

تحقيق العدالة وفريضة الزكاة وتأثيرات الدعم والنظام الضريبي

مقدمة...والهدف من البحث:

تعتبر سياسة الدعم في مصر من السياسات الهامة والأساسية، ويجب العمل بشكل دقيق لكي يصل الدعم إلى مستحقيه، وتقتضى الضرورة إجراء دراسات عملية دقيقة وذلك لترشيد الدعم والعمل على تشديد الرقابة على جميع حركة السلع المدعومة، كما يجب أن يرتبط الدعم بزيادة مناسبة في أجور محدودى الدخل وذلك لتعويضهم، ويتطلب الأمر أن تقوم الدولة بمراعاة مواصفات الجودة للسلع والخدمات المدعومة والقضاء على السلع والخدمات غير المطابقة للمواصفات، وتسعى الدول إلى وضع الأنظمة الضريبية الخاصة بها لكي تحقق الأهداف التي ترمى إليها من هذه النظم، وتختلف النظم الضريبية من دولة إلى أخرى وذلك نتيجة تباين الظروف بين الدول ويجب تحقيق عدالة الاستقطاع الضريبي، وقد تعددت الأسس التي تؤدي إلى ذلك، وتعتبر الطاقة الضريبية من أفضل تلك الأسس حيث يكون مقدار الضريبة على ضوء قدرة الممول على الدفع، ويختلف مفهوم الطاقة الضريبية في ظل القوانين والتشريعات الضريبية عن المفهوم في ظل الشريعة الإسلامية، ويرجع ذلك إلى الفروق الأساسية بين الضريبة وفريضة الزكاة، وجدير بالذكر أن الزكاة أكثر فاعلية من الضرائب في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وذلك لسعة وكثرة مقدراتها وسهولة تحصيلها، فالزكاة محددة دون غموض وهى فريضة فرضها الله سبحانه وتعالى العادل في حكمه وألزم بها المسلمين، وهى ركنٌ من أركان الإسلام الخمسة وجدير بالإشارة أن التعاليم الإسلامية لا تمنع من فرض الضرائب عند الحاجة إليها في تنمية المجتمع الإسلامى وتحقيق أهدافه.

وغنى عن البيان أنه لحق بنظام الضرائب على الدخل في مصر منذ عام 1939 عدة مراحل مختلفة، وتتضمن هذه المراحل تعديلات معينة، وكانت المرحلة الأخيرة بصدور القانون رقم 91 لسنة 2005، وهناك بعض الأمور التي هي محل نظر في القانون ومنها:

- تقرر فى القانون الجديء إعفاءات ضريبية لم تكن مقررة فى الماضى مثل إعفاءات إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المملوكة للأفراد والأشخاص الاعتبارية من الخضوع للضريبة، وجليء بالإشارة أن فئة المستثمرين فى محفظة الأوراق المالية كانت الإيرادات المتعلقة بهذا الخصوص تخضع للضريبة فى ظل القانون القديم بنسبة 32%، بينما تم إعفاء هذه الإيرادات من الخضوع للضريبة فى ظل القانون 91 لسنة 2005، وهذا الأمر يؤءى إلى خسارة الدولة لجزء هام من الحصيلة الضريبية، وهذا بالإضافة إلى ما سوف يترتب على ذلك من اختلال فى توزيع الدخل بين أفراد المجتمع.
- تقرر فى القانون الجديء عدم إعفاء أجور عمال اليومية من الخضوع للضريبة مع العلم بأنه فى المادة رقم 53 من القانون السابق كان الإعفاء مقرراً بشرط ألا يكون استخدامهم بصفة دائمة وألا يكون لهم مورد آخر.
- تقتضى الضرورة الدراسة الدقيقة إلى ما تقتضى به المادة الرابعة من القانون 91 لسنة 2005 بخصوص إعفاء المتهربين فى السابق من الضرائب بحجة إدخالهم فى المجتمع الضريبى، ويعتبر هذه الأمر مكافأة للمتهربين من الضرائب، وجليء بالإشارة أن الممول الملتزم بالقوانين والذى يحافظ على وجود علاقة طيبة مع مصلحة الضرائب أفضل من المتهربين فى السابق من الضرائب والذين تم إعفاهم من الضرائب، ويجب تشيء عقوبة التهرب الضريبى وتحصيل المتأخرات الضريبية وتطوير الإدارة الضريبية والاهتمام بالقائمين عليها ووضع برامج فعالة للتدريب.
- ويتطلب الأمر استخدام تحليل الانحدار المتعدد *Multiple Regression Analysis* وذلك لتقدير متوسط الوعاء الضريبى للنشاط (Y)، على أن يؤخذ فى الاعتبار عدد الممولين (C_1) وهو المتغير المستقل الأول، والوعاء الضريبى للممولين (C_2) ويمثل هذا المتغير المستقل الثانى، وهذه العلاقة تكون على الصورة التالية.....

$$Y=A+B_1C_1+B_2C_2$$

ويتم إيجاد كل من معامل الانحدار المرتبط بعدد الممولين، ومعامل الانحدار المرتبط بالوعاء الضريبي للنشاط وذلك باستخدام رياضيات المصفوفات *Matrices*.

خطة البحث: تضمن البحث أهمية سياسة الدعم والأهداف المرجوة من هذه السياسة، وبدائل سياسة الدعم، وماهية وأهداف النظام الضريبي، والطاقة الضريبية وتحقيق العدالة، والطاقة الضريبية في ظل أحكام الشريعة الإسلامية، والمنهج الكمي وتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط، والتطبيق العملي لتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط باستخدام النموذج الرياضي المقترح.

أهمية سياسة الدعم

غنى البيان أن سياسة الدعم تمس مستوى معيشة الملايين من أفراد الشعب المصرى ولها تأثير على تحسين نوعية الحياة فى المجتمع، وتعتبر سياسة الدعم فى مصر من السياسات الهامة والأساسية التى أثارت ومازالت تثير من حولها الكثير من الجدل والنقاش، حيث تتعدد وتتشابك أبعادها وجوانبها، وتوجد أهداف كثيرة تسعى الدولة إلى تحقيقها من إتباع سياسة الدعم، وعند بداية الأخذ بنظام الدعم فى مصر لم يكن هناك أى مشاكل، حيث كانت المبالغ المخصصة للدعم لا تمثل أعباء كثيرة، ولكن زيادة الدعم الآن أمر يدعو إلى القلق، لأن ذلك له انعكاس على الإنفاق الاستثمارى، فهذه الزيادة تؤدى إلى انخفاض المبالغ الموجهة لعمليات التنمية الاقتصادية، وبشكل زيادة الدعم الآن على الموازنة العامة للدولة، الأمر الذى يحتم على الدولة تدبير الموارد اللازمة لمواجهة نفقات الدعم، وقد يؤدى هذا إلى مخاطر معينة ومشاكل تدعو إلى القلق، ولقد تناولت العديد من الدراسات الآثار المختلفة⁽¹⁾ لسياسة الدعم سواء الإقتصادية أو الاجتماعية أو السياسية.

وتعتبر الدولة فى مجتمعات العالم الثالث مسئولة عن إشباع الحاجات الأساسية بما يحقق الأمن الغذائى للمواطنين، فتوفير الغذاء للمواطنين بالكميات الملائمة أصبح أمر له أهميته، ويتساوى مع أهمية توفير الأسلحة والعتاد للدفاع عن أمن المواطنين ضد الخطر الخارجى⁽²⁾. وتتعدد أنواع الدعم وتختلف هذه الأنواع باختلاف الطبيعة التى تتحدد على أساسها هذه الأنواع ومن أنواع الدعم⁽³⁾.

(1) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

أ. محمد عمرو عليش، "تقييم سياسة الدعم فى الاقتصاد المصرى خلال الفترة من 1960-1985 رسالة دكتوراة غير

منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 1992، ص98.

ب. جنات فاروق السمالوطى، "الآثار الاقتصادية والاجتماعية لسياسة دعم السلع والخدمات فى مصر" رسالة دكتوراة غير

منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة 1983، ص23.

ج. د. رمزى زكى، "الدعم والتضخم ومستوى معيشة محدودى الدخل فى مصر"، لجنة دراسة الدعم القاهرة، رئاسة مجلس الوزراء 1979، ص26.

(2) د. رمزى زكى، مشكلة التضخم فى مصر، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، 1980، ص18.

(3) مجلس الشورى، التضخم والأسعار والدعم، لجنة الشؤون المالية والاقتصادية بمجلس الشورى القاهرة، 1982، ص44 - 45.

- الدعم المباشر: ويتمثل الدعم المباشر فى المبالغ المخصصة سنويا فى الموازنة العامة للدولة بهدف توفير الخدمات والسلع الضرورية للمواطنين وذلك بأسعار أقل من تكاليف الإنتاج أو الاستيراد.
 - الدعم التحويلي: ويتمثل الدعم التحويلي فى التحويلات التى يتحملها قطاع من قطاعات المجتمع لصالح قطاع آخر أو لصالح المجتمع بأكمله ومن بنود الدعم التحويلي، ما يتحمله بعض العاملين من انخفاض فى مستوى الأجور عن المستوى المستحق لهم، وذلك لتوجيه نسبة من هذه الأجور للعمالة الزائدة.
 - الدعم الإقتصادي: وتوجد بنود عديدة للدعم الإقتصادي ومن هذه البنود ما تتحمله الموازنة العامة للدولة من تكاليف للعمالة الزائدة.
- الأهداف المرجوة من سياسة دعم السلع الغذائية: توجد أهداف عديدة يمكن تحقيقها من خلال إتباع سياسة الدعم، ويكن تلخيص أهم هذه الأهداف فى الآتى⁽¹⁾:
- توفير السلع والخدمات الأساسية وبصفة خاصة السلع الغذائية الضرورية بأسعار مناسبة تكون فى متناول الطبقات محدودة الدخل من جماهير المستهلكين، لضمان وصول حد أدنى من السلع الضرورية للفئات الفقيرة، لتحقيق الأمن الغذائى ومنع تدهور مستوى المعيشة وهذا واجب اجتماعى مستحق الأداء.
 - تحقيق استقرار فى الأسعار لكى تتناسب مع الأجور المتحصل عليها، فهذا يؤدى إلى زيادة الأجور الحقيقية والدخول الحقيقية للطبقات محدودة الدخل، ويعمل على تثبيت الأسعار وخاصة أسعار المنتجات الغذائية، ويقلل من عبء الضغوط التضخمية لحماية الطبقات محدودة الدخل من المستهلكين من الارتفاع المستمر فى الأسعار.
 - رفع المعاناة عن بعض الفئات وتوفير مقومات الحياة الكريمة لهم، بتيسير المعيشة للمواطنين الذين ليست لديهم القدرة على تحمل أعباء المعيشة نتيجة

(1) د. فوزى حليم رزق، حقيقة الدعم المباشر للسلع الغذائية وترشيده، المؤتمر العاشر للاقتصاديين المصريين، القاهرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى، نوفمبر 1985، ص 15. نقلا عن حسنين السيد حسنين طه، أثر سياسة دعم السلع الغذائية على سلوك المستهلك المصرى - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة كلية التجارة، جامعة المنوفية، 1987، ص 18 - 19.

