .
- ١٥-الحديث عن هيكل ايرادات الضرائب على دخول الاشخاص الطبيعيين ص ١٦ ربما اجتاح الى مزيد من التحسين بحيث يبرز الفرق بين النظام الاسمى والفعلى للضرائب .
- ١٦- ثمة دراسات لرضا العدل و جنات السمالوطى وغيرهما عن أثر الضرائب والدعم على توزيع الدخل كان يمكن للباحث الإستفاده منهما ومن غيرهما من كتابات خارجية .
- ويكتفى بهذا القدر من الملاحظات ومرفق أصل البحث ومؤشر على الصفحات بأهم الملاحظات .

**أ.د. محمد رضا العدل**

**والله ولي التوفيق ...**