

مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية في قانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١

دكتور / محمد محمد على هاشم
كلية التجارة — جامعة المنوفية

مقدمة وهدف البحث :

صدر القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ليحل محل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ والقانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ . ويتناول هذا القانون أحكام وقواعد الضرائب التى تفرض على الأشخاص الطبيعيين (وهى : الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المرتبات والضريبة العامة على الدخل) وكذلك الضريبة على أرباح شركات الأموال .

والطاقة الضريبية هى عامل أساسى يجب أخذه فى الحسبان عند فرض الضرائب . ويهدف هذا البحث الى مناقشة مدى مراعاة طاقة الممول الضريبية فى قانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حيث يتناول الباحث مناقشة العوامل المؤثرة فى الطاقة ومدى مراعاة القانون لتلك العوامل .

أهمية مراعاة الطاقة الضريبية عند فرض الضرائب :

من ضمن الصفات والخصائص التى تقوم عليها الضريبة انه يجب أن يتم فرضها وفقاً لمقدرة الممول على تحملها . فما يمكن اقتطاعه من ضرائب يتوقف على طاقة الممول الضريبية ، وكل تجاوز لمقدرة الممول الضريبية يولد العديد من المشاكل ويغير من سلوك الممول تجاه الضريبة .

والطاقة الضريبية للممول هى قدرته على المساهمة الضريبية فى تمويل الانفاق العام مع المحافظة على وجوده وهو ما يعنى أن الطاقة الضريبية فكرة انسانية واقتصادية معا (١) .

وقد أصبح اصطلاح « الطاقة الضريبية » مرادفاً لاصطلاح المقدرة على الدفع وصار مدلول الطاقة الضريبية هو مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد ، أو المستوى الشامل للمعيشة الذى يتمتع به ، أو قوته الانتاجية . وبمعنى آخر قدرته على طلب السلع والخدمات . وعلى ذلك فان أفضل

(١) محمد محمد على هاشم « الطاقة الضريبية ومشاكل قياسها محاسبياً » رسالة دكتوراه ، كلية التجارة — جامعة أسيوط ، ١٩٨١ ، ص ٦٩

المؤشرات للتعبير عن مقدرة الممول الاقتصادية هو أكثرها ملائمة لقياس طاقته الضريبية .

وفرض الضريبة وفقا لمفهوم الطاقة يتطلب :

أولا : أن المولين ذوى الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتشابهة يتعين أن تكون مساهمتهم الضريبية متساوية .

ثانيا : أن المولين الذين تختلف ظروفهم الاقتصادية والاجتماعية يجب أن يكون الاستقطاع الضريبى من كل منهم مختلفا .

ويتعين تحديد المقصود بكل من الظروف المتشابهة وغير المتشابهة تحديدا دقيقا . وبعبارة أخرى يجب أن نعبر عن هذه الظروف بظواهر كمية — حتى يمكن قياسها قياسا محاسبيا سليما — تدل على المقدرة الاقتصادية للمولين المختلفين . ولهذا الغرض يمكن استخدام واحد أو أكثر من المعايير التالية :

— الدخل .

— صافى الثروة .

— الانفاق .

لذلك فالمساهمة الضريبية وفقا لمفهوم الطاقة الضريبية للممول تتطلب أن تتناسب الضريبة مع مقدرة الممول الاقتصادية والتي يمثلها دخله أو ثروته أو انفاقه .

وإذا كان فرض الضريبة يقوم على فكرة « التضامن الاجتماعى » بين أفراد المجتمع ، فإن هذا التضامن الاجتماعى يستند على مفهوم الطاقة الضريبية . فالدولة تقدم خدماتها للجميع ، وهذا لا يعنى ضرورة ارتباط الضريبة فى فرضها أو مقدارها بمدى استفادة الشخص من خدمات الدولة ، بل يجب أن يساهم كل فرد فى تمويل هذه الخدمات بحسب قدرته الاقتصادية، وإذا كانت مقدرة الفقير لا تمكنه من المساهمة الضريبية فى تمويل نفقات هذه الخدمات فعلى صاحب الثراء أن يتحمل المساهمة نيابة عنه بسبب ما يوجد بين كل أفراد المجتمع من تضامن اجتماعى .

العوامل المؤثرة فى طاقة الممول الضريبية :

أن المال وحده ليس كافيا للدلالة على طاقة الممول الضريبية . فهذا المال قد يكون مثقلا بالديون والأعباء ، وقد تتكاثر عليه عدة مطالب شخصية وعائلية — وذلك بالنسبة للشخص الطبيعى — لذلك فالطاقة الضريبية لا يمكن تحديدها الا بتشخيص حالة الممول — بتحرى مديونيته وأعبائه الشخصية والعائلية .

وعلى ذلك فالطاقة الضريبية للممول — أى قدرته على المساهمة الضريبية فى تمويل النفقات العامة — تتحدد بعناصر موضوعية وأخرى شخصية .

