

فلسفة  
التشريعات الضريبية في مصر  
ومدى  
حاجتها للتطوير على ضوء  
أحكام الشريعة الإسلامية والتطورات الاقتصادية  
المعاصرة

تأليف  
أ. د / عطية عبد الحلیم  
صقر

## الفصل الأول

### الفلسفة القانونية (النشأة - التطور - المحددات - الأدوار التعدد - مدى تأثير الضريبة بالفلسفة القانونية)

#### نشأة النظرية الفلسفية للقانون:

لقد ظل فقهاء القانون قبل أن يُكوّنوا باجتهاداتهم، النظرية الفلسفية للقانون، يبحثون عن ماهية القانون وفي طبيعته، وما أن نما القانون وتطور بفضل النشاط الفقهي حتى نشأت النظرية الفلسفية للقانون التي يعتبر القانون بموجبها معبرا ومعلنا عن مجموعة من المبادئ التي يمكن إثباتها بواسطة التفكير الفلسفي.

#### مفهوم الفلسفة القانونية:

إذا لم أخطئ الفهم، وجاز لي التعبير، فإن للفلسفة القانونية عددا من المفاهيم، التي يمكن الأخذ بواحد منها، أو بها مجتمعة، حسب مقتضيات الأحوال، ومن أبرز هذه المفاهيم<sup>(١)</sup>:

١- أنها محاولات لدراسة القانون المطبق في الزمان والمكان المعينين دراسة عقلية، في إطار المثل العليا الاجتماعية السائدة في زمان ومكان تطبيق القانون الخاضع للدراسة.

٢- أنها محاولات لصياغة نظرة عامة للنظام القانوني، قادرة على الوفاء بحاجات ومتطلبات فترة زمنية معينة، وذلك انطلاقا من المسلمات القانونية، للحضارة السائدة، بهدف الحفاظ عليها ودفعها إلى الأمام.

---

(١) راجع في هذه المفاهيم بتصرف: روسكو باوند -مدخل إلى فلسفة القانون- ترجمة

د/ صلاح دباغ، المؤسسة الوطنية والنشر -بيروت ص ١٥٠.

٣- أنها محاولات للخروج بنتائج الدراسة العقلية للقانون المطبق في الزمان والمكان المعينين، وصياغة نظرية عامة، لما ينبغي أن يكون عليه هذا القانون، حتى يمكن الخروج به عن نطاق زمان ومكان معينين.

٤- أنها محاولات لتوجيه تطبيق القانون بالرجوع إلى غاياته من منظور المنفعة الاجتماعية.

٥- أنها محاولات لقياس القانون وطرق تطبيقه، قياسا وظيفيا، وفقا لمعيار المسلمات القانونية والمثل العليا الاجتماعية السائدة في زمان ومكان تطبيق هذا القانون.

وإذا كان شراح القانون ومفسروه ينهضون بمهمة الكشف عن أصول القانون وثوابته، وإيجابياته وثمراته، فإن فلاسفة القانون ينهضون بمهمة الوصول بالقانون إلى الشكل المثالي الذي يتسق ولا يتنافر مع المثل الاجتماعية العليا السائدة في زمان ومكان تطبيقه، إن جل اهتمامهم ينصب على ما يمكن أن نسميه بالمثالية القانونية، هذه المثالية كفيلة بحمل رجال القانون على دراسة جميع جوانبه وآثاره وانعكاساته وإيجابياته وسلبياته وقياس أحكامه بمقياس العقل، واتخاذ القرار المناسب بالإبقاء على القانون أو بإلغائه أو تعديله، وذلك حتى يأتي أو يستمر البناء القانوني الفعلي على الأقل قريبا من المثالية المنشودة.

#### محددات التفكير الفلسفي تجاه القانون:

أنه إذا كانت المصلحة الاجتماعية المتمثلة في تحقيق الاستقرار العام، بما ينطوي عليه من حاجة كل مجتمع إلى تحقيق السلام الاجتماعي وحفظ النظام فيه، قد أملت النشأة الأولية للقانون واستدعت السعي لإيجاد أساس ثابت لتنظيم الأعمال البشرية، بكبح جماح نزعات الأفراد ونزوات الحكام، وتأمين وجود نظام اجتماعي ثابت ومستقر فإن هذه المصلحة ومن حيث دورها في نشأة وإيجاد القانون، تعتبر كذلك إحدى محددات التفكير الفلسفي تجاه كل

قانون، وذلك بما من مقتضاه أن أي قانون تنعدم فيه المصلحة الاجتماعية، أو تكون فيه غير راجحة على ما يقابلها، فإنه على الفور يستلزم إلغاؤه أو تعديله، بما يضمن رجحان المصلحة فيه.

وبالإضافة إلى المصلحة كمحدد للتفكير الفلسفي تجاه القانون، فإن هناك محددًا آخر وهو: ضغط المصالح الاجتماعية الأخرى (بخلاف المصلحة التي يتغياها القانون) والحاجة إلى توفيق هذه المصالح مع متطلبات الاستقرار العام، وإلى إيجاد تسويات مستمرة، قد تستدعيها التغيرات الاجتماعية المتلاحقة، خاصة إذا تلاحقت أو استمرت التغيرات السياسية والاقتصادية والأيدولوجية في مجتمع القانون.

إن ضغط هذه المصالح قد يستوجب الإصلاح المستمر للمفاهيم والقواعد القانونية، وقد ينقلها من مرحلة حكم ما هو قائم من أفعال ووقائع، إلى مرحلة حكم ما يتوقع أن ينشأ من هذه الأفعال والوقائع.

ولا ينبغي أن نغفل الأثر العكسي لكثرة التعديل في القواعد القانونية، فنحن نحتاج أحيانًا إلى استقرارها، ولذا فإنه قد غدا من الضروري إجراء توافق وتلاؤم بين فكري إصلاح القواعد القانونية واستقرارها، وتلك هي منطقة عمل الفلسفة القانونية، الملاءمة بين الإصلاح والاستقرار.

#### دور (استخدامات) الفلسفة القانونية:

إن الفلسفة القانونية وعلى امتداد تاريخها قد أدت أحيانًا أو استخدمت في أحيان أخرى لأداء دور، بل أدوار متعددة في نشأة وتطور القاعدة القانونية، فالقانون الطبيعي وهو القانون المثالي الكامل، المعبر بصورة كاملة عن فكرة القانون، كان نظرية فلسفية لفترة نمو وتطور القاعدة القانونية، وفكرة العقد الاجتماعي لجان جاك روسو وميرابو ومونتسكيو، التي وضعت ورسخت حقوق الدولة إزاء مواطنيها، كانت الأساس الفني في فرض الضريبة،

هي فكرة في الأصل فلسفية، ونحن لا نتجاوز الواقع إذا قلنا: بأن لكل فرع من فروع القانون، بل لكل قانون في داخل الفرع الواحد، فلسفته التي يعبر عنها، والتي لا تنفك عن الفلسفة السائدة في العصر الذي أصدر فيه، فالقانون وكما هو معروف، تعبير عن ضمير الجماعة، ومن حيث هو علم إنساني، فإنه جزء من فلسفة المجتمع الذي نشأ فيه، وعلى سبيل المثال: فأن القانون الجنائي تعبير واضح عن فلسفة الصراع بين السلطة والحرية في المجتمع، فما يحظره هذا القانون، يعد قيداً على الحرية، وما لا يحظره يبيحه، أي يطلق فيه الحرية للأفراد، وهكذا في سائر فروع القانون العام والخاص على حد سواء، لكل منها فلسفة خاصة لا تنفك عن الفلسفة السائدة في عصره ومكانه.

وحتى لا يطول بنا الوقوف عند هذه الجزئية، فأن من أبرز الأدوار التي أدتها الفلسفة القانونية أو استخدمت في أدائها ما يلي:

- ١- تحطيم سلطة التقاليد البالية، بداية من الحق المطلق لرجال الدين والكنيسة والملوك والأمراء، ونهاية بكل قانون تجاوزته الأحداث والوقائع.
- ٢- تطويع القواعد والأحكام الصادرة عن السلطة من وجوه استعمالاتها الأولى إلى وجوه استعمالات جديدة، وعلى سبيل المثال فأن التاريخ الضريبي يكشف لنا أن الضريبة قد نشأت كمساهمات فردية تطوعية واختيارية في نفقات الحكام والملوك، ثم تطورت إلى نوع من الإكراه الأدبي على الأفراد، ثم أخذت صفة الإلزام والإلزام، كما تطور إنفاق حصيلتها، من الحق المطلق للحكام والأمراء في التصرف في الحصيلة، وإنفاقها في وجوه الإنفاق الخاص للأمير أو الملك دون سؤاله عن ذلك، إلى ما نشاهده اليوم من خضوع جميع أبواب ميزانية الدولة في جانبي الإيرادات والنفقات لرقابة البرلمان السابقة واللاحقة على وضع الميزانية العامة، ولا يخفى أن هذا التطور في فرض الضريبة

وإنفاق حصيلتها والرقابة عليها، قد أدى إلى التغيير الشامل في أنواعها وأسعارها و استعمالاتها وآثارها، وكل ما يحيط بذلك من قواعد قانونية لها. وهذا التغيير في شأن الضريبة لم يكن نتاج يوم وليلة، وإنما هو أثر من آثار تغير فلسفة الضريبة، وتغير فلسفة المجتمعات إزاءها.

٣- إدخال عناصر جديدة إلى القانون، وإنشاء مواد قانونية جديدة من هذه العناصر: وهذا الدور الذي لعبته الفلسفة القانونية تبرز أهميته ونطاقه في القانون الضريبي على وجه الخصوص، فالعدالة الضريبية في وقت من الأوقات كانت تقتضي أن يتحمل كل فرد من العبء الضريبي بقدر استفادته من النفقات العامة، كما كانت تقتضي الأخذ بالسعر النسبي للضريبة، والتسوية بين مصادر الدخل والثروة، وقد وضعت القوانين الضريبية على وفق هذه المبادئ إلا أن الفلسفة القانونية الضريبية، قد كشفت فيما بعد، أن مقتضى أعمال المبدأ الأول، أن يتحمل الفقراء في كل مجتمع جل أو كل العبء الضريبي لأنهم أكبر فئات المجتمع استفادة من النفقات العامة، كما كشفت عن أن الأخذ بالسعر النسبي في الضريبة، لا يحقق العدالة الضريبية، بل ربما حقق العكس والنقيض من ذلك، فالمنفعة الحدية لوحدات الدخل الأخيرة، بل ربما لكل وحدة من وحدات الدخل الضريبي عند الفقراء أعلى كثيرا من مثيلتها لوحدات الدخل الأخيرة عند الأغنياء، فالدولة إذا اقتطعت عشرين جنيها كضريبة مرتبات من موظف يتقاضى مائة جنية، لا تكفيه كلها لنفقاته، لا تقيم العدالة بالنسبة له، فيما إذا اقتطعت ألفي جنية من ممول آخر يحقق دخلا مقداره عشرة آلاف جنية، يكفي منها لنفقاته ألفي جنية ويدخر الباقي، إن القيمة الحقيقية (المنفعة الحدية) لكل وحدة من وحدات دخل الممول الأول أعلى كثيرا من مثيلتها بالنسبة للممول الثاني، حيث يواجه الأول بها جانبا من ضرورات حياته، بينما قد تفيض عند الممول الثاني عن كماليات حياته،

فالعدالة الضريبية إذن تنتفي عند إعمال السعر النسبي للضريبة، كما تنتفي كذلك عند عدم التفرقة بين مصادر دخل الممول، حيث من الواضح مثلا أن دخل العمل (الراتب أو الأجر) أضعف كثيرا من دخل رأس المال منفردا أو متضافرا مع العمل، حيث إن نفقات الحصول على الدخل غير متساوية فضلا عن أن فرص الحصول عليه غير متكافئة، فالعامل فضلا عن تحمله لنفقات أكثر في الحصول على دخله، عرضة للتوقف عن العمل وفقد جزء أو كل هذا الدخل، خلافا لصاحب رأس المال يأتيه دخله (ربعه) دوريا، وربما بدون بذل جهد أو نفقات.

إن الفلسفة القانونية وقد كشفت عن انتفاء العدالة الضريبية في ممارسات التطبيق السابقة فقد كان لزاما عليها وهي في سعيها لتوجيه تطبيق قانون الضريبة بالرجوع إلى غاياته، أو وهي في محاولاتها للقياس الوظيفي للقانون وفقا لمعيار المثل العليا والمسلمات الاجتماعية، أقول: كان لزاما على الفلسفة القانونية الضريبية أن تدخل على القانون الضريبي عناصر التشخيص، التي يتم بموجبها مراعاة الظروف الشخصية للممول عند فرض الضريبة عليه، سواء عن طرق منح بعض الإعفاءات أو فرض السعر التصاعدي للضريبة، أو التفرقة بين أنواع ومصادر دخل الممول، وقد استقر الأمر على إدراج مظاهر تشخيص الضريبة ضمن نصوص القوانين الضريبية، وهو ما يؤكد لنا دور الفلسفة القانونية الضريبية في إدخال عناصر واعتبارات جديدة إلى القانون الضريبي وصياغة مواد قانونية من هذه العناصر، والأمر ليس قاصرا في هذا المجال على ما ذكرناه، وإنما يتعدى ذلك إلى أمثلة ونماذج أخرى، ولعل من أقرب هذه النماذج زمانيا إلى الواقع العملي في مصر وفي غيرها من الدول، ما تقدمه قوانين الاستثمار من حوافز ضريبية لجذب وتشجيع الاستثمارات المحلية والأجنبية، بعد أن اتضحت أهمية توفير المناخ والبيئة الضريبية الملائمة لجذب الاستثمار، وذلك بما يعني أنه

قد غدا من الضروري إدخال عنصر خلق البيئة الضريبية الحميدة الجاذبة للاستثمار، على القوانين الضريبية وتهيئة هذه القوانين وفقا لمتطلبات هذا العصر الجديد، سواء بإلغاء ما يناقضه من القوانين القائمة، كما حدث في مصر حين ألغيت ضريبة (رسم) الأيلولة، أو تعديلها كما حدث في مصر أيضا في نماذج كثيرة منها تخفيض ضريبة التصرفات العقارية داخل كردون المدن، أو بإصدار قوانين ضريبية جديدة مخفزة على الاستثمار كما حدث في مصر كذلك بإصدار قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧. وسوف نعود بمشيئة الله تعالى لتفصيل هذا الدور الذي تلعبه الفلسفة القانونية الضريبية.

٤- تنظيم وترتيب المواد القانونية القائمة وتثبيت أحكامها: لقد لعبت الفلسفة القانونية هذا الدور بكفاءة واقتدار في الدول المتقدمة، بل لعله يعتبر أهم منجزاتها في هذه الدول، وقد كان من مؤداه تلك الحالة من الاستقرار للمجتمع المدني لهذه الدول، وإذا كانت الدول المتخلفة تعاني وبشدة من كثرة القوانين والتشريعات الأصلية والمكملة والمعدلة، إلى حد التعارض فيما بينها أحيانا، حيث يصعب على المشرع الوضعي وضع جميع هذه القوانين في اعتباره عند إرادة التعديل أو التحديث، إذا كان هذا هو الواقع في الدول المتخلفة، فإن الفلسفة القانونية لا تتوانى في محاولاتها لتنظيم وترتيب وتجميع المواد القانونية وتثبيت أحكامها في هذه الدول، ولعل ما ينادي به الكثيرون من رجال القانون في مصر من ضرورة إصدار تشريع (قانون) موحد للشركات، يعد جزءا من هذه الفلسفة، ولعل ما تحرص عليه المحكمة الدستورية العليا في مصر بالتضافر مع محكمتي النقض والإدارية العليا، من وضع وتأسيس مبادئ قانونية في أحكامها بهدف تثبيت أحكام المواد القانونية القائمة، يعد جزءا آخر متمما ومكملا لهذه الفلسفة.



الفلسفة القانونية إذن وفي كل فروع القانون أدت أدوارا حيوية وكانت لها منجزات، وكانت دائما الخادم الأمين (وأحيانا الخادم المستبد) للقاعدة القانونية دراسة وصياغة وتوجيهها وقياسا وتنظيما وترتبا وتثبيتا لأحكام هذه القاعدة.

#### تعدد الفلسفات القانونية:

تتعدد الفلسفات القانونية إلى نوعين رئيسيين، يمكن أن يندرج تحت كل منهما فلسفات فرعية تبعا لبيئة كل قانون وطبيعته، والنوعين المشار إليهما هما:

أ- فلسفة ينبثق عنها القانون، بحيث يكون القانون في نشأته وتطوره صدى لها، واستجابة لمطالباتها ومتأثرا بها ومصبوغا بصبغتها.

ب- وفلسفة تنبثق عن القانون بحيث يكون للقانون دور في إيجادها فما يتغياها القانون من أهداف يعد فلسفة منبثقة عنه، فالقانون في هذا النوع مؤثر، بينما هو أثر في النوع الأول، وسوف نعني في هذا البند، ببيان نوعي الفلسفة المتقدمين.

#### أولا: الفلسفة التي ينبثق عنها القانون:

تنهض القاعدة القانونية بصفة عامة، أيا كانت طبيعتها، وأيا كان النظام القانوني الذي تنتمي إليه، على فلسفة إيجاد التوازن بين مصالح الأفراد، ومصالح الجماعة في جملتها، وذلك من حيث إن القانون يعني بتحديد حقوق الجماعة قبل الأفراد، وحقوق الأفراد قبل الجماعة، وقبل بعضهم البعض، وهو من هذا المنطلق يتيح لكل من الفرد والجماعة نظاما يسمح للجميع بالبقاء والازدهار، إن القاعدة القانونية بصفة عامة ما هي إلا حاكم أو متوسط أو ميزان لصراع من نوع خاص بين طرفين، يختلف تحديدهما باختلاف نوع العلاقة التي أنشئت القاعدة القانونية لحكمها.

ونحن لا نتجاوز الواقع إذا قلنا: بأن لكل قانون فلسفته التي يعبر عنها، والتي لا تنفك إطلاقاً عن الفلسفة السائدة في زمان ومكان إصدار القانون، فحيث تسود الفلسفة الفردية في مجتمع ما، تكون لجميع القوانين الصادرة في هذا المجتمع فلسفات مغايرة تماماً، لفلسفات القانون في المجتمعات الاشتراكية.

وحيث تكون الدولة أو إحدى هيئاتها أو مؤسساتها العامة طرفاً في العلاقات التي ينظمها القانون، تكون للقانون فلسفة مغايرة عن القوانين التي تنظم روابط الأفراد بعضهم البعض الآخر في حياتهم العادية (الأسرية أو المالية) أو في روابطهم بالدولة لا باعتبارها ممثلة للسلطان، بل باعتبارها شخصاً معنوياً عادياً يدخل في معاملات كالتى يدخل فيها الأفراد، الفلسفات القانونية إذن يمكن أن تتعدد وفقاً للاعتبارين المتقدمين على النحو التالي:

#### أ- فلسفة القانون بين المذاهب القانونية والمذاهب الجماعية:

يرى الفرديون<sup>(١)</sup> أن الإنسان الفرد هو الغاية العليا لكل تنظيم اجتماعي، بحيث يجب أن يتم هذا التنظيم في ضوء وجوده باعتباره فرداً، تحقيقاً لمصلحته، ولذا فإن وظيفة القانون هي: كفالة مصالح الأفراد على أكمل صورة، دون اعتبار لشيء يسمى مصالح الجماعة باعتبارها كائناً مستقلاً عن أفرادها، حيث تتحقق مصلحة الجماعة، بتحقيق مصلحة كل فرد فيها، بما يعني أن مصلحة كل الأفراد تساوي مصلحة الجماعة، فالجماعة هي خلقت للفرد، ولم يخلق الفرد للجماعة، وأعلى قيمة اجتماعية لدى الفردين هي الكرامة الإنسانية، ووسيلة تحقيق هذه الكرامة هي الحرية.

---

(١) أ.د/ جميل الشرقاوي، دروس في أصول القانون (الكتاب الأول - نظرية القانون) دار

النهضة العربية ١٩٦٦، ص ٨٢-٨٣.

أما الاشتراكيون <sup>(١)</sup> فأنهم يرون عكس ذلك، فالغاية العليا للتنظيم القانوني عندهم هي الجماعة، بحيث يجب أن تصاغ قواعده في ضوء وجود الجماعة، حيث لا يوجد القانون إلا بوجودها، ولا تقوم حاجة إليه إلا لتنظيم حياة الأفراد فيها؛ فنظام المجتمع هو القيمة العليا التي تفرض على القانون حمايتها، لتحقيق أكمل صورة من الروابط الاجتماعية، والدولة لدى الاشتراكيين هي ممثلة الجميع، ويجب أن ينصب التنظيم القانوني على تحويلها من السلطان ما يجعلها قادرة على إخضاع كل الأفراد لأوامرها لتحقيق غاية القانون، أي مصلحة الجماعة.

ولا غرو والحالة هذه أن وجدنا أن القوانين في الدول ذات المذهب الفردي، تعبير أو تمثيل لفلسفة الصراع بين الدولة والأفراد، حيث يكون من مصلحة الدولة والأفراد في مجموعهم، الحد من الحرية المطلقة للفرد، ولا غرو كذلك إن وجدنا أن القوانين في الدول الاشتراكية تعبير أو تمثيل لفلسفة الصراع بين الأفراد والدولة، حيث يسعى الأفراد دائما إلى الحصول على قدر من الحرية في مواجهة السلطان المطلق للدولة، وما الانتقادات التي توجه إلى قوانين الطوارئ ومحاكم العيب والمدعي الاشتراكي وقوانين التسعير والصرف والتعامل بالنقد الأجنبي والتأمين وغيرها من القوانين الاشتراكية إلا بعض مظاهر هذا الصراع.

#### ب- فلسفة القوانين المنظمة للروابط الاجتماعية:

---

(١) أ.د/ عبد الودود يحيى - المدخل لدراسة القانون - دار النهضة العربية ١٩٧٥ ص ٢٩-٣١.

استقر فقه النظرية العامة للقانون إلى تقسيم القواعد القانونية من حيث موضوع الروابط التي تنظمها إلى نوعين رئيسيين هما: القانون العام والقانون الخاص وضابط التمييز بين هذين النوعين هو: وجود الدولة باعتبارها صاحبة السيادة والسلطان، أو عدم وجودها في العلاقات التي ينظمها القانون، فإن كانت طرفا صاحب سلطان فهو القانون العام، وإن لم تكن طرفا في هذه العلاقة أو كانت طرفا فيها دون استخدام سلطانها فهو القانون الخاص<sup>(١)</sup>.

وينهض القانون العام بفروعه<sup>(٢)</sup> التي سيأتي بيانها على فلسفة إبراز سلطان الدولة سواء في علاقتها بغيرها من الدول، أو في علاقتها برعاياها، وقد تولد عن مبدأ سلطان الدولة في علاقاتها الدولية والداخلية، عدد من المبادئ المشتقة منها، حق السيادة على الإقليم، عدم التدخل في الشؤون الداخلية للغير، حق الدولة في تحديد نظامها السياسي وسلطانها العامة، إدارة المرافق الداخلية، حفظ الأمن والنظام العام، حق الدولة في تحميل من يرتبط بها بإحدى روابط الجنسية أو الإقامة أو اكتساب الدخل بجانب من أعباء إنفاقها العام. وهذه المبادئ المشتقة يمكن أن تكون فلسفات لفروع القانون العام وهي: القانون الدولي والدستوري والإداري والجنائي والمالي.

---

(١) الأستاذان: عبد الرزاق السنهوري، د/ أحمد حشمت أبو ستيت -أصول القانون- ١٩٥٠ ٢٥٨، وأيضا: أ.د/ مختار القاضي -أصول القانون -دار النهضة العربية ١٩٦٧ ص ٨٨.

(٢) راجع في نفس المعنى: الأستاذان/ عبد الرزاق السنهوري وأحمد حشمت أبو ستيت -أصول القانون ١٩٥٠ ص ٢٥٨ وما بعدها.

أما القانون الخاص فإنه وبجميع فروع كذا ينهض على فلسفة عامة وهي إبراز دور سلطان الإرادة سواء في العلاقة بين الأفراد وبعضهم، أو بينهم وبين الدولة في حالة تجردها عن سلطاتها.

لكل قانون إذن سواء كان أحد فروع القانون العام أو الخاص فلسفته التي ينهض عليها، ووظيفته التي يؤديها في خدمة تنظيم الروابط الاجتماعية، وحتى لا يطول بنا الحديث أكثر من ذلك عن فلسفة التشريعات، فأنا سوف نولي اهتمامنا، ونركز بحثنا في فلسفة التشريعات الضريبية.

وأستأذنك عزيزي القارئ قبل أن أنتقل بك إلى هذا المقصد أن تقف معي في مقارنة بسيطة بين فلسفة القانون وغايته، أما فلسفة القانون فقد تقدم الحديث عنها، وأما غايته، فإن هناك عددا من التصورات لها، يمكن إيجازها فيما يلي:

١- إن غاية القانون هي: الوفاء بحاجة اجتماعية رئيسية، هي الحاجة إلى الاستقرار والأمن العام، وذلك في أدنى أشكالها وأبسطها، من أجل خلق علاقة مثالية بين أفراد المجتمع الواحد، وليس معنى حصر غاية القانون في الوفاء أو في خلق إشباع حاجة الاستقرار والأمن العام، أن القاعدة القانونية تتجاهل ما عدا ذلك من الحاجات الفردية أو الاجتماعية الأخرى، من أجل الحاجة المشار إليها وإنما هذه الحاجة هي الحاجة الأم التي ترد وتنتهي إليها سائر الحاجات الأخرى، ولا يخفى عليك عزيزي القارئ أن القانون يعد تبعا لهذه الغاية وسيلة للحفاظ على السلم الاجتماعي، وإن كان هناك من يرى أن القانون ينبغي أن يكون كذلك وسيلة أو أداة للحفاظ على الوضع الاجتماعي القائم، وهو أمر لا يمكن التسليم به منفردا، حيث قد يؤدي إلى إبقاء كل فرد في مركزه القانوني المعين.

٢- وهناك تصور آخر للغاية من القانون، وهو تحقيق أكبر قدر ممكن من الوفاء بالحاجات العامة، وذلك بأقل قدر ممكن من التضحية الفردية، ولعل هذا التصور قد خطا بغاية القانون من الحصر إلى الإطلاق، حيث لا ينبغي أن تكون هذه الغاية محصورة أو قاصرة على إشباع حاجة أو حاجات بعينها، مع إغفال أو إهدار غيرها، وإنما ينبغي على المشتري أن يشبع بالقانون الواحد أكبر قدر ممكن من الحاجات الفردية والجماعية، وعلى سبيل المثال فإن المشتري الضريبي إذا تغيا بالقانون الحصول على أكبر قدر من الحصيلة، فإن ذلك سوف ينعكس سلبا على الادخار والاستثمار، بل وعلى الحصيلة ذاتها، حيث يمكن أن يكون العبء الضريبي المرتفع وغير المبرر دافعا إما لتجنب الضريبة أو للتهرب منها، وعلى المشتري والحالة هذه أن يوازن بين الغرض المالي للضريبة، وآثارها أو انعكاساتها السلبية على كل من الادخار والاستثمار.

ويجوز لنا بعد هذا العرض المبسط لغاية القانون، ومن منطلق تحديد العلاقة بينها وبين فلسفته أن نقول: بأن غاية القانون أو هدفه، تعد إحدى الأدوات الفلسفية لقياس ملاءمة القانون للمثل الاجتماعية السائدة في زمان ومكان تطبيقه، ومن ثم فإنه يمكن اعتبار غاية القانون جزءا من الفلسفة التي تنبثق عنه.

ثانيا: الفلسفة المنبثقة عن القانون: قدمنا في بداية الحديث عن تعدد

الفلسفات القانونية، أن لكل قانون فلسفتين:

الأولى: فلسفة انبثق عنها القانون، بما يعني أن القانون فيها كان قابلا أو متلقيا أو أثرا لها، وقد أوضحنا أن القوانين في ظل النظم الفردية، تأثرت وإلى حد بعيد بالنزعات الفردية، حتى أنها ومن وجهة نظرنا كانت تعبيرا أو تمثيلا للصراع بين سلطة الدولة وحرية الأفراد، حيث كان من مصلحة الدولة الحد من الحرية الفردية المطلقة لصالح الجماعة، وعلى العكس فإن القوانين في الدول ذات النظم الاشتراكية، تأثرت وإلى حد بعيد بالأيديولوجية أو الفلسفة العقدية

الاشتراكية، فالقانون تعبير عن ضمير الجماعة، وجزء من فلسفتها العامة، وقد أوضحنا كذلك مدى تأثير القاعدة القانونية في فرعي القانون العام والخاص بمبدأي سلطان الدولة، وسلطان الإدارة.

أما النوع الثاني للفلسفة فهي الفلسفة التي تنبثق عن القانون وتصطبغ به وتكون أثرا له، ولا نتخيلها إلا لاحقة له لا متقدمة على وجوده، وإذا جاز لي القول فإن هذه الفلسفة تعد إطارا عاما يضم في داخله غاية القانون وأهدافه وآثاره، ولا ينبغي أن ننظر إلى نوعي الفلسفة المتقدمين على أنهما منفكين عن بعضهما البعض فإن القانون محور لهما جميعا، كما أن إحداهما قد تسلم إلى الأخرى وتنتهي إليها فالقانون أثر للأولى ومؤثر في الثانية، ومنطقة عمل الثانية هي الدراسة العقلية للقانون المطبق، والخروج بنتائج علمية وعملية تتكشف من خلالها إيجابيات القانون المعني وسلبياته وثمراته، ثم تسليم هذه النتائج إلى الفلسفة المؤثرة في القانون ليبدأ على الفور عملها في محاولات توجيه تطبيقه نحو غاياته، والضغط من أجل إلغائه أو تعديله.

#### مدى تأثير الضريبة بالفلسفتين المتقدمتين:

إذا لم أخطئ الفهم، وإذا جاز لي القول فإن قانون الضريبة كأحد فروع القانون المالي والعام، قد نشأ تعبيرا عن فلسفة الصراع بين حق الدولة وسلطتها في تحميل الأفراد بجانب من أعباء إنفاقها العام، وبين حق الفرد في الاستئثار بملكيته، وقد واجهت الفلسفة عموما مشكلة الفرد بإزاء المجتمع، وحاولت حلها عن طريق مذهبين فلسفيين، واجه كل منهما برؤية منفصلة مشكلة الصراع بين السلطة والحرية، وهما:

#### مذهب الوضعية عند هيجل:

حيث كان الفيلسوف الألماني هيغل<sup>(١)</sup>، وهو صاحب مذهب تأليه الدولة وتعظيم سلطاتها، يرى أن وجود الدولة أمر جوهري لوجود جماعة منظمة، وهو ما يقتضي أن يتلاشى الأفراد في الدولة وأن يخضعوا لها خضوعاً تاماً، بإرادة الدولة هي التي يجب أن تسود، حتى يحل النظام في الجماعة محل الفوضى في الوقت الذي يجب على الدولة فيه أن تعترف للأفراد بحقوقهم، وينتهي هيغل في أمر هذه الموازنة بين سلطان الدولة وحقوق الأفراد، إلى أنه يجب أن تكون الوسيلة المنظمة لهذه العلاقة هي وضع قانون للجماعة يلتزم به الأفراد، وبذلك يجد القانون أساسه وشرعيته عند هيغل من صدوره عن الدولة، بحيث لا يتصور وجود قانون لا يصدر عن الدولة، أو على الأقل لا يحظى بإقرارها، وبحيث لا يتصور أن يكون للأفراد حقوق، إلا تلك التي تقرها الدولة وتعترف لهم بها.

وقد سار الفقيه الإنجليزي أوستن على درب هيغل، حيث كان لا يرى القانون إلا وضعياً، تقوم الدولة بوضعه، وكفالة احترامه جبراً على الأفراد، لأنها هي وحدها صاحبة السيادة والسلطان في الجماعة، فجوهر القانون عنده، هو أمر توجهه الهيئة الحاكمة إلى المحكومين وتردغه بجزاء.

ونحن إذا تتبعناه نشأة الضريبة قبل أن يصدر بها قانون، ويستقر مفهومها على أنها مبلغ نقدي يدفعه الفرد جبراً إلى الدولة بدون مقابل وبصفة نهائية، مساهمة منه في تحمل جزء من نفقاتها العامة، وقبل أن تتحول بموجب القانون إلى حق من حقوق الخزانة العامة، وقبل أن يتحدد مركز الممول إزاءها بالقانون الذي ينظم قواعد ربطها، وبالقرارات الإدارية التي تحدد المركز النهائي

---

(١) راجع: أ.د./ حسن كيرة، المدخل إلى القانون — منشأة المعارف بالإسكندرية ١٩٧١،



للممول إزاءها (الورد) نجد أن الضريبة قد مرت بخمسة أطوار متلاحقة على النحو التالي:

الطور الأول: وهو طور ما قبل نشأة الدولة ونهوضها بأعباء لصالح الجماعة حيث كانت أكبر غاية للقبيلة هي الدفاع عن النفس والمال، وهي مهمة يساهم كل فرد فيها بشخصه، أما زعيم القبيلة فإنه يعيش على غنائم وأسلاب الحرب وما تحصل عليه القبيلة جبرا من أعدائها. وحين تقدم العمران وأصبحت القبيلة جماعة، تكونت نواة الإدارة فاستدعى ذلك إنفاق مصروفات عامة يقوم بها الزعيم، وعماده في ذلك الهدايا والخدمات الشخصية التي يقدمها له أفراد الجماعة طوعية أو تطوعا، وقد شكلت هذه الهدايا والخدمات الطور الأول للضريبة.

وفي الطور الثاني: انتقلت الضريبة من كونها هدايا تطوعية خالية من أي ألوان الجبر والإلزام، إلى هدايا وخدمات يصاحبها نوع من الإكراه أو الإلزام الأدبي حيث أخذ الحكام يطالبون بها أفراد الجماعة في صورة رجاء. ثم جاءت مرحلة ثالثة شعر الأفراد فيها بأنهم بتقديمهم الأموال والخدمات للحكومة يعينونها على القيام بوظيفتها، وهذا هو الأصل في تسمية الضريبة في هذا العصر بالإعانة، التي تحولت في نهاية هذه المرحلة إلى نوع من التضحية، يقدمها الفرد لصالح الدولة. ثم جاءت المرحلة التي شعر الفرد خلالها أنه بتقديمه المال أو الخدمات للدولة إنما يؤدي واجبا عليه.

وأخيرا نشأت فكرة إلزام الدولة للفرد بأداء الضريبة <sup>(١)</sup> وأصبحت الضريبة حقا للخزانة العامة في مواجهة الأفراد.

والسؤال الذي يطرح نفسه هو: هل حق الخزانة العامة، أو حق الدولة في فرض الضريبة حق مطلق، لا تقيده أية قيود أو ضوابط؟ والجواب: بأنه وفقا لفلسفة المدرسة الهيكلية، حق مطلق، والتاريخ الضريبي يكشف عن أنه ظل حقا مطلقا ردحا طويلا من الزمن، وما الثورات والانقلابات التي وقعت في أنحاء عديدة من العالم إلا انعكاسا ورد فعل طبيعي لطلاقة هذا الحق وما الصراع الذي نشأ في العديد من الدول بين المحكومين والحكام والذي انتهى إلى حق البرلمانات في مناقشة وإقرار الميزانية العامة للدولة، وإلى النص في الدساتير المتعاقبة على أن الضرائب العامة لا تفرض إلا بقانون ما هذا إلا انعكاس لطلاقة حق الدولة في فرض الضرائب، ولعله كان سببا في بزوغ شمس فلسفة جديدة في حسم مشكلة الصراع بين الدولة والأفراد في شأن الضريبة، وهي:

#### فلسفة (مذاهب) الشرعية أو العقد الاجتماعي:

وقد سادت هذه الفلسفة طوال القرنين السابع عشر والثامن عشر، وزاومت بل وزاحمت وقتذاك فكرة القانون الطبيعي ويتلخص مضمون فلسفة الشرعية أو العقد الاجتماعي في وجود اتفاق ضمني غير مكتوب تواضع عليه الناس، بتركيز السلطة في يد شخص أو هيئة يكون لها حق الأمر دون معقب للخروج من عهد الفطرة إلى عهد المجتمع المنظم، غير أن فقهاء وفلاسفة

---

(١) الأستاذ/ أحمد ممدوح مرسى - الضريبة على الإيرادات علما وعملا، مطبعة مصر،

١٩٤٦ ط٣ ص ٢٠.

القانون قد اختلفوا في تكييف هذا العقد وتصور أطرافه ومضمونه، وقد كان لهذا الخلاف أثر واضح في تحديد مدى سيادة السلطان في المجتمع<sup>(١)</sup>. فالكاتب الإنجليزي هوز ١٥٨٨-١٦٧٩ يرى أن هذه السيادة مطلقة لا تحدها حدود أو قيود، إذ أن الأفراد نزلوا بمقتضى العقد الاجتماعي عن كل ما كان لهم من حريات وحقوق في عهد الفطرة، ووضعوها في يدي السلطان، وذلك أن عهد الفطرة كان هو عهد الفوضى الذي تحكمه الأنانية والغرائز المطلقة ويسود فيه منطق القوة، حيث تقود الحرية المطلقة المتروكة للجميع إلى حرب مستمرة لا تنقطع بينهم، وقد دفعت غريزة حب البقاء والدفاع عن النفس الناس إلى محاولة الخروج من عهد الفطرة إلى العهد النظامي، عن طريق عقد يتضمن نزول كل فرد عما كان له في عهد الفطرة من حرية مطلقة دون حدود، وهو نزول لا يتصور إلا كاملاً وغير مشروط، وإلا أتيح للفوضى الفطرية أن تعود من جديد، وهو كذلك نزول لا رجعة فيه، فلا يستطيع الناس أن يستردوا من السلطان ما أعطوه، لأنه لم يكن طرفاً في العقد، حتى يلتزم بشيء قبل الأفراد، فبقيت له وحده الحرية الفطرية يفعل ما يشاء.

وغني عن البيان: أن هذا النظر يؤدي إلى الاستبداد المطلق، إذ لا يضع أمام القوانين الوضعية التي يسنها السلطان ويطبقها على الناس حاجزاً أو سداً من مثل عليا للعدل يحول دون اندفاعها في طريق التحكم والظلم.

غير أن فكرة العقد الاجتماعي قد أتيح لها عند الكاتب الإنجليزي لوك ١٦٣٢-١٧٠٤ أن تمكن لفكرة القانون الطبيعي، وتحارب استبداد السلطان، وتحكم القوانين الوضعية فعهد الفطرة الأولى عنده عهد يحكمه العقل لا الأهواء ولا الأنانية كما كان يرى هوز، لذلك فإن الأفراد لم ينزلوا في العقد

---

(١) أ.د./ حسن كيرة ص ١٠٨ مرجع سابق.

الاجتماعي، عن كل ما لهم في ذلك العهد من حقوق طبيعية، بل تنازلوا منها فقط عن القدر اللازم لكفالة الصالح العام فحسب، واحتفظوا بالقدر الباقي من هذه الحقوق الطبيعية، ليظل هذا القدر في عهد المجتمع المنظم قيда يرد على حرية السلطان.

والسلطان باعتباره طرفا في العقد، إنما يلتزم بتسخير سلطته في تحقيق الصالح العام واحترام ما تبقى للأفراد من حقوق طبيعية، وإخلاله بهذا الالتزام يسوغ للأفراد فسخ العقد والثورة عليه.

ثم استخدم روسو ١٧١٢-١٧٧٨ في النصف الثاني من القرن الثامن عشر فكرة العقد الاجتماعي، أداة لإنكار حق الملوك في السيادة، وبصفة عامة لإنكار حكم الفرد، ووسيلة لحصر السيادة في الشعب أو المجموع.

فالعقد الاجتماعي عنده أنهى عهد الفطرة، حيث كان لكل فرد فعل ما يشاء، وأنشأ عهد المجتمع، حيث أصبحت السيادة والسلطان من حق المجموع، لا من حق فرد واحد من الأفراد على حدة، فالقوانين تستمد شرعيتها إذن وقوتها الملزمة للأفراد من كونها تعبيرا عن الإرادة العامة، أي عن إرادة المجموع وهذه الإرادة عنده إرادة مطلقة ومعصومة، لأنها وهي إرادة المجموع لا يتصور أن تتغيا مصلحة مخالفة لمصالح أفرادها، كما لا يتصور أن يضر الجسم بعضو من أعضائه.

والثابت أن فكرة العقد الاجتماعي الضمني، لم تكن مرادفة دائما عند كثير من الكتاب لفكرة القانون الطبيعي، حيث لم تكن تعني دائما حدا من سيادة السلطان، ولا قيда يرد على حرية المشرع بالتزام مثل أعلى من العدل، أو باحترام حد أدنى من الحقوق الطبيعية للأفراد، ولكنها عنت عند الكثيرين وعلى الأخص عند (روسو) التمكين لسلطان الشعب، أو لسلطان الأكثرية منه، دون الاعتراف بالسلطان المطلق للفرد أو للملك، وبعد.

فإن هذه هي فكرة العقد الضمني أو العقد الاجتماعي التي تأسست عليها فلسفة الشرعية وهي فكرة كما ترى معي عزيزي القارئ تنبني على أسس منها:

- ١- الاحتفاظ للفرد بجانب من حقوقه الطبيعية في مواجهة سلطان الجماعة.
- ٢- أن الفرد لم يتنازل إلا عن الجزء من حقوقه الطبيعية الذي يتنافر مع حقوق باقي أعضاء المجتمع، وذلك في سبيل أن تضمن وأن ترعى له الدولة بقية حقوقه الطبيعية، وإلا اختل التوازن وساغ نقض العقد الاجتماعي.
- ٣- عدم مشروعية السلطة المطلقة للحاكم في مواجهة الأفراد.

#### \* الأساس القانوني (الفني) للضريبة:

أرجع فقهاء الضريبة الأساس القانوني الذي يستند إليه حق الدولة في فرضها، والذي يلتزم بموجبه الأفراد بدفعها، إلى مجموعتين من النظريات<sup>(١)</sup>: أولاهما: إلى نظرية العقد الاجتماعي أو الضمني الذي قال به هوبز ولوك وجان جاك روسو، والتي تستند كما قدمنا إلى فلسفة الشرعية، والثانية تتعلق بنظريات التضامن الاجتماعي منفردا في بداية الأمر، ثم مقترنا بالسيادة وسلطان الدولة،

---

(١) راجع في هذا الأساس: أ.د/ أحمد جامع - علم المالية العامة - دار النهضة العربية، ١٩٧٥ ص ١١٤، أ.د/ زين العابدين ناصر - مبادئ علم المالية العامة - ١٩٩٣، ص ١٠٤، أ.د/ السيد عبد المولى - المالية العامة - دار الفكر العربي ١٩٧٧ ص ٣٠٤، أ.د/ رفعت المحجوب - المالية العامة - دار النهضة العربية ١٩٧١ ص ٣٣-٤١ (الكتاب الثاني)، أ.د/ محمد حلمي مراد - مالية الدولة - مطبعة نهضة مصر ١٩٦٣ ص ١٥٣.

وسوف نعرض تباعا لكلتا المجموعتين من النظريات، حتى تتبين الفلسفة التي انبثقت عنها الضريبة.

#### أ- نظريات المنفعة والعقد:

لقد تأسس حق الدولة في فرض الضريبة وفقا لهذه النظريات على فكرة المنفعة التي تعود على الأفراد من جراء تدخل الدولة لإشباع حاجاتهم العامة، كما تأسس التزام الأفراد بدفع الضريبة للدولة، على فكرة عقد ضمني ذي طبيعة مالية، انعقد بين الدولة بوصفها صاحبة السيادة والسلطان في المجتمع وممثلة للجماعة وبين الأفراد، التزمت الدولة بمقتضاه بإشباع الحاجات العامة للأفراد، والتزم الأفراد بمقتضاه بدفع الضرائب إلى الدولة في نظير ما يحصلون عليه من جراء نشاطها من منافع، فالضريبة إذن وكما يرى مؤسسو هذه النظريات ذات طبيعة عقدية، ويأخذ دفعها أحد أشكال المبادلة.

وترجع فكرة العقد المالي الضمني، الذي تأسست عليه الضريبة، إلى فكرة العقد الاجتماعي التي قال بها هوبز ولوك وروسو من قبل، كأساس لوجود الدولة، بناء على اتفاق ضمني بين الأفراد والدولة، تنازل بموجبه الأفراد عن جزء من ثرواتهم وحرياتهم في سبيل إقامة الدولة وحمايتها للجزء الباقي.

#### اختلاف أنصار نظريات المنفعة والعقد في التكييف القانوني لهذا العقد:

اختلف أنصار نظرية المنفعة والعقد في تحديد ماهية وطبيعة العقد المقول به إلى ثلاث اتجاهات، بحيث بات كل اتجاه يشكل نظرية منفردة، حيث اعتبر بعضهم العقد بأنه:

١- عقد بيع خدمات، ومن ثم فإن الضريبة تنزل منزلة الثمن الذي يدفعه الفرد مقابل ما يحصل عليه من خدمات تقدمها له الدولة، غير أن ما ذهب إليه هذا الاتجاه منتقد من عدة وجوه، فهو منتقد من ناحية ضرورة تناسب قيمة (مبلغ) الضريبة الذي يدفعه كل فرد مع ما يحصل عليه من

خدمات الدولة، وهو منتقد من ناحية تعارض الفلسفة التي ينهض عليها مع فلسفة دور الدولة ونشاطها العام في إشباع السلع والحاجات الاجتماعية (الدفاع والأمن والقضاء والصحة الأولية والتعليم الإلزامي وغيرها) والتي لا تقبل التجزئة ويستحيل تعليق إشباعها للأفراد على مبدأ القدرة على الدفع، وهو منتقد من ناحية ما يترتب عليه من نتائج غير منطقية، تتمثل في صورتها المبسطة في تحمل الفقراء في كل مجتمع الجانب الأكبر من العبء الضريبي القومي، لأنهم أكثر فئات المجتمع استفادة من الخدمات التي تقدمها الدولة، وهو منتقد من ناحية أن الضريبة قد تفرض في بعض الأحيان لغرض استهلاك قروض قديمة، حصلت عليها الأجيال السابقة، والتزمت بأعبائها الأجيال الحاضرة، ومن ثم فإنه لا يتصور في مثل هذه الحالات أن تكون الضريبة ثمنا لخدمات آنية تقدمها الدولة لدافعيها.

وقد أدت هذه الانتقادات التي وجهت إلى تكييف العقد المالي الضمني الذي تأسس عليه حق الدولة في تحصيل الضريبة، والتزام الأفراد بدفعها، على أنه عقد بيع خدمات، إلى اتجاه فريق آخر من أنصار نظرية المنفعة والعقد، إلى تكييف هذا العقد بأنه:

٢- عقد تأمين. ووفقا لهذا المضمون تكون قيمة الضريبة بمثابة قسط تأمين يدفعه الفرد إلى الدولة التي تقع في موقع شركة التأمين، في مقابل تأمين الدولة لما يتبقى لدى الفرد من دخل أو ثروة أو مصالح فضلا عن تأمينها لحياة الأفراد وذويهم، وهذا التكييف منتقد كذلك من عدة وجوه، فهو منتقد من حيث إن دور الدولة في حياة الأفراد يتعدى مجرد تأمين حياتهم وأموالهم ومصالحهم، وهو منتقد كذلك من حيث إن دفع الفرد للضريبة ليس كافيا لإلزام الدولة بتعويضه عما يقع عليه من ضرر في نفسه أو ماله أو مصالحه، كما يحدث في التزام شركات التأمين بتعويض المؤمن عليه عما يلحقه من ضرر.

وحيث قد ثبت قصور هذا التكييف، فقد لجأ فريق ثالث من أنصار نظرية المنفعة والعقد إلى تكييف العقد المائل بأنه:

٣- عقد شركة. وبموجب هذا التكييف يعتبر المجتمع كله، وكأنه شركة انتاج كبرى، يساهم فيها كل فرد بمقدار ما يدفعه من ضريبة، وتمثل الحكومة مجلس إدارة هذه الشركة.

وواضح ما في هذا التكييف من قصور في التحليل العلمي، إذ العلاقة بين الفرد ودولته أرفع بكثير من علاقة الشريك بالشركة التي يضع فيها أمواله والتي لا تقوم إلا على المنافع المادية فقط، بحيث إذا انتفت هذه المنافع أو قلت يستطيع الشريك أن يتخارج من الشركة ويسترد أمواله، وإنما العلاقة بين الفرد والدولة قائمة على مجموعة من الاعتبارات المادية والمعنوية والأدبية.

والواقع أن كل ما قيل في تكييف العقد المالي الضمني من قبل أنصار نظرية المنفعة والعقد كأساس قانوني للضريبة منتقد ومردود عليه، بل إن هذا العقد الضمني في ذاته مجرد فكرة وهمية، لا يوجد دليل مادي على وجوده أو التحقق من صحته وبنوده وأطرافه، فضلا عن أن الضريبة قد يتحملها الفرد، دون أدنى استفادة له من المنافع التي تقدمها الدولة، فالأجنبي غير المقيم الذي يحقق دخلا من الدولة مطالب بدفع ضرائبها وفقا لمبدأ التبعية الاقتصادية أو مصدر الإيراد والأخذ بفكرة أن الممول يدفع الضريبة كمقابل لما يحصل عليه من الدولة من منافع وخدمات من مقتضاها إهدار مبدأ التبعية الاقتصادية، إضافة إلى أن الأخذ بنظرية المنفعة والعقد يتصادم مع الواقع الجديد للضريبة من كونها تدفع بصفة إجبارية وبدون مقابل أي بدون الحصول على نفع خاص يعود على دافعها لقاء دفعه لها، وإن كان هذا لا يمنع من استفادته شأن باقي أفراد المجتمع من الخدمات التي تشبعها الدولة للجميع.



### ب- نظرية التضامن الاجتماعي<sup>(١)</sup> والسيادة:

إزاء ما وجه إلى نظريات المنفعة والعقد من نقد، وما واجهته من اعتراضات، فقد غدا من المنطقي هجرها والبحث عن فلسفة أخرى تخول للدولة حق إلزام الأفراد بدفع الضريبة، وقد وجد الفقهاء ضالتهم المنشودة في نظرية التضامن الاجتماعي.

وتقوم هذه النظرية على فكرة جوهرية مؤداها، أن الأفراد يسلمون بوجود الدولة كضرورة سياسية واجتماعية لرعاية مصالحهم وإشباع حاجاتهم العامة في شتى المجالات، ويقتضي التنظيم السياسي للدولة، أن يقوم بين مجموعة أفرادها تضامن اجتماعي، من أجل تمكين الدولة من تمويل نفقاتها العامة، فيتحمل كل فرد بالضريبة حسب قدرته التكليفية، تضامنا منه مع بقية أفراد مجتمعه، فالتضامن الاجتماعي بين مجموع الأفراد الخاضعين لسياسة الدولة، هو الذي يؤسس حقها في فرض الضريبة عليهم، ويؤسس التزامهم بالضريبة قبلها<sup>(٢)</sup>.

بيد أن إعمال نظرية التضامن الاجتماعي بصفة مجردة عن سيادة الدولة وسلطانها، وإن كان يمكن أن ينهض كأساس سليم لإلزام مواطني الدولة بتحمل ضرائبها، من حيث إن التصور الحديث لفكرة الدولة يؤدي إلى اعتبارها مجموعة من الأفراد المتضامنين اجتماعيا في علاقاتهم بين بعضهم البعض وإزاء الدولة التي تحكم وترعى شئونهم ومصالحهم وتمثلهم أمام المجتمع الدولي.

---

(١) راجع في مذهب التضامن الاجتماعي أ.د/ مختار القاضي -أصول القانون -دار

النهضة العربية ١٩٦٧ ص ٤٨ وما بعدها.

(٢) أ.د/ زين العابدين ناصر -ص ١٠٨ مرجع سابق.

إلا أنها لا تنهض كأساس مقنع لفرض الضريبة على غير مواطني الدولة، سواء ممن يقيمون على أرضها إقامة دائمة أو متقطعة، أو ممن يحققون دخلا من نشاطهم الاقتصادي داخل الدولة، فقد أضحى من المسلم به في القوانين الضريبية المقارنة أن الضريبة تفرض وفقا لإحدى ثلاث تبعيات:

أولها: التبعة السياسية أي الجنسية، حيث من حق الدولة أن تفرض ضرائبها على كل من يحمل جنسيتها حتى ولو كان مقيما في الخارج، أو يحقق دخلا في الخارج.

والثانية هي: التبعة الاجتماعية (الموطن أو الإقامة) حيث غدا من حق الدولة أن تفرض ضرائبها، على كل المقيمين على ترابها، سواء إقامة دائمة بدون أية قيود، أو إقامة متقطعة، مع بعض القيود التي من أهمها شرط مدة الإقامة خلال السنة الضريبية، حيث اشترط القانون المصري أن يقيم الأجنبي في مصر خلال السنة الضريبية مدة لا تقل عن ١٨٣ يوما متصلة أو متقطعة، ومنح بعض الإعفاءات لطلاب العلم المغتربين، ومراعاة المحاملة الدولة.

ويجد فرض الضريبة الوطنية على الأجنبي المقيم على أرض دولة الضريبة مسوغا له في ضرورة تحمل الأجنبي لجزء من نفقات الدولة التي يتمتع بمرافقها وخدماتها العامة، شأنه في ذلك شأن المواطن.

أما التبعة الثالثة فهي: التبعة الاقتصادية (مصدر الإيراد) حيث غدا من حق الدولة المضيفة للاستثمار الأجنبي المباشر، والتي يحصل منها الأجنبي غير المقيم على دخل ما، أن تفرض ضرائبها على الدخل المتحقق على أرضها، وهو حق لا ينقص منه ما تقدمه الدول من إعفاءات ضريبية للاستثمارات الأجنبية المباشرة بغرض جذبها وتشجيع الاستثمار على أرضها.

ألا وإن أعمال نظرية التضامن الاجتماعي بصفة مجردة عن سيادة الدولة وإن كان يمكن أن ينهض كما ذكرنا كأساس في أو قانوني لفرض

الضريبة على مواطني الدولة، بالنظر إلى ما تمليه ضرورات التضامن فيما بين بعضهم البعض وفيما بينهم وبين الدولة، فإنه لا يعتبر أساساً مقنعاً لفرض الضريبة على غير مواطني الدولة سواء من المقيمين على أرضها، أو ممن يحققون دخلاً من مصادر مقامة على ترابها، حيث لا ضرورة لتضامنهم مع باقي مواطني الدولة، أو مع الدولة ذاتها.

وقد استدعى هذا الاعتبار، ربط نظرية التضامن الاجتماعي بسيادة الدولة وسلطانها العام، حيث يمكن للدولة بموجب هذا الربط أن تفرض ضرائبها وفقاً لأي من التبعيات الثلاث آنفة البيان.

التضامن الاجتماعي المقترن بسيادة الدولة إذن، غدا هو الفلسفة التي تنبثق عنها الضريبة، كما أصبح أساساً قانونياً يستند إليه حق الدولة في فرض الضريبة ويلتزم بموجبه الأفراد المخاطبون بها بدفعها إلى الدولة، إنها لا تعدو أن تكون كما يرى البعض <sup>(١)</sup> طريقة لتوزيع الأعباء العامة التي اقتضاها مبدأ التضامن الاجتماعي بين أفراد الجماعة.

ويرتب الأستاذ الدكتور/ رفعت المحجوب <sup>(٢)</sup> على كون التضامن الاجتماعي أساساً قانونياً للضريبة عدة نتائج من أهمها:

أ- أن تكون الضريبة فكرة سيادية، بمعنى أن الدولة تقوم بفرض الضرائب على أعضاء الجماعة بما لها من سيادة عليهم، وذلك بما من مقتضاه، أن الدولة حين تفرض الضريبة فأنها لا تدخل في أية علاقات تعاقدية مع الأفراد، وإنما تفرضها عليهم وتحدد تنظيمها الفني (طريقة الربط والتحصيل) بما لها من سيادة وسلطان.

---

(١) أ.د./ رفعت المحجوب، ٤٠ مرجع سابق.

(٢) نفس المرجع، ص ٤١.

ب- أن تفرض الضريبة، وقد وجدت أساسها القانوني في التضامن الاجتماعي للجماعة على جميع الملتزمين بواجب هذا التضامن، أي على جميع أعضاء الجماعة، وهو ما يعني عمومية الضريبة، بحيث لا تعفى منها طبقة اجتماعية لأية صفة فيها، إلا لعدم القدرة على الدفع (انعدام المقدرة التكاليفية) وهو وصف لا يلحق إلا بالفقراء.

ويقصد بأعضاء الجماعة الذين يقع عليهم واجب التضامن، والذين يلتزمون تبعاً لذلك بدفع الضرائب، الوطنيون حتى الذين يقيمون منهم في الخارج، وهو ما يعني أن مبدأ التضامن يبرر فرض الضرائب على المواطنين المقيمين خارج الدولة، أي أنه يبرر الخروج على مبدأ إقليمية الضريبة، كما يقصد بهم كذلك: الأجانب المرتبطون بالدولة نتيجة لإقامتهم فيها، أو لوجود أموالهم بها.

ج- ألا يتحدد مقدار الضريبة الذي يلتزم به كل ممول، بمقدار ما يعود عليه من منافع وهو مقتضى نظرية العقد المالي المتقدمة، وإنما يكون تحديد هذا المقدار تبعاً لمقدرة الممول على المساهمة في تحمل أعباء الجماعة، أي على المساهمة في واجب التضامن الاجتماعي، وهي ما تعرف بالمقدرة التكاليفية للممول، التي أصبحت تشكل أساساً للعدالة الضريبية.

د- ويمكن على أساس فكرة التضامن بين الأجيال، تفسير التزام الجيل الحاضر بدفع ضرائب يستخدم جزء من حصيلتها في خدمة قروض عامة عقدتها الأجيال السابقة واستنفدت كل منافعها.

وإذا كان الفقه الضريبي قد استقر حالياً على أن الضريبة تنبثق عن فلسفة التضامن الاجتماعي المقترن بسيادة الدولة، بما يفرضه هذا التضامن على كل من يرتبط بمجتمع الضريبة بإحدى تبعيات الجنسية أو الإقامة أو المصالح الاقتصادية من واجب المساهمة في تحمل جزء من أعباء الدولة التي يرتبط بها

محددًا على أساس مقدرته التكليفية بحيث غدت الضريبة أثرًا لفكرة التضامن بهذا المضمون.

فإن الفلسفة التي تنبثق عن الضريبة من وجهة نظري — وإذا لم أخطئ الفهم — تتعدد بتعدد النظم الضريبية، بل وتعدد القوانين الضريبية في داخل النظام الضريبي الواحد، بل وباختلاف طبيعة المرحلة التي يمر بها تطبيق كل قانون، وسوف نولي في الفصل القادم إن شاء الله مزيد من العناية لهذه الفلسفة.

## الفصل الثاني

### فلسفة النظم الضريبية الفرعية

#### (الفلسفة الضريبية على المستوى الجزئي)

تتعدد أشكال النظم الضريبية، كما تتعدد أنواع الضرائب في كل نظام ضريبي، ومن المسلم به في الفقه الضريبي الحديث أن تعدد نظم وأشكال الضريبة يرجع إلى تعدد موضوعها أي وعائها أي المادة التي تفرض عليها الضريبة وسعرها على النحو التالي:

١- فموضوع الضريبة أو المادة التي تفرض عليها (الوعاء) قد يكون الأشخاص بذواتهم وقد يكون الأموال، ومن هنا فإن الضريبة قد تفرض على الأشخاص وقد تفرض على الأموال.

٢- والمادة موضوع الضريبة قد تكون واحدة، وهو ما يعني أن تكون الضريبة واحدة وقد يتم اختيار مواد متعددة لفرض الضريبة بصفة مستقلة على كل مادة أو وعاء على حدة، وهو ما يعني أن تكون الضريبة متعددة، وقد يتم اختيار عدد من المواد وإلقائها كلها في وعاء واحد، وفرض ضريبة موحدة على مجموع ما في هذه الوعاء من مواد وهو ما يعني أن تكون الضريبة موحدة.

٣- وقد يتتبع المشرع الضريبي ثروة الممول، ويفرض الضريبة مباشرة على ذات الثروة كما أنه قد يتتبع الثروة، بيد أنه لا يفرض الضريبة على ذات الثروة، وإنما يفرضها على المظاهر الخارجية للثروة، أي على إنفاقها أو تداولها، وهو ما يعني أن تكون الضريبة في الحالة الأولى مباشرة، وفي الحالة الثانية غير مباشرة.

٤- وعندما تكون المادة موضوع الضريبة هي الأموال، فإن المشرع وهو بصدد تحديد وعاء الضريبة، قد يختار مناسبة أو واقعة تملك رأس المال، حيث يتدخل عندها لإجبار الأفراد على التنازل عن جزء من المادة التي اختيرت

أساساً لفرض الضريبة، وقد يختار مناسبة أو واقعة اكتساب الدخل، وتكون هنا بإزاء تقسيمين آخرين للضريبة هما: الضريبة على رأس المال والضريبة على الدخل.

٥- وبإزاء تحديد الالتزام الضريبي للفرد، فإن التزام الفرد بدفع الضريبة قد يتحدد على أساس مبلغ معين يمثل نصيبه في الحصيلة الكلية المحددة سلفاً، وهي ما تعرف بالضريبة التوزيعية، وقد يتحدد هذا الالتزام الضريبي على أساس بيان سعر ثابت، يحدد نسبته إلى المادة الخاضعة للضريبة ذاتها، وهذا هو نظام الضرائب القياسية أو التحديدية، وفي ظل هذا النظام الأخير، حيث يحدد المشرع سلفاً سعر الضريبة، نرى هذا السعر إما أن يفرض بأسلوب نسبي أو تصاعدي فينشأ نظاماً الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية، أشكال النظم الضريبية الناتجة عن تعدد موضوع الضريبة وسعرها إذن تتعدد على النحو التالي:

- ١- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.
- ٢- الضريبة الواحدة، والضرائب المتعددة والضريبة الموحدة.
- ٣- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.
- ٤- الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال (الثروة).
- ٥- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية.
- ٦- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية.

ولكل نظام ضريبي من هذه النظم فلسفته التي ينبثق عنها وتنشق عنه، بل يمكن القول بأنه في داخل كل نظام ضريبي من هذه النظم، فإن لكل قانون يصدر في إطار التنظيم الفني للضريبة فيه فلسفة خاصة به، وهذا لا يعني على الإطلاق أن فلسفة كل نظام من هذه النظم أو كل قانون يصدر في ظله تنفك أو تنفصل عن الفلسفة العامة للضريبة من حيث كون فرضها والالتزام بها،

إحدى ضرورات التضامن الاجتماعي، الواقعة على كل ما يرتبط بمجتمع الضريبة بإحدى تبعيات الجنسية أو الإقامة أو المصالح الاقتصادية المولدة للدخل الخاضع للضريبة، حيث يقع عليهم واجب المساهمة في تحمل جزء من أعباء الدولة التي يرتبطون بها، يتحدد على أساس المقدرة التكلفة لكل ممول. وما نعينه بأن لكل نظام ضريبي من النظم المشار إليها فلسفته الخاصة به أنها لبنة في بناء هرمي تقع الفلسفة العامة للضريبة في قمته.

وتشكل إطارا عاما لفلسفة التشريعات الضريبية في الدول المتقدمة وفي الدول المتخلفة ضريبيا، وذلك من حيث إنه من المعلوم أن النظم الضريبية في مختلف دول العالم ليست على درجة واحدة من التنظيم أو التطور، وليست منتجة لنفس الآثار سواء على الناتج القومي أو على النشاط الاقتصادي، أو على إعادة توزيع الدخل القومي.

ولما كان لكل من النظام والبنيان الاقتصاديين السائدين في دولة الضريبة أثر واضح في اختيار النظام الضريبي وانعكاس على تنظيمها الفني، فقد غدا من المتصور والمنطقي أن يكون لكل نظام ضريبي فلسفته الخاصة به والتي لا تخرج عن الإطار العام للفلسفة العامة للضريبة.

وقبل أن نتناول الفلسفة الخاصة بالنظم الضريبية الناتجة عن تعدد موضوع الضريبة وسعرها فأننا سوف نتناول أربع فلسفات تؤثر وبالضرورة على فلسفات النظم المشار إليها ناتجة عن العلاقة أو التأثير المتبادل بين النظام الضريبي ونظامه الاقتصادي، وتلك الفلسفات الأربع هي:

- ١ - فلسفة النظام الضريبي في البلدان المتقدمة.
- ٢ - فلسفة النظام الضريبي في البلدان النامية.
- ٣ - فلسفة النظام الضريبي في البلدان الرأسمالية.
- ٤ - فلسفة النظام الضريبي في البلدان الاشتراكية.



## المبحث الأول

### فلسفة النظام الضريبي باعتبار

### التأثير المتبادل بينه وبين نظامه الاقتصادي

أولاً: فلسفة النظام الضريبي في البلدان المتقدمة:

يقصد بالنظام الضريبي<sup>(١)</sup>: مجموعة الضرائب المطبقة في بلد معين ووقت محدد، وإذا كانت الضريبة مثلثاً تتكون أضلاعه أو زواياه الثلاث من: التشريع والإدارة القائمة على التحصيل، والممول دافع الضريبة، الذي يتوجه إليه كل من التشريع والإرادة بالمطالبة بقيمة الضريبة المفروضة، فإن الخلل في أي ضلع أو زاوية من أضلاع وزوايا هذا المثلث يصيب النظام الضريبي المعني بالخلل والعوار. لذا فإن اختيار مجموعة الضرائب المؤلفة للنظام الضريبي، ليس مسألة مصادفة، وإنما هو نتيجة لمجموعة من العوامل والاعتبارات يتوقف عليها هذا الاختيار.

ومن أهم هذه الاعتبارات الأوضاع الاقتصادية في بلد الضريبة لحظة تطبيقها، بما تعنيه كلمة أوضاع من طبيعة النظام الاقتصادي القائم ومن قوة أو ضعف البنيان الاقتصادي لدولة الضريبة.

فالنظام الاقتصادي ومن حيث كونه يعكس فلسفة الدولة وأيديولوجيتها وتوجهاتها الاجتماعية والاقتصادية والسياسية، لا بد وأن ينعكس على تكوين وهيكل النظام الضريبي فيها، فالدولة تمارس نشاطها المالي،

---

(١) أ.د/ السيد عبد المولى ص ٣٤٣ مرجع سابق، أ.د/ رفعت المحجوب ص ٣٥٥ مرجع

سابق، د/ علي عباس عياد، النظم الضريبية المقارنة، مؤسسة شباب الجامعة ١٩٧٨

مستخدمة أدوات ماليتها العامة (النفقات والإيرادات والموازنة العامة) ولذا فإن السياسة المالية للدولة وهي تترجم في أرقام كل أوجه نشاط الدولة تعد جزءا هاما من سياستها الاقتصادية، ولما كانت السياسة الضريبية أحد الأجزاء الهامة للسياسة المالية، فمن الطبيعي أن ينشأ ترابط بين السياسة الضريبية والنظام الاقتصادي القائم، بحيث تتغير أهداف هذه السياسة ومن ثم يتغير النظام الضريبي الذي تمثله بتغير وتطور النظام الاقتصادي.

وفي وقتنا الحاضر نعرف نوعين متميزين من النظم الاقتصادية وثالث مختلط بينهما وهما: النظام الرأسمالي والنظام الاشتراكي، وفي إطار الدول الآخذة بكل منهما نجد دولا متقدمة وأخرى نامية، ويختلف مكان وتنظيم الضرائب في النظام الرأسمالي عنه في النظام الاشتراكي، كما يختلف في اقتصاديات الدول المتقدمة عنه في اقتصاديات الدول النامية.

فاقتصاديات الدول المتقدمة، وقد بلغت درجة عالية من التصنيع، وتمكنت من إقامة أجهزة انتاجية ضخمة ومتنوعة، قادرة على استغلال مواردها المتاحة، وتميزت تبعا لذلك بارتفاع دخلها القومي، ومتوسط نصيب الدخل الفردي، فأثما لذلك لا تعاني ما تواجهه الاقتصاديات المتخلفة من مشكلة بناء الجهاز الانتاجي القادر على استغلال الموارد المتاحة، وإنما تواجه مشكلة أخرى تتمثل في كيفية ضمان تشغيل جهازها الانتاجي عن طريق تنشيط الطلب الكلي أو الفعلي.

ومن الطبيعي تبعا لذلك أن تختلف السياسة المالية والضريبية لبلد متقدم عنها في بلد متخلف أو نام، مما ينعكس بالقطع على النظام الضريبي.

ويرى وبصدق أستاذنا الدكتور/ السيد عبد المولى أن البنيان والجهاز الانتاجي الضخم والمتنوع للبلدان الصناعية المتقدمة، يؤدي إلى طائفة من النتائج تنعكس على النظام الضريبي وأهمها الآتي<sup>(١)</sup>:

- ١- تنوع الأنشطة الاقتصادية، مما يؤدي إلى تنوع المهن.
  - ٢- ارتفاع نسبة اليد العاملة المدربة إلى مجموع القوى العاملة، مما يؤدي إلى ارتفاع انتاجية كل من رأس المال والعمل.
  - ٣- اتساع الأسواق، بما يؤدي إلى أن يتم الانتاج لغرض البيع في السوق، ولذا فإن معظم الدخول، إن لم تكن كلها تأخذ الشكل النقدي.
  - ٤- تطور النظام المصرفي، والمؤسسات المالية القادرة على تجميع مدخرات المواطنين وتوجيهها نحو الاستثمار الأمثل.
  - ٥- انتشار وتزايد المشروعات الانتاجية الكبرى.
- وقد أدت هذه النتائج إلى ارتفاع مستوى الدخل الفردي وتنوع مصادره، وذلك بما من مقتضاه، قيام النظام الضريبي في الدول المتقدمة على عدد من الخصائص منها:

- ١- ارتفاع معدل الاقتطاع الضريبي على المستويين الفردي والقومي، وذلك لارتفاع الطاقة الضريبية الفردية والقومية، بحيث تشكل الضريبة أهم مصادر الإيرادات في الدول المتقدمة.
- ٢- ارتفاع أهمية وحصيلة الضرائب المباشرة بالقياس إلى الضرائب غير المباشرة، وتجد هذه الخاصية مقوماتها في ارتفاع كفاءة الإدارة الضريبية، وفي تنوع فروع النشاط الاقتصادي ومصادر الدخل، وبالنظر إلى إمكانية الأخذ بعناصر

---

(١) أ.د./ السيد عبد المولى ص ٣٦٢ مرجع سابق.

التشخيص والتصاعد في الضرائب المباشرة، وغالبا ما تأخذ الضرائب المباشرة في الدول الصناعية المتقدمة شكلين هما:

أ- الضريبة العامة التصاعدية على مجموع دخول الأشخاص الطبيعيين.

ب- الضريبة النسبية على أرباح شركات الأموال.

وإذا كانت الضرائب المباشرة تتزايد أهميتها في الدول الصناعية المتقدمة، فإن الضرائب غير المباشرة، تتناقص أهميتها النسبية مقارنة بالضرائب المباشرة، وقد يرجع ذلك إلى الاعتبارات التالية:

أ- أن من شأن الضرائب غير المباشرة وهي التي تفرض على الإنفاق والتداول إعاقا لعمليات التداول والتبادل، وهذا ينعكس سلبا على الطلب الفعلي، وكما تقدم فإن مشكلة الدول المتقدمة صناعيا، تكمن في كيفية ضمان تشغيل جهازها الانتاجي عن طريق تنشيط الطلب الكلي أو الفعلي، وكون الضرائب غير المباشرة تعوق عمليات التداول فإن ذلك يكون على حساب حل مشكلة هذه الدول.

ب- إن الدول المتقدمة صناعيا، وقد تزايد لديها الدخل القومي والفردى، لا تفرض الضريبة من أجل غرضها المالي فقط، وإنما قد يأتي الغرض المالي للضريبة في مرتبة متأخرة عن الأغراض التي تفرض من أجلها الضريبة، ومن ثم فلا ضرورة عندها لفرض ضريبة غير مرغوب فيها من جوانبها الاقتصادية.

ج- وبالإضافة إلى ذلك فإن الرسوم الجمركية سواء على الصادرات أو الواردات تشكل أحد أشكال الضرائب غير المباشرة، وترى الدول الصناعية المتقدمة: أن فرض الضريبة الجمركية على صادراتها إلى الأسواق الأجنبية، من شأنه أن يضعف منافسة صادراتها في الأسواق الأجنبية، كما ترى أن من شأن

فرض الضريبة الجمركية على وارداتها أن يرفع الأسعار الداخلية لديها، وقد يعرض صادراتها إلى قيود جمركية مماثلة، لذا فأنها تتعامل بحذر إزاء الضرائب الجمركية شأن الضرائب غير المباشرة عموماً.

٣- ويتميز النظام الضريبي للدول المتقدمة بخاصية ثالثة هي المرونة، بما يعني إمكانية زيادة الحصيلة الضريبية أو إنقاصها تبعاً لما يطرأ على الناتج القومي من زيادة أو نقصان، وذلك على فرض ثبات أوعية الضرائب القائمة وأسعارها أي بدون الحاجة إلى إدخال تعديلات في النظام الضريبي، سواء بفرض ضرائب جديدة، أو بزيادة أسعار أو توسيع وعاء الضرائب القائمة. وترجع المرونة التي يتميز بها النظام الضريبي للدول المتقدمة، إلى ما يتمتع به النظام الاقتصادي لهذه الدول من مميزات وخصائص سبق بيانها، وإلى الأخذ بمبدأ التصاعد في الضرائب المباشرة السائدة، مع إمكانية خصمها من المنبع، حيث تفرض النسبة الغالية منها على دخول موزعة، إما في صورة مرتبات وأجور، أو في صورة أرباح أو فوائد أوراق مالية وسلفيات وديون.

ونخلص بعد هذا العرض الموجز لخصائص كل من النظامين الاقتصادي والضريبي للدول المتقدمة صناعياً، إلى أن النظام الضريبي في هذه الدول ينبثق من فلسفة العمل على ضمان الطلب الفعلي اللازم للتشغيل الكامل لعناصر الانتاج المتاحة، دون إحداث آثار تضخمية أو انكماشية.

أما الفلسفة التي تنبثق عن النظام الضريبي للدول المتقدمة صناعياً فإنها تتمثل في الانتقال بالضريبة من حيادها، ومن استخدامها كأداة لتدخل الدولة إلى حيث الضريبة الوظيفية<sup>(١)</sup> التي تهدف إلى إحداث التوازن الاقتصادي العام، ومن هذا المنطلق فإن فلسفة الضريبة يمكن أن تتغير بحسب طبيعة المرحلة

---

(١) راجع في الضريبة الوظيفية: أ.د/ رفعت المحجوب ص ٢٦١ مرجع سابق.

والظروف التي يمر بها الاقتصاد الوطني لبلد الضريبة، ففي الظروف العادية، يمكن أن تحل الرغبة في تحقيق العدالة الضريبية، وإعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة لرفع مستوى استهلاكها، محل الرغبة في تكوين المدخرات، وفي ظروف التضخم، حيث ترتفع الدخول الفردية، ويقل العرض عن الطلب، فإن الرغبة في ضمان التوازن الاقتصادي العام وضغط الاستهلاك يمكن أن تسود حتى ولو كان ذلك على حساب العدالة الضريبية، والأمر يختلف في مرحلة الكساد، حيث يمكن أن تحل سياسة دعم القوة الشرائية اللازمة، لضمان طلب فعلي كاف لتحقيق التشغيل الكامل لعناصر الانتاج المتاحة، محل أي اعتبار آخر.

#### ثانياً: فلسفة النظام الضريبي في البلدان النامية:

تعاني الدول النامية من مشكلة بناء جهاز انتاجي قادر على تشغيل الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، وهذا هو جوهر عملية التنمية. ومن الضروري أن يتصدى النظام الضريبي في البلدان النامية لعلاج عدد من الظواهر والمشكلات الاقتصادية التي من أهمها:

- ١- الحد من الاستهلاك.
  - ٢- تكوين المدخرات.
  - ٣- تشجيع الاستثمارات الخاصة.
  - ٤- حماية الصناعة الوطنية من المنافسة الأجنبية.
  - ٥- الوصول إلى المقدرة التكاليفية الحقيقية الفردية والقومية.
- وهي مشكلات وظواهر، تكاد النظم الضريبية في البلدان المتخلفة، بالنظر إلى خصائصها الذاتية أن تعجز عن علاجها، ويقودنا هذا العجز إلى بيان خصائص البنيان الاقتصادي للدول النامية، وأثره على نظامها الضريبي، حيث يتسم هذا البنيان بالخصائص التالية:

١- انخفاض حجم النشاط والانتاج الصناعي بالمقارنة بالنشاط والانتاج الزراعي والاستخراجي حيث يكاد القطاع الزراعي والاستخراجي في الدول النامية أن يستحوذ على معظم النشاط الاقتصادي لديها، وقد يرجع إلى هذه الخاصية ما تعاني منه الدول النامية من انحسار نطاق المهن، وانخفاض انتاجية كل من العمل ورأس المال، وضآلة الدخول النقدية لدى القطاع العريض من المواطنين.

٢- عدم تكامل الانتاج القومي، حيث يغلب تخصص كل دولة نامية في انتاج سلعة أو سلع محدودة زراعية أو استخراجية، وقد ينتج عن هذه الخاصية ثلاث نتائج غير مرغوب فيها هي:

أ- اعتمادها على تصدير فائض انتاجها إلى السوق العالمي.  
ب- اعتمادها في إشباع معظم احتياجاتها على الاستيراد من الخارج.

ت- تكون أكثر تعرضا وتأثرا بأية تقلبات تحدث في السوق العالمي، وبالتالي فأنها تكون أكثر استعدادا لاستيراد التضخم والكساد تبعا لتقلبات السوق.

٣- عدم التشغيل الكامل لمواردها الاقتصادية المتاحة لها، وذلك حيث لا يوجد الجهاز الانتاجي القادر على التشغيل الكامل لهذه الموارد، سواء في ذلك الموارد البشرية أو الموارد المادية، وقد يرجع ذلك إما لانعدام أو نقص الأنشطة الاقتصادية المنتجة لسلع رأس المال، وإما لتخلف الفن الانتاجي، وإما لنقص في موارد التمويل المحلية، أو لانخفاض الميل الحدي للاستثمار، مع ارتفاع الميل الحدي للاستهلاك، أو لعجز الإدارة عن وضع سياسات مالية واقتصادية سليمة أو لغير ذلك من الاعتبارات.

٤- انخفاض كل من الدخل الفردي والقومي: ويرجع هذا الانخفاض بالقطع إلى الاعتبارات المتقدمة، ويؤدي في آثاره التراكمية إلى تعميق التخلف والتبعية، حيث يؤدي انخفاض الدخل الفردي إلى انخفاض كل من الادخار والاستهلاك والصحة والتعليم والثقافة وذلك على المستوى الفردي، أما على المستوى القومي فإن انخفاض الدخل الفردي يؤدي إلى انخفاض الطلب الكلي أو الفعلي، فضلا عن أن انخفاض الدخل القومي، يؤدي إلى العجز في تراكمات رؤوس الأموال اللازمة لخلق الاستثمارات الجديدة.

انعكاسات الخصائص الذاتية لاقتصاديات الدول النامية على نظامها

الضريبي:

إن هناك ارتباطا عضويا وتأثيرا متبادلا بين النظامين الاقتصادي والضريبي فالضرائب تغترف من فائض النشاط الاقتصادي، وتمول نفقات عامة هي في جزء منها نفقات استثمارية تهدف إلى خلق أصول رأسمالية جديدة، تدعم الاقتصاد الوطني لدولة الضريبة، فكل من النظامين، وجهان لمرآة واحدة. بحيث يعكس كل منهما الآخر، وإذا كان البنيان الاقتصادي للدول النامية يتسم بالخصائص آنفة البيان، فإنه وبالضرورة ينعكس على النظام الضريبي لهذه الدول، ليكسبه الخصائص الآتية:

أ- تزايد الأهمية النسبية للضرائب غير المباشرة<sup>(١)</sup>:

بحيث تشكل حصيلة هذه الضرائب الجانب الأكبر من الموارد العامة للدول النامية، ولا اختيار للدول النامية في الأخذ بالضرائب غير المباشرة على الانتاج والاستهلاك والاستيراد والتصدير أي على الإنفاق والتداول، ولا اختيار

---

(١) أ.د/ عادل أحمد حشيش: التشريع الضريبي المصري، مؤسسة الثقافة الجامعية،



لها كذلك في المفاضلة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة، حيث قد ترغب على تمويل إنفاقها العام من حصيلة الضرائب غير المباشرة بالنظر إلى الاعتبارات التالية:

١- انخفاض الدخل الفردية، حيث يقع أغلبها دون حد الإعفاء من الضرائب المباشرة عليها.

٢- تأخذ نسبة كبيرة من الناتج الزراعي القومي وهو النشاط الرئيسي في هذه الدول شكل الدخل العينية، حيث يستبقي كل مزارع جانباً من المحصول الناتج لديه للاستهلاك المباشر، غير القابل للتداول في الأسواق، وهو ما لا يمكن تتبعه وفرض الضرائب المباشرة عليه.

٣- يتعاظم في الدول النامية حجم التجارة الخارجية (الاستيراد والتصدير) وهي فرصة لتدخلها عند واقعة الاستيراد أو التصدير لفرض ضرائب جمركية، يتحمل بعثها الأفراد الذين لا تستطيع من حيث الأصل فرض الضرائب المباشرة عليهم.

٤- أضف إلى ذلك أن الدول النامية لا تملك الإدارة الضريبية القادرة على حصر جميع ممالي الضرائب المباشرة وتلقي وفحص إقراراتهم وربط الضريبة عليهم، وقد تغري سهولة تحصيل الضرائب غير المباشرة الدول النامية على التوسع فيها، ولسنا الآن في مقام تقدير نظام الضرائب غير المباشرة والمفاضلة بينها وبين الضرائب المباشرة وبيان مزايا وعيوب كل منهما، حتى نتعرض لهذه الجزئيات.

#### ب- تزايد الأهمية النسبية للضرائب النوعية:

يتزايد اعتماد النظام الضريبي في البلدان النامية على الضرائب النوعية، سواء تلك التي تفرض على فروع الدخل أو على الاستهلاك أكثر من اعتماده على الضرائب العامة وهي تلك التي تفرض إما على مجموع الدخل أو على

مجموع الإنفاق (الضريبة على رقم الأعمال) ويرجع التزايد المشار إليه إلى عاملين رئيسيين هما:

١- بساطة إجراءات ربط وتحصيل الضرائب النوعية بشقيها المشار إليهما، من حيث إن الضرائب العينية، لا تتطلب البحث عن ظروف الممول الشخصية، ومن ثم فأنها لا تحتاج إلى إدارة ضريبية متقدمة، وهو ما يناسب الدول النامية.

٢- أن فرض الضريبة على كل فرع من فروع الدخل على حدة، أو على كل سلعة استهلاكية على حدة، يمكن الإدارة المالية من إعفاء بعض الدخول لبعض فئات المجتمع، ومن إعفاء بعض السلع وبصفة خاصة سلع الفقراء، وذلك بما يعني إمكانية التمييز في المعاملة الضريبية بين مختلف فروع الدخل ومختلف أنواع السلع بما يتلاءم مع الظروف الاقتصادية لمختلف الممولين<sup>(١)</sup>، وذلك عن طريق إعفاء بعض الدخول، أو التمييز في معدل الضريبة بين سلع الاستهلاك المختلفة.

#### ج- ضالة حجم الحصيلة الضريبية:

وهي نتيجة منطقية لانخفاض الدخل القومي والفردى وهو ما يعني انخفاض المقدرة التكاليفية الفردية والقومية، أي قدرة كل من الفرد والدخل القومي على تخصيص قدر أكبر للاستقطاع الضريبي.

#### د- جمود النظم الضريبية في البلدان النامية:

ويعني جمود النظام الضريبي عدم استجابة الحصيلة الضريبية للزيادة النسبية المساوية لزيادة الناتج القومي السنوي مع ثبات أوعية الضرائب القائمة وأسعارها، إذ لا بد من الوصول إلى زيادة الحصيلة بالنسب المساوية أو القريبة

---

(١) أ.د./ رفعت المحجوب ص ٣٧٣ مرجع سابق.

لزيادة الناتج القومي السنوي من تعديلات تشريعية وإدارية، إما بفرض ضرائب جديدة، وإما بتوسيع نطاق وعاء الضرائب القائمة أو بزيادة أسعارها، ولا شك أن هذا الجمود يمكن أن يرد إلى ضعف كفاءة الإدارة الضريبية، أو إلى خصائص وسمات النظام الضريبي ذاته.

وبعد هذا العرض الموجز لأهم الظواهر والمشكلات الاقتصادية التي يتعين على النظام الضريبي في البلدان النامية أن يتصدى لعلاجها، ولأهم الخصائص المميزة للبيان الاقتصادي في هذه البلدان، وانعكاساتها على نظمها الضريبية، بما أكسبها الخصائص آنفة البيان نقول:

بأن النظام الضريبي في البلدان النامية ينبثق عن فلسفة مالية مؤداها تقديم اعتبارات وفرة الحصيلة على اعتبارات العدالة الاجتماعية، فالدول النامية وهي تسعى جاهدة لإقامة الجهاز الانتاجي القادر على تشغيل الموارد الاقتصادية المتاحة لديها، تعاني في نفس الوقت من قصور بنائها الانتاجي، الذي لا يسمح لها بتكوين تراكمات رأسمالية كافية لإقامة جهازها الانتاجي، فإنها تضحي مرغمة باعتبارات العدالة الاجتماعية في سبيل الحصول على أكبر قدر من الحصيلة فيأتي نظامها الضريبي وقد غلبت عليه الضرائب العينية وغير المباشرة، وهي ضرائب مححفة بالسواد الأعظم من الممولين الفقراء.

أما الفلسفة التي تنبثق عن الضريبة في البلدان النامية، فهي اعتبار الضريبة أداة لتدخل الدولة في علاج بعض الاختلالات الوقتية في هيكل الاقتصاد الوطني ومجالات النشاط فيه، فالضريبة تستخدم لمحاربة الاستهلاك الترفي عند عجز موارد الدولة من النقد الأجنبي، والضريبة تستخدم لتشجيع الاستثمارات الخاصة في بعض مجالات النشاط الاقتصادي المرغوبة، والضغط على مجالات النشاط غير المرغوبة، والضريبة (الجمركية) تستخدم للدفاع عن بعض الاعتبارات القومية وحماية الصناعة الوطنية الوليدة من المنافسة غير

المتكافئة للصناعات الأجنبية الأكثر تطوراً والأقل أسعاراً، والضريبة تستخدم لامتصاص فائض السيولة والحد من ظاهرة التضخم، أو زيادة السيولة والخروج من حالة الكساد، الضريبة. التشريعات إذن إلى جانب غرضها المالي تمثل تشريعاً وقتياً لعلاج خلل ما في هيكل الاقتصاد القومي، حتى إذا تجاوز الاقتصاد هذا الخلل وأدت الضريبة دورها في إصلاحه، استدعت الضرورة تعديلها أو إلغائها حتى تتماشى مع طبيعة مرحلتها الوقتية، ولعل هذا هو ما يفسر لنا كثرة التعديلات في قوانين الضرائب في الدول النامية.

#### ثالثاً: فلسفة النظام الضريبي في الدول الرأسمالية:

إن الرأسمالية كنظام اقتصادي مرت بمرحلتين متميزتين هما: مرحلة النشأة ثم مرحلة التطور:

وفي ظل الرأسمالية الناشئة اتسم النظام الرأسمالي بالحرية الاقتصادية التي انعكست على طبيعة دور الدولة وفلسفتها، وبالتالي على ماليتها العامة حيث اتسم دور الدولة ودور ماليتها العامة بالحياد.

أما في ظل الرأسمالية المتطورة أو المتقدمة فقد تخطى النظام الرأسمالي عن حياده، وسمح للدولة بالتدخل في مجالات النشاط الاقتصادي والاجتماعي، وبالتالي انتقلت مالية الدولة من المالية المحايدة إلى المالية الوظيفية.

ومن الأهمية بمكان أن يكون لكل نظام اقتصادي، نظام ضريبي ملائم له، يعكس فلسفته التي يصدر عنها، ويقيم العلاقات الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية التي تقوم عليها، فالنظام الاقتصادي يحمل النظام الضريبي وهو جزء منه، فلسفته ورسالته، ويحدد له الدور الذي ينهض به، والأدوات التي يستخدمها، وكيفية استخدامها، بل وأسلوب معالجته لمشكلاته ومشكلات النظام الاقتصادي ذاته وعلى وجه خاص.

- مشاكل إعادة توزيع الدخل القومي بين الأفراد والدولة.

- ومشاكل تحقيق عدالة توزيع الأعباء الضريبية، وإيجاد التوازن بين اعتبارات الحصيلة واعتبارات العدالة الاجتماعية، وبين اعتبارات الاستهلاك، واعتبارات الادخار والاستثمار، وإقامة الجهاز الانتاجي القادر على تشغيل عناصر الانتاج المتاحة.

وقد عكست فلسفة النظام الضريبي في تكوينه وأغراضه وتنظيمه الفني معطيات كلتا المرحلتين لتطور الرأسمالية، حيث كان محايدا في ظل الرأسمالية الناشئة، ووظيفا في مرحلة الرأسمالية المطورة أو المتقدمة.

ومعنى حياد النظام الضريبي: أنه كان يستهدف في تكوينه وأغراضه وتنظيمه الفني، عدم إحداث تغييرات متعمدة على معطيات النظام الرأسمالي سواء في ما يتصل بشكل الملكية الخاصة لأدوات الانتاج، أو بالبائع على الربح، أو بالنظام الطبقي للمجتمع.

وقد استلزم هذا الحياد بداهة، أن يقوم النظام الضريبي على فلسفة الموازنة بين حق الدولة في الضريبة، والمحافظة على قدرة الأفراد على إشباع حاجاتهم الخاصة المتزايدة، وإحداث التراكم الرأسمالي الخاص اللازم للانتاج والاستثمار، أي إلى المحافظة على الطبقة الرأسمالية ودورها في قيادة الانتاج والاستثمار.

الفلسفة التي انبثق عنها النظام الضريبي إذن في مرحلة الرأسمالية الناشئة هي فلسفة الحياد، بما يعنيه الحياد من: عدم استخدام الضريبة كأداة للتأثير على الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية القائمة، فالضريبة فقط أداة لحصول الدولة على القدر اللازم من المال لإنفاقها الضروري ويجب ألا يتعدى دورها ذلك بما يعدل من الوضع الطبقي للمجتمع أو بما يغير من المراكز القانونية النسبية للممولين، وإذا أحدثت الضريبة بعض الآثار الاقتصادية والاجتماعية، فيجب أن تكون هذه الآثار غير مباشرة.

وإصحاحه هذه المعطيات لفلسفة النظام الضريبي المحايد، فإنه قد غلبت

عليه الخصائص الآتية:

أ- تفضيل الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك، على الضرائب المباشرة على الدخل والثروات، وذلك تحت رغبة الحاجة إلى زيادة المدخرات والتراكم الرأسمالي للطبقة الرأسمالية.

ب- تفضيل نوعي الضرائب النسبية والعينية، على الضرائب التصاعدية والشخصية، وذلك من حيث إن النظام الضريبي وهو جزء من النظام الاقتصادي كان معنيا بتكوين التراكم الرأسمالي للنشاط الخاص كجزء من أهداف السياسة الاقتصادية للرأسمالية الناشئة في تكوين الجهاز الانتاجي الضخم.

أما في مرحلة الرأسمالية المطورة أو المتقدمة، حيث لم تعد مشكلة النظام الاقتصادي تنحصر في تكوين أو إقامة الجهاز الانتاجي الضخم أو تشغيله، بل أصبحت تتمثل في ضمان توازن التشغيل الكامل لهذا الجهاز على النحو الذي يجنبه ويمنعه من الوقوع في إحدى دورتي الكساد أو التضخم.

ومن المتصور تبعاً لذلك أن تختلف فلسفة النظام الضريبي في الرأسمالية المتقدمة، عما كانت عليه في الرأسمالية الناشئة، ومن المتصور في ظل الرأسمالية المتقدمة أن تختلف فلسفة النظام الضريبي تبعاً للحالة التي يمر بها اقتصاد الدولة، وما إذا كان هذا الأخير يعيش حالة توازن التشغيل الكامل للجهاز الانتاجي، أو عدم توازنه، وما إذا كان فقدان هذا التوازن يرجع إلى دورة كساد أو إلى دورة تضخم.

حيث تنهض هذه الفلسفة في حالة التوازن، على تغليب اعتبارات المحافظة على حجم الاستهلاك وعلى مستوى المعيشة، على اعتبارات تكوين التراكم الرأسمالي العام، وما يستتبعه ذلك من اعتبارات تحقيق عدالة توزيع

العبء الضريبي القومي، والحد من التفاوت الطبقي، سواء عن طريق منح إعفاءات ضريبية لصغار الممولين أو التصاعد في سعر الضريبة أو التوسع في فرض الضرائب المباشرة على الدخل والثروات والتراكات والأخذ بمظاهر تشخيص الضريبة، وبالجملة الانتقال بالنظام الضريبي إلى النظام الضريبي الوظيفي، الذي تساهم فيه الضريبة بالمحافظة على درجة من الطلب الفعلي قادرة على تحقيق التشغيل الكامل لعناصر الجهاز الانتاجي القائم، وذلك عن طريق دعم القوة الشرائية للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين بتخفيض أسعار الضرائب أو منح إعفاءات ضريبية في حالة الكساد، ويكون العكس مطلوباً في حالة التضخم، حيث ينبغي الحد من القوة الشرائية للأشخاص، بامتصاص قدر أزيد من السيولة المتوفرة لديهم عن طريق الضريبة.

#### رابعاً: فلسفة النظام الضريبي في البلدان الاشتراكية:

قدمنا أنه لا بد وأن يكون لكل نظام اقتصادي، نظام ضريبي ملائم له، يعكس فلسفته التي يصدر عنها، وقدمنا أن النظام الضريبي في ظل الرأسمالية الناشئة كان محايداً، بينما أصبح وظيفياً في ظل الرأسمالية المطورة أو المتقدمة، بمعنى أنه كان مسئولاً عن إحداث التوازن الاجتماعي والاقتصادي العام، حيث اعتبرت الضريبة أداة لتدخل الدولة لإعادة التوازن عند اختلاله، أما في ظل الاقتصاد الموجه أو اقتصاد التخطيط المركزي، فإن النظام المالي وعلى الأخص منه النظام الضريبي لم يعد جزءاً من النظام الاقتصادي، يعكس فلسفته، كما هو الشأن في النظم الرأسمالية بل سيطرت المالية العامة على الاقتصاد، حيث أصبحت الضرائب والقروض العامة وميزانية الدولة من أدوات التوجيه الاقتصادي، ويرجع السر في دخول مالية الدولة في هذا الطور الجديد<sup>(١)</sup>، إلى

---

(١) أ.د./ محمد حلمي مراد - مالية الدولة ١٩٦٣، ص ٦.

رغبة الحكام في التحلل من قيود القوانين الاقتصادية، بما يضمن للسلطة الحاكمة الهيمنة على اقتصاديات الدولة وإدارتها وفق الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، بدلا من خضوعها هي للتيارات الاقتصادية، التي تسير على غير رغبة السلطة، فالاقتصاد الاشتراكي، اقتصاد قرارات، اقتصاد مخطط، اقتصاد موجه لا بواسطة قوانين السوق كما هو الشأن في الاقتصاد الرأسمالي، وإنما بواسطة رؤى وقوانين السلطات الحاكمة في الدولة، ووسيلتها إلى ذلك هي عناصر مالية الدولة فالنفقات العامة الحقيقية تكفل سيطرة القطاع العام على النشاط الاقتصادي والنفقات التحويلية تعمل على التقريب بين طبقات المجتمع، والميزانية العامة لم تعد وثيقة حسابية لتقدير أو تحقيق الموازنة السنوية بين الإيرادات والنفقات العامة عن سنة مقبلة، وإنما أصبحت هي الأخرى أداة لتحقيق التوازن الاقتصادي العام، فعجز الميزانية قد يكون مستهدفا للخروج بالبلاد من مرحلة الكساد، والتمويل بالعجز قد يكون مستهدفا كذلك في عمليات التنمية، والضرائب في ظل الاقتصاد الموجه، لم تعد مجرد وسيلة مالية لتغطية النفقات العامة بل أصبحت أداة في يد الدولة، تستخدمها لتحقيق أغراض اقتصادية شتى.

فقد تفرض الدولة ضرائبها الجمركية على الواردات الأجنبية بقصد حماية الانتاج القومي والصناعة الوليدة، أو للحد من و اردادها من دولة معينة أو للحد من استهلاك مواطنيها من سلع معينة.

وقد تستخدم الضريبة المحفزة والضريبة المعوقة لتوجيه الاستثمار إلى مجالات معينة للنشاط الاقتصادي وفقا لرغبة الدولة.

وقد تستخدم الضريبة كأداة فاعلة للتأثير على نمط عملية التوزيع الأولى للدخل القومي، فالضرائب التصاعدية على الدخل تتصدى لأصحاب الشرائح العليا من الدخل فتقتطعها.



كما أن الضريبة قد تستخدم في تغيير شكل الملكية وتوزيع الثروة، فالضريبة المرتفعة على رأس المال، خاصة الذي لا يغل دخلا تقتطع منه قد تؤدي في المدى البعيد إلى تآكل وعائها أو الانتقاص الجسيم منه، وقد ترغب أصحاب هذه الملكيات إلى التصرف فيها، عندما يجدون أن الدخل الناتج عن ملكياتهم وثرواتهم لا يكفي لسداد الضريبة المقررة.

والضريبة قد تستخدم كأداة لخدمة السياسة النقدية، باعتبارها وسيلة لمكافحة التضخم النقدي، حيث تمتص جانبا من القوة الشرائية الزائدة لدى الأفراد والمشروعات، وتتوقف فاعلية هذا الأثر على نوع النفقة العامة التي تستخدم فيها حصيلة الضريبة، حيث تفقد الضريبة جانبا من هدفها إذا استخدمت الحصيلة في خلق دخول جديدة.

والضريبة قد تستخدم في الحد من بعض مظاهر الإنفاق الخاص الترفي؛ فالضريبة المرتفعة على الملاهي وعلى الحفلات التي تقام في الفنادق ترفع من تكلفة الخدمة وتحد من الطلب عليها، والضريبة المرتفعة على مبيعات الخمر والتبغ وعلى سلع الأغنياء، لا شك أنها أداة للحد من الطلب على هذه السلع.

وهكذا فإنه يمكن القول بأن فلسفة الضريبة في الاقتصاد الاشتراكي تنهض على اعتبارها أداة للتوجيه الاقتصادي، في مجالاته المتعددة، فهي أداة للحماية التجارية، وحفظ الاستثمار أو الحد منه في مجالات نشاط معينة. وهي أداة لتغيير صورة التوزيع الأولى للدخل القومي وشكل الملكية وتوزيع الثروة، وهي أداة لخدمة السياسة النقدية، وهي أداة للحد من الاستهلاك الترفي، وبالمجمل هي أداة للتوجيه الاقتصادي في مجالات الملكية والانتاج والاستهلاك والتوزيع والتداول.

لكل دولة من دول العالم إذن، نظام ضريبي، لابد وأن يتسق مع درجة تقدمها أو نموها أو تخلفها، كما أنه لابد كذلك وأن يعكس فلسفة نظامها الاقتصادي وعقيدتها السياسية، بما يعني وعلى نحو ما تقدم أن يكون أداة من أدوات النظام الاقتصادي، أو أداة لتوجيهه وتخطيطه.

وإذا كان الشكل السياسي للدولة ومستوى تقدمها الحضاري والاقتصادي يحددان شكل نظامها الضريبي وفلسفته وهيكله وتنظيماته الفنية، فإن التنظيم الفني للضريبة في داخل كل نظام ضريبي، يحدد بدوره شكل هذا النظام والطبيعة القانونية للضرائب الغالبة عليه.

## المبحث الثاني

### فلسفة النظام الضريبي باعتبار تعدد

#### موضوع الضريبة وسعرها

تقدم لنا في بداية هذا الفصل <sup>(١)</sup> أن ذكرنا أن أشكال النظم الضريبية تتعدد، كما تتعدد أنواع الضرائب في كل نظام ضريبي، وأن هذا التعدد ناتج عن تعدد موضوع الضريبة (مادتها ووعائها) وسعرها، وأنه نتج عن هذا التعدد أشكال النظم الضريبية الآتية:

- ١- الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.
- ٢- الضرائب على الدخل، والضرائب على رأس المال.
- ٣- الضريبة الواحدة والضرائب النوعية المتعددة والضريبة الموحدة.
- ٤- الضرائب المباشرة وغير المباشرة.
- ٥- الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية.

---

(١) راجع ص ٣٥.

## ٦- الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية.

ولا أتجاوز الواقع إذا قلت: بأن لكل نظام ضريبي من هذه النظم فلسفته التي ينبثق عنها وأخرى تنبثق عنه، بل لكل قانون ضريبي يصدر في إطار كل نظام من هذه النظم فلسفة خاصة به، تصدر عن طبيعة وواقع ومتطلبات المرحلة الزمنية التي صدر فيها.

وفي إيجاز أرجو أن يكون غير مخل، فإني أستعرض الملامح والخطوط الرئيسية في كل نظام من هذه النظم محاولا النفاذ منها إلى فلسفة كل نظام.

أولا: فلسفة الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال:

إن أساس هذه التقسيم لا يرجع إلى شخص المتحمل بعبء الضريبة، فما من ضريبة إلا ويخاطب بها ويتحمل عبؤها شخصا طبيعيا أو اعتباريا، وإنما يرجع أساس هذا التقسيم إلى مادة الضريبة أو وعائها وما إذا كانت هذه المادة شخصا أو مالا.

فالضريبة في أحد أطوارها اتخذت من رءوس الأشخاص وعاءا لها، حيث كانت تفرض على الفرد ذاته بسبب وجوده على أرض الدولة وتمتعه بحمايتها، وقد اتخذت هذه الضريبة تسميات متعددة، فالمرشح الإسلامي الحنيف أسماها بالجزية، والقوانين الوضعية أسمتها بالفردة البسيطة عندما تفرض بالسعر النسبي، وبالفردة المدرجة عندما يتم تقسيم الوعاء الخاضع لها إلى طبقات، ثم تفرض الضريبة على كل طبقة بما يناسبها من سعر بحسب درجة يسارها.

وبعيدا عن الفلسفة الدينية (العقدية) لضريبة الجزية في الشريعة الإسلامية فإن الضريبة على الأشخاص سواء كانت جزية أو فردة بسيطة كانت تنهض على فلسفة مزدوجة من تحقيق الهدف المالي وسهولة التحصيل، إذ مادامت الدولة في حاجة إلى مشاركة الأفراد في تحمل جزء من أعبائها العامة،

ومادام التفاوت بين دخول وثروات الأفراد بسيطاً آنذاك، فإن عملية تتبع وحصر الرءوس التي تتوفر فيها شروط الإخضاع للضريبة أسهل كثيراً بالنسبة للإدارة المالية من حصر الدخل أو الثروات أو الوقوف على حقيقة كل من الانتاج أو الاستهلاك بالنسبة للأفراد، فضلاً عن اتساع نطاق الاقتصاد المعيشي وضيق نطاق السوق والمعاملات النقدية التي تمكن من الوقوف على حقيقة الدخل أو الثروة.

أما ضريبة الفردة المدرجة فقد انبثقت عن فلسفة تحقيق العدالة بعد أن اتسع نطاق التفاوت بين دخول وثروات الأفراد، حيث أصبح من العدالة تقسيم السكان إلى طبقات تبعا للثروة أو لنوع العمل وفرض الفردة على كل طبقة بسعر خاص بها دون تفرقة بين أفرادها.

بيد أن ضريبة الفردة المدرجة قد فقدت بذلك الخصائص المميزة لضريبة الفردة البسيطة أو الموحدة والتي كانت تفرض على رءوس الأشخاص بحكم وجودهم في الدولة بسعر واحد دون نظر إلى ثرواتهم أو دخولهم أو إمكانياتهم الشخصية، وذلك في الوقت الذي أصبح لدخل الممول وثروته ونوع عمله اعتبار في تحديد طبقته، وبالتالي سعر ضريبة الفردة المفروضة عليه، وذلك بما يعني أنها تحولت عن خصائصها الأولى إلى نظام ناقص أو مشوه لضرائب الأموال، ففقدت هويتها، حيث يصعب توصيفها على أنها ضريبة رءوس، أو على أنها ضريبة أموال، ولذا فقد هجرت القوانين الضريبية المقارنة ضرائب الأشخاص (الرءوس) واستقر العمل في العصر الحديث على فرض الضرائب على الأموال، حيث يكون موضوع الضريبة أو وعائها هو المال ممثلاً في دخل أو ثروة أو إنفاق أو تداول، فموضوع الضريبة هو المال.

وتنهض فلسفة الضرائب على الأموال، على أن الأموال هي الأكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للممول، وبالتالي فأكثر تحقيقاً لعدالة توزيع

الأعباء العامة، وإن كانت هذه الفلسفة يتنازعها اتجاهان، حيث قد ثار نقاش بين فقهاء الضريبة حول أيهما أكثر تعبيراً عن المقدرة التكليفية للأشخاص. رأس المال أم الدخل؟ وهو ما سوف نوليه اهتمامنا حالاً.

#### ثانياً: فلسفة الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال:

إن رأس المال والثروة في الفقه الضريبي معنيان مترادفان، ويشكلان مع الدخل عنصراً للأموال التي أصبحت تتخذ أساساً أو موضوعاً أو وعاءاً لفرض الضرائب في المالية المعاصرة.

والمعنى أو المفهوم القانوني لرأس المال هو <sup>(١)</sup> مجموع ما يملكه الفرد من قيم استعمال في لحظة معينة، حيث يستوي في هذه القيم أن تأخذ الشكل العيني (العقارات المبنية وغير المبنية) أو تكون سلعة انتاجية أو استهلاكية أو تكون أوراقاً مالية (أسهم - سندات - صكوك تمويل - صكوك استثمار) أو تكون مبالغ نقدية.

أما المفهوم الضريبي للدخل، فإنه يمكن رد ما قيل في تحديده من آراء إلى نظريتين هما <sup>(٢)</sup>:

أ- نظرية المنبع ويعرف الدخل وفقاً لها بأنه: القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقد، التي تتحقق بصفة دورية خلال فترة زمنية معينة من مصدر يتمتع بدرجة من الثبات والاستقرار النسبي.

ب- نظرية زيادة القيمة الإيجابية، ويعرف الدخل الضريبي وفقاً لها بأنه أية زيادة إيجابية تطرأ على الذمة المالية للشخص الخاضع للضريبة خلال فترة زمنية معينة.

---

(١) أ.د. السيد عبد المولى - المالية العامة - ص ٢٣٨ مرجع سابق.

(٢) أ. د/ زين العابدين ناصر - مبادئ علم المالية ١٢٨ مرجع سابق.

ويمكن رد الدخل الضريبي في مجمله إلى الأشكال التي تتخذها عوائد عوامل (عناصر) الانتاج الأربعة وهي: الربح - الأجر - الفائدة - الربح. وإذا كان الفقه الضريبي الحديث قد استقر على اتخاذ الأموال بشقيها (رأس المال والدخل) موضوعا للضريبة، باعتبار أن الأموال هي الأكثر تعبيرا عن المقدرة التكاليفية للممول، وبالتالي الأكثر تحقيقا لعدالة توزيع الأعباء الضريبية، إلا أن هذا التصور لفلسفة الضريبة على الأموال قد تنازعه على امتداد تاريخ ضرائب الأموال، اتجاهان.

يرى أولهما: أن رأس المال، لثباته وقوته، يعد أكثر تعبيرا عن المقدرة التكاليفية للممول وقد كان هذا هو الاتجاه السائد حتى مستهل القرن التاسع عشر، حيث كانت الملكية هي المعبر عن المقدرة التكاليفية، وقد ساد هذا الاتجاه خلال الحقبة المشار إليها بالنظر إلى وجود اعتبارين هما:

١ - سيادة الاقتصاد العيني على الاقتصاد النقدي، وغلبة الثروة العقارية على الثروات المنقولة.

٢ - انخفاض أهمية الدخل الناتج عن العمل، لضيق نطاق العمل وقتذاك.

أما الاتجاه الثاني: وهو الذي تسيد الفقه الضريبي بداية من النصف الأخير من القرن التاسع عشر، وخلال القرن العشرين، فيرى أن الدخل هو الأكثر تعبيرا عن المقدرة التكاليفية للممول والأكثر تحقيقا للعدالة الضريبية وقد كان طبيعيا أن ينشأ هذا الاتجاه بعد تطور الاقتصاد وتحوله من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي، وتزايد أهمية الثروات المنقولة عن الثروة العقارية، خاصة خلال الفترة التي زامنت المد الاشتراكي والتي شهدت فرض العديد من القيود على حق الملكية، والتدخل السافر من المكنن في شأن تنظيم العلاقة بين المالك

والمستأجر في الأرض الزراعية والعقارات المبنية، وأيضا بعد التطور الكبير الذي لحق بنطاق ومجالات العمل وأسواقه والتزايد المستمر في الدخل الناتج عنه. وقد نتج عن هذا التطور في هيكل وشكل الاقتصاد وتزايد أهمية الثروات المنقولة والدخل الناتج عن العمل، أن أصبح الدخل يشكل الوعاء الأساسي للضريبة، بينما تراجع دور رأس المال فأصبح يشكل وعاء تكميليا لها، ومن ثم فقد أصبح الدخل يشكل التعبير الأساسي عن المقدرة التكلفة للممول.

وإذا لم أخطئ الفهم فإن الضريبة على رأس المال، سواء فرضت عليه باعتباره منتجا، أو باعتباره ثروة وجزءا من ذمة الممول بصرف النظر عن استخدامه في العمليات الانتاجية، كانت تنهض (تنبثق) عن فلسفة ثبات رأس المال وقوته وكونه أكثر تعبيرا عن المقدرة التكلفة للممول في مرحلة سيادة الاقتصاد العيني وحقوق الملكية المطلقة وانخفاض أهمية الدخل الناتج عن العمل.

وإذا لم أخطئ الفهم كذلك فإن الضريبة على الدخل تنبثق عن فلسفة أن الدخل متمثلا في عوائد الانتاج الأربعة (الربح، الأجر، الفائدة، الربح) يعد من طبيعة متجددة ومتكررة، كما أن فرض الضريبة عليه لا يؤدي إلى تآكل رأس المال أو الانتقاص الجسيم منه عند ما يكون مصدره رأس مال أو ثروة.

ثالثا: فلسفة الضريبة الواحدة والضرائب النوعية والضريبة الموحدة:

إذا كان الدخل كقاعدة عامة وعلى النحو السابق بيانه قد أصبح يشكل أساسا أصليا لفرض الضريبة، بينما يشكل رأس المال والثروة وعاء تكميليا لها، فإن الفقه الضريبي قد تنازعه على الأقل من الناحية النظرية ثلاث اتجاهات وإن شئت فقل أربعة اتجاهات وهو بصدد تحديد مواد أو عناصر الدخل التي يمكن أن تكون موضوعا للضريبة، وذلك حيث دافع الطبيعيون

(الفيزوكرات) عن فكرة اختيار مصدر واحد من مصادر الدخل يمكن أن ترد إليه باقي مصادر الدخل، بحيث تفرض عليه ضريبة رئيسية يمكن أن تغطي حصيلتها الإنفاق العام للدولة إلا أن أنصار الضريبة الواحدة قد اختلفوا في تحديد هذا المصدر حيث وقع اختيار البعض على دخل ملاك الأراضي الزراعية، ووقع اختيار البعض منهم على الربح العقاري أي الزيادة الرأسمالية في قيمة العقارات الناشئة عن التقدم الحضاري والعمراني، ورأى آخرون فرضها على الدخل العام وآخرون رأوا فرضها على مجموع النفقات، وقد نشأ عن هذا الخلاف صعوبة اختيار مادة واحدة يمكن اتخاذها كوعاء للضريبة الواحدة، مما ترتب عليه أن ظلت فكرة الضريبة الواحدة فكرة نظرية غير قابلة للتطبيق العملي.

وإذا لم أخطئ الفهم فإن فكرة الضريبة الواحدة تنبثق عن فلسفة سهولة التحصيل وقلة نفقات الجباية، حيث لا تحتاج إلى إدارة مالية معقدة أو متشعبة.

وكما قررنا فإنه نظرا لاستحالة الأخذ عمليا بالضريبة الواحدة فقد ظلت فكرة نظرية، تثار فقط عندما نكون بصدد بحث أكاديمي عن تقسيمات الضرائب.

أما من الناحية العملية، فقد استقر العمل في الفقه الضريبي المقارن على تتبع جميع مصادر الدخل، وفرض الضريبة عليها بثلاثة أساليب مختلفة حيث استقر العمل حيناً من الدهر على فرض ضريبة مستقلة بأحكام ربطها وتحصيلها على كل مصدر من مصادر الدخل، وقد عرف هذا الأسلوب بنظام الضرائب النوعية على فروع الدخل، ثم توجت هذه الضرائب النوعية، بالضريبة العامة على الدخل في مرحلة لاحقة، ولأسباب ترجع في مجملها إلى الرغبة في تحقيق مزيد من العدالة الضريبية، ثم روى في مرحلة لاحقة بتجميع دخل الممول



من مختلف فروعه ومصادره، وإلقائه في وعاء واحد بعد التمييز بين فروع الدخل بحسب قوتها، وفرض الضريبة على مجموعها بسعر موحد فيما يعرف بنظام الضريبة الموحدة على مجموع دخل الممول.

وقد كان لكل من نظام الضرائب النوعية غير المتوجة بالضريبة العامة على الدخل، ثم لنظام الضرائب النوعية المتوجة بالضريبة العامة على الدخل، ثم لنظام الضريبة الموحدة فلسفته التي انبثق عنها.

وذلك حيث انبثق نظام الضرائب النوعية على فروع الدخل عن فلسفة مركبة من وفرة الحصيلة والعدالة والملاءمة.

أما وفرة الحصيلة فمتحققة من تعدد أنواع الضرائب بتعدد أوعيتها، وأما العدالة فيمكن تحقيقها بتنوع وتفاوت المعاملة الضريبية لكل فرع من فروع الدخل وفقا لطبيعته والظروف المحيطة به، وأما الملاءمة فإن نظام الضرائب النوعية المتعددة يسمح بطبيعته بوضع نظام ضريبي ملائم لكل بنية اقتصادية على حدة، حيث يعطي للمشرع الضريبي فرصة اختيار الضرائب الملائمة للبيان الاقتصادي لدولة الضريبة.

أما نظام الضرائب النوعية المتوجة بالضريبة العامة على الدخل، فقد انبثق عن فلسفة تعميق العدالة الضريبية، لا بالنسبة لكل وعاء ضريبي على حدة، وإنما بالنسبة لمجموع دخل الممول، فإن الممول الذي يحقق دخلا من مصدر واحد يزيد عن حدود الإعفاء المقررة له يخضع للضريبة النوعية عن مقدار هذه الزيادة، في حين أن الممول الذي يحقق دخلا من مصادر متعددة، لا يتجاوز حدود الإعفاء في كل مصدر لا يخضع لأية ضريبة نوعية، في حين أن مجموع دخله من مختلف المصادر يفوق كثيرا ما يحققه الممول الأول من مصدر واحد، وهنا تنعدم العدالة الضريبية بالنظر إلى مجموع دخل الممول، لذا فقد رؤى تحقيقا للعدالة أن تتبع الضريبة النوعية دخل الممول من كل إيراد على

حدة ثم تتبع الضريبة العامة المتوجة مجموع دخل الممول من مختلف المصادر. وأخيرا فإن نظام ضريبة الدخل الموحدة قد انبثق عن فلسفة الرغبة في تحقيق قدر أكبر من المرونة والعدالة وتبسيط الإجراءات، فنظام الضريبة الموحدة من حيث كونه يسمح بتتبع دخل الممول عند نشأته، أي على واقعة تملكه إياه، فإنه بذلك يغلب جانب الضرائب المباشرة على الضرائب غير المباشرة ويحقق درجة أعلى من المرونة في البنيان الضريبي الوطني لدولته، وهو من حيث كونه يربط الإعفاءات الضريبية بالمقدرة التكليفية الإجمالية للممول، فإنه يحقق قدر أكبر من التشخيص للضريبة، وذلك من حيث إن مجموع إيرادات الممول الخاضعة للضريبة، يتم إلقاؤها في وعاء واحد بعد تصفيتها بما يتناسب مع طبيعة كل إيراد، ثم يمنح الممول من مجموع صافي إيراداته خصما (إعفاء) موحدا للأعباء العائلية بما يتناسب وحالته الاجتماعية التي قررها القانون، ثم إن نظام الضريبة الموحدة ومن حيث إن الأصل فيه أن يتم تجميع إيرادات الممول من مختلف مصادر الدخل في وعاء واحد، ليقدم عنها إقرارا ضريبيا موحدا، ويحاسب أمام مأمورية ضرائب واحدة بإجراءات واحدة، إذ الأصل في هذا النظام، هو الوحدة في كل شيء وحدة الإقرار، وحدة السعر، وحدة إجراءات الربط والتحصيل، إن من شأن هذا النظام أنه يؤدي إلى تبسيط الإجراءات.

وننوه في هذا المقام إلى أن مصر لم تعرف بعد نظام الضريبة الموحدة على الدخل وفقا للأصول العلمية في الفقه الضريبي المقارن، وما يوجد في مصر بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إنما هو نظام ضريبة شبه موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وآية ذلك أن القانون المشار إليه، قد أقر نظام الخصم من المنبع بالنسبة لدخلي العمل ورءوس الأموال المنقولة، وذلك بما من مقتضاه عدم إدراجهما في الإقرار الضريبي السنوي للممول، وكأن المشرع قد استثنى كل إيراد من هذين الإيرادين بنوع مستقل من الضرائب، بحيث لم يخضع لنظام

ضريبة الدخل على الأشخاص الطبيعيين المشهورة باسم الموحدة، إلا إرادي الأرباح التجارية والصناعية، والاستغلال الزراعي، وهو الأمر الذي يخرج النظام المصري عن الأصول العلمية لنظام ضريبة الدخل الموحدة المتعارف عليه في الفقه الضريبي المقارن، في نفس الوقت الذي يخرج فيه عن نظام الضرائب النوعية سواء المتوجة أو غير المتوجة بالضريبة العامة على الإيراد، حيث تستقل كل ضريبة بأحكام خاصة للربط والتحصيل، إذن فهو نظام غاية ما يوصف به أنه نظام ضريبة شبه موحدة.

#### رابعاً: فلسفة الضرائب المباشرة وغير المباشرة:

انتهينا فيما تقدم إلى أن الأموال (الثروة) سواء كانت دخلاً أو رأس مال، قد أصبحت تشكل في الماليات المعاصرة الوعاء الأصلي أو الأساسي للضرائب، غير أن تطور الفن المالي قد أوجد طريقتين لتتبع الضريبة للثروة، حيث يمكن للضريبة أن تتبع الثروة بطريق مباشر وهنا تكون واقعة تملك الثروة سواء تمثلت في نشأة الدخل أو مجرد وجود رأس المال، هي الواقعة المنشئة لدين الضريبة المباشرة، وذلك بما يعني: أن مجرد وجود الثروة تحت يد الممول، هو السبب المنشئ لحق الدولة في فرض الضريبة عليها.

أما الطريق الثاني لتتبع الضريبة للثروة فإنه يكون عند تداولها أو استعمالها أي على واقعة التصرف فيها أو التعامل عليها أو انتقالها من شخص مالكها إلى الآخرين.

ويشكل فرض الضريبة على استعمال الثروة وتداولها طريقاً غير مباشرة لتتبع الثروة، وهنا يكون موضوع الضريبة هو مجرد التداول أو الاستعمال باعتباره مظهراً خارجياً لوجود الثروة.

وعلى ذلك فإن المادة المتخذة موضوعا للضريبة، والواقعة المنشأة لها تختلف في كلا الطريقتين عن الآخر، فبينما هي في الطريق الأول مجرد وجود الثروة، إذا بها تتكون في الطريق الثاني من عملية تداول الثروة.

وتعرف الضريبة المفروضة بموجب الطريق الأول بالضريبة المباشرة، على حين تعرف الضريبة المفروضة بموجب الطريق الثاني بالضريبة غير المباشرة.

ولا تنحصر مظاهر التفرقة بين نوعي الضريبة المتقدمين في اختلاف المادة المتخذة موضوعا لكل منهما أو في اختلاف الواقعة المنشئة لكل منهما فقط، بل إن مظهر الخلاف هذا يستتبع اختلافهما في الفن المالي الواجب اتباعه بشأن إجراءات الربط والتحصيل لكل منهما، كما يستتبع اختلافهما كذلك في الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على كل منهما.

وإذا كان العمل قد جرى في النظم الضريبية المقارنة على الأخذ بنوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة، إلا أن كيفية التأليف بين نوعي الضريبتين في إطار نظام ضريبي واحد، فضلا عن أنها تختلف من نظام ضريبي لآخر فإنها تشكل في الوقت ذاته أهم الملامح المميزة للنظام الضريبي.

وتنبثق الضريبة المباشرة عن فلسفة وفرة وثبات الحصيلة؛ فالضريبة المباشرة ومن حيث كونها تفرض على أوعية مستقرة وثابتة نسبيا (الدخل ورأس المال) فإن حصيلتها لذلك تتمتع بقدر من الثبات النسبي الذي يمكن الدولة من الاعتماد عليها في مواجهة نفقاتها العادية وهي ومن حيث كونها كذلك تفرض على الدخول ورءوس الأموال فإنها تتمتع بوفرة الحصيلة بالنظر إلى تعدد أنواع الدخول وتزايد وتحدد الأنشطة الاقتصادية المولدة لها، ولا غرو والحالة هذه، أن تتمتع الضرائب المباشرة بقدر كبير من المرونة والملائمة، وأن تكون من أفضل أدوات السياسة المالية في تحقيق التوازن العام، حيث لا تجد الدولة صعوبة عند حاجتها إلى قدر أكبر من الحصيلة أن تفرض الضريبة المباشرة على

أنوع الدخول ورءوس الأموال الجديدة غير الخاضعة من قبل، أو أن ترفع من أسعار الضرائب القائمة، كما أن الدولة لا تجد صعوبة في استخدامها كأداة لمحاربة التضخم أو الانكماش لتحقيق مزيد من العدالة الضريبية وذلك عن طريق تقرير الإعفاءات وتطبيق الأسعار التصاعدية.

أما الضرائب غير المباشرة (ضرائب الإنفاق أو الاستهلاك والتداول) فأنها تنبثق عن فلسفة رغبة الدولة في إحكام وإكمال سيطرتها على كافة أنواع الثروات (الدخول ورءوس الأموال) فإن الدولة إذا كانت تتبع بالضريبة السنوية المباشرة واقعة تملك الثروة، فأنها تحرص كذلك على تتبع واقعة استعمال وتداول الثروة بالضريبة غير المباشرة حيث قد يكتسب الفرد دخلاً أو رأس مال بطريق معفى من الضرائب المباشرة، ومن ذلك مثلاً فوائد الودائع المصرفية وسندات الخزنة العامة فإذا لم تفرض عليه الضريبة عند واقعة استعمال أو تداول دخله أو رأسماله المشار إليه فإنه بذلك يفلت من تحمل أي قدر من الأعباء العامة، وفي ذلك مخافة للعدالة في توزيع هذه الأعباء، وتضييع لحق الدولة في أن تتبع بضرائبها جميع أنواع الثروات التي تم انتاجها أو استهلاكها وتداولها على إقليمها، فاستهلاك الفرد أو استخدامه للثروة مظهر من مظاهرها، وهو في نفس الوقت دليل على حجم هذه الثروة وعلى المقدرة التكاليفية للفرد، وطالما أن الفرد يساهم في الأعباء العامة تبعاً لمقدرته التكاليفية، فمن ثم فإن الاستهلاك يمثل وعاء صالحاً للضريبة غير المباشرة، وبالمثل يعد التداول كذلك وعاءاً صالحاً لها، سواء كان هذا التداول قانونياً أو مادياً، فالتصرفات القانونية الناقلة للملكية رقة العقار أو منفعته من بيع وإيجار وقسمة وهبة ووصية ورهن تعد وعاءاً صالحاً لفرض ضريبي التسجيل والدمغة.

خامسا: فلسفة الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية أو التحديدية<sup>(١)</sup>:

الضرائب التوزيعية هي تلك التي تحدد فيها الدولة مقدما المبلغ الذي تريد تحصيله كضريبة، ثم تقسم عبء هذه الضريبة على وحداتها الإدارية الرئيسية التي توزع نصيبها على الوحدات الأصغر، حتى يصل التوزيع في سلم التنظيم الهرمي للإدارة إلى الأفراد، الذين توزع عليهم الضريبة إما بالتساوي أو وفقا للمقدرة التكليفية لكل فرد.

ويناسب هذا النظام الدول ذات النظم المالية والإدارية الضعيفة التي لا يمكنها التأكد من تحصيل الضرائب القياسية أو التحديدية.

وتنهض فلسفة الضريبة التوزيعية على تيقن تحصيل المبلغ أو المقدار الذي حددته الدولة مقدما كضريبة، حيث يتم التحصيل بالأسلوب الإداري دون مراعاة لاعتبارات حالة النشاط الاقتصادي في الدولة، أو المقدرة التكليفية الفردية، أو حتى عدالة توزيع العبء.

أما الضريبة القياسية أو التحديدية فهي تلك التي يقوم المشرع بتحديد سعرها أي نسبتها إلى الوعاء الخاضع لها، ويخاطب بها الأفراد مباشرة بحيث يتم تحصيلها ممن تقوم عنده الواقعة المنشئة لها، وفقا لإجراءات الربط والتحصيل القائمة في ضرائب الدخل أو ضرائب رأس المال أو ضرائب الإنفاق والتداول وذلك تبعا لطبيعة الوعاء أو المادة التي تفرض عليها، وبالتالي فإن فلسفة الضرائب القياسية أو التحديدية لا تخرج عن فلسفة الضريبة بوجه عام.

---

(١) أ.د/ عادل أحمد حشيش - أصول الفن المالي للاقتصاد العام - دار المطبوعات الجامعية، ص ٣٣٧، وأيضا: أ.د/ محمد دويدار - دراسات في الاقتصاد المالي - الدار الجامعية ص ١٩٦.

وإنما سمي هذا النوع بضرائب التحديد، حيث يمكن لكل ممول تحديد ما يستحق عليه كضريبة بمجرد تقرير السعر الذي تفرض به. وننبه إلى أن تقسيم الضرائب إلى توزيعية وتحديدية، إنما يخص فقط الضرائب المباشرة، وذلك من حيث إن الضرائب غير المباشرة وهي تفرض على أشخاص غير معروفين بذواتهم للإدارة المالية، يستحيل أن تكون توزيعية. سادسا: فلسفة الضرائب النسبية والتصاعدية:

يقصد بالضريبة النسبية: تلك الضريبة التي تفرض بسعر واحد، بصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها، حيث يلتزم الممول بنسبة ثابتة لا تتغير بتغير قيمة المادة الخاضعة للضريبة، أي سواء قلت هذه المادة أم كبرت، ومن ذلك مثلا أن ضريبة عوائد القيم المنقولة تفرض في القانون المصري بنسبة ٣٢% من قيمة الوعاء الخاضع لها يستوي في ذلك أن تكون قيمة الوعاء ألف جنيه فقط أو تكون عشرة آلاف أو أقل من ذلك أو أكثر، حيث لا تزيد الحصيلة إلا بنفس النسبة التي تزداد بها قيمة المادة الخاضعة لها فالضريبة النسبية إذن ذات سعر ثابت لا يختلف باختلاف قيمة أو مقدار وعائها.

أما الضريبة التصاعدية: فهي تلك التي تفرض بأسعار متفاوتة بتفاوت مقدار المادة المفروضة عليها، ومن ثم فأنها وعلى خلاف الضريبة النسبية تدخل في تقدير سعرها قيمة المادة المفروضة عليها، بمعنى أنها تراعي المركز المالي الحقيقي للممول مما يجعلها في فقه القانون الضريبي من أبرز الضرائب الشخصية.

ويتم التصاعد في الضريبة بأحد طريقتين هما:

أ- التصاعد بتفاوت سعر الضريبة تبعا لقيمة الوعاء الخاضع لها.

ب- التصاعد بتغيير وعاء الضريبة.

وللتصاعد بتفاوت السعر تبعا لقيمة الوعاء عدة أساليب من أكثرها تطبيقا ما يلي:

١ - التصاعد بتقسيم الممولين إلى طبقات تبعا لحجم الدخل على أن تفرض الضريبة بسعر واحد على مجموع دخل كل طبقة، وذلك كأن يقسم الممولون، مثلا إلى خمس طبقات أو أكثر الأولى لا يزيد دخلها عن ألف جنيه وتفرض عليها الضريبة بسعر ١٠٪، والثانية أكثر من ألف إلى ألفين بسعر ١٢٪ والثالثة أكثر من ألفين إلى ثلاثة بسعر ١٥٪ وهكذا.

٢ - التصاعد بتقسيم الدخل الخاضع للضريبة إلى شرائح أو أجزاء على أن تفرض الضريبة بسعر خاص على كل شريحة، بحيث يرتفع السعر في الشرائح العليا للدخل عنه في الشرائح الدنيا، وذلك كأن يقسم الدخل إلى عشر شرائح مثلا أو أكثر أو أقل، الشريحة الأولى من ١-١٠٠٠ جنيه مثلا معفاة، والثانية من ١٠٠١-٢٠٠٠ جنيه بسعر ٥٪، والثالثة من ٢٠٠١-٣٠٠٠ جنيه بسعر ٧٪، وهكذا بحيث تعامل كل شريحة من الدخل معاملة خاصة، ولا يتم النظر إليه في مجموعه.

أما التصاعد بتغيير وعاء الضريبة فإنه يتم بإحدى صورتين هما:

١ - تقسيم الدخل إلى شرائح، وتحديد نسبة من كل شريحة تخضع وحدها للضريبة بسعر نسبي واحد لكل الشرائح، وذلك مثل أن يحدد سعر الضريبة بنسبة ١٠٪ مثلا ثم يتقرر إخضاع ٢٥٪ من الدخل للضريبة من الألف الأولى، و ٣٥٪ من الألف الثانية، و ٤٥٪ من الألف الثالثة، و ٦٠٪ من الألف الرابعة، و ١٠٠٪ من الألف الثامن أو ما زاد عن الألف الثامن مثلا، وذلك بما من مؤداه أن يتحمل الألف الأول بعبء ضريبي مقداره ٢٥ جنيها والثاني ٣٥ جنيها والثالث ٤٥ جنيها والرابع ستين جنيها والثامن أو ما زاد عليه ١٠٠ مائة جنيه، وإذا كان السعر في هذا الأسلوب نسبيا إلا



أنه في حقيقته تصاعديا حيث هو على التوالي في المثال السابق ٢,٥%، ٣,٥%، ٤,٥%، ٦%، ١٠%.

٢- أما الصورة الثانية لهذا الأسلوب من التصاعد فتكون بتقرير إعفاء حد أدنى واحد لازم للمعيشة من وعاء الضريبة بالنسبة لجميع الممولين على أن تفرض الضريبة بسعر واحد على ما تبقى من الدخل بعد حد الإعفاء، فإذا افترضنا مثلا أن حد الإعفاء هو ألف جنيه وأن سعر الضريبة ١٠%، فإن معنى ذلك أن الممول الذي يبلغ دخله ألفين جنيه يدفع مائة جنيه، والذي بلغ دخله ثلاثة آلاف يدفع مائتين، والذي يبلغ دخله أربعة آلاف يدفع ثلاثمائة، وهكذا فإذا حسبنا نسبة المدفوع إلى الدخل الضريبي لتبين السعر الحقيقي للضريبة نجد أن السعر على التوالي في المثال السابق ٥%، ٦,٥%، ٧,٥%، وهكذا يستمر السعر الحقيقي في التصاعد، كلما زاد مقدار الوعاء الخاضع للضريبة.

وبعيدا عن عملية تقييم الضريبة النسبية والتصاعدية أو بيان مزايا وعيوب كل منهما، فإن الضريبة النسبية تنبع من فلسفة مزدوجة من المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة وبساطة وسهولة التطبيق، فقد كانت الضريبة في حقبة تاريخية من عمرها وسيلة لتمييز طبقات النبلاء والأشراف والرعايا الأجانب أحيانا، حيث لم يكن يتحمل بعبئها في كثير من المجتمعات إلا الطبقات الفقيرة من المواطنين.

وقد شهد القرن التاسع عشر ازدهارا في المفاهيم الديمقراطية كان من آثاره نشأة مبدأ المساواة أمام القانون الذي امتد بطبيعة الحال إلى المساواة أمام الأعباء العامة، وقد كانت الضريبة النسبية إحدى وسائل تحقيق المساواة، حيث كانت نظرة الفقهاء إليها أنها ثمن للخدمات العامة ولما كان الجميع على قدم المساواة ينتفعون بالخدمات العامة، فينبغي أن يكون الثمن الذي يدفع فيها واحدا بالنسبة للجميع.

أما الضريبة التصاعدية فقد انبثقت عن فلسفة تحقيق العدالة فإنه إذا كانت الضريبة النسبية قد حققت في نظر الفقه المالي التقليدي المساواة الحسابية بين الأفراد تجاه الأعباء العامة، وهو ما كان يحقق لهم آنذاك نوعا من العدالة في توزيع هذه الأعباء، فقد كان ذلك لأن الدخل كان في جملتها محدودة.

إلا أنه ومع زيادة الدخل واشتداد حدة التفاوت الطبقي وانتشار الأفكار الاشتراكية اتضح أن المساواة الحسابية بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة لا تحقق العدالة الحقيقية بينهم، وذلك وفقا لمبدأ المنفعة الحدية المتناقصة، وما يترتب عليها من تضحية حدية متناقصة، وذلك من حيث:

إن المنفعة الحدية للنقد، تتناقص كلما زاد ما يملكه الفرد منها، وهو ما يعني أن التضحية الحدية للضريبة تتناقص مع زيادة دخل الممول.

فالضريبة ومن حيث إنها تشكل اقتطاعا لجزء من ثروة الممول، يختلف عبؤها الحقيقي باختلاف مقدار المنفعة الحدية لوحدة النقد عند كل ممول، تلك المنفعة التي تتحدد بمقدار ما يملكه الممول من نقد، إذ كلما زادت ثروة الممول كلما تناقصت المنفعة الحدية لوحدة النقد لديه، والعكس صحيح، فكلما قلت ثروة الممول كلما زادت المنفعة الحدية لوحدة النقد لديه.

وذلك بما يعني أن الضريبة النسبية تكون أكثر عبئا على أصحاب الدخل المنخفضة منها على أصحاب الدخل المرتفعة، وذلك نظرا لارتفاع المنفعة الحدية لكل وحدة من وحدات دخل الفقراء عن مثيلتها لدى الأغنياء.

فإذا افترضنا وجود اثنين من الممولين، يحصل أحدهما على دخل مقداره مائة جنيه شهريا لا تكفي لضرورات حياته، ويحصل الثاني على دخل مقداره ألف جنيه شهريا يكفيه منها مائتان، وبفيض الباقي عن حاجته، وكان سعر الضريبة النسبية المفروضة على كل منهما ١٠٪، فأثما تقتطع من الأول عشرة

جنيهاً من دخل تتساوى فيه المنفعة الحدية للجنيه رقم مائة مع المنفعة الحدية للجنيه الأول، مما يجعله يضحي ببعض ضروراته وفاء للضريبة، في حين أنها تقتطع من الثاني مائة جنية من دخل فائض عن حاجته ولا تتساوى فيه المنفعة الحدية لوحدة الدخل المقتطعة كضريبة مع وحدات دخله الأولى، مما يجعل عبء الضريبة عليه أقل كثيراً من عبئها على الممول الأول وذلك بما من مقتضاه أن الضريبة النسبية وإن حققت المساواة الحسابية بين الممولين الخاضعين لها، فإنها لا تحقق العدالة الحقيقية بينهم، بمعنى أنها لا تضمن تضحية حدية متساوية بين جميع الممولين.

ومن هنا كانت الضريبة التصاعدية أكثر تحقيقاً للعدالة والمساواة الحقيقيتين، وذلك من حيث انخفاض سعرها على وحدات الدخل الأولى التي ترتفع منفعتها الحدية، وبالتالي التضحية الحدية المترتبة على اقتطاعها، ثم تزايد هذا السعر على وحدات الدخل العليا التي تنخفض منفعتها الحدية، وبالتالي التضحية الحدية المترتبة على اقتطاعها، إذ يجب لتحقيق العدالة الضريبية الحقيقية في الفكر المالي الحديث ومن خلال الضريبة التصاعدية، توزيع مبلغ الضريبة بين فئات الممولين بحيث تتساوى بالنسبة لهم جميعاً المنفعة الحدية للنقود المقتطعة كضريبة، أو أن تتساوى بالنسبة لهم جميعاً المنفعة الحدية بالنسبة للنقود المتبقية لهم بعد دفع الضريبة.

خلاصة القول إذن أن الضريبة النسبية قد نبعت من فلسفة تحقيق المساواة الحسابية في الأنصبة النسبية التي يدفعها الممولون الخاضعون لها، أما الضريبة التصاعدية، فقد نبعت من فلسفة تحقيق العدالة الحقيقة بين الممولين أي العدالة في التضحية الحدية فيما بينهم.

لكل نظام ضريبي إذن فلسفته التي ينبغ منها وينبثق عنها ويطبق من أجل تحقيقها ثم إنه حال تطبيقه تنبثق عنه فلسفات أخرى تعمل على الإبقاء عليه أو على تطويره أو إلغائه تبعاً لطبيعة كل مرحلة يمر بها تطبيقه.

ولسنا هنا في مقام المقارنة بين النظم الضريبية أو المفاضلة بينها، أو الانتصار لنظام على آخر، وما يعيننا أن نقوله: أن لكل دولة تبعاً لطبيعة المرحلة التي يمر بها اقتصادها الوطني أن تختار التوليفة المناسبة لها من ضرائب الدخل ورأس المال المباشرة وغير المباشرة النسبية والتصاصدية، وأن تتحرى الملاءمة بين بنائها الاقتصادي وبنائها الضريبي.

وإذا كنا قد انتهينا إلى أن لكل نظام ضريبي فلسفته، فإن لكل قانون يصدر في إطار بنية كل نظام فلسفته الخاصة به، ذلك أنه قد أصبح من المؤلف ألا ينتظم الضرائب قانون واحد، على غرار القانون الإداري مثلاً، بل على العكس من ذلك فإن الضرائب تنتظمها مجموعة متعددة من القوانين، حتى أن المشرع قد ينظم بعض الإعفاءات الضريبية في قوانين غير ضريبية، ولعل أوضح مثال على ذلك ما يفعله المشرع في قوانين الاستثمار في مختلف الدول الجاذبة للاستثمار إذ تدرج قوانين الاستثمار تحت طائفة القوانين الاقتصادية، ومع ذلك فقد جرى العرف الدولي على أن تعني قوانين الاستثمار بتقرير وتقديم مزيد من الإعفاءات الضريبية لمشروعات الاستثمار، بهدف جذب المستثمرين الوطنيين والأجانب إلى الاستثمار الداخلي في دولة القانون وفي المجالات التي يحددها.

وعلى ذلك:

فإن المشرع الوطني إذا قدم في قانون الشركات مثلاً تيسيرات ضريبية معينة تكون له فلسفته نحو تشجيع تكوين الشركات وعلى الأخص شركات المساهمة، لما لها من دور حيوي على مستوى الاقتصاد الوطني، وبالمثل فإنه إذا

منح إعفاءات ضريبية معينة في قانون الاستثمار، تكون له فلسفته نحو جذب الاستثمار، وكذا لو أصدر المشرع الوطني في إطار نظامه الضريبي قانونا بتعديل معين، يهدف إلى إخضاع أحد مصادر الدخل الجديدة للضريبة، أو يهدف إلى رفع حد الإعفاء للأعباء العائلية، أو يتغيا أي هدف آخر، فإنه أيضا تكون له فلسفته التي نبع منها واستهدف تحقيقها.

وإذا كان لكل نظام ضريبي ولكل قانون ضريبي في إطار المستوى الجزئي للبنيان أو الهيكل الضريبي لكل دولة، وعلى نحو ما قدمنا فلسفته الخاصة به، فإنه وعلى المستوى الكلي للهيكل أو البنيان الضريبي لكل دولة، توجد فلسفات أخرى وهو ما سوف نعي ببحثه بالتطبيق على البنيان الضريبي المصري.

## الفصل الثالث

### فلسفة الضريبة في البنيان الضريبي المصري

يتكون البنيان الضريبي المصري من خليط متجانس لأنواع وأشكال متعددة من الضرائب حيث يحتوي على:

١- ضرائب مباشرة على الدخل (دخل الأشخاص الطبيعيين وشركات الأموال) وبعض هذه الضرائب تفرض بالسعر النسبي (إيرادات رءوس الأموال المنقولة والعمل) وبعضها بالسعر التصاعدي (الأرباح التجارية والصناعية والاستغلال الزراعي وأرباح شركات الأموال).

٣- ضرائب (غير مباشرة) على المبيعات.

٣- ضرائب (غير مباشرة) على التداول (رسوم التسجيل وضريبة الدمغة).

٤- ضرائب جمركية.

٥- ضرائب على رأس المال.

وإذا لم يتجاوز الواقع فإن النظام الضريبي المصري على المستوى الكلي له منذ نشأته وحتى الآن انبثق عن فلسفة أحادية هي فلسفة الجباية، فالهدف التمويلي هو أوضح وأهم أهداف جميع أنواع الضرائب في مصر، ثم تأتي من بعده الأهداف الاجتماعية والاقتصادية الأخرى كأهداف ثانوية، ويكفي للاستدلال على ذلك أن نستعرض أسعار ضرائب الدخل المباشرة حيث هي:

١- بالنسبة للدخل الناتج عن العمل (المرتبات والماهيات والأجور والمكافآت والإيرادات المرتبة لمدى الحياة، فيما عدا الحقوق التأمينية والمعاشات) يخضع بعد تصفيته لضريبة نسبية مباشرة بسعر ٢٠% عشرين في المائة حتى الخمسين ألف جنيه الأولى، وبسعر ٣٢% فيما زاد على ذلك.

٢- والإيراد الناتج عن رءوس الأموال المنقولة يخضع في مجموعه لضريبة نسبية بسعر ٣٢%، وتخضع إيرادات الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير

التجارية والثروة العقارية لضريبة تصاعدية بالشرائح يبدأ سعرها في الشريحة الأولى بعشرين في المائة وينتهي في الشريحة الرابعة بسعر ٤٠% من الدخل الخاضع للضريبة، أما بالنسبة للضريبة على أرباح شركات الأموال فإن المادة ١١٢ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدلة بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ قد حددت سعرها بقولها: "يكون سعر الضريبة ٤٠% من صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة وذلك فيما عدا:

- أ- أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعي والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢%.
- ب- أرباح شركات البحث عن البترول، وإنتاجه، من غير الجهات المنصوص عليها في البند ٤ من المادة ١١١ من هذا القانون فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠,٥٥%.

والباحث يرى: أن سعر الضريبة على الدخل في مصر مرتفع جدا ولا يتناسب مع القيمة الحقيقية لمختلف أنواع الإيرادات المكونة للدخل. فالإيراد الناتج عن العمل من المرتبات وما في حكمها، وهو بطبيعته من أضعف أنواع الإيرادات، وهو في مصر من أقل أنواع الدخول، لا يتناسب البتة مع ضريبة نسبية مقدارها ٢٠% تخصم من المنبع ويستحيل التهرب منها أو تجنبها.

والأرباح التجارية والصناعية لا تتناسب مطلقا سواء في شريحتها الدنيا أو العليا مع مقدار الضريبة المفروضة عليها، إن نسبة أربعين في المائة من صافي دخل الممول تقتطع كضريبة، فإنها ومن جهة نظر الباحث تحمل معنى العقوبة لا معنى للمشاركة في تحمل الأعباء العامة.

ولعل أسعار الضرائب (غير المبررة) في مصر تعد أحد الأسباب الجوهرية لمظاهر الخلل في النظام الضريبي المصري، حيث تكون دافعا قويا لكثير من الممولين إما إلى تجنب الضريبة، وإما إلى التهرب منها. وعلى الرغم من أن المشرع الضريبي المصري يعترف صراحة وضمنا بارتفاع معدلات الاقتطاع الضريبي، (وما قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الأخير رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ إلا أحد مظاهر هذا الاعتراف، حيث تبارى فيه المشرع المصري في منح الإعفاءات الضريبية لأنشطة ومجالات الاستثمار الواردة بالقانون بهدف جذب الاستثمار المباشر إلى مصر). فإنه لا يعمل على تخفيف معدلات الضريبة.

ونحن نرى أن هذه الحوافز مع تعددها لا تصلح إلا لجذب الاستثمار النقدي، والمشروعات الصغيرة التي يمكن تسهيلها أو تحويل نشاطها بعد انتهاء مدة الإجازة الضريبية التي منحها المشرع المصري في مجال نشاط المشروع، للاستفادة بإجازة ضريبية أخرى، أما مشروعات الاستثمار الكبرى ذات القدرة على التوطن والتركز، والتي يصعب تسهيلها بعد نهاية مدة الإجازة الضريبية فإن قانون ضمانات وحوافز الاستثمار يقصر عن جذبها، فالمستثمر الكبير ليس من السداجة حتى يتطلع طعم إجازة ضريبية لمدة خمس أو عشر سنوات أو حتى عشرين سنة، لا تلبث أن تنتهي وما يزال المشروع في بداياته الأولى، ليوافقه بعدها المستثمر بنظام ضريبي يمتص كل أو جل أرباحه، ما بين ضرائب جمركية إلى ضرائب دمغة وضرائب انتاج وضرائب دخل، وكلها تفرض بأسعار مرتفعة، إذن الأجدى من ذلك أن يعتدل المشرع في أسعار ضرائبه وتبسيط إجراءاتها.

إننا نعتقد أن المشرع المصري بما أسماه بحوافز الاستثمار على النحو الذي أورده سواء في قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ أو في قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ يضيع حق الخزانة العامة



ويكتفي بجذب المشروعات الصغيرة في المجالات الاستهلاكية سريعة العائد وذات القدرة العالية على التسييل أو على تغيير النشاط.

ولنا أن نتساءل في الاستدلال على ذلك عن عدد مشروعات الاستثمار المباشر الأجنبي أو الوطني العملاقة التي استطاعت قوانين الاستثمار جذب النشاط الخاص إليها، وعن عدد الشركات العالمية العملاقة متعددة الجنسيات أو دولية النشاط التي لها استثمار مباشر في مصر، أنها قليلة بالمقارنة بالاستثمار في الصناعات الاستهلاكية الصغيرة، والتي لا يلبث المشروع فيها بعد انتهاء فترة تمتعه بالإجازة الضريبية، أن يصفى نشاطه القديم أو يتحول إلى نشاط آخر ليتمتع بإجازة ضريبية أخرى في ظل القانون الذي أعفاه وأتاح له ذلك أما الاستثمار الحقيقي الذي يخلق النهضة الصناعية ويحقق النقلة الحضارية لمصر، فإن قوانين الضرائب الحالية تمنع قدومه إلى مصر.

إن الفلسفة التي ينبثق منها النظام الضريبي المصري على المستوى الكلي له هي فلسفة الجباية، وهي فلسفة وإن استطاعت بفضل كشف النشاط التي تضعها وتحددها الإدارة الضريبية لرجالها أن تحقق الهدف التمويلي للخزانة العامة، فقد كان ذلك على حساب الأهداف الاجتماعية والاقتصادية للضريبة؛ فموظف الحكومة قد أصبحت غاية أمنيته أن يغترب عن بلده ووطنه ليعمل في الخارج، حيث يعتبر غربته الخارجية مع الدخل المرتفع أفضل من اغترابه في وطنه، والذي لا يسعده زمانه بالسفر إلى الخارج لا يكفيه ما تتركه له الضرائب من مرتب أو أجر لتغذية أولاده وتعليمهم وتنقيفهم والترويح عنهم، لتنشأ على إثر ذلك مشاكل اجتماعية جمّة، تلتهم في علاجها جانبا كبيرا من موارد الخزانة العامة، إن الإرهاب والبلطجة مرض اجتماعي، والأنيميا مرض صحي وكلاهما له سبب ضريبي، لو أن الضريبة تركت لموظف الحكومة العشرين في المائة التي تقتطعها من راتبه شهريا، ومثلها معها من ضريبة الدمغة والمبيعات لينفقها الموظف على صحته ورعاية أسرته، فكم كانت

ستبلغ وفورات الميزانية من نفقات التأمين الصحي ورعاية الطفولة والأحداث ومكافحة الأمراض المعدية والإرهاب وغير ذلك من الأمراض الاجتماعية للفقر والجوع وسوء التغذية، إن صحة الإنسان تبدأ من قبل ميلاده، وبئست الضريبة التي تمتص كوب اللبن من يد المرأة الحامل أو المرضع، أو التي تحرم الطفل من الاستمتاع بلعبته، أو التي تنتزع من التلميذ كراسته وقلمه وتمنعه من مواصلة تعليمه لعجز أبيه عن الإنفاق على أسرته، نعم إن هناك ضرائب تحصل منها الدولة عدة ملايين، ولكنها تنفق في علاج آثارها السلبية المليارات، لتبدأ من جديد حلقة خبيثة من فرض وتحصيل المزيد من الضرائب ومن إنفاق أضعاف الحصيلة في علاج آثارها.

إن مظاهر فلسفة الجباية على المستوى الكلي للنظام الضريبي المصري واضحة ليس في الأسعار التي يتم فرض وتحصيل مختلف أنواع الضرائب بها، وإنما هي لصيقة كذلك حتى بما يمنحه المشرع من إعفاءات ضريبية، ترى هذا واضحاً في الإعفاء الذي يقدمه المشرع للأعباء العائلية، إذ على الرغم من ارتفاع هذه الأعباء عاماً بعد عام بل يوماً بعد يوم بسبب موجات التضخم الداخلي والمستورد، والتقدم الحضاري إلا أن المشرع لا يربط هذا الإعفاء بأي اعتبار اقتصادي، فلا هو يربطها بالأرقام القياسية للأسعار ولا بالقوة الشرائية لوحدة النقد الوطنية، ولا بالمراحل السنوية لأفراد أسرة الممول، بل إنه لا ينظر إلى رفع حدود الإعفاء إلا على سنوات مالية متباعدة، وفي نطاق هذا الإعفاء ترى بوضوح حرص المشرع على الحصيلة أكثر من حرصه على رفع الأعباء العائلية عن الممول، فالمشرع لا يمنح الإعفاء إلا لزوجة واحدة وولد واحد، فهل يستوي في الأعباء الفعلية الممول المتزوج لظروف خاصة بأكثر من زوجة ويعول عشرين مع المتزوج بواحدة ويعول ولداً أو اثنين مثلاً والمشرع يمنح إعفاء قانونياً لإعالة الأبوين أو أحدهما، غير أنه لا يقرر لهما حداً معيناً فيما إذا كان الابن العائل متزوجاً ويعول أولاداً، فضلاً عن أنه لا يمنح أي حد

للإعفاء لإعالة الأجداد والجدات والأخوة والأخوات، وما هذا إلا حرصه على الحصيلة حتى عندما يمنح الإعفاء.

إن فلسفة الجباية وحدها هي أحد (بل أهم) مظاهر الفشل في النظام الضريبي، إذ لا يستطيع النظام أن ينجح أو يستقر بناء على اقتناع الناس به أو حرصهم عليه، وإنما يرتبط نجاحه بسيف التحصيل بالطريق الإداري، أننا لا يكفي أن نقول لإقناع الناس بواجبهم الوطني إزاء دفع الضريبة، إن أسعار الضرائب في مصر مثلاً أقل أو معادلة لأسعار الضرائب في الولايات المتحدة الأمريكية، وإنما قبل ذلك علينا أن نقارن بين حجم الدخل في مصر وحجم الدخل في أمريكا وما تأخذه وما تذرته الضريبة في كلتا الدولتين للممول، وهل ما تذرته الضريبة للممول في مصر يكفي معيشته ويحقق له نفس النسبة من الادخار بالمقارنة النسبية مع الممول الأمريكي.

إن مراعاة المقدرة التكاليفية، وعدم تجاوز الطاقة الضريبية أمران مهمان لإقناع الناس بالضريبة وإحساسهم بواجبهم الوطني إزاءها.

إن الضريبة مثلت من ثلاثة أضلاع هي: التشريع، الممول، الإدارة الضريبية. أما الضلع الأول في مثلث النظام الضريبي المصري على المستويين الكلي والجزئي له فواضح أن فيه خللاً يعتقد الباحث أن من بين مظاهره ما يلي:

١- ارتفاع معدل الاقتطاع الضريبي في الوقت الذي تتجه فيه مصر إلى التحول إلى النظام الرأسمالي وهو الأمر الذي يضر بالتراكم الرأسمالي الخاص وبالتالي بالاستثمارات الخاصة، وفي الوقت الذي لم يعد لهذا الارتفاع ما يبرره، فدور الدولة في النشاط الاقتصادي أخذ ينحسر، ودعم الدولة للكثير من السلع والخدمات قد ارتفع.

٢- ارتفاع معدل الزيادة في الضرائب الجمركية، في الوقت الذي انضمت فيه مصر إلى منظمة التجارة العالمية، ووقعت فيه على اتفاقات التعريفات والتجارة

المشهورة باسم جات ١٩٩٤، ولم يتبق أمام مصر لتحرير تجارتها الخارجية سوى بضع سنوات معدودات، وهو الأمر الذي يخشى معه حدوث فجوة في موارد الخزنة العامة.

٣- العجز في إدراك الأثر النهائي لكل ضريبة على المستوى الجزئي للنظام على عناصر السياستين الاجتماعية والاقتصادية، وعلى سبيل المثال فإن الضريبة على دخل العمل وضريبة المبيعات على سلع الفقراء وبصفة خاصة على الدواء، أحدثتا فجوة عميقة بين مستوى الدخل والأسعار، مما كانت له انعكاسات اجتماعية واقتصادية خطيرة أبسطها إصابة الكثير من المواطنين بالأنيميا وأمراض سوء التغذية، ناهيك عن التسرب من التعليم وانحراف الأحداث وانتشار الرشوة والاختلاس واغتراب المواطن داخل وطنه إلى غير ذلك من الأمراض الاجتماعية للفقر.

وأما الضلع الثاني من مثلث الضريبة وهو الإدارة الضريبية فإن فيها خللا يسمى كشوف النشاط وإهدار إقرارات الممولين ودفاترهم، وهي مظاهر تنقص من الثقة بين الممول والإدارة، وتنفر الممول من الضريبة.

وأما الضلع الثالث من مثلث الضريبة، وهو الممول فإن فيه خللا يسمى نقص الوعي الضريبي وقلة الإحساس بالواجب نحو حق الدولة لديه، وربما يكون له بعض العذر في ذلك، فإن الأسعار المبالغ فيها وغير المبررة للضريبة، ومظاهر البذخ المشاهدة في إنفاق حصيلتها، وتعسف الإدارة الضريبية معه في إجراءات ربطها وتحصيلها وخاصة عند تقدير وعائها، وإهدار الإدارة لإقراره ودفاتره في كثير من الأحيان، والوقت الذي يستهلكه الممول فيما بين تقديم الإقرار إلى صدور الورد، كل هذه أمور واعتبارات منفرة من الضريبة.

هناك إذن خلل في فلسفة وهيكـل النظام الضريبي المصري على مستوييه الجزئي والكلـي، ويثور لدينا تساؤل هو: هل النظام الضريبي المصري القائم يلائم أو يساير متطلبات الاتجاهات المستقبلية للإصلاح الاقتصادي في مصر؟.

ويرى الباحث من خلال دراسته وخبرته العلمية في تدريس النظام الضريبي المصري أن الاتجاهات المستقبلية للإصلاح الاقتصادي في مصر، تملي بالإضافة إلى ما اتخذته مصر من إجراءات لتطوير السياستين المالية والاقتصادية استهدفت تحرير التجارة الخارجية، وتحرير أسواق النقد والمال وسعر الصرف وإزالة قيود التعامل في النقد الأجنبي، والانفتاح على الأسواق الخارجية وخصخصة شركات قطاع الأعمال العام وضبط إيقاع الميزانية وتقليص عجز الموازنة العامة وخفض معدلات التضخم وتعديل الكثير من القوانين لمصلحة الاستثمار المباشر الوطني والأجنبي، وبالجملة تحقيق فعاليات اقتصاد السوق، وتحرير الاقتصاد الوطني من القيود والتشوهات وتخفيف ضغط وعبء وسيطرة قطاع الأعمال العام، فبالإضافة إلى هذه الإجراءات والفعاليات فإن الاتجاهات المستقبلية للإصلاح الاقتصادي في مصر تملي إعادة صياغة النظام الضريبي المصري وعلى وجه خاص ضرائب الدخل وضريبة المبيعات والضرائب الجمركية، في الشقين التشريعي والتنفيذي، وذلك لتحقيق الملاءمة بين النظام الضريبي والأوضاع المالية والاقتصادية الجديدة التي أحدثتها برامج الإصلاح الاقتصادي. وهو ما سوف نوليه اهتمامنا في الفصول الثلاثة القادمة حيث نبحث في أولها فلسفة التشريع الإسلامي في توزيع الأعباء المالية العامة وحيث نبحث في الثاني أهم التطورات الاقتصادية التي تشهدها مصر في العقد الأخير من القرن العشرين، وحيث نقدم في الثالث بعض المقترحات لتطوير النظام الضريبي المصري بشقيه التشريعي والتنفيذي.

## الفصل الرابع

## فلسفة التشريع الإسلامي في توزيع الأعباء المالية العامة

خمس قواعد فلسفية لتشريع الزكاة في الإسلام:

- ١- أن الزكاة ليست ضريبة، فبينهما ثلاث فروق جوهرية هي:
  - أ- الجانب التعبدية، فالزكاة عبادة وهي ركن من أركان الإسلام.
  - ب- أن الزكاة ليست أداة لتمويل الخزنة العامة، فهي حق أوجبه المشرع الحنيف لصالح ثمانية طوائف من المستحقين، وليست حقاً للخزنة العامة.
  - ت- الجمود المطلق في تحديد النصاب والسعر وشروط الوجوب وأوصاف الاستحقاق وهو وصف مقرر في الزكاة خلافا للضريبة.
- ٢- أن الزكاة في المالية الحديثة لا تغني عن الضريبة، ذلك لأن وجود الدولة وتدير الموارد المالية اللازمة لتمويل إنفاقها العام، واستخدام الضريبة كأداة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية أخرى، ثلاث ضرورات تحتم من قيام الضريبة إلى جانب الزكاة، ومن باب أولى فإن الضريبة لا تغني عن الزكاة.
- ٣- أن القدر المشغول بدين الضريبة يمكن أن يقتطع من المال الذي تجب فيه الزكاة، باعتبار الضريبة ديناً ممتازاً للدولة، وباعتبار أن الدين يمنع من الزكاة على الراجح من مذهب الإمام أبي حنيفة.
- ٤- أن الدولة ممثلة في شخص الحاكم مخاطبة من المشرع الإسلامي الحنيف وجوباً بتحصيل الزكاة ووضع (إنفاق) الحصيلة في مصارفها الشرعية الثمانية وذلك بموجب قوله تعالى: { خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً تُطَهِّرُهُمْ وَتُزَكِّيهِمْ بِهَا } وقوله: { إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسْكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ } فإن الخطاب الوارد

في قوله تعالى: { خُذْ مِنْ أَمْوَالِهِمْ صَدَقَةً } وإن كان خطاب مواجهة لرسول الله -صلى الله عليه وسلم- إلا أن أمته ممثلة في شخص الحاكم للدولة تشترك معه فيه، ومن ثم فإنه لا يجوز للدولة ولا للحاكم الامتناع عن تحصيل الزكاة وإنفاق الحصيلة في مصارفها الثمانية الواردة بالآية الكريمة المتقدمة، وذلك حتى لا يتعطل ركن من أركان الإسلام، وهذا هو ما فهمه خليفة رسول الله -صلى الله عليه وسلم- أبو بكر الصديق -رضي الله عنه- عندما امتنعت بعض القبائل العربية عن أداء الزكاة للدولة حيث قاتلهم الصديق مستندا إلى ما سجله له التاريخ من مقولته: "والله لأقاتلن من فرق بين الصلاة والزكاة، والله لو منعوني (بصفته خليفة وحاكما للدولة) عقال بغير كانوا يؤدونه إلى رسول الله -صلى الله عليه وسلم- لقاتلتهم على منعه".

٥- إن الزكاة كفريضة مالية طلبها المشرع الإسلامي الحنيف لا تنهض على فلسفة الجباية وذلك لثلاثة أسباب رئيسية هي:

أ- اعتدال معدلات أسعارها فهي تتراوح ما بين ربع العشر (في النقدين وعروض التجارة) إلى نصف العشر (في الزروع والثمار التي تسقى بآلة) إلى العشر (في الزروع والثمار التي تسقى بالمطر أو السيح أو السيل) إلى خمس المال أي نسبة ٢٠% فيما يستخرج من جوف الأرض أو البحار بشروط مخصوصة.

ب- انعدام مصلحة الدولة وحققها في الحصيلة إلا إذا قام بها وجه من وجوه الاستحقاق، فإن لها أن تأخذ من الحصيلة بمقدار ما قام بها من وجوه الاستحقاق فإذا تولت التحصيل، فلها الحصول على ثمن الحصيلة بوصف (العاملين عليها) وإذا انفردت بعمليات الدفاع عن الوطن فلها الحصول على سهم (في سبيل الله) وإذا استدان في مباح وعجزت عن السداد فلها الحصول على نصيب من سهم (الغارمين).

ج- أن المشرع الإسلامي الحنيف أعفى من كل مال زكوي الحد الأدنى اللازم لمعيشة المزكي، وذلك حيث لا تجب الزكاة على ما دون النصاب من كل مال زكوي وبحيث يجوز تعدد الإعفاء بتعدد أوعية المال الخاضع للزكاة.

وإذا كان الأمر كذلك فإن قياس كل من الضريبة والزكاة على بعضهما قياس مع الفارق، إلا أنه يظل في الإمكان دائما الاهتداء بالقواعد العامة التي سنّها المشرع الإسلامي الحنيف في تشريع الزكاة، عند فرض كل ضريبة أو تناولها بالدراسة، باعتبار أن هذه القواعد نموذجاً لما يجب أن يكون عليه كل تشريع مالي مقارنة بين المتماثلات.

وإذا كان ولا بد من المقارنة بين الضريبة كتشريع وضعي وبين التكاليفات الإسلامية على المال، فلتكن المقارنة بين الضريبة وبين ما يماثلها من التكاليفات التي لها أصل في الشريعة الإسلامية الخالية عن معنى العبادة، وعلى وجه الخصوص ضريبتَي الجزية والخراج، وسوف نحاول في الفقرات التالية أن نركز على الأصول العلمية لضريبتَي الجزية والخراج لتستخلص منها الفلسفة التشريعية لكل منهما في توزيع الأعباء المالية العامة للدولة الإسلامية على رعاياها.

#### الأصول العلمية لضريبة الجزية:

يأنف البعض من غير المسلمين قديماً وحديثاً من لفظ الجزية كوصف ارتضاه المشرع الإسلامي الحنيف للضريبة المفروضة على غير المسلمين، ربما لأن هذا اللفظ يذكرهم بعظمة الإسلام والدولة الإسلامية القائمة على تحصيلها، وذلك حيث يذكر التاريخ أن نصارى بني تغلب ذهبوا إلى الخليفة عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- وقالوا له: خذ منا ضعف ما تأخذ من المسلمين، ولكن باسم الصدقة وليس باسم الجزية، فصالحهم عمر على ذلك، وقال لهم هي جزية فسموها ما شئتم، فاعتراض نصارى بني تغلب لم يكن على ضريبة الجزية باعتبارها تكليفاً مالياً عليهم لصالح الدولة بدليل أنهم عرضوا دفع



ضعفها، وإنما كان على مجرد تسميتها بالجزية، وهو اعتراض قديم حديث، يتردد بين الحين والآخر، هنا وهناك من جانب الباحثين غير المسلمين، على الرغم من أن ضريبة البانتا التي كانت تفرض في فرنسا حتى وقت قريب كانت ضريبة رءوس شأنها شأن الجزية حيث كان كل منهما يتخذ من رءوس الأفراد بحكم وجودهم في الدولة وعاء لها.

والذي أراه راجحاً: أن ضريبة الجزية وإن كانت تشترك حديثاً مع ضريقتي البانتا والفردة البسيطة والمدرجة، في أن كلا منهما كان يتخذ من رءوس الأفراد الخاضعين بحكم وجودهم في الدولة موضوعاً أو وعاءاً لها، إلا أن الجزية كانت تتميز بخاصيتين رئيسيتين هما:

أ- أنها كانت تفرض فقط على أهل الذمة من رعايا الدولة الإسلامية دون غيرهم من المسلمين، أهل الصدقة، ويفسر بعض الكتاب معنى الصغار الوارد في الآية الكريمة {حَتَّى يُعْطُوا الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ صَاغِرُونَ} بأن تقسيم المجتمع الضريبي إلى طائفتين، أهل صدقة وأهل جزية، وإجبار أهل الجزية على دفعها على خلاف معتقدهم يحمل معنى الصغار والإهانة.

ب- أن الجزية وإن كان موضوعها أو وعاءها من حيث الظاهر هو رءوس أهل الذمة، إلا أنها في حقيقتها كانت تحصل عن كسب اليد، حيث كان يعفى من أدائها كل من لا كسب له وهم النساء والصبيان والعميان والرهبان وكبار السن، وهم الطوائف الذين لا يقدرّون على العمل أو جرى العرف على أنهم لا يعملون، وهذا في نظري هو تأويل وجود لفظ (اليد) المسبوق بحرف الجر (عن) في آية تشريع الجزية من قوله تعالى: {قَاتِلُوا الَّذِينَ لَا يُؤْمِنُونَ بِاللَّهِ وَلَا بِالْيَوْمِ الْآخِرِ وَلَا يُحَرِّمُونَ مَا حَرَّمَ اللَّهُ وَرَسُولُهُ وَلَا يَدِينُونَ دِينَ الْحَقِّ مِنَ الَّذِينَ أُوتُوا الْكِتَابَ حَتَّى يُعْطُوا الْجِزْيَةَ عَنْ يَدٍ وَهُمْ صَاغِرُونَ} [سورة التوبة: آية ٢٩]، فإن (اليد) كانت وسيلة الكسب الرئيسية عند السواد

الأعظم من ممولي ضريبة الجزية وقت التشريع ولا بد لوجودها في الآية الكريمة من حكمه، وفي تقدم حرف الجر (عن) عليها حكمة أخرى واللفظان معا (عن يد) يعطيان حكمة تشريع ضريبة الجزية ويحددان وعاءها فإن حرف الجر (عن) المشهور فيه عند علماء اللغة العربية أنه للمجاوزة، والمجاوزة في اللغة: البعد، وفي الاصطلاح<sup>(١)</sup>: بعد الشيء عن المجرور بما بواسطة إيجاد مصدر الفعل الذي قبلها، وذلك بما من شأنه أن يكون تقدير الآية الكريمة: باعدوا القتال عن اليد التي تعطي الجزية بسبب الإعطاء.

ولعل حكمة وجود هذين اللفظين (عن يد) في الآية الكريمة، تساعد على فهم حقيقة وعاء الجزية وهو كسب اليد القادرة على العمل، وتساعد كذلك على فهم إسقاط بعض الفقهاء للضريبة عن كل يد غير قادرة على العمل، حيث يذهب صاحب الهداية وغيره من فقهاء الحنفية إلى أن الجزية لا تفرض على الفقير غير المعتمل، واستدل على ذلك بدعوى الإجماع حيث لم يفرضها سيدنا عثمان بن عفان -رضي الله عنه-، على فقير غير معتمل، وكان ذلك بمحض من الصحابة ولم ينكر عليه أحد فكان إجماعاً<sup>(٢)</sup>.

معدل الجزية (السعر) إن معدل ضريبة الجزية أي سعرها غير محدد بنص توقيفي على المشرع الإسلامي، بل تقديره كما يرى كثير من الفقهاء متروك للحاكم الذي ينبغي عليه أن يوازن بين أمرين هما:  
الأول: المقدرة التكاليفية الفردية للممولين.

الثاني: عدم الإضرار بالخصيلة كمورد سيادي عام.

---

(١) راجع: شرح الشيخ حسن الكفراوي على متن الأجرومية ص ١٣ - مطبعة التقدم العلمية ١٣٢٢هـ.

(٢) الهداية للإمام المرغيناني ج ٢ ص ١١٩ - مصطفى الحلبي ١٣٥٥هـ.

وبناء على هذا الأساس فإن تقدير هذا المعدل قد اختلف من عصر إلى آخر حيث اختلف تقدير أمير المؤمنين عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- عن تقدير رسول الله -صلى الله عليه وسلم- واختلف تقدير الأمويين عن التقديرين السابقين.

التصاعد في ضريبة الجزية: جرت سنة الدولة الإسلامية في ضريبة الجزية من لدن دولة عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- على تقسيم ممولي الجزية إلى طبقات تبعا لدرجة يسار كل ممول، على أن تفرض الجزية بسعر واحد على كل طبقة، فقد روى أبو عبيد بسنده أن عمر بن الخطاب وضع (على أهل الذمة) ثمانية وأربعين درهما، وأربعة وعشرين، واثنى عشر<sup>(١)</sup>. وذلك بما يعني أنه وضع على الغني في كل عام ثمانية وأربعين وعلى المتوسط أربعة وعشرين، وعلى الفقير اثني عشر درهما.

ويعلق أبو عبيد على معدل (سعر) ضريبة الجزية بقوله: وهذا عندنا مذهب الجزية والخراج، أنهما على قدر الطاقة من أهل الذمة، بلا حمل عليهم (أي بلا مشقة وإرهاق) ولا إضرار بغير المسلمين، ليس فيه حد مؤقت<sup>(٢)</sup> (أي ليس فيه سعر محدد وارد عن المشرع الحنيف).

اختلاف معدل (سعر) الجزية باختلاف الطاقة الضريبية لأهل لكل بلد: فقد روى أبو عبيد عن سفيان بن عيينة عن ابن أبي شيخ قال: سألت مجاهدا: لم وضع عمر على أهل الشام من الجزية أكثر مما وضع على أهل

---

(١) الأموال لأبي عبيد القاسم بن سلام -تحقيق الشيخ محمد خليل هراس- دار الكتب

العلمية -بيروت ط ١- ١٩٨٦ ص ٤٤.

(٢) نفس المرجع ص ٤٥.

اليمن؟ فقال: ليسار. وذلك بما يعني أن أهل الشام لما كانوا أكثر غنى ويسارا من أهل اليمن، فقد كان ذلك سببا لزيادة عمر لمقدار الجزية عليهم.

الأصول العلمية لضريبة الخراج<sup>(١)</sup>: الخراج في اصطلاح فقهاء الشريعة الإسلامية هو اسم لما وضع على رقبة أنواع معينة من الأرض الزراعية من حقوق للدولة. ويتعلق الخراج برقبة الأرض لا بما يخرج منها من زروع أو ثمار، وتنقسم أرض الخراجية إلى نوعين هما:

- أ- أرض افتتحها المسلمون بقتال وأقرت في أيدي أهلها على خراج معلوم.
- ب- وأرض افتتحت صلحاً على خراج معلوم، ويتنوع الخراج من حيث هو ضريبة إلى نوعين هما:

أ- خراج مقاسمة على نسبة معلومة من ناتج الأرض الخراجية، ويتعلق بعين الناتج.

- ب- وخراج وظيفة على مبلغ مقطوع يتحمله واضع اليد على الأرض الخراجية نظير انتفاعه بها، وهو يتعلق بذمة واضع اليد على الأرض، سواء قام بزراعتها بالفعل أم لا، والخراج سواء كان خراج مقاسمة أو خراج وظيفة ضريبة سنوية.

معدل (سعر) ضريبة الخراج: الأصل في ضريبة الخراج أنه على قدر الطاقة سواء من المحصول الناتج إن كان خراج مقاسمة، أو من المكلفين به إن كان خراج وظيفة، بلا حمل عليهم ولا إضرار بموارد الدولة، ليس فيه حد مؤقت، وذلك حيث يروي أبو عبيد بسنده عن عمرو بن ميمون قال: رأيت عمر قبل مقتله بأربع ليال، واقفا على بعير يقول لحذيفة بن اليمان، وعثمان

---

(١) راجع في نفس المعنى: أ.د/ أحمد الحصري - السياسة المالية والاجتماعية للدولة في

الفقه الإسلامي المقارن - مكتبة الكليات الأزهرية - ط ١ - ١٩٩٤ ص ٤١١.

ابن حنيف - رضي الله عنهم -: "انظروا ما لديكما، انظروا: ألا تكونا حمّلتما أهل الأرض ما لا يطيقون. فقال عثمان: وضعت عليهم شيئاً لو أضعفته عليهم لكانوا مطيقين ذلك، وقال حذيفة: وضعت عليهم شيئاً ما فيه كثير فضل". قال أبو عبيد: وهذا عندنا مذهب الجزية والخراج، إنما هما على قدر الطاقة من أهل الذمة، بلا حمل عليهم ولا إضرار بفيء المسلمين (موارد الدولة) ليس فيه حد مؤقت <sup>(١)</sup>.

#### فلسفة المشرع الإسلامي الحنيف في فرض الأعباء المالية العامة:

إن فلسفة المشرع الإسلامي الحنيف في فرض الأعباء المالية العامة لا تخرج عن فلسفته العامة ومنهجه في سائر التكاليف العامة وهي فلسفة أو منهج التيسير ورفع الحرج أو المشقة عن المخاطبين بالتكليف، وذلك حيث يعد التيسير ودفع الحرج ورفع المشقة أصلاً من أصول التشريع الإسلامي وأساساً من أسسه العامة، وهذا واضح من قوله تعالى: {مَا يُرِيدُ اللَّهُ لِيَجْعَلَ عَلَيْكُمْ مِنْ حَرَجٍ} [الآية: ٦ من سورة المائدة]، ومن قوله عز وجل: {يُرِيدُ اللَّهُ بِكُمْ الْيُسْرَ وَلَا يُرِيدُ بِكُمْ الْعُسْرَ} [الآية: ١٨٥ من سورة البقرة]، ومن قوله سبحانه وتعالى: {يُرِيدُ اللَّهُ أَنْ يُخَفِّفَ عَنْكُمْ} [الآية: ٢٨ من سورة النساء]، وفلسفة التيسير ورفع الحرج مظاهر متعددة في سائر التكاليف الشرعية، ومن أهم مظاهرها في شأن فرض الأعباء المالية العامة ما يلي:

١- أن المشرع الحنيف خاطب المسلمين بالزكاة، ولم يفرضها إلا على ما زاد عن الحاجة الأصلية للمزكي، واشترط لها نصاباً معلوماً لا تفرض على ما هو دونه، وفرضها بأسعار غاية في الاعتدال، بحيث يستحيل أن تأكل من وعائها أو تنتقص منه انتقاصاً جسيماً.

---

(١) الأموال لأبي عبيد ص ٤٥ مرجع سابق.

٢- أن المشرع الإسلامي عندما خاطب المسلمين بصنوف شتى من الصدقات التطوعية اكتفى بالحث عليها والدعوة إليها، ولم يحدد لها أوعية معينة أو أسعارا مخصوصة وإنما تركها لصدق إيمان المخاطبين بها.

٣- أن التشريع الإسلامي عندما فرض الأعباء المالية العامة على رعايا الدولة الإسلامية من غير المسلمين، حرص على أن يجعلها أكثر يسرا من الأعباء المالية المفروضة على المسلمين، فغير المسلم غير مخاطب إلا بضريبتين اثنتين في العام هما: الجزية والخراج، وهما كما تقدم على قدر الطاقة من المكلفين بهما بلا حمل عليهم، والذمي بالنسبة لهما على ثلاثة أقسام: إما أن يكلف بهما معا، وذلك إذا امتلك أرضا خراجية وكان رجلا قادرا على العمل والكسب، وإما أن يكلف فقط بضريبة الجزية دون الخراج، وذلك فيما لو كان رجلا قادرا على الكسب غير مالك لأرض خراجية، وإما أن يكلف فقط بضريبة الخراج دون الجزية وذلك كما لو كان رجلا غير قادر على الكسب أو كان صبيا أو أعمى أو راهبا (في بعض الحالات) أو كانت امرأة تمتلك أرضا خراجية، وأما أن يعفى منهما معا وذلك كما لو كان الذمي غير قادر على الكسب ولا يمتلك أرضا خراجية، وفي مقابل هاتين الضريبتين فإن الذمي لا يفرض عليه الجهاد سواء بالنفس أو بالمال، حيث تتكفل الدولة بحمايته والدفاع عنه، وهو لا يخاطب بأي نوع من الصدقات التطوعية لأنه ليس من أهل الصدقة.

وإذا قارنا بين الأعباء التي يخاطب بها المسلم من زكاة على صنوف المال المختلفة وصدقات تطوعية وجهاد بالمال، وبين ما يفرض على الذمي من جزية وخراج فقط، فأننا سوف نجد أن الأعباء المالية للذمي أخف كثيرا من أعباء المسلم.

وقد كان المشرع الإسلامي الحنيف غنيا عن فرض أية تكاليف مالية على الذمي، على غرار فريضة الجهاد، حيث لم يفرض عليه، لولا ضرورات التضامن الاجتماعي المقترن بسيادة الدولة على جميع رعاياها، وواجب المواطنة، فإن الذمي وهو من رعايا الدولة ويتمتع بخدماتها العامة وتتكفل الدولة بحمايته وأمنه والدفاع عنه، يلتزم بدفع الجزية كنوع من واجب المشاركة في تحمل جزء من أعباء الدولة التي دخل في ذمتها وتكفلت بحمايته، وكأمانة لبسط نفوذها عليه، وهو حين يتحمل بضريبة الخراج عما تحت يده من الأرض الخراجية فإنما يتضامن مع الدولة التي كان بوسعها وفقا للعرف الدولي السائد في زمن تشريع الخراج من حق الدولة المنتصرة في الاستيلاء على جميع ممتلكات المهزوم وتقسيمها كغنائم حرب بين أفراد الجيوش المنتصرة، غير أن القيادة الرشيدة لأمر المؤمنين عمر بن الخطاب -رضي الله عنه- رأت نقل ملكية رقبة الأرض المفتوحة بالقتال إلى الدولة، وإقرار أهلها عليها، وفرض ضريبة الخراج عليهم على قدر الطاقة منهم ليكون عوناً للدولة على إعداد الجيوش وشق الترع والمصارف وتمهيد الطرق وسد الثغور، وبالجملية تغطية الإنفاق العام المتزايد للدولة جريا على مبدأ الغرم بالغنم وحماية المنافع والأعباء العامة.

وإذا كانت ضرورات التضامن الاجتماعي المقترن بسيادة الدولة على جميع رعاياها قد أملت فرض ضريبتين الجزية والخراج وفقا لأوضاع وشروط مخصوصة، فإن فلسفة التشريع الإسلامي في فرض وتحصيل هاتين الضريبتين، لم تخرج عن فلسفته العامة في جميع الأعباء المالية التي خاطب بها رعايا دولته وهي فلسفة التيسير ورفع الحرج عن الناس حتى يتقبلوا التشريع بدون قسر أو إكراه.

## الفصل الخامس

### أهم التطورات الاقتصادية

#### على ساحة الاقتصاد المصري في العقد الحالي

لقد شهد الاقتصاد المصري عددا من التطورات الاقتصادية في العقد الأخير من القرن العشرين، وهو الأمر الذي استدعى إعادة النظر في مختلف السياسات الاقتصادية والمالية والنقدية، ويجوز لنا في نطاق هذا البحث ووفقا لمقتضياته الوقوف على أهم ثلاثة تطورات، نعتقد أنها ستكون لها آثار بالغة على السياسة الضريبية في مصر ولفترة طويلة مقبلة، وهي:

- ١- الإصلاح الاقتصادي.
  - ٢- التحول إلى اقتصاد السوق.
  - ٣- عضوية منظمة التجارة العالمية.
- وسوف نلقي الضوء تباعا على هذه التطورات في ثلاثة مباحث على الترتيب السابق.

### المبحث الأول

#### الإصلاح الاقتصادي في مصر<sup>(١)</sup>

لقد دفعت أعباء هزيمة حرب يونيو ١٩٦٧ إلى مزيد من رضوخ السياسة الاقتصادية لمقتضيات تخفيف الأعباء المالية والاقتصادية عن الدولة وتشجيع القطاع الخاص، وكان من مقتضى ذلك استمرار السياسة التقشفية خلال النصف الثاني من الستينات، كما استجابت الدولة جزئيا لمطالب قيادات القطاع العام بتوسيع دائرة استقلالية إدارة النشاط الجاري لشركات هذا

---

(١) د/ عطية عبد الحليم صقر - دراسات في علم الاقتصاد ١٩٩٧ ص ٨٨-٩٥.



القطاع، كما أقرت الدولة نظام الاستيراد بدون تحويل عملة وشجعت صادرات القطاع الخاص.

غير أنه يلاحظ على السياسات الاقتصادية المصرية خلال الفترة من منتصف الستينات وحتى توقيع اتفاقية المساندة المشار إليها مع صندوق النقد الدولي أنها كانت متذبذبة ومتراوحة بين مواصلة النهج الاشتراكي المتمثل في استمرار النظام الاقتصادي القائم على الدور القيادي للدولة في النشاط والتنظيم والقرار، وبين التوجه التدريجي على طريق التحول نحو اقتصاد السوق.

كما استمر قصور السياسات الاقتصادية والنقدية والمالية، وقد اتضح هذا القصور جليا في استمرار عجز الموازنة العامة للدولة، واللجوء إلى التمويل التضخمي، فضلا عن استمرار إدارة وتسيير القطاع العام بالأساليب الإدارية القائمة على الأوامر والقرارات، إضافة إلى ضعف تطوير سوق المال.

وكان من محصلة ذلك: تفاقم الضغوط التضخمية، كنتيجة حتمية لمواجهة عجز الموازنة العامة للدولة عن طريق التمويل التضخمي والقروض المصرفية واتساع الفجوة بين معدل النمو الحقيقي للعرض الكلي من السيولة المحلية ومعدل النمو الحقيقي للناتج المحلي الإجمالي، كما استمر العمل بهيكل أسعار الفائدة على الجنيه بهدف الحد من الركود الاقتصادي المتواصل وإذا كان قد تم خلال الفترة المشار إليها تعديل أسعار الصرف في مجمع الصرف المركزي، فقد بقيت هذه الأسعار أقل من أسعار السوق المصرفية الحرة، ولم يتم التوصل إلى سعر صرف واقعي موحد للجنيه المصري، ولم تسهم أسعار الفائدة وغيرها من السياسات الاقتصادية في رفع القدرة التنافسية للجنيه المصري كأداة للتوظيف، وهو ما انعكس في زيادة الأهمية النسبية للودائع بالعملات الأجنبية، على حساب الودائع غير الجارية بالجنيه المصري.

وعلى الرغم من سياسة الانفتاح الاقتصادي، التي اتبعتها مصر منذ أواخر عام ١٩٧٤ والتي كانت توجهها صريحا نحو اقتصاد السوق، فقد انتهى عقدي السبعينات والثمانينات وقد أخذت بتلايب الاقتصاد المصري أزمة حادة، استدعت العلاج السريع، فإلى جانب مشكلات وأعباء التنمية، انتقلت إلينا موجة الركود التضخمي من خلال علاقات الاعتماد المتبادل مع العالم الرأسمالي المتقدم، ومن الممكن تلخيص أبعاد الأزمة الاقتصادية المشار إليها في مطلع عقد التسعينات على النحو التالي:

١- ارتفاع معدل التضخم حتى وصل في عام ١٩٩٠/٨٩ إلى ٢١,٢%، بينما كان في بداية الثمانينات حوالي ١٠%.

٢- الركود الاقتصادي متمثلا في انخفاض معدل النمو في الناتج الإجمالي المحلي إلى ما بين ٢,١% و ٢,٤% وهو معدل أقل من معدل نمو السكان، مما يعني تدهورا في متوسط دخل الفرد، كما تمثل هذا الركود كذلك في ارتفاع معدلات البطالة إلى ١٥% من القوة العاملة، بخلاف البطالة الجزئية والمقنعة.

٣- ارتفاع العجز في الميزان التجاري ليصل في عام ١٩٩٠/٨٩ إلى ٨,٣ بليون دولار، وذلك نتيجة لضعف أداء الاقتصاد المصري، وبالتالي نقص المقدرة التصديرية، وقد أحدث ذلك عجزا في موارد النقد الأجنبي اللازم لقيام المشروعات الاستثمارية، فإذا أضفنا إلى ذلك قصور المدخرات المحلية الناشئ عن تراخي معدلات النمو الاقتصادي، استطعنا أن ندرك على الفور نتيجة أو محصلة ما تقدم وهي:

٤- اللجوء إلى الدين الخارجي الذي بلغ ٤٦,١ بليون دولار، وبلغت خدمته من فوائد وأقساط سنوية ما يعادل ٤٦% من حصيللة الصادرات المصرية، تاركة ما تبقى للاستثمار المحلي.

٥- ومع قصور مصادر التمويل الخارجي والداخلي اضطرت الحكومة إلى تمويل عجز الموازنة العامة الناشئ عن زيادة الإنفاق العام عن الإيرادات العامة بمقدار ٢٠% من الناتج المحلي الإجمالي، عن طريق التمويل التضخمي، أي طرح أوراق نقدية جديدة تزيد من مشكلة التضخم. وهكذا صارت كل مشكلة تغذي المشكلات الأخرى، وتزيدها تعقيدا، فيما يشبه الدائرة الجهنمية، التي بات الاقتصاد المصري يتخبط داخلها، حيث يترتب على انخفاض النمو الاقتصادي، وجود عجز داخلي بين الادخار والاستثمار ويترتب على هذا العجز الذي يزيده تعقيدا مسؤولية الحكومة عن الجانب الأكبر من الاستثمارات القومية، عجز الموازنة العامة، الذي تضطر الحكومة إلى تغطيته عن طريق التمويل التضخمي واللجوء إلى الدين الخارجي، الأمر الذي يضعف القطاع الخارجي ويجعله غير قادر على توفير النقد الأجنبي اللازم للاستثمار المحلي، ويغذي هذا العجز الخارجي تدني أداء الاقتصاد المحلي وانخفاض النمو الاقتصادي، وهكذا تدور الدائرة الخبيثة لكل من التضخم والركود الاقتصاديين.

لم يكن أمام مصر لعلاج مشكلة الكساد التضخمي آنفة البيان سوى اتباع سياسة التثبيت والتكيف الهيكلي أو ما أطلق عليه (الاصطلاح الاقتصادي) الذي خطط له أن يتم على مرحلتين:

المرحلة الأولى: وقد بدأت في الربع الثاني من عام ١٩٩١ بعد توقيع اتفاقيتين: إحداهما مع صندوق النقد الدولي في أبريل من عام ١٩٩١ للقيام بالإجراءات العاجلة لتثبيت الاقتصاد المصري ومنع تدهوره عن طريق خفض التضخم وخفض عجز الموازنة العامة وعجز ميزان المدفوعات، وامتصاص قدر من السيولة، وغير ذلك من التغيرات الاقتصادية الكلية.

أما الاتفاقية الثانية فقد أبرمتها مصر مع البنك الدولي للإنشاء والتعمير وتهدف إلى القيام بالإصلاحات الهيكلية لتحسين أوضاع قطاع الأعمال العام (القطاع العام سابقا) ورفع كفاءته، تم تحويله إلى القطاع الخاص، الذي يستهدف له أن يأخذ القيادة في النشاط الاقتصادي.

ويكمل هاتين الاتفاقيتين الاتفاق مع الدائنين الدوليين من أعضاء نادي باريس لإسقاط نسب تدريجية من الديون بناء على مدى نجاح إجراءات الإصلاح الاقتصادي المتفق عليها.

وقد كان مخططا أن تستمر المرحلة الأولى عاما ونصف العام وأن تعتمد على أسلوب العلاج بالصدمة، إلا أن الحكومة المصرية قد أصرت على مد مدتها إلى عامين تقريبا، وعلى أسلوب العلاج التدريجي المرن.

وقد حققت هذه المرحلة كثيرا من المؤشرات الكلية الإيجابية في مقدمتها خفض معدل التضخم وخفض عجز الموازنة وخفض العجز في ميزان المدفوعات، وخفض خدمة الديون وذلك حيث:

١- انخفض معدل التضخم (مقاسا بالرقم القياسي لأسعار المستهلكين) إلى نصف معدله قبل بدء برنامج التثبيت.

٢- انخفض عجز الموازنة ليصل إلى ٤,٧% من الناتج المحلي الإجمالي.

٣- حقق ميزان المدفوعات فائضا بعد أن كان يحقق عجزا مزمنا.

٤- أدى إسقاط نسبة ١٥% من الديون الخارجية بعد توقيع اتفاق

التثبيت إلى انخفاض خدمة الديون من فوائد وأقساط إلى ١٧% من حصيله الصادرات بعد أن كانت تبلغ ٤٦%.

٥- ظلت نسبة البطالة مرتفعة بل ومتزايدة، وهذه نتيجة متوقعة بسبب

الإجراءات الانكماشية التي نتج عنها خفض التضخم.

٦- أما بخصوص عمليات الخصخصة، فقد استهدفت المرحلة الأولى للإصلاح الاقتصادي، فصل الإدارة عن الملكية في شركات القطاع العام، وزيادة استقلالها الذاتي، وإمكانية إخضاع حساباتها للمراجعة.

ولتحقيق هذه الخطوات تم إصدار قانون شركات قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، ليحل محل قانون هيئات القطاع العام وشركاته رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣، وبمقتضى هذا القانون يقصد بقطاع الأعمال العام مجموعة الشركات القابضة التي حلت محل هيئات القطاع العام، وكذا الشركات التابعة لها، وهي الشركات التي كانت تشرف عليها تلك الهيئات والتي كانت خاضعة لأحكام القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣.

وقد خضع لأحكام القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ عدد ٣٢٠ شركة تابعة تم تنظيمها وإخضاعها لـ ٢٧ شركة قابضة، ثم أعيد تنظيمها في ١٧ شركة قابضة فقط، وذلك بغرض تنويع أنشطة كل شركة لضمان التنافسية والربحية والسيولة وخفض القوى الاحتكارية.

وقد تم اختيار حوالي خمسين شركة عامة للخصخصة بعد تقييمها، كما تقرر زيادة مشاركة القطاع الخاص في الشركات العامة ذات الأسهم، وفي البنوك المشتركة.

وفي هذا الاتجاه كذلك تقرر أن تدير شركات القطاع الأعمال العام مواردها المالية من خارج الميزانية العامة، وذلك بهدف تخفيض حجم الإنفاق الاستثماري.

وقد امتد الإصلاح الاقتصادي في مصر خلال هذه المرحلة ليحقق أهم نتائجه وهي: التحكم في الطلب الكلي، والتحرير الجزئي للأسعار، والتحرير التدريجي للتجارة الخارجية وإصلاح الإطار التنظيمي للأسواق بهدف خلق المناخ المناسب لحرية ممارسة النشاط الاقتصادي للقطاع الخاص.

المرحلة الثانية: بدأت المرحلة الثانية من الإصلاح الاقتصادي في مصر فعليا في يونيو ١٩٩٣، وبعد أن رأى صندوق النقد الدولي النتائج الطيبة التي حققتها المرحلة الأولى، وافق على أن تكون مدة المرحلة الثانية ثلاث سنوات، وقد كانت أهداف هذه المرحلة تتلخص في:

١- مواصلة السيطرة على الطلب الكلي لتخفيض التضخم إلى ٩,٤% من الناتج المحلي الإجمالي في عام ١٩٩٤/٩٣، ثم إلى ٦% فقط في عام ١٩٩٥/٩٤، وذلك عن طريق:

٢- مواصلة تخفيض العجز المالي ليصل إلى ٢,٦% من الناتج المحلي الإجمالي في عام ١٩٩٤/٩٣، ثم إلى ١% كرقم مستهدف في نهاية المرحلة الثانية.

٣- تخفيض معدل نمو السيولة إلى ١٢% في عام ١٩٩٤/٩٣ مقابل ١٧% في العام السابق، مع استمرار البنك المركزي في استخدام أدوات السياسة النقدية غير المباشرة للتحكم في كمية عرض النقود.

٤- الاتجاه النزولي لمعدل التضخم مع المحافظة على استقرار سعر الصرف بغية تخفيض سعر الفائدة الرسمي والحقيقي بهدف زيادة الاستثمار.

٥- إلزام البنوك بتخفيض نسبة الاحتياطي من الودائع الجارية لرفع حجم الأموال القابلة للإقراض، لمقابلة الارتفاع المتوقع في طلب مستثمري القطاع الخاص على الائتمان.

٦- رفع معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي إلى ٢,٥% في عام ١٩٩٤/٩٣ ثم إلى ٣,٥% في عام ٩٥/٩٤ وذلك كرقم مستهدف (وقد كان هذا الرقم مبالغاً فيه، حيث كان معدل النمو يصل إلى ٠,٠٥% نصف في المائة فقط في عام ١٩٩٣/٩٢، ولم يكن من السهل القفز إلى هذا الرقم المستهدف).

٧- كما استهدف برنامج المرحلة الثانية للإصلاح الاقتصادي عدداً آخر من الأهداف تتعلق بخفض نسبة البطالة، وزيادة كفاءة القطاع العام وتخفيض حجم الدين المحلي والخارجي، وخفض معدلات أسعار الفائدة وتنشيط سوق الأوراق المالية، ومواصلة عملية الخصخصة.

وأياً كان الأمر فإن مصر قد حققت نتائج إيجابية ملموسة في برنامج الإصلاح الاقتصادي بمراحلتيه، إلا أن هذا الإصلاح كانت له بعض الآثار السلبية، وهو الأمر الذي يثير بعض التساؤلات عن مدى الانسجام والتوافق بين سياسات الإصلاح وأدواته، وهل هناك بالفعل إدارة كلية للاقتصاد المصري ككل، أم إن سياسات الإصلاح المشار إليها كانت مجرد إجراءات متناثرة بشكل أو بآخر، تهدف إلى القضاء على مشكلات محددة، دون اعتبار للآثار الجانبية لهذه العلمية؟ وسوف يكشف التاريخ الاقتصادي عن ذلك.

## المبحث الثاني

### التحول إلى اقتصاد السوق<sup>(١)</sup>

يشير التحول من القطاع العام إلى الخاص في مصر عددا من الحوارات والمداخلات البحثية، التي سوف نعي بطرحها ومناقشتها، وتدور هذه المداخلات حول:

- ١- مظاهر الخلل الهيكلي في شركات القطاع العام.
- ٢- دوافع وأهداف التحول.
- ٣- مجالات التحول.
- ٤- معايير المشروعات القابلة للتحول.
- ٥- أولويات تحويل المشروعات.
- ٦- عقبات وإشكاليات التحول.
- ٧- برامج وأدوات التحول.
- ٨- أساليب وصور التحول.
- ٩- عوامل وشروط نجاح التحول.
- ١٠- الآثار المتوقعة للتحول.

أولا: مظاهر الخلل الهيكلي في وحدات القطاع العام في مصر في فترة ما

قبل التحول إلى القطاع الخاص:

بعيدا عن الجدل الدائر بين أنصار ومعارضى تحول القطاع العام إلى الخاص، وبعيدا عما إذا كانت جماعات المصالح أو الدولة نفسها بما انتهجته من سياسة الانفتاح الاقتصادي هي المسئولة عن مشاكل وعجز القطاع العام

(١) راجع بحث لنا بعنوان: القطاع العام في مصر (النشأة - التطور - التحول) دار

النهضة العربية ١٩٩٧.



وما أصاب وحداته من خلل هيكلي، حيث قد انتهى زمن النقاش حول هذه المسائل الجدلية وأصبح التحول أمراً واقعاً، بعيداً عن كل ذلك فإن هناك عدداً من مظاهر الخلل الهيكلي الذي أصاب وحدات القطاع العام في فترة ما قبل التحول. نستطيع إجمال أهمها فيما يلي:

**١- تدهور القطاع العام من داخله مادياً ومعنوياً، وقد تجلّى ذلك** في عجزه عن تحديد آلاته ووحداته، بل وعجزه عن تشغيل طاقاته الانتاجية بالكامل، بل وعجزه عن الاحتفاظ بالأجيال التي كوّنّها من الإداريين والفنيين والعاملين من ذوي الكفاءة والمهارة، الذين انفضوا من حوله إلى حيث شركات الانفتاح والاستثمار، وهو الأمر الذي ترتب عليه افتقار بعض الشركات إلى الكفاءات الفنية والإدارية حتى أنه في منتصف عام ١٩٨١ كانت هناك سبع عشرة شركة من كبريات شركات القطاع العام بلا مجالس إدارة وهي شركات: النصر لتعبئة الزجاجات -الخلاصات العطرية -الزيوت المستخلصة -الدلتا للغزل والنسيج -المحلات الصناعية للحبر والقطن -مصر حلوان للغزل والنسيج -الورق الأهلية -البلاستيك الأهلية -النصر للصناعة بالحلة الكبرى -الشركة المالية والصناعية بكفر الزيات -المبيدات الحشرية بكفر الزيات -الشرق الأوسط للورق (سيمو) -السبائك الحديدية (الفيرو سليكون) -مصر للألمنيوم (مجمع نجع حمادي) -بيرة الأهرام -الوجه القبلي للغزل -وشركة سيناء للمنجنيز.

**٢- تراكم المخزون السلعي** -سواء من الانتاج تام الصنع أو من الخامات والمواد الأولية، وقد نشأ التراكم نتيجة لعدة عوامل وأسباب منها:

أ- ضعف التسويق إما نتيجة لعدم الاهتمام به أو لعدم وجود الكوادر الفنية القادرة على القيام به.

ب- رداءة المنتج وقلة الابتكار وإهمال دراسة السوق وأذواق المستهلكين، مما قصر الانتاج على جانب من السوق المحلي، وجعله غير قادر على المنافسة العالمية.

ت- شراء الخامات والمواد الأولية بدون خطة مدروسة للانتاج.

ث- حالة الكساد أو الركود التضخمي الذي كانت تمر به البلاد في عقد الثمانينات.

٣- ارتفاع تكلفة (نفقة) الانتاج غير المباشرة، وهي أحد مظاهر الخلل الهيكلي في القطاع العام التي قد ترجع إلى بعض أو كل العوامل والأسباب الآتية:

أ- زيادة المصروفات الإدارية، نتيجة لزيادة العمالة الإدارية عن العمالة الفنية في بعض الشركات.

ب- وجود أكثر من جهة إدارية إشرافية يقع عبء نفقاتها على الوحدات الاقتصادية للقطاع العام.

ج- ارتفاع نسبة الفاقد الاقتصادي للشركات والهيئات التابعة للقطاع العام نتيجة لعوامل الإهمال والتسيب والانحراف التي يدار بها المال العام في الغالب، وكذا نتيجة للتخزين الرديء سواء للمواد الخام أو المصنعة، واحتفاظ بعض الوحدات الاقتصادية ببعض الأصول بما يفوق نشاطها واحتياجاتها، فضلا عن رداءة المنتجات وعدم العناية بحفظها أو تغليفها أو تعبئتها، وتعدد أشكال الفاقد لتشمل كذلك وسائل الركوب المكنة والعدد والآلات والمعدات المخردة والأبنية المفتقرة إلى الترميم والصيانة وأشكالا أخرى من مظاهر الإنفاق الترفي لقيادات القطاع العام.

٤- اختلال الهياكل التمويلية لكثير من شركات القطاع العام، وقد

يرجع ذلك إلى:

أ- الاعتماد على الاقتراض قصير الأجل في تمويل التوسعات أو التحديث، في الوقت الذي قد تتأخر فيه معدلات تنفيذ التوسع أو التحديث، مما يستتبع زيادة تكاليف التنفيذ نتيجة لعوامل التضخم، وما يتبع ذلك من عمليات تبديل الدين ثم العجز عن خدمته واستهلاكه والوقوع في دوامة التعثر.

ب- كما قد يرجع إلى بطء بعض الشركات في تحصيل مستحققاتها لدى الغير، أو إلى:

ج- توسع بعض الشركات في بيع منتجاتها بالأجل، مع حصولها على ضمانات وهمية من بعض العملاء، بما من شأنه تعريض جانب من ديونها لدى الغير لمخاطر عدم التحصيل والانعدام.

د- صدور بعض القرارات الاقتصادية في شأن الاستيراد أو الإعفاءات الجمركية حيث يمكن أن يكون لهذه القرارات مردود سلبي على بعض الشركات.

هـ- التغير الفجائي في أسعار صرف العملة الوطنية والعملات الحرة.

و- التغير المفاجئ أو الحاد في أسعار عناصر الانتاج المستخدمة، محليا، وعالميا.

**٥- ومن مظاهر الخلل الهيكلي كذلك لوحداث القطاع العام في مصر، أن بعض الوحدات الصناعية تفتقد وجود الصناعات المحلية المغذية لها، وتعتمد على الاستيراد في الحصول على الكثير من مستلزمات انتاجها، وقد يرجع ذلك أساسا إلى عدم تكامل خطة التصنيع التي وضعتها الدولة.**

**ثانيا: دوافع وأهداف التحول إلى القطاع الخاص<sup>(١)</sup>:**

(١) راجع: أ.د/ محمود عبد الفضيل، مشاكل إحلال الملكية الخاصة محل الملكية العامة في الإطار المصري المقارن - بحث، د. كمال المنوفي في بحث له بعنوان: التحول نحو القطاع الخاص دراسة نظرية، د. أحمد جمال الدين موسى في بحث له بعنوان: قضية

لقد قال أنصار التحول إلى القطاع الخاص في دوافع وأهداف التحول ما يمكن إيجازه فيما يلي:

١- تخفيف العبء عن الدولة في إدارة وتشغيل الوحدات الاقتصادية العامة.

٢- التقليل من فاقد الموارد الاقتصادية العامة ورفع كفاءة استخدامها.

٣- مواجهة مشاكل نقص السيولة وتفاقم العجز في الميزانية العامة.

٤- إفساح المجال أمام المنافسة الحرة بين المنتجين المحليين.

وفي إيجاز غير محل لهذه الدوافع والأهداف، فإن مصر قد اتجهت منذ بداية الستينات إلى الاقتصاد الموجه أو المخطط، وتغلغل تدخلها في مختلف مجالات النشاط الاقتصادي، حتى قامت بأنشطة هي من صميم عمل القطاع الخاص، فقد أصبحت الدولة في يوم من الأيام بائعة سندوتشات فول وطعمية وسمك مشوي، وأنشأت لهذا الغرض جهازاً ضخماً تابعاً لوزارة التموين وهو جهاز الفول والطعمية، كما تولت المحليات تربية الدواجن وتسمين الماشية وإنشاء المناحل ونقل الركاب بين القرى والمدن.

ومهما يكن من أمر فإن اتساع تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي إلى هذا الحد قد استنزف جهود الإدارة وشتتها، وربما يكون قد صرفها عن مواجهة مسئولياتها الرئيسية، ولو أنها انصرفت إلى إقامة البنية الأساسية التحتية للاقتصاد القومي وإقامة ما يعزف الأفراد أو يعجزون عن إقامته من مشروعات

=

الخصخصة — دراسة تحليلية، د. مهدي إسماعيل الجزاف في بحث له بعنوان: الجوانب القانونية للخصخصة منشور بمجلة الحقوق — جامعة الكويت.

خدمية أو عملاقة، فلربما كان ذلك أفضل، وعلى أية حال فإن الدولة قد تحملت في إقامة وإدارة وتشغيل وحدات القطاع العام ما عجزت مواردها العادية عن تغطية نفقاته، فاضطرت الدولة إلى اللجوء إلى الموارد غير العادية، وهو ما كانت له آثار غير مرغوبة وغير حميدة في تفاقم حجم الدين العام، ولا شك أن نقل الدولة للملكية أو لإدارة بعض وحدات القطاع العام غير الحيوية، يخفف من أعباء إدارة وتشغيل هذه الوحدات ويصرفها إلى تحقيق مسئولياتها الرئيسية.

بالإضافة إلى أن انتاجية المال العام، والقيمة المضافة له إلى الاقتصاد الوطني غالبا ما تكون أقل من المال الخاص، ولابد لتعادل الانتاجية بين المال العام والخاص من رفع الشعور والحس الوطني لدى كافة المواطنين بأن المال العام ليس مال الحكومة وحدها وإنما هو مالهم ومردوده عائد إليهم، وهو الأمر الذي لم يتحقق بعد في الدول النامية - ومنها مصر - ولذا تتعدد فيها مظاهر الإهمال والتسيب في إدارة وتشغيل المال العام، وترتفع بالتالي نسبة الفاقد من الموارد الاقتصادية القومية، كما تنخفض في المقابل كفاءة استخدامها، لذلك فإنه قد يكون في ضغط الملكية العامة على مجالات الأنشطة التي يجب أن يختص بها القطاع العام وهي:

المرافق الخاصة بالموارد الطبيعية مثل: الممرات المائية والبتترول، والمشروعات التي تمثل احتكارات طبيعية للدولة مثل: السكك الحديدية والمياه والاتصالات السلكية واللاسلكية، وكذا الصناعات الأساسية ذات التكلفة الرأسمالية العالية والمخاطر المرتفعة مثل صناعة الحديد والصلب والألمنيوم والبتروكيماويات والأسلحة، وأخيرا المشروعات والمرافق المنتجة للسلع والخدمات الاجتماعية الضرورية مثل التعليم الأساسي، والرعاية الصحية الأولية، والإسكان الشعبي والمواصلات والكهرباء. وعلى أن تترك الدولة للنشاط الخاص

الأموال والمجالات الأخرى، فإن ذلك قد يرفع انتاجية رأس المال القومي ويزيد من قيمته المضافة للاقتصاد الوطني ويحفز على كفاءة استخدام الموارد الاقتصادية في الدولة.

وإذا كانت مصر قد اتجهت منذ بداية عقد الستينات وصدور قوانين التأميم نحو سيطرة الدولة على عوامل الانتاج والتوسع في المشروعات العامة بدعوى مسئولية الدولة في النهوض بأعباء التنمية الاقتصادية، نظرا لعجز النشاط الخاص عن القيام بهذه المسئولية، وإذا كانت هذه الدعوى تكتسب قدرا من الصحة إلا أنها ليست صحيحة على إطلاقها، وإذا كانت الدولة قد نهضت بمسئوليتها في إقامة المشروعات التنموية إلا أنها قد وقعت وأوقعت نفسها في أخطاء تقنية متعددة، فشعار التصنيع الذي رفعته (من الإبرة وحتى الصاروخ) والبرنامج الذي أعدته أول وزارة للصناعة في مصر في نوفمبر ١٩٥٧ والذي أطلقت عليه اسم برنامج السنوات الخمس للتصنيع وأنشأت هيئة عامة لإدارته قد أهمل تماما الجانب التمويلي لما استهدف إقامته من مشروعات حيث كان هذا البرنامج يحتوي على ٥٠٣ مشروعا في كافة المجالات الصناعية قدرت تكاليفها بحو ٣٣٠,٥ مليون جنيه، أي بما يعادل كافة مدخرات مصر السنوية من جميع القطاعات خلال فترة البرنامج، والذي اضطرت مصر إلى الاقتراض من الخارج لتمويل جزء من مشروعاته، حيث اقتترضت من الاتحاد السوفيتي (٦١ مليون جنيه) ومن ألمانيا الغربية (٤٥ مليون جنيه) ومن ألمانيا الشرقية (٧,٥ مليون جنيه) ومن اليابان (١٢ مليون جنيه) ورغم ذلك فحتى يونيو ١٩٦٠ لم ينفذ من هذا البرنامج سوى ١٠٥ مشروعا فقط بلغت تكلفتها ٨٣,٥ مليون جنيه. هذه الأخطاء التقنية التي وقعت أو أوقعت نفسها فيها مصر كانت تعني أنها تزيد تحقيق معادلة صعبة إن لم تكن مستحيلة، إذ كانت تفتقد السيولة بعد الحصار الاقتصادي الذي فرض

عليها في أعقاب تأميم قناة السويس، في الوقت الذي بدأت فيه خططاً طموحة للتنمية لا تتناسب مع إمكاناتها المادية، فاضطرت إلى الاستدانة وإلى إحداث عجز في الميزانية العامة، وقد كانت تتوقع من الناحية النظرية (على الأقل) أن بإمكانها تنفيذ هذه المشروعات بسرعة، وسداد تكلفتها الرأسمالية من فائض انتاجها، إلا أن السلطات المصرية وقتئذ قد أخطأت التقدير من وجوه عديدة منها:

أ- حيث تباطأ التنفيذ لأسباب نقص التمويل والخبرة وهو الأمر الذي رفع معدل التكاليف الرأسمالية عما كان مخططاً لها من قبل، وذلك بما يعني البحث عن مصادر أخرى للتمويل ثم تأخير التنفيذ وهكذا.

ب- وحيث اعتمدت مصر على التكنولوجيا المستوردة من دول أوروبا الشرقية والاتحاد السوفيتي، وهي تكنولوجيا متخلفة نسبياً، مما أفقد المنتجات المصرية قدرتها على المنافسة في الأسواق العالمية وحصرها في نطاق الاستهلاك المحلي، وهو الأمر الذي ألقى عبئاً متزايداً على الموازنة العامة للدولة في خدمة قروض إنشاء المشروعات واستهلاكها خاصة ما كان منها بالعملات الحرة.

ولما كانت معدلات الأداء والانتاجية في القطاع العام بطبيعتها متدنية بحيث لم تكن تكفي خدمة واستهلاك الديون الخارجية، بل ولم تكن تكفي في بعض الشركات نفقات التشغيل ذاتها، بما فيها خدمة قروضها من البنوك الوطنية مما كان يضطر الدولة إلى دعمها، لذلك فإن العجز في الميزانية العامة للدولة قد تفاقم عاماً بعد آخر، وكما يذكر التقرير الاستراتيجي العربي الصادر عن مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية بالأهرام لعام ١٩٩٣ بأن حجم الدين الخارجي بلغ في نهاية عقد الثمانينات ٤٦,١ بليون دولار، وبلغت خدمته من فوائد وأقساط سنوية ٤٦% من حصيللة الصادرات المصرية، وأنه مع قصور مصادر التمويل الخارجي والداخلي فقد احتاجت الحكومة إلى تمويل

عجز الميزانية (زيادة الإنفاق العام عن الإيرادات العامة، والذي بلغ ٢٠% من الناتج المحلي الإجمالي في مطلع التسعينات) بواسطة التمويل التضخمي، أي طرح نقود جديدة، تزيد من مشكلة التضخم، لذلك فقد كان الأمر يستدعي بيع بعض شركات القطاع العام وبصفة خاصة الشركات الخاسرة، وذلك لتحقيق أهداف استراتيجية منها:

أ- استخدام جزء من حصيلة البيع في سداد ديون الدولة وديون الشركات لدى جهات الإقراض المحلية والدولية.

ب- إلغاء الدعم الذي تتحمله ميزانية الدولة لهذه الشركات وصولاً إلى تخفيض عجز الميزانية العامة للدولة.

كما كان من دوافع وأهداف التحول إلى القطاع الخاص كذلك: إفساح المجال أمام المنافسة الحرة بين المنتجين المحليين، وذلك بما يعني إلغاء احتكار الدولة لانتاج بعض السلع والخدمات، بما نشأ عنه من مساوئ وأضرار لحقت بجودة المنتجات وفقد المستهلك لسيادته على سوقه المحلي، وانعدام روح التجديد والابتكار لدى المنتج المحتكر، ولا شك أن توسيع قاعدة المنتجين المحليين، في مختلف مجالات الانتاج يخلق بينهم، وفقاً لشروط وضوابط معينة، أنواعاً من المنافسة الحرة، التي تعود مزاياها على المستهلك المصري، بأشكال مختلفة منها: جودة المنتج، وأسعار السوق، ورفع الذوق الاستهلاكي لديه، والتي يمكن كذلك أن تحول الانتاج المصري إلى انتاج للتصدير، بعد إن كان قاصراً على الاستهلاك المحلي في مجمله.

#### ثالثاً: مجالات التحول:

إن التحول من القطاع العام إلى القطاع الخاص لا يعني إطلاقاً من وجهة نظرنا بيع أو تصفية القطاع العام بأكمله، وإلغاء كل دور له في النشاط



الاقتصادي، وإنما يعني المزج بين نشاط القطاعين بنسب معينة وفقا لحالة وظروف ونمو الاقتصاد القومي، وذلك بما من شأنه:

أ- أن يكون لكل من القطاعين مجالات اقتصادية مناسبة لا ينازع أحدهما الآخر فيها.

ب- أن يتم خلق المنافسة والتداخل والتكامل بين أنشطة القطاعين في مجالات اقتصادية أخرى.

نحن إذن لا ننادي ولا نقر تصفية القطاع العام بالكلية، فإن هناك أهدافا اقتصادية وغير اقتصادية، لا تتحقق إلا عن طريق القطاع العام من أهمها وفي مقدمتها: التحكم في الموارد الاستراتيجية، توفير السلع والخدمات الاجتماعية الأساسية، سياسات العمالة، سياسات الرقابة على الأسعار، إشباع الحاجات العامة الأساسية من غذاء وتعليم وصحة وإسكان خاصة في الدول النامية، ونحن لا نتصور أن يؤدي تحقيق هدف التقليل من فاقد الموارد الاقتصادية القومية، أو رفع كفاءة استخدامها، أو أي دافع أو هدف آخر للتحويل إلى القطاع الخاص، إلى أن تفقد الدولة وظائفها الأساسية، أو تنحسر عن أدائها كما يصعب علينا تصور إحلال القطاع الخاص محل الدولة في أداء هذه الوظائف، أو في تحقيق الأهداف غير الاقتصادية للقطاع العام، فإن طرح توفير الخدمة بمقابل في ضوء انخفاض دخل الفرد وتردي مستوى معيشتة خاصة في الدولة النامية، يعني انصراف المواطن عن إشباع بعض حاجاته الأساسية، والتي تمثل في نفس الوقت ضرورة قومية تنموية، وعلى سبيل المثال:

فإن توفير التعليم للمواطن بمقابل قد يحول دون تعليم نسبة كبيرة من المواطنين، حيث يضطرون مع تردي مستوى معيشتهم، إلى توجيه مقابل التعليم لإشباع حاجاتهم الحيوية الأخرى من غذاء وسكن، ولكن يبقى السؤال عن:

مجالات كل من القطاعين، وخطوط التماس بينهما، والتي يجب إزكاء وخلق المنافسة بين القطاعين إزاءها، بهدف الحصول على أفضل سلعة أو خدمة بأقل تكلفة رأسمالية ممكنة، وسوف نوجز القول في ذلك على النحو التالي:

#### ١- المجالات التي يجب أن يختص بها القطاع العام<sup>(١)</sup>:

أ- المرافق الخاصة بالموارد الطبيعية الاستراتيجية ومن نماذجها: قناة السويس - البترول.

ب- المشروعات التي تمثل احتكارا طبيعيا للدولة، مثل: السكك الحديدية - الاتصالات السلكية واللاسلكية - المياه - مترو الأنفاق.

ج- الصناعات الثقيلة الاستراتيجية مثل: الصناعات الحربية، الحديد والصلب والألمنيوم والبتروكيماويات وغيرها من الصناعات الأساسية ذات التكلفة الرأسمالية العالية والمخاطر الجسيمة، وكذا الصناعات الخفيفة الاستهلاكية، ذات العمالة الكثيفة والاستثمارات الضخمة مثل المنسوجات والإسكان الشعبي.

د- المشروعات والمرافق المنتجة للسلع والخدمات الاجتماعية الأساسية، ذات الصلة بالوظائف الاجتماعية للدولة، مثل: التعليم الأساسي، الرعاية الصحية الأولية، الإسكان الشعبي، المواصلات، والنقل العام وغيرها من السلع العامة أو السلع الاجتماعية.

#### ٢- مجالات النشاط الخاص:

١- المسارح والملاهي والانتاج السينمائي.

---

(١) د/ محمود عبد الفضيل في بحث له بعنوان: مشاكل إحلال الملكية الخاصة محل الملكية العام في الإطار المصري المقارن.

- ٢- الفنادق والموتيلات.
- ٣- قطاع السياحة.
- ٤- متاجر الأقسام.
- ٥- المخابز والمطاحن والمضارب.
- ٦- أعمال المقاولات والتشييد.
- ٧- الطباعة والنشر والتوزيع.
- ٨- الزراعة والرعي وتسمين الماشية والدواجن.
- ٩- المناحل والمشاتل.
- ١٠- الصناعات الصغيرة والخفيفة والتحويلية.
- ١١- الإسكان المتوسط والفاخر.
- ١٢- صناعات التبريد والتجميد والحفظ والتغليف.
- ١٣- صناعات الأثاثات الخشبية والمعدنية والحدايد والبويات.
- ٣- أما خطوط التماس بين القطاعين أو المجالات المشتركة بينهما،

والتي يمكن أن تكون محلا للمنافسة الحرة بينهما فأنها تغطي أنشطة:

المصارف (عدا البنك المركزي) والتأمين (عدا التأمين الصحي) -  
الاستيراد والتصدير -الصناعات الغذائية -صناعات النسيج والملابس الجاهزة  
-صناعات الأسمدة والأسمنت وحديد التسليح والسيراميك والأدوات الصحية  
ولوازم المعمار -صناعات النحاس والزجاج والبلور وغيرها من مجالات النشاط  
الاقتصادي التي لا تندرج تحت المجالات التي يختص بها قطاع بعينه.

#### رابعاً: معايير اختيار المشروعات العامة القابلة للتحويل إلى القطاع الخاص<sup>(١)</sup>:

حتى لا تتوه منا معالم التفرقة بين ما ينبغي أو لا ينبغي أن يختص به قطاع بعينه أو يكون محلاً للمنافسة التامة بين القطاعين، وحتى يمكن وضع أساس مقبول لاختيار ما يمكن إخضاعه من المشروعات العامة لبرنامج التحويل، وما يجب أن يبقى تحت سيطرة الدولة منها، فإن هناك عدداً من المعايير التي يمكن الاسترشاد بها عند اختيار المشروعات التي سيتم خصخصتها أو استمرار سيطرة الدولة عليها.

وتتضح أهمية وضع هذه المعايير من حيث إنها تعكس فلسفة واستراتيجية الدولة في التنمية وإدارة الاقتصاد القومي، فما تقرر الدولة إبقاؤه تحت سيطرتها من المشروعات العامة يمثل نطاق الأدوار التي ستلعبها في الاقتصاد الوطني، وما تتخلى عنه الدولة يمثل نطاق دور القطاع الخاص وآليات السوق، ومن أهم المعايير التي يمكن الأخذ بها كلها أو بعضها:

- ١- الأهمية الاستراتيجية والجدوى القومية للمشروع وحجم إضافته للاقتصاد القومي.
- ٢- الوضع التنافسي أو الاحتكاري للمشروع ومدى كفاءته في استخدام الموارد.
- ٣- حجم المشروع من حيث رأس المال والأصول والنشاط.

---

(١) أ.د/ أحمد صقر عاشور - في ورقة العمل المقدمة من المنظمة العربية للتنمية الإدارية بعنوان: إدارة السياسات التخصيصية - المقومات الإدارية والمؤسسية لنجاح سياسة التحويل للقطاع الخاص - وثائق الاجتماع الوزاري الأول للمنظمة - القاهرة ٦-٧ ديسمبر ١٩٩٢.

- ٤- النطاق الجغرافي لنشاط المشروع.
  - ٥- مدى جاذبية المشروع للقطاع الخاص ومدى توافر الخبرات لديه في مجال عمله.
  - ٦- حجم وكثافة العمالة في المشروع ومدى الضرر الذي يمكن أن يقع على العاملين فيه.
  - ٧- الكثافة الرأسمالية ومستوى التقدم التكنولوجي للمشروع.
  - ٨- معدل العائد على رأس المال (الحالي والمستقبلي).
- وبالإضافة إلى أهمية الاسترشاد بهذه المعايير في عملية اختيار المشروعات التي سيتم خصخصتها، فإنه يمكن الاسترشاد بها كذلك عند عملية تقييم أصول المشروع المزمع خصخصته.
- خامسا: أولويات التحويل:

يتنازع الدولة عدد من الاعتبارات المحددة لأولويات المشروعات التي يتم تحويلها، فعند إعداد كل قائمة بالشركات التي يشملها برنامج الخصخصة الآتي تثور عدة تساؤلات منها: هل تتخلص الدولة من الشركات الخاسرة أولا باعتبارها تشكل عبئا على الموازنة العامة، أم أن إعادة هيكلة هذه الشركات يعتبر ضرورة لتحقيق قيمة سوقية مجزية؟ وهل يمكن طرح الوحدات المربحة لتحفيز المستثمر الحذر على الشراء، أم أن بيع مثل هذه الوحدات لا تستدعيه أية ضرورة أو حاجة؟ وهل تبدأ عملية التحويل بالوحدات الأصغر حجما حتى يتم تنشيط سوق الأوراق المالية، أم أنه لا مانع من طرح الوحدات الكبيرة كذلك؟ وهل يتم طرح الوحدات مجزأة لمستثمرين متعددين، أم أن الأصوب أن تباع مكتملة لمستثمر رئيسي واحد؟ وهل يتم أولا طرح الوحدات المملوكة بالكامل للدولة، أم أن الأصوب أن تباع أولا المشروعات المشتركة بين الدولة والقطاع الخاص؟ وهل يتم أولا بيع المشروعات التابعة للمحليات لانخفاض

كفاءتها في استخدام الموارد، وقلة عائدها أو سلبيتها، أم أنه لا مانع كذلك من بيع الوحدات المملوكة لهيئات القطاع العام؟ وهل تبدأ عملية التحويل بالمشروعات الكلاسيكية التقليدية، ذات الانتاج النمطي الثابت أم أن المناسب للقطاع الخاص البدء في بيع المشروعات سريعة التطوير والابتكار مثل الصناعات الإلكترونية؟

ونحن إزاء كثرة التساؤلات حول أولويات التحول إلى القطاع الخاص لا نستطيع أن نقول بمعيار واحد في ذلك، حيث يمكن أن تشكل وجهات النظر في الإجابة على هذه التساؤلات معايير متعددة، وإنما نقول بأن لكل حالة على حدة المعيار المناسب لها، ولتخذ القرار بالبيع أن يحدد المعيار المناسب في كل حالة بشرط أن يلتزم بتحقيق المصلحة العامة.

#### سادسا: عقبات وإشكاليات التحول:

تعرض برنامج التحول إلى القطاع الخاص بعض العقبات والإشكاليات التي تختلف في طبيعتها من البلدان المتقدمة إلى البلدان النامية، ومن أهم صور هذه العقبات والإشكاليات.

١- البيئة أو المناخ الاجتماعي والثقافي والاقتصادي والسياسي الذي تتم في نطاقه عمليات التحول: وبالتطبيق على مصر فإن القطاع العام قد نشأ فيها بتأميم قناة السويس عام ١٩٥٦ واتسعت قاعدته مع صدور قوانين يوليو الاشتراكية عام ١٩٦١، وعلى مدى ثلاثين سنة تقريبا أصبح هو القطاع القائد لعمليات التنمية واكتسب ثقلا نسبيا في الاقتصاد المصري من حيث عدد وحداته وجملة استثماراته وحجم القيمة المضافة له في الاقتصاد الوطني وحجم العمالة فيه، ولم يكن من السهل على متخذ القرار السياسي التصدي لجماعات المصالح والمتنفعين من وجود القطاع العام والمتحمسين له إضافة إلى الجيل الذي تربى على تصور استحالة التنمية الاقتصادية والاجتماعية إلا عن طريق الدولة

والقطاع العام، وكان لازماً أن يتم التمهيد لذلك منذ منتصف السبعينات، وقد بدأ هذا التمهيد بإزالة التعقيم الذي كان يغلف نشاط وميزانيات شركات القطاع العام، فظهرت على حقيقتها، وهنا بدأ القبول العام لفكرة الخصخصة، ثم كان صدور قانون قطاع الأعمال آنف البيان الذي استهدف فصل الإدارة عن الملكية، وإدارة شركات قطاع الأعمال العام بالأسلوب التجاري، لا عن طريق الروتين الحكومي، ثم كانت سياسة التثبيت والتكيف الهيكلي أو ما أطلق عليه (الإصلاح الاقتصادي) الذي بدأ في الربع الثاني من عام ١٩٩١ بعد توقيع اتفاقيتين مع صندوق النقد الدولي في إبريل من عام ١٩٩١ للقيام بالإجراءات العاجلة لتثبيت الاقتصاد المصري ومنع تدهوره، عن طريق خفض التضخم، وخفض عجز الموازنة العامة وعجز ميزان المدفوعات وامتصاص قدر من السيولة الزائدة وغير ذلك من التغييرات الاقتصادية الكلية.

ومع البنك الدولي للإنشاء والتعمير بهدف القيام بالإصلاحات الهيكلية لتحسين أوضاع قطاع الأعمال العام ورفع كفاءته ثم تحويله إلى القطاع الخاص، ثم كانت اتفاقية منحة مشروع الخصخصة المؤرخة في ١٩٩٣/٩/٣٠ بين الحكومة المصرية والوكالة الأمريكية للتنمية الدولية والتي تهدف إلى مساعدة الحكومة المصرية في تنفيذ برنامج الخصخصة من خلال التطوير المؤسسي وتقديم المساعدة لبيع المشروعات والأصول العامة وإتاحة الوسائل للوصول إلى المهارات العملية المطلوبة بتنمية قدرات القائمين على برنامج الخصخصة، والتي التزمت فيها الوكالة بتقديم منحة لتغطية تكاليف المشروع قدرت أولاً بأربعة ملايين دولار أمريكي، ثم زيدت بمقتضى التعديل الأولى للاتفاقية الموقع في ١٩٩٤/٦/١ إلى مبلغ أربعة عشر مليون دولار، ثم زيدت بمقتضى التعديل الثاني الموقع في القاهرة بتاريخ ١٩٩٥/٨/١٢ إلى مبلغ أربعة وعشرين مليون دولار، ثم زيدت بمقتضى التعديل الثالث الموقع في القاهرة بتاريخ

١٩٩٦/٩/٣٠ إلى مبلغ خمسة وثلاثين مليون دولار أمريكي. ثم كان قرار رئيس الجمهورية رقم ٢٨٧٩ لسنة ١٩٩٧ الصادر بتاريخ ١٠/١٠/١٩٩٧ بتشكيل لجنة لبحث موضوعات الخصخصة، وهكذا سارت مصر في طريق الخصخصة بخطوات متدرجة بعد أن خلقت البيئة أو المناخ الاجتماعي والثقافي والاقتصادي والسياسي اللازم لإتمام عملية التحول الماثلة.

٢- ومن عقبات وإشكاليات التحول الرئيسية: مدى تأثيره على توفير وإشباع الحاجات الأساسية للمواطنين من الغذاء والصحة والتعليم والإسكان، وغيرها من السلع الاجتماعية العامة، إذ كما هو معروف فإن السلع ومثلها في ذلك الخدمات تنوع إلى سلع خاصة وهي التي يمكن استبعاد غير القادر على الدفع من إشباعها له بواسطة الطرف المنتج أو بواسطة قوى السوق، وإلى سلع وخدمات عامة وهي التي لا يمكن استبعاد غير القادر على الدفع من إشباعها له، كما أن إشباعها لبعض الأفراد لا يؤثر على نسبة إشباع الآخرين منها، وتنوع هذه الأخيرة إلى سلع وخدمات استراتيجية كالدفاع والأمن والقضاء وإلى سلع وخدمات عامة اقتصادية ومنها المرافق العامة اللازمة لمشروعات الاستثمار أيا كانت طبيعتها مثل الطرق المواصلات وخطوط الكهرباء والماء والغاز والتليفون والبرق أو ما يعرف بالبنية التحتية الأساسية للمجتمع، كما تنوع إلى سلع وخدمات عامة اجتماعية وهي اللازمة لرفع مستوى التقدم الحضاري للشعوب ومنها التعليم الأساسي، والصحة الأولية والإسكان الشعبي والحدائق والمتنزهات العامة وغيرها من المرافق الخدمية الاجتماعية التي لا تقبل الخصخصة بطبيعتها، والتي لا يمكن إدارتها أو إشباعها إلا عن طريق الدولة ممثلة في قطاعها العام، وإن كانت تقبل المساهمات والمنح الفردية والجهود الذاتية.



ومثل هذه السلع والخدمات العامة، تشكل بذاتها عقبة أو إشكالية أمام برامج الخصخصة حيث لا يتصور وقوع المشروعات المنتجة لها في نطاق الملكية الخاصة، أو خضوعها لمعايير أو أساليب إدارة النشاط الخاص المستهدفة تحقيق الربح في المقام الأول، لذا فإن على متخذ القرار أن يكون حذرا من المساس بطريق مباشر بالمشروعات المنتجة للحاجات الأساسية أو السلع العامة، فإن ذلك فضلا عن كونه يخل بالوظائف الأساسية للدولة، قد يثير السخط العام إزاء برامج الخصخصة.

٣- إعادة تقويم وتقييم أصول الشركات العامة قبل طرحها للبيع: وذلك عن طريق تصحيح هيكلها الإدارية والفنية والمالية، ثم تقدير القيمة الواقعية والحقيقية لأصولها قبل طرحها للبيع وهما عمليتان معقدتان، إما إعادة التقويم أو التصحيح الهيكلي للشركات المتعثرة إداريا وفنيا وماليا، فألها مسألة بالغة الصعوبة والأهمية في نفس الوقت من حيث ما تتطلبه من إجراءات ونفقات، خاصة إذا ما صاحبها إغراض المستثمرين عن الشراء.

وأما إعادة التقييم أو التقدير للقيمة الواقعية والحقيقية للأصول فإن على الجهة المسؤولة عن ذلك أن توازن بين عدة اعتبارات منها: تقدير السعر المجزي للأصول الذي يحقق صالح الخزانة العامة، وبين نقص رءوس الأموال الوطنية، وبالتالي عجز أو إغراض المستثمرين عن الشراء، ثم بين الحالة الفعلية للأصول ونسبة اهتلاكها ونوع الفن الانتاجي الذي تستخدمه وبين مقدار الانتاج المتوقع لها في باقي عمرها الافتراضي، وهي كلها مسائل فنية تحتاج إلى خبرة وإلى شجاعة في اتخاذ القرار في نفس الوقت، ولا غرو والحالة هذه أن تستغرق عمليات التقويم والتقييم قدرا من الزمان، أو أن تتسم بالبطء وتشكل بالتالي إحدى عقبات وإشكاليات عملية التحول الماثلة.

٤ - توفير سوقا نشطة ومتنامية للأوراق المالية: من الأمور التي صاحبت قيام القطاع العام في مصر، ركود بورصة الأوراق المالية سواء في مدينة القاهرة أو في الإسكندرية، وتعني كلمة بورصة: سوقا منظمة تتألف من أربعة عناصر أساسية هي:

- ١ - أدوات يتم التعامل عليها في شكل أوراق مالية متعددة الأنواع.
- ٢ - قانون ينظم قيد وتداول هذه الأوراق، وأحكام عمل المؤسسات والوسطاء الماليين المتعاملين فيها.
- ٣ - مجموعة من الوسطاء الماليين (شركات السمسرة) لا يجوز التعامل عن غير طريقهم في الأوراق المالية المقيدة في البورصة.
- ٤ - هيئة ذات نظام خاص، تتولى إدارة البورصة والإشراف عليها وتطبيق القانون الخاص بها.

ومن نافلة القول فإن البورصة أو سوق الأوراق المالية في مصر تعد من حيث الترتيب الزمني لنشأتها من أقدم سبع بورصات على مستوى العام، كما تعد بورصة القطن في الإسكندرية أقدم بورصات العالم للقطن، وقد كان يمكن لولا ظروف المد الاشتراكي في مصر وصدور قوانين يوليو الاشتراكية عام ١٩٦١ أن تكون البورصة المصرية من أكبر وأنشط البورصات في العالم بدلا من الترتيب المتأخر جدا لها في الوقت الراهن على مستوى البورصات العالمية.

فقد أنشئت أول بورصة للأوراق المالية في مصر بالإسكندرية عام ١٨٨٣، ثم أنشئت بورصة القاهرة عام ١٨٩٠، وكما هي طبيعة الأمور، فقد كان نشاط البورصة في مصر ضئيلا في بداية نشأتها، ولكنها سرعان ما انتعشت بعد صدور الأمر العالي في ٨ نوفمبر ١٩٠٩ بشأن لائحة البورصة.

وقد ترتب على صدور قوانين تمصير البنوك وشركات التأمين والوكالات التجارية الصادرة في فبراير ١٩٥٧ دخول المصريين محل الأجانب في إطار

عملية التمصير، وانتعشت حركة تداول الأوراق المالية، بجانب التوسع في إنشاء شركات المساهمة، حتى بلغت هذه الشركات عام ١٩٦١ عدد ٩٢٥ شركة مساهمة.

غير أن هذا الانتعاش أصيب بنكسة حقيقية نتيجة لتدخل الحكومة في تحديد الأرباح الموزعة على المساهمين بموجب القانون رقم ٧ لسنة ١٩٥٩. ثم صدرت قوانين يوليو الاشتراكية عام ١٩٦١ وصاحبها العديد من إجراءات التأميم ونزع الملكية والمصادرة وفرض الحراسة، لتصيب سوق الأوراق المالية في مصر بالشلل التام، حيث كان لهذه القوانين آثار سلبية على نشاط القطاع الخاص المحلي والأجنبي، وحيث ترتب على التأميم وبقية المخاطر غير التجارية الأخرى التي وجهت إلى القطاع الخاص، إن تجمدت السوق الأولية (سوق الإصدار) كما ترتب على ملكية الدولة للشركات المؤممة والمصادرة والمنزوع ملكيتها، تجميد السوق الثانوية (سوق التداول) كذلك، بحيث اقتصر عدد الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص المسجلة في البورصة، على ٣٦ شركة هزيلة، بعد إن كان هذا العدد قد وصل في شهر يونيه ١٩٦١ إلى ٩٢٥ شركة، كما تراجع حجم التعامل في بورصة القاهرة من ٤٣,٩ مليون جنيه في عام ١٩٥٨ إلى ٣,٦ مليون جنيه في عام ١٩٧١.

ولم يقتصر الأثر السلبي لقوانين يوليو الاشتراكية في سوق الأوراق المالية على تقليص حجم الأوراق المالية المتاحة للتداول، أو حجم التعامل فيها فقط، بل امتد ليشمل جوانب أخرى منها:

- أ- فقدان الكوادر المتمرسه على أعمال سوق الأوراق المالية.
- ب- إضعاف عنصر المنظم في النشاط الاقتصادي بصفة عامة.
- ت- فقدان ثقة المستثمرين وإحجامهم عن مخاطر الاستثمار في مصر.

وذلك حيث هاجر خبراء البورصة من الأجانب والوطنيين إلى البلاد ذات البورصات النشطة، كما انعدم الحافز لدى فئة رجال الأعمال الوطنيين القادرين على إدارة النشاط الاقتصادي ممن نجت ممتلكاتهم من عمليات التأميم والمصادرة ونزع الملكية، وعزف المستثمرون عن التعامل في الأوراق المالية بالبورصات.

وقد ساهم المشرع المصري نفسه في انكماش واضمحلال البورصة المصرية، حيث أخذ القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ في شأن هيئات القطاع العام وشركاته، وكمبدأ عام فيه، بعدم جواز طرح الأسهم والسندات المكونة لحصة رأس المال العام في شركات القطاع العام، في سوق الأوراق المالية. وقد شكل تنشيط البورصة وضبط إيقاع عملها وتنظيم التعامل داخله، وحفز وتعويد الأفراد الطبيعيين على التعامل في الأوراق المالية -ومازال يشكل- إحدى العقبات والإشكاليات الكبرى في برنامج الخصخصة المصري، بالنظر إلى أن من أهم أدوات ووسائل التحول إلى القطاع الخاص طرح أسهم وسندات الشركات التي تقرر خصخصتها في سوق الأوراق المالية، حتى تتم عملية نقل ملكيتها من الدولة إلى المستثمرين.

ونحن لا نتجاوز الواقع إن قلنا بأن هناك تلازماً وارتباطاً بين نجاح عمليات التحول إلى القطاع الخاص، وحركة التداول في سوق الأوراق المالية، وقد أدركت الدولة ذلك فعمدت إلى تنشيط وتنظيم البورصة، فأصدرت القانون

رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بشأن سوق رأس المال، كما أصدرت عدة قوانين وقرارات في شأن القطاع المصرفي وقطاع التأمين وقطاع شركات المساهمة<sup>(١)</sup>.

٥- قضية العمالة: أن من أهم عقبات وإشكاليات التحول إلى القطاع الخاص في مصر قضية المساس بالعمالة الزائدة في شركات القطاع العام، فقد قام القطاع العام لتحقيق إلى جانب الأهداف الاقتصادية المعروفة من استغلال للموارد الطبيعية وتحقيق قيمة مضافة للاقتصاد القومي، إلى غير ذلك من الأهداف الاقتصادية، أهدافا اجتماعية أخرى يقع في مقدمتها تشغيل جانب من خريجي الجامعات والمدارس الفنية الذين تكفلت الدولة بتعيينهم وتشغيلهم كل عام، والحق أن وزارة القوى العاملة لم تكن تراعي الاحتياجات الفعلية عند توزيع الخريجين على المصالح الحكومية وهيئات وشركات القطاع العام فقد كان حرص الدولة منصبا على تعيين جميع الخريجين، وقد استمر ذلك لسنوات طويلة وهو الأمر الذي ترتب عليه وجود بطالة مقنعة أو عمالة زائدة في هيئات وشركات القطاع العام، إضافة إلى وجود خلل في التركيبة الوظيفية لبعض الشركات، بزيادة عمال وموظفي الإدارة عن العمالة الفنية المنتجة، فضلا عن وجود عمالة فنية في بعض الشركات غير مدربة أو غير مؤهلة للعمل الذي تم تسكينها عليه، إذ لم تكن القوى العاملة تراعي عند توزيع الخريجين احتياجات المصالح والهيئات من التخصصات الفنية.

ونظرا لأن الريح يصبح بعد عملية التحول، هدفا رئيسيا للمنظم والمشروع، بينما تتوارى أو تتراجع الأهداف الاجتماعية الأخرى، فإنه من

---

(١) د. عطية عبد الحليم صقر في بحث له بعنوان: تطور سوق المال في ظل التحديات

المعاصرة مقدم إلى المؤتمر الأول لكلية التجارة جامعة الأزهر فرع البنات ٢٨-٣٠

أبريل ١٩٩٧.

المرجح أن يتخلص القطاع الخاص من جزء من عمالة المشروعات المخصصة الزائدة، أو غير الفنية، أو غير المؤهلة أو التي يمكن إحلال الآلة محلها، وحتى على أحسن الفروض فإن المشروعات المخصصة إذا لم تتخلص من جزء من العمالة فيها، فأنها لن تستوعب عمالة جديدة لسنوات قد تطول وقد يؤدي ذلك إلى تفاقم مشكلة البطالة الحقيقية وتفاقم آثارها الاجتماعية.

وتلك عقبة يجب أن يضعها متخذوا القرار في اعتبارهم عند وضع برامج الخصخصة لكنها ليست مستعصية على الحل، إذ في الإمكان التخفيف من حدتها ومن آثارها بأساليب متعددة منها: تأجيل أو منع خصخصة المشروعات ذات العمالة الكثيفة، أو تملك المشروعات ذات العمالة الكثيفة للعاملين فيها مقابل مكافآت نهاية الخدمة أو لقاء المعاش المقرر لهم عند نهاية الخدمة، ويمكن للهيئة القومية للتأمين والمعاشات أن تمول شراء العاملين لهذه المشروعات من مستحقاتهم طرفها، كما يمكن للصندوق الاجتماعي للتنمية أن يحد من آثار البطالة الناشئة عن الخصخصة بما يمنحه من قروض للشباب غير الواجدين للعمل، كما يمكن تخصيص نسبة من حصيلة بيع كل مشروع لصالح من يقبل من العاملين فيه الإحالة المبكرة إلى المعاش، وعلى أية حال فإن الدولة لن تعدم إيجاد الحل المناسب لكل حالة على حدة، أو لجميع الحالات مجتمعة، ولسنا هنا بصدد البحث عن الحلول بقدر ما نحن بصدد إبراز المشكلة والتنبيه إليها.

٦- قضية دعم المستهلك باعتبارها ضرورة لتحقيق العدالة الاجتماعية: من الظواهر التي تستحق التنبيه عليها أن خصخصة المشروعات المنتجة لسلع وخدمات الفقراء وإدارتها بالأسلوب التجاري بغية تحقيق أقصى أرباح ممكنة، سوف ينتج عنها ارتفاع أسعار منتجاتها من السلع والخدمات، وفقدان الدولة لسيطرتها على الأسعار، وحتمًا فإن هذا الوضع الجديد سوف يضر بطبقة

الفقراء ومحدودي الدخل من مستهلكي هذه السلع والخدمات، ويصبح من الضروري دعمهم وحمايتهم لمواجهة أسعار السوق الجديدة، وإلا فأن دخلهم الحقيقي سوف ينخفض، وقد ينهار مستواهم الطبقي والاجتماعي، ومن ثم فإن قضية دعم المستهلك محدود الدخل تدعو إلى التفكير مليا عند اختيار المشروعات التي سيتم تحويلها.

٧- وبالإضافة إلى عقبات وإشكاليات التحول السابقة فإن هناك عددا آخر من العقبات نشير إليها فيما يلي:

أ- افتقار المشروعات العامة إلى ما يغري بالاستثمار فيها، أما لأن أصولها الرأسمالية قد استهلكت، وأما لأنها تستخدم فنا انتاجيا متخلفا، وأما لمشكلة كثافة العمالة فيها، وأما لأنها تنتج سلعا اجتماعية جامدة في مرونتها السعرية.

ب- نقص رؤوس الأموال المحلية اللازمة للاكتتاب في الأوراق المالية لجميع شركات القطاع العام.

ج- إعراض المستثمرين الأجانب عن الدخول على نطاق واسع وبالقدر الكافي لشراء ما يطرح من شركات، أما لتنافس الأسواق العاملة على جذب الاستثمارات الأجنبية، وأما لارتفاع عنصر المخاطرة من وجهة نظرهم في السوق المصرية، وإما لحدثة برنامج الخصخصة المصري وتريثهم للتأكد من نتائجه الإيجابية.

#### سابعاً: برامج وأدوات التحول:

يقصد ببرامج التحول: الإطار التشريعي الذي يحدد ملامح وأهداف كل مرحلة من مراحل التحول إلى القطاع الخاص، ويعالج مشكلات وآثار هذا التحول، بحيث ينطوي البرنامج على المحددات والمؤشرات الآتية: المبادئ التي تقوم عليها سياسة الخصخصة، وعدد الشركات التي تدخل في برنامج التحول

وحجم أصولها، وموعد البدء في تنفيذ البرنامج والانتهاء منه، وقواعد وإجراءات تقييم أصول المشروعات الداخلة في البرنامج، ومراحل وجهات التقييم، وكيفية التحديد النهائي للسعر العادل وبيان ما إذا كانت أسهم الشركات المخصصة سوف تباع في البورصة بطريق المزايدة أم بسعر موحد لأسهم كل شركة، كما ينطوي البرنامج على أسلوب أو أساليب بيع الشركات العامة، والنسب المسموح بها لاتحاد العاملين، وللمستثمرين الأجانب والوطنيين، ونسب البيع لصغار وكبار المستثمرين، وكيفية التخصيص في حالة زيادة طلبات الاكتتاب عن عروض البيع، وكيفية الوفاء بالثمن، وبيان ما إذا كان سيترتب على خصخصة شركة ما تغيير نظامها أو شكلها القانوني أم لا، ثم بيان الجهة التي ستتولى عملية البيع، ومآل حصيلة البيع، وأخيرا: تحديد الضوابط الكفيلة بمنع سيطرة الأجانب على الاقتصاد الوطني ومنع قيام الاحتكارات.

وبالتطبيق على برنامج الحكومة المصرية لتوسيع قاعدة ملكية القطاع الخاص، فإننا وحتى كتابة هذا البحث لم نطلع على قانون صادر عن السلطة التشريعية يحدد معالم هذا البرنامج، وقد كان من الضروري -على الأقل من الناحية الدستورية- إصدار مثل هذا القانون من حيث إن عمليات التأميم التي تكون على إثرها القطاع العام قد تمت بقانون، كما أن القطاع العام في أثناء حياته قد نظم بقانون، وقد تحول إلى قطاع الأعمال العام أيضا بقانون، فكان لزاما عند تحويله إلى القطاع الخاص أن يتم هذا التحويل بقانون، وإلا كان هناك قصور تشريعي في عملية التحول الماثلة.

ونحن نرى أن خطورة هذا القصور التشريعي تتجاوز الناحية الدستورية إلى خلق الاجتهادات الفردية في البرامج السنوية التي تضعها الحكومة المصرية لعمليات الخصخصة، حيث لا توجد قاعدة قانونية محددة وملزمة لضبط عمل لجنة الخصخصة وفي غياب القواعد المنضبطة فليس من المستبعد ولا من



المستغرب أن تكثر العشوائية والتجارب والأخطاء في القرارات المتعلقة بالخصخصة.

وكم كنا نورد أن يعني قرار السيد رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٨٧٩ لسنة ١٩٩٧<sup>(١)</sup> بتشكيل لجنة لبحث موضوعات الخصخصة برئاسة السيد/ وزير النقل والمواصلات وعضوية وزراء الكهرباء وقطاع الأعمال العام والاقتصاد والسياحة والإسكان والقوى العاملة والتجارة والمالية والتخطيط والصحة والسيد/ محافظ البنك المركزي، كم كنا نود أن يعني هذا القرار بتقنين عمل اللجنة الموقرة وتحديد اختصاصاتها ومسئولياتها وبرنامج عملها، إلا أن هذا القرار في مادته الثانية قد أطلق في كل ذلك، حيث اكتفت المادة المشار إليها بالنص على أن: "تختص اللجنة بدراسة كل ما يتعلق بموضوع الخصخصة في مختلف المجالات ولها على الأخص".

أ- تحديد المشروعات والشركات التي يمكن طرحها للخصخصة، وما يتعين أن يبقى منها تحت سيطرة الدولة.

ب- وضع خطة شاملة للخصخصة، مدعمة ببرنامج زمني في ضوء ما تقدمه الجهات المختصة من بيانات أو تقارير.

ت- اقتراح المعايير والضوابط التي تتم على أساسها الخصخصة.

ث- اقتراح أوجه صرف أو استثمار ناتج الخصخصة.

أدوات الخصخصة:

هناك مزيج عريض من الأدوات التي يمكن استخدامها في عملية

الخصخصة، ومن ذلك:

١- وضع برامج خاصة لخصخصة المشروعات الصغيرة.

---

(١) الوقائع المصرية - العدد ٢٣٤ في ١٦ أكتوبر ١٩٩٧.

٢- وضع خطط لتصفية المشروعات القابلة للخصخصة يمكن أن تتنوع إلى:

- أ- بيع الأصول تجاريا أو بالمزاد.
  - ب- تأجير الأصول لفترات طويلة قابلة للتجديد.
  - ت- الشراء الكامل أو الجزئي من جانب الإدارة/ العمال.
  - ث- عرض أسهم القطاع العام على المستثمرين الأجانب أو المحليين.
  - ج- رد الممتلكات إلى أصحابها الأصليين قبل التأميم.
- وينبغي على الدولة تفعيل هذه الأدوات لتناسب أهدافا معينة لكل مرحلة من مراحل الخصخصة، على سبيل المثال.
- فإن بيع الأصول بالمزاد واحدا بعد الآخر هو الأسلوب الأمثل متى انصرفت رغبة رسمي السياسة إلى الحصول على الحد الأقصى من حصيلة الخصخصة.

كما أن بيع مشروعات خاصة بالكامل أو تأجيرها للعاملين أو للإدارة إنما يستهدف فئات معينة من المشتريين المحتملين، أما الخصخصة الشاملة، والتي يراد منها توزيع حقوق الملكية في أكبر عدد من المشروعات على السكان، فواضح أن هدفها الرئيسي هو السرعة، ولما كانت الخصخصة الشاملة تنطوي في خاتمة المطاف على توزيع عدد كبير من حقوق الملكية على المواطنين، فالأرجح أن يتحقق لها النجاح في أفضل صورة في البلدان التي لديها أسواق مالية متطورة.

على أنه لا بد من توخي الحذر في تصميم أو اختيار أداة التحول، حتى لا ينتهي الأمر إلى تفصيل مشروعات/ برامج الخصخصة بحيث تناسب فئات معينة أو مشتريين محتملين دون غيرهم، وحتى لا ينتهي الأمر إلى ضعف أو فقدان تحكم الحكومة في أداة أو أدوات التحول، وهو الأمر الذي قد يسمح

لأبناء الشركات المطلعين على أسرارها وهم عادة مديروها، بأن يستغلوا عملية الخصخصة لنفعهم الشخصي<sup>(١)</sup>.

#### البرنامج المصري للتحويل:

يمكن الوقوف على عدد من المعالم الرئيسية التي تضمنها البرنامج المصري للتحويل إلى القطاع الخاص على النحو التالي:

١- وضع البرنامج حدا أدنى للشركات التي تطرح أصولها وأسهمها لعمليات البيع بحيث لا تقل عن ٢٥ شركة سنويا، ويتضمن برنامج الحكومة السنوي طرح الآتي:

أ- الأسهم التي تملكها الشركات القابضة في رموس أموال الشركات المشتركة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩، والشركات المساهمة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

ب- الأسهم التي تملكها الشركات القابضة في رموس أموال الشركات التابعة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ والتي تملكها الشركات القابضة بالكامل.

ج- الأسهم التي تملكها الشركات القابضة في رموس أموال الشركات التابعة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ والتي لا يزال القطاع الخاص يساهم فيها منذ إنشائها حتى الآن.

د- ما تحدده الشركات التابعة من أصول يمكن أن تطرح للبيع (محلات -فروع -أخرى).

---

(١) راجع: غير دشوارتز، باولو سيلفا لوبيز -الخصخصة: التوقعات والمفاضلات والنتائج

مجلة التمويل والتنمية - يونيه ١٩٩٣ ص ١٧.

ومن الأسهم التي تملكها وتمثل نصيبها في رءوس أموال الشركات المشتركة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩، وفي الحالة الأخيرة لا يترتب على بيع أسهم الشركات التابعة، تغيير النظام القانوني الذي تخضع له الشركة، إذ تظل خاضعة للقانون الذي تأسست وفقا لأحكامه، أما الحالات الثلاثة أ، ب، ج، فإن الشركة التابعة تخرج من نطاق تطبيق القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ إذا ترتب على بيع الأسهم انخفاض نسبة مساهمة الشركة القابضة عن ٥١% من رأس المال، ويتعين في هذه الحالة، اتخاذ إجراءات تأسيس الشركة، أما وفقا للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو وفقا لقانون الاستثمار<sup>(١)</sup>.

ومن الجدير بالذكر أن الشركات القابضة لا تدخل في نطاق التحول إلى القطاع الخاص حيث تظل جميع أسهمها مملوكة للدولة بموجب الحظر الذي فرضته المادة الثالثة من القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ والذي يمنع بيع أسهمها أو تداولها إلا فيما بين الأشخاص الاعتبارية العامة فقط.

٢- ومن المعالم التي يجدر الوقوف عندها في برنامج الخصخصة

المصري:

كيفية اختيار الشركات التي يمكن أن يضمها البرنامج السنوي للخصخصة، وفي ذلك: فأن الشركات القابضة تعد سنويا قائمة بالشركات المؤهلة للخصخصة، وأسباب ومبررات اختيارها، ثم يتولى المكتب الفني معاون لوزير قطاع الأعمال العام عرضها على سيادته قبل العرض على مجالس إدارة

---

(١) النشرة الاقتصادية للبنك الأهلي - العدد الأول - المجلد الخمسون ١٩٩٧، وراجع

كذلك: د/ حسام الدين عبد الغني الصغير - بيع أسهم شركات قطاع الأعمال العام

- دار النهضة العربية ١٩٩٤، ص ٦٨.

وجمعيات هذه الشركات العمومية بحيث تكون أولوية الاختيار للمشروعات الصغيرة والمتوسطة المربحة، أما المشروعات الاستراتيجية والحيوية، فأنها خارجة عن نطاق الاختيار على الأقل في الوقت الراهن.

٣- تقييم أصول وأسهم الشركات المطروحة للبيع بالسعر العادل:

هناك عدد من الطرق يتم من خلالها التقييم المشار إليه ومن أهمها:

أ- طريقة القيمة الدفترية: حيث يتم بموجبها قسمة إجمالي حقوق الملكية على أسهم رأس المال المدفوع.

ب- طريقة القيمة الدفترية المعدلة: ويتم بموجبها إعادة تقييم كافة بنود الأصول والخصوم وصولاً إلى قيمتها الحقيقية، وتعديلها بالزيادة أو بالنقص، وذكر مبررات هذا التعديل.

ج- طريقة التدفقات النقدية المخصومة: وهي أكثر طرق التقييم انتشاراً، ويتم على أساسها اعتماد التدفقات النقدية المتوقعة للمنشأة خلال ما تبقى من عمرها الافتراضي، مع احتساب معدل خصم مناسب وصولاً إلى صافي القيمة الحالية لهذه التدفقات، وتحديد الثمن العادل للسهم على أساس هذا الصافي.

د- القيمة الإحالية: حيث تحدد الأصول بموجبها على أساس القيمة الحالية التي يمكن شراء أصول مماثلة بها في مواصفاتها الفنية وطاقاتها الانتاجية، مع مراعاة كفاءة تشغيل الأصول المراد بيعها والتي يمكن تقديرها بواسطة الخبراء.

هـ- طريقة مضاعف سعر السهم: (القيمة السوقية للسهم في تاريخ معين مقسومة على ربحيته السنوية أي نصيبه من الأرباح السنوية المحققة) وذلك وصولاً إلى معرفة قيمته الحقيقية في التداول وإلى معرفة ما إذا كانت هناك

مغالاة في قيمته السوقية أو العكس، وبموجبه يتم الربط بين القيمة السوقية للسهم في تاريخ معين وربحيته السنوية.

و- القيمة السوقية: وهو السعر الذي يتلاقى عنده عرض الأسهم والطلب عليها، أي رغبة كل من البائع والمشتري في سوق الأوراق المالية<sup>(١)</sup>.

والسؤال الذي يطرح نفسه هو: بأي هذه الطرق الست المتقدمة يتم التقييم في برنامج الخصخصة المصري؟ وقد تكفل دليل الإجراءات والإرشادات العامة لبرنامج الحكومة الصادر من المكتب الفني لوزير قطاع الأعمال العام في ١٢ يناير ١٩٩٣ بالإجابة عليه، حيث أوضح أن التقييم يتم بمعرفة مكاتب وبيوت الخبرة المتخصصة الأجنبية بالاشتراك مع البنوك وبيوت الخبرة المصرية حيث يعد المكتب الذي يقع عليه الاختيار عن طريق مناقصة عامة تقييما شاملا للأوضاع المالية والفنية والتسويقية وحالة العمالة بالشركة المطلوب طرح أصولها أو أسهمها للبيع على أن يكون هذا التقييم قابلا لمراجعة الشركة أو أي طرف ثالث تختاره الشركة مع إمكانية تعديله، وعلى أن يتضمن التقييم برنامجا يحدد الوسائل المناسبة للبيع والجدول الزمني للملائم لطرح الأصول والأسهم في السوق.

#### ثامنا: أساليب وصور التحول:

يتخذ التحول إلى القطاع الخاص عددا من الأساليب أو الصور أو الأشكال، وأيتها تحقق التوازن بين مصلحة الدولة في الحصول على أعلى سعر ممكن، وبين عدم الإجحاف بالمشتريين (المستثمرين)، حتى لا يعرضوا عن الشراء، بما يؤدي إلى فشل الحكومة في برنامج التحول، تكون هي الصورة أو الشكل أو الأسلوب المناسب للتحول، وذلك بما من شأنه أن الحكومة ليست

---

(١) النشرة الاقتصادية للبنك الأهلي ص ٢٥ مرجع سابق.

مقيدة باتباع أسلوب معين للتحويل، بل هي مخيرة بين عدة أساليب، تبعا لظروف كل برنامج، بل وتبعا لظروف كل شركة على حدة، ويمكن تصور الأساليب الآتية لبرامج التحويل إلى القطاع الخاص.

١- أسلوب النمو الطبيعي للقطاع (النشاط) الخاص: وذلك عن طريق إزالة كافة المخاطر غير التجارية (التأمين - المصادرة - نزع الملكية - فرض الحراسة بغير طريق القضاء) من أمام النشاط الخاص، وتخفيض النشاط الخاص بعدد من الحوافز منها: تقديم الأرض له بالجمان - تسهيل إجراءات إقامة المشروع - إقامة بنية تحتية أساسية طيبة - تسهيل إقامة المستثمرين الأجانب وتملكهم للعقارات - تنشيط سوق الأوراق المالية - أحكام الرقابة على الجهاز المصرفي - وضع سقوف عليا للائتمان قصير الأجل - العمل على استقرار سعر صرف العملة الوطنية - إشعار المستثمرين بالأمن والأمان - خلق استقرار سياسي وأمني في البلاد، وبالجمله كل ما يدعو إلى التوسع في النشاط الخاص، وهنا ينمو القطاع الخاص نموا طبيعيا ويأخذ زمام القيادة للاقتصاد الوطني.

٢- خصخصة الإدارة: حيث تكتفي الدولة في هذا الأسلوب إما بنقل إدارة المشروعات والمنشآت العامة إلى القطاع الخاص، مع بقاء ملكية الدولة للمشروع أو المنشأة، وإما بإدارة المشروع أو المنشأة العامة بالأسلوب التجاري، وأما بالسماح للقطاع الخاص بإنشاء مشروعات المنافع العامة والبنية الأساسية، واستغلالها لفترة زمنية معينة تتول بعدها ملكية هذه المشروعات إلى الدولة، بالصيغة التي يتم الاتفاق عليها عند الترخيص بإقامة المشروع.

٣- تأجير المشروعات العامة: وهو أسلوب يمكن تصوره للتحويل إلى القطاع الخاص لكنه لا يقع على ملكية رقبة المشروع العام، وإنما يقع على حق الانتفاع به واستغلاله حيث يمكن للدولة بمقتضى هذا الأسلوب تأجير المشروع

أو المنشأة العامة لمستثمر رئيسي أو لعدد من المستثمرين، أو للعاملين فيها مقابل مبلغ دوري معين ووفقا لما يتفق عليه من شروط أخرى.

٤- البيع الجزئي أو الكلي للمشروع أو المنشأة العامة: حيث ينصب هذا الأسلوب على التصرف في عين أو رقة المشروع (سواء في صورة أصول رأسمالية أو في صورة أسهم).

وتتنوع طرق وأساليب البيع على النحو التالي<sup>(١)</sup>:

أ- طرح الأسهم المملوكة للحكومة في المشروع للاكتتاب العام وهو أسلوب يحتاج إلى توافر شرطين هما: وجود سوق أوراق مالية منتعشة، وأن تكون أسهم المشروع المملوكة للحكومة متداولة بالفعل في البورصة، وإلا فإن الأمر يحتاج إلى إعادة تقييمها قبل طرحها للبيع. وعن طريق هذا الأسلوب يمكن تخصيص الأسهم وفقا لما يراه متخذ القرار في الدولة، حيث يمكن تخصيص نسبة من الأسهم لصغار المستثمرين أو للعاملين في الشركة، كما يمكن وضع حد أقصى لعدد الأسهم المسموح بالاكتتاب فيها لكل مكتب، أو للمكتتبين الأجانب.

ب- طرح المشروع كله أو بعضه (بعض فروعه مثلا) للبيع في مزاد علني أو في ممارسة: وهو أسلوب للبيع يناسب المشروعات الصغيرة وخصوصا مشروعات المحليات، بيد أنه يتطلب إعادة تقييم المشروع، ثم إدارة المزاد أو تلقي العطاءات أو الممارسة بما يضمن العلانية ويحقق مبدأ التكافؤ بين المتقدمين للشراء، وإن كان هذا الأسلوب يعيبه أنه لا يناسب صغار

---

(١) راجع في معنى ذلك: د/ صديق عفيفي - التخصيصية لماذا وكيف؟ - كتاب الأهرام

الاقتصادي - العدد ٦٠ أول فبراير ١٩٩٣.



المستثمرين، لكن هذا العيب قد يزول إذا صاحب البيع تقديم تسهيلات في السداد.

ج- الأسلوب المختلط: الذي يتم فيه المزج بين بيع دفعة أو دفعات صغيرة من أسهم الشركة أو المشروع لصغار المستثمرين، ثم بيع باقي المشروع بالمزاد لمستثمر رئيسي كبير أو لمؤسسات مالية، لتحقيق أعلى سعر، كما يمكن أن يأخذ هذا الأسلوب شكلا آخر يتم فيه بيع جزء من المشروع في مزاد علني لكبار المستثمرين ثم طرح باقي الأسهم للاكتتاب العام لصغار المستثمرين.

٥- ومن أساليب التحول كذلك: توريق ديون الشركات والمشروعات العامة:

وفي هذا الأسلوب يتم استبدال ديون الشركة بعدد من أسهمها، ودخول الدائن كشريك فيها، أو بيع الدين، أو حصة الأسهم المقابلة له إلى طرف ثالث مع تقديم بعض التنازلات أو الحوافز.

٦- ومن هذه الأساليب: الشريك بالإدارة: ويمكن أن يتحقق هذا الأسلوب ببيع حصة من أسهم شركة متعثرة لشريك خاص، لا في مقابل مادي، وإنما في مقابل خبرة فنية أو إدارية تكون لديه، يستطيع من خلالها النهوض بالشركة من عثرتها وتدعم الاقتصاد القومي بدلا من دعمه لها.

٧- رد الأصول المؤمنة إلى أصحابها - ولو في صورة أسهم - في مقابل ما دفع لهم من تعويض عن التأمين: وهو أمر تقتضيه العدالة الاجتماعية، فلقد قيل كمبرر للتأمين بأنه وسيلة للقضاء على الإقطاع والرأسمالية .. إلخ ما قيل وها هي الرأسمالية قد فتحت لها الأبواب والملكية الخاصة قد احترمت، فلا داعي لظلم هؤلاء الناس مرتين، مرة بتأمين ملكيتهم وأخرى ببيعها لملاك آخرين.

٨- تصفية وبيع الأصول: وهو أسلوب يمكن اتخاذه بالنسبة للمشروعات شديدة التعثر والميئوس من إصلاح هياكلها، والتي لا تجد الدولة لها مستثمرين، فإنه يمكن تصفيتها وبيع أصولها بالميزاد وفقاً لقوانين الدولة ولوائحها السارية.

#### تاسعاً: عوامل وشروط نجاح سياسة التحول إلى القطاع الخاص:

هناك مجموعة من العوامل والشروط الضرورية لإنجاح عملية التحول

نوجزها في:

١- تفعيل قوى السوق التنافسية على أساس مبدأ تكافؤ الفرص بين

جميع شركات ومنشآت المجال الواحد:

فلقد تم التحول في بداية الستينات إلى الاقتصاد المخطط أو الموجه، وعلى مدى ثلاثين عاماً تم تهيئة جميع القوانين والتشريعات وأدوات التدخل الحكومي من جمارك وضرائب ودعم وسياسات التوظيف وتحديد ورقابة الأسعار لصالح احتكار الدولة وسيطرتها على الموارد والانتاج.

فإذا أردنا الآن التحول ثانية إلى القطاع الخاص فإن نقل ملكية أو إدارة القطاع العام لا يكفي لإحداث هذا التحول، بل ربما يؤدي إلى نتائج عكسية، إذا لم تهيأ السوق ويتحرر الاقتصاد وتزال جميع المخاطر غير التجارية من أمام الاستثمار وهو الأمر الذي يتطلب إعادة النظر في جميع القوانين المنظمة للشركات وسوق المال والمصارف والتأمين والنقد والجمارك والضرائب والتقاضى والإقامة وتملك الأجانب للعقارات وسياسات الدعم والتوظيف في القطاع الخاص والرقابة على الأسعار وغيرها من القوانين، بما يحفز النشاط الخاص على الاستجابة لبرامج الخصخصة، فإن التحول المائل لا ينبغي أن يكون قاصراً على مجرد ملكية أو إدارة القطاع العام إلى الخاص، بل يجب أن يصاحب ذلك تحول في العادات والقواعد الأساسية للنظام الاقتصادي ذاته، ومن ذلك أن

مؤسسات التعليم وتنظيمات الشباب والعمل والإشراف على العمل وتنظيمه في الشركات وفي المزارع ومؤسسات توفير المعلومات للجمهور أعدت كلها بعناية لخدمة أغراض التخطيط المركزي، وقد ظلت هذه المؤسسات ردحا طويلا من الزمن ذات طابع تقييدي على الاختيار الفردي، تثبت لدى المواطنين دعاية معادية لنظام السوق، وعلى ذلك:

فإن نجاح الانتقال المشار إليه يجب أن يتجاوز الهندسة الاقتصادية إلى هيكله القاعدة المؤسسية للنظامين الاجتماعي والاقتصادي، وهو ما يفرض على الحكومة ما يلي:

أ- الالتزام بأهداف واقعية فيما تريد إنجازه، وبالطريقة الملائمة لقدراتها المؤسسية.

ب- إرساء قاعدة أساسية للقانون وحقوق الملكية.

ت- خلق بيئة حميدة للسياسة العامة، بما في ذلك استقرار الاقتصاد الكلي.

ث- الاستثمار في البشر وفي البنية الأساسية.

ج- حماية المستضعفين من آثار التحول، والبيئة الطبيعية<sup>(١)</sup>.

٢- تكامل السياسات التخصيصية مع سياسات الإصلاح الاقتصادي

الأخرى:

أنه إذا كانت عمليات الخصخصة تمثل أحد الوسائل لضغط حجم قطاع الدولة، حتى تتفرغ لأداء وظائفها الأساسية وإدارة السياسات الاقتصادية الكلية، ومرافق البنية الأساسية وأنه إذا كانت الخصخصة وسيلة لزيادة كفاءة تخصيص واستخدام الموارد، فإن ثمة مناخا اقتصاديا وآليات اقتصادية مساندة،

---

(١) د/ عطية عبد الحليم صقر -دراسات في علم الاقتصاد- ط ٢ - ١٩٩٧ ص ٨١.

ينبغي توافرها لتحقيق أهداف الخصخصة منها: تحقيق الانضباط النقدي والمالي، وتحرير التجارة والأسواق وزيادة كفاءة تخصيص الموارد من خلال بعث آليات السوق والمنافسة، وتشجيع الاستثمار والنشاط الخاص، فالتخصيص الكفء للموارد لا يتحقق إلا في ظل آليات سوق تم تحريرها بحيث يقوم جهاز الثمن وقوى الطلب بتوجيه قرارات المشروعات في الاستثمار والتوظيف والانتاج، لذلك فإن تصحيح هياكل الأسعار، وتحرير وتنشيط آليات السوق والمنافسة، تعتبر متطلبات أساسية لنجاح السياسات التخصيصية<sup>(١)</sup>.

٣- ومن أهم ما يجب أن يشار إليه من عوامل وشروط نجاح عملية الخصخصة ما يلي:

- أ- تصحيح أوضاع وهياكل المشروعات العامة وتحسين مستوى ربحيتها كخطوة لازمة لخصخصتها.
- ب- الانتهاء من إعادة تقييم أصول وأسهم المشروعات المزمع خصخصتها في الوقت المناسب لعملية التحول.
- ت- سلامة المعايير التي يتم على أساسها اختيار المشروعات التي سيتم خصخصتها.
- ث- تطوير وضبط سوق النقد، وسوق الأوراق المالية.
- ج- تحديد الجهة الإدارية المشرفة على وضع وتنفيذ برامج الخصخصة ومنع أي تعارض في الاختصاص بينها وبين أجهزة الدولة وقطاع الأعمال العام الأخرى، مع منحها صلاحيات اتخاذ القرار.

---

(١) د/ أحد صقر عاشور - إدارة السياسات التخصيصية، ص ٨١ مرجع سابق.

ح- الإعلان عن البرامج السنوية لعمليات التحول، مع الاهتمام بالترويج والتسويق لكل مشروع على حدة.

٤- تطوير السياستين المالية والنقدية لخلق البيئة الاقتصادية الحميدة أمام النشاط الخاص وفي هذا المجال يمكن العمل على:

أ- اعتدال أسعار الضرائب والرسوم والعمل على توحيد المعاملة الضريبية على كافة المنشآت.

ب- ضبط سياسة العجز في الموازنة العامة للدولة بالحد من إصدارات أذون الخزنة حتى لا تزامم أذون الخزنة عمليات الخصخصة في جذب المدخرات ورعوس الأموال، وحتى لا يؤدي عجز الموازنة إلى ضغوط تضخمية قد تضر بعمليات الإصلاح الاقتصادي الأخرى.

ج- ضبط إيقاع سعر الفائدة والربط بينه وبين سعر الصرف، حتى لا يؤدي الخلل بينهما إلى ارتباك سوق الأوراق المالية على غرار ما حدث مؤخراً في بورصات دول جنوب شرق آسيا.

د- إصلاح الخلل في الميزان التجاري وميزان المدفوعات، ومتابعة مستوى الطلب المحلي للتغلب أولاً بأول على الاتجاهات الانكماشية التي قد تعتري الاقتصاد الوطني، فمن غير المتصور أن يقدم المستثمر على شراء أصول المشروعات العامة في مناخ اقتصادي يسوده التضخم أو الكساد، أو في ظل مؤشرات اقتصادية سلبية، كعجز مزمع في الميزانية أو في الميزان التجاري أو في ميزان المدفوعات، أو في ظل التدهور المستمر في أسعار صرف العملة الوطنية<sup>(١)</sup>.

---

(١) د. أحمد جمال الدين موسى - فنون تطبيق الخصخصة - مجلة البحوث القانونية والاقتصادية - حقوق المنصورة - العدد ١٢ أكتوبر ١٩٩٢ ص ٥٠٢.

#### عاشرا: آثار الخصخصة:

ما من ظاهرة اقتصادية إلا ويكون لها نوعان من الآثار: إيجابية وسلبية. أما الآثار الإيجابية: فقد سبق وأن بحثناها تحت بند دوافع وأهداف التحول، والذي نود أن نشير إليه ثانية منها هو: أن الخصخصة تعد أحد الوسائل لضغط حجم النشاط الاقتصادي للدولة وحجم إنفاقها العام، وذلك بما من شأنه: تفرغ الدولة لأداء وظائفها الأساسية وترشيد تحصيل واستخدام الضريبة، في نفس الوقت الذي تعد فيه الخصخصة وسيلة لزيادة كفاءة واستخدام الموارد.

وأما الآثار السلبية: فقد سبق أيضا أن تناولنا جوانبها تحت بند عقبات وإشكاليات التحول، والذي نود أن نشير إليه ثانية من هذه الآثار ما يلي:  
أ- الآثار الاجتماعية: حيث يتوقع أن يؤدي التحول إلى القطاع الخاص في طائفة الآثار الاجتماعية إلى ما يأتي:

- ١- تفاهم مشكلة البطالة الحقيقية، وبصفة خاصة في جانب العنصر النسائي.
- ٢- ارتفاع فاتورة السلع الاجتماعية والعامة (الغذاء - الدواء - الكساء - الإسكان) مما قد يضر بالطبقات الفقيرة ومحدودة الدخل في المجتمع.

ب- الآثار الاقتصادية: حيث يتوقع أن تؤدي الخصخصة إلى:

- ١- ضعف سيطرة الدولة على تخصيص وتوجيه الموارد لمواجهة الأزمات الاقتصادية.

- ٢- قد يؤدي التحول إلى قيام احتكارات رأسمالية وطنية أو أجنبية.
- ٣- كما قد يؤدي إلى سيطرة رأس المال الأجنبي على الاقتصاد الوطني.
- ٤- وقد يؤدي الأثران الأخيران إلى تكوين جماعات مصالح أو جماعات ضغط لها قوة التوجيه أو التأثير على السياسات العامة للدولة.

٥- ومن المتوقع أن يؤدي التحول إلى القطاع الخاص إلى اتساع الفجوة بين الأغنياء والفقراء، وتهميش دور وحياة الطبقات الفقيرة.

### المبحث الثالث

#### عضوية منظمة التجارة العالمية

لقد خطط للاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة المعروفة باسم الجات، سواء في طورها الأول منذ أن تم التوقيع عليها في جنيف في ٣٠ أكتوبر سنة ١٩٤٧، أو في شكلها الأخير الذي تم التوقيع عليه في مراكش (المغرب) في ١٥ أبريل ١٩٩٤، أن تكون الضلع الثالث من مثلث الاقتصاد العالمي الجديد.

#### مثلث الاقتصاد العالمي الجديد:

ما إن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها، حتى سارعت الولايات المتحدة الأمريكية ومعها اثنتان وعشرون دولة من الدول الصناعية المتقدمة إلى الدخول في جولات من المفاوضات بهدف تحديد وتشكيل معالم اقتصاد عالمي جديد.

وقد أسفرت هذه المفاوضات عن التوقيع في نهاية عام ١٩٤٤ على اتفاقية بريتون وودز التي أنشئ بموجبها ضلعي مثلث الاقتصاد العالمي الجديد، صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير اللذين بدأ نشاطهما الفعلي عام ١٩٤٧.

ثم إنه وبعد قيام منظمة الأمم المتحدة في عام ١٩٤٥، بدأت مفاوضات تجارية بين خمس وخمسين دولة أعضاء في المنظمة في مؤتمر عقد بهافانا في الفترة ما بين ٢١ نوفمبر ١٩٤٧ وحتى ٢٤ مارس ١٩٤٨ بهدف إقرار نظام جديد للتجارة العالمية يراعي مصالح جميع الدول المتقدمة والنامية على حد سواء.

إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية وأثناء عقد مؤتمر هافانا أسرعت ومعها اثنين وعشرين دولة من الدول الغنية إلى عقد مفاوضات تجارية في جنيف انتهت إلى التوقيع في ٣٠ أكتوبر ١٩٤٧ على الاتفاقية العامة



للتعريفات والتجارة التي عرفت باسم جات ١٩٤٧ والتي دخلت حيز التنفيذ في أول يناير ١٩٤٨ قبل أن ينفذ سامر مؤتمر هافانا في ٢٤ مارس ١٩٤٨ وبعيدا عن باقي الدول المشاركة فيه، وقد كان من الواضح أن اتفاقية جات ١٩٤٧، كانت تهدف إلى تعظيم استفادة الدول المتقدمة من عمليات التبادل التجاري الدولي، بصرف النظر عن مصالح الدول النامية.

وبالتوقيع على اتفاقية جات ١٩٤٧ ودخولها حيز التنفيذ اعتبارا من يناير ١٩٤٨ ظهر الضلع الثالث لمثلث إدارة وتوجيه الاقتصاد العالمي الجديد. بين جات ١٩٤٧ وجات ١٩٩٤: في ظل ما استهدفته الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (جات ١٩٤٧) من تحقيق ما يلي:

١- تعظيم استفادة الدول المتقدمة من عمليات التبادل التجاري الدولي.

٢- عدم التمييز في المعاملة سواء بين المنتجين المحليين والأجانب، أو بين المنتجات المحلية والواردات الأجنبية، أو بين صادرات دول الاتفاقية.

٣- اعتبار الأطراف المنظمة لاتفاقية الجات أولى بالرعاية من الأطراف غير المنظمة. وفي ظل قرار الجمعية العامة للأمم المتحدة باعتبار عقد الستينات عقدا للتنمية في العالم فإن الدول النامية وهي تتطلع إلى تحقيق قدر من التوازن في علاقاتها التجارية والاقتصادية مع دول العالم المتقدمة لجأت إلى إنشاء منظمة تجارية جديدة هي:

منظمة الأونكتاد ١٩٦٤: ونستطيع في إيجاز أن نقف على أهم معالم إنشاء هذه المنظمة في:

أ- بدأ التحضير لإنشاء هذه المنظمة بعقد مؤتمر القاهرة للبلدان النامية في يوليو سنة ١٩٦٢ الذي أوصى بعقد مؤتمر عالمي للتجارة والتنمية.

ب- تم بالفعل عقد المؤتمر العالمي للتجارة والتنمية في جنيف عام ١٩٦٤ تحت اسم مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، الذي أطلق عليه اختصاراً اسم الأونكتاد.

ج- تمخض هذا المؤتمر عن إنشاء منظمة الأونكتاد لتحقيق عدد من الأهداف منها:

١- تنظيم التجارة الدولية على أسس تختلف عن الأسس التي تقوم عليها اتفاقية الجات، بحيث يتم بموجبها منح الدول النامية مزايا تجارية خاصة بما يتلاءم مع طبيعة اقتصادها وجهازها الانتاجي، وذلك بما يعني أن منظمة الأونكتاد قد اختارت موقف المواجهة مع اتفاقية الجات وهو الموقف الذي لم تكن مؤهلة له بعد.

٢- العمل على تحقيق مطالب ومصالح الدول النامية في مجالات التعاون الاقتصادي الدولي.

٣- الإعداد لعقد مؤتمرات دورية كل أربع سنوات بين دول المنظمة لمناقشة قضايا التجارة الخارجية للدول الأعضاء، وبحيث تعتبر هذه المؤتمرات امتداداً لمؤتمر جنيف الأول، وقد تم بالفعل في أوائل شهر مايو عام ١٩٩٦ عقد الدورة التاسعة للأونكتاد في جنوب أفريقيا.

وبصرف النظر عن عدالة أو منطقية مطالب منظمة الأونكتاد كممثل لمجموعة الدول النامية، فإن الغلبة دائماً في السياسات الدولية للأقوياء، ويجب أن ندرك جيداً أن الدول المتقدمة، لن تقدم بحال مصالح الدول النامية عن مصالحها الذاتية حتى مع وجود أكبر قدر من حسن النية والتعاطف الذي يظهر بين الحين والآخر في تصريحات بعض المسؤولين في الدول المتقدمة.

وانطلاقاً من هذا الواقع، فإن الدول المتقدمة قد واصلت ضغوطها على الدول النامية لإضعاف تكتلها، وليس أدل على ذلك من أن معظم إن لم يكن

كل دول منظمة الأونكتاد قد انضمت إلى منظمة التجارة العالمية جات ١٩٤٧ وجات ١٩٩٤ وهذا دليل إما على تخوفها من رد فعل الدول المتقدمة، وإما على شعورها بانعدام أو ضعف تأثير ما تنشئه من تكتلات اقتصادية.

وفي تغيب شبه تام للدول النامية، وفي غمرة صراع الدول المتقدمة على تحقيق مصالحها، فقد عقدت خلال الفترة ما بين التوقيع على جات ١٩٤٧ والتوقيع على جات ١٩٩٤ عدة جولات من المفاوضات في آنسي بفرنسا عام ١٩٤٩ وفي توركاى في إنجلترا عام ١٩٥١-٥٠، وفي جنيف ما بين عامي ١٩٥٦-٥٢ وفي دبلون جنيف أيضا ما بين عام ١٩٦٢-٥٩، ثم جولة كيب كنيدى ما بين عام ٦٣-٦٧ وجولة طوكيو ما بين عامي ٧٣-١٩٧٤ ثم جولة أورجواي التي استغرقت وحدها سبع سنوات بسبب الصراع بين الولايات المتحدة ودول المجموعة الاقتصادية الأوروبية حول صادرات السلع الزراعية وحقوق الملكية الفكرية وعلى الأخص التجارة في السمعيات والبصريات، حيث كانت الدول الأوروبية التي تدعم المزارعين لديها بأكثر من عشرين مليار دولار سنويا، تتبنى سياسة دعم المزارعين والمصدرين للسلع الزراعية لدعم منافسة الصادرات الزراعية الأوروبية لمثيلاتها الأمريكية في الأسواق العالمية، وحيث كانت الولايات المتحدة التي لا تقدم مثل هذا الدعم لمزارعيها أو مصدري السلع الزراعية لديها، ويضعف من منافستهم لنظرائهم الأوروبيين في الأسواق العالمية، وقد انتهى هذا الصراع بالاتفاق بين الطرفين المشار إليهما على تخفيض الدعم المباشر للصادرات الزراعية بنسبة ٣٦% مع خفض الصادرات الزراعية المدعمة بنسبة ٢١% وفازت أمريكا بنصيب الأسد فيما يتعلق بحقوق الملكية الفكرية.

وإذا كانت جولة أوروغواي قد بدأت في سبتمبر ١٩٨٦ بإعلان بونتاديل إيستي الوزاري، فأنها لم تسفر عن اتفاقيات محددة إلا في نهاية عام ١٩٩٣ وهي التي تم التوقيع عليها في مراكش (المغرب) في عام ١٩٩٤.

ونستطيع أن نقول: بأن إعلان بونتاديل إيستي الوزاري وقد نص على إشراف الجات على السياسات التجارية للدول الأعضاء، بما يساهم في وضع سياسات الاقتصاد العالمي في إطار النظام التجاري المتعدد الأطراف، وتقوية علاقة الدول الأعضاء بالمؤسسات النقدية والمالية الدولية.

وأن الوثيقة الختامية المتضمنة نتائج جولة أوروغواي للمفاوضات التجارية متعددة الأطراف الموقعة في مراكش في ١٥ أبريل ١٩٩٤، وقد تضمنت اتفاقية مراكش لإنشاء منظمة التجارة العالمية كآلية أو إطار مؤسسي مشترك لسير العلاقات التجارية فيما بين أعضائها.

وأن اتفاقية إنشاء هذه المنظمة عندما حددت في مادتيها الثانية والثالثة نطاق عمل ومهام ومسؤوليات المنظمة، وأسندت إليها أعمال (تنفيذ) الاتفاقات التجارية متعددة الأطراف، وإدارة آلية مراجعة السياسة التجارية الواردة في الملحق رقم ٣ من الاتفاقية، والتعاون على النحو المناسب مع صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير في وضع السياسة الاقتصادية العالمية.

فإن منظمة التجارة العالمية ومن حيث كونها الآلية أو الأداة التنفيذية للاتفاقات التي تضمنتها الوثيقة الختامية المتضمنة نتائج جولة أوروغواي للمفاوضات التجارية متعددة الأطراف، تكون وبشكل واضح الضلع الثالث لمثلث إدارة وتوجيه الاقتصاد العالمي الجديد، بحيث أصبح هذا المثلث يتشكل ويعمل على النحو التالي:

١ - صندوق النقد الدولي: وهو من خلال القروض التي يقدمها للدول الأعضاء يستطيع أن يشرف على مالية الدولة المقترضة بما يحدده لها من سياسات مالية، تتعلق ببرامج انفاقها العام ومصادر وحجم إيراداتها العامة، كما يشرف كذلك على السياسة الاقتصادية للدولة المقترضة من حيث تحديد سعر الفائدة الأمثل لها، وسعر صرف عملتها الوطنية، كما يستطيع عن طريق ما يعقده مع الدول النامية من اتفاقيات بشأن مساعدتها على تثبيت وإعادة هيكلة اقتصادها، وما يقدمه لها من برامج للإصلاح الاقتصادي أن يتدخل في وجوه متعددة من سياساتها النقدية والاقتصادية، وفي مقدمة ذلك تحويلها من اقتصاد التخطيط المركزي إلى اقتصاد السوق.

وقد تعاضم شأن صندوق النقد الدولي في الآونة الأخيرة عن طريق ما تم من التنسيق بينه وبين البنك الدولي للإنشاء والتعمير، الذي يشترط على أي دولة تريد الاقتراض منه أن تكون أولاً عضواً في صندوق النقد الدولي وأن تقدم له ثانياً شهادة من صندوق النقد الدولي بصلاحيته اقتصادها للحصول على القرض، ولا نبالغ إذا قلنا بأن هذه الشهادة تشبه ما كان يعرف في الماضي بصك الغفران، ويا ويل الدولة التي يقرر صندوق النقد الدولي عدم صلاحية اقتصادها للاقتراض من الخارج، إن ذلك يعنى بالنسبة لها، مشاكل لا حصر ولا حدود لها، وليس ببعيد عنا ما تعانيه ليبيريا والسودان من مشاكل جمّة بسبب شهادة عدم الصلاحية التي أقرها لهما صندوق النقد الدولي.

ويا ويل الدولة التي لا تلتزم بالسياسة التي يقرها لها صندوق النقد الدولي، إنها على الأقل لا تستطيع أن تلجأ إلى نادي باريس للدول الدائنة لجدولة أو إسقاط شرائح من ديونها الخارجية، وتظل ترزخ تحت وطأة خدمة ديونها الخارجية حتى يرضى عنها الصندوق وتمثل لما يفرضه عليها من سياسات، ثم بعدها تستطيع اللجوء إلى نادي باريس.

٢- البنك الدولي للإنشاء والتعمير: وهو الضلع الثاني من أضلاع مثلث إدارة وتوجيه الاقتصاد العالمي الجديد، وهو من خلال هيمنته على النظام المالي العالمي الجديد، يقدم القروض والتسهيلات للدول التي تعاني من عجز ميزان مدفوعاتها، وهو لا يكتفي بمجرد تقديم القروض والتسهيلات الائتمانية، وإنما يقوم من منظوره وبما يفرضه من سياسات، بإصلاح المسار الاقتصادي للدولة المقترضة، بل وله الحق في إعادة هيكلة اقتصاد الدولة المتعثرة، بما يعقده معها بالاشتراك مع صندوق النقد الدولي من اتفاقات للإصلاح الاقتصادي وإعادة الهيكلة، وله مع صندوق النقد حق متابعة تنفيذ الدول المدينة لما يقدمانه لها من سياسات، وتقويم مراحل هذا التنفيذ وتحديد خطوات الإصلاح المستقبلية.

٣- منظمة التجارة العالمية: وهي الضلع الثالث لمثلث إدارة وتوجيه الاقتصاد العالمي الجديد، فقد وضعت اتفاقيات جات ١٩٤٧ وجات ١٩٩٤ قواعد ملزمة للتجارة الخارجية، واشترطت جات ١٩٩٤ لاكتساب عضويتها أن تتم موافقة الدولة العضو على الاتفاقيات التجارية المتعددة الأطراف برمتها باعتبارها كل لا يتجزأ، وقد أعطت اتفاقية مراكش لإنشاء منظمة التجارة العالمية سلطات واسعة في رسم السياسات التجارية العالمية ومتابعة تنفيذ مختلف الدول لها، وذلك بما يجعل من المنظمة أداة تنفيذية لاتفاقيات جات ١٩٩٤ ورقباً على تحرير عمليات التجارة الدولية من كافة القيود الجمركية والتجارية والإدارية، وذلك بما يكفل عدم التمييز في المعاملة في مجال التجارة، وخفض إجراءات الحماية التي تتخذها الدول ضد وارداتها وخفض أو إلغاء التعريفات الجمركية وإلغاء القيود الكمية، وبالجملية تحقيق الحرية الكاملة لانتقال السلع والخدمات عبر الحدود القومية لجميع دول العالم.

أضلاع المثلث إذن قد اكتملت، وأخذت تمارس دورها في تحديد مصالح أي دولة عضو تخرج من وجهة نظر الدول المتقدمة عن المسار الذي يحدده لها مثلث إدارة النظام الاقتصادي العالمي الجديد، ولا نبالغ إذا قلنا بأن الرؤى والسياسات التي يقررها مثلث الإدارة المشار إليه، قد حلت بالفعل محل النظريات الاقتصادية التي نادى بها علماء الاقتصاد السياسي لعلاج المشكلات الاقتصادية من أمثال آدم سميث وريكاردو وستيوارت ميل وكينز وماركس وغيرهم، كما أن النظام الاقتصادي العالمي الجديد قد حل محل النظم الاقتصادية التقليدية (الرأسمالية والاشتراكية).

الفرق بين جات ١٩٤٧ وجات ١٩٩٤: إذا جاز لنا أن نتساءل عن الفرق بين الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة المعروفة باسم جات ١٩٤٧ وبين منظمة التجارة العالمية والاتفاقات التي تضمنتها الوثيقة الختامية المتضمنة نتائج جولة أوروغواي للمفاوضات التجارية متعددة الأطراف في مجالي تجارة السلع والخدمات والموقعة في مراكش المغرب في ١٥/٤/١٩٩٤ والمعروفة باسم جات ١٩٩٤، فأنا سوف نجد في الإجابة عن هذا السؤال عددا ضخما من الإجابات، بحسب المعيار الذي ينظر من خلاله للفرقة بينهما ونحن من جانبنا سوف نتخير ثلاثة معايير فقط لتوضيح الفرق بين الاتفاقيتين المشار إليهما، وهي:

- ١- معيار التكوين الهيكلي لكل منهما.
- ٢- معيار القوة الملزمة وآليات التنفيذ.
- ٣- معيار المصالح المعتبرة في نصوص كل منهما.

أولا: معيار التكوين الهيكلي للاتفاقيتين الماثلتين:

إنه إذا كانت الفقرة الرابعة من المادة الثانية من اتفاقية مراكش لإنشاء منظمة التجارة العالمية تنص على أنه: "تختلف الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة ١٩٩٤، كما جاء في الملحق ١- ألف (المشار إليه فيما بعد باسم اتفاقية جات ١٩٩٤) من الناحية القانونية عن الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة المؤرخة في ٣٠ أكتوبر ١٩٤٧ ... إلخ" إلا أن المادة الأولى بفقرتيها (أ، ب) من الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة ١٩٩٤ الواردة بالملحق رقم ١- ألف المشار إليه تنص على أن: "تتكون الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (جات ١٩٩٤) من:

أ- الأحكام الواردة في الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة المؤرخة في ٣٠ أكتوبر ١٩٤٧ والملحقة بالوثيقة الختامية المعتمدة في اختتام الدورة الثانية للجنة التحضيرية لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والعمالة (مع استبعاد بروتوكول التطبيق المؤقت) بصورته المصوبة أو المنقحة أو المعدلة (بأحكام) الأدوات القانونية التي دخلت حيز النفاذ قبل تاريخ دخول اتفاقية المنظمة (جات ١٩٩٤) حيز النفاذ.

ب- أحكام الأدوات القانونية الواردة أدناه والتي دخلت حيز النفاذ بموجب اتفاقية جات ١٩٤٧ قبل تاريخ نفاذ اتفاق المنظمة (جات ١٩٩٤)، وقد أوردت هذه الفقرة أربعة أدوات قانونية على سبيل الحصر هي:

١- البروتوكولات والشهادات المتعلقة بالتنازلات التعريفية (التخفيضات الجمركية).

٢- بروتوكولات الانضمام.

٣- القرارات بشأن الإعفاءات الممنوحة بموجب المادة ٢٥ من اتفاقية المنظمة (جات ١٩٩٤).



٤- القرارات الأخرى التي اتخذتها الأطراف المتعاقدة في اتفاقية جات ١٩٤٧.

ومفاد ما تقدم:

أن معظم نصوص مواد اتفاقية جات ١٩٤٧ قد تم الإبقاء عليها ونقلها كما هي لتشكّل جزءاً رئيسياً من اتفاقيات جات ١٩٩٤، ولكن ليس معنى ذلك هو التطابق التام بين المكونات المادية لكلتا الاتفاقيتين فإن جات ١٩٩٤ تحتوي على عدد من المكونات الإضافية هي:

١- ست وثائق تفاهم بين دول مفاوضات جولة أوروغواي حول تفسير بعض فقرات بعض مواد اتفاقية جات ١٩٤٧ المحال عليها والتي اعتبرتها اتفاقية جات ١٩٩٤ جزءاً منها.

٢- بروتوكول مراكش الملحق باتفاقية جات ١٩٩٤ وهو يحتوي على تعهدات وتنازلات كل عضو في الاتفاقية سواء المتعلقة بالتخفيضات الجمركية أو بإزالة القيود التجارية غير الجمركية (القيود الكمية والحصص).

٣- وأخيراً تحتوي اتفاقية جات ١٩٩٤ بالإضافة إلى اتفاقية إنشاء منظمة التجارة العالمية، تحتوي على أربعة ملاحق رئيسية، أوردتها الاتفاقية على النحو التالي:

الملحق رقم (١) ألف: الاتفاقات متعددة الأطراف بشأن التجارة في السلع وقد احتوى هذا الملحق على اثني عشر اتفاقاً في شئون: الزراعة -تطبيق إجراءات (تدابير) الصحة والصحة النباتية -المنسوجات والملابس -القيود الفنية أمام التجارة - إجراءات الاستثمار المتصلة بالتجارة -تطبيق المادتين السادسة والسابعة من الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة ١٩٩٤ -الفحص قبل الشحن -قواعد المنشأ -إجراءات تراخيص الاستيراد -الدعم والإجراءات التعويضية -والأحكام الوقائية.

الملحق رقم (١) بـاء: وقد تناول هذا الملحق الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات وقد وردت الأحكام الرئيسية لهذا الملحق في تسع وعشرين مادة موزعة على ستة أجزاء، كما ذيل بسبعة ملاحق فرعية اعتبرتها المادة التاسعة والعشرين من اتفاقية التجارة في الخدمات جزءاً أساسياً منها.

الملحق رقم (١) جيم: وهو يتناول اتفاقية الجوانب المتصلة بالتجارة من حقوق الملكية الفكرية، وتحتوي هذه الاتفاقية على ثلاث وسبعين مادة موزعة على سبعة أجزاء.

الملحق رقم (٢): وهو عبارة عن تفاهم بشأن القواعد والإجراءات التي تحكم تسوية المنازعات وقد قنن هذا التفاهم كما أوردته الاتفاقية في سبع وعشرين مادة وألحق به أربعة ملاحق فرعية.

الملحق رقم (٣): وقد عنى هذا الملحق بوضع تصور لنظام وعمل آلية استعراض ومراجعة السياسة التجارية الدولية، سواء فيما يتعلق بأهدافها ومتطلبات عملها، أو بخطوات هذا العمل أو بالتقييم الدوري لعمل هذه الآلية.

الملحق رقم (٤): وهو في شأن الاتفاقات التجارية عديدة الأطراف، وقد احتوى على أربع اتفاقيات في شئون: التجارة في الطائرات المدنية، والمشتريات الحكومية ومنتجات الألبان، ولحوم الأبقار، وللأسف الشديد فإن الترجمة العربية للاتفاقات التي تضمنتها الوثيقة الختامية المتضمنة نتائج جولة أوروجواي للمفاوضات التجارية متعددة الأطراف، قد خلت من الاتفاقات التجارية التي تضمنها الملحق الرابع المشار إليه. وبعد:

فإن هذه صورة إجمالية لمحتويات اتفاقية جات ١٩٩٤ وقد ظهر لنا منها الفرق في التكوين الهيكلي بينها وبين جات ١٩٤٧ والذي يمكن تلخيصه في أن جات ١٩٤٧ تشكل جزءاً رئيسياً، بل عصب جات ١٩٩٤، وأن ما

أوردته الأخيرة من إضافات إنما عني بصفة أساسية بتسوية الخلافات التي نشأت بين الدول التجارية الكبرى وهي بصدد العمل باتفاقية جات ١٩٤٧.  
ثانيا: معيار القوة الملزمة وآليات التنفيذ:

لم تكن الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة المعروفة باسم جات ١٩٤٧ منظمة دولية ذات شخصية وأهلية قانونية مستقلة، وإنما كانت مجرد اتفاقية أنشئت لها أمانة عامة تسعى إلى تحقيق عدة أغراض منها:  
أ- تطبيق شرط الدولة الأكثر رعاية بالنسبة لجميع الدول الموقعة عليها.  
ب- العمل على إلغاء القيود الكمية التي تفرضها الدول الأعضاء على تجارتها الخارجية.

ج- العمل على تبادل الدول الأعضاء للتخفيضات الجمركية عن طريق الاتفاقات الثنائية أو متعددة الأطراف التي تعقدتها لجان مؤتمرات التعريفات الجمركية التابعة للاتفاقية.

د- العمل على تحقيق قدر من الحرية التجارية عن طريق الحد من المنافسة غير الشريفة بين الأعضاء.

وقد أشرف على تنفيذ اتفاقية جات ١٩٤٧ سكرتارية دائمة مقرها مدينة جنيف تتركز مهامها في: تلقي مقترحات وشكاوى الأعضاء - والقيام بالبحوث القانونية والاقتصادية المتعلقة بأعمال الأمانة العامة للاتفاقية، ولجانها الدائمة والفرعية والإعداد للمؤتمرات السنوية، التي تعقد لاتخاذ القرارات في المشاكل المعروضة، والنظر في تنفيذ الأعضاء لمقرراتها.

ومحمل القول: أن الأمانة العامة لاتفاقية جات ١٩٤٧ وسكرتاريتها الدائمة ولجانها الدائمة والفرعية، وهي آليات تنفيذ الاتفاقية، لم تكن ترقى في مجموعها إلى مستوى المنظمة، ولم تكن تتمتع بالشخصية القانونية المستقلة، التي

تؤهلها إلى اتخاذ قرارات ملزمة لكافة الدول الأعضاء، وإنما كانت مقرراتها في مرتبة التوصيات التوجيهية للأعضاء.

أما بالنسبة لاتفاقية جات ١٩٩٤: فأنها وقد احتوت كما ذكرنا آنفاً على اتفاقية مراكش لإنشاء منظمة التجارة العالمية، فإنها بهذه الاتفاقية، وبتأسيس المنظمة المشار إليها، بما يحتوي عليه هيكلها من أجهزة ومؤسسات، وما يندرج بكل منها من اختصاصات وما يمنح لها من امتيازات وحصانات، فإن جات ١٩٩٤ قد أوجدت بذلك آلية بل آليات تنفيذية لها في مواجهة كافة الأعضاء، وسوف نتولى حالاً تسليط بعض الضوء على المنظمة باعتبارها آلية تنفيذ اتفاقية جات ١٩٩٤.

#### ١- المركز القانوني للمنظمة:

أقرت المادة الثامنة من اتفاقية مراكش أنفة البيان الشخصية القانونية المستقلة لمنظمة التجارة العالمية، عن شخصية الدول الأعضاء، كما ألزمت هذه المادة كذلك كل دولة عضو في المنظمة تنفيذ عدد من الالتزامات إزاء قيام المنظمة وممارستها لمسئولياتها، ومن ذلك:

أ- منح المنظمة الأهلية القانونية وما يلزم من امتيازات وحصانات لمباشرة مهامها.

ب- منح موظفي المنظمة وممثلي الدول الأعضاء الامتيازات والحصانات التي تكفل استقلالية ممارستهم لوظائفهم المتصلة بالمنظمة، بحيث تكون هذه الامتيازات والحصانات مماثلة لتلك المنصوص عليها في اتفاقية امتيازات وحصانات الوكالات المتخصصة التي اعتمدها الجمعية العامة للأمم المتحدة في ٢١ نوفمبر ١٩٤٧.

#### ٢- نطاق المنظمة ومهامها:

تعتبر المنظمة وفقا لنص المادة الثانية من اتفاقية مراكش آنفة البيان الإطار المؤسسي المشترك لسير العلاقات التجارية بين أعضائها في المسائل المتعلقة بالاتفاقات والأدوات القانونية المقترنة بها الواردة في اتفاقية جات ١٩٩٤ وملاحقها، وذلك بما يعني إعطاء المنظمة الحق في الإشراف على سير هذه العلاقات وتنفيذ هذه الاتفاقات. ولها على وجه الخصوص:

أ- تسهيل تنفيذ وإدارة وإعمال اتفاقيات الجات وتحقيق أهدافها وتوفير الإطار اللازم لذلك.

ب- توفير محافل التفاوض بين الأعضاء بشأن العلاقات التجارية متعددة الأطراف في المسائل التي تناولتها اتفاقيات الجات، وتوفير الأطر اللازمة لتنفيذ نتائج هذه المفاوضات على النحو الذي يقرره المؤتمر الوزاري للمنظمة.

ج- الإشراف على سير وتنفيذ وثيقة التفاهم المتعلقة بالقواعد والإجراءات التي تحكم تسوية المنازعات بين الدول الأعضاء.

د- إدارة آلية مراجعة السياسة التجارية التي تهدف إلى الإسهام في زيادة التزام الدول الأعضاء بالقواعد والضوابط والتعهدات بموجب الاتفاقات التجارية المتعددة الأطراف، ويبدو أن هذه الآلية وسيلة لتحقيق مزيد من الفهم للسياسات والممارسات التجارية للدول الأعضاء وليست سلطة إجبار لهذه الدول لإلزامها بتسويات أو تعهدات بسياسات جديدة.

هـ- التنسيق والتعاون مع صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير والوكالات التابعة له في وضع السياسة الاقتصادية العالمية.

### ٣- هيكل المنظمة:

تتكون المنظمة من خمسة أجهزة رئيسية وعدة لجان فرعية ومنبثقة على

النحو التالي:

أ- مؤتمر وزاري.

- ب- مجلس عام.
  - ت- مجلس شئون التجارة في السلع.
  - ث- مجلس شئون التجارة في الخدمات.
  - ج- مجلس شئون الجوانب المتصلة بالتجارة من حقوق الملكية الفكرية (مجلس الملكية الفكرية).
  - ح- لجنة التجارة والتنمية.
  - خ- لجنة قيود ميزان المدفوعات.
  - د- لجنة الميزانية والمالية والإدارة.
  - ذ- الأمانة العامة.
  - ر- جهاز تسوية المنازعات.
  - ز- جهاز استعراض السياسات التجارية.
- ونستعرض الآن تكوين واختصاصات هذه الأجهزة واللجان:
- أ- المؤتمر الوزاري (تكوينه واختصاصاته وسلطاته):

**تكوينه:** يتكون المؤتمر الوزاري لمنظمة التجارة العالمية من ممثلي جميع الأعضاء في المنظمة، وقد سكت المادة ١/٤ عن بيان عدد ممثلي كل دولة أو بيان صفتهم الوظيفية وما إذا كان من حق كل دولة عضو أن توفد إلى المنظمة ممثل واحد أو أكثر بدرجة وزير أو خبير اقتصادي لديها.

**جلساته:** يعقد المؤتمر الوزاري للمنظمة اجتماعاً مرة على الأقل كل سنتين بصفة اعتيادية، ونعتقد أن من حق المؤتمر عقد اجتماعات أخرى طارئة واستثنائية تبعاً لجدول الأعمال الذي تحضره أمانة المنظمة.

**اختصاصات المؤتمر:** يضطلع المؤتمر الوزاري بمهام المنظمة السابق الإشارة إليها في المادة الثالثة من اتفاقية مراكش وله حق اتخاذ الإجراءات اللازمة لهذا الغرض.

**سلطات المؤتمر:** أعطت اتفاقية مراكش في المادة ١/٤ للمؤتمر

الوزاري عدة سلطات من أهمها:

اتخاذ القرارات في جميع المسائل التي ينص عليها أي من الاتفاقات التجارية متعددة الأطراف عند طلب أحد أعضاء هذه الاتفاقات، وفقاً للمقتضيات الخاصة بصنع القرار المشار إليها في هذه الاتفاقية (اتفاقية مراكش) وفي اتفاق التجارة متعددة الأطراف ذات الصلة.

**ب- المجلس العام للمنظمة العالمية للتجارة:**

**تكوينه:** يتكون من ممثلين لجميع الدول الأعضاء في المنظمة ويبدو أنه

سيكون على مستوى الخبراء.

**اجتماعاته:** سكتت المادة ٢/٤ عن تحديد مواعيد اجتماع المجلس العام

وتركت له حرية تحديد مواعيد جلساته في الوقت المناسب وفي الفترات التي تفصل بين اجتماعات المجلس الوزاري للمنظمة.

**اختصاصاته:** يختص المجلس العام بعدد من المهام منها:

أ- الاضطلاع بمهام المؤتمر الوزاري في الفترات التي تفصل بين

اجتماعات المجلس الوزاري.

ب- وضع قواعد وإجراءات عمله.

ت- إقرار قواعد وإجراءات اللجان المنبثقة عن المؤتمر الوزاري.

ث- الاضطلاع بمسؤوليات جهاز مراجعة السياسة التجارية إلى أن

يتم إنشاء الأخير (م/٤/٤).

ج- الإشراف على المجالس التي ستنشأ وفقاً لأحكام هذه الاتفاقية

(م/٤/٥).

ح- اتخاذ الترتيبات المناسبة لإقامة تعاون فعال مع المنظمات الدولية الحكومية الأخرى التي لها مسؤوليات تتصل بمسؤوليات المنظمة (م/١/٥).

خ- اتخاذ الترتيبات المناسبة للتشاور والتعاون مع المنظمات غير الحكومية المعنية بمسائل تتصل بتلك التي تعني بها المنظمة (م/٢/٥).

د- للمجلس سلطة اعتماد تفسيرات هذه الاتفاقية واتفاقات التجارة متعددة الأطراف (م/٢/٩).

ذ- اعتماد الأنظمة المالية وتقديرات الميزانية السنوية للمنظمة بأغلبية ثلثي أعضاء المنظمة (م/٣/٧).

ر- الاضطلاع بمسؤوليات جهاز تسوية المنازعات إلى أن يتم إنشاء الأخير (م/٣/٤).

#### ت- مجلس شئون التجارة في السلع:

وهو أحد ثلاثة مجالس منبثقة عن المنظمة يعمل تحت الإشراف العام للمجلس العام ويشرف على سير اتفاقات التجارة متعددة الأطراف الواردة في الملحق رقم ١-أ. والمتعلقة بشئون: الزراعة -تطبيق إجراءات الصحة وصحة النباتات -المنسوجات والملابس -الحواجز الفنية أمام التجارة -إجراءات الاستثمار المتصلة بالتجارة -الفحص قبل الشحن -قواعد المنشأ -إجراءات إصدار تراخيص الاستيراد -الدعم والإجراءات التعويضية -الأحكام الوقائية -الاتفاقات بشأن تطبيق المادتين السادسة والسابعة من الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة ١٩٩٤.

#### ث- مجلس شئون التجارة في الخدمات:



وهو أحد الثلاثة مجالس المنبثقة عن المنظمة ويعمل كغيره تحت إشراف المجلس العام ويشرف على سير الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات المكونة من سبعة أجزاء والمحتوية على تسع وعشرين مادة وسبعة ملاحق.

#### مجلس الملكية الفكرية:

وهو المجلس الأخير من المجالس الثلاثة المنبثقة عن المنظمة والخاضعة لإشراف المجلس العام ويشرف على سير اتفاقية الجوانب المتصلة بالتجارة من حقوق الملكية الفكرية (حقوق المؤلف والحقوق المتعلقة بها - العلامات التجارية - المؤشرات الجغرافية، التصميمات الصناعية - براءات الاختراع - التصميمات التخطيطية (الرسومات الطبوغرافية) للدوائر المتكاملة - حماية المعلومات السرية - مكافحة الممارسات غير التنافسية في التراخيص التعاقدية)، وجدير بالذكر أن اتفاقية الجوانب المتصلة بالتجارة من حقوق الملكية الفكرية مكونة من أربعة أجزاء تحتوي على ثلاث وسبعين مادة.

وتضطلع المجالس الثلاثة المذكورة بالمهام التي تعهد بها إليها الاتفاقات الخاصة بكل منها والمهام التي يوكلها إليها المجلس العام كما يضطلع كل مجلس من هذه المجالس بوضع قواعد وإجراءات عمله وهي خاضعة في ذلك لموافقة المجلس العام وتكون العضوية في هذه المجالس مفتوحة لممثلي جميع الأعضاء وتجتمع هذه المجالس حين الضرورة للقيام بمهامها، ولهذه المجالس حق إنشاء أجهزة فرعية حسب الضرورة، وقد أعطت المادة ٦/٤ لهذه الأجهزة الفرعية الحق في وضع قواعد وإجراءات عملها شريطة موافقة المجلس المشرف على كل جهاز فرعي على ذلك.

ج- لجان المنظمة: (لجنة التجارة والتنمية) لجنة قيود ميزان المدفوعات):

(لجنة الميزانية والمالية والإدارة):

وهي لجان ينشؤها المؤتمر الوزاري وتقوم بالمهام الموكلة إليها بموجب اتفاقية مراكش واتفاقيات التجارة متعددة الأطراف وبأي مهام إضافية يعهد بها إليها المجلس العام وتستعرض لجنة التجارة والتنمية دوريا كجزء من مهامها الأحكام المؤقتة الواردة في اتفاقات التجارة المتعددة الأطراف لصالح البلدان الأقل نموا وترفع تقاريرها للمدير العام لاتخاذ الإجراءات المناسبة وتكون العضوية في هذه اللجان مفتوحة لممثلي جميع الأعضاء.

#### ح- الأمانة العامة:

تنشأ بموجب أحكام اتفاقية مراكش أمانة عامة لمنظمة التجارة العالمية ويختص المؤتمر الوزاري بسلطة تعيين المدير العام لها واعتماد النظم التي تحدد سلطاته وواجباته وشروط خدمته وفترة شغل منصبه وقد أعطت المادة ٦/٣ من اتفاقية مراكش للمدير العام حق تعيين أعضاء موظفي الأمانة وتحديد واجباتهم وشروط خدمتهم وفقا للقواعد التي يقرها المؤتمر الوزاري، ويعتبر المدير العام وموظفو الأمانة موظفين دوليين لا يجوز لهم أن يسعوا أو أن يقبلوا في معرض قيامهم بواجباتهم تعليمات من أي حكومة أو جهة أخرى خارج المنظمة وعليهم واجب الامتناع عن أي عمل قد ينعكس بصورة سلبية على مركزهم كموظفين دوليين وعلى الدول الأعضاء في المنظمة احترام الطابع الدولي لمسؤوليات المدير العام وموظفي الأمانة وعدم محاولة التأثير عليهم في أداء واجباتهم.

خ- وإلى جانب هذه الأجهزة واللجان المكونة لهيكل المنظمة، فإن الملحق رقم (٢) الخاص بالقواعد والإجراءات التي تحكم تسوية المنازعات، قد أوجد في مادته الثانية جهازا لتسوية المنازعات بين الأعضاء فيما يتصل بحقوقها والتزاماتها الناشئة بموجب أحكام اتفاق إنشاء منظمة التجارة العالمية، تتسع مهامه لتشمل إدارة القواعد والإجراءات والمشاورات وأحكام تسوية المنازعات،

وهو في سبيل ذلك يتمتع بسلطة إنشاء فرق التحكيم واعتماد تقارير جهاز الاستئناف، ومراقبة تنفيذ القرارات والتوصيات، والترخيص بتعليق التنازلات وغيرها من الالتزامات. وله في سبيل ذلك:

- أ- إعلام المجالس واللجان المختصة في منظمة التجارة العالمية بتطور أي منازعات تتصل بأحكام اتفاقيات جات ١٩٩٤.
- ب- اتخاذ القرارات في الحالات التي تقتضي اتخاذ قرار فيها.
- ت- عقد الاجتماعات الدورية والطارئة وفقا لما نص عليه التفاهم بشأن قواعد وإجراءات تسوية المنازعات.
- د- جهاز استعراض السياسة التجارية:

بمقتضى الملحق رقم (٣) من ملاحق اتفاقيات جات ١٩٩٤ ينشأ جهاز لاستعراض (مراجعة) السياسة التجارية، تكون مهمته الإسهام في زيادة التزام جميع الأعضاء بالقواعد والضوابط والتعهدات بموجب الاتفاقات التجارية المتعددة الأطراف، وذلك عن طريق العمل على زيادة شفافية السياسات والممارسات التجارية للأعضاء وفهمها فهما صحيحا، وذلك بما يعني:

أن هذا الجهاز إنما هو أداة أو آلية أو وسيلة لتحقيق فهم وتقدير منظم وجماعي لجميع السياسات والممارسات التجارية لمختلف الأعضاء وآثارها على سير عمل النظام التجاري المتعدد الأطراف، وذلك بما من مقتضاه:

أن هذا الجهاز لا يعتبر آلية أو أداة لإنفاذ التزامات محددة بموجب الاتفاقات كما لا يعد أساسا لإجراء تسوية المنازعات، أو لفرض تعهدات بسياسات جديدة على الأعضاء.

مهام ومسؤوليات الجهاز الماثل: يختص الجهاز الماثل بما يلي:

مراجعة السياسات والممارسات التجارية لجميع أعضاء المنظمة بصفة دورية تبعا لمدى تأثير الدولة العضو في حجم التجارة العالمية، وقد تم تقسيم الأعضاء إلى ثلاث مجموعات أ، ب، ج، بحيث تتم مراجعة السياسات التجارية للمجموعة (أ) كل سنتين وللمجموعة (ب) كل أربع سنوات والمجموعة (ج) كل ست سنوات، وبحيث تتم عمليات المراجعة وإعداد التقرير بشأنها، ونشر هذه التقارير وإحاطة المؤتمر الوزاري للمنظمة بها وفق خطة حددتها اتفاقية إنشاء الجهاز.

ولتمكين الجهاز من أداء مهمته، ولتحقيق أقصى درجة ممكنة من الشفافية حول السياسات التجارية للدول الأعضاء، فإن كل دولة عضو في المنظمة تلتزم بتقديم تقارير منتظمة إلى الجهاز المذكور، بحيث يتضمن كل تقرير وصفا للسياسات والممارسات التجارية التي يتبعها العضو، استنادا إلى نموذج متفق عليه يقرره الجهاز.

المعيار الثالث: معيار المصالح المعتبرة بين نصوص اتفاقيتي جات ٤٧

وجات ١٩٩٤:

من الفرضيات المسلمة أن الدول التجارية الكبرى هي التي سعت إلى وضع نصوص اتفاقية جات ١٩٤٧ وذلك في غيبة أو في تغيب تام للدول النامية.

ومن الفرضيات المسلمة كذلك أنه عندما اشتدت المنافسة التجارية العالمية بين الدول التجارية الكبرى وهي في مجموعها الدول المتقدمة صناعيا ذات الانتاج الكبير وصاحبة أكبر نصيب في حركة تبادل السلع والخدمات عبر الحدود الدولية، لجأت إلى التفاوض لضبط إيقاع المنافسة بينها على الأسواق الأجنبية لكل منها، وقد أسفرت هذه المفاوضات عن اتفاقيات جات ١٩٩٤.

ومن الفرضيات المسلمة كذلك أن الدول التجارية الكبرى كانت حريصة في الاتفاقيتين المشار إليهما على الفوز بنصيب الأسد من عائدات التجارة الدولية، سواء على المستوى الفردي أو الجماعي لهذه الدول. وإذا كانت الدول التجارية الكبرى قد سمحت للدول النامية في الاشتراك في جولات المفاوضات التجارية التي انتهت بعقد اتفاقيات جات ١٩٩٤ فإن الدول النامية لم تحصل من امتيازات وعائدات التجارة الدولية إلا بقدر مساهمتها فيها، وهو فيما نعتقد القدر الذي يبقى على أسواق هذه الدول مفتوحة أمام صادرات الدول المتقدمة إليها.

وما من شك في أن اقتصاديات الدول النامية سوف تتأثر إيجاباً وسلباً بدرجات متفاوتة من سياسة الحرية التجارية التي تهدف إلى تحقيقها اتفاقيات جات ١٩٩٤، وتشير بعض الإحصائيات إلى أنه من المتوقع أن يترتب على تحرير التجارة العالمية من الدعم والقيود الجمركية وغير الجمركية نتيجة لاتفاقيات جات ١٩٩٤ أن يحقق الاقتصاد العالمي دخلاً صافياً إضافياً مقداره ٢٤٧ مليار دولار سنوياً.

كما تشير هذه الإحصائيات إلى أنه من المتوقع أن يكون نصيب الولايات المتحدة الأمريكية من هذه الزيادة ٣٦ مليار دولار سنوياً وأن يكون نصيب اليابان ٢٧ مليار، والصين ٣٧ مليار دولار وأن يكون نصيب روسيا ٣٧ مليار دولار سنوياً، ونصيب المجموعة الأوروبية ٦١ مليار دولار، وأن يكون نصيب الدول النامية في مجموعها ١٦ مليار سنوياً فقط، كما يتوقع أن تحقق الدول الإفريقية خسائر مباشرة تتراوح بين ١,٥ إلى ٣ مليار دولار سنوياً.

#### الآثار المتوقعة لاتفاقيات جات ١٩٩٤

#### على الاقتصاد المصري

من حيث إن مصر دولة نامية مازال بنائها الاقتصادي وجهازها الانتاجي في مرحلة التكوين والتطور، وهي بتوقيعها على اتفاقية الجات وانضمامها لمنظمة التجارة العالمية التي تعتبر أهم وأكثر ثلاث منظمات (آليات) دولية في تنظيم العلاقات الاقتصادية الدولية وضبط إيقاع الاقتصاد العالمي، لذلك فإن انضمام مصر إلى منظمة التجارة العالمية (الجات) يمثل تحدياً لا يستهان به لمصر وللإقتصاد المصري في ظل حرية المنافسة التجارية بين الدول التي تكفلها اتفاقية الجات.

ولكي تتمكن مصر من مواجهة التحديات التي تفرضها المتغيرات العالمية بعد بداية عصر الجات وهي في ظل عالم يتسم بالمنافسة والصراع فليس أمامها من خيار سوى اتباع استراتيجية اقتصادية يمكن تصور بعض أطرها فيما يأتي:

- ١- لابد من زيادة الانتاج خاصة بغرض التصدير ومن ثم زيادة الصادرات ويتطلب هذا الإطار ثلاثة أمور رئيسية هي:
  - أ- تطوير الأداء.
  - ب- رفع الانتاجية.
  - ت- زيادة القدرة التنافسية للانتاج المصري بما يسمح بالاستخدام الأمثل للموارد الطبيعية والبشرية المتاحة.
- ٢- التخلص من كل صور وأشكال البيروقراطية وإزالة العقبات من أمام الاستثمار والمستثمرين.
- ٣- إحداث ثورة إدارية ينضبط فيها كل فرد من أعلى درجات السلم الإداري إلى أدنى مستوياته، ويشعر معها كل عامل بالانتماء الوطني.
- ٤- الوقوف من خلال العاملين في المشروعات الإنتاجية على الميزة النسبية التي يتمتع بها كل منتج مصري مقارنة بمثيله الأجنبي حتى تستطيع

دخول السوق العالمي بمنتجات قادرة على المنافسة من جهة، وحتى تستطيع خلق وتطوير الميزات النسبية للمنتجات المصرية.

٥- الاهتمام البالغ بالجودة ومطابقة المنتجات للمواصفات القياسية العالمية؛ فالسوق العالمية مفتوحة وأمام المستهلك عشرات البدائل من نفس السلعة وهو سيد السوق وليس هناك من وسيلة لإجباره على شراء سلعة غير مطابقة للمواصفات أو لها بديل أجود منها أو أقل سعرا.

٦- وضع برنامج قومي للتصدير يقوم على أهداف معينة وينفتح على جميع السلع والأسواق ويستخدم أساليب حديثة في فن البيع والتسويق ويتفهم أذواق وتفضيلات المستهلك أينما وجد.

٧- إصلاح المؤسسات الاقتصادية وهي ضرورة تقتضيها جسامه التحديات التي تفرضها اتفاقية الجات حيث ستتهدد صناعاتنا ويتهدد اقتصادنا ما لم نسارع برفع الإنتاجية وزيادة القدرة التنافسية للإنتاج المصري، بحيث تتعاضد المنافسة أمام صادراتنا في الأسواق الخارجية بعد إلغاء القيود أمام دول يتميز إنتاجها عن الإنتاج المصري جودة وأسعارا، كما ستكون سوقنا مفتوحة لمنتجات أجنبية أجود وأرخص لا تستطيع مصانعنا منافستها، مما قد يؤدي بها إلى التوقف، والأمر يتطلب منا خلق المناخ الطيب للاستثمار والتنمية وخلق آليات وأجهزة قادرة على تحمل عبء مرحلة ما بعد الجات وعلى حشد طاقات المجتمع واستخدام موارده وقدراته الاستخدام الأمثل.

٨- الاستفادة من تجارب الآخرين واقتباس ما يصلح منها لظروفنا. إذ لا يخفى على أي محلل اقتصادي أن النمور الآسيوية (دول الشرق الأقصى) استطاعت في خلال فترة وجيزة تحقيق طفرة اقتصادية هائلة نتيجة مجموعة من العوامل في مقدمتها:

أ- الاهتمام بالعنصر البشري وتنمية مهاراته وقدراته بالتدريب والتحديث.

- ب- تشجيع ورعاية المشروعات الصغيرة والمتوسطة.
- ت- الربط بين المشروعات التنموية وبين البحث العلمي.
- ث- السعي المتواصل لرفع مستوى جودة المنتجات والخدمات.
- ج- التركيز على المشروعات المقامة من أجل التصدير.
- ح- الالتزام بتنفيذ خطط برامج للصادرات والاستثمار والسياحة.
- خ- تذليل العقبات من أمام الاستثمار.

ولم تتمكن دول الشرق الأقصى من تحقيق إنجازاتها إلا عن طريق إصلاح مؤسساتها الاقتصادية وخلق آليات لدعم الانتاجية والجودة وبحوث التطوير وتنمية التجارة والاستثمار، وتكوين مؤسسات مستقلة تساندها الحكومة وتضم الصفوة من العلماء والمفكرين ورجال الأعمال حيث يشتركون معا في وضع الاستراتيجيات ورسم السياسات الاقتصادية وخطط العمل في كافة الميادين بعيدا عن البيروقراطية وبدعم وتمويل كاملين من الدولة، وبعقلية وأسلوب النشاط الخاص، وقد أدى إقامة هذه المؤسسات والآليات إلى نتائج مبهرة، فقد أدى الاشتراك الحقيقي والمقنن بين الحكومة ومجتمع الأعمال في رسم وتنفيذ السياسات الاقتصادية إلى تحفيز القطاع الخاص على توسيع نطاق استثماراته، وأدى إشراك رؤساء المنظمات والاتحادات الصناعية والتجارية في مجلس إدارة هذه المؤسسات إلى القضاء على التنافس الضار وإلى التنسيق الكامل فيما بينهم لتحقيق الأهداف القومية دون ازدواجية أو تضارب، كما أدى إعفاء الإدارات الحكومية من الوظائف والأعمال التي أوكلت إلى هذه المؤسسات والآليات إلى تخفيف الأعباء عن الحكومة وتفرغها لأداء مهامها، واضطلاع كل من الحكومة وهذه المؤسسات بمسئوليته بكفاءة أعلى.

ومنذ توقيع مصر بالأحرف الأولى على الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة (الجات) وأصوات المخلصين تعلو وتحذر وتنبه إلى الآثار الخطيرة التي



ستواجه الاقتصاد المصري سلبا وإيجابا، كما كثر عقد المؤتمرات وإقامة الندوات وكلها تنتهي تقريبا إلى نفس التوصيات وتكرر وتردد نفس الأهداف التي أوردناها آنفا، وقد حان الوقت لندرك أن تحقيق هذه الأهداف لن يتأتى باستخدام الوسائل والآليات القائمة وأن الأمر يقتضي تغييرا جذريا يتلاءم مع جسامة التحديات التي تواجهها واستحداث آليات قادرة على التصدي لهذه التحديات والتغلب عليها.

ونحن في انتظار ما تسفر عنه الفترة الانتقالية لتطبيق الجات التي أصبحت بالفعل في حكم الواقع، نحن في انتظار إصلاحات تشريعية لقوانين العمل والملكية والائتمان والاستثمار، نحن في انتظار إصلاحات إدارية وتنظيمية وإحداث ثورة حقيقية على البيروقراطية والروتين الحكومي، نحن في انتظار إعداد كوادرات تسويقية مستوعبة لعلوم وفنون البيع والتسويق والإعلان بعيدة عن أمور الفهلوة والشطارة نحن في انتظار إقامة أسواق ونظم مالية قوية قادرة على الوثوب إلى مرحلة العالمية.

وهناك عدد من السلبيات والإيجابيات التي يتوقع تأثيرها على الاقتصاد المصري خاصة في قطاع الزراعة والميزان التجاري والتي سينعكس تأثيرها مباشرة على المنتج والمستهلك وصانع القرار الاقتصادي منها:

١- إمكانية تقليص السيادة القومية في مجال التجارة الخارجية على غرار ما أحدثته صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير.

٢- ارتفاع أسعار الواردات الزراعية والمنتجات الزراعية المحلية نتيجة لرفع الدعم عن منتجي الحاصلات الزراعية في الخارج ورفع الدعم كلية في مصر بحلول عام ٢٠٠٠.

٣- تهديد بعض الصناعات الزراعية، وكذا السلع الصناعية التي لا تقوى على المنافسة المتوقعة الناتجة عن محاولات إغراق السوق المصرية ببعض المنتجات.

- ٤- زيادة الأعباء على الميزان التجاري المصري نتيجة للزيادة المتوقعة في الواردات مع الزيادة المتوقعة في الأسعار العالمية.
- ٥- فقد الدولة لبعض مواردها من الرسوم الجمركية نتيجة إلزامها بتخفيض الجمارك.
- ٦- التأثير السلبي على الاقتصاد الناتج عن إلغاء المزايا التفضيلية التي كانت قائمة بين مصر والاتحاد الأوروبي (السوق الأوروبية المشتركة) المتوقع إلغاؤها.
- ٧- التأثير السلبي على بعض صادرات مصر من السلع الصناعية وهو الأمر الذي قد يزيد من البطالة.
- ٨- من المتوقع زيادة تحويلات عوائد حقوق الملكية الفكرية إلى الخارج على الأقل في الأجل القصير.
- ٩- من المتوقع أن يترتب على تحرير الخدمات المصرفية وضع البنوك المصرية في مواجهة تنافسية غير متكافئة مع البنوك الأجنبية.
- وليس معنى وجود هذه الآثار السلبية أن المنظمة العالمية للتجارة شر محض كان ينبغي على مصر عدم الانضمام إليها، فذلك غير مقصود، إذ أن لها كذلك عددا من الآثار الإيجابية على الاقتصاد المصري منها:
- ١- أنها تعطي لمصر فرصة غير مسبقة للحصول على عائد عادل لتجارها غير المنظورة، وتتيح لها أرضية التفاوض مع البلاد العربية بخصوص حقوق الملكية الفكرية، كما تتيح فرصة لضمان حقوق المصريين العاملين في الخارج وتفتح أسواقا جديدة للعمل أمامهم.
- ٢- تم الاتفاق في اتفاقات الجات على حصول مصر وعدد من الدول الأخرى على تعويضات عن الارتفاع المرتقب في زيادة فاتورة الغذاء المستورد من الدول المتقدمة.

- ٣- من المتوقع فتح الأسواق العالمية أمام الصادرات المصرية، مما يتيح فرصا تصديرية أفضل، وبشكل أوسع نتيجة لخفض الرسوم الجمركية وإلغاء القيود الكمية ورفع الدعم عن المنتجات الزراعية في الدول المتقدمة.
- ٤- من المتوقع أن ينتج عن إزالة حواجز تدفق السلع والخدمات وزيادة التبادل التجاري والاستثمار المشترك نقل التكنولوجيا التي تأتي مع المنتج والمصدر والمستورد.
- ٥- على أن الانضمام إلى هذه المنظمة سوف يجبر متخذ القرار المصري والمنتج والمصدر المصري إلى أنواع من الإصلاح أهمها:
- أ- الإصلاح التشريعي فيما يتعلق بقوانين العمل والملكية والائتمان والتأمين وغيرها.
- ب- الإصلاح الإداري والتنظيمي والقضاء على البيروقراطية والروتين الحكومي.
- ت- إتقان فنون البيع والإعلان والتسويق محليا ودوليا.
- ث- إقامة أسواق ونظم قوية ومستقرة.
- وبعد فإن هذه الإطلالة موجزة على اتفاقية الجات نأمل في استكمالها بعد الدراسة التحليلية للوثائق الاقتصادية الأربعين التي تم التوقيع عليها في مراكش. والله المستعان.

## الفصل السادس

### ثلاث متطلبات لتطوير النظام الضريبي المصري

قدمنا أن الضريبة مثلث مكون من ثلاث أضلاع هي: التشريع الضريبي، وأداة تنفيذه (الإدارة الضريبية)، والممول. وأن أي خلل في أحد أضلاع هذه المثلث، ينعكس سلباً على النظام الضريبي محل الدراسة. وقدّمنا كذلك أن النظام الضريبي لدولة ما، يعكس طبيعة نظامها الاقتصادي ومدى تطوره، وذلك بما يعني ضرورة وجود نوع من التوافق والاتساق بين السياسة الضريبية ومختلف السياسات في دولة الضريبة. وقدّمنا أيضاً أن الاقتصاد المصري وهو جزء من الاقتصاد العالمي يشهد في العقد الأخير من القرن العشرين، عدداً من التطورات والتغيرات، تناولنا منها بالحديث ثلاثة تطورات هي: الإصلاح الاقتصادي، والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية والتحول من اقتصاد التخطيط المركزي إلى اقتصاد السوق، وهي تطورات سوف تغير كثيراً من طبيعة البنيان الاقتصادي المصري. وفي ظل هذه التطورات والمتغيرات فإن الأمر يستوجب إعادة بناء البنيان الضريبي المصري، بما يتفق مع هذه التطورات والمتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية حيث كشفت هذه المتغيرات عن العديد من العيوب والثغرات في البنيان الضريبي المصري ما كانت لتوجد بدونها، ومن ذلك على سبيل المثال:

١- أن الدولة في ظل الاقتصاد الاشتراكي، ظلت ملتزمة بتعيين الخريجين والحد من مشكلة البطالة بين القوى العاملة، إلا أنها تخلت عن هذا الالتزام مع بدايات مرحلة الإصلاح الاقتصادي، مما زاد من مشكلة البطالة، خاصة بين شباب الخريجين، وقد أنشأت الدولة ما يعرف بالصندوق الاجتماعي للتنمية، لتمويل المشروعات الانتاجية الصغيرة لشباب الخريجين،

كبديل لالتزامها السابق بتعيينهم في وظائف حكومية، وقد حرص المشرع الضريبي في المادة الأولى من القانون ٨ لسنة ١٩٩٧ على إعفاء المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية من ضريبة الدخل، وقد خلق إعمال هذا النص نوعاً من التناقض، حيث إن المشروعات الصغيرة لشباب الخريجين غير الممولة من الصندوق لا تتمتع بنفس المعاملة الضريبية، وهو أمر بالإضافة إلى منافاته للعدالة، فإنه يقلل من قدرة المشروعات غير الممولة من الصندوق على المنافسة، وقد كان الأحرى بالمشرع الضريبي المصري أن يمنح الإعفاء الضريبي لكافة المشروعات الصغيرة التي ينشؤها شباب الخريجين، سواء كانت ممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية أو غير ممولة منه.

٢- ومن ذلك أيضاً: أن الدولة وقد تخلت عن التزامها بتشغيل الخريجين وتفاقت بناء على ذلك مشكلة البطالة بين صفوفهم، وأنها وقد ارتأت التحول نحو اقتصاد السوق، كان يجب عليها أن تعيد النظر في نظام التأمينات الاجتماعية وأسلوب ربط الضريبة على الأنشطة التجارية والصناعية والحرفية.

فإن نظام التأمينات الحالي، والمعاينة الضريبية التي يقوم بها المأمور الفاحص أو مأمور الحصر للأنشطة التجارية والصناعية والحرفية، قد تؤدي إلى الإجحاف بأصحاب المشروعات في هذه الأنشطة، وذلك فيما لو أثبت المأمور بالمعاينة وجود عمالة كثيرة سواء كانت مستديمة أو مؤقتة، وهو ما يعني حرص أصحاب المشروعات على الحد من العمالة، خوفاً من إعطاء صورة وهمية وغير حقيقية عن حجم النشاط خاصة وأن أكثر من تسعين في المائة من أصحاب هذه المهن والحرف والورش والأنشطة التجارية والخدمية يحاسبون بالأسس

التقديرية<sup>(١)</sup> وهو الأمر الذي يكون من محصلته تفاقم مشكلة البطالة في الوقت الذي تخلت فيه الدولة عن تشغيل شباب الخريجين.

٣- أن الدولة وفي ظل الأخذ باقتصاد التخطيط المركزي وتزايد تدخلها في مختلف مجالات الحياتين الاقتصادية والاجتماعية، سواء لإشباع الحاجات العامة المتزايدة أو للإسراع بعمليات التنمية، كانت مضطرة للتوسع في فرض الضرائب وزيادة أسعارها للحصول على الحصيلة الضريبية الكافية لتغطية برامج إنفاقها العام المتزايدة، غير أن هذا الوضع لم يعد مناسباً، سواء في مرحلة التحول إلى اقتصاد السوق، أو في مرحلة الأخذ به، إذ في مرحلة التحول يقتضي الأمر عدم التوسع في فرض الضرائب مع خفض أسعار الضريبة القائمة بهدف زيادة التراكم الرأسمالي للنشاط الخاص حتى ينهض بأعباء التنمية، ويكون لديه القدرة على الحفاظ عليها، وفي مرحلة الأخذ باقتصاد السوق فإن الأمر يقتضي الربط بين النظام الضريبي ودرجة نمو وازدهار النظام الاقتصادي، أما أن يظل القديم على قدمه ويستمر النظام الضريبي الذي كان قائماً ومناسباً لمتطلبات مرحلة ما قبل الإصلاح الاقتصادي والتحول إلى اقتصاد السوق، فهو أمر لا نستطيع التسليم به أو إقراره، فالنظام الضريبي مرآة تعكس طبيعة وتطور النظام والبنيان الاقتصادي والاجتماعي والسياسي القائم لدولته.

٤- أن الدولة في مرحلة الأخذ بالنظام الاشتراكي كانت تدعم المشروعات الإنتاجية والكثير من سلع وخدمات الانتاج والاستهلاك، وكانت تتبع سياسة تسعير المنتجات، غير أنها وبداية من مرحلة الإصلاح الاقتصادي ثم مرحلة التحول إلى اقتصاد السوق، أخذت تلغي الدعم تدريجياً، وهو الأمر

---

(١) الأستاذ/ عماد أحمد علي - دور النظام الضريبي في دعم التنمية - المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب أبريل ١٩٩٨.

الذي ألحق مزيداً من العناء للطبقات الاجتماعية محدودة الدخل، والتي يشكل الموظفون غالبيتها وقد بات الأمر يستلزم مع سياسة الأخذ باقتصاد السوق وتحرير أسعار السلع والخدمات ورفع الدعم عنها، إعادة النظر في ضرائب الفقراء ومحدودي الدخل المباشرة وغير المباشرة، وتشكل ضريبتنا المرتبات والأجور وما في حكمها، والمبيعات جوهر الضرائب المعنية بالذكر، أما ضريبة المرتبات وما في حكمها فألها تستوجب أمران هما: التخفيض التدريجي لسعرها بحيث لا يتجاوز بعد مرحلة انتقالية معينة خمسة في المائة من الراتب أو الأجر الأساسي، ثم زيادة شرائح الدخل المعفاة منها، وأما ضريبة المبيعات، فإنه يجب التفرقة إزاءها بين موضعها أو وعائها، والطبقة الاجتماعية التي ينتمي إليها الشخص المستخدم للسلعة أو الخدمة التي تفرض عليها، وعلى سبيل المثال: فإنه إذا كانت ضريبة المبيعات على حديد التسليح أو الأسمنت مثلاً تفرض بنسبة ١٠% من ثمن الطن أو الوحدة المباعة، فإنه لا يعقل أن يتساوى في تحملها، شخص يبني برجاً على النيل، مع شخص يبني مسكناً لإيواء لأسرته في مقابر الخفير، فشتان بين المقدرة التكاليفية لكل من الممولين. الأمر يستلزم إذن إزاء التغيرات الماثلة إعادة النظر في ضرائب محدودي الدخل.

وإذا كانت النماذج الثلاثة المتقدمة أمثلة لبعض التطورات والمتغيرات المصاحبة للسياسات الاقتصادية الجديدة (الإصلاح الاقتصادي والتحول إلى اقتصاد السوق والانضمام إلى منظمة التجارة العالمية) فإن هناك نماذج أخرى لا يتسع المقام لسردها، وهي تستدعي جميعاً إعادة النظر في هيكل وبنیان النظام الضريبي المصري القائم حالياً، والذي لا نتجاوز الواقع أو نفثت عليه إذا قلنا بأنه مشوب بالكثير من الظواهر السلبية التي تؤكد عدم كفاءته من الناحيتين التشريعية والتنفيذية وهو الأمر الذي سوف نوليّه مزيداً من الاهتمام فيما يلي:

بعض الظواهر السلبية التي تؤثر على كفاءة النظام الضريبي المصري

القائم:

١- التدخل التشريعي المستمر الذي يعتري كافة القوانين الضريبية تارة بالإلغاء وأخرى باستحداث نصوص جديدة وثالثة بتعديل النصوص القائمة، ولعل مرد هذا التدخل هو التعجل في إصدار القوانين الضريبية وعدم الإعداد الجيد لها مما يجعلها مشوبة بالغموض واللبس أحيانا أو بالتعقيد في أحيان أخرى، ولا يكشف المشرع الضريبي عوارها إلا بعد دخولها حيز التطبيق العملي، حيث يضطر حينئذ إلى التدخل بالتعديل، ولا يخفى أن كثرة التعديل تهدر إحدى القواعد الأساسية للضريبة وهي قاعدة اليقين، حيث يمكن أن يترتب عليها مفاجأة الممول بالتزامات غير متوقعة.

٢- ارتفاع معدل أسعار جميع الضرائب في مصر بالنظر إلى الطاقة الضريبية الفعلية لغالبية الممولين، وهو الأمر الذي يؤدي إلى نتائج سلبية تنعكس على كفاءة النظام الضريبي المصري من الناحية التنفيذية، ومن أهم هذه النتائج:

أ- امتناع ثمانين في المائة من ممالي الضرائب المباشرة في مصر عن تقديم الإقرار الضريبي السنوي، حيث لا يزيد متوسط نسبة الممولين الملتزمين بتقديم الإقرار الضريبي السنوي منذ صدور القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته، حتى الآن عن عشرين في المائة من إجمالي عدد الممولين، وهي النسبة التي تضطرها ظروف التشغيل والملف الضريبي والبطاقة الضريبية إلى تقديم هذا الإقرار وحتى هذه النسبة المقدمة من إقرارات الممولين، فإن هناك في معظمها فجوة كبيرة بين ما يتضمنه الإقرار من بيانات خاصة بالنشاط والأرباح، وبين كل من حقيقة النشاط والأرباح من ناحية وما يتوصل إليه مأمور كل من الفحص والربط من ناحية أخرى، وذلك حيث يستهدف مقدموا هذه



الإقرارات، تجنب غرامة عدم تقديم الإقرار، والاستفادة من سيولة المبالغ التي كان يجب دفعها عند تقديم هذه الإقرارات، وإرجاء دفعها إلى ما بعد العرض والفحص والطعن والربط وصدور الورد وهي إجراءات قد تستغرق سنوات.

ب- انتشار ظاهرة التهرب الضريبي خاصة بين فئات الممولين صعبة المحاسبة مثل المهن الحرة والمهن غير التجارية مثل مدرسي الدروس الخصوصية والأطباء والمحامين والمهندسين والفنانين وسائر الحرفيين، وذلك حيث لا تعبر الحصيلة الضريبية لهذه الفئات عن حقيقة نشاطها أو دخلها، وتؤدي ظاهرة التهرب الضريبي بدورها إلى نتيجتين أخريين هما: كثرة المنازعات الضريبية من طعون وقضايا ضريبية، وإلى كثرة وتزايد حجم المتأخرات الضريبية، وبالتالي إلى استنزاف جهد الإدارة الضريبية لا في حصر المجتمع الضريبي الجديد أو تتبع الأنشطة الجديدة، وإنما في محاسبة المجتمع الضريبي القديم.

وبذلك يمكن القول: أن الارتفاع غير المبرر (حاليا) في معدلات (أسعار) جميع الضرائب المصرية، يبعدها كثيرا عن حدود الطاقة الضريبية الفردية لغالبية الممولين، مما يولد الباعث لديهم على التهرب الضريبي، إما بتعمد خفض الدخل الضريبي الحقيقي في إقراراتهم السنوية، ويشجعهم على ذلك طول فترة المحاسبة والربط والتحصيل وربما عوامل أخرى، وإما بتعمد الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي السنوي، منذ بدء مزاوله النشاط الخاضع للضريبة، وهي ظاهرة منتشرة في غالبية ممالي ضريبة المهن الحرة والمهن غير التجارية، ويشجعهم على ذلك صعوبة حصر المجتمع الضريبي، وعلى ذلك يمكن القول:

بأن ارتفاع معدلات أسعار الضرائب عن حدود الطاقة الضريبية الفردية فضلا عن أنه يتنافى مع العدالة الضريبية، فإنه يخلق المشاكل للإدارة الضريبية إذ تضطر في كثير من الأحيان إلى إهدار إقرارات ودفاتر الممولين وتربط الضريبة بناء على المعاينة والفحص، وهو ما يلقي عليها أعباء مادية ثقيلة ويجرها إلى

مشاكل غير نهائية مع الممولين، وبالإضافة إلى ذلك فإن ما يولده ارتفاع معدلات سعر الضريبة في مصر، من باعث على التهرب الضريبي لدى الكثير من الممولين الحقيقيين، يؤدي إلى ضياع مليارات الجنيهات على الخزنة العامة في كل عام، كان يمكن لها أن تحصل عليها، لو أن سعر الضريبة كان معتدلاً أو متناسباً مع حدود الطاقة الضريبية الفردية، فتكون النتيجة والحالة هذه هي انعدام أو على الأقل نقص كفاءة النظام الضريبي المصري القائم.

وإذا كان ما تقدم هو بعض السلبيات المؤثرة على كفاءة النظام الضريبي المصري القائم حالياً، فإن الفائدة العلمية الحقيقية ليست في مجرد الكشف عنها أو التنبيه عليها، فهي معروفة للقاصي والداني، وتتردد كثيراً حتى على ألسنة رجال الضرائب في المؤتمرات الضريبية، إنما ينطوي دوام التذكرة بهذه السلبيات على حفز الهمم وتوليد الفكر في محاولات الإصلاح والعلاج، ونحن من جانبنا نتقدم بمجموعة من المتطلبات في مجال الإصلاح المنشود لعلها تساهم في تغير فلسفة الضريبة خاصة في مرحلة التحول إلى اقتصاد السوق.

### المتطلب الأول: التنسيق بين السياسة الضريبية ومتطلبات

الخصخصة: قدمنا أن الخصخصة تعد إحدى أدوات التحول إلى اقتصاد السوق، وهي تعني توسيع قاعدة الملكية الخاصة على حساب الملكية العامة، بما يسمح للأولى بأخذ دور الريادة في توجيه الاقتصاد الوطني.

وقدمنا كذلك أن الخصخصة قد تأخذ عدداً من الصور أو الأشكال

منها:

- ١- بيع أصول شركات قطاع الأعمال العام تجارياً أو بالمزاد.
- ٢- تأجير هذه الأصول لفترات طويلة قابلة للتحديد.
- ٣- الشراء الكامل أو الجزئي لأصول المشروعات من جانب الإدارة/ العمال.

- ٤- بيع أسهم المشروعات إلى المستثمرين الأجانب أو المحليين.
- ٥- رد الممتلكات المؤمنة إلى أصحابها الأصليين قبل التأميم.
- وحتى الآن فإن برنامج الخصخصة المصري يغلب عليه الطابع التالي:
- أ- البيع المباشر لبعض خطوط الانتاج، أو الأصول الرأسمالية لمشروعات قطاع الأعمال العام (الشركات التابعة) لمستثمر رئيسي أو لعدد من المستثمرين.
- ب- طرح أسهم الشركات التابعة المساهمة في سوق الأوراق المالية.
- ج- التخلص من الأصول غير المنتجة، أما بتأجيرها لمدة طويلة قابلة للتجديد أو بعقود إدارة لها مع بعض رجال أعمال القطاع الخاص الأكفاء.
- وإذا كانت هناك حتى إعداد هذا البحث نحو ٨٦ شركة متعثرة من شركات قطاع الأعمال العام المستهدف خصخصتها تطورت خسائرها من ٢٣٦٥ مليون جنيه في عام ٩٠/٩١ إلى ١٣٢٨٢ مليون جنيه عام ٩٦/٩٧، وذلك بما يعني اختلال هيكلها التمويلية والإدارية والانتاجية، واستحالة بيعها بالثمن المجزي دون إصلاح هذه الهياكل، لذا فقد وضع برنامج الخصخصة المصري من بين أهدافه في التصرف في حصيلة بيع الشركات الراجعة إصلاح الهياكل التمويلية للشركات الخاسرة لإنعاشها تمهيدا لبيعها، وذلك في جانب من حصيلة البيع، على أن تتول بقية الحصيلة إلى الدولة.
- ومعلوم أنه كلما زاد عدد الشركات التي يتم إصلاح هيكلها التمويلية وتسديد مديونياتها للبنوك، ورصد المبالغ الكافية للمعاش المبكر لعمالها الزائدة، كلما أمكن الإسراع بعملية الخصخصة، والعكس صحيح تماما في ذلك.

ومعلوم كذلك أنه كلما تباطأت خطى عملية الخصخصة كلما استمر بل وتفاقم نزيف الخسائر للشركات المتعثرة.

ونحن إذا تفهمننا ذلك، فإن السؤال الذي يطرح نفسه هو: هل يساعد النظام الضريبي المصري القائم حالياً على دفع برنامج الخصخصة المصري أم أنه معرقل له؟ أو بمعنى آخر: هل هناك تنسيق بين السياسة الضريبية في مصر وبين سياسة التحول إلى اقتصاد السوق؟

**ونود في بداية إجابتنا عن هذا السؤال أن نشير إلى أمرين هما:**

١- إن الأصل أن المشتري بصفة عامة، لا يلتزم بأية أعباء ضريبية، حال شرائه لأصل من الأصول، حيث يقع العبء الضريبي لأرباح بيع الأصول على عاتق البائع وحده، وبالنسبة لأرباح بيع شركات قطاع أعمال عام، تابعة بكاملها أو في جزء منها لإحدى الشركات القابضة، فإن البائع وهو الشركة القابضة إذا كانت هي المالك الوحيد للشركة التابعة، أو الشركة القابضة وباقي المساهمين الآخرين الباعين، يتحملون الضريبة على الأرباح الرأسمالية المتحققة في عملية البيع.

٢- من المعروف والمسلم به أن شركات قطاع الأعمال العام التابعة التي يتناولها برنامج الخصخصة المصري هي بذاتها أو في نسبة كبيرة منها الشركات المؤممة بمقتضى قوانين يوليو الاشتراكية لعام ١٩٦١ والقوانين والقرارات المكملة لها، والتي حرصت الدولة وقت تأميمها على تقييم أصولها الرأسمالية بأقل من قيمتها الفعلية أو الحقيقية، بهدف تخفيض قيمة التعويض التي كان من المقرر أن يحصل عليها أصحاب هذه الشركات، وقد تم إثبات القيمة المنخفضة للأصول الرأسمالية لهذه الشركات في دفاتها الرسمية.

ونحن الآن إزاء مشكلة تضخم الربح الرأسمالي لهذه الأصول عند إعادة التقييم بالسعر الحالي لغرض بيعها، حيث إن الربح الرأسمالي عبارة عن الفرق بين القيمة الدفترية الأصلية للأصل الرأسمالي وثن البيع الحالي له، وهو بدون شك مرتفع جداً.

وإذا تفهمنا هذين الأمرين فأننا نقول: بأن الشركة القابضة تتحمل قدرا ضخما من الضرائب على الأرباح الرأسمالية عند بيعها لبعض أصول الشركة التابعة أو لأحد خطوط انتاج هذه الأخيرة، كما تتحمل الشركة القابضة كذلك قدرا ضخما من الضرائب في حالة بين الأسهم التي تملكها في رأس مال الشركة التابعة المساهمة، أو في حالة بيع الشركة التابعة نفسها، وذلك على النحو التالي:

أ- المعاملة الضريبية لأرباح بيع بعض أصول الشركة التابعة أو أحد خطوط انتاجها: تعد الشركة التابعة وهي من شركات قطاع الأعمال العام من أشخاص القانون الخاص، وتخضع أرباحها للضريبة على أرباح شركات الأموال باعتبارها شركة مساهمة تسري عليها أحكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن شركات الأموال<sup>(١)</sup>.

وتسرى الضريبة على صافي الأرباح الكلية لهذه الشركات أيا كان غرضها أو نشاطها، كما تسري الضريبة على أرباح شركات الأموال الناتجة عن بيع أي أصل من أصولها الرأسمالية، وسواء كان أصلا ثابتا أو غير ثابت، وسواء كان أصلا ماديا أو معنويا، كما تسري الضريبة على التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي من هذه الأصول سواء أثناء حياة الشركة أو عند انقضائها، وذلك على الرغم من أن اللائحة التنفيذية لقانون قطاع الأعمال العام تقضي بعدم جواز توزيع الأرباح التي تحققها الشركة نتيجة التصرف في أصل من الأصول أو التعويض عنه لتكون الشركة من هذه الأرباح احتياطيا

---

(١) المرشد (نشرة دورية سنوية) تصدر عن أرثر أندرسن مصر - المحاسبون المتضامون -

يخصص لإعادة أصولها إلى ما كانت عليه أو شراء أصول ثابتة جديدة، أو لسداد ديون الشركة.

وإذا كانت الشركة القابضة تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال عن الأرباح الناتجة عن بيع أحد الأصول الرأسمالية للشركة أو الشركات التابعة، فأنها تخضع كذلك ولنفس الضريبة عن أرباح بيع أي خط أو خطوط انتاج في الشركات التابعة تعجز الشركة التابعة البائعة عن تشغيله تشغيلاً اقتصادياً أو تصاب بخسائر مؤكدة من عملية تشغيله وذلك وفقاً لشروط مخصوصة نصت عليها المادة ١٩ من القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن شركات قطاع الأعمال العام.

ب- المعاملة الضريبية لقيمة بيع الأسهم التي تمتلكها الشركة القابضة في رأسمال الشركة التابعة، ولقيمة بيع الشركة التابعة نفسها<sup>(١)</sup>: إن الأسهم التي تمتلكها الشركة القابضة في رموس أموال الشركات التابعة تعد من الأصول الرأسمالية للشركة القابضة، وذلك من حيث كونها استثمارات طويلة الأجل، بعيدة نسبياً عن التداول.

فإذا أرادت الشركة القابضة بيع حصتها من أسهم رأس مال الشركة التابعة، أو بيع الشركة التابعة بكاملها في حالة امتلاكها لجميع أسهمها. فإن خضوع الأرباح الناتجة عن ذلك للضريبة يتطلب التفرقة بين حالتين:

١- حالة ما إذا كانت أسهم رأس مال الشركة التابعة متداولة في سوق الأوراق المالية (البورصة) وفي هذه الحالة فإن الربح الناتج عن ذلك والذي يمثل الفرق بين القيمة السوقية للأسهم (وهي القيمة العادلة وقتذاك) وبين قيمتها

---

(١) المرجع السابق ص ١٩.

الاسمية يخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال، لدى الشركة القابضة باعتبار أنها قد باعت أصولا رأسمالية لها.

فإذا كان رأسمال الشركة التابعة يشترك في ملكيته شركة مساهمة أخرى أو إحدى شركات الأشخاص، ودخلت أسهم رأس المال هذه ضمن استثمارات هذه الشركات وممتلكاتها، فأنها تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال، أو للضريبة الموحدة عن إيرادات النشاط التجاري والصناعي - بحسب الأحوال - باعتبار أنها باعت أصولا رأسمالية كذلك، أما أرباح بيع أسهم استثمارات الأشخاص الطبيعيين فأنها لا تخضع للضريبة.

٢- حالة ما إذا كانت أسهم رأس مال الشركة التابعة غير متداولة في البورصة، وهذه هي الحالة الغالبة على شركات قطاع الأعمال التابعة، فإن الأمر يتطلب عملية تقييم فعلي لأصول وخصوم الشركة التابعة، للوصول إلى صافي حقوق الملكية أو صافي الأصول، وتحديد القيمة العادلة لبيع السهم، وتعتبر الزيادة في القيمة العادلة عن القيمة الاسمية للسهم ربحا حقيقيا تخضع عنه الشركة القابضة للضريبة على أرباح شركات الأموال باعتبارها قد باعت أصولا رأسماليا لها.

السعر الذي تطبق به الضريبة: وصلنا إلى نقطة الحسم في الموضوع وهو السعر الذي تطبق به الضريبة على أرباح الشركة القابضة الناتجة عن بيع أحد أو كل أصولها الرأسمالية في الشركة التابعة، وهل يحقق هذا السعر أهداف برنامج الخصخصة في مصر التي أشرنا إليها آنفا، على النحو الذي يكون من شأنه التمكين من إصلاح الهياكل المالية والتمويلية للشركات الأخرى المتعثرة للإسراع بخصخصتها هي الأخرى، أو أن الأمر على خلاف ذلك؟

وفي تحديد هذا السعر فإن المادة ١١٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تنص على أن: "يكون سعر الضريبة ٤٠% (أربعين في المائة) من صافي الأرباح الكلية للشركة فيما عدا:

أ- أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعي، والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢%.

ب- أرباح شركات البحث عن البترول ونتاجه، من غير الجهات المنصوص عليها في البند (٤) من المادة (١١١) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠,٥٥%. وهذا النص في الواقع كما يبين من ظاهره، إنما ينطبق على أرباح النشاط الجاري والأرباح الرأسمالية -على حد سواء- خصوصها وأن صافي ربح الشركة يتحدد على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها التي تباشرها الشركة.

ويكشف هذا النص عن أن أرباح النشاط الجاري تخضع للضريبة بالسعر المحدد في المادة المذكورة، حسب نوع النشاط، أما أرباح العمليات الرأسمالية فتخضع للضريبة بسعر ٤٠% بدعوى أن عمليات بيع الأصول الرأسمالية هي عمل تجاري بحت ليس له علاقة بالنشاط الجاري للشركة.

وأيا كان تكييف عملية بيع الأصول الرأسمالية للشركة القابضة في الشركات التابعة وهل هو نشاط جاري أو عمل تجاري، وأيا كان سعر الضريبة المفروضة على أرباح بيع الأصول الرأسمالية للشركة القابضة في الشركة التابعة وهل هو ٣٢% أو ٤٠ (وإن كان القانون ينص على السعر الأخير) فإن هذا السعر وبمصاحبة ما سبق أن قلناه من تحمل الشركة القابضة له وحدها باعتبارها البائع، ومن تضخم الأرباح الرأسمالية نتيجة لتقدير الأصول الرأسمالية التي يشملها البيع حالياً بأقل من قيمتها الحقيقية وقت تأميمها وارتفاع قيمتها السوقية الحالية كثيراً عن قيمتها الدفترية، إن هذا السعر يلتهم جانباً كبيراً من



حصول عمليات الخصخصة، خاصة وأن قيمة الأصول الرأسمالية في الشركات التابعة تشكل الجانب الرئيسي في أسعار بيع هذه الشركات، وذلك بما يعني أن تكون الضريبة عائقاً أمام إصلاح الهياكل المالية والتمويلية للشركات الأخرى المتعثرة، وهو الأمر الذي قد يعوق عملية خصخصة هذه الشركات، أو على الأقل يعطلها إلى حين تدبير الموارد المالية اللازمة لإصلاحها، ونقترح لدرء هذا الأثر إعفاء الشركات القابضة من الضريبة على أرباحها الرأسمالية المتحققة من بيع أصولها الرأسمالية في الشركات التابعة إذا تم هذا البيع في نطاق برنامج الخصخصة، واستخدمت حصيلته في إصلاح الهياكل المالية والتمويلية للشركات التابعة الأخرى المتعثرة تمهيداً لخصخصتها بالسعر العادل لها.

#### المتطلب الثاني: الترتيب في إصدار التشريعات ذات الصلة بأسواق

الاستثمار والنقد والمال: وذلك من حيث إن مراحل الإصلاح الاقتصادي تستلزم التأني والروية في إصدار القوانين التي تؤثر على مناخ وبيئة الاستثمار أو تهمز سوق النقد (البنوك) وسوق المال (البورصة) فإن رأس المال جبان بطبعه وفي حاجة دائمة إلى الأمان والاستقرار وعدم المفاجآت التشريعية، وعلى الحكومة أن تمتنع عن إصدار القوانين لمجرد الإصدار، أو لإحداث تعديلات غير جوهرية على القواعد القانونية القائمة، وعلى وجه خاص في المجالين المالي والاقتصادي فإن إصدار مثل هذه القوانين قد يهز سوقي النقد والمال، وينعكس سلبيًا على الاستثمار دون مقتضى لذلك، فإن سوق المال (البورصة) وأسعار الأوراق المالية فيها، ليست بمعزل عن سوق النقد، والسوقين ليستا بمعزل عن السياسة المالية التي تشكل الضرائب جزءاً منها.

ومن أمثلة القوانين التي أصدرت في عام ١٩٩٨ وكانت فارغة من أي تعديل جوهرى لقانون الضرائب على الدخل في مصر، ومع ذلك أحدثت آثار سيئة على سوقي النقد والمال، وساهمت إلى حد كبير في تراجع أسعار الأوراق

المالية في البورصة المصرية، القانون رقم ٥ لسنة ١٩٩٨ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ (تعديل الفقرة الأولى من المادة ٢٩، والفقرة الأولى من المادة ١١٨ وذلك بحذف عبارة "أو أعفيت منها" من كل من الفقرتين، وإضافة عبارة "فيما عدا البنوك فلا يجوز أن تزيد جملة المخصصات السنوية على ١٠٪ من الربح السنوي الصافي للبنك إلى الفقرة الثانية من البند ٦ من المادة ١١٤ من القانون المشار إليه) وذلك وفقا للمشروع المقدم من الحكومة إلى السلطة التشريعية والذي بررت المذكرة الإيضاحية لتعديل الفقرة الأولى من المادتين ٢٩، ١١٨ بقولها: لقد نتج عن التطبيق العملي لنص المادتين ٢٩ فقرة أولى، ١١٨ فقرة أولى، تمتع بعض المنشآت والشركات بمزايا إضافية لا مبرر لها، نتيجة ما يتحقق من إعفاء مضاعف لإيرادات أعفيت من ضريبة، ثم يتكرر إعفاؤها من ضريبة أخرى، إلى حد أن أصبحت هذه المزايا دافعا إلى اتباع أساليب وطرق مختلفة غير مرغوبة فيها، لما تحدثه من آثار وانعكاسات سلبية على الاقتصاد القومي، لذا رأى تعديل هذه النصوص، وقد كان هذا التعديل كما أشرنا حالا بحذف عبارة من ثلاث كلمات هي (أو أعفيت منها).

ولكي تفق معي عزيزي القارئ على حقيقة هذا التعديل بالحذف فيإني أضع أمامك نص الفقرة الأولى من المادتين ٢٩، ١١٨ قبل تعديلهما، ثم وفقا لما وردتا عليه في مشروع القانون رقم ٥ لسنة ١٩٩٨ كما قدمته الحكومة وقبل إقراره من مجلس الشعب، وفي تعليق موجز، أوضح لك الفرق بين النصين، ومدى الخطورة التي كان يمكن أن ينطوي عليها هذا التعديل فيما لو تم إقرار البرلمان المشروع القانوني كما قدمته الحكومة.

النص قبل التعديل	النص كما ورد في مشروع القانون
المادة ٢٩/١ من القانون ١٥٧ لسنة	تخصم إيرادات رءوس الأموال المنقولة

<p>الداخلية في ممتلكات المنشآت الفردية أو شركات الأشخاص والتي خضعت للضريبة طبقاً لأحكام الباب الأول من هذا الكتاب، وكذا الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال، من مجموع الربح الصافي للمنشأة وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها، بعد خصم نصيبها في مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠% من قيمة تلك الإيرادات".</p> <p>* تخصم إيرادات رءوس الأموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة، والداخلية في ممتلكات الشركات أو الجهات المنصوص عليها في المادة ١١١، والتي خضعت للضريبة، وفقاً للبند أولاً من المادة ١١١ مكرراً من هذا القانون، من مجموع الربح الصافي الذي تسري عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال، بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها، بعد خصم نصيبها من مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠% من قيمة تلك الإيرادات، وبشرط أن تكون هذه</p>	<p>١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وقد وردت هذه المادة في شأن تحديد إيرادات النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة: "تخصم إيرادات رءوس الأموال المنقولة الداخلية في ممتلكات المنشآت الفردية، أو شركات الأشخاص، والتي خضعت للضريبة طبقاً لأحكام الباب الأول من هذا الكتاب أو أعفيت منها بمقتضى القانون وكذا الإيرادات الناتجة من أرباح خضعت للضريبة على أرباح شركات الأموال أو أعفيت منها بمقتضى القانون، من مجموع الربح الصافي للمنشأة، وذلك بمقدار مجموع الإيرادات المشار إليها، بعد خصم نصيبها في مصاريف وتكاليف الاستثمار بواقع ١٠% من قيمة تلك الإيرادات.</p> <p>* المادة ١/١١٨ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وقد وردت في شأن تحديد وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال وهي مستبدلة بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣: "تخصم إيرادات رءوس الأموال المنقولة غير المتصلة بمباشرة المهنة</p>
---	--

والداخلة في ممتلكات الشركات أو الجهات المنصوص عليها في المادة ١١١ من هذا القانون، والتي خضعت للضريبة وفقا للبند أولا من المادة ١١١ مكررا أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافي الذي تسري عليه الضريبة على أرباح شركات الأموال بعد استبعاد ١٠% من إجمالي تلك الإيرادات، وفي الحالتين لا يجوز خصم أية تكاليف متعلقة بهذه الإيرادات".	الإيرادات داخلية في جملة إيرادات الشركة أو الجهة".
---	--

هذا هو نص الفقرة الأولى من المادتين ٢٩، ١١٨ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، قبل تعديلهما بمقتضى مشروع القانون ٥ لسنة ١٩٩٨ وبعد تعديلهما بمقتضى هذا المشروع، وقد أحدث مشروع القانون المشار إليه في نص الفقرتين تعديلا جوهريا، وذلك حين قرر <sup>(١)</sup> خصم إيرادات رءوس الأموال المنقولة الداخلة في ممتلكات الشركات والمنشآت، والتي خضعت للضريبة الموحدة عن إيرادات رءوس الأموال المنقولة، أو للضريبة على أرباح شركات الأموال عن إيرادات رءوس الأموال المنقولة، دون التي أعفيت من أي من الضريبتين، من مجموع الربح الصافي

(١) الأستاذ/ حمدي هيبه في ورقة عمل له بعنوان: هل كانت هناك حاجة إلى إصدار القانون رقم ٥ لسنة ١٩٩٨ مقدمة إلى المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ٢٨-٣٠ أبريل ١٩٩٨.

للمنشأة أو الشركة أو الجهة بعد خصم نصيبها في مصاريف وتكاليف الاستثمار، بواقع ١٠% من قيمة تلك الإيرادات.

وقد كان هذا التعديل يعني إلغاء الإعفاءات الضريبية، لأوعية القيم المنقولة الداخلة في ممتلكات المنشآت والشركات، بل أكثر من ذلك، كان يخضع هذه الأوعية للضريبة الموحدة عن إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أو للضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأحوال.

وهو الأمر الذي كان من شأنه أن يؤدي إلى إحجام أو امتناع الشركات عامة، والبنوك على وجه الخصوص عن الاستثمار في الأوراق المالية، والبحث عن مجالات استثمار أخرى معفاة من الضريبة.

وهو الأمر الذي كان من شأنه التأثير على سوق الأوراق المالية (البورصة) نظرا للعلاقة الوثيقة بين الشركات عامة والبنوك بصفة خاصة، وسوق الأوراق المالية، وما تقوم به الأخيرة من دور هام في تنشيطها من خلال تكوين وتدوير محافظ أوراقها المالية، وتنشيط الإقراض بضمان هذه الأوراق.

موقف اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة ومكتب لجنة الشؤون الدستورية والتشريعية حين عرض مشروع القانون عليها: حسناً فعلت اللجنة المشار إليها حين عرض مشروع القانون عليها، حيث تلاقت الآثار السلبية آنفة البيان وأبقيت على الإعفاء الوارد بالفقرة الأولى من المادتين ١١٨، ٢٩ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وذلك بعدم حذف عبارة (أو أعفيت منها) من النص الأصلي للفقرتين، وإن كانت قد أدخلت بعض التعديلات البسيطة غير الجوهرية على تنسيق وصياغة باقي فقرات المادتين المشار إليهما تحقيقاً للفهم وضبطاً للصياغة.

وقد حسم مجلس الشعب أمر الإعفاء موضوع النزاع بالموافقة على القانون رقم ٥ لسنة ١٩٩٨ كما ورد إليه من اللجنة المشتركة، المشار إليها، لا

كما صاغته الحكومة وذلك بما من شأنه أن أفرغ القانون رقم ٥ لسنة ١٩٩٨ من مضمون التعديل الذي أرادتته الحكومة.

ويبقى السؤال عن مدى الحاجة إلى إصدار مثل هذا القانون في الوقت الذي كانت الأسواق المالية لجنوب شرق آسيا في حالة انهيار، ولم تكن البورصة المصرية الناشئة بمعزل عن التأثير بهذا الانهيار، وفي الوقت الذي كانت فيه السياحة والاستثمار وسوق النقد والمال في مصر تعيش أزمة العمل الإرهابي في مدينة الأقصر، ولم تكن الظروف مواتية إطلاقاً لإصدار قانون يثير مخاوف الأوساط المالية والاقتصادية، وأقل ما يحدثه وقت إصداره، هو خلق حالة من الترقب والحذر لدى مستثمري الأوراق المالية، أننا في حاجة إلى التريث والتأني في إصدار التشريعات ذات الصلة بالاستثمار وسوقي النقد والمال، على الأقل إلى ما بعد عمليات الإصلاح الاقتصادي وازدهار البورصة المصرية والتحول كلية إلى اقتصاد السوق.

وإذا كانت الحكومة قد تغيت بإعداد مشروع القانون رقم ٥ لسنة ١٩٩٨ تلافي بعض النتائج غير المرغوب فيها بالنسبة للإيرادات الضريبية، وبصفة خاصة عوائد أذون الخزانة المعفاة كلية من جميع الضرائب والرسوم، فقد كان المفروض اقتصار المشروع الذي قدمته على تعديل قانون أذون الخزانