

نظام الضريبة الموحدة على الدخل

ومدى ملاءمته للتطبيق في الدول النامية
دراسة تطبيقية للنظام الضريبي المصري

رسالة مقدمة من

عبد السلام محمد عبد السلام
لنيل درجة الدكتوراه في الحقوق

لجنة الحكم على الرسالة

الأستاذ الدكتور / عاطف صدقي رئيس مجلس الوزراء
والأستاذ غير المتفرغ بالكلية رئيساً

الأستاذ الدكتور / زين العابدين ناصر أستاذ المالية العامة
ووكيل كلية الحقوق جامعة عين شمس عضواً

الأستاذ الدكتور / السيد على عبد المولى
أستاذ ورئيس قسم المالية العامة بالكلية مشرفاً وعضواً

الأستاذ الدكتور / محمد أحمد الرزاز وزير المالية
والأستاذ غير المتفرغ بالكلية (المشرف على الرسالة) عضواً

بسم الله الرحمن الرحيم

« ومن يتوكل على الله فهو حسبه »

صدق الله العظيم

إهداء

إلى روح أبى
الذى علمنى أول دروس الحياة

إلى أمى
مهد الحياة

إلى أعز ما منحنى الله
زوجتى وابنتى
شيرين وغادة

شكر

إنه لشرف كبير لباحث مثلى أن يتفضل أستاذى ، الأستاذ الدكتور عاطف صدقى بقبول رئاسة لجنة الحكم على الرسالة ، بالرغم من مهامه العظام ، ووقته المثقل بتلك المهام .

شكرى لسيادته عظيم لا ينفذ ، وتقديرى لكرمه به القلب ينبض ، وبقينا أن رئاسة سيادته للجنة لإثراء للبحث وزيادة لقيمتها العلمية ، وشرف كبير للباحث .
وفقه الله وأمد فى عمره ونفعنا بفكره وعلمه وعمله .

وعودة بالفضل إلى أهله ، وعرفانا به ، وتقديراً بوجد ، وتأكيداً لحب وبلا حدود لأستاذى العظيم ، الأستاذ الدكتور محمد أحمد الرزاز .

فعلى الرغم من ثقل الأعباء ، ووقته الذى هو فى أشد الحاجة إليه ، لم يؤجل لقاء ، وبفكر حريص على البحث المنطقى والأسلوب العلمى ، ويتواضع العلماء وحكمتهم ، كم قرأ ودقق وتعمق ووجه ، وأرشد إلى المرجع العلمى المفيد .

ولم ينقطع هذا التوجيه منذ بداية التفكير فى موضوع البحث حتى هذه اللحظة التى أتشرف فيها بالوقوف أمام حضراتكم .

وفقك الله أستاذى ، وأطال فى عمرك ، وبغنايته أحاطك ورعاك ، وسدد بالتوفيق خطاك وجزاك عنا خير الجزاء .

وإنه لمن حسن الحظ أن يشارك فى الحكم على الرسالة أستاذ فاضل للكثير من الباحثين الأستاذ الدكتور / زين العابدين ناصر ، الذى لا يكاد يخلو بحث علمى فى المالية العامة والضرائب من الإشارة إلى مؤلفات سيادته التى تعد من المراجع العلمية الهامة لكثير من الباحثين .

وبالتأكيد فإن قبول سيادته الإشتراك فى لجنة الحكم على الرسالة لإثراء للبحث وقيمتها العلمية .

وفقه الله وجزاه عنا والزملاء الباحثين خير الجزاء .

وإنه لمن الواجب ، وعرفانا بالفضل أن أتوجه بشكري لزملائي ورؤسائي رجال مصلحة الضرائب ، على ما قدموه من جهد فى سبيل ظهور هذا البحث ، وشكر خاص ، وتقدير من القلب لإنسان عظيم وأخ كريم ، الأستاذ محمد فتحى عبد الباقي رئيس مصلحة الضرائب ، أطال الله فى عمره ، ومتعه بالصحة والسعادة .

والحضور جميعاً منى التحية ولصر الحب كله .