(١) العوامل الموضوعية المكونة للطاقة الضريبية :

يعتبر المال هو العنصر الأساسى المكون للطاقة الضريبية . وقد تعددت الآراء بشأن المعيار الذى يوضح مقدرة الممول الاقتصادية والذى يمكن استخدامه كأساس لقياس الطاقة الضريبية . ففريق يرى أن الدخل هو أفضل مقياس ليسار الممول ويجب أن يتم تعريف الدخل تعريفا يتفق والطاقة الضريبية بحيث يشمل كل الإيرادات الدورية والعرضية . وفريق آخر يرى أن ثروة الممول هى إحدى المؤشرات لمركزه الاقتصادى . فقوة الممول الاقتصادية تعتمد جزئيا على الأقل على مقدار ثروته ، وهذا ما يبرر اتخاذ صافي الثروة كمعيار لقياس الطاقة الضريبية . وهناك من يرى اتخاذ الانفاق الشخصى مقياسا لمقدرة الممول على المساهمة الضريبية . ويتأسس هذا المعيار على أن الأفراد يجب أن يتحملوا بنصيبهم من الأعباء العامة وفقا لما يأخذونه من الموارد القومية وليس على أساس ما يضيفونه الى الناتج القومى . وتلقى هذه الفكرة قبولا خاصا فى البلاد النامية التى تتطلع الى الاسراع بعملية التنمية .

ونحن نرى أن مكونات الطاقة الضريبية لا تقتصر على التدفق النقدى من المتحصلات الدورية كالمرتبات والأجور والإيرادات الأخرى مثل الهبات والأرث أو صافي الثروة المملوكة . بل أن الطاقة الضريبية تتكون من كل هذه العناصر مجتمعة .

ويمكن ارجاع مصادر الطاقة الضريبية الى ثلاث عناصر رئيسية هى :

١ — الإيرادات الدورية : وهى التى يعبر عنها بالمتحصلات المنتظمة مثل الأجور والفوائد والإيجارات .

٢ — الإيرادات غير الدورية : وهى الإيرادات المعارضة مثل الأرباح الرأسمالية والإعانات .

٣ — رأس المال : ويقصد به صافي الأموال الثابتة والمنقولة التى يمتلكها الشخص سواء أكانت تدر دخلا أم لا .

تلك هى العناصر التى يمثل كل منها أسهما مميذا ومستقلا لمقدرة الممول الضريبية ، كما أنها تحدد فى مجموعها قدرته على المساهمة ضريبيا فى تمويل الخزانة العامة .

وبالنظر الى قانون ضرائب الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نجد أن هذا القانون قد صدر ليحل محل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية

وعلى كسب العمل بنوعيه . كذلك حل هذا القانون الجديد محل القانون ٩٩ لسنة ١٩٤٩ الخاص بفرض ضريبة عامة على الدخل . والقانون الجديد الصادر فى سنة ١٩٨١ قد لحق بكل أنواع الدخول من القيم المنقولة ومن ارباح المشروعات الفردية وارباح شركات الاشخاص وارباح شركات الاموال ودخل كسب العمل وفرض عليها ضرائب نوعية على التوالى : الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة ، والضريبة على الارباح التجارية والصناعية ، والضريبة على ارباح شركات الاموال ، وضريبة المرتبات ، والضريبة على ارباح المهن غير التجارية .

ورغم ان القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد امتد الى اوجه نشاط متعددة واخضعها للضريبة الا ان الاستغلال الزراعى للمحاصيل العادية (غير البستانية) مازال بعيدا عن الخضوع للضرائب رغم ما يحققه هذا الاستغلال من ارباح كبيرة والتي يتعين اخضاعها للضريبة لأنها تمثل عنصرا من عناصر المقدرة الاقتصادية .

وفى مجال الضريبة على المرتبات فقد أغفل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المرتبات وما فى حكمها التى تدفعها خزانة عامة اجنبية لشخص مقيم بمصر او عن خدمات أدت بمصر من الخضوع للضريبة رغم ما تنطوى عليه تلك المرتبات من طاقة ضريبية .

كذلك فقد أعفى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كثيرا من الدخول من الخضوع للضرائب النوعية لدوافع اقتصادية وتوسع فى تلك الاعفاءات لدرجة كبيرة تتعارض مع مبدأ عمومية الضريبة وسريانها على كل أنواع الدخول . وهذه الاعفاءات تؤدى الى ترك عناصر من المقدرة الاقتصادية دون الخضوع للضرائب والمساهمة فى الابعاء العامة وفى هذا تعارض مع مفهوم الطاقة الضريبية . وسنورد فى ملحق هذا البحث بياننا تفصيليا بهذه الاعفاءات للدلالة على اسراف المشرع فى منح تلك الاعفاءات .

والطاقة الضريبية تتأثر بمصدر المال الخاضع للضريبة حيث تزداد الطاقة ثباتا واستقرارا كلما كانت مصادر المال الخاضع للضريبة ثابتة ومستقرة . فالمدة التى يستمرها كل مصدر من المصادر ليست واحدة . وقصر المدة التى يبقاها مصدر المال يلقى على صاحبه أعباء أكبر من تلك الأعباء التى يلقيها مصدر آخر من طبيعته أن يستمر مدة أطول مما ينعكس على مقدرة الضريبة . فطاقة العامل الضريبية — وهو عرضة للمرض والوفاة مما يعنى توقف الدخل — تقل عن الطاقة الضريبية للعمل ورأس المال معا ، وأن تلك الأخيرة تقل عن الطاقة الضريبية لدخل رأس المال وحده .

ومراعاة هذا التفاوت فى المقدرة الضريبية يكون بجعل أسعار الضرائب متفاوتة حسب الطاقة الكامنة فى كل منها .

