

الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول المتاحة

إصلاح السياسة الضريبية في مصر

د. مصطفى محمود عبد القادر

العدد رقم "٢"

قائمة المحتويات

٥	مقدمة
٦	الملاح الحالية للنظام الضريبي المصري
٧	الملاح العامة لهذه الورقة
٨	المرحلة الأولى: الإصلاح الضريبي في مصر
٩	الضريبة على الدخل
١٠	الضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة
١١	الضريبة على العقارات المبنية
١٢	المرحلة الثانية: التحديات التي يواجهها النظام الضريبي المصري
١٢	البند الأول: هيكل النظام الضريبي
١٣	البند الثاني: تخفيض العبء الضريبي على محدودي ومتوسطي الدخل
١٥	البند الثالث: وضع نظام مبسط للمشروعات الصغيرة والمتوسطة
١٩	البند الرابع: التمويل بالاقتراض على حساب زيادة رأس المال
٢٠	البند الخامس: المعاملة الضريبية لتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر
٢٢	البند السادس: تحقيق التكامل بين الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة
٢٤	البند السابع: الضريبة على القيمة المضافة
٢٥	أولاً: مشكلة المشروعات الصغيرة عند التزامها بالضريبة على القيمة المضافة
٢٦	ثانياً: نظم فرض الضريبة على المشروعات الصغيرة
٢٦	ثالثاً: تضمين بعض الأحكام التي لها علاقة برفع نسبة الالتزام الضريبي بشكل عام منها:
٢٧	البند الثامن: المشروعات العاملة بنظام المناطق الحرة
٢٨	البند التاسع: الإدارة الضريبية والالتزام الضريبي
٣٤	البند العاشر: مكافحة التهرب والتجنب الضريبي وتبادل المعلومات
٣٦	البند الحادي عشر: تطبيق مفهوم الربط الذاتي
٣٧	البند الثاني عشر: مؤشرات الثراء

عن الكاتب

د. مصطفى محمود عبد القادر

تدرج د. مصطفى محمود عبد القادر في العديد من المناصب داخل مصلحة الضرائب المصرية منها رئيس قطاع البحوث والاتفاقيات الدولية، وقام برئاسة الوفد المصري المفاوض في مجال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب حتى أصبح رئيسا لمصلحة الضرائب المصرية.

كما أنه يَشْرَف حاليا بالعمل مستشارا للضرائب الدولية في الأمم المتحدة من خلال منظمة الإسكوا ESCWA وبرئاسة الوفد الذي يتولى التدريب باسم المنظمة. كما يقوم بالتدريس في كلية الحقوق بجامعة حلوان، وكذلك كلية التجارة بجامعة عين شمس.

ويَشْرَف بعضوية مجلس إدارة كل من جامعة الضرائب المصرية، والجمعية العلمية للخبرة الضريبية، بالإضافة إلى أنه أحد المؤسسين لهذه الجمعية.

ملخص

إذا كانت العدالة الاجتماعية سر استقرار الدول والأمم، فإن العدالة الضريبية هي الركن الركين في تلك العدالة وسر صناعة الحضارات؛ حيث يرى بعض الأشخاص، وبحق، أن الضريبة هي الثمن الذي يدفعونه ليصنعوا الحضارة. لذلك فإن استقرار المجتمع المصري، وبصفة خاصة، في هذه الفترة الحرجة التي يمر بها المجتمع سياسيا واقتصاديا واجتماعيا، بعد ثورتين قامتتا تحت شعار عيش، حرية، عدالة اجتماعية، أصبح أمرا ملحا يحتاج بشكل كبير إلى إعادة النظر في المنظومة الضريبية بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل لكي يسترد المواطن المصري هويته ويتحمل أصحاب رؤوس الأموال والأغنياء عبء تمويل التنمية المستدامة.

Abstract

If social justice is the secret recipe for stable countries and nations, fair taxation is the cornerstone of that social justice and the secret of civilization making. Some people believe, and rightly so, that taxes are the price they pay for civilization making. Therefore, the stability of the Egyptian society, particularly in this politically, economically and socially charged period following two revolutions that called for “bread, freedom, and social justice,” has become more urgent than ever. This requires revisiting the tax system in order to achieve social justice and income redistribution so that the Egyptian citizen restores his identity, and capitalists and the rich bear the burden of financing sustainable development.

مقدمة

إذا كانت العدالة الاجتماعية سر استقرار الدول والأمم، فإن العدالة الضريبية هي الركن الركين في تلك العدالة وسر صناعة الحضارات؛ حيث يرى بعض الأشخاص، وبحق، أن الضريبة هي الثمن الذي يدفعونه ليصنعوا الحضارة Taxes are the price we pay for civilization. لذلك فإن استقرار المجتمع المصري، وبصفة خاصة، في هذه الفترة الحرجة التي يمر بها المجتمع سياسيا واقتصاديا واجتماعيا، بعد ثورتين قامتا تحت شعار عيش، حرية، عدالة اجتماعية، أصبح أمرا ملحا يحتاج بشكل كبير إلى إعادة النظر في المنظومة الضريبية بهدف تحقيق العدالة الاجتماعية وإعادة توزيع الدخل لكي يسترد المواطن المصري هويته ويتحمل أصحاب رؤوس الأموال والأغنياء عبء تمويل التنمية المستدامة.

وتهدف أي سياسة ضريبية إلى تحقيق الأهداف التالية:

أولا: تمويل النفقات العامة: وينعكس ذلك البعد المالي للضريبة الذي تعتمد عليه الدول، وبصفة خاصة التي ليس لديها موارد أو ثروات طبيعية، في تمويل الخدمات العامة Public services والمزايا الاجتماعية Social benefits التي تلتزم بها في مواجهة مواطنيها، علاوة على ما توفره تلك الإيرادات في تمويل الإنفاق العسكري.

ثانيا: البعد الاقتصادي للضريبة: ويتم مراعاة البعد الاقتصادي من خلال العمل على الحفاظ على استمرار النشاط الاقتصادي واستقراره وتعزيزه بالمساهمة في مواجهة حالة التقلبات الاقتصادية كالتضخم والانكماش بالإضافة إلى القضاء أو تخفيف عجز الموازنة إلى أقل معدل ممكن. مع مراعاة أن الضريبة المثلى وفقا لاقتصاديات المالية العامة تعني الضريبة التي لا تؤثر على الاستخدام والتوزيع الأمثل لعناصر الإنتاج.

ثالثا: البعد الاجتماعي: ويتم ذلك من خلال العمل على إعادة توزيع الدخل القومي لكي يتحقق حصول كافة المواطنين على نصيبهم من الزيادة في الثروة والنتاج القومي. ويتم ذلك من خلال بعض الآليات ومنها فرض ضرائب على الدخل بنسب تصاعدية بحيث تكون النسب منخفضة على الدخل المنخفضة وتزداد كلما ازدادت تلك الدخل. بالإضافة إلى اختيار الهيكل الملئ من الضريبة على الدخل والضريبة على الاستهلاك (الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة) في ضوء ظروف المجتمع. كما يظهر البعد الاجتماعي من خلال التوزيع الأمثل للإيرادات الضريبية في تمويل المشروعات العامة التي تخاطب الفئات محدودة أو عديمة الدخل كما هو الحال في إعانات البطالة.

وعلى الرغم من أهمية العدالة الضريبية¹ في تلك المرحلة إلا أنه لا يمكن أن يُنظر إليها بمعزل عن البعد الاقتصادي للضريبة. لذلك، فإن نجاح المنظومة الضريبية الجيدة يتطلب تحقيق التوازن بين العدالة الاجتماعية وتحقيق النمو الاقتصادي وتوفير الاستدامة المالية لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

لذلك، فإن تصحيح مسار السياسة الضريبية يتطلب الربط بين النمو الاقتصادي طويل الأجل وبين تحسين أو توزيع المنافع والمزايا الاقتصادية distribution of economic benefits لكل القطاعات وللشرائح المختلفة في المجتمع sectors and segments of the society بما يحافظ على النمو الاقتصادي إلى أفضل درجة ممكنة.

ويعتمد تصميم أي نظام ضريبي على مجموعة من المبادئ تقوم على البساطة Simplification، والعدالة Fairness، وإزالة العقبات الضريبية أمام النمو الاقتصادي، وكفاءة الوعاء الضريبي An efficient tax base، بالإضافة إلى كفاءة الإدارة الضريبية التي تساعد إلى حد كبير على تحسين الالتزام الضريبي من خلال تخفيض كل من تكلفة تحصيل الضريبة على الإدارة الضريبية وكذلك تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي بالنسبة للممولين.

وما أود التأكيد عليه هو أنه "واهم من يبحث عن العدالة الاجتماعية في مصر بعيدا عن إصلاح الإدارة الضريبية وإصلاح النظام الضريبي، مع مراعاة أنني أرى أن الأولوية لزيادة الحصيلة الضريبية في المدى القصير تكون من خلال تحسين أو رفع نسبة الالتزام الضريبي الذي لا يتم إلا بإصلاح الإدارة الضريبية أولا ثم يتم بعد ذلك إصلاح النظام الضريبي مرحليا على أن يكون البدء بالتعديلات اللازمة لتحسين الالتزام الضريبي".

الملاح الحالية للنظام الضريبي المصري

يتسم النظام الضريبي المصري الحالي بمجموعة من السمات أو الملامح يمكن إبراز أهمها فيما يلي:

- تأخر التشريعات الضريبية المصرية عن مسايرة الفكر الضريبي الحديث أو عن اللغة التي يتحدث بها العالم، مما جعل هذا التشريع يتأخر كثيرا عن القيام بواجباته نحو العدالة وتحقيق النمو الاقتصادي المنشود الذي يوفر الحياة الكريمة للمواطن المصري بكافة طوائفه ومستوياته المالية.
- ارتفاع نسب التهرب والتجنب الضريبي والذي يرجع إلى أسباب عديدة منها ما يتعلق بالمول وثقافته الضريبية Tax awareness وأخرى تتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية في التعامل مع التهرب أو التجنب الضريبي الدولي بصفة خاصة. يضاف إلى ذلك التأكيد على أن التجنب الضريبي وإن كان لا يعتبر جريمة

¹ تقوم العدالة الضريبية في النظام الضريبي على أن يتحمل الفرد العبء الضريبي وفقا لمقدرته على الدفع Ability to pay دون النظر إلى حجم الاستفادة من الخدمات العامة للدولة. وتنقسم العدالة الضريبية إلى:

- العدالة الرأسية Vertical justice: ويقصد بها أن يكون العبء الضريبي مبنيا على قدرة الشخص أو الممول على الدفع Ability to pay بمعنى أن اختلاف قدرة الشخص على الدفع تتطلب اختلاف نصيبه من الضريبة.
- العدالة الأفقية Horizontal justice: ويقصد بها أن الأشخاص ذوي الدخل المتساوية Equal ability to pay لا بد أن يتحملوا عبئا ضريبيا متساويا. أو بعبارة أخرى أن تكون المعاملة الضريبية متساوية في الظروف الاقتصادية المتساوية Similar economic situations.

قانونية إلا أنه يعتبر جريمة أخلاقية ضد المجتمع، إذ أنه على كل ممول أن يدفع نصيبه العادل من الضريبة وذلك يمثل التزاما أخلاقيا، لأن عدم سداد النصيب العادل من الضريبة يؤدي إلى عدم قدرة الدولة على القيام بواجباتها في توفير الخدمات العامة *public services* وكذلك المزايا الاجتماعية *Social benefits*.

- عدم قدرة الإدارة الضريبية على إدارة المنظومة الضريبية بسبب عدم إدراك الحكومات المتعاقبة لأهمية هذه الإدارة في تحقيق تلك الأهداف وأن البحث عن أسباب ضعف الإمكانيات البشرية والمادية المطلوبة يتطلب إعادة هيكلة هذه الإدارة للتخلص من التعقيد ونقص المرونة. كما أن هناك ضرورة ملحة لاستكمال إصلاح الإدارة الضريبية الذي بدأ في ٢٠٠٥ ثم توقف بعد ثورة الشعب المصري في ٢٥ يناير ٢٠١١؛ لأنني أرى أن العلاج الحقيقي في المدى القصير يكمن في الإدارة الضريبية.

الملاحح العامة لهذه الورقة

تقوم هذه الورقة على مجموعة من الملاحح التي نرى أولوية الاعتماد عليها في إصلاح السياسة الضريبية في تلك المرحلة وهي:

- التركيز على البعد الاجتماعي للضريبة مع مراعاة البعد الاقتصادي المتعلق بزيادة الناتج القومي قدر الإمكان، وذلك إدراكا لأهمية البعد الاجتماعي في تلك المرحلة، عن البعد الاقتصادي، دون إغفاله. لذلك تركز الورقة على الآليات التشريعية اللازمة لتوسيع القاعدة الضريبية، تشريعا وتطبيقيا، بالإضافة إلى تأثير إصلاح النظام الضريبي على أصحاب الدخل المحدودة والمتوسطة.
- إن العدالة الاجتماعية تقتضي أن يحصل كل مواطني الدولة ثمار التنمية الاقتصادية من خلال التزام رأس المال بمسئوليته الاجتماعية وهي سداد الضريبة وألا يصبح، كما يقولون، الوطن للأغنياء والوطنية للفقراء.
- أهمية تحقيق بعض التكامل التشريعي بين كل من الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة *Integrated tax system* عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بغرض رفع مستوى تنافسية النظام الضريبي واستخدام ذلك في تحقيق الانضباط في المنظومة الضريبية.
- يجب ألا يكون سعر الضريبة مرتفعا حتى لا يكون دافعا للتهرب أو التجنب الضريبي. كما يجب ألا تكون تكلفة تحصيلها أو الالتزام بها مرتفعة لتجنب أثر ذلك على الاقتصاد القومي.
- إن العدالة الضريبية ليست في تحصيل الضريبة، بمعنى أن كل من يحقق دخلا يزيد عن الإعفاءات والمزايا الشخصية، لا بد أن يدفع الضريبة، وإنما العدالة في كيفية استخدام هذه الضريبة في تحقيق البعد الاجتماعي والاقتصادي ولو في صورة توفير البنية التحتية للاستثمار.^٢

^٢ يرى البعض، وبحق، أنه يمكن القول من خلال خبرته المهنية كمستشار ضريبي دولي أن الشائع هو القول بأن مستوى الضريبة يلعب دورا جوهريا في قرارات الاستثمار أو الأعمال ولكن في الحقيقة أنها تلعب دورا قليل الأهمية في قرارات الاستثمار (Heij, G. and T. Stromback (1997)).