وفى الختام ليس عندى الا أن أقول :

اللهم اجعلنا ممن آخر دعواهم

..... أن الحمد لله رب العالمين

مقدمة

يقوم النظام الضريبي المصرى على مجموعتين من الضرائب المباشرة ، وغير المباشرة .

وتتكون الضرائب المباشرة ، من عدة ضرائب نوعية مفروضة على الدخل تبعا لإختلاف مصادرها ، ثم ضريبة تكميلية تتخذ من أوعية الضرائب النوعية على فروع الدخل وعاء لها .

وقبل صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ لم يكن فى مصر ضرائب مفروضة سوى ما يفرض على الدخل العقارية ، وكان يتمثل فى الضريبة على الأطنان الزراعية ، والضريبة على العقارات المبنية .

وبصدور القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ظهرت فى مصر مجموعة من الضرائب النوعية تمثلت فى : الضريبة على إيرادات القيم المنقولة ، والضريبة على إيرادات فوائد الديون والودائع والتأمينات (١) ، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، والضريبة على المرتبات والأجور وما فى حكمها ، والضريبة على المهن غير التجارية . وفى سنة ١٩٤٩ فرضت الضريبة العامة على الإيراد كضريبة تكميلية على دخول الأشخاص الطبيعيين .

وظلت هكذا ، بما أدخل عليها من تعديلات آخرها القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ [قانون العدالة الضريبية] ، إلى أن ألغيت هذه القوانين ، وصدر القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل فى كتابين : الأول عن الضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين وما يلحق بها ، والثانى عن الضريبة على شركات الأموال . وكان للباحث شرف العمل فى الجهاز الذى ألقى عليه عبء تنفيذ هذه القوانين [مصلحة الضرائب] ما يزيد على ربع قرن من الزمان ، منذ إتمام دراسته القانونية ، وللتعمق فى الجانب المحاسبى الذى تنطوى عليه الضرائب ، قام بدراسة العلوم التجارية والمحاسبية وأنصهرت الدراستان مع التطبيق فى بوتقة واحدة .

(١) جاء قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بالتحديد بين أحكام الضريبة على إيرادات القيم المنقولة والضريبة على فوائد الديون والودائع والتأمينات فى ضريبة واحدة بعد أن كانتا فى ظل القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ ضربيتين مستقلتين . والحكمة من ذلك إتحاد طبيعة كل منهما ، فهى تسرى على الإيراد الناتج عن رؤوس الأموال المنقولة بمعناها الواسع .

القسم الأول

فلسفة الضريبة الموحدة ومجال تطبيقها

الباب الأول

الإختيار بين الضرائب النوعية والضريبة

الموحدة

تمهيد

الفصل الأول

مفهوم ومقومات الضريبة الموحدة

- ١٢ تطور مفهوم الضريبة
١٣ المفهوم التقليدي للضريبة
١٥ المفهوم المعاصر للضريبة

المبحث الأول :

- ٢١ أسس الأخذ بأحد النظامين
٢٢ أسس فرض الضرائب
٢٤ أسس فرض الضرائب طبقا لتدفق عوامل الإنتاج
٢٥ ماهية الدخل

أولا : نظرية المنبع

- ١ - حصول الممول على أموال أو خدمات يمكن
٢٧ تقويمها بالنقد
٢٧ ٢ - النورية والإنتظام
٣٠ ٣ - الثبات والاستمرار لمصدر الدخل

ثانيا : نظرية الزيادة فى القيمة الإيجابية لذمة

٣٤	 الممول أو الإثراء
	المبحث الثانى :

٣٨	 الشروط الواجب توافرها للأخذ بأحد النظامين
٣٨	 الشروط التى يجب توافرها لتطبيق الضرائب النوعية
٤١	 الشروط التى يجب توافرها لتطبيق الضريبة الموحدة
٤٣	١ - الدخل
٤٦	٢ - إرتفاع الدخل
٤٧	٣ - تركيز الثروات
٤٩	٤ - تنوع الدخل
٥١	٥ - الوعى الضريبى وكفاءة الإدارة الضريبية
٥٤	 شروط أخرى
٥٤	١ - نجاح النظام فى إعادة توزيع الدخل
٥٦	٢ - نجاح النظام فى تحقيق الحافز على الإنتاج
٥٧	٣ - نجاح النظام فى تشجيع الإيدار
٥٨	٤ - مراعاة المقدرة التكليفية للممول
٥٩	٥ - نجاح النظام فى الحد من الضغط الضريبى النفسى