ولو نظرنا الى أسعار ضرائب الدخل التى وردت فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نجدها كالآتى :

سعر ضريبة ايرادات رؤوس الأموال المنقولة ٣٢٪ :

سعر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية :

يكون سعر الضريبة على الوجه الآتى :

٢٠٪ على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى ، ٢٣٪ على الـ ١٥٠٠ جنيه التالية ، ٢٧٪ على الـ ٢٠٠٠ جنيه التالية ، ٣٢٪ على الـ ٢٥٠٠ جنيه التالية ، ٣٥٪ على الـ ٣٠٠٠ جنيه التالية ، ٣٨٪ على الـ ٣٥٠٠ جنيه التالية ، ٤٠٪ على ما زاد على ذلك .

على أنه بالنسبة الى أرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة على الوجه الآتى :

٢٠٪ على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى ، ٢٣٪ على الـ ١٥٠٠ جنيه التالية ، ٢٧٪ على الـ ٢٠٠٠ جنيه التالية ، ٣٢٪ على ما زاد على ذلك .

سعر ضريبة المهن غير التجارية :

١٨٪ على الـ ١٠٠٠ جنيه الأولى ، ٢٠٪ على الـ ١٥٠٠ جنيه التالية ، ٢٠٪ على الـ ٢٠٠٠ جنيه التالية ، ٣٠٪ على ما زاد على ذلك .

سعر ضريبة المرتبات :

٢٪ على الـ ٤٨٠ جنيه الأولى ، ٥٪ على الـ ٤٨٠ جنيه التالية ، ١٠٪ على الـ ٩٦٠ جنيه التالية ، ١٥٪ على الـ ٩٦٠ جنيه التالية ، ١٨٪ على الـ ٩٦٠ جنيه التالية ، ٢٢٪ على ما زاد على ذلك .

سعر الضريبة على أرباح شركات الأموال :

يكون سعر الضريبة ٤٠٪ من صافى الأرباح الكلية السنوية للشركة وذلك فيما عدا :

١ - أرباح الشركة الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢٪ .

٢ - أرباح شركات البحث عن البترول و انتاجه من غير الجهات المنصوص عليها فى البند ٤ من المادة ١١١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيكون سعر الضريبة ٤٠.٥٥٪ .

وأسعار الضريبة على المرتبات وعلى أرباح المهن غير التجارية هي أسعار منطقية و متمشية مع الطاقة الضريبية الكامنة في المرتبات وفي أرباح المهن غير التجارية . فالطاقة الضريبية للمرتبات أقل من الطاقة الضريبية لأرباح المهن غير التجارية ، لذلك جعلت أسعار ضريبة المرتبات تتدرج من ٢٪ الى ٢٢٪ وأسعار ضريبة المهن غير التجارية تقع بين ١٨٪ ، ٣٠٪ .

لكن ليس هناك عدالة في أسعار الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على أرباح شركات الأموال . فسعر الضريبة على أرباح شركات الأموال أعلى من سعر الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة مع انه مفروض وفقا لمفهوم الطاقة الضريبية أن يكون سعر الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة هي الأعلى .

كذلك بالنسبة لسعر الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فهو يتدرج من ٢٠٪ الى ٤٠٪ — أى أن سعرها أعلى من سعر الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة (٣٢٪) مع أن الطاقة الضريبية للدخل الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أقل من الطاقة الضريبية للدخل الخاضع لضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . وكان يجب على المشرع أن يجعل سعر ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة أعلى من سعر ضريبة الأرباح التجارية والصناعية .

ولا تتوقف الطاقة الضريبية على مصدر (نوع) المال الخاضع للضريبة فحسب بل تعتمد كذلك على قيمة هذا المال . ومراعاة المال الخاضع للضريبة يكون بجعل المساهمة تصاعدية كلما زاد المال الخاضع لها . فيكون سعر الضريبة منخفضا على الوحدة الأولى من وعاء الضريبة ذات المنفعة الكبيرة، ويتدرج السعر في الارتفاع على الوحدات التالية ذات المنفعة المتناقصة وبذلك يتحقق قسط كبير من المساواة في التضحية بين أصحاب المقدرة المتفاوتة .

وقد راعى قانون ضرائب الدخل الجديد ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هذا التصاعد في أسعار ضريبة الأرباح التجارية والصناعية بعد أن كانت نسبية في ظل القانون القديم (١) (٤٠.٥٥٪) . . لكن مازال يؤخذ على القانون الجديد أن الأسعار نسبية في ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وفي الضريبة على أرباح شركات الأموال . ونرى أن يتم تعديل تلك الأسعار بحيث تكون تصاعدية تمشيا مع متطلبات مفهوم الطاقة الضريبية .

(ب) الجانب الشخصى المؤثر في الطاقة الضريبية :

أن من عناصر المقدرة الاقتصادية للممول تواجهه الوفاء بثلاث أنواع من الأعباء :

(١) القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩

- ١ — أعباء المهنة أو النشاط . أى التكاليف اللازم انفاقها للحصول على الدخل والثروة .
- ٢ — الأعباء الشخصية والعائلية (وذلك بالنسبة للشخص الطبيعي) .
- ٣ — الأعباء العامة (الضرائب) .

وعلى ذلك يكون من الضروري على المشرع الضريبى وهو يحدد الإيرادات الضريبية أن يدخل فى حسابه كيفية توزيع عناصر المقدرة الاقتصادية بين تلك الأنواع الثلاث من الأعباء . ومعنى ذلك أن المقدر الواحد من الدخل أو الثروة لا يعنى بالنسبة لمختلف الممولين الذين تختلف ظروفهم المهنية والشخصية والعائلية تساوى قدرتهم على المساهمة الضريبية . فالطاقة الضريبية تتضمن جانبا شخصيا يختلف من شخص لآخر .