- يمكن استخدام الحوافز الضريبية فقط، وفي حدود ضيقة جداً، من أجل السماح بأنشطة جديدة أو تكنولوجيا متطورة غير متاحة للاستخدام في مصر، مع مراعاة ما يلي:

- من المعروف أن النظام الضريبي العادل [رأسياً أو أفقياً] يجب أن يكون معقداً، وبصفة خاصة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة، لأن العدالة تتحقق مع الاستثناءات التي تمثل تكلفة النفقات الضريبية التي تتحملها الدولة Tax expenditures مثل الإعفاءات الضريبية Tax exemptions أو التكاليف واجبة الخصم Tax deductions أو الائتمان الضريبي Tax credit مع التأكيد على أن الإعفاءات الضريبية ليست الصورة الوحيدة للحوافز الضريبية وإنما يمكن استخدام الائتمان الضريبي Tax credit لتحقيق بعد الحوافز الضريبية وفقاً لما سوف نبيئه فيما بعد.
- إن النظم الضريبية التي تعطي معاملة ضريبية تفضيلية للدخول من رأس المال أو مزايا تفضيلية أخرى تعتمد في تمويل الموازنة العامة على الضرائب غير المباشرة. وهذا غير ملائم في حالة مصر في تلك المرحلة لانخفاض مستويات الدخل. ذلك أن نجاح الاعتماد على تمويل الموازنة على الضرائب غير المباشرة يتطلب ارتفاع مستويات الدخل في تلك الدول مما يساهم في نجاح فرض ضريبة غير مباشرة كالضريبة على الاستهلاك.
- أهمية العناصر غير الضريبية للمستثمرين ولجذب الاستثمار وهي الأسواق الداخلية للدولة والعمالة الماهرة Skilled labor والاستثمار في العنصر البشري Human capital و investment والاستقرار السياسي Political stability وقوة العملة النقدية للدولة.

وفي هذا الإطار، تتكون ورقة العمل من العناصر الرئيسية التالية:

أولاً: مراجعة النظام الضريبي الحالي في ضوء أهم الإصلاحات التي تم تنفيذها في السياسة الضريبية في الآونة الأخيرة التي بدأت في سنة ٢٠٠٥ لمحاولة البناء عليها.

ثانياً: بيان أهم المشكلات التي يواجهها الإصلاح الضريبي في مصر والتي أراها تحدياً أمام السياسة الضريبية والإصلاح الضريبي في مصر ويمكن أن تؤدي إلى الاستدامة المالية والاستقرار الاقتصادي والعدالة الضريبية.

ثالثاً: توفير أساس للحوار حول دور السياسة الضريبية في توفير الاستدامة المالية Fiscal sustainability وتعزيز التنمية المستدامة وخلق فرص العمل والعدالة الاجتماعية.

المرحلة الأولى: الإصلاح الضريبي في مصر

بدأت مصر إصلاح السياسة الضريبية في عام ٢٠٠٤ بمساعدة بعض المؤسسات الدولية في المجالات الضريبية المختلفة ويمكن إيجاز هذه الإصلاحات فيما يلي:

الضريبة على الدخل

نظرا لعدم كفاءة النظام الضريبي المصري في مجال الضريبة على الدخل^٣ بدأت الحكومة بإصلاح الضريبة على الدخل بإصدار القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والذي كانت أهم محاوره:

- زيادة الحصيلة الضريبية من خلال تخفيض سعر الضريبة وتوسيع القاعدة الضريبية، فقد تم تخفيض سعر الضريبة على الشركات ليكون ٢٠% بدلا من ٤٢% بينما تم الإبقاء على سعر الضريبة للبنك المركزي عند ٤٠% وشركات البحث والتنقيب عن البترول ٤٠,٥٥% كما هما^٤، وقد قامت فلسفة هذا القانون على إلغاء الإعفاءات الضريبية أو أي معاملة ضريبية تفضيلية باستثناء المعاملة الضريبية للمشروعات العاملة بنظام المناطق الحرة.
- تحسين أداء الإدارة الضريبية بهدف تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي على كل من المصلحة والممول وذلك من خلال:

- استحداث فكرة الربط الذاتي مع تطوير القرارات الضريبية لتتضمن المعلومات التي تحتاج إليها الإدارة الضريبية لتطبيق فكرة الربط الذاتي مع التأكيد على أن تطبيق فكرة الربط الذاتي بعيدا عن ضوابطها المنهجية أدى إلى ضياع عشرات المليارات؛ لأنه لا يوجد في العالم تطبيق لفكرة الربط الذاتي دون التأييد المستندي لأن فكرة الربط الذاتي كطائر له جناحين: الأول هو التأييد المستندي والثاني هو الفحص بالعينة.
- تحسين آليات تحصيل الضريبة وقواعد ردها والتي انتهت بقانون السداد الإلكتروني الإلزامي لكل من شركات الأموال والشركات المملوكة للدولة، سواء كانت قطاع عام أو قطاع أعمال عام.
- تطوير الإدارة الضريبية من خلال استكمال مشروع دمج مصلحتي الضرائب على الدخل والضرائب على المبيعات في إدارة ضريبية واحدة والذي لم يستكمل حتى تاريخه.
- تقسيم الممولين إلى ثلاث شرائح هي: كبار الممولين، ومتوسطي الممولين، وصغار الممولين، مع وضع النظم والأدلة اللازمة للمعاملة الضريبية لكل منهم. غير أن هذا المشروع لم يكتمل بسبب توقفه بعد ثورة ٢٥ يناير.

^٣ للحكم على مدى كفاءة النظام الضريبي المصري، نجد أن نسبة الضرائب بما فيها الضرائب على الإيرادات السيادية إلى الناتج القومي الإجمالي the proportion of taxes to GDP تتجه نحو انخفاض ضخم بلغ ١٥,٨% في العام المالي ٢٠٠٤/٢٠٠٥، ووصل إلى حوالي ١٣% في العام المالي ٢٠١٤/٢٠١٥. وتصل هذه النسبة إلى حوالي ٨% بعد استبعاد الضرائب على الإيرادات السيادية. ومما لا شك فيه أن ذلك يرجع إلى الأسباب التالية: الفئات التي تعمل في القطاع غير الرسمي بسبب عدم كفاءة الإدارة الضريبية بالإضافة إلى عدم عدالة النظام الضريبي، وبصفة خاصة بالنسبة للفئات متوسطة أو محدودة الدخل، مما يفرض عبئا ضريبيا متزايدا على تلك الفئات، ويجعل التطبيق الحالي للضريبة بمثابة عقوبة على الفئات التي تلتزم بسداد الضريبة بدلا من الوصول إلى الفئات الأخرى التي يتعين عليها سداد الضريبة.

^٤ أدى ذلك إلى زيادة الحصيلة من الهيئة العامة للبترول والشريك الأجنبي من ١٨,١% إلى ٦٠,٧% في عام ٢٠١١ حتى ٢٠١٢ بينما انخفضت مساهمة الشركات الأخرى من ٤٣% إلى ١٨,٢% في نفس الفترة.

- استحداث العديد من المفاهيم الضريبية الدولية لرفع مستوى تنافسية النظام الضريبي كما هو الحال في المراجعة الضريبية Thin capitalization وتسعير التحويلات transfer pricing والشركات الخاضعة للسيطرة Controlled foreign corporation CFC rules.
- مُنح وزير المالية آلية تشريعية بالمادة (١٨) من القانون لوضع نظم مبسطة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، ولكن واجهته بعض المشكلات التشريعية المرتبطة بتطبيق تلك الآلية.
- مكافحة التهرب الضريبي الذي أصبح ملمحا من ملامح المجتمع الضريبي المصري، وإعادة هيكلة النصوص المرتبطة بالتهرب الضريبي، سواء كان ذلك بالعمل على رفع نسبة الالتزام الضريبي أو العقوبات المتعلقة بمكافحة التهرب الضريبي.
- استحداث بعض القواعد الخاصة بمكافحة التجنب الضريبي الضار كما هو الحال في القواعد الخاصة المتعلقة بالمراجعة الضريبية وتسعير التحويلات والشركات الخاضعة للسيطرة أو القواعد العامة بإضافة المادة (٩٢) مكرر من القانون التي أضيفت بالقانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤، والتي تضمنت قاعدة عامة لمكافحة التجنب الضريبي الضار.

الضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة

بدأ فرض الضريبة العامة على المبيعات بالقانون (١١) لسنة ١٩٩١، والذي يقوم على فرض الضريبة على مرحلة واحدة وهي مرحلة المنتج الصناعي ومؤدي الخدمة مع مراعاة إعفاء بعض السلع من الخضوع للضريبة وخضوع بعض الخدمات على سبيل الحصر وفرض الضريبة على السلع والخدمات التي يتم تصديرها بسعر صفر.

ثم تحول نظام فرض الضريبة في عام ٢٠٠١ إلى مرحلة أخرى وهي فرض الضريبة على تاجر الجملة وتاجر التجزئة مع بقاء خضوع الخدمات للضريبة على سبيل الحصر، وأعتبر ذلك تطبيقا جزئيا لفكرة الضريبة على القيمة المضافة على السلع باعتبار أن هناك نظام الخصم الضريبي للضريبة على المدخلات المرتبطة بإنتاج السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة.

وقد كان الإصلاح الضريبي المطلوب، في تلك الحالة، هو توسيع الوعاء الخاضع للضريبة بالانتقال إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات بالكامل بعد أن كان الخضوع لقائمة محددة على سبيل الحصر، وبصفة خاصة خضوع الخدمات المستوردة وفقا للمشروع المقترح لتحقيق المنافسة مع الخدمات المحلية المماثلة الخاضعة للضريبة وفقا للقانون ذاته. وقد بدأ ذلك بالفعل وبالتعاون مع المؤسسات الدولية في عام ٢٠٠٨، وبرزت الفكرة إلى الانتقال الكامل لنظام الضريبة على القيمة المضافة على كل من السلع والخدمات، ثم توقفت الجهود بعد انطلاق ثورة ٢٥ يناير. ومن ذلك التاريخ ظل مشروع القانون المقترح للضريبة على القيمة المضافة حائرا بين السياسة والاقتصاد وعجز الموازنة ومراعاة البعد الاجتماعي. وسوف نتناول في المكان المخصص من تلك الورقة رؤيتنا حول النقاط التي يفتقر إليها المشروع المقترح.

الضريبة على العقارات المبنية

بدأت سياسة الإصلاح الضريبي في مجال الضريبة العقارية بصدور القانون (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية الذي تم تعديله بالقانون رقم (١١٧) لسنة ٢٠١٥، وقد قامت فلسفة هذا القانون على بعض العوامل أهمها:

- التخلص من فكرة كردون المدينة، إذ أنه لا يمكن تصور فرض ضريبة عقارية على بعض المناطق الجغرافية مع استبعاد العقارات الملاصقة لها بدعوى أنها خارج كردون المدينة.
- إلغاء الاعتماد على تاريخ إنشاء العقار في تقرير الإعفاءات، وهو ما أدى إلى تضمين العقارات بعض الوحدات الخاضعة للضريبة وأخرى معفاة لمجرد اختلاف تاريخ إنشاء المبنى.
- توحيد سعر الضريبة عند ١٠% من القيمة الإيجارية بعد خصم ٣٠% على المباني السكنية، ٣٢% على المباني غير السكنية مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بالضريبة، مع إعادة تقدير قيمة العقار كل خمس سنوات وتحديد حد أقصى للزيادة في قيمة العقار بما لا يزيد عن ٣٠% للمباني السكنية، و٤٥% للمباني غير السكنية.
- تلافي المشاكل العملية المرتبطة بتطبيق القانون القديم رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ وعلاج التشوهات التي تضمنها والتي أصبحت لا تسير تلك الفترة.
- وضع القواعد اللازمة لرفع كفاءة الأداء في الإدارة الضريبية.

وما أود التأكيد عليه هو أنني أرى أن المشكلة الحقيقية التي يواجهها هذا القانون هو عدم قدرة الإدارة الضريبية حالياً مع تواضع الإمكانيات المتاحة لها، لذلك فإنني وفقاً لما سيتم بيانه فيما بعد، أرى أن إصلاح الإدارة الضريبية يتضمن إصلاح كل من مصلحة الضرائب المصرية ومصلحة الضرائب العقارية وفقاً لما سيتم بيانه بعد. كما أود الإشارة إلى أن هناك بعض الأحكام التي وردت بالقانون وتساهم بشكل كبير في ضعف نسبة الالتزام الضريبي أو أدت إلى اهتزاز العلاقة بين مصلحة الضرائب العقارية والمكلف والتي تحتاج إلى تعديل تشريعي عاجل، وأهمها:

- إذا كان الواضح منذ بدء إعداد مشروع القانون أن المشكلة الحقيقية تكمن في آلية تقييم تلك العقارات، وكان لا بد من البعد عن التعقيد بدعوى العدالة التي لا يمكن تطبيقها لصعوبة عملية التقييم من ناحية بالإضافة إلى حق الممول في السكن ووفقاً للمقدرة التكاليفية للمكلف، الأمر الذي خالفه القانون، فبدلاً من القيام بإعفاء المسكن الرئيسي كما كان معمولاً به من قبل وكما يسير عليه العديد من التشريعات المقارنة، تضمن القانون إعفاء وحدة سكنية للمكلف بحد أقصى مليوناً جنيهاً، مما ترتب عليه زيادة حجم المنازعات الضريبية بين المصلحة والمكلفين حول قيمة العقارات المعدة لأغراض السكنى التي يحاول من خلالها العاملون بالضرائب العقارية تقدير قيمة مبالغ فيها لدخول العقار مظلة الخضوع للضريبة العقارية.

- تحقيق العدالة الضريبية بالعودة إلى تطبيق نظام الائتمان الضريبي Tax credit system، أي خصم الضريبة العقارية من ضريبة الدخل المستحقة على إيرادات الثروة العقارية وفي حدود تلك الضريبة بدلا من اعتماد نظام الخصم الضريبي Tax deduction أي اعتبار تلك الضريبة من التكاليف واجبة الخصم.

المرحلة الثانية: التحديات التي يواجهها النظام الضريبي المصري

يواجه النظام الضريبي المصري في الوقت الراهن مجموعة من التحديات التي أرى ضرورتها لقيادة الإصلاح الضريبي في مصر في تلك المرحلة والتي أثرت بشكل كبير على كفاءة ذلك النظام من الناحية الاجتماعية والاقتصادية. ويمكن إبرازها فيما يلي:

البند الأول: هيكل النظام الضريبي

ينقسم الهيكل الأساسي للنظام الضريبي المصري إلى:

- الضريبة على الدخل، والتي تشمل كل من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والضريبة المستقطعة من المنبع.
- الضريبة على الاستهلاك، والتي تشمل الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة والتي تُفرض على السلع والخدمات، وكذلك الضريبة التي تُفرض على سلع الجدول بذات القانون، وكذلك الضريبة على التبغ.
- يضاف إلى ذلك الجمارك والضريبة العقارية Property tax والرسوم والضريبة على الدمغة.

وقد كانت الرؤية التي اعتمد عليها الإصلاح الضريبي في عام ٢٠٠٥ هي أن يتحول هيكل النظام الضريبي لصالح الضرائب غير المباشرة، والتي تتميز بسهولة فرضها وتحصيلها. ومما لا شك فيه أن إصلاح الهيكل الضريبي بزيادة الحصيلة من الضريبة غير المباشرة مقارنة بالضريبة على الدخل لا يعني أن النظام الضريبي المصري أصبح أكثر عدلا عما كان قبل ذلك؛ للأسباب التالية:

أولا: طبيعة الضرائب غير المباشرة أنها منتجة وليست عادلة على العكس من الضرائب المباشرة التي تعد عادلة وليست منتجة. لذلك فإن فرض الضريبة غير المباشرة في المجتمعات ذات الدخل المنخفضة يضر بشكل كبير بالفئات الأقل دخلا مع مراعاة البعد التضخمي للضريبة ولجوء أصحاب الدخل المرنة إلى نقل عبء الضريبة عن طريق زيادة أسعار السلع والخدمات.