لأن دخولهم نقل عن الحد الأدنى لمستوى معيشى لائق، ولرفع مستويات معيشة ذوى الدخل المحدودة من فئات الشعب الكادحة التى لا تستطيع دخولها ملاحقة الزيادة السريعة فى مستويات الأسعار، حيث أن مستوى دخول قطاع كبير من الشعب لا يسمح بتحمل التكلفة الفعلية للسلع الأساسية.

■ يؤدى إلى تحسين نمط توزيع الدخل حيث يعتبر وسيلة لإعادة هذا التوزيع للدخول بين الأغنياء والفقراء، ويساهم فى تقريب الفوارق بين الدخل، طالما أن هناك اختلالاً واضحاً بين الدخل وتكاليف المعيشة خاصة أن سوء توزيع الدخل قد زاد فى السنوات الأخيرة.

■ تحقيق الأهداف الاجتماعية للدولة، بتحقيق العدالة الاجتماعية بين المواطنين، ويعتبر تحقيق تلك العدالة مطلباً أساسياً لتحقيق السلام الاجتماعى والذى يمثل هدفاً أسمى، فيجب العمل لمصلحة الجماهير الفقيرة لأن الهدف فى النهاية هو تحقيق العدالة، والحد من الظواهر الاستغلالية والفوارق الطبقيه، ويجب أن تتكفل الحكومة بدعم السلع الأساسية وخاصة الغذائية.

البدائل المختلفة المطروحة لسياسة الدعم:

تعرضت كثير من الدراسات للبدائل المختلفة لسياسة الدعم، ولقد وضحت هذه الدراسات مزايا وعيوب كل بديل والنتائج التي تترتب على إتباعه، ومن هذه البدائل ما يلي⁽¹⁾:

- البديل الأول: الدعم النقدي بدلاً من الدعم العيني.
- البديل الثاني: تأجيل إلغاء الدعم إلى الوقت المناسب.
- البديل الثالث: ضرورة الإبقاء على الدعم السلعي وترشيده.

وسوف يتم بيان نتائج كل بديل من البدائل السابقة:
أولاً: البديل الأول: الدعم النقدي بدلاً من الدعم العيني:

يرى أصحاب هذا الرأي أنه يمكن حل مشاكل الدعم عن طريق الإعانات المالية في شكل نقدي بدلاً من الدعم العيني، على أن تحجب هذه الإعانة عن أصحاب الدخل المرتفعة، ويتم ذلك تدريجياً خلال فترة زمنية من 3-5 سنوات ويتم خلال تلك الفترة تحديد من يستحق الدعم، وزيادة دخولهم، مع مراجعة قيمة الدعم النقدي سنوياً وتعديله بما يتمشى مع ارتفاع الأسعار، ويرى⁽²⁾ أصحاب هذا الاتجاه أنه سيكون هناك وفر في قيمة الدعم نتيجة استبعاد من لا يستحق الدعم وترشيد استخدام السلع بعد طرحها في الأسواق بأسعارها الاقتصادية، حيث أن الأسعار سوف ترتفع إلى أن تتعادل مع التكلفة الاقتصادية.

ويرى أصحاب هذا الاتجاه أن لسياسة الدعم الحالي مساوئ كثيرة منها:

- يؤدي زيادة قيم الدعم سنوياً بنسبة كبيرة إلى زيادة قيمة العجز في الموازنة العامة للدولة.
- يؤدي الدعم العيني إلى سوء استخدام السلع المدعومة، وزيادة الكميات المستهلكة من هذه السلع ويؤثر كل هذا على التنمية الاقتصادية.
- يصعب الحصول على السلع المدعومة في كثير من الأوقات، وقد يذهب الدعم إلى غير مستحقه ولكن الدعم النقدي يؤدي إلى زيادة دخل الفرد بطريقة مباشرة، كما يعطيه حرية التصرف في دخلة الإضافي.

(1) د/ حسنين طه، مرجع سابق، ص79.

(2) د/على لطفى، ورقة عمل عن ترشيد استخدام الدعم، مجلة مصر المعاصرة، العدد 384، إبريل 1981، ص 30 : 40.

▪ يؤدي الدعم إلى عدم وضوح القيمة الحقيقية للسلع والخدمات، كما يكون له انعكاس على التكاليف، وقد يؤثر ذلك سلباً على مستوى الجودة وعلى الإنتاج، وقد تظهر محاولات للتوقف عن النشاط وذلك في حالة التخصيص في السلع المدعومة.

وتوجد اعتراضات كثيرة على سياسة إتباع الدعم النقدي بدلاً من الدعم العيني، ومن هذه الاعتراضات ما يلي⁽¹⁾:

- توجد صعوبات كثيرة لتحديد المستحقين للدعم النقدي، وهناك احتمال أن يحرم من هذا البديل بعض الفئات التي تستحقه، كما أن هناك احتمال أن يحصل عليه فئات أخرى لا تستحقه.
- صعوبة تحديد قيمة البديل النقدي وذلك لمختلفة الفئات التي تستحق هذا البديل.
- عدم وجود أى ضمان لتوفير السلع الأساسية بأسعار تتناسب الفقراء ومحدودي الدخل، مما يؤدي إلى انخفاض مستوى التغذية لهذه الفئات بعد إلغاء الدعم العيني.
- احتمال عدم التعويض الكامل لزيادة الأسعار بعد إلغاء الدعم العيني مما يؤدي إلى تدهور معيشة الطبقات الفقيرة.
- هناك رفض شعبي لاقتراح إحلال الدعم النقدي محل الدعم العيني ولقد اتضح ذلك من استطلاع للرأى العام الذى قام به المركز القومى للبحوث الاجتماعية والجنائية⁽²⁾.

ثانياً: البديل الثانى: تأجيل إلغاء الدعم إلى الوقت المناسب:

ويرى أصحاب هذا الرأى إلى ضرورة إلغاء الدعم، على أن يتم تأجيل هذا الإلغاء إلى الوقت المناسب، وهم يستندون في ذلك لعدة أسباب منها:

(1) لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:
أ. د/ رمزى زكى، هل تصلح زيادة الأجر كبديل عن الدعم، مجلة مصر المعاصرة، العدد 384، إبريل 1981، ص 41 : 50.
ب. د/ جودة عبد الخالق، تعليق على رأى الدكتور على لطفى فى موضوع الدعم، مجلة مصر المعاصرة، العدد 384 أبريل 1981، ص 57 : 65.
ج. د/ إبراهيم العيسوى، تطور توزيع الدخل وأحوال الفقراء فى مصر، مجلة مصر المعاصرة، العدد 380، إبريل 1980، ص 338.
(2) المركز القومى للبحوث الاجتماعية والجنائية، استطلاع للرأى العام حول قضية الدعم ووصوله إلى مستحقيه، القاهرة 1984، ص 38.

■ يجب إجراء دراسة دقيقة للعديد من المتغيرات الاقتصادية وذلك قبل التفكير في إلغاء الدعم السلعي وزيادة دخول المواطنين من ذوى الدخل المحدودة.

■ يترتب على رفع الدعم عن بعض السلع آثار مباشرة وغير مباشرة قد تؤدي إلى توالى موجات التضخم، هذا بجانب الآثار الضارة بالنسبة للمستهلكين من أصحاب الدخل المحدودة.

■ يؤدي إلغاء الدعم عن بعض السلع إلى احتمال رفع أجور الأيدي العاملة وقد يؤثر ذلك على المركز التنافسي لبعض القطاعات العاملة فى الدولة، أى أنه⁽¹⁾ يتوقع فى حالة إلغاء الدعم عن بعض السلع أن ترفع أجور الأيدي العاملة مما يجعل رفع كفاءة القطاعين الزراعى والصناعى أمراً صعباً، الأمر الذى يسلب مصر ما تتمتع به من ميزة نسبية فى قوتها البشرية الماهرة.

ثالثاً: البديل الثالث: ضرورة الإبقاء على الدعم السلعي وترشيده:

يرى أصحاب هذا الرأى إلى ضرورة الإبقاء على الدعم السلعي وترشيده حيث أنه للدعم كثير من المزايا، وبالتالي يجب التمسك به، ويمكن معالجة سلبيات تطبيق سياسة الدعم، ولا يجب التضحية بالنظام نفسه، وإذا كان الدعم يذهب إلى غير المستحقين فيجب على الدولة أن تتخذ الإجراءات حيالهم لتغيير مسار الدعم للمستحقين الحقيقيين، فذلك الدعم السلعي يستفيد منه الآن نسبة كبيرة من الشعب ومن محدودى الدخل فى استهلاكهم اليومي من سلع وخدمات.

(1) حسنين السيد حسنين طه، مرجع سابق، ص 84.

ماهية وأهداف النظام الضريبي:

يعكس النظام الضريبي أوضاع الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وتختلف النظم الضريبية من دولة إلى (1) أخرى، وذلك نتيجة تباين الظروف، وقد يناسب نظام ضريبي دولة معينة ولكن لا يصلح نفس النظام لدولة أخرى، والنظم الضريبية في تغير مستمر وذلك لمواكبة مختلفة الظروف، وتسعى الدول إلى وضع الأنظمة الضريبية الخاصة بها لكي تحقق الأهداف التي ترمى إليها من هذه النظم، ويعد (2) النظام الضريبي مرآة المجتمع التي تبين الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة، حيث يختلف النظام الضريبي من عصر إلى آخر باختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، والهدف من النظام الضريبي لم يعد قاصراً على القيام بالوظائف التقليدية من تدبير للأموال اللازمة للخزانة العامة وتحقيق العدالة الاجتماعية، بل أصبح النظام الضريبي يمثل أحد الأدوات الهامة في توجيه الاقتصاد القومي والاعتماد عليه في تشجيع الادخار والاستثمار (3).

ويرجع النظام الضريبي على الدخول في مصر إلى عصر محمد علي، حيث كانت تفرض الضرائب على الدخل الناتج من الملكية العقارية فقط (أرض زراعية وعقارات مبنية) أما باقى أنواع الدخول فظلت بمعزل عن الضريبة حيث بدأت حركة الإصلاح المالى بعد إلغاء الامتيازات الأجنبية بموجب معاهدة مونترو التي أبرمت في 8 مايو سنة 1937 والتي استردت مصر بموجبها سيادتها الكاملة في إصدار التشريعات الضريبية الخاصة بها، وقد لحق بنظام الضرائب على الدخول في مصر منذ سنة 1937 عدة تعديلات وتطورات يمكن إيجازها (4) في خمس مراحل أساسية من التطور، المرحلة الأولى كانت بصدور القانون رقم 14 سنة 1939 والمرحلة الثانية كانت بصدور القانون رقم 99 لسنة 1949 والمرحلة الثالثة فكانت

(1) د/ سامي خليل، د/ محمد ناجي حسن خليفة، الإصلاح الضريبي في جمهورية مصر العربية، جامعة مصر للعلوم والتكنولوجيا، كلية الإدارة والاقتصاد، بحث غير منشور، 2005، ص 1.

(2) أ/ عاطف إبراهيم كامل، أ/ أحمد إبراهيم أحمد، دراسة تشخيصية للمشاكل الضريبية في ضوء القانون، رقم 91 لسنة 2005، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، القاهرة، 2006، ص 3.

(3) د/ حازم أحمد ياسين، التكلفة الضمنية ودورها في تحقيق العدالة الضريبية، محلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، يناير 1982، ص 37.

(4) د/ جلال مطاوع إبراهيم، د/ محمد هشام المحمودي، المحاسبة الضريبية، الكتاب الأول، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2007 / 2008، ص 5.

بصدور القانون رقم 157 لسنة 1981 والمرحلة الرابعة كانت بصدور القانون رقم 187 لسنة 1993 وأخيراً المرحلة الخامسة⁽¹⁾ التي كانت بصدور القانون رقم 91 لسنة 2005 ويؤدى⁽²⁾ النظام الضريبي دوراً هاماً فى توجيه النشاط الاقتصادى بجانب ما يقوم به من وظيفة مالية، وما يؤدى من رسالة اجتماعية، فالضريبة تمثل مورداً رئيسياً تستقى منه الحكومات حاجاتها المتزايدة من المال لتغطية نفقاتها العامة، كما تستخدم الضرائب كأداة للتوجيه الاقتصادى عن طريق تشجيع الادخار والاستثمار والنهوض بالصناعات المختلفة، وتوجيه الموارد الاقتصادية نحو الإنتاج المطلوب، ومعالجة التضخم والانكماش، كذلك تؤدى الضرائب دوراً هاماً فى تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق إعادة توزيع الدخل والثروات، والضريبة⁽³⁾ فريضة نقدية تحصل عليها الدولة من الأفراد والمنشآت طبقاً لقواعد محددة بغية تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية.

ويحكم فرض الضريبة مجموعة⁽⁴⁾ من القواعد يمكن تقسمها إلى قواعد تقليدية، وقواعد مستحدثة، وتتمثل القواعد التقليدية فى مجموعة القواعد التى وضعها آدم سميث، والتى تعتبر دستور الضريبة وهى العدالة، واليقين، والملائمة، والاقتصاد، أما القواعد المستحدثة فتتمثل القواعد التى أضيفت إلى القواعد التقليدية، مع مرور الزمن، والتى فرضتها الظروف والأفكار التى استجدت وهى الاستقرار، والإنتاجية، والمرونة.

وجدير بالملاحظة أن المشروع قد جانبه الصواب فى عدم إعفاء أجور عمال اليومية من الخضوع للضريبة حيث أنه فى معظم الأحوال يتم استخدام عمال اليومية بصورة غير منتظمة، وليس بصورة دائمة، هذا بالإضافة أنه فى الغالب ليس لهم

(¹) Dr. TAHSEN AL-SHAZLI, Dr. GALAL METAWI IBRAHIM, "TAX Accounting II", faculty of commerce, Cairo University 2007, PP. 9-10.

(²) محمد محمد هاشم الطاقة الضريبية ومشاكل قياسها محاسبياً رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 1982، ص 1.

(³) د/ جلال مطاوع إبراهيم، د/ محمد هشام المحمودي، المحاسبة الضريبية، الكتاب الثانى، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008 ص 5.

(⁴) د. جلال الشافعى، مبادئ المحاسبة الضريبية (المبادئ العامة للمحاسبة الضريبية، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين) طبقاً للقانون رقم 91 لسنة 2005، بدون ناشر، 2006، ص 220.

مورد رزق آخر غير عملهم اليومي، مما يعظم خطورة عدم إعفاء أجور عمال اليومية من الخطوع للضريبة في ظل القانون الجديد أن هذا الإعفاء كان مقرراً بمقتضى المادة رقم (53) من القانون السابق بشرط ألا يكون استخدامهم بصفة دائمة، وألا يكون لهم مورد آخر، وفي ظل القانون الحالى لم يبق على هذا الإعفاء حيث لم يذكره ضمن الإيرادات المعفاة من الضريبة الواردة فبالمادة (13) من هذا القانون، وبالتالي تخضع أجور عمال اليومية للضريبة حيث أن المادة التاسعة تقتضى بسريان الضريبة على كل ما سيتحقق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد، بصفة دورية أو غير دورية.

وفي القانون الجديد "تقررت إعفاءات ضريبة لم يكن لها وجود فى الماضى مثل إعفاء إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المملوكة للأفراد والأشخاص الاعتبارية من الخضوع للضريبة، ويمكن القول، بأن المشرع قد حابى فئة أخرى⁽¹⁾ من أصحاب الدخل لم نجد مبرراً منطقياً لذلك وهى فئة المستثمرين فى محفظة الأوراق المالية. فتلك الفئة كانت تخضع إيراداتها فى ظل القانون القديم لضريبة مقدارها 32%، بينما أعفيت هذه الإيرادات من الخضوع للضريبة فى ظل القانون الحالى وهو ما سوف يؤدى إلى خسارة الدولة لجزء هام من الحصيلة الضريبية، بالإضافة إلى ما سوف يترتب على ذلك من اختلال فى توزيع الدخل بين أفراد المجتمع على نحو يتناقض مع ما تقضيه التشريعات العادلة. وفى الواقع فإن المشرع الضريبي لم يكن موقفاً فى إعفاء هذه الإيرادات من الخضوع للضريبة حيث أن التعامل فى سوق الأوراق المالية قد يدر أرباحاً كثيرة، خاصة وأن الأشخاص الاعتبارية وعلى رأسها الشركات الكبرى غالباً ما تستثمر أموالاً كثيرة فى أسواق المال، ومن هنا فإن المشرع يكون قد حرم فى تقريره لهذا الإعفاء دخول جزء هام من الإيرادات العامة فى خزانة الدولة.

ويمكن القول أن سلوك المشرع هنا محل نظر وبحث، فالمشرع وكما سبق أن رأينا قد أخضع دخل عمال اليومية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وهم من

(1) د/ محمد إبراهيم محمود، سياسة الإعفاءات الضريبية فى ظل قانون الضريبة على الدخل، رقم 91 لسنة 2005 وأثرها على الاقتصادية فى مصر، برنامج المؤتمر الضريبي الحادى عشر، يونيو 2006، ص 67-68.

أكثر الفئات تأثراً بفرض الضريبة باعتبار أنها تفرض على ناتج العمل باعتبارها عنصر من عناصر الإنتاج.

وعلى النقيض من ذلك، نجد المشرع وقد أبقى من الخضوع للضريبة ناتج تعامل الأشخاص الاعتبارية في سوق الأوراق المالية، وتلك الفئة أقل تأثراً بالضريبة من فئة العمال. وفي تصورنا أن تلك الفئة ما كانت لتتأثر فيما لو فرض المشرع عليها الضريبة وفي حدود السعر النسبي الذي أقره المشرع في شأن الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، لهذا فإننا نعتقد أن المشرع قد جانبه الصواب في إعفاء ناتج تعامل ليس فقط الأشخاص الاعتبارية، ولكن أيضاً ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين، في بورصة الأوراق المالية من الخضوع للضريبة في ذات الوقت الذي أخضع فيه للضريبة دخل عمال اليومية".

وفي ظل القانون القديم (القانون 187 لسنة 1993 المعدل للقانون 157 لسنة

1981) كان المشرع يميز بين الأعزب والمتزوج عند منحه للإعفاء العائلي. وجدير بالإشارة أنه حدث تطور في حدود الإعفاء للأعباء العائلية في فترات مختلفة، حيث أنه حدث أنه في الفترة من عام 1981 إلى 1993 كانت هذه الحدود 720 جنية، 840 جنية، 960 جنية وذلك للأعزب والمتزوج ولا يعول، والمتزوج ويعول على الترتيب، وفي الفترة 1993 إلى 1997، تم زيادة حدود الإعفاء بنسبة 100% وأصبحت هذه الحدود 1440 جنية، 1680 جنية، 1920 جنية. واعتباراً من 1-1-1998 أصبحت حدود الإعفاء 2000 جنية، 2500 جنية، 3000 جنية وذلك على الترتيب، كما كان هناك إعفاء شخصي قدره 2000 جنيهاً.

وفي ظل القانون الجديد يلاحظ أن المشرع قد تبني اتجاهاً مختلفاً بالنسبة للإعفاء العائلي وعدم التفرقة بين أفراد المجتمع من حيث الحالة الاجتماعية، وأيضاً من حيث النوع سواء كان الممول رجلاً أو امرأة، ويمكن القول أن إجمالي قيمة الإعفاء الذي يستفيد منه أصحاب المرتبات والأجور يصل إلى تسعة آلاف جنيهاً.

ويفضل مراعاة الحالة الاجتماعية لأفراد المجتمع ومراعاة النوع أيضاً لأن الرجل هو الذي يستمر في العمل أطول فترة ممكنة وذلك في ظل الظروف الصعبة

للحياة، كما أنه هو المسئول الأول عن توفير متطلبات الحياة، ويجب أن يكون الإعفاء أكبر من ذلك بكثير لمواجهة الارتفاع الجنوني فى الأسعار، كما يجب إعادة النظر فى حدود الإعفاء على فترات معينة وذلك على ضوء تغير الظروف وارتفاع الأسعار على أن تؤخذ جميع الاعتبارات فى الحسبان.

وجدير بالملاحظة أن المشرع خفض سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وأيضاً الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وبخصوص الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين فرض المشرع سعراً تصاعداً يبدأ من 10% والحد الأقصى هو 20% والسعر فى ظل القانون القديم كان يتراوح بين 20% والحد الأقصى 32% يفرض على من يزيد دخله عن خمسين ألف جنيه.

كما قام المشرع بتخفيض سعر الضريبة على الأشخاص الاعتبارية من 42% فى ظل القانون القديم إلى 20% فى ظل الجديد. وأيضاً تم تخفيض السعر الضريبي على المبالغ التى يحصل عليها الأشخاص من غير جهات عملهم الأصلية من 20% فى ظل القانون القديم إلى 10% فى ظل القانون الجديد.

ومن الأمور التى هى محل نظر وتقتضى الضرورة الوقوف عندها، وهى ما تشير إليه المادة الرابعة من القانون بخصوص إعفاء المتهربين فى السابق من الضرائب وعدم المسائلة عن الماضى فهذه المادة تقضى بالآتى، يعفى كل شخص من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة عن دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون، وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات وضريبة إضافية وغيرها.

وذلك بالشروطين الآتيين:

أولاً: ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله أو تقديمه لإقرار ضريبي أو خضع لأى شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة الضرائب العامة، أو مصلحة الضرائب على المبيعات.

ثانياً: أن يتقدم الممول بإقراره الضريبي عن دخله عن آخر فترة ضريبية متضمناً كامل البيانات ذات الصلة، وأن يتقدم للتسجيل لدى مصلحة الضرائب على

المبيعات إذا بلغ حد التسجيل، وذلك قبل مضي سنة من تاريخ العمل بهذا القانون، ويسقط الإعفاء إذا لم ينتظم الممول في تقديم إقراراته الضريبية عن دخلة عن الفترات الثلاث التالية:

Every⁽¹⁾ person shall be exempted from settling all tax amounts payable on his/her income and from all amounts of the general sales tax due on the fiscal periods before the effective date of the present law, as well as from the delay charges, fines, surtax, and others connected to such taxes, subject to the following two conditions:

First: *The person shall have not been registered previously, nor submitted a tax return, nor have been subject to any form of fiscal auditing by General Taxation Administration or the Sales Taxation Administration.*

Second: *The taxpayer shall submit his/her tax return on his/her income for the last fiscal period comprising all data related there to, and shall apply for registration with the Sales Taxation Administration if he/she has reached the limit for registration, before the lapse of one year from the effective data of the present law.*

The exemption shall abate if the if the taxpayer fails to submit his/her tax returns on his/her income regularly for the subsequent three fiscal periods.