المبحث الثالث :

المفاضلة بين الضرائب النوعية والضريبة الموحدة

٦١	 على الدخل
٦١	 مميزات الضرائب النوعية
٦٣	 عيوب الضرائب النوعية
٦٥	 مميزات الضريبة الموحدة على الدخل
٦٨	 عيوب الضريبة الموحدة على الدخل
	المفاضلة بين نظام الضرائب النوعية والضريبة
٧١	 الموحدة على الدخل
٧٣	 من حيث تحقيق الضريبة الموحدة لمزايا الضرائب النوعية
٧٥	 ومن حيث كونها تنفرد بمزايا تختص بها وحدها
٧٧	 ومن حيث تحقيق أغراض الدولة

الفصل الثانى

النظم الضريبية بين الضرائب النوعية والضريبة الموحدة

المبحث الأول :

- ٨٣ النظم الضريبية فى الدولة المتقدمة
٨٥ النظام الضريبى الإنجليزى
٩١ النظام الضريبى الفرنسى
٩٦ النظام الضريبى الأمريكى

المبحث الثانى :

- ١٠٢ النظم الضريبية فى الدول النامية
١٠٣ النظام الضريبى العراقى
١٠٧ النظام الضريبى السورى
١١٢ النظام الضريبى الأردنى

الباب الثانى

مدى إمكانية الأخذ بنظام الضريبة الموحدة فى مصر

- ١١٦ تمهيد

الفصل الأول

مبررات الأخذ بنظام الضريبة الموحدة فى مصر

المبحث الأول :

- مدى تحقيق الضرائب النوعية للأهداف الإقتصادية والإجتماعية
١١٢ بالإضافة إلى الغرض المالى

١٢٣	 بالنسبة للتنمية الإقتصادية
١٢٩	 ومن حيث التوجيه الإقتصادى
	ومن حيث مدى مساهمة الضرائب النوعية فى تحقيق
١٣٢	 الأهداف الإجتماعية
	ومن حيث مدى مساهمة الضرائب النوعية فى تحقيق
١٣٨	 الغرض المالى
	المبحث الثانى :

١٤٥	 الحاجة إلى توسيع وعاء الضرائب
١٤٥	 إنخفاض معدل الإقتطاع الضريبى
١٤٧	 أسباب إنخفاض معدل الإقتطاع الضريبى فى مصر
١٤٨	 إنخفاض مساهمة الضرائب المباشرة
	المبحث الثالث :

١٦٢	 إتجاه المشرع للأخذ بنظام الضريبة الموحدة فى مصر
١٦٢	 الإتجاه نحو تطبيق الضريبة الموحدة
	قانون الضرائب على الدخل مرحلة تمهيدية للأخذ بالضريبة
١٦٦	 الموحدة

الفصل الثانى :

معوقات تطبيق الضريبة الموحدة فى مصر

وكيفية التغلب عليها

المبحث الأول :

١٧٥	 كفاءة الجهاز الضريبى وضعف الوعى الضريبى
١٧٩	 تراكم حالات الفحص والربط
١٨٢	 فيما يتعلق بالثقة بين المولين والجهاز الضريبى
١٨٣	 الوعى الضريبى

المبحث الثاني :

- ١٨٦ مقومات نجاح تطبيق الضريبة الموحدة على الدخل
[كيفية التغلب على معوقات التطبيق]
١٨٦ فيما يتعلق بكفاءة الجهاز الضريبي
١٨٧ وفيما يتعلق بتراكم حالات الفحص والربط
١٨٩ وبالنسبة لتراكم المستحقات الضريبية [المتأخرات]
١٩٠ وبالنسبة للمنازعات الضريبية
١٩١ وبالنسبة للوعى الضريبي
١٩٥ مزايا الإنتقال إلى نظام الضريبة الموحدة

القسم الثاني

التنظيم الفنى للضريبة الموحدة على الدخل

الباب الأول

نطاق سريان الضريبة الموحدة وتقدير الوعاء

الفصل الأول

نطاق سريان الضريبة الموحدة

المبحث الأول :