ثانيا: العنصر الأساسي في التمييز بين هيكل الضريبة هو مسألة نقل العبء الضريبي transferring the tax burden إذ أن الأصل هو أن عبء الضرائب غير المباشرة يتم نقله في النهاية إلى المستهلك للسلعة أو الخدمة التي تفرض عليها الضريبة، وهذا لا يتحقق إلا في أحوال قليلة في الضريبة على الدخل.

ثالثاً: أن العبء الضريبي بالنسبة للضرائب غير المباشرة يقع على الفئات الصغيرة والمتوسطة Lower and middle segments وأكثر من الفئات الأعلى والسبب في ذلك أن الجزء الأكبر من دخل الطبقة المنخفضة ومتوسطة الدخل ينفق على السلع والخدمات مقارنة بإنفاق الفئة الأعلى دخلاً.

وعلى الرغم من أن إصلاح الضريبة على الدخل له تأثير سلبي على الناتج القومي الإجمالي عن إصلاح الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة، إلا أن مراعاة البعد الاجتماعي في تلك المرحلة، بإصلاح الضريبة على الدخل، ومراعاة تركيبة الدخل في المجتمع المصري عنصر لا يمكن إغفاله.

لذلك نرى أن الإصلاح الضريبي الحقيقي في مصر يتطلب:

- الانحياز للضريبة المباشرة على حساب الضريبة غير المباشرة مع استخدام الإصلاحات الضريبية التي تؤدي أيضاً في ذات الوقت إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية المنشودة.
- أن يقتصر الإصلاح في الضريبة غير المباشرة على توسيع الوعاء الضريبي ليكون على السلع والخدمات كافة مع تحسين الالتزام الضريبي وفقاً لما سيتم بيانه فيما بعد دون زيادة معدل الضريبة.
- أن تستخدم الضريبة غير المباشرة، وبصفة خاصة الضريبة على القيمة المضافة، في تحقيق العدالة في توزيع النفقات العامة كما هو الحال في تكلفة تشييد الطرق وصيانتها وتوفير البنية التحتية للطرق باستخدام مبدأ المنفعة Benefit principle الذي يقوم على توفير تمويل خاص لهذه المشروعات يتم تحميله على مالكي السيارات ووسائل النقل المختلفة بصرف النظر عن ملكيتها عن طريق رسوم الطرق ورسوم الترخيص والضريبة على القيمة المضافة أو الجدول على البنزين.
- يضاف إلى ذلك أن السبب، كما أراه، في انخفاض نسبة الالتزام الضريبي في مجال الضريبة العامة على المبيعات هو عدم عدالة أحكام قانون الضريبة على الدخل وفقاً لما سيتم بيانه في البند الثاني في هذه الورقة. وقد دعا ذلك المسجلين إلى عدم التسجيل في ضريبة المبيعات على الرغم من أن عبء الضريبة يقع على المستهلك بالإضافة إلى الحصول على ميزة تناقصية، حتى لا يتم التعرف على رقم الأعمال الحقيقي في الضريبة على الدخل.

البند الثاني: تخفيض العبء الضريبي على محدودي ومتوسطي الدخل

مما لا شك فيه أن العدالة الضريبية تقتضي أن يدفع أصحاب الدخل المرتفعة نسبة عالية من دخولهم كضريبة، أي كلما زادت الدخل كلما زادت نسبة الضريبة التي يدفعها هؤلاء الممولين. ومما لا شك فيه أن تحقيق ذلك يتطلب اتباع هيكل الضريبة التصاعدي Progressive tax structure الذي يتوافق مع مبدأ القدرة على الدفع Ability to pay principle غير أن التصاعد ليس تعدد الشرائح فقط، ولكن يتطلب الأمر مراعاة عبء الضريبة في الشرائح المختلفة ذاتها في ذلك التصاعد.

والمتمأمل في العبء الضريبي في التشريع الضريبي المصري يجد أن العبء الضريبي على أصحاب الدخل المحدودة أو المتوسطة أعلى من العبء الضريبي على أصحاب الدخل المرتفعة ويرجع ذلك إلى ما يلي:

- عدم مراعاة النظام الضريبي المصري للبعد الاجتماعي للممولين، وذلك بتقريره حد ثابت للإعفاء بصرف النظر عن الحالة الاجتماعية أو معدلات التضخم، وبصفة خاصة، في حالة إعالة أبناء. ويعد هذا المسلك غريب على التشريعات الضريبية الحديثة التي تتجاوز تقرير إعفاء ضريبي لهذه الفئة يراعي اختلاف الحالة الاجتماعية للممولين، إلى تقرير ائتمان ضريبي [إما حسب الدخل الإجمالي أو لكل ابن معال] يكون قابلا للرد Refundable tax credit or earned income tax credit EITC.

- عدم ملاءمة الشريحة المعفاة أو التي لا تُستحق عليها الضريبة للحد الأدنى للأجور أو لمستحقي الدعم وفقا لما هو مصرح به من الحكومة المصرية ذاتها إذا تمت مقارنتها مع معدلات التضخم أو توفير الاحتياجات الأساسية للمعيشة. فإذا كان المعلن عنه أن الذي يزيد دخله عن ٢٠٠٠ جنيه شهريا لن يحصل على دعم، وهذا يعني أن من يقل دخله عن ٢٠٠٠ جنيه يستحق دعم، فكيف له يستحق دعم وهو يدفع ضريبة وفقا للتشريع الضريبي الحالي قدرها ١٧٥٠ جنيه.

والسبب الرئيسي هو انخفاض نسبة الالتزام الضريبي، ليس فقط في مجال الضريبة على الدخل، بل أيضا في مجال الضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة، وزيادة العبء الضريبي على أصحاب الدخل المتوسطة والمحدودة. ذلك أنه على الرغم من أن المتحمل عبء الضريبة هو المستهلك، إلا أن أصحاب الدخل الصغيرة والمتوسطة الذين بلغوا حد التسجيل يحجمون عن تسجيل أنفسهم والسبب في ذلك خشية الإفصاح عن رقم الأعمال الحقيقي مما يدخلهم في دائرة سداد الضريبة على الدخل.^٥

ويؤكد ذلك أهمية وضع نظام ضريبي خاص للمشروعات الصغيرة والمتوسطة، سواء في الضريبة على الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة، يكون العبء الضريبي على الدخل فيها معقولا وحافزا على رفع نسبة الالتزام الضريبي، مما يعيد الانضباط للمنظومة الضريبية.

لذلك نرى ضرورة اتخاذ ما يلي:

^٥ من المؤشرات التي تدل على ذلك، التساؤل حول هل يمكن تصور أن عدد المسجلين الذين لا يقدمون إقرارات صفرية في الضريبة العامة على المبيعات في ظل حد التسجيل في القانون الحالي - الذي بلغ ٥٤٠٠٠ للمنتج الصناعي ومؤدي الخدمة و١٥٠٠٠٠ جنيه للتاجر - لا يزيد عن ١٢٠٠٠٠ مسجل في اقتصاد بحجم الاقتصاد المصري. يضاف إلى ذلك أن حجم الحصيلة الضريبية بعد استبعاد الضريبة على الدخان والسجائر وبلغ الجدول والمنافذ الجمركية والبتترول وبعض الإيرادات الأخرى من الاتصالات أو شركات البيبسي تزيد عن ٩٠% من الحصيلة الكلية. ومع مراعاة أن عبء الضريبة يقع على المستهلك إلا أن الخطر الذي يشعر به المسجل هو أن التزامه بالتسجيل والإفصاح عن حجم تعاملاته الحقيقي يؤدي إلى كشف حقيقة رقم أعماله الخاضع للضريبة على الدخل مما يزيد من العبء الضريبي نظرا لما سبق بيانه بشأن الإعفاءات العائلية أو تركيبة الشرائح المحددة وفقا للقانون.

- الخطوة الأولى لتحقيق العدالة الضريبية هي إعادة النظر في الشريحة المعفاة أو التي لا يستحق عليها الضريبة التي تقدر وفقا لآخر تعديل تشريعي بمبلغ ٦٥٠٠ جنيه سنويا مع تقرير إعفاء إضافي أو ائتمان ضريبي مرتبط بالمعالين من الأبناء أو بمستوى الدخل ولو بحد أقصى لعدد من الأبناء المعالين.^٦
- الخطوة الثانية: إعادة النظر في مستوى الشريحة الضريبية ذاتها وتوسيعها بالقدر الذي يحقق العدالة في الإنفاق وتخفيض العبء الضريبي على المشروعات الصغيرة والمتوسطة ومحدودي الدخل ليكون عادلا ودافعا لرفع نسبة الالتزام الضريبي.^٧
- وضع نظام خاص للمشروعات الصغيرة والمتوسطة يجمع بين النظام العادي للمحاسبة الضريبية والضريبة الافتراضية Presumptive taxation وفقا لما يتم بيانه بعد.

مع مراعاة البعد الاقتصادي لهذا الإصلاح وهو أن المستفيد فعلا من هذا التعديل هو الموظف، بالإضافة إلى الممول الذي يدفع نصيبه القانوني من الضريبة، وأن انخفاض العبء الضريبي في تلك الحالة يؤدي إلى زيادة القوة الشرائية لتلك الفئات التي تزيد عن ٩٠% من عدد الممولين، الأمر الذي يكون له تأثير إيجابي على الطلب خاصة وأن معظم أو كل دخل تلك الفئة يستخدم في شراء السلع والخدمات. يضاف إلى ذلك أنه سيؤدي إلى تحسين الالتزام الضريبي الذي يؤدي بدوره إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

البند الثالث: وضع نظام مبسط للمشروعات الصغيرة والمتوسطة

مما لا شك فيه أن المشروعات الصغيرة والمتوسطة والتي تمثل نسبة عالية من الممولين في أي مجتمع وتلعب دورا هاما، ليس فقط في البعد المالي للضريبة، ولكن أيضا في خلق فرص عمل تصل وفقا للإحصائيات المنشورة إلى اثنتين من كل ثلاث فرص عمل، أو ما يصل إلى حوالي ٦٥% من فرص العمل، وخاصة مع عدم قدرة القطاع العام الحكومي على استيعاب الزيادة في فرص العمل. علاوة على ذلك، وضع معاملة ضريبية خاصة لهذه المشروعات يجب ألا يخدم فقط الزيادة في الإيرادات الضريبية ولكن يجب أن يخدم أيضا تحقيق الانضباط في المجتمع الضريبي وفي استقرار النظام الضريبي ذاته.

ويعتمد تحديد المشروعات الصغيرة والمتوسطة على مجموعة من المعايير يمكن إبراز أهمها فيما يلي:

- رقم الأعمال Turnover

^٦ وفقا للقانون الحالي وبالمقارنة مع الممول الذي يستحق الدعم من الحكومة والذي لا يزيد دخله عن ٢٠٠٠ جنيه وفقا للاقتراح المنشور بالصحف، نجد أن الممول الذي يحقق دخلا قدره أربعة وعشرين ألف جنيه تُستحق عليه ضريبة سنوية قدرها مبلغ ١٧٥٠ جنيه سنويا وهي تعادل نسبة ٧,٥% مع مراعاة اختلاف حجم الدعم مع عدد أفراد الأسرة، مما يعكس تناقضا في النظرة إلى الممول ذاته.

^٧ من جانبنا نرى أن هذا التعديل الذي يجب أن يصاحبه اتخاذ الإجراءات الضرورية اللازمة لرفع نسبة الالتزام الضريبي Tax compliance لن يؤدي إلى انخفاض الضريبة على أرباح إيرادات النشاط التجاري والصناعي أو المهني بسبب أن عدم التزام الممولين بإمسك دفاتر وحسابات منتظمة أدى إلى أن الضريبة التي يتم تحديدها أو الاتفاق عليها لا تتناسب مع الدخل الحقيقي ولكن تُحدد على أساس مقدرة الممول على دفع الضريبة وفقا لظروف الحياة، وعادة ما تكون أقل من الضريبة المستحقة فعلا على الدخل الحقيقي لأصحاب المهن الحرة والأنشطة التجارية والصناعية، باستثناء الضريبة على دخل العمل التي يتم سدادها وفقا للقانون لارتباط ذلك باعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم بالنسبة لصاحب العمل مما يتطلب منه ضرورة الإفصاح عن هذه المرتبات، وتجنبها يتم من خلال تصنيف بعض المزايا النقدية أو العينية.

- إجمالي الأصول Gross assets
- عدد العمال Number of employees
- أو غير ذلك من المعايير

ولا يعني وجود نظام ضريبي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة أن هذا النظام سيكون واحدا لكل تلك المنشآت بل يمكن أن تختلف المحاسبة الضريبية داخل هذا النظام وفقا لطبيعة النشاط وحجمه والملكية ومدى التزام المالك أو المساهمين عن حقوق وديون الشركة بالإضافة إلى القدرة على توفير المتطلبات اللازمة وفقا للقوانين واللوائح الضريبية.

ويتعين عند وضع نظام للمحاسبة الضريبية للمشروعات الصغيرة التمييز في المعاملة بين المشروعات المتوسطة Medium-sized firms والمشروعات الصغيرة Small-sized firms من ناحية. كما يتعين التمييز في المعاملة الضريبية للمشروعات الصغيرة بين المشروعات الصغيرة Small firms والمشروعات متناهية الصغر Micro firms من ناحية أخرى.

فضلا عن ذلك، فإن تحقيق الانضباط في المنظومة الضريبية يتطلب الاعتماد في تحديد وعاء الضريبة على رقم الأعمال للاستفادة من المعلومات المتاحة في ضبط المجتمع الضريبي كما هو الحال في النشاط الصناعي أو التجاري، وفي حالة تعذر تطبيق رقم الأعمال في حالة بعض الأنشطة وخاصة الخدمية منها كصالونات الحلاقة مثلا. ففي هذه الحالة يمكن اعتماد نظام ضريبي مقطوع أو ثابت وفقا للمظاهر الخارجية للمنشأة.

ولا يعني خضوع المشروعات المتوسطة أو الصغيرة لهذا النظام عدم الالتزام بمتطلبات التقرير المالي Financial reporting requirements الواردة بمعايير المحاسبة، وإنما هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر على التزام المشروع الصغير أو المتوسط بمتطلبات التقرير المالي منها:

- حجم المشروع: كلما كانت الأموال المستثمرة وعدد العاملين في تلك المشروعات يقع في الفئة العليا لهذه المشروعات كان ذلك سببا في التزام تلك المشروعات بمتطلبات التقرير المالي.
- الملكية: يتعين التمييز بين المنشأة الصغيرة المسجلة وبين المنشأة الأخرى غير المسجلة أو العائلية بالإضافة إلى الفصل بين الملكية والإدارة.
- الالتزام: يتعين التمييز بين الشركات التي يكون فيها الالتزام أمام الدائنين أو المقرضين محدودا Limited liability كما هو الحال في الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم والمسئولية المحدودة التي يكون فيها الالتزام محدودا، ففي هذه الحالة يتعين إلزام هذه الشركات بمتطلبات التقرير المالي ويكون ذلك أيضا لحماية حقوق الدائنين. على العكس من ذلك، عندما يكون الالتزام غير محدود كما هو الحال في المنشأة الفردية وشركات التضامن يجب عدم التزام هذه الشركات بمتطلبات التقرير المالي ما لم يكن هناك عناصر أخرى وفقا للمعايير السابق الإشارة إليها.