وهذا السلوك من المشرع الضريبي على طرفي نقيض من تحقيق العدالة ونرى أنه من الأفضل هو تشجيع الملتزمين بالقوانين والتسجيل وسداد الضريبة من خلال

(1) Dr. TAHSEEN AL- SHAZLI, Dr. GALAL METAWI, Tax Accounting 'Faculty of Commerce, Cairo University 2006, p510.

المحاسبة الضريبية والسعر المعقول، وليس المتهربين⁽¹⁾ من الضرائب فالتهرب الضريبي يشكل إخلالاً خطيراً عن التضامن الاجتماعى وإهداراً للعدالة الاجتماعية، وعقبة رئيسية تواجهها الدولة فى مسيرة تحقيقاً لأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

وتعتبر السماح التامة للمتهربين فى السابق من جميع أنواع الضرائب والرسوم والغرامات... الخ بحجة إدخالهم فى المجتمع الضريبي مكافأة للمتهربين من الضرائب، والسؤال الذى يطرح نفسه هو، ماذا عن الممول الملتزم والصادق النوايا والذى حافظ على الصلة الطيبة واستمر فى المفاوضات مع مصلحة ضريبة المبيعات ولم يرفع أية قضايا وهذا الممول أفضل بكثير من المتهربين فى السابق من الضرائب والذى تم إعفائهم من الضرائب كما تقضى المادة الرابعة من القانون الجديد.

الطاقة الضريبية وتحقيق العدالة:

تتأثر الطاقة الضريبية بعدد من العوامل المتعلقة بكل مجتمع، وذلك على ضوء الهيكل الاقتصادى والسياسى والاجتماعى، وتعتبر الطاقة الضريبية عن المتغير التابع والمتغيرات الأخرى هى المتغيرات المستقلة، واصطلاح الطاقة الضريبية اصطلاح قديم يرجع تاريخه إلى القرن الثامن عشر، حيث نادى آدم سميت⁽²⁾ بأن يكون استقطاع الضرائب من أفراد المجتمع وفقاً لمقدرتهم على الدفع، وتتوقف الطاقة الضريبية الفردية⁽³⁾ على حجم دخل الفرد ومصدر دخلة سواء كان من العمل أو من رأس المال، ومن العمل ورأس المال، والطاقة الضريبية مفهوم نسبي⁽⁴⁾ يختلف من مجتمع لآخر، وتتأثر بعدد من العوامل المتشابهة منها ما هو صعب القياس أو صعوبة تحديد تأثيره على الطاقة الضريبية، مثل درجة الوعى الضريبي لدى

(1) د/ محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي، وإجراءات الخصومة الجنائية الضريبية فى القانون المصرى، برنامج المؤتمر الضريبي الحادى عشر، يونيو 2006، ص 63.

(2) محمد محمد هاشم، الطاقة الضريبية ومشاكل قياسها محاسياً، مرجع سابق، ص4.

(3) محمد إبراهيم عبد السلام تركى، استخدام أساليب التحليل الكلى فى تحديد الطاقة الضريبية، مع دراسة تطبيقية فى (ج م ع)، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 1980، ص 15.

(4) محمد إبراهيم عبد السلام تركى، مرجع سابق، ص32.

الممولين، والأثر النفسى للضريبة عليهم ومنها ما لا يمكن تحديد أثاره على الطاقة الضريبية بدرجة كبيرة من الدقة مثل أثر النشاط الحكومى وأثر التغيرات الاقتصادية. وتقضى الضرورة تحقيق عدالة الاستقطاع الضريبى، وقد تعددت الأسس التى تؤدى إلى ذلك، وتعتبر الطاقة الضريبية من أفضل تلك الأسس حيث يكون فرض الضريبة على ضوء يسار الممول وقدرته على الدفع، ويجب مراعاة الطاقة الضريبية للممولين، لأن كل تجاوز لمقدرتهم الضريبية يسبب كثير من المشاكل ويغير من سلوكهم تجاه الضرائب، ويجب أن يتحمل كل ممول العبء الضريبى حسب طاقته الضريبية⁽¹⁾ فالممولين ذوى الظروف المتشابهة تكون مساهمهم الضريبة متساوية، وفى حالة اختلاف الظروف يختلف الاستقطاع الضريبى ويوجد تناسب طردى بين المساهمة الضريبية ومقدار المال الذى يخضع للضريبة.

الطاقة الضريبية فى ظل أحكام الشريعة الإسلامية:

يختلف مفهوم الطاقة الضريبية فى ظل الشريعة الإسلامية عن المفهوم فى ظل القوانين والتشريعات الضريبية، وذلك يرجع إلى الفروق الأساسية بين فريضة الزكاة والضريبة من حيث المفهوم والأهداف التى من أجلها تم فرض الزكاة على المسلمين⁽²⁾، وتختلف الزكاة عن الضرائب اختلافاً كبيراً وذلك لأن الشريعة الإسلامية أحاطت فريضة الزكاة بسياج من الضمانات التى تكفل أدائها والتى من شأنها يجعل المكلفين بها لا يفكرون فى التخلص منها وذلك ليسرها وسهولة أدائها من جهة، ولأنها احد الشعائر الدينية، والتى لا يكتمل إيمان المرء إلا بأدائها تقرباً إلى الله وابتغاء مرضاته من جهة أخرى⁽³⁾.

والزكاة أكثر فاعلية من الضرائب فى تحقيق الأهداف الاجتماعية، وذلك لسعة وكثرة حصيلتها وسهولة تحصيلها، حيث يتم أدائها طواعية انطلاقاً من تحقيق البركة والنماء والطهارة، فالزكاة محددة دون غموض حيث يوجد وضوح تام لميعاد دفعها وطريقة الدفع والقيمة المطلوبة، فهى فريضة فرضها الله سبحانه وتعالى العادل

(1) محمد هاشم، الطاقة الضريبية- مشاكل قياسها محاسبياً، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 1982، ص 69-70.

(2) محمد إبراهيم عبد السلام تركى، مرجع سابق، ص 13.

(3) د/سيد محمد عبد الوهاب، إطار محاسبى مقترح لمواجهة التهرب من الزكاة والضرائب بالتطبيق على جمهورية مصر العربية، مجلة مركز صالح عبد الله، الاقتصاد الإسلامى جامعة الأزهر، العدد الحادى عشر، 1421هـ - 2000م، ص 265.

في حكمه، وألزم بها المسلمين فهي ركنٌ من أركان الإسلام الخمسة، ولقد حدد القرآن الكريم في الآية رقم 60 من سورة التوبة أوجه صرف الزكاة، حيث يقول الله سبحانه وتعالى "إنما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملين عليها والمؤلفة قلوبهم وفي الرقاب والغارمين وفي سبيل الله وابن السبيل فريضة من الله والله عليم حكيم". وهذا التحديد على سبيل الحصر، ولا تغيير ولا تبديل فيها وذلك بعكس ما يحدث في الضرائب.

وتفرض الضرائب بقانون وضعي وذلك بمعدلات تتغير على ضوء الحاجات المتعلقة بالاتفاق العام، وأوجه الإنفاق التي يتم تحديدها من قبل الدولة، ففرض الضريبة من أعمال سيادة الدولة، وعند حلول ميعاد استحقاقها يجب سدادها فوراً ومن حق الدولة أن تتخذ الإجراءات القانونية في حالة التأخر عن سدادها، غير أنه من سماحة الشريعة الإسلامية أنه يمكن تأجيل تحصيل الزكاة وذلك في حالة حدوث ظروف تتطلب ذلك، وسعر الزكاة يتفق مع مقدرة المكلف بها، كما أن تحديد مصارفها يزيد من اطمئنان المكلفين بها⁽¹⁾، وقد أوصى أفضل الخلق (ﷺ) أنه يجب أن تكون العلاقة بين المكلفين بالزكاة وعمال الزكاة علاقة طيبة تعتمد على أساس الحق وأخذ فريضة الزكاة كاملة.

والزكاة أداة خالدة منزلية لتحقيق العدل الاجتماعي الدائم⁽²⁾ في أمة الإسلام بينما الضريبة أداة مؤقتة - نسبياً - ويستخدمها المشرع الوضعي لعلاج أوضاع مؤقتة أثرت على ميزان العدالة الاجتماعية، أو أدت إلى اختلاف توزيع الثروات في المجتمع، ويتضمن وعاء الزكاة المال الطيب لأن الله طيب لا يقبل إلا الطيب، وذلك بعكس الوعاء الضريبي، والزكاة فريضة على كل مسلم ومسلمة تهدف إلى تطهير النفس وإنماء للمال وهي ثابتة ومستقرة في أسعارها لأن حكمها حكم القرآن الكريم الذي يصلح لكل زمان ومكان⁽³⁾ ولقد أدى ذلك إلى إحساس المكلفين بها بعدالة الزكاة وعدم التهرب منها أو التمسك بالتقادم لتسقط على من وجبت عليه، فالزكاة لا

(1) لمزيد من التفاصيل يرجع على د/ يوسف القرضاوي، فقه الزكاة، مؤسسة الرسالة، بيروت، سنة 1981، ص 543
(2) عبد الهادي ميروك عبد الهادي، المحاسبة الضريبية وإمكانيات تطبيقها في مصر، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 1988، ص 142.
(3) د/ بهجت حسنى، المحاسبة الضريبية لكسب العمل بشقية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1979، ص 36.

يسقط الالتزام بها ولا تخضع للتغير أو التبديل، كما يحدث بالنسبة للضرائب، حيث أن الضرائب نظام وضعى بحت، يقتصر على تحقيق أهداف دنيوية متغيرة، وتملك الدول حق فرضها وتحصيلها أو الإعفاء منها ويخضع لها المسلم وغير المسلم، أما الزكاة فريضة ثابتة غير قابلة للتحويل أو التبديل كالضرائب فهي ثابتة دائمة فى نوعها وأنصبتها ومقاديرها⁽¹⁾ مادام فى الأرض إسلام ومسلمون باعتبارها ركنٌ من أركان الإسلام، فى حين تفنقر الضريبة إلى صفة الثبات والدوام فهي متغيرة فى أحكامها وأوعيتها ومقاديرها وفقاً لحاجات الحكومات وفلسفات الدولة.

وجدير بالإشارة⁽²⁾ أن التعاليم الإسلامية لا تمنع من وجود الضرائب عند الحاجة لها فى تنمية المجتمع الإسلامى وتحقيق أهدافه. ولم يعد⁽³⁾ خافياً على احد مدى تفوق النظام الضريبي الإسلامى على غيره من النظم الضريبية المعاصرة لدرجة يصبح معها المقارنة مجحفة وظالمة، فشتان ما بين الصادى والحادى وما بين الأصيل والدخيل، وما بين الثرى والثرى، فالنظام الضريبي الإسلامى يستند فى أصوله وجذوره إلى الشريعة الإلهية الغراء مما يضىف عليها رسوخاً لا تعرفه تلك النظم البشرية اللاهثة وراء التغير والتبديل. فالمنهج الإسلامى يوفر مجموعة من المبادئ التى تنظم فرض الزكاة والتى تحمل فى طياتها الاقتصاد فى نفقات التحصيل والعدالة والملائمة واليقين، وغير ذلك من المبادئ والأسس التى تنظم قواعد فرضها وذلك منذ أكثر من أربعة عشر قرناً من الزمان.

