الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الحقوق
قسم القانون العام

نظام الضريبة الموحدة ومدى إمكانية تطبيقه في سورية

أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في القانون العام

إعداد

سليمان عزيز الفندي

إشراف

الأستاذ الدكتور محمد الحلاق

الأستاذ في قسم القانون العام في جامعة دمشق

٢٠٢٤م

بسم الله الرحمن الرحيم

" قالوا سبحانك لا علم لنا إلا ما علمتنا إنك أنت العليم الحكيم"

صدق الله العظيم

البقرة آية ٣٢

الإهـــــــــداء

إلى من كان وسيبقى في قلبي.....كل الدعاء له بالأمان والسلام.....

.....وطنـــــي الغالي

إلى اليد الحنونة التي باركتني...إلى من ذكرها دائماً في قلبي.....

.....أمـــــي الغالية

إلى رمز العطاء والتضحية.....إلى من نذر نفسه ليوصلنا إلى بر الأمان.....

.....أبـــي الغالي

إلى من أرى فيها المستقبل.....إلى من كانت لي خير سند وعون.....

....ابنتي مارلـــي وزوجتـي العزيزة ديمـا

إلى من كانوا عزوتي في هذه الحياة.....

.....أخوتي و أصدقائي

إلى القلب المحب و الروح النقية....إلى السند.....**كابي**

كلمة شكر وتقدير

نحمد الله العلي القدير الذي يسر لي سبيل العلم وهيأ لي أسبابه وأمدني بالعون لإنجاز هذا البحث، والحمد لله على كل نعمة كانت أو هي كائنة.

في مستهل هذه الدراسة، وعرفاناً منا بالجميل يطيب لي أن أتقدم بخالص الشكر وعميق الاحترام إلى **الأستاذ الدكتور محمد الحلاق** الاستاذ في قسم القانون العام على تكرمه وتفضله بالإشراف على هذه الرسالة، والذي قدم لي من منابع علمه الكثير خلال مسيرة هذا البحث وصولاً إلى صورته النهائية، له مني بالغ التقدير والعرفان وجزاه الله عز وجل خير جزاء، فأسأل الله العلي القدير أن يمن على أستاذي الفاضل بالصحة والعافية والعمر المديد، إنه سميع عليم.....

كما أتوجه بجزيل الشكر إلى **الدكتورة منى إدلبي** التي قدمت لي الكثير من النصح والعون في إنجاز هذا البحث المتواضع نسأل الله لها التوفيق والتيسير.

ونسأل الله الرحمة و السلام لروح الأستاذ الدكتور **محمد رسول العموري** الذي كان له الفضل أيضاً في إعداد هذا البحث، تغمده الله بواسع رحمته وأسكنه فسيح جناته.

وأشكر جميع أساتذتي في قسم القانون العام ، وفي كلية الحقوق بجامعة دمشق على رعايتهم ودعمهم الدائم لي في مسيرتي العلمية لهم مني كل الاحترام و التقدير.

وأشكر جميع زملائي وأصدقائي وكل من خصني بدعاء صادق من القلب.

سليمان

الفهرس

العنوان	رقم
مقدمة	١
الباب الأول **الإطار القانوني لنظام الضريبة الموحدة**	٦
الفصل الأول: الجانب الموضوعي لنظام الضريبة الموحدة	٨
المبحث الأول: النطاق النظري لنظام الضريبة الموحدة	٨
المطلب الأول: ماهية نظام الضريبة الموحدة	٩
الفرع الأول: نشأة الضريبة الموحدة وتعريفها	٩
الفرع الثاني: خصائص نظام الضريبة الموحدة	١٩
المطلب الثاني: الأسس العامة لنظام الضريبة الموحدة	٢٨
الفرع الأول: مسوغات التحول لنظام الضريبة الموحدة	٢٩
الفرع الثاني: مرتكزات تطبيق الضريبة الموحدة	٣٨
المبحث الثاني: مطرح الضريبة الموحدة ونطاقها	**٤٣**
المطلب الأول: مطرح الضريبة الموحدة	٤٤
الفرع الأول: تطور مفهوم مطرح الضريبة الموحدة	٤٥
الفرع الثاني: مطرح الضريبة الموحدة في فرنسا ومصر	٤٦
المطلب الثاني: نطاق الضريبة الموحدة	٥٢
الفرع الأول: النطاق الزمني والمكاني للضريبة الموحدة	٥٣
الفرع الثاني: النطاق الشخصي للضريبة الموحدة.	٥٧

الفصل الثاني: الجانب الإجرائي في نظام الضريبة الموحدة	**٦١**
المبحث الأول: ربط الضريبية الموحدة	**٦٥**
المطلب الأول:الربط الذاتي في نظام الضريبة الموحدة	٦٦
الفرع الأول: ماهية الربط الذاتي في نظام الضريبة الموحدة	٦٦
الفرع الثاني: البيان الضريبي الموحد	٧٢
المطلب الثاني: الأساليب البديلة للربط الضريبي الموحد وإجراءات إعلانه	٧٨
الفرع الأول: أشكال أخرى للربط الضريبي الموحد	٧٨
الفرع الثاني: إجراءات اعلان الربط الضريبي الموحد	٨٥
المبحث الثاني: التحصيل في نظام الضريبة الموحدة	**٨٨**
المطلب الأول: طرق تحصيل دين الضريبة الموحدة	٨٩
الفرع الأول: خصائص تحصيل دين الضريبة الموحدة	٨٩
الفرع الثاني: طرق تحصيل دين الضريبة الموحدة	٩٢
المطلب الثاني: ضمانات تحصيل دين الضريبة الموحدة	٩٧
الفرع الأول: الضمانات القانونية لتحصيل دين الضريبة الموحدة	٩٧
الفرع الثاني: تيسيرات تحصيل الضريبة الموحدة	١٠٢
الباب الثاني **متطلبات تطبيق نظام الضريبة الموحدة في سورية**	١٠٧
الفصل الأول: تقييم نظام الضريبة الموحدة	**١٠٩**
المبحث الأول: المقارنة بين نظام الضريبة الموحدة والنظم الضريبية الأخرى	**١١٠**
المطلب الأول: نظام الضرائب النوعية والمختلط	١١١

الفرع الأول: نظام الضرائب النوعية	١١١
الفرع الثاني: نظام ضرائب الدخل المختلط	١١٧
المطلب الثاني: تقييم نظام الضريبة الموحدة	١٢٠
الفرع الأول: مزايا نظام الضريبة الموحدة	١٢١
الفرع الثاني: سلبيات نظام الضريبة الموحدة	١٣١
المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنظام الضريبة الموحدة في مصر	**١٣٩**
المطلب الأول: تطور النظام الضريبي في مصر	١٤٠
الفرع الأول: مراحل الانتقال لنظام الضريبة الموحدة في مصر	١٤٠
الفرع الثاني: خصائص الضريبة الموحدة في مصر	١٤٢
المطلب الثاني: التنظيم الفني للضريبة الموحدة في مصر	١٤٨
الفرع الأول: مطرح الضريبة الموحدة ونطاقها في مصر	١٤٨
الفرع الثاني: ربط الضريبة الموحدة في مصر وتحصيلها	١٦٣
الفصل الثاني: مدى ملائمة نظام الضريبة الموحدة للتطبيق في سورية	**١٨٣**
المبحث الأول: واقع النظام الضريبي في سورية و نواحي القصور فيه	**١٨٤**
المطلب الأول: مراحل تطور النظام الضريبي في سورية	١٨٥
الفرع الأول: الضريبة على الدخل قبل صدور القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣	١٨٥
الفرع الثاني: الضريبة على الدخل بعد صدور القانون (٢٤) لعام ٢٠٠٣	١٩٣
المطلب الثاني: أوجه القصور في النظام الضريبي في سورية	١٩٧
الفرع الأول: نواحي القصور على الصعيد التشريعي	١٩٨
الفرع الثاني: نواحي القصور على الصعيد العملي	٢٠١
المبحث الثاني: مقومات تطبيق نظام الضريبة الموحدة في سورية	**٢٠٣**

المطلب الأول: مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة في سورية	٢٠٤
الفرع الأول: دواعي الانتقال للضريبة الموحدة في سورية	٢٠٥
الفرع الثاني: شروط تطبيق الضريبة الموحدة في سورية	٢١٣
المطلب الثاني: محاولات التمهيد لتطبيق الضريبة الموحدة في سورية	٢٢٥
الفرع الأول: قانون الضريبة على الايراد العام رقم (١٣٠) لعام ١٩٦١	٢٢٥
الفرع الثاني: مشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل المقترح من قبل وزارة المالية	٢٣٢
الخاتمة	٢٣٩
قائمة المراجع	٢٤٨

الملخص

يعد النظام الضريبي المتبع في أي دولة مؤشراً على مدى قوة ونجاح السياسة الضريبية فيه، فغالباً ما تعتمد الدول النامية على نظام الضرائب النوعية بسبب قصور تشريعاتها وضعف إدارتها وقلة الوعي الضريبي عند أفرادها، في حين تعتمد الدول المتقدمة على نظام الضريبة الموحدة على الدخل الذي ينسجم مع قوتها وتطورها الاقتصادي، وقد آثرنا في هذه الأطروحة تسليط الضوء على نظام الضريبة الموحدة من حيث مفهومها واجراءاتها بشكل عام ، وصولاً إلى تقييمها ودورها في الاصلاح الضريبي وبيان مدى إمكانية تطبيقها في سورية وماهي المقومات المطلوب توافرها في النظام الضريبي السوري ليتمكن من الانتقال إلى تطبيق هذا النظام مع اقتراح الحلول الناجعة لفرض تطبيقه.

كلمات مفتاحية: الضريبة الموحدة، النظام الضريبي، الإدارة الضريبية، المنازعات الضريبية، الربط الضريبي، التحصيل الضريبي، الوعي الضريبي.

المقدمة

يحتل النظام الضريبي مكاناً بارزاً في حياة الدول الاقتصادية، وخاصة إذا كانت الايرادات الضريبية تمثل العائد الأكبر للموازنة العامة، ويعد النظام الضريبي لأي دولة من الدول المرآة التي تعكس التوجهات السياسية والاقتصادية والاجتماعية فيها، حيث يختلف النظام الضريبي بحسب مدى تقدم وتطور الدولة، كما تختلف السياسة الضريبية وطبيعة الإجراءات الضريبية أيضاً في كل دولة عن الأخرى، حيث نجد أن النظام الضريبي في الدول المتقدمة يختلف عن النظام الضريبي في الدول النامية، بل إن النظام الضريبي يختلف في ذات الدولة من وقت لآخر، كما أن نجاح النظام الضريبي في دولة لا يعني إمكانية نجاحه في دولة أخرى.

وحيث أن الهدف الأساسي للتشريعات الضريبية هو حصول الدولة على الإيرادات الضريبية لتمويل الانفاق العام وتحقيق التنمية وتحقيق الرخاء في المجتمع، لذلك تقوم كل دولة باختيار النظام الضريبي الملائم لظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الأمر الذي دفع بعض الدول للاستمرار في تطبيق نظام الضرائب النوعية كما هو الحال في سورية حالياً، حيث تفرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع الدخول سواء كان مصدره العمل أو رأس المال أو العمل و رأس المال معاً، بينما ذهبت بعض الدول باتجاه استكمال نظام الضرائب النوعية بإضافة ضريبة تكميلية على الدخل العام لتصبح أمام نظام ضريبي أكثر تطوراً وهو نظام الضريبة التكميلي " المختلط "، بينما اتجهت الدول الأكثر تقدماً إلى تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل، حيث يستوعب وعاء الضريبة في هذا النظام كافة الدخول لكل مكلف مهما تنوعت مصادره، وباعتبار أن نظام الضريبة الموحدة هو التطور الطبيعي للضريبة على الدخل، ولكون النظام الضريبي المتبع في سورية هو نظام الضرائب النوعية الذي لم يعد يتماشى مع التطور في التشريعات الضريبية المعاصرة بالإضافة لما له من أثر سلبي في تحقيق الإصلاح الضريبي المنشود كونه نظام جامد ومعقد، لذلك كان لا بد لمواكبة التطور الضريبي الحاصل في النظم الضريبية لدى الدول المتقدمة من خلال السعي نحو تغير النظام الضريبي الحالي والانتقال به إلى نظام ضريبي أكثر ملائمة وتطور، و لمَا كان تحقيق هذه الغاية لا يمكن أن يتم إلا باعتماد نظام ضريبي يتوافق مع هذه المتغيرات والتطورات و ذلك من خلال الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل

باعتباره التطور الطبيعي للنظام الضريبي الحالي المطبق في سورية ، حيث أن الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل لا يقتصر على وضع نصوص تشريعية فقط و إنما يقتضي توفير المتطلبات والمقومات اللازمة لنحاجه حتى يصبح التشريع الضريبي الناظم للضريبة الموحدة قابلاً للتطبيق على الواقع في الدول التي تسعى لاعتماده، لهذا لابدَ من التعرَف على ماهية نظام الضريبة الموحدة على الدخل و بيان مفهوم وخصائص هذا النظام ومتطلبات تطبيقه سعياً لتوفير البيئة المناسبة لاعتماده بديلاً عن نظام الضرائب النوعية المطبق حالياً في سورية تأسيساً على أن نظام الضريبة الموحدة هو التطور الطبيعي و الحتمي للأنظمة الضريبة و ليكون هذا النظام خطوة أساسية ومهمة في تحقيق الإصلاح الضريبي المنشود في سورية.

- إشكالية البحث:

تتمثل إشكالية هذا البحث بعدم مراعاة النظام الضريبي الحالي في سورية للحداثة والتطور الضريبي فيما يتعلق بالتوجه نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل باعتباره أحد أهم مستلزمات الإصلاح الضريبي، وأكثرها عدالة كونه يعكس المقدرة الحقيقية لمكلفي ضريبة الدخل ، ومدى قدرتهم على تحمل العبء الضريبي، مما يجعل الانتقال لنظام الضريبة الموحدة أمراً ضرورياً، وانطلاقاً من ذلك تتحدد اشكالية هذا البحث من خلال الإجابة على السؤال التالي : **ماهي دواعي الانتقال من نظام الضرائب النوعية المطبق حالياً في سورية إلى نظام الضريبة الموحدة، و مدى امكانية تطبيق هذا النظام الضريبي في سورية ؟**

أهداف البحث:

- تقديم دراسة تحليلية متكاملة لنظام الضريبة الموحدة على الدخل، حيث تفرض بموجب هذا النظام ضريبة واحدة على كافة الدخول التي يحققها المكلف خلال فترة محددة باعتبارها مطرحاً ضريبياً واحداً، مع توحيد القواعد الفنية التي تفرض بموجبها.
- بيان الآثار الإيجابية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل ، حيث يعد هذا النظام أكثر عدالة من نظام الضرائب النوعية لكونه يفرض الضريبة على كل دخول المكلف ضمن مطرح ضريبي واحد،

وبالتالي تعد المعيار الأمثل لتحديد الأعباء والظروف والمقدرة الحقيقية للمكلف، بالإضافة إلى بيان الآثار السلبية لتطبيق هذا النظام ، ومعوقات تطبيقه وطرق تلافيها ومعالجتها في ضوء الواقع الحالي.

- تقديم دراسة شاملة لمسوغات الانتقال من نظام الضرائب النوعية المطبق حالياً في سورية لنظام الضريبة الموحدة ، مع بيان متطلبات تطبيق الضريبة الموحدة في ظل الواقع الضريبي السوري الحالي، من خلال بيان الاطار النظري لهذا النظام والقواعد الفنية اللازمة لتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل.
- استعراض محاولات المشرع في سورية تمهيد الطرق نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة ، من خلال صدور قانون الضريبة على الايراد العام رقم (١٣٠) لعام (١٩٦١) ، و مشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل المقترح من قبل وزارة المالية في سورية ، و سبب عدم نجاح هذه المحاولات.
- بيان أثر تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل في تحقيق الإصلاح الضريبي وتحقيق الوفرة في الحصيلة الضريبية للدولة، وبالتالي القدرة على التدخل الفعال في الحياة الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.
- تقديم دراسة تحليلية لتجارب بعض الدول التي اعتمدت نظام الضريبة الموحدة، مع بيان الآليات والخطوات التمهيدية التي تم اعتمادها في هذه الدول للانتقال لنظام الضريبة الموحدة.

- أهمية البحث:

يسعى الباحث لأن يحقق البحث اضافة علمية من خلال تقديم دراسة تساعد في الانتقال من النظام الضريبي المعمول به حالياً في سورية إلى تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل، و توحيد الإجراءات الضريبية ، مما يؤثر ايجاباً في المنظومة الضريبية بشكل عام، و يقلل من المنازعات الضريبية والأعباء سواء على الإدارة الضريبية والمكلفين، وبالنتيجة التأثير بشكل ايجابي على الإيرادات الضريبية بشكل خاص ، كما أن الحاجة لتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل تزداد بعد اتضاح المشكلات الاقتصادية والاجتماعية الناجمة عن تطبيق الأنظمة الضريبية المعمول بها حالياً، والمتمثلة بنظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة المختلط

"التكميلي"، حيث أن هذه الانظمة الضريبية أصبحت تعد أنظمة مؤقتة تمهد للانتقال لنظام الضريبة الموحدة على الدخل ، ومن ثم فإن الإصلاح الضريبي في سورية يجب أن يواكب تطور الفكر الضريبي الحديث لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وزج الإمكانات المتاحة في سبيل دعم مسيرة الاقتصاد الوطني وتطويره، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا من خلال الانتقال من النظام الضريبي الحالي إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل.

- منهج البحث:

* **المنهج التحليلي:** اعتمد الباحث على هذا المنهج من أجل استعراض وتحليل كامل لمفهوم نظام الضريبة الموحدة على الدخل ، موضحاً فيه ماهيته وخصائصه وشروط تطبيقه وأثر هذا النظام على هيكلية الإدارة الضريبية و على التزامات وحقوق المكلفين ، و دراسة القواعد الفنية للضريبة الموحدة، مبيناً إيجابيات وسلبيات هذا النظام وطرق تلافيها، ومقومات تطبيقه على أرض الواقع في ظل الظروف الراهنة، كما اعتمد الباحث هذا المنهج لتقديم دراسة تحليلية للواقع الضريبي في الدول التي انتقلت من تطبيق نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة، و من ثم تحليل هذه المعلومات من أجل وضع صورة متكاملة لنظام الضريبة الموحدة .

* **المنهج المقارن:** تناول الباحث هذا المنهج في إعداد و تقديم دراسة مقارنة بين نظام الضريبة الموحدة والنظم الضريبية الأخرى، كما اعتمد الباحث هذا المنهج في عرض ومقارنة تجارب بعض الدول التي قامت باعتماد نظام الضريبة الموحدة على الدخل ، ومراحل الانتقال لتطبيق هذا النظام الضريبي فيها، و بيان مدى ملائمة ونجاح هذا النظام في تحقيق التطور الضريبي لدى الدول المقارنة التي قامت بتطبيقه، وذلك للوصول إلى صيغة نهائية لنظام ضريبي موحد ملائم للواقع في سورية يراعي الوضع الاقتصادي والاجتماعي، مما يمكننا من الاستفادة من تجارب هذه الدول في تلافي آثار وعيوب تطبيق نظام ضريبي جاهز.

* **المنهج التاريخي:** اعتمد الباحث في إعداد هذه الدراسة على المنهج التاريخي في استعراض التطور التاريخي للنظام الضريبي في فرنسا ومصر للتمهيد لتطبيق الضريبة الموحدة، والمراحل التي مرت بها هذه

الأنظمة، كما اعتمد الباحث هذا المنهج لبيان مراحل تطور النظام الضريبي في سورية واستمرار تطبيق نظام الضرائب النوعية مع شرح محاولات المشرع السوري للتحول من نظام الضرائب النوعية الى نظام الضريبة الموحدة.

* **المنهج الاستقرائي:** اعتمد الباحث أيضاً على المنهج الاستقرائي لدراسة مفهوم الدخل في نظام الضريبة الموحدة ، وتحديد الدخل الخاضع للضريبة في هذا النظام الضريبي من خلال استعراض النصوص القانونية المطبقة حالياً في الدول التي أخذت بالضريبة الموحدة ، وجمع التفاصيل التي يقوم عليها هذا النظام الضريبي مبيناً ماهية الضريبة الموحدة من الناحية النظرية والعملية، وشروط تطبيقها، للوصول إلى ملامح و صورة نهائية لنظام ضريبة موحدة قابل للتطبيق في سورية.

وبناء على ما تقدم فإن دراستنا سوف تتناول التعريف بنظام الضريبة الموحدة ومدى إمكانية تطبيقه في سورية وذلك بتقسيم بحثنا هذا على النحو التالي:

- مخطط البحث:

مقدمة

الباب الأول: الإطار القانوني لنظام الضريبة الموحدة.

الفصل الأول: الجانب الموضوعي لنظام الضريبة الموحدة.

الفصل الثاني: الجانب الإجرائي في نظام الضريبة الموحدة.

الباب الثاني: متطلبات تطبيق الضريبة الموحدة في سورية.

الفصل الأول: تقييم نظام الضريبة الموحدة.

الفصل الثاني: مدى ملائمة نظام الضريبة الموحدة للتطبيق في سورية.

الخاتمة.

الباب الأول

الإطار القانوني لنظام الضريبة الموحدة

يعد نظام الضريبة الموحدة على الدخل التطور العلمي والفني لنظم الضرائب بشكل عام، فالنظام الضريبي هو انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمعات، لذلك تسعى معظم الدول لاعتماد هذا النظام من خلال توفير متطلباته وشروط تطبيقه، حيث أنه من الممكن عن طريق تطبيق نظام الضريبة الموحدة، التأثير في البيئة الاقتصادية في الدول التي تطبقه وتوجيهها نحو التنمية من خلال ما يتمتع به هذا النظام من خصائص ومزايا، كما أن الحاجة لتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل تزداد بعد اتضاح المشكلات الاقتصادية والمالية والاجتماعية الناجمة عن تطبيق الأنظمة الضريبية المعمول بها حالياً والمتمثلة بنظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة المختلط" التكميلي"، حيث أن هذه الانظمة الضريبية أصبحت تعد أنظمة مؤقتة تمهد للانتقال لنظام الضريبة الموحدة على الدخل، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هناك بعض الدول سمحت لها ظروفها الاقتصادية والمالية والاجتماعية الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل دون المرور بنظام الضرائب المختلط، على عكس بعض الدول التي لم تسمح لها ظروفها بتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل بشكل مباشر مما اضطرها إلى قبول النظام الضريبي المختلط قبل الانتقال منه إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل، حيث كانت هذه الدول مقتنعة بأن النظام الضريبي المختلط لا يمكن أن يدوم طويلاً، ولمعرفة نظام الضريبية الموحدة لابد لنا من بيان الجانب الموضوعي لنظام الضريبة الموحدة (الفصل الأول) وماهية الإجراءات الخاصة بنظام الضريبة الموحدة من خلال بيان الجانب الإجرائي لهذا النظام في (الفصل الثاني).

الفصل الأول

الجانب الموضوعي لنظام الضريبة الموحدة

على الرغم من اختلاف أنواع الانظمة الضريبية المطبقة في دول العالم واختلاف فرضيتها من حين إلى آخر، إلا أنها كانت ومازالت تُستخدم من أجل تحقيق هدف أساسي وهو تمويل المشاريع الحكومية ورفد الموازنة العامة للدولة لتوفير الخدمات للأفراد والمؤسسات على الصعيد العام، ونظام الضريبة الموحدة مثله مثل باقي أنظمة الضرائب الأخرى فهو لا يبتعد عن هذا الهدف حيث يشكل هذا النظام التطور الطبيعي لنظام الضرائب النوعية، فتطبيق هذا النظام يؤدي إلى شمول الضريبة لكافة فروع الدخل ومصادره، ويخفف من الإجراءات المعقدة في الأنظمة الضريبية الأخرى.

سنتناول في هذا الفصل الجانب الموضوعي لنظام الضريبة الموحدة من خلال بيان النطاق النظري لهذه الضريبة (المبحث الأول) وبيان مطرح الضريبة الموحدة ونطاقها في (المبحث الثاني).

المبحث الأول

النطاق النظري لنظام الضريبة الموحدة

تعد ضريبة الدخل من أهم الضرائب المفروضة في معظم التشريعات الضريبية المعاصرة، وذلك بسبب مواردها الكبيرة وباعتبارها أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة، ويقوم نظام الضريبة الموحدة على أساس فرض ضريبة موحدة على الدخل الشخصي بفروعه كافة أياً كانت مصادره فيتم تجميع الدخول المختلفة ضمن مطرح ضريبي تفرض عليه هذه الضريبة، ولشرح هذا النظام الضريبي لابد لنا أولاً من بيان نشأته وتعريفه والأسس التي يقوم عليها من خلال استعراض الجانب النظري لهذه الضريبة، حيث سنتناول في هذا المبحث الحديث عن نشأة الضريبة الموحدة وتعريفها وخصائصها في (المطلب الأول)، ومن ثم سننتقل لبيان الأسس العامة لهذا النظام الضريبي من خلال استعراض مسوغات الانتقال له و المرتكزات التي يجب توافرها لنجاح تطبيق هذا النظام في (المطلب الثاني).

المطلب الأول

ماهية نظام الضريبة الموحدة

إنَ المجتمعات التي تسعى إلى تحقيق التقدم الاقتصادي عدلت عن تطبيق نظام الضرائب النوعية وأخذت بنظام الضريبة الموحدة تأسيساً على أن الضريبة الموحدة على الدخل هي التطور الطبيعي للنظم الضريبية الأخرى ، حيث أن تطبيقها يؤدي إلى شمول الضريبة لكل فروع الدخل ومصادره وعن طريقها يتم اقتطاع جزء من هذه الدخول بتطبيق المعدل التصاعدي بما يحقق المساواة في إطار من العدالة الاجتماعية حيث تراعى ظروف المكلف الشخصية والعائلية ومركزه المالي، فالضريبة الموحدة تمثل فريضة مالية تتخذ من الدخول الصافية للمصادر كافة مهما تعددت على أن يكون معدل هذه الضريبة موحداً لجميع أنواع الدخل، بالإضافة إلى أن إجراءات تقدير الضريبة الموحدة وفرضها واحدة، أي يتم النظر إلى عناصر دخل المكلف باعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن اختلاف مصادرها، وفي هذا المطلب سنستعرض نشأة هذا النظام الضريبي وتعريفه من خلال الفرع الأول ثم سننتقل لبيان خصائصه في الفرع الثاني وذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول

نشأة الضريبة الموحدة وتعريفها

يعد نظام الضريبة الموحدة مرحلة متطورة من الأنظمة الضريبية حيث يحيط هذا النوع من الأنظمة الضريبية بوضع المقدرة التكليفية للخاضعين للضريبة بشكل كامل، فإذا ما كانت مهمة الضريبة توزيع الأعباء العامة وفق قدرات المكلف الحقيقية على الدفع ، فهذه الضريبة تعد خير معيار للدلالة بشكل واقعي و حقيقي على هذه القدرات، و هذا النظام برغم تطوره واعتماده في الدول المتقدمة إلا أن تطبيقه في أوربا بدأ منذ القرن التاسع عشر ميلادي وهو ما سنبينه من خلال استعراض التطور التاريخي لهذا النظام وفق الآتي:

أولاً- التطور التاريخي لنظام الضريبة الموحدة:

يعتقد البعض أن الضريبية الموحدة لم تظهر إلا قريباً، ولعل ذلك راجع إلى ظهورها بشكل واضح في بعض الدول لا سيما المتقدمة منها، إلا أن ملامح نظام الضريبة الموحدة بدأت بالظهور منذ القرن التاسع عشر، ففي القرنين السابع عشر والثامن عشر نادى اقتصاديو دول أوروبا بضرورة فرض ضريبة واحدة على الإنفاق، حيث طالبوا بفرض ضريبة واحدة على الأرض تأسيساً على أنها المصدر الوحيد للثروات باعتبارها تغل ناتجاً صافياً، وفي مرحلة لاحقة خلال القرن التاسع عشر نادى الاقتصادي الأمريكي (هنري جورج) بالضريبة الواحدة وحبذ أن يكون الريع العقاري مطرحاً لها (الربح الناجم عن المضاربات العقارية لا عن العمل) [١].

و كان نظام الضريبة الواحدة الأسلوب المميز للأنظمة الضريبة البدائية فاقتصر على ضريبة الرؤوس والتي ألزمت كل فرد بدفع قيمة معينة للدولة في فترات مختلفة، ونتيجة التطور و تعدد مصادر الدخل في القرن التاسع عشر نادى كتّاب أخرون بفرض الضريبة الموحدة بدلاً من الضريبة الواحدة على مصادر الدخل الأخرى كالمصانع والمناجم أو مصادر القوى المحركة باعتبارها تستخدم في أوجه النشاط الاقتصادي، وحديثاً يميل أنصار نظام الضريبية الموحدة الى فرض هذه الضريبة على الدخل العام الذي يحققه الفرد خلال السنة من مصادر متعددة[٢].

حيث ظهر مذهب الضريبة الموحدة في بريطانيا وبعض الدول الأوروبية من خلال اتفاق أنصار هذا المذهب على تبرير فرض الضريبة الموحدة بقولهم: إن جميع أنواع الضرائب مهما تعددت مطارحها سوف يدفعها المكلف، لذا من الأفضل توحيد هذه الضرائب في ضريبة واحدة بما أنها ستقتطع من المكلف، بيد أنهم اختلفوا في اختيار المطرح الذي تفرض عليه الضريبة تبعاً للمذاهب الاقتصادية التي تبنوها[٣].

لعلَ فكرة الضريبة الرئيسية التي نادى بها « فوبان» هي التي مهدت الطريق لفكرة الضريبة الموحدة، فقد طالب بإلغاء الضرائب التي كانت قائمة عام (١٨٠٧) وإحلال ضريبة رئيسية محلها، أُطلق عليها ضريبة العشور الملكية على الدخول والأراضي بحيث تفرض بنسبة العشر على محصول الأرض ونسبة العشر على

---

[١] عبد الله أحمد عناني،الضريبة الموحدة وامكانية تطبيقها في مصر، مجلة نادي التجارة، مجلد١٦، العدد ١٨٦، ١٩٨٤، ص٢٣.

[٢] د. زين العابدين ناصر، علم المالية العامة، القاهرة ، دار النهضة العربية، ١٩٧٤، ص١٩٧.

[٣] عبد الباسط علي جاسم الزبيدي، وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي ، دار الحامد ، طبعة أولى ، عمان، ٢٠٠٨، ص٥٥.

الإيرادات الأخرى، ويُعدّ الفيزوقراط أول من نادى بفرض ضريبة موحدة بشكلها البدائي فقد كانت فكرتهم تقوم على أن الأرض هي المصدر الوحيد للإنتاج (الثروة)، وهي وحدها تعطي ناتجاً، في حين برر الاقتصادي الأمريكي «هنري جورج» فرض ضريبة موحدة على الريع العقاري، أي على الزيادة الناتجة من زيادة السكان وانتشار العمران، بأن هذه الضريبة تختص بميزات فهي تحقق الاقتصاد في النفقات وتحقق العدالة الضريبية، وهي واضحة ومنطقية تمكَن المكلف من معرفة ما يقع عليه من عبء مما يجعلها سهلة التحقق بالنسبة إلى الإدارة الضريبية، ولكنها لا تخلو من المساوئ كصعوبة اختيار المطرح الوحيد بسبب الاختلاف حوله كما أن فرض ضريبة واحدة لا يعطي مرونة للسياسة الضريبية، لأنَ الاعتماد على ضريبة واحدة تزعج المكلف لشدة وطأتها فيحاول التهرب منها، وهي لا تصيب إلا جزءاً من الثروة فتكون الحصيلة ضئيلة ولا تحقق أغراض الدولة المعاصرة في السياسة المالية[١].

كما وجدت نظريات أخرى فيما يتعلق بالضريبة الموحدة حيث نادى بعضهم بفرض ضريبة موحدة على المواد الأولية وأخرون على الطاقة، وبعض المؤلفين المعاصرون نادوا بفرض ضريبة على رأس المال، ومنهم من قال أن النظام الضريبي الأمثل هو الذي يعتمد ضريبة أساسية إلى جانب عدد من الضرائب الثانوية.[٢]

وفي معرض حديثنا عن نشأة نظام الضريبة الموحدة لا بد لنا من الحديث عن التطور التاريخي للنظام الضريبي في فرنسا حتى الوصول لتطبيق نظام الضريبة الموحدة، كما أنه لا بد من الإشارة إلى أن دولة مصر كانت السباقة نوعاً ما في الدول العربية إلى بزوغ فجر الاصلاح الضريبي نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية والسياسية بعد حرب (أكتوبر)، حيث أدت هذه الظروف إلى تغييرات في النظام الضريبي فيها وصولاً إلى تطبيق نظام الضريبة الموحدة[٣].

---

[١] ناصر، ١٩٧٤، ص ٥٦.

[٢] د. حسين سلوم، المالية العامة و القانون المالي و الضريبي ،بيروت ، دار الفكر اللبناني ،١٩٩٠، ص ٩٧.

[٣] د .عيسى الشريف، الاجراءات الضريبية الموحدة و مدى امكانية تطبيقها في مصر ، اطروحة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة حلوان٢٠١٩م، ص٦٣.

١- التطور التاريخي للنظام الضريبي في فرنسا:

مر النظام الضريبي في فرنسا بعدة مراحل وصولاً لتطبيق نظام الضريبة الموحدة حيث اقترنت المراحل الأخيرة من العصر الوسيط بظهور الدولة في صورتها الحديثة التي تميزت بازدياد حاجتها لحصيلة ضريبية مناسبة، وقسمت الالتزامات العامة على طبقات المجتمع المختلفة بحيث كان الالتزام بالخدمة العسكرية من نصيب طبقة الأشراف، والالتزام بالخدمة العامة والتعليم من نصيب رجال الدين، والالتزام الضريبي من نصيب عامة الشعب، وقد استمر هذا التوزيع للأعباء العامة حقبة طويلة من الزمن حتى بداية الثورة الفرنسية في أواخر القرن الثامن عشر، التي تأثرت من الناحية الضريبية إلى حد كبير بمبادئ الفيزيوقراط، حيث اعتمد الهيكل الضريبي على الضريبة العقارية وبعض الضرائب المباشرة،، فأقرت الجمعية التأسيسية في عام (١٧٩١) كلاً من الضريبة العقارية، والضريبة المنقولة، وضريبة الباتنتا لإخضاع الأرباح التجارية على أساس القيمة الإيجارية للمسكن أو المحل التجاري، والضريبة على الأبواب والنوافذ، وقد استمرت هذه الضرائب الأربعة فترة طويلة حتى أوائل القرن العشرين، فسميت لقدمها بالعجائز الأربعة، وعلى الرغم من اتجاه المشرع الضريبي في أعقاب الثورة الفرنسية إلى الاستغناء عن الضرائب غير المباشرة، فقد لجأت إليها الحكومة بعد ذلك نظراً لعدم كفاية حصيلة الضرائب المباشرة وقت ذلك لتمويل الانفاق العام المتزايد، فظهرت الرسوم الجمركية وبعض الضرائب على الاستهلاك، بحيث أطرد ازدياد هذه الضرائب إلى الحد الذي أصبحت حصيلتها تفوق حصيلة الضرائب المباشرة. وقد توالت المحاولات لإصلاح النظام الضريبي وفرض ضرائب حديثة أهمها المشروع الذي قدم سنة (١٩٠٧) والذي أدى إلى اصدار القوانين الآتية:

١- القانون الصادر في عام (١٩١٤) المتضمن فرض كل من الضريبة على إيرادات الملكية المبنية، والضريبة على إيرادات القيم المنقولة، واحلالها محل الضريبة العقارية والضريبة المنقولة.

٢- القانون الصادر في عام (١٩١٤) المتضمن فرض ضريبة عامة تكميلية على الدخول بالإضافة إلى الضرائب النوعية الأخرى.

٣- القانون الصادر في عام (١٩١٧) المتضمن فرض ضرائب على الأرباح الزراعية، وعلى الأرباح التجارية والصناعية، وعلى أرباح المهن غير التجارية، وعلى المرتبات والأجور والمعاشات، وعلى إيرادات الديون والودائع والتأمينات التي حلت محل ضريبة البانتتا والضريبة على الأبواب والنوافذ.

وقد أضفت هذه القوانين طابعاً شخصياً على الضرائب المختلفة بصفة عامة، عن طريق ربطها على أساس بيانات المكلفين، والتمييز في المعاملة الضريبية لأنواع الدخول المختلفة، بجانب تطبيق المعدلات التصاعدية بالنسبة للضريبة العامة على الدخل.

واستمرت هذه الضرائب حتى الاصلاح الضريبي الذي أقره البرلمان في ديسمبر سنة(١٩٤٨) باستبدال الضرائب النوعية على الدخل والضريبة العامة على الإيراد بضريبتين موحدتين: الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على الأشخاص المعنويين (الضريبة على الشركات) [١].

وبذلك يرى الباحث أن النظام الضريبي في فرنسا انتقل لتطبيق أحكام الضريبة الموحدة بشكل تدريجي، من خلال تطبيق نظام الضرائب النوعية أولاً ، ومن ثم الانتقال إلى تطبيق النظام الضريبي المختلط من خلال فرض ضريبة على الايراد العام اضافة للضرائب النوعية ، وصولاً إلى عام (١٩٤٨)حيث تم التخلي عن النظم الضريبية السابقة (النوعية و التكميلية) واعتمد على نظام الضريبة الموحدة بشكل نهائي.

٢- التطور التاريخي للنظام الضريبي في مصر:

عرفت الضرائب في مصر [٢] منذ العصر الفرعوني فاليوناني والروماني والإسلامي والمملوكي والعثماني إلى العصر الحديث، وكان فيها قبل صدور القانون رقم (١٤) سنة (١٩٣٩) ضرائب مفروضة على الدخول العقارية المتمثلة في الضريبة على الأطيان الزراعية والضريبة على العقارات المبنية، ومع صدور القانون رقم (١٤) سنة (١٩٣٩) طبق في مصر نظام الضرائب النوعية التي تمثلت في الضريبة على إيرادات رؤوس

[١] د. عصام بشور و د. نور الله نور الله و د. يونس بطريق، التشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، الطبعة السابعة، ٢٠٠٠، ص١١٧.
[٢] د. السيد العربي حسن، الأصول التاريخية للقانون المصري القديم ،القاهرة ،٢٠٠٤،ص١٦٨.

الأموال المنقولة، والضريبة على إيرادات فوائد الديون والودائع والتأمينات والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على المرتبات والأجور ما في حكمها، والضريبة على المهن غير التجارية[١].

ثم صدر بعد ذلك القانون رقم (٩٩) لسنة(١٩٤٩) الذي فرض ضريبة عامة على الإيرادات إضافة للضرائب النوعية أسوة بما هو متبع في التشريع الفرنسي والبلجيكي في ذلك الوقت.

حتى جاء القانون رقم (١٥٧) لسنة (١٩٨١) بتصورات جديدة لضرائب الدخل بهدف تمهيد الطريق لضريبة الموحدة بالرغم من استمراره بالأخذ بالضريبة العامة فقد أكدت مذكرته الإيضاحية على ما يلي:" أما وقد استقر نظامنا الاجتماعي والاقتصادي وتبلورت معالم... كان لابد وأن يعاد النظر في نظامنا الضريبي برمته"[٢]، واستجابة لهذه الضرورات قامت وزارة المالية في مصر بإجراء الدراسات اللازمة لمختلف مكونات النظام الضريبي حتى يأتي هذا النظام معبراً عن الواقع المعاصر سياسياً واجتماعياً واقتصادياً في ذلك الوقت ، وكان هذا القانون يشكل تمهيداً للانتقال لنظام الضريبة الموحدة ، وقد استطاعت مصر في سنة (١٩٩٣) الارتقاء بنظامها الضريبي إلى الضريبة الموحدة محققة بذلك المزيد من العدالة الاجتماعية من خلال صدور القانون(١٨٧) المتضمن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والتي حلت محل الضريبة العامة على الدخل المطبقة بموجب القانون (١٥٧) سنة (١٩٨١) ، و قد جعلت من إيراد المرتبات والقيم المنقولة والأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن غير التجارية ودخول الثروة العقارية مطرحاً لهذه الضريبة، ويتميز القانون الجديد عن سابقه بتوسيعه للقاعدة الضريبة وتبسيط قواعد المعاملة الضريبية وتحسين العلاقة بين المكلف ودائرة الضرائب ، ثم جاءت مرحلة القانون رقم (٩١) لعام(٢٠٠٥) كنتيجة لإيمان الدولة بأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق التنمية والرفاهية الاقتصادية في المجتمع والعمل على علاج التشوهات والنقص الحاصل في القانون الضريبي السابق .

أما في سورية، فلابد من الإشارة إلى أن أول محاولة للتمهيد لتطبيق الضريبة الموحدة كانت في مرحلة الوحدة بين سورية ومصر عندما صدر القانون رقم (١٣٠) تاريخ ١٩٦١/٧/٢٥، و الذي تضمن الضريبة العامة

---

[١] أ.عبد الحميد المنشادي ، قانون الضريبة الموحدة علما و عملا ، القاهرة ، عام ١٩٩٥، ص ٤.

[٢] المذكرة الايضاحية لقانون ضريبة الدخل في مصر رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١.

على الايرادات المستمدة من التشريع الضريبي المصري، وبعدها صدر القانون رقم (٦) لعام (١٩٦٢) الذي أوقف تنفيذ قانون الضريبة على الايراد العام لمدة عام ريثما يتم اجراء الدراسات الفنية والواقعية وبعد ذلك لم يطبق وتم الغاؤه، كما جرت محاولة أخرى بإعداد مشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل من قبل وزارة المالية في الثمانينات ولم يكتب له أن يبصر النور أيضاً، و يعتقد الباحث أن سبب فشل محاولات التمهيد للضريبة الموحدة في سورية يعود إلى عدم تهيئة المناخ الملائم لتطبيقها من خلال توفير متطلبات نجاح هذا النظام الضريبي، وسيتم الحديث عن هذه المحاولات لاحقاً بشيء من التفصيل.

ثانياً – تعريف الضريبة الموحدة:

يقصد بالضريبة بشكل عام بأنها نهج طبيعي لتوزيع النفقات العامة بين الأفراد، وهذا التعريف لا يعتبر سوى دلالة بسيطة لمفهوم الضريبة الذي لايزال مبهماً غير واضح، بسبب اقتران الضريبة بوجود السلطة في المجتمع السياسي منذ أقدم العصور، وتطور مفهومها نتيجة تطور وظائف السلطة السياسية وتحديد أهدافها وفق الفلسفة السياسية والأنظمة الاقتصادية المختلفة.[١]

بينما تعرف الضريبة الموحدة بأنها ذلك النظام الذى يخضع فيه صافي الدخل الكلي الذي يحصل عليه المكلف من مختلف المصادر خلال السنة للضريبة دفعة واحدة، حيث يتم تجميع كافة الدخول الصافية للمكلف من مختلف مصادرها في مطرح واحد، ثم يتم فرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول بمعدل تصاعدي تبعاً لحجم الدخل، وبدون تمييز بين طبيعة أو مصدر الدخل [٢].

ويتم تحديد كل نوع من الإيرادات بأسلوب خاص تبعاً لطبيعته، حيث يستبعد من كل إيراد على حدة كافة التكاليف المرتبطة به مع ملاحظة أن هذا لا يمنع من إعفاء بعض الإيرادات أو جزء منها قبل أن يتم تجميع هذه الإيرادات ويلي ذلك خصم كافة المصروفات الشخصية للمكلف، كأقساط التأمين على الحياة ومصروفات العلاج وغيرها، ثم يخصم من المبلغ المتبقي الإعفاءات المقررة للحد الأدنى اللازم للمعيشة والأعباء العائلية، وما تبقى بعد ذلك يشكل المطرح الذي تفرض عليه الضريبة الموحدة، ووفقا لنظام الضريبة الموحدة فإن المكلف

---

[١] د. محمد الحلاق ، التشريع الضريبي ، منشورات الجامعة الافتراضية السورية ، سورية ، ٢٠١٨، ص٣.

[٢] د. أحمد مصطفى معبد ، التعريف بنظام الضريبة الموحدة ونظم تطبيقها، التشريع الضريبي المصري ،٢٠١٧، ص١٧.

يلتزم بتقديم بيان ضريبي واحد في ميعاد محدد طبقاً للقانون يتضمن ما حققه من دخل خلال السنة الضريبية، مهما تعددت أو اختلفت مصادره، كما إنه يتعامل مع دائرة ضرائب واحدة، سواء بالنسبة للمحاسبة الضريبية أو سداد الضريبة المستحقة ويقوم بسداد الضريبة بمعدل واحد [١].

فالضريبة الموحدة تعني أن الدولة تعتمد في الحصول على المال اللازم لمواجهة مصروفاتها على ضريبة واحدة تشمل كل الدخل، أو تفرض ضريبة رئيسية توجه الى جانبها بعض ضرائب أخرى ثانوية في أهميتها[٢]، وبعبارة أخرى ، فنظام الضريبية الموحدة يقوم على ضريبة واحدة تفرض على موضوع واحد بصفة أساسية (ناتج الأرض أو اجمالي الدخل أو الثروة أو اجمالي الانفاق.. الخ)[٣]، بحيث تفرض الضريبة على الدخل الكلي للمكلف، وقد يقسم مطرح الضريبة الى عدد من أوعية الايرادات، ولكل وعاء أحكامه الخاصة به على حسب نوعية الايراد، وبما يتفق مع مصدره، كما يقصد بها فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو إنفاقه مهما تعددت مطارحه واعتبارها مطرحاً واحداً وبقواعد فنية واحدة من دون تمييز بين هذه المصادر، وهي بهذا المعنى تختلف عن الضريبة الوحيدة التي تمنع وجود ضريبة أخرى بجانبها، أما في الضريبة الموحدة فيتم تجميع مصادر دخل الفرد في مطرح ضريبي واحد وتعامل هذه المصادر وفق قواعد فنية واحدة دون أي تمييز بينها باعتبارها مطرحاً واحداً ، فالضريبة الموحدة تمثل فريضة مالية تتخذ من الدخول الصافية للمصادر كافة مهما تعددت واختلفت مطرحاً موحداً لها، وفي ظل هذا النظام تعامل الدخول معاملة واحدة دون تمييز بينها[٤]، أي يتم النظر الى عناصر دخل المكلف باعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن اختلاف مصادرها ، وقد تعددت التعريفات التي أوردها فقهاء علم الضريبة في توضيح مفهوم الضريبة الموحدة تبعاً لاختلاف الزاوية التي نظر منها كل منهم إلى نظام الضريبة الموحدة وفق الآتي:

---

[١] معبد، ٢٠١٧، ص٢٠.

[٢] د. يوسف شباط ، الموسوعة العربية ، مطرح الضريبة ، القانون المالي ، المجلد الرابع ، ٢٠١٠، ص٤١٦.

[٣] د. على محمود عبد المتعال، أساسيات في علم الضرائب، مطبعة المدني، القاهرة، ١٩٧١، ص ٢٣.

[٤] د. فاضل شاكر الواسطي ، اقتصاديات المالية العامة، ط٢ ، مطبعة اوفسيت الانتصار ، بغداد ، ١٩٧٨ ، ص٢٠١.

– نظر بعض الفقهاء إلى الضريبة الموحدة من زاويتين، (المطرح الضريبي ونسبة الخصم) فعرفها هؤلاء بأنها نسبة ضريبية موحدة تفرض على الدخل الكلي للمكلف بالضريبة[١].

– بينما نظر بعض الفقهاء إليها من زاوية (المطرح فقط) فعرفوها بأنها ضريبة واحدة تفرض فقط على الدخل المتحقق من كل الفروع[٢].

– ومنهم من نظر إليها من زاوية (عمومية المطرح وتوحيده) فخلص بأن المقصود بها الفريضة المالية التي تتخذ من مجموع الدخل مهما اختلفت وتعددت مصادره كمطرح موحد لها[٣].

– كذلك هناك من نظر إليها من زاوية أنها تعتمد على (عنصر الوحدة) فعرفها بأنها: الضريبة التي تعتمد على الوحدة في كل شيء في المطرح والتسوية وإجراءات التحصيل والاستحقاق.

– كما عرفها البعض من زاوية (عمومية المطرح مع التمييز بين مصادره المختلفة) بأن نفرض ضريبة الدخل في ظل هذا النظام على مجموع الدخل الكلي للمكلفين من مصادره المختلفة وأن يقسم مطرح الضريبة إلى عدد من أوعية الإيرادات تختلف أحكام تحديدها مع اختلاف مصادرها[٤].

– وعرفها بعض الفقهاء من زاوية (عمومية المطرح دون التمييز بين مصادر الدخل المختلفة) حيث يتميز هذا النظام بفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل الذي يحققه المكلف من مختلف المصادر، فتقوم الإدارة الضريبية بتحديد الدخل السنوي المستمد من مختلف مصادره ، وتلقى به في مطرح واحد، وتخضعه لضريبة واحدة ذات معدل واحد دون تمييز بين أنواع الدخول[٥].

يسمي بعض الفقهاء الضريبة الموحدة بالضريبة على الدخل العام وبمقتضى هذا النظام تضم الدخول المختلفة التي يحصل عليها نفس المكلف في مطرح واحد تفرض عليه الضريبة وهو ما يعني النظر إلى عناصر دخل المكلف باعتبارها وحدة واحدة بصرف النظر عن اختلاف مصادرها[٦].

---

[1] Marco. First Principles of Finance, London 1950 ،p204.

[٢] د. أحمد جامع ، فن المالية العامة ، دار النهضة العربية. ج١ ، القاهرة ، ١٩٧٠، ص ١٧١.

[٣] د. عبد العال الصكبان ،. علم المالية العامة، دار الجمهورية، بغداد، سنة ١٩٦٧، ج ١ ، ص٢١-٢٢.

[٤] د. علي عباس عباد، النظم الضريبية المقارنة ، مؤسسة شباب الجامعة ، ج ١، عام ١٩٨١ ، ص١١٧.

[٥] محمد طه بدري ، وحمدي النشار ، أصول التشريع الضريبي المصري ، دار النهضة ، (د.ت)، ص٢٠٩.

[٦] د. السيد عبد المولى ، العالية العامة ، دار النهضة المالية، القاهرة ، ١٩٨٩، ص٣٣٥.

كما عرَف البعض الضريبة الموحدة بأنها ضريبة تفرض على جميع الايرادات من مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الربح، وبعض المصروفات التي لها صبغة شخصية وذلك قبل الوصول الى الأرباح الخاضعة للضريبة [١] .

و جاء في تعريف آخر للضريبة الموحدة، بأنها ضريبة تفرض على كافة فروع الدخل التي يحصل عليها الشخص من المصادر المختلفة بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول على الإيراد وبعض المصروفات [٢] .

وعرفها البعض بأنها الضريبة التي تمس مجموع الدخل الذي يحققه شخص فهي ضريبة تركيبية وممكن أن تأخذ شكل مجموع الدخل الذي تحققه الأسرة والذي يطلق عليه السكن ضريبي [٣] .

وفي تعريف آخر جاء بأن الضريبة الموحدة هي المفروضة على دخل الاشخاص الطبيعيين (فتفرض ضريبة سنوية على مجموع دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين) [٤] .

ويشاطر الباحث الدكتور عبد العزيز تعريفه لنظام الضريبة الموحدة بأنه: "نظام يقوم على أساس فرض ضريبة واحدة على جميع الدخول التي حصل عليها المكلف من مختلف مصادره سنة نجوم الدخل، حيث يصبح مطرح الضريبة الموحدة هو الدخل الكلي للفرد من كافة مصادره خلال فترة زمنية معينة مع السماح بخصم إجمالي التكاليف والخصومات التي يسمح بها القانون وصولاً إلى الدخل الصافي الذي يمثل مطرح الضريبة "[٥] .

ويخلص الباحث من التعريفات السابقة للضريبة الموحدة التي أوردها فقهاء القانون الضريبي إلى الآتي:

1 - اتفقت جميع التعريفات على أن نظام الضريبة الموحدة يقوم على توحيد المطرح أي تجميع كافة عناصر الدخل والقائها في وعاء واحد.

2 - اختلفت الآراء حول معدل الخصم وكذلك التمييز بين عناصر الإيرادات المختلفة وحول طبيعة المطرح، هل هو الدخل الإجمالي أم الدخل الصافي.

---

[١] د. حامد دراز، و د. علي عباس عباد، مبادئ الاقتصاد العام، مؤسسة شباب الجامعة ، سنة ١٩٧٥ ، ص٩٩.

[٢] د. حسن أحمد غلاب، الأصول العلمية للضرائب، مكتبة التجارة والتعاون ، سنة ١٩٨٧، ص٢٢.

[٣] د .خالد شحادة الخطيب، و نادية فريد طافش ، الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية ، عمان ، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع ، ٢٠٠٨، ص٤١.

[٤] د. المرسي السيد حجازي، ، النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية للطباعة ، بيروت ،٢٠٠١، ص١٧٩.

[٥] د. عثمان عبد العزيز ، اقتصاديات الضرائب (سياسات نظم في قضايا معاصرة) ، ٢٠٠٧ ، ص١١٧.

وعلى الرغم من الاختلافات السابقة في مفهوم الضريبة الموحدة إلا أن الباحث يرى أن أهم ما يميز الضريبة الموحدة هو خاصية الوحدة في كل شيء حيث تظهر خاصية الوحدة في تلك الضريبة من بدايتها في البيان الضريبي وحتى نهايتها المتمثلة بعملية التحصيل ، وكذلك وحدة الجهة التي تحاسب المكلف عن كافة مصادر دخله، بما يساعد الإدارة الضريبية للنظر إلى المكلف نظرة شاملة ومعرفة حالته الشخصية ومقدرته التكليفية بشكل حقيقي وواقعي ، ومن ثم فإننا نجد أن الفارق بين النظام النوعي ونظام الضريبية الموحدة هو أن الدخل الكلي للمكلف يقسم في ظل النظام الموحد الى أوعية إيرادات نوعية، في حين أن هذا الدخل يقسم في ظل النظام النوعي إلى أوعية ضرائب نوعية [١].

كما يتضح لنا أن الضريبة الموحدة تفرض على الدخل الكلي للمكلف، وقد يقسم مطرح الضريبة الى عدد من أوعية الايرادات، ولكل وعاء أحكامه الخاصة به على حسب نوعية الايراد، وبما يتفق مع مصدره.

الفرع الثاني

خصائص نظام الضريبة الموحدة

لكل نظام ضريبي خصائص تميزه عن غيره من الأنظمة الضريبية، ومن خلال استعراضنا لنشأة الضريبة الموحدة وتعريفها وفقاً لما ذكر سابقاً، فإنه لا بد لنا من بيان الخصائص الرئيسية لنظام الضريبة الموحدة وذلك وفق الآتي [٢] :

أولاً– الوحدة في نظام الضريبة الموحدة:

أهم ما يميز الضريبة الموحدة هو خاصية الوحدة في كل شيء حيث تظهر هذه الخاصية في تلك الضريبة من بدايتها من خلال ربط الضريبة وفق البيان الضريبي الموحد ، وحتى نهاية مرحلة التكليف المتمثلة بعملية التحصيل وذلك وفق الآتي:

---

[١] د. رياض الشيخ، المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، ١٩٧٧، ص ٩٨.

[٢] د. علي سيد عطية محمد، الضريبة الموحدة وإجراءات تطبيقها في مصر، الناشر النادي التجاريين، المجلد ٢٣عدد٢٧٧، القاهرة، ١٩٩٢ ، ص٢٨ .

١- وحدة البيان الضريبي:

وفقاً لنظام الضريبة الموحدة يقدم المكلف بياناً ضريبياً واحداً في الموعد المقرر لتقديم هذا البيان، ويتضمن هذا البيان كافة الدخول أو الإيرادات التي حصلها المكلف خلال السنة الضريبية من كافة مصادرها المختلفة، وهذه الخاصية هي التي تميز نظام الضريبة الموحدة عن نظام الضرائب النوعية الذي تتعدد فيه البيانات التي يقدمها المكلف تبعاً لتعدد مصادر الدخول التي تتطبق عليها الضرائب النوعية المختلفة، والواقع أن هذه الخاصية لوحدة البيان في الضريبة الموحدة تعد ميزة مهمة سواء بالنسبة للمكلف أو بالنسبة للإدارة الضريبية أيضاً[١].

فإذا كان البيان الضريبي بشكل عام يعتبر بأنه "العمل الأول أو الأساسي الذي بواسطته يقر المكلف أو يسلم بالدخول في مجال تطبيق أحد النصوص الضريبية ويتعهد بذلك بأن يجري مع الإدارة حواراً من شأنه أن يسمح لها بأن تحدد على أساس من الصحة والدقة مبلغ الضريبة الواجب دفعه [٢].

فإن تقديم بيان ضريبي موحد يحقق ميزة مهمة من حيث أن المكلف هو الوحيد الذي يعرف جيداً جميع دخوله وذمته المالية وأرباحه ورقم أعماله، وهو وحده أيضاً الذي يستطيع أن يعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة الموحدة مما يسهل بكل تأكيد العمل المثقل على كاهل الإدارة الضريبية والمكلف من حيث تعدد البيانات في غيره من الأنظمة الضريبية [٣] .

٢- وحدة الإدارة الضريبية:

تجدر الإشارة إلى أن تحقيق وحدة الإدارة الضريبية مهمة صعبة وهامة في نفس الوقت، حيث يناط بها تطبيق القانون الضريبي فتنشأ العلاقات الصعبة والمتشابكة مع المكلفين بمختلف فئاتهم وبإمكانياتهم وأنشطتهم المتعددة، كما يناط بهذه الإدارة تحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، وعلى ذلك فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه آثار قد تؤدي إما الى أحكام الرقابة والوصول إلى كل حقوق الخزانة

---

[١] د. أمين عبد التواب شهيب "المشاكل المحاسبية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة في جمهورية مصر العربية ، "رسالة ماجستير في كلية التجارة، جامعة القاهرة، ١٩٨١ ، ص ١٢ وما بعدها.

[2] Claude Gour,Joel Molinier Gérard Tournie "Procédure fiscale"Thémis, 1er éd. Paris 1982.p.22.

[٣] د. رابح رتيب، ضريبة موحدة على الدخل ام ضريبة وحيدة على الإنفاق، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٤ ، ص٣٠٣.

كاملة وإما إلى ضياع كثير من هذه الحقوق وإفلات الكثير من المكلفين وتهربهم من أداء التزاماتهم الضريبية ، وفي نظام الضريبة الموحدة نجد أن المكلف يتعامل مع إدارة ضريبية واحدة لا تتشعب ولا تتعدد بتعدد مصادر الدخول كذلك يكون التعامل مع موظف ضرائب واحد يمكنه أن يتفهم كل ظروف المكلف وكل ما يتعلق بمعاملاته الضريبية مجتمعة مما يحقق ميزة التسهيل على المكلف وعدم ضياع وقته وجهده بين الدوائر الضريبية المتعددة وهذا ما يميز نظام الضريبة الموحدة عن نظام الضرائب النوعية.[١]

٣- وحدة الإجراءات الضريبية:

في نظام الضريبة الموحدة يتم فحص ملف المكلف بشكل كامل بدءاً من البيان الضريبي الموحد لبيان كل ما يحصل عليه المكلف من دخول وإيرادات وحتى عملية تحصيل الضريبة، وبالتالي فإن كل الإجراءات التي تتبع في هذا الصدد تكون واحدة لا تختلف باختلاف الدخول وإنما تقوم بها الإدارة الضريبية في عملية متكاملة دون تكرار لهذه الإجراءات تبعاً لتعدد الدخول أو تعدد الضرائب، و من القواعد الأساسية في نظرية الضريبة التي وصفها (آدم سميث) في كتابه (ثروة الأمم) الاقتصاد في النفقات حيث يستلزم أن تكون إجراءات ربط و تحصيل الضرائب موحدة و بأيسر الطرق بحيث لا تكلف الإدارة الضريبية مبالغ طائلة ، و مراعاة تلك القاعدة يجعل الضريبة ذات فعالية و مورداً هاماً يعتمد عليه دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه[٢].

٤- وحدة المطرح:

يعد تجميع كافة فروع الدخل أو الإيرادات التي تتحقق خلال السنة الميلادية من كافة المصادر المختلفة في مطرح واحد بعد خصم الأعباء والتكاليف اللازمة للحصول على الإيراد وبعض المصروفات الشخصية هو الأساس في نظام الضريبة الموحدة ، وبعبارة أخرى، يتم جمع ما يحصل عليه المكلف من إيرادات الأطيان والمباني والتجارة والصناعة التي يمارسها أو العمل الذي يقوم به ، وتفرض عليها ضريبة موحدة تشمل جميع

---

[١] رتيب، ١٩٩٤، ص٣٠٥.

[٢] د. سوزي ناشد ،(المالية العامة – النفقات العامة – الايرادات العامة –الميزانية العامة)، منشورات الحلبي ، الاسكندرية ، ٢٠٠٦ ،ص ١٢٤.

الايرادات من مختلف المصادر بعد خصم جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الربح، وبعض المصروفات التي لها صبغة شخصية وذلك قبل الوصول الى الأرباح الخاضعة للضريبة [١] .

٥- وحدة المعدل:

ليس المقصود بوحدة المعدل أن يكون معدل الضريبة نسبياً على الدخل، وإنما يقصد به أنه تبعاً لنظام الضريبة الموحدة يكون هناك معدل واحد تصاعدي يطبق على المطرح الضريبي الواحد، والذي يشتمل على كل الدخول أو الإيرادات التي يحصل عليها المكلف، فلا يوجد في هذا النظام الضريبي تعدد في المعدلات الضريبية التي تختلف وفقاً لاختلاف الدخول أو الإيرادات، وإنما هناك معدل تصاعدي يطبق على كافة دخول المكلف مجتمعة مهما كان مصدر هذه الدخول أو تلك الإيرادات، حيث يتم تجميع كافة الدخول الصافية للمكلف من مختلف المصادر في وعاء واحد ثم تفرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول، فمن أجل الوصول إلى مطرح الضريبة الموحدة يتم تقدير الدخل الصافي من كل مصدر بشكل مستقل وفقاً لاعتبارات فنية واقتصادية واجتماعية، ثم يتم تجميع الدخول الصافية في وعاء واحد يخصم منه مبالغ معينة نظير الظروف الشخصية والعائلية ، و بذلك نصل الى المطرح الذي تحسب على أساسه الضريبة الموحدة، كما أن وحدة المعدل هي نتيجة لوحدة المطرح ، فيكون هناك معدل واحد تصاعدي يطبق على مطرح الضريبة الموحدة الذي يشتمل على كافة إيرادات المكلف من الدخول المختلفة مما يعني عدم وجود معدلات متعددة للضريبة وإنما يوجد معدل واحد تصاعدي على كافة دخول المكلف مجتمعة [٢] .

٦- وحدة التحصيل:

وفقاً لهذا النظام فإن المكلف يتعامل أيضاً مع جهة واحدة لسداد الضريبة المستحقة ، حيث يقوم بدفع الضريبة دفعة واحدة أمام جهة تحصيل واحدة، مع الأخذ في الاعتبار ما يكون قد سدده المكلف من مبالغ عن طريق الحجز من المنبع، وهذه السمة تحقق مبدأ أساسي من المبادئ الرئيسية التي يتعين أن تتوافر في أي نظام ضريبي ناجح، وهو الاقتصاد في نفقات الجباية حيث ينبغي على الدولة أن تختار طريقة التحصيل التي تكلفها

---

[١] دراز، و عباد، ١٩٧٥ ، ص٩٩.

[٢] د. حمدية عبد الغفار مهران، الضريبة الموحدة بين الفكر الوضعي والفكر الإسلامي، جامعة عين شمس ،كلية التجارة، عدد١،1995 ، ص٥٧٢.

أقل النفقات لكي يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وبين ما يدخل الى خزانة الدولة أقل ما يمكن، ويترتب على وحدة المطرح في الضريبة الموحدة وحدة إجراءات الربط والتحصيل، فالمكلف في نظام الضريبة الموحدة يتعامل مع جهة واحدة في ربط الضريبية وكذلك سدادها [١] .

ثانياً- شخصية الضريبة الموحدة:

مبدأ شخصية الضريبة من المبادئ الرئيسية التي يتعين على النظام الضريبي مراعاتها عند فرض الضريبة، وفي ذلك مراعاةً لمبدأ العدالة الضريبية التي تقتضي توافق الضريبة مع المقدرة التكليفية للمكلف، بمعنى مراعاة مبدأ المقدرة على الدفع أي قدرة المكلف على دفع الضريبة من دخله أو من ثروته، بحيث لا يترتب عليها أي ضرر في مستوى المعيشة اللائق للمكلف ولأسرته[٢]، وهذا يقتضي الأخذ في الاعتبار كافة التكاليف والنفقات التي يتحملها المكلف في سبيل الحصول على دخله أو على إيراداته وكذلك كافة الأعباء الشخصية والعائلية التي تثقل على كاهل المكلف، كل هذا هو ما نسميه بالشخصية في الضريبة.

والواقع أن الضريبة الموحدة يمكنها أن تحقق هذا المبدأ على أساس أن المكلف يضع في بيانه الموحد كافة الدخول والايرادات التي يحصل عليها ،وكذلك كافة النفقات والتكاليف التي يتحملها بما فيها أعباءه الشخصية والعائلية، وتكون كل هذه البيانات تحت نظر الإدارة الضريبية فتستطيع مراعاة كل ذلك بدقة عند تحديد المطرح الخاضع للضريبة، ومن أهم العناصر التي ينبغي على الإدارة الضريبية مراعاتها تطبيقاً لمبدأ وخاصية شخصية الضريبة الموحدة الآتي:

١- ضمان الحد الأدنى اللازم للمعيشة:

يتمثل هذا الضمان في أن الضريبة ينبغي ألا تمس الحد الأدنى من الدخل اللازم لكل فرد في إطار التضامن الاجتماعي والعدالة الضريبية والاجتماعية والحالة الاقتصادية للمكلف، والحد الأدنى للمعيشة يعني أن الضريبة ينبغي أن تقف عند حد معين من دخل المكلف دون أن تصل إلى الحد الذي يلزم لمعيشة المكلف

---

[١] مهران، ١٩٩٥، ص٥٧٢.

[٢] للمزيد من التفاصيل حول المقدرة التكليفية راجع:

la Capacité contributive nationale et la capacité contributive individuelle en droit fiscal français et en droit fiscal Egyptien "thése de doctort d'Etat en droit.Paris. 1986.

ومعيشة أسرته، ويسمى هذا الحد (الحد المعفى من الضريبة)، وهو بهذا المعنى يقتضى إعفاء هذا الحد من الدخل من أية ضريبة تفرض عليه، وفي الضريبة الموحدة يمكن مراعاة هذا المبدأ عن طريق إعفاء الشريحة الأولى من الدخل من الضريبة باعتبار أن هذه الشريحة الأولى تعتبر حداً أدنى للمعيشة يجب ألا تمسه هذه الضريبة، ويجب أن يكون هذا الحد متفقاً ومتطلبات الحياة المعيشية ومتناسباً مع الظروف والأحوال الاجتماعية في المجتمع [١].

٢- خصم أعباء التكاليف:

ينبغي أيضاً أن يتم خصم كافة التكاليف التي تثقل كاهل المكلف من مجموع دخله العام المكون للمطرح الضريبي فلا يخضع للضريبة الموحدة إلا الدخل الصافي بعد سداد كافة التكاليف المختلفة التي تقع على عاتق المكلف في سبيل تحقيق هذا الدخل [٢].

٣- التصاعد في معدل الضريبة:

التصاعد في معدل الضريبة يعني تقسيم الإيرادات والدخل الى عدة شرائح ، بحيث يسري على كل شريحة من هذه الشرائح معدل محدد و يرتفع كلما انتقلنا إلى شريحة أعلى، والواقع أن مبدأ فرض الضريبة على أساس المقدرة التكليفية للمكلف يتفق مع الضرائب التصاعدية التي تعتبر تطبيقاً لمبدأ المقدرة التكليفية[٣]، غير أن التطبيق العادل والصحيح لهذه الضرائب التصاعدية يجب ألا يكون فيه مبالغة، لذلك فان التصاعدية التي تحقق غرضها هي التصاعدية المعقولة والمعتدلة، حيث أن التصاعدية المغالى فيها ستنتهي إلى مصادرة الشرائح العليا من الدخل مما يمكن أن يؤدي إلى هدم أداة التقدم الاقتصادي الاجتماعي وتصبح التصاعدية معاقبةً لمن يسعى نحو تطوير الاستثمار والابتكار وتعزيز روح العمل [٤].

---

[١] رتيب، ١٩٩٤، ص٣٠٧.

[٢] رتيب، ١٩٩٤، ص٣٠٨.

[٣] د. محمود علي سليمان غريب ، المحاسبة الضريبية ، القاهرة ،١٩٩٣،ص٥٤.

[٤] رتيب، ١٩٩٤، ص٣٠٩.

٤- فرض الضريبة على الدخل الصحيح:

بمعنى أن الإدارة الضريبية حينما تقوم بتقدير مطرح الضريبة لابد أن يكون هذا التقدير حقيقياً معتمداً على الدخل الفعلي للمكلف وليس على أساس المظاهر والعلامات الخارجية أو على أساس التقدير الجزافي، وهذا المعنى يتفق مع نظام الضريبة الموحدة الذي يعتمد على بيان ضريبي واحد يقر فيه المكلف بكافة دخوله وإيراداته مع احتفاظ الإدارة الضريبية بحقها في التحقق والتأكد من صحة وسلامة ما يحوي البيان من معلومات[١]. وهنا يمكن التفرقة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الخاضعين لهذه الضريبة الموحدة من حيث التفرقة بين إيرادات الأشخاص الطبيعيين من جهة وبين إيرادات الأشخاص الاعتباريين من جهة أخرى، و هو ما فعله المشرع المصري عند تطبيق القانون رقم (١٥٧) لسنة (١٩٨١) المتضمن قانون الضرائب على الدخل الذي مهّد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة ، حيث فرق بين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الطبيعيين وبين الضرائب التي يخضع لها الأشخاص الاعتباريين ، وكذلك الحال في فرنسا حيث يشتمل نظام الضريبة الموحدة على الدخل في فرنسا على ضريبتين رئيسيتين هما: الضريبة على إيرادات الاشخاص الطبيعيين وتسري على جميع الأفراد الفرنسيين أو الأجانب المقيمين بفرنسا عن جميع دخولهم بصرف النظر عن مصادرها، والضريبة على الأشخاص الاعتبارية والتي تسري على جميع الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية [٢].

ثالثاً- الضريبة الموحدة عامة:

أي أنها ضريبة تعامل جميع الإيرادات والدخول معاملة واحدة أيا كان مصدرها وأيا كانت طبيعتها ، ومن ثم فإنها لا تميز بينها سواء من ناحية المعدل أو الربط أو التحصيل أو الإعفاء، فالمقصود بالضريبة الموحدة على الدخل هو فرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل من شتى مصادره، سواء كان الدخل ناجماً عن رأس المال أو دخل ناجم عن العمل أو الدخل الناتج من رأس المال والعمل معاً.

---

[١] رتيب، ١٩٩٤، ص ٣٠٩.

[٢] رتيب، ١٩٩٤، ص ٣١٠.

و يترتب على كون الضريبة الموحدة انها ضريبة عامة، حيث تأخذ مجموع دخل المكلف من مصادره المختلفة دون تمييز بين فروع الدخل تبعاً لمصادرها ثم يسمح بخصم مبالغ من الدخل الكلي لا تسري عليها الضريبة، وهذا الخصم نظير الحد الأدنى للمعيشة، والأعباء العائلية، ثم يطبق على ما بقى من الدخل معدل الضريبة التصاعدي.

رابعاً- ضريبة سنوية:

أي أنها ضريبة سنوية تفرض على جميع الدخول والإيرادات من كافة المصادر الخاصة خلال سنة مالية ميلادية ، و قد نصت المادة الخامسة من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) على أن الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ في الأول من يناير وتنتهي في (٣١) ديسمبر من كل عام، كما نصت المادة السادسة من ذات القانون على أن تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في البلد، ويتضح من ذلك أن الضريبة الموحدة على الدخل هي ضريبة سنوية، حيث يحاسب المكلف ضريبياً على صافي دخله المتحقق خلال السنة.

خامساً- ضريبة تفرض على صافي الدخل:

أي تتناول إجمالي الإيرادات التي حصل عليها المكلف خلال سنة ميلادية بعد خصم التكاليف مثل فوائد القروض وديون المكلف والتبرعات وأقساط التأمين على الحياة... الخ[١]، فإذا كان الأصل في طبيعة الضريبة الموحدة على الدخل هو عدم التمييز في المعاملة الضريبية بين فروع الدخل حسب مصادرها، فإن بعض الأنظمة الضريبية قد سمحت بمعاملة بعض الإيرادات معاملة ضريبية هينة، حيث تعفى جزءا منها من الخضوع للضريبة أو تخضعه بمعدل أقل من المعدل الذي يسري على بقية الإيرادات، كما فعل المشرع المصري في القانون رقم ١٨٧ لعام (١٩٩٣) حيث عامل المرتبات بنظام خاص في إطار الضريبة الموحدة من خلال منح بعض الإعفاءات لأصحاب المرتبات مراعاة للبعد الاجتماعي وفرض الضريبة عليهم بمعدلين متصاعدين هما

[١] د.جلال مطاوع ، د. رؤوف عبد المنعم ، المحاسبة الضريبة ، مطبعة الفاروق،القاهرة،١٩٨٧،ص٢٤٧.

٢٠% و٣٢%[١] ، كما أن بعض التشريعات التي تطبق الضريبة الموحدة على الدخل قد تفرق في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الطبيعيين وبين الأشخاص المعنويين.

سادساً- تخفيف العبء الضريبي على المكلفين:

حيث يسير الفكر الضريبي الحديث على فرضية مفادها ضرورة تخفيف العبء الضريبي على المكلف، وهذا الأمر يتحقق من خلال تطبيق نظام الضريبة الموحدة ، حيث يتم في هذا النظام تحديد المعدلات الضريبية وتقرير معاملة ضريبية واضحة وميسرة لجميع المكلفين، وفي هذا النظام يتم تشجع المكلف على الالتزام الطوعي من خلال الأخذ بالبيان الضريبي الموحد كأساس لتقدير المطرح الخاضع للضريبة، مما يقلل من المنازعة بين المكلف والإدارة الضريبية، ويحسن مناخ الاستثمار الوطني والأجنبي في الدولة[٢].

سابعاً- الضريبة الموحدة يسيرة:

من الخصائص التي يتمتع بها نظام الضريبة الموحدة خاصية أنها ضريبة يسيرة للمكلف و الإدارة الضريبية لتلافيها التعدد، يدفع المكلف مرة واحدة وبرقم واحد مقدار ما يجب عليه دفعه من ضريبة خلال سنة كاملة، فهي تحقق ميزة توفير الوقت للمكلف لأنه لن يذهب للدائرة الضريبية إلا مرة واحدة عندما تتم محاسبته فيها وكذلك توفر الوقت على الإدارة الضريبية كون المكلف لن يتردد عليها إلا مرة واحدة[٣]،

ثامناً- تقليل فرص التهرب الضريبي:

تمتاز هذه الضريبة عن نظم ضرائب الدخل الأخرى بأنها قادرة عن طريق أصولها الفنية على تقليل فرص التهرب الضريبي نظراً إلى وضوح هذا النظام وسهولة إجرائه، حيث أن المكلف في ظل نظام الضريبة الموحدة يقدم بيان ضريبي واحد و من ثم فإن ذلك يتيح للإدارة الضريبية فحص مركز المكلف المالي في مجموعه مقارناً بما لديها من بيانات و معلومات عن المكلف مما يسهل التحقق من مدى صحة البيان و بالتالي الحد من فرص التهرب الضريبي[٤].

---

[١] د. رمضان الصديق، قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ٢٠٠٦.أ، ص١٠.
[٢] صديق ، أ،٢٠٠٦، ص ١٣.
[٣] د . السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٩٥، ص١٧.
[٤] عبد الواحد ،١٩٩٥،ص٦٨.

ويعتقد الباحث أن أهم الخصائص التي يتميز بها نظام الضريبة الموحدة هي خاصية الوحدة سواء لجهة وحدة البيان و وحدة المطرح والإدارة الضريبة وصولاً لوحدة الإجراءات في الربط و التحصيل، حيث أن هذه السمة هي التي تميز هذا النظام الضريبي عن غيره من الأنظمة الضريبية الأخرى، فهي ضريبة واحدة تسرى على مجموع فروع الدخل الكلي الصافي للمكلف وبمعدل تصاعدي لا يفرق بين طبيعة الدخل أو مصدره، كما أنها ضريبة تراعي ظروف المكلف ومقدرته على الدفع.

و بعد استعراض مفهوم وخصائص نظام الضريبة الموحدة سننتقل في المطلب الثاني من هذا المبحث لبيان الأسس العامة لهذه الضريبة من خلال بيان مسوغات الانتقال لنظام الضريبة الموحدة وشروطها.

المطلب الثاني

الأسس العامة لنظام الضريبة الموحدة

تعد ضريبة الدخل من أهم الضرائب المفروضة في معظم التشريعات الضريبية المعاصرة، وذلك بسبب مواردها الكبيرة وباعتبارها أفضل مقياس للمقدرة التكليفية، وباعتبار أن نظام الضريبة الموحدة هو التطور الطبيعي للضريبة على الدخل، ولكون النظام الضريبي المتبع في سورية هو نظام الضرائب النوعية الذي لم يعد يتماشى مع التطور في التشريعات الضريبية المعاصرة بالإضافة لما له من أثر سلبي في تحقيق الإصلاح الضريبي المنشود كونه نظام جامد ومعقد، لذلك كان لا بد لمواكبة التطور الضريبي الحاصل في النظم الضريبية لدى الدول المتقدمة من خلال تغيير هذا النظام النوعي والانتقال به إلى نظام ضريبي أكثر ملائمة وتطور، وذلك من خلال تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل وفيما يلي سنبين مسوغات التحول لنظام الضريبة الموحدة في الفرع الأول، ثم سننتقل لبيان مرتكزات تطبيق هذا النظام في الفرع الثاني من هذا المطلب.

الفرع الأول

مسوغات التحول إلى نظام الضريبة الموحدة

على الرغم من وجاهة الأسس التي تقوم عليها الدراسات التي ربطت بين تطور النظام الضريبي والتقدم الاقتصادي، فإنها كانت تقتصر على تتبع مراحل تطور المجتمعات الرأسمالية دون غيرها ، وذلك لافتراضها حدوث هذا التطور وفق نظام ثابت لا تؤثر فيه الظروف المتباينة لهذه المجتمعات التي تحكم تطورها الاقتصادي ، حيث تفترض هذه الدراسات حدوث عملية التطور خلال المراحل التي حددتها ضمن تلك المجتمعات، وهو أمر لم يؤيده واقع النمو الاقتصادي للمجتمعات المختلفة، وبذلك لم تقتصر الدراسات على مجرد إظهار طبيعة العلاقات وأبعادها التي تربط بين النظام الضريبي والهيكل الاقتصادي للدول خلال مراحل نموها ، بل حاولت الوصول إلى صيغة مطلقة لمراحل هذا النمو تؤثر في كل منها صورة معينة للنظام الضريبي باعتبارها نتيجة حتمية لطبيعة المراحل التي تمر بها هذه الدول أو تلك، فدوافع تطور النظام الضريبي في الدول المختلفة لا تقتصر على اعتبارات النمو الاقتصادي فحسب ، بل على عوامل واعتبارات سياسية واجتماعية تشكل في حقيقة الأمر المحرك الأساسي لتطور النظام الضريبي، فالضرائب المختلفة إنما تفرض نتيجة لقرارات تعبر عن الاتجاهات السياسية والاجتماعية التي تتفق وظروف مرحلة النمو الاقتصادي، دون أن يكون لظروف هذه المرحلة في حد ذاتها أثر مباشر لفرضها.[١]

و على الرغم من الاعتراف بتطور النظام الضريبي أو قابليته للتطور، فإن دراسة التطور التاريخي لمختلف النظم الضريبية تبين مدى قوة تأثير التقاليد الفنية والإدارية في الإبقاء على هذه النظم على الرغم مّما قد يطرأ على الهيكل الاقتصادي للمجتمع من تغيرات لا يمكن إغفال مدى عمقها في مقاومة أي اتجاه يستهدف إحداث تعديل أو إصلاح للنظام الضريبي، وهو ما يمكن تسميته بجمود النظام الضريبي.

و في سورية يعود نشوء النظام الضريبي فيها لبدايات القرن العشرين (فمثلاً رسم المواشي الذي ألغي في ٢٠٠٤/٢/١٤، يعود إلى عام (١٩٢٨)، ومع فجر الاستقلال بدأت معالم النظام الضريبي السوري بالتبلور،

[١] د. محمد الحلاق ، النظام الضريبي ، الموسوعة العربية، القانون المالي ، المجلد الرابع ، ٢٠١٠، ص٤٣٥.

حيث صدرت تشريعات عديدة في ذلك الوقت أقرت بفرض ضرائب ورسوم جمركية وفي العقود التي تلت صدرت تشريعات أخرى أضافت ضرائب و رسوماً جديدة أو عدلت الضرائب والرسوم القديمة.

وينص دستور الجمهورية العربية السورية لعام(٢٠١٢) في المادة الثامنة عشر منه على أنه "لا يجوز إحداث ضريبة أو تعديلها أو إلغاؤها إلا بقانون"، كما نص الدستور على منح سلطة إقرار القوانين إلى مجلس الشعب باعتباره يمثل فئات الشعب كافة.

وفي أواخر عام (٢٠٠٣) بدأت في إطار مسيرة التطوير والتحديث مرحلة جديدة من تطوير النظام الضريبي وتحديثه، فقد صدر القانون رقم /٢٤/ لعام (٢٠٠٣) المتضمن (قانون ضرائب الدخل)، وحل محل القانون /٨٥/ لعام (١٩٤٩) وصدر القانون رقم /٢٥/ لعام (٢٠٠٣) المتضمن (قانون الاستعلام الضريبي)، ثم تتالى صدور القوانين والتشريعات الحديثة في قطاع الضرائب والرسوم ليصل عدد هذه التشريعات الجديدة إلى نحو ٣٠ نصاً تشريعياً حديثاً، وجميع هذه التشريعات نافذة حالياً، لعل أهمها القانون رقم /٦١/ لعام(٢٠٠٤) المعروف باسم قانون رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي حل محل المرسوم التشريعي رقم /١٨/ لعام (١٩٨٧)، والمرسوم التشريعي رقم /٥٦/ لعام (٢٠٠٤) الذي حل محل قانون ضريبة التركات رقم /١١٢/ لعام (١٩٥٢) وقانون رسم الطابع الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /٤٤/ لعام (٢٠٠٥) الذي حل محل القانون رقم /١/ لعام (١٩٨١)، والمرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام (٢٠٠٦) المتضمن قانون ريع العقارات والعَرَصات الذي حل محل مجموعة من القوانين التي كانت تنظم فرض هذه الضريبة وتحصيلها[١].

وعلى الرغم من كثرة التعديلات الحاصلة في نظام الضرائب النوعية إلا أن هذا النظام بقي يمثل المرحلة الأولى والأقدم من مراحل تطور النظم الضريبية ، لذلك كان لا بد لمواكبة التطور الضريبي الحاصل في النظم الضريبية لدى الدول المتقدمة من خلال تغييره والانتقال به إلى نظام ضريبي أكثر ملائمة وتطور من خلال اعتماد نظام الضريبة الموحدة، وبالتالي ظهرت بعض المقتضيات التي سوغت الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة ومن أهمها:

[١] الحلاق، ٢٠١٠، ص ٤٣٦.

أولاً– مقتضيات العدالة الضريبية:

تعمل النظم الضريبية على تحقيق العدالة الضريبية من خلال توزيع الأعباء المالية في المجتمع، فيكون هناك تناسب بين ما يدفعه الفرد من ضرائب وبين مقدرته على الدفع، أي يدفع الفرد الضرائب بما يتناسب مع مقدرة دخله التكليفية، وتحقق الضريبة الموحدة هذه الغاية بسهولة أكثر من الضرائب النوعية لأن تجميع إجمالي الدخل من المصادر كافة يعد أفضل معيار للوقوف على المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف[١]، و تحقيق العدالة الضريبية أمر يشغل بال المشرعين و المكلفين على السواء، وكما يقول البعض فإن الضمير العام مشغول بأمر إعادة توزيع عبء الضريبة أكثر من انشغاله بالرقابة على المصروف العام.

وقد أصبحت فكرة العدالة أحد العناصر الرئيسية في أي نظام ضريبي ناجح حتى يكتب له البقاء، بل إن البعض جعل فكرة العدالة تتصدر قائمة المبادئ الواجب مراعاتها في الضريبة الناجحة.

وتتنازع فكرة العدالة الضريبية مع فكرة المساواة في التضحية أو ما يسمى بالحد الأدنى لعدم الاستعمال، ومهما اختلفت مقاييس المساواة في التضحية أو الحد الأدنى لعدم الاستعمال فإن المحاولات العديدة للاقتراب من مبدأ العدالة الضريبية قد تركزت في عناصر أربعة هي إعفاء جزء من الدخل لا تسرى عليه الضريبة، وإدخال التصاعد في المعدل الضريبي حتى تتحمل الدخول الكبيرة ضرائب أكبر، ومراعاة مصادر الدخل، وأخيراً مراعاة الظروف المحيطة بالمكلف من حيث الوضع الاجتماعي والمسؤوليات الشخصية والديون أو الالتزامات وهذه العناصر يحققها نظام الضريبة الموحدة بطبيعته، الأمر الذي لا يمكن تحقيقه كاملاً في ظل نظام الضرائب النوعية على الدخل خاصة وأن مقدرة المكلف على الدفع لا يمكن تقديرها إلا بالنظر إلى مجموع إيرادات المكلف من جميع مصادرها، وعلى هذا الأساس يمكن تحديد ذلك الجزء من الدخل الذي يعفى من الخضوع للضريبة كما يمكن تحديد مدى التدرج في المعدل الضريبي من حيث الشرائح ومن حيث السعر أيضاً، كما يمكن النظر إلى الظروف المحيطة بالمكلف وتحديد ما يسمح بخصمه من الالتزامات والديون وغيرها على ضوء دخله الكلي الصافي، أما مراعاة مصدر الدخل في التكليف فإنه لم يعد لها أهميتها التي كانت لها في الماضي حيث كان

---

[١] - د أحلام علي الشيخ، نظام الضرائب النوعية و الضريبة على الايراد العام ، رسالة ماجستير ، كلية الإقتصاد ، جامعة دمشق١٩٩٩.ص١٢٢.

البعض يرى أن الدخل الناتج من العمل مهدد بالفناء، ولكن نظرا لما أحيط به الدخل الناتج من العمل من ضمانات ورعاية أضفت عليه من الثبات والضمان ما قد يفتقر إليه الدخل الناتج من رأس المال فإنه لم يعد هناك مبرر لهذه التفرقة في الأوقات الحاضرة.

مع الإشارة إلى أنه في نظام الضرائب النوعية على الدخل قد يسمح بإدخال هذه العناصر، فيسمح بإعفاء جزء من أحد فروع الدخل من الخضوع للضريبة النوعية، كما يمكن تطبيق معدلات تصاعدية، ولكن ذلك يعتبر تطبيقا خاطئا وطريقاً لا يمكن أن يوصل إلى العدالة الضريبية المنشودة، وذلك لأن الاعفاء الجزئي من الدخل لا يقع صحيحاً إلا بمراعاة الدخل الكلي للمكلف، وكذلك الحال بالنسبة للتصاعدية في المعدل الضريبي ، وهكذا تكون الضريبة الموحدة على الدخل قادرة على القيام بدور فعال في تحقيق العدالة الضريبية الأمر الذي يعجز عن تحقيقه نظام الضرائب النوعية على الدخل[١].

والضريبة الموحدة تحقق العدالة الضريبية الأفقية والرأسية، ففي العدالة الأفقية للعبء الضريبي يعامل الأفراد ذوي الأوضاع المالية المتساوية معاملة ضريبية متساوية أيضاً، ويتحقق ذلك بالنظر إلى تطبيق إعفاء واحد، لأن تعدد الإعفاءات يخل بهذا المبدأ، وفي العدالة الرأسية يتضمن معاملة ضريبية مختلفة للأفراد ذوي الأوضاع المالية المختلفة ويتحقق ذلك بتطبيق المعدل التصاعدي على مجموع الدخل[٢].

ثانياً- تحفيز التنمية الاقتصادية:

بعد تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية، وما نتج عن ذلك من آثار اقتصادية متعددة ومعقدة، جعل الدولة تستخدم الوسائل المالية المختلفة لتنفيذ سياستها الاقتصادية العامة ومن أهم هذه الوسائل الضريبة لما لها من تأثير كبير في توجيه الاستثمارات وتنمية بعض القطاعات الانتاجية، كما أنها تؤثر في الادخار والاستهلاك والتضخم والانكماش النقدي[٣].

---

[١] د . مصطفى محمد الصباغ ،الاعتبارات الاقتصادية في الضريبة الموحدة على الدخل ،الاسكندرية ، الطبعة الأولى، ص ٥٦.

[٢] الشيخ ،١٩٩٩، ص١٢٢.

[٣] د. محمد الحلاق ، د. عبد الهادي الحردان ، دراسات في التشريع الضريبي ،منشورات جامعة دمشق ، كلية الحقوق،٢٠١٤، ص ١٢١.

ويعد تحفيز التنمية الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة المعاصرة، ويتجلى تحفيز التنمية في إتاحة فرص استثمار جديدة في المجتمع، والتعامل مع المكلف على أساس مستمر، وإن عدم استمراره يضر بمصلحة المكلف أولاً، كما أن ذلك يضر بمصلحة المجتمع أيضاً من خلال زيادة العاطلين عن العمل وانخفاض الإنتاج والدخل، كما أنه يضر بمصلحة الدوائر المالية من خلال نقص الحصيلة الضريبية على المدى البعيد، ولتحقيق هذه التنمية لا بد للنظام الضريبي من مواكبتها من خلال تطبيق نظام ضريبي مرن ومعاصر وهو ما يتوفر في نظام الضريبة الموحدة، حيث يستطيع هذا النظام المساهمة في التنمية الاقتصادية ليس فقط من خلال ما يقدمه من حصيلة ضريبية بل بما يحققه من سد الثغرات في نظام الضرائب النوعية الذي تفلت فيه العديد من أوجه النشاط من الخضوع لأي ضريبة و بالتالي عدم تحمل نصيبها من الأعباء المالية العامة و تكون سبباً من أسباب عرقلة التنمية الاقتصادية[١] .

ثالثاً- مقتضيات التيسير والاقتصاد في النفقات:

إن تطبيق نظام الضريبة الموحدة يؤدي إلى التيسير على الادارة الضريبية والمكلف ولذلك مظاهر متعددة حيث لا يقدم المكلف في هذا النظام إلا بياناً واحداً، أما في نظام الضرائب النوعية فهو يقدم عدة بيانات تتعدد بتعدد الإيرادات التي يحققها، كما أن المكلف في ظل هذا النظام سيتعامل مع موظف ضرائب واحد، ومحصلة ذلك تضيق الخلاف بين الجهاز الضريبي والمكلفين ، ونظام الضريبة الموحدة يحقق الاقتصاد في نفقات الجباية بسبب وحدة الاجراءات وعدم تكرارها تبعاً لمصادر الدخل وأنواعه مما يقلل من تكلفة الأداء والادارة في الجهاز الضريبي فحصاً، وربطاً، وتحصيلاً[٢].

وانطلاقاً من ذلك، فإن تطبيق نظام الضريبة الموحدة لم يفرق بين الدخول المختلفة من حيث المصدر، وبذلك يكون معدل الضريبة الذي تخضع له هذه الدخول واحداً، مما يؤدي إلى توحيد وتبسيط جميع الإجراءات التي يمكن اتباعها في تحديد الضريبة سواء من حيث تحديد المطرح الضريبي و ذلك بعد تحديد الدخول وتحديد

[١] الصباغ ، (د.ت) ، ص ١٤٢.
[٢] عبد الواحد ، ١٩٩٥، ص ٢٠.

النفقات التي يتم خصمها من هذه الإيرادات [١] ، وسواء لجهة التقليل من تكاليف التحصيل، باعتبار أن الضريبة الموحدة تفرض على مجمل الدخل بشكل سنوي مما يسهل الاجراءات الإدارية المتبعة في عملية الربط والتحصيل، ومن القواعد الأساسية في التنظيم الضريبي السليم أن تكون نفقات تحصيل الضريبة أقل ما يمكن، ونظام الضريبة الموحدة على الدخل يحقق هذه القاعدة بنجاح وذلك بالمقارنة بما هو عليه الحال في نظام الضرائب النوعية على الدخل، ففي ظل نظام الضريبة الموحدة يقدم المكلف بياناً واحداً يوضح فيه جميع إيراداته من شتى مصادرها، وتقوم الإدارة الضريبية بمراجعة هذا البيان مرة واحدة ثم تتخذ الإجراءات للربط و التحصيل، أما في ظل نظام الضرائب النوعية، يقدم المكلف بيانات تتعدد بتعدد الضرائب التي تخضع لها فروع دخله، وقد يزيد على ذلك بيان آخر طبقاً لأحكام الضريبة العامة على الإيراد، وبتعدد البيانات تتعدد الإجراءات الواجب اتخاذها من قبل الإدارة الضريبة، من حيث المراجعة والربط والتحصيل، هذا فضلاً عما قد يستلزمه الأمر من إجراءات تبادل وجهات النظر المختلفة بين الادارة الضريبية والمكلف، وما قد يترتب على ذلك أن كل هذه الأمور المكررة في كل ضريبة تستنفذ من الإدارة الضريبية وقتاً وجهداً ونفقات، أما في ظل نظام الضريبة الموحدة فإن هذه الإجراءات المتعددة لا يكون لها مجال، ومن ثم تتحقق قاعدة الاقتصاد في نفقات التحصيل.

وتتضح أهمية قاعدة الاقتصاد في النفقات من ناحيتين:

الناحية الأولى : بالنسبة للدول النامية التي تسعى لتنمية اقتصاداتها حيث تفتقر إلى رؤوس الأموال ومن ثم يتعين عليها الحرص في انفاق إيراداتها لتحقيق أكبر قدر من الوفرة في تحصيل الضريبة.

الناحية الثانية : تتضح في الاعتبارات النفسية للمكلفين حيث أنه كلما ارتفعت نفقات التحصيل كلما كان صافي حصيلة الضريبة منخفضاً، وهذا يدعو الدولة إلى زيادة عبء الضريبة، سواء بفرض ضرائب جديدة أو بزيادة أسعار الضرائب القائمة، ويكون لذلك أثر سيء في نفوس المكلفين فيصبح سبباً لمحاولات التهرب الضريبي الناجم عن التذمر الذي لا تحمد عواقبه[٢].

---

[١] محمد، ١٩٩٢، ص٢٨.

[٢] الصباغ، (د.ت)، ص٦٧.

رابعاً- زيادة درجة مرونة النظام الضريبي:

يقصد بجمود النظام الضريبي عدم توافر صفة المرونة فيه ، و أي نظام ضريبي في العالم أيّاً كان شكله أو خصائصه فإن بقاءه و استمراره لفترة طويلة من الزمن يؤدي إلى خلق مجموعة من التقاليد الفنية و الإدارية التي تحكم عمله و هذه التقاليد تخص كل من الإدارة و المكلف معاً ، و بسبب الارتباط الوثيق في التقاليد يجعل من الصعب إجراء أي تعديل عليها لمعارضة الإدارة الضريبية و المكلف لها [١].

لذلك يتعين على النظام الضريبي أن يكون على جانب من المرونة بالقدر الذي يسمح باستمراره، وإن نظام الضريبة الموحدة على الدخل قادر على أن يضفي صفة المرونة على السياسة المالية للدولة بصفة عامة، وعلى السياسة الضريبية بصفة خاصة، حيث أن تجميع الإيرادات ضمن مطرح واحد و يطبق عليه معدل واحد ممَا يمكَن الدولة من جعل سياستها المالية – أو الضريبية – تستجيب في سهولة ويسر لكل المتغيرات الاقتصادية، ، كما أن طبيعة نظام الضريبة الموحدة وما يتسم به من بساطة وسهولة، لا يستلزم وجود هيئات وإدارات ضريبية متعددة كما هو الحال في نظام الضريبة النوعية، ولا يستلزم وجود عدد كبير من العاملين في الحقل الضريبي ومن حيث توفير الوقت فإن هذا النظام يشكل ميزة حقيقية للمكلف لأنه لن يذهب إلى الإدارة الضريبية إلا مرة واحدة تتم فيها محاسبته، كذلك فيه توفير لوقت الإدارة الضريبية لأن المكلف لن يتردد عليها إلا مرة واحدة[٢].

خامساً – إمكانية الحصر والتخطيط:

باعتبار البيان الموحد الذي يقدمه المكلف في ظل الضريبة الموحدة على الدخل يتضمن جميع إيراداته من شتى مصادرها فإن ذلك يمكن الدولة من وضع برامج التخطيط على أسس سليمة، خاصة إذا اتسع نطاق الضريبة وكان الالتزام بتقديم البيان الموحد يشمل قاعدة كبيرة من الأفراد ، هذا فضلاً عن أن البيان الشامل لإيرادات المكلف يساعد الإدارة في أعمال الحصر خاصة وأن عدد المكلفين الذين تقع إيراداتهم دون حد الإعفاء في ظل هذه الضريبة أقل عددا من المكلفين المعفيون من الخضوع لأي ضريبة نوعية، كما أن مرونة الضريبة

[١] د. محمد الحلاق ، التشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، كلية الحقوق ،٢٠١٧، ص٧٣.
[٢] الصباغ، (د.ت)، ص٦٩.

الموحدة و دورها في التخطيط يتضح من خلال فرضها بمعدل تصاعدي، وسهولة تغيير المعدل حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السارية[١].

سادساً- تضيق مجالات التهرب الضريبي:

يزداد خطر التهرب الضريبي في الدول النامية، ففي الوقت الذي تكون الدولة في حاجة ماسة إلى الحصيلة الضريبية كي تسهم بها في تمويل مشروعات التنمية الاقتصادية، نجد الوعي الضريبي لدى المكلفين في هذه الدول منخفضاً وفرص التهرب متعددة.

وبما أن المكلف في ظل نظام الضريبة الموحدة يقدم إقراراً ضريبياً واحداً، فإن ذلك يتيح للإدارة الضريبية فرض فحص مركز المكلف المالي في مجموعه مقارناً بما لديها من بيانات ومعلومات عن المكلف، وبذلك يسهل التحقق من مدى صحة البيان، وبالتالي يمكن الحد من فرص التهرب أمام المكلف، ويمكن مراقبته من قبل الإدارة الضريبية بسهولة[٢].

و من ثم فإن هذا النظام يمتاز عن نظم ضرائب الدخل الأخرى بأنه يتمكن عن طريق أصوله الفنية من تقليل فرص التهرب الضريبي نظراً إلى وضوح هذا النظام وسهولة إجراءاته.

سابعاً- طبيعة المعدل الضريبي في نظام الضريبة الموحدة:

الضريبة الموحدة على الدخل ذات معدل تصاعدي، وغالباً ما يكون تصاعدياً بالشرائح، ويزداد المعدل ارتفاعاً كلما زاد عدد الشرائح ، وطبيعة المعدل الضريبي في نظام الضريبة الموحدة يحقق عدة مزايا ومن أهمها العدالة في توزيع الأعباء المالية على المكلفين، وذلك باعتبار أنه كلما زاد مقدار الدخل كلما قلت المنفعة الحدية له، ومن أجل ذلك تكون وحدات الدخل الزائدة جديرة بأن تسهم أكثر في تحمل دين الضريبة، وهذا يتفق ومبدأ المقدرة على الدفع الذي يحظى بتقديس الكثيرين من رجال المالية العامة ، كما أن طبيعة سعر الضريبية يمكن الدولة من القيام بدور فعال في التقليل من التفاوت في الدخول، وتقريب الفوارق بين الطبقات، وهو أمر تتطلع إليه أنظار الشعوب في الأوقات الراهنة ، حيث إنه منذ أصبح للضريبة هدف آخر بجانب الهدف المالي لم يحظ

---

[١] الصباغ، (د.ت)، ص٧٠.
[٢] الصباغ ، (د.ت) ، ص٦٨.

هدف آخر بمثل الاهتمام الذي حظي به هدف الرغبة في تقليل التفاوت الكبير في الثروات والدخول، وسعر الضريبة الموحدة له خاصية الاقتطاع بشراهة من الدخول الكبيرة، والمعاملة الهينة للدخول الصغيرة. وإذا كان للضريبة الموحدة بطبيعة سعرها القدرة على الحد من الدخول الكبيرة فإنها في ذات الوقت تتيح للدولة فرصة زيادة الدخول الصغيرة عندما تقوم بإنفاق الحصيلة الضريبية بطريقة تمكن الطبقات ذات الدخول الصغيرة من الاستفادة من المشروعات والخدمات المختلفة بدرجة أكبر من استفادة الطبقات ذات الدخول الكبيرة[١].

ثامناً- حتمية التطور بالانتقال للضريبة الموحدة:

يرى أنصار نظام الضريبة الموحدة على الدخل أن هذا النظام إنما هو تطور حتمي لنظام الضرائب النوعية ، ويضربون لذلك مثلاً بفرنسا، حيث كانت تطبق نظام الضرائب النوعية على الدخل حتى ديسمبر سنة (١٩٤٨) ثم عدلت عنه إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل اعتباراً من أول سنة (١٩٤٩) بمقتضى الاصلاح الضريبي الأول في ١٩٤٨/١٢/٨، كما أن كل من المملكة المتحدة وكندا والولايات المتحدة الأمريكية والهند تطبق نظام الضريبة الموحدة على الدخل، مع اختلاف فيما بينها في التفاصيل أو في طريقة معالجة بعض أنواع الإيرادات ضريبياً كما هو الحال بالنسبة للإيراد المكتسب والإيراد غير المكتسب، أو المكاسب الرأسمالية والأرباح العارضة، أو مدى الأخذ بطريقة حجز الضريبة عند المنبع، أو فيما يتعلق بالمبالغ الجائز خصمها من الإيراد الإجمالي توصلاً إلى الإيراد الصافي الذي تسرى عليه الضريبة، وما إذا كان يفرق في المعاملة الضريبية بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص المعنويين، وهل يتم ربط الضريبة على الفرد أم عن الأسرة كوحدة، وترجع أسباب هذه الاختلافات إلى اختلاف الأحوال الاقتصادية والاجتماعية وتباين الظروف السياسية في كل دولة عنها في الدول الأخرى، كما يؤثر على ذلك أيضاً اختلاف استخدام الدولة للضريبة أو اتخاذها أداة لتحقيق سياسة معينة، على اختلاف بعض الدول في مثل هذه التفاصيل لا يغير من هيكل الضريبة تغييرا يخرجها عن طبيعة الضريبة الموحدة على الدخل بمفهومها العام[٢].

---

[١] الصباغ، (د.ت)، ص ٦٩.

[٢] الصباغ، (د.ت)، ص٧٠.

ويرى الباحث أن خلاصة هذه المسوغات كافية بحد ذاتها من أجل السعي للانتقال لتطبيق نظام الضريبة الموحدة، فمن مساوئ نظام الضرائب النوعية أن معدل الضريبة نسبي، ومن المعلوم أن النسبية في المعدل لا تحقق العدالة في توزيع الأعباء المالية بين المكلفين، ومن أجل ذلك اضطرت بعض التشريعات الضريبية إلى إدخال التصاعد في معدلات بعض الضرائب النوعية، كما أن أساس الضرائب النوعية على الدخل هو التفرقة الضريبية بين أنواع الدخول حسب مصادرها، فتفرض ضريبة ذات معدل مرتفع على الدخل الناتج من رأس المال فقط، وضريبة ذات معدل منخفض على الدخل الناتج من العمل فقط، وضريبة ذات معدل وسط على الدخل المختلط، فتكون النتيجة انتفاء الحكمة التي من أجلها شرع هذا النظام الضريبي ويأتي التطبيق بعكس النتيجة المنشودة، وهذا الأمر لا يحدث ولا يمكن تصوره في ظل نظام الضريبة على الدخل ، كما أن كثرة الإجراءات التي يتطلبها نظام الضرائب النوعية، بسبب تعدد أنواع الضرائب، سواء من قبل المكلف أو من قبل الإدارة الضريبية لا يستدعيها نظام الضريبة الموحدة، وهي تقتصر على إجراءات تقديم االبيان الموحد وفحصه وربط الضريبة وتحصيلها وما قد يترتب عن ذلك من طعن ومقاضاة، ومن ثم فإن الضريبة الموحدة تتفادى عيوب الضرائب النوعية، وبإمكاننا القول أن الضريبة الموحدة تستطيع كذلك أن تتضمن المزايا التي يتغنى بها أنصار نظام الضرائب النوعية و هو ما سنتناوله لاحقاً عند الحديث عن تقييم نظام الضريبة الموحدة.

الفرع الثاني

مرتكزات تطبيق نظام الضريبة الموحدة

يُعدّ النظام الضريبي أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تسهم في تحقيق أهداف المجتمع سواء في الدول المتقدمة أو في الدول النامية و وسيلة من الوسائل التي يمكن أن يحل من خلالها المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي يعانيها أياً كان النظام الاقتصادي أو السياسي الذي يحكمه، لذلك فإن التشريع الضريبي يجب أن يأتي معبراً عن فلسفة الحكم والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية السائدة في البلاد.

ويتطلب أي نظام ضريبي توافر شروط و مرتكزات معينة لكي يحقق النتائج المرجوة منه، ولما كان نظام الضريبة الموحدة يقوم على أساس فرض ضريبة واحدة على الدخل بفروعه كافة مهما كانت مصادره فيتم تجميع

الدخول المختلفة كلها التي يحصل عليها المكلف ضمن وعاء ضريبي واحد[١]، ويكون إقرار المكلف هو الأساس في تحقيق الضريبة وربطها وتحصيلها، مع قيام الإدارة الضريبية بالتأكد من صحة المعلومات المقدمة، مما يتطلب وجود إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة الفنية والإدارية [٢]، وذلك سعياً لتحقيق أهداف النظام وغايته، إلا أن ذلك الهدف لا يمكن أن يتحقق إلا بتوافر مرتكزات خاصة في هذا النظام الضريبي، وفيما يلي سنستعرض أهم المرتكزات الواجب توافرها لنجاح نظام الضريبة الموحدة وهي كالآتي[٣]:

أولاً–الدخل:

كان تحديد المفهوم الضريبي للدخل لا يثير أي إشكالات كون التشريعات كانت تلجأ سابقاً إلى المظاهر الخارجية لتحديد المطرح الخاضع للضريبة، إلا أنه في الوقت الحاضر يثير العديد من الإشكالات باعتبار أن الوصول إلى حقيقة المطرح الخاضع للضريبة بدقة أصبحت مسألة تتطلب وضع تعريف واضح للدخل الضريبي يميزه عن رأس المال[٤]، فالدخل في معناه اللغوي هو: "كل ما يحصل عليه الفرد من عمله أو من ممتلكاته من مردود مادي[٥] والدخل هو الوعاء الطبيعي للضريبة، والضريبة الموحدة هي التي تفرض على الدخل مباشرة عند تحققه، فالواقعة المنشئة للضريبة هي اكتساب الدخل، ولابد للدخل من أن يتمتع بصفات الدورية والدوام، وقد يكون مصدره مادياً كرأس المال، وقد يكون بشرياً كالعمل، وقد يكون ناتجاً عن اندماج المصدرين رأس المال والعمل معاً، فالقيم النقدية التي يحصل عليها المكلف بصورة أجر أو ربح أو فائدة، والمزايا العينية التي يمكن تقديرها بالنقود كلها يمكن إخضاعها للضريبة[٦].

---

[١] د .عاطف صدقي و د. أحمد الرزاز، المالية العامة ، دار النهضة العربية، القاهرة ، ١٩٧٧ ، ص ١٥٠، (مشار إليه: الشيخ ،١٩٩٩، ص ٣٩).

[٢] د. عبد الكريم صادق بركات ، حامد دراز ، المالية العامة ، مؤسسة باب الجامعة ، الإسكندرية ١٩٨٥،ص٦٦،(مشار إليه : الشيخ ،١٩٩٩، ص٣٩).

[٣] الشيخ ، ١٩٩٩، ص٣٩ وما بعدها.

[٤] بشار سمور، ضريبة الدخل في سورية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠١٠، ص٥.

[٥] د . محمد خالد المهايني و خالد الخطيب، المحاسبة الضريبية ، منشورات جامعة دمشق ، ٢٠٠٣، ص ٤٠.

[6] Tripahny(r.n) publ: Finance in under developed countries the world private Lid calcuha.1986.P.325.
(مشار إليه في : الشيخ ،١٩٩٩، ص٤٠).

ثانياً- تحقق الدخل:

يجب أن يكون هناك دخل حيث تتخذ الضريبة الموحدة من هذا الدخل مطرحاً لها أي تفرض على الدخل مباشرة وبمناسبة تحققه فالواقعة المنشئة للضريبة هي اكتساب الدخل أو تحققه، ومفهوم الدخل الخاضع للضريبة يشمل الدخل الصافي، أي ما تبقى من الدخل الإجمالي بعد تخفيض جميع التكاليف التي تؤمن استمرار إنتاجية الدخل والمحافظة عليه، وهذه التكاليف هي من المواضع التي تأخذ جدلاً كبيراً بين الإدارة الضريبية والمكلف، إذ يجب التفريق بين استعمالات الدخل وبين التكاليف التي تساعد على إنتاجية الدخل، فلا تعد من التكاليف القابلة للتنزيل المبالغ التي ينفقها المكلف لصالحه أو لاستخدامه الشخصي، بينما تعتبر كذلك مصاريف الصيانة والاستغلال وما هو في حكمها[١].

و للدخل مفهوم واسع ومفهوم ضيق ، فالمفهوم الضيق للدخل يعتبر "إن الدخل عبارة عن كل قوة شرائية نقدية تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة، يمكن إهتلاكها دون المساس بالمصدر، أما المفهوم الواسع فلا يقتصر على الدخل الذي يتصف بالدورية، وبقاء المصدر فقط، بل يمتد ليشمل أيضاً مكاسب رأسمالية أو عرضية"[٢].

و جدير بالذكر أن غالبية التشريعات الضريبية تميل في وقتنا الحاضر نحو الاتجاه إلى التوسع في مفهوم الدخل بصفته مطرحاً للضريبة و ذلك حتى يتم تتبع الدخل بشكل يتوافق مع المقدرة التكليفية الحقيقة للمكلف في إطار تحقيق العدالة .

ثالثاً- ارتفاع الدخول :

يعد نظام الضريبة الموحدة نظاماً ناجحاً بشرط ارتفاع الدخول وخصوصاً عندما يدخل ضمنه الإيرادات العارضة كأعمال المضاربة بالإضافة إلى الأرباح الرأسمالية، ويقوم نظام الضريبة الموحدة على أساس تصاعد المعدل وتدرجه، فلا أهمية لهذا الأساس إن لم تكن الدخول مرتفعة إلى حد يسمح لهذا التصاعد بأن يؤدي ثماره،

---

[١]- د عصام بشور، المالية والتشريع الضريبي، جامعة دمشق، الطبعة الرابعة، ١٩٩١، ص ١٤٥.

[٢]- د. محمد المهايني د. خالد شحادة د. إبراهيم العدي – المحاسبة الضريبية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ٢٠١٠، ص ٤٤.

فيحقق ارتفاع الدخل في الضريبة الموحدة الهدف في تصاعد المعدل، أما إن كانت الدخول منخفضة فتكون الضرائب النوعية أكثر ملائمة للتطبيق[١].

رابعاً- تنوع الدخول :

يشترط لتطبيق الضريبة الموحدة تنوع الدخول وتعددها من أجل تحقيق التصاعد في المعدل الضريبي والوصول إلى الشرائح العليا[٢]، فالإيرادات تتمثل في (إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وريع الثروة العقارية، والرواتب والأجور والأرباح الصناعية والتجارية وغيرها) ، ومن ثم فإن توافر التنوع في الدخول يعطي المناخ الملائم لتطبيق الضريبية الموحدة، ولابد من الإشارة إلى أنه ليس من الضرورة أن تجتمع كل هذه المصادر لدى شخص واحد، لتكون مطرحاً واحداً بل يكفي بعضها ليتحقق تنوع الدخول[٣].

خامساً-توافر الوعي الضريبي:

يشترط لنجاح تطبيق الضريبة الموحدة أن يكون المكلف على درجة من الوعي الضريبي تؤهله أن يكون ملماً بواجباته نحو اقتصاد بلده وما تتطلبه ظروفها الاقتصادية والاجتماعية، وتتضمن هذه المشاركة قيامه بتأدية ما يستحق عليه من دين الضريبة لصالح المجتمع ويكون ذلك بأن يخطر الإدارة الضريبية بكل إيراداته التي تتحقق من كافة المصادر عن طريق البيان الضريبي الموحد، و من ثم تقوم الإدارة الضريبية الموحدة بالتحقق من مدى صحة هذا البيان و بيان احتمال وجود التهرب الضريبي لدى المكلف فدرجة التهرب الضريبي تختلف من دولة إلى أخرى، ومن نظام ضريبي إلى أخر تبعاً لاختلاف مستوى الوعي الضريبي[٤].

سادساً- كفاءة الإدارة الضريبية:

يتطلب نجاح تطبيق الضريبة الموحدة إدارة ضريبية على درجة من الكفاءة العالية والخبرة الفنية والإدارية العالية في شؤون الضرائب، هذا بالإضافة إلى ضرورة توفير الضمانات الكافية للعاملين بالإدارة الضريبية لتيسير

---

[1] Harveys.Rosen,PnblicFinance2nd,eel,OP.cit.P34.٤٠(مشار إليه في :الشيخ.١٩٩٩،ص)

[2] RichardM.BIRD and Oliver old man ,Taxation ind evelopiny countries4th,ed,cit,P254 :مشار إليه في)
(الشيخ.١٩٩٩،ص٤٠.

[3] Stephen(R.Lewis)taxation for Development. Principles and application oxford university press1984 (مشار إليه
(في :الشيخ.١٩٩٩،ص٤٠.

[٤] محمد السعيد وهبة ، صور التهرب الضريبي ، القاهرة ، طبعة اولى ، ١٩٦٣، ص٣٢٦.

قيام هذا الجهاز بالمهام المكلف بها، وأيضا توفير الإمكانيات المادية والمعنوية للعاملين بالإدارة الضريبية والتي تعمل على حسن سير العمل.[١]

سابعاً- تركز الثروات:

نتيجة التطور والنمو الاقتصادي وتحرر التجارة العالمية في العديد من الدول فقد تركزت الثروة في أيدي بعض فئات المجتمع، لذلك فإن الشروط الواجب توافرها لتطبيق الضريبة الموحدة تركز الثروات في أيدي مجموعات من الأفراد، أما حيث لا يوجد تركز ثروات بالإضافة إلى تقارب الدخول فتكون الضرائب النوعية أكثر ملائمة[٢]، و نتيجة وجود هذه الثروات و تركزها تستطيع الدولة عن طريق الضريبة الموحدة زيادة إيراداتها لمواجهة متطلبات الإنفاق العام، وتحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والمالية [٣]، فيتميز هذا النوع من الضرائب بوفرة الحصيلة بما يمكن من تعويض النقص الذي يطرأ على الإيرادات العامة نتيجة الإعفاءات الضريبية بالإضافة إلى قدرة هذا النظام على تحقيق العدالة والمساواة في تحمل العبء الضريبي[٤].

ويرى الباحث أن هذا السبب يجعل الدول النامية أكثر حاجة لتطبيق نظام الضريبة الموحدة بمعدلات تصاعدية كون هذه الدول لا تخلو من الثروات التي تتركز في أيدي فئة معينة من الأفراد، مما يؤدي إلى زيادة الفروق بين طبقات المجتمع ويصبح تطبيق هذا النظام ضرورة للحد من التفاوت بين الدخول بشكل يؤدي إلى إعادة توزيع الناتج مما يحقق العدالة الاجتماعية لمختلف طبقات المجتمع .

وبعد استعراضنا لتعريف الضريبة ونشأتها وشرح الشروط الخاصة بها ومسوغات تطبيقها يرى الباحث أن تحقيق أهداف النظام الضريبي المالية والاقتصادية والاجتماعية، لا يمكن أن يتم إلا من خلال وسائل أو عوامل أو آليات ترمي وتسهّل الوصول إلى تحقيق هذه الأهداف على نحو متكامل، ويأتي في مقدمة هذه الأمور

---

[١] منتدى المحاسبين العرب،www.acc4arab.com ، 2022 / 4 / 20 ، ساعة الدخول ١٠.٠، تاريخ ٢٠٢٣/٥/٥.

2 James wetzier :Recent Developments in u .s capital gains taxation printed in(Reading in federal Taxation. New-York.(1983)P.225.(مشار إليه في :الشيخ.١٩٩٩،ص٤١)

3 Richard M Bird an oliver old man .taxation in developing conuntries4th.ed.op.cit.P289 :(مشار إليه في: الشيخ.١٩٩٩،ص٤١.)

4 Stanleys ,Surry and Paul R, M cd anile the tax expenditure concept .current development and Emerging issues,printed in reading in federal taxation new-YORK1983.P317.(مشار إليه في :الشيخ.١٩٩٩، ص41)

ضرورة تطبيق نظام الضريبة الموحدة وتحقيق متطلبات نجاحه و أهمها تحقيق التنوع في مصادر الدخل و وجود إدارة ضريبية كفوءة كخطوة أولى في طريق الاصلاح.

المبحث الثاني

مطرح الضريبة الموحدة ونطاقها

عندما تقوم الدولة بفرض ضريبة جديدة فإنها تقوم بالتنظيم الفني لهذه الضريبة، ويقصد بالتنظيم الفني تحديد الأوضاع والإجراءات الفنية المتعلقة بتحقق الضريبة وجبايتها من خلال تبيان مطرح هذه الضريبة ومعدلها وإعفاءاتها وكيفية جبايتها وكل ما يتعلق بفرضها، وعلى ذلك فإن التنظيم الفني للضريبة يبدأ باختيار المطرح الذي سوف تفرض عليه الضريبة فهو أول عمل يقوم المشرع بتحديده عند تنظيم الضريبة.

و يقصد بمطرح الضريبة :

أ – لغةً : المطرح مفرد مطارح ، فالمطرح ما يحفظ فيه الشيء، وهناك تشريعات تأخذ بمصطلح الوعاء بدلاً من المطرح، ويقصد به الموضع الذي يطرح إليه الشيء أي يوضع فيه ويستند إليه، ومصطلح وعاء أدق من الناحية اللغوية من مصطلح مطرح ، لأن الوعاء هو الذي يحفظ فيه الدخل الخاضع للضريبة قبل استقطاع الضريبة منه[١].

ب – اصطلاحاً : يقصد بمطرح الضريبة المحل الذي تفرض عليه الضريبة أو المادة الخاضعة للضريبة، ويعرَّف بأنه الشيء أو المحل الذي تفرض عليه الضريبة، ويختلف مطرح الضريبة عن مصدرها، فمصدر الضريبة المال أو الثروة التي تقتطع منه الضريبة فعلاً، أي التي تصيبها، وقد يكون مصدر الضريبة رأس المال أو الدخل أو الإنفاق، مع أن الدخل هو المصدر الرئيسي للضرائب، فمعظم الضرائب على رأس المال يكون وعاؤها رأس المال ذاته ولكنها لا تقتطع منه بل من الربح (الدخل) الذي يدره رأس المال، وقد يتطابق مصدر

[١] د. يوسف شباط ، مطرح الضريبة ، الموسوعة العربية . القانون المالي ، المجلد الرابع ، ص٤١٦.

الضريبة مع مطرح الضريبة، ففي الضرائب على الدخل يكون مطرح الضريبة الدخل ومصدرها هو الدخل نفسه (مثال: ضريبة الرواتب والأجور)[١].

كما يمكن تعريف الوعاء الضريبي بأنَّه القاعدة التي تضم المبلغ الإجماليّ أو القيمة الإجماليّة للدخل، الممتلكات، الأصول، الاستهلاك، المعاملات وأي نشاط اقتصاديّ آخر خاضع للضريبة من قبل دائرة الضرائب في دولة أو منطقة معينة، وغالبًا ما يُذكر بأنَّ الوعاء الضريبي الضيق غير فعّال، بينما الوعاء الضريبي الواسع يقلل من تكاليف إدارة الضرائب ويسمح بجمع المزيد من الإيرادات بمعدلات أقل، ويتم استخدام الوعاء الضريبيّ لحساب إجمالي الالتزامات الضريبية، ويختلف معدل الضريبة المفروض على الجهة بناءً على نوع الضريبة وحجم القاعدة أو الوعاء الضريبي، ويمكن شرح طريقة احتساب الوعاء الضريبيّ من خلال المعادلة التي تتمثل في أنَّ الوعاء الضريبيّ يساوي الالتزامات الضريبية مقسومةً على معدل الضريبة[٢]، وفيما يلي سنبين وعاء الضريبة الموحدة ونطاق هذه الضريبة على النحو الآتي:

المطلب الأول

مطرح الضريبة الموحدة

عندما يقوم المشرع بتنظيم ضريبة فإن أول عمل يقوم به هو اختيار المطرح الذي تفرض عليه الضريبة فنقطة البداية في تنظيم أي ضريبة تتمثل باختيار المطرح، وحيث أن تطبيق أي نوع من أنواع الأنظمة الضريبية هو من الأمور التي تتعلق بالنظام الضريبي في الدولة، فالدولة تبحث دائماً عن النظام الذي يحقق لها أكبر قدر من الوفرة في الحصيلة الضريبية، وفي الوقت نفسه تلتزم بالقواعد العامة التي تحكم الضريبة[٣].

---

[١] د.. يوسف شباط، المالية العامة، التشريع المالي، الجزء الأول (منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠٠٩)، ص ١١٠.

[2] Julia Kagan (15/6/2020), "Tax Base", Investopedia, Retrieved 4/11/2021. Edited.

[٣] الزبيدي، ٢٠٠٨، ص ٩٦.

الفرع الأول

تطور مفهوم مطرح الضريبة الموحدة

يقصد بمطرح الضريبة الموحدة فرض ضريبة موحدة على جميع مصادر دخل المكلف أو إنفاقه مهما تعددت مطارحه واعتبارها مطرحاً واحداً وبقواعد فنية واحدة من دون تمييز بين هذه المصادر، وهي بهذا المعنى تختلف عن الضريبة الوحيدة التي تمنع وجود ضريبة أخرى بجانبها، ففي نظام الضريبة الواحدة كانت الضرائب التي تفرضها الدولة تقتصر على فرض ضريبة رئيسية واحدة وقد اتفق أنصار هذا المذهب على تبرير فرض ضريبة وحيدة بقولهم: إن جميع أنواع الضرائب مهما تعددت مطارحها فسوف يدفعها المكلف، لذا من الأفضل توحيد هذه الضرائب في ضريبة وحيدة بما أنها ستقتطع من المكلف، بيد أنهم اختلفوا في اختيار المطرح الذي تفرض عليه الضريبة تبعاً للمذاهب الاقتصادية التي تبنوها، حيث نادى الفيزوقراطيون بفرض ضريبة وحيدة على الأرض باعتبارها المصدر الوحيد للإنتاج، وهي وحدها تعطي ناتجاً صافياً، بينما نادى الاقتصادي الأمريكي «هنري جورج» بفرض الضريبة الواحدة على الريع العقاري، وبسبب الانتقادات الموجهة إلى نظام الضريبة الوحيدة باعتبار أن فرض ضريبة واحدة على مطرح واحد لا يعطي أي مرونة للسياسة الضريبية، نظراً لشدة وطأتها على المكلف الذي سيحاول التهرب منها، ولكونها لا تصيب إلا جزءاً من الثروة فتكون الحصيلة ضئيلة ولا تحقق أغراض الدولة المعاصرة في السياسة المالية اتجهت التشريعات الضريبية إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة حيث تعتمد الدولة فيه على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب تفرض على مطارح محددة[١].

وقد تم تقسيم الضرائب في ظل نظام الضرائب النوعية إلى:

١ – ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢ – ضريبة الرواتب والأجور.

٣ – ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.

٤ – ضريبة ريع العقارات.

---

[١] ناصر، ٢٠٠٧، ص ١٣٢.

إلا أن فرض الضرائب النوعية على كل مطرح من هذه المطارح أدى إلى التضييق على المكلف نتيجة فرض الضريبة على جميع أوجه النشاطات التي يقوم بها كما أدى لزيادة النفقات في الجباية كما يتطلب تعدد المطارح الضريبية وجود إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية ، ونظراً إلى العيوب التي اعترت الأنظمة الضريبية السابقة فإن الفكر الضريبي الحديث أصبح لديه اتجاه متزايد نحو تبني نظام الضريبة الموحدة، حيث أن الدول المتقدمة كفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية طبقت نظام الضريبة الموحدة، كما انتقلت بعض الدول النامية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة كما حدث في مصر حيث أخذ المشرع المصري بنظام الضريبة الموحدة وفقاً لما جاء في القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥)، وفيما يلي سنستعرض ماهية المطرح الضريبي الخاص بالضريبة الموحدة من خلال عرض نماذج لعدة دول قامت بتطبيق نظام الضريبة الموحدة وهي فرنسا ومصر.

الفرع الثاني

مطرح الضريبة الموحدة في فرنسا ومصر

أولاً- مطرح الضريبة الموحدة في فرنسا:

تم استبدال نظام الضرائب النوعية والضريبة العامة على الإيراد في فرنسا و الانتقال لنظام الضريبة الموحدة عند إقرار البرلمان الفرنسي لهذا الإصلاح الضريبي في ديسمبر سنة (١٩٤٨) من خلال فرض ضريبتين موحدتين على الدخل وهما الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الأشخاص المعنويين (الضريبة على الشركات)[١]، وبموجب هذا الإصلاح الضريبي أخذ المشرع الفرنسي بمبدأي التبعية السياسية والتبعية الاقتصادية، فسرت الضريبة على إيراد الأشخاص الطبيعيين وذلك عن جميع دخولهم بصرف النظر عن مصدرها كما يلي[٢]:

١- الأشخاص المقيمين في فرنسا أو مكان إقامتهم الأساسي فرنسا.

٢- الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً مهنياً مأجوراً أو غير مأجور، شرط أن يكون نشاطاً أساسياً للمكلف في فرنسا.

---

[١] د عصام بشور ، التشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق، الطبعة السابعة ،٢٠٠٠، ص ١١٩.
[٢] الشيخ ،١٩٩٩،ص١٩٢.

٣- الأشخاص الذين تعد فرنسا مركز مصالحهم الاقتصادية.

كما ميز هذا النظام المكلفين الذين يمارسون نشاطاً أو مهمة في بلد أجنبي، ولا يخضعون لضريبة شخصية على مجموع دخولهم، فعد موطن تكليفهم فرنسا.

وأخضع الأشخاص من جنسية فرنسية أو أجنبية سواء أكان موطن تكليفهم فرنسا أم لا في حال حققوا أرباح خاضعة للضريبة تخص فرنسا ضمن الاتفاق الدولي لمكافحة الازدواج الضريبي.

وقد سن التشريع الفرنسي ضريبة موحدة تطال دخول الأشخاص الطبيعيين، وشمل الدخول الصافية الكلية للمكلفين والمحددة بناء على الدخول الصافية للفئات التالية[١]:

١- **الدخول العقارية:** هي الدخول الناتجة عن العقارات المبنية وغير المبنية، ويتحدد الدخل العقاري الخاضع للتكليف بناتج تفاضل الدخل الغير الصافي (أي مجموع الدخول العقارية التي يتقاضاها المكلف من سائر ملكياته) مع النفقات المدفوعة خلال العام، ويستبعد من الدخل العقاري الإجمالي جميع الأعباء المختلفة الواجبة الخصم كنفقات الصيانة والقروض.....الخ ، وفي الدخول العقارية يميز المشرع الفرنسي بين حالتين [٢]:

- العقار غير المخصص للإيجار فيحدد الدخل الصافي العقاري بعد تنزيل العجز العقاري من الريوع العقارية خلال خمس سنوات متتابعة.

- العقار المخصص للإيجار يدور عجزه العقاري على تسع سنوات متتالية.

٢- **الأرباح الصناعية والتجارية:** هنا يتم تقدير الأرباح تقدير حقيقي وذلك بالنسبة إلى كبار المكلفين، أما بالنسبة إلى المنشآت التي يقل فيها رقم أعمالها عن حد معين فيتم تقدير أرباحها جزافياً وذلك بناء على بيانات المكلفين قبل أول شباط من كل عام، وتتولى الإدارة الضريبية تدقيق البيانات المقدمة المدعومة بالمستندات[٣].

٣- **الأرباح الزراعية:** يتم تقديرها بصورة تقديرية مقطوعة، فتقوم اللجنة الإقليمية للضرائب المباشرة بتقدير الأرباح تقديراً جزافياً حسب خصوبة الأرض وقد تقدر بشكل حقيقي في حال احتفظ المكلف بدفاتر منتظمة[٤].

---

[١] الشيخ ، ١٩٩٩، ص ١٩٥ و ما بعدها .

[٢] د . يونس بطريق ، و أخرون ، النظم الضريبة ، الدار الجامعية ، بيروت ،١٩٨٣ ، ص ٤٤٣، (مشار إليه في : الشيخ ،١٩٩٩،ص١٩٥).

[٣] الشيخ ،١٩٩٩،ص١٩٦.

[٤] الشيخ ،١٩٩٩،ص١٩٦.

٤- المرتبات والأجور: تعتبر من أهم عناصر الدخل في فرنسا، وتعتمد الإدارة الضريبية هنا على البيانات السنوية التي تتولى تقديمها المنشآت المتولية صرف هذه المرتبات والأجور لمستحقيها كونها عنصر واجب الحسم من مطرح الضريبة المستحق على هذه المنشآت[١].

٥- أرباح المهن الحرة: حيث يتم التقدير بشكل حقيقي في حال توفر دفاتر منتظمة، ويكون ذلك إجبارياً بالنسبة إلى المكلفين الذين تزيد ايراداتهم السنوية عن حد معين، ويسمح هذا النظام بإجراء حسم للعجوزات الناشئة عن ممارسة المهنة الحرة من الأرباح في حال عدم تمتع المكلف بالصفة التجارية خلال مدة سنة أو خمس سنوات متتالية.

٦- أرباح الأسهم وسندات القرض: يعتمد أسلوب خاص لتكليف إيرادات الأسهم والغرض منه منع الازدواج في التكليف عن الأرباح الموزعة للأسهم، أما فيما يتعلق بأرباح سندات القرض للمكلف يتم الاختيار بين أسلوبين هما:

- أسلوب عشوائي حيث يتم التسديد على أساس اقتطاع عشوائي بمعدل ٣٢ %.
- تكليف بالطريق العادي أي ادراج الإيراد برقمه الكلي ضمن وعاء الضريبة على مجمل الدخل.

٧- الأرباح الرأسمالية: هي الارباح المتحققة نتيجة التنازل عن بعض الممتلكات الخاصة وخصوصاً الأراضي المعدة للبناء.

٨- إيرادات رؤوس الأموال المتداولة: هي الإيرادات الناتجة من الأسهم والسندات والحصص وصكوك القروض العامة والديون والحسابات الجارية.

وبعد استعراض الدخول الخاضعة للضريبة في فرنسا يجد الباحث أن مطرح الضريبة الموحدة في فرنسا يتكون من مجموع الدخول النوعية المحددة كل وفق طبيعته مع إمكان حسم العجوزات المحققة من هذه الدخول النوعية من الأرباح وحسم الأعباء التي تقوم على مراعاة الوضع العائلي والمادي للمكلف، مع الإشارة إلى أن معدلات الضريبة يتم وضعها بشكل غير ثابت حيث يعاد النظر فيها في كل سنة تكليف حسب معدل الأجور ومستوى المعيشة في هذا البلد.

---

[١] المزيد من التفصيل يراجع : الشيخ ، ١٩٩٩،ص ١٩٦ ومابعدها.

ثانياً- مطرح الضريبة الموحدة في مصر:

استطاعت مصر عام (١٩٩٣) الارتقاء بنظامها الضريبي إلى الضريبة الموحدة محققة بذلك المزيد من العدالة الاجتماعية من خلال صدور القانون(١٨٧) عام (١٩٩٣) المتضمن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والتي حلت محل قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر بالقانون (١٥٧) عام (١٩٨١) وجعلت من إيراد المرتبات والقيم المنقولة والأرباح التجارية والصناعية وأرباح المهن غير التجارية وريع الثروة العقارية مطرحاً للضريبة، وبموجب هذا القانون طبقت الضريبة الموحدة على الدخل محل الضرائب النوعية التي كانت سارية في القانون السابق ، ثم جاءت مرحلة القانون رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥ ، ليحل محل القانون السابق كنتيجة لإيمان الدولة بأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق التنمية والرفاهية الاقتصادية في المجتمع والعمل على علاج التشوهات والنقص الحاصل في القانون الضريبي السابق لتحقيق غاية أساسية في الوصول إلى نظام الضريبة الموحدة بشكل مثالي ومتكامل، معتمداً على تجميع الدخول الصافية للمكلف من كافة المصادر في مطرح واحد ثم فرض الضريبة على مجموع هذه الدخول من دون تمييز بين طبيعة أو مصدر هذه الدخول، متبعاً إجراءات موحدة في التحقق والتحصيل، وذلك بعد استبعاد مبالغ معينة لمراعاة الظروف الشخصية للمكلف ، و أصبح وعاء الضريبة الموحدة بموجب قانون الضريبة الموحدة المصري الجديد رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥)، يتكون من المصادر الآتية:[١]

١- الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

وفقاً للمادة السادسة من قانون الضريبة الموحدة على الدخل رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر ويتكون صافي الدخل من المصادر الآتية[٢]:

أ- المرتبات وما في حكمها. ب - النشاط التجاري أو الصناعي. ج - النشاط المهني او غير التجاري.

---

[١] القانون رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥، قانون الضريبة الموحدة على الدخل في مصر.

[٢] المزيد من التفصيل يراجع: عبد الواحد، السيد عطية: شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل، ط١، دار النهضة العربية، جامعة القاهرة ٢٠٠٦، ص ٣٢ وما بعدها و الناغي، محمود السيد: منهج المحاسبة عن الضريبة على الدخل التحليل وإطار التطبيق والتطوير المكتبة المصرية، جامعة المنصورة، ٢٠٠٧، ص ١٢٠ وما بعدها.

د – الثروة العقارية.

أ– **الأجور والمرتبات وما في حكمها** [١] : المرتبات وما في حكمها والماهيات من الأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لمدى الحياة فيما عدا الحقوق التأمينية التي تدفعها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق، حيث أن جميع هذه المطارح تخضع للضريبة الموحدة.

ب– إيرادات النشاط التجاري والصناعي: تسري الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي إذا توافرت الشروط التالية:

– اشتغال المكلف بالأعمال التجارية والصناعية(الاحتراف).

– اشتغال المكلف لحسابه الخاص (الاستقلال).

– مزاولة النشاط بقصد الحصول على الربح.

– مزاولة النشاط داخل الدولة (الإقليمية).

ج– إيرادات النشاط المهني: من استعراض أحكام الضريبة الموحدة على هذه الإيرادات في مصر نجد أن فرضها مشروط بتوافر الأمور التالية:

– مزاولة المهنة بصورة فعلية.

---

[١] تقضي المادة (٤٩) من القانون المصري ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بسريان الضريبة على:

٣/١ المرتبات وما في حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لمدي الحياة " فيما عدا الحقوق التأمينية التي تدفعها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والصناديق الخاضعة للقانون رقم(٥٤) لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون صناديق التأمين الخاصة والقانون رقم (٦٤) لسنه ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة إلي أي شخص سواء كان مقيما في مصر أو في الخارج ".

٣/٢ المرتبات وما في حكمها والماهيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لمدي الحياة " فيما عدا المعاشات التي تدفعها الشركات والمنشآت والجمعيات والهيئات الخاصة والمعاهد التعليمية والأفراد إلى أي شخص مقيم في مصر، وكذلك إلى أي شخص مقيم في الخارج عن خدمات أديت في مصر".

٣/٣ مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام.

٤/٣ – مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من غير المساهمين في شركات قطاع الأعمال العام.

٥/٣ ما يحصل عليه مقابل العمل الإداري:

(أ) رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة المنتدبون للإدارة في الشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذي لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة على القدر المشترط قانونا لعضوية مجلس الإدارة.

(ب) المديرون بشركات المساهمة بالقطاع الخاص الذي لا تزيد مساهمتهم في رأس مال الشركة علي القدر الذي يتطلبه القانون لعضوية مجلس الإدارة. وفي جميع الأحوال يشترط ألا يستفيد من هذا الحكم في كل شركة أكثر من أربعة محددين بالإسم، وفي حدود خمسة آلاف جنيه سنويا لكل منهم، سواء أكان ذلك مبلغا ثابتاً أو نسبةمعينة من صافي الربح أو المبيعات أو غير ذلك.

– مزاوله المهنة لحساب المكلف.

– توافر نية الكسب.

– مزاولة المهن الحرة داخل مصر أو خارجها بصفة تابعة.

د– إيرادات الثروة العقارية (أراضي زراعية وعقارات مبنية):

– فيما يتعلق بإيرادات الأراضي الزراعية تم التفرقة بين الأراضي الزراعية المستغلة في إنتاج المحاصيل التقليدية والبستانية لمعرفة شروط فرض الضريبة الموحدة على الأراضي الزراعية.

– فيما يتعلق بالعقارات المبنية فقد أصبحت هذه الإيرادات أحد أوعية الضريبة الموحدة وتحتسب الضريبة على أساس القيمة الإيجارية المتخذة أساساً لربط الضريبة بالعقارات المبنية.

كما تجدر الإشارة، إلى أن المادة السادسة من القانون رقم (١٨٧) لعام (١٩٩٣) نصت على سريان الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة من عوائد وأرباح، وتم تبويب إيرادات رؤوس الأموال المنقولة الخاضعة للضريبة الموحدة وفق نص قانون الضريبة الموحدة [١] .

٢– الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية:

نصت المادة (٤٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) على فرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها و تسري الضريبة على :

-الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواءً من مصر أو خارجها.

-الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

وبناء على ذلك يعد من الاشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة وفق الاتي [٢]:

---

[١] كما وردت بالمادة (٦) من القانون المصري ١٨٧ لسنه ١٩٩٣ م على النحو التالي:

– عوائد السندات أذون الخزانة.

– عوائد القروض.

– الإيرادات الناتجة عن الاستثمار في الخارج.

– عوائد الديون والتأمينات النقدية.

– المبالغ التي يتقاضاها المساهمون مقابل حضورهم الجمعية العمومية للشركة.

– المبالغ التي يتقاضاها أعضاء مجالس الإدارة والمديرون مقابل إدارة الشركة.

[٢] المادة (٤٨) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

أ- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له.

ب- الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون.

ج - الهيئات العامة وتميز من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها.

د- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيس في الخارج وفروعها في مصر.

هـ -الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

وبعد بيان وعاء الضريبة الموحدة واستعراض مطارحها في القانون الفرنسي والمصري سننتقل في الفرع الثاني لتحديد نطاق الضريبة الموحدة.

المطلب الثاني

نطاق الضريبة الموحدة

للضريبة الموحدة على الدخل، كغيرها من الضرائب، نطاق زماني يحدد السنة المالية الخاضعة للضريبة كما أن لها نطاق مكاني بحيث تخضع للضريبة الإيرادات أو الدخول التي يحققها الشخص الطبيعي، بغض النظر عن جنسيته طالما تحققت عن نشاط أو من مصادر داخل البلد، وسواء كان مقيماً فيه أو غير مقيم، و ذلك سنداً إلى مبدأي التبعية الاجتماعية والتبعية الاقتصادية، ولها أيضاً نطاق شخصي يحدد بموجبه الشخص الذي يخضع للضريبة تحديداً دقيقاً، وقد بينت المواد من الثانية وحتى الخامسة من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) هذا النطاق على النحو التالي[١]:

[١] د . رمضان صديق ، قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ ، دار النهضة العربية ، الطبعة الثانية ، القاهرة ، ص ٢٦ و ما بعدها.

الفرع الأول

النطاق الزمني والمكاني للضريبة الموحدة

أولاً- النطاق الزمني للضريبة الموحدة:

تحسب ضريبة الدخل الموحدة على أساس سنوي، أي أن مطرها يتحدد على أساس مجموع ما يحققه المكلف من دخل صاف في نهاية السنة، التي اعتبرها القانون هي الفترة الضريبية، حيث نصت المادة الخامسة من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) على أن الفترة الضريبة هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام، أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة، كما نصت المادة السادسة من ذات القانون على أن تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر.

ويتضح من ذلك أن الضريبة على الدخل هي ضريبة سنوية، حيث يحاسب المكلف ضريبياً على صافي دخله المتحقق خلال السنة، وتكون الواقعة المنشئة للضريبة هي تحقيق الدخل الخاضع لهذه الضريبة في أو يناير من سنة.

وتسري هذه القواعد سواء كان المكلف يعمل في نشاط خاضع للضريبة طوال السنة، أو كان يزاوله بحكم طبيعته وظروفه بعض شهور السنة دون البعض الآخر، وذلك بالنسبة للأنشطة الموسمية مثل تجارة المحاصيل الزراعية، أو في النشاط السياحي خلال فترات معينة من السنة.[١]

ويرجع مبدأ السنوية إلى العرف المحاسبي الذي جرى على أن تعد المنشآت حساباتها الختامية وميزانياتها كل فترة مالية، حيث يتم معرفة نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة خلال الفترة، في ضوء ما تعارف عليه المحاسبون من مبادئ وما يتبعونه من سياسات وفروض، تم تحديد مركزها المالي في نهاية الفترة أو السنة المالية [٢].

---

[١] د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل ، توزيع منشأة المعارف، الإسكندرية ،ص ٥٣٠.

[٢] د. عيسى أبو طبل ، المحاسبة الضريبية ، الجزء الثاني ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٨٧، ص٢٠.

وبذلك يكون الأصل العام في فرض الضريبة الموحدة أن تكون عن مدة سنة، سواء كانت سنة ميلادية تبدأ من أول يناير وتنتهي بنهاية ديسمبر من كل عام، أو سنة مالية متداخلة[١] تكون في مجموعها اثني عشر شهراً، إلا أنه يمكن التجاوز عن فترة السنة فيحاسب المكلف عن فترة تزيد أو تقل عن سنة في حالات معينة، كما قد يتطلب الأمر أن يؤجل استحقاق الضريبة حتى تنتهي السنة إذا حدث عارض للمكلف وسنبين هذه الاستثناءات من مبدأ سنوية الضريبة الموحدة وفق الآتي:

- حالات الاستثناء من المحاسبة السنوية:

لا يمكن الالتزام بمبدأ سنوية الضريبة في جميع الحالات والظروف، بل أن هناك من المبررات التي قد تضطر المنشأة إلى الخروج عن هذا المبدأ [٢] وتحديد الفترة المحاسبية لها على أساس يزيد أو يقل عن مدة الاثني عشر شهراً، لذا أجازت الفقرة الثانية من المادة الخامسة من قانون الضريبة الموحدة بمصر أن يتم حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً، تاركاً للائحة التنفيذية أن تحدد إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة.

وقد بينت اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة الموحدة في مصر[٣] الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن اثني عشرة شهراً وهي:

١- بدء نشاط المنشأة خلال السنة.

٢- وفاة المكلف أو انقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأة.

---

[١] قضت محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ١٤٠٣ لسنة٢٥ق جلسة ١١ ديسمبر ١٩٧٤ بأن مؤدى نص المادة ٣٨ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن السنة المالية في الأصل تتمشى مع السنة التقويمية، وأن المشرع اعتد بنظام السنوات المتداخلة رعاية منه لصالح الممولين ممن تختلف سنتهم المالية عن السنة التقويمية مما مفاده أن تحديد بدء السنة المتداخلة متروك لمحض تقدير الممول طبقا للظروف التي تكليها عليه طبيعة العمل الذي يزاوله، فلا يسوغ لمصلحة الضرائب أن تعدل في بداية السنة المتداخلة التي عومل الممول على مقتضاها طبقاً للظروف التي تمليها عليه طبيعة الذي يزاوله.

[٢] اتفق الفقهاء على الاستثناءات التي أوردها المشرع وهي التوقف عن النشاط أو التنازل عن كل بعض المنشأة والعمولة أو السمسرة العارضة، ولكنهم اختلفوا في مدى جواز الاستثناء من مبدأ السنوية لاعتبارات عملية، فبينما رفض البعض هذه الاستثناءات بحجة الاستثناءات التشريعية وردت في القانون الضريبي على سبيل الحصر، بينما يرى آخرون ويحق أن المادة ٢٦ من القانون القديم التي نصت على قاعدة سنوية الضريبة لم تورد إلا مجرد تقري القاعدة العامة التي يجب اتباعها في الظروف العادية أما في الظروف الاستثنائية فليس ما يمنع من الخروج على هذه القاعدة. راجع: عاطف صدقي، ١٩٦٩، ص ٢٠٥-٢٠٦.

[٣] صدرت اللائحة التنفيذية بموجب قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ تاريخ ٢٠٠٥/١٢/٢٧

٣- إمساك الحسابات والدفاتر المنتظمة.

كما بينت اللائحة الحالات التي يجوز أن تحسب الضريبة عن فترة تزيد عن اثني عشر شهراً وذلك على النحو التالي:

أ- إقفال الحسابات في تاريخ معين تنفيذاً للنظام الأساسي أو العقد:

ويجوز أن يحاسب الشخص الإعتباري عن فترة ضريبية تزيد عن سنة، وذلك لمرة واحدة، هي السنة المالية الأولى، التي قد يتبين منها أن نظامه الأساسي أو عقد الشركة ينص على أن السنة المالية تنتهي في تاريخ لاحق على انتهاء فترة الاثني عشر شهراً اللازمة للمحاسبة الضريبية بوجه عام.

ب-تعديل نهاية السنة المالية:

إذا أرتأى المكلف تعديل نهاية سنته المالية بحيث يترتب على هذا التعديل مد أجل السنة المالية الأولى بعد التعديل لأكثر من اثني عشر شهراً، جاز محاسبة المكلف عن هذه الفترة بما يزيد عن اثني عشر شهراً، بشرط أن لا يترتب على تعديل السنة المالية من أجل الفترة الأولى لأكثر من ثلاثة أشهر.

ومن خلال مراجعة قانون الضريبة الموحدة في مصر يجد الباحث حالات أخرى تحول دون الالتزام بمبدأ سنوية الضريبة كحالة تنفيذ عمليات المقاولة طويلة المدة والتي نصت عليها المادة (٢١) من هذا القانون، والعمولة والسمسرة العارضة حيث تفرض عليها الضريبة دون انتظار نهاية السنة المالية وذلك بالنظر لطبيعة هذه المبالغ والمطرح الخاضع لها من جهة ولمنع التهرب من أداء الضريبة من جهة أخرى.

ثانياً - النطاق المكاني للضريبة الموحدة:

ميزت التشريعات الضريبية الموحدة في تحديد النطاق المكاني لهذه الضريبة بين الشخص الطبيعي الخاضع لها والشخص الاعتباري حيث أخضع المشرع المصري للضريبة الموحدة على الدخل الأشخاص الطبيعيين سواء كانوا مصريين أو أجانب طالما تحقق نشاطهم في البلد، إذ أخذ في المادة السادسة من القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) بمبدأ الإقليمية بحيث تخضع للضريبة الإيرادات أو الدخول التي يحققها الشخص

الطبيعي، بغض النظر عن جنسيته طالما تحققت عن نشاط أو من مصادر داخل البلد، وسواء كان مقيماً فيه أو غير مقيم، وقد استند في ذلك مبدأ التبعية الاقتصادية.

أما الشخص الاعتباري فقد ميز المشرع المصري في المادة (٤٨) من القانون المذكور بين الشخص الاعتباري المقيم والشخص الاعتباري غير المقيم، حيث أخضع الشخص الاعتباري المقيم في مصر للضريبة على كافة الدخول التي يحققها من مصر أو خارجها وفقاً لمبدأ عالمية الإيراد، أما الشخص الاعتباري غير المقيم فلا تخضع للضريبة في مصر إلا إيراداته المحققة من خلال منشأة دائمة في مصر وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية[١].

ومن ثم فإن للإقامة محل اعتبار مهم في تحديد المعاملة للضريبة الموحدة، وقد تكفل القانون بتحديد متى يعد الشخص الطبيعي أو الاعتباري مقيماً في البلاد، وقد بينت المادة الثانية من قانون الضريبة الموحدة بمصر الحالات التي يكون فيها الشخص الطبيعي الاعتباري مقيماً وذلك على النحو التالي:

- حالات إقامة الشخص الطبيعي:

يكون الشخص الطبيعي مقيماً في أي من الأحوال الآتية[٢]:

١- الإقامة لمدة تزيد عن ١٨٣ يوما متصلة أو متقطعة خلال الضريبية (من أول يناير حتى آخر ديسمبر السنة.

٢- أن تكون مصر محلا لإقامته الرئيسية.

٣- أن تكون مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه.

٤- أن تكون مصر مركزا لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني.

٤- أن يكون من موظفي الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم في الخارج وكانت دخولهم من خزينة الدولة.

---

[١] صديق ، ٢٠٠٦،ص ٦١.
[٢] صديق ،٢٠٠٦،ص ٦٢.

- حالات إقامة الشخص الاعتباري:

بين قانون الضريبة الموحدة في مصر في مادته الثانية الأحوال التي يكون فيها الشخص الاعتباري مقيماً في البلد عند توافر أي منها، وهي[١]:

١- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون الساري في البلد.

٢- إذا كان مركز إداراته الرئيسي أو الفعلي في البلد.

٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من٥٠%.

ويرى الباحث أنه عند تحديد نطاق الضريبة الموحدة الزمني والمكاني التزمت التشريعات الضريبية التي طبقت هذا النظام بخصائص الضريبة الموحدة إعمالاً لمبدأ سنوية الضريبة و إقليميتها.

الفرع الثاني

النطاق الشخصي للضريبة الموحدة

تهتم التشريعات الضريبية بتحديد المكلف الخاضع للضريبة، أو الشخص الذي يخضع للضريبة تحديداً دقيقاً، بحيث لا يترك للإدارة الضريبية حق التوسع في إخضاع من يريد المشرع إلزامه بالضريبة، كما تعطى للملتزم بأدائها فرصة التيقن من أنه هو المقصود بهذه الإحكام، وفي ذلك إعمال لقاعدة دستورية مؤداها أنه لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص.

وينصرف لفظ المكلف بوجه عام إلى المكلف بالضريبة أي الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله[٢]، أو نتيجة الأرباح والفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله إلا أن لفظ المكلف -بذاته- لا يستند إلى تعريف محدد في أغلب التشريعات المختلفة، حيث جاءت هذه التشريعات بتحديد الأشخاص الذين ينطبق عليهم لفظ المكلف دون إيراد تعريف معين للفظ.

---

[١] صديق ، ٢٠٠٦ ،ص٧٠.

[٢] د. رابح رتيب بسطا، الممول والإدارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ،١٩٩١،ص ١٠-ص١٧.

وقد استحدث قانون الضريبة الموحدة على الدخل الجديد في مصر رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) مادة خاصة ببعض التعريفات التي تعطي معنى خاص ببعض الألفاظ والعبارات الواردة في القانون، وهي المادة الأولى منه، حيث عرفت المكلف بأنه "الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون"

وبذلك يكون القانون قد قصر لفظ المكلف على الشخص الذي قد تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة، أو ذكر القانون صراحة أنه خاضع لها، بخلاف غيره ممن ألزمه ببعض الالتزامات الضريبية، كرب العمل حين يحجز ضريبة المرتبات المستحقة على العامل لديه، وتوريدها إلى دائرة الضرائب، أو الجهة التي تحجز بعض مبالغ تقوم بخصمها من المنبع تحت حساب الضريبة المستحقة على الشخص المخصومة منه.....وهكذا.

وقد فرق القانون بين المكلفين تبعاً لشخصياتهم القانونية، فقرر أحكاماً خاصة بالأشخاص الطبيعيين، وأخرى للأشخاص الاعتبارية، وجعل لكل منهم كتاباً مستقلاً[١].

أولاً – الشخص الطبيعي:

يخضع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل بوصفه مكلفاً فردياً، سواء كان يزاول نشاطاً تجارياً أم صناعياً أم مهنياً أم غير تجاري، يستثمر بذلك ماله الخاص حيث يعمل مستقلاً من خلال تنظيم يعرف بالمنشأة، وقد أفرد القانون المصري رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) كتاباً خاصاً بالمعاملة الضريبة للشخص الطبيعي، هو الكتاب الثاني من القانون، وأطلق عليه الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين حيث أصبحت الضريبة الموحدة تسري على دخول الأشخاص الطبيعيين المقيمين عادة في البلد بصرف النظر عن جنسياتهم (مواطنين أو، أجانب)، وذلك بالنسبة لدخولهم المحققة في البلد أو في الخارج، كما تسري على الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في البلد بصرف النظر عن جنسياتهم (مواطنين أو، أجانب)، وذلك بالنسبة لدخولهم المحققة في البلد ويعتبر الشخص مقيماً في البلد في أي من الحالات الآتية:

١– الإقامة لمدة تزيد عن ١٨٣ يوما متصلة أو متقطعة خلال الضريبية (من أول يناير حتى آخر ديسمبر السنة

٢– أو تكون مصر محلا لإقامته الرئيسية.

---

[١] صديق ،٢٠٠٦، أ ،ص٩٢.

٣- أو تكون مصر المركز الرئيسي لإدارة نشاطه.

٤- أو أن تكون مصر مركزا لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني.

٥- أو أن يكون من موظفي الدولة الذين يؤدون مهام وظائفهم في الخارج وكانت دخولهم من خزينة الدولة.

ومن الملاحظ التوسع في مضمون الإقامة، حيث لم تعد الإقامة مجرد التوطن، ولكنها اتسعت لتشمل مركز إدارة النشاط أو مركز ممارسة النشاط أو الإقامة بالخارج والحصول على الأموال من خزينة الدولة[١].

كما أخذ المشرع الفرنسي بمبدأ التبعية الاقتصادية، فسرت الضريبة على إيراد الأشخاص الطبيعيين وذلك عن جميع دخولهم بصرف النظر عن مصدرها كما يلي:

١- الأشخاص المقيمين في فرنسا أو مكان إقامتهم الأساسي فرنسا.

٢- الأشخاص الذين يمارسون نشاطاً مهنياً مأجوراً أو غير مأجور، شرط أن يكون نشاطاً أساسياً للمكلف في فرنسا.

٣- الأشخاص الذين تعد فرنسا مركز مصالحهم الاقتصادية[٢].

ثانياً - الشخص الاعتباري:

أخضع قانون الضريبة الموحدة على الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) الأشخاص الاعتبارية للضريبة الموحدة، وخصص لذلك الكتاب الثالث منه، وقد حددت المادة الثامنة و الأربعون من القانون المذكور الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة وهي:

١- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان هذا القانون الذي تخضع له، وكذلك شركات الواقع.

٢- شركات الأموال الجمعيات التعاونية واتحاداتها، مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون.

٣- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العمة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها.

٤- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر.

---

[١] الناغي، ٢٠٠٧، ص٧٠.
[٢] الشيخ ، ١٩٩٩، ص ١٩٢.

٥- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

ومن هذا التعداد يتبين لنا أن المشرع المصري قد أخضع للضريبة الأشخاص الاعتبارية سواء كانت عامة (الحكومة والهيئات ووحدات الإدارة المحلية)، أو كانت شخصيات اعتبارية خاصة (الشركات أياً كان نوعها أو محال إقامتها بما في ذلك البنوك والشركات والمنشأة الأجنبية ووحدات الإدارة المحلية والجمعيات التعاونية).

ويرى الباحث إن الفارق الجوهري بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبية الموحدة هو أن الدخل الكلي للمكلف يقسم في ظل نظام الضريبة الموحدة إلى أوعية إيرادات نوعية، تفرض عليها ضريبة موحدة، في حين أن هذا الدخل يقسم في ظل نظام الضرائب النوعية إلى أوعية ضرائب نوعية تخضع كل منها إلى شكل خاص في تحديد مطرحها، و من ثم فإن تجميع كافة فروع الدخل أو الإيرادات هو الأساس في نظام الضريبة الموحدة حيث يتم جمع ما يحصل عليه المكلف من إيرادات وتفرض عليها ضريبة موحدة، فيكون هناك معدل واحد تصاعدي يطبق على المطرح الضريبي الواحد فليست هناك تعددية في المعدل الضريبي الذي يختلف وفقاً لاختلاف الدخول أو الإيرادات وإنما هناك معدل تصاعدي يطبق على كافة دخول المكلف مجتمعة مهما كان مصدر هذه الدخول أو تلك الإيرادات ، إذ أنه للوصول إلى مطرح الضريبة الموحدة يتم تقدير الدخل الصافي من كل مصدر على حدة وفقاً لاعتبارات فنية واقتصادية واجتماعية ويتم تجميع الدخول الصافية في وعاء واحد يخصم منه مبالغ معينة نظير الظروف الشخصية والعائلية ثم نصل الى المطرح الذي تحسب على أساسه الضريبة الموحدة.

وبعد استعراض الجانب النظري للضريبة الموحدة من خلال تعريفها وبيان نشأة هذه الضريبة وشروطها ووعائها ونطاق هذه الضريبة، لابد لنا في الفصل الثاني من التحدث عن الجانب الإجرائي لربط هذه الضريبة من خلال بيان ماهية الربط الذاتي و البيان الضريبي الموحد والتأييد المستندي وأشكال الربط الضريبي وصولاً إلى إجراءات الإعلان الضريبي الموحد وتحصيل هذه الضريبة.

الفصل الثاني

الجانب الإجرائي في نظام الضريبة الموحدة

يُعد ربط الضريبة بصفة عامة تحديد دين الضريبة المستحقة في ذمة المكلف، وللوصول إلى تحديد هذا الدين بموجب القانون فإن ذلك يستلزم اتخاذ إجراءات قانونية سواء من ناحية المكلف، أو الإدارة الضريبية في سبيل ربط الضريبة، وتحديد الملتزم بدفع الضريبة[١]، وتحتل الإجراءات الضريبية مركزاً مهماً في المنظومة الضريبية، فهي مجموعة من الوسائل، والعمليات التي يسير بها القرار الضريبي منذ أن يتحقق الالتزام الضريبي في ذمة المكلفين فيها، لتبدأ معه مجموعة من الحقوق والالتزامات التي حددها المشرع في سبيل ربط وتحصيل الضريبة المستحقة، أو هي مجموعة القواعد، والوسائل والأشكال القانونية التي حددها المشرع الضريبي، حيث تمثل الحقوق، والالتزامات المقررة لكل من مكلفي الضرائب، أو الإدارة الضريبية، في سبيل ربط وتحصيل الضرائب لحماية الالتزام الضريبي أو الوفاء بدين الضريبة، فالقانون الضريبي الموضوعي والإجراءات الضريبية يرتبطان ارتباطاً وثيقاً بحيث يعد كل منهما الوجه الآخر لعملة واحدة، حيث أن الإجراءات الضريبية تشكل الوسيلة الضرورية لتطبيق القانون الموضوعي، ونقله من حالة الركود والثبات إلى حالة الحركة والتطبيق، فهي المحرك الفعال الذي ينقل القانون الموضوعي الضريبي من دائرة التجريد إلى دائرة التطبيق، ومهما بلغ المشرع في تطوير القواعد القانونية الضريبية الموضوعية يظل هذا النجاح مرتبطاً بتنظيم هذه القواعد الموضوعية إجرائياً حتى يحقق التوازن بين الحقوق والواجبات من أجل أن يضمن الحصول على موارد لسد حاجات المجتمع[٢].

أدرك المشرع الضريبي أهمية اتباع أسلوب التقنيات الموحدة في تجميع وحصر التشريعات المنظمة للضريبة في قانون واحد، وتطوير أحكامه، وتبسيط نصوصه وإعادة صياغتها، وذلك لتلافي تعدد التشريعات

---

[١] وقد قضت محكمة النقض المصرية: (بأن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقا للقانون، وهذه الواقعة تولد مع ميلاد الإيراد الخاضع للضريبة، أما الورد فهو أداة تنفيذ لتحصيل الضريبة، ولا يعتبر مصدرًا للالتزام بالضريبة، أو شرطا لتكونه). نقض ١٦/١/١٩٧٤ س ٢٥ ص ١٥٧ ٣٠/٤/١٩٧٥ س ٢٦ ص ٨٧٣) مشار إليه في: بيومي، ٢٠٠٦، ص٩٨.

[٢] د. أحمد فتحي سرور ، الوسيط في قانون الإجراءات الجبائية، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، ٢٠١٥، ص ٥٠ وما بعدها و د. محمد عمران الإعلان في القوانين الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ٢٠١٣، ص ٩ وما بعدها.

للموضوع الواحد أو إجراء تعديلات كثيرة تؤدي إلى تضخم تشريعي مما يؤدي إلى صعوبة الإلمام بهذه التشريعات بالإضافة إلى التعارض والتناقض في الأحكام التي تنشأ من هذا التعدد [١] ، حتى يسهل على المكلفين، والمخاطبين بأحكامه فهمها بحيث لا يكون العلم بالقانون الضريبي قاصرًا على طائفة معينة تحتكر البحث في قواعده المتناثرة والمتعارضة من أجل تطبيق فعال وعادل يحقق الرضاء بالضريبة [٢].

وتعمل الإجراءات الضريبية الموحدة على ربط كافة الإجراءات الضريبية في تشريع واحد إعمالاً لمبدأ استقلال القانون الضريبي، وسهولة وتبسيط إجراءاته على جميع المكلفين، مما يقلل تكلفة الالتزام الضريبي، ويحقق الاقتصاد في تكاليف ربط وتحصيل الضرائب كما يعمل أيضاً على إلغاء التناثر والتعارض، والتناقض في الأحكام، والنصوص الضريبية، والحد من المنازعات الضريبية، وتخفيف المماطلة، والقضاء على التسويف، وتبسيط الإجراءات ووحدتها، وتكاملها، والقضاء على المتأخرات الضريبية المتراكمة وزيادة الوعى والالتزام الضريبي، والإلمام الكامل بالأحكام الضريبية ، ويرى البعض أنه من المناسب وضع تشريعات لتوحيد الأحكام الخاصة بالإجراءات الضريبية بما يترتب عليه تسهيلها، وإزالة الغموض لدى المكلفين والحد من المنازعات الضريبية، وتوحيد القواعد الاجرائية، وذلك من أجل تبسيط النظام الضريبي بكافة الوسائل الممكنة [٣] ، وتبرز أهمية وجود نظام خاص للإجراءات الضريبية في تحقيق الأهداف العامة الآتية [٤]:

١ – إنهاء المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية، من جراء تحديد قيمة الضريبة.

٢– عدم تجاوز الإدارة الضريبية سلطاتها في التعامل مع المكلف بالضريبة.

٣– إدراك المكلف عدم تسلط الإدارة الضريبية.

٤– أهمية معرفة المكلف مبلغ الضريبة حتى يمكن الوفاء به.

كما أن وحدة الإجراءات الضريبية في نظام الضريبة الموحدة ستؤدي بالإضافة إلى ما ذكر سابقاً إلى تحقيق الغايات التالية:

---

[١] د. سري محمود صيام ، صناعة التشريع المعايير الحاكمة للتشريع الكتاب الأول ، دار النهضة العربية ٢٠١٥، ص: ٢٤–١٦٠.

[٢] د. أحمد صالح أحمد ، مظاهر عدم اليقين في النظام الضريبي المصري، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، العدد الثالث والعشرون، يوليو – ديسمبر ٢٠١٠، ص ٤٧٢ وما بعدها .

[٣] د. مصطفى رشدي شيحه ، التشريع الضريبي المصري، القاهرة، ٢٠٠٥، ص١٧، ٤٧٦ .

[٤] د . سوزي عدلي ناشد، أساسيات المالية العامة ،منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت، ٢٠٠٨، ص٧.

أ- الاقتصاد في تكاليف الالتزام الضريبي: فالالتزام الضريبي هو الخضوع للقانون الضريبي حيث يعمل القانون الضريبي على ضمان حقوق المكلفين والدولة من خلال تنظيم الحقوق والواجبات، مما يحقق التوازن بين أطراف العلاقة الضريبية[١] .

ويعرف البعض الالتزام الضريبي [٢]، "بأنه تطبيق المكلفين متطلبات الإفصاح عن الضريبة طبقاً للقواعد والأحكام والقوانين الضريبية، من خلال تقديم البيان الضريبي في الوقت المناسب"، ومن القواعد الأساسية في نظرية الضريبة، والتي وصفها (آدم سميث) في كتابه(ثروة الأمم) الاقتصاد في نفقات الجباية، حيث يستلزم أن تكون إجراءات ربط، وتحصيل الضرائب بأيسر الطرق بحيث لا تتكلف الإدارة الضريبية مبالغ طائلة لتحصيلها، ومراعاة تلك القاعدة يجعل الضريبة ذات فعالية ومورد هام يمكن أن يعتمد عليه دون ضياع جزء كبير منه في سبيل الحصول عليه [٣]، وتتمثل تكلفة الالتزام الضريبي[٤] بالمبالغ التي يتكبدها المكلف للوفاء بمتطلبات القوانين الضريبية، علماً أن حجم تلك التكاليف يتوقف على عوامل كثيرة منها مدى الالتزام بالقانون وسلوك المكلفين، ومدى ثقافتهم، والبيئة المحيطة ومدى تعقيد، ووضوح القانون وتجاهل تلك التكاليف عند وضع التشريع يؤدي إلى عدم الالتزام بها [٥].

وهنا على الإدارة الضريبية أن تختار أسلوب تحصيل الضرائب الملائم بما لا يكلفها عبئاً كبيراً في ربط وتحصيل الضرائب فلا تحمل المكلفين عبئاً لا تقابله زيادة في الإيرادات العامة، حيث لا تقاس وفرة الحصيلة الضريبية بما تحصله الإدارة الضريبية فقط، إنما يتوقف على ما يدخل خزانة الدولة بعد خصم كافة التكاليف في ربط وتحصيل الضرائب.

---

[١] د . رمضان الصديق ، الإدارة الضريبية الحديثة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠٠٦.ب، ص ٤٥ وما بعدها.

[2] Richardsan, M, and. J.sawyer. "Atax amany of the Tax compliance literature". Further findings, problems and praspects "Australian Tax Fraum" (val, 16. No. 2, 2001) p.3.

[٣] ناشد، ٢٠٠٦، ص٢١٢.

[4] Cedric sandfard: (ed) Tax compliance costs measurement and policy, Bath, UK. Fiscal publication with the institute for fiscal studies, 1995.

مشار إليه في: صديق، ٢٠٠٦.ب، ص ٦٤.

[5] Saumen chattopadhay & Arindam Das- Gupta: the compliance cost of the personal incame tax and determinants, National Institute of public finance and policy, New Delhi, Dec 2002, p9.

مشار إليه في: صديق، ٢٠٠٦.ب، ص ٧٣.

ب- تحقيق التوازن بين الحقوق والالتزامات الضريبية: حيث تعمل القواعد الإجرائية الموحدة على الحيلولة أمام تجاوز الإدارة الضريبية لحدود اختصاصاتها الممنوحة، كما تمنع المكلفين من التحايل وسوء النية على القانون لتصنع التوازن لتلك الحقوق والسلطات والالتزامات، مما يعزز الثقة في التعامل بين طرفي الضريبة، كما أنها تعمل على إضفاء الفعالية للقواعد الموضوعية في حالة عدم احترامها طواعية، حيث بدون القانون الإجرائي تكون نصوص القانون الموضوعي مجرد نصوص ميتة لا قيمة لها [١]، كما يجب ألا يستهدف التنظيم الإجرائي مجرد تحقيق مصلحة الدولة على حساب حقوق وحريات أفراد المجتمع، فجوهر نجاح أي تنظيم إجرائي يقتضي أن تراعى فيه مصالح المواطنين مع المصلحة العامة للدولة حيث يعمل التنظيم الإجرائي على تحقيق التوازن بين الحقوق والحريات والمصلحة العامة، فالشرعية الدستورية ضمان للحقوق والحريات ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالديمقراطية وسيادة القانون [٢].

ج- وحدة مصادر ومبادئ القوانين الإجرائية الضريبية الموحدة: رغم أن القانون الضريبي قد ولد من رحم القانون العام بوصفه ينظم العلاقة بين مؤسسات الدولة، وأفراد المجتمع، إلا أن القانون الضريبي قد أخذ في الاستقلال عن القانون المالي والإداري الذي مكث في ظلهما إلى وقت غير بعيد، وأصبحت له الذاتية والاستقلال عن القوانين الأخرى، وتحققت لقواعده الإجرائية الاستقلال مثل فرعه الموضوعي بما يحقق مصالح طرفي العلاقة الضريبية، ويحسم مشكلة تحديد مصادر القواعد الإجرائية الضريبية[٣] .

وتظهر ذاتية واستقلال القانون الإجرائي الضريبي الموحد من خلال بيان جهات اصداره وكيفية تفسير نصوصه ومناهج هذا التفسير إضافة إلى حصر مجال تطبيقه.

وقد اتجهت العديد من دول العالم صوب توحيد الإجراءات الضريبية، نظرًا لأهميتها في استقرار المراكز الضريبية وما يشهده العالم من ثورة تكنولوجية في المعلومات والاتصالات لتواكب المتغيرات وتحقق المنظومة الضريبية أهدافها في العدالة والسرعة بما يقلل التكاليف، ولكي تتحصل الضريبة لابد من أن تمر بعدد من المسارات والطرق فالأصل وفقاً لتشريعات الضريبة الموحدة المعاصرة أن البيان الضريبي هو أداة الربط الرئيسية

---

[١] د. علي عبد الحميد تركي ، قانون الإجراءات المدنية، دار النهضة العربية، ٢٠١١، ص١١.

[٢] د. أحمد فتحي سرور ، الحماية الدستورية للحقوق والحريات ، دار الشروق، الطبعة الثانية، ٢٠٠٠، ص٣٣.

[٣] د. محمد عمران ،الإعلان في القوانين الضريبية، دراسة مقارنة ، دار النهضة العربية ، عام ٢٠٠٣، ص ٣٥٤.

إعمالاً لمبدأ الربط الذاتي[١]، ثم تأتي المرحلة التالية وهي مرحلة الرقابة الضريبية وصولاً للربط النهائي وإعلانه وبعد ذلك يتم تحصيل هذه الضريبة، وسنتناول هذا الفصل في مبحثين:

المبحث الأول: ربط الضريبية الموحدة.

المبحث الثاني: تحصيل الضريبة الموحدة.

المبحث الاول

ربط الضريبة الموحدة

ينظم المشرع المركز القانوني الضريبي الإجرائي حيث يحدد الحقوق والالتزامات المقررة ، وينشأ عن هذا المركز مجموعة من الإجراءات الضريبية التي أوجب المشرع اتخاذها سواء من جانب المكلفين أو الإدارة الضريبية، وقد سار النظام الضريبي العالمي المعاصر نحو الالتزام الطوعي في سبيل تحفيز المكلفين نحو الالتزام بالقوانين الضريبية وبناء جسور الثقة بين المكلف، والإدارة الضريبية، من خلال الربط الذاتي للضريبة الموحدة، حيث يعتمد الربط الذاتي على البيان الضريبي الموحد كأحد أهم دعائم الربط الذاتي، لذلك سوف نتناول في هذا المبحث ماهية نظام الربط الذاتي من خلال شرح البيان الضريبي الموحد والتأييد المستندي لنظام الربط الذاتي وصولاً لبيان أشكال الربط الضريبي الأخرى كالربط التقديري أو المعجل أو الإضافي واجراءات الإعلان الضريبي.

[١] وهو ما أكد عليه المشرع المصري، حيث يعتبر الإقرار ربطًا للضريبة والتزاما بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار: المادة ٨٩ قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الضرائب على الدخل.

المطلب الأول

الربط الذاتي في نظام الضريبة الموحدة

ارتبطت موجات الإصلاح الضريبي المعاصرة بتخفيف العبء الضريبي على المكلف، وتبسيط العمليات والإجراءات الضريبية بما يؤدى إلى تحسين فعالية الامتثال الضريبي بهدف زيادة الإيرادات الضريبية من خلال تحفيز الالتزام الطوعي ويعتبر الربط الذاتي هو أحد الركائز الهامة للالتزام الطوعي في نظام الضريبة الموحدة حيث يقف الالتزام الطوعي جنباً إلى جنب مع نظام الربط الذاتي[١].

الفرع الأول

ماهية الربط الذاتي في نظام الضريبة الموحدة

يتضمن الالتزام الطوعي[٢] قيام المكلف بشكل طوعي نحو دفع الضرائب المترتبة عليه بتقديم البيان الضريبي، وسداد الضريبة المستحقة بما يتفق مع الواقع والحقيقة والتي تقاس بالنسبة المئوية لمبلغ الضريبة المدفوع بموجب البيان الضريبي المقدم بالمقارنة مع مبلغ الضريبة الإجمالي المترتب بعد عمليات الفحص، أو انتهاء المنازعات الضريبية، أو ما يسمى الفاقد الضريبي.

بينما يرى البعض[٣] أن البيان الذى يقدمه المكلف في الموعد الذي يحدده القانون هو الذي يُظهر مقدار الدخل، وتفاصيله، أو الثروة الخاضعة للضريبة.

ويستند هذا النظام على أن المكلف وحده الذي يستطيع أن يحدد وبدقة التزاماته الضريبية[٤]، فالمكلف هو الذى يعمل ويقبض الدخل، ويحوز الثروة، ويفضل أن يترك تحديد الضريبة للمكلف ويقتصر دور الإدارة الضريبية على المراجعة والحكم على صحة البيان بناء على مؤشرات علمية وأسس موضوعية، ويتضح من ذلك أن نظام الربط الذاتي يقوم على ربط المكلف بنفسه لوعاء الضريبة، فإذا ما تم هذا الربط بطريقة صادقة وأمينة

---

[١] صديق، ٢٠٠٦.ب، ص ١٨٦.

[٢] د. مدين إبراهيم الضابط ، مدى توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية– سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٣٦) العدد (٥) ، ٢٠١٤ ، ص ٣١ وما بعدها .

[٣] د جلال الشافعي، مبادئ المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، جامعة الزقازيق، طبعة ٢٠٠٦، ص: ٤٩١.

[٤] صديق، ٢٠٠٦.ب، ص: ١٨٦.

تمثل الواقع وتعكس حقيقة المركز المالي والاقتصادي للمكلف ، فإن هذا الربط يعمل على حماية المكلف من أساليب الربط الضريبي الأخرى، وتعسف الإدارة الضريبية لتحديد الدخل، والأرباح، ويخفف من عبء الامتثال الضريبي من حيث الجهد والوقت والتكلفة سواء كانت بالنسبة للإدارة الضريبية، أو بالنسبة للمكلف، بينما يقتصر دور الإدارة الضريبية على حماية هذا النظام في الرقابة والتحقق من صحة البيانات المقدمة بشكل يحسن الالتزام الطوعي، ويؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية ويقلل من معدل التهرب الضريبي.

يقوم تطبيق مفهوم الربط الذاتي في نظام الضريبة الموحدة على خاصتين أساسيتين هما[١]:

– الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية حيث تتخلى الإدارة الضريبية عن ربط الضريبة، وتحديد مطرحها وتترك للمكلف القيام بهذا الربط وفقا للضوابط اللازمة لذلك، من خلال إمساك الدفاتر، وتقديم المستندات اللازمة لتدعيم البيانات الضريبية عن أنشطته مع حق الإدارة الضريبية في الرقابة الضريبية اللاحقة.

– تحسين الالتزام الضريبي من خلال الربط الذاتي يؤدي إلى تخفيف العبء الضريبي، ويقلل من تكلفة تحصيل الضريبة على الإدارة الضريبية.

ومن خلال ما قمنا باستعراضه في بيان ماهية الربط الذاتي و الخصائص الاساسية التي يتمتع بها يمكن أن نخلص إلى أن الربط الذاتي يحقق العديد من المزايا ، كما يعترض نظام الربط الذاتي العديد من الصعوبات وهو ما سنبينه في الآتي.

أولاً– مزايا نظام الربط الذاتي: يتمتع الربط الذاتي بالعديد من المزايا نذكر أهمها[٢] :

١ – يقلل التكاليف الإدارية التي تتحملها الإدارة الضريبية في عمليات الرقابة الضريبية[٣].

٢ – يعد الربط الذاتي حجة قانونية في مواجهة الإدارة الضريبية.

٣– الحد من الفساد الإداري والسلطة التقديرية للإدارة الضريبية.

٤– يؤدى إلى زيادة الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، والتفرقة بين المكلف الملتزم وغير الملتزم.

---

[١] د مصطفى محمود عبد القادر، اصلاح السياسة الضريبية في مصر، المركز المصري للدراسات الاقتصادية العدد (٢)، ديسمبر ٢٠١٦، ص٣٦.

[٢] أوليفية بينون وآخرون، تقرير صندوق النقد الدولي إدارة شئون المالية العامة تحديث الإدارة الضريبية استراتيجية إصلاح الخرطوم، نوفمبر ٢٠٠٦، ص ٤٠.

[٣] صديق، ٢٠٠٦.ب، ص: ١٨٨–١٨٩.

٥ – يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضريبية وتحصيل الضرائب في وقت مبكر وخاصة إذا ما اقترن هذا الربط بوسائل فعالة للرقابة الضريبية.

٦– تبسيط وتيسير النماذج والإجراءات المترتبة على عمليات الرقابة، وتقليل التكاليف الناشئة عنها.

٧– إعادة توزيع الموارد البشرية المتاحة لزيادة فعالية وكفاءة الإدارة الضريبية.

٨–تقليل المنازعات الضريبية والسرعة في تحصيل الإيرادات مما يؤدي إلى توفير الوقت والجهد والمال لكل من الإدارة الضريبية والمكلفين.

٩ – يعد الربط الذاتي مصدرًا هاماً للمعلومات لدى الإدارة الضريبية عن وضع المكلف.

١٠– يؤدي إلى الحد من حالات التهرب الضريبي.

ثانياً– الصعوبات التي تعترض نظام الربط الذاتي:

بالرغم من العديد من المزايا التي يتمتع بها نظام الربط الذاتي و أهمها تقليل التكاليف الإدارية وحجيته ودوره في الحد من الفساد الإداري وزيادة الإيرادات الضريبية إلا أن هذا النظام يواجه العديد من الصعوبات أهمها[١]:

١– يتطلب نجاح نظام الربط الذاتي ارتباطه بأسلوب فعال لتطبيق الرقابة و الفحص الانتقائي من قبل الإدارة الضريبية.

٢– عدم وجود نظام معلوماتي فعال ومتكامل كفء يساعد على التحقق من صحة هذا الربط الذاتي .

٣– إلقاء عبء الإثبات على الإدارة الضريبية.

٤– عدم الوعي الكافي لدى المكلفين للقيام بالتزاماتهم من خلال إمساك الدفاتر والسجلات والفواتير، مما يزيد العبء على صغار المكلفين ممن لديهم مستوى منخفض من التعليم اضافةً لضعف الثقافة الضريبية لديهم.

٥– تضارب المصالح بين الإدارة الضريبية و المكلفين.

٦– الميراث التاريخي للسلطة في التعسف في تحصيل الضرائب، وخاصة في الدول النامية.

---

[١] الشريف ، ٢٠١٩، ص٣٤٣.

وقد أكدت العديد من الدراسات المقارنة على العوامل المؤثرة في الربط الذاتي، والتي تقلل إيجابية هذا النظام ليكون مناسب للواقع الضريبي وذو فعالية وسنستعرض هذه الدراسات وفق الآتي :

– حيث أكدت دراسة على أن هناك مشاكل تصاحب تنفيذ إجراءات نظام الربط الذاتي، تتمثل في عدم توفير المعلومات التي تدعم صحة ما ورد بالبيان الضريبي، وعدم وجود المعايير التي بموجبها يتم اختيار الملفات ذات المخاطر العليا[١]، بينما أكدت دراسة أخرى على أن توفير متطلبات وشروط نظام التقدير الذاتي على نحو صحيح ومتكامل يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، وزيادة الإيرادات الضريبية[٢].

– وفي دراسة لمحددات الالتزام الطوعي والمعرفة الضريبية لنظام التقدير الذاتي للحالة الماليزية، أكدت على أن نجاح هذا النظام مرتبط بتوعية وتثقيف المكلفين بالقوانين، وتحسين وتطوير مستوى الالتزام الطوعي لديهم ، وتعزيز مهارات العاملين بالإدارة الضريبية وتوسيع الخدمات الالكترونية[٣].

– وفي دراسة بريطانية الهدف منها دراسة الانتقال إلى التقدير الذاتي في النظام الضريبي البريطاني، خلصت إلى أن التغيرات في النظام الضريبي تتطلب تحقيق البساطة واليقين للمكلفين، وتجميع جميع مصادر الدخل في بيان ضريبي واحد، والتعامل مع مكتب ضريبي واحد فقط، وترشيد مواعيد الدفع، ولكن هناك بعض المشاكل التي تعتريه حيث لم يتم الوصول إلى التبسيط المطلوب في التقييم الذاتي الكامل الشامل، كما أكدت أن نظام التقييم الذاتي ليس مطبقاً بدقة على جميع المكلفين نظراً للتعديل الذي تجريه الإدارة الضريبية على بياناتهم، اضافة إلى التعقيد في ملء النماذج وعدم القدرة على الالتزام مع الموعد النهائي لتقديم البيانات، وتوصى بالعودة إلى الأهداف الأساسية لنظام التقييم الذاتي الذي أُنشئ لأجلها باعتماد التبسيط في الإجراءات الضريبية وقياس تكاليف عبء الامتثال على كل من الإدارة الضريبية والمكلفين ومستوى الفحص ونتائجه ومستوى نوع الشكاوى[٤].

---

[١] التجاني سعيد التجاني ، مشاكل التقدير الذاتي وأثرها على الايرادات الضريبية ، رسالة ماجستير منشورة، كلية الدراسات العليا جامعة السودان، ٢٠١٠ ، ص ١٢٣،

[٢] د الهادي آدم أحمد الضي ، كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي، بغداد مجلة المنصور، العدد (٢٤)، ٢٠١٥ .

[3] Mohd Rizal palil, tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia, PHD in accounting and finance unpublished, unversity of Birmingham, 2010. P182-204.

[4] Teviotdale and thompson, self assessment: revenue authorities v. taxpayers: a state of conflict British tax Review، University of Huddersfield Repository. 1999،http:"eprints.hud.ac.uk، 543.

وقد اتجهت العديد من الأبحاث والدراسات العلمية الحديثة في دراسة العوامل المؤثرة في الالتزام الذاتي أو الطوعي، وانتهت إلى أن إدراك المكلف لغياب العدالة الإجرائية الضريبية يؤثر سلبًا على قراره نحو الإفصاح عن دخله، وأن المكلف يقوم بتقديم بيانه الضريبي متضمنا دخلاً يقل عن حقيقة دخله عند زيادة معدل الضرائب، أو في حالة عدم شعوره بعدالة النظام الضريبي [١].

– وفي دراسة ركزت على كيفية تحسين مستوى الالتزام الضريبي الطوعي في كندا، أشارت إلى أهمية الوعي الضريبي، وسلوكيات المكلفين وسياسات التقدير وأهمية نظام العقوبات في تحسين نظام الالتزام الضريبي الطوعي حيث ترتبط ارتباطاً مباشراً بمستوى الالتزام الضريبي الطوعي، وانتهت إلى أن تقديم الخدمات للمكلفين يساعد على خفض تكلفة الالتزام الضريبي الطوعي من خلال برامج تمكنه من القيام بالتزاماته بسهولة أهمها وجود نظام معلوماتي الكتروني يتم تحديثه باستمرار [٢].

وبعد استعراض ماهية نظام التقدير الذاتي في الضريبة الموحدة وبيان خصائصه والمزايا التي يتمتع بها والصعوبات التي تعترضه ستنتقل لبيان مقومات نجاح نظام التقدير الذاتي وفق الآتي:

ثالثاً– مقومات نجاح نظام الربط الذاتي:

يتطلب نجاح نظام الربط الذاتي في نظام الضريبة الموحدة توافر مقومات وأسس سنستعرضها وفق نقاط محددة على النحو الآتي: [٣]

١– توفير قانون ضريبي مبسط ومستقر ورادع.

٢– تطبيق إجراءات ونماذج سهلة ومبسطة للبيان الضريبي الموحد.

٣– نجاح نظام الربط الذاتي يرتبط بمدى توافر المعلومات الدقيقة عن دخل المكلفين، وذلك يتطلب نظام فعال ومتكامل للخدمات الضريبية المقدمة.

---

[1] Moser, Donald, v,: Evan, john H,. the Effects of Horizontal and Exchange inequality on tax Reporting Decisions, the Accounting Review Vol. 70 No. 4.1995, pp. 619- 634.

[2] http://ideas, repec. org/p/dpaper/109, html, dd. 26152009 jenkins, Glenn paul: for lemu. Edwin N., Enhancing voluntary compliance cost: A Taxpayer services Approach.

[٣] د. صلاح عمر عبد الغني ، أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبية على القيمة المضافة والمؤثرة على دورها في الإصلاح النظام الضريبي في السودان رسالة دكتوراه – كلية الدراسات العليا جامعة النيلين٢٠٠٩، ص١٠٥.

٤- يتطلب نجاح نظام الربط الذاتي كفاءة نظام الطعون و توافر آلية لإنهاء المنازعات الضريبية بشكل يتسم بالسرعة والحياد والفعالية.

٥- يتطلب وجود نظام فعال في التحصيل الضريبي، وبرامج فعالة للرقابة الضريبية.

٦- توفير شبكة معلومات الكترونية مؤمنة بين جميع الجهات المختلفة، والإدارة الضريبية تربطهم برقم ضريبي موحد بما يحقق السرعة والفعالية ويضمن تدفق المعلومات اضافة لوجود شبكة للدفع الالكتروني.

ونخلص مما سبق إلى أن تحقيق فعالية نظام الربط الذاتي و نجاحه يتطلب توافر عدد من الأسس أهمها: [١]

١ – أهمية التوعية الضريبية والتعاون المتبادل بين الإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي لتعزيز الالتزام الطوعي.

٢- وجود نظام بسيط ومتكامل للبيان والفواتير والسجلات الضريبية تتميز بالدقة ومطابقة الحقيقة واستخدام البرامج والتطبيقات الكترونية لتسهيل وإحكام الرقابة الضريبية.

٣- خلق نظام الكتروني معلوماتي فعال قادر على كشف حالات عدم الامتثال والتهرب الضريبي.

٤- التعليم والتدريب المتطور وتعزيز الثقافة و التدريب لدى العاملين بالإدارة الضريبية على أحدث النظم الضريبية.

٥- العمل على تفعيل شبكات التواصل الاجتماعي وشبكة الإنترنت والمواقع الالكترونية لتقديم الخدمات للمكلفين.

وبعد استعراضنا لماهية نظام الربط الذاتي في الضريبة الموحدة سننتقل لبيان ماهية البيان الضريبي باعتباره أداة الربط الرئيسية في نظام الربط الذاتي.

---

[١] د . احمد الضي عبد الله عثمان، الفحص الضريبي و دوره في تحديد و إدارة مخاطر الإيرادات الضريبية ، رسالة دكتوراه ، كلية الدراسات العليا، ٢٠١٦، ص ١٩٣.

الفرع الثاني

البيان الضريبي الموحد

يعد البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف أول أدوات الإدارة الضريبية في سبيل تحديد الدخل والأرباح الخاضعة للضريبة الموحدة ، وسنتناول في هذا الفرع ماهية البيان الضريبي الموحد وتعريفه وسعي الدول لتطبيقه من أجل تبسيط الإجراءات الضريبية الموحدة وتقليل التكاليف حيث يلعب البيان الضريبي الموحد الدور البارز في حصر المكلفين، ومعرفة حجم النشاط، وتحديد المطرح الضريبي ، وتقليل معدل التهرب الضريبي، وزيادة الالتزام الطوعي ، كما سنبين في هذا الفرع شروط البيان الضريبي الموحد وأشكاله وإجراءات إعلانه.

أولاً- ماهية البيان الضريبي الموحد:

الالتزام الطوعي أصبح يمثل إحدى الركائز الأساسية التي يعتمد عليها النظام الضريبي العالمي المعاصر في تحفيز المكلفين نحو الالتزام بالقوانين الضريبية، فالربط الذاتي هو المحور الأساسي والهام لنظام الضريبة الموحدة، حيث يعتمد هذا النظام على أن المكلف هو من يقوم بنفسه على تحديد التزاماته بكل دقة وأمانة والامتثال للقوانين الضريبية في الوقت المحدد.

١- تعريف البيان الضريبي الموحد:

يعد البيان الضريبي الوسيلة الهامة والفعالة لعملية الربط الذاتي حيث يمثل الإقرار الضريبي، أو البيان الضريبي، أو التصريح الضريبي المقدم من المكلف للإدارة الضريبية أحد أهم أدوات الإدارة الضريبية في سبيل تحديد الإيرادات، أو الأرباح، أو عناصر الدخل الخاضعة للضريبة، ويعد البيان الضريبي هو أول مرحلة من مراحل الربط الضريبي وبموجبه يقر المكلفون بالتزامهم الضريبي وفق النصوص القانونية الضريبية.

وقد عرفه الفقه بأنه بيان مكتوب يتعهد بموجبه المكلف الملتزم به قانوناً في الميعاد المحدد موضحاً في نتيجته أعماله الخاضعة للضريبة خلال فترة زمنية بالشكل والأوضاع المنصوص عليها في القانون واللوائح والتعليمات

الخاصة بذلك [١] ، بينما عرفه البعض بأنه بيان يقدمه المكلف إلى الإدارة الضريبية يقر فيه بشؤونه المالية التي تساعد الإدارة على معرفة مدى خضوعه للضريبة وربطها بناء عليه [٢].

ويرى آخرون بأن البيان الضريبي هو التزام قانوني يلتزم بمقتضاه المكلف بأن يقدم للإدارة الضريبية في الميعاد المحدد قانونا في نهاية كل فترة ضريبية مستندًا مكتوباً بنتيجة نشاطه الخاضع للضريبة على النموذج المعد لهذا الغرض بمعرفة الإدارة الضريبية، يحدد من خلاله دين الضريبة المستحق من خلال تقديره للوعاء الضريبي وفقاً للأوضاع التي يتطلبها القانون [٣].

كما اتجهت تشريعات الإجراءات الضريبية المعاصرة إلى تعريف البيان الضريبي الموحد نظراً لأهميته كونه الوسيلة الفعالة لعملية الربط الذاتي و أول الأدوات التي تساعد في تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

حيث ذهب التشريع الإجرائي الصربي بأن البيان الضريبي هو تقرير يقدم إلى الإدارة الضريبية يتضمن الدخل المكتسب، والمصروفات المسددة، والأرباح، والممتلكات، ومعدل دوران السلع والخدمات وأية معاملات أخرى مؤثرة في ربط الضريبة[٤]. بينما عُرف االبيان الضريبي وفق قانون الإجراءات الضريبية الإماراتي بأنه المعلومات والبيانات المحددة لغايات الضريبة التي يقدمها الخاضع للضريبة وفقًا للنموذج المعد من الهيئة[٥].

كما عرف قانون الإجراءات الضريبية الفيتنامي البيان الضريبي بأنه وثيقة مطابقة للنموذج الذي ينص عليه وزير المالية، ويستخدمها المكلف للإقرار بمعلومات تهدف إلى تحديد مبلغ الضريبة المستحقة، كما يقصد بالبيان الختامي للضريبة تحديد مبلغ الضريبة المستحقة عن السنة التي تحتسب فيها الضريبة أو عن الفترة من بداية السنة التي تحتسب فيها الضريبة وحتى تاريخ انتهاء العملية التي نتج عنها الالتزام الضريبي، أو عن الفترة من بدء العملية وحتى تاريخ انتهائها، والتي نشأ عنها الالتزام الضريبي تماشياً مع القانون[٦].

---

[١] د. عبد السلام متولي ، الإقرارات الضريبية مجلة التشريع المالي والضريبي التي تصدرها رابطة مأموري الضرائب، العدد ٢٥٩ مارس ١٩٨٨ ، ص ١٢ مشاراليه في كتاب الدكتور رمضان صديق، الأحكام العامة لقانون الضريبة على الدخل، عام ٢٠٠٧، ص: ٢٠٧.

[٢] د. أحمد فتحي سرور ، الجرائم الضريبية، دار النهضة العربية، ١٩٩٠، ص: ١٢١– ٣٦٣.

[٣] د. على لطفي رجب بركات، رسالة ماجستير تحت عنوان (نحو) إجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبتي الدخل والمبيعات، ٢٠١٤، ص ٤٣.

[4]Article (38) Law on Tax procedure and Tax administration of Serbian.

[٥] قانون الإجراءات الضريبية الاماراتي (رقم ٧ لسنة ٢٠١٧).

[6] Vietnam Tax Administration Law.

كما نص قانون الإجراءات الضريبية الفيتنامي على الأسس التي يجب أن تتوافر بالبيان الضريبي بأن يتم إملائه من قبل المكلف بدقة وبأمانة وبشكل يتضمن كامل كل بنود البيان الضريبي المنصوص عليها من وزارة المالية، و يدعم صحته من خلال تقديم كل المستندات الأصلية، أو المستندات المطلوبة لملء البيان الضريبي التي تقدم لأجهزة الإدارة الضريبية[١].

كما عرفه المشرع في البوسنة والهرسك بأنه تقرير مكلفي الضريبة المقدم إلى دائرة الضرائب و يتضمن الدخل المكتسب، والربح والملكية وتجارة السلع والخدمات والنفقات التي تدفع وغيرها من المعاملات ذات الصلة لتحديد دين الضريبة على النموذج الذي يحدده الوزير[٢] ، ويتميز البيان الضريبي الموحد عن الإقرار بشكل عام بأن المكلف يقدم هذا البيان الضريبي طبقاً لنص القانون الضريبي الموحد، ويتضمن بيانات محددة ومعينة، مع التزام المكلف بالأمانة والصدق في كافة البيانات المدونة فيه، مؤيداً ذلك بالمستندات التي تدعم صحته، بينما الإقرار في القانون العام هو الذي يصدر بناء على رغبة من المقر بذلك دون أن يكون ملتزماً بالصدق، أو يكون مؤيداً بالمستندات.

٢- أهمية البيان الضريبي الموحد: تتمثل أهمية البيان الضريبي الموحد بالنقاط التالية:

أ- ترجع أهمية البيان الضريبي الموحد لاستناده إلى حقيقة أعمال المكلف الفعلية، والتي لا يمكن لأحد معرفتها على وجه الدقة إلا المكلف نفسه من أجل التوصل إلى عدالة في احتساب الضريبة فقد اقتضى المشرع منمن المكلف إجراء عمل إيجابي لبيان حقيقة نشاطه وأعماله فألزمه بتقديم إقرار ضريبي يشمل حقيقة نشاطه وصدق إيراداته بكل دقة و أوجب اعتماد وسائل معينة من أجل أن يثبت صحة إقراره وبياناته بحيث إذا أخل بهذه الواجبات وقع تحت طائلة ما فرضه المشرع من عقوبات لجرائم الإخلال بالبيان الضريبي[٣].

ب- يلعب البيان الضريبي الموحد دوراً بارزاً في حصر المكلفين الخاضعين للضريبة الموحدة، ومعرفة حجم النشاط، وتحديد الوعاء الضريبي لهم، وتقليل معدل التهرب الضريبي، وزيادة الالتزام الطوعي من خلال توفير

---

[1] Article (40) Vietnam Tax Administration Law.

[٢] المادة (٣٨) من قانون الإجراءات الضريبية البوسنة والهرسك.

[٣] د . صديق، ٢٠٠٦، أ ، ص ٢٠٧.

البيانات والمستندات المؤيدة لهذا البيان الضريبي مما يسهل على الإدارة الضريبية جمع البيانات، و التحقق من صحة المعلومات بشكل مستمر وبأقل كلفة.

جـ- يعد البيان الضريبي ركناً هاماً للإدارة الضريبية في ربط الضريبة، وتحصيل المبالغ المتوجبة ويساعد في تقليل عبء الضريبة على المكلفين ، وكما أن تقديم هذا البيان الضريبي يقلل من المتأخرات الضريبية.

هـ- يستمد البيان الضريبي أساسه القانوني من المشرع الضريبي حيث نصت أغلب التشريعات المقارنة في العالم على إلزام المكلفين الخاضعين للضريبة بتقديم البيان الضريبي وفقاً لأحكام القانون.

ثانياً- شروط البيان الضريبي الموحد ومؤيداته:

يعد البيان الضريبي الموحد الوسيلة الهامة والفعالة لعملية الربط الذاتي حيث يمثل هذا البيان الضريبي أول أدوات الإدارة الضريبية في سبيل تحديد الإيرادات أو الأرباح أو عناصر الدخل الخاضعة للضريبة، وفيما يلي سنتناول شروط البيان الضريبي الموحد ومن ثم سننتقل لبيان التأييد المستندي لهذا البيان.

١- الشروط الواجب توافرها في البيان الضريبي الموحد:

وضعت التشريعات الضريبية شروطاً عدة يلزم توافرها في البيان الضريبي الموحد، وهذه الشروط على نوعين وهي شروط شكلية وأخرى موضوعية وهي على النحو الآتي[١]:

أ- الشروط الشكلية للبيان الضريبي الموحد:

- تقديم البيان الضريبي من قبل المكلف، أو من يمثله قانوناً وموقعاً منه أو ممن فوضه.
- أن يقدم البيان الموحد في الميعاد المنصوص عليه قانوناً.
- أن ترفق بهذا البيان المستندات والوثائق المطلوبة و التي تدعم صحته.
- أن يحرر وفقاً للنموذج المعد والمحدد له من قبل الإدارة الضريبة.

ب- الشروط الموضوعية للبيان الضريبي الموحد:

- صحة البيانات و المعلومات الواردة بالبيان الضريبي.
- أن تكون البيانات واضحة وأمينة وصادقة مشتملة على البيانات الضرورية واللازمة لربط الضريبة.

---

[١] الشريف، ٢٠١٩، ص١١٠.

– الالتزام بدفع الضريبة في الموعد المحدد بالبيان الضريبي.

٢– آثار تقديم البيان الضريبي الموحد: يترتب على تقديم البيان الضريبي الموحد، أو عدم تقديمه آثار قانونية هامة وهي كالآتي:

أ– يعد البيان الضريبي الموحد ربطاً مؤقتاً للضريبة.

ب– التزام الدائرة الضريبية بقبول البيان الضريبي الموحد ، و تقع على المكلف مسؤولية صحة البيانات الواردة في البيان الضريبي.

جـ– يقع عبء إثبات مخالفة البيان الضريبي الموحد للحقيقة على الإدارة الضريبية.

د– تقديم البيان الموحد يجنب المكلف أشكال الربط الأخرى و أهمها الربط التقديري.

هـ– يتمتع المكلف نتيجة تقديم البيان بحق خصم ما سبق سداده من ضريبة و رد فروق الضريبية.

و– تفادي عقوبة الامتناع عن تقديم البيان الضريبي الموحد، أو عدم صحته.

ز–عدم تحمله المسؤولية الجنائية والتهرب الضريبي.

ويعد البيان الضريبي الموحد بمثابة الخطوة والمرحلة الأولى في تنفيذ القانون الإجرائي الضريبي، حيث يمكن أن يتلوه خطوات أخرى نتيجة صحة، أو عدم صحة هذا البيان الضريبي.

٣– التأييد المستندي لنظام الربط الذاتي:

يلعب الإثبات دوراً هاماً وأساسياً في المسائل الضريبية، فتطبيق أي التزام قانوني ضريبي لا يتم إلا بناء على وقائع ثابتة، وثبوتها لا يتحقق إلا بدليل من الأدلة، وبالكيفية المنصوص عليها قانوناً، ويمثل الإثبات أهمية قصوى في المنظومة الضريبية للحفاظ على حقوق الخزانة العامة وضرورة لحسم المنازعات الضريبية، ولعل أهم وسائل الإثبات في نظام الربط الذاتي يتمثل في إمساك الدفاتر والسجلات المنتظمة[١].

وتؤدي الكتابة دوراً هاماً في وسائل الإثبات قديماً وحديثاً بما لها من قوة إثبات مطلقة في القانون الضريبي وتشمل الأوراق التي تصلح دليلاً كتابياً – الدفاتر التجارية والسجلات والأوراق الخصوصية وصور العقود

[١] الشريف، ٢٠١٩، ص١١١.

والرسائل... الخ العائدة للمكلف، كما تعتبر دليلاً لإثبات الواقعة المنشئة للضريبة وصولاً إلى تحصيل الضريبة [١]

.

وتعد الدفاتر والسجلات الحسابية على اختلاف أنواعها الوسيلة التي تعبر عن حقيقة نشاط المكلف وفي تحديد مطرح الضريبية، ويهدف إمساك الدفاتر التجارية لإظهار مدى عكس تلك الدفاتر للحقيقة وانتظامها شكلاً وموضوعاً ، ولا يمكن أن يعطي المشرع الثقة المتبادلة للمكلف، إلا من خلال وسائل تمكن الإدارة الضريبية من إعمال رقابتها على صحة البيان في إطار من الضوابط التي تعكس تلك الثقة وتحمي المجتمع من محاولات التهرب الضريبي، حيث يلزم كل تاجر أن يمسك دفاتر يقيد فيها عملياته لتكون مرجعاً له في تنظيم حساباته ومعرفة أسباب زيادة أو انخفاض ربحه وتفادي خسارته[٢]، وتصبح هذه الدفاتر مرآة لنشاط التاجر في تحديد مركزه القانوني[٣] ، لذلك حرصت العديد من التشريعات الضريبية الحديثة إلى أهمية وضع ضوابط للربط الذاتي، وتعزيز الرقابة الضريبية في إمساك المكلفين للسجلات والدفاتر التي تؤيد البيان الضريبي ، ورغم أن الإثبات الضريبي من خلال الالزام بمسك الدفاتر والحسابات يغاير مبدأ قانوني في أنه لا يجبر الخصم على تقديم دليل ضد نفسه، أو أن يصنع دليلاً لنفسه، إلا أن الإثبات الضريبي يتميز بذاتية خاصة تميزه عن غيره من قواعد الإثبات العام، وترجع أهمية الدفاتر التجارية للتاجر بشكل عام من خلال الاتي[٤]:

أ- تعكس الدفاتر نشاط التاجر المالي ومن خلالها يمكن تحديد مركزه المالي.

ب- الدفاتر التجارية وسيلة من وسائل الاثبات لصالح التاجر أو غيره.

جـ- يمكن اللجوء لها في حال افلاس التاجر لبيان حسن نيته أو أن افلاسه كان نتيجة ظروف خارجة عن ارادته.

كما تبرز أهمية الدفاتر التجارية للتاجر في المجال الضريبي في عدة نقاط تتمثل بالآتي:

أ- الدفاتر المنتظمة تؤيد البيان الضريبي الموحد.

---

[١] د. زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة، ١٩٩٠، ص ٤٢٦.

[٢] د. سميحة القليوبي ، القانون التجاري ، جزء أول ، دار النهضة العربية ،١٩٨١،ص١٠٢.

[٣] د. علي جمال عوض ، القانون التجاري ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٥،ص١١٢.

[٤] عبد الفتاح عبد الوهاب ، دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية ، جمعية المالية العامة و الضرائب ، المجلد الثاني ،٢٠٠٩،ص٧٩.

ب- وسيلة للرقابة الضريبية وبيان مدى صدق المكلف في تقديم بيانه الضريبي الموحد.

جـ- لا يمكن للإدارة الضريبية هدرها إلا بموجب مستندات تدعم عدم صحتها.

د- تنقل عبء الإثبات على الإدارة الضريبية في حال تصحيح البيان أو تعديله.

ومتى توافرت في الدفاتر والسجلات المنتظمة الشروط المنصوص عليها قانوناً أضحت ذات حجية على المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء.

وبعد شرح ماهية نظام الربط الذاتي في الضريبة الموحدة سنستعرض فيما يلي أشكال الربط الضريبي الموحد الأخرى وإجراءات إعلان الربط الضريبي.

المطلب الثاني

الأساليب البديلة للربط الضريبي الموحد وإجراءات إعلانه

يعد الربط الذاتي هو الأصل في أشكال الربط الضريبي الموحد طبقاً للمعايير الدولية وما انتهجته التشريعات الضريبية العالمية المعاصرة والتي تسعى لتحفيز المكلفين على الربط الذاتي حيث يتم الربط من المكلف طبقاً لما هو ثابت في البيان الضريبي المقدم منهم، إلا أنه قد تضطر الإدارة الضريبية إلى الربط بأشكال أخرى كنتيجة للفحص الضريبي الذي يعرف بأنه عبارة عن تحقق الإدارة الضريبية من تنفيذ أحكام القوانين الضريبية والتأكد من خضوع الايرادات التي نص عليها القانون للضريبة[١]، وذلك حسب النظم الضريبية التي تطبقها الإدارة الضريبية في تحديد المطرح الضريبي.

الفرع الأول

أشكال أخرى للربط الضريبي الموحد

يهدف الربط الضريبي إلى العمل على تحقيق أهداف السياسة الضريبية وتعديل مسار المكلفين من خلال الالتزام بالنظم والقوانين الضريبية وتحقيق التوازن بين حقوق و واجبات المكلفين والخزانة العامة و وضوح

[١] د. أحمد الضي عبد الله عثمان الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الايرادات الضريبية، رسالة دكتوراه ، جامعة السودان للعلوم و التكنولوجيا ، ٢٠١٦، ص٣٤.

وشفافية التشريع الضريبي[١]، كما تعد إجراءات الفحص الضريبي بمثابة مجموعة من القواعد الإجرائية التي تهدف لإتمام عملية الفحص الضريبي فتحدد الحقوق والالتزامات لكل طرف طبقاً لأحكام القانون في سبيل دعم الثقة المتبادلة[٢]، وفي حال تعذر تطبيق نظام الربط الذاتي للضريبة الموحدة يكون للإدارة الضريبية الحق بتطبيق أنواع أخرى من الربط للوصول للمبلغ الحقيقي الخاضع للضريبة وتتمثل هذه الأنواع بالربط التقديري والإضافي والمعجل والحكمي وهي كالآتي[٣]:

أولاً- أسلوب الربط التقديري:

الأصل في ربط الضريبة أن يتم بناء على الأرباح الثابتة من واقع البيان الضريبي المقدم خلال المواعيد المقررة، إلا أنه هناك حالات معينة قدرها المشرع يحق للإدارة الضريبية اللجوء إلى الربط التقديري كحالة عدم تقديم البيان الضريبي، أو في حالة عدم تقديم البيانات والإيضاحات والمستندات المؤيدة للبيان، أو في حالة عدم مطابقة البيان للحقيقة[٤] أو إذا ثبت بفحص البيانات التي وردت بالعينة عدم صحتها، حيث تتم المحاسبة تقديرياً للوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة[٥].

وقد أعطى المشرع الفرنسي الحق للإدارة الضريبية في اللجوء إلى الربط التقديري في الحالات الآتية[٦]:

١- في حالة الامتناع من قبل المكلفين أو التأخير عن تقديم البيان الضريبي.

٢- في حالة عدم تقديم البيان في خلال المدة القانونية المنصوص عليها.

٣- الامتناع عن الرد على طلبات الإيضاحات والبيانات الصادرة عن الإدارة الضريبية.

وهنا يكون للإدارة الضريبية إعادة تقدير الربط في حالة ما إذا كان الربط أقل من القيمة الحقيقية للبيانات، ويتعين على الإدارة أن تقدم دليلاً على عدم صحة البيانات الواردة بالبيان فإذا استطاعت أن تثبت أن البيانات

---

[١] د. جلال الدين الشافعي ، مبادئ المحاسبة الضريبية ، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ،الاسكندرية ، الدار الجامعية ، ٢٠٠٦،ص١٣٠.

[٢] د. ياسر زكريا الشافعي ، المعايير المهنية الضريبية ضرورة ملحة لتطوير المنظومة الضريبية ، المؤتمر العلمي الضريبي السادس و العشرين ، المجلد الثاني ،٢٠١٩.

[٣] الشريف، ٢٠١٩، ص١١٤.

[٤] نصت الفقرة الأولى من المادة (٩٠) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) على أنه : للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له،كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

[٥] المادة ١١٤ من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة الموحدة في مصر رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ الصادرة بالقرار رقم ٩٧ لعام ٢٠٠٥ .

[٦] الشريف ، ٢٠١٩، ص٤٦٧.

التي صرح بها المكلف في بيانه أقل من الحقيقة أو ثبت وجود قصور في البيان الضريبي، أو عدم دقة، أو إخفاء لبعض البيانات المستخدمة لحساب الضريبة تقوم الإدارة الضريبية بإجراءات التصحيح وإجراء التعديلات من خلال الربط التقديري.

ويرى الباحث أن الإيراد والتكليف الضريبي متلازمان، وعدم تقديم المكلف للفواتير والمستندات، وإن كان يتيح للإدارة الضريبية سلطة احتساب الضريبة وتحديد مطرح الضريبة بطريق التقدير، فإنه لا يجوز لها إسقاط التكاليف والمصروفات الحقيقية، بحيث يتم تقدير الإيرادات والتكاليف والمصروفات في ضوء البيانات المتاحة، وحالات المثل فيما تسفر عنه محاضر الأعمال، والمناقشات، والمعاينات، و الاطلاعات، والمعاملات الواردة من الجهات الملزمة بالتحصيل لحساب الضريبة بمعرفة الإدارة الضريبية وصولا إلى تقدير حقيقة المطرح الضريبي وصحيح القانون ، كما يعتقد الباحث هنا بأهمية تدخل المشرع للحد من هذه السلطة التقديرية الواسعة للإدارة الضريبية عند تطبيق أسلوب الربط التقديري وذلك بوضع معايير وضوابط محددة عند اللجوء إلى الربط التقديري، بحيث يكون هذا الربط التقديري معدلاً وفق المقترح الآتي:

– الربط التقديري المعدل: للإدارة الضريبية تصحيح، أو تعديل الربط من واقع البيانات الواردة بالبيان والمستندات المؤيدة له، أو ما يتوافر لديها من بيانات، ومستندات أخرى تثبت مخالفة البيان للحقيقة، ويكون للإدارة الضريبية الحق في اللجوء إلى الربط التقديري في الحالات الآتية:

أ– الامتناع، أو عدم تقديم، أو التأخير في تقديم البيان الضريبي في المواعيد القانونية المحدد بهذا القانون.

ب– الامتناع، أو عدم الرد على طلبات الإيضاحات والبيانات الصادرة من الإدارة الضريبية.

جـ– على الإدارة الضريبية أن تبين الأسس التي استندت إليها في التقدير ويحدد القانون أو اللائحة التنفيذية المعايير والضوابط التي يجب مراعاتها عند اعتماد الربط التقديري.

د– و يجب على الإدارة الضريبية اخطار المكلف بالتعديل أو التقدير الضريبي على النموذج المعد لهذا الغرض بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، أو بأي وسيلة لها حجية في الإثبات قانوناً، أو تسليمه النموذج بمقر العمل، أو في دائرة الضرائب بموجب محضر يوقع عليه بذلك أو من يمثله.

ثانياً- أسلوب الربط الإضافي:

يكتسب الربط الضريبي حجية إذا أصبح نهائيا وغير قابل للطعن فيه بالحالات التالية:

- في حالة تقديم البيان الضريبي وتم قبوله من الإدارة الضريبية.

- في حالة عدم الطعن به في المواعيد المقررة.

- في حالة استنفاد طرق الطعن بجميع مراحله.

حيث تغل هذه الحجية يد الإدارة الضريبية من العدول عن قرار الربط، وتمنع المكلفين من طلب التعديل، أو الإلغاء نظراً لاكتساب كل من الإدارة الضريبية والمكلف مركزاً ضريبياً يستقر به دين الضريبة وفقا لهذا الربط النهائي.

ولذلك خرج المشرع في مصر على قاعدة حجية الربط الأصلي النهائي، وأعطى للإدارة الضريبية السلطة في إجراء ربط إضافي على الربط الأصلي، وذلك في حالة إثبات أن الربط النهائي صدر أقل من الواقع والضريبة المستحقة ، حيث نصت المادة (٩١) من قانون الضريبة الموحدة الصادر عام (٢٠٠٥) على الآتي : (في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء، أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانونا لتقديم البيان عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان المكلف متهرباً من أداء الضريبة)، كما قضت محكمة النقض المصرية بأنه من حق دائرة الضرائب إجراء ربط إضافي و لا يكون ذلك إلا إذا تم التحقق من أن المكلف لم يتقدم بإقرار صحيح شامل سواء بأن أخفى نشاط، أو مستندات، أو غيرها، أو قدم بيانات غير صحيحة، أو استعمل طرقا احتيالية للتخلص من أداء الضريبة كلها، أو بعضها، وذلك بإخفاء، أو محاولة إخفاء مبالغ تسرى عليها الضريبة[١]، وقد أقرت التشريعات التي طبقت الضريبة الموحدة لأسلوب الربط الإضافي ولكن المشرع المصري فرق بين نوعين من الربط الإضافي هما:

أ- حالة الربط الإضافي بدون استعمال طرق احتيالية.

ب- حالة الربط الإضافي عن طريق استعمال طرق احتيالية.

[١] قرار محكمة النقض المصرية رقم ٨٦لتاريخ ١٩٩٦/١٢/٢١ القاعدة ٣١.

حيث حرص المشرع على عدم حماية الربط النهائي المبني على الغش والطرق الاحتيالية، فإذا أثبتت الإدارة الضريبية بصورة قاطعة أن مبلغ الضريبة الذي تم الربط عليه أقل من الحقيقة، وكان بناء على غش واستعمال طرق احتيالية مما ساعد على إخفاء إيراداته، والأرباح الحقيقية، وتقديم سندات وبيانات غير صحيحة كان للإدارة الضريبية إجراء ربط إضافي وفي هذه الحالة لا يجوز إجراء الربط الإضافي بعد مرور ست سنوات، فإذا ثبت للإدارة الضريبية وجود إيرادات لم يسبق الإخطار بها تتم المحاسبة والإخطار بالتعديل على النموذج المعد لهذا الغرض[١].

ثالثاً- أسلوب الربط المعجل:

على الرغم من تعدد أنواع الربط الضريبي بين الربط الذاتي التي يعتمد فيها على تقديم البيان الضريبي الموحد في مواعيد محددة حال توافر الواقعة المنشئة للضريبة، وكذلك إجراءات الربط المعدل والتي تقوم بها الإدارة الضريبية خلال الآجال المحددة لها بعد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وبعد تقديم المكلف للبيان الضريبي، إلا أنه هناك حالات قد تلجأ الإدارة الضريبية للربط قبل حلول الأجل المحدد للربط الضريبي، وهذه الحالة تعرف بالربط المعجل، فالأصل هو التزام المكلفين بسداد الضريبة في مواعيد استحقاقها إلا أنه في حالات معينة يكون للإدارة الضريبية الحق في إجراء ربط ضريبي معجل قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاق الضرائب متى توافرت أدلة وقرائن قوية على ذلك.

وقد تبنى المشرع المصري فكرة الربط المعجل قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاق الضريبة بنص المادة (٩٠) قانون الضريبة الموحدة لسنة (٢٠٠٥)، متى توافر دليل محدد بأن المكلف يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر، أو قام باتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة[٢].

و رغم أن المشرع في مصر وضع شروطاً معينة أوجبت اتخاذ الإجراءات للربط قبل الأجل المحدد، إلا أن هذه الشروط لا تتعلق بالدلائل محل التخطيط للتهرب من الضرائب وهي شروط شكلية تتمثل بالآتي:

أ- صدور قرار الربط المعجل من رئيس المصلحة بناء على موافقة وزير المالية.

---

[١] الشريف ،٢٠١٩،ص ٤٧٣ و ٤٧٤.

[٢] نصت الفقرة الثانية من المادة (٩٠) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) على أنه : ولرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفر دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة.

ب- أن يصدر قرار الربط قبل حلول الأجل المحدد لاستحقاقها.

ج- أن تكون هناك دلائل أن المكلف يخطط للتهرب من الضرائب.

د- أن تخطر الإدارة الضريبية بعناصر ربط الضريبة.

وقد يكون تطبيق هذا الربط بناء على رغبة المكلف أيضاً، ومن حالات تطبيق هذا الأسلوب بناء على رغبة المكلف ما جاء في المادة ٨١ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وذلك في حالات التوقف عن مزاولة النشاط، أو التنازل عن المنشأة، أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية حيث أجاز القانون للمكلف أن يطلب تحديد موقفه و ربطه بشكل معجل بشرط تقديم البيانات الملتزم بتقديمها وفقاً لأحكام القانون[١].

ويرى الباحث أنه على الرغم من خطورة هذا النوع من الربط إلا أنه يشكل ضمانة هامة لسداد الضريبة، ولكن يجب إحاطة هذا النوع من الربط بالضمانات التي تعمل على عدم إساءة استخدامه من قبل الإدارة الضريبية، وتحديد الحالات التي يجب على الإدارة الضريبية التدخل لاتخاذ إجراءات الربط المعجل متى توافرت تلك الشروط وقد أكدت المادة (١٩٥) من قانون الإجراءات الضريبية الفرنسي أن إثبات التحايل بطريق الغش يقع على عاتق الإدارة الضريبية ويحق للمكلف الطعن في هذه الحال بالربط المعجل ، كما نص المشرع الفرنسي أنه للإدارة الضريبية بعد موافقة الوزير ربط الضريبة قبل حلول الأجل المحدد لاستحقاقها، وذلك في حالة توقع تعرض تحصيل الضريبة للخطر، وتوافر قرائن محددة تضر بتحصيل الضريبة منها:

- تحويل الأصول والممتلكات لشخص آخر.
- اتخاذ إجراءات مغادرة البلاد.
- اتخاذ إجراءات الإفلاس، أو التصفية.
- دمج، أو ضم، أو إلغاء دمج شركة أو أكثر.
- تحول شركة أشخاص لشركة أموال.
- حالات الغلق الجبري، أو الإداري.

[١] الشريف ، ٢٠١٩ ،ص ٤٧٦.

ويجوز هنا المطالبة بالسداد الفوري للضريبة التي تم ربطها وفقا لهذه المادة، واتخاذ كافة الإجراءات لتحصيل الضريبة، ويحق للمكلف الطعن في هذا الربط مع مراعاة أن الطعن لا يوقف سداد الضريبة[١].

رابعاً- أسلوب الربط الثابت أو الحكمي:

يعد تحديد المطرح الضريبي من المشاكل الفنية التي تواجه الإدارة الضريبية، نظراً لأن ربط الضريبة يتوقف على تحديد مطرح الضريبة بعد استبعاد كافة التكاليف الواجبة الخصم أو المبالغ المعفاة، وذلك لتطبيق معدل الضريبة الواجبة سدادها، ومن ثم فإن هذا الربط يتم بناء على مطرح ثابت طبقاً لما حدده المشرع الضريبي، سواء من إجمالي الإيراد، أو رقم الأعمال، حيث يختلف هذا الربط باختلاف طبيعة النشاط، أو المهنة، حيث يصنف مكلفي الضريبة إلى مجموعات متناسقة تبعا لنوع المهنة أو العمل الذين يزاولونه، ومن ثم يفرض على كل مجموعة أن تدفع مبلغا محددا كضريبة، ولا يجدد الترخيص لهم إلا بمقتضى شهادة براءة ذمة تصدرها الإدارة الضريبية لإثبات دفعهم لهذه الضريبة[٢]، حيث جاء في المادة (٦٩) من قانون الضريبة الموحدة بمصر أنه يجب على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه[٣]، كما نص ذات القانون على الزام أقلام كتاب المحاكم، على اختلاف درجاتها، عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها، ومأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر، تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر، وتلتزم كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الأخصائي الذي يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة، وتلتزم مصلحة

---

[١] الشريف ، ٢٠١٩ ، ص ٤٧٨.

[٢] د. رمضان صديق ، أثر الربيع العربي في سياسات الإصلاح الضريبي نحو معاملة ضريبية مبسطة ، بحث مقدم إلى جمعية الضرائب المصرية ، القاهرة ، ٢٠١٢ ، ص ٤٠.

[٣] نصت المادة (٦٩) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) على الآتي : على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه ، ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠% من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور.

الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركي مبلغاً عن كل بيان جمركي يقدمه للدائرة، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه[١].

الفرع الثاني

إجراءات اعلان الربط الضريبي الموحد

نظمت التشريعات الضريبية العلاقة بين الإدارة الضريبية و المكلفين باعتبارها رابطة قانونية تتولد عنها بعض الحقوق والواجبات التي يلتزم بموجبها أحد الأطراف بمواجهة الطرف الآخر ، فالإدارة الضريبية في سبيل إعمال رقابتها الضريبية وفقا للقانون الضريبي لاعتماد وتصحيح البيانات الضريبية ملزمة بمبدأ المواجهة وحق الدفاع باعتبار أنها من المبادئ الجوهرية للإجراءات، وهي تشكل ضمانة لحسن سير العدالة وحقوق الدفاع.

ويتحقق مبدأ المواجهة في التشريعات الضريبية بوسائل ثلاثة وهي:

١- الإعلان.

٢- الاطلاع.

٣- العلم بمباشرة الإجراءات[٢].

والإعلان هو إيصال واقعة قانونية إلى علم المعلن إليه، وذلك بتسليمها له أو من يصح لهم الاستلام نيابة عنه ورقة الإعلان المتضمنة الواقعة المراد إعلامه بها[٣].

واعلان الربط الضريبي الموحد هي عملية مركبة تتضمن التسليم والعلم للمضمون الإعلاني، ويهدف الإعلان الضريبي إلى التأكيد على أحد المبادئ الإجرائية المؤيدة دستورياً، حيث إن علم المكلف بالإجراءات عن طريق الإعلان يعد ضرورة لممارسة الحق في الدفاع إذ لا يستطيع مباشرة هذا الحق إلا إذا علم بمضمون ومحتوى الإعلان والأسباب الواقعية والقانونية التي استندت إليها الإدارة الضريبية، ويترتب على هذا الاعلان الحق في الإثبات والحق في الحضور والاستعانة بمحاسب، أو محام والحق بالعلم بالإجراءات والاطلاع[٤].

---

[١] المادة (٧١) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥).
[٢] الشريف ،٢٠١٩، ص ٤٩١.
[٣] تركي ،٢٠١١، ص ٦٤١.
[٤] عمران ،٢٠١٣، ص ٨.

وتظهر أهمية الإعلان الضريبي الموحد والإخطار بنتائج الرقابة الضريبية (التدقيق الضريبي) نتيجة لحرص المشرع على تحقيق التكافؤ في العلاقة مع الإدارة الضريبية باعتبار أن العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف ليست علاقة متكافئة، وكذلك لتحقيق التوازن بين أطراف العلاقة الضريبة في النظام الضريبي الموحد والذي حرصت عليه وأوجبته التشريعات الإجرائية الضريبية المقارنة[١].

ويجب أن يتضمن الإعلام الضريبي ما يلي[٢]:

١- رقم وتاريخ الإعلان.

٢- اسم المكلف بالضريبة وعنوانه.

٣- رقمه الضريبي الموحد.

٤- المبالغ الخاضعة للضريبة مع تحديد الفترات الضريبية العائدة لها.

٥- أسباب التكليف.

٦- قيمة الضريبة والفوائد والغرامات المتوجبة.

٧- طلب لتسديد المبالغ المتوجبة ضمن المهلة القانونية.

٨- بيان طرق التسديد الجائز اعتمادها.

٩- مهل الاعتراض.

١٠- توقيع رئيس الإدارة الضريبية، أو من يكلفه بذلك.

وقد عرف المشرع الضريبي الإماراتي في مادته الأولى (تعاريف) الإعلان الضريبي (التبليغ) بأنه إخطار الشخص المعني، أو وكيله الضريبي، أو ممثله القانوني بالقرارات الصادرة عن الهيئة وفقا للوسائل المنصوص عليها في هذا القانون، ولائحته التنفيذية.

ويترتب على الإعلان بالضريبة الموحدة حق مكلفي الضريبة بالآتي:

١- الحق في قبول الاعلان إذا كان يتوافق مع إيراداته وإقراراته بالتالي قبول هذا التعديل.

---

[١] الشريف ، ٢٠١٩ ، ص ٤٩٢.

[٢] المادة (٥٠) من قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم (٤٤) لعام ٢٠٠٨ .

٢- رفض التعديل، ويترتب على رفض المكلف هذا التعديل، أو رفضه نتائج الرقابة الضريبية إحدى أهم الضمانات الهامة، وهي حق الطعن وهو حق وجوبي لإعادة الفحص، والنظر في التقديرات مرة أخرى من ذات السلطة، أو جهة إدارية مستقلة عن الإدارة الضريبية[١].

أما في مصر[٢]، يكون الإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم (١٥) لسنة (٢٠٠٤) يصدر بتحديدها قرار من الوزير فيكون لها ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

و يكون الإعلان صحيحاً قانوناً سواءً تسلم المكلف الإعلان من المأمورية المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار.

و في حالة غلق المنشأة أو غياب المكلف وتعذر إعلانه بإحدى الطرق المشار إليها وكذلك في حالة رفض المكلف تسلم الإعلان يثبت ذلك بموجب محضر يحرره أحد موظفي الدائرة ممن لهم صفة الضابطة القضائية ويُنشر ذلك في لوحة المأمورية أو لجنة الطعن المختصة، بحسب الأحوال، مع لصق صورة منه على مقر المنشاة.

و إذا ارتد الإعلان مؤشراً عليه بما يفيد عدم وجود المنشأة أو عدم التعرف على عنوان المكلف يتم إعلان المكلف من خلال النيابة العامة بعد إجراء التحريات اللازمة.

و يكون للمكلف في الحالات المنصوص عليها في القانون أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز عليه وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً.

و بعد استعراضنا لإجراءات الربط في الضريبة الموحدة وأشكال هذا الربط يخلص الباحث إلى أن الالتزام الطوعي أصبح يمثل إحدى الركائز الأساسية التي يعتمد عليها النظام الضريبي العالمي المعاصر في تحفيز المكلفين نحو الالتزام بالقوانين الضريبية، فالربط الذاتي هو المحور الأساسي والهام لنظام الضريبة الموحدة،

---

[١] الشريف ، ٢٠١٩، ص ٤٩٩.

[٢] المادة (١١٦) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

حيث يعتمد هذا النظام على أن المكلف هو من يقوم بنفسه على تحديد التزاماته بكل دقة وأمانة والامتثال للقوانين الضريبية في الوقت المحدد، كما أن تطبيق نظام الربط الذاتي هو الأصل في أشكال الربط الضريبي الموحد طبقا لما انتهجته التشريعات الضريبية العالمية المعاصرة والتي تسعى لتحفيز المكلفين على الربط الذاتي حيث يتم الربط من المكلف طبقا لما هو ثابت بالبيان الضريبي المقدم منه، غير أنه قد تضطر الإدارة الضريبية إلى الربط بأشكال أخرى تم شرحها كالربط التقديري والربط الاضافي والمعجل والحكمي في حال تعذر الربط الذاتي، وبعد شرح اجراءات الربط في الضريبة الموحدة، سنتناول في المبحث الثاني إجراءات التحصيل الخاصة بنظام الضريبة الموحدة.

المبحث الثاني

التحصيل في نظام الضريبة الموحدة

إذا كان دين الضريبة الموحدة يسدد مع البيان الضريبي طبقاً للنظم الضريبية الحديثة، واعمالاً لمبدأ الالتزام الطوعي، إلا أنه في حالة عدم السداد الطوعي لدين الضريبة تتخذ التشريعات الإجرائية الضريبية العديد من الإجراءات في سبيل تحصيلها، حيث تعد عملية التحصيل الضريبي عملية إجرائية تتم في إطار معين من الإجراءات و لعملية تحصيل الضريبة ذاتية خاصة وخصائص تميزها عن غيرها من حالات تحصيل الديون الأخرى، وباعتبار أن دين الضريبة محمول وليس مطلوب اتجهت العديد من الدول إلى أهمية التحفيز الطوعي لربط الضريبة و سدادها طبقاً لأحكام القانون و وفقاً لنظم السداد المحددة فيه التي سنتناولها في هذا المبحث.

وقد وضعت التشريعات الضريبية العديد من الضمانات لحماية الدين الضريبي من مخاطر التهرب من السداد، حيث منحت التشريعات الإجرائية الضريبية المقارنة العديد من الضمانات القانونية في سبيل تحصيل دين الضريبة خشية التأخير أو التهرب كما ألزمت بالتعويض مقابل ذلك التأخير، وعلى الرغم من أن هذه التشريعات قد وضعت الضمانات الكفيلة لتحصيل دين الضريبة إلا أنها منحت من جهة أخرى التيسيرات لتسديد هذا الدين في ظل ظروف وشروط معينة للتخفيف عن كاهل المكلف في إطار موحد لتحقيق الكفاءة والسرعة والاقتصاد في نفقات تحصيل الضريبة الموحدة.

وهو ما سنتناوله من خلال هذا المبحث من خلال المطلبين الآتيين :

المطلب الأول: طرق تحصيل دين الضريبة الموحدة.

المطلب الثاني: ضمانات تحصيل دين الضريبة الموحدة.

المطلب الأول

طرق تحصيل دين الضريبة الموحدة

تعتبر عملية التحصيل هي المبتغى للإدارة الضريبية، وآخر مراحل سلسلة الإجراءات الضريبية لإيداع الضريبة المستحقة مستقرها ومستودعها لدى الخزانة العامة للدولة لتحقيق الأهداف التي شرعت من أجلها الضريبة، حيث إن عملية التحصيل الضريبي لها خصائصها التي تميزها عن غيرها من الديون الأخرى، وكذلك لها طرق عديدة لتحصيلها، وهو ما سنبينه في هذا المطلب.

الفرع الأول

خصائص تحصيل دين الضريبة الموحدة

تعد عملية التحصيل الضريبي الموحد من أهم العمليات في المنظومة الضريبية الموحدة، حيث تأتي هذه المرحلة بعد سلسلة من المراحل والإجراءات وأهمها الربط الضريبي الموحد من خلال تحديد المطرح الضريبي والضريبة المستحقة على مكلفي الضريبة الموحدة، حيث تكون الضريبة واجبة السداد استناداً إلى إحدى حالات ربطها النهائية سواء عن طريق الربط الذاتي من واقع البيان الضريبي أو الربط من خلال أشكال الربط الأخرى أو الربط لعدم الطعن خلال المواعيد المقررة، أو الربط بناءً على قرار لجان الطعن الضريبي أو حكم المحكمة.

ويعرف البعض إجراءات التحصيل الضريبي بأنها: (عملية إجرائية تتم وفقا للإجراءات والضمانات القانونية التي رسمها المشرع في سبيل الحصول على المستحقات الضريبية)[١]. بينما يعرفها البعض الآخر بأنها:

[١] د. محمد أحمد عبد الرؤوف ،المنازعة الضريبية و وسيلة انهائها، دراسة مقارنة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ٢٠١٢، ص٢٣٩.

(مجموعة العمليات، والأساليب، والإجراءات، والضمانات التي تهدف إلى نقل مبلغ الضريبة من ذمة دافعي الضرائب إلى الخزانة العامة، واستيفائها لحقها)[١].

وقد استقر القضاء والفقه الدستوري على أن السلطة التشريعية هي التي تقبض بيدها على زمام الضريبة العامة، حيث تتولى بنفسها تنظيم أوضاعها بقانون يصدر عنها، متضمناً تحديد نطاقها، وعلى الأخص من خلال تحديد مطرحها، وأسس تقديرها، وبيان مبلغها، والملتزمين أصلاً بأدائها، والمسؤولين عنها، وقواعد ربطها، وتحصيلها، وتوريدها، وكيفية أدائها، وغير ذلك مما يتصل ببنيان هذه الضريبة [٢].

واستقر الدستور الفرنسي في المادة (٣٤) منه على أن المشرع هو الذي يحدد القواعد المتعلقة بربط وتحصيل الضريبة، لذلك كان لعملية تحصيل الضرائب ذاتية خاصة، عملاً بالقاعدة الفقهية أن دين الضريبة محمول وليس مطلوب، وقد اتجهت العديد من الدول إلى أهمية التحفيز الطوعي للضريبة، وسداد الضرائب طبقاً لأحكام القانون و وفقاً لنظم السداد المحددة فيه، مما يشكل تميزاً لدين الضريبة عن الدين العادي، حيث يجب على الدائن في الدين العادي مطالبة المدين بالسداد، وهذا الأمر يختلف في الدين الضريبي، إذ يجب على المكلفين التقدم بالوفاء في المواعيد المحددة دون مطالبة من الإدارة الضريبية، لذا يتمتع دين الضريبة بذاتية خاصة مصدرها ذاتية القانون الضريبي، مما جعل للتحصيل الضريبي خصائص تميزه عن غيره من الديون أهمها:

أولاً – الالتزام بحكم القانون:

مجرد تحقق الواقعة المنشئة للضريبة التي يتطلبها القانون يتحقق دين الضريبة حيث لا يتوقف ذلك على إرادة الإدارة الضريبية، أو المكلف بالضريبة، كما أن قرار الربط الضريبي، هو قرار كاشف لهذا الدين الضريبي، وليس منشئ له ، والإدارة الضريبية ليست إلا جهة إدارية أوكل لها المشرع العمل على تنفيذ الإجراءات القانونية اللازمة من أجل تحصيل دين الضريبة، فهي بذلك لا تملك تحديد دين الضريبة إلا بقرار ربط بموجب أحكام

---

[1] Richard A. Musgrave and peggy B. Musgrave. Public finance in theory and practice. 1976p.211
مشار اليه في رسالة د. ناصر محمد عبد العزيز التحصيل الضريبي بين النظرية والتطبيق، دراسة مقارنة ، ٢٠١٢، ص٣.

[٢] حكم المحكمة الدستورية العليا في مصر رقم ١٦٧ لسنة ٢٠ قضائية دستورية جلسة ٢٠١٢/٤/٧.

القانون الضريبي، فبمجرد حصول الواقعة المنشئة للضريبة، يستحق دين الضريبة، لذا فإن القانون الضريبي هو مصدر الالتزام بالدين الضريبي[١].

ثانياً – دين الضريبة دين واجب الأداء وممتاز:

يتميز دين الضريبة عن غيره من الديون الأخرى بأن له الأفضلية على كافة الديون عند التنفيذ حيث جعل المشرع دين الضريبة دينا ممتازا على جميع أموال المدين، سواء كانت منقولة، أو عقارات، حيث أكدت على ذلك التشريعات الضريبية المختلفة، فقد نص قانون ضريبة الدخل المصري على أن مبالغ الضرائب المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دينًا ممتازا تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية[٢].