ومن ناحية أخرى يتعين الاستئناس بمعايير المحاسبة المصرية الجديدة التي تضمنت معيارا محاسبيا للمشروعات الصغيرة والمتوسطة ويحقق ذلك هدفين مهمين هما:

- أنه لا خوف من رفع مستوى المشروع الصغير أو المتوسط، إذ أن ذلك لا يمنع من فرض متطلبات التقرير المالي على تلك المشروعات وفقا لمعيار المحاسبة المصرية مع مراعاة الضوابط الموجودة فيها.
 - الحرية في وضع قواعد خاصة للمنشآت الصغيرة ومتناهية الصغر المعنية بهذا النظام.
- ولما كانت المشكلة الأساسية في التزام المشروعات الصغيرة والمتوسطة بالنظام العادي في المحاسبة هي ارتفاع تكلفة الالتزام الضريبي للأسباب التالية:

- الالتزام بإمسك دفاتر وحسابات منتظمة يؤدي إلى ارتفاع تكلفة الالتزام إذا ما تمت مقارنته بالمشروعات الكبيرة لانخفاض رقم الأعمال أو صافي الربح لتلك المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- تعدد الضرائب التي تتعامل معها المشروعات الصغيرة [الضريبة على الدخل على المشروع أو المنشأة ذاتها وكذلك الالتزام بأحكام الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة] باعتبار أن حد التسجيل المطبق حاليا أو المقترح مستقبلا لا يتوافق مع طبيعة المشروع الصغير في الاقتصاد المصري أو بعبارة أخرى أقل من حجم الأعمال في المشروعات الصغيرة حتى مع تقدير حد التسجيل في مشروع الضريبة على القيمة المضافة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه مصري.
- ارتفاع نسبة التكلفة الثابتة منسوبا إلى صافي الربح أو رقم الأعمال مقابل الوقت المستغرق والموارد التي تتحملها المشروعات الصغيرة والمتوسطة للتوافق مع القوانين واللوائح الضريبية.

إلا أنه يمكن علاج هذه المشكلة عن طريق تبسيط متطلبات الدفاتر والحسابات الذي تلتزم هذه الفئة بإمسكها مع مراعاة الفروق المشار إليها بعاليه.

لذلك نوصي بالآتي:

- أهمية قصوى لوجود نظام ضريبي خاص للمشروعات أو المنشآت الصغيرة والمتوسطة على أن يكون هذا النظام قائما على الأسس التالية:

- الهدف الأساسي من وضع نظام خاص للمشروعات والمتوسطة والصغيرة هو توسيع الوعاء الخاضع للضريبة وتحسين نسبة الالتزام الضريبي.
- أن يكون هذا النظام في الأصل جامعا لكل من الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة بهدف تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي على تلك المشروعات ودعم المنافسة الوطنية بين المشروعات في بيع السلع وتأدية الخدمات ما لم يكن هناك مبررات تتطلب الفصل بين الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة منها مثل متطلبات التقرير المالي لبعض المشروعات.

• بالنسبة للمشروعات متناهية الصغر يتم تحديد ضريبة قطعية على ضوء بعض المظاهر الخارجية منها المساحة وعدد العمال ... إلخ من المعايير المقبولة دوليا.

كما نقترح أن يكون هناك ثلاثة نظم فرعية للمحاسبة الضريبية، مع مراعاة ضرورة اختلاف رقم الأعمال عما هو دارج الحديث عنه في تلك الأيام حتى مع ما هو مقترح مع حد التسجيل في مشروع الضريبة على القيمة المضافة، وفقا لظروف النشاط لكل فئة:

النظام الأول: أن يتم تحديد الضريبة المستحقة على أساس سعر ضريبي موحد Presumptive single tax rate من رقم الأعمال يشمل كل من الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات، كما يمكن أن يكون هناك سعران واحدا للمشروعات الخدمية وآخر للمنشآت التجارية.

النظام الثاني: أن يتم تحديد الضريبة المستحقة على الفئات التي يصعب تطبيق الضريبة عليها على أساس نسبة على رقم الأعمال كما هو الحال في النظام الأول، في صالونات الحلاقة مثلا أو في مناطق جغرافية معينة على أساس المظاهر الخارجية كمساحة المنشأة أو عدد العاملين بها.

النظام الثالث: أن يتم تحديد الضريبة المستحقة على الفئات التي تلتزم بمتطلبات التقرير المالي الذي يعتمد على مجموعة دفترية بسيطة تتناسب مع تلك المشروعات مع الاستئناس بمعيار المحاسبة المصرية في هذا الشأن. ويمكن في تلك الحالة منح تلك المنشآت بعض المزايا الضريبية للمشروعات الجديدة منها، ومن بين هذه المزايا:

- منح ائتمان ضريبي للفوائد التي يدفعها المشروع بمناسبة حصوله على القروض التي يستخدمها في تمويل المشروع لعدد من السنوات بدلا من الإعفاء الضريبي، أي خصم مبلغ يعادل قيمة تلك الفوائد المدفوعة من الضريبة المستحقة على تلك المشروعات خلال الفترة التي يتم تحديدها.
- لتحقيق المساواة مع المشروعات الصغيرة التي يتم تمويلها ذاتيا يتم منح تلك المشروعات إعفاء مماثل بحيث يمكن السماح لها بخصم مساو للفوائد الحكيمة Notional interest على رأس المال يتم تحديده بمعرفة البنك المركزي المصري من الضريبة المستحقة Allowances for corporate equity على أن يكون تطبيقه أيضا لعدد محدد من السنوات.
- يمكن أيضا منح المشروعات القائمة حاليا التي يتم تصنيفها على أنها من المشروعات الصغيرة ائتمانا ضريبيا مماثلا على أي زيادة في رأس مال المنشأة الصغيرة أو المتوسطة.
- يمكن تطبيق ذلك الحافز أيضا على الفئات الخاضعة للضريبة وفقا للنظامين الأول والثاني.

النظام الرابع: تقرير نظام يقوم على أساس المحاسبة على أساس نقدي وبصفة خاصة لبعض المشروعات والمنشآت التي تقوم بالبيع بالتقسيط، أو يكون اختياريا للمنشأة.

البند الرابع: التمويل بالاقتراض على حساب زيادة رأس المال

نظرا لانحياز معظم التشريعات الضريبية، بما فيها التشريع الضريبي المصري، للتمويل بالدين على حساب التمويل بحقوق الملكية وذلك من خلال سماح التشريعات الضريبية بخصم الفوائد على التمويل بالدين من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بينما لا تعد التوزيعات التي تمنح مقابل الأسهم من التكاليف واجبة الخصم. وقد أدى ذلك إلى استخدام الشركات بصفة عامة، ودولية النشاط بصفة خاصة، التمويل بالدين ضمن الآليات المستخدمة في التجنب الضريبي. وبصفة خاصة في مجال الأدوات المالية المختلطة Hybrid financial instruments.

ونظرا للآثار السلبية لهذه الظاهرة على تآكل الوعاء الضريبي، وبصفة خاصة في حالة الشركات دولية النشاط، بالإضافة إلى تفضيل التمويل بالدين على حساب التمويل بحقوق الملكية، الأمر الذي تطلب مواصلة الجهود الدولية لإيجاد علاج لتلك الظاهرة وأهمها في هذا المجال الجهود التي تبنتها منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD) ومجموعة العشرين التي تعرف بمشروع الـ Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) action plan.

وعلى مستوى التشريعات الضريبية الداخلية، قامت بعض البلدان ومنها إيطاليا وبلجيكا بالإضافة إلى تفكير عدد كبير من الدول ومنها دول الاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية بمناقشة هذا الموضوع ومعالجته من خلال السماح بخصم فائدة على التمويل بحقوق الملكية عند زيادة رأس المال وبصفة خاصة في مجال الشركات Allowances for corporate equity. وقد لجأت بعض الدول بتقرير هذه الميزة على الزيادة في رأس المال فقط أو في حالة المشروعات الصغيرة.

ونظرا للبعد الاقتصادي من ناحية في الاعتماد على التمويل الذاتي للمشروعات مع تحقيق التوازن بين التمويل بالقروض والتمويل بحقوق الملكية عند القيام بالتوسعات في المشروعات القائمة، نقتراح عودة هذا الإعفاء الذي كان موجودا في التشريع الضريبي المصري^٨ حتى عام ٢٠٠٤ من جديد مع وضع مجموعة من الضوابط المعمول بها في بعض التشريعات الضريبية المقارنة التي تساهم في الحفاظ على الوعاء الخاضع للضريبة من التآكل ومنها:

- أن يقتصر هذا الإعفاء على الزيادة في رأس المال فقط.
- أن يكون لهذا الإعفاء حد أقصى على نسبة الزيادة في رأس المال.

^٨ كانت هذه الميزة معمولا بها في التشريع الضريبي المصري وفقا لحكم البند (١) من المادة (١٢٠) من القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ وتعديلاته قبل إلغائها بالقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والتي تنص على أن يعفى من الضريبة "مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي يقرها البنك المركزي المصري على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام أو الخاص وأن تكون أوراقها المالية مقيدة في سوق الأوراق المالية." ولكن تطبيقها لم يكن مقيدا بالزيادة في رأس المال.

- أن يتولى تحديد النسبة البنك المركزي، ونقترح أن تكون نسبة تعادل معدل الائتمان والخصم مخصوماً منها ٢% وفقاً للفلسفة التي يسير عليها التشريع الضريبي المصري.

البند الخامس: المعاملة الضريبية لتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر

مما لا شك فيه أن الاستثمار الأجنبي المباشر يلعب دوراً مهماً في تعجيل عملية التنمية في الدول المضيفة لرأس المال، وبصفة خاصة في الدول الناشئة كما هو الحال في حالة مصر. كما أن الحوافز المرتبطة بالاستثمار الأجنبي المباشر تكون دائماً في الضريبة على الشركات سواء تعلق الأمر بالضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة المستقطعة من المنبع على توزيعات الأرباح. وذلك باعتبار أن الاستثمار الأجنبي المباشر يكون في صورة أسهم أو حصص في الشركات.

ومما لا شك فيه أن جذب الاستثمار الأجنبي المباشر له عدة عوامل منها الاستقرار السياسي والاجتماعي ووفرة القوة العاملة الماهرة ووفرة الموارد اللازمة لعملية الإنتاج والمنح الحكومية وإمكانيات السوق ووفرتها وقوة العملة الوطنية.

ولتقييم المقترح الوارد بتلك الورقة يجب أن نأخذ في اعتبارنا ما يلي:

- تختلف السيادة الضريبية التي تباشرها الدول في تحديدها للعبء الضريبي على الممولين بين المقيمين وغير المقيمين. فبينما تتمتع الدولة بسيادة ضريبية كاملة Full tax liability أو غير محدودة على المقيمين بها، بمعنى أن يكون للدولة فرض الضريبة على كافة ما يحققه الممول المقيم من دخل، سواء تحقق الدخل داخل إقليم الدولة أو خارجها وهو ما يعرف بمبدأ عالمية الدخل أو الإيراد Worldwide income.

وعلى العكس تكون السيادة الضريبية على غير المقيمين محدودة Limited tax liability بمعنى أنه لا يخضع غير المقيم للضريبة في الدولة المضيفة للاستثمار إلا في حدود الدخل الذي يحققه على إقليمها وهو ما يعرف بمبدأ مصدر الدخل Source of income principle.

ويرجع السبب في ذلك إلى اختلاف علاقة المقيم وغير المقيم بالدولة. ذلك أن المقيم في أي دولة يحصل على كافة ما تقدمه تلك الدولة من خدمات عامة ومزايا اجتماعية بالإضافة إلى توفير البنية الأساسية للاستثمار. وذلك على عكس غير المقيم وبصفة خاصة في حالة الاستثمار الأجنبي المباشر أو طويل الأجل كالاستثمار في الأسهم طويلة الأجل تكون المزايا التي يحصل عليها محدودة جداً وتتحصر فقط في التكلفة التي تتحملها الدولة لتوفير مناخ الاستثمار.

لذلك، فإن التمييز بين المعاملة الضريبية للمستثمر المقيم والمستثمر غير المقيم في إطار مبدأ عدم التمييز ضد المستثمر الأجنبي Non-discrimination principle وفقاً للاتفاقيات الدولية ولتحقيق التنمية الاقتصادية

أمرا طبيعيا. ووفقا لاتفاقيات الاستثمار، أو اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي، لا يجوز التمييز ضد المستثمر الأجنبي إلا أنه يمكن التمييز لصالحه. وهذا ما يسير عليه العديد من الدول لتشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر. لذلك نرى أن التمييز لصالح المستثمر الأجنبي من خلال تخفيض العبء الضريبي على غير المقيم لأغراض دعم الاقتصاد المصري له ما يبرره وبصفة خاصة في دولة في حالة مصر والاقتصاد المصري.

ومن ناحية أخرى، يتعين عند تحديد المعاملة الضريبية للاستثمار الأجنبي التمييز بين استثمارات المحفظة portfolio investment التي تتمثل في بيع وشراء الأوراق المالية قصيرة الأجل التي يتم شراؤها بغرض البيع أو الاحتفاظ بنسب مساهمة منخفضة تقل عن نسبة معينة وفقا لظروف كل دولة، وبين الاستثمار المباشر direct investment طويل الأجل الذي يتمثل في صورة استثمارات في تأسيس الشركات من خلال حيازة نسبة معينة من الأسهم.

ووفقا للاتفاقيات الدولية في مجال تجنب الازدواج الضريبي توجد معاملة ضريبية تفضيلية للاستثمار الأجنبي المباشر مقارنة باستثمارات المحفظة ومنها مثلا وفقا لنموذج منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD) بمعدل ٥% للاستثمار المباشر و ١٥% لاستثمارات المحفظة.

وتتمثل المعاملة الضريبية التي تمنحها بعض الدول للاستثمار الأجنبي المباشر في الإعفاء الضريبي Tax exemption الذي لا يكون إلا للأنشطة الجديدة فقط التي تحتاج إليها الدولة مع ضرورة تقييد هذه الإعفاءات وعدم التوسع فيها وكذلك السعر الضريبي المخفض أو منح مزايا غير ضريبية.