إذا فالاختلاف فى الجوانب الشخصية للممولين يؤدى الى اختلاف فى طاقتهم الضريبية . فالطاقة الضريبية هى صفة لاصقة بالشخص بينما معيار قياسها هو ظاهرة موضوعية قابلة بدورها للقياس .
وفيما يلى الاعتبارات الشخصية التى تؤثر فى الطاقة الضريبية :

(١) التكاليف والديون المرتبطة بالمال الخاضع للضريبة :

لا يمكن الوصول الى الطاقة الضريبية الا بعد خصم الديون والنفقات المرتبطة بالمال الخاضع للضريبة . فالعدالة الضريبية وهى تستند على مبدأ المقدرة على الدفع تتطلب أن تفرض الضريبة على الدخل الصافى وليس على الدخل الإجمالى ، وكذلك على صافى الثروة لا على اجمالى الثروة . فالقدرة الاقتصادية للممول تتحدد بصافى ما يمتلكه من أموال .

والدخل الصافى — وهو يستبعد التكاليف اللازمة للحصول على الدخل — يعتبر أكثر دلالة من الدخل الإجمالى فى التعبير عن الطاقة الضريبية للممول . فقدرة الممول على المساهمة الضريبية تتحدد بما يتبقى له من الدخل بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول عليه . أى بالدخل الصافى الذى يستطيع أن يتصرف فيه .

وتختلف التكاليف اللازمة للحصول على الدخل تبعا لاختلاف مصدره ونوع النشاط أو المهنة . فما يلزم من النفقات للحصول على دخل العمل يختلف عن ما يلزم منها للحصول على دخل رأس المال أو على دخل العمل ورأس المال معا . كما تختلف تلك التكاليف تبعا لنوع العمل أو تبعا لنوع رأس المال أو تبعا لنوع المهنة والنشاط الذى يعتمد على العمل ورأس المال .

وبالنسبة لرأس المال فان المقدرة الضريبية الكامنة فيه تختلف حسبما كان الممول مدينا أم غير مدين . وفى ضرائب التركات فان ما يؤول الى شخص ما كنصيب فى الشركة انما يزيد فى مقدرته على الدفع بقدر الصافى من ذلك

النصيب . لذلك يتعين أن يؤخذ في الاعتبار الديون الواقعة على المول ويتم خصمها من المادة الخاضعة للضريبة .

وبالنسبة لموقف قانون ضرائب الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من خصم التكاليف وأعباء الديون نجد ما يلي :

١ — لم يسمح القانون بخصم أى تكاليف من الإيرادات الخاضعة للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة . ويتحدد وعاء الضريبة بأجمالى الإيرادات المنصوص عليها في المادة (١) من القانون .

والضريبة هنا تفرض على وعاء أكبر من المقدرة الضريبية وكان يجب أن يتم خصم تكاليف الحصول على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة من وعاء الضريبة .

٢ — وفي الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، فقد سمح لا مشرع — كقاعدة عامة — بخصم جميع التكاليف من إيرادات المهن والمنشآت والأعمال التى أخضعها للضريبة . فتناولت المادة ٢٤ من القانون الإشارة الى أمثلة لبعض المصروفات التى يجوز خصمها مثل الإيجارات ، الاستهلاك ، الاستهلاك الإضافى ، التبرعات والإعانات .. الخ .

لكن استثناء مما سبق ، هناك أنشطة أخضعها المشرع للضريبة دون السماح بخصم أى تكاليف أو أعباء متعلقة بوعاء الضريبة .

فبالنسبة للسميرة والعمولة العارضة ، فقد أخضعها المشرع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية دون خصم أى تكاليف متعلقة بهما .

والتصرفات فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة أخضعها المشرع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية بسعر ٥٪ من اجمالى قيمة التصرف دون خصم أى أعباء تكون مستحقة على المول (١) .

ونحن نرى تمثيلا مع مفهوم الطاقة الضريبية أن يتم خصم التكاليف والديون من النوعين السابقين من التصرفات التى أخضعها المشرع للضريبة.

٣ — بالنسبة للضريبة على المرتبات فقد خطا المشرع خطوة موفقة نحو الأخذ بمفهوم الطاقة الضريبية حيث سمح بخصم ١٠٪ من اجمالى الإيراد لمقابلة التكاليف التى يكون المول قد تحملها .

(١) ضريبة التصرفات العقارية هى فى حقيقتها ضريبة على رأس المال وليست ضريبة على الدخل ، وكان يجب على المشرع أن يفرضها بقانون خاص بعيدا عن القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الخاص بفرض ضرائب على الدخل .

٤ — فرض القانون الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، والضريبة على أرباح شركات الأموال على أساس صافي الربح بعد خصم جميع التكاليف المتعلقة بنشاط الممول .

٢ — الظروف الشخصية والعائلية للممول :

إن الدخل والثروة مطالبان بأن يقوموا بالأعباء الشخصية والعائلية للممول كشخص طبيعي ، وهذا ما سيلتزم أن يترك جزء من المال الخاضع للضريبة للوفاء بهذه الأعباء . أى أن يترك للممول الحد الأدنى اللازم لمعيشته ومعيشة أسرته .

اعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة :

يستند هذا الاعفاء على مفهوم القدرة على المساهمة الضريبية . فإذا كان للدولة حقوق على الأفراد ، فعليها واجبات نحوهم منها ألا تعرض وجودهم للخطر . وبناء عليه يبدأ حق الدولة في المطالبة بالضريبة عند الحد الذى تزيد عنه مقدرتهم الاقتصادية على ما هو ضرورى لحفظ حياتهم وصحتهم وقدرتهم على العمل . فالفرد لا يجوز الزامه بتمويل النفقات العامة قبل أن يكفل لنفسه الضرورى من مقومات الحياة من سلع وخدمات .

ويرى البعض أن النفقات اللازمة للمعيشة كالمأكل والملبس والرعاية الصحية هى تكاليف لازمة لإنتاج المال الخاضع للضريبة ويتعين خصمها من وعاء الضريبة . فهذه نفقات ضرورية لصيانة طاقة الفرد وقدرته على العمل، وتشبه نفقات صيانة واستهلاك الأصل الثابت . ومن ناحية أخرى يفرض الضريبة على الحد الأدنى اللازم للمعيشة يجبر الدولة على ضرورة اعانة الأفراد بصورة مباشرة أو غير مباشرة مما يكلفها أكثر من مبالغ الضريبة التى تحصلها من اخضاع الحد الأدنى اللازم للمعيشة للضريبة .

وعلى ذلك فلتقدير قدرة الممول على المساهمة الضريبية ينبغى أن يخصم من المال الخاضع للضريبة الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولا يجوز أن تنال الضريبة من هذا القدر .

وتحديد الحد الأدنى اللازم للمعيشة من الصعوبة بمكان ، ويمكن القول أن تقرير هذا الحد يعتمد على ما يلزم للفرد العادى فى ضوء المستوى الاجتماعى السائد . أى فى ضوء متوسط نصيب الفرد من الدخل القومى .

اعفاء الأعباء العائلية :

لا خلاف فى أن الأعباء العائلية هى عنصر من العناصر الهامة التى تؤثر فى طاقة الممول الضريبية . فالممول الذى يكون محملاً بأعباء عائلية — كأن يكون متزوجاً أو مرتبطاً بأسرة كبيرة — تكون قدرته الضريبية أقل من ممول آخر مساوياً له فى الدخل والثراء دون أن يتحمل بمثل هذه الأعباء .

لذلك فلكى تتحدد الطاقة الضريبية على أساس سليم ينبغى أن يؤخذ فى الاعتبار ما يتحمله الممول بسبب ظروفه العائلية ، ويتم تخفيض وعاء الضريبة بمقدار هذه الأعباء . وعند تقدير الأعباء العائلية يجب التعمق فى ظروف كل مول على حدة ، وفى هذا الصدد يتعين أن يؤخذ فى الاعتبار عدد من يعولهم الممول ونوع النفقة التى تلزمه ظروفه القيام بها . فمن يرسل أبناءه للدراسة فى الجامعة يتحمل أنواعا من النفقات لا يتحملها من يزال أولاده صغارا .

وإذا كانت الإعفاءات الشخصية والعائلية من مقومات تحديد الطاقة الضريبية ، فإنه لا يصح المغالاة فى تقديرها على نحو ما تميل إليه أحيانا بعض المجالس النيابية تحت تأثير رغبتها فى إرضاء الناخبين فإن فى تلك المغالاة ما يقلل من الطاقة الضريبية ويجعلها لا تعكس حقيقة الضرائب الممكن تحصيلها .

ولا ينبغى أن يظل إعفاء الأعباء الشخصية والعائلية ثابتا عند حد معين بالرغم من تغير نفقات المعيشة . فالإعفاءات الشخصية والعائلية فكرة متغيرة تبعا لتغير مستوى المعيشة — أى تبعا لدرجة التقدم الاقتصادى والاجتماعى . وحيث أن هذه الإعفاءات تقدر تقديرا نقديا ، فمن المنطقى أن تتغير تبعا لتغير المستوى العام للأسعار أى تبعا لتغير قيمة النقود . ذلك أن فكرة إعفاء الحد الأدنى اللازم للمعيشة وإعفاء الأعباء العائلية تهدف فى حقيقتها الى ضمان حد أدنى للمول وأسرته من الدخل الحقيقى لا من الدخل النقدى . ويجب أن تتمشى هذه الإعفاءات مع الرقم القياسى لنفقات المعيشة ، فتزداد بارتفاع الرقم القياسى ، كما تنخفض عند انخفاضه .

وإذا كانت الإعفاءات الشخصية والعائلية اجراء يقتضيه العدل الاجتماعى ومراعاة طاقة المول الضريبية ، فإنه لا يمكن اعتبارها كذلك الا بالنظر الى مجموع المال الخاضع للضريبة من جميع المصادر بلا استثناء . أما منح إعفاءات مختلفة تبعا لاختلاف أنواع الضرائب فذلك بعيد عن تحقيق الغرض المقصود — وهو الوصول الى الطاقة الضريبية للمول — حيث يتمتع المول بأكثر من إعفاء تبعا لعدد الضرائب النوعية التى تخضع لها .

وقد راعى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هذه الإعفاءات الشخصية والعائلية حيث قرر منح إعفاءات للمولين من الأشخاص الطبيعيين على النحو التالى :

٧٢. جنيه سنويا للمول الأعزب .

٨٤. جنيه سنويا للمول المتزوج ولا يعول أولادا أو غير متزوج ويعول ولدا أو أكثر .

٩٦. جنيه سنويا للمول المتزوج ويعول ولدا أو أكثر .