(1) عبد الهادى مبروك عبد الهادى، مرجع سابق، ص 126.
(2) فوزى السيد سليمان الخولى، دور السياسة الضريبية فى تنمية الاستثمار وفقاً لمنهج الاقتصاد الإسلامى، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، 1993، ص 416.
(3) محمد ثابت هاشم، أسس البنيان الضريبي فى المجتمع الإسلامى الحديث، (دراسة مقارنة) رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط 1992، ص 804.

المنهج الكمي وتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط

ماهية النموذج الرياضى الذى يستخدم للتنبؤ فى تقدير متوسط الوعاء الضريبية للنشاط:

تتطلب عدالة الاستقطاع الضريبي مراعاة عوامل وأسس كثيرة، وللطاقة الضريبية دور كبير فى تحقيق هذا الهدف، حيث يؤخذ فى الاعتبار عند فرض الضرائب هذه الطاقة للممولين، ويجب أن يراعى الدقة بقدر الإمكان عند تقدير الطاقة الضريبية، حيث تتأثر بعوامل واعتبارات كثيرة ومتشابكة، منها؛ مقدار المال الذى يخضع للضرائب، وثبات واستقرار هذا المال، ومصدر المال إن كان من العمل أو رأس المال، أو العمل ورأس المال معاً، كما أن الهيكل الضريبي يؤثر على الطاقة الضريبية، ويجب لتقدير هذه الطاقة مراعاة إعتبارات كثيرة منها:

- الظروف المختلفة لحالات الممولين، ويجب دراسة ويبحث هذه الحالات وذلك على ضوء جميع الاعتبارات، وتقتضى الضرورة تقسيم الممولين إلى فئات على ضوء الأنشطة المتباينة ومختلف مصادر الدخل.
- العلاقة بين الطاقة الضريبية والمتغيرات الأخرى، حيث تمثل الطاقة الضريبية المتغير التابع، والمتغيرات الأخرى هى متغيرات مستقلة ويجب بيان ماهية العلاقة بين هذه المتغيرات وذلك من حيث كونها علاقة خطية، أم علاقة غير خطية.
- العوامل والاعتبارات المختلفة التى تؤثر على الطاقة الضريبية، ويجب مراعاة الدقة التامة عند تحديد هذه العوامل والاعتبارات، ويتطلب الأمر ضرورة العمل على التطبيق العملى لنظام بنك المعلومات الضريبي بهدف توفير مختلف المعلومات المؤثرة على الطاقة الضريبية.

وتقتضى الضرورة استخدام تحليل الانحدار المتعدد *Multiple Regression*

Analysis لتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط، على أن يراعى فى هذا الصدد المتغيرات المستقلة للطاقة الضريبية، حيث أن كل ضريبة نوعية عبارة عن متغير

تابع، ويتأثر هذا المتغير بمجموعة من المتغيرات المفسرة⁽¹⁾، وجدير بالإشارة أنه يمكن الاستفادة من الحاسبات الإلكترونية في هذا المجال، وذلك من حيث الدقة المتناهية، والسرعة الفائقة والطاقة الهائلة لتخزين المعلومات، والقدرة الكبيرة للحصول عليها في أى وقت، ونتيجة أن الطاقة الضريبية للمولين تتوقف على عوامل كثيرة منها حجم الوعاء الضريبي، والأسعار الضريبية لهذا سوف يتم بيان النموذج الرياضى الذى يستخدم فى التنبؤ لتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط (Y) وذلك ضوء عدد الممولين (C_1) وهو المتغير المستقل الأول والوعاء الضريبي للمولين (C_1) وهو المتغير المستقل الثانى، ويلاحظ فى هذا الخصوص أن (B_1) عبارة عن معامل الانحدار المرتبط بالمتغير المستقل الأول، (B_2) عبارة عن معامل الانحدار المرتبط بالمتغير المستقل الثانى، وتمثل (A) نقطة تلاقى المحور الرأسى مع خط الوعاء الضريبي للنشاط.

ويمكن على ضوء الرموز السابقة بيان العلاقة بين متوسط الوعاء الضريبي للنشاط وعدد الممولين والوعاء الضريبي للمولين، على أن يلاحظ فى هذا الشأن أن العلاقة بين مختلفة المتغيرات من الدرجة الأولى وعلي الصورة التالية:

$$Y = A + B_1 C_1 + B_2 C_2 \dots\dots\dots(1)$$

ويجمع المعادلة السابقة حتى (N) معادلة يمكن التوصل إلى المعادلة التالية:

$$\sum Y = nA + B_1 \sum C_1 + B_2 \sum C_2 \dots\dots\dots(2)$$

وبقسمة المعادلة الثانية على (N) يمكن بيان المعادلة الثالثة التالية:

$$\bar{Y} = A + B_1 \bar{C}_1 + B_2 \bar{C}_2 \dots\dots\dots(3)$$

وبطرح المعادلة الثالثة من المعادلة الأولى يتم تحديد المعادلة الرابعة التالية:

$$(Y - \bar{Y}) = B_1 (C - \bar{C}_1) + B_2 (C_2 - \bar{C}_2) \dots\dots\dots(4)$$

وبضرب المعادلة الرابعة فى ($C_1 - \bar{C}_1$) يمكن التوصل للمعادلة الخامسة التالية:

(1) أ. د. عبد الباسط أحمد رضوان ، النظام المحاسبى الموحد لشركات وهيئات القطاع العام، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، 1977، ص 165.
ب. محمود عبد الغنى عبد الله، استنباط النماذج الإحصائية لتقدير بعض العوامل المؤثرة على حصيللة الضرائب فى مصر، رسالة ماجستير، غير منشورة، معهد البحوث والدراسات الإحصائية، جامعة القاهرة، 1990، ص 88.

$$(Y - \bar{Y})(C_1 - \bar{C}_1) = B_1(C_1 - \bar{C}_1)^2 + B_2(C_1 - \bar{C}_1)(C_2 - \bar{C}_2) \dots (5)$$

ويضرب المعادلة الرابعة في $(C_2 - \bar{C}_2) \dots$ يتم تحديد المعادلة السادسة التالية:

$$(Y - \bar{Y})(C_2 - \bar{C}_2) = B_1(C_1 - \bar{C}_1)(C_2 - \bar{C}_2) + B_2(C_2 - \bar{C}_2)^2 \dots (6)$$

ويمكن إيجاد قيمة كل من، معامل الانحدار المرتبط بعدد الممولين في النشاط (وهو المتغير المستقل الأول) ومعامل الانحدار المرتبط بالوعاء الضريبي للممولين (وهو المتغير المستقل الثاني) وذلك من واقع التعويض في المعادلة الخامسة والمعادلة السادسة وباستخدام رياضيات المصفوفات *Matrices*، وبعد ذلك يتم تحديد المقدار الثابت (A) للوعاء الضريبي للنشاط، وعلى ضوء قيمة (B_1) وقيمة (B_2) وقيمة (A) يتم تحديد النموذج الرياضي الذي يستخدم في تقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط.

بيان دلالة النموذج الرياضي الذي يستخدم في تقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط:

تقضى الضرورة إجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة للنموذج الرياضي حتى يمكن استخدامه للتنبؤ في تقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط وهذا يتطلب بيان الدلالة الإحصائية للعلاقة الإجمالية بين الوعاء الضريبي للنشاط وعدد الممولين والوعاء الضريبي لهم، هذا بالإضافة إلى ضرورة إختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة لأنه قد يكون لبعض المعاملات دلالة والبعض الآخر ليس له دلالة، لهذا يجب إختبار معنوية المعامل الخاص بعدد الممولين، وإختبار معنوية المعامل الخاص بالوعاء الضريبي لهم، ويتطلب ذلك إعداد جدول تحليل التباين، حيث إن نماذج تحليل التباين⁽¹⁾ هي أدوات إحصائية تستخدم بكثرة لدراسة العلاقة بين متغير تابع ومتغير واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة.

ويتطلب إجراء هذه الاختبارات الإحصائية بيان الآتي:

(¹) جون بتر، ويليام واز رمان، ميخائيل كنز، نماذج إحصائية خطية، إندار تحليل التباين وتصاميم تجريبية، الجزء الثاني- ترجمة د/ أنس إسماعيل وآخرون، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود (1421 هـ - 2000 م) ص 1.
JOHNE, FREUND, "Mathematical Statistics". Fifth Edition Prentice- Hall of India Private- Limited NEW DELHI, (n.d.), PP. 552-553.

1. تحديد مصدر التباين *Source Of Variance* وذلك للعلاقة بين المتغيرات المؤثرة على الوعاء الضريبي للنشاط هذا بالإضافة إلى غير ذلك من مصدر التباين.

2. تحديد إجمالي المربعات المختلفة مثل مجموع المربعات الخاصة بالوعاء الضريبي للنشاط ومتوسط هذا الوعاء لجميع الفترات الضريبية.

3. بيان مختلف درجات الحرية *Degrees Of Freedom* مثل درجات الحرية الخاصة بالعلاقة بين المتغيرات المستقلة والوعاء الضريبي.

4. تحديد متوسط المربعات مثل المتوسط الخاص بالعلاقة بين المتغيرات المختلفة التي تؤثر على الوعاء الضريبي.

5. تحديد ناتج طرح المعادلة الثالثة من المعادلة السابقة التي توضح علاقة الوعاء الضريبي للنشاط وعدد الممولين والوعاء الضريبي لهم ثم ضرب الناتج في الفرق بين الوعاء الضريبي للنشاط ومتوسط هذا الوعاء، وبذلك نحصل على المعادلة التالية:

$$(Y - \bar{Y})^2 = B_1(C - \bar{C}_1)(Y - \bar{Y}) + B_2(C_2 - \bar{C}_2)(Y - \bar{Y}) \dots \dots \dots (7)$$

6. حساب نسبة التباين *Variance Ratio* حيث أنه على ضوء المقارنة بين قيمة (ف) المحسوبة من المعادلة بالقيمة المستخرجة من الجداول الإحصائية، تتحدد ماهية الفروق وذلك من حيث كونها فروق معنوية أم فروق غير معنوية، وبالتالي يتم رفض أو قبول فرض العدم، فإذا كانت قيمة (ف) المحسوبة أكبر من قيمة (ف) المستخرجة من الجداول الإحصائية، فإن الفروق تكون معنوية وتوجد علاقة قوية بين المتغيرات المستقلة والوعاء الضريبي، وبالتالي يتم رفض العدم *Null Hypothesis*.

7. يجب أيضاً اختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة كل على حدة فقد تكون هناك دلالة للعلاقة الإجمالية، وبعض المعاملات ليس له دلالة وفي هذه الحالة يجب استبعاد هذا المتغير، أو يتم استبداله بمتغير آخر يكون له دلالة إحصائية، أو يتم إجراء بعض التعديلات في بيانات هذا المتغير ويتم إجراء هذا الاختبار بمقارنة قيمة (ت) المحسوبة بالقيمة المستخرجة من الجداول

الإحصائية، وإذا كانت قيمة (ت) المحسوبة أكبر من القيمة المستخرجة من الجداول يكونوا للمتغيرات المستقلة دلالة إحصائية بدرجة ثقة معينة، وبالتالي يمكن استخدام النموذج الرياضى للتنبؤ بتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط.