وانطلاقا من هذا المفهوم نرى أن يتم تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال الآتي:

- منح إعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لمدد معينة وفي حدود ضيقة لبعض الأنشطة الجديدة التي يحتاج إليها الاقتصاد المصري والتي لا يوجد لها وجود في المجتمع الاقتصادي المصري أو المشروعات التي تمثل ضرورة ملحة للاقتصاد المصري كما هو في حالة تشجيع التصدير في هذه المرحلة لعلاج ظاهرة التقلبات في أسعار العملة وبصفة خاصة مرونة تأثر القطاع السياحي بالعمليات الإرهابية.
- وضع معاملة ضريبية تفضيلية للاستثمار الأجنبي طويل الأجل بإعفاء توزيعات الأرباح التي يحصل عليها مساهمو تلك الشركات من غير المقيمين بشرط ألا تقل المساهمة في تلك الشركات عن نسبة معينة

^٩ يتضمن القانون الضريبي المصري في البند (١٠) من المادة (٥٠) بعد تعديلها بالقانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤ حكما مماثلا للشركات المقيمة، سواء كان المساهمون فيها مقيمين أم غير مقيمين، يتم بمقتضاه إعفاء ٩٠% من توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركات القابضة أو الشركات الأم المقيمة التي تحصل عليها من الشركات المقيمة أو غير المقيمة وفقا لحكم المادة التي تنص على أن يُعفى من الضريبة "توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة بعد إضافة نسبة ١٠% من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم وذلك بشرط:

١. ألا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن ٢٥% في رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت.
٢. ألا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين، أو أن تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت."

من الأسهم أو حقوق التصويت، ومن جانبنا نرى أن الخسارة في الحصيلة الضريبية التي تتحملها الدولة وفقا لهذا الاقتراح ستكون محدودة جدا في تلك الحالة للأسباب التالية:

- أن معظم الاتفاقيات التي أبرمتها الدولة مع الدول الكبرى التي لها استثمارات أجنبية في مصر، كإيطاليا والولايات المتحدة والمملكة المتحدة وهولندا ومعظم الدول الأعضاء في منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي (OECD)، تنص على أن يكون حق فرض الضريبة على توزيعات الأرباح لدولة الإقامة، ومن ثم لا يكون لدولة المصدر بحسب الأصل وهي مصر في هذه الحالة حق فرض الضريبة.
- تعد هذه المعاملة جاذبة للاستثمار وبصفة خاصة في الدول التي لا تتضمن اتفاقياتها ذلك الحكم أو التي لا يوجد بينها وبين مصر اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي.

البند السادس: تحقيق التكامل بين الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة

ظهر في السنوات الأخيرة وفي ظل تنافسية النظم الضريبية ما يعرف بتكامل النظام الضريبي Integrated taxation system الذي يتميز بما يلي:

تدعيم أو تعزيز عملية دفع الضريبة Supporting the processing of tax payment، وأحد صور هذا التدعيم هو تحصيل الضريبة على القيمة المضافة أو المبيعات وتوريدها وفقا للنظم المطبقة مع استبعاد تكلفة تلك الخدمات عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على الدخل، خاصة وأن الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة تتميز بسهولة تحصيل وتوريد الضريبة على القيمة المضافة.

- يتم تطبيق هذا التكامل في مجال الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة في مجال الخدمات فقط.
- رد الضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة Tax refunds ومن صور ذلك إجراء مقاصة أو رد الضريبة المسددة بالزيادة.
- تحقيق العدالة، وتدعيم أو تحسين الالتزام الضريبي في الضريبة على الدخل أو الشركات. ويتم ذلك من خلال الربط بين خضوع الخدمات للضريبة على القيمة المضافة واعتبارها من التكاليف، أو منح ائتمان ضريبي عند تحديد وعاء الضريبة على الدخل.

ومن مظاهر تنافسية النظم الضريبية الحديثة القيام بتحقيق التكامل المشار إليه مع تجنب حدوث الازدواج الضريبي ليس فقط في إطار نوع معين من الضرائب، كما هو الحال في تجنب الازدواج الضريبي الاقتصادي أو القانوني في مجال الضريبة على الدخل، ولكن تجنب هذا الازدواج أيضا في إطار كل من الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة معا.

ويتحقق الازدواج الضريبي مع الضريبتين [الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل] معا عند تقرير خضوع الخدمات الصحية أو التعليمية مثلا للضريبة على القيمة المضافة مع عدم اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد الضريبة على الدخل. ويعني ذلك خضوع هذه الخدمات للضريبة على القيمة المضافة ثم خضوعها مرة أخرى للضريبة على الدخل بسبب عدم خصمها واعتبارها من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على الدخل. لذلك يعتمد هذا التكامل على الربط بين الخضوع للضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.

وقد يرى البعض أن عدم خضوعها للضريبة على القيمة المضافة قد يمنع الازدواج الضريبي ولكن الهدف الأساسي من هذا التكامل هو تحقيق الانضباط في المنظومة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي في بعض الأنشطة كما هو الحال في المهن الحرة.

ويتم تجنب الازدواج الضريبي في هذه الحالة عند تحديد الضريبة على الدخل بأي من الآليات التالية:

- نظام الخصم الضريبي Tax deduction؛ أي اعتبار الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء ضريبة الدخل.^{١٠}
- نظام الائتمان الضريبي Tax credit؛ أي يتم خصم الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة المدفوعة على الخدمة من الضريبة على الدخل المستحقة على الممول.

وليس بالضرورة أن يتم الخصم أو الائتمان الضريبي بالكامل لأن اختلاف سعر الضريبة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والحفاظ على الاستدامة المالية قد يؤدي إلى التطبيق الجزئي لاعتباره من التكاليف الواجبة الخصم أو منح الائتمان الضريبي الجزئي وفقا لمناهج مختلفة يمكن مناقشتها في حالة قبول هذا المقترح.

ونحن من جانبنا نرى أهمية استخدام تلك الآلية في تحقيق الانضباط أو تحسين الالتزام الضريبي في مجال الضريبة على الدخل، وهو ما تسير عليه العديد من التشريعات الضريبية المقارنة، وبصفة خاصة، في مجال الضريبة على إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية.

^{١٠} يُلاحظ أن المطبق حاليا هو إذا كان المستفيد من السلعة أو الخدمة تاجرا أو صانعا أو مؤديا لخدمة، ففي هذه الحالة يتعين التمييز بين حالتين:

- إذا كان دافع هذه الضريبة مسجلا، يتم نقل عبء الضريبة إلى المستهلك النهائي لهذه السلعة أو الخدمة من خلال استخدام آلية الخصم الضريبي المطبقة في قانون الضريبة العامة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة المقترح مع مراعاة تطبيق مبدأ عمومية الخصم في المشروع المقترح.
- إذا كان المستفيد من السلعة أو الخدمة دون حد التسجيل، ففي هذه الحالة تدخل قيمة الضريبة ضمن تكلفة السلعة والخدمة، أي أنها تعد من التكاليف واجبة الخصم، ما لم يتم بتسجيل نفسه اختياريا ويكون له في هذه الحالة تطبيق نظام الخصم الضريبي السابق الإشارة إليه.
- إذا كان المستفيد من الخدمة أو السلعة هو المستهلك الذي لا يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو مؤدي لخدمة كما هو الحال في الموظفين أو أصحاب المرتبات والأجور، ففي هذه الحالة لا يُسمح لهم بخصم هذه الضريبة من التكاليف الواجبة الخصم، ومن ثم يعد ذلك ازدواجا ضريبيا في تلك الحالة.

وتقوم هذه الآلية على خضوع الخدمات الصحية أو التعليمية التي يحصل عليها المستهلكين، غير المرتبطة بنشاط تجاري أو صناعي أو مهني،¹¹ للضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة مع السماح للمستفيد من هذه الخدمات حتى ولو كان موظفا بخصم هذه الضريبة وفقا لأي من الآليات التالية:

- طريقة الخصم الضريبي أي اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم.
 - طريقة الائتمان الضريبي أي يتم خصم تلك الضريبة من الضريبة على الدخل المستحقة على كافة إيراداته، سواء كان الائتمان الضريبي كليا أو جزئيا. ويتم تحديد ذلك في ضوء الأثر المالي المترتب على التطبيق المقترح وأسعار الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة.
- ويتميز هذا الاقتراح بما يلي:

- تحقيق الانضباط الضريبي في مجال الضريبة على المهن الحرة، دون أن يتحمل الممول حتى، ولو كان موظفا، عبئا ضريبيا إضافيا في حالة خصم الضريبة على المبيعات أو الضريبة على القيمة المضافة من الضريبة على الدخل بالكامل أو ردها في حالة عدم استحقاق ضريبة عليه، إذ أنه في تلك الحالة، يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بأصحاب المهن الحرة نتيجة دخولهم في دائرة التسجيل الضريبي وإلا أعتبر متهربا.
- أن الأصل في تسوية هذه الضريبة هو إجراء المقاصة. ومن ناحية أخرى، أن الأوان أن يتم إعداد نظام للرد الضريبي السريع باستخدام تكنولوجيا المعلومات، وبصفة خاصة في الحالات التي يحتاج فيها الممول إلى رد الضريبة المدفوعة مهما كان العبء المالي لهذا الإصلاح لأن العائد المحقق معه يتجاوز بكثير تلك التكلفة وهذا ما يؤكد فعلا أهمية الإصلاح الحقيقي للإدارة الضريبية.
- أن تستخدم تلك الضريبة [عند اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم Tax deduction أو خصمها من الضريبة المستحقة Tax credit] في تحقيق النسبة الدستورية لنشاط التعليم والصحة، ذلك أن النفقات الضريبية Tax expenditure التي تتحملها الدولة، وفقا للنظم المقارنة، تدخل في حسابها، ما تمنحه الدولة من ائتمان ضريبي أو إعفاء ضريبي، أو اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم، لذلك تدخل النفقات الضريبية التي تتحملها الدولة ضمن الاستحقاق الدستوري بشأن التعليم والصحة.

البند السابع: الضريبة على القيمة المضافة

مما لا شك فيه أن فلسفة الإصلاح الضريبي بشكل عام، حتى ولو كان الأمر يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، تعتمد على تخفيض سعر الضريبة وتوسيع الوعاء الضريبي للسلع والخدمات الخاضعة للضريبة مع مراعاة أن نجاح منظومة الضريبة على القيمة المضافة يتطلب تقييد استخدام السعر المخفض والإعفاءات التي تمثل تشوها

¹¹ ذلك أن هذه القاعدة تطبق حاليا وفقا لمشروع القانون المقترح على الخدمات المرتبطة بنشاط تجاري أو صناعي أو مهني، وذلك باعتبار أنها يتم تحميلها ضمن التكاليف أو نقل عبئها إلى المستهلك.

اقتصاديا، بالإضافة إلى تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي باعتبار أن عدم كفاءة الالتزام الضريبي Poor tax compliance يعد سببا رئيسيا في انخفاض الحصيلة الضريبية، بصفة عامة، وفي مجال الضريبة على القيمة المضافة بصفة خاصة.

ويتطلب الأمر في البداية الإجابة عن التساؤل بشأن ماهي أسباب انخفاض الحصيلة من الضريبة على القيمة المضافة؟ وهل يرجع ذلك إلى الإعفاءات أو الأسعار المخفضة أم يرجع إلى عدم كفاءة الالتزام الضريبي؟^{١٢} وسيتم تناول الإصلاحات المتعلقة بالسياسة الضريبية في مجال الضريبة على القيمة المضافة في ضوء ملامح مشروع القانون الحالي الذي يمثل استمرارا لسياسة الإصلاح في تلك الضريبة. ويمكن إبراز تلك الملامح فيما يلي:

- تضمن مشروع القانون المقترح وضع حد للتسجيل في الضريبة على القيمة المضافة مع ملاحظة ما يلي:
 - من مزايا وجود حد للتسجيل تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي على المشروعات الصغيرة التي تكون تحت حد التسجيل وما يترتب على ذلك من تخفيض تكلفة تحصيل الضريبة على الإدارة الضريبية.
 - يمكنها التأثير على القدرة التنافسية لصالح المشروعات الكبيرة [نتيجة أن المشروعات فوق حد التسجيل لها الحق في خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات أو المشتريات] وإن كان يمكن معالجة هذه الميزة من خلال السماح بالتسجيل الاختياري كما هو الحال في مشروع القانون المقترح.
 - من عيوب وجود حد للتسجيل أنه لا يؤدي إلى دعم المنافسة الوطنية بين المشروعات لارتفاع سعر السلعة في المشروعات فوق حد التسجيل بقيمة الضريبة، الأمر الذي يتطلب لمعالجة هذه المسألة وضع نظام مبسط للضريبة على القيمة المضافة للمشروعات الصغيرة، وهذا ما يفتقده المشروع المقترح.

أولا: مشكلة المشروعات الصغيرة عند التزامها بالضريبة على القيمة المضافة

تتمثل المشكلة الأساسية في التزام المشروعات الصغيرة والمتوسطة بالنظام العادي في المحاسبة في ارتفاع تكلفة الالتزام الضريبي للأسباب التالية:

- الالتزام بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة يؤدي إلى ارتفاع تكلفة الالتزام إذا ما تمت مقارنته بالمشروعات الكبيرة لانخفاض رقم الأعمال أو صافي الربح لتلك المشروعات الصغيرة والمتوسطة.

^{١٢} للحكم على نجاح منظومة تحصيل الضريبة على القيمة المضافة نجد أنه بعد استبعاد الضريبة المحصلة على الدخان والسجائر وبلغ الجدول والهيئة العامة للبترول والاتصالات والمنافذ الجمركية، نجد أن الحصيلة الضريبية لا تتجاوز بأي حال من الأحوال ١٠% مما يؤكد أنه ليس لدينا فعلا ضريبة على القيمة المضافة حقيقية. وكما سبق الإشارة، أرى أن السبب الرئيسي هو عدم عدالة العبء الضريبي على الدخل بالنسبة للمشروعات الصغيرة والمتوسطة.

- ارتفاع نسبة التكلفة الثابتة نسبة إلى صافي الربح أو رقم الأعمال.