- ٢٠٥ التبعية السياسية
٢٠٨ مزايا مبدأ التبعية السياسية
٢٠٩ عيوب مبدأ التبعية السياسية

المبحث الثاني :

- ٢١٤ التبعية الاقتصادية والاجتماعية
٢١٤ أولا : المواطن :
٢١٥ الإقامة - النية .
٢١٦ مبررات الأخذ بضابط الوطن
٢١٧ عيوب الأخذ بضابط الوطن

٢٢٣	ثانيا : الإقامة :
٢٢٤	الوجود الطبيعي - النية .
٢٤٢	مبررات الأخذ بضابط الإقامة .
٢٤٢	الانتقادات التي وجهت لضابط الإقامة .
٢٤٣	ثالثا : مصدر الدخل :
٢٤٣	انتقادات - مزايا .
	المبحث الثالث :
٢٤٩	نطاق سريان الضريبة الموحدة فى التشريع المقارن .

الفصل الثانى وعاء الضريبة الموحدة

	المبحث الأول :
٢٦٤	مفهوم الدخل للأشخاص الطبيعيين .
٢٨١	الدخل الإجمالى والدخل الصافى .
	المبحث الثانى :
٢٨٤	عناصر تكوين وعاء الضريبة الموحدة .
٢٨٥	أرباح النشاط التجارى والصناعى .
٢٨٨	أرباح المهن غير التجارية .
٢٩١	المرتبات والمهايا والأجور وما فى حكمها .
٢٩٥	إيرادات القيم المنقولة .
٣٠١	الإيرادات العقارية .
٣٠٥	إيرادات الإستغلال الزراعى .
٣٠٨	الأرباح الرأسمالية .
٣١٧	عناصر تكوين وعاء الضريبة الموحدة فى مصر .
٣٣٦	التكاليف واجبة الخصم .
٣٣٩	شروط التكاليف واجبة الخصم .
٣٤١	التفرقة بين تكاليف الدخل واستعمالاته .

المبحث الثالث :

- ٣٤٣ كيفية تقدير وعاء الضريبة الموحدة .
٣٤٤ كيفية تحديد عناصر تكوين وعاء الضريبة الموحدة فى مصر
٣٦٣ كيف يتم التقدير ؟
٣٦٤ الإقرار .
٣٦٧ التقدير .
كيف يتم تصفية وعاء الضريبة الموحدة [التكاليف واجبة
الخصم] .
٣٦٨

الباب الثانى

قواعد ربط وتحصيل الضريبة الموحدة

الفصل الأول

قواعد الربط وسعر الضريبة الموحدة

المبحث الأول :

- ٣٧٦ قواعد ربط الضريبة الموحدة .
٣٧٧ الواقعة المنشئة للضريبة الموحدة فى مصر .
٣٧٩ الواقعة المنشئة بالنسبة لعناصر تكوين وعاء الضريبة الموحدة
٣٨٢ القواعد الإجرائية لربط الضريبة الموحدة .
٣٨٧ حق الممول فى الطعن .

المبحث الثانى :

- ٣٩٠ سعر الضريبة الموحدة على الدخل .
٣٩٢ سعر الضريبة الموحدة فى مصر .

الفصل الثانى

قواعد تحصيل الضريبة الموحدة

المبحث الأول :

- ٤١٣ القواعد الفنية للتحصيل .
٤١٥ أطراف الإلتزام الضريبى .

- ٤١٦ موعـد تحصيل الضريبة .
٤١٨ ضمانات تحصيل الضريبة .

المبحث الثاني :

- ٤٢٠ القواعد الإجرائية للتحصيل .
٤٢١ أساليب تحصيل الضريبة .
٤٢١ - الوفاء المباشر .
..... دفعة واحدة - عن طريق الأقساط - عن طريق لصق
٤٢٢ طوابع .
٤٢٤ - الأقساط المقدمة .
٤٢٥ - الحجز عند المنبع .
٤٢٩ تحصيل الضريبة الموحدة فى مصر .

- ٤٣٩ خاتمة
٤٦٠ نموذج للإقرار
٤٦٩ مراجع
..... فهرس