التطبيق العلمى لتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط باستخدام النموذج الرياضى:

يجب لبيان التطبيق العلمى لتقدير متوسط الوعاء الضريبي لإحدى الأنشطة على ضوء النموذج الرياضى الذى تم توضيحه نفترض أن عدد الممولين فى إحدى الأنشطة (C_1) والوعاء لضريبي لهم (C_2) وذلك خلال ثمانى فترات ضريبية على النحو التالى:

- عدد الممولين فى النشاط خلال الفترات الضريبية يساوى (2000 ممول - 3000 ممول - 4000 ممول - 5000 ممول - 6000 ممول - 8000 ممول - 13000 ممول - 15000 ممول) وذلك على الترتيب.
- الوعاء الضريبي للممولين (C_2) خلال مختلف الفترات الضريبية يساوى (3000 جنيه - 4000 جنيه - 5000 جنيه - 6000 جنيه - 7000 جنيه - 11000 جنيه - 20000 جنيه - 24000 جنيه) على الترتيب.
- الوعاء الضريبي للنشاط خلال الفترات الضريبية المختلفة يساوى (42000 جنيه - 60000 جنيه، 70000 جنيه - 88000 جنيه، 95000 جنيه - 145000 جنيه - 240000 جنيه - 268000 جنيه) وذلك على الترتيب.

ويجب لاستخدام النموذج الرياضى لتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط وذلك من واقع البيانات السابقة تحديد الآتى:

- حساب قيمة معامل الانحدار المرتبط بالمتغير المستقل الأول وهو عدد الممولين فى النشاط الذى يخضع للضرائب.
- تحديد القيمة الخاصة بمعامل الانحدار المتعلق بالمتغير المستقل الثانى وهو الوعاء الضريبي لمختلف الممولين.

- إيجاد المقدار الثابت للوعاء الضريبي للنشاط.
 - حساب إجمالي قيمة الوعاء الضريبي للنشاط والتي تساوى 1008000 جنية ومتوسط هذه القيمة وهى 126000 جنية وذلك خلال جميع الفترات الضريبية.
 - تحديد مجموع عدد الممولين فى النشاط والذى يساوى 56000 ممول والمتوسط لهذه القيمة وهو 7000 ممول خلال مختلف الفترات الضريبية.
 - بيان إجمالي الوعاء الضريبي للممولين والذى يساوى 80000 ممول ومتوسط هذه القيمة وهى 10000 ممول خلال الفترات الضريبية.
- ونتيجة أن العلاقة بين الوعاء الضريبي للنشاط يتأثر بعدد الممولين والوعاء الضريبي لهم، وحيث إن العلاقة بين المتغيرات من الدرجة الأولى وعلى الصورة $Y = A + B_1C_1 + B_2C_2$ فإنه يجب لبيان معادلة خط الانحدار المتعدد التي تستخدم فى تقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط إعداد المصفوفة التالية (الأرقام بالمليون).

مصفوفة البيانات المختلفة للفترات الضريبية

$(C_2 - \bar{C}_2)(C_1 - \bar{C}_1)$	$(C_2 - \bar{C}_2)(Y - \bar{Y})$	$(C_1 - \bar{C}_1)(Y - \bar{Y})$	$(C_2 - \bar{C}_2)^2$	$(C_1 - \bar{C}_1)^2$	$(Y - \bar{Y})^2$	الفترات الضريبية
25	588	420	49	25	7056	الفترة الضريبية الأولى
24	396	264	36	16	4356	الفترة الضريبية الثانية
15	280	168	25	9	3136	الفترة الضريبية الثالثة
8	152	76	16	4	1444	الفترة الضريبية الرابعة
3	93	31	9	1	961	الفترة الضريبية الخامسة
1	19	19	1	1	361	الفترة الضريبية السادسة
60	1140	684	100	36	12996	الفترة الضريبية السابعة
122	1988	1136	196	64	20164	الفترة الضريبية الثامنة

كما يجب أيضا بالإضافة إلى المصفوفة السابقة توضيح متجه الصف *Row*

vector التالى (الأرقام بالبلليون).

إجمالي الفترات الضريبية:

$$\frac{\sum(C_2 - \bar{C}_2)(Y - \bar{Y})}{4656} \quad \frac{\sum(C_1 - \bar{C}_1)(Y - \bar{Y})}{2798} \quad \frac{\sum(C_2 - \bar{C}_2)^2}{432} \quad \frac{\sum(C_1 - \bar{C}_1)^2}{156} \quad \frac{\sum(Y - \bar{Y})^2}{50474}$$

ويتم التعويض في المعادلة الخامسة والمعادلة السادسة وذلك من واقع بيانات منتج الصف السابق والذي تم تحديده ويكون ذلك كالآتي:

$$2798 = B_2 258 + B_1 156 \dots\dots\dots(8)$$

$$4636 = B_2 432 + B_1 258 \dots\dots\dots(9)$$

ويمكن وضع المعادلة الثامنة والمعادلة التاسعة على الصورة التالية:

$$\begin{bmatrix} 2798 \\ 4654 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} B_1 \\ B_2 \end{bmatrix} \begin{bmatrix} 258 & 156 \\ 432 & 258 \end{bmatrix}$$

ونتيجة أن مصفوفة المعاملات لا تساوى صفراً فإنه يمكن إيجاد معكوس لها حيث توجد قيمة للمحدد والتي تساوى 828، وبعد ذلك توجد (A^{-1}) أي محور المصفوفة (A) يجعل صفوفها أعمدة، ثم توجد مرافقات هذه المصفوفة، وبقسمة كل قيمة على القيمة الخاصة بالمحدد، فيتم الحصول على معكوس المصفوفة، ثم نضرب هذا المعكوس في طرفي المصفوفات الخاصة بالمعادلة الثامنة، والمعادلة التاسعة، ونتيجة أن ضرب المصفوفة في معكوسها يساوى مصفوفة الوحدة والتي إذا ضربت في أي مصفوفة لا تغير من قيمتها. ويتم إيجاد معادلة خط الانحدار المتعدد الذي يستخدم في تقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط وذلك كالآتي:

$$\begin{bmatrix} 2798 \\ 4656 \end{bmatrix} \begin{bmatrix} \frac{258}{828} & \frac{432}{828} \\ \frac{156}{828} & \frac{258}{828} \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} B_1 \\ B_2 \end{bmatrix}$$

وعلى ضوء المصفوفات السابقة يتم إيجاد جميع القيم التي تستخدم في تحديد معادلة خط الانحدار المتعدد التي تستخدم في تقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط وهذه القيم هي:

- تعتبر القيمة 9.043478 عن معامل الانحدار المرتبط بعدد الممولين في النشاط وهو المتغير المستقل الأول بالنسبة للمتغير التابع وهو الوعاء الضريبي للنشاط.

• وتعتبر القيمة 5.3768115 تشير إلى معامل الانحدار المرتبط بالوعاء الضريبي للممولين وهو المتغير المستقل الثاني بالنسبة للمتغير التابع وهو الوعاء الضريبي للنشاط. ويجب تحديد قيمة المقدار الثابت للوعاء الضريبي للنشاط، ولتحديد هذا المقدار يؤخذ في الاعتبار الآتي:

- متوسط الوعاء الضريبي للنشاط (\bar{Y}) والذي يساوي 126000 جنيه.
- حاصل ضرب قيمة معامل الانحدار المرتبط بعدد الممولين في النشاط في متوسط عدد الممولين (\bar{C}_1) والذي يساوي 7000 ممول.
- قيمة حاصل ضرب معامل الانحدار المرتبط بالوعاء الضريبي للممولين في متوسط الوعاء الضريبي للممولين (\bar{C}_2) والذي يساوي 10000 جنيه.

وبالتعويض في المعادلة التالية يتم إيجاد القيمة الثابتة الخاصة بالوعاء

$$A = \bar{Y} - (B_1\bar{C}_1 + B_2\bar{C}_2) \text{ تساوي للنشاط والتي تساوي}$$

$$A = 126000 - (7000 \times 9.043478) - (10000 \times 5.3768115)$$

وعلى ضوء قيمة المقدار الثابت للوعاء الضريبي للنشاط والتي تساوي

8927.54 جنيه يمكن تحديد معادلة خط الانحدار المتعدد **Multiple**

Regression Analysis التي يتم استخدامها في تقدير متوسط الوعاء الضريبي

للنشاط وهي على النحو التالي:

$$\bar{Y} = 8927.54 + \bar{C}_1 9.04378 + \bar{C}_2 5.3768115 \dots\dots\dots(10)$$

ويتم تقدير قيمة متوسط الوعاء الضريبي للنشاط في معادلة خط الانحدار

المتعدد السابقة بالتعويض بمتوسط عدد الممولين ومتوسط الوعاء الضريبي للممولين.

ويجب إجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة للنموذج الرياضي وذلك لكي يتم

استخدامه في التنبؤ لتقدير الوعاء الضريبي للنشاط، ويتطلب ذلك بيان الدلالة

الإحصائية للعلاقة الإجمالية بين الوعاء الضريبي للنشاط وعدد الممولين والوعاء

الضريبي لهم، هذا بالإضافة إلى اختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة، لأنه

قد يكون بعض المعاملات ليس له دلالة إحصائية ولهذا يجب اختيار معنوية المعامل الخاص بعدد الممولين، واختبار معنوية المعامل الخاص بالوعاء الضريبي للممولين، ولبيان الدلالة الإحصائية الخاصة بالعلاقة الإجمالية يجب إيجاد القيم في المعادلة التالية:

$$\Sigma(Y - \bar{Y})^2 = \Sigma(C - \bar{C}_1)(Y - \bar{Y})B_1 + \Sigma(C_2 - \bar{C}_2)(Y - \bar{Y})B_2 \dots\dots\dots(11)$$

• ويعبر مجموع الطرف الأيسر من المعادلة عن إجمالي مربع الفرق بين الوعاء الضريبي للنشاط ومتوسط هذا الوعاء وذلك خلال الفترات وهذه القيمة تساوي 50474 جنية.

• ويعبر مجموع الطرف الأيمن من المعادلة عن مجموع القيمتين التاليتين: مجموع الفرق بين الوعاء الضريبي ومتوسط هذا الوعاء في الفرق بين عدد الممولين ومتوسط عددهم مضروباً في معامل الانحدار المرتبط بعدد الممولين.

• ومجموع الفرق بين الوعاء الضريبي، ومتوسط هذا الوعاء في الفرق بين الوعاء الضريبي للنشاط، ومتوسط هذا الوعاء مضروباً في معامل الانحدار المرتبط بالوعاء الضريبي وبذلك يكون مجموع الطرق الأيمن يساوي 50338.085.

• والقيمة 135.915 تمثل الفرق بين مجموع الطرف الأيمن ومجموع الطرف الأيسر للمعادلة السابقة والخاصة ببعض قيم المتغيرات المؤثرة على الوعاء الضريبي، والتي تتمثل في عدد الممولين والوعاء الضريبي لهم، ولهذا فإن عدد المتغيرات يساوي ثلاثة، وبالتالي يتكون درجات الحرية *Degree of freedom* تساوي (ج - 1) أي تساوي درجتين، ويكون التباين التقديري الخاص بهذه العلاقة يساوي مجموع خارج قسمة الطرف الأيسر على درجات الحرية، ويلاحظ أن درجات الحرية الخاصة بالفرق بين طرفي المعادلة يساوي (ن - ج) أي يساوي خمسة درجات حرية. وعلى ضوء ذلك يتم إيجاد التباين التقديري، ثم يتم حساب نسبة التباين والذي يساوي 925.91 بدرجات حرية (2 - 5)، وبالكشف في الجداول الإحصائية عن قيمة (ف) بنفس درجات

الحرية السابقة نجدها يساوي 5.7861 لمستوى معنوية 5% وتساوي 13.274 لمستوى معنوية 1% وبمقارنة قيمة (ف) المحسوبة من المعادلة بقيمة (ف) المستخرجة من الجداول الإحصائية يتقرر ما إذا كانت المعادلة تستخدم أو لا تستخدم في التنبؤ بتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط، ونتيجة أن قيمة (ف) المحسوبة أكبر من قيمة (ف) المستخرجة من الجداول الإحصائية، لذلك فإن الفروق تكون معنوية لهذا يتم رفض فرض العدم *Null Hypothesis* والخاص بانعدام العلاقة بين الوعاء الضريبي للنشاط، وعدد الممولين والوعاء الضريبي لهم، لهذا توجد علاقة بين المتغيرات المستقلة والوعاء الضريبي.