ويتم علاج هذه المشكلة عن طريق:

- السماح بدفاتر وحسابات مبسطة
- تقديم عدد أقل من الإقرارات الضريبية، كأن تكون سنوية أو نصف سنوية أو كل ربع سنة
- تطبيق الأساس النقدي

ثانياً: نظم فرض الضريبة على المشروعات الصغيرة

- نظام الضريبة القطعية الحكومية للمشروعات الصغيرة من خلال تطبيق معدل ضريبة واحد قطعي Single flat tax rate وقد يتم تحديد سعرين أحدهما للخدمات وآخر للسلع يقوم تحديده على أساس رقم الأعمال
- نظام المحاسبة النقدي Cash accounting for small firms ووفقاً لهذا النظام يتم تحصيل الضريبة على القيمة المضافة على أساس رقم الأعمال (من السلع والخدمات الخاضعة) من المبيعات النقدية أو المبيعات التي يتم تحصيل قيمتها نقدياً مع السماح بالخصم الضريبي أيضاً للمشتريات أو المدخلات المتعلقة بتلك المبيعات النقدية
- تخفيض عدد مرات تقديم الإقرارات الضريبية Less frequent filing requirements for small firms ووفقاً لهذا النظام يسمح للمشروعات الصغيرة والمتوسطة بتقديم إقرار سنوي أو كل ستة أشهر أو كل ثلاثة أشهر أو كل شهرين بحسب رقم الأعمال
- يمكن وضع نظام يجمع بين بعض الخصائص من كل نظام على حدة

ثالثاً: تضمين بعض الأحكام التي لها علاقة برفع نسبة الالتزام الضريبي بشكل عام منها:

- وضع نظام خاص للمشروعات التي تقوم بالبيع بالتقسيط لمعالجة الآثار السلبية المترتبة على تطبيق أساس الاستحقاق في تحصيل الضريبة على المبيعات أو القيمة المضافة.
- معالجة أو تسوية الضريبة المحصلة على الديون المعدومة.
- إعادة النظر في الفترة الضريبية لبعض المشروعات الصغيرة أو المتوسطة ومن ثم تقديم الإقرارات الضريبية.
- عدم منح إعفاءات أو سعر مخفض للضريبة على الخدمات المتعلقة بالاتصالات والإذاعة والخدمات الإلكترونية Telecommunication and broadcasting and electronic services باعتبار أن ذلك يعد تشوهاً اقتصادياً كما يساعد الشركات، وبصفة خاصة الدولية منها على تجنب الضريبة.
- ومن جانبنا، كما سبق الإشارة إليه، لا يمكن أن تكون الأولوية في تمويل الموازنة العامة للدولة في الضرائب غير المباشرة لانخفاض دخول الأفراد في مصر، كما أن زيادة الإيرادات من خلال زيادة سعر الضريبة على القيمة

المضافة يعني أن فاتورة الإصلاح الاقتصادي يتحملها أصحاب الدخل المحدودة والمتوسطة الذين تزيد نسبتهم عن ٩٥% وينفقون معظم دخولهم إن لم يكن كلها على السلع والخدمات.

ومن ناحية أخرى، الإصلاح الحقيقي يكون عن طريق توسيع الوعاء الخاضع للضريبة مع تحسين الالتزام الضريبي، وفقا لما يتم بيانه في محور الإدارة الضريبية والالتزام الضريبي بدلا من زيادة سعر الضريبة، خاصة وأن السعر المقترح هو ١٤%.

كذلك يتعين سرعة وضع نظام للمشروعات الصغيرة والمتوسطة مما يؤدي إلى توفير بعد مالي بالإضافة إلى تدعيم المنافسة الوطنية.

وأخيرا، وأكد أن السبب في انخفاض مستوى الالتزام الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة هو عدم عدالة النظام الضريبي في مصر على أصحاب الدخل المتوسطة والمحدودة (وفقا لما تمت الإشارة إليه في البندين الأول والثاني من الورقة) الأمر الذي يتطلب لرفع نسبة أو تحسين الالتزام الضريبي إصلاح نظام الضريبة على الدخل لأصحاب الدخل المحدودة والمتوسطة وفقا لما هو سابق بيانه.

البند الثامن: المشروعات العاملة بنظام المناطق الحرة

تتمتع المشروعات العاملة بنظام المناطق الحرة وفقا لأحكام المادة (٣٥) من القانون (٨) لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار بحماية مطلقة من الخضوع للضريبة، فقد نصت تلك المادة بعد تعديلها بالقانون (١٧) لسنة ٢٠١٥ على أنه " لا تخضع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر. ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوي مقداره ١% (واحد في المائة) من قيمة السلع عند الدخول، بالنسبة لمشروعات التخزين، ومن قيمة السلع عند الخروج بالنسبة لمشروعات التصنيع والتجميع، وتعفى من هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت) المحددة الوجهة."

ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوي مقداره ١% (واحد في المائة) من قيمة السلع عند الدخول بالنسبة لمشروعات التخزين، ومن قيمة السلع عند الخروج بالنسبة لمشروعات التصنيع والتجميع، وتعفى من هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت).

وفي جميع الأحوال تلتزم المشروعات بأداء مقابل الخدمات الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون. "بل اعتمادا على هذه الحماية انتهى الرأي إلى أن توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركات العاملة بنظام المناطق الحرة، من الشركات العاملة خارج المنطقة الحرة، نتيجة المساهمة في شركات عاملة خارج المناطق الحرة تتمتع بذات الإعفاء مع صراحة النص بأن الإعفاء يكون بالنسبة للأرباح التي توزعها، أي التي توزعها الشركات العاملة بنظام المناطق الحرة، وليست التوزيعات التي تحصل عليها، مما يخل بمبدأ المنافسة بين كل المساهمين في ذات الشركة وبالتأكيد سوف يفتح الباب على مصراعيه للتجنب الضريبي.

ومن ناحية أخرى، المشروعات التي تعمل بنظام المناطق الحرة لا يُسمح لها بالحصول على المزايا والمنافع التي توفرها اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي أبرمتها مصر مع الدول الأخرى من الناحية المنهجية عن استثماراتها بالخارج، باعتبار أنه يشترط للحصول على المنافع والمزايا الضريبية التي توفرها الاتفاقيات أن تكون تلك الشركات خاضعة للضريبة وهذا لا يتوافر مع الشركات العاملة بنظام المناطق الحرة وفقا للمادة (٣٥) سالفه الذكر.

ولكن هذا لا يعني أنني لست مع منح بعض تلك الشركات معاملة ضريبية تفضيلية أو منحها أي مزايا ضريبية، ولكن أرى أن يكون منحها لهذه المزايا الضريبية في أضيق الحدود ويتوافق مع تحقيق السياسة الاقتصادية في الدولة، وذلك إذا كانت هذه الشركات تنشأ بغرض التصدير للخارج مثلا لحاجة الاقتصاد المصري في هذه الأونة، بالإضافة إلى ألا تكون هذه المعاملة الضريبية وسيلة للتجنب الضريبي.

ومن ناحية ثانية، السماح لتلك الشركات بهذه المعاملة الضريبية التفضيلية عند الاستثمار الداخلي يمثل تشوها ضريبيا كبيرا، فإذا أخذنا في الاعتبار شركات الخدمات البترولية على سبيل المثال العاملة بنظام المناطق الحرة التي يسمح لها بالعمل بالداخل مع شركات البحث والتنقيب يؤدي ذلك إلى الآتي:

أولا: تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة لشركات البحث والتنقيب، باعتبار أن الخدمات التي تحصل عليها تلك الشركات تدخل في التكاليف واجبة الخصم لدى الشركة المستفيدة مما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الضريبي لتلك الشركات.

ثانيا: قد يؤدي ذلك إلى إعفاء الخدمات التي تقدمها الشركات العاملة بنظام المناطق الحرة أيضا من الخضوع للضريبة على القيمة المضافة وفقا للمشروع المقترح للضريبة على القيمة المضافة.

ويمكن القول كقاعدة عامة إن منح الإعفاءات أو المعاملة الضريبية التفضيلية بسعر مخفض كما هو مقترح من البعض للمشروعات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية الخاصة يمثل تشوها اقتصاديا يفتح الباب على مصراعيه للتجنب الضريبي بالإضافة إلى أنه يمكن تشجيع تلك الشركات بأي مزايا أخرى إذا كانت بغرض التصدير أو أي أنشطة تخدم الاقتصاد المصري ولا يوجد في مصر من يستطع القيام بتلك المشروعات.

البند التاسع: الإدارة الضريبية والالتزام الضريبي

سبق الإشارة إلى أن تحسين الالتزام الضريبي هو نقطة البدء في تحقيق الاستدامة المالية من الحصيلة الضريبية في تلك المرحلة بسبب ارتفاع نسبة الفاقد الضريبي Tax gap في مصر. كما أن أهم الأسباب التي أدت إلى انخفاض نسبة الالتزام الضريبي هو ظاهرة الفساد المالي والإداري،^{١٣} ونود في البداية التأكيد على الأمور الهامة منها:

^{١٣} من الآثار السلبية للفساد المالي والإداري في مجال الضريبة:

- عدم ضمان توافر الاستدامة المالية وبصفة خاصة المبالغ التي تحتاج إليها الدولة لتوفير النفقات الإجبارية ومنها عبء خدمة الدين ومرتببات العاملين بالقطاع الحكومي والمعاشات والبنية التحتية في الدولة.

- أن إصلاح الإدارة الضريبية في تلك المرحلة أهم من الإصلاحات التشريعية. ذلك أن العلاج السريع في زيادة الحصيلة وتوفير الاستدامة المالية في يد الإدارة الضريبية. لذلك يتعين في تلك المرحلة الاهتمام باستكمال منظومة إصلاح الإدارة الضريبية.

- أن نجاح إصلاح أي إدارة ضريبية يتوقف على الدعم أو الالتزام السياسي Political commitment من السلطة التنفيذية، وكذلك استدامة عملية إصلاح الإدارة الضريبية، وهذا هو الخطأ الذي حدث في إصلاح الإدارة الضريبية المصرية بسبب مقاومة الإدارة الضريبية لعملية الإصلاح بسبب الطريقة التي تم تسويق الإصلاح بها ومنها الإعلان عن تسريح ستة وعشرون ألف موظف في ذلك الحين ثم توقفها تقريبا بعد ثورة ٢٥ يناير. ويتطلب الدعم السياسي الفعال للتغييرات المقترحة في المنظومة الضريبية من قبل وزارة المالية ومنظمات المجتمع المدني، والقيام بتوفير ونشر المعلومات المتعلقة بتعريف الممول بالتغييرات الجديدة المقترحة مع بيان الآثار المترتبة على عدم التزام الممول بتنفيذ تلك القوانين واللوائح الضريبية. وبدون ذلك لن تتحقق الاستدامة لعملية إصلاح الإدارة الضريبية.

- كذلك يجب أن تشارك الإدارة الضريبية في القيام بعملية الإصلاح. بل يجب أن يشعر العاملون بالمصلحة بأنهم هم أصحاب عملية الإصلاح ذاتها لأن الإصلاح الذي يأتي من الخارج لا يُكْتَب له النجاح. ويتم ذلك من خلال إدارة أو جهة تكون مسؤولة عن عملية الإصلاح يكون من بين أعضائها بعض العاملين في مصلحة الضرائب المصرية.

وتبدو أهمية إصلاح الإدارة الضريبية في أن زيادة الحصيلة والاستدامة المالية، وبصفة خاصة، في الدول التي ينخفض فيها نسبة الالتزام الضريبي، لا تعتمد بشكل أساسي على زيادة الإيرادات الضريبية بالتفكير في زيادة سعر الضريبة أو فرض ضرائب جديدة أو حتى توسيع الوعاء الخاضع للضريبة، ولكن تحسين الالتزام الضريبي هو أحد الطرق الفعالة في زيادة الإيرادات الضريبية وتوفير الاستدامة المالية، بل إن نجاح أي إدارة ضريبية يعتمد على قدرة هذه الإدارة على تنمية وتدعيم الالتزام الطوعي للممولين.

ويتوقف تحديد مدى كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية على ما يعرف بالفجوة الضريبية Tax gap، أي الفرق بين الضرائب التي يتم تحصيلها فعلا والضرائب التي يجب تحصيلها وفقا للقوانين السارية، بما في ذلك الضرائب

- ارتفاع العبء الضريبي على فئة الممولين الشرفاء نتيجة استعادة البعض الآخر من الممولين الذين يتواطون مع بعض العاملين في الإدارة الضريبية للحصول على مزايا ضريبية غير قانونية. ذلك أن تخفيض العبء على هؤلاء الممولين يؤدي إلى عبء ضريبي غير مباشر على المواطن العادي الذي لا يتواطأ مع بعض العاملين بالإدارة الضريبية.

- يؤثر الفساد الضريبي أيضا على مستوى ونوعية الاستثمار في المدى المتوسط، إذ أنه يؤدي إلى زيادة الاستثمار في الأنشطة الترفيهية وتطوير العقارات الراقية على حساب الاستثمار في البنية التحتية للأنشطة الصناعية والأنشطة الاقتصادية الجديدة.

- التأثير على ميزان المدفوعات وتمهيد الطريق لحدوث تقلبات في الصرف الأجنبي نتيجة الممارسات التي يلجأ إليها الفاسدون من خلال إرسال أموالهم إلى المراكز المالية والجنات الضريبية في الخارج.

Mukul G. Asher, The design of Tax Policy and Corruption, Professor of Public Policy Program, National - University of Singapore – [http://cvc.nic.in/tax corruption](http://cvc.nic.in/tax%20corruption).

التي لم يتم تحصيلها فعلا، كالتأخرات الضريبية أو التهرب أو التجنب الضريبي، والتي قد ترجع إلى عدم وضوح التشريعات واللوائح والتعليمات الضريبية^{١٤} وأي شكل آخر من أشكال عدم الالتزام الضريبي.

ومما لا شك فيه أن انخفاض نسبة الضرائب المحصلة إلى الناتج القومي الإجمالي والتي بلغت حوالي ١٣%، بما فيها الحصيلة الضريبية على الإيرادات السيادية، و٧% بعد استبعاد الضريبة على الإيرادات السيادية في العام المالي ٢٠١٥/٢٠١٦، يعد مؤشرا قويا على حاجة الإدارة الضريبية إلى الإصلاح بتحسين الالتزام الضريبي.^{١٥}

ومن جانبنا، نرى أن الفساد ظاهرة عالمية، أي أن سمات الفساد ومظاهره واحدة في كافة الدول، تتسم بالتشابه إلى حد كبير، وترتبط بشكل كبير بالبيروقراطية الإدارية، ويمكن بيان أهم الأسباب التي تؤدي إلى البيروقراطية والفساد المالي والإداري في الإدارات الضريبية، بصفة عامة، فيما يلي:^{١٦}

- انخفاض دخول العاملين في الإدارة الضريبية
- الحماية السياسية لكبار رجال الأعمال البارزين في الدولة أو ما يعرف باستغلال النفوذ
- عدم وجود رقابة فعالة على العاملين في الإدارة الضريبية
- ارتفاع سعر الضريبة أو العبء الضريبي على الممولين
- السلطة التقديرية الواسعة لمأموري الضرائب
- عدم وجود نظام قوي للمعلومات اللازمة للربط الضريبي
- عدم التوسع في استخدام خدمات التكنولوجيا التي تؤدي عبر تكنولوجيا المعلومات.

كما أود التأكيد على أن مكافحة الفساد المالي والإداري وإصلاح الإدارة الضريبية هما شيئا واحدا؛ إذ أن مكافحة الفساد المالي والإداري هو جوهر إصلاح الإدارة الضريبية، مع التأكيد على أن أضعف حلقة في مكافحة الفساد المالي والإداري هي الشق الذي يتعلق بالعقوبة التأديبية وهذا لا يعني أننا ننكر أهمية ذلك، ولكن الأولوية في مكافحة الفساد الضريبي تتم من خلال معالجة جذوره وأسبابه.

^{١٤} من الأسباب الجوهرية التي تؤدي إلى زيادة تكلفة الالتزام الضريبي على الممول ومن ثم تخفيض نسبة الالتزام الضريبي، الأخطاء التي ترتكبها الإدارة الضريبية بسبب عدم إدراك ووعي العاملين بها بالأحكام والفتاوى والأراء الضريبية نتيجة انخفاض مستوى الأداء الفني لهم. ويتم علاج هذا القصور من خلال وضع الأدلة اللازمة للوظائف الأساسية التي تقوم بها المصلحة، وكذلك التدريب المناسب سواء من النواحي الضريبية أو السلوكية مع ملاحظة أن العقوبات التي تعود إلى تعقيد القوانين وغموضها وعدم وضوحها أو حتى نقص الوعي الضريبي لا تصلح لأن تكون علاجاً لتحقيق الالتزام الضريبي وفقا لما أثبتته العلوم السلوكية.