ثالثاً– دين الضريبة محمول لا مطلوب:

حيث يتوجب سداد دين الضريبة دون أي انتظار لأي مطالبة للوفاء بدين الضريبة، وذلك متى حل ميعاد الاستحقاق، وهو يخالف الأصل المقرر للديون العادية في لقانون الخاص الذى يُلزم الدائن بضرورة مطالبة مدينه بالوفاء بالدين، وذلك لحث المكلف وتشجيعه على الوفاء بالضريبة متى حل ميعاد استحقاقها، وحتى لا يتساوى المكلف الحريص على السداد وتنفيذ القانون عن المقصر والمهمل في أداء التزاماته[٣]، وحتى لا يستفيد المكلف من دين الضريبة في منافع خاصة من تاريخ الاستحقاق إلى تاريخ مطالبته بها، ولا يكون تأخر المطالبة سببا لإثراء المكلف دون مقتضى[٤].

رابعاً – دين الضريبة واجب الأداء رغم المنازعة فيه:

يتميز الدين الضريبي بقاعدة هامة وهي الدفع أولاً، ثم المنازعة، والطعن، حيث إن الطعن على القرار لا يوقف تنفيذه[٥].

---

[١] الشريف ، ٢٠١٩ ، ص ٦٤٠.

[٢] المادة (١٠٢) من قانون الضريبة الموحدة في مصر نصت على : (تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا القانون دينا ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها).

[٣] د. قدري نقولا عطية ، ذاتية القانون الضريبي ،الطبعة الأولى ، القاهرة ،١٩٦٠، ص ١٦٨.

[٤] د. رمضان صديق الضرائب العقارية ضريبة الأطيان الزراعية والضريبة على العقارات المبينة في التشريع المقارن والمصري، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، ٢٠١٨، ص٢٥٨.

[٥] عطية، ١٩٦٠، ص ١٦٩.

ويهدف هذا المبدأ إلى رعاية حقوق الخزانة العامة من محاولات التهرب الضريبي من سداد الضريبة بالطعن، أو المنازعة الصورية التي يمكن أن يطول أمد إنهاء النزاع فيها، نظرا لأن الضرائب تعد من الإيرادات الهامة والأساسية للدولة لمواجهة النفقات العامة ، حيث قضت محكمة النقض المصرية بأن المنازعة في تقدير الضريبة لا توقف استحقاقها، مقررة أن الشارع الضريبي قد نص على خصوصية لدين الضريبة تكفل ضمان وسرعة تحصيل الأموال العامة [١]، لذلك فالقانون الضريبي يعتمد على احتساب مقابل التأخير لعدم السداد للضريبة من اليوم التالي لتاريخ استحقاق الدين الضريبي.

خامساً- دين الضريبة لا يقاص من دين آخر:

تعد المقاصة إحدى وسائل أو طرق انقضاء الدين بما يعادل الوفاء طبقًا لأحكام القانون المدني في المواد ٣٦٢ إلى ٣٦٩ مدني، فإذا كانت هذه القاعدة تطبق على الديون بصفة عامة، إلا أن هذه القاعدة غير جائزة في الضرائب إلا بنص صريح يجيزها المشرع [٢].

ولهذا يرى أغلب الفقه أن ذاتية القانون الضريبي تجعله شرطاً هاماً لجعل دين الدولة لا يقاص من دين آخر، وهذه الذاتية خولت جهة الإدارة اتخاذ الإجراءات السريعة لتحصيل دين الضريبة [٣].

الفرع الثاني

طرق تحصيل دين الضريبة الموحدة

تتعدد طرق الوفاء بدين الضريبة كما تتنوع وسائل الدفع، والسداد الضريبي، ويختلف ذلك حسب قدرة وتقدم الإدارة الضريبية وكفاءتها في عملية تحصيل الدين سواء كانت عن طريق التحصيل المباشر، أو من خلال أنظمة تشريعية يعجل بها سداد الضريبة، وهناك من يعتمد على إجراءات التحصيل المعاصرة نتيجة

---

[١] نقض مدني مصري رقم ٢٤٠ لسنة ٢٠ قضائية جلسة ١٩٩٤/٤/٣ س ٣ ص ٨٧٧.
نقض مدني رقم مصري ٤٣٠، ٤٥٤ سنة ٢١ قضائية جلسة ١٩٥٦/٥/٦، ص ٨٤٣.

[٢] صديق، ٢٠٠٦.أ، ص ٧٤٧.

[٣] عطية، ١٩٦٠، ص١٨١.

للتحول الرقمي، والتكنولوجي، والتي تساعد على سرعة السداد الضريبي، وقد أكدت على ذلك العديد من التشريعات الضريبية ، ويمكن دراسة تلك الطرق والوسائل في البنود الآتية [١]:

أولاً- التحصيل المباشر لدين الضريبة الموحدة:

يقصد بالضريبة المستحقة الضريبة التي يكون المكلف مديناً بها في نهاية السنة المالية بعد استنزال المبالغ التي سبق خصمها لحسابه أو الدفعات المقدمة التي تم تسديدها من قبل المكلف، حيث يتعين على المكلف أداء الضريبة التي يسفر عنها تعديل بيانه الضريبي فيما بعد، ومتى كانت الضريبة واجبة الأداء أصبح السداد لزاماً في الحالات الآتية:

١- الربط لعدم الطعن خلال المواعيد المقررة قانوناً.

٢- الربط بناءً على قرار لجنة الطعن الضريبي.

٣- الربط بناءً على حكم المحكمة.

وتتميز طرق الوفاء المباشر في السداد الضريبي بعدة خصائص أهمها:

١- قلة النفقات والمصاريف الإدارية.

٢- طريقة فعالة لتحقيق أهداف الالتزام الطوعي في السداد الضريبي بما يتوافق مع الاتجاهات الدولية في تحفيز الالتزام الطوعي.

٣- تحقيق الهدف من الضريبة في الاقتصاد والملائمة في تحصيل الضرائب.

لذلك اتجهت التشريعات الضريبية الإجرائية إلى تحفيز الدفع المباشر لسداد دين الضرائب في الموعد المحدد لها.

ثانياً- أنظمة التحصيل المعجل الضريبي:

للإجراءات الضريبية المسبقة دور هام في الحد من عبء الالتزام الضريبي، سواء كان يقع على عاتق المكلف أو على عاتق الإدارة الضريبية في سبيل الوفاء بالالتزامات الضريبية، ومن أهم هذه الإجراءات[٢] نظام

---

[١] الشريف، ٢٠١٩، ص٦٤٤.

[٢] صديق، (٢٠٠٦.ب)، ص ٢٢٥.

الخصم الذي اتجهت له العديد من التشريعات الضريبية في العالم، وخاصة في الدول النامية في محاولة إمداد الخزانة العامة بجزء من الإيرادات الدورية التي يمكن أن تساعد في تأمين النفقات العامة دون انتظار لمرحلة الربط ونهائية الضريبة التي قد تطول، لذلك كانت هناك نظم أخرى لخصم و تحصيل الضريبة غير نظام التحصيل المباشر نذكر منها:

أ- نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة (الخصم أو الحجز من المنبع):

وهي طريقة للتحصيل حيث تحجز الضريبة من الدخل، أو من رقم أعمال المكلف قبل تسليمه له عند استحقاق الإيراد، حيث تتسم هذه الطريقة بالسهولة، والسرعة، وانخفاض تكاليف التحصيل.

ومن أبرز أمثلة هذه الطريقة حجز الضريبة من مرتبات وأجور العاملين قبل أن يتسلموا أجورهم، وكذلك خصم جزء من الضريبة التي يتم حجزها قبل تسليمه الإيراد المستحق، والضريبة المستقطعة من المنبع.

حيث إن الأصل وجوب سداد الضريبة المستحقة سواء مع البيان الضريبي، أو الربط الواقع في ربط الدائرة الضريبية في الحالات التي حددها القانون، أو بناء على قرار لجنة الطعن، أو حكم المحكمة، ولكن المشرع نظم طرقاً للوفاء بالضريبة بأن يتم سداد جزء من الضريبة قبل عملية الربط سواء من خلال الخصم، أو التحصيل تحت حساب الضريبة، حيث تتم تسوية دين الضريبة في نهاية العام مع البيان الضريبي، أو نهائية الربط الضريبي، فإذا كان المكلف مديناً تم اتخاذ إجراءات تحصيل المتبقي من دين الضريبة، و إذا كان المحصل زيادة عن قيمة الضريبة المستحقة ردت هذه الزيادة[١].

ويعد نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والخصم من المنبع ركنا أساسياً في المنظومة الضريبية الموحدة، وخاصة فيما يتعلق بمرحلة التحصيل الضريبي، لما له من سهولة في الإجراءات، والاقتصاد في التحصيل، كما يوفر مورداً دائماً ومستمراً للدولة حيث أن هذه المنظومة لها تأثير في معدل تدفق الإيرادات، كما يساعد هذا النظام على إحكام الحصر، والربط والتحصيل، ويقلل من عمليات التهرب الضريبي.

[١] نص قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) على نظام الخصم و التحصيل تحت حساب الضريبة في المواد من (٦٦) و حتى (٧٣) منه .

وقد طبقت مصر هذا النظام في قانون الضريبة الموحدة حيث أوجبت المادة (٦٦) من قانون الضريبة الموحدة على الجهات التي تمنح تراخيص للإتجار بالجملة في الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ، كما جاء في المادة (٦٩) أيضاً أنه يجب على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

ب- نظام الدفعات المقدمة:

تفادياً لسلبيات نظام الخصم والتحصيل اتجهت بعض الأنظمة إلى استحداث نظم تساعد على سداد ضريبة البيان الموحد على دفعات دورية دون أن يسددها دفعة واحدة عند تقديم البيان الضريبي، وخاصة إذا كان مبلغ الضريبة كبيراً، حيث يوفر للدولة تدفقاً في الإيرادات الضريبة يمكن الانتفاع بها دون الانتظار لنهاية العام، أو الربط الضريبي النهائي، وتفادياً للتضخم الذي تقل معه القوة الشرائية للنقود ويعد هذا النظام:

١- بديلاً لنظام الخصم تحت الحساب، حيث يختلف عن الخصم من المنبع.

٢- يساعد على خفض عبء الضريبة المستحقة كونه يتم من واقع البيانات المقدمة .

٣- مد الخزانة العامة بحصيلة متدفقة خلال العام.

٤- نظاما اختيارياً، وبديلاً عن الخصم تحت الحساب.

وقد أخذت به العديد من الدول منها: ماليزيا- الهند- الجزائر- المغرب- السعودية- تركيا.

ويعيب هذا النظام أنه قد يحرم المكلف من جزء من السيولة النقدية في تحويل مبلغ الضريبة إلى الإدارة الضريبية، رغم عدم الربط النهائي، كما يلزم الإدارة الضريبية متابعة التزام المكلف بسداد الدفعات المقدمة بدقة

فـي المواعيـد المقـررة، ممـا يـزاد مـن العـبء الإداري علـى الإدارة الضـريبية فـي حالـة الاسـترداد الناتجـة عـن المدفوعات المقدمة عن الضريبة الفعلية[١].

جـ – السداد عن طريق الصكوك الضريبية:

الصكوك الضريبية هي سندات حكومية تطرحها الحكومة لسد عجز الموازنة العامة، وهذا النوع يخاطب مكلفي الضريبة، حيث أن هذه الصكوك لها قوة إبراء، كالنقود في سداد الضرائب المستحقة، وتتميز هذه الصكوك بأنها تعطى لوزير المالية تعجيل تحصيل الضرائب مقدماً لتوفير إيرادات حقيقية لسد العجز في الموازنة، كما أنها تحقق للمكلفين ميزة في العائد الذي تدره هذه الصكوك، والفارق بين القيمة الإسمية للصك، والقيمة الاستردادية له، ويعتبر هذا العائد معفياً من الضرائب، غير أنه يعاب عليها سحب جزء من السيولة النقدية التي يمكن للمكلف استثمارها في نشاطه[٢].

ثالثاً– وسائل الدفع والتحصيل الإلكتروني الحديثة:

نظراً لأن الضريبة تلعب دوراً هاماً في مصادر الدخل القومي، فقد سعت العديد من الدول إلى مواكبة التطورات التكنولوجية في مجال تحصيل الضرائب، والاعتماد على الدفع الالكتروني، ويعرف نظام الدفع والتحصيل الإلكتروني[٣] بأنه عبارة عن خدمات دفع باستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، ونظام التشفير، وشبكات الاتصال، حيث يمكن تحويل النقود الالكترونية من خلالها من حساب إلى آخر بغض النظر عن المكان والزمان ، بينما يعرف الدفع والتحصيل الضريبي الإلكتروني بأنه وفاء المكلف بدفع ما بذمته من

---

[١] عرفت المادة ٦١ من قانون الضريبة الموحدة في مصر نظام الدفعات المقدمة حيث جاء فيها :(يقصد بنظام الدفعات المقدمة في تطبيق أحكام هذا القانون، قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠% من أي مما يأتي:
١-آخر ضريبة أقر بها الممول.
٢- الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات عليها إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبي أو كان الإقرار الضريبي الذي تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة).

[٢] صديق، (٢٠٠٦.ب)، ص٧٥٧.

[٣] د. على غائم شاكر، دور نظام الدفع والتحصيل الالكتروني للضرائب في تطوير إجراءات التحاسب الضريبي (دراسة تحليلية) مجلة المثنى للعلوم الإدارية الاقتصادية، تاريخ النشر على الانترنت ٢٠١٨/٢/١ موقع المجلة www.muthines.net، ص ١٤٥ وما بعدها.

مستحقات إلى الإدارة الضريبية بإحدى الوسائل الالكترونية، سواء كانت أوراقا تجارية إلكترونية، أو نقودًا إلكترونية، أو بطاقات الائتمان، أو أية وسائل إلكترونية أخرى يتم الوفاء بها عبر الإنترنت [١].

ويتميز نظام الدفع الإلكتروني بميزات كبيرة أهمها:

١- الحد من النفقات الباهظة لاستخدام النظام الورقي الذي يعتمد على العمليات التجارية العادية في تداولها.

٢ - تأمين المبالغ، والمتحصلات النقدية من السرقة، والضياع.

٣- السرعة، والبساطة، وتقليل الوقت والجهد في تنفيذ العمليات المالية.

٤- القدرة على النفاذ، والتنقل عبر الحدود بسرعة وشفافية عن طريق الإنترنت.

المطلب الثاني

ضمانات تحصيل دين الضريبة الموحدة

لا تسعى الدولة إلى تحقيق مصلحة شخصية أو منفعة ذاتية من تحصيل الضرائب، إنما تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة، لذا أدرك المشرع أن الدولة بحاجة ملحة إلى منحها بعض الامتيازات لضمان تحصيل دين الضريبة فحرصت التشريعات الضريبية الحديثة على وضع طرق عديدة للعمل على التيسير على الدولة في اقتضاء حقوقها، و في هذا المطلب سنبين هذه الضمانات في الفرع الأول منه ثم سنستعرض تيسيرات تحصيل الضريبة الموحدة في الفرع الثاني و ذلك على النحو الآتي :

الفرع الأول

الضمانات القانونية لتحصيل دين الضريبة الموحدة

نصت التشريعات الإجرائية الضريبية على العديد من الضمانات القانونية في سبيل تحصيل دين الضرائب، وذلك ضماناً لتحصيلها، وحماية لحقوق الخزانة العامة بهدف تحصيل الدين الضريبي المستحق كاملاً، خشية التأخير، أو ضياعه، بل الزمت التشريعات بالتعويض عن التأخير في سداد المستحقات الضريبية، ويمكن تناول هذه الضمانات من خلال ما يلي:

---

[١] شاكر، ٢٠١٨، ص ١٤٦.

أولاً – السند التنفيذي للدين الضريبي الموحد:

إذا كان الأصل هو قيام المدين بسداد التزامه الضريبي طواعية واختياراً، فإن عدم قيام المكلف المدين بسداد الدين الضريبي أوجب وجود آلية إجرائية تجيز للإدارة الضريبية اعتمادها في سبيل إجبار المدين بالوفاء جبرا، ولقد عمد المشرع إلى التيسير على الدولة في اقتضاء حقوقها، وأعطى لما تصدره من قرارات لاقتضاء حقوقها صفة السند التنفيذي، ويعرف البعض السند التنفيذي بأنه عمل قانوني له شكل معين يتضمن تأكيداً لحق الدائن المراد اقتضاؤه جبراً، أو هو ورقة معدة لإثبات حق الدائن، ومهيأة لتكون أساس حقه في إجبار المدين على أداء هذا الحق الموضوعي[١]، وقد أكدت محكمة النقض المصرية ذلك بقولها: إن التنفيذ الجبري لا يكون إلا بموجب السند التنفيذي الدال على استيفاء الحق للشروط اللازمة لاقتضائه[٢].

وقد منحت التشريعات الضريبية العديد من الضمانات القانونية للإدارة الضريبية في سبيل المحافظة على حقوق الخزانة العامة، منها حق امتياز على كافة دائني المكلف بالضريبة، ولو كانت ديونهم ممتازة، حيث يعتبر الامتياز أولوية يقررها القانون لحق معين مراعاة منه لصفته، ولا يكون للحق امتياز إلا بمقتضى نص القانون.

كما أكدت التشريعات الإجرائية الضريبية المقارنة الموحدة على حق الامتياز لدين الضريبة حتى أن بعض التشريعات أجازت اتخاذ إجراءات الحجز المؤقت لحين تأمين وقيام المكلف بالضريبة بضمان سداد الالتزامات الضريبية ، و يكون للإدارة الضريبية حق تسجيل الامتياز العام للخزينة على الصحيفة العينية لعقارات المكلف، وفي السجلات الرسمية المختصة التي تقوم مقامها، وذلك بعد توجيه الإنذار بالدفع إلى المكلف، ويسرى امتياز الخزينة أيضا في حالة الصلح الاحتياطي، أو الإفلاس[٣].

---

[١] د-أسامة أحمد شوقي المليجي الإجراءات المدنية للتنفيذ الجبري، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية،٢٠١٦، ص ٢٠ وما بعدها.

[٢] كما أكدت (المادة ٢٨٠/١ مرافعات المصرية على أنه لا يجوز التنفيذ الجبري إلا بسند تنفيذي. وقد نصت (المادة ٢٨٠/٢ مرافعات) على أن السندات التنفيذية هي الأحكام، والأوامر، والمحررات الموثقة، ومحاضر الصلح التي تصدق عليها المحاكم، أو مجالس الصلح، أو الأوراق الأخرى التي يعطيها القانون هذه الصفة.

[٣] نصت المادة (١٠٤) من قانون الضريبة الموحدة في مصر على أنه :(للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات المقدمة من الممول إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون إقرار الممول في هذه الحالة سند التنفيذ).

ثانياً- ضمانة توقيع الحجز لوفاء الدين الضريبي:

يعد التنفيذ الجبري أحد الصور المهمة للحماية القانونية للحق أو المركز القانوني، فأي اعتداء على هذا المركز القانوني أو الحق سواء كان بقرار نهائي أو حكم قضائي يفترض تدخل النظام القانوني لحماية هذا الحق والمركز القانوني سواء قضائياً أو إدارياً، ويعد الحجز إحدى وسائل المشرع في حماية المركز القانوني أو الحق.

والحجز القضائي ليس الطريق الوحيد في التنفيذ الجبري ، بل هناك وسيلة أخرى من وسائل الحجز وهى الحجز الإداري، وقد أثارت طبيعة هذا الحجز جدلاً في الفقه ولم يتفق الشراح على تحديد هذه الطبيعة، بل تعددت آرائهم [١]:

حيث ذهب البعض إلى أن الحجز على مال معين يؤدى إلى اعتبار المحجوز عليه عديم الأهلية بالنسبة لهذا المال، ومن ثم يفقد المحجوز عليه القدرة على التصرف في هذا المال أو إدارته، ويحل القضاء محله في ذلك، بينما يرى البعض الآخر أن هذا الحق يخول الحاجز ما تخوله الحقوق العينية التبعية من تقدم وتتبع، بينما ذهب رأى ثالث إلى أن الحجز على مال معين هو إنشاء حيازة قانونية لدائنين على هذا المال، فإذا وردت هذه الحيازة على منقول فإنها تعطى للحائز أولوية على هذا المال تطبيقا لقاعدة الحيازة في المنقول سند الحق.

ويعد الحجز الإداري من أهم الضمانات والامتيازات لتحصيل دين الضريبة، حيث أن الإدارة لا تسعى إلى مصلحة ذاتية إنما تهدف إلى تحقيق مصلحة عامة، ورغبة من المشرع في سرعة اقتضاء الدولة لحقها، وتبسيطاً للإجراءات، فقد أعطى المشرع لها ولهيئاتها، وسلطاتها الحق في الحجز الإداري.

وتعددت تعريفات الفقهاء للحجز الإداري حيث يرى البعض أن الحجز الإداري هو مجموعة من القرارات، والأوامر الإدارية تصدر من جهة الإدارة بغرض الحجز على أموال مدينيها، وبيعها استيفاء لحقوقها التي يجيز القانون اقتضاءها بهذا الطريق الاختياري بدلاً من طريق الحجز القضائي[٢]، بينما يرى البعض الآخر أن الحجز الإداري هو مجموعة الإجراءات التي ينص عليها القانون، والتي بموجبها تخول الحكومة، أو الأشخاص

---

[١] للمزيد في الآراء والانتقادات الموجهة لكل رأى مراجعة: د . فتحي والي ، التنفيذ الجبري، دار النهضة العربية ، طبعة ١٩٨٩، ص ٣٩٢ وما بعدها.

[٢] د. أحمد أبو الوفا، إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية، منشأة المعارف، طبعة ١٩٩١، ص ٨٩٦.

الاعتبارية العامة حجز أموال مدينيها أو بعضها ونزع ملكيتها استيفاء لحقوقها التي يجيز القانون لها استيفاءها بهذا الطريق[١].

ويركز هذا الرأي على الجانب الإجرائي في عملية الحجز، وقد أخذت بهذا الرأي بعض أحكام محكمة النقض المصرية الحديثة[٢]، حيث تعرضت محكمة النقض المصرية لتعريف الحجز الإداري، وهى بصدد تحديد السلطة المختصة بنظر منازعات التنفيذ حيث قضت بأن الحجز الإداري وما يترتب عليه من بيع لا يعتبر من الأعمال الإدارية التي تصدرها الحكومة بوصفها صاحبة السلطة العامة، وإنما هو نظام مختصر قليل التكاليف قصد به التيسير على الحكومة في اقتضاء ما يتأخر لها من أموال لدى الأفراد[٣] ، وقضت المحكمة الإدارية العليا بمصر بأن إجراءات الحجز والبيع الإداري وفق ما نظمها القانون لا تعدو أن تكون نظامًا خاصا، وضعه الشارع لتحصيل المستحقات التي للحكومة في ذمة الأفراد حيث راعى فيه التبسيط، والسرعة، وقلة النفقات مستبدلاً إياه بنظام قانون المرافعات للاعتبارات المذكورة[٤].

ويرى البعض أن الطابع الإجرائي لنظام الحجز الإداري قد أعفى الجهة الادارية من الحصول على سند تنفيذي وأعطاها سلطة توقيع الحجز، ومتابعة إجراءاته، وإجراء البيع بنفسها باعتبارها تبغى المصلحة العامة، ولكن لم يغفل حق المدين في اللجوء إلى القضاء لتقديم طعونه على تلك الإجراءات بغية إيقاف الحجز، أو إبطاله، وأيضاً طلب التعويض عنه إذا ما استخدام هذا الاجراء بشكل سيء في أي مرحلة من مراحل التنفيذ[٥].

ثالثاً- التعويض عن التأخير لسداد دين الضريبة الموحدة: يعد الجزاء المالي نتيجة التأخير في سداد المستحقات الضريبية من أهم الضمانات نتيجة التأخير في السداد في المواعيد المقررة قانوناً، ومقابل التأخير هو

---

[١] د. فتحي والي ، التنفيذ الجبري، طبعة ١٩٨١، بند ٣٩٩، ص ٧١٥.

[٢] نقض مدنى مصري، الطعن رقم ٨٧١ لسنة ٦١ قضائية، جلسة ١٩٩٩/١١/١٧ مجموعة النقض، ٥٠ ص ١٠٩٥.

[٣] نقض مدني مصري، جلسة ٢٢/٣/١٩٥١ مجموعة النقض ٢ ص ٤٥٠ نقض مدني جلسة ١٩٩٢/٥/٢١ مجموعة النقض ٤ ص ١٠٥١. نقض مدني مصري ، جلسة ١٩٥٥/٣/١٠ مجموعة النقض ٦ ص ٨٢١ نقض مدني جلسة ١٩٦٩/١٢/١٦ مجموعة النقض ٢٠ ص١٢٨٠.

[٤] المحكمة الادارية العليا بمصر، الطعن رقم ٤٧ لسنة ٣ ق عليا جلسة ١٩٥٧/٢/٢ المجلد ٢ الجزء ٢ قاعدة رقم ٥١، ص ٤٤٨.

[٥] د. على بركات، الامتيازات الإجرائية للدولة عند اقتفاء حقوقها المدنية، دار النهضة العربية، القاهرة ، ٢٠٠٨، ص ٣٦.

مبلغ من المال يطالب به الدائن مدينه نتيجة تأخير المدين في سداد الدين، وقد نص قانون الضريبة الموحدة في مصر على استحقاق مقابل التأخير في الحالات الآتية[١]:

١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤدى من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا البيان.

٢- ما لم يورد من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون.

و يحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢%، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه، ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.

و إذا قامت الدائرة بتعديل البيان الضريبي للمكلف بعد مضي السنوات الثلاث الأولى من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديمه، لا يجوز لها حساب مقابل التأخير عن الفترة التالية لانتهاء مدة السنوات الثلاث المشار إليها وحتى تاريخ إخطار المكلف بهذا التعديل، ويجدد حساب مقابل التأخير بعد هذا الإخطار، وفي حالة الطعن على قرار الدائرة بتعديل البيان يجب إعادة حساب مقابل التأخير المستحق طبقاً لما يتم الاتفاق عليه بين المكلف و الدائرة أو طبقاً لما يكشف عنه قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة من تحديد للضريبة واجبة الأداء.

و يعفى المكلف من أداء (٣٠%) من مقابل التأخير عن الضريبة غير المسددة التي تستحق بناء على الاتفاق الذي يجرى مع الدائرة قبل صدور قرار لجنة الطعن، بشرط أداء المكلف الضريبة المستحقة عليه.

---

[١] المادة (١١٠) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

الفرع الثاني

تيسيرات تحصيل الضريبة الموحدة

إذا كانت التشريعات الضريبية قد أعطت الإدارة الضريبية الوسائل، والضمانات الكافية لتحصيل دين الضرائب، في المقابل منحت التشريعات وسائل التيسير للمكلف في حالات وظروف معينة، اضافة لتيسير رد الضريبة في حالات السداد بالزيادة عن الضريبة الواجبة السداد، وإعفاء المكلفين من الضرائب في حالات وظروف محددة تمنعهم من سداد الضرائب و هو ما يعرف بالإسقاط الضريبي ، وتحقيق المقاصة القانونية للديون الضريبية في إطار الإجراءات الضريبية الموحدة.

أولاً– إجراءات الاسترداد الضريبي:

رغبة في تدعيم الثقة في المجتمع الضريبي منحت التشريعات الضريبية الحق لمكلفي الضريبة استرداد الضريبة في حالات قصد فيها المشرع تشجيع الالتزام الطوعي نحو السداد الضريبي حيث يحق للمكلفين بالضريبة رد كل أو بعض الضريبة، أو غيرها من المبالغ التي أدت بغير وجه حق سواء بالزيادة أو بالخطأ وفقا لأحكام القانون الضريبي، وأصل الحق في الاسترداد يرجع إلى مبدأ قانوني عام مقرر و منصوص عليه في القانون المدني[١].

والاسترداد الضريبي هو حق المكلف بالضريبة في رد كل أو بعض الضرائب، أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق للإدارة الضريبية بشرط أن يكون قد أدى الضريبة المستحقة عليه حتى تاريخ نشوء حقه في الاسترداد[٢].

وتتعدد حالات الاسترداد الضريبي كالآتي:

– زيادة الضرائب المخصومة، والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة من واقع البيان الضريبي.

– مبالغ مسددة بالزيادة في البيان الضريبي نتيجة لخطأ حسابي.

---

[١] نص المادة (١٨١) مدنى مصري (كل من تسلم على سبيل الوفاء ما ليس له وجب عليه رده). وكذلك نص المادة (١٨٢) من ذات القانون على أنه (يصح استرداد غير المستحق إذا كان الوفاء قد تم تنفيذا لالتزام لم يتحقق بسببه أو لالتزام زال سببه بعد أن تحقق).

[٢] أ .على لطفى رجب بركات، نحو إجراءات ضريبة موحدة، رسالة ماجستير، ٢٠١٢، ص ٣٤٦.

– مبالغ تم توريدها للإدارة الضريبية بدون وجه حق.

وتتباين الآراء الفقهية والاتجاهات التشريعية في مسألة رد الضريبة، حيث إن بعض الآراء تذهب إلى عدم إمكان الإدارة الضريبية رد المبالغ المدفوعة بالزيادة نقداً أو فوراً إلى مكلفي الضريبة، وخاصة في الدول التي تعاني عجزاً في الموازنة حيث يمكن خصم المبالغ المستحقة من الضرائب المستقبلية.[١]

بينما اتجه البعض إلى السماح بخصم المدفوع منه بالزيادة عن الضريبة وفقاً لإجراءات تحقيق التوازن بين حق المكلف في الاسترداد، وحق الإدارة الضريبية، حيث نص التشريع الضريبي المصري في المادة (١١٢) من قانون الضريبة الموحدة على هذا الحق فجاء فيه:(إذا تبين للمصلحة أحقية المكلف في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أديت بغير وجه حق، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب المكلف الاسترداد وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢%)[٢].

ثانياً – إجراءات الإسقاط الضريبي:

قد تشكل بعض المتأخرات الضريبية عبئاً ثقيلاً على الإدارة الضريبية، كما أن وجود هذه المتأخرات في الميزانية العامة للدولة من شأنه تضخيم هذه المتأخرات سنة بعد أخرى دون جدوى في تحصيلها، بالإضافة إلى ارتفاع تكاليف التحصيل ، لذا درجت بعض التشريعات الضريبة في حالات معينة على إسقاط تلك المبالغ المستحقة على المكلفين في إطار شروط محددة نصت عليها القوانين الضريبية، حيث تصبح المتأخرات عبئاً ثقيلاً على الميزانية العامة للدولة بصفة عامة، والإدارة الضريبية بصفة خاصة، ويرجع جوهر الإسقاط إلى عدم قدرة المكلف على سداد الضرائب المستحقة[٣].

---

[١] د. رمضان صديق، الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن، دار النهضة العربية ، ٢٠١٧، ص ٤٣١.

[٢] المادة (١١٢) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٣] الشريف ، ٢٠١٩، ص ٧١٥.

و يعرف الإسقاط الضريبي بأنه إعفاء من الضريبة لبعض المكلفين الذين طرأت على حالتهم ظروف تمنعهم من أداء ما هو مستحق في ذمتهم[١]، أو هو تجاوز الإدارة الضريبية عن مستحقاتها الضريبية ومقابل التأخير لدى الكلفين غير القادرين على الوفاء بها [٢] وقد نص قانون الضريبة الموحدة بمصر على حالات الاسقاط الضريبي حيث أنه للوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة في الأحوال الآتية:

- إذا تُوفي المكلف عن غير تركة ظاهرة.
- إذا ثبُت عدم وجود مال للمكلف يمكن التنفيذ عليه.
- إذا كان المكلف قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات المصلحة ففي هذه الحالة يجب أن يتبقى للمكلف أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً[٣].

ويرى الباحث أن الإسقاط يختلف عن الإعفاء الضريبي حيث إن الإسقاط الضريبي هو تجاوز، أو تنازل الدولة عن المستحقات الضريبية واجبة السداد، ومقابل التأخير، والغرامات نتيجة ظروف لاحقة لاستحقاق الضريبة وأضحى سدادها مستحيلاً، كما يمكن الرجوع عن قرار الإسقاط طالما انتهت ظروفه، أوثبت أنه تم بناءً على غش، أو تدليس.

بينما الإعفاء الضريبي هو تنازل سابق من الدولة، وقبل استحقاق الضريبة، ويكون بموجب نص قانوني يحدد فيه المشرع الإعفاء سواء كان شخصيًّا، أو مكانيًا، أو زمانيًا،، أو عن نشاط معين أو لظروف محددة، أو لحوافز معينة قدرها المشرع على سبيل التحديد، الغرض منها زيادة الاستثمارات في نشاط معين، أو تشجيع ممولين في بداية حياتهم، كما أن الإعفاء مقرر قبل مزاولة النشاط، أو تحقيق الدخل، أو الربح [٤]، والإعفاء لا يمنع من تقديم البيان عن المطرح الضريبي حتى لو كان معفى.

---

[١] صديق، (٢٠٠٦.ب)، ص٢٠٩.

[٢] وزارة المالية في مصر، مصلحة الضرائب المصرية شرح أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ص ٥٦٥.

[٣] المادة (١١٤) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٤] صديق، (٢٠٠٦.ب)، ص٢٠٩.

ثالثاً- المقاصة الضريبية:

تعد المقاصة أحد طرق انقضاء الالتزام بصفة عامة، حيث يتحقق ذلك بتلاقي دينين في ذمة شخصين كل منهما دائن ومدين للآخر فينقضي الدينان بقدر الأقل منهما، وتعتبر المقاصة من أهم التيسيرات التي يتم بها السداد وتحصيل الدين الضريبي، وتتعدد أنواع المقاصة كالآتي:

- المقاصة القانونية: وهي التي تقع بحكم القانون بمجرد تحقق شروطها دون حاجة إلى اتفاق، أو حكم قضائي.

-المقاصة الاتفاقية: وهي في حالة عدم توافر شروط للمقاصة القانونية يتم الاتفاق بين الطرفين برضائهما بانقضاء الدينين.

-المقاصة القضائية: وهي التي يجريها القضاء إذا ما تخلف شرط من شروط المقاصة القانونية حيث يستطيع القاضي استكماله حتى لو كان أحد الدينين محلاً للنزاع، حيث يمكن للقضاء الفصل في هذا النزاع، وإجراء المقاصة بين الدينين [١].

والأصل في المجال الضريبي أن المقاصة غير جائزة إلا بنص صريح في القانون وذلك باعتبار مصلحة الدولة تقتضى تحصيل الضرائب بانتظام، وكون دين الضريبة من النظام العام فهو بذلك يختلف في مجاله عن تطبيق نصوص القانون المدني، والتي تحكم علاقات الأفراد، ولا تنسحب على الدين العام.

وقد نص المشرع الضريبي المصري على أنه تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون، وبين ما يكون مستحقا عليه، وواجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي [٢].

ويرى الباحث بعد استعراض اجراءات ربط الضريبة الموحدة وتحصيلها أن الإجراءات الضريبية الموحدة تقوم على مبدأ جمع كافة مراحل الضريبة ضمن تشريع واحد إعمالاً لمبدأ استقلال القانون الضريبي، بما يضمن

---

[١] قضت محكمة النقض المصرية أن وقوع المقاصة القانونية يستلزم اجتماع شرطين في الدين هما: أن يكون خاليا من النزاع الجدى محققا لا شك في ثبوته في ذمة المدين، وأن يكون معلوم المقدار، ويترتب على المقاصة انقضاء الدينين بقيمة الأقل منهما . والأصل في المجال الضريبي أن المقاصة غير جائزة إلا بنص صريح في القانون. وذلك للأسباب الآتية:

(أ) مصلحة الدولة التي تقتضى تحصيل الضرائب بانتظام.

(ب) ألا تقاص أغلب موارد الميزانية من الضريبة مما يحول دون وقف حصيلة إيراد معين على مصروف معين، أو مصلحة معينة.

(جـ) كون دين الضريبة من النظام العام يختلف عن نصوص القانون المدني، والتي تحكم علاقات الأفراد، ولا تنسحب على الدين العام.

[٢] المادة (١١٣) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم(٩١) لعام (٢٠٠٥).

سهولة وتبسيط إجراءاته على جميع المكلفين، مما يقلل من تكلفة الالتزام الضريبي، ويحقق الاقتصاد في تكاليف ربط وتحصيل الضريبة كما يعمل أيضاً على إلغاء التناثر والتعارض، والتناقض في الأحكام، والنصوص الضريبية، والحد من المنازعات الضريبية، وتخفيف المماطلة، والقضاء على التسويف، وتبسيط الإجراءات ووحدتها، وتكاملها، والقضاء على المتأخرات الضريبية المتراكمة وزيادة الوعي والالتزام الضريبي، والإلمام الكامل بالأحكام الضريبية.

وبذلك نكون قد أنهينا الباب الأول من هذه الأطروحة بالحديث عن الإطار العام لنظام الضريبة الموحدة واجراءات الربط و التحصيل في نظام الضريبة الموحدة ، ويمكن أن نخلص منه إلى أن المجتمعات التي تسعى إلى تحقيق التقدم الاقتصادي تقوم بالعدول عن نظام الضرائب النوعية والأخذ بنظام الضريبة الموحدة تأسياً على أن الضريبة الموحدة على الدخل هي التطور الطبيعي للنظم الضريبية الأخرى ، إذ أن تطبيقها يؤدي إلى شمول الضريبة لكل فروع الدخل ومصادره وعن طريقها يتم اقتطاع جزء من هذه الدخول بتطبيق المعدل التصاعدي بما يحقق المساواة في إطار من العدالة الاجتماعية حيث تراعى ظروف المكلف الشخصية والعائلية ومركزه المالي، فالضريبة الموحدة تمثل فريضة مالية تتخذ من الدخول الصافية للمصادر كافة مهما تعددت على أن يكون معدل هذه الضريبة موحداً لجميع أنواع الدخل، بالإضافة إلى أن إجراءات تقدير الضريبة الموحدة وفرضها واحدة، أي يتم النظر إلى عناصر دخل المكلف باعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن اختلاف مصادرها، و سننتقل في الباب الثاني من هذا البحث للحديث عن تقييم نظام الضريبة الموحدة ومدى ملائمته للتطبيق في الجمهورية العربية السورية وماهي المتطلبات والمقومات اللازمة لتطبيقه للوصول إلى ضريبة فعالة ومنتجة ومحققة لأهدافها.

الباب الثاني

متطلبات تطبيق الضريبة الموحدة في سورية

يمثل النظام الضريبي جميع القوانين والأنظمة الضريبية التي تطبق في بلد ما، وفي كثير من الحالات تتأثر هذه القوانين بالأفكار الاقتصادية التي تنتهجها الدولة أو النظام الاجتماعي السائد في الدولة ، ويؤدي هذا إلى اختلافات في النظم الضريبية من بلد إلى آخر، من نظام إلى آخر، ومن عصر إلى آخر، ومن مجتمع إلى آخر، حيث يتأثر النظام الضريبي بهذه العوامل مجتمعة.

ويعد الانتقال لتطبيق الضريبة الموحدة أمرًا مهمًا للغاية لتحقيق أهداف الضريبة، حيث تعتبر الضريبة من أهم الموارد لزيادة إيرادات الدولة، فالدخل المتحقق والخاضع للضريبة يعد من أهم موارد الدولة في معظم دول العالم. ويعتمد النظام الضريبي في سورية حاليًا على الضرائب النوعية والمتعددة و هذا النظام يتكون من مجموعة من الالتزامات القانونية والفنية التي تقتطعها الدولة دون تشكيل بنية متماسكة تجمع بين عناصرها وتحقق وحدة الهدف، فكان لابد لنا من دراسة تطور النظام الضريبي في الانتقال لنظام الضريبة الموحدة بشكل يمكن تطبيقه في سورية في ظل الواقع الراهن من خلال الوقوف على مفاصل الخلل في النظام الحالي ليصبح بالإمكان تجنب مثل هذه المشاكل التي تدفع البعض الى عدم الالتزام بدفع الضريبة، كحدوث تخبط تشريعي يؤدي الى فرض ضريبة مزدوجة على بعض الاشخاص او اختلاف معايير الخضوع من شخص الى اخر، لذلك سنقوم في هذا الباب بتقييم نظام الضريبة الموحدة من خلال مقارنته بالأنظمة الأخرى، وبيان محاسنه ومساوئه مع استعراضنا لدراسة تحليلية لتجربة مصر في تطبيق الضريبة الموحدة وذلك في الفصل الأول من هذا الباب، ثم سنبين مدى ملائمة هذا النظام للتطبيق في سورية من خلال بيان دواعي الانتقال للضريبة الموحدة في سورية وشروط تطبيق نظام الضريبة الموحدة فيها كخطوة أساسية في تحقيق الاصلاح الضريبي المنشود مع شرح لمحاولات المشرع السوري في تمهيد الطريق للانتقال للضريبة الموحدة في الفصل الثاني من هذا الباب وذلك وفق الآتي:

الفصل الأول: تقييم نظام الضريبة الموحدة.

الفصل الثاني: مدى ملائمة نظام الضريبة الموحدة للتطبيق في سورية.

الفصل الأول

تقييم نظام الضريبة الموحدة

يُعدّ النظام الضريبي أحد أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية التي تسهم في تحقيق أهداف المجتمع سواء في الدول المتقدمة أم في الدول النامية، كما يعد وسيلة من الوسائل التي يمكن أن يحل من خلالها المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي يعانيها أياً كان النظام الاقتصادي أو السياسي الذي يحكمه، لذلك فإن هذا التشريع يجب أن يأتي معبراً عن فلسفة الحكم والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية فيه، ولكي يتم تصميم النظام الضريبي لمجتمع ما لا بد أن يولد من هذه المحددات السياسية والاقتصادية والاجتماعية، وأن ينمو ويتطور مواكباً ما يلحق هذه المقومات من تغيرات وتطورات، لذلك يُلاحظ وجود تباين بين النظم الضريبية بين بعض الدول وبعضها الآخر، ووجود تباين في النظم الضريبية للدولة نفسها على مدار الزمن.

ويعتبر النظام الضريبي الموحد أحد أهم الأنظمة الضريبية المتبعة في عدد من دول العالم، وهذا النظام يتميز بعدد من الإيجابيات وله أيضاً بعض السلبيات، ولتقييم أي نظام ضريبي لا بد من مقارنته بالأنظمة الضريبية الأخرى ، لذلك سوف نتناول ونستهل هذا الفصل بالحديث عن مقارنة نظام الضريبة الموحدة بنظام الضريبة النوعية و النظام المختلط، ثم سنبين ايجابيات وسلبيات كل نوع من هذه الأنظمة الضريبية مع تقديم دراسة تحليلية لتجربة مصر في تطبيق نظام الضريبة الموحدة وذلك وفق الآتي:

المبحث الأول: المقارنة بين نظام الضريبة الموحدة والنظم الضريبية الأخرى.

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنظام الضريبة الموحدة في مصر.

المبحث الأول

المقارنة بين نظام الضريبة الموحدة والنظم الضريبية الأخرى

تعد ضريبة الدخل من أهم الضرائب المفروضة في معظم التشريعات الضريبية المعاصرة، وذلك بسبب مواردها الكبيرة وباعتبارها أفضل مقياس لقدرة المكلف على دفع الضريبة، وقد تعددت تعريفات الدخل سواء من الناحية الاقتصادية والضريبية، ولعل أبرز تعريف للدخل من الناحية الاقتصادية بأنه: "مجموع نفقات الشخص الاستهلاكية مضافاً إليها أي تغير في صافي ثروته في خلال فترة معينة[١]".

كما عرف بأنه: "أقصى قيمة يستطيع الشخص أن يستهلكها دون أن تفقره[٢]".

أما من الناحية الضريبية فللدخل مفهوم واسع ومفهوم ضيق فالمفهوم الضيق للدخل يعتبر "أن الدخل عبارة عن كل قوة شرائية نقدية تتدفق بصورة دورية خلال فترة زمنية معينة، يمكن اهتلاكها دون المساس بالمصدر، أما المفهوم الواسع للدخل فلا يقتصر على الدخل الذي يتصف بالدورية، وبقاء المصدر فقط، بل يمتد ليشمل أيضاً المكاسب الرأسمالية أو العرضية[٣]".

وقد تطور مفهوم الضريبة مع تطور دور الدولة في هذا العصر، وأصبحت الضريبة وسيلة دائمة تلجأ لها الدولة لتأمين الموارد المالية اللازمة لسداد النفقات، وكل دولة تلجأ إلى اختيار النظام الضريبي الملائم لظروفها الاقتصادية والاجتماعية وفلسفة نظام الحكم فيها.

وفي هذا المبحث سنتناول المقارنة بين نظام الضريبة الموحدة ونظام الضرائب النوعية والمختلط وتقيم هذه الأنظمة للوصول في نتيجة هذه المقارنة لبيان النظام الضريبي المناسب و الفعال لتطبيقه على أرض الواقع في سورية وذلك وفق الآتي:

---

[1] H.C. Simon, Personal income Taxation, Univerity of Chicago press,1983

[2] R.Hicks, Vaieur et Capital, Paris,1956,P,160

[٣] د. محمد المهايني ، د. خالد شحادة، د. إبراهيم العدي ، المحاسبة الضريبية ، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد ، ٢٠١٠ ، ص٤٤.

المطلب الأول

نظام الضرائب النوعية والمختلط

يُعد اختيار الشكل المناسب الذي تفرض به الضريبة من الأمور المهمة التي تشغل اهتمام المشرع الضريبي عندما يكون بصدد فرض ضريبة ما، والأصل أن يندرج أي تنظيم ضريبي تحت إحدى النظريتين التاليتين[١]:

– النظرية الأولى: تحليلية تنادي بفرض ضريبة خاصة على كل فرع من فروع الدخل، وتسمى بالضرائب النوعية على الدخل.

– النظرية الثانية: إجمالية تنادي بفرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل مهما تنوعت مصادره واختلفت، وتسمى بالضريبة الموحدة على الدخل.

وهنا لابد من الإشارة إلى أن أغلب الدول عند انتقالها من نظام الضرائب النوعية لنظام الضريبة الموحدة مرت بمرحلة انتقالية سميت بنظام الضريبة المختلط وهو النظام الذي يجمع بين الضرائب النوعية على فروع الدخل مع الضريبة الموحدة على الدخل في آن واحد حيث طبق في مصر حتى عام ١٩٩٣ وفي الجزائر حتى عام ١٩٩٢ وبعد ذلك أخذتا بنظام الضريبة الموحدة.

الفرع الأول

نظام الضرائب النوعية

كان معظم الاقتصاديون في العالم يميلون إلى اعتماد نظام الضرائب النوعية أو المتعددة، حيث نادوا بتعدد الضرائب مع عدم المغالاة فيها بهدف تخفيض عبئها على المكلف، حيث أن اختلاف مواعيد الاستحقاق والمعدلات وإن كان يؤثر في زيادة الحصيلة فإنه يقلل من شعور المكلفين بعبئها، وقد أكد المهتمون بالتشريع

[١] د . رشيد الدقر ، علم المالية ، ط١ ،ج ٢ ،منشورات الجامعة السورية ، دمشق ١٩٥٢ ، ص ٨١ .

الضريبي في ذلك الوقت على أن تعدد الضرائب يؤدي إلى قيام كل ضريبة بتصحيح عيوب الضرائب الأخرى وأن المكلف الذي قد يتهرب من إحداها سيقع حتماً وبصفة مؤكدة تحت طائلة الضريبة الأخرى[١].

وفي دراسة تاريخ المجتمعات نرى غالباً أن المجتمعات حديثة العهد كانت تفضل الأخذ بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل، كونها أكثر ملائمة لأوضاعها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وكون التقدم الاقتصادي فيها متواضعاً لا يسمح بتنوع الدخول وتعدد مصادرها والدخول المحققة فيها متقاربة وليست على درجة عالية من الارتقاء بالإضافة الى ضعف الوعي الضريبي لدى جمهور المكلفين وفي هذا الفرع سنتناول ماهية نظام الضرائب النوعية ثم سننتقل لتقيم هذا النظام على النحو الآتي:

أولاً- ماهية نظام الضرائب النوعية:

يرى أنصار نظام الضرائب النوعية أن تنوع الدخول حسب مصدرها سواء كان ناجماً عن العمل أو رأس المال أو كان مزيجاً من العمل ورأس المال يستوجب تنوع الضرائب التي يتم فرضها، حيث أنه عن طريق الضرائب النوعية يستطيع المشرع أن يميز في المعاملة الضريبية بين أنواع الدخل المختلفة تبعاً لمصدرها، كما يمكن في هذا النظام تطبيق معدلات ضريبية حسب مصدر الدخل مما يسمح بتطبيق نظام الشرائح والمعدلات حسب نوع الدخل ويحدد مواعيد تحصيلها بما يتناسب وقدرة الحصول على الدخل، و سنستعرض في الآتي لمحة عن هذا النظام الضريبي من خلال تبيان مفهوم الضرائب النوعية وتعريفها.

١- مفهوم نظام الضرائب النوعية: إن الدخل في هذا النظام يأتي من مصادر متنوعة لذا يجب معاملة كل مصدر معاملة ضريبية تختلف عن غيره من المصادر باختلاف طبيعة هذا المصدر، بحيث ينفرد كل دخل بضريبة محددة تتفق في خصائصها وقواعدها الفنية مع الدخل الذي فرضت عليه تبعاً لنوع مصدره، وفي هذا النظام تفرض الضريبة على كل مصدر من مصادر الدخل بمعزل عن غيرها من الضرائب الناتجة من مصدر

[١] عبد الحليم محمود كراجه ، المحاسبة الضريبية في الأردن ،دار الكندي، إربد،١٩٨٩، ص ١٣٠.

آخر ولو عادت للمكلف ذاته حيث يوجد في هذا النظام مجموعة محددة من الضرائب النوعية مفروضة على أنواع محددة من دخول المكلفين المختلفة لكل منها قواعدها الفنية التي تتناسب مع طبيعة هذا المصدر[١].

٢- تعريف نظام الضرائب النوعية: تعرف الضرائب النوعية بأنها: (مجموعة ضرائب مباشرة شخصية مستقلة تفرض كل منها على نوع من الدخل وذلك بتقسيم دخل المكلف إلى فروع مختلفة تبعاً لمصدر الدخل، ثم يتم سريان ضريبة منفصلة متناسبة مع كل فرع من فروع الدخل مما يسمح في التمييز في المعاملة المالية بين فروع الدخل المختلفة) [٢].

ففي نظام الضرائب النوعية تفرض ضريبة الدخل على كل فرع من فروع الدخل، فهي ضريبة تحليلية تصيب كل نوع من أنواع الدخل بحسب مصدره فالإيراد التجاري مصدر للدخل يخضع لضريبة الأرباح التجارية وإيراد العمل مصدر للدخل يخضع لضريبة الرواتب والأجور، والإيراد الزراعي مصدر للدخل يخضع لضريبة الإيراد الزراعي، والإيراد العقاري مصدر للدخل فيخضع لضريبة العقارات، والإيراد الصناعي يخضع لضريبة الأرباح الصناعية[٣]، وهنا نلاحظ تقسيم النشاط الاقتصادي إلى أنشطة نوعية وإخضاع كل نشاط لضريبة متميزة، حسب القواعد والمعدلات الخاصة بها[٤].

وعندما اتجهت بعض الدول إلى الأخذ بنظام الضرائب المتعددة اعتمدت الدولة على أنواع مختلفة من الضرائب، مع سعيها ألا يؤدي هذا التعدد إلى الإفراط في تعدد الضرائب، كون ذلك سيؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وغموضه وإرهاق المكلف وعرقلة النشاط الاقتصادي.

---

[١] د . محمد خير العكام ، الضرائب على الدخل و نظمها ، الموسوعة القانونية المتخصصة ،هيئة الموسوعة العربية ، المجلد الرابع ، عام ٢٠١٠ ، ص ٥٣٨.

٢ رامز عدنان راجح : المعاملة الضريبية للشركات ،دراسة مقارنة ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، ٢٠١٠ ،ص٣٤.

٣ د . محمد خالد المهايني – د. خالد الخطيب ، المحاسبة الضريبية ، منشورات جامعة دمشق ،٢٠٠٣ ، ص ٢٨.

٤د. عادل احمد حشيش و د.مصطفى رشدي شيحة ، النظام الضريبي اللبناني ،مطبعة الدار الجامعية ، عام ١٩٩٢، ص١٩.

ثانياً – تقييم نظام الضرائب النوعية:

– مميزات نظام الضرائب النوعية[١]:

١– من حيث قاعدة الملائمة يقترب نظام الضرائب النوعية من تحقيق هذه القاعدة، ذلك لأنه يمكننا اختيار الطريقة الأنسب لكل دخل على حدة، حتى نتمكن من فرض ضريبة تتكيف بشكل فردي مع طبيعة كل دخل، وإضافة لذلك يعد نظام الضرائب النوعية أكثر ملائمة للحصول على الإيرادات في الأزمات المالية، كما أن هذا النظام أكثر ملائمة لحساب طريقة التقدير، فتفرض ضريبة الأرباح الصناعية والتجارية على أساس إقرار المكلف، كما يتبع أسلوب الحجز من المنبع في ضريبة الرواتب والأجور حيث يحجز مقدار الضريبة المستحقة على الراتب أو الأجر لصالح الإدارة الضريبية قبل صرف الراتب، كما تتحقق الملائمة في فرض الضريبة وتحصيلها حيث تتنوع معدلات الضريبة تبعاً لمطارحها بحيث يسمح هذا النظام بتحديد شرائح ومعدلات ضريبية أكثر تلائم مع كل نوع من أنواع الدخل سواء لجهة التصاعد في المعدلات الضريبية أو لجهة الإعفاءات من الضريبة وتحديد مواعيد تحصيلها بما يتناسب مع قدرة تحصيل الدخل.

٢– من الناحية الاقتصادية فمن خلال هذا النوع من الضرائب النوعية، يمكن للدول أن تحفز جانبًا واحدًا من النشاط الاقتصادي عن طريق تقليل العبء الضريبي على النشاط الاقتصادي المراد تحفيزه وزيادة العبء الضريبي على غيره الإيرادات الأخرى.

٣– يساعد هذا النظام السلطة المالية من معرفة أنواع الدخول ومصادرها ومن ثم يمكن التمييز بين هذه المصادر من حيث فرض الضريبة بما يتوافق مع السياسة الضريبية المراد تطبيقها في البلاد.

٤– أخف وطأة على المكلف وذلك أفضل من أن يقوم بدفعها مرة واحدة، فتؤدي إلى إحداث أثر نفسي حسن على المكلفين حيث أن أداء الضريبة بمبالغ صغيرة لا يزعج المكلف مما يبعده عن التهرب الضريبي.

٥– من حيث الحصيلة للدولة تكون أوفر لأنها تصيب سائر نواحي يسار الأفراد ويمكن لبعضها إصلاح البعض الأخر، وبذلك فإن الضرائب في هذا النظام تتميز بإمكانية الحد من التهرب الضريبي لأن تهرب المكلف من ضريبة معينة لا يحول دون خضوعه لضريبة أخرى ومشاركته في تحمل الأعباء.

---

[١] الزبيدي، ٢٠٠٨، ص ٣٨ وما بعدها .

٦- نظام الضرائب النوعية اكثر قابلية للإصلاح وتصحيح الأخطاء حيث أن خطأ السلطات المالية في نظام الضريبة الموحدة يعد أشد وطأة على المكلف وحتى على الإدارة الضريبية نظراً لجسامته وعموميته، في حين أن الأخطاء في نظام الضرائب النوعية يمكن إصلاحها وتداركها، حيث تفرض الضريبة على كل نوع من الدخل وذلك نتيجة تقسيم دخل المكلف إلى فروع مختلفة تبعاً لمصدر الدخل، ثم يتم سريان ضريبة منفصلة متناسبة مع كل فرع من فروع الدخل مما يسمح في التمييز في المعاملة المالية بين فروع الدخل المختلفة ويحقق الإمكانية والسهولة في تلافي الأخطاء وطرق تلافيها.

٧- يساعد هذا النظام على توزيع العبء الضريبي الكلي بين أفراد المجتمع على أساس توزيع الدخول على عوامل الإنتاج المختلفة مما يساعد في تخفيف العبء النفسي للمكلف الواحد إذا ما كان يحصل على دخله من أكثر من مصدر، كما أن هذا النظام يمكن السلطات الضريبية من زيادة معدلات الضريبة بصورة مرنة على بعض الدخول دون غيرها تبعاً لمقتضيات الظروف الاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها البلاد[١].

- عيوب نظام الضرائب النوعية[٢]:

١- كثرة الإجراءات في نظام الضرائب النوعية حيث أن المكلف يقدم بيانات متعددة وتخضع هذه البيانات لفحوصات ومراجعات متعددة، فيكون لذلك تأثير سلبي على المكلفين ويدفعهم إلى التهرب الضريبي، كما أن تعقيد الاجراءات سيؤدي إلى ارتفاع تكلفة التحصيل وتكرار إجراءات التحصيل وتداخلها ويتطلب مزيداً من الجهد من قبل الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء.

٢- اختلاف معدلات الضرائب في نظام الضرائب النوعية، ففي هذا النظام سيكون هناك أنواع مختلفة من معدلات الضرائب، بما في ذلك معدلات ضريبة الدخل الصناعية والتجارية، ومعدلات ضريبة الرواتب والأجور، ومعدلات ضريبة الأملاك، كما تتعدد إعفاءات الضرائب المكونة له نظراً لاستقلال مطارح الضريبة المكونة لهذا النظام كما أنه في هذا النظام ستفرض الضرائب بمعدلات نسبية على بعض المطارح بينما تفرض بمعدلات تصاعدية على مطارح أخرى.

---

[١] العكام، ٢٠١٠، ص ٥٣٨

[٢] المهايني، الخطيب، ٢٠٠٣، ص ٢٩.

٣- نظام الضرائب النوعية أقل تحقيقاً للعدالة، في الواقع لا يمكن دائماً ولأسباب تتعلق بالتنمية الاقتصادية معاملة دخل رأس المال معاملة ضريبية مشددة، فالدولة قد تقرر امتيازات ضريبية للاستثمارات الخاصة الأمر الذي يقود إلى عدم تحقيق النظام المذكور للهدف الاجتماعي الذي يسعى إليه، أضف إلى ذلك أن العدالة في فرض معدل واحد ومعتدل على دخل المصدر المختلط تستوجب أن تأتي جميع الدخول المختلطة من العمل بنسبة ثابتة ومن رأس المال بنسبة ثابتة أيضاً، أما على الصعيد الواقعي فإن تلك النسب تتغير ليس فقط باختلاف المهن، بل تتغير كذلك داخل المهنة الواحدة، فالجزء الأكبر من بعض الدخول المختلطة يتأتى من العمل في حين أن الجزء الأكبر من دخول مختلطة أخرى ينبثق عن رأس المال، وعليه سوف يخضع النوع الأول من الدخول لعبء ضريبي أثقل من ذلك الذي يتحمله النوع الثاني من الدخول.

٤- يحتاج هذا النوع من الضرائب الى جهاز إداري كفوء وإلى عدد كبير من الموظفين، ويصعب على المكلف فيه الإلمام بكافة الأحكام والإجراءات والتعديلات المتعلقة بالضرائب المتعددة التي تفرض في هذا النظام، ويكلف هذا النظام نفقات كثيرة نظراً لتعدد الأجهزة الضريبية بتعدد طبيعة الايرادات وكذلك كثرة عدد العاملين في الجهاز الإداري.

٥- نظراً لخضوع كل ايراد على حدة لضريبة خاصة به، فأنه يصعب إجراء التصاعد على النحو الذي يتم به في نظام الضريبة الموحدة.[١]

٦- عدم مراعاة المقدرة التكليفية للمكلف فهي بحكم طبيعتها تجعل من الصعب تناولها لمركز المكلف في مجموعه إن لم يكن هناك استحالة في تحقيق ذلك[٢].

٧-تعدد الضرائب النوعية تبعاً لتعدد فروع الدخل سينتج عنه ازدواج ضريبي نظراً لفرض أكثر من ضريبة على عنصر واحد من عناصر الدخل[٣].

---

[١] راجح، ٢٠١٠، ص ٣٧.

[٢] د. سعيد عبد المنعم محمد ، المفاضلة بين النظام النوعي و الموحد ، مؤتمر السياسة الضريبية و التنمية بين الواقع و المستقبل ، منشورات الجمعية المصرية للإدارة المالية ، القاهرة ، ١٩٩٠،ص١٣٠.(مشار إليه في : الشيخ ،١٩٩٩،ص٢٧).

[٣] د. عليان الشريف ، المحاسبة الضريبية و تطبيقاتها في الأردن، دار الفكر ، عمان ،١٩٩١،ص٢١.(مشار إليه في :الشيخ ، ١٩٩٩، ص٢٧).

الفرع الثاني

نظام ضرائب الدخل المختلط

بعد الحديث عن نظام الضرائب النوعية، أصبح من الضروري إظهار كيف مرت البلدان المتقدمة بمرحلة الانتقال من نظام ضريبي متعدد إلى نظام ضريبي موحد حيث أصبحت هذه المرحلة الانتقالية بمثابة نظام ضريبي أطلق عليه اسم "النظام الضريبي المختلط"، حيث يقوم هذا النظام على أساس تكليف الدخول النوعية بضريبة أخرى عامة، فكل دخل سبق أن أخضع لضريبة نوعية يعود مجدداً ليخضع لضريبة أخرى بوصفها محصلة لتجميع الدخول النوعية وخصم التكاليف منها واخضاعها لضريبة تصاعدية، وفي هذا النظام يخضع الدخل للضريبة على مرحلتين، في المرحلة الأولى يخضع الدخل لضريبة نوعية وفقاً لمعدل يختلف باختلاف نوع الدخل، وفي المرحلة الثانية يخضع فيها الدخل النوعي لضريبة عامة على الإيراد كونه أحد مكونات الدخل الكلي للمكلف، وسنتحدث عن هذا النظام عبر بيان ماهيته وتعريفه ثم تقيم هذا النظام من خلال استعراض ميزاته وسلبياته لمقارنتها مع النظم الضريبية الأخرى.

أولاً – التعريف بنظام ضرائب الدخل المختلط:

نظام الضرائب المختلط – وإن كان يعد من أصل فرنسي[١]، إلا أنه خليط من النظام الضريبي الإنكليزي الذي عرف في بداية تطوره الضرائب النوعية النسبية، ومن النظام الضريبي الروسي الذي كان يطبق الضريبة العامة التصاعدية، وكان السعي نحو تطبيقه نتيجة المساوئ المتعددة الناجمة عن تطبيق نظام الضرائب النوعية مما دفع بعض الدول إلى الأخذ بالنظام المختلط للضريبة على الدخل.

وبمقتضى هذا النظام تقسم الدخول حسب مصادرها، ويفرض على كل دخل ضريبة نوعية كما هو الحال في النظام السابق ثم تجمع تلك الدخول وتفرض عليها ضريبة عامة ومع ذلك لم تسطع دول كثيرة طبقت هذا النظام الحصول على إيراد مهم من الضريبة العامة على الرغم من تصاعد معدلها وبقيت الضرائب النوعية التي يتألف منها هذا النظام تصاعدية وأكثر جدوى، كما أصبح فرض ضريبة أخرى إلى جانب النظام النوعي

---

[١] د . صباح نعوش ، الضرائب في الدول العربية ، المركز الثقافي العربي ، بيروت ، ١٩٨٧، ص ٣٢.(مشار إليه في : الشيخ ،١٩٩٩،ص٣٠).

يجعل النظام الضريبي أكثر تعقيداً، مما جعل من هذا النظام خطوة أولى وتمهيدية باتجاه تحقيق نظام الضريبة الموحدة[١]، حيث يتدرج النظام الضريبي من الضرائب النوعية إلى الضريبة التكميلية وصولاً إلى الضريبة الموحدة فبعض الدول لا تسمح ظروفها بالانتقال مباشرة من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة ولا بد لها من أن تستكمل الانتقال للنظام الموحد من خلال المرور بنظام الضريبة المختلط، حيث أصبح نظام الضريبة المختلط هو النظام الذي يجمع بين نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل مع الضريبة الموحدة على الدخل في آن معاً، وذلك عبر تقسيم النشاطات الاقتصادية إلى مجموعات نوعية يفرض على دخل كل منها ضريبة نوعية إضافة إلى الضريبة الموحدة على مجموع تلك الدخول الناتجة من مصادر المكلف المختلفة إذا تجاوزت حداً معيناً، وكان الهدف من هذا النظام تحقيق العدالة من جهة وتأهيل الإدارات الضريبية على التعامل مع اشكالات جمع مطارح المكلفين في إقرار واحد، وتدريبهم على ممارسة الرقابة على مدى صحة البيانات والتأكد من صحتها لدى المكلفين، وقد طبق هذا النظام في مصر حتى عام (١٩٩٣) وفي الجزائر حتى عام (١٩٩٢) وبعد ذلك أخذتا بنظام الضريبة الموحدة ومازال مطبقاً حتى الآن في ليبيا وموريتانيا وقد حاولت سورية تطبيقه عام (١٩٦١) ولكنها أخفقت[٢].

ثانياً: تقييم نظام ضرائب الدخل المختلط:

بعد التعريف بنظام الضريبة المختلط سنقوم بتقيم نظام الضريبة المختلط من خلال بيان مزايا هذا النظام وسلبياته على النحو الآتي:

١- مزايا النظام الضريبي المختلط:

أ- جمع هذا النظام بين نظام ضريبي منوع ونظام ضريبي موحد في نفس الوقت، حيث قام بتجميع الأنشطة الخاضعة للضريبة وفرض ضريبة نوعية محددة على كل منها، بالإضافة إلى ضريبة موحدة على الدخل الإجمالي الناشئ عن أعمال مختلفة من مصادر المكلفين عند تجاوز حدود معينة.

ب- الهدف من هذا النظام كان السعي لتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين.

---

[١] أ . محمد فادي القرعان ، النظام الضريبي في سورية و آثاره الاقتصادية ، رسالة ماجستير ، جامعة حلب ، ١٩٩٦ ، ص٢٢.(مشار إليه في : الشيخ ،١٩٩٩،ص٣٠).

[٢] محمد خير العكام ،الضرائب على الدخل و نظمها ،الموسوعة القانونية المتخصصة ، ٢٠١٠، صفحة ٥٤٠.

ج- يساعد هذا النظام على تأهيل الإدارات الضريبية على التعامل مع إشكالات جميع مطارح المكلفين في إقرار واحد.

د- يمكن في هذا النظام التدريب على ممارسة الرقابة على مدى صحة هذه البيانات والتأكد من صحتها لدى المكلفين[١].

هـ- وفرة الحصيلة التي تؤلف إيراداً مهما للدولة لكون الضريبة في هذا النظام تصاعدية.

و- إن فرض ضريبة نوعية على كل دخل ثم جمع هذه الدخول وفرض ضريبة تكميلية عليها يمكن الدولة من منح حد أدنى معفى كافي للمعيشة بالإضافة إلى جمع مزايا كل من نظامي الضرائب النوعية والموحدة[٢].

٢- عيوب النظام الضريبي المختلط:

أ- لعل أبرز الانتقادات الموجهة إلى هذا النظام الضريبي أنه كان يحمل ازدواجاً ضريبياً لأن الضريبة العامة تفرض على المطارح نفسها المفروضة عليها الضرائب النوعية، لذلك كانت معدلاتها منخفضة والحد الأدنى المعفى منها مرتفعاً[٣].

ب- حاجة هذا النظام إلى إدارة ضريبية ذات مستوى رفيع وجهاز إداري على درجة عالية من الكفاءة لمسك ملفات كاملة للمكلفين وتحديد الربح الحقيقي وتشخيص الضريبة والحد من التهرب الضريبي.

ج- أدى هذا النظام إلى زيادة التعقيد في مجال التكليف والتحصيل والجباية[٤].

وبنتيجة التعريف بنظام الضريبة المختلط وبيان ماهيته يرى الباحث أن هذا النظام هو خطوة أولى باتجاه تحقيق نظام الضريبة الموحدة ولا سيما أن بعض الدول لا تستطيع الانتقال مباشرة من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة ولا بد لها من أن تستكمل الانتقال للنظام الموحد من خلال المرور بنظام الضريبة المختلط، ومن الدول التي طبقت نظام الضريبة الموحدة دون أن تمر بالنظام المختلط والتي سمحت ظروفها بالأخذ بنظام الضريبة الموحدة دون المرور بالنظام المختلط الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وألمانيا،

---

[١] العكام ،الموسوعة القانونية المتخصصة، ٢٠١٠، صفحة ٥٤٠.
[٢] الشيخ ،١٩٩٩،ص٣١.
[٣] العكام ، الموسوعة القانونية المتخصصة، ٢٠١٠، صفحة ٥٤٠.
[٤] الشيخ ، ١٩٩٩، ص ٣٢.

بينما هناك دول لم تسمح لها ظروفها الاجتماعية والاقتصادية بتطبيق نظام الضريبة الموحدة حيث اضطرت لتطبيق النظام الضريبي المختلط للانتقال منه إلى نظام الضريبة الموحدة كما هو الحال في فرنسا وانكلترا وايطاليا ومصر، حيث كانت هذه الدول مقتنعة بأن النظام الضريبي المختلط لا يمكن أن يدوم طويلاً، حتى أن المفكر الفرنسي جوزيف كايو يرى بأن النظام الضريبي المختلط ليس إلا تهيئة المناخ الملائم لتطبيق نظام الضريبة الموحدة[١].

المطلب الثاني

تقييم نظام الضريبة الموحدة

يقوم نظام الضريبة الموحدة على أساس فرض ضريبة موحدة على الدخل الشخصي بفروعه كافة أياً كانت مصادره، فيتم تجميع الدخول المختلفة ضمن مطرح ضريبي واحد تفرض عليه هذه الضريبة، فتفرض الضريبة على الدخل الكلي للمكلف، ويقسم مطرح الضريبة الى عدد من أوعية الايرادات، ولكل وعاء أحكامه الخاصة به على حسب نوعية الايراد، وبما يتفق مع مصدره، فالضريبة الموحدة تمثل فريضة مالية تتخذ من الدخول الصافية للمصادر كافة مهما تعددت واختلفت وعاء موحداً لها، وفي ظل هذا النظام تعامل الدخول معاملة واحدة دون تمييز بينها[٢]، أي النظر الى عناصر دخل المكلف باعتبارها وحدة واحدة بغض النظر عن اختلاف مصادرها.

ومن ثم فإننا نجد أن الفارق بين النظام النوعي ونظام الضريبية الموحدة هو أن الدخل الكلي للمكلف يقسم في ظل النظام الموحد الى أوعية إيرادات نوعية، تفرض عليها ضريبة موحدة، في حين أن هذا الدخل يقسم في ظل النظام النوعي إلى أوعية ضرائب نوعية [٣]، فالضريبة الموحدة هي ضريبة تفرض على كافة فروع الدخل التي يحصل عليها الشخص من المصادر المختلفة بعد خصم التكاليف اللازمة للحصول على الإيراد وبعض

---

[١] الشيخ ، ١٩٩٩ ، ص ٣٥.

[٢] د. فاضل شاكر الواسطي ، اقتصاديات المالية العامة ، بغداد، مطبعة المعارف،١٩٧٣ ، ص٢٠١.

[٣] د. رياض الشيخ، المالية العامة، دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٦٩، ص ٩٨.

المصروفات الشخصية، وبعبارة أخرى يجمع ما يحصل عليه الشخص من إيرادات الاطيان والمباني والأوراق المالية والتجارة والصناعة التي يمارسها أو العمل الذي يقوم به وتفرض عليه ضريبة موحدة[١].

ويرى أنصار نظام الضريبة الموحدة أن هذا النظام يحقق مزايا متعددة سواء لجهة الاقتصاد في التحصيل وتحقيق العدالة وتوفير الوقت ومعرفة المكلف للعبء الضريبي وغيرها من المزايا التي سنبينها في الفرع الأول من هذا المطلب، إلا أنه وبالرغم من هذه المزايا التي يتمتع بها نظام الضريبة الموحدة إلا أن الكتاب يوجهون بعض الانتقادات لهذا النظام الضريبي وهو ما سنبينه في الفرع الثاني من هذا المطلب ليتم من خلال ذلك تقيم هذا النظام الضريبي بعد مقارنته ببقية الانظمة الضريبية التي سلف ذكرها.

الفرع الأول

مزايا نظام الضريبة الموحدة

يتميز النظام الضريبي الموحد بالمرونة وسهولة التوجيه لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة، حيث يمكن للمكلف تقديم بيان سنوي واحد بمكتب الضرائب، والذي يحدد بموجبه جميع مصادر الدخل خلال السنة الضريبية مهما كانت المصادر الناجم عنها الدخل مختلفة أو متعددة، وقد لخص بعض الفقهاء أهم مزايا نظام الضريبة الموحدة بالقول أنه[٢]:

– نظام الضريبة الموحدة هو نظام بسيط، ولا تحتاج الحكومة إلا إلى تسجيل المبلغ الإجمالي لنفقاتها العامة في الموازنة وبيان مدى مساهمة الضريبة في هذه النفقات ومن ثم توزيعه حسب قدرة كل عضو على تحمل الإنفاق العام فيما بينها، وأساس ذلك أن الدولة في تغطيتها لمصروفاتها العامة التي حددتها مسبقاً فما عليها إلا أن تقوم باقتضائها من أصحاب الدخول فتأخذ نسبة مئوية عن دخولهم تشمل في مجموعها العام مبلغاً يوازى ما تحتاجه للمصروفات العامة، فنظام الضريبة الموحدة لم يفرق بين الدخول المختلفة من حيث المصدر، وبذلك يكون سعر الضريبة الذي تخضع له هذه الدخول سعر واحد، مما يؤدي إلى توحيد وتبسيط جميع الإجراءات التي يمكن اتباعها في تحديد الضريبة.

---

[١] علي سيد عطيتو محمد ، الضريبة الموحدة وإجراءات تطبيقها في مصر ،مجلة المال والتجارة، الناشر نادي التجارة العدد٢٣ ، ١٩٩٢، ص٢٨.

[٢] عطيتو محمد، ١٩٩٢، ص٢٩.

– يتميز نظام الضريبة الموحدة بالاقتصاد في النفقات المتعلقة بالتحصيل إذ يستلزم الأمر وجود إدارة مالية واحدة متخصصة في تحصيل الضريبة المفروضة، باعتبار أن الضريبة الموحدة تفرض على مجمل الدخل بشكل سنوي مما يسهل الاجراءات الإدارية المتبعة في عملية الربط والتحصيل، ومن القواعد الأساسية في التنظيم الضريبي السليم أن تكون نفقات تحصيل الضريبة أقل ما يمكن، ونظام الضريبة الموحدة على الدخل يحقق هذه القاعدة بنجاح وذلك بالمقارنة بما هو عليه الحال في نظام الضرائب النوعية على الدخل، كما أنه في ظل نظام الضريبة الموحدة يقدم المكلف بياناً واحداً يوضح فيه جميع إيراداته من شتى مصادرها، وتقوم الإدارة الضريبية بمراجعة هذا البيان مرة واحدة ثم تتخذ الاجراءات للربط بالتحصيل.

– يتميز النظام أيضاً بالملائمة في فرض الضريبة، إذ يستطيع المكلف معرفة كل ما يتعين عليه دفعه على وجه التحديد ولمدة عام بأكمله.[١]

– في نظام الضريبة الموحدة يمكن التخلص من ظاهرة نقل عبء الضريبة من المكلف إلى أشخاص آخرين، وهذا لا يتوفر في ظل نظام الضرائب النوعية المتعددة.

– تعمل الضريبة الموحدة على تحقيق العدالة في توزيع الاعباء العامة على الأفراد حيث أنه يمكن عند تحديد الضريبة التي يدفعها كل مكلف مراعاة مركزه المالي ومقدار قدرته في المساهمة في النفقات العامة.

– يؤدي نظام الضريبة الموحدة إلى زيادة الحصيلة إذا ما تمت مقارنته بنظام الضرائب النوعية فضلاً عن توحيد الإجراءات الخاصة بالنظام.

– التدرج الضريبي أي تسمح هذه الضريبة بمبدأ التصاعد الضريبي بالتالي جمع كل دخول المكلف في مطرح واحد مما يزيد حجم هذا المطرح ويسمح ذلك بتطبيق المعدلات العليا للضرائب على ذوي الدخل الكلي العالي، ففي نظام الضريبة الموحدة يكون هناك معدل واحد تصاعدي يطبق على المطرح الضريبي الواحد الذي يشتمل على كل الدخول أو الإيرادات التي يحصل عليها المكلف ويطبق على كافة دخول المكلف مجتمعة مهما كان مصدر هذه الدخول أو تلك الإيرادات ثم تفرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول، ووحدة المعدل هي نتيجة لوحدة المطرح في نظام الضريبة الموحدة فيكون هناك معدل واحد تصاعدي يطبق على مطرح الضريبة

[١] د. محمد حاتم عبد الكريم ، السياسة الضريبية في التشريع المصري ، القاهرة ١٩٨٨، ص١٣-١٤.

الموحدة الذي يشتمل على كافة إيرادات المكلف من الدخول المختلفة ويعني ذلك عدم وجود معدلات متعددة للضريبة وإنما يوجد معدل واحد تصاعدي على كافة دخول المكلف مجتمعة [١] .

كما بين آخرون[٢] مزايا نظام الضريبة الموحدة مقارناً بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل بالآتي:

– توحيد إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها فلا تتكرر هذه الإجراءات تبعاً لتعدد الضرائب النوعية على فروع الدخل، مما يوفر الكثير من الوقت والجهد على المكلف وعلى الإدارة الضريبية المختصة بمراقبة تنفيذ قانون الضرائب أيضاً، فضلاً عن تخفيض نفقات جباية الضريبة.

– تبسيط الالتزامات المفروضة على المكلفين وذلك لأن قانون الضرائب الموحد يتطلب من المكلفين تقديم بيان ضريبي واحد فقط للدخل من جميع المصادر الخاضعة للضريبة ، وهذا يسمح هذا للمكلفين بمعرفة المبلغ الذي يجب عليهم تخصيصه من أموالهم الخاصة لحساباتهم الضريبية في التاريخ المحدد لتقديم البيان الضريبي الموحد، وعلى هذا الأساس يمكنهم استخدام هذه الأموال.

– توحيد دخل المكلف من مصادر مختلفة في ملف واحد يقلل من احتمال التهرب الضريبي وذلك من خلال السماح للإدارة الضريبية التي تشرف على تنفيذ القوانين الضريبية تحديد وبيان مدى صحة هذا الإيداع بشكل أفضل وصولاً لتسليط الضوء على الدخل الحقيقي للمكلف من مصادر مختلفة.

– إن النظر إلى إجمالي الدخل بدلاً من كل دخل على حدة يعطي صورة حقيقية للمركز المالي للمكلف وإذا كان الأمر كذلك فسيكون من الممكن تحديد مقدار العبء الضريبي على كل مكلف، وهو أمر ضروري للتوزيع العادل للعبء الضريبي، وهو الهدف الرئيسي للنظام الضريبي الموحد.