معنى ذلك أن الاعفاء المقرر للأعباء الشخصية هو ٧٢٠ جنيه سنوياً إما الاعفاء المقرر للأعباء العائلية فهو ١٢٠ جنيه إذا كان الممول يعول زوجة فقط أو غير متزوج ويعول ولداً أو أكثر ، ويكون الاعفاء ٢٤٠ جنيه لالة الزوجة والأولاد أي كان عدد الأولاد .

ويرى الباحث أن الأعفاء الشخصي (٧٢٠ جنيه سنوياً) لا يكفي لضمان حد أدنى لمعيشة المول . فالتضخم تزداد حدته باضطراب ومستويات الأسعار في ارتفاع مستمر . ويجب إعادة النظر في قيمة هذا الاعفاء بحيث يكفل الضروري لحياة المول من مأكّل وملبس ومسكن وخدمات ضرورية .

والاعفاء المقرر للأعباء العائلية غير منطقي على الإطلاق ولا يتناسب مع الاعفاء الشخصي للمول . فكيف يكون الاعفاء لأعباء المول الشخصية — وهو فرد واحد — ٧٢٠ جنيه سنوياً بينما الاعفاء المقرر لالة زوجة المول أو أولاده ١٢٠ جنيه سنوياً أو ٢٤٠ جنيه سنوياً بالنسبة للزوجة والأولاد مهما كان عددهم . وهل يكفي مبلغ الـ ٢٤٠ جنيه سنوياً لتوفير ضروريات الحياة لزوجة المول وأولاده . أنه من الضروري أن يبادر المشرع الى تعديل تلك الاعفاءات العائلية بحيث تتناسب مع الاعفاء الشخصي وعدد من يعولهم المول ونوع النفقة التي يلتزم بها .

وقانون ضرائب الدخل الجديد (١٥٧ لسنة ١٩٨١) قد جعل الاعفاءات الشخصية والعائلية مطلقة يستفيد بها المول أي كان مقدار دخله . وقد كانت تلك الاعفاءات مقيدة في ظل القانون القديم بمثل حد الاعفاء .

وفي حالة تعدد أوعية الضرائب النوعية التي يخضع لها المول فإنه لا يتمتع إلا باعفاء واحد للأعباء الشخصية والعائلية وفي الوعاء الذي يختاره .

كذلك لا يستفيد المول من الاعفاءات الشخصية والعائلية مرة أخرى عند الخضوع للضريبة العامة على الدخل حيث يدخل وعاء الأرباح التجارية والصناعية ، ووعاء المرتبات ووعاء أرباح المهن غير التجارية ضمن وعاء الضريبة العامة على الدخل قبل خصم الاعفاءات الشخصية والعائلية .

والسماح بخصم الاعفاءات الشخصية والعائلية مرة واحدة مهما كانت مقدرة المول الاقتصادية يتمشى مع الفرض من منح تلك الاعفاءات وهو مراعاة طاقة المول الضريبية .

ويؤخذ على قانون ضرائب الدخل الجديد أنه بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية فقد سلب حق المول في التمتع بالاعفاءات الشخصية والعائلية إذا كانت الضريبة تربط على أساس حكى . وعدم السماح بتلك الاعفاءات يجعل الضريبة تفرض في الواقع على وعاء يزيد عن المقدرة الاقتصادية وهذا يتعارض مع مفهوم المقدرة على الدفع .

ملحق البحث

**الاعفاءات الضريبية التي وردت بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١
(خلاف الاعفاءات الشخصية والعائلية)**

أولا — فى مجال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة :

يعنى من الضريبة :

١ — فوائد السلفيات والديون والودائع المتصلة بمباشرة المهنة بشرط أن تكون داخلة فى حساب المنشآت المنتفعة بها الكائنة فى جمهورية مصر العربية وخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال .

٢ — الفوائد المستحقة على الأرصدة الدائنة للحسابات التى تفتح تنفيذًا لاتفاقيات الدفع وبشرط المعاملة بالمثل .

٣ — فوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التى تحصل عليها الحكومة أو وحدات الحكم المحلى أو الهيئات العامة أو شركات القطاع العام من مصادر خارج جمهورية مصر العربية .

٤ — الفوائد المستحقة على أرصدة الحسابات الحرة بالنقد الأجنبى والجنيه المصرى والحسابات الخاصة بالنقد الأجنبى .

٥ — فوائد السندات التى تصدرها شركات المساهمة المصرية التابعة للقطاع العام أو الخاص بها لا يزيد على الفائدة التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك لأجل تساوى أجل السندات وذلك بشرط أن تطرح السندات المشار إليها للاكتتاب العام وأن تكون أسهم الشركة المصدرة لهذه السندات مقيدة فى سوق الأوراق المالية .

٦ — فوائد السندات التى تصدرها بنوك القطاع العام وكذلك فوائد السندات التى تصدرها البنوك التى يساهم فيها رأس المال العام بأكثر من ٥٠٪ والمسجلة لدى البنك المركزى المصرى متى كان إصدار هذه السندات بهدف تمويل مشروعات داخل جمهورية مصر العربية .

٧ — فوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزى المصرى وبصناديق توفير البريد .

٨ — المزايا النقدية أو العينية التى يحصل عليها المستأمن أو المدخر عن طريق السحب الذى تجريه شركات التأمين أو الادخار .

٩ — الأرباح والفوائد وغيرها مما تنتجها القيم المنقولة الأجنبية التى تلتزم الشركات المصرية للتأمين وإعادة التأمين بإيداعها باستمرار مودعة فى

الخارج طبقاً للقوانين الأجنبية أو اتفاقيات إعادة التأمين لتكوين ضمان يوازى حصتها في المخصصات الفنية أو أى التزامات أخرى ناشئة عن عمليات التأمين أو إعادة التأمين .

ولا يسرى هذا الإعفاء إلا إذا ثبت أن القيم المنقولة الأجنبية مودعة في الخارج ولا تتمتع به متى زال الالتزام بالإيداع .

وتطبق هذه الأحكام على شركات التأمين التى تعمل في بلاد لا توجب قوانينها الزام تلك الشركات بإيداع قيم مالية لتكون ضمان أو احتياطى حسابى أو غيره من أنواع الاحتياطى وباستمرارها مودعة لهذه الأغراض، على أن تحدد القيم المالية التى تودع كضمان أو احتياطى حسابى أو احتياطى آخر لمواجهة الحوادث أو الأخطار بقرار من وزير المالية بعد الاتفاق مع وزير الاقتصاد .

١٠ - المكافآت والمرتبات والمزايا النقدية والعينية التى تمنح لأعضاء مجالس الإدارة الأجانب في الشركات الخاضعة للقانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ وتعديلاته خلال فترة الإعفاء الضريبى المقررة للشركة .

١١ - أعضاء مجالس الإدارة المصريين في شركات الاستثمار من نصف الضريبة على إيرادات القيم المنقولة التى تستحق على ما يتقاضونه من مرتبات وأجور ومكافآت ومزايا وغيرها وذلك خلال مدة الإعفاء الضريبى المقررة للشركة .

ثانياً - في مجال الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية :

يعنى من الضريبة :

١ - أرباح مشروعات تربية النحل .

٢ - أرباح منشآت استصلاح واستزراع أراضى وذلك على النحو الآتى :

(١) المنشآت القائمة وقت العمل بهذا القانون وأصبحت أراضيها منتجة قبل العمل به يستمر اعفاؤها المدة اللازمة لاستكمال العشر سنوات اعتباراً من أول سنة ضريبية بالنسبة لتاريخ اعتبار الأرضى منتجة .

٣ - أرباح الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية في المساحات المزروعة في الأراضى الصحراوية والمستصلحة وذلك لمدة عشر سنوات تبدأ من التاريخ الذى تعتبر فيه منتجة .

٤ - أرباح شركات الانتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها وشركات مصائد الأسماك وذلك على النحو التالى :

(١) المشروعات التى كانت قائمة وقت العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية ، يستمر اعفاؤها المدة اللازمة لاستكمال مدة الثلاث سنوات المنصوص عليها فى ذلك القانون .

(ب) المشروعات التى أقيمت بعد العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ المشار اليه ، وكذلك المشروعات التى تقام بعد تاريخ العمل بهذا القانون تعفى لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ مزاولة النشاط .

٥ — أرباح مشروعات مراكب الصيد التى يملكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك من عمليات الصيد وذلك على النحو التالى :

(١) بالنسبة للمشروعات التى كانت قائمة وقت العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ بشأن تحقيق العدالة الضريبية ، يستمر اعفاؤها المدة اللازمة لاستكمال مدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ سريان الاعفاء المنصوص عليها فى ذلك القانون .

(ب) بالنسبة للمشروعات التى أقيمت بعد العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ المشار اليه ، وكذلك المشروعات التى تقام بعد تاريخ العمل بهذا القانون يكون الاعفاء لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط .

٦ — أرباح صناديق التأمين الخاصة المنشأة طبقا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ باصدار قانون صناديق التأمين الخاصة .

٧ — الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية أو من التعويضات نتيجة هلاك الأصل أو الاستيلاء عليه إذا استخدم ثمن البيع أو قيمة التعويض بالكامل فى شراء أصول رأسمالية جديدة تؤدى الى زيادة الانتاج وتحسينه خلال نفس السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض أو خلال السنتين التاليتين لانتهاه هذه السنة .

ثالثا — فى مجال الضريبة على المرتبات :

يعفى من الضريبة :

١ — بدل التمثيل أو بدل الاستقبال الا فيما يجاوز ٣٠٠٠ جنيه سنويا ويشترط الا يزيد على المرتب أو المكافآت أو الأجر الاصلى مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

٢ — بدل طبيعة العمل الا فيما يجاوز ٢٤٠ جنيه سنويا وذلك مع عدم الاخلال بالاعفاءات المقررة بمقتضى قوانين خاصة .

٣ — المبالغ التى يتقاضاها العاملون كحوافز انتاج وذلك فى حدود ١٠٠٪ من المرتب أو المكافأة أو الأجر الاصلى ويشترط الا يتجاوز ٣٠٠٠ جنيه فى السنة .

ولا يجوز أن يزيد مجموع بدلات طبيعة العمل والتمثيل والاستقبال وحوافز الانتاج المعفاة من الضريبة عن أربعة آلاف جنيه سنويا .

٤ — المزايا النقدية أو العينية المتعلقة بالسكن التى يحصل عليها الخبراء الأجانب الخاضعون للضريبة على المرتبات بالسعر المحدد فى المادة ٥٦ من القانون وكذلك المصريون العاملون فى مشروعات التعمير واستصلاح الاراضى أو التعدين .

٥ — اشتراكات التأمين الاجتماعى واقتساط الادخار التى تستقطع وفقا لاحكام قوانين التأمين الاجتماعى أو كنظم بديلة عنها أو قوانين المعاشات والادخار الحكومية .

٦ — اشتراكات العاملين فى صناديق التأمين الخاص والتى تنشأ طبقا لاحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥

٧ — اقتساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو مصلحة زوجه أو اولاده القصر .