^{١٥} من الأنشطة الرئيسية التي تساهم في تحسين الالتزام الضريبي:

- توفير الخدمات الرقمية والإلكترونية Providing more digital and online services للممولين والمسجلين.
- تخصيص مساحة على الإنترنت للممولين Set up virtual online space for taxpayers بهدف تعزيز التواصل بين الإدارة الضريبية والممولين كما هو الحال في رومانيا.
- استخدام مواقع التواصل الاجتماعي، وبصفة خاصة، لإخطار الممولين عن مواعيد انتهاء الإقرارات والنماذج المختلفة أو للإجابة عن أسئلة الممولين.
- تبسيط الالتزام الضريبي وبصفة خاصة للمشروعات الصغيرة والمهنيين Small business and self-employed people من خلال إعداد نماذج خاصة لبعض الإقرارات كالمهنيين مثلا تقدم عبر الإنترنت.

^{١٦} Mukul G. Asher - The design of tax policy and corruption – professor of public policy program – national university of Singapore – [http://cvc.nic.in/tax corruption](http://cvc.nic.in/tax%20corruption)

ويمكن إيجاز الوسائل الأساسية التي يُعتمد عليها في مكافحة الفساد المالي والإداري في المجال الضريبي، بالإضافة إلى العقوبات التأديبية، فيما يلي:

- وضوح القوانين واللوائح والتعليمات الضريبية وتبسيطها من أجل تخفيض السلطة التقديرية للعاملين بالإدارة الضريبية
- تجنب المغالاة في سعر الضريبة أو هيكل الوعاء الضريبي ذاته لتحقيق العدالة الضريبية
- التوسع في استخدام الضريبة المقطوعة،^{١٧} وبصفة خاصة في حالة الدخول الرأسمالية مثل الأرباح الرأسمالية وتوزيعات الأرباح والعوائد والإتاوات، على أن يتزامن ذلك مع الأخذ بأسلوب الربط الذاتي بمعايير الدولية.^{١٨} الشفافية في القواعد والإجراءات الضريبية من خلال:
 - استخدام إيصالات السداد الإلكتروني للضريبة بدلا من إيصالات السداد اليدوية.
 - استخدام تكنولوجيا المعلومات في نشر النماذج والمعلومات التي تساعد بشكل كبير على تخفيض السلطة التقديرية للعاملين بالإدارة الضريبية.
 - إعداد الأدلة الضريبية اللازمة لسهولة التطبيق بلغة يمكن فهمها وتطبيقها من قبل الممول والإدارة الضريبية.

- التوسع في استخدام تكنولوجيا المعلومات IT لتحقيق الحوكمة الإلكترونية مما يؤدي إلى تخفيض ممارسات الفساد المرتبطة بالضريبة وتأدية الخدمات الحكومية بالإضافة إلى تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي للممول وكذلك تخفيض تكلفة تحصيل الضريبة على الإدارة الضريبية.
- تحسين الشفافية والمساءلة في إعداد وتنفيذ موازنة الوحدات الحكومية والمشروعات العامة، سواء على مستوى الإدارة الضريبية أو الوحدات الأخرى على مستوى الدولة.
- عدم اعتبار المدفوعات مقابل الرشوة، أو ما يعرف بالإكراميات وفقا للتشريع الضريبي المصري من التكاليف واجبة الخصم.

لذلك نرى الآتي:

أولا: سرعة البدء في إنشاء هيئة للموارد السيادية توفر للعاملين في الإدارات الضريبية الاستقلال المالي والإداري (بعيدا عن الجدل الدائر حول هذه المسألة والمشاعر السلبية المتبادلة بين المصلحة والمجتمع المصري). ومن جانبي، أرى أنها الخطوة الأهم نحو علاج المنظومة الضريبية. كما أرى أن يكون استقلال هذه الهيئة استقلالا جزئيا بالقدر الذي يوفر الحيطة والشفافية والاستقلال للعاملين في الإدارات الضريبية، على أن تشكل لجنة لهذا

^{١٧} يجب أن نأخذ في اعتبارنا أن هناك بعض الكيانات الأخرى التي تساهم بدور جوهري في تحصيل الضرائب، كما هو الحال في جهات الالتزام بخصم وتحصيل الضريبة على الدخل، وكذلك جهات تحصيل الضريبة من المنبع والتي تلعب دورا مهما أيضا في مجال الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل، لذلك يتعين الاهتمام بشكل جوهري بهذه المنظومة والبدء في التحرك بالربط الشبكي مع الجهات الكبيرة.

^{١٨} ألا يكون مجرد شعار نرفعه ولكن يجب تطبيقه وفقا لمعايير التطبيق الدولية بدلا من أن يكون شعارا يؤدي إلى ضياع عشرات من المليارات على الخزنة المصرية.

الغرض تضم بعض العاملين من الإدارات الضريبية لتحديد الخطوات المطلوبة لتحقيق ذلك بما فيها تهيئة العمل بالإدارة الضريبية اللازمة لصلاحيات الإدارات الضريبية للاندماج في تلك الهيئة.

ثانياً: البدء في اتخاذ إجراءات تحسين الالتزام الضريبي من خلال تعزيز إجراءات الالتزام الطوعي Promoting voluntary compliance، وخدمة الممولين، وإدارة المخاطر Risk management، وتعظيم استخدام تكنولوجيا المعلومات، ومن أهم هذه الإجراءات:

- التوسع في تطبيق نظام الخصم من المنبع، بالإضافة إلى ضرورة توفير الموارد اللازمة لرفع أداء قطاع الخصم والتحصيّل لحساب الضريبة من البرامج والمعدات المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات مع ربطها بقاعدة البيانات المتعلقة بمأموريات المصلحة. فقد بلغت قيمة الزيادة التي حققها ذلك القطاع خلال العام المالي ٢٠١٤/٢٠١٥ حوالي ٦٠% من الحصيلة عن العام المالي ٢٠١٣/٢٠١٤.
 - إعادة النظر في تطبيق الضريبة المستقطعة من المنبع على توزيعات الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين وتحويلها إلى ضريبة قطعية بدلا من خصم نسبة تحت حساب الضريبة والالتزام بعد ذلك بإقرار ضريبي أو غير ذلك مما يساهم بشكل كبير في تحسين الالتزام الضريبي في مجال الضريبة على توزيعات الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيين.
 - الحصول على المعلومات من طرف ثالث Third party information: مما لاشك فيه أنه كلما زادت المعلومات لدى الإدارة الضريبية، أدى ذلك إلى العدالة في الربط الضريبي، ودعا الممول إلى الالتزام الضريبي. وتلعب المؤسسات والوسطاء الماليون - كمصدر هام وحيوي للمعلومات في التشريعات المقارنة - دورا مهما في هذا الشأن. لذلك أن الأوان لإعادة النظر في التمسك بسرية حسابات البنوك ووضع الضمانات المتعلقة بحماية هذه البيانات بدلا من الإحجام عن توفيرها لأهمية هذه المعلومات، وبصفة خاصة في مجال مكافحة التهرب الضريبي المحلي أو الدولي.^{١٩}
- وهذا ما تفتقده الإدارة الضريبية في الوقت الحالي، فعلى سبيل المثال، التهرب في مجال الضريبة على التصرفات العقارية أو المهن الحرة، علما بأنه قد تم الانتهاء بالفعل من إعداد مشروع بروتوكول للربط الشبكي مع الشهر العقاري والجهة المعنية بالمحاكم للحصول على البيانات المتعلقة بدعاوى صحة التوقيع أو التسجيل للتصرفات العقارية أو غير ذلك من البيانات المتعلقة ببيع أو التصرف في العقارات، وكذلك البيانات المتعلقة بحجم الدعاوى التي يرفعها المحامون للوقوف على حجم الأعمال، ولم يوقع

^{١٩} يوجد ما يزيد عن عشرة مشروعات لاتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي مع كل من النمسا والنرويج وفنلندا ولوكسمبورج والهند وكوريا والبحرين دون توقيع؛ بسبب عدم إضافة الفقرة الخامسة من المادة السادسة والعشرين من النماذج الدولية بشأن سرية الحسابات المصرفية، والتي تتطلب تبادل المعلومات المصرفية حتى ولو كانت محظورة وفقا للقوانين والتشريعات الداخلية. لذلك أن الأوان لإعادة النظر في الحماية التي توفرها التشريعات للمعلومات المصرفية، مع وضع الضمانات التي تضمن حمايتها. كما يركز على هذا الموضوع منتدى الشفافية الذي تتردد مصر في الانضمام له وفقا لذات الأسباب.

البروتوكول حتى تاريخه لأسباب غير جوهرية. يضاف إلى ذلك أن القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يتضمن الآلية التشريعية اللازمة للالتزام بإخطار مصلحة الضرائب بالمعلومات.^{٢٠}

- الاهتمام بكبار الممولين، فالمتمأمل لتجربة كبار الممولين في مصر يجد الآتي:
 - الملفات التي تمت إحالتها إلى مركز كبار الممولين لا تفحص بشكل سنوي، مما يؤدي إلى تراكم سنوات الفحص وكثرة المنازعات والتأخر في تحصيل الضريبة بسبب معدلات الأداء أو كثرة عدد الملفات المحالة.
 - هناك العديد من الملفات المتعلقة بكبار الممولين وفقا للمعايير الموضوعية لازالت في المأموريات الجغرافية العادية لأسباب قد ترجع إلى المأمورية أو الممول ذاته.

لذلك نرى ضرورة اتخاذ ما يلي:

- ضرورة إنشاء مركز آخر لكبار الممولين يتم من خلاله التخفيف عن المركز الضريبي الحالي حتى يتم فحص ملفات كبار الممولين بشكل سنوي دون تراكم.
- أن يتم إحالة الملفات الزائدة إلى المأموريات الجغرافية المختصة على أن يتم إنشاء وحدة بكل منطقة تكون مهمتها متابعة قيام المأموريات الجغرافية بفحص تلك الملفات أو أي ملفات أخرى تدخل ضمن معايير كبار الممولين.
- نظرا لأهمية تلك الملفات للحصيلة الضريبية ولتحسين الالتزام الضريبي للممول يتم إعداد برامج فنية خاصة لرفع مستوى كفاءة أداء المتعاملين مع تلك الملفات، على أن يتم عقد ورش عمل خاصة ودورات متخصصة للعاملين المعنيين بفحص تلك الملفات حتى لو تطلب الأمر الاستعانة بالخبرات الموجودة بالخارج من أبناء المصلحة أو الغير.
- إنشاء إدارة مستقلة للتوجيه والمتابعة والرقابة على أداء العاملين بمركز كبار الممولين خارج المركز، لأن الأداء الجيد يتطلب فصل الرقابة عن الوحدة ذاتها محل المراقبة، فلا يمكن أن يكون الشخص هو الخصم والحكم في ذات الوقت.
- الاهتمام بعملية فحص تلك الملفات بشكل فعلي وليس نظري؛ لأن جودة عملية الفحص تلعب دورا أساسيا في رفع نسبة الالتزام. ولا تقتصر الزيادة في الحصيلة الضريبية في تلك الحالة على الملفات التي تم

^{٢٠} تنص المواد (٥٩) مكرر، (٥٩) مكرر ١، (٥٩) مكرر ٢) على ما يلي: (مادة ٥٩ مكرر) - على الجهات المنصوص عليها في البند (١) من المادة ٥٩ من هذا القانون والتي تتولى بيع أو توزيع أي سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية محلية أو مستوردة إلى أشخاص القطاع الخاص للإتجار فيها أو تصنيعها، أن تخطر المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ التي تحصل عليها من هؤلاء الأشخاص. كما تنص المادة (٥٩) مكرر ١) على أنه "على الجهات المنصوص عليها في البندين (١)، (٢) من الفقرة الأولى من المادة (٥٩) من هذا القانون أن تخطر المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ والإيجارات التي تحصلها من المستأجرين للأماكن المملوكة لها والمعدة للإتجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أي خدمات أو مأكولات أو مشروبات." كما تنص المادة (٥٩) مكرر ٢) على أن "تحدد بقرار من الوزير السلع والمنتجات والحاصلات الزراعية وأوجه النشاط وأنواع الإيجارات التي تسرى عليها أحكام المادتين (٥٩) مكررا، (٥٩) مكررا ١) من هذا القانون، وعلى الجهات والمنشآت المشار إليها في البندين (١)، و(٢) من الفقرة الأولى من المادة (٥٩) من هذا القانون إخطار المصلحة ببيان بقيمة السلع والمنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية والتعاملات والمبالغ والإيجارات التي حصلت عليها من كل ممول في موعد أقصاه أواخر إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام عن الثلاثة أشهر السابقة، وذلك طبقا للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية."

فحصها فعلا ولكن تشمل بالإضافة إلى ذلك الحصيلة الضريبية من الشركات التي لم يتم فحصها لارتفاع نسبة الالتزام الضريبي. على أن يتم الفحص فعلا وفقا لعينة يتم اختيارها بناء على المخاطر -risk based audit بالاعتماد على مجموعة من المعلومات الواردة بإقرارات الشركات الأخرى أو النشاط ذاته أو أي معلومات أخرى ذات صلة، وهناك برامج متخصصة في توفير هذا النوع من المعلومات.

ثالثا: البدء في قيام الإدارة الضريبية باتخاذ مجموعة من الإجراءات الوقائية Preventive measures بتقديم الخدمات اللازمة للممولين لدعم الالتزام الطوعي، بالإضافة إلى مجموعة أخرى من الإجراءات التصحيحية Corrective measures التي تتعلق بالقواعد والموضوعات غير الواضحة للممولين.

البند العاشر: مكافحة التهرب والتجنب الضريبي وتبادل المعلومات

مما لا شك فيه أن التهرب والتجنب الضريبي ظاهرة عالمية تقودها الشركات دولية النشاط، فهي ليست حكرا على الدول النامية فقط، بل موجودة أيضا في الدول المتقدمة، الأمر الذي يجعل من الضروري التعاون بين الإدارات الضريبية المختلفة لمواجهة هذه الظاهرة.

يضاف إلى ذلك أن فكرة العدالة والحوكمة الضريبية تعتمد بشكل كبير على مكافحة التهرب والتخطيط الضريبي المحلي والدولي، لما لهذه الظاهرة من آثار سلبية على الحكومة وعلى الاقتصاد، بعد أن أصبح التخطيط الضريبي الضار يمثل ميزة تنافسية للشركات متعددة الجنسيات على حساب الشركات الوطنية. وكذلك تأثير التخطيط الضريبي الدولي على فكرة العدالة الضريبية ذاتها، بل على النظرة الاجتماعية إلى كبار الممولين ذاتهم التي يرى فيها المواطنون أن كبار الممولين لا يدفعون الضريبة الملائمة على دخولهم.