– توافر المرونة اللازمة في نظام الضريبة الموحدة، مما يسهل معه توجيهه توجيهاً سليماً يحقق الأغراض المالية والاقتصادية والاجتماعية للضريبة.

ويمكننا من خلال الاستعراض السابق للآراء الفقهية بيان مزايا نظام الضريبة الموحدة وفق الآتي:

---

[١] مهران، ١٩٩٥، ص٥٧٢.

[٢] فهمي، عبد الله، ١٩٩٩، ص٢٤.

أولاً- العدالة الضريبية:

تعبر الضريبة الموحدة على الدخل عن مقدرة المكلف الحقيقية [١]، كون المقدرة التكليفية لا يعبر عنها سوى المركز المالي له، ولا يمكن الوصول إليه إلا إذا أخذ دخل المكلف الكلي في الحسبان بصرف النظر عن مصادره، بالإضافة إلى الأخذ بعين الأهمية ظروف المكلف كلها بما ينطوي عليه من ديون وأعباء عائلية وشخصية، فتقوم بمنحه حد أدنى كافياً للمعيشة، وتراعي السلم التصاعدي لمعدلات الضريبة، فتزداد كلما ازدادت شرائح الدخل[٢]، كما أن الضريبة الموحدة على الدخل تعتبر من أقدر أنواع الضرائب على تحقيق العدالة فيتحقق عن طريقها توحيد المعاملة المالية لجميع المكلفين الذين تتشابه ظروفهم المالية والشخصية، كما تعمل الضريبة الموحدة على تحقيق العدالة في توزيع الاعباء العامة على الأفراد حيث أنه يمكن عند تحديد الضريبة التي يدفعها كل مكلف مراعاة مركزه المالي ومقدار قدرته في المساهمة في النفقات العامة.

حيث أن محاولات جميع الأنظمة الضريبية لتحقيق مبدأ العدالة الضريبية تركزت في عناصر أربعة هي إعفاء جزء من الدخل لا تسرى عليه الضريبة، وإدخال التصاعد في المعدل الضريبي حتى تتحمل الدخول الكبيرة ضرائب أكبر، مع مراعاة الظروف المحيطة بالمكلف من حيث الوضع الاجتماعي والمسؤوليات الشخصية والديون أو الالتزامات، و هذه العناصر الأربعة يحققها نظام الضريبة الموحدة بطبيعته، الأمر الذي لا يمكن تحقيقه كاملاً في ظل نظام الضرائب النوعية على الدخل ، خاصة وأن مقدرة المكلف على الدفع لا يمكن تقديرها إلا بالنظر إلى مجموع إيرادات المكلف من جميع مصادرها، وعلى هذا الأساس يمكن تحديد ذلك الجزء من الدخل الذي يعفى من الخضوع للضريبة كما يمكن تحديد مدى التدرج في المعدل الضريبي من حيث الشرائح ومن حيث المعدل ذاته، كما يمكن النظر إلى الظروف المحيطة بالمكلف وتحديد ما يمكن خصمه على ضوء دخل المكلف الكلي والصافي.

---

[١] سلوم، ١٩٩٠، ص ٩٨-٩٩.

[٢] عبد الكريم، ١٩٨٨، ص١٣-١٤ .

ثانياً- الوحدة في نظام الضريبة الموحدة:[١] :

أهم ما يميز الضريبة الموحدة هو خاصية الوحدة في كل شيء حيث تظهر هذه الوحدة في تلك الضريبة بداية من البيان الضريبي وحتى عملية التحصيل وجباية الضريبة وذلك كما يلي:

١- وفقاً لنظام الضريبة الموحدة يقدم المكلف بياناً ضريبياً واحداً في الموعد المقرر لتقديم هذا البيان ويتضمن هذا البيان الإقرار بكافة الدخول او الإيرادات التي حصلها المكلف خلال السنة الضريبية من كافة مصادرها المختلفة، وهذه الخاصية هي التي تميز نظام الضريبة الموحدة عن نظام الضرائب النوعية التي تتعدد فيه البيانات التي يقدمها المكلف تبعاً لتعدد مصادر الدخول التي تنطبق عليها الضرائب النوعية المختلفة.

٢- في نظام الضريبة الموحدة نجد أن المكلف يتعامل مع إدارة ضريبية واحدة لا تتشعب ولا تتعدد بتعدد مصادر الدخول كذلك يكون التعامل مع موظف ضرائب واحد يمكنه أن يتفهم كل ظروف المكلف وكل ما يتعلق بمعاملاته الضريبية مجتمعة مما يحقق ميزة التسهيل على المكلف وعدم ضياع وقته وجهده بين الدوائر الضريبية متعددة وهذا ما يميز نظام الضريبة الموحدة عن نظام الضرائب النوعية المتعددة.[٢]

٣- وحدة الإجراءات الضريبية حيث يتم في نظام الضريبة الموحدة فحص ملف المكلف بشكل كامل بدءاً من البيان الضريبي الواحد لكل ما يحصل عليه المكلف من دخول وإيرادات وحتى عملية تحصيل الضريبة وبالتالي فإن كل الإجراءات التي تتبع في هذا الصدد تكون واحدة لا تختلف باختلاف الدخول وإنما تقوم بها الإدارة الضريبية في عملية متكاملة دون تكرار لهذه الإجراءات تبعاً لتعدد الدخول أو تعدد الضرائب.

٤- وحدة المطرح حيث يعد تجميع كافة فروع الدخل أو الإيرادات هو الأساس في نظام الضريبة الموحدة التي تتحقق خلال السنة الميلادية من كافة المصادر المختلفة في مطرح واحد بعد خصم الأعباء والتكاليف اللازمة للحصول على الإيراد وبعض المصروفات الشخصية وبعبارة يتم جمع ما يحصل عليه المكلف من إيرادات الأطيان والمباني والتجارة والصناعة التي يمارسها أو العمل الذي يقوم به وتفرض عليها ضريبة موحدة.

---

[١] د. أمين عبد التواب شهيب "المشاكل المحاسبية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة في جمهورية مصر العربية ، "رسالة ماجستير ، كلية التجارة جامعة القاهرة، ١٩٨١ ، ص ١٢ وما بعدها.

[٢] شهيب، ١٩٨١، ص ١٣.

٥- وحدة المعدل وهنا لا نقصد بوحدة المعدل أن يكون سعر الضريبة نسبياً على الدخل وإنما نقصد أنه تبعاً لنظام الضريبة الموحدة يكون هناك معدل واحد تصاعدي يطبق على المطرح الضريبي الواحد الذي يشتمل على كل الدخول أو الإيرادات التي يحصل عليها المكلف فليست هناك تعددية في المعدلات الضريبية التي تختلف وفقاً لاختلاف الدخول أو الإيرادات وإنما هناك معدل تصاعدي يطبق على كافة دخول المكلف مجتمعة مهما كان مصدر هذه الدخول أو تلك الإيرادات، إذ أنه للوصول إلى مطرح الضريبة الموحدة يتم تقدير الدخل الصافي من كل مصدر على حدة وفقاً لاعتبارات فنية واقتصادية واجتماعية ويتم تجميع الدخول الصافية في مطرح واحد يخصم منه مبالغ معينة نظير الظروف الشخصية والعائلية ثم نصل الى الوعاء الذي تحسب على أساسه الضريبة الموحدة، و وحدة المعدل هي نتيجة لوحدة المطرح أي يكون هناك معدل واحد تصاعدي يطبق على مطرح الضريبة الموحدة الذي يشتمل على كافة إيرادات المكلف من الدخول المختلفة ويعني ذلك عدم وجود معدلات متعددة للضريبة وإنما يوجد معدل واحد تصاعدي على كافة دخول المكلف مجتمعة [١] .

٦- وحدة التحصيل فوفقاً لهذا النظام فإن المكلف يتعامل أيضاً مع جهة واحدة لسداد الضريبة المستحقة حيث يقوم بدفع الضريبة دفعة واحدة أمام جهة تحصيل واحدة، مع الأخذ في الاعتبار ما يكون قد سدده المكلف من مبالغ عن طريق الحجز من المنبع، وهذه السمة تحقق مبدأ من المبادئ الرئيسية التي يتعين أن تتوافر في أي نظام ضريبي وهو الاقتصاد في نفقات الجباية حيث ينبغي على الدولة أن تختار طريقة التحصيل التي تكلفها أقل النفقات لكي يكون الفرق بين ما يدفعه المكلف وبين ما يدخل الى خزانة الدولة أقل ما يمكن، ويترتب على وحدة المطرح في الضريبة الموحدة وحدة إجراءات الربط والتحصيل حيث أن المكلف في نظام الضريبة الموحدة يتعامل مع جهة واحدة في ربط الضريبية وسدادها [٢].

ثالثاً- نظام الضريبة الموحدة يحقق الكفاية:

إن نظام الضريبة الموحدة يمكنه أن يحقق مبدأ الكفاية تأسيساً على أن المكلف يضع في بيانه الضريبي الموحد كافة الدخول والايرادات التي يحصل عليها وكذلك كافة النفقات والتكاليف التي يتحملها بما فيها أعباءه

[١] د. حمدية عبد الغفار مهران، الضريبة الموحدة بين الفكر الوضعي والفكر الإسلامي، جامعة عين شمس - كلية التجارة، عدد١، ١٩٩٥، ص٥٧٢.

[٢] مهران، ١٩٩٥، ص٥٧٢.

الشخصية والعائلية، وتكون كل هذه البيانات تحت نظر الإدارة الضريبية فتستطيع مراعاة كل ذلك بدقة، ومن أهم العناصر التي يراعيها نظام الضريبة الموحدة تطبيقاً لمبدأ وخاصية شخصية الضريبة الموحدة وكفايتها الآتي:

١- ضمان الحد الأدنى اللازم للمعيشة: ويتمثل ذلك في أن الضريبة ينبغي ألا تمس الحد الأدنى من الدخل اللازم لكل فرد في إطار التضامن الاجتماعي والعدالة الضريبية والاجتماعية والحالة الاقتصادية للمكلف والحد الأدنى للمعيشة يعني أن الضريبة ينبغي أن تقف عند حد معين من دخل المكلف دون أن تصل إلى الحد الذي يلزم لمعيشة المكلف ومعيشة أسرته ويسمى هذا الحد (الحد المعفى من الضريبة)، وهو بهذا المعنى يقتضى إعفاء هذا الحد من الدخل من أية ضريبة تفرض عليه، وفي نظام الضريبة الموحدة يمكن مراعاة هذا المبدأ عن طريق إعفاء الشريحة الأولى من الدخل من الضريبة باعتبار أن هذه الشريحة الأولى تعتبر حداً أدنى للمعيشة يجب ألا تمسه هذه الضريبة، ويجب أن يكون هذا الحد متفقاً ومتطلبات الحياة المعيشية ومتناسباً مع الظروف والأحوال الاجتماعية في المجتمع [١].

٢- مراعاة الحالة العائلية للمكلف: حيث أنه لابد للمشرع الضريبي في أي نظام ضريبي من منح إعفاء ضريبي معين لكل مكلف يتناسب مع حالته العائلية وهو ما يسمى بالإعفاءات اللازمة لتغطية للأعباء العائلية، وهذا الأمر يمكن تحقيقه ومراعاته بشكل دقيق في نظام الضريبة الموحدة على أساس التفرقة في هذه الأعباء بين المكلف الأعزب والمتزوج والذي يعول عائلته وعدد الذين يعولهم.

٣- خصم أعباء التكاليف: في هذا النظام يتم خصم كافة أعباء التكاليف التي تثقل كاهل المكلف من مجموع دخله العام ولا يخضع للضريبة إلا الدخل الصافي بعد تنزيل النفقات التي استلزمها المكلف للحصول على دخله . [٢]

٤- التصاعد في معدل الضريبة: التصاعد في معدل الضريبة يعني تقسيم الإيرادات والدخل الى عدة شرائح يسري على كل منها معدل معين يرتفع كلما انتقلنا إلى شريحة أعلى، والواقع أن مبدأ فرض الضريبة على

---

[١] رتيب، ١٩٩٤، ص٣٠٧.

[٢] رتيب، ١٩٩٤، ص٣٠٨.

أساس المقدرة التكليفية للمكلف يتفق مع نظام الضريبة الموحدة فالتصاعدية التي يحققها نظام الضريبة الموحدة هي التصاعدية المعقولة والمعتدلة حيث أن التصاعدية المغالى فيها ستنتهي إلى مصادرة الشرائح العليا من الدخل مما يمكن أن يؤدي إلى هدم أداة التقدم الاقتصادي الاجتماعي وتصبح التصاعدية معاقبةً لمن يسعى نحو تطوير الاستثمار والابتكار وتعزيز روح العمل [١].

٥- فرض الضريبة على الدخل الصحيح: بمعنى أن الإدارة الضريبية حينما تقوم بتقدير وعاء الضريبة لابد أن يكون هذا التقدير حقيقياً معتمداً على الدخل الفعلي للمكلف وليس على أساس المظاهر والعلامات الخارجية أو على أساس التقدير الجزافي، وذلك الأمر يتفق مع نظام الضريبة الموحدة التي يعتمد على بيان ضريبي واحد يقر فيه المكلف بكافة دخوله وإيراداته مع احتفاظ الإدارة الضريبية بحقها في التحقق والتأكد من صحة وسلامة ما يحوي البيان من معلومات. [٢]

وبما أن نظام الضريبة الموحدة يمتاز بيسر الإجراءات واختصارها بالنسبة إلى المكلف، وبالنسبة إلى الإدارة الضريبية، الأمر الذي يؤدي إلى دراسة الوضع المالي للمكلف ودراسة الدخل الخاضع للضريبة مرة واحدة، وتحصل منه ضريبة واحدة سنوياً بدلاً من تكرار ذلك في حال تنوع ضرائب الدخل وتعدادها تبعاً لمصادر الدخل ٣، فالضريبة الموحدة أكثر كفاية و إنتاجية من الضريبة النوعية سواء في زيادة إيراداتها أم في قلة نفقات تحصيلها، كما أنها أكثر وضوحاً للمكلف في مقدارها وكيفية حسابها، وأكثر ملاءمة في تحصيلها لأنها تلي مرحلة حصوله على الدخل.

رابعاً- التدرج الضريبي:

تسمح هذه الضريبة بمبدأ التصاعد الضريبي، بفضل جمع كل دخول المكلف في وعاء واحد مما يزيد من حجم الوعاء، ويسمح بعد ذلك بتطبيق المعدلات العليا للضرائب، على عكس الضريبة الفرعية على الدخل

[١] رتيب، ١٩٩٤، ص٣٠٩.
[٢] رتيب، ١٩٩٤، ص ٣٠٩.
[٣] صدقي، الرزاز، ١٩٧٧، ص ٢٠٠.

التي لا تسمح باستعمال التصاعد الضريبي وذلك بسبب تشتت الأوعية بين الضرائب النوعية [١]، وهذا التدرج الضريبي يسمح بمبدأ التصاعد الضريبي بالتالي جمع كل دخول المكلف في وعاء واحد مما يزيد حجم هذا الوعاء ويسمح ذلك بتطبيق المعدلات العليا للضرائب على الشرائح ذات الدخل الأعلى.

خامساً- تقليل فرص التهرب الضريبي:

عن الأصول الفنية للضريبة الموحدة تساهم بشكل كبير في تقليل فرص التهرب الضريبي نظراً إلى وضوحها وسهولة إجرائها، حيث إن تقديم المكلف بياناً موحداً لدخله يؤدي إلى تقليل فرص التهرب الضريبي، وتقديم المكلف لبيان ضريبي واحد يضم كل إيراداته من أي مصدر يمكن مراقبته من قبل الإدارة الضريبية بسهولة[٢]، كما أن توحيد دخل المكلف من مصادر مختلفة في ملف واحد يقلل من احتمال التهرب الضريبي من خلال السماح للإدارة الضريبية التي تشرف على تنفيذ القوانين الضريبية بتحديد وبيان مدى صحة هذا الإيداع بشكل أفضل وتسليط الضوء على الدخل الحقيقي للمكلف من مصادره المختلفة.

سادساً- نظام الضريبة الموحدة يحقق امكانية الحصر والتخطيط:

إن البيان الضريبي الموحد الشامل لإيرادات المكلف يساعد الإدارة في أعمال الحصر خاصة وأن عدد المكلفين الذين تقع إيراداتهم دون حد الإعفاء في ظل هذه الضريبة أقل عددا من المكلفين المعفيين من الخضوع لأي ضريبة نوعية، وفي هذا النظام الضريبي الموحد لا تحتاج الدولة إلا إلى تسجيل المبلغ الإجمالي لنفقاتها العامة في الموازنة وتحديد مساهمة الضريبة بهذه النفقات ومن ثم تقسيمها حسب قدرة كل فرد للمساهمة في هذه النفقات من خلال فرض الضريبة على كامل ايراداته في وعاء واحد، وأساس ذلك أن الدولة في تغطيتها لمصروفاتها العامة التي حددتها مسبقاً يتوجب عليها أن تقوم باقتضائها من أصحاب الدخول فتأخذ نسبة مئوية عن دخولهم تشمل في مجموعها العام مبلغاً يوازي مدى مساهمة الضريبة في ما تحتاجه للمصروفات العامة.

---

[1] World bank Research: the theory of taxation for developing countries.op.cit.p.380.(مشار اليه في :الشيخ ، ١٩٩٩، ص ٤٥).

[٢] الشيخ ، ١٩٩٩، ص ٤٥.

سابعاً- تمتاز الضريبة الموحدة بأنها ضريبة يسيرة:

ويتمثل تبسيط الالتزامات المفروضة على المكلفين بأن قانون الضرائب الموحد يتطلب من المكلفين تقديم بيان واحد فقط للدخل من جميع المصادر الخاضعة للضريبة، وهذا يسمح للمكلفين بمعرفة المبلغ الذي يجب عليهم تخصيصه من أموالهم الخاصة لحساباتهم الضريبية في التاريخ المحدد لتقديم البيان الضريبي الموحد.

ثامناً – مرونة نظام الضريبة الموحدة:

يتعين على النظام الضريبي أن يكون على جانب من المرونة بالقدر الذي يسمح باستمراره، وإن نظام الضريبة الموحدة على الدخل قادر على أن يضفي صفة المرونة على السياسة المالية للدولة بصفة عامة، وعلى السياسة الضريبية بصفة خاصة، حيث أن تجميع الإيرادات في مطرح واحد وتطبيق معدل ضريبي واحد عليها يمكن الدولة من جعل سياستها المالية – أو الضريبية – تستجيب في سهولة ويسر لكل المتغيرات الاقتصادية، كما أن طبيعة نظام الضريبة الموحدة لا تستلزم وجود هيئات وإدارات ضريبية متعددة كما هو الحال في نظام الضريبة النوعية، ولا تستلزم وجود عدد كبير من العاملين في الحقل الضريبي، أما من حيث توفير الوقت فإن هذا النظام يشكل ميزة حقيقية للمكلف لأنه لن يذهب إلى الإدارة الضريبية إلا مرة واحدة تتم فيها محاسبته، كذلك فيه توفير لوقت الإدارة الضريبية لأن المكلف لن يتردد عليها إلا مرة واحدة[١].

تاسعاً- وفرة الحصيلة الضريبة :

يحقق نظام الضريبة الموحدة وفرة في الحصيلة الضريبة أكبر من نظام الضرائب النوعية نتيجة شمولها كل دخول المكلف و عدم تعدد إعفاءاتها بتعدد مصادر الدخول و قلة نفقات تحققها و جبايتها[٢].

ويعتقد الباحث بأن هذه المزايا المطروحة لنظام الضريبة الموحد هي على قدر بالغ من الأهمية باعتبار أن هناك سهولة في التطبيق، وإعطاء مرونة في الدفع للمكلف بما توفره من وقت وجهد عليه، كما تعطي الإدارة الضريبية السرعة والدقة في الانجاز الضريبي وتبسيط الاجراءات، ولكن مع هذا كله هناك عدد كبير من

---

[١] الصباغ ، (د.ت)،ص ٦٩.
[٢] العكام ، ٢٠١٠ ، ص ٥٣٩.

السلبيات التي ترافق تطبيق نظام الضريبة الموحدة والتي تدعو للتفكير بها بشكل دقيق ومسهب للموازنة بين المزايا والسلبيات وترجيح كفة أحدهما على الأخرى.

الفرع الثاني

سلبيات نظام الضريبة الموحدة

على الرغم من كثرة المزايا التي من الممكن أن يحققها النظام الضريبي الموحد، يشير المؤلفون إلى بعض الانتقادات التي من الممكن أن يتعرض لها هذا النظام كونها تُفرض على مطرح ضريبي واحد، مما يشكل نقاطاً سلبية بحق هذا النظام وهذه النقاط تقوم على الأسس التالية [١] :

– بما أن الدولة تعتمد على ضريبة موحدة تغطي جميع النفقات تجعل هذه الضريبة ثقيلة للغاية على المكلفين وعبئها كبيراً، فهي بذلك تربك المكلفين وتزيد من إحباطهم تجاه السلطات المالية.

– تحتاج هذه الضريبة أيضاً الى إدارة ضريبية ذات مستوى رفيع على درجة كبيرة من الكفاءة وهذا الأمر يصعب تحقيقه.

– على الرغم من العدالة الظاهرية للضريبة الموحدة، فإنها أبعد ما تكون عن تحقيق هذا الهدف من الناحية العملية، فقسوتها على بعض المكلفين لا يمكن تخفيفها بواسطة ضريبة أخرى.

– مهما ارتفع معدل الضريبة الموحدة فان حصيلتها لن تكون كافية لمواجهة النفقات العامة المتزايدة في الدولة الحديثة.

– ليس من السهل اختيار المطرح الذي تفرض عليه الضريبة الموحدة، فهي تعامل دخل العمل ودخل رأس المال والدخل الآتي من تعاون رأس المال والعمل معاملة واحدة، بينما تقتضي العدالة الضريبية اقرار معدل منخفض لدخل العمل ومعدل متوسط لدخل العمل ورأس المال ومعدل مرتفع لدخل رأس المال.

– تطبيق هذا النظام يتطلب معرفة طبيعة المطرح الذي تفرض عليه الضريبة بدقة، ولكن إذا حدث خطأ في هذا المجال فلا يمكن تلافيه عكس نظام الضريبة النوعية.

---

[١] عبد الواحد، ٢٠٠٦، ص١٧ وما بعدها.

– من أكبر عيوب نظام الضريبة الموحدة هو شعور المكلف بثقل عبئها كونه ملتزماً بدفع الضريبة مرة واحدة، بالتالي تهرب المكلفين من الدفع باستعمال أنواع الحيل والتهريب ويزداد هذا العبء بازدياد حاجة الدولة إلى المال خاصة في عصرنا الحاضر نظراً لتطور وظائف الدولة بشكل كبير.

– الضريبة الموحدة تحدث صدمة نفسية تجعلها غير ملائمة ينفر منها المكلف باعتبار أن حصيلتها تكون مرتفعة ولا تراعي ظروفه المالية والنفسية.

ومن خلال استعراض هذه النقاط السلبية التي أشار إليها فقهاء التشريع الضريبي يمكن لنا حصر النواحي السلبية لنظام الضريبة الموحدة والرد على هذه الانتقادات بالتالي[١]:

أولاً– الحاجة إلى إدارة ضريبية ذات مستوى رفيع:

تحتاج الضريبة الموحدة إلى جهاز إداري على درجة عالية من الكفاءة، لمسك ملفات كاملة للمكلفين، وتحديد الربح الحقيقي، وتشخيص الضريبة، والحد من التهرب.

ويتم تلافي هذا العيب بتأليف جهاز حديث فعال مؤهل مزود بالإمكانات المادية اللازمة، وبالعناصر البشرية المؤهلة تأهيلاً خاصاً في سائر حقول الضرائب، وتدريبها محلياً وخارجياً، وتأمين تطويرها نوعاً وكماً، بصورة مستمرة وتصبح الإدارة الضريبية ذات الكفاءة والتنظيم بعد ذلك قادرة بما يتوافر لديها من موظفين ذوي علم من تنفيذ العمل في إدارة الضرائب، وسيكون لها أبلغ الأثر في تأمين حصيلة ضريبية وفيرة و الحد من التهرب الضريبي.

ثانياً– عدم التمييز بين مطارح الضريبة:

يقال عن الضريبة الموحدة أنها تعامل دخل العمل، ودخل رأس المال، والدخل الآتي من تعاون رأس المال والعمل والمعاملة المالية نفسها، بينما تقتضي العدالة الضريبية بإقرار معدل منخفض لدخل العمل ومعدل متوسط لدخل العمل ورأس المال ومعدل مرتفع لدخل رأس المال ، حيث يعد أنصار الضرائب النوعية أن هذا الأمر هو ميزة نظام الضرائب النوعية فتعامل دخل رأس المال معاملة ضريبية مشددة، والدخل الناجم عن العمل معاملة اخف منها، إلا أن هذا الأمر يقود إلى عدم تحقيق نظام الضرائب النوعية للهدف الاجتماعي الذي يسعى

[١] الشيخ ، ١٩٩٩، ص٤٦ وما بعدها.

إليه في العدالة الضريبية، حيث تستوجب العدالة في فرض معدل ضريبي واحد على جميع مصادر الدخل ، وأن تفرض الضريبة على جميع الدخول سواء الناجمة من العمل ورأس المال والمختلطة بنسبة محددة، حيث أنه هذا الدخل في الواقع العملي يتغير ليس فقط باختلاف المهن، بل كذلك داخل المهنة الواحدة، فقد يكون الجزء الأكبر من بعض الدخول المختلطة يتحصل من العمل في حين أن الجزء الأكبر من دخول مختلطة أخرى ينبثق عن رأس المال، فيخضع النوع الأول لعبء ضريبي أثقل من الذي يتحمله النوع الثاني من الدخول وهذا الأمر لا يحقق العدالة التي يسعى إليها أي نظام ضريبي منشود.

ثالثاً- الضريبة الموحدة غير منتجة مع كبار المكلفين:

بسبب ارتفاع مبلغها فهي تحمل كبار المكلفين- إن لم يكونوا راغبين في استعمال وسائل التحايل والتهريب- إلى نقل ثرواتهم ونشاطهم إلى بلدان أخرى تكون الضرائب فيها أخف وطأة وثقلاً مما يلحق بالاقتصاد القومي في كلتا الحالتين أشد الضرر.

وفي الرد على ذلك يمكن أن تقوم الحكومة في هذه الحالة بإعفاءات تكون بمنزلة أداة فعالة في التأثير في الظواهر الاقتصادية، وتشجيع الاستثمار ، وفي ظل الضريبة الموحدة يتم تقرير معاملة ضريبية للأشخاص المعنوية تتميز عن المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين، فمن خلال فرض الضريبة الموحدة على إيراد الأشخاص المعنويين والمرونة في أحكامها يمكن الإسهام في تأمين الموارد اللازمة للتنمية الاقتصادية فتصبح الضريبة الموحدة منتجة و فعالة.

رابعاً- الضريبة الموحدة ثقيلة العبء على المكلفين:

ازدياد العبء الضريبي يؤدي إلى إرهاق مطرح الضريبة وتهرب المكلفين من الدفع باستعمال أنواع الحيل والتهرب، ويزداد العبء بازدياد حاجة الدولة إلى المال، هذه الحاجة قد تصل إلى حد كبير في عصرنا الحاضر بسبب تطور وظائف الدولة وتشعبها في جميع الميادين السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية.

وقد ادعى انصار النظام النوعي بأن الضريبة الموحدة تحدث صدمة نفسية تجعل من الضريبة الموحدة ضريبة غير ملائمة ينفر منها المكلف، ولا تراعي ظروفه المالية والنفسية، وأعطى فارس الخوري تشبيهاً للدلالة

على قوة الصدمة عن الضريبة الموحدة وعلى ضررها فقال" الصدمة الواحدة القوية قد تؤثر على المصدوم أكثر من عشر صدمات خفيفة تعادلها فلو سقطت عشر حصوات متتابعة على رأس إنسان من علو معين لا تطيحه ولا يتألم منها، أما إذا اجتمعت في حجر واحد وسقط عليه من العلو نفسه فربما شج رأسه أو سحقت عظامه"[١]

يمكن الرد على أنصار الضرائب النوعية بأن النتيجة واحدة في فرض الضرائب النوعية أو الموحدة، فبدلاً من أن يؤدوا نفقات الدولة بصورة متقطعة كما هو الحال في الضرائب النوعية يؤدونها في نظام الضريبة الموحدة دفعة واحدة، ولو حسبنا مجموع الضرائب التي يؤديها الفرد لخزينة الدولة لرأيناها تعادل ما يصيبه عند فرض الضريبة الموحدة، فخير له أن يعلم المقدار المكلف به ويدفعه مرة واحدة من أن تؤخذ أمواله دون دراية منه.

و بنتيجة هذه الدراسة المقارنة [٢]:

إن نظام الضريبة الموحدة هو النظام الواجب اعتماده من قبل دول العالم التي تسعى لتطوير نظامها الضريبي حيث يمكن اعتبار كل من النظام النوعي والنظام المختلط (التكميلي) من الأنظمة المؤقتة في الدول التي تأخذ بها للوصول إلى نظام الضريبة الموحدة باعتباره التطور الطبيعي للأنظمة الضريبية.

إن أغلب الاتجاهات المعاصرة [٣] تنصح بالضريبة الموحدة خصوصاً بعد ظهور المشكلات الاقتصادية والمالية والاجتماعية الناجمة عن تطبيق النظامين السابقين حيث تختلف النظم الضريبية بين وحدة الضرائب المفروضة أو تعددها، فمن نظم تأخذ بالضريبة الموحدة فتعتمدها الدولة كضريبة رئيسية واحدة تفرض على المكلفين للحصول على ما يلزم من موارد مالية، إلى نظم تعتمد فيه الدولة على تعدد الضرائب المفروضة على الأشخاص والأموال والأعمال[٤]. ولكل نظام مزاياه وعيوبه فما يعد ميزة لهذا النظام يعد عيباً في النظام الآخر والعكس صحيح.

---

[١] صدقي، الرزاز، ١٩٧٧، ص١٦٠.

[٢] للمزيد من التفصيل راجع : الشيخ ،١٩٩٩، ص ٥٢ و ما بعدها .

[٣] د. برهان الدين جميل ، المالية العامة ، دراسة مقارنة ، دمشق دار طلاس ،١٩٩٢،ص ١٣٠(مشار إليه في : الشيخ ،١٩٩٩،ص٤٩).

[٤] د. عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، الجزء الأول ، دار النهضة العربية ، القاهرة .١٩٦٩ ، ص٣٦٥.

فبينما تهدف الضرائب النوعية على فروع الدخل إلى توزيع الأعباء الضريبة بين المكلفين توزيعاً نوعياً تبعاً لمصدر دخلهم أي توزيعه أفقياً، تهدف الضريبة الموحدة على مجموع الدخل إلى توزيع الأعباء الضريبية بين المكلفين توزيعاً شخصياً تبعاً لحالة المكلف الدخلية أو الإيرادية، أي توزيع عمودي بصرف النظر عن مصدر الدخل.

وتعد الضريبة الموحدة على مجموع الدخل من الوجهة العلمية أرقى أنواع الضرائب لأنها تركز على المقدرة الحقيقية للمكلف، فمجموع الدخل الشخصي مقياس لقدرة المكلف على الدفع وأقرب إلى العدالة كما أنها تتميز بيسرها نسبياً ، حيث يرى أنصار الضريبة الموحدة بأنه إذا طبقت هذه الضريبة يتحقق الاقتصاد في نفقات الجباية، فلن تبقى حينئذ إلا إدارة واحدة للضريبة بينما يستدعي الأمر في نظام الضرائب النوعية والمختلط تعدد الإدارات الضريبية.

والضريبة الموحدة على مجموع الدخل تسمح بأن يكون عبء الضريبة متوافقاً مع دخل الأفراد بهدف إعفاء حد أدنى للمعيشة، كون الدخل في ظل فرض الضرائب على فروع الدخل ليس قطعياً فمن الوجهة النظرية قد يكون دخل المكلف من مصدر معين محدود جداً، بينما يحصل على دخل أكبر من مصدر آخر، ولا يتيسر الإعفاء بطريقة علمية إلا إذا احتسبنا المقدرة المالية للمكلف، وكذلك الحال بالنسبة إلى الأعباء العائلية وما تستدعيه هذه الأعباء من تخفيف للضريبة بالنسبة إلى تصاعد معدلها.

إن الضريبة الموحدة تحقق الاقتصاد في نفقات الجباية ليسرها وعدم تعدد الأجهزة القائمة بفرضها وتحصيلها بالإضافة إلى اتسامها بتنظيم سهل، كما أنها تجعل المكلف على معرفة جيدة بما سيدفعه بصورة دقيقة، فتخفف عليه الإزعاج والتعقيد الناجمين عن تعدد الضرائب النوعية، كما ينتج في الوقت نفسه مراعاة الأوضاع الشخصية للمكلف.

تفرض الضريبة الموحدة بمعدلات تصاعدية على مجموع ما يحصل عليه الفرد من دخول من مختلف المصادر بعد استبعاد الحد الأدنى للمعيشة، ولهذا السبب تعد أكثر الضرائب تحقيقاً لفكرة الشخصية، إذ إن ما يتبقى من الدخول بعد استبعاد الحد الأدنى والعبء المشار إليه يعبر عن المقدرة التكليفية الحقيقية أصدق تعبير.

أما الضرائب النوعية فلا يمكن أن تحقق أغراضاً شخصية طالما أن كلا منهما يفرض على حدة وبالاستقلال التام عن بقية الدخول التي قد يحصل عليها المكلف نفسه، فالدخل الذي يخضع لضريبة نوعية معينة لا ينقل لزاماً المقدرة التكليفية للفرد الذي قد يحصل على دخل أو دخول من مصادر أخرى، وغني عن البيان أن التصاعدية في الضرائب النوعية لن تتصاعد بحسب تصاعد المقدرة التكليفية الحقيقة للمكلف كما هو الحال في الضريبة الموحدة، فضلاً على أن تنزيل الحد الأدنى للمعيشة والأعباء لن يكون سهلاً بتعدد المصادر والدخول لذلك عدت الضرائب النوعية ضرائب عينية في حين عدت الضريبة الموحدة ضريبة شخصية.

إن تطبيق الضريبة الموحدة يتطلب وعياً ضريبياً متزايداً فهي تعوّد المكلفين على إمساك حسابات منتظمة تساعد على حصر الإيرادات بطريقة دقيقة وصحيحة كما تتطلب إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة والموضوعية، لتطبيق هذه الضريبة الموحدة والحد من التهرب الضريبي.

وفي ظل الضريبة الموحدة يتم تقرير معاملة ضريبية للأشخاص المعنوية تتميز عن المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين، فمن خلال فرض الضريبة على إيراد الأشخاص المعنويين والمرونة في أحكامها يمكن الإسهام في تحقيق الموارد اللازمة للتنمية الاقتصادية، وعن طريق الضريبة على إيراد الأشخاص الطبيعيين يمكن تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين فبالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين تفرض ضريبة واحدة على مجموع الإيرادات، وتتصاعد بالشرائح، كلما زادت الإيرادات، على أن يراعى عند تحديد قيمة الشريحة الأولى ومعدل الضريبة فيها إسهام الأفراد بنصيبهم في التكاليف العامة بما يتناسب ومقدرتهم على الدفع، وأن يراعى في تحديد التصاعد في الشرائح التالية تحقيق قدر من العدالة الضريبية.

إن فرض ضريبة موحدة تصاعدية على إيراد الأشخاص الطبيعيين يجمع ما بين مزايا الضريبية النسبية المكملة بضريبة تصاعدية ومزايا الضريبة الواحدة التصاعدية والتي تتلخص في الآتي[١]:

١- تترتب الضريبة مرة واحدة على دخول الأشخاص الطبيعيين، ويتوحد مطرح الضريبة وإجراءات الربط والتحصيل، وبذلك يتحقق المطلب الأساسي لجمهور المكلفين بفرض ضريبة ميسرة بعيدة عن التعقيد.

[١] الشيخ ، ١٩٩٩،ص ٥٧.

٢- يمكن عن طريق توسيع نطاق الشريحة الأولى، وتحديد معدل مناسب للضريبة عليها تحقيق توزيع عادل للأعباء العامة بين المكلفين.

٣- كما يمكن عن طريق تحديد التصاعد في الشرائح التالية، ومعدلات الضريبة في كل شريحة تحقيق قدر أوفر من العدالة الاجتماعية.

يمكن الاستفادة من تطبيق الضريبة الموحدة كونها الأقدر على تكوين صورة لمقدرة المكلف على الدفع، ويصبح التزام هذا المبدأ والوصول إلى تحقيق العدالة عن طريقها أولى من السعي لتحقيقه بواسطة ضرائب نوعية متعددة، فمن عيوب نظام الضرائب النوعية تعدد إجراءات الربط والتحصيل واختلاف طرق الطعن وما يترتب على ذلك من مشكلات إدارية وتنفيذية، بينما يؤدي الأخذ بالضريبة الموحدة إلى توحيد إجراءات الربط والتحصيل فلا تتكرر الإجراءات ولا تتعدد المطالبات بتعدد الضرائب النوعية، كما يقضي الأخذ بالضرائب النوعية إلى تعدد طرق الطعن، بينما الضريبة الموحدة توحد طرق الطعن مما يوفر الوقت والجهد على الإدارة الضريبة ويجعلها في مركز أفضل يمكنها من فحص بيان كل مكلف ويساعد على ضبط إيراداته ونفقاته وتحديد التزاماته وأعبائه، كما يترتب على الضريبة الموحدة انخفاض في نفقات الجباية[١].

إن النظام القائم على الضرائب النوعية والمكملة بالضريبة العامة التصاعدية على الإيراد يرهق الإدارة الضريبة كما يلقي على المكلف التزامات مما يجعله في حساب شبه دائم مع الإدارة الضريبة، ويصرفه بدرجة كبيرة عن الاهتمام بدفع الضريبة[٢]، وإن كانت نسبة التهرب الضريبي تبلغ رقماً عالمياً في الدول النامية المطبقة لنظام الضرائب النوعية فإنه يرجح أن تقل فرصة التهرب الضريبي نتيجة الأخذ بالضريبة الموحدة، فحصر الإيرادات المختلفة للمكلف في بيان واحد، وقيام السلطة المالية بفحص حالة المكلف في مجموعها، يجعل هذه السلطة أقدر في الحكم على صحة البيان الضريبي، لأن الدخل المستمد أحد المصادر قد يلقي ضوءاً على حقيقة الدخل المستمد من مصدر آخر، مما يقلل من مجال التهرب الضريبي.

---

[١] الشيخ ، ١٩٩٩، ص ٥٨.

[٢] د. محمد حلمي مراد ،النظم الضريبية في البلاد العربية ، معهد الدراسات العربية العالية ،١٩٥٨،(مشار إليه في : الشيخ ،١٩٩٩، ص ٥٩).

تتصف الضريبة الموحدة بالمرونة والملائمة مما يسهل توجيهها نحو تحقيق الأغراض المالية والأهداف الاقتصادية والاجتماعية سواء كانت هذه الأغراض تتعلق بالحصول على المال اللازم لمقابلة النفقات العامة أم لمواجهة أعباء الدولة في الإنفاق على برامج التقدم الإنتاجي والاقتصادي أو تشجيع الادخار من أجل تخصيص الأموال للاستثمار مما يترتب عليه رفع مستوى الدخل القومي أو إعادة توزيع الثروات مع تقليل التفاوت بين الدخول، ويمكن الوصول إلى توزيع أفضل للأعباء الضريبية حسب المقدرة التكليفية لكل شخص ومركزه المالي، والوصول إلى حصيلة يمكن عن طريقها الحد من التفاوت بين الدخول مما يؤدي إلى تماسك المجتمع ومكافحة الركود الاقتصادي[١].

ولا تقتصر مزايا الضريبة الموحدة على الدخل والقضاء على عيوب الضرائب النوعية على الدخل بل إن هذا النظام يحتفظ في الوقت نفسه بمزايا الضرائب الأخيرة، فممكن في ظل الضريبة الموحدة تنويع المعاملة المالية بحسب مصادر الدخل، على الرغم من تطبيق معدل موحد على مجموع الدخل المستمد من كل منها، والذي يدخل ضمن مطرح الضريبة الموحدة، وذلك بأن تخصم نسبة من الدخل المراد تمييزه قبل ضمه إلى الدخول الأخرى لتحديد مطرح الضريبة الموحدة على الدخل.

وبعد استعراض مزايا و سلبيات نظام الضريبة الموحدة ونظام الضرائب النوعية والنظام المختلط يميل الباحث الى الأخذ بنظام الضريبة الموحدة على الدخل ، بشرط توفير متطلباتها التي سنبينها في الفصل الثاني من هذا الباب بشكل مفصل، باعتبار الضريبة الموحدة هي التطور الطبيعي للأنظمة الضريبية إضافة إلى حتمية هذا التطور، ونظراً إلى العيوب التي يتصف بها نظام الضرائب النوعية فإن الفكر الضريبي الحديث لديه اتجاه متزايد نحو تبني نظام الضريبة الموحدة، فمعظم الدول التي تسير باتجاه التطور الضريبي انتقلت من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضرائب الموحدة على الدخل، فالدول المتقدمة تطبق حالياً نظام الضرائب الموحدة، كذلك بعض الدول النامية أصبحت تطبق نظام الضرائب الموحدة باعتباره التطور الحتمي للنظام الضريبي، وهو

---

[١] د. أمين عبد الفتاح سلام ، السياسة الضريبية للدول المختلفة ، جامعة عين شمس، كلية الحقوق عام ١٩٧٠، ص٤٠،ص٣٥٣.
(مشار إليه في: الشيخ ،١٩٩٩، ص٥٩)

ما فعله المشرع المصري عندما أخذ بنظام الضريبة الموحدة وهوما سنتناوله في المبحث الثاني من هذا الفصل من خلال تقديم دراسة تحليلية لنظام الضريبة الموحدة في مصر.

المبحث الثاني

دراسة تحليلية لنظام الضريبة الموحدة في مصر

تقوم كل دولة باختيار النظام الضريبي الملائم لظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الأمر الذي دفع بعض الدول للاستمرار في تطبيق نظام الضرائب النوعية كما هو الحال في سورية حالياً، حيث تفرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع الدخول سواء كان مصدره العمل أو رأس المال أو العمل ورأس المال معاً، بينما قامت بعض الدول باستكمال نظام الضرائب النوعية بإضافة ضريبة تكميلية على الدخل العام لتصبح أمام نظام ضريبي أكثر تطوراً وهو نظام الضريبة التكميلي " المختلط " ، حيث جمع هذا النظام بين نظام الضريبة النوعية ونظام الضريبة الموحدة في نفس الوقت، و قام بتجميع الأنشطة الخاضعة للضريبة وفرض ضريبة نوعية محددة على كل منها ، بالإضافة إلى فرض ضريبة عامة على الدخل الإجمالي الناشئ عن أعمال مختلفة من مصادر دخل المكلف عند تجاوزه حدود معينة ، بينما اتجهت الدول الأكثر تقدماً إلى تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل، حيث يستوعب مطرح الضريبة في هذا النظام كافة الدخول للمكلف مهما تنوعت مصادره، و باعتبار أن نظام الضريبة الموحدة هو التطور الطبيعي لنظام الضريبة على الدخل، قامت مصر بتطبيق نظام الضريبة الموحدة ، حيث مر التشريع الضريبي في هذا البلد بعدة مراحل للانتقال لنظام الضريبة الموحدة سنستعرضها في المطلب الأول من هذا المبحث، ثم سنقوم في المطلب الثاني ببيان التنظيم الفني للضريبة الموحدة في مصر من خلال بيان مطرح هذه الضريبة ونطاقها وربط الضريبة وتحصيلها.

المطلب الأول

تطور النظام الضريبي في مصر

كانت المجتمعات حديثة العهد تفضل الأخذ بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل، كونها أكثر ملائمة لأوضاعها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وكون التقدم الاقتصادي فيها متواضعاً لا يسمح بتنوع الدخول وتعدد مصادرها والدخول المحققة فيها متقاربة وليست على درجة عالية من الارتقاء، و قد طبقت مصر نظام الضرائب النوعية وفق أحكام القانون رقم (١٤) لعام (١٩٣٩)، ونتيجة التطور الحتمي للأنظمة الضريبية من نظام الضرائب النوعية لنظام الضريبة الموحدة مرت مصر بمرحلة انتقالية طبقت فيها نظام الضريبة المختلط وهو النظام الذي يجمع بين الضرائب النوعية على فروع الدخل مع الضريبة العامة على الدخل في آن واحد من خلال صدور القانون رقم (٩٩) لعام (١٩٤٩) الذي فرض ضريبة عامة على الإيرادات، ثم جاء القانون رقم (١٥٧) لعام (١٩٨١) ليمهد الطريق أمام تطبيق نظام الضريبة الموحدة بصدور القانون رقم (١٨٧) سنة (١٩٩٣) المتضمن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والتي حلت محل قانون الضريبة العامة على الدخل الصادر ثم صدر القانون رقم (٩١) لعام(٢٠٠٥) والمتضمن التطبيق الكامل لنظام الضريبة الموحدة.

الفرع الأول

مراحل الانتقال لنظام الضريبة الموحدة

تدرجت مصر في تطوير النظام الضريبي المطبق على الدخل حيث طبقت نظام الضرائب النوعية عام (١٩٣٩) ، ثم تدرجت بنظامها الضريبي و اخذت بتطبيق النظام الضريبي المختلط " التكميلي " من خلال فرض ضريبة على الإيراد العام إضافة إلى الضرائب النوعية و كان ذلك عام (١٩٤٩) ، و انتقلت مصر إلى تطبيق نظام الضريبة الموحدة عام (١٩٩٣) الذي خضع لعدة تعديلات كان آخرها صدور القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) ، وفيما يلي سنبين هذه المراحل التي مر بها النظام الضريبي في مصر وفق الآتي:

أولاً- المرحلة الأولى: الأخذ بنظام الضرائب النوعية:

عرفت الضرائب في مصر منذ العصر الفرعوني فاليوناني والروماني والإسلامي والمملوكي والعثماني إلى العصر الحديث وكان فيها قبل صدور القانون رقم (١٤) سنة (١٩٣٩) ضرائب مفروضة على الدخول العقارية المتمثلة في الضريبة على الأطيان الزراعية والضريبة على العقارات المبنية، ومع صدور القانون رقم (١٤) سنة (١٩٣٩) طُبق في مصر نظام الضرائب النوعية التي تمثلت في الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، والضريبة على إيرادات فوائد الديون والودائع والتأمينات والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، والضريبة على المرتبات والأجور ما في حكمها، والضريبة على المهن غير التجارية [١].

ثانياً – المرحلة الثانية: الانتقال لنظام الضريبة المختلط:

صدر في هذه المرحلة القانون رقم (٩٩لعام (١٩٤٩) الذي فرض ضريبة عامة على الإيرادات أسوة بما هو متبع في التشريع الفرنسي والبلجيكي، ثم جاء القانون رقم (١٥٧) لعام (١٩٨١) بتصورات جديدة لضرائب الدخل بهدف تمهيد الطريق للضريبة الموحدة بالرغم من استمراره بالأخذ بالضريبة العامة فقد أكدت مذكرته الإيضاحية بما يلي:" أما وقد ستقر نظامنا الاجتماعي والاقتصادي وتبلورت معالم... كان لابد وأن يعاد النظر في نظامنا الضريبي برمته"[٢]، واستجابة لهذه الضرورات قامت وزارة المالية بإجراء الدراسات اللازمة لمختلف مكونات النظام الضريبي حتى يأتي هذا النظام معبراً عن الواقع المعاصر سياسياً واجتماعيا واقتصاديا في ذلك الوقت وكان هذا القانون تمهيداً للانتقال لنظام الضريبة الموحدة.

ثالثاً- المرحلة الثالثة: الانتقال لنظام الضريبة الموحدة:

استطاعت مصر في الارتقاء بنظامها الضريبي إلى الضريبة الموحدة محققة بذلك المزيد من العدالة الاجتماعية من خلال صدور القانون(١٨٧) عام (١٩٩٣) المتضمن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وبموجب هذا القانون طبقت الضريبة الموحدة على الدخل وحلت محل الضرائب النوعية التي كانت سارية في القانون السابق، ومن خلال التطبيق العملي لهذا النظام تبين أنه لم يكن تطبيقاً كاملاً لنظام الضريبة

---

[١] المنشادي، ١٩٩٥، ص ٤.

[٢] المذكرة الايضاحية لقانون ضريبة الدخل في مصر رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١.

الموحدة وكان بمثابة تمهيد لنظام متكامل بشأن الضريبة الموحدة مما دفع بعض الفقهاء [١]إلى أن أطلق على هذا النظام بأنه نظام شبه الضريبة الموحدة وذلك لما تضمنه من استثناءات لتضييق نظام الضريبة الموحدة وهي كالآتي:

١- أبقى هذا النظام على النسبة البالغة ٣٢ % من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة تحت حساب الضريبة واعتبرها نهائية بحيث لا يقدم فيها المكلف إقراراً ضريبياً بشأنها.

٢- عامل هذا النظام ضريبة المرتبات بنظام خاص في إطار الضريبة الموحدة حيث قرر بعض الإعفاءات الشخصية لأصحاب المرتبات مراعاة للبعد الاجتماعي وفرض عليهم الضريبة بسعرين متصاعدين هما ٢٠ % و ٣٢%.

٣- جمع المشرع في هذا النظام باقي الإيرادات من النشاط التجاري والصناعي والمهني وغير التجاري والثروة العقارية في وعاء واحد تفرض عليه الضريبة الموحدة بأسعار تصاعدية وفق أحكام المادة ٩٠ من هذا القانون.

ثم جاءت مرحلة القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) ليحل محل القانون السابق كنتيجة لإيمان الدولة بأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق التنمية والرفاهية الاقتصادية في المجتمع والعمل على علاج التشوهات والنقص الحاصل في القانون الضريبي السابق لتحقيق غاية أساسية في الوصول إلى نظام الضريبة الموحدة بشكل مثالي ومتكامل.

الفرع الثاني

خصائص الضريبة الموحدة في مصر و أهدافها

لكل نظام ضريبي خصائص تميزه عن غيره من الأنظمة الضريبية، كما أن له أهدافاً يسعى إليها وفيما يلي سنستعرض خصائص نظام الضريبة الموحدة في مصر في ضوء أحكام القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥)، مع بيان الأهداف التي يسعى لتحقيقها.

---

[١] د . السيد عبد المولى ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعين ، دار النهضة العربية ، القاهرة ،١٩٩٥، ص ١٦.

أولاً- خصائص الضريبة الموحدة:

تتسم الضريبة الموحدة بعدد من الخصائص التي راعاها القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) وتتمثل هذه الخصائص بالآتي[١]:

١- ضريبة مباشرة:

تعتبر ضريبة الدخل من الضرائب المباشرة، لأن المكلف الخاضع للضريبة يمكن تحديده مسبقاً، والزامه بأدائها مباشرةً ، و لأن الضريبة تفرض على واقعة تحقق الدخل أو الحصول عليه قبل استعماله.

٢- تفرض على الدخل الصافي بصفة أساسية:

إن المطرح الأساسي الذي تحتسب عليه الضريبة هو الدخل الصافي ،أي الربح أو الإيراد بعد استبعاد التكاليف من الربح أو الدخل الإجمالي، ويبدو ذلك واضحاً في الأرباح أو الإيرادات الصافية التي تؤلف وعاء الضريبة على دخل النشاط التجاري والصناعي والمهني والعقاري وعلى المرتبات أيضاً.

٣- ضريبة شخصية أكثر منها عينية:

من أهم الدلائل على مراعاة العناصر الشخصية في الضريبة على الدخل المقررة بالقانون الجديد أنها تميز في المعاملة الضريبة بين الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتباريين وخصصت لكل منها كتاباً مستقلاً، وسمحت للشخص الطبيعي بأن يخصم من الدخل الخاضع للضريبة مبلغ خمسة آلاف جنيه تمثل الحد الأدنى الازم لمعيشته، إذا كان المكلف يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً أو عقارياً، ويضاف إليها أربعة آلاف جنيه أخرى تمثل إعفاء شخصياً يستفيد به مكلفوا الضريبة على المرتبات ليصيح إجمالي الحد الأدنى بالنسبة إليهم تسعة آلاف جنيه.

ومع ذلك فإن الضريبة على الدخل تخرج عن طبيعتها الشخصية وتصبح ضريبية عينية، حين تفرض على الدخل أو الإيراد دون مراعاة لشخص صاحبه، ومن الأمثلة على ذلك فرض الضريبة على الدخل الإجمالي من العمولة والسمسرة العارضة، وبعض إيرادات القيم المنقولة كعوائد السندات، أو التي يحصل عليها غير المقيمين كالأتاوات ومقابل الخدمات.

---

[١] صديق، ٢٠٠٦.أ، ص ١٨.

٤- ضريبة سنوية:

تحسب ضريبة الدخل على أساس سنوي، أي أن مطرحها يتحدد على أساس مجموع ما يحققه المكلف من دخل صافي في نهاية السنة، و التي اعتبرها القانون هي الفترة الضريبية.

٥- ضريبة عامة ربطاً وتحصيلاً:

تعتبر ضريبة الدخل من الضرائب العامة التي تفرض بقانون، ويكون نطاق تطبيقها جميع أنحاء البلاد، ومن ثم يقوم بالإشراف الفني والإداري على ربطها وتحصيلها مصلحة الضرائب العامة التي تتبع وزارة المالية ومقرها مدينة القاهرة، وتتبعها مباشرة مكاتب (مأموريات) ضريبية موزعة على مستوى الجمهورية، تختص بالربط والتحصيل الضريبي.

وبعد استعراض أهم الخصائص لنظام الضريبة الموحدة في مصر سنبين الأهداف التي يسعى لتحقيقها وفق الآتي:

ثانياً- أهداف الضريبة الموحدة في مصر:

يسعى قانون الضريبة الموحدة الجديد في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) لتحقيق عدد من الأهداف أهمها[١]:

١- تخفيف العبء الضريبي على المكلفين:

يسير الفكر الضريبي الحديث على فرضية مفادها أن تخفيف العبء الضريبي على المكلفين، من خلال تخفيض الأسعار الضريبة وتقرير معاملة ضريبية واضحة وميسرة تشجع المكلف على الالتزام الطوعي، وتقلل من المنازعة بين المكلف والإدارة الضريبية، وتحسن مناخ الاستثمار الوطني والأجنبي في الدولة، ولتحقيق هذا الهدف أتى القانون بعدد من الأحكام المستحدثة منها:

أ- تخفيض الأسعار الضريبية لتكون أسعاراً تصاعدية تتدرج من ١٠% إلى ٢٠% بالنسبة للأشخاص الطبيعيين، وسعراً نسبياً بواقع ٢٠%، فيما عدا فناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي(٤٠%) وأرباح شركات البحث عن البترول وانتاجه (٤٠.٥٥%)[٢].

---

[١] صديق، ٢٠٠٦.أ، ،ص١٣.

[٢] المادة (٤٩) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم(٩١) لعام (٢٠٠٥).

ب- منح اعفاءات لبعض الأنشطة المرغوبة اقتصادياً، وهي منشآت استصلاح أو استزراع الراضي، ومشروعات مصايد الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد[١].

ج- تشجيع الأفراد على الادخار بإعفاء العوائد التي يحصلون عليها من العوائد وحسابات التوفير بالبنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري، وبصناديق توفير البريد مؤكداً عوائد الوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي المصري[٢].

٢- اتساع القاعدة الضريبية:

عمل القانون على توسيع القاعدة الضريبية من خلال تشجيع المنشآت والمشروعات التي تعمل في القطاع غير الرسمي للاندماج في القطاع الرسمي، عن طريق تقرير نظام العفو الضريبي، وتقرير معاملة مبسطة للمشروعات الصغيرة، ويبدو ذلك في الأحكام التالية:

أ- العفو عن المكلفين الذين لم يسبق تسجيلهم ضريبياً، وعدم إلزامهم بالضرائب المستحقة عن دخولهم السابقة، طالما التزموا بالإبلاغ طواعية عن أنفسهم، وتقديم بيانات منتظمة لمدة ثلاث سنوات متتالية.

ب- تقرير معاملة ضريبية ميسرة على أرباح المنشأت الصغيرة وفقاً للمعايير التي يحددها وزير المالية.

ج- إخضاع الدخل الذي يتلقاه أصحاب براءة الاختراع أو حقوق الملكية الفكرية أو الذهنية من تراخيص أو بيع براءات الاختراع.

د- خضوع الأرباح الناتجة من تأجير أي عقار أو جزء منه بنظام الإيجار لحسم محدد للضريبة[٣].

٣- تبسيط قواعد المعاملة الضريبية:

يعتبر تبسيط المعاملة الضريبية، أحكاماً وإجراءات، عاملاً مهماً على إنهاء المنازعة الضريبة، وضمان حقوق كل من المكلف والخزانة العامة، وقد اتسم قانون الضريبة الموحدة بمصر ببعض الأحكام التي تعمل على تبسيط هذه الإجراءات، ومنها[٤]:

---

[١] البند الأول من المادة (٣١) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم(٩١) لعام (٢٠٠٥).
[٢] البند الخامس من المادة (٣١) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم(٩١) لعام (٢٠٠٥).
[٣] المادة (٣٩) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم(٩١) لعام (٢٠٠٥).
[٤] صديق ، ٢٠٠٦،أ، ص ١٥.

أ- توضيح المعاملة الضريبية للعقود طويلة الأجل، لمنع المنازعة بين مصلحة الضرائب وممولي نشاط المقاولات على أهميته.

ب- تحديد واضح لما يمكن اعتباره من التكاليف واجبة الخصم من مطرح الضريبة، وما لا يعد من هذه التكاليف.

ج- اعتماد نظام محاسبي مبسط لأصحاب المهن غير التجارية الخاضعين للضريبة، يصدر به قرار من وزير المالية.

د- توحيد المعاملة الضريبية للأشخاص الاعتبارية، يستوي في ذلك أن تكون هذه الأشخاص شركات أموال أو شركات أشخاص أو عينات عامة أو جمعيات أو اتحادات تزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة.

هـ- مراعاة الطبيعة الخاضعة بنشاط البنوك وشركات التأمين بالسماح لها بتكوين مخصصات للقروض أو مخصصات فنية وفقاً لما يقرره البنك المركزي المصري.

و- التخلي عن نظام النموذجين في إخطار المكلف بربط الضريبة والاكتفاء بنموذج واحد فقط يتم الاعتراض أو الطعن عليه توفيراً للوقت والجهد.

ز- إعادة النظر في نظام العقوبات الضريبية بما يحقق التوازن بين المخالفة والعقوبة المقررة عليها.

٤- تحسين العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية:

حاول القانون غرس الثقة بين المكلف و الإدارة الضريبية من خلال تقريب وجهات النظر فيما بينهم، والحد من المنازعات التي تهدر الجهد، وتؤخر التحصيل على الخزانة العامة، وذلك من خلال الأحكام التالية[١]:

أ- انقضاء الخصومة في جميع الدعاوى المقيدة لدى جميع المحاكم قبل ٢٠٠٤/١٠/١بين الإدارة الضريبية و المكلفين، والتي يكون موضوعها الخلاف في تقدير الضريبة، إذا لم تكن تتجاوز عشرة الآف جنيه.

ب- جواز التصالح في المنازعات القضائية الأخرى التي تزيد عن عشرة الآف جنيه في مقابل نسبة مئوية من قيمة الضريبة المستحقة على المطرح المتنازع عليه ما بين ١٠% إلى ٤٠%.

[١] صديق ، ٢٠٠٦ ، أ، ص ١٦ – ١٧.

ج- تخيير المكلف بين أن يلتزم بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، وبين الالتزام بنظام مستحدث للدفعات المقدمة تحت حساب البيان السنوي، تتم تسوية مبلغه في ميعاد تقديم البيان.

د- اعتبار البيان السنوي المقدم من المكلف صحيحاً وتحت مسؤولية المكلف ، ويقتصر فحص دائرة الضرائب على عينة فقط من البيانات السنوية، يصدر قرار من وزير المالية يتضمن قواعد ومعايير هذا الفحص، بناء على عرض رئيس دائرة الضرائب.

هـ- السماح بمد أجل البيان بناء على طلب المكلف، ومنحه فرصة تصحيح بيانه الخاطئ طواعية دون عقاب، طالما تم التصحيح في موعد لا يتجاوز الثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم البيان.

و- إلغاء نظام الإضافة الذي أوجب على المكلف أداء مبالغ إضافية على قيمة تعاملاتهم، تحت حساب الضريبة، وذلك بالنسبة لمعاملاتهم مع جهات معينة يقررها القانون الحالي.

ز- عدم جواز إعادة فحص بيان المكلف لأمور خضعت للفحص مسبقاً ما لم تستجد حقائق جوهرية تجعل إعادة الفحص لازمة.

ح- التأكيد على حيادية لجان الطعن، من خلال استقلالها مالياً وإدارياً عن دائرة الضرائب، ونقل تبعيتها إلى وزارة المالية، واسناد رئاستها لغير العاملين بالمصلحة، وإعادة تشكيل عضويتها لينضم إلى الموظفين الحكوميين أعضاء من النقابات التجارية والاتحادات الصناعية.

ط- إنشاء مجلس أعلى للضرائب تكون له الشخصية الاعتبارية، ويتبع رئيس مجلس الوزراء، يختص بضمان حقوق المكلفين، ومعاونتهم على الحصول على هذه الحقوق.

ي- تقرير نظام أو أكثر لإثابة العاملين بمصلحة الضرائب، يصدره وزير المالية، بعد العرض على رئيس مجلس الوزراء.

المطلب الثاني

التنظيم الفني للضريبة الموحدة في مصر

التنظيم الفني للضريبة الموحدة في مصر يبدأ باختيار الايرادات المكونة لمطرح الضريبة الذي سوف تفرض عليه ونطاقها باعتباره أول عمل يقوم المشرع بتحديده عند تنظيم الضريبة، وهو ما سنبينه في الفرع الأول من هذا المطلب، ثم سننتقل لبيان إجراءات ربط هذه الضريبة وتحصيلها في الفرع الثاني.

الفرع الأول

مطرح الضريبة الموحدة في مصر ونطاقها

جاءت مرحلة القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) ليحل محل القانون السابق كنتيجة لإيمان الدولة بأهمية الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق التنمية و الرفاهية الاقتصادية في المجتمع والعمل على علاج التشوهات و النقص الحاصل في القانون الضريبي السابق ، و لتحقيق غاية أساسية في الوصول إلى نظام الضريبة الموحدة بشكل مثالي و متكامل ، معتمداً على تجميع الدخول الصافية للمكلف من كافة المصادر في مطرح واحد ثم فرض الضريبة على مجموع هذه الدخول من دون تمييز بين طبيعة أو مصدر هذه الدخول ، و فيما يلي سنستعرض الإيرادات التي تشكل مطرح هذه الضريبة .

أولاً – مطرح الضريبة الموحدة في مصر:

بموجب قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥).، أصبح مطرح الضريبة الموحدة بمصر يتكون من المصادر الآتية:[١]

١- دخل الأشخاص الطبيعيين:

وفقاً للمادة السادسة من قانون الضريبة الموحدة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر ويتكون صافي الدخل من المصادر الآتية[١] :

[١] القانون رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥، قانون الضريبة على الدخل في مصر.

- المرتبات وما في حكمها.

- النشاط التجاري أو الصناعي.

- النشاط المهني او غير التجاري.

- الثروة العقارية.

١. الأجور والمرتبات وما في حكمها:

تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي[٢]:

كل ما يستحق للمكلف نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواءً كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

ما يستحق للمكلف من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.

مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.

مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.

و هنا تجدر الإشارة إلى أن قانون الضريبة الموحدة في مصر لم يخضع المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة وأعفاها من الخضوع لهذه الضريبة وفق أحكام المادة (١٢) من قانون الضريبة الموحدة رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥).

وتحدد الإيرادات الداخلة في مطرح الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي، وفي حالة

---

[١] عبد الواحد، ٢٠٠٦، ص ٣٢ وما بعدها. و الناغي، ٢٠٠٧، ص ١٢٠ وما بعدها.

[٢] المادة التاسعة من القانون رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو الإيراد القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوي[١].

ب- الاعفاءات المقررة على إيرادات المرتبات والأجور:

بينت المادتين (١٢و ١٣) من قانون الضريبة الموحدة في مصر حالات عدم الخضوع والإعفاء من الضريبة وهذه الحالات هي[٢]:

-المعاشات: أكد المشرع المصري بنص صريح على عدم خضوع المعاشات للضريبة رعاية لأصحابها ولأن هذه المبالغ في حقيقتها أقساط عن مرتبات سبق خضوعها للضريبة.

-مكافآت نهاية الخدمة: حيث قرر المشرع عدم خضوعها للضريبة باعتبارها في الأصل دفعة يحصل عليها العامل ولا ينطبق عليها وصف الراتب لعدم دوريتها.

-الاعفاء المقرر للحد الأدنى: ومقداره وفق نص القانون (٩٠٠٠) جنيه مصري أياً كانت حالة المكلف بالضريبة.

---

[١] المادة العاشرة من القانون رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٢] نصت المادة ١٢ من القانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ على الآتي (لا تخضع للضريبة المعاشات و مكافآت نهاية الخدمة).

كما نصت المادة ١٣ من ذات القانون على : مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:

١ مبلغ ٩٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممول.

٢ اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها.

٣ اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.

٤ أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

٥ المزايا العينية الجماعية التالية:

(أ) الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.

(ب) النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.

(ج) الرعاية الصحية.

(د) الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.

(هـ) المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.

٦ حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون.

٧ ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

ويشترط لتطبيق الإعفاء المنصوص عليه في البندين (٣)، (٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على (١٥%) من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل، ولا يجوز تكرار إعفاء الاشتراكات والأقساط المنصوص عليها في هذين البندين ضمن أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون.

-اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار.

-اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاص.

-أقساط التأمين على الحياة.

-حصة العاملين من الأرباح.

- المزايا العينية الاجتماعية: وهي كما وردت في نص القانون كالآتي:

- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.
- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.
- الرعاية الصحية.
- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.
- المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.

ويرى الباحث أن الحكمة من الاعفاء المقرر لاشتراكات التأمين أو الادخار أو التأمين على الحياة والتأمين الصحي هي تحقيق الأمان الاجتماعي للمكلف وتشجيعه على الادخار بما يحقق صالح الفرد والمجتمع.

٢. إيرادات النشاط التجاري والصناعي:

تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية المحققة في مصر، وكذلك الإيرادات المحققة من الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط التجاري والصناعي للمكلف، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها المكلف نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول والأوراق المالية، وكذلك أرباح التصفية التي تتحقق خلال الفترة الضريبية، وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم، ويتحدد صافي

الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد مطرح الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه[١].

أ – الإيرادات الخاضعة للضريبة:

تسري الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بما فيها:[٢]

- أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول.

- أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.

– الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذا البند.

– الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

– الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواءً شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

- أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة.

– الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواءً نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

– الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها.

---

[١] المادة ١٧ من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة ١٩ من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

– أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

كما تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها. مع الإشارة إلى أن الضريبة لا تسري على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة، وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وألا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات[١].

ب – الإعفاءات على إيرادات النشاط التجاري والصناعي:

نصت المادة (٣١) من ذات القانون على هذه الإعفاءات حيث جاء فيها يعفى من الضريبة[٢]:

– أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

– أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

– العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك، وعن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي.

– الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل (٥٠%) من الربح السنوي، وبما لا يجاوز خمسين ألف جنيه وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال. وذلك بشرط إمساك دفاتر وحسابات منتظمة.

---

[١] المادة ٢٠ من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

[٢] عدلت المادة ٣١ من قانون الضريبة الموحدة رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥ بموجب القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤.

٣- إيرادات المهن غير التجارية:

أ- الإيرادات الخاضعة للضريبة:

نصت المادة (٣٢) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) على فرض الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية وفق الآتي:

- صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها المكلف بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني.
- الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم في مصر أو خارجها.
- أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون، سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو في الخارج إذا كانت مصر مركزا للمهنة أو النشاط.

ب- الإعفاءات على إيرادات المهن غير التجارية:

نصت المادة (٣٦) من قانون الضريبة الموحدة في مصر على هذه الإعفاءات حيث جاء فيها تعفى من الضريبة:

- إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجاً عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.
- إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.
- إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.
- صافي إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهن الحرة وبحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون

مزاولة المهنة وفترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً.

٤- إيرادات الثروة العقارية:

نصت المادة السابعة و الثلاثين من القانون (٩١) لعام (٢٠٠٥) على إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة وفق الآتي:

- إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدني.

- إيرادات الوحدات المفروشة.

و يحدد الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام القانون المدني على أساس الأجرة الفعلية، مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات[١].

وتسري الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواءً كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر[٢].

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات.

وتفرض ضريبة بسعر (٢.٥%) وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها عدا القرى، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزءا منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للمكلف أو للغير، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة.

ويستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تقديم العقار كحصة عينية في رأسمال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

---

[١] المادة ٣٩ من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة ٤١ من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

وتمتنع مكاتب الشهر العقاري وشركات الكهرباء والمياه ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات عن شهر العقار أو تقديم الخدمة إلى العقار محل التصرف ما لم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة على هذا العقار.

ويعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما.

ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية، وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام[١].

٢ – أرباح الأشخاص الاعتبارية:

أ – نطاق سريان الضريبة:

نصت المادة السابعة و الاربعون من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) على أن تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها، وتسري الضريبة على:

– الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواءً من مصر أو خارجها، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

– الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

وفي معرض تطبيق حكم هذه المادة، نصت المادة (٤٨) من ذات القانون على أن يعد من الأشخاص الاعتبارية الخاضعون للضريبة الموحدة:

– شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع.

– الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون.

---

[١] المادة ٤٢ من قانون الضريبة الموحدة المصري رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.

– الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها.

– البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج، وفروعها في مصر.

– الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

ب– الاعفاءات المقررة لأرباح الأشخاص الاعتبارية:

حدد المشرع المصري الاعفاءات المقررة لأرباح الأشخاص الاعتبارية في المادة (٥٠) من قانون الضريبة الموحدة رقم(٩١) لعام (٢٠٠٥) والتي نصت على أن يعفى من الضريبة:

– الوزارات والمصالح الحكومية.

– الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم (٨٤) لسنة (٢٠٠٢) وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله.

– الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية.

–أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون (٥٤) لسنة (١٩٧٥).

– المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفني وممثلوها والتي تنص الاتفاقية الدولية على إعفائها.

– توزيعات صناديق الاستثمار في الأوراق المالية المنشأة وفقا لقانون سوق رأس المال التي لا يقل استثمارها في الأوراق المالية عن (٨٠%) وتوزيعات صناديق الاستثمار القابضة التي يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها، وتوزيعات الأرباح التي تحصل عليها هذه الصناديق بعد إضافة (١٠%) من قيمة هذه التوزيعات إلى المطرح الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم، وعائد الاستثمار في صناديق الاستثمار النقدية، وعائد السندات المقيدة في جداول بورصة الأوراق المالية دون سندات الخزانة، وأرباح صناديق الاستثمار التي يقتصر نشاطها على الاستثمار في النقد دون غيره.

-العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها، وذلك استثناءً من حكم المادة (٥٦) من هذا القانون.

- توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة بعد إضافة نسبة (١٠%) من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم.

- أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال وفقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

- أرباح شركات انتاج الدواجن وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط.

ثانياً - نطاق الضريبة الموحدة في مصر:

للضريبة الموحدة على الدخل، كغيرها من الضرائب نطاق زمني ونطاق مكاني، وآخر شخصي، وقد بين القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) نطاق هذه الضريبة وفق الآتي:

١- النطاق الزمني للضريبة الموحدة في مصر:

نصت المادة الخامسة من قانون الضريبة الموحدة في مصر على أن الفترة الضريبة هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام، أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة، ويجوز حساب الضريبة على فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة، كما نصت المادة السادسة من ذات القانون على أن تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر، ويتضح من ذلك أن الضريبة على الدخل هي ضريبة سنوية، حيث يحاسب المكلف ضريبياً على صافي دخله المتحقق خلال السنة، وتكون الواقعة المنشئة للضريبة هي تحقيق الدخل الخاضع لهذه الضريبة في أول يناير من كل سنة، وتسري هذه القواعد سواء كان المكلف يعمل في نشاط خاضع للضريبة طوال السنة، أو كان يزاوله

بحكم طبيعته وظروفه بعض شهور السنة دون البعض الآخر، وذلك بالنسبة للأنشطة الموسمية مثل تجارة المحاصيل الزراعية، أو في النشاط السياحي خلال فترات معينة من السنة.[١]

ويرجع مبدأ السنوية إلى العرف المحاسبي الذي جرى على أن تعد المنشآت حساباتها الختامية وميزانياتها كل فترة مالية، حيث يتم معرفة نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة خلال الفترة، في ضوء ما تعارف عليه المحاسبون من مبادئ وما يتبعونه من سياسات وفروض، تم تحديد مركزها المالي في نهاية الفترة أو السنة المالية[٢].

وبذلك يكون الأصل العام في فرض الضريبة أن تكون عن مدة سنة، سواء كانت سنة ميلادية تبدأ من أول يناير وتنتهي بنهاية ديسمبر من كل عام، أو سنة مالية متداخلة تكون في مجموعها اثني عشر شهراً[٣] ، إلا أنه لا يمكن الالتزام بمبدأ سنوية الضريبة في جميع الحالات والظروف، بل أن هناك من المبررات التي قد تضطر المنشأة إلى الخروج عن هذا المبدأ [٤]، ويمكن عند ذلك تحديد الفترة المحاسبية لها على أساس يزيد أو يقل عن مدة الاثني عشر شهراً، لذا أجازت الفقرة الثانية من المادة الخامسة من القانون أن يتم حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً، تاركاً للائحة التنفيذية أن تحدد إجراءات المحاسبة عن هذه الفترة التي تقل عن السنة.

---

[١] د. زكريا محمد بيومي، قانون الضرائب على الدخل ، منشأة المعارف، الإسكندرية ،ص ٥٣٠.

[٢] د. عيسى أبو طبل ، المحاسبة الضريبية ، الجزء الثاني ، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٨٧، ص٢٠.

[٣] قضت محكمة النقض في الطعن رقم ١٤٠٣ لسنة٢٥ ق جلسة ١١ ديسمبر ١٩٧٤ بأن مؤدى نص المادة ٣٨ ق ١٤ لسنة ١٩٣٩ أن السنة المالية في الأصل تتمشى مع السنة التقويمية، وأن المشرع اعتد بنظام السنوات المتداخلة رعاية منه لصالح الممولين ممن تختلف سنتهم المالية عن السنة التقويمية مما مفاده أن تحديد بدء السنة المتداخلة متروك لمحض تقدير الممول طبقا للظروف التي تكليها عليه طبيعة العمل الذي يزاوله، فلا يسوغ لمصلحة الضرائب أن تعدل في بداية السنة المتداخلة التي عومل الممول على مقتضاها طبقاً للظروف التي تمليها عليه طبيعة الذي يزاوله.

[٤] اتفق الفقهاء على الاستثناءات التي أوردها المشرع وهي التوقف عن النشاط أو التنازل عن كل بعض المنشأة والعمولة أو السمسرة العارضة، ولكنهم اختلفوا في مدى جواز الاستثناء من مبدأ السنوية لاعتبارات عملية، فبينما رفض البعض هذه الاستثناءات بحجة الاستثناءات التشريعية وردت في القانون الضريبي على سبيل الحصر، بينما يرى آخرون ويحق أن المادة ٢٦ من القانون القديم التي نصت على قاعدة سنوية الضريبة لم تورد إلا مجرد تقري القاعدة العامة التي يجب اتباعها في الظروف العادية أما في الظروف الاستثنائية فليس ما يمنع من الخروج على هذه القاعدة. راجع: صدقي، ١٩٦٩، ص ٢٠٥ – ٢٠٦.

٢- النطاق المكاني للضريبة الموحدة في مصر:

أخضع المشرع المصري للضريبة الموحدة على الدخل المصريين والأجانب، إذ أخذ في المادة السادسة من القانون بمبدأ الإقليمية بحيث تخضع للضريبة الإيرادات أو الدخول التي يحققها الشخص الطبيعي، بغض النظر عن جنسيته طالما تحققت عن نشاط أو من مصادر داخل مصر، وسواء كان مقيماً في مصر أو غير مقيم فيها، وقد استند في ذلك مبدأ التبعية الاقتصادية.

أما الشخص الاعتباري فقد ميز المشرع في المادة (٤٧) من القانون بين الشخص الاعتباري المقيم والشخص الاعتباري غير المقيم، حيث أخضع للضريبة على الدخل في مصر كافة الدخول التي يحققها الشخص الاعتباري من مصر أو خارجها ، أما الشخص الاعتباري غير المقيم فلا تخضع للضريبة في مصر إلا إيراداته المحققة من خلال منشأة دائمة في مصر وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية.

كما بينت المادة الثانية من القانون الحالات التي يكون فيها الشخص الطبيعي والاعتباري مقيماً وذلك على النحو التالي:

أ- حالات إقامة الشخص الطبيعي بمصر:

يكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

- إذا كان له موطن دائم في مصر.
- المقيم في مصر مدة تزيد عن ١٨٣ يوماً متصلة أ ومتقطعة خلال اثني عشر شهراً.
- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ب- حالات إقامة الشخص الاعتباري بمصر:

بينت المادة الثانية من القانون ذاته الأحوال التي يكون فيها الشخص الاعتباري مقيماً في مصر عند توافر أي منها، وهي:

- أذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.
- إذا كان مركز إداراته الرئيسي أو الفعلي في مصر.

- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠%.

ويتبين لنا من خلال ما تم استعراضه أن للإقامة اعتبار مهم في تحديد المعاملة للضريبة، ولذا فقد تكفل القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) بتحديد متى يعد الشخص الطبيعي أو الاعتباري مقيماً في مصر.

٣- النطاق الشخصي للضريبة الموحدة في مصر:

تهتم التشريعات الضريبية بتحديد المكلف بالضريبة ، أو الشخص الذي يخضع للضريبة تحديداً دقيقاً، بحيث لا يترك للإدارة الضريبية حق التوسع في إخضاع من يريد المشرع إلزامه بالضريبة، كما تعطى للملتزم بأدائها فرصة التيقن من أنه هو المقصود بهذه الإحكام، وفي ذلك إعمال لقاعدة دستورية مؤداها أنه لا ضريبة ولا إعفاء منها إلا بنص.