ويشترط الا تزيد الاعفاءات فى البند ٦ ، ٧ عن ١٥٪ من صافى الايراد أو ١٠٠٠ جنيه أيهما اقل — ولا يجوز تكرار خصم ذات الاقتساط والاشتراكات من وعاء أى ضريبة أخرى .

٨ — الايرادات المرتبة لمدى الحياة التى تؤديها شركات التأمين عن وثائق التأمين التى لا تقل مدتها عن ١٠ سنوات .

٩ — تصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض واستثمارات نقل الاثاث بالمجان التى تمنحها الهيئة العامة لشئون السكك الحديدية للعاملين بها وأسرههم لغير الاعمال المصلحية .

كما تعفى تذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض التى تمنحها شركات الطيران والملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية التى تعمل فى مصر للعاملين بهذه الشركات وأسرههم .

رابعاً — فى مجال ضريبة المهن غير التجارية :

تعفى من الضريبة :

١ — المنشآت الزراعية فيما عدا ما هو منصوص عليه فى هذا القانون .

٢ — الجماعات التى لا ترمى الى الكسب وذلك فى حدود نشاطها الاجتماعى أو العلمى أو الرياضى .

٣ — المعاهد التعليمية التابعة أو الخاضعة لاشراف احدى وحدات الجهاز الادارى للدولة أو القطاع العام .

٤ — أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة . ولا يلزمون بالضريبة الا اعتبارا من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الاعفاء سالفه الذكر مضافا اليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط اذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة . وتخفف المدة المقررة للاعفاء الى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة اذا كان قد مضى على تخرجه اكثر من خمسة عشر عاما . ويشترط لسريان الاعفاء أن يزاول المهنة منفردا دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالاعفاء .

٥ — أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية ، فيما عدا ما يكون ناتجا من بيع المؤلف أو الترجمة لآخراجه في صورة مرئية أو صوتية .

٦ — أرباح أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد .

٧ — أرباح الفنانين التشكيليين من أعضاء النقابة من انتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر .

خامسا — في مجال الضريبة على أرباح شركات الأموال :

يعنى من الضريبة :

١ — مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي يقررها 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 .

٢ — الأرباح الناتجة من اندماج الشركة في شركة أخرى أو أكثر وذلك طبقا للشروط المنصوص عليها في القانون ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ بشأن الاندماج في شركات المساهمة .

٣ — ما تنتجه الأسهم أو الحصص التي تحصل عليها الشركات والجهات المنصوص عليها في المادة ١١١ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ من أرباح مقابل ما قدمته عينا أو نقدا في تأسيس شركة مساهمة أخرى بشرط أن تكون الشركة التابعة قد دفعت عن أرباحها الضريبة على أرباح شركات الأموال أو تكون معفاة منها .

٤ — الأرباح التي توزعها في كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التي يكون الغرض منها استثمار أموالها في الأسهم والسندات على اختلاف

أنواعها وذلك بمقدار ما تحصل عليه من إيرادات تلك الأسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة بالشرطين الآتين :

(١) أن تكون هذه الإيرادات قد أدت عنها بالفعل الضريبة النوعية الخاصة بها أو أن تكون معفاة منها بمقتضى .

(ب) أن يكون ٩٠٪ على الأقل من رأس مال الشركة بما في ذلك الاحتياطات والأموال المجمعة والقروض التى تعقدها مخصصة لتوظيفه فى الأوراق المالية .

٥ — أرباح شركات تربية النحل .

٦ — أرباح شركات استصلاح واستزراع الأراضى وذلك على النحو التالى :

(١) الشركات التى تقام بعد العمل بهذا القانون تعفى لمدة عشر سنوات اعتبارا من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأراضى منتجة .

(ب) الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون ولم تصبح أراضيها منتجة فى هذا التاريخ تعفى لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأرض منتجة .

(ج) الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون وأصبحت أراضيها منتجة قبل بدء العمل بهذا القانون تعفى لمدة سنتين اعتبارا من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ العمل بهذا القانون .

ويصدر قرار وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بالقواعد المنظمة لتحديد التاريخ الذى تعتبر فيه الأراضى منتجة .

٧ — أرباح شركات الانتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينها وشركات مصائد الأسماك وذلك على النحو التالى :

(١) الشركات التى كانت قائمة وقت العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ المشار اليه ، وكذلك الشركات التى تقام بعد تاريخ العمل بهذا القانون تعفى لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ مزاوله النشاط .

(ب) الشركات التى أقيمت بعد العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ المشار اليه وكذلك الشركات التى تقام بعد تاريخ العمل بهذا القانون تعفى لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ مزاوله النشاط .

٨ — أرباح الشركات الصناعية التى تقام بعد العمل بهذا القانون وتستخدم خمسين عاملا فأكثر ويسرى الاعفاء لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداءة الانتاج .

ويشترط للتمتع بالاعفاء أن يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالى الحقيقى لها ومنظمة من حيث الشكل وفقاً للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

ساسساً — فى مجال الضريبة العامة على الدخل :

يعفى من الضريبة :

١ — السفراء والوزراء المفوضون وغيرهم من الممثلين السياسيين والقناصل والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفى حدود تلك المعاملة .

٢ — الفنيون والخبراء اجانب المتوطنون فى مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة أو احدى الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد بالنسبة لايراداتهم الناتجة من مصادر خارج جمهورية مصر العربية .