- يجب أيضاً إختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة كل على حده، حيث قد يحدث بالرغم من دلالة العلاقة الإجمالية بين المتغيرات المستقلة المؤثرة على الوعاء الضريبي للنشاط أن يكون هناك بعض المعاملات ليس له دلالة، وتقضي بالضرورة في هذه الحالة استبعاد هذا المتغير المستقل أو استبداله بمتغير آخر يكون له دلالة أو تعديل بيانات هذا المتغير حتى يكون له دلالة، ويتم إختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة وذلك بمقارنه قيمة (ت) المسحوب بالقيمة المستخرجة من الجداول الإحصائية، ويكون ذلك كالآتي:
- قيمة (ت) المحسوبة بالنسبة لمعامل المغير المستقل الأول وهو عدد الممولين وذلك لدالة الوعاء الضريبي للنشاط تساوى

$$2.401 = \frac{9.043478}{\sqrt{\frac{432}{828} \times 27.183}}$$

- قيمة (ت) المحسوبة بالنسبة لمعامل المغير المستقل الثانى وهو الوعاء الضريبي للممولين وذلك لدالة الوعاء الضريبي للنشاط تساوى

$$2.376 = \frac{5.37681158}{\sqrt{\frac{156}{828} \times 27.183}}$$

وبالكشف في الجداول الإحصائية عن قيمة (ت) بدرجات حرية (ن - ج) أي بخمسة درجات حرية عند مستوى معنوية 5% نجدها تساوي 2.015.

ونتيجة أن قيمة (ت) المحسوبة لكل معامل من معاملات المتغيرات المستقلة لدالة الوعاء الضريبي للنشاط أكبر من قيمة (ت) المستخرجة من الجداول الإحصائية، لذلك فإن الفروق معنوية، ويمكن رفض فرض العد والخاص بانعدام العلاقة، حيث يكون لجميع المتغيرات المستقلة دلالة وتوجد علاقة بدرجة ثقة 95%.

وبالتالي يمكن استخدام النموذج الرياضي المقترح للتنبؤ بتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط. بالتعويض في النموذج التالي..

$$B_2\bar{C}_2 + B_1\bar{C}_1 + A = \bar{Y}$$

وذلك بمتوسط عدد الممولين، ومتوسط الوعاء الضريبي لهم، فإذا كان المتغير الأول يساوي 10000 ممول، والمتغير الثاني 50000 جنية، فيكون متوسط الوعاء الضريبي للنشاط يساوي $9827.24 + (9.043478 \times 10000) + (50000 \times 5.3768115) = 36802$ جنية.

وجدير بالإشارة أن يجب توافر المعلومات الدقيقة المتعلقة بمختلف المتغيرات، على أن يؤخذ في الاعتبار تغير الظروف، لأن ذلك يؤثر على شكل العلاقة حيث أنه قد تتغير العلاقة الخطية إلى علاقة غير خطية، وكل هذا له انعكاسات على تقدير الوعاء الضريبي، كما يجب تفادي الخطأ في تسجيل البيانات والمعلومات المرتبطة بعدد الممولين وذلك لمختلف مصادر الدخل، كما يجب أن يتم التحديد الدقيق للمتغيرات المؤثرة على الطاقة الضريبية، هذا بجانب ضرورة مراعاة الحالات التي يوجد فيها علاقات بين المتغيرات المستقلة، وهذا الأمر يشار إليه بمصطلح *Multicollinearity* حيث أن هذا يؤثر على الطاقة الضريبية.

خلاصة وتوصيات البحث

يفضل مراجعة سياسة الدعم للتأكد من وصول الدعم لمستحقيه خاصة فى ظل الارتفاع الشديد للأسعار، والعمل على تحسين أحوال المعيشة بأسلوب علمى، ويتطلب الأمر إجراء دراسات علمية ودقيقة وذلك لترشيد سياسة الدعم، والعمل على تشديد الرقابة على جميع مراحل حركة السلع المدعمة، وتقتضى الضرورة مراعاة مواصفات الجودة للسلع المدعمة.

وتختلف النظم الضريبية من دول إلى أخرى ومن عصر إلى آخر، وذلك نتيجة اختلاف الظروف، ويعكس النظام الضريبى مختلف أوضاع الدولة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وقد يناسب نظام ضريبى معين احدى الدول ولكن لا يناسب نفس النظام دول أخرى، والنظم الضريبية فى تغير مستمر وذلك لمواكبة الظروف المختلفة، وتسعى الدول إلى وضع الأنظمة الضريبية التى تخصها حتى يتم تحقيق الأهداف التى تبتغيها من هذه النظم، ولم يعد الهدف من النظام الضريبى قاصراً على القيام بالوظائف التقليدية من تدبير الأموال اللازمة للخزانة العامة، وتحقيق العدالة الاجتماعية، بل أصبح النظام الضريبى يمثل أحد الأدوات الهامة فى توجيه الاقتصاد القومى، والاعتماد عليه فى تشجيع الادخار الاستثمار.

وتقتضى الضرورة تحقيق عدالة الاستقطاع الضريبى، وقد تعددت الأسس التى تؤدى إلى ذلك، وتعتبر الطاقة الضريبية من أفضل تلك الأسس، حيث يكون فرض الضريبة على ضوء قدرة الممول على الدفع، ويفضل مراعاة الطاقة الضريبية للممولين، لأن كل تجاوز للمقدرة الضريبية يسبب كثير من المشاكل، ويغير من سلوكهم تجاه الضرائب، وتختلف مفهوم الطاقة الضريبية فى ظل الشريعة الإسلامية عن المفهوم فى ظل القوانين والتشريعات الضريبية، ويرجع ذلك إلى الفروق الأساسية بين فريضة الزكاة والضريبة، وغنى عن البيان أنه لحق بنظام الضرائب على الدخل فى مصر منذ عام 1939 عدة مراحل مختلفة، وتتضمن هذه المراحل تعديلات كثيرة، وكانت المرحلة الأخيرة بصدور القانون رقم 91 لسنة 2005، وهناك بعض الأمور التى هى محل نظر فى هذا القانون ومن هذه الأمور الآتى:

أولاً: المشرع قد جانبه التوفيق فى عدم إعفاء أجور عمال أجور عمال اليومية من الخضوع للضريبة، حيث أنه فى معظم الأحوال يتم استخدام عمال اليومية

بصورة غير منتظمة وليس بصورة دائمة هذا بالإضافة إلى إنه فى غالب ليس لهم مورد رزق آخر غير عملهم اليومي، ومما يعظم خطورة عدم إعفاء أجور عمال اليومية من الخضوع للضريبة فى ظل القانون الجديد، أنه هذا الإعفاء كان مقررأ بمقتضى المادة رقم (54) من القانون السابق بشرط ألا يكون استخدامهم بصفة دائمة وألا يكون لهم مورد آخر.

ثانياً: تقرر فى القانون رقم 91 لسنة 2005 إعفاءات ضريبة لم يكن لها وجود فى الماضى، مثل إعفاء إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، المملوكة للأفراد والأشخاص الاعتبارية من الخضوع للضريبة، وفى الحقيقة أن المشرع الضريبي قد جامل فئة المستثمرين فى محفظة الأوراق المالية، حيث أنه فى ظل القانون القديم كانت تخضع إيرادات هذه الفئة لضريبة قدرها 32% ولكن فى ظل القانون الجديد أعفيت هذه الإيرادات من الخضوع للضريبة الأمر الذى سوف يؤدى إلى نقض جزء هام من الحصيلة الضريبية للدولة، وهذا بالإضافة إلى ما سوف يترتب على ذلك من عدم العدالة والاختلال فى توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، ويمكن القول أن المشرع الضريبي ما كان له أن يقرر هذا الإعفاء لأن هذا الأمر محل نظر، ويحمل الكثير من علامات الاستفهام، أن المشرع قد أخضع دخل عمال اليومية للضريبة وهذه الفئة تتأثر كثيراً بفرض الضريبة، بينما فئة المستثمرين فى محفظة الأوراق المالية أقل تأثراً بالضريبة من فئة عمال اليومية، وهل من العدالة أن يخضع دخل عمال اليومية للضريبة ويتم إعفاء ناتج تعامل الأفراد والأشخاص الاعتبارية فى بورصة الأوراق المالية من الخضوع للضريبة.

ثالثاً: تبنى المشرع الضريبي فى القانون الجديد اتجاهاً معيناً بالنسبة للإعفاء العائلى وهذا الاتجاه يخالف ما كان مقررأ فى القوانين السابقة، حيث تقرر فى القانون 91 لسنة 2005 عدم التفرقة بين أفراد المجتمع من حيث الاجتماعية وأيضاً من حيث النوع سواء كان الممول رجلاً أو إمرة، ويفضل مراعاة الحالة الاجتماعية لأفراد المجتمع ومراعاة النوع أيضاً لأن الرجل هو الذى يستمر

فى العمل أطول فترة ممكنة وذلك فى ظل الظروف الصعبة للحياة كما الإعفاء أكبر مما تقرر بكثير لمواجهة الارتفاع الجنونى فى الأسعار، كما يفضل إعادة النظر فى حدود الإعفاء على فترات معينة وذلك على ضوء تغيرات الظروف وارتفاع الأسعار على أن يؤخذ فى الحسبان جميع الاعتبارات عند تقرير حدود الإعفاء.

رابعاً: ومن الأمور التى هى محل نظر وتقتضى الضرورة الوقوف عندها ما تشير إليه المادة الرابعة من القانون 91 لسنة 2005 بخصوص إعفاء المتهربين فى السابق من الضرائب فهذه المادة تقتضى بأن يعفى كل شخص من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة عن دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون، وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات وضريبة إضافية وغيرها، بشرط ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله أو تقديمه لإقرار ضريبي أو خضع لأى شكل من أشكال المراجعة الضريبية، وأن يتقدم الممول بإقراره الضريبي عن دخله عن آخر فترة ضريبية، وذلك قبل مضي سنة من تاريخ العمل بهذه القانون، ويسقط الإعفاء إذا لم ينتظم الممول فى تقديم إقراراته الضريبية عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاث التالية. ويمكن القول أنه يفضل تشجيع الممولين الذين يلتزمون بالقوانين ويقومون بسداد الضرائب، فالممول الملتزم والذي يحافظ على وجود علاقة حسنة مع مصلحة الضرائب أفضل من المتهربين من سداد الضرائب فى السابق، وتم إعفائهم من الضرائب كما تقتضى المادة الرابعة من القانون الجديد رقم 91 لسنة 2005، فهذا الأمر محل نظر ويحتمل الكثير من علامات التعجب والاستفهام.