وينصرف لفظ المكلف بوجه عام إلى دافع الضريبة أي الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عمله أو نتيجة الأرباح والفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله[١]، إلا أن لفظ المكلف –بذاته– لا يستند إلى تعريف محدد في أغلب التشريعات المختلفة، حيث جاءت هذه التشريعات بتحديد الأشخاص الذين ينطبق عيهم مفهوم لفظ المكلف دون إيراد تعريف معين للفظ.

وقد استحدث قانون الضريبة على الدخل الجديد في مصر رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) مادة خاصة ببعض التعريفات التي تعطي معنى خاصاً لبعض الألفاظ والعبارات الواردة في القانون، هي المادة الأولى من قانون الضريبة الموحدة، وقد عرفت المكلف بأنه " الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون".

وبذلك يكون القانون قد قصر لفظ المكلف بالضريبة على الشخص الذي قد تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة، أو ذكر القانون صراحة أنه خاضع لها، بخلاف غيره ممن ألزمه ببعض الالتزامات الضريبية، كرب العمل حين يحجز ضريبة المرتبات المستحقة على العامل لديه، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب، أو الجهة التي

---

[١] بسطا، ١٩٩١، ص ١٠ص١٧.

تحجز بعض مبالغ تقوم بخصمها من المنبع تحت حساب الضريبة المستحقة على الشخص المخصومة منه....وهكذا.

وقد فرق القانون بين المكلفين تبعاً لشخصياتهم القانونية، فقرر أحكاماً خاصة بالأشخاص الطبيعيين، وأخرى للأشخاص الاعتبارية، وجعل لكل منهم كتاباً مستقلاً.

أ- **الشخص الطبيعي:** يخضع الشخص الطبيعي للضريبة على الدخل بوصفه مكلفاً فردياً، سواء كان يزاول نشاطاً تجارياً أم صناعياً أم مهنياً أم غير تجاري، و يستثمر بذلك ماله الخاص حيث يعمل مستقلاً من خلال تنظيم يعرف بالمنشأة ، وقد أفرد القانون رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) كتاباً خاصاً بالمعاملة الضريبة للشخص الطبيعي، هو الكتاب الثاني من القانون، وأطلق عليه الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

ب- الشخص الاعتباري: أخضع قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) الأشخاص الاعتبارية، وخصص لذلك الكتاب الثالث من القانون وقد حددت المادة (٤٨) من القانون رقم (٩١) لسنة (٢٠٠٥) الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة وهي:

- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان هذا القانون الذي تخضع له، وكذلك شركات الواقع.
- شركات الأموال الجمعيات التعاونية واتحاداتها، مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون.
- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها.
- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر.
- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

ومن هذا التعداد يتبين لنا أن المشرع قد أخضع للضريبة الموحدة الأشخاص الاعتبارية سواء كانت عامة (الحكومة والهيئات و وحدات الإدارة المحلية)، أو كانت شخصيات اعتبارية خاصة (الشركات أياً كان نوعها أو محال إقامتها بما في ذلك البنوك والشركات والمنشأة الأجنبية ووحدات الإدارة المحلية والجمعيات التعاونية).

الفرع الثاني

ربط الضريبة الموحدة في مصر وتحصيلها

تحتل الإجراءات الضريبية مركزاً مهماً في المنظومة الضريبية، فهي مجموعة من الوسائل، والعمليات التي يسير بها القرار الضريبي منذ أن يتحقق الالتزام الضريبي في ذمة المكلفين فيها، لتبدأ معه مجموعة من الحقوق والالتزامات التي حددها المشرع في سبيل ربط وتحصيل الضرائب المستحقة وفي هذا المطلب سنتناول أحكام ربط الضريبة الموحدة في مصر وتحصيلها على النحو الآتي:

أولاً – ربط الضريبة الموحدة في مصر:

١ – معدل الضريبة الموحدة في مصر:

ميز قانون الضريبة الموحدة في مصر في تحديد المعدل الضريبي المطبق على الربح أو الدخل الخاضع للضريبة تبعاً لشخص المكلف (الشخص الطبيعي) و(الشخص الاعتباري) وذلك وفق الآتي:

أ- **معدل الضريبة الموحدة للشخص الطبيعي**[١]:

- الشريحة الأولى: الحد الأدنى المعفى حتى ١٥٠٠٠ جنيه مصري.
- الشريحة الثانية: اكثر من ١٥٠٠٠ جنيه إلى ٣٠٠٠٠ جنيه بنسبة ٢,٥%.
- الشريحة الثالثة: اكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه إلى٤٥٠٠٠٠ جنيه بنسبة ١٠%.
- الشريحة الرابعة: اكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه إلى ٦٠٠٠٠ جنيه بنسبة ١٥%.
- الشريحة الخامسة: اكثر من٦٠٠٠٠جنيه إلى ٢٠٠٠٠٠ جنيه بنسبة ٢٠%.
- الشريحة السادسة: اكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠٠٠٠ جنيه بنسبة ٢٢,٥%.
- الشريحة السابعة: اكثر من ٤٠٠٠٠٠ بنسبة ٢٥%.

[١] التعديل الأخير بموجب القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥.

ب- معدل الضريبة الموحدة للشخص الإعتباري :

طبقاً لأحكام المادة (٤٩) يخضع للضريبة الموحدة الأشخاص الاعتباريين بنظام السعر الثابت والنسبي على الدخل الصافي وذلك بسعر (٢٠%) من صافي الأرباح السنوية[١].

واستثناء من السعر الوارد في الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠% كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر (٤٠,٥٥)%[٢].

٢ – الإخطار و البيان الضريبي الموحد :

حدد قانون الضريبة الموحدة في مصر الإخطارات و البيان الضريبي الذي يلتزم به المكلفون بالضريبة الموحدة على النحو الآتي :

أ- الإخطارات التي يلزم المكلفون بتقديمها:

حددت المواد (٧٤,٧٦,٧٧,٧٩,٨٠,٨١) من قانون الضريبة الموحدة بمصر الإخطارات التي يلزم المكلفون بالضريبة الموحدة بتقديمها وهي كالآتي:

-الإخطار ببدء مزاولة النشاط أو تغييره.

-الإخطار عن المكلف المتعامل مع الجهات.

-الإخطار بالتوقف.

-الإخطار بالتنازل.

ب- البيان الضريبي الموحد:

ألزم المشرع الضريبي بمصر المكلف بالضريبة بأن يقدم بياناً سنوياً عن نتيجة أعماله خلال السنة المالية على أن يدفع الضريبة من واقع هذا البيان كخطوة أساسية في تحديد الضريبة المستحقة اعتماداً على

---

[١] التعديل الأخير بموجب القانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥.

[٢] المادة (٤٩) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥).

البيانات التي يقدمها إلى الإدارة الضريبية وبناء على الدفاتر والمستندات التي تسجل العمليات أو من واقع تقديره لنتائج أعماله إذا لم يكن ممسكاً لدفاتر ومستندات منظمة.

وترجع أهمية البيان الضريبي إلى أن المشرع المصري اقتضى من المكلف إجراء عمل إيجابي لبيان حقيقة نشاطه وأعماله فألزمه بتقديم بيان ضريبي يشمل حقيقة نشاطه وصدق إيراداته بكل دقة، وأوجب اعتماد وسائل معينة من أجل أن يثبت صحة بيانه بحيث إذا أخل بهذه الواجبات وقع تحت طائلة ما فرضه المشرع من عقوبات لجرائم الإخلال بصحة البيان الضريبي [١].

وقد نظمت المواد من (٨٢ وحتى ٨٨) من قانون الضريبة الموحدة المصري أحكام البيان الضريبي الموحد على الوجه الآتي:

- **من يقدم البيان الضريبي الموحد:**

نصت المادة (٨٢) من قانون الضريبة الموحدة بمصر على أن يلتزم كل مكلف بأن يقدم إلى دائرة الضرائب المختصة بياناً ضريبياً سنوياً على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون خلال المواعيد المحددة، كما يلتزم المكلف بأن يقدم إلى الدائرة الضريبية المختصة الجداول المرفقة بالبيان الضريبي المشار إليه والبيانات المتممة له على النموذج الذي تبينه اللائحة التنفيذية، وذلك خلال الستين يوما التالية لانتهاء الأجل المحدد لتقديم البيان، ولا يخل ذلك بحق المكلف في تقديم البيان والجداول المرفقة به والبيانات المتممة له عند تقديم البيان، ولا يعتد بالبيان الضريبي المقدم من المكلف دون استيفاء كافة الجداول والبيانات المطلوبة وفي الميعاد على النحو المبين القانون، ويعتبر تقديم البيان الضريبي لأول مرة إخطاراً بمزاولة النشاط.

ويعفى المكلف من تقديم البيان الضريبي في الحالات الآتية:

* إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.

* إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة في المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته .

---

١ صديق ، ٢٠٠٧، ص ٢٠٧.

*إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة في المادة الثامنة من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته[١].

- ميعاد تقديم البيان الضريبي الموحد:

وفق أحكام المادة (٨٣) من القانون يجب تقديم البيان الضريبي الموحد خلال المواعيد الآتية:

أ- قبل أول نيسان من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها بالنسبة إلى الأشخاص الطبيعيين.

ب- قبل أول أيار من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية.

وفي حالة وفاة المكلف خلال السنة يجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدم البيان الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة وأن يؤدي الضريبة المستحقة على المكلف من مال التركة.

و يجب على المكلف، الذي تنقطع إقامته بمصر، أن يقدم البيان الضريبي الموحد، قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

وعلى المكلف الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفاً كلياً أن يقدم البيان الضريبي الموحد خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف.

- أثر تقديم البيان الضريبي الموحد:

رتَب قانون الضريبة الموحدة في مصر آثاراً على تقديم البيان الضريبي تتمثل بالنقاط التالية:

١- تلتزم المصلحة بقبول البيان الضريبي الموحد المنصوص عليه في المادة الثانية و الثمانون من هذا القانون على مسؤولية المكلف[٢].

---

[١] المادة (٨٢) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥).

[٢] المادة (٨٤) من قانون الضريبة الموحدة في مصر رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥).

٢- تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع البيان الضريبي الموحد المقدم من المكلف، ويعتبر البيان الضريبي ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا البيان الضريبي الموحد[١].

٣- للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة و المرفقة مع البيان والمستندات المؤيدة له.

٤- لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم البيان الضريبي عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان المكلف متهرباً من أداء الضريبة.

٥- على المصلحة فحص بيانات المكلفين بالضريبة الموحدة سنوياً من خلال عينة يصدر وزير المالية قراراً يحدد فيه معايير هذا الفحص و قواعده بناءً على عرض رئيس مصلحة الضرائب[٢].

جـ - اعلان الربط الضريبي الموحد:

يكون الإعلان المرسل بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني الصادر بالقانون رقم (١٥) لسنة (٢٠٠٤) يصدر بتحديدها قرار من الوزير و يكون لها ذات الأثر المترتب على الإعلان الذي يتم بالطرق القانونية، بما في ذلك إعلان المحجوز عليه بصورة من محضر الحجز.

ويكون الإعلان صحيحاً قانوناً سواءً تسلم المكلف الإعلان من دائرة الضرائب المختصة أو من لجنة الطعن المختصة أو تسلمه بمحل المنشأة أو بمحل إقامته المختار.

ويكون للمكلف في الحالات المنصوص عليها في القانون أن يطعن في الربط أو في قرار لجنة الطعن بحسب الأحوال، وإلا أصبح الربط أو قرار اللجنة نهائياً بانقضاء المدة المحددة[٣].

---

[١] المادة (٨٩) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة (٩٤) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٣] المادة (١١٦) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

ثانياً – الطعن بالضريبة الموحدة في مصر:

يجوز للمكلف بالضريبة الموحدة وفق أحكام المادة (١١٧) من قانون الضريبة الموحدة بمصر في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من دائرة الضرائب الطعن على نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائياً.

ويترتب على هذا الطعن النظر والبت فيه أمام اللجنة الداخلية في دائرة الضرائب وأمام لجنة الطعن وأمام القضاء وفق الآتي:

١- الطعن أمام اللجنة الداخلية:

في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من المكلف على عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها دائرة الضرائب المختصة وتسلم إحداها للمكلف مؤشراً عليها من الدائرة بتاريخ إيداعها وتثبت دائرة الضرائب في دفتر خاص بيانات الطعن وملخصاً بأوجه الخلاف التي تتضمنها.

وتقوم الدائرة بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين المكلف بواسطة لجنة داخلية ، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطعن، فإذا تم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف يصبح الربط نهائياً، ونظمت اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد تشكيل اللجان الداخلية وإجراءات العمل فيها وإثبات الاتفاقات التي تتم أمامها حيث تشكل اللجنة بقرار من رئيس المصلحة برئاسة أحد العاملين بالمصلحة من درجة مدير عام وعضوية اثنين من العاملين فيها.

وإذا لم يتم التوصل إلى تسوية أوجه الخلاف تقوم دائرة الضرائب بإخطار المكلف بذلك، وعليها إحالة أوجه الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار المكلف بالإحالة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، فإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام الدائرة بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة، كان للمكلف أن يعرض الأمر كتابةً على رئيس هذه اللجنة مباشرةً أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ

عرض الأمر عليه أو وصول كتاب المكلف بالضريبة إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف المكلف بالضريبة[١].

٢- لجنة الطعن بالمنازعات الضريبية:

تختص لجان الطعن بالفصل في جميع أوجه الخلاف بين المكلف و الدائرة الضريبية في المنازعات المتعلقة بالضرائب المنصوص عليها في هذا القانون إذا لم يتم تسوية الخلاف بين المكلف والإدارة الضريبية أمام اللجنة الداخلية.

- تشكيل لجان الطعن [٢]:

تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بدائرة الضرائب، وعضوية اثنين من موظفي الدائرة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة.

وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي الدائرة الضريبية باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلى اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندبهم بدلاً من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه.

ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحاً إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها على الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه دائرة الضرائب المختصة.

وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرةً للوزير، ويصدر قرار منه بتحديدها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها.

---

[١] المادة (١١٩) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة (١٢٠) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

وتخطر اللجنة كلاً من المكلف و الدائرة الضريبية بميعاد جلسة نظر الطعن قبل انعقادها بعشرة أيام على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ولها أن تطلب من كل من الدائرة الضريبية و المكلف تقديم ما تراه ضرورياً من البيانات والأوراق وعلى المكلف الحضور أمام اللجنة بنفسه أو بوكيل عنه، وإلا فصلت اللجنة في الطعن في ضوء المستندات المقدمة.

وتصدر اللجنة قرارها في حدود تقدير الدائرة وطلبات المكلف ويعدل ربط الضريبة وفقاً لقرار اللجنة فإذا لم تكن الضريبة قد حصلت فيكون تحصيلها بمقتضى هذا القرار[١].

تكون جلسات لجان الطعن سرية وتصدر قراراتها مسببة بأغلبية أصوات الحاضرين وفي حالة تساوي الأصوات يرجح الجانب الذي منه الرئيس ويوقع القرارات كل من الرئيس وأمين السر خلال خمسة عشر يوماً على الأكثر من تاريخ صدورها.

وتلتزم اللجنة بمراعاة الأصول والمبادئ العامة لإجراءات التقاضي ويعلن كل من المكلف و الدائرة بالقرار الذي تصدره اللجنة بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وتكون الضريبة واجبة الأداء من واقع الربط على أساس قرار لجنة الطعن، ولا يمنع الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية من تحصيل الضريبة[٢].

ولكل من مصلحة الضرائب والمكلف الطعن في قرار اللجنة أمام القضاء المختص خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الاعلان بالقرار.

ثالثاً- تحصيل دين الضريبة الموحدة بمصر:

الأصل أن يؤدي المكلف الضريبة المستحقة عليه من واقع البيان الضريبي الموحد وأن يتم أداء هذه الضريبة طواعية تأسيساً على أن دين الضريبة محمول لا مطلوب، ومع ذلك فقد راعى المشرع المصري أن يكون هناك حالات لتحصيل الضريبة بطرق أكثر ملائمة لمكلف وللخزانة العامة وفيما يلي سنتناول أنواع التحصيل للضريبة الموحدة في مصر وتيسيراته وضمانات هذا التحصيل.

---

[١] المادة (١٢١) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة (١٢٢) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

١- أنوع التحصيل للضريبة الموحدة في مصر:

الأصل أن تحصل الضريبة مباشرة من المكلف الخاضع لها، ومع ذلك فإن قانون الضريبة الموحدة في مصر نص على تحصيل الضريبة بصورة غير مباشرة من أرباب الأعمال بالنسبة للضريبة على المرتبات أو بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المكلف في حالات معينة وهو ما سنبينه في الآتي:

أ- **التحصيل المباشر:** يقع على عاتق المكلف واجب سداد الضريبة التي يقدرها في البيان الضريبي السنوي وذلك في يوم تقديم البيان الضريبي، ويقصد بالضريبة المستحقة هنا الضريبة التي يكون مديناً بها في نهاية السنة المالية بعد استنزال المبالغ التي سبق خصمها لحسابه أو الدفعات المقدمة التي تم تسديدها من قبل المكلف، حيث يتعين على المكلف أداء الضريبة التي يسفر عنها تعديل البيان الضريبي الموحد فيما بعد.

ب- التحصيل غير المباشر: وضع القانون رقم (٩١) لعام (٢٠٠٥) أحكاماً خاصة للتحصيل كتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة ويعرف هذا النوع بنظام الخصم، أو ما يؤديه بمناسبة معاملة معينة ويعرف هذا بنظام التحصيل تحت حساب الضريبة أو من خلال الدفعات المقدمة وهي تطبق وفق ما يلي:

- نظام الخصم في الضريبة الموحدة:

أوجبت المادة (٥٩) من قانون الضريبة الموحدة في مصر على الجهات والمنشآت المبينة لاحقاً أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وكذلك توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أيا كان مقدارها، ويقتصر الإلزام بهذا النظام على نوعين من الجهات وهي:

- وزارات الحكومة و مصالحها، و وحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية، وشركات ووحدات القطاع العام، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانوني، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية، ومخازن الأدوية ومكاتب

الاستيراد، والجمعيات التعاونية، والمؤسسات الصحفية، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية، ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة (١٩٧٥) أو بأي قانون آخر.

- الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

و في جميع الأحوال تلتزم الجهات والمنشآت المنصوص عليها في البندين السابقين بأن تخطر دائرة الضرائب ببيان التعاملات والمبالغ المدفوعة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إذا زادت قيمة التعامل خلال كل فترة ربع سنوية على ثلاثمائة جنيه، وذلك في موعد أقصاه أواخر شهر نيسان من كل عام عن المعاملات خلال الأشهر السابقة، وذلك طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون[١].

- التحصيل تحت حساب الضريبة:

- أوجبت المادة (٦٦) من قانون الضريبة الموحدة على الجهات التي تمنح تراخيص للإتجار بالجملة في الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ، ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠% من رسم التجديد .
- نصت المادة (٦٧) من ذات القانون بأنه على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للإتجار فيها أو تصنيعها، وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم، وفي حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتها إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التظهير، ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز ٢% من قيمة الواردات، ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها.

[١] المادة (٥٩) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

- نصت المادة (٦٨) بأنه على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة، وذلك عن كل رأس من الذبائح، ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠ % من قيمة الرسم.
- جاء في المادة (٦٩) أيضاً أنه يجب على أقسام المرور الامتناع عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.
- ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠% من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور.
- كما نصت المادة (٧١) على الزام أقلام كتاب المحاكم، على اختلاف درجاتها، عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها، ومأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر، بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر، وتلتزم كل مستشفى بأن تحصل من الطبيب أو الأخصائي الذي يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة ، وتلتزم مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركي مبلغاً عن كل بيان جمركي يقدمه للمصلحة، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.
- ويصدر بتحديد المبالغ المنصوص عليها في الفقرات السابقة قرار من الوزير.

- التحصيل وفق نظام الدفعات المقدمة:

نصت المادة (٦١) من قانون الضريبة الموحدة على المقصود بنظام الدفعات المقدمة في تطبيق أحكام هذا القانون، و الذي يعني قيام المكلف بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠% من أي مما يأتي:

أ- آخر ضريبة أقر بها المكلف بالضريبة الموحدة.

ب- الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات عليها إذا كان المكلف لم يسبق أن تقدم ببيان ضريبي أو كان البيان الضريبي الذي تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة.

و للمكلف أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة، وفقاً للمادة (٥٩) من هذا القانون، وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليه في هذا الفصل.

ويكون الاختيار بموجب طلب يقدمه المكلف إلى دائرة الضرائب المختصة، قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات المقدمة ابتداءً منها، وعلى الدائرة أن ترد على طلب المكلف بقرارها في شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه، ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً للطلب.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذي يقدم عليه الطلب، والمستندات التي يجب إرفاقها به والإجراءات التي تتبع في إخطار المكلف بقرار الدائرة في هذا الشأن[١].

و يلتزم المكلف وفقاً لنظام الدفعات المقدمة بأن يسدد النسبة المنصوص عليها في المادة (٦١) من هذا القانون على ثلاث دفعات متساوية، تسدد كل دفعة منها على التوالي في مواعيد لا تجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام.

وللمكلف بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين له أن أرباحه عن العام الكامل الحالي ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق لديه.

ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم طلب التخفيض أقل من اثنى عشر شهراً على أن تسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى دائرة الضرائب المختصة طبقاً للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويتم تسوية المبالغ المدفوعة تطبيقاً لهذا النظام عند تقديم البيان السنوي المنصوص عليه في المادة (٨٢) من هذا القانون، ويلتزم المكلف بسداد الجزء المتبقي من الضريبة المستحقة من واقع البيان بعد خصم ما سبق أن

[١] المادة (٦٢) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

أداه من دفعات مقدمة مضافاً إليها عائد سنوي محسوباً وفقاً لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي على أن يخصم منه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه[١].

ويعفى المكلف من تطبيق نظام الدفعات المقدمة في أي من الحالتين الآتيتين:

- تكبد المكلف خسارة ضريبية لمدة سنتين متتاليتين.

- تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة.

و للدائرة الضريبية الحق في حرمان المكلف من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات المكلف لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التي خضعت للضريبة في كل سنة يطبق فيها النظام.

وعلى الدائرة إخطار المكلف بذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول[٢].

٢ - تيسيرات التحصيل في نظام الضريبة الموحدة بمصر:

منح قانون الضريبة الموحدة في مصر وسائل للتيسير في تحصيل الضريبة في حالات وظروف وشروط معينة، ونص على إجراءات لرد الضريبة في حالات السداد بالزيادة عن الضريبة الواجبة السداد، وإعفاء المكلفين من الضرائب في حالات وظروف محددة تمنعهم من سداد الضرائب فيما يعرف بالإسقاط الضريبي، وتحقيق المقاصة القانونية للديون الضريبية في إطار الإجراءات الضريبية الموحدة.

أ- تقسيط الضريبة:

يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحقت عنها الضريبة، وإذا طرأت ظروف عامة أو ظروف خاصة بالمكلف تحول دون تحصيل الضريبة ، جاز لرئيس الدائرة أو من ينيبه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية، ويسقط الحق في التقسيط عند التأخير في الوفاء بأي قسط، ولرئيس الدائرة أو من ينيبه بناءً على طلب يقدمه المكلف الموافقة على تجديد التقسيط في الحالات التي يقدرها[٣].

---

[١] المادة (٦٣) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة (٦٥) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٣] المادة (١٠٥) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

ب- استرداد ما حصل بالزيادة:

إذا تبين للدائرة الضريبية أحقية المكلف في استرداد كل أو بعض الضرائب أو غيرها من المبالغ التي أُديت بغير وجه حق، التزمت برد هذه الضرائب والمبالغ خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ طلب المكلف لاستردادها وإلا استحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢%[١]

ج- الحق في إجراء المقاصة:

تقع المقاصة بقوة القانون بين ما أداه المكلف بالزيادة في أي ضريبة يفرضها هذا القانون وبين ما يكون مستحقاً عليه و واجب الأداء بموجب أي قانون ضريبي تطبقه الدائرة[٢].

د- الإسقاط الضريبي:

للوزير بناءً على عرض رئيس الدائرة إسقاط كل أو بعض الضرائب ومقابل التأخير عنها بصفة نهائية أو مؤقتة في الأحوال الآتية:

- إذا تُوفي المكلف عن غير تركة ظاهرة.

- إذا ثُبت عدم وجود مال للمكلف يمكن التنفيذ عليه.

- إذا كان المكلف قد أنهى نشاطه وكانت له أموال يمكن التنفيذ عليها تفي بكل أو بعض مستحقات الضريبة ففي هذه الحالة يجب أن يتبقى للمكلف أو لورثته بعد التنفيذ ما يغل إيراداً لا يقل عن خمسة آلاف جنيه سنوياً[٣].

٣ – ضمانات تحصيل الضريبة الموحدة بمصر:

نص قانون الضريبة الموحدة المصري على العديد من الضمانات القانونية في سبيل تحصيل دين الضريبة و حماية حقوق الخزانة العامة بهدف تحصيل الدين الضريبي المستحق كاملاً، خشية التأخير في تحصيله أو ضياعه ، بل الزم القانون بالتعويض عن التأخير في سداد المستحقات الضريبية، و يمكن تناول هذه الضمانات من خلال ما يلي :

---

[١] المادة (١١٢) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة (١١٣) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٣] المادة (١١٤) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

أ- امتياز الدين الضريبي:

تكون الضرائب والمبالغ الأخرى المستحقة للحكومة بمقتضى هذا قانون الضريبة الموحدة دينا ممتازاً تالياً في المرتبة للمصروفات القضائية وذلك على جميع أموال المدينين بها أو الملتزمين بتوريدها، كما يكون دين الضريبة واجب الأداء في مقر دائرة الضرائب وفروعها دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين[١].

ب- التحصيل بمقتضى مطالبات إدارية:

يكون تحصيل الضريبة غير المسددة ومقابل التأخير المنصوص عليهما في القانون المذكور بمقتضى مطالبات واجبة التنفيذ تصدر باسم من هم ملزمون قانوناً بأدائها، و ذلك بغير إخلال بما قد يكون لهم من حق الرجوع على من هم مدينون بها، وتوقع هذه المطالبات من العاملين بالدائرة الضريبية الذين تحددهم اللائحة التنفيذية وترسل هذه المطالبات بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول[٢].

ج- الحجز التنفيذي:

نص القانون على أنه لمصلحة الضرائب حق توقيع الحجز التنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع البيان المقدم من المكلف إذا لم يتم أداؤها في المواعيد القانونية، دون حاجة إلى إصدار مطالبة أو تنبيه بذلك ويكون بيان المكلف الضريبي في هذه الحالة سند التنفيذ.

وعلى الدائرة أن تخطر المكلف بالمطالبة بالسداد خلال ستين يوماً من تاريخ موافقة المكلف على تقديرات الدائرة الضريبية أو صدور قرار لجنة الطعن أو حكم من المحكمة الابتدائية وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

وفي جميع الأحوال لا يجوز توقيع الحجز إلا بعد إنذار المكلف بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول ما لم يكن هناك خطر يهدد اقتضاء دين الضريبة[٣].

---

[١] المادة (١٠٢) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة (١٠٣) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٣] المادة (١٠٤) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

د- الحجز التحفظي:

إذا تبين للإدارة الضريبية أن حقوق الخزانة العامة معرضة للضياع فلرئيسها أن يطلب من قاضي الأمور المستعجلة المختص أن يصدر أمراً بحجز الأموال التي تكفي لاستيفاء الحقوق المعرضة للضياع منها تحت أي يد كانت، وتعتبر الأموال محجوزة بمقتضى هذا الأمر حجزاً تحفظياً ولا يجوز التصرف فيها إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة ، أو بقرار من رئيس الإدارة ، أو بعد مضي ستين يوماً من تاريخ توقيع الحجز دون إخطار المكلف بقيمة الضريبة طبقاً لتقدير دائرة الضرائب المختصة.

و يكون اصدار أمر الحجز طبقاً لما ذكر سابقاً بطلب من الوزير إذا لم تكن للمكلف أموال تكفي لسداد الحقوق المعرضة للضياع غير أمواله المودعة في البنوك ، ويرفع الحجز بقرار من قاضي الأمور المستعجلة إذا قام المكلف بإيداع خزانة المحكمة مبلغ يكفي لسداد تلك الحقوق يخصصه لضمان الوفاء بدين الضريبة عند تحديدها بصفة نهائية[١].

هـ- مقابل التأخير:

نص القانون على الحالات التي يكون فيها مقابل التأخير مستحقاً و هي كالآتي[٢]:

١- ما يجاوز مائتي جنيه مما لم يؤدى من الضريبة الواجبة الأداء حتى لو صدر قرار بتقسيطها، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لانتهاء الأجل المحدد لتقديم هذا البيان الضريبي.

٢- ما لم يتم توريده من الضرائب أو المبالغ التي ينص القانون على حجزها من المنبع أو تحصيلها وتوريدها للخزانة العامة، وذلك اعتباراً من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد طبقاً لأحكام هذا القانون.

و يحسب مقابل التأخير المشار إليه على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من كانون الأول السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢%، مع استبعاد كسور الشهر والجنيه. ولا يترتب على التظلم أو الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.

---

[١] المادة (١٠٧) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة (١١٠) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

وإذا قامت الإدارة الضريبية بتعديل البيان الضريبي للمكلف بعد مضي السنوات الثلاث الأولى من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديمه، لا يجوز لها حساب مقابل التأخير عن الفترة التالية لانتهاء مدة السنوات الثلاث المشار إليها وحتى تاريخ إخطار المكلف بهذا التعديل، ويجدد حساب مقابل التأخير بعد هذا الإخطار، وفي حالة الطعن بقرار الإدارة و تعديل البيان يجب إعادة حساب مقابل التأخير المستحق طبقاً لما يتم الاتفاق عليه بين المكلف والمصلحة أو طبقاً لما يكشف عنه قرار لجنة الطعن أو حكم المحكمة من تحديد للضريبة واجبة الأداء.

ويعفى المكلف من أداء (٣٠%) من مقابل التأخير عن الضريبة غير المسددة التي تستحق بناء على الاتفاق الذي يجرى مع المصلحة قبل صدور قرار لجنة الطعن، بشرط أداء المكلف الضريبة المستحقة عليه.

و- العقوبات في قانون الضريبة الموحدة:

أ- يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد بياناً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط المكلف.

- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر، وفي حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معا[١].

ب-يعاقب كل مكلف تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ويعتبر المكلف متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

- تقديم البيان الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.

---

[١] المادة (١٣٢) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

– تقديم البيان الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.

– الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة.

– اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

– إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

وفي حالة التكرار يحكم بالحبس والغرامة معاً ، وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة[١].

ج– يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز عشرين ألف جنيه كل من ارتكب أي من الأفعال الآتية:

– الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.

– الامتناع عن تقديم البيان الضريبي.

–عدم إصدار أو تسليم الفاتورة المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من المادة (٧٨) من قانون الضريبة الموحدة.

وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في الفقرة السابقة في حالة التكرار نتيجة ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات[٢].

ولا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أي أجراء من إجراءات التحقيق إلا بناءً على طلب كتابي من الوزير[٣] .

وقد أجاز قانون الضريبة الموحدة للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء الآتي[٤]:

---

[١] المادة (١٣٣) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٢] المادة (١٣٥) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٣] المادة (١٣٧) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

[٤] المادة (١٣٨) من قانون الضريبة الموحدة بمصر رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥.

– المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (١٣٥) من قانون الضريبة الموحدة المصري بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة آلاف جنيه، عدا حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، فيكون التعويض بنسبة (١٢.٥%) من المبالغ التي لم يتم استقطاعها أو خصمها أو تحصيلها أو توريدها، ويكون التعويض في حالة مخالفة حكم المادة (٩٦) فقرة (١) مبلغ عشرين ألف جنيه.

– المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين (١٣٣ و١٣٤) من قانون الضريبة الموحدة بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ.

– تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة (١٣٢) من هذا القانون.

ويترتب على هذه المصالحة انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.

ومن خلال استعراضنا لنظام الضريبة الموحدة في مصر وتطور هذا النظام يعتقد الباحث أن تطبيق الضريبة الموحدة في هذا البلد كان ناتجاً عن حتمية وضرورة تطوير النظام الضريبي، ومن خلال تحقيق مقومات نجاح هذا النظام وذلك بالانتقال بالنظام الضريبي في مصر بشكل تدريجي من نظام الضرائب النوعية إلى الأخذ بنظام الضريبة المختلط ثم الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة مع مراعاة كافة العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية المؤثرة بغية تحقيق هذا الانتقال بشكل صحيح و سليم والارتقاء بالضريبة على الدخل، من نظام ضريبي جامد و معقد ، إلى نظام الضريبة الموحدة محققة بذلك المزيد من العدالة الاجتماعية ، بدءاً من صدور القانون(١٨٧) لعام (١٩٩٣) المتضمن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، و الذي تبين خلال مراحل التطبيق العملي أنه لم يكن تطبيقاً كاملاً لنظام الضريبة الموحدة ، وكان بمثابة تمهيد لتطبيق متكامل للضريبة الموحدة و قد أطلق على هذا النظام بأنه نظام شبه الضريبة الموحدة ، وذلك لما تضمنه من استثناءات في تضيق نظام الضريبة الموحدة، وسعياً من المشرع الضريبي في مصر لتلافي عيوب النظام السابق جاءت مرحلة القانون رقم (٩١) لعام ٢٠٠٥ ، ليحل محل القانون السابق كنتيجة لإيمان الدولة بأهمية

الدور الذي تلعبه الضريبة في تحقيق التنمية والرفاهية الاقتصادية في المجتمع ، والعمل على علاج التشوهات والنقص الحاصل في القانون السابق، لتحقيق غاية أساسية في الوصول إلى نظام الضريبة الموحدة بشكل مثالي ومتكامل.

وذلك بخلاف النظام الضريبي في سورية الذي بقي معتمداً على الأخذ بنظام الضرائب النوعية، حيث سنتناول في الفصل الثاني من هذا الباب مدى ملائمة نظام الضريبة الموحدة للتطبيق في سورية من خلال استعراض واقع النظام الضريبي في سورية ومراحل تطوره بيان مدى امكانية الانتقال بهذا النظام الضريبي لتطبيق نظام الضريبة الموحدة من خلال الحديث عن دواعي الانتقال له ومتطلبات تطبيقه في سورية كضرورة حتمية لتطور الأنظمة الضريبية.

الفصل الثاني

مدى ملائمة نظام الضريبة الموحدة للتطبيق في سورية

تلجأ كل دولة إلى اختيار النظام الضريبي الملائم لظروفها الاقتصادية والاجتماعية، حيث يعتمد النظام الضريبي المطبق في سورية حالياً على الضرائب النوعية ، وهو يتكون من مجموعة من الالتزامات الضريبية التي تقتطعها الدولة دون تشكيل أي بنية متماسكة تجمع بين عناصرها و وحدة الهدف فيها، ويعود السبب في ذلك إلى أن النظام الضريبي في سورية كان نتاج العديد من القوانين والعصور السياسية المختلفة، الأمر الذي أدى إلى اختلاف طرق التطبيق والإجراءات وتحصيل الضرائب في هذا النظام الضريبي ، ومن ثم فإن هذا النظام أصبح جامداً و هرماً لعدم مواكبته التطور الطبيعي للتشريع الضريبي، لذلك فإنه من الضروري لبيان مدى ملائمة نظام الضريبة الموحدة للتطبيق في سورية دراسة واقع هذا النظام الضريبي المطبق حالياً في سورية ، والمراحل التي مر بها ، وأوجه القصور التي تعتريه على الصعيد التشريعي والعملي، وهو ما سنتناوله في المبحث الأول من هذا الفصل، ثم سننتقل في المبحث الثاني لبيان مدى ملائمة نظام الضريبة الموحدة للتطبيق في سورية ، و ذلك من خلال التحدث عن دواعي الانتقال لنظام الضريبة الموحدة ، وبيان المقومات التي يتطلب توافرها للنجاح بتطبيق الضريبة الموحدة في سورية ، مع استعراض محاولات المشرع السوري لتمهيد الطريق لتطبيق الضريبة الموحدة من خلال صدور القانون رقم (١٣٠) لعام (١٩٦١) المتضمن الضريبة على الإيراد العام ، ومشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل المقترح من قبل وزارة المالية في الثمانينات في المبحث الثاني وذلك وفق الآتي:

المبحث الأول: واقع النظام الضريبي في سورية ونواحي القصور فيه.

المبحث الثاني: مقومات تطبيق نظام الضريبة الموحدة في سورية.

المبحث الأول

واقع النظام الضريبي في سورية ونواحي القصور فيه

تقوم كل دولة باختيار النظام الضريبي الملائم لظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، الأمر الذي دفع بعض الدول للاستمرار في تطبيق نظام الضرائب النوعية كما هو الحال في سورية حالياً، حيث تفرض ضريبة مستقلة على كل نوع من أنواع الدخول سواء كان مصدره العمل أو رأس المال أو العمل ورأس المال معاً، بينما ذهبت بعض الدول باتجاه استكمال نظام الضرائب النوعية بإضافة ضريبة تكميلية على الدخل العام لتصبح أمام نظام ضريبي أكثر تطوراً وهو نظام الضريبة التكميلي " المختلط "، بينما اتجهت الدول الأكثر تقدماً إلى تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل، حيث يستوعب وعاء الضريبة في هذا النظام كافة الدخول لكل مكلف مهما تنوعت مصادره، وباعتبار أن نظام الضريبة الموحدة هو التطور الطبيعي للضريبة على الدخل، ولكون النظام الضريبي المتبع في سورية هو نظام الضرائب النوعية الذي لم يعد يتماشى مع التطور في التشريعات الضريبية المعاصرة بالإضافة لما له من أثر سلبي في تحقيق الإصلاح الضريبي المنشود كونه نظام جامد ومعقد لذلك كان لا بد لمواكبة التطور الضريبي الحاصل في النظم الضريبية لدى الدول المتقدمة من خلال تغيير هذا النظام والانتقال إلى نظام ضريبي أكثر ملائمة وتطور، وحيث أن تحقيق هذه الغاية لا يمكن إلا من خلال الانتقال لنظام الضريبة الموحدة على الدخل، وكان الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل لا يقتصر على وضع نصوص تشريعية فقط، حيث أنه لا بد لتطبيق هذا النظام من توفير المتطلبات والمقومات اللازمة لنجاحه حتى يصبح التشريع الضريبي الناظم للضريبة الموحدة قابلاً للتطبيق على الواقع في الدول التي تسعى لاعتماده، لذلك سنستعرض في المطلب الأول من هذا المبحث المراحل التي مر به النظام الضريبي السوري، ثم سننتقل لبيان نواحي القصور في النظام الضريبي في سورية على الصعيد التشريعي والعملي في المطلب الثاني.

المطلب الأول

مراحل تطور النظام الضريبي في سورية

مرَ النظام الضريبي في سورية بعدد من المراحل خضع خلالها للعديد من التعديلات و التغيرات ، و يمكن لنا استعراض هذا المراحل من خلال التمييز بين وجود مرحلتين مرت بهما الضريبة على الدخل في سورية، وتتمثل المرحلة الأولى من خلال بيان حال الضريبة على الدخل في سورية قبل صدور القانون رقم (٢٤) لعام (٢٠٠٣) وهو ما سنبينه في الفرع الأول من هذا المطلب ، ثم سننتقل لبيان واقع الضريبة على الدخل في سورية بعد صدور القانون (٢٤) لعام (٢٠٠٣) في الفرع الثاني و ذلك على النحو الآتي:

الفرع الأول

الضريبة على الدخل قبل صدور القانون (٢٤) لعام (٢٠٠٣)

قبل صدور قانون ضريبة الدخل في سورية (٢٤) لعام (٢٠٠٣) مر النظام الضريبي بعدد من المحطات تضمنت تعديلاً جوهرياً في واقع الضريبة على الدخل في سورية ، و فيما يلي سنبين هذه المحطات من خلال استعراضها على خمس مراحل وفق التطور الزمني و التشريعي الناظم لهذه المراحل وهي[١]:

أولاً- النظام الضريبي ما بين عامي (١٩٤٠) و حتى العام (١٩٤٥) :

كانت نقطة الانطلاق في تاريخ نظام الضرائب السوري عام ١٩٤٠ ، أي بعد اندلاع الحرب العالمية الثانية وبعد أن أخذت الأسعار في التضخم، وأخذ مقدار النقد المتداول في الازدياد، وشعور الحكومة آنذاك أنه ألقي على عاتقها واجبات عديدة نتيجة للحصار الاقتصادي، وقد غلبت على التعديلات الحاصلة في هذه المرحلة رغبة المشرع الضريبي في زيادة الموارد العامة دون اهتمام جدي بجعل الضريبة متناسبة مع مقدرة المكلف[٢].

---

[١] د. يوسف شباط ، المالية العامة والتشريع المالي، دمشق ، ٢٠٠٩، ص ١٩٠ وما بعدها.

[٢] لم تكن العدالة في توزيع الأعباء المالية إلا مقصداً أخيراً من مقاصد المشرع في تلك الفترة ودليل ذلك :

اقتصرت ضريبة الدخل على بعض فروع الدخل / الدخل الصناعي والتجاري وكسب العمل / حتى عام ١٩٤٤ ، حيث تناول التطور الضريبة العقارية فقط.

إن الحد الأدنى المقبول إعفاؤه بالنسبة للدخل الصناعي والتجاري /١٥٠٠/ بينما لم يتجاوز هذا الحد بالنسبة لكسب العمل /٦٠٠/ ليرة سنوياً.

فقد شعرت الحكومة في هذه المرحلة نتيجة قيامها بالواجبات الجديدة أن حصيلة الضرائب لم تعد تكفي لسد نفقات الدولة، لذا قوي الاتجاه نحو زيادة ورادات الدولة بواسطة فرض ضرائب جديدة وبنسب جديدة ، فكان نظام الضرائب قبل (١٩٤٠) يشمل على نوعين من الضرائب ، وهي الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وتشمل الضرائب المباشرة ضريبة الأراضي وتفرض على أصحاب الأراضي الزراعية على أساس القيم المخمنة بنسب ثابتة، وضريبة الأعشار، التي كانت تطرح على مستثمر الأراضي الزراعية، وضريبة التمتع التي كانت تطرح على أصحاب الحرف والمهن التجارية والصناعية وغير التجارية على أساس قيمة الإيراد أو الإيجار غير الصافي، وضريبة المواشي كانت تطرح على أصحاب بعض أنواع المواشي.

وفي هذه المرحلة لم تكن تبنى الضرائب على تقدير صحيح لدخل المكلفين، بل كانت تبنى على ظواهر الدخل في أغلب الحالات ، أو على أساس مبلغ مقطوع في حالات أخرى، كما أن الضرائب المذكورة لم تلحظ مقدرة المكلف المالية من حيث أنها كانت تطرح بنسب ثابتة وعلى أساس تناول منابع الإيراد افرادياً، كما يتضح من الأسباب الموجبة لموازنة عام (١٩٤٠) و التي جاء فيها :" أنه لدى دراسة الموارد الاعتيادية ظهر أن زيادتها بقصد تغطية النفقات الاضافية الواردة في الموازنة والتي لم يبق مجال لتخفيضها عن الحدود التي وضعت لها أضحى أمر متعذر، إذا ما بقيت أسس الجباية على ماهي عليه، ولذلك تضمن قانون الموازنة زيادة بعض الرسوم..."

و تأسياً على ذلك أعدت الحكومة في ذلك الوقت مرسوماً تشريعياً من شأنه تخفيض الضرائب المباشرة على المكلفين، ويلاحظ من الأسباب الموجبة لصدور المرسوم التشريعي السالف الذكر و الذي صدر برقم (٥٩) تاريخ ١٨/٤/١٩٤٠أمرين:

– أن نفقات الدولة بدأت تتزايد بشكل كبير بحيث لم تعد وارداتها تكفي لسد هذه النفقات .

– أن ثمة صعوبات تقوم في وجه المشرع بفرض الضرائب المباشرة وتحصيلها، وهذه الصعوبات تعد من الأمور المهمة التي يعتد بها في اصلاح أنظمة الضرائب ألا وهي تدني الوعي الضريبي لدى المكلفين.

ولم يمضي عامان على صدور هذا المرسوم حتى صدر المرسوم التشريعي رقم ٤٤/أ ش في ١٩٤٢/٦/٩ الذي ألغى نهائياً ضريبة الأعشار وضريبة الأراضي، وعدل ضريبة الانتاج الزراعي ، وأحدث في نفس الوقت ضريبة على الدخل تتناول:

١- أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٢- الرواتب والأجور.

٣- ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة.

وقد ألغى في نفس الوقت ضريبة التمتع التي كانت تتناول الرواتب والأجور ، كما ألغى ضريبة التمتع على الشركات الكبرى، واستعاض عنها بضريبة على مجموع الأرقام بنسبة ٠٠٢% (اثنان بالألف).

وقد أُكمل هذا المرسوم بالمرسومين التشريعيين رقم (١٥٣) تاريخ ١٩٤٢/٦/٢١ و المرسوم رقم (٣٨) تاريخ ١٩٤٣/٦/٢١ ، و بموجب هذين المرسومين أصبحت ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية تتناول كبار المكلفين كالشركات وتجار الاستيراد والصيارفة وباعة الجملة والوسطاء والمعامل والمصانع، وكل مكلف يتجاوز رقم أعماله (١٠٠,٠٠٠) ليرة سورية، ويكلف هؤلاء بالضريبة على أساس ربحهم الصافي الوارد في قيودهم الحسابية المنتظمة، أما باقي المكلفين فتطرح الضريبة على أساس التكليف المقطوع بتطبيق معدل معين بحسب المهن على رقم أعمالهم السنوي، وقد كانت ضريبة الدخل بفروعها الثلاث صورة قريبة الشبه من ضرائب الدخل المماثلة التي كانت مطبقة في فرنسا قبل عام (١٩٤٢)، وكان هدف المشرع من هذه التعديلات الوصول إلى الأرباح الكبيرة و الثراء المفاجئ الحادث في الأوساط التجارية والصناعية، ولم تكن العدالة في توزيع الأعباء العامة إلا مقصداً من مقاصده بدليل:

١- أن ضريبة الدخل اقتصرت على بعض فروعه(الدخل الصناعي والتجاري وكسب العمل).

٢- أن الحد الأدنى المقبول اعفاءه بالنسبة للدخل التجاري والصناعي كان (١٥٠٠) ليرة سنوياً، بينما لم يتجاوز هذا الحد بالنسبة لكسب العمل (٦٠٠) ليرة سورية سنوياً.

أما في عام (١٩٤٤) فقد تناول التطور الضريبة العقارية ، فنص قانون الموازنة لتلك السنة على فرض ضريبة على العقارات المبنية والعرصات على أساس بدل الايجار السنوي، ومن الجدير بالذكر أن التغيير الحاصل في هذا العام لم يشمل العقارات المتخذة سكناً لأصحابها، وكان قصد المشرع هو مراعاة أصحاب العقارات الذين اتخذوها سكناً لهم بعدم فرض ضريبة جديدة عليهم[١].

ثانياً- النظام الضريبي ما بين عامي (١٩٤٥) و حتى عام (١٩٤٩):

تميزت هذه المرحلة بظهور الرغبة الملحة في الحصول على موارد جديدة بأي شكل كان لتغطية الأعباء الزائدة عن تضخم الجهاز الحكومي وحرب فلسطين، دون النظر لمطابقة التشريع لروح العصر وللاتجاهات النظرية.

ففي عام (١٩٤٥) تركزت الضريبة العقارية بالقانون رقم (١٧٨) الصادر في ١٩٤٥/٥/٢٦، الذي ثبّتت التفريق بين العقارات المؤجرة ، والعقارات المتخذة سكناً لأصحابها ، فعامل الثانية معاملة أفضل من الأولى، ويبدو أن المشرع شعر بقسوة ضريبة الرواتب والأجور، إذا ما قورنت بضريبة الأرباح التجارية والصناعية، فعاد و رفع الحد الأدنى المعفى من الضريبة بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور وجعله (١٢٠٠) ل.س بدلاً من (٦٠٠)ل.س.

أما في عام (١٩٤٦) ثبّت المشرع التعديل الجاري على معدلات الضريبة بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية وغير التجارية وأرباح المهن.

كما عدل عن الأسلوب السابق في تكليف الشركات التجارية، وهو الأسلوب المبني على أساس طرح الضريبة على مجموع أرباح الشركات مع ملاحظة اعفاء حد أدنى يختلف حسب نوع الشركة حيث يظهر بشكل واضح أن قصد المشرع من هذا التعديل هو التخفيف عن كاهل بعض الشركات للتخفيف من وطأة تصاعدية الضريبة.

---

[١] د . عصام بشور وآخرون ، التشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق، ٢٠٠٠، ص١٥٩.

أما في عام (١٩٤٧) أعفيت تعويضات التسريح لموظفي الدولة ومستخدميها من هذه الضريبة أيضاً، واستمر الوضع في الضرائب المباشرة على هذا الشكل دون أن يطرأ عليه أي تعديل حتى عام (١٩٤٩) وكان القصد من هذه التعديلات الميل نحو تحقيق عدالة أكثر[١].

ثالثاً- النظام الضريبي ما بين عامي (١٩٤٩) و حتى العام (١٩٦٣):

تميزت هذه المرحلة بظهور بعض الوضوح في اتجاهات المشرع الضريبي ، فظهرت محاولات متتالية لتكريس مبدأ شخصية الضريبة على عدد من الضرائب الجزئية (النوعية) حيث تبلورت بعض هذه الضرائب الجزئية، واتخذ لها طابعاً خاصاً مستقلاً.

وفي هذه المرحلة صدر المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩[٢]، المتضمن نظام ضريبة الدخل، ونص في المادة الأولى منه على مجموعة من الضرائب النوعية حيث جاء فيه: تطرح ضريبة على الدخل تتناول:

- الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.
- الرواتب والأجور.
- ريع رؤوس الأموال المتداولة [٣].

وبموجب هذا القانون أعيدت صياغة نصوص ضريبة الدخل ضمن اطار جديد أقرب للواقعية، و تميزت النصوص الواردة فيه بالنقاط التالية:

١- توسيع مطرح التكليف على أساس الربح الحقيقي بالنسبة للضريبة على أرباح المهن التجارية والصناعية وغير التجارية ، وذلك بتخفيض رقم الأعمال السنوي الذي إن بلغه المكلف يصبح خاضعاً لضريبة الأرباح من (١٠٠,٠٠٠) ل.س إلى (٥٠٠,٠٠٠) ل.س.

---

[١] بشور وآخرون، ٢٠٠٠، ص١٦٤.

[٢] نشر هذا المرسوم في العدد /٢٨/ تاريخ ٢/ ٦/ ١٩٤٩ في الجريدة الرسمية، ص ١٥٥٩ .

[٣] وجاء التعليق على هذه المادة بأن كل ضريبة من الضرائب المنوه بها في هذه المادة مستقلة تمام الاستقلال عن الضرائب الفرعية الأخرى . وعليه إذا جنى المكلف ربحين من مصدرين مختلفين يخضع كل منهما لضريبة فرعية معينة ، فإن هذا المكلف يلاحق بالضريبة المترتبة على كل من هذين الربحين على حدة .المرسوم التشريعي رقم /٨٥/ تاريخ ١٩٤٩/٥/٢١، ص١١.

٢- حصر التكليف على أساس الربح الحقيقي، بكبار المكلفين القادرين على مسك دفاتر حساب منتظمة فقط، وكان قصد المشرع من تعديل هذه النقطة هو صعوبة الوقوف على الربح الحقيقي لصغار المكلفين غير القادرين على مسك دفاتر حساب منتظمة.

٣- إلغاء طريقة التكليف المقطوع بالنسبة لبقية المكلفين وتكليف الأشخاص غير الخاضعين حكماً لضريبة الأرباح أو الذين لا يبلغ رقم أعمالهم السنوي (٥٠,٠٠٠) ل.س بضريبة قدرها ٥% من ضريبة التمتع باسم ضريبة الدخل المقطوعة وذلك باستثناء صغار المكلفين، وكان قصد المشرع من إلغاء طريقة التكليف المقطوع هو عدم عدالة هذه الضريبة.

٤- العودة في تكليف شركات الأموال إلى اعتبارها وحدة مستقلة ، مع قبول حد أدنى معفى بالنسبة للشركاء في شركات التوصية المساهمة وشركات التضامن، وتخفيض ٢٥% من الضريبة للشركات المساهمة وقد بلغ الحد الأدنى المعفى بالنسبة لكل شريك في شركات التضامن والتوصية (٣٠٠٠) ل.س ، بشرط ألا يتجاوز الاعفاء من كل الشركاء (٩٠٠٠) ل.س، وقد ضوعف هذا الإعفاء على الإعفاء المطبق سابقاً، وكان قصد المشرع من ذلك التخفيف عن كاهل هذه الشركات.

٥- تعديل أصول التكليف بالنسبة للمقيمين خارج سورية عن المبالغ التي تؤدى لهم، فبعد أن كانت الضريبة تتناول المبلغ الصافي المدفوع بعد تنزيل ٢٥% منه بمعدل وحيد قدره ٨% ، فرَق التشريع الجديد في كون المبلغ المدفوع لقاء خدمة أو عبارة عن مواد و أرباح.

٦- أما بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور ، فقد وسع التعديل الجديد من مطرح الضريبة ، وجعله يتناول كل من يتقاضى راتباً أو أجراً أو تعويضاً سواء أكان مقيماً في سورية أم لم يكن، كما أخضع للضريبة المبالغ التي يتناولها أصحاب المهن الحرة من عقود لها صفة الاستقرار.

أما في عام (١٩٥٢) فقد توجت التطورات السابقة بتشريعات حملت اتجاهاً واضحاً في التشريع الضريبي لجهة زيادة معدلات الضريبة تصاعداً ، ولم يقصر المشرع التصاعدية على ضريبة العقارات فقط ، بل امتدت إلى ضريبة العرصات أيضاً.

أما بالنسبة لضريبة الأرباح فقد تميز هذا العام بصدور تشريعين ، الأول أضاف إلى المكلفين المعفيين من هذه الضريبة، الأشخاص الطبيعيين و الاعتباريين الذين يتعاطون النقل الجوي والبري، أما التشريع الثاني فأدخل عنصراً جديداً من عناصر شخصية الضريبة وهو الأعباء العائلية لجعل هذه الضريبة أكثر عدالة من السابق.

وفي هذه المرحلة طبقت ضريبة الدخل المقطوع في سورية، ونص عليها بمقتضى قانون ضريبة الدخل المقطوع رقم /١١٢/ لعام (١٩٥٨) ، مستندة للمبادئ العامة التي نص عليها المرسوم رقم (٨٥) لعام (١٩٤٩) المتضمن أحكام ضريبة الدخل.

أما في عام (١٩٦١) فقد صدر قانون تناول الضريبة العامة على الايرادات، وأهم ما جاء في هذا القانون هو ما نصت عليه المادة السابعة منه بتعديلها معدل الضريبة الواردة بالمادة (١٦) من المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام (١٩٤٩).

وكذلك تناولت المادة الثامنة منه تعديل معدل الضريبة الواردة في المادة (١٩) من القانون رقم (١٧٨) لسنة (١٩٤٩)، حينما شعر المشرع أن المعدلات السابقة لم تعد تتناسب وحاجته إلى المال ولم تتناسب كذلك وأغراض فرض الضريبة الأخرى[١].

وكان هذا القانون بمثابة المحاولة الأولى لتمهيد الطريق للانتقال لنظام الضريبة الموحدة، لكن لم يكتب لها النجاح حيث أن هذا القانون لم يطبق وألغي فيما بعد ، وسنتناول هذه المحاولة للانتقال بالنظام الضريبي السوري نحو الضريبة الموحدة في بحثنا بشيء من التفصيل لاحقاً.

رابعاً- النظام الضريبي ما بين عامي (١٩٦٣) و حتى العام (١٩٩١):

في هذه المرحلة أخذت سورية مكانها الطبيعي بعد ثورة الثامن من آذار، وتجسد ذلك عملياً بعد قيام الحركة التصحيحية في عام (١٩٧٠)، وانتهجت بذلك سياسة تطوير التشريعات الضريبية بما ينسجم مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي حدثت في القطر.

---

[١] بشور وآخرون ، ٢٠٠٠، ص١٦٦.

وفي هذه المرحلة صدر المرسوم التشريعي رقم (٢١) تاريخ ١٩٦٩/١/١٨ ، الذي أجاز لوزير المالية بقرار منه وبناء على اقتراح الماليات المختصة ، اخراج بعض المهن الخاضعة للتكليف بالضريبة على الأرباح المقدرة أو بعض مكلفيها وإدخالهم في عداد المكلفين بضريبة الدخل المقطوع، إذا تبين – حسب طبيعة أعمالهم– عدم الجدوى أو الصعوبة في مسكهم القيود الحسابية المطلوبة، ويحدد القرار سريان هذا الإخراج.

ومن خلال ما ذكر ، نرى أن المشرع قد خطى خطوة كبيرة إلى الوراء حين سمح لوزير المالية أن يخرج بعض المهن الخاضعة للتكليف بالضريبة على الأرباح أو بعض مكلفيها ، وإدخالهم في عداد المكلفين بضريبة الدخل المقطوع، فالمكلف بالضريبة على الأرباح المقدرة سوف تزداد الضريبة عليه تبعاً لازدياد أرباحه المقدرة من لجان التخمين أو التقدير، وبذلك تتناسب الضريبة تناسباً طردياً مع أرباحه، فكلما زادت هذه الأرباح ارتفعت هذه الضريبة تبعاً لها والعكس بالعكس، أما ضريبة الدخل المقطوع فإنها تفرض بشكل ثابت ، وليس لزيادة الأرباح أو انخفاضها أي علاقة، ولم يكن المشرع موفقاً بهذا الأمر من حيث أن هذه الضريبة أضحت بعيدة كل البعد عن العدالة، فهي تفرض بنفس النسبة والمقدار على من حقق أرباحاً وعلى من لم يحقق أي ربح، وبالتالي فهي بعيدة عن غايتها الرئيسية وهي الحد من التفاوت بين الطبقات، بالإضافة إلى ذلك فهي ضئيلة التحصيل، ويظهر من اصدار المرسوم التشريعي السالف الذكر أن الإدارة الضريبية في ذلك الوقت كانت غير كفوءة لعدم مقدرتها على تقدير دخل المكلف بشكل صحيح وقريب للواقع[١].

خامساً– النظام الضريبي ما بين عامي (١٩٩١) و حتى العام (٢٠٠٣):

بدأت هذه المرحلة بصدور القانون رقم (٢٠) لعام (١٩٩١) ، والذي أبقى على نظام الضرائب النوعية، وتضمن تعديل النسب والشرائح لضريبة الدخل، حيث عدلت القوانين الضريبية بشكل جذري ، وذلك من خلال تخفيض الشرائح التصاعدية على الدخل ، بما فيها رسوم الإدارة المحلية بهدف تشجيع الاستثمار الأجنبي، ومنح إعفاء للأفكار العلمية وحسم ١٥% للمهن العلمية، والفصل بين الأشخاص وشركات الأموال والأشخاص، واعتماد البيان الضريبي من قبل محاسب قانوني ، و كان ذلك بهدف الانتقال من اسلوب التدقيق الشامل إلى اسلوب التدقيق الانتقائي لمعالجة التراكم الضريبي وتجنب الوقوع به مستقبلاً، و استمر الحال الضريبي في

[١] بشور وآخرون ، ٢٠٠٠، ص١٧٢.

سورية على ما هو عليه في هذه المرحلة حتى صدور قانون الضريبة على الدخل رقم (٢٤) لعام (٢٠٠٣)، و هو ما سنتناوله في الفرع الثاني من هذا المطلب.

الفرع الثاني

الضريبة على الدخل بعد صدور القانون (٢٤) لعام (٢٠٠٣)

من أجل تلافي العيوب و الثغرات التي عانت منها سورية في الضرائب على الدخل ، و من أجل تأمين التوافق بين النظام الضريبي السوري و متطلبات الإصلاح الاقتصادي ، و من أجل توفير العدالة الضريبية و الشفافية و الوضوح صدر قانون الضريبة على الدخل في سورية رقم (٢٤) لعام (٢٠٠٣)[١]، و سنستعرض في هذا الفرع حال النظام الضريبي في سورية في ظل هذا القانون و التعديلات التي طرأت عليه وفق الآتي :

أولاً- النظام الضريبي في ظل القانون رقم (٢٤) لعام (٢٠٠٣):

بصدور القانون رقم (٢٤) لعام (٢٠٠٣) يتضح أن المشرع الضريبي السوري استمر بالأخذ بنظام الضرائب النوعية التي أقرها المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام (١٩٤٩)، حيث نص قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام (٢٠٠٣) على ما يلي:

تطرح ضريبة على الدخل تتناول[٢]:

أ- الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

ب- المبالغ التي تدفع لأشخاص طبيعيين أو اعتباريين غير مقيمين تعويضاً عن خدمات أدوها ضمن الجمهورية العربية السورية.

ج- الرواتب والأجور.

د- ريع رؤوس الأموال المتداولة.

وهذه الضرائب مختلفة فيما بينها من حيث قواعد فرضها الفنية ، وذلك من أجل تحقيق العدالة الضريبية بين أنواع الدخول بحسب مصدرها وطبيعتها، ففرضها المشرع بمعدلات مرتفعة على ضريبة الأرباح

---

[١] د. محمد خير العكام ، الضرائب على الدخل و نظمها ،الموسوعة القانونية المتخصصة ، المجلد الرابع ، ٢٠١٠،ص٥٤١.

[٢] المادة الأولى من قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

التجارية والصناعية، وبمعدلات منخفضة على ضريبة الرواتب والأجور، وبمعدل نسبي على ضريبة رؤوس الأموال المنقولة.

و يعد هذا القانون نقلة نوعية في مسيرة تطور التشريعات الضريبية في سورية للأسباب التالية[١]:

١- بالنسبة إلى تشجيع الاستثمار و جذب الاستثمارات الخارجية : من أجل تحقيق هذا الهدف قام المشرع الضريبي بتخفيض معدلات الضريبة على الأرباح الفردية ، و توسيع الشرائح المفروضة عليها تلك المعدلات .

٢- بالنسبة إلى تحقيق الشفافية و الوضوح و تبسيط الإجراءات و تكلفة التحصيل : بدا القانون متناقضاً في هذه الناحية ، حيث كان أكثر شفافية و وضوحاً في بعض القواعد الفنية الجديدة التي فرضها على بعض الأنشطة ، كالضريبة على العقارات ، و الضريبة على المتعاقدين مع جهات القطاع العام و المشترك و التعاوني ، و كان أكثر غموضاً و تعقيداً عندما نقل بعض الأنشطة من فرض الضريبة عليهم بأسلوب الأرباح الحقيقية إلى أسلوب الدخل المقطوع ، كما هو الحال في الأنشطة العلمية و في المهن الحرة ، و بعد أن أعطى لمراقب الدخل اليد الطولى في تقدير هذا الدخل ، عبر معايير يضعها وزير المالية لكل مهنة دون مشاركة فاعلة من النقابات المعنية في هذا المجال .

أما بالنسبة إلى تبسيط الإجراءات و توحيدها ، فقد أصبحت إجراءات تحقق الضريبة و جبايتها أكثر تنوعاً مما كانت عليه سابقاً.

كما صدر في هذه المرحلة القانون رقم (٢٥) لعام (٢٠٠٣) المتضمن مكافحة التهرب الضريبي ليكون مكملاً لقانون ضريبة الدخل الصادر بالقانون رقم (٢٤) لعام (٢٠٠٣).

ثانياً- النظام الضريبي في ضوء تعديلات قانون ضريبة الدخل :

تتمثل أهم هذه التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام (٢٠٠٣) بصدور القوانين و المراسيم التالية :

[١] للمزيد من التفصيل راجع : العكام ،٢٠١٠، ص ٥٤١ و ما بعدها .

- القانون رقم (٦٠) لعام (٢٠٠٤) : و بموجبه أُخضع الشخاص الطبيعيين و الاعتباريين السوريين ومن في حكمهم لضريبة الدخل على أعمال التعهدات و المقاولات و الخدمات و التوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام و المشترك و التعاوني السورية و الشركات الأجنبية لضريبة دخل الرباح و ضريبة الرواتب و الأجور بنسبة مقطوعة من قيمة تلك التعهدات [١].
- القانون رقم (٤١) لعام (٢٠٠٥) المعدل بالمرسوم رقم (٥٢) لعام (٢٠٠٦) : غيَر المشرع بموجب هذا القانون من أسس تكليف ضريبة الأرباح الحقيقية الناتجة من تجارة العقارات ، حيث فرض على هذه الأرباح ضريبة مقطوعة نسبية على أساس القيمة التخمينية للعقارات من أجل فرض ضريبة ريع العقارات و العرصات و ليس القيمة الحقيقية لها ، بينما فرض المرسوم التشريعي رقم (٥٢) لعام (٢٠٠٦) ضريبة على الدخل الناتج من إيجار العقارات السكنية بمعدل نسبي من بدل الإيجار المسمى في عقود الإيجار بعد أن كانت تفرض عليها ضريبة أرباح حقيقية بمعدلات تصاعدية[٢]، وكان أخر هذه التعديلات قانون ضريبة البيوع العقارية رقم (١٥) لعام ٢٠٢١ المتضمن فرض ضريبة على البيوع العقارية في ضوء القيمة الرائجة .
- المرسوم التشريعي رقم (٥١) لعام (٢٠٠٦) : حيث غيَر المشرع بموجب هذا القانون من أسس التكليف بضريبة الدخل لبعض الأنشطة و وضع قواعد فنية جديدة لتحصيل هذه الضريبة و توريدها ، كما هو الحال بالنسبة إلى الضريبة المفروضة على الفنادق و المطاعم الدولية أو ذات الدرجات الممتازة و الأولى و الثانية و منشآت المبيت السياحية و ما يتبع لها، و الملاهي مهما كانت درجتها وفق تصنيف وزارة السياحة ، كما ابتدع هذا المرسوم فكرة كبار المكلفين عندما أحدث قسماً جديداً سماه قسم كبار المكلفين[٣]، الذي ترك لوزير المالية حق وضع المعايير التي يمكن من خلالها اعتبار

[١] للمزيد من التفصيل راجع : العكام ،٢٠١٠، ص ٥٤٢.
[٢] نفس المرجع ، العكام ،٢٠١٠، ص ٥٤٢.
[٣] المادة /١٠/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ .

المكلفين كباراً و فرض على هؤلاء التزام تسجيل أنفسهم لدى هذه الأقسام مقابل إعطائهم بعض الامتيازات عند النظر في اعتراضاتهم و تدقيق حساباتهم [١].

ولكن هذا الاتجاه على الرغم من واقعيته فهو يحمل تمييزاً ضد متوسطي وصغار المكلفين، كما يعتبر إقراراً ضمنياً بأن الادارة الضريبية تهتم باعتراضات كبار المكلفين أكثر من باقي المكلفين، كما يؤدي هذا التقسيم إلى تعقيد إجراءات فرض الضريبة.

- المرسوم التشريعي (١٠) لعام (٢٠١٥): حيث وضع المشرع أسس جديدة للتكليف بضريبة الدخل لبعض الأنشطة، كما وضع قواعد فنية جديدة لتحصل هذه الضريبة وتوريدها.

و بموجب هذا المرسوم قُسم المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل المقطوع لأربع فئات وهي (كبار المكلفين ومتوسطي المكلفين وصغار المكلفين وفئة المهن العلمية)[٢].

ويتضح مما سبق أن النظام الضريبي في سورية مر بعدة مراحل، وكانت هذه المراحل بمثابة تطبيق لنظام الضرائب النوعية، وبالتالي فإن هذه التعديلات لم تحقق التطور الحقيقي لهيكل النظام الضريبي في سورية، لذلك يعتقد الباحث أنه في ضوء هذا الواقع وتماشياً مع التطور الاقتصادي في سورية، كان لا بد من تطوير النظام الضريبي والانتقال به ضمن خطوات ثابتة وتمهيدية لنظام الضريبة الموحدة على الدخل، شأنه في ذلك شأن بقية الدول التي سعت لتطوير نظامها الضريبي، و على بالرغم من صدور كل هذه القوانين والتشريعات الضريبية في سورية ، مازال النظام الضريبي السوري يعتمد على الضرائب النوعية دون توحيد لها، ولم يرقى النظام الضريبي السوري بعد إلى مستوى التطور الاقتصادي السائد في البلاد، ومازال هذا النظام الضريبي جامداً و معقداً و عاجزاً عن تحقيق دوره في التنمية الاقتصادية، وبالتالي أصبحت الحاجة ملحة لإعادة النظر جذرياً في تطوير هيكل وبنية النظام الضريبي السوري ليحقق متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وليحقق ايضاً العدالة المرجوة، وقد ظهرت محاولات للمشرع الضريبي في سورية لتطوير هذا

---

[١] للمزيد من التفصيل راجع :العكام ،٢٠١٠، ص ٥٤٣.

[٢] المادة الأولى من المرسوم رقم /١٠/ لعام ٢٠١٥ قسمت المكلفين بضريبة الدخل المقطوع إلى أربع فئات:
(١. فئة كبار مكلفي ضريبة الدخل المقطوع . ٢. فئة متوسطي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع . ٣. فئة باقي مكلفي ضريبة الدخل المقطوع . ٤. فئة ممارسي المهن العلمية).

النظـام الضـريبي المطبـق حاليـاً فـي سـورية مـن خـلال تمهيـد الطريـق لتطبيـق الضـريبة الموحـدة، وتتمثـل هـذه المحـاولات بصـدور القـانون رقـم (١٣٠) لعـام (١٩٦١) المتضـمن الضـريبة علـى الإيراد العـام ، ومشـروع قـانون الضريبة على مجمل الدخل المقترح من قبل وزارة المالية في الثمانينات وهو ما سنبينه في المطلب الثاني من هذا المبحث .

المطلب الثاني

أوجه القصور في النظام الضريبي في سورية

من خلال استعراضنا للواقع الضريبي في سورية الذي اعتمد في هيكله على نظام الضرائب النوعية على الدخل ، يتبين لنا أن المشرع الضريبي السوري قسَم الإيرادات حسب مصدرها، وأخضع كلاً منها لضريبة نوعية خاصة بها، فأخضع الإيرادات الناجمة عن العمل لضريبة الرواتب والأجور، أما الإيرادات الناجمة عن رأس المال فقد خضعت للضريبة على ريع رؤوس الأموال المتداولة، بينما خضعت الإيرادات الناجمة عن العمل و رأس المال معاً لضريبة الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، وقد فرضت هذه الضريبة في سورية وفق فئتين ، وهما فئة مكلفي الأرباح الحقيقية ، حيث يقوم المكلف بتقديم تصريح عن نتائج أعماله كما هو مبين في دفاتره وقيوده المحاسبية مع إمكانية تدخل الإدارة الضريبية لإجراء التعديلات الضرورية للوصول للربح الحقيقي، وفئة مكلفي الدخل المقطوع، التي يتم فيها تحديد الأرباح بشكل تقديري من قبل الإدارة الضريبية، و بقي النظام الضريبي عبارة عن مجموعة من الالتزامات الضريبية التي تقتطعها الدولة دون تشكيل أي بنية متماسكة تجمع بين عناصرها أو تحقق وحدة الهدف فيها، ويعود السبب في ذلك إلى أن النظام الضريبي في سورية كان نتاج العديد من القوانين والعصور السياسية المختلفة، الأمر الذي أدى إلى اختلاف طرق التطبيق والإجراءات وتحصيل الضرائب في هذا النظام الضريبي ، ومن ثم فإن هذا النظام أصبح جامداً و هرماً لعدم مواكبته التطور الطبيعي للتشريع الضريبي، و أضحى بإمكاننا بيان نواحي القصور في النظام الضريبي السوري، سواء من ناحية التشريع الضريبي في سورية أو من ناحية التطبيق العملي له وهو ما سنبينه على النحو الآتي:

الفرع الأول

نواحي القصور على الصعيد التشريعي

على الرغم من كل التعديلات التي تناولت التشريعات الضريبة في سورية فإن التشريع الضريبي السوري مازال يعاني من قصور تشريعي كبير، و يمكننا استنتاج هذا القصور التشريعي من خلال النقاط التالية[١]:

أولاً- إن النظام الضريبي السوري النافذ حالياً هو عبارة عن مجموعة من الضرائب النوعية الصادرة بصكوك تشريعية قديمة متعددة تناول مطارح متعددة، وهذه الضرائب لها شخصية مستقلة ، تفرض كل منها على نوع من الدخل ، وذلك بتقسيم دخل المكلف إلى فروع مختلفة تبعاً لمصدر الدخل، حيث يتم سريان ضريبة منفصلة متناسبة مع كل فرع من فروع الدخل مما يسمح في التمييز في المعاملة بين فروع الدخل المختلفة، إلا أن هذا الأمر أدى إلى الإفراط في تعدد الضرائب، مما سبب تعقيداً في النظام الضريبي الحالي وأدى إلى غموضه وإرهاق المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء ، وشكل سبباً رئيسياً لعرقلة النشاط الاقتصادي.

ثانياً- على الرغم من التطورات والتغيرات والأحداث الاقتصادية المهمة والحاسمة التي حدثت في هيكل الاقتصاد السوري في الفترة الماضية، إلا أن قانون الضرائب السوري لم يواكب هذه التطورات لتلبية الاحتياجات الأساسية ، ومن ثم لم يساهم بشكل فعال في حل المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها البلاد، فبعض التشريعيات الضريبية المنفذة حالياً تعود إلى ما يزيد على (٤٠-٥٠) عاماً، وبذلك لم تواكب هذه التشريعات التطورات والوقائع الاقتصادية المتجددة رغم التغيرات الجذرية في بنية الاقتصاد الوطني في سورية، والتي تؤكد ضرورة اجراء التعديل والتطوير للنظام الضريبي بما يواكب هذه المتغيرات السياسية والاقتصادية والاجتماعية الحاصلة في البلاد.

ثالثاً- إن الاعفاءات في التشريع الضريبي السوري الحالي واسعة، حيث تتعدد إعفاءات الضرائب المكونة له نظراً لاستقلال مطارح الضريبة المكونة لهذا النظام وهذا الأمر أصبح غير مقبول في الواقع الحالي،كما أن

[١] للمزيد من التفصيل راجع : الشيخ ، ١٩٩٩،ص ٢٦٠.

الاستمرار بمنح الإعفاءات الضريبية الواسعة في التشريعات المعمول بها أثَر سلباً على الإيرادات الضريبية في سورية، وخير مثال على ذلك الاستمرار بإعفاء القطاع الزراعي من الضرائب.[١]

رابعاً- استمرار المحافظة على التشريع الضريبي الحالي من خلال تطبيق نظام الضرائب النوعية سنوات طويلة بالرغم من إجراء بعض التعديلات الجزئية عليه، أثَر في عدم مواكبته لتغيرات الأسعار خلال السنوات الطويلة، مما أدى إلى انخفاض مساهمة الضريبة في النفقات العامة للدولة وبالتالي أصبح نظام الضرائب النوعية قاصراً عن تأمين الموارد اللازمة لتغطية متطلبات الانفاق العام المتزايد للدولة، كما أن التعديلات التي طرأت على التشريع الضريبي السوري لم تكن مدروسة ضمن خطة منسقة متكاملة لتساهم في إصلاح ضريبي منشود من شأنه أن يتماشى ويتلاءم مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حصلت، لذا كان يتوجب وضع خطة شاملة و واضحة للإصلاح الضريبي تنبثق من الأهداف المنوطة بالنظام الضريبي كجزء من النظام الاقتصادي الشامل وبحيث تتناسب مع الإمكانات المتوفرة [٢].

خامساً- عدم الأخذ بمبدأ الضريبة الموحدة التي تقوم على أساس تجميع الدخول النوعية للشخص أو المكلف الطبيعي الواحد، وتكليفيها ككتلة واحدة ، وبصورة تصاعدية مقبولة ، فيشمل التكليف أكبر مجموعة ممكنة من أنواع الدخول النوعية الشخصية معاً، حيث يغيب عن النظام الضريبي السوري أي أثر للسعي لتطبيق الضريبة الموحدة من خلال التمهيد لهذا الانتقال بتطبيق الضريبة العامة على الإيراد كخطوة أساسية للانتقال للضريبة الموحدة سوى القانون (١٣٠) تاريخ ١٩٦١/٧/٢٥[٣] والذي بقي حبراً على ورق حتى الوقت الحاضر.

سادساً- عدم وجود تشريع ضريبي واضح لتكليف القطاع الزراعي، مما نتج عن ذلك بقاء قطاع كبير من الدخل القومي بعيداً عن التكليف الضريبي، على الرغم من أهمية شمول هذا القطاع وسعته، حيث تقضي الأنظمة الأخرى بإخضاع بعض الحاصلات الزراعية عند تمويلها في مؤسسات التمويل إلى ضريبة الإنتاج الزراعي

---

[١] عفيف عبد الكريم صندوق، دور السياسة المالية العامة في تحقيق التوازن الاقتصادي،١٩٩٧، ص١٠١.

[٢] رامي زيدان، النظام الضريبي في سورية ، خصائصه ونواحي القصور فيه ،٢٠٠٢.ص١٢٩.

[٣] نشر في العدد (١٦٦) تاريخ (٢٥) تموز عام ١٩٦١ من الجريدة الرسمية ص ١٠٧٨.

فيتحقق فرضها سواء في حالة الربح أم الخسارة مادام هناك إنتاج يعد مطرحاً في حين لا تخضع الأراضي الزراعية غير المستثمرة لهذه الضريبة[١].

و يتبنى الباحث رأي الدكتورة أحلام الشيخ لجهة أن فرض ضريبة على الدخل الزراعي والحيواني يحقق وفرة في الحصيلة الضريبية وعدالة في التكليف، فتفرض الضريبة حينئذ على صافي الربح الناتج عن الاستثماريين الزراعي والحيواني، إن كل ما سبق ذكره يعطي المسوغات الكافية لإعادة النظر في النظام الضريبي في مجال القطاع الزراعي، حتى يصبح أكثر انسجاماً مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية في سورية، وبناءً عليه لابد من اتباع سياسة ضريبية علمية ومدروسة في مجال تكليف دخل الاستثمار الزراعي مع الحد من التهرب الضريبي في جميع مجالات النشاط الزراعي الإنتاجي والتسويقي[٢].