ونظرا لأهمية هذه الظاهرة على المستوى الدولي بدأت الجهود الدولية في هذا الشأن ومنها:

- الشفافية Transparency: مما لا شك فيه أن مكافحة التهرب الضريبي والفساد تتم من خلال تبادل المعلومات، لذلك بدأت الجهود المتعلقة بالشفافية الدولية من خلال المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية Global forum for transparency and exchange of information for tax purposes والذي يتناول التهرب الضريبي Tax evasion والجنت أو الملاجئ Tax haven الضريبية ومراكز الأوفشور المالية Offshore financial centers والاتفاقيات الدولية الخاصة بتبادل المعلومات Tax information exchange agreements والازدواج الضريبي Double taxation وغسل الأموال Money laundering والذي تم تكوينه من خلال مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

ويعتمد هذا العمل على أساس ضرورة وأهمية تبادل المعلومات سواء كان ذلك عند الطلب Exchange of information on request أو التبادل التلقائي للمعلومات Automated exchange of information.

- مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح الـ PEBS وهو عبارة عن مبادرة قامت بها مجموعة العشرين بالتعاون مع منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي وتضمنت خمسة عشر خطة عمل تتعلق بمجموعة من الإجراءات المتعلقة بمكافحة ممارسات الشركات الدولية من أجل تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح التي أصبحت تمثل خطرا على كل الدول وتعتمد بشكل أساسي على استغلال الشركات الدولية للفروق القائمة بين النظم الضريبية والاتفاقيات التي تبرمها الدول في تخفيض الالتزام الضريبي إلى أقل حد ممكن.

ومن جانبنا نرى ما يلي:

- أن مكافحة التهرب والتجنب الضريبي تدخل، بشكل أساسي ضمن إصلاح الإدارة الضريبية، وأن الحاجة إلى نصوص تشريعية لا يعني أنها العنصر الفعال، لأنه من المتعارف عليه أنه كلما قلت كفاءة الإدارة الضريبية كلما زاد التهرب والتجنب الضريبي. مع مراعاة أن القوانين الضريبية - سواء في مجال الضريبة على الدخل أو الضريبة على المبيعات تملك البنية التشريعية اللازمة لمكافحة التهرب والتجنب الضريبي.

- أن الإدارة الضريبية بحاجة إلى تفعيل النصوص الخاصة بالتجنب الضريبي في التشريع الضريبي المصري، سواء كانت قواعد عامة أو قواعد خاصة، من خلال تدريب الكوادر الفنية اللازمة للتعامل مع هذه الحالات، وهو ليس مطلباً بعيد المنال، ولكن يمكن تحقيقه من خلال تدريب بعض العاملين الأكفاء للتعامل مع هذه الظاهرة ووضع التعليمات التنفيذية اللازمة للتعامل معها مع إحاطتها بالضمانات المطلوبة لحماية حقوق الإدارة الضريبية والممولين.

- إعادة النظر في النصوص المتعلقة بسرية حسابات البنوك التي أدت إلى فتح الباب على مصراعيه للتجنب والتهرب الضريبي وغسيل الأموال، خاصة وأن هناك ما يزيد عن عشرة اتفاقيات لتجنب الازدواج الضريبي، معظمها مع دول منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي ويرفضون التوقيع عليها دون السماح بتبادل المعلومات البنكية.

- تعزيز الشفافية بتفعيل العمل بالإدارة المنشأة بمصلحة الضرائب المصرية بشأن تبادل المعلومات مع الانضمام لمنندى الشفافية والانضمام إلى اتفاقيات التبادل التلقائي للمعلومات أو التقارير التي يتعين تبادلها بين الدول ذات الصلة والتي تتعلق بالشركات دولية النشاط Country by country report مع التأكيد على أن مصلحة الضرائب المصرية لديها الكوادر الفنية التي يمكن تأهيلها لهذا الغرض في وقت قصير بعد إتاحة الفرصة لها بالتدريب والمشاركة في فعاليات المؤسسات الدولية المعنية.

- تفعيل النصوص القانونية المتعلقة بحصول مصلحة الضرائب المصرية على المعلومات من جهات الالتزام وفقا لحكم المادة (٥٩) مكرر من القانون التي تم إضافتها بالقانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤.

البند الحادي عشر: تطبيق مفهوم الربط الذاتي

مما لا شك فيه أن الإصلاح الضريبي في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد اعتمد على فكرة الربط الذاتي في تقدير الوعاء الخاضع للضريبة بمعرفة الممول، وكان الغرض من تطبيق فكرة الربط الذاتي^{٢١} هو:

- بناء جدار من الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، إذ أنه بموجب تلك الفكرة تتخلى الإدارة الضريبية عن ربط الضريبة أو تحديد وعائها وتترك للممول هذا التقدير وفقا للضوابط المرتبطة بتلك الفكرة وهو إمساك الممولين للدفاتر والمستندات اللازمة لتدعيم الإقرارات الضريبية عن أنشطتهم مع أحقية الإدارة الضريبية بالفحص بالعينة يتم اختيارها على أساس ما يعرف بملف المخاطر. وهو ما يدخل في دائرة الالتزام الطوعي^{٢٢}.
- تحسين الالتزام الضريبي وما يترتب على ذلك من تخفيض العبء الضريبي وتكلفة تحصيل الضريبة على الإدارة الضريبية، يضاف إلى ذلك عدم وجود العمالة الكافية لدى الإدارة الضريبية للفحص الإداري لكامل الملفات الضريبية.

ونظرا لتطبيق هذه الفكرة على كل الممولين سواء لديه دفاتر وحسابات منتظمة وفقا لطبيعة أو نشاط الممول، فيمكن القول بفشل هذه الفكرة في التطبيق^{٢٣} بل أدى ذلك إلى ضياع عشرات المليارات على الخزنة المصرية، مما دعا إلى إدخال تعديل تشريعي يسمح بوجود التقدير الإداري على الممول الذي لا يلتزم بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة بجانب وجود فكرة الربط الذاتي نفسها إلا أن تطبيقها يكون على عدد ضئيل من الممولين.

والسبب في ذلك الفشل يرجع إلى أنه لم يتم بيان العناصر الأساسية لتطبيق فكرة الربط الذاتي، وهو التأييد المستندي الذي يتفق وطبيعة النشاط، فلا يمكن من الناحية المنهجية تطبيق فكرة الربط الذاتي على الحالات التقديرية، مما أدى إلى مشكلة كبيرة تتعلق بالملفات التي تدخل في عينة الفحص، الأمر الذي أدى إلى عدم تطبيق فكرة الربط

^{٢١} على الرغم من أهمية فكرة الربط الذاتي لتحسين الالتزام الضريبي، كما أنها كانت من الأفكار الرئيسية لترويج فكرة الإصلاح الضريبي في القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ إلا أنها لم يكتب لها النجاح في مصر وأرى أن السبب في ذلك هو استيراد الفكرة دون أهم عنصر في نجاحها وهو ضرورة وجود الحسابات والدفاتر المنتظمة التي تختلف حسب حجم المشروع سواء كانت مشروعات صغيرة أو متوسطة أو كبار الممولين. ويمكن تشبيه فكرة الربط الذاتي بالطائر الذي له جناحين: الأول هو الفحص بالعينة، والثاني هو التأييد المستندي، لذلك يمكن القول بالحاجة الجديدة إلى فكرة التأييد المستندي ولكن بشرط أن يكون مؤيدا بالمستندات. ذلك أن تطبيق فكرة الربط الذاتي على الحالات التقديرية يعد من قبيل المخالفات الضريبية الجسيمة التي ترتكبها الدولة.

^{٢٢} الأدوات التي يُعتمد عليها في رفع الالتزام الطوعي وتحسين العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية

- استخدام التكنولوجيا الحديثة في تقديم الخدمات عبر الإنترنت Online services
- يوجد خمسة معايير يعتمد عليها في تحديد الضعف أو القصور الممكن في تحصيل الضريبة وهي:
 - نسبة الضرائب غير المتنازع عليها Undisputed tax debt إلى صافي الإيرادات الضريبية
 - نسبة الإقرارات التي يتم تقديمها عبر الإنترنت
 - انخفاض نسبة الإقرارات المقدمة قبل ذلك
 - العبء الإداري الذي يضعه النظام الضريبي على المشروعات الصغيرة
 - تكلفة تحصيل الضريبة

^{٢٣} كان السبب في ذلك هو تطبيق هذه الفكرة على الحالات التقديرية وهذا يتعارض مع التطبيق المنهجي باعتبار أن الممول كاره للضريبة وأنه يتعين أن يقدم الدفاتر والمستندات التي يؤيد بها هذا التقدير، وهذا ما أشارت إليه المادة (١٣٠) من القانون بشأن عبء الإثبات.

الذاتي على الحالات التقديرية أو غير المؤيدة بالمستندات وذلك بموجب القانون (١١) لسنة ٢٠١٣ بتعديل حكم المادة (٩٤) من القانون. ومن ثم أصبح وفقا لهذه المادة:

- الفحص بالعينة بالنسبة للملفات التي تمسك دفاتر وحسابات منتظمة
 - الفحص الإداري بالنسبة للحالات التقديرية وهي تزيد عن ٩٩% من الممولين
- ولما كانت فكرة الربط الذاتي تقوم على تحسين الالتزام الضريبي بالإضافة إلى تخفيض تكلفة الالتزام الضريبي على كل من الممول والإدارة الضريبية. لذلك نرى الآتي:
- ضرورة الإسراع بوضع نظام للمشروعات الصغيرة السابق الإشارة إليه مع تبسيط الدفاتر أو المستندات المطلوبة، وخاصة بعد إجراء التعديلات التي تحقق البعد الاجتماعي، ومن ثم يكون هناك إمكانية لتطبيق فكرة الربط الذاتي على تلك المشروعات والتي تمثل أكثر من ٩٥% من الممولين
 - وضع الضوابط اللازمة والمرتبطة بحقوق الممول والإدارة الضريبية عند تطبيق فكرة الربط الذاتي.
 - إجراء التعديل التشريعي اللازم بشأن تاريخ بدء احتساب مقابل التأخير على الحالات التقديرية والتي لا ترتبط بميعاد تقديم الإقرار مع تحديد التاريخ الملائم وفقا للحالة المصرية.

البند الثاني عشر: مؤشرات الثراء

مما لا شك فيه أن الإنسان، أي كانت جنسيته، بطبعه كاره للضريبة، وليس هذا حكرا على الدول النامية فقط وإنما ذلك هو أيضا حال الدول المتقدمة، والدليل على ذلك حجم التهرب والتجنب الضريبي على المستوى الدولي الذي تسعى المؤسسات الدولية إلى مواجهته. ولعل خير شاهد على ذلك مشروع الفاتكا Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) أو مشروع تآكل الوعاء ونقل الأرباح Base Erosion and Profit Shifting action plan (BEPS).

ولذلك تعتمد التشريعات الضريبية المقارنة وبصفة خاصة في الدول المتقدمة، مع مراعاة ارتفاع نسبة الوعي لدى الإدارات الضريبية في تلك الدول، على وجود نص في القانون الضريبي يتعلق بما يعرف بمؤشرات الثراء أو إقرارات الثروة وفقا لما كان معمولاً به في القوانين الضريبية السابقة كالقانون (١٤) لسنة ١٩٣٩ أو القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ والتي يمكن من خلالها التحقق من إفصاح الممولين عن كافة الدخول التي يحققونها والتي يتم تحديدها من خلال مقارنة معدل النمو في ممتلكاته وأوجه إنفاقه وثروته بالإيرادات المحققة التي قام بالإفصاح عنها في إقراره الضريبي.

كما تضمن مشروع القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ عند إعداده ومناقشته نصا يتعلق بالالتزام الممولين ببيان مؤشرات الثراء لما في ذلك من أهمية في مكافحة التهرب الضريبي، إلا أنه تم استبعاده دون توضيح أي أسباب جوهرية، كما تم استبعاد النص الخاص بإقرارات الثروة التي كان يلتزم الممول بتقديمها كل خمس سنوات لمتابعة النمو في ثروته الخاصة، والذي كان معمولاً به منذ صدور القانون (١٤) لسنة ١٩٣٩ حتى نهاية العمل بالقانون

(١٥٧) لسنة ٢٠٠٤، أي قبل صدور القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ مما كان له تأثير سلبي على تحسين نسبة الالتزام الضريبي.

ونحن نرى عودة هذا النص مع وضع الضوابط المتعلقة بتطبيقه وفقا لما هو وارد بالتشريعات الضريبية المقارنة، حتى لو اقتضى الأمر توفير ضمانات لتطبيقه بضرورة موافقة لجنة برئاسة رئيس المصلحة على تطبيق تلك المادة مما يؤدي بالتبعية إلى رفع نسبة الالتزام الضريبي؛ لأن ذلك يعتبر من النصوص الوقائية التي تمهد الطريق للالتزام الضريبي، وبصفة خاصة لبعض الأنشطة كما هو الحال مع المهنيين.

وفي النهاية أود التأكيد على أن ما ورد بهذه الورقة هو مجموعة من الخواطر أو الأفكار الصالحة لحوار مجتمعي حول الإصلاح الضريبي في تلك المرحلة، والتي أرى أن لها الأولوية في الإصلاح الضريبي، وأنها جاءت في صورة أفكار عامة. كما أنني استحضرت خلال كتابة هذه الورقة المسؤولية الوطنية لأنني على يقين أن العلاج وتحقيق الضالة المنشودة وهي العدالة الاجتماعية في مصر لا يتحقق إلا في ظل إصلاح النظام الضريبي والإدارة الضريبية. كما استحضرت صورة المدرسة التي شكلت وجداني الضريبي وهي مصلحة الضرائب المصرية والتي تربيته في أحضانها، هذا الكيان الذي أحبه، وأرى أن لها دورا مهما ومحوريا لتحقيق العدالة الاجتماعية والاستقرار في بلدنا الحبيب في هذه المرحلة الصعبة، وأنها تحتاج الدعم من القيادتين السياسية والتنفيذية، بل ومن المجتمع بأكمله.

وقد اعتمدت الأفكار الواردة بتلك الورقة، بصورة أساسية، على أهمية تحسين الالتزام الضريبي، باعتبار أن ذلك هو العنصر الأساسي في توفير الاستدامة المالية، دون محاولة البحث عن فرض ضرائب جديدة أو زيادة الضرائب الحالية، مع الإشارة إلى بعض التعديلات التشريعية التي أرى ضرورة صدورها، دون أن تتضمن عبئا ضريبيا جديدا، ذلك أنها تدعم تحسين الالتزام الضريبي.

يضاف إلى ذلك الإشارة إلى بعض التعديلات التي أرى أنها يمكن أن تلعب دورا فعالا في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر في هذه المرحلة، مع التأكيد على أن مشكلة جذب هذه الاستثمارات ليست مشكلة الأعباء الضريبية، ولكن أداء الإدارة الضريبية ذاتها، ذلك أن الثقة التي يبحث عنها المستثمر تكون دائما في التطبيق لا في التشريع، بالإضافة إلى العوامل الأخرى المرتبطة بالاستقرار ومكافحة الفساد وتهيئة البيئة الاستثمارية.