وتقتضى الضرورة استخدام تحليل الانحدار المعتمد **Multiple Regression Analysis** لتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط، على أن يراعى فى هذا الصدد المتغيرات المستقلة للطاقة الضريبية، حيث أن كل ضريبة نوعية عبارة عن متغير تابع، ويتأثر هذا المتغير بمجموعة من المتغيرات المفسرة، ونتيجة أن الطاقة الضريبية للمولين تتوقف على عوامل كثيرة منها الظروف المختلفة

لحالات الممولين والأنشطة المتباينة لهم والأسعار الضريبية وحجم الوعاء الضريبي للممولين، ولقد تم بيان النموذج الذى يستخدم فى التنبؤ بتقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط (Y) وذلك على ضوء عدد الممولين (C_1) وهو المتغير المستقل الأول، والوعاء الضريبي للممولين (C_2) ويمثل هذا المتغير المستقل الثانى، ويلاحظ فى هذا الصدد أن (B_1) عبارة عن معامل المرتبط بالمتغير المستقل الأول، (B_2) عبارة عن معامل الانحدار المرتبط بالمتغير المستقل الثانى، وتمثل (A) نقطة تلاقى المحور الرأسى مع خط الوعاء الضريبي للنشاط وعلى ضوء الرموز السابقة تم بيان العلاقة بين متوسط الوعاء الضريبي للنشاط، وعدد الممولين والوعاء الضريبي لهم، وهذه العلاقة على الصورة التالية.

$$Y = A + B_1 C_1 + B_2 C_2 \dots\dots\dots(1)$$

ويمكن إيجاد كل من معامل الانحدار المرتبط بعدد الممولين فى النشاط، ومعامل الانحدار المرتبط بالوعاء الضريبي للنشاط وذلك باستخدام رياضيات المصفوفات *Matrices* وذلك بالتعويض فى المعادلتين التاليتين:

$$(Y - \bar{Y})(C_1 - \bar{C}_1) = B_1 (C_1 - \bar{C}_1)^2 + B_2 (C_1 - \bar{C}_1)(C_2 - \bar{C}_2) \dots\dots\dots(2)$$

$$(Y - \bar{Y})(C_2 - \bar{C}_2) = B_1 (C_1 - \bar{C}_1)(C_2 - \bar{C}_2) + B_2 (C_2 - \bar{C}_2)^2 \dots\dots\dots(3)$$

ويم بعد ذلك تحديد المقدار الثابت (A) للوعاء الضريبي للنشاط، وعلى ضوء قيمة معامل الانحدار المرتبط بالمتغير المستقل الأول، وقيمة معامل الانحدار المرتبط بالمتغير المستقل الثانى، وقيمة المقدار الثابت وبعد ذلك يتم تحديد النموذج الرياضى الذى تستخدم فى تقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط، وتقتضى الضرورة إجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة حتى يكن استخدامه فى تقدير متوسط الوعاء الضريبي للنشاط، وهذا يتطلب بيان الدلالة الإحصائية للعلاقة الإجمالية بين المتغيرات بين المتغيرات المستقلة المؤثرة على الوعاء الضريبي، وهذا بالإضافة إلى ضرورة اختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة على أن يؤخذ فى الاعتبار تغير الظروف والمعلومات الدقيقة للمتغيرات المختلفة المتعلقة بالطاقة الضريبية، ووجود علاقات بين المتغيرات المستقلة لأن هذا يؤثر فى تقدير الوعاء الضريبي.

الباحث ضوء نتائج البحث إلى التوصيات التالية:

1. يجب القيام بإجراء دراسات علمية دقيقة، وذلك لترشيد سياسة الدعم والتأكد من وصول الدعم إلى مستحقيه.
2. يجب العمل على فرض ضريبة إضافية على جميع الشركات التي تؤدي إلى تلوث البيئة على أن يراعى فى هذا الخصوص أن تكون قيمة الضرائب المفروضة أكبر بكثير من تكاليف المحافظة على البيئة بما يؤدي إلى أداء الدور الاجتماعى لهذه الشركات.
3. يجب توحيد النظم الضريبية فى الدول الإسلامية التي تكون ظروفها متشابهة لأنه سيكون لهذا الأمر آثار إيجابية كثيرة منها ازدهار وتشجيع التجارة البينية بين هذه الدول.
4. توجد بعض الأمور التي هي محل نظر فى ظل القانون الجديد 91 لسنة 2005 ويجب معالجتها على النحو التالى:
 - أ. يجب عدم إعفاء إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المملوكة للأفراد الأشخاص الاعتبارية من الخضوع للضريبة.
 - ب. يجب إعفاء أجور عمال اليومية من الخضوع للضريبة بشرط ألا يكون استخدامهم بصفة دائمة وألا يكون لهم مود آخر.
 - ج. يجب مراعاة الإعفاء العائلى والحالة الاجتماعية لأفراد المجتمع ومراعاة النوع أيضاً، لأن الرجل هو الذى يستمر فى العمل أطول فترة ممكنة وذلك فى ظل الظروف الصعبة للحياة، كما أنه هو المسئول الأول عن توفير متطلبات الحياة، وتقتضى الضرورة أن يكون الإعفاء أكبر مما تقرر فى القانون الجديد بكثير وذلك لمواجهة الارتفاع المستمر فى الأسعار، كما يجب إعادة النظر فى حدود الإعفاء على فترات معينة على أن يؤخذ فى الحسبان جميع الاعتبارات عند تقرير هذه الحدود.
 - د. يجب تشجيع الممولين الملتزمين بالقوانين وسداد الضرائب لأنهم أفضل من المتهربين من سداد الضرائب فى السابق وتم إعفائهم كما تقضى المادة الرابعة من القانون الجديد رقم 91 لسنة 2005، ويجب تشديد

عقوبة التهرب الضريبي وتحصيل المتأخرات الضريبية، وتطوير الإدارة
الضريبية والاهتمام بالقائمين عليها ووضع برامج فعالة للتدريب.

المراجع العربية

كتب:

1. د/ بهجت حسنى، المحاسبة الضريبية لكسب بشقيه العمل، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1979.
2. د/رمزى زكى، مشكلة التضخم، الهيئة المصرية للكتاب، القاهرة، 1980.
3. د/ جلال مطاوع إبراهيم، د/ محمد هشام الحموي، المحاسبة الضريبية، الكتاب الأول - الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2007/2008.
4. د/ جلال الشافعى، مبادئ المحاسبة الضريبية (المبادئ العامة للمحاسبة الضريبية) الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين 2006 - طبقاً للقانون 91 لسنة (بدون ناشر)، 2005.
5. جون بتر، ويليام وازمان، ميخائيل كنز، نماذج إحصائية خطية، انحدار تحليل التباين وتصاميم تجريبية، الجزء الثانى - ترجمة د/ أنس إسماعيل وآخرون، المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، 1421 هـ 2000 م.
6. د/ عبد الباسط أحمد رضوان، النظام المحاسبى الموحد لشركات وهيئات القطاع العام، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة 1927.
7. د/ يوسف القرضاوى، فقه الزكاة، مؤسسة الرسالة، بيروت، 1981.

الرسائل العلمية والدوريات:

1. د/ حازم أحمد ياسين، التكلفة الضمنية ودورها فى تحقيق العدالة الضريبية، محله التكاليف الجمعية العربية للتكاليف، العدد الأول، يناير 1980.
2. د/ جنات فاروق السمالوطى، الآثار الاقتصادية والاجتماعية لسياسة دعم السلع والخدمات فى مصر، رسالة دكتوراه غير منشورة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 1983.

3. د/ حسنين السيد حسنين طه، أثر سياسة دعم السلع الغذائية على سلوك المستهلك المصري، (دراسة ميدانية) رسالة ماجستير غير منشورة - كلية التجارة، جامعة المنوفية، 1987.
4. د/ رمزي زكي، الدعم والتضخم ومستوى معيشة محدودى الدخل في مصر، لجنة دراسة الدعم، رئاسة مجلس الوزراء، القاهرة، 1979.
5. د/ سيد محمد عبد الوهاب، إطار محاسبي مقترح لمواجهة التهرب من الزكاة والضرائب بالتطبيق على جمهورية مصر العربية، مجلة مركز صالح عبد الله - للاقتصاد الإسلامى، جامعة الأزهر العدد الحادى عشر، 1421هـ - 2000م.
6. د/سامى خليل، د/محمد ناجى حسن خليفة، الإصلاح الضريبي في جمهورية مصر العربية جامعة مصر للعلوم والتكنولوجيا، كلية الإدارة والاقتصاد، بحث غير منشور، 2005.
7. د/ على لطفى، ورقة عمل عن ترشيد استخدام الدعم، مجلة مصر المعاصرة، العدد 384، 1981.
8. د/عاطف إبراهيم كامل، أحمد إبراهيم أحمد، دراسة تشخيصية للمشاكل الضريبية في ضوء القانون 91 لسنة 2005، المؤتمر الضريبي الحادي عشر، القاهرة، 2006.
9. د/ عبد الهادى مبروك عبد الهادى، المحاسبة الضريبية إمكانيات تطبيقها في مصر، رسالة دكتوراة، غير منشور، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 1988.
10. د/ فوزى السيد سليمان الخولى، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقاً لمنهج الاقتصاد الإسلامى، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، 1993.
11. د/فوزى حليم رزق، حقيقة سياسة الدعم المباشر للسلع الغذائية وترشيده، المؤتمر العاشر للاقتصاديين المصريين، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسى، القاهرة، 1985.
12. محمود عبد الغنى عبد الله، استنباط أسس النماذج الإحصائية لتقدير بعض العوامل المؤثرة على حصيللة الضرائب في مصر، رسالة ماجستير، معهد البحوث والدراسات الإحصائية، جامعة القاهرة، 1990.

-
13. محمد عمرو عليش، تقييم سياسة الدعم في الاقتصاد المصري خلال الفترة من 1960-1985 رسالة دكتوراة - كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، جامعة القاهرة، 1992.
14. محمد محمد هاشم، الطاقة الضريبية ومشاكل قياسها محاسبياً، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة أسيوط، 1982.
15. محمد نعيم فرحات، تأصيل التهرب الضريبي إجراءات الخصومة الجنائية الضريبية في القانون المصري برنامج المؤتمر الضريبي الحادي عشر، يونيو، 2006.
16. محمد إبراهيم عبد السلام تركي، استخدام أساليب التحليل الكمي في تحديد الطاقة الضريبية، مع دراسة تطبيقية في ج.م.ع - رسالة دكتوراة - غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 1980.
17. محمد ثابت هاشم، أسس البنیان الضريبي في المجتمع الاسلامي الحديث، (دراسة مقارنة) - رسالة دكتوراه، غير منشورة - كلية التجارة أسيوط، 1992.
18. محمد إبراهيم محمود، سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 وأثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، برنامج المؤتمر الضريبي الحادي عشر، يونيو 2006.

1. **TAHSSEN AL-SHAZLL, GALAL METAWI IBRAHIM**
“Tax Accounting“ faculty of commerce, Cairo University,
2006.
2. **TAHSSEN AL-SHAZLL, GALAL METAWI IBRAHM,**
“Tax Accounting II” Faculty of Commerce, Cairo
University, 2007.
3. **JOHNE FREUND, *Mathematical statistics*,** fifth edirtion,
prentice - Hall of India private limited, NEW DELHI.