سابعاً– قصور الحد الأدنى المعفى عن تلبية الحاجات الأساسية للمكلفين بعد حدوث التطورات الاقتصادية والاجتماعية في سورية.

ثامناً– وجود بعض الثغرات القانونية في التشريع الضريبي النافذ ، إضافةً إلى قصور التعليمات التنفيذية في تحديد بعض المطارح الضريبية، ومن بعض ظواهر قصور التشريع الضريبي النافذ عجز وسائله عن الوصول إلى حقيقة بعض النشاطات، ومن ثم عدم القدرة على تكليفها كالمضاربات بالعقارات والسيارات.

تاسعاً– عدم الشمول الأفقي والنوعي للعبء الضريبي العام، وعدم توزيعه بصورة سليمة ، والاستعاضة عنه عند عدم كفاية الموارد الضريبية الأساسية بفرض مجموعة من الرسوم لا تجمعها رابطة نوعية موحدة في منطلقاتها وفي قواعدها الضريبية.

عاشراً– القصور في تنظيم السجل الصناعي والسجل التجاري وسجل الحرفيين، وعدم تعاونها مع الدوائر المالية لتقديم البيانات اللازمة من قبل هذه الجهات للدوائر المالية بهدف حصر فعاليات المكلفين الخاضعين للتكليف الضريبي مما يفسح ذلك مجالاً كبيراً للتهرب الضريبي.

---

[١] د. محمد خالد المهايني، منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية، ١٩٩٤، ص ٢٢٤–ص٢٤٥ مشار إليه: في الشيخ،١٩٩٩،ص٢٦١.

[٢] الشيخ ،١٩٩٩،ص٢٦١.

احدى عشر – عدم النص على فترات زمنية محددة لإنجاز كل مرحلة من مراحل التكليف الضريبي (مرحلة التكليف المؤقت– لجان الفرض– مرحلة الدوائر المالية – مرحلة لجان إعادة النظر) ، وكذلك (مراحل اللجان البدائية– اللجان الاستئنافية) ، مما أسهم ذلك في التراكم الضريبي مع طول مراحل التكليف[١].

و بعد استعراض نواحي القصور في النظام الضريبي على الصعيد التشريعي ، لا بد لنا من بيان نواحي القصور في هذا النظام على الصعيد العملي ، و ذلك ما سنبينه في الفرع الثاني من هذا المطلب .

الفرع الثاني

نواحي القصور على الصعيد العملي

تتمثل نواحي القصور في التطبيق العملي للنظام الضريبي في سورية بمجموعة من النقاط أهمها :

أولاً– عدم اتخاذ الإجراءات اللازمة للتخلص من ظاهرة التراكم الضريبي ، مما أثر في قيمة التحصيل الضريبي كونه كان يتم تحصيل ضرائب ورسوم عن سنوات سابقة بسنوات لاحقة، حيث أن عدم تحصيل الضريبة المتحققة عن مدة زمنية معينة خلال فترة قريبة سيؤدي في ظل وجود ظاهرة التضخم إلى انخفاض حقيقي في حصيلة الضرائب المتراكمة.

ثانياً– قصور الاستعلام الضريبي لدى أجهزة الدولة والجهات المعنية والفساد الإداري فيها، أدى إلى تهرب عدد كبير من الحرفيين من التكليف الضريبي على الرغم من الأرباح الطائلة التي يحققونها، ولاسيما في السنوات الأخيرة بسبب عدم اتخاذهم مكاناً معيناً لممارسة مهنتهم، وعدم فرض الضريبة على هذه المطارح مثل (طيان، نجار، دهان، بلاط...الخ).

ثالثاً– عجز الإدارة الضريبية وانخفاض مستوى الوعي الضريبي أدى إلى عدم تنفيذ بعض الأنظمة والقوانين كإحداث قسم كبار ومتوسطي المكلفين، وبالتالي لم يتم تحقيق الغاية المنشودة منها على الرغم من صدور القوانين الناظمة لها منذ سنوات عديدة .

رابعاً– عدم إخضاع المضاربات (عقارية – سيارات) للتكليف الضريبي كلياً أو جزئياً ، بسبب قصور الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى القصور في التشريع الضريبي.

---

[١] الشيخ ، ١٩٩٩، ص٢٦٢.

خامساً– عدم تحديد فترات زمنية معينة لإنجاز كل مرحلة من مراحل التكليف الضريبي ، حيث أثَر ذلك في ظاهرة التراكم الضريبي و في قيمة التحصيل الضريبي.

سادساً– قصور الوسائل المتبعة حالياً في مسك وبيان ذمة المكلفين تحققاً وتحصيلاً في دوائر الماليات، وعدم استعمال الوسائل المتطورة لإنجاز إجراءات الجباية وتيسيرها والتحصيل.

سابعاً– عدم كفاية الجهاز الضريبي لتدقيق البيانات المقدمة من المكلفين، وعدم توافر الكفاءة العلمية والعملية الكافية لدى موظفي الضرائب، لكشف المطارح المخفاة جزئياً من خلال الاستعلام الضريبي مع عدم القدرة على استخدام أسلوب التدقيق بتقاطع المعلومات ولا سيما مع الجهات العامة ، مما أدى إلى انخفاض الحصيلة الضريبية نتيجة التهرب الضريبي.

ثامناً– عدم مرونة إجراءات تطبيق هذا النظام الضريبي و مراعاتها للأسباب الاجتماعية و الظروف الاقتصادية التي تمر بها البلاد ، مما أدى إلى انخفاض الحصيلة الضريبية، وعدم تحقيق العدالة في مطارح ضريبية متعددة كضريبة ريع العقارات وضريبة التركات والوصايا والهبات[١].

علماً بأنه تبين للباحث أن القانون رقم (١٥) لعام ٢٠٢١ قد عالج جزئياً هذا الوضع على صعيد البيوع العقارية من خلال التقييم الحقيقي وبالسعر الرائج لضريبة بيوع العقارات في سورية إلا أن هذا الأمر بقي قاصراً على هذا المطرح الضريبي دون غيره من المطارح الأخرى.

ويتضح مما سبق أن النظام الضريبي في سورية مر بعدة مراحل، وكانت هذه المراحل بمثابة تطبيق لنظام الضرائب النوعية، وبالتالي فإن هذه التعديلات لم تحقق التطور الحقيقي لهيكل النظام الضريبي والانتقال به إلى نظام ضريبي حديث، لذلك نعتقد أنه في ضوء هذا الواقع وتماشياً مع التطور الاقتصادي في سورية كان لا بد من تطوير النظام الضريبي ، من خلال الانتقال به بخطوات ثابتة وتمهيدية لنظام الضريبة الموحدة على الدخل شأنه في ذلك شأن بقية الدول التي حققت التطوير في نظامها الضريبي.

وبعد استعراضنا في هذا المبحث لواقع النظام الضريبي في سورية، وأوجه القصور فيه، سننتقل في المبحث الثاني لبيان مدى ملائمة نظام الضريبة الموحدة للتطبيق في سورية ، و ذلك من خلال شرح دواعي

[١] للمزيد من التفصيل : الشيخ ،١٩٩٩،ص ٢٦٣ و ٢٦٤.

الانتقال من نظام الضرائب النوعية لنظام الضريبة الموحدة ، و بيان مقومات تطبيق الضريبة الموحدة في سورية، ثم سنستعرض محاولات المشرع السوري لتمهيد الطريق أمام تطبيق نظام الضريبة الموحدة من خلال صدور القانون رقم (١٣٠) لعام ١٩٦١ ومشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل المقترح من قبل وزارة المالية في الثمانينات.

المبحث الثاني

مقومات تطبيق نظام الضريبة الموحدة في سورية

تبدو الحاجة إلى الإصلاح الضريبي والانتقال لنظام الضريبة الموحدة في سورية ملحةً، وذلك لعدم فعالية نظام الضرائب النوعية النافذ في تحقيق أهداف السياسة الضريبية المبتغاة، ولاسيما لجهة تحقيق الاستقرار الاقتصادي، ومعالجة الفجوات التضخمية والانكماشية، فعند ضعف الحصيلة الضريبية ستنعكس عجزاً في الموازنة، وعند عجز الضريبة عن تحقيق العدالة الاجتماعية واتساع آثار هذه الفجوة في الاقتصاد القومي بوجه عام يصبح الإصلاح الضريبي ضرورة ذات أهداف اقتصادية ومالية واجتماعية، تتجلى في السعي لزيادة النمو الاقتصادي، وزيادة إيرادات الضرائب عن طريق زيادة النشاط الاقتصادي، وارتفاع الدخول الحقيقية للمؤسسات، والاعتدال في معدلات الضرائب عموماً ، وضريبة الدخل على وجه الخصوص، مع مراعاة تحقيق العدالة وفرض الضريبة على القادرين على دفعها، وتخفيف آثارها على الفئات غير القادرة، ولكون النظام الضريبي المتبع في سورية هو نظام الضرائب النوعية الذي لم يعد يتماشى مع التطور في التشريعات الضريبية المعاصرة، بالإضافة لما له من أثر سلبي في تحقيق الإصلاح الضريبي المنشود كونه نظام جامد ومعقد، كان لا بد لمواكبة التطور الضريبي الحاصل في التشريع والنظم الضريبية في الدول المتقدمة من تغييره والانتقال به إلى نظام ضريبي أكثر ملائمة وتطور، وحيث أن تحقيق هذه الغاية لا يمكن أن يتم إلا باعتماد نظام ضريبي متطور والمتمثل بنظام الضريبة الموحدة على الدخل، وكان الانتقال من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل لا يقتصر على وضع نصوص تشريعية فقط، حيث أنه لا بد من توفير متطلبات لتطبيق

هذا النظام حتى يصبح التشريع الضريبي الناظم للضريبة الموحدة قابلاً للتطبيق على الواقع في الدول التي تسعى لاعتماده.

وفي هذا المبحث سنبين دواعي الانتقال لنظام الضريبة الموحدة ومتطلبات تطبيق الضريبة الموحدة في سورية، ثم سنستعرض محاولات المشرع السوري لتمهيد الطريق أمام تطبيق نظام الضريبة الموحدة من خلال صدور القانون رقم (١٣٠) لعام ١٩٦١ ومشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل المقترح من قبل وزارة المالية في الثمانينات وذلك في المطلبين الآتيين:

المطلب الأول – مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة في سورية:

المطلب الثاني – محاولات التمهيد لتطبيق الضريبة الموحدة في سورية.

المطلب الأول

مدى امكانية تطبيق الضريبة الموحدة في سورية

من خلال دراستنا لواقع التشريع الضريبي في مصرو تطوره في الانتقال لتطبيق نظام الضريبة الموحدة، نجد أن المشرع الضريبي المصري ابتغى بعدوله عن نظام الضرائب النوعية والانتقال لنظام الضريبة الموحدة تحقيق أهداف متعددة منها[١]:

١- تحقيق العدالة والمساواة[٢]: فالضريبة الموحدة تفرض على جميع الدخول من مختلف المصادر، كما أنها تفرض على جميع الأشخاص دون تميز أو استثناء، و هي تحصَل على أساس المقدرة التكليفية للمكلف، وتأخذ في الاعتبار النواحي الشخصية والحالة الاجتماعية للمكلف بالضريبة.

٢- التيسير على الادارة الضريبية والمكلف: ولهذا التيسير مظاهر متعددة أهمها:

أ-حيث لا يقدم المكلف في ظل هذا النظام إلا بياناً واحداً، أما في نظام الضرائب النوعية فهو يقدم عدة بيانات تتعدد بتعدد الايرادات التي يحققها.

---

[١] د. السيد عطية عبد الواحد ، ،شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية ، القاهرة ،١٩٩٥،ص٢١.

٢ محمد محمد حسن الحاوي ، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٧٨ السنة الحادية والأربعين ١٩٩٢، ص٤١.

ب–المكلف في هذا النظام لا يتعامل مع أكثر من دائرة ضريبية، حيث سيقتصر تعامله مع دائرة ضرائب واحدة، ومحصلة ذلك تضيق الخلاف بين الجهاز الضريبي والمكلفين.

جـ–الاقتصاد في نفقات الجباية: بسبب وحدة الاجراءات وعدم تكرارها تبعاً لمصادر الدخل وأنواعه مما يقلل من تكلفة الأداء والإدارة في الجهاز الضريبي فحصاً، وربطاً، وتحصيلاً.

د–الحد من فرص التهرب: وذلك لإدراج المكلف لكافة إيراداته من جميع المصادر وكافة أنواعها في بيان ضريبي واحد، مما يحكم الرقابة على إيرادات المكلفين الخاضعين لهذه الضريبة، وخاصة إذا أحكم سد الثغرات في القانون الضريبي النافذ.

هـ– أداة مرنة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية: حيث تتميز الضريبة الموحدة بالمرونة الناتجة من فرضها بمعدلات تصاعدية، وسهولة تغيير نسب المعدلات حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية السارية.

و بعد استعراض دواعي الانتقال من نظام الضرائب النوعية لنظام الضريبة الموحدة في مصر ودراستنا للواقع الضريبي في سورية وتطبيقه لنظام الضرائب النوعية، سنبين في هذا المطلب دواعي الانتقال للضريبة الموحدة في سورية في الفرع الأول من هذا المطلب ثم سننتقل لبيان مقومات تطبيق الضريبة الموحدة في سورية في الفرع الثاني منه.

الفرع الأول

دواعي الانتقال للضريبة الموحدة في سورية

لخَص تقرير بعثة صندوق النقد الدولي ملاحظاته على النظام الضريبي السوري بما يلي :" النظام الضريبي السوري غير منتج بصورة كافية في مساهمته في حاجات الحكومة للإيرادات ، و هو غير متجاوب مع التغييرات التي حصلت و التي تحصل في الدخل القومي ، و هو غير مصمم بصورة جيدة للمساهمة في الكفاية و الرخاء الوطني ، و بصورة محددة فإن نسبة الموارد الضريبية إلى الدخل القومي أقل بكثير من الدول المجاورة، و ذلك بسبب الإعفاءات و الاستثناءات الكثيرة ، كما فشلت النسبة الضريبية في النمو مع نمو الدخل

القومي و البنيان الضريبي بشكل كبير في مستوى الدخل ، و قليل جداً في الاستهلاك ، و لذلك هناك حاجة ماسة للإصلاح الضريبي للأسباب التالية :

١- لتحسين مستوى الإيرادات لضمان النمو بشكل أسرع من الدخل القومي .

٢- لإعادة توجيه النظام الضريبي بعيداً عن مصادر الدخل ، و نحو استخدامات الدخل ، و خاصة في مجال الاستهلاك .

٣- لضرورة جعل العبء الضريبي ينتشر بصورة أكثر عدالة بين مختلف القطاعات الاقتصادية [١].

و من خلال دراسة الواقع الضريبي في سورية، واستمراره في تطبيق نظام الضرائب النوعية يمكن لنا بيان دواعي الانتقال لنظام الضريبة الموحدة من خلال النقاط الآتية:

أولاً- عدم عدالة النظام الضريبي الحالي:

تتصف الأنظمة الضريبية في الدول النامية ولاسيما التي تعتمد نظام الضرائب النوعية بعدم العدالة، إذ لا تتم معاملة المكلفين الذين يتساوون في ظروفهم الاقتصادية معاملة متماثلة "غياب العدالة الأفقية" ،أو لا يعامل المكلفون غير المتماثلين في ظروفهم الاقتصادية معاملةً ضريبية غير متماثلة، ومن ثم فإن هذه الأنظمة تفتقر إلى مفهوم العدالة على المستوى الأفقي والرأسي، وقد تزداد معاناة هذه الدول من انخفاض العدالة مع تنفيذها لسياساتها التنموية ، و ذلك عندما تسمح بإعفاء الأنشطة الاقتصادية التي تسعى إلى تشجيعها من ضريبة الدخل، من أجل تحقيق معدلات التنمية والنمو المستهدفة، ويستفيد من هذا الإعفاء القادرون على الحصول على الدخل المتدفق على حساب غير القادرين، وتحقيق العدالة الضريبية أمر يشغل بال المشرعين و المكلفين على السواء، حيث أصبحت فكرة العدالة أحد العناصر الرئيسية في أي نظام ضريبي ناجح حتى يكتب له البقاء، بل إن البعض جعل فكرة العدالة تتصدر قائمة المبادئ الواجب مراعاتها في الضريبة الناجحة، وتتنازع فكرة العدالة الضريبية مع فكرة المساواة في التضحية أو ما يسمى بالحد الأدنى لعدم الاستعمال، ومهما اختلفت مقاييس المساواة في التضحية أو الحد الأدنى لعدم الاستعمال فإن المحاولات العديدة للاقتراب من مبدأ العدالة

[١] وزارة المالية : تقرير بعثة النقد الدولي في ١٩٨٩/٧/١٩ ، مشار إليه في د. محمد الحلاق ، التشريع الضريبي ، منشورات جامعة دمشق ، كلية الحقوق ،٢٠١٨،ص٢٨٩.

الضريبية قد تركزت في عناصر محددة، وهي إعفاء جزء من الدخل لا تسرى عليه الضريبة، وإدخال التصاعد في المعدل الضريبي حتى تتحمل الدخول الكبيرة ضرائب أكبر، ومراعاة مصدر الدخل، وأخيراً مراعاة الظروف المحيطة بالمكلف من حيث الوضع الاجتماعي والمسؤوليات الشخصية والديون أو الالتزامات، وهذه العناصر يحققها نظام الضريبة الموحدة بطبيعته، الأمر الذي لا يمكن تحقيقه كاملاً في ظل نظام الضرائب النوعية على الدخل، خاصة و أن مقدرة المكلف على الدفع لا يمكن تقديرها إلا بالنظر إلى مجموع إيراداته من جميع مصادرها، وعلى هذا الأساس يمكن تحديد ذلك الجزء من الدخل الذي يعفى من الخضوع للضريبة كما يمكن تحديد مدى التدرج في المعدل الضريبي من حيث الشرائح ومن حيث المعدل ذاته، كما يمكن في ظل نظام الضريبة الموحدة النظر إلى الظروف المحيطة بالمكلف، وتحديد ما يمكن خصمه من الالتزامات و النفقات وغيرها على ضوء دخله الكلي الصافي، أما مراعاة مصدر الدخل في التكليف فإنه لم يعد لها أهميتها التي كانت في الماضي، حيث كان البعض يرى أن الدخل الناتج من العمل مهدد بالفناء، ولكن نظراً لما أحيط به الدخل الناتج من العمل من ضمانات و رعاية أضفت عليه من الثبات والضمان ما قد يفتقر إليه الدخل الناتج من رأس المال ، و من ثم فإنه لم يعد هناك مبرر لهذه التفرقة في الأوقات الحاضرة، مع الإشارة إلى أنه في نظام الضرائب النوعية على الدخل قد يسمح بإدخال هذه العناصر، فيسمح بإعفاء جزء من أحد فروع الدخل من الخضوع للضريبة النوعية، كما يمكن تطبيق معدلات تصاعدية، ولكن ذلك يعتبر تطبيقا خاطئا وطريقاً لا يمكن أن يوصل إلى العدالة الضريبية المنشودة، وذلك لأن الاعفاء الجزئي من الدخل لا يقع صحيحاً إلا بمراعاة الدخل الكلي للمكلف، وبذلك تكون الضريبة الموحدة على الدخل قادرة على القيام بدور فعال في تحقيق العدالة الضريبية الأمر الذي يعجز عن تحقيقه نظام الضرائب النوعية على الدخل[١].

والضريبة الموحدة تحقق العدالة الضريبية الأفقية والرأسية، ففي العدالة الأفقية للعبء الضريبي يعامل الأفراد ذوي الأوضاع المالية المتساوية معاملة ضريبية متساوية أيضاً، ويتحقق ذلك بالنظر إلى تطبيق إعفاء

[١] د . مصطفى محمد الصباغ ،الاعتبارات الاقتصادية في الضريبة الموحدة على الدخل ،الاسكندرية ، الطبعة الأولى، (د،ت)، ص ٥٦.

واحد، لأن تعدد الإعفاءات يخل بهذا المبدأ، وفي العدالة الرأسية يتضمن معاملة ضريبية مختلفة للأفراد ذوي الأوضاع المالية المختلفة ويتحقق ذلك بتطبيق المعدلات التصاعدية على مجموع الدخل[١].

ثانياً- تعقيد الإجراءات في النظام الضريبي الحالي:

في ظل نظام الضرائب النوعية، يقدم المكلف بيانات تتعدد بتعدد الضرائب التي تخضع لها فروع دخله، وقد يزيد على ذلك بيان آخر طبقاً لأحكام الضريبة العامة على الإيراد، وبتعدد البيانات تتعدد الإجراءات الواجب اتخاذها من قبل الإدارة الضريبة، سواء من حيث المراجعة أو الربط أو التحصيل، هذا فضلاً عما قد يستلزمه الأمر من إجراءات تبادل وجهات النظر المختلفة بين الادارة الضريبية والمكلف، وما قد يترتب على ذلك أن كل هذه الأمور المكررة في كل ضريبة تستنفذ من الإدارة الضريبية والمكلف على حد سواء وقتاً وجهداً ونفقات، في حين أن نظام الضريبة الموحدة لم يفرق بين الدخول المختلفة من حيث المصدر، وبذلك يكون معدل الضريبة الذي تخضع له هذه الدخول واحداً، مما يؤدي إلى توحيد وتبسيط جميع الإجراءات التي يمكن اتباعها في تحديد الضريبة ، سواء من حيث تحديد المطرح الخاضع للضريبة بعد تحديد الدخول وتحديد النفقات التي يتم خصمها من هذه الإيرادات[٢]، أو لجهة التقليل من تكاليف التحصيل، باعتبار أن الضريبة الموحدة تفرض على مجمل الدخل بشكل سنوي ، مما يسهل الاجراءات الإدارية المتبعة في عملية الربط والتحصيل، ومن القواعد الأساسية في التنظيم الضريبي السليم أن تكون نفقات تحصيل الضريبة أقل ما يمكن، ونظام الضريبة الموحدة على الدخل يحقق هذه القاعدة بنجاح ، وذلك بالمقارنة بما هو عليه الحال في نظام الضرائب النوعية على الدخل، كما أنه في ظل نظام الضريبة الموحدة يقدم المكلف بياناً واحداً يوضح فيه جميع إيراداته من شتى مصادرها، وتقوم الإدارة الضريبية بمراجعة هذا البيان مرة واحدة ثم تتخذ الاجراءات للربط بالتحصيل.

ثالثاً- اختلاف المعدلات الضريبية في النظام الحالي:

ففي نظام الضرائب النوعية سيكون هناك أنواع مختلفة من المعدلات الضريبية، بما في ذلك معدلات ضريبة الدخل الصناعية والتجارية، ومعدلات ضريبة الرواتب والأجور، ومعدلات ضريبة الأملاك، كما تتعدد

---

[١] الشيخ ، ١٩٩٩،ص١٢٢.

[٢] محمد، ١٩٩٢، ص٢٨.

إعفاءات الضرائب المكونة له، نظراً لاستقلال مطارح الضريبة المكونة لهذا النظام، كما أنه في هذا النظام ستفرض الضرائب بمعدلات نسبية على بعض المطارح، بينما تفرض بمعدلات تصاعدية على مطارح أخرى، وهذا الأمر مستبعد في نظام الضريبة الموحدة حيث يكون هناك معدل واحد تصاعدي يطبق على المطرح الضريبي الواحد، و الذي يشتمل على كل الدخول أو الإيرادات التي يحصل عليها المكلف ، فليست هناك تعددية في المعدلات الضريبية التي تختلف وفقاً لاختلاف الدخول أو الإيرادات كما هو الحال في نظام الضرائب النوعية ، وإنما هناك معدل تصاعدي يطبق على كافة دخول المكلف مجتمعة مهما كان مصدر هذه الدخول أو تلك الإيرادات ، حيث يتم تجميع كافة الدخول الصافية للمكلف من مختلف المصادر في مطرح واحد ثم تفرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول، ووحدة المعدل هي نتيجة لوحدة المطرح في نظام الضريبة الموحدة فيكون هناك معدل واحد تصاعدي يطبق على مطرح الضريبة الموحدة الذي يشتمل على كافة إيرادات المكلف من الدخول المختلفة ويعني ذلك عدم وجود معدلات متعددة للضريبة وإنما يوجد معدل واحد تصاعدي على كافة دخول المكلف مجتمعة [١] .

رابعاً- عدم قدرة النظام الحالي على تحفيز التنمية الاقتصادية:

التنمية هي عملية إدارية تهدف إلى نسف البنى الاجتماعية و الاقتصادية التي تعترض معدلات نمو الناتج الاجتماعي الحقيقي خلال فترة من الزمن ، و إلى إعادة توزيع هذا الناتج ، بما يضمن تحقيق العدل بعائد المشاركة في خلق هذا الناتج ، و نلاحظ من خلال هذا التعريف أن النظام الضريبي له الأهمية الأولى في تحقيق التنمية ، و هو الأداة التي من خلالها تتدخل الحكومات بالحياة الاقتصادية و الاجتماعية لتؤثر فيها بما يتناسب و السياسة المرسومة وفق الإيديولوجية السياسية و الضريبية التي ترتبط بتطور العقيدة السياسية [٢]

يعد تحفيز التنمية الاقتصادية من أهم أهداف الضريبة المعاصرة، ويتجلى تحفيز التنمية في إتاحة فرص استثمار جديدة في المجتمع، والتعامل مع المكلف على أساس مستمر، وإن عدم استمراره يضر بمصلحة المكلف أولاً، كما يضر بمصلحة المجتمع من خلال زيادة العاطلين عن العمل وانخفاض الإنتاج والدخل ويضر

[١] مهران، ١٩٩٥، ص٥٧٢.
[٢] الحلاق ،٢٠١٨،ص ١٢٧.

أيضاً بمصلحة الدوائر المالية من خلال نقص الحصيلة الضريبية على المدى البعيد، وفي الواقع لا يمكن دائماً ولأسباب تتعلق بالتنمية الاقتصادية معاملة دخل رأس المال معاملة ضريبية مشددة كما هو الحال في نظام الضرائب النوعية، فالدولة وسعياً منها في تحفيز التنمية قد تقرر امتيازات ضريبية للاستثمارات الخاصة الأمر الذي يقود إلى عدم تحقيق النظام النوعي المذكور للهدف الاقتصادي الذي تسعى إليه الدولة، ولتحقيق هذه التنمية لا بد للنظام الضريبي من مواكبة التطور الاقتصادي من خلال تطبيق نظام ضريبي مرن ومعاصر وهو ما يتوفر في نظام الضريبة الموحدة.

خامساً- عدم ملائمة النظام الضريبي الحالي:

يتعين على النظام الضريبي أن يكون على جانب من الملائمة بالقدر الذي يسمح باستمراره، وإن كثرة الإجراءات في نظام الضرائب النوعية من حيث أن المكلف يقدم بيانات متعددة ، وتخضع هذه البيانات لفحوصات ومراجعات متعددة، يجعل لذلك تأثير سلبي على المكلفين ويدفعهم إلى التهرب الضريبي، كما أن تعقيد الاجراءات سيؤدي إلى ارتفاع تكلفة التحصيل وتكرار إجراءات التحصيل وتداخلها ، ويتطلب مزيداً من الجهد من قبل الإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء، في حين أن نظام الضريبة الموحدة على الدخل قادر على أن يضفي صفة الملائمة على السياسة المالية للدولة بصفة عامة، وعلى السياسة الضريبية بصفة خاصة، حيث أن تجميع الإيرادات في مطرح واحد وتطبيق معدل ضريبي واحد عليها يمكّن الدولة من جعل سياستها المالية والضريبية تستجيب في سهولة ويسر لكل المتغيرات الاقتصادية، و من المزايا التي توفرها ملائمة نظام الضريبة الموحدة أنه يحقق لدرجة كبيرة نوعاً من الاستقرار، سواء بالنسبة لأساليب الاستقطاع الضريبي من جهة، أو لمستوى عبئه من جهة أخرى ، وذلك من خلال توسيع قاعدة الالتزام الضريبي، كما أن طبيعة نظام الضريبة الموحدة وما يتسم به من بساطة وسهولة، لا يستلزم وجود هيئات وإدارات ضريبية متعددة كما هو الحال في نظام الضريبة النوعية، ولا يستلزم وجود عدد كبير من العاملين في الحقل الضريبي ، ومن حيث توفير الوقت فإن هذا النظام يشكل ميزة حقيقية للمكلف لأنه لن يذهب إلى الإدارة الضريبية إلا مرة واحدة تتم فيها محاسبته، كذلك فيه توفير لوقت الإدارة الضريبية لأن المكلف لن يتردد عليها إلا مرة واحدة.

سادساً – عجز النظام الحالي عن حصر الضريبة والتخطيط:

نظام الضرائب النوعية يحتاج الى جهاز إداري كفوء وإلى عدد كبير من الموظفين من أجل تحقيق حصر الضريبة، كما يصعب في هذا النظام على المكلف الإلمام بكافة الأحكام والإجراءات والتعديلات المتعلقة بالضرائب المتعددة التي تفرض في هذا النظام، ويكلف هذا النظام نفقات كثيرة نظراً لتعدد الأجهزة الضريبية بتعدد طبيعة الايرادات ، ويؤدي كذلك إلى كثرة عدد العاملين في الجهاز الإداري، أما في نظام الضريبة الموحدة فإن البيان الذي يكلف بتقديمه المكلفون يتضمن جميع إيراداته من شتى مصادرها، وبذلك يمكن للدولة وضع برامج التخطيط على أسس سليمة، خاصة إذا اتسع نطاق الضريبة وكان الالتزام بتقديم البيان يشمل قاعدة كبيرة من الأفراد ، هذا فضلاً عن أن البيان الشامل لإيرادات المكلف يساعد الإدارة في أعمال الحصر، خاصة وأن عدد المكلفين الذين تقع إيراداتهم دون حد الإعفاء في ظل هذه الضريبة أقل عدداً من المكلفين المعفيون من الخضوع لأي ضريبة نوعية.

سابعاً– عدم قدرة النظام الحالي على تضيق مجالات التهرب الضريبي:

يزداد خطر التهرب الضريبي في الدول النامية وخاصة في الدول التي تعتمد نظام الضرائب النوعية، ففي الوقت الذي تكون الدولة في حاجة ماسة إلى الحصيلة الضريبية كي تسهم بها في تمويل مشروعات التنمية الاقتصادية، نجد الوعي الضريبي لدى المكلفين منخفضاً وفرص التهرب متعددة، وبما أن المكلف في ظل نظام الضريبة الموحدة يقدم بياناً ضريبياً واحداً، فإن ذلك يتيح للإدارة الضريبية فرض فحص مركز المكلف المالي في مجموعه ، مقارناً بما لديها من بيانات ومعلومات عن المكلف، وبذلك يسهل التحقق من مدى صحة البيان، وبالتالي يمكن الحد من فرص التهرب أمامه.

ثامناً– حتمية تطور النظام الضريبي الحالي:

إن نظام الضريبة الموحدة على الدخل هو التطور الحتمي لنظام الضرائب النوعية على الدخل، وذلك أن النظام الأخير لا يتطلب وعياً ضريبياً من قبل المكلفين أو درجة عالية من الفن الضريبي أو الإدارة الضريبية، وذلك بخلاف الحال في الضريبية الموحدة، ففي فرنسا كانت تطبق نظام الضرائب النوعية على

الدخل حتى عام (١٩٤٨) ثم عدلت عنه إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل وكذلك الحال في مصر التي اعتمدت هذا النظام عام (١٩٩٣)، كما أن كل من المملكة المتحدة وكندا والولايات المتحدة الأمريكية والهند تطبق نظام الضريبة الموحدة على الدخل، مع اختلاف فيما بينها في التفاصيل، وترجع أسباب هذه الاختلافات إلى اختلاف الأحوال الاقتصادية والاجتماعية وتباين الظروف السياسية في كل دولة عنها في الدول الأخرى، كما يؤثر على ذلك أيضاً اختلاف استخدام الدولة للضريبة أو اتخاذها أداة لتحقيق سياسة معينة[١].

ويرى الباحث أن خلاصة هذه الأسباب كافية بحد ذاتها من أجل السعي لتطبيق نظام الضريبة الموحدة، فمن عيوب نظام الضرائب النوعية أن معدل الضريبة نسبي، ومن المعلوم أن النسبية في المعدل لا تحقق العدالة في توزيع الأعباء المالية بين المكلفين، ومن أجل ذلك اضطرت بعض التشريعات الضريبية إلى إدخال التصاعد في معدلات بعض الضرائب النوعية، ولكن هذا الإجراء غير سليم، حيث أن مجال التصاعد في المعدل هو في الضريبة على مجموع الدخل، وليس في الضريبة على أحد فروع الدخل.

كما أن أساس الضرائب النوعية على الدخل هو التفرقة الضريبية بين أنواع الدخول حسب مصادرها، فتفرض ضريبة ذات معدل مرتفع على الدخل الناتج من رأس المال فقط، وضريبة ذات معدل منخفض على الدخل الناتج من العمل فقط، وضريبة ذات معدل وسط على الدخل المختلط، فتكون النتيجة انتفاء الحكمة التي من أجلها شرع هذا النظام الضريبي ويأتي التطبيق بعكس النتيجة المنشودة، وهذا الأمر لا يحدث ولا يمكن تصوره في ظل نظام الضريبة الموحدة على الدخل، كما أن كثرة الإجراءات التي يتطلبها نظام الضرائب النوعية، بسبب تعدد أنواع الضرائب، سواء من قبل المكلف أو من قبل الإدارة الضريبية، لا يستدعيها نظام الضريبة الموحدة، وهي تقتصر على إجراءات تقديم البيان الضريبي الموحد وفحصه، وربط الضريبة وتحصيلها وما قد يترتب عن ذلك من طعن ومقاضاة، ومن ثم فإن الضريبة الموحدة تتفادى عيوب الضرائب النوعية، وبعد استعراض دواعي التحول لنظام الضريبة الموحدة سننتقل لبيان مقومات تطبيق الضريبة الموحدة في سورية في الفرع الثاني من هذا المطلب.

---

[١] الصباغ، (د.ت)، ص٧٠.

الفرع الثاني

شروط تطبيق الضريبة الموحدة في سورية

إن أفضل النظم الضريبية هو النظام الذي يتلاءم مع ظروف وطبيعة كل مجتمع بما فيها الظروف الاقتصادية والمالية والاجتماعية والسياسية، و من ثم فإن استمرار سورية في تطبيق نظام الضرائب النوعية و على الرغم من التعديلات التي طرأت على التشريع الضريبي السوري، و التي لم تكن مدروسة ضمن خطة منسقة متكاملة، لم يساهم في تحقيق الإصلاح الضريبي المنشود ، الذي يتطلب أن يتماشى ويتلاءم مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية الحاصلة في البلد، وحيث أن التوجه نحو الاصلاح الضريبي لا يمكن تحقيقه إلا من خلال تغير النظام الضريبي المطبق حالياً في سورية و تطبيق نظام ضريبي موحد ، إلا أن تحقيق هذه الغاية و امكانية تطبيق نظام الضريبة الموحدة في سورية يتطلب توافر مجموعة من المقومات، والتي يشكل وجودها شرطاً ملحاً للتطبيق السليم لنظام الضريبة الموحدة، وقد تختلف هذه المتطلبات حسب النظام الضريبي السائد في كل دولة، وقد اختلفت آراء العلماء والمختصين في مصر حول مدى ملائمة نظام الضريبة الموحدة للتطبيق في هذا البلد، حيث كان يرى البعض[١]: عدم صلاحية نظام الضريبة الموحدة للتطبيق ، و ذلك لعدم توافر المناخ الضريبي الملائم لتطبيقه في الوقت الراهن من جهة، ومن جهة أخرى فإن تطبيق الضريبة الموحدة كبديل للنظام الضريبي الحالي لا يمكن أن يحقق تفادي المشاكل الضريبية التي سيسفر عنها التطبيق العملي، فمستويات النظام الضريبي الحالي والأسس التي يقوم عليها ستواجه بمشاكل عدم التوازن بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ، علاوة على تفشي ظاهرة التهرب الضريبي والتي ستكون من أكبر المعوقات في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية.

وانضم إلى الرأي السابق رأي آخر[٢] يقرر أنه من الصواب الابقاء على النظام النوعي، خصوصاً وقد استقر في نفوس المكلفين لفترة طويلة، كما استقر تطبيقه إلى حد كبير، وإذا كان لهذا النظام بعض المآخذ

---

[١] د. سيد محمد عبد الوهاب ، كيف يتحقق الاصلاح الضريبي في مصر من وجهة نظر علماء ومفكري الضريبة ، مجلة التشريع المالي والضريبي ، العدد ٢٧٢، السنة الأربعون ١٩٩١ ص٢٢.

[٢] أحمد عبد الفتاح فتوح ، كيف يتحقق الاصلاح الضريبي في مصر من وجهة نظر علماء ومفكري الضريبة " مجلة التشريع المالي والضريبي ، العدد ٢٧٢ السنة الأربعون ١٩٩١،ص ٢٢٩.

فسيمكن تعديل ما كشف عنه التطبيق من عيوب، وفي مقابل الاتجاه السابق كان هناك اتجاه آخر يرى أن الأوضاع الاقتصادية والمالية والاجتماعية ملائمة الآن لتطبيق نظام الضريبة الموحدة ، سواء بالنسبة لتنوع مصادر الدخل ، ونصيب كل فرد من هذا الدخل، أو لجهة التقارب بين الدخول وزيادة الوعي الضريبي من جهة أخرى، إضافة لكفاءة الإدارة الضريبية[١]، ولاشك أن ما سيسفر عنه التطبيق العملي لنظام الضريبة الموحدة سيكون هو الحكم الحقيقي والعادل على مدى صلاحية هذا النظام للتطبيق أم لا.

وفيما يلي سنستعرض أهم المقومات التي يتطلبها النظام الضريبي في سورية للانتقال لنظام الضريبة الموحدة و ذلك على النحو الآتي:

أولاً – صياغة تشريع ضريبي موحد ملائم للواقع في سورية:

حيث يُنظر إلى التشريع على أنه الخطوة الأولى أو الدعامة الأساسية في بناء أي نظام ضريبي، و لا بد من ضرورة الوصول إلى تشريع ضريبي يحقق مبادئ الضريبة في الوفرة في الحصيلة ، و العدالة الضريبية ، و أهداف التنمية الاقتصادية و الاجتماعية المرغوبة [٢]

ومن أجل تطبيق نظام ضريبي موحد في سورية، يجب توفير عدة عناصر لإمكانية تطبيق هذا النظام بنجاح، أولها تطوير القانون الضريبي من خلال صياغة تشريع الضريبة الموحدة بشكل يتوافق مع الواقع السياسي والاجتماعي والاقتصادي السائد في البلد، وحيث أن البيئة و الواقع الضريبي في مصر عند تطبيق نظام الضريبة الموحدة في هذا البلد ، يتشابه إلى حد كبير مع الواقع الضريبي الحالي في سورية، لذلك **يرى الباحث** امكانية الاستفادة من تجربة مصر في تطبيق نظام الضريبة الموحدة ، والتي تم شرحها في الفصل السابق، لتطبيق هذا النظام في سورية، حيث تم التمهيد لتطبيق الضريبة الموحدة من خلال فرض ضريبة على الإيراد العام أولاً ، مع بعض الاستثناءات على معدلاتها مراعاة للوضع القائم و الحالة الانتقالية كما حصل فيما يتعلق بضريبة الرواتب والأجور، والتشجيع على امساك المكلفين دفاتر منتظمة من أجل التمهيد للأخذ بالبيان الضريبي الموحد و الوصول إلى التطبيق المثالي لنظام الضريبة الموحدة.

---

١ ناصر عبد الشافي ، نظام الضريبة الموحدة على الدخل والمجتمع المصري ، مجلة التشريع المالي والضريبي ، العدد٢٧٨، السنة الحادية والأربعون ،١٩٩٢،ص٣٤،٣٣.

[٢] الحلاق، ٢٠١٨،ص٢٩٢.

و اضافة لضرورة وضع تشريع ضريبي موضوعي ملائم لنظام الضريبة الموحدة ، فإن ذلك يجب ان يترافق مع وضع قانون إجرائي موحد أيضاً ، فالقانون الضريبي الموضوعي والإجراءات الضريبية يرتبطان ارتباطاً وثيقًا، ولازمًا بحيث يعد كل منهما الوجه الآخر لعملة واحدة، حيث أن الإجراءات الضريبية تشكل الوسيلة الضرورية لتطبيق القانون الموضوعي، ونقله من حالة الركود، والثبات إلى حالة الحركة، والتطبيق فهي المحرك الفعال الذي ينقل القانون الموضوعي الضريبي من دائرة التجريد إلى دائرة التطبيق، ومهما بلغ المشرع في تطوير القواعد القانونية الضريبية الموضوعية يظل هذا النجاح مرتبطًا بتنظيم هذه القواعد الموضوعية إجرائياً حتى يحقق التوازن بين الحقوق والواجبات من أجل أن يضمن الحصول على موارد لسد حاجات المجتمع[١].

وتعمل الإجراءات الضريبية الموحدة على ربط كافة الإجراءات الضريبية في تشريع واحد إعمالاً لمبدأ استقلال القانون الضريبي، وسهولة وتبسيط إجراءاته على جميع المكلفين، مما يقلل تكلفة الالتزام الضريبي، ويحقق الاقتصاد في تكاليف ربط وتحصيل الضرائب، كما يعمل أيضاً على إلغاء التناثر والتعارض، والتناقض في الأحكام والنصوص الضريبية، والحد من المنازعات الضريبية، وتخفيف المماطلة، والقضاء على التسويف، وتبسيط الإجراءات ووحدتها ، وتكاملها، والقضاء على المتأخرات الضريبية المتراكمة وزيادة الوعي والالتزام الضريبي، والإلمام الكامل بالأحكام الضريبية ، و يرى البعض أنه من المناسب وضع تشريعات لتوحيد الأحكام الخاصة بالإجراءات الضريبية بما يترتب عليه تسهيلها، وإزالة الغموض لدى المكلف و الحد من المنازعات الضريبية، وتوحيد القواعد الاجرائية، و ذلك من أجل تبسيط النظام الضريبي بكافة الوسائل الممكنة [٢]،

و حيث أن نظام الضريبة الموحدة على الدخل إنما هو التطور الطبيعي والحتمي لنظام الضرائب النوعية على الدخل، مما يقتضي ضرورة استصدار تشريع ضريبي حديث ومتطور ومصاغ بأسس علمية تناسب مع الوضع الاقتصادي السوري، وينظم هذا التشريع الضريبة بشكل كامل في سورية بما يتماشى مع التطورات والوقائع

---

[١] – د. أحمد فتحي سرور الوسيط في قانون الإجراءات الجبائية، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، ٢٠١٥، ص ٥٠ وما بعدها و د. محمد عمران الإعلان في القوانين الضريبية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، ٢٠١٣، ص ٩ وما بعدها.

[٢] –د. مصطفى رشدي شيحه ، التشريع الضريبي المصري، القاهرة، ٢٠٠٥، ص١٧، ٤٧٦ .

المتجددة في بنية الاقتصاد في سورية، مما يشكل الخطوة الأولى أو الدعامة الأساسية من أجل تطبيق نظام ضريبي موحد متكامل في سورية.

ثانياً – وجود إدارة ضريبية فعالة ومنظمة:

إن أي نظام ضريبي في العالم مهما كان على درجة عالية من الخبرة و التنسيق لا يمكن له أن يحقق أهدافه إلا إذا كانت هناك إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة و التدريب العملي ، فالإدارة الضريبية هي ركن من أركان نجاح النظام الضريبي و ما دامت ركناً أساسياً فإن لها مقومات و عوامل حتى تنجح في تحقيق أهدافها و هي :

١–أن تكون هذه الإدارة الضريبية على درجة عالية من التأهيل و التدريب .

٢–أن تتوافر نظم رقابية فعالة تتصف بأن تكون دقيقة و سريعة قادرة على كشف المخالفات ، و توقيع العقوبات عليها ضماناً لحسن سير المصالح الحكومية.

٣–أن يتوافر نظام أجور مناسبة مع حجم المهمات الملقاة على عاتقهم حتى يتمكن موظفو الإدارة الضريبية من القيام بمهامهم على أكمل وجه .

٤–أن يكون هناك تبسيط في أحكام الضرائب، و أن تكون إجراءات تنفيذها بسيطة و غير معقدة ، لأن كثرة التعديلات تخلق مشاكل أمام إدارة الضرائب .

٥–أن يتم تزويد الإدارة الضريبة بالأجهزة الإلكترونية الحديثة حتى تقوم الإدارة الضريبية من القيام بوظيفتها على أكمل وجه من الربط و التحصيل .

٦–أن يتم معالجة سوء التنظيم الاجتماعي و السياسي في كثير من الدول النامية ، الأمر الذي يؤدي إلى فساد الإدارات الحكومية و من ضمنها الإدارات الضريبية في هذه الدول[١] .

إن تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز إداري مؤلف من عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على القيام بالمهام الملقاة على هذا الجزء من الجهاز الإداري لدى الحكومة، بدءاً من تحديد المكلفين بالضريبة وتحديد المطرح الضريبي، ومعرفة المعدل الضريبي لكل شريحة من شرائحها، وتصفيتها وحسابها وجبايتها،

[١] الحلاق ، ٢٠١٨ ، ص٦٩ و ما بعدها .

مروراً بكل عمليات الفحص والرقابة المتعلقة بهذا الشأن، والتصدي لكل الخلافات الضريبية التي تثور مع المكلف سواء في مرحلة التسوية غير القضائية أم في مرحلة النظر في هذه الخلافات أمام القضاء.[١]

وحيث أنه لا جدال في أن تحقيق أهداف السياسة الضريبية المثلى في أي مجتمع إنما هو رهن بمستوى كفاءة إدارته الضريبية، وكثيراً ما قيل إن الجهاز الضريبي الكفء لا يمكنه أن يحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، ولكن الجهاز الضريبي غير الكفء يستطيع أن يحّول أحسن الضرائب إلى أسواءها، وقد يعود انخفاض كفاءة إدارته الضريبية إلى سوء بيئة العمل التي يعمل بها هؤلاء الموظفون، من حيث افتقارهم إلى المكاتب والأجهزة التي تساعدهم على الإنجاز، ومن جانب آخر فإن انخفاض الأجور والمرتبات التي يتقاضاها هؤلاء الموظفون قد لا تخلق لديهم الحوافز والبواعث الكافية لإنجاز العمل المنوط بهم.

فالإدارة الضريبية تقوم بتنفيذ القوانين الضريبية والتأكد من سلامة تطبيقها ، حمايةً لحقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلفين من جهة أخرى، واقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى الكمال، وتساعد المجتمع على تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، ومن ثم فإن ضعف الجهاز الإداري القائم يؤدي إلى تزايد التهرب ومخالفة مبادئ العدالة الضريبية علاوةً على الفساد الإداري، ونقص الحصيلة الضريبية، لذلك يُعدُّ ضعف الإدارات الضريبية، وتعقيد الإجراءات في ربط وتحصيل الضريبية، من أهم الأسباب التي تدعو إلى العمل على إصلاحها في مسيرة الإصلاح الضريبي وخاصة في الدول النامية كخطوة تمهيدية للانتقال للضريبة الموحدة.

وتحسين أداء الإدارة الضريبية يكون من خلال رفع كفاءة الموظفين في إدارات التحصيل الضريبي وتحسين قدراتهم وإمدادهم بالمعلومات الكافية والتدريب المطلوب لمزاولة أعمالهم، ويمكن العمل على تحسين أداء الإدارة الضريبية من خلال اتخاذ الإجراءات الآتية:

١- توصيف الوظائف المختلفة للإدارات الضريبية وتقدير الحجم الأمثل للقوى العاملة المطلوبة لكل وظيفة، وتحديد الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بكل منهم.

---

[١] العكام، الإدارة الضريبية ، الموسوعة القانونية المتخصصة ،المجلد الرابع، ٢٠١٠، ص ٤٨٩.

٢- اختيار أكفأ الموظفين للعمل في الإدارات الضريبية، ويقتضي الأمر هنا التأكد من توافر المواصفات العلمية والأخلاقية والذهنية والاجتماعية المطلوبة لشغل وظائف الإدارة الضريبية.

٣- تدريب الموظفين في المجال الضريبي وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية باستمرار، فتنفيذ القوانين الضريبية عمل فني متخصص لا يكفي فيه اختيار الموظف الكفء، بل لا بد من تمرينه لصقل ما لديه من كفاءات وزيادة مهاراته وقدرته على القيام بواجباته ورفع إنتاجيته، لذلك لا بد من العمل على إحداث معاهد مالية وضريبية تتبع لوزارة المالية في الدول التي تكون بحاجة إلى إصلاح ضريبي، كما هو عليه الحال في الجمهورية العربية السورية، تقوم على تأهيل وتدريب العاملين في الإدارات الضريبية باستمرار.

٤- تحسين أوضاع العاملين في المجال الضريبي مادياً واجتماعياً لكسب ولائهم وإخلاصهم للعمل ورفع روحهم المعنوية، وتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين ذوي النفوس الضعيفة.

٥- توفير الإمكانات اللازمة لتهيئة الجو الملائم للعمل، من الأجهزة الحاسوبية التي توفر الكثير من الوقت والجهد، ووسائل الاتصالات والانتقال للفحص الميداني والعمل على الربط الحاسوبي بين مختلف الإدارات الضريبية وخاصة بين إدارات الجمارك والإدارات الضريبية الأخرى.

٦- وضع نظام سليم لمتابعة صلاحية الأفراد لوظائفهم وتحديد أسس عادلة للترفيع وإجراءات الاستغناء أو النقل لمن تثبت عدم صلاحيته للعمل بالإدارة الضريبية[١].

تتمثل الإدارة الضريبية في سورية بالهيئة العامة للضرائب والرسوم، بعد أن كانت لسنوات طويلة ضمن الإدارة المركزية لوزارة المالية، حيث تم إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم في الجمهورية العربية السورية[٢]، وتتمتع هذه الهيئة بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري و ترتبط بالوزير، ويكون مقرها الرئيسي دمشق، ثم جاء المرسوم التشريعي (٦٤) لعام (٢٠١٠) وعدل بعض بنود القانون ، ونقل مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

---

١ د. محمد العموري ، الاصلاح الضريبي ، الموسوعة القانونية المتخصصة ، المجلد الرابع ،٢٠١٠، ص ٥٢٩.

٢ القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٧ الخاص بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

وتهدف الهيئة إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة ووضع الخطط اللازمة وتنفيذ بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذها خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية ومن ضمن مهامها ما يلي:

أ- اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وتنفيذ التشريعات الضريبية التي تدخل باختصاصها.

ب- إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للموازنة العامة من الضرائب والرسوم .

ج- إعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات ومذكرات التفاهم المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تدخل باختصاصها، مع مراعاة الأحكام القانونية النافذةو تقوم بالتنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم التي تتولى هذه الأجهزة رقابتها على أعمال الاستعلام الضريبي بعد موافقة رئيس مجلس الوزراء أو وزير المالية المسبقة أو بناءً على طلب أي منهما.

د- التنسيق مع مديرية الجمارك العامة بما في ذلك تبادل المعلومات على كافة المستويات بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.

هـ- ممارسة أية مهام أخرى تعهد إليها من الوزير.

ومن **وجهة نظر الباحث** يجب على الادارة الضريبية في سورية ممثلة "بالهيئة العامة للضرائب والرسوم " باعتبار أن من مهامها الأساسية اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم، أن تتجه بشكل جدي وحثيث نحو تطوير النظام الضريبي سورية، وذلك من خلال السعي لتطبيق نظام الضريبة الموحدة في سورية ، واتخاذ الاجراءات اللازمة لتهيئة مقوماتها كأساس لتحقيق الإصلاح الضريبي المنشود.

ثالثاً- تنوع الدخول الخاضعة للضريبة وارتفاعها:

إن مفهوم الدخل الخاضع للضريبة يشمل الدخل الصافي، أي ما تبقى من الدخل الإجمالي بعد تخفيض جميع التكاليف التي تؤمن استمرار إنتاجية الدخل والمحافظة عليه، وهذه التكاليف هي من المواضع التي تأخذ جدلاً كبيراً بين الإدارة الضريبية والمكلف، إذ يجب التفريق بين استعمالات الدخل وبين التكاليف التي تساعد

على إنتاجية الدخل، فلا تعد من التكاليف القابلة للتنزيل المبالغ التي ينفقها المكلف لصالحه أو لإستخدامه الشخصي، بينما تعتبر كذلك مصاريف الصيانة والإستغلال وما هو في حكمها[١].

فالدخل هو المطرح الطبيعي للضريبة، والضريبة الموحدة هي التي تفرض على الدخل مباشرة عند تحققه، فالواقعة المنشأة هي اكتساب الدخل، ولابد للدخل من أن يتمتع بصفات الدورية والدوام، وقد يكون مصدره مادياً كرأس المال، كما يمكن أن يكون بشرياً كالعمل، وقد يكون ناتجاً عن اندماج المصدرين رأس المال والعمل معاً.

ويشترط لتطبيق الضريبة الموحدة تنوع الدخول وتعددها من أجل تحقيق تصاعد المعدل والوصول إلى الشرائح العليا ، فالإيرادات تتمثل ب(إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، وإيرادات الثروة العقارية، والرواتب والأجور والأرباح الصناعية والتجارية وغيرها)، و من ثم فإن توافر التنوع في الدخول يعطي المناخ الملائم لتطبيق الضريبية الموحدة، ولابد من الإشارة إلى أنه ليس من الضرورة أن تجتمع كل هذه المصادر لدى شخص واحد، لتكون مطرحاً واحداً للضريبة بل يكفي بعضها ليتحقق تنوع الدخول.

كما يعد نظام الضريبة الموحدة نظاماً ناجحاً بشرط ارتفاع الدخول وخصوصاً عندما يدخل ضمنه الإيرادات العارضة كأعمال المضاربة بالإضافة إلى الأرباح الرأسمالية، ويقوم نظام الضريبية الموحدة على أساس تصاعد المعدل وتدرجه، فلا أهمية لهذا التصاعد بأن يؤدي ثماره إلا من خلال ارتفاع الدخل، فيحقق هدف تصاعد المعدل، وهنا يرى الباحث عند تطبيق الضريبة الموحدة ضرورة استثناء الرواتب والأجور من معدلاتها في ظل وضع الرواتب الحالية ، بفرض معدل عليها يتناسب مع هذا الدخل كما حدث في مصر ، كون الرواتب الحالية تكاد لا تكفي الحد الأدنى للمعيشة على أمل ارتفاعها وضمها للمعدل الضريبي الموحد لاحقاً.

---

[١]- د عصام بشور، المالية والتشريع الضريبي،جامعة دمشق، الطبعة الرابعة، ١٩٩١، ص ١٤٥.

رابعاً- تعزيز الوعي الضريبي حول خصوصية الضريبة الموحدة:

الوعي عامل أساسي لقياس المستوى الثقافي للمجتمع ويرتبط به، ويعرف بأنه نتيجة لأفكار الشخص ووجهات نظره ومفاهيمه حول الحياة على مستويات مختلفة ، ويرتبط الوعي الجزئي بدرجة الوعي البشري ومعرفة جزء معين من الحياة[١] .

أما الوعي الضريبي فهو حصيلة" ما لدى الانسان من أفكار ووجهات نظر ومفاهيم عن أهمية الضريبة وكيفية أدائها[٢].

والوعي ضرورة أساسية لقيام المجتمعات، فكلما كان المجتمع واعياً لما حوله كان مجتمعاً متحضراً وناضجاً والعكس صحيح ، وقد يكون الوعي وعياً جزئياً عندما تكون أفكار الانسان ووجهات نظره ومفاهيمه مقصورة على ناحية أو مستوى واحد في الحياة غير شاملة لكل النواحي والأصعدة المترابطة، والتي تؤثر بعضها ببعض كالوعي الضريبي والاجتماعي والسياسي مثلاً [٣]، ويعني الوعي أيضاً إدراك الفرد لنفسه ولوظائفه العقلية والجسمية وادراكه لخصائص العالم الخارجي وأخيراً ادراكه لنفسه باعتباره عضواً في الجماعة [٤] .

وتبرز أهمية الوعي الضريبي لدى كل من المكلف والإدارة الضريبية ، كأحد مقومات نجاح الضريبة الموحدة باعتبار الوعي الضريبي من شانه أن يحقق الفاعلية في تطبيق الأحكام الضريبية الموحدة، حيث تتجسد أهمية الوعي الضريبي من خلال الاتي:

١. أن نشر الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع يحفزهم على أداء واجباتهم الضريبية وفقاً لأحكام القانون بشكل طوعي، وتهيئة الفرصة لهم لتلافي الوقوع تحت طائلة العقاب والجزاءات القانونية [٥] .

---

[١] توفيق المراياتي، عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق وبعض السبل لمعالجته، جريدة المدى، العدد ٣٣٢، الحلقة الأولى، ٢٠٠٥، ص ١٣.

[٢] محمود بكر ابراهيم ، ضعف الوعي الضريبي في العراق وسبل معالجته ، جريدة الصباح الاقتصادي، (د.ت)، ص١.

[٣] احمد النكلاوي ، التغير والبناء الاجتماعي ، القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ١٧٨.

[٤] عبد الله بن زيد الكيلاني ونضال الشريفين ، مدخل الى البحث في العلوم التربوية والاجتماعية، الاردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٧.

[٥] عبد الله محمود أمين، تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق ، أطروحة دكتوراه في المحاسبة و التمويل ،الجامعة الإسلامية ، فلسطين، ٢٠٠٠، ص٩١.

٢. تبرز أهمية الوعي الضريبي بالنسبة للضرائب المباشرة لأنها تشعر المكلفين بها وبواجباتهم الضريبية فالمكلف يدفع الضريبة إلى الدولة كمساهمة في المجتمع، و ذلك سوف يدفعه بالاهتمام بالمشاكل العامة ومراقبة الحكومة في تصرفاتها المالية والاقتصادي [١] .

٣. تعريف المواطنين بالضريبة وطبيعتها ومشروعية حق الدولة في تقاضيها ووجوه انفاقها، فالشعور بالمسؤولية تجاه دفع الضريبة أمر لا يقوم فقط على الاعتبارات الموضوعية والفنية وحدها ، بل يستند على الوعي الضريبي وتمتع أفراد المجتمع بروح الانتماء السليم إلى الوطن [٢].

٤. تتأثر المقدرة التكليفية عند أفراد المجتمع بدرجة الوعي الضريبي ، فتزداد هذه المقدرة كلما نضج احساس الأفراد بمسؤوليتهم الوطنية وإيمانهم بأهمية امداد الخزانة العامة بالأموال اللازمة لتمويل الأنفاق العام، بينما تقل هذه المقدرة التكليفية كلما ضعف أحساس المواطنين بالمسؤولية ، وانتشر بينهم فكر التهرب من دفع الضرائب، ولعل أثر الوعي الضريبي في هذا المجال يتضح عند المقارنة بين المكلف الانجليزي الذي يتميز بما يمكن أن يطلق عليه بالانضباط الضريبي، والمكلف الفرنسي الذي يقاوم بكل طريقة نظام الإقرار والرقابة على العناصر الخاضعة للضريبة تلمساً للتهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه [٣].

ومن الملاحظ من خلال الواقع الحالي في سورية ، أن الوعي الضريبي للمكلف لم يصل الى الدرجة التي يدرك فيها أهمية الموازنة بين الحقوق والواجبات، والتي تدفعه الى الالتزام الذاتي والطوعي بالقوانين عموماً، والقوانين الضريبية على وجه الخصوص، اذ مازال الكثير من الناس ينظر الى أن التهرب من أداء الضريبة شجاعة وذكاء[٤]، وبالتالي فإن التوجه لتطبيق الضريبة الموحدة في سورية يستلزم زيادة وعي المواطنين بمسؤوليتهم الضريبية، وتقع مسؤولية هذا الأمر و رفع مستوى الوعي على الدولة، ويكون ذلك من خلال المدارس والمعاهد والجامعات، وكذلك من خلال النشرات والمقالات في الصحف العامة، ومن خلال الندوات والاجتماعات التي تنظمها النقابات والجمعيات المتنوعة، فإذا ما تم تطبيق ذلك فانه سيعمل على رفع مستوى

---

[١] سوزي عدلي ناشد اساسيات المالية العامة ط١ بيروت ، لبنان ، منشورات الحلبي الحقوقي٢٠٠٨ ص ١٤٧.

[٢] محمد خالد المهايني والخطيب، خالد شحادة، المالية العامة ط٢ سورية منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٧ ص ٢٨٩.

[٣] د. يونس احمد البطريق، المالية العامة ، بيروت لبنان ، دار النهضة العربية ١٩٨٤ص ٩٤

[٤] د. سالم محمد عبود و عروبة معين، العلاقة بين الوعي الضريبي والتهرب الضريبي وتأثيرها على التنمية ،(د.ت) ،ص٢٤.

الوعي الضريبي، وستتناقص احتمالات التهرب الضريبي باستمرار، وبالتالي زيادة الايرادات الضريبية المحصلة، بالإضافة الى أن رفع مستوى الوعي الضريبي سيعمل على تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، لذلك يجب على الدولة ان تقوم بتنفيذ برامج توعية ضريبية، من خلال وسائل الإعلام المختلفة، والتنظيمات السياسية والمهنية، بحيث تعمل الدولة على إيقاظ فكرة الواجب الضريبي بين المكلفين، ونشر فكرة التضامن والتكافل الضريبي بينهم، وكذلك يجب ان تشمل التوعية الضريبية تعريف المكلفين بالمكاسب التي ستتحقق من خلال سعيها للوصول الى العدالة الاجتماعية لتوزيع الدخول والثروات، كما يجب ان ترتكز العلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية على دعائم الثقة والتعاون والمسؤولية المشتركة في سبيل النفع العام، وان أداء الأشخاص المكلفين بدفع الضرائب المستحقة عليهم هو تعبير عن ممارسة المسؤولية لكل مكلف منهم في المحافظة على وطنه، وذلك بتوريد نصيبه من الإيرادات العامة للدولة، وعليه فإن المستوى الأخلاقي والالتزام السياسي لمواطني الدولة يعتبر رفيعاً إذا ما التزم المواطنون بتحاسبهم الضريبي بصدق و وعي و أمانة، أما ضعف المستوى فهو يتناسب عكسياً مع الشعور الوطني في مصلحة المجتمع وعدله ومع الشعور بتحمل المسؤولية في تحمل الأعباء العامة ، حيث ان ضعف مستوى الوعي للأفراد يحفزهم على التهرب من أداء الضريبة [١].

فالبعد الوطني للضريبة يضع أداءها في مقدمة واجبات المواطنة، وبالتالي فإن الإخلال بهذا الواجب لابد أن ينظر إليه على انه موقف أخلاقي يتنافى مع المسؤولية الاجتماعية والمواطنة للفرد تجاه المجتمع والوطن، والتأكيد على أن التهرب من الضريبة يعني اعتداء على حقوق أفراد المجتمع كافة، وأن تكون نظرة الدولة والمجتمع للضريبة على أنها قيمة وطنية وأخلاقية عليا[٢]،إذ يقع على عاتق المؤسسات والنقابات والمعاهد والمنظمات المهنية بمختلف أشكالها، مسؤولية تعريف المواطنين بمالهم من حقوق وما عليهم من التزامات من اجل تحقيق التكافؤ والتوازن، وتوعيتهم بأهمية الضريبة ودورها في دعم الموازنة[٣]، كما أن أنماط التفكير مختلفة

---

[١] حسام فايز احمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا فلسطين، ٢٠٠٨، ص ٧٦

[٢] عماد توفيق محمد عبد الله العبيدي، الفحص الضريبي على الدخل تحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم رسالة ماجستير جامعة بغداد ٢٠١٠ص ١٩.

[٣] سماهر هيثم عبد القادر الخليل، دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم لدى السلطة المالية ، بحث مقدم الى هيئة أمناء المعهد العربي للمحاسبين القانونيين وهو جزء من متطلبات نيل شهادة المحاسبة القانونية جامعة بغداد ٢٠٠٦ ص ٣٢.

لدى الشعوب، وتسهم بدورها في تشكيل الظروف النفسية والاجتماعية التي تشجع على التهرب الضريبي أو العكس، فقد ترفع الأداء الضريبي إلى مستوى الانتماء الوطني، فهناك أنماط اجتماعية في التفكير ينشأ عليها المواطنون في المجتمعات ، فيشعرون بمدى الواجب الذي يحدو بهم إلى الإسهام في تغذية خزينة الدولة، ففي الولايات المتحدة الأمريكية، يستهجن المواطن مجرد اتهامه بأنه لا يدفع الضريبة[١]، وإذا دققنا العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية والوعي الضريبي سنجد أن الفرد ستتوفر لديه مقومات الوعي عندما تكون الدولة والمجتمع قد شعروا بكل احتياجات الأفراد ، وينشأ عن ذلك الشعور بالمسؤولية الاجتماعية، وإذا ما أدرك الفرد حقيقة هذه المسؤولية وتعززت الثقة في نفسه بمن حوله من مؤسسات وأفراد، فقد ينشأ لديه إدراك اختياري والتزام حر يمارسه بوعي وبمسؤولية باعتبار أن هذا المبلغ المدفوع كضريبة يمثل واجبا وطنياً وتعبيراً عن استدامة مقومات حركة الحياة، وهو في نفس الوقت يشعر بعدالته وأنه سوف يوظف توظيفاً لخدمة المجتمع [٢].

من خلال ما تقدم يتبين لنا أن قضية وعي المكلف ذات أهمية كبيرة وضرورية في تطبيق نظام الضريبة الموحدة ، لبناء الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، فكلما ارتفع مستوى الوعي الضريبي لدى المكلف كلما انعكس ذلك ايجاباً على العلاقة بينه وبين الإدارة الضريبية والعكس صحيح، وكذلك فإن لوعي المكلف أهمية في زيادة المبالغ الضريبية المحصلة، حيث أنه كلما كان هناك وعي ضريبي لدى المكلف كلما تناقص التهرب الضريبي، وبالتالي ضمان عدم ضياع الايرادات الضريبية التي تعتمد عليها الخزانة العامة للدولة، ومن ثم يمكننا اعتبار ارتفاع الوعي الضريبي من أهم عوامل ومتطلبات نجاح تطبيق الضريبة الموحدة في سورية.

وبعد أن استعرضنا في هذا المطلب لدواعي الانتقال لنظام الضريبة الموحدة وشروط تطبيقها في سورية من خلال وجود تشريع ضريبي متطور وضرورة تنوع مصادر الدخل وارتفاعه، إضافة لضرورة توافر وعي ضريبي كافي لدى المكلفين بدور الضريبة في الحياة السياسية والاجتماعية والاقتصادية، وضرورة وجود إدارة ضريبية كفؤة، ومدى إمكانية توافر هذه المتطلبات في سورية، سننتقل في المطلب الثاني لعرض محاولات المشرع في سورية للانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة بصدور القانون رقم (١٣٠) تاريخ ١٩٦١/٧/٢٥ الذي

---

[١] فوزي عطوي، النظم الضريبية وموازنة الدولة ،منشورات الحلبي الحقوقية ، بيروت لبنان ، ٢٠٠٣ ص ٢٧٨.

[٢] توفيق المراياتي ، عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق مجلة البحوث الاقتصادية، العدد ٣ ،بغداد ١٩٧٩، ص٢٥.

تضمن الضريبة العامة على الإيرادات كمحاولة أولى لتمهيد الطريق أمام تطبيق الضريبة الموحدة في سورية ، ثم سنبين المحاولة الثانية لتمهيد الانتقال إلى الضريبة الموحدة في الثمانينات من خلال إعداد مشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل من قبل وزارة المالية.

المطلب الثاني

محاولات التمهيد لتطبيق الضريبة الموحدة في سورية

جرت في الجمهورية العربية السورية محاولتان لإصلاح نظام الضرائب على الدخل الذي اعتمد على نظام الضرائب النوعية ، من خلال التمهيد للانتقال لنظام الضريبة الموحدة ، وكانت المحاولة الأولى بصدور القانون رقم (١٣٠) تاريخ ١٩٦١/٧/٢٥ الذي تضمن الضريبة العامة على الإيرادات ، المستمدة من التشريع الضريبي المصري، كما كانت المحاولة الثانية في الثمانينات من خلال إعداد مشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل من قبل وزارة المالية، والتي أدخل عليها مجموعة من التعديلات إلى أن وصلت إلى صورتها التي سنبينها فيما يلي من خلال الفرعيين الآتيين حيث سنستعرض هاتين المحاولتين وتحليلهما كما يلي[١]:

الفرع الأول

قانون الضريبة على الإيراد العام رقم (١٣٠) لعام (١٩٦١)

بعد حصول سورية على استقلالها واسترداد حقها كدولة ، سارعت إلى فرض الضرائب فبدأت في عام (١٩٤٢) بإصدار قانون ضريبة الدخل وشمل الأرباح الصناعية والتجارية والرواتب والأجور ودخل رؤوس الأموال المتداولة وغيرها من القوانين المعلنة له، وبعدها صدرت عدة قوانين تنظم الضريبة كالقانون رقم (٨٥) لعام (١٩٤٩) المتضمن نظام ضريبة الدخل ثم قانون التركات بالإضافة إلى قانون ضريبة الدخل المقطوع.

ومع ازدياد نفقات الدولة زيادة هائلة لمواجهة حاجاتها المتعددة ، ولما كانت الضرائب النوعية بمفردها كالضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وضريبة ريع العقارات وضريبة الدخل المقطوع لا تحقق الغاية التي

[١] للمزيد من التفصيل :الشيخ ، ١٩٩٩، تناول المرجع استعراض قانون الضريبة على الإيراد العام في سورية و الضريبية على مجمل الدخل المقترح من قبل وزارة المالية في الصفحة ٢٦٥ و ما بعدها.

يسعى إليها النظام الضريبي، لذلك رأت الدولة إصدار القانون رقم (١٣٠) لعام (١٩٦١) القاضي بفرض ضريبة على الإيراد العام حيث كان صدوره أولى محاولات الإصلاح الضريبي والتمهيد للانتقال للضريبة الموحدة، وخصوصاً أن النظام الضريبي الذي كان نافذاً في ذلك الوقت كان نظاماً جامداً والتعديلات عليه كانت قليلة، مما أدى إلى تخلفه وعدم مواكبته للتطورات الاقتصادية والاجتماعية[١].

حيث أكَد القانون رقم (١٣٠) لعام (١٩٦١) على ضرورة إشراك أصحاب الثروات الكبيرة عن طريق إخضاع مداخيلهم للمعدلات التصاعدية، كما تضمن من جهة أخرى تلافي العيوب التي تشوب الضرائب النوعية وبالتالي الحصول على الإيرادات اللازمة لدعم مشاريع التنمية الاقتصادية، ودفع عجلة التطور الاقتصادي إلى الأمام، كذلك سوف يكون لهذه الضريبة دور فعال في المساواة في التضحية وتحمل الأعباء كل حسب قدرته الحقيقية[٢].

---

[١] نوري ضبيط ، دراسات الضريبة على الدخل ، مطبعة الشرق، ١٩٦٣، ص٥٠٥(مشار اليه في : الشيخ ،١٩٩٩،ص ٢٦٧).

[٢] تضمن قانون ضريبة الايراد العام رقم /١٣٠/ لعام ١٩٦١ في مواده الآتي:

المادة (1) تفرض ضريبة عامة على الإيراد وتسري على صافي الإيراد الكلي للأشخاص الطبيعيين المتمتعين بجنسية الجمهورية العربية المتحدة أيا كان موطنهم والأجانب المتوطنين في الإقليم السوري حتى ولو كانت إيراداتهم ناتجة من مصادر خارج هذا الإقليم، أما الأجانب غير المتوطنين في الإقليم السوري فلا يخضعون للضريبة إلا على ذلك الجزء من الإيراد الذي نتج من الإقليم السوري .وتستحق هذه الضريبة في أول يناير من كل سنة، كما تستحق بوفاة المكلف أو انقطاع توطنه في الإقليم السوري.

المادة (2) يعفى من الضريبة: أ. الأشخاص الذين لا يجاوز مجموع إيراداتهم (١٠٠٠٠) ل.س سنوياً مضافاً إليها عند الاقتضاء مبلغ الإعفاء المصرح به للأعباء العائلية المنصوص عليه في المادة الخامسة.ب رجال السلكين السياسي والقنصلي الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.ج الفنيون والخبراء الأجانب المتوطنون في الإقليم السوري متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة أو إحدى الهيئات العامة والخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد بالنسبة لإيراداتهم الناتجة من مصادر خارج الإقليم السوري.

المادة (3) تسري الضريبة على المجموع الكلي للإيراد السنوي الصافي الذي حصل عليه المكلف خلال السنة السابقةويحدد الإيراد طبقاً للقواعد المقررة فيما يتعلق بوعاء الضرائب الخاصة بها، ومع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون .ولا يدخل في الحساب إيراداً ومصروفاً عند تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة الإيراد المفترض عن المنزل المملوك للمكلف أو المنزل الذي له فيه حق الانتفاع أو السكني متى كان يشغله فعلاً، وكذلك فوائد الإسناد والقروض المعفاة من الضريبة بقانون خاص .ويجوز خصم خسائر الاستغلال التجاري من وعاء الضريبة العامة على الإيراد في سنة تحققها دون غيرها من السنوات وعلى ألا يكون لنقل هذه الخسائر طبقاً للمادة ١٢ من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لسنة ١٩٤٩ المشار إليه أثر تحديد وعاء الضريبة العامة .ويدخل في وعاء هذه الضريبة وعاء ضريبة الدخل المقطوع المفروضة بالقانون رقم 112لسنة ١٩٥٨ المشار إليه محسوباً على أساس اثني عشر مثلاً للضريبة المذكورة.

المادة (4)يخصم من الإيراد الخاضع للضريبة ما يكون قد دفعه المكلف من 1 :فوائد القروض وفوائد الديون التي في ذمته 2 .أقساط الإيرادات لمدى الحياة والمعاشات والنفقات الملزم بها قانوناً أو تنفيذاً لحكم قضائي إذا تقررت عليه دون مقابل 3 .كافة الضرائب المباشرة التي دفعها المكلف خلال السنة السابقة غير الضريبة العامة على الإيراد. ولا يشمل ذلك مضاعفات الضريبة والتعويضات والغرامات 4 .أقساط التأمين على حياة المكلف لمصلحته أو لمصلحة زوجه أو أولاده على ألا تجاوز قيمة الأقساط ٥% من صافي الإيراد الكلي السنوي أو (٢٠٠٠) ليرة أيهما أقل . ويعد في حكم التكاليف التبرعات والإعانات المدفوعة للحكومة والهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من الحكومة والتي يكون

أولاً– المكلفون بضريبة الايراد العام[1]: تسري الضريبة على صافي الإيراد الكلي:

١– الأشخاص الطبيعيين المتمتعين بالجنسية السورية أياً كان موطنهم.

مركزها بالجمهورية العربية المتحدة على ألا تجاوز قيمتها ٣% من الإيراد السنوي الصافي الذي حصل عليه المكلف .ويشترط في خصم المبالغ السالفة الذكر عدم دخولها في الحساب عند تقدير الإيرادات النوعية.

المادة(٥) يخصم للمكلف من إيراده السنوي الكلي خمسمائة ليرة نظير كل ولد من أولاده وزوجته الذين يعولهم على ألا تجاوز مجموع الإعفاءات العائلية للمكلف (٢٠٠٠) ليرة ولا يمنح هذا الإعفاء إذا زاد الإيراد المذكور على (٢٠٠٠٠) ليرة.

المادة (٦) يحدد سعر الضريبة بعد استبعاد المبالغ المشار إليها في المادة السابقة من الإيراد الكلي الصافي على الوجه الآتي :الـ 10000ليرة سورية معفاة أكثر من 10000لغاية 15000ليرة 15000 = = 8%لغاية 20000ليرة 20000 = = 9%لغاية 30000ليرة 30000 = = 10%لغاية 40000ليرة 40000 = = 15%لغاية 50000ليرة 50000 = = 25%لغاية 60000 ليرة 60000 = = 35%لغاية 70000ليرة 70000 = = 45%لغاية 80000ليرة 80000 = = 55%لغاية 90000ليرة 65% 90000 = =لغاية 100000ليرة 75%فوق 90% 100000وتسقط كسور الليرة من صافي الإيراد عند تطبيق السعر عليه.

المادة(٧) يعدل سعر الضريبة الواردة بالمادة ١٦ من المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لسنة ١٩٤٩ المشار إليه على الوجه الآتي 8% :على المبالغ الخاضعة للضريبة لغاية ١٠٠٠٠ ليرة 12%أكثر من ١٠٠٠٠ ليرة لغاية ٢٠٠٠٠ ليرة 17%أكثر من ٢٠٠٠٠ ليرة.

المادة (٨) يعدل سعر الضريبة الوارد في المادة ١٩ من القانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٤٥ المشار إليه بالنسبة للأشخاص الخاضعين لأحكام الضريبة العامة على الإيراد على أساس 10.5%مهما كان مجموع بدلات إيجار العقار.

المادة(9) تعتبر الضريبة النوعية التي تحصل زيادة على السعر النسبي المنصوص عليه في المادة السابقة وفاء معجلاً للضريبة العامة على الإيراد وتخصم من قيمة هذه الضريبة.

المادة(10) التصرفات التي تكون قد تمت بين الأصول والفروع أو بين الزوجين خلال السنة الخاضع إيرادها للضريبة لا تسري على الدوائر المالية عند ربط الضريبة عن هذه السنة والسنوات الخمس التالية لها، سواء أكانت تلك التصرفات بعوض أم بغير عوض سواء انصبت على أموال ثابتة أو منقولة .على أنه إذا كان التصرف بعوض جاز لصاحب الشأن أن يرفع الأمر للقضاء ليقيم الدليل على أداء العوض وفي هذه الحالة يرد إليه فرق الضريبة، ويلتزم من صدر إليه تصرف بعوض في هذه الحالة بتقديم البيان اللازم خلال ثلاثة أشهر من تاريخ إعلان الدوائر المالية له بمضمون الحكم بكتاب مسجل مصحوب بعلم وصول، كما يلتزم أداء الضريبة المستحقة عليه من واقع ذلك البيان وذلك إذا كان قد أصبح بمقتضى ذلك التصرف خاضعاً للضريبة أو زاد إيراده نتيجة للتصرف.

المادة (11) يجب على المكلف الذي يزيد إيراده الصافي على حد الإعفاء المقرر في هذا القانون أن يقدم إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بإيراده الكلي فإذا كان المكلف غائباً أو قاصراً أو محجوراً عليه أو مفلساً فيلتزم بواجب الإقرار للوكيل أو الولي أو القيم أو وكيل التفليسة بحسب الأحوال وتوضح في هذا البيان العناصر المكونة لما يكون لديه من أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة طبقاً لأحكام هذا القانون.

المادة(12) يقدم البيان في خلال الشهور الثلاثة الأولى من كل سنة على النموذج الذي يضعه وزير الخزانة، ولوزير الخزانة أن ينظم كيفية تقديم البيان في حالة الوفاة أو انقطاع التوطن.

المادة (13) على المكلف أن يؤدي الضريبة المستحقة من واقع البيان المقدم منه عند تقديمه.

المادة (14) تحدد اللائحة التنفيذية القواعد التي تسير عليها الدوائر المالية بشأن فحص البيان وتصحيحه.

المادة (15) مع مراعاة أحكام هذا القانون تسري فيما لم يرد بشأنه نص خاص، القواعد المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لسنة ١٩٤٩ المشار إليه.

المادة (16) مع عدم الإخلال بأي قانون يقضي بعقوبة أشد يعاقب بغرامة لا تزيد على ٥٠٠ ليرة سورية وأداء تعويض لا يقل عن ٢٥% ولا يزيد على ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضريبة كل من خالف أحكام المواد ١٠ و١١ و١٢ و١٣ من هذا القانون، وكذلك كل من قدم بيانات غير صحيحة بقصد التهرب من الضريبة .وترفع الدعوى بناءً على طلب وزير الخزانة أو من ينيبه.

المادة (17) ينشر هذا القرار بقانون في الجريدة الرسمية، ويعمل به في الإقليم السوري اعتباراً من أول يناير سنة ١٩٦٢ عن إيرادات سنة ١٩٦١ والسنوات التالية، ولوزير الخزانة في الإقليم السوري إصدار القرارات اللازمة لتنفيذه.

[1] الشيخ ،١٩٩٩، ص ٢٦٨.

٢- الأجانب المتوطنين في سورية حتى ولو كانت إيراداتهم ناتجة من مصادر خارج سورية.

٣- الأجانب غير المتوطنين يخضعون للضريبة على الجزء من الإيراد الذي ينتج في سورية

وتستحق الضريبة في الأول من كانون الثاني من كل عام كما تستحق بوفاة المكلف أو انقطاع توطنه في سورية.

ثانياً: المشمولون بالإعفاء من ضريبة الايراد العام:

١- الأشخاص الذين لا يتجاوز مجموع إيراداتهم (١٠٠٠٠)ل.س سنوياً، مضافاً إليها الاقتضاء مبلغ الإعفاء المصرح به للأعباء العائلية.

٢- رجال السلكين السياسي والقنصلي الأجانب بشرط المعاملة بالمثل.

٣- الفنيون والخبراء الأجانب القاطنون في سورية، متى كان استخدامهم بناءً على طلب الحكومة أو إحدى الهيئات العامة والخاصة، بالنسبة إلى إيراداتهم الناتجة من مصادر خارج سورية.

ثالثاً: مطرح الضريبة على الإيراد العام:

تسري الضريبة على المجموع الكلي للإيراد السنوي الصافي الذي حصل عليه المكلف خلال السنة السابقة، ويحدد الإيراد طبقاً للقواعد المقررة فيما يتعلق بمطرح الضرائب النوعية.

ولا يدخل في الحسابات إيراداً ومصروفاً عند تحديد المبلغ الخاضع للضريبة الإيراد المفترض عن المنزل المملوك للمكلف، أو المنزل الذي له فيه حق الانتفاع متى كان يشغله فعلاً أو فوائد الإسناد والقروض المعفاة من الضريبة بقانون خاص.

ويجوز خصم خسائر الاستغلال التجاري من مطرح الضريبة العامة على الإيراد في عام تحققها دون غيرها من السنوات.

رابعاً – التكاليف التي يسمح بخصمها من الإيراد الخاضع للضريبة:

١- فوائد القروض وفوائد الديون التي في ذمته.

٢- أقساط الإيرادات مدى الحياة والمعاشات والنفقات الملزم لها قانوناً أو تنفيذاً لحكم قضائي.

٣-سائر الضرائب المباشرة التي دفعها المكلف خلال العام السابق غير الضريبة العامة على الإيراد.

٤- أقساط التأمين على حياة المكلف لمصلحته أو لمصلحة زوجه أو أولاده على ألا تتجاوز قيمة الأقساط (٥%) من صافي الإيراد الكلي السنوي أو (٢٠٠٠)ل.س، أيهما أقل.

٥-التبرعات والإعانات المدفوعة للحكومة والهيئات الخيرة والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها، والتي يكون مركزها سورية، بشرط ألا تتجاوز قيمتها (٣%) من الإيراد السنوي الصافي الذي حصل عليه المكلف.

خامساً- الإعفاءات العائلية:

يخصم للمكلف من إيراده السنوي (٥٠٠) ل.س نظير كل ولد من أولاده وزوجته، بشرط ألا يتجاوز مبلغ (٢٠٠٠) ل.س، ولا يمنح الإعفاء إلا إذا زاد الإيراد على (٢٠٠٠٠)ل.س.

سادساً- معدل الضريبة:

ال ١٠٠٠٠ الأولى معفاة.

١٠٠٠٠	-	١٥٠٠٠	%٨
١٥٠٠٠	-	٢٠٠٠٠	%٩
٢٠٠٠٠	-	٣٠٠٠٠	%١٠
٣٠٠٠٠	-	٤٠٠٠٠	% ١٥
٤٠٠٠٠	-	٥٠٠٠٠	% ٢٥
٥٠٠٠٠	-	٦٠٠٠٠	%٣٥
٦٠٠٠٠	-	٧٠٠٠٠	%٤٥
٧٠٠٠٠	-	٨٠٠٠٠	% ٥٥
٨٠٠٠٠	-	٩٠٠٠٠	%٦٥
٩٠٠٠٠	-	١٠٠٠٠٠	%٧٥
فوق ١٠٠٠٠٠			%٩٠

وتم تعديل سعر ضريبة دخل الأرباح، فأصبحت على الوجه الآتي:

المبالغ الخاضعة للضريبة ١٠٠٠٠ ٨,٥ %

١٠٠٠٠-٢٠٠٠٠ %١٢,٥

أكثر من ٢٠٠٠٠ %١٧

ويعدل سعر ضريبة ريع العقارات إلى ١٠,٥% مهما كان مجموع بدلات إيجار العقارات.

وتعد الضريبة النوعية التي تحصل زيادة على السعر النسبي وفاءً معجلاً للضريبة العامة على الإيراد، وتخصم من قيمة هذه الضريبة.

ويرى الباحث ضيق الشرائح وارتفاع نسب الضريبة عليها، مع الأخذ بعين الاعتبار بأن هذه الضريبة تكميلية، أي تفرض إلى جانب الضرائب النوعية، مما يؤدي إلى زيادة العبء على المواطن، ومن ثم سيؤدي ذلك إلى زيادة حالات التهرب من دفع الضريبة.

سابعاً: البيانات وموعد تقديم البيان الضريبي:

يجب على المكلف الذي يزيد إيراده الصافي على حد الإعفاء أن يقدم إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بإيراده الكلي، و إذا كان المكلف غائباً أو قاصراً أو محجوزاً عليه أو مفلساً، فيلتزم بواجب تقديم البيان الوكيل أو الولي أو القيم أو وكيل التفليسة.

ويقدم البيان خلال الأشهر الثلاثة الأولى من كل عام، ويؤدي المكلف الضريبة المستحقة عليه من واقع البيان المقدم منه عند تقديمه.

ثامناً- العقوبات:

يعاقب كل من قدم بيانات غير صحيحة بقصد التهرب من الضريبة بغرامة لا تزيد على ٥٠٠ ل.س وأداء تعويض لا يقل عن ٢٥%، ولا يزيد على ثلاثة أمثاله مما لم يؤدى من الضريبة.

تاسعاً: الهدف من الضريبة:

١- حصر المكلفين الخاضعين للضريبة على الإيراد العام بالذين يتجاوز دخلهم الصافي السنوي (يشمل جميع مصادر الدخل التجارية والصناعية والزراعية والعقارية والرواتب والمكافآت والتعويضات) مبلغ(١٠٠٠٠)ل.س.

٢- إفادة صغار المكلفين من التجار والصناعيين الخاضعين لضريبة الأرباح التجارية والصناعية غير التجارية حملة الأسهم في الشركات المساهمة من التعديل الذي قضى به قانون ضريبة الإيراد العام، بتخفيض معدل الحد الأعلى للضريبة على الأرباح من ٤٩% إلى حد أقصى مقداره (١٧%).

عاشراً- تأجيل نفاذ الضريبة على الإيراد العام:

نصت المادة (١٧) من القانون (١٣٠) على أن وزارة المالية تصدر القرارات اللازمة لتنفيذه، ولم تستطع الوزارة إصدار هذه القرارات، ولم تتمكن من تأمين الجهاز الفني اللازم لتطبيق أحكام هذه الضريبة.

حيث أصدرت الدولة القانون رقم (٦) تاريخ ١٩٦٢/٥/٢١ والقاضي بتعليق تنفيذ قانون الضريبة على الإيراد العام رقم (١٣٠) عام (١٩٦١) لمدة عام ريثما يتم إجراء الدراسات الفنية والواقعية اللازمة لتطبيق هذه الضريبة، إلا أن تطبيق هذه الضريبة لم يتم وبقي الحال على ما هو عليه.

ويلاحظ أن معدلات الضرائب النوعية (دخل الأرباح، ريع العقارات) قد انخفض فكان إرجاء التنفيذ يتطلب العودة لإيرادات (١٩٦١) قبل التخفيض حفاظاً على حقوق الخزينة، وإقامة للعدل بين المكلفين، فلذلك تم تأجيل تطبيق القانون ، ريثما يتم اتخاذ بعض التدابير الضرورية لوضع الضريبة على الإيراد العام موضع التنفيذ، بما يكفل حسن التطبيق، ويضمن حقوق الخزينة الكاملة نظراً لأهمية الضريبة، وكونها كسباً إصلاحياً كبيراً للنظام الضريبي، بما ينسجم وسياسة الحكومة في جعل الضرائب التصاعدية العادلة وسيلة اصلاحية ناجحة، حيث دعت وزارة المالية المكلفين بأن يراعوا النسب الضريبية حين دفع الضريبية على الأرباح المصرح بها، والتي كانت نافذة قبل صدور قانون الضريبة العامة على الإيراد، وأن يضعوا في حساباتهم السنوية النهائية

مؤونات كافية، لتسديد الضريبة على الأرباح الصافية وفقاً للنسب المحددة في المرسوم رقم (١٥) عام ١٩٤٩ قبل تخفيضها.

و يتضح من هذا القانون بأن المشّرع راعى ظروف المكلف الشخصية فأخضع للضريبة الدخل الصافي بعد خصم التكاليف الواجبة الخصم، وأيضاً نص على الإعفاءات وأخذ بمبدأ سنوية الضريبة وبمبدأ التبعية الاقتصادية والاجتماعية ، وجميع هذه المبادئ تدخل في نظام الضريبة الموحدة على الدخل، فكان هذا القانون بمثابة الخطوة التمهيدية الأولى للانتقال لنظام الضريبة الموحدة من خلال الأخذ بالنظام المختلط(التكميلي).

الفرع الثاني

مشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل المقترح من قبل وزارة المالية

تعد الدراسة الواقعية للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية المختلفة وتطوراتها التي أجرتها وزارة المالية بالتعاون مع الهيئات العامة الأخرى ركيزة أساسية، نتج عنها في الثمانينات من القرن الماضي مشروع قانون الضريبة على مجمل الدخل الذي تضمن تعديلاً جذرياً لنظام ضريبة الدخل النوعي المطبق في سورية.

ويعد المشروع المقترح من قبل وزارة المالية متقدماً على القانون (١٣٠) الصادر عام (١٩٦١) لدعوته إلى فرض ضريبة واحدة تصاعدية على مجمل الدخل للمكلف، ولذلك سمي المشروع بالضريبة على مجمل الدخل، وهو مكافئ تماماً لتعبير الضريبة على الإيراد العام، ويشكل تمهيداً لتطبيق نظام الضريبة الموحدة التي بموجبها يعد مطرح الضريبة مجموعة الإيرادات التي يحصل عليها المكلف، بغض النظر عن نوعها أو مصدرها وسنبين فيما يلي التنظيم المقترح للضريبة على مجمل الدخل وفق ما ورد في مشروع قانون الضريبة المذكور والمقترح من قبل وزارة المالية والذي بدأ بالتعريفات الآتية[١]:

١- المكلف: الشخص الطبيعي المقيم الذي يحصل على الدخول النوعية المنصوص عليها في هذا القانون والشريك في شركات الأشخاص.

٢- إجمالي الدخل: مجموع دخول المكلف الناتجة عن مختلف مصادر الدخل النوعية الخاضعة للتكليف.

٣- صافي إجمالي الدخل الخاضع للضريبة: رصيد إجمالي الدخل بعد تنزيل النفقات والأعباء والإعفاءات.

[١] الشيخ ، ١٩٩٩،ص ٢٧٣.

٤- المقيم:

أ- الشخص الطبيعي السوري الجنسية، والذي يقيم في الجمهورية العربية السورية.

ب- الشخص الطبيعي الأجنبي الذي له محل إقامة في سورية، والذي لا تقل مدة إقامته عن (١٨٠) يوماً في العام.

ج - الشريك في شركات الأشخاص المسجلة في سورية، أو التي لها مركز أو فرع يمارس فعالية خاضعة لأحكام هذا القانون.

٥- السنة المالية: السنة الميلادية تبدأ في اليوم الأول من شهر كانون الثاني، وتنتهي في اليوم الحادي والثلاثين من شهر كانون الأول.

أولاً- الدخول النوعية الداخلة ضمن مطرح ضريبة مجمل الدخل[١]:

١- الأرباح الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بما في ذلك:

أ- أرباح تجارة العقارات وبيعها، وتحدد بالفرق بين سعر البيع وكلفة الشراء مع إضافة نسبة (١٥%) عن كل سنة من سنوات الحيازة، ويستثنى من ذلك عمليات بيع سكن واحد يختاره المكلف إذا تمت عملية البيع بعد خمس سنوات من تاريخ الحيازة.

ب- الدخول الناتجة عن استثمار العلاقات التجارية، أو التصاميم، أو براءات الاختراع أو حقوق الطبع والنشر، والأرباح الناتجة عن بيع الأصول المعنوية.

ج-أرباح المستشفيات الخاصة بدءاً من أول العام الذي يلي السنة السابقة على بدء استثمارها، شريطة مسكها لقيود محاسبية كاملة ومنتظمة، وفي حال عدم مسكنها لدفاتر تكلف بالضريبة بدء تاريخ استثمارها.

د- أرباح بيع السيارات.

هـ- أرباح أية صفة يقوم بها المكلف، ولا تخضع لضريبة نوعية يحدد اسسها ومعاييرها وزير المالية بقرار منه[٢].

---

[١] الشيخ ، ١٩٩٩، ص٢٧٤ .

[٢] المادة (٣) من المشروع المقترح المشار إليه في : الشيخ ١٩٩٩،ص ١٧٣ ومابعدها.
المادة(٤) من المشروع المقترح.
المادة(٦) من المشروع المقترح.

٢- الرواتب والأجور والتعويضات المنصوص عليها من الباب الثاني من المرسوم التشريعي (٨٥) المؤرخ في ١٩٤٩/٥/٢١ وتعديلاته.

٣- ريوع العقارات المبنية والمؤجرة، وغيرها من ريوع الأموال غير المنقولة المؤجرة سواء كانت مخصصة للسكن أم مخصصة لممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية.

٤- الريع الناتج عن استثمار رؤوس الأموال المتداولة بما في ذلك (الأرباح، والفوائد والعوائد وغيرها من الموارد النقدية والعينية) مالم يرد نص بإعفائها.

٥- الأرباح الناتجة عن الاستثمار الزراعي، ويدخل في ذلك مشاريع البستنة وتربية المواشي والدواجن والأسماك، على أن تعفى الأرباح الناتجة عن استثمار الأراضي المستصلحة والأراضي المحولة من بعلية إلى مروية مدة (٥) سنوات من تاريخ بدء الاستصلاح.

٦- أية أرباح أو دخول أخرى خاضعة لضرائب نوعية يقرر وزير المالية إدخالها ضمن مطرح ضريبة إجمالي الدخل.

ثانياً- الدخول التي لا تخضع للضريبة على مجمل الدخل:

١- أرباح شركات القطاع العام والمشترك وشركات الأموال وتبقى خاضعة لأحكام القانون الخاص بالضريبة النوعية.

٢- أرباح المكلفين وحصص شركات الأموال وأسهمها.

٣- الدخول والإيرادات الناتجة عن مصادر خارج سورية.

٤- أرباح استثمار الجرارات الزراعية.

٥- ريع العقارات السكنية التي يشغلها مالكوها، وكذلك العقارات المبنية التي لا ريع لها.

٦- إجمال دخل المكلف السنوي الذي لا يتجاوز مبلغ (٥٠٠٠٠) ل.س.

ثالثاً- العناصر التي يجوز خصمها من المطرح الضريبي:

١- فوائد القروض وفوائد الديون المدفوعة من قبل المكلف في سبيل تحقيق الدخول النوعية الخاضعة للتكليف.

٢- المعاشات والنفقات الملزم لأدائها قانوناً.

٣- الخسائر الناتجة عن ممارسة الحرف والمهن الصناعية والتجارية وغير التجارية خلال السنة المالية التي نشأت فيها فإذا زادت عن مجموع إجمالي دخل المكلف السنوي يمكن تدوير الرصيد للسنوات اللاحقة وصولاً إلى السنة المالية الخامسة التي تلي عام نشوء الخسارة.

رابعاً- الإعفاءات الضريبية:

نصت المادة السابعة من المشروع المقترح على أن ينزل المكلف من إجمالي دخله السنوي حد أدنى معفى من التكليف لقاء الأعباء العائلية ويحسب كما يلي:

-٢٤٠٠ ل.س سنوياً عن شخص المكلف.

-٢٤٠٠ ل.س سنوياً عن زوجة واحدة إذا كانت لا تتقاضى دخلاً خاصاً بها خاضعاً لضريبة نوعية.

-١٢٠٠ سنوياً عن كل ولد من الأولاد الذين يعيلهم المكلف، والذين لم يحجب عنهم الإعفاء.

ونظمت المادة الثامنة من مشروع القانون قواعد حجب الإعفاءات طبقاً لما يلي:

١- لا يستفيد المكلف الخاضع لضرائب نوعية متعددة على الدخل من تنزيل الحد الأدنى المعفى من الضريبة السنوية إلا مرة واحدة، وذلك عن الضريبة النوعية التي يعينها المكلف.

٢- تستفيد الزوجة المكلفة بضريبة نوعية على الدخل الخاص بها من تنزيل الحد الأدنى المقرر لشخص المكلف.

٣- تستفيد الزوجة من تنزيل الحد الأدنى المعفى العائلي المقرر للأولاد من دخلها النوعي الخاص بها في حالتين وهما:

-وفاة الزوج وعدم زواجها مرة ثانية.

– ثبوت كونها معيلة فعلاً لأسرتها لعدم قدرة الزوج على الكسب لأي سبب كان بشرط أن يثبت ذلك بوثائق أصولية تقبل بها لجان الضرائب النوعية.

٤– لا يستفيد المكلف من تنزيل الحد الأدنى المعفى عن الأولاد الذكور الذين تجاوزا سن الثامنة عشرة من عمرهم في مطلع التكليف، عدا الذين ثبت متابعتهم الدراسة العالية إذ يستفيد عنهم المكلف من التنزيل إلى بلوغهم سن السادسة والعشرين من العمر في مطلع التكليف، أما الأولاد المصابون بعاهات دائمة تمنعهم من العمل فيستفيد المكلف عنهم من التنزيل في جميع الأحوال دون استثناء.

خامساً– المعدلات الضريبية:

صافي الدخل السنوي الواقع بين ١ وبين ١٠٠٠٠ل.س ٧ %

١٠٠٠٠–٢٠٠٠٠	%١١
٢٠٠٠٠–٣٠٠٠٠	%١٥
٣٠٠٠٠–٤٠٠٠٠	%٢٠
٤٠٠٠٠–٥٠٠٠٠	%٢٥
٥٠٠٠٠–٦٠٠٠٠	%٣٠
٦٠٠٠٠–١٠٠٠٠٠	%٣٥
١٠٠٠٠٠–٢٠٠٠٠٠	% ٤٠
٢٠٠٠٠٠–٤٠٠٠٠٠	%٤٥
٤٠٠٠٠٠–٦٠٠٠٠٠	%٥٠
٦٠٠٠٠٠–٨٠٠٠٠٠	%٥٥
أكثر من ٨٠٠٠٠٠	%٦٠

سادساً- البيانات ومواعيد تقديم البيان:

يترتب على المكلف (الذي حصل خلال العام على موضوع التكليف على دخل من أكثر من مصدر نوعي واحد خاضع للضريبة) أن يقدم إلى الإدارة الضريبية الكائنة في مركز نشاطه الرئيسي أو محل إقامته بياناً خطياً بمقدار صافي إجمالي دخله السنوي.

ويجب أن يتضمن البيان المذكور جميع عناصر دخل المكلف النوعية التي تكون إجمالي دخله السنوي الخاضع للتكليف مع النفقات القابلة للتنزيل.

فإذا كان المكلف غائباً أو قاصراً أو محجوزاً عليه أو مفلساً فيجب في الحالات المذكورة على الوكيل أو الولي أو القيم أو وكيل التفليسة تقديم البيان عوضاً عن المكلف.

في حال وفاة المكلف أو انقطاع إقامة الأجنبي المقيم في الأراضي السورية نهائياً، فيجب تقديم البيان من قبل ورثته شرط أن يتضمن البيان مقدار مجمل الدخل السنوي إلى تاريخ الوفاة أوتاريخ انقطاع الإقامة.

أما مدة تقديم البيان في هذه الحالة فتكون في حال وفاة المكلف أو انقطاع إقامة الأجنبي المقيم في سورية، فيلتزم الورثة بتقديم البيان خلال مائة وعشرين يوماً من تاريخ الوفاة، وفي حال انقطاع الإقامة فيجب تقديم البيان خلال (٣٠) يوماً تسبق الانقطاع.

و على المكلف أن يؤدي الضريبة المترتبة على صافي إجمالي دخله الخاضع للضريبة المصرح عنه في بيانه السنوي خلال مهلة لا تتجاوز (١٥) يوماً يلي تاريخ انتهاء المهل المحددة لتقديم البيانات.

سابعاً- العقوبات:

ينذر المكلفون الذين لا يقدمون البيانات الأصولية والمستندات المطلوبة بوجوب الامتثال لأحكام القانون، فإذا لم يتمثلوا للإنذار خلال (١٠) أيام تقوم الإدارة الضريبية بتقدير مجمل دخلهم الخاضع للتكليف من خلال المعلومات المتوفرة لديها، وفرض غرامة قدرها (٢٠%) من الضريبة.

أما إذا امتثلوا للإنذار خلال المهلة المذكورة يكتفى بتغريمهم بنسبة (١٠%) من الضريبة.

أما المكلفون الذين يثبت إخفاؤهم بعض المداخيل الخاضعة للضريبة أو جميعها واستعمالهم أساليب احتيالية بغية التهرب من الضريبة فيخضعون لغرامة تعادل مثل الضريبة المكتومة، ويلاحقون أمام القضاء بجرم الاحتيال.[١]

و يرى الباحث من خلال استعراض محاولات المشرع الضريبي فرض ضريبة على الايراد العام في عام (١٩٦١)، ثم المقترح المتعلق بفرض ضريبة على مجمل الدخل في الثمانينات ، أن هذه المحاولات كانت بمثابة التمهيد والخطوات الأولى والأساسية للتحول بالنظام الضريبي في سورية إلى نظام الضريبة الموحدة، ونستنتج من عدم تطبيق هذه الخطوات أن المشكلات التي يعاني منها النظام الضريبي في سورية لا تكمن في جمود التشريعات الضريبية وقصورها في القيام بأداء واجباتها فحسب، بل في افتقار هذا النظام إلى مقومات نظام الضريبة الموحدة ولعدم توافر المناخ الضريبي الملائم لتطبيقه، كما يعود السبب في فشل محاولات التمهيد للانتقال للضريبة الموحدة في سورية لوجود مخاطر متعددة يخشى حصولها في حال تطبيقه أهمها خطورة هدم النظام الضريبي المتبع حالياً والقائم على نظام الضرائب النوعية، إضافة إلى استقرار النظام النوعي في نفوس أفراد المجتمع لفترة طويلة واستقرار تطبيقه إلى حد كبير، ومن ثم فإن التعديلات التي طرأت على التشريع الضريبي السوري لم تكن مدروسة ضمن خطة متناسقة ومتكاملة لتساهم في إصلاح ضريبي من شأنه أن يتماشى ويتلاءم مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي حصلت، فتكون بمثابة التمهيد والانتقال لنظام الضريبة الموحدة و جزءاً أساسياً من هذا الاصلاح المنشود، و لهذه الأسباب لم يكتب لهذه المحاولات أن تبصر النور إلى تطبيقها على الواقع و بقيت حبراً على الورق.

[١] المادة (١٢١) من المشروع المقترح.

الخاتمة

بعد استعراض نظام الضريبة الموحدة في هذا البحث، يتبين لنا أن هذا النظام الضريبي إنما يشكل التطور العلمي والفني لنظم الضرائب بشكل عام، لذلك سعت معظم الدول لتطبيقه و اعتماده كأساس لهيكلها الضريبي ، و ذلك من خلال توفير مقوماته و متطلبات تطبيقه، حيث أنه من الممكن عن طريق تطبيق نظام الضريبة الموحدة تحقيق الأهداف المرجوة للسياسة الضريبية على مختلف الصعد، و التأثير في البنية الاقتصادية و الاجتماعية للدول التي تعتمده، وتوجيهها نحو التنمية الاقتصادية ، و ذلك من خلال ما يتمتع به هذا النظام من خصائص ومزايا، كما أن الحاجة لتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل تزداد بعد اتضاح المشكلات الناجمة عن تطبيق الأنظمة الضريبية المعمول بها حالياً، حيث أن هذه الانظمة الضريبية أصبحت تعد أنظمة مؤقتة وتمهيدية للانتقال لتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل الذي يستوعب فيه مطرح الضريبة كافة الدخول مهما تنوعت مصادرها، مع الأخذ بعين الاعتبار أن هناك بعض الدول سمحت لها ظروفها الاقتصادية والمالية والاجتماعية بالانتقال لنظام الضريبة الموحدة على الدخل دون المرور بنظام الضرائب المختلط، بينما بعض الدول لم تسمح لها ظروفها بتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل بشكل مباشر، مما اضطرها إلى قبول النظام الضريبي المختلط و تطبيقه ، قبل الانتقال منه إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل، ولكون النظام الضريبي المتبع في سورية هو نظام الضرائب النوعية الذي لم يعد يتماشى مع التطور الحاصل في التشريعات الضريبية المعاصرة على الرغم من كل التعديلات التي طرأت عليه، لما له من أثر سلبي في تحقيق الإصلاح الضريبي المنشود كونه نظام جامد ومعقد، لذلك كان لا بد لمواكبة هذا التطور من خلال السعي إلى تطبيق نظام الضريبة الموحدة، وحيث أن الانتقال لهذا النظام الضريبي لا يقتصر على وضع نصوص تشريعية فقط، حيث يتطلب نجاحه توفير المناخ الضريبي الملائم لتطبيقه من خلال توفير متطلباته ومقوماته، حتى يصبح التشريع الضريبي الناظم للضريبة الموحدة قابلاً للتطبيق على الواقع في سورية، ومن خلال مجمل دراستنا في هذا البحث لنظام الضريبة الموحدة يخلص الباحث إلى النتائج والتوصيات التالية:

أولاً – النتائج:

١- تبدو الحاجة إلى الإصلاح الضريبي والانتقال لنظام الضريبة الموحدة في سورية ملحةً، وذلك لعدم فعالية نظام الضرائب النوعية النافذ في تحقيق أهداف السياسة الضريبية المبتغاة، ولاسيما لجهة تحقيق الاستقرار الاقتصادي، ومعالجة الفجوات التضخمية والانكماشية، فضعف الحصيلة الضريبية سينعكس عجزاً في الموازنة، وعند عجز الضريبة عن تحقيق العدالة الاجتماعية، واتساع آثار هذه الفجوة في الاقتصاد القومي بوجه عام، يصبح الإصلاح الضريبي ضرورةً ذات أهداف اقتصادية ومالية واجتماعية.

٢- نظراً إلى العيوب التي يتصف بها نظام الضرائب النوعية ، فإن الفكر الضريبي الحديث لديه اتجاه متزايد نحو تبني نظام الضريبة الموحدة، حيث أن معظم الدول التي تسير باتجاه التطور الضريبي انتقلت من نظام الضرائب النوعية إلى نظام الضرائب الموحدة على الدخل باعتباره أحد أهم مستلزمات الإصلاح الضريبي.

٣- يعد نظام الضريبة الموحدة مرحلة متطورة من الأنظمة الضريبية ، حيث يحيط هذا النوع من الأنظمة الضريبية بوضع المقدرة التكليفية للخاضعين للضريبة بشكل كامل و حقيقي ، فإذا ما كانت مهمة الضريبة توزيع الأعباء العامة وفق قدرات المكلف الحقيقية ، فهذه الضريبة تعد خير عامل للدلالة بصراحة و واقعية على هذه القدرات.

٤- إن نظام الضريبة الموحدة هو النظام الواجب اعتماده من قبل الدول التي تسعى لتطوير هيكلها الضريبي، ويمكننا اعتبار كل من النظام النوعي والنظام المختلط (التكميلي) من الأنظمة المؤقتة في الدول التي تطبقها حالياً، لحين توافر متطلبات و مقومات الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة باعتباره التطور الطبيعي للأنظمة الضريبية.

٥- إن الفارق الجوهري بين نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبية الموحدة هو أن الدخل الكلي للمكلف يقسم في ظل نظام الضريبة الموحدة إلى أوعية إيرادات نوعية، تفرض عليها ضريبة موحدة، في حين أن هذا الدخل يقسم في ظل نظام الضرائب النوعية إلى أوعية ضرائب نوعية تخضع كل منها إلى شكل خاص في تحديد وعائها وفي تحققها وجبايتها.

٦- إذا كان الانتقال لنظام الضريبة الموحدة على الدخل يشكل ضرورة حتمية لتطور النظام الضريبي المطبق في سورية حالياً، فإنه يجب الأخذ بعين الاعتبار أن الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة على الدخل لا يقتصر على وضع نصوص تشريعية، حيث أنه لا بد من توفير متطلبات لتطبيق هذا النظام حتى يصبح التشريع الضريبي الناظم للضريبة الموحدة قابلاً للتطبيق على الواقع في سورية.

٧- يعود السبب في فشل محاولات التمهيد للانتقال للضريبة الموحدة في سورية لوجود مخاطر متعددة يخشى حصولها في حال تطبيقه ،أهمها خطورة هدم النظام الضريبي المتبع حالياً والقائم على نظام الضرائب النوعية، إضافة إلى استقرار نظام الضرائب النوعية في نفوس أفراد المجتمع لفترة طويلة ، واستقرار تطبيقه إلى حد كبير.

٨- إن استقرار الهيكل الضريبي السوري بصورته الحالية في أذهان المكلفين والأجهزة الضريبية يؤكد صعوبة الانتقال المباشر من هذا النظام إلى نظام ضريبي آخر قبل أن يتم الإعداد بشكل كافي لنظام الضريبة الموحدة، فالتسرع في تطبيق هذا النظام قبل تأمين متطلباته وتهيئة المناخ المناسب له مصيره الفشل، وهو ما حصل عند صدور قانون الضريبة على الايراد العام عام (١٩٦١).

٩- الضريبة الموحدة تتلافى التعقيدات الحاصلة في النظام الحالي فهي تفرض على جميع الدخول من مختلف المصادر، كما أنها تفرض على جميع الأشخاص دون تميز أو استثناء، كما أنها تتحقق وتحصل على أساس المقدرة التكليفية الحقيقية، وتأخذ في الاعتبار بدقة النواحي الشخصية والحالة الاجتماعية للمكلف.

١٠- في نظام الضريبة الموحدة تعامل جميع الإيرادات والدخول معاملة واحدة أياً كان مصدرها، وأيا كانت طبيعتها، ومن ثم فإنها لا تميز بينها سواء من ناحية المعدل أو الربط أو التحصيل أو الإعفاء، فالمقصود بالضريبة الموحدة على الدخل هو فرض ضريبة واحدة على مجموع الدخل من شتى مصادره، سواء كان الدخل ناجماً عن رأس المال أو دخل ناجم عن العمل أو الدخل الناتج من رأس المال والعمل معاً.

١١- الفوائد والمزايا التي ستتحقق من تطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل في سورية أكبر من الاستمرار في تطبيق نظام الضرائب النوعية، سواء من حيث العدالة في التكليف، أو زيادة الحصيلة الضريبية.

١٢- يحقق نظام الضريبة الموحدة الاقتصاد في النفقات بسبب وحدة الاجراءات ، وعدم تكرارها تبعاً لمصادر الدخل وأنواعه، مما يقلل من التكلفة على الجهاز الضريبي فحصاً، وربطاً، وتحصيلاً.

١٣- تحد الضريبة الموحدة من فرص التهرب الضريبي ، وذلك لإدراج المكلف كافة إيراداته من جميع المصادر وبكافة أنواعها في بيان ضريبي واحد، مما يحكم الرقابة على إيرادات المكلفين.

١٤- يؤدي الأخذ بالضريبة الموحدة إلى توحيد إجراءات الربط والتحصيل، فلا تتكرر الإجراءات ولا تتعدد المطالبات بتعدد الضرائب، كما هو الحال في نظام الضرائب النوعية، كما تؤدي الضريبة الموحدة إلى توحيد طرق الطعن، مما يوفر الوقت والجهد على السلطة الضريبية، ويجعلها في مركز أفضل يمكنها من فحص بيان كل مكلف، ويساعد على ضبط إيراداته ونفقاته وتحديد التزاماته وأعبائه.

١٥- الضريبة الموحدة تتصف بالمرونة والملائمة ، مما يسهل توجيهها نحو تحقيق الأغراض المالية والأهداف الاقتصادية والاجتماعية، سواء كانت هذه الأغراض تتعلق بالحصول على المال اللازم للنفقات العامة، أم لمواجهة أعباء الدولة في الإنفاق على برامج التقدم الإنتاجي والاقتصادي ، أو من أجل تخصيص الأموال للاستثمار، مما يترتب على ذلك رفع مستوى الدخل القومي و إعادة توزيع الثروات مع تقليل التفاوت بين الدخول.

١٦- أهم معوقات الانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة عدم توافر الوعي الضريبي لدى المكلفين، حيث تتطلب الضريبة الموحدة من جمهور المكلفين توافر درجة كبيرة من الوعي والإدراك لمفهوم الضريبة الموحدة، فهي تعوّد المكلفين على إمساك حسابات منتظمة تساعد على حصر الإيرادات بطريقة دقيقة وصحيحة ، و هذا الأمر يتطلب توافر وعي ضريبي لدى المكلفين و أن يكون هذا الوعي على درجة عالية.

١٧- تتطلب الضريبة الموحدة توافر جهاز إداري كفء، حيث أن النظام الجديد يحتاج إلى مستوى عالي من الكفاءات للعاملين فيه ، ومستوى عالي من التدريب، وأن يكون هذا الجهاز مدعماً بأجهزة الكترونية حديثة تسهل مهامه ، وأن تكون مواقع العمل معدة اعداداً خاصاً لهذا النظام بما يتفق مع مستوى الأجهزة الضريبية في الدول التي تطبق نظام الضريبة الموحدة.

١٨- ومن أهم النتائج التي خلص إليها الباحث عدم امكانية الانتقال مباشرة لتطبيق نظام الضريبة الموحدة في سورية، حيث يجب أن يتم التمهيد لتطبيق هذا النظام في سورية من خلال مرحلة انتقالية، يتم فيها توفير متطلبات تطبيق الضريبة الموحدة ضمن مرحلة انتقالية سنتناولها في التوصيات المقترحة لضمان نجاح نظام الضريبة الموحدة في سورية في حال التوجه نحو تطبيقه .

ثانياً- التوصيات:

١- إذا كان الانتقال لتطبيق نظام الضريبة الموحدة على الدخل في سورية يشكل ضرورةً في ظل تعقيد النظام الضريبي الحالي وجموده وعدم تحقيقه للأهداف المرجوة منه ، فإنه لا بد أولاً من تطبيق نظام الضريبة المختلط كمرحلة مؤقتة وتمهيدية، و ذلك من خلال فرض ضريبة على الإيراد العام إلى جانب الضرائب النوعية، ضمن إطار زمني محدد، لتهيئة المناخ من أجل تطبيق الضريبة الموحدة في سورية.

٢- يجب أن تبدأ المرحلة التمهيدية لتطبيق الضريبة الموحدة من خلال ادخال تعديلات على الضرائب النوعية النافذة بصفتها أوعية وسيطة لبلوغ الضريبة على مجمل الدخل بالتوازي مع تطبيق الضريبة على الإيراد العام.

٣- لا بدَ أن تطال الضريبة الموحدة جميع أنواع الدخول في سورية ، بما في ذلك الدخل الزراعي والحيواني، لأن قطاع الزراعة يشكل نسبة كبيرة من الناتج المحلي ، و الذي لا يزال بمعظمه خارج دائرة التكليف الضريبي.

٤- الاستفادة من تجارب الدول التي طبقت نظام الضريبة الموحدة، من خلال التعرف على معوقات ومقومات النظام الضريبي لديها ، و ذلك بهدف ضمان التطبيق الناجح لنظام الضريبة الموحدة في سورية، مع امكانية الاهتداء بتجربة مصر في تطبيق الضريبة الموحدة، وذلك نظراً لتقارب الواقع الاجتماعي والاقتصادي بين البلدين، من خلال الأخذ بالمرحلة الانتقالية التي مرت بها مصر قبل تطبيق الضريبة الموحدة، بشكل يتوافق مع الواقع الراهن في سورية.

٥- ضرورة وضع تشريع ضريبي متطور وملائم ومصاغ بشكل علمي ومتناسق لضمان التطبيق الناجح للضريبة الموحدة على الدخل في سورية، و تحقيق مبادئ الضريبة الموحدة لجهة تحقيق الوفرة في الحصيلة و العدالة الضريبية، وتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية و الاجتماعية، مع امكانية تعديل هذا التشريع وفق معطيات التطبيق العملي للضريبة الموحدة في سورية، حيث يُنظر إلى التشريع الضريبي على أنه الخطوة الأولى أو الدعامة الأساسية في بناء أي نظام ضريبي متطور.

٦- أهمية اصدار قانون لتنظيم الإجراءات الضريبية الموحدة بالتزامن مع تطبيق قانون الضريبة الموحدة المنشود، بشكل يحقق توحيد الاجراءات الضريبية على جميع المكلفين و يراعي تحقيق التوازن بين حقوق والتزامات كل من المكلفين والادارة الضريبية، فالقانون الضريبي الموضوعي وقانون الإجراءات الضريبية يرتبطان ارتباطاً وثيقاً، ولازماً و كل منهما يعد الوجه الآخر لعملة واحدة، وتشكل الإجراءات الضريبية الوسيلة الضرورية لتطبيق القانون الموضوعي، ونقله من حالة الركود والثبات إلى حالة الحركة والتطبيق ، و هي المحرك الفعال الذي ينقل القانون الموضوعي الضريبي من دائرة التجريد إلى دائرة التطبيق.

٧- ضرورة السعي لتحقيق التنوع والتعدد في جميع مصادر الدخل، و ضرورة رفع الحد الأدنى للرواتب والأجور بشكل يتناسب مع الوضع الراهن في سورية ، وتضخم الأسعار الكبير الحاصل فيها، باعتبار هذا الأمر من أهم متطلبات تطبيق نظام الضريبة الموحدة و يشكل ضماناً لتحقيق هذا النظام للنتائج المرجوة منه.

٨- يشكل الوعي الضريبي من أهم مقومات نجاح الضريبة الموحدة، وهذا يستدعي ضرورة زيادة الوعي الضريبي لدى المكلفين حول أهمية وفاعلية هذا النظام الضريبي، ودور هذا النظام في تحقيق العدالة الاجتماعية، وتحقيق الفائدة لجميع أفراد المجتمع، وذلك من خلال الندوات والحوارات واللقاءات العلمية والاعلام المقروء والمسموع والمرئي، وحتى في المناهج الدراسية.

٩- رفع كفاءة الإدارة الضريبية من خلال التأهيل والتدريب المستمر للعاملين في الجهاز الضريبي، واقامة الدورات التخصصية لهم ، وارسالهم في بعثات للدول التي اعتمدت نظام الضريبة الموحدة للتعرف على تجارب هذه الدول ، و الاستفادة من خبرات الإدارة الضريبة في تلك الدول لضمان التطبيق الناجح للضريبة الموحدة في سورية.

١٠- تطبيق نظام لإثابة العاملين في المجال الضريبي ، و السعي لتحسين أوضاعهم مادياً واجتماعياً ، لكسب ولائهم وإخلاصهم لإنجاز العمل الضريبي المعهود لهم، ورفع روحهم المعنوية، لتمكينهم من مواجهة الإغراءات التي تعرض عليهم من بعض المكلفين ذوي النفوس الضعيفة ، و ذلك من أجل تحقيق التطبيق الأمثل لهذا النظام الضريبي.

١١- ضرورة تطبيق نظام الربط الذاتي و البيان الضريبي الموحد، بحيث يشمل كافة الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة ، ويكون خطوة في طريق تهيئة المناخ لتطبيق الضريبة الموحدة في سورية، حيث يعتبر نظام الربط الذاتي أحد الركائز الأساسية لتحقيق التحفيز الطوعي في نظام الضريبة الموحدة.

١٢- اقامة قاعدة بيانات ومعلومات ضريبية متكاملة ومتطورة ، وربطها مع كافة الجهات لتزويد الإدارة الضريبية بالمعلومات والبيانات اللازمة لتحديد المطرح الضريبي، وذلك من أجل سهولة الوصول إلى البيانات الضريبية الخاصة به و تدقيقها، وتمكين الإدارة الضريبية من الرقابة عليها، مما يؤدي إلى توفير الوقت و الجهد على الإدارة الضريبية و تقليل النفقات اللازمة لذلك.

١٣- ضرورة إنشاء محاكم ضريبية متخصصة في كل محافظة من محافظات القطر، للفصل في النزاعات الضريبية التي تنشأ بين المُكلفين والادارة الضريبية ، بما يحقق السرعة في فصل المنازعات الضريبية التي تنشأ بين المكلف والإدارة الضريبية، و يحقق أيضاً الوحدة في المبادئ القانونية المقررة لتفادي الأحكام المتناقضة.

١٤- منح حسومات تشجيعية للمكلفين المُلتزمين بتقديم بياناتهم الضريبية الحقيقية في المواعيد المحددة، وذلك من أجل كسب ثقتهم ، وزيادة الحصيلة الضريبية، والحد من مظاهر التهرب الضريبي.

١٥- رفع الحد الادنى المُعفى من الضريبة إلى الحد الكافي لمعيشة مقتدرة للمواطن السوري، و جعلها على شكل نسبة مئوية بدلاً من أن تكون مبلغاً محدداً، بالإضافة إلى زيادة التعويضات العائلية والمعيشية بما يتناسب مع الواقع الاقتصادي الراهن، مع امكانية تعديل هذه الحدود بشكل سنوي نظراً للتضخم الكبير الذي تشهده البلد.

١٦- ضرورة مراعاة أهمية التحول الرقمي للمنظومة الضريبية ، من خلال تحسين البنية التحتية واستخدام التطبيقات والبرامج الالكترونية في الربط و إحكام الرقابة على المجتمع الضريبي، وتقديم الخدمات الضريبية، مما يقلل الجهد والوقت في ربط و تحصيل الضريبة، ويخلق المناخ الملائم لتطبيق الضريبة الموحدة.

١٧- العمل على زيادة مصادر السداد الالكتروني واستخدام أحدث وسائل التكنولوجية للدفع الالكتروني مما يساهم في السرعة وتقليل نفقات الجباية.

وأخيراً وليس أخراً، لا يفوتني في نهاية هذه الأطروحة إلا أن أذكر أنّ كل عمل بشري لابد أن يوجد فيه من النقص والهفوات التي يسبق القلم إليها أو يذهل الفكر عنها، فإن أحسنت فمن الله فله الحمد والشكر، وإن كانت الأخرى فمن نفسي، وسبحان من أبى أن يكون الكمال إلا لكتابه، ولكن حسبي أن الله يعلم ما في الصدور.

فيا رب هذه يدي وخلفها قلب يدعوك ويقيني في رحمتك إنك مجيب الدعاء. وما توفيقي إلا بالله عليه توكلت وإليه أنيب، سائلاً إيّاه أن يكون قد وفّقني فيما قدَّمت، راجياً أن يوفي هذا العمل الغرض المطلوب منه، وأن يسهم في إغناء المكتبة القانونية الوطنية..

والله ولي التوفيق...

{وَيَسَلُونَكَ عَنِ الرُّوحِ قُلِ الرّوحُ مِنْ أَمْرِ رَبي وَمَآ أُوتِيتُم من العِلمِ إِلَّا قَليلاً(٨٥)}

[الإسراء: ٨٥]

قائمة المراجع

أولاً- المراجع باللغة العربية :

١- الكتب العامة:

- أبو الوفا، أحمد (١٩٩١). **إجراءات التنفيذ في المواد المدنية والتجارية**، منشأة المعارف، الاسكندرية.
- أبو طبل، عيسى (١٩٨٧). **المحاسبة الضريبية**، الجزء الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة.
- بدري، محمد طه و النشار، حمدي (د.ت). **أصول التشريع الضريبي المصري**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- بدوي، محمد عباس وعثمان، الأميرة إبراهيم (١٩٩٣). **المحاسبة الضريبية، في ضرائب الدخل على الأشخاص الطبيعيين**، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية.
- بركات، علي (٢٠٠٨). **الامتيازات الإجرائية للدولة عند اقتفاء حقوقها المدنية**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- بركات، عبد الكريم صادق و دراز، حامد (١٩٨٥). **المالية العامة**، مؤسسة باب الجامعة، الإسكندرية.
- بسطا، رابح رتيب (١٩٩١). **الممول والإدارة الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- بشور، عصام (٢٠٠٠). **التشريع الضريبي**، الطبعة السابعة، منشورات جامعة دمشق.
- بشور، عصام ونور الله، نور الله و بطريق، يونس (٢٠٠٠). **التشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق.
- البطريق، يونس احمد (١٩٨٤). **المالية العامة**، دار النهضة العربية، بيروت لبنان.
- البطريق، يونس أحمد و بركات، عبد الكريم صادق (١٩٨١). **النظم الضريبية المقارنة**، الدار المصرية الحديثة، الإسكندرية.
- البطريق، يونس وأخرون (١٩٨٣). **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، بيروت.
- بيومي، زكريا محمد (١٩٩٠). **المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب**، مطبعة جامعة القاهرة.
- بيومي، زكريا محمد (٢٠٠٦). **قانون الضرائب على الدخل**، منشأة المعارف، الإسكندرية.

- تركي، علي عبد الحميد (٢٠١١). **قانون الإجراءات المدنية**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- جامع، أحمد (١٩٧٠). **فن المالية العامة**، الجزء الأول، دار النهضة العربية. القاهرة.
- الجزيري، محمد حسن (١٩٩٧). **الضريبة الموحدة في التشريع المصري**، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- جميل، برهان الدين (١٩٩٢). **المالية العامة، دراسة مقارنة**، دار طلاس، دمشق.
- الجنابي، طاهر (١٩٩٠). **دراسات في المالية العامة**، مطبعة التعليم العالي، بغداد.
- الجندي، حسن (١٩٩٧). **القانون الجنائي الضريبي**، الجزء الاول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية القاهرة.
- حجازي، المرسي السيد (٢٠٠١). **النظم الضريبية بين النظرية والتطبيق**، الدار الجامعية للطباعة، بيروت.
- حشيش، عادل احمد و شيحة، مصطفى رشدي (١٩٩٢). **النظام الضريبي اللبناني**، مطبعة الدار الجامعية.
- الحلاق، محمد (٢٠١٠). **النظام الضريبي**، الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية، القانون المالي، المجلد الرابع.
- الحلاق ، محمد (٢٠١٧) ، **التشريع الضريبي** ، منشورات جامعة دمشق ، كلية الحقوق ، دمشق.
- الحلاق، محمد (٢٠١٨). **التشريع الضريبي**، منشورات الجامعة الافتراضية السورية، سورية.
- الحلاق، محمد و الحردان، عبد الهادي (٢٠١٤). **دراسات في التشريع الضريبي**، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق.
- الخطيب، خالد شحادة و طافش، نادية فريد (٢٠٠٨). **الاصول العلمية والعملية في المحاسبة الضريبية**، الطبعة الاولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان.
- دراز، حامد و عباد، علي عباس (١٩٧٥). **مبادئ الاقتصاد العام**، مؤسسة شباب الجامعة.
- الدقر، رشيد (١٩٥٢). **علم المالية**، ط١،ج ٢، منشورات الجامعة السورية، دمشق.
- رتيب، رابح (١٩٩٤). **ضريبة موحدة على الدخل ام ضريبة وحيدة على الإنفاق**، جامعة الإسكندرية.
- الرزاز، محمد أحمد (١٩٨٠). **رؤية لمستقبل دور الضرائب في تمويل الانفاق العام**، القاهرة.

- الزبيدي، عبد الباسط علي جاسم (٢٠٠٨). **وعاء ضريبة الدخل في التشريع الضريبي**، طبعة أولى، دار الحامد، عمان.
- سرور، أحمد فتحي (١٩٩٠). **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- سرور، أحمد فتحي (٢٠٠٠). **الحماية الدستورية للحقوق والحريات**، الطبعة الثانية، دار الشروق.
- سرور، أحمد فتحي (٢٠١٥). **الوسيط في قانون الإجراءات الجبائية**، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة.
- سلام، أمين عبد الفتاح (١٩٧٠). **السياسة الضريبية للدول المختلفة**، جامعة عين شمس، كلية الحقوق.
- سلوم، حسين (١٩٩٠). **المالية العامة والقانون المالي والضريبي**، دار الفكر اللبناني، بيروت.
- الشافعي، جلال الدين (٢٠٠٦). **مبادئ المحاسبة الضريبية، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥**، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- شباط، يوسف (٢٠٠٩). **المالية العامة، التشريع المالي**، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق.
- شباط، يوسف (٢٠١٠). **مطرح الضريبة، القانون المالي**، الموسوعة العربية، المجلد الرابع.
- الشريف، عليان (١٩٩١). **المحاسبة الضريبية وتطبيقاتها في الأردن**، دار الفكر، عمان.
- شيحه، مصطفى رشدي (٢٠٠٥). **التشريع الضريبي المصري**، القاهرة.
- الشيخ، رياض (١٩٦٩). **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- الصباغ، مصطفى محمد (د.ت). **الاعتبارات الاقتصادية في الضريبة الموحدة على الدخل**، الطبعة الأولى، الاسكندرية.
- صدقي، عاطف (١٩٦٩). **مبادئ المالية العامة**، الجزء الأول، دار النهضة العربية، القاهرة.
- صدقي، عاطف و الرزاز، أحمد (١٩٧٧). **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- صديق، رمضان (٢٠٠٦.ب). **الإدارة الضريبية الحديثة**، دار النهضة العربية، القاهرة.

- صديق، رمضان (٢٠٠٦.أ). **قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥**، دار النهضة العربية، الطبعة الثانية، القاهرة.
- صديق ، رمضان (٢٠٠٧). **الأحكام العامة للضريبة على الدخل ، دار النهضة العربية** ، القاهرة .
- صديق ، رمضان (٢٠١٧). **الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري المقارن** ، دار النهضة العربية ، القاهرة.
- صديق، رمضان (٢٠١٨). **الضرائب العقارية ضريبة الأطيان الزراعية والضريبة على العقارات المبينة في التشريع المقارن والمصري**، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة.
- الصكبان، عبد العال (١٩٦٧). **علم المالية العامة**، دار الجمهورية، بغداد.
- الصكبان، عبد العال (١٩٧٦). **مقدمة في علم المالية والمالية العامة في العراق**، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، جامعة الموصل.
- صيام، سري محمود (٢٠١٥). **صناعة التشريع المعايير الحاكمة للتشريع الكتاب الأول**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ضبيط، نوري (١٩٦٣). **دراسات في الضريبة على الدخل**، مطبعة الشرق، حلب.
- عباد، علي عباس (١٩٨١). **النظم الضريبية المقارنة**، مؤسسة شباب الجامعة.
- عبد الرؤوف، محمد أحمد(١٩٩٨).**المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، دار النهضة العربية ، القاهرة.
- عبد الكريم، محمد حاتم (١٩٨٨). **السياسة الضريبية في التشريع المصري**، القاهرة.
- عبد المتعال، علي محمود (١٩٧١). **أساسيات في علم الضرائب**، مطبعة المدني، القاهرة.
- عبد المولى، السيد (١٩٨٨). **المالية العامة، دراسة للاقتصاد العام مع دراسة خاصة للمالية العامة المصرية**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- عبد المولى، السيد (١٩٨٩). **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة.

- عبد المولى، السيد (١٩٩٠). **المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- عبد المولى، السيد (١٩٩٥). **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- عبد الواحد، السيد عطية (١٩٩٥). **شرح أحكام قانون الضريبة الموحدة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- عبد الواحد، السيد عطية (٢٠٠٦). **شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل**، ط١، دار النهضة العربية، القاهرة.
- عبد الوهاب، عبد الفتاح (٢٠٠٩). **دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية**، المجلد الثاني، جمعية المالية العامة والضرائب.
- عطوي، فوزي (٢٠٠٣). **النظم الضريبية وموازنة الدولة**، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان.
- عطية، قدري نقولا (١٩٦٠). **ذاتية القانون الضريبي**، كلية الحقوق، جامعة الاسكندرية.
- العكام، محمد خير (٢٠١٠). **الضرائب على الدخل ونظمها**، الموسوعة القانونية المتخصصة، هيئة الموسوعة العربية، المجلد الرابع.
- عمران، محمد (٢٠١٣). **الإعلان في القوانين الضريبية، دراسة مقارنة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- عوض، علي جمال (١٩٧٥). **القانون التجاري**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- غريب، محمود علي سليمان (١٩٩٣). **المحاسبة الضريبية**، القاهرة .
- غلاب، حسن أحمد (١٩٨٧). **الأصول العلمية للضرائب**، مكتبة التجارة والتعاون.
- فهمي، محمد مرسي و عبد الله، سيد لطفي (١٩٩٩). **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية**، مكتبة الإسكندرية.
- الفولى، اسامة محمد (٢٠٠٨). **النظام الضريبي المصري**، دار الجامعة الجديدة.
- القولي، أسامة (١٩٩١). **محاضرات في التشريع الضريبي المصري**، الفتح للطباعة والنشر.
- القليوبي، سميحة (١٩٨١). **القانون التجاري**، جزء أول، دار النهضة العربية، القاهرة.

- كراجه، عبد الحليم محمود (١٩٨٩). **المحاسبة الضريبية في الأردن**، دار الكندي، إربد.
- الكعبي، جبار محمد علي (١٩٩٨). **التشريعات الضريبية في العراق**، ط١، دار السجاد للطباعة، بغداد.
- كمال، حسن محمد و محمد، سعيد عبد المنعم (١٩٩٤). **الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- الكيلاني، عبد الله بن زيد و الشريفين، نضال (٢٠٠٧). **مدخل الى البحث في العلوم التربوية والاجتماعية**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الاردن.
- المحجوب، رفعت (١٩٧٨). "**المالية العامة" النفقات العامة والإيرادات العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- محمد، سعيد عبد المنعم (٢٠٠١). **الإطار العام للضريبة الموحدة على الدخل**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب.
- علي، سيد عطيتو محمد (١٩٩٢). **الضريبة الموحدة وإجراءات تطبيقها في مصر**،.
- مراد، محمد حلمي (١٩٥٨). **النظم الضريبية في البلاد العربية**، معهد الدراسات العربية العالية.
- مطاوع، جلال و عبد المنعم، رؤوف (١٩٨٧). **المحاسبة الضريبية**، مطبعة الفاروق، القاهرة.
- معبد، أحمد مصطفى (٢٠١٧). **التعريف بنظام الضريبة الموحدة ونظم تطبيقها، التشريع الضريبي المصري**، .
- المليجي، أسامة أحمد شوقي (٢٠١٦). **الإجراءات المدنية للتنفيذ الجبري**، الطبعة الخامسة، دار النهضة العربية.
- المنشادي، عبد الحميد (١٩٩٥). **قانون الضريبة الموحدة علما وعملا**، القاهرة.
- المهايني، محمد خالد و الخطيب، خالد (٢٠٠٣). **المحاسبة الضريبية**، منشورات جامعة دمشق، دمشق.
- المهايني، محمد خالد و الخطيب، خالد شحادة (٢٠٠٧). **المالية العامة**، ط٢، منشورات جامعة دمشق، سورية.

- المهايني، و شحادة، محمد خالد و العدي، إبراهيم (٢٠١٠). **المحاسبة الضريبية**، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- المهايني ، محمد خالد (١٩٩٤) . **منهجية الموازنة العامة للدولة في الجمهورية العربية السورية** ، وزارة الثقافة ، دمشق.
- مهران، حمدية عبد الغفار (١٩٩٥). **الضريبة الموحدة بين الفكر الوضعي والفكر الإسلامي**، جامعة عين شمس، كلية التجارة.
- ناشد، سوزي عدلي (٢٠٠٨). **اساسيات المالية العامة**، ، منشورات الحلبي الحقوقية بيروت، لبنان.
- ناشد، نشأت إدوارد (٢٠٠٨). **ربط الضريبة على الدخل وأثره في العلاقة بين دافع الضرائب والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ناشد، سوزي (٢٠٠٦). **المالية العامة النفقات العامة الايرادات العامة الميزانية العامة**، منشورات الحلبي الحقوقية، الإسكندرية.
- ناشد، سوزي عدلي (٢٠١٧). **قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين**، كلية الحقوق جامعة الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية.
- ناصر، زين العابدين (١٩٨٠). **موجز في مبادئ علم المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- ناصر، زين العابدين (٢٠٠٧). **علم المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة.
- الناغي، محمود السيد (٢٠٠٧). **منهج المحاسبة عن الضريبة على الدخل التحليل وإطار التطبيق والتطوير**، المكتبة المصرية، جامعة المنصورة.
- الناغي، محمود السيد (٢٠٠٤). **منهج المحاسبة في الضريبة الموحدة والضريبة على أرباح شركات الاموال وضمانات وحوافز الاستثمار والضريبة العامة على المبيعات**، مصر.
- نعوش، صباح (١٩٨٧). **الضرائب في الدول العربية**، المركز الثقافي العربي، بيروت.
- النكلاوي، أحمد (١٩٦٨). **التغير والبناء الاجتماعي**، القاهرة.

- الواسطي، فاضل شاكر (١٩٧٣). **اقتصاديات المالية العامة**، مطبعة المعارف، بغداد.
- الواسطي، فاضل شاكر (١٩٧٨). **اقتصاديات المالية العامة**، ط٢، مطبعة اوفسيت الانتصار، بغداد.
- والي، فتحي (١٩٨٩). **التنفيذ الجبري**، دار النهضة العربية، القاهرة.

٢- الكتب المترجمة:

- تولبانوف، (١٩٦٩). **الاقتصاد السياسي للبلدان النامية**، **موسكو**، ترجمة: مطانيوس حبيب، دمشق.

٣- الرسائل والأبحاث العلمية:

- أمين، عبد الله محمود (٢٠٠٠). **تقويم فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل الجامعة الإسلامية، فلسطين.
- أمين، عبد الله محمود تقويم (٢٠٠٠). **فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق.
- بركات، علي لطفي رجب (٢٠١٤). **نحو إجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبتي الدخل والمبيعات**، رسالة ماجستير،
- البغدادي، علي غانم شاكر (٢٠١٥). **نظم المعلومات ودورها في تعزيز الإيرادات الضريبية**، رسالة دبلوم عالي معادل لشهادة الماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- التجاني، سعيد التجاني (٢٠١٠). **مشاكل التقدير الذاتي وأثرها على الايرادات الضريبية**، رسالة ماجستير منشورة، كلية الدراسات العليا جامعة السودان.
- جمعة، محمد عبد الله محمود (٢٠٠٥). **التهريب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة**، رسالة ماجستير في المنازعات الضريبية جامعة النجاح، فلسطين.
- حسين، محمد صالح فالح (١٩٧٤). **وعاء ضريبة الدخل في المنشآت التجارية في التشريع الأردني**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

- الحياري، عادل (١٩٦٨). **الضريبة على الدخل العام دراسة مقارنة**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق – جامعة القاهرة.
- الدوغجي، علي حسين علي (١٩٩٦). **تقييم نظام الضريبة على الدخل في العراق**، أطروحة دكتوراه، محاسبة كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- راجح، رامز عدنان (٢٠٠١). **المعاملة الضريبية للشركات– دراسة مقارنة**، رسالة ماجستير، جامعة دمشق.
- الزهيري، محمد سلمان عبود (٢٠٠٧). **مدى اسهام نظام المعلومات الضريبية في تطوير العمل الضريبي**، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير مقدمة الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- السعيدي، عباس ناصر سعدون (٢٠١٣). **استخدام محددات التهريب الضريبي في تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية**، رسالة دبلوم معادلة للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- شرويدة، محمود أبو المحاسن (١٩٨٧). **الضريبة الموحدة على الدخل وإمكانية تطبيقها في مصر**، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- الشريف، عيسى محمد مصطفى (٢٠١٩). **الإجراءات الضريبية الموحدة ومدى امكانية تطبيقها في مصر**، اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان.
- شهيب، أمين عبد التواب (١٩٨١). **المشاكل المحاسبية لتطبيق نظام الضريبة الموحدة في جمهورية مصر العربية**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- الشيخ، احلام علي (١٩٩٩). **نظام الضرائب النوعية ونظام الضريبة على الايراد العام**، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- صندوق، عفيف عبد الكريم (١٩٩٧). **دور السياسة المالية العامة في تحقيق التوازن الاقتصادي**، رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية– الأردن.

- عبد العزيز ، ناصر محمد (٢٠١٢). **التحصيل الضريبي بين النظرية و التطبيق** ، رسالة دكتوراه.
- عبد الغفور، حسام فايز احمد (٢٠٠٨). **العلاقة بين المكلف والادارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية**، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين.
- عبد الغني، صلاح عمر (٢٠١٠). **أسس ومشاكل القياس والفحص الضريبية على القيمة المضافة والمؤثرة على دورها في الإصلاح النظام الضريبي في السودان**، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان.
- العبيدي، عماد توفيق محمد عبد الله (٢٠١٠). **الفحص الضريبي على الدخل تحقيق وعاء مقبول في ضوء تمسك المكلفين بحساباتهم**، رسالة ماجستير، جامعة بغداد.
- عثمان، أحمد الضي عبد الله (٢٠١٦). **الفحص الضريبي ودوره في تحديد وإدارة مخاطر الإيرادات الضريبية**، رسالة دكتوراه، كلية الدراسات العليا.
- عطية، عبد الرحمن زيدان (٢٠٠٠). **اطار مقترح لعلاج مشكلات قياس وعاء الضريبة الموحدة على الدخل في مصر – دراسة مقارنة**، رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، الإسماعيلية.
- عفيف، عبد الحميد (٢٠١٢). **فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة**، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة فرحات عباس، سطيف.
- علي، سيد عطيتو محمد (٢٠١٦). **الضريبة الموحدة وإجراءات تطبيقها في مصر**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان.
- القرعان، محمد فادي (١٩٩٦). **النظام الضريبي في سورية وآثاره الاقتصادية**، رسالة ماجستير، جامعة حلب.
- كماش، كريم سالم (٢٠٠٢). **واقع السياسة الضريبية في العراق وافاقها المستقبلية**، رسالة ماجستير، الجامعة المستنصرية، بغداد.

- مختار، عبد الهادي (٢٠١٥). **الإصلاحات الجبائية ودورها في تحقيق العدالة الاجتماعية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابي بكر بلقايد، تلمسان.
- مطر، عاطف (٢٠٠٣). **دور التلفزيون في تشكيل الوعي الاجتماعي لطلاب الجامعات**، رسالة ماجستير، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة.

٤- المجلات والدوريات:

- ابراهيم، محمود بكر (د.ت). ضعف الوعي الضريبي في العراق وسبل معالجته، **جريدة الصباح الاقتصادي**، بحث منشور على شبكة الانترنت.
- أحمد، صالح أحمد (٢٠١٠). مظاهر عدم اليقين في النظام الضريبي المصري، **مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية**، العدد ٢٣.
- أحمد، ناصر عبد الشافي (١٩٩٢). نظام الضريبة الموحدة على الدخل والمجتمع المصري، **مجلة التشريع المالي والضريبي**، العدد ٢٧٨.
- الحاوي، محمد محمد حسن (١٩٩٢). **مجلة التشريع المالي والضريبي**، العدد ٢٧٨، السنة الحادية والأربعين.
- الخطيب، خالد شحادة (٢٠٠٠). التهريب، **مجلة جامعة دمشق**، المجلد ١٦، العدد٢.
- رسلان، ماهر (١٩٨٥). النظام الضريبي المصري والنظام الضريبي الأمريكي – دراسة مقارنة، **مجلة التجارة والتمويل**، العدد ١، السنة الخامسة، كلية التجارة، جامعة طنطا.
- زيدان، رامي (٢٠٠٢/١٢/٣). النظام الضريبي في سورية، خصائصه ونواحي القصور فيه، **صحيفة العروبة**، العدد (١١٣٤١)، حمص.
- شاكر، علي غانم (٢٠١٨). **دور نظام الدفع والتحصيل الالكتروني للضرائب في تطوير إجراءات التحاسب الضريبي (دراسة تحليلية)** ، مجلة المثنى للعلوم الإدارية و الاقتصادية.

- الضابط، مدين إبراهيم (٢٠١٤). مدى توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعال، **مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية**، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٣٦، العدد ٥.
- الضي، الهادي آدم أحمد (٢٠١٥). كفاءة وفاعلية الفحص الضريبي من منظور متطلبات وشروط ومزايا نظام التقدير الذاتي، **مجلة المنصور**، العدد ٢٤. بغداد.
- عبد القادر، مصطفى محمود (٢٠١٦). اصلاح السياسة الضريبية في مصر، **المركز المصري للدراسات الاقتصادية**، العدد ٢.
- عبد المولى، السيد (١٩٩٣). النظام الضريبي المصري وإمكانات تطويره، **مجلة مصر المعاصرة**، عدد ٤٣٢ السنة الرابعة والثمانون.
- عبد الوهاب، سيد محمد (١٩٩١). كيف يتحقق الاصلاح الضريبي في مصر من وجهة نظر علماء ومفكري الضريبة، **مجلة التشريع المالي والضريبي**، العدد ٢٧٢، السنة الأربعون.
- عطوه، الشحات محمد (١٩٧٧). الضريبة الموحدة على الدخل وامكانية تطبيقها في جهورية مصر العربية، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الثاني بجامعة عين شمس، **مجلة الاقتصاد والمحاسبة**، العدد ٣٥١.
- علي، سيد عطيتو محمد (١٩٩٢). الضريبة الموحدة وإجراءات تطبيقها في مصر، **الناشر النادي التجاريين**، المجلد ٢٣، عدد٢٧٧، القاهرة.
- علي، سيد عطيتو محمد (١٩٩٢). الضريبة الموحدة وإجراءات تطبيقها في مصر، **مجلة التشريع المالي والضريبي**، العدد ٢٧٨.
- عناني، عبد الله أحمد (١٩٨٤). الضريبة الموحدة وامكانية تطبيقها في مصر، **مجلة نادي التجارة**، مجلد ١٦، عدد ١٨٦.
- فتوح، أحمد عبد الفتاح (١٩٩١). كيف يتحقق الاصلاح الضريبي في مصر من وجهة نظر علماء ومفكري الضريبة، **مجلة التشريع المالي والضريبي**، العدد ٢٧٢، السنة الأربعون.

- كمال، حسن محمد (١٩٧٩). العدالة أم اليقين، **مجلة الاقتصاد والمحاسبة**، العدد ٣٧٣. نادي التجارة، القاهرة.
- متولي، عبد السلام (١٩٨٨). الإقرارات الضريبية، **مجلة التشريع المالي والضريبي**، تصدرها رابطة مأموري الضرائب، العدد ٢٥٩ مارس ١٩٨٨.
- محمد، سعيد عبد المنعم (١٩٨١). الأساس الثابت في المحاسبة الضريبية، مفهومه وكيفية تحديده، وأهميته مع التطبيق على الصيدليات، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ١.
- محمد، سعيد عبد المنعم (١٩٩٠). النظام النوعي والموحد للمحاسبة عن ضرائب الدخل، تأصيل علمي وعملي، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، جامعة عين شمس.
- المرایاتي، توفيق (١٩٧٩). عوامل ضعف الوعي الضريبي في العراق، **مجلة البحوث الاقتصادية**، العدد ٣، بغداد.
- الموسوعة القانونية المتخصصة، المجلد الرابع، هيئة الموسوعة العربية، الطبعة الأولى، ٢٠١٠.
- النشرة الدورية، **جمعية الضرائب المصرية**، السنة الثانية، نادي التجارة، القاهرة، ملحق رقم (٤) أكتوبر ١٩٩١.

٥- بحوث مؤتمرات:

- الشافعي، ياسر زكريا (٢٠١٩). **المعايير المهنية الضريبية ضرورة ملحة لتطوير المنظومة الضريبية**، المؤتمر العلمي الضريبي السادس والعشرين، المجلد الثاني.
- عبد الخالق، أسامه على (١٩٩٠). **الضريبة ذات الأساس الثابت والضريبة المقطوعة في قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١**، بحث مقدم في المؤتمر الضريبي الرابع، التعديلات المقترحة لقانون الضرائب على الدخل في ضوء مشكلات التطبيق، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٧-١٩ فبراير.

- فهمي، محمد مرسي (١٩٩٦). **المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية**، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن، دور النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٣- ٢٤ مارس.
- متولي، فاروق مرسي (١٩٩١). **نظام الضريبة الموحدة ومدى إمكانية الأخذ بها في مصر**، بحث مقدم إلى: المؤتمر الضريبي الأول لجمعية الضرائب المصرية (دور الضرائب في التنمية)، ٢٢-٢٤ نوفمبر.
- محمد، سعيد عبد المنعم (١٩٩٠). **المفاضلة بين النظام النوعي والموحد، مؤتمر السياسة الضريبية والتنمية بين الواقع والمستقبل**، منشورات الجمعية المصرية للإدارة المالية، القاهرة.
- مهران، حمدية عبد الغفار (١٩٩٦). **دراسة تحليلية لأساليب المحاسبة الضريبية للأرباح والخسائر الرأسمالية في ظل نظام الضريبة الموحدة- دراسة مقارنة**، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن، دور النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمالة للشباب.
- الناغي، محمود السيد (٢٠١١). **إعادة هيكلة النظام الضريبي المصري بين الضرورة والملائمة**، ورقة عمل المؤتمر الضريبي السابع عشر: تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الناشر الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة.

٦- القوانين والمراسيم:

في سورية:

- قانون ضريبة الدخل رقم (٢٤) لعام ٢٠٠٣ وتعليماته التنفيذية.
- المرسوم التشريعي رقم (١٠) الصادر عام ٢٠١٥ وتعليماته التنفيذية.
- المرسوم التشريعي رقم (٥١) الصادر عام ٢٠٠٦ وتعليماته التنفيذية.
- قانون التهرب الضريبي رقم (٢٥) الصادر عام وتعليماته التنفيذية ٢٠٠٣.
- قانون التجارة السوري رقم (٣٣) لعام ٢٠٠٧.
- المرسوم التشريعي رقم (١٧) لعام ٢٠١٣.

- المرسوم التشريعي رقم (٧٥) لعام ٢٠١٠.
- المرسوم التشريعي رقم (٨٥) لعام ١٩٤٩ وتعليماته التنفيذية.
- قانون الضريبة على الإيراد العام رقم(١٣٠) لعام ١٩٦١.
- القانون رقم (٤١) الصادر عام ٢٠٠٥ وتعليماته التنفيذية.
- القانون رقم (٢٠) الصادر عام ١٩٩١.
- قانون الاستثمار رقم (١٠) لعام ١٩٩١
- القانون رقم (٦٠) لعام ٢٠٠٤ وتعليماته التنفيذية.
- القانون (١١٢) المتعلق بضريبة الدخل المقطوع الصادر عام ١٩٥٨.
- القانون رقم (٤١) لعام ٢٠٠٧ المتضمن احداث الهيئة العامة للضرائب و الرسوم.
- النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم الصادر بتاريخ ١/٣/ ٢٠١١

في مصر:

- قانون الضريبة الموحدة رقم ٩١ لعام ٢٠٠٥.
- القانون رقم ١٨٧ سنة ١٩٩٣ المتضمن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.
- القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الذي مهد الطريق أمام تطبيق نظام الضريبة الموحدة.
- قانون الضريبة العامة على الايرادات رقم (٩٩) لسنة ١٩٤٩.
- قانون الضرائب النوعية رقم ١٤ لعام ١٩٣٩.
- القانون رقم ٥٦ لسنه ١٩٥٤ المتعلق بالضريبة على العقارات المبنية في مصر.
- قانون التأمين الاجتماعي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ معدلا بالقانون رقم ٢٥ لسنة ١٩٧٧.
- اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لعام ٢٠٠٥ قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- المذكرة الايضاحية لقانون ضريبة الدخل في مصر رقم ١٥٧ لعام ١٩٨١.

٧- الأحكام:

- المحكمة الادارية العليا بمصر، الطعن رقم ٤٧ لسنة ٣ق عليا جلسة ١٩٥٧/٢/٢.
- حكم محكمة النقض المصرية الصادر في ٦ أبريل سنة ١٩٩٣ في الطعن رقم ٤١٥٧ لسنة ٦٢ قضائية.
- حكم محكمة النقض المصرية ١٢ أبريل سنة ١٩٩٣ في الطعن رقم ٢٣١٤ لسنة ٦٢ قضائية.
- حكم محكمة المصرية النقض الصادر في ١٠ يناير سنة ١٩٩٤ في الطعن رقم ٣٤٧٩ لسنة ٦٢ قضائية.
- حكم محكمة النقض المصرية الصادر في ١٤ فبراير سنة ١٩٦٢ في الطعن رقم ٢٣٢ لسنة ٢٧ قضائية.
- حكم محكمة النقض المصرية الصادر في ٢٨ مارس سنة ١٩٨٣ في الطعن رقم ٣٠٩ لسنة ٤٨ قضائية.
- حكم محكمة النقض المصرية الصادر في ٦ مايو سنة ١٩٥٤ في الطعنين المقدمين برقمي ٤٢٠ و٤٥٠ لسنة٢١ قضائية.
- حكم محكمة النقض المصرية الصادر في ٣ نوفمبر سنة ١٩٦٣ في الطعن رقم ١٥٠ لسنة ٢٩ قضائية.

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية:

- Cedric sandfard: (ed) Tax compliance costs measurement and policy, Bath, UK. Fiscal publication with the institute for fiscal studies, 1995.
- Claude Gour,Joel Molinier Gérard Tournie "Procédure fiscale"Thémis, 1er éd. Paris 1982.
- DAVID N. HYMAN،Public Finance, The Dryden Press, Harcourt Brace college Publishers,United States Of America, Fifth Edition, 1996.
- Finny, E, Miller Herbort Principils Of Accounting, N, Owjerse Hall, 1962.
- H. C. SIMON, Personal Income Taxation, Univerity of Chicago Press,1983
- H.C. Simon, Personal income Taxation, Univerity of Chicago press,1983.
- James wetzier:Recent Developments in u.s capital gains taxation printed in(Reading in federal Taxation. New-York.(1983).
- la Capacité contributive nationale et la capacité contributive individuelle en droit fiscal français et en droit fiscal Egyptien "thése de doctort d'Etat en droit.Paris. 1986.

- Law on Tax procedure and Tax administration of Serbian.
- Mohd Rizal palil, tax knowledge and tax compliance determinants in self assessment system in Malaysia, PHD in accounting and finance unpublished, unversity of Birmingham, 2010.
- Moser, Donald, v,: Evan, john H,. the Effects of Horizontal and Exchange inequality on tax Reporting Decisions, the Accounting Review Vol. 70 No. 4.1995.
- Richard A. Musgrave and peggyB. Musgrave. Public finance in theory and practice. 1976.
- RichardM.BIRD and Oliver old man،Taxation ind evelopiny countries4th,ed,cit,P254.
- Richardsan, M, and. J.sawyer. "Atax amany of the Tax compliance literature". Further findings, problems and praspects "Australian Tax Fraum" (val, 16. No. 2, 2001).
- Saumen chattopadhay & Arindam Das- Gupta: the compliance cost of the personal incame tax and determinants, National Institute of public finance and policy, New Delhi, Dec 2002.
- Seligman, E, Studies in Pablic Finance N,Y,1927.
- Stanleys،Surry and Paul R, M cd anile the tax expenditure concept.current development and Emerging issues,printed in reading in federal taxation new-YORK1983.
- Stephen(R.Lewis)taxation for Development. Principles and application oxford university press1984.
- Teviotdale and thompson, self assessment: revenue authorities v. taxpayers: a state of conflict? British tax Review, University of Huddersfield Repository. 1999.
- Tripahny(r.n) publ: Finance in under developed countries the world private Lid calcuha.1986.
- Vietnam Tax Administration Law.
- World bank Research: the theory of taxation for developing countries.op.cit.

ABSTRACT

The tax system used in any country is an indicator of the strength of the economy and tax administration. Developing countries often rely on specific taxes due to the shortcomings of their legislation, weak management and weak tax awareness among their individuals, while developed countries depend on the unified income tax system, which is consistent with their strength and economic development. In this research, light has been shed on the unified tax system in terms of its concept and general procedures, its evaluation and its role in tax reform, the possibility of its application in Syria, and what are the required elements in the Syrian tax system so that it can move to the application of this tax with proposing effective solutions to impose its application.

Keywords: unified tax, tax system, tax administration, tax disputes.

Syrian Arab Republic

Damascus University

Faculty of Law

Department Public Law

The Unified Tax System And It's Applicability In Syria

A dissertation submitted for the degree of doctorate in public law

By:

Suliman Azez Alfndi

Supervisor:

Prof. Dr. Muhammad Al-Hallaq

2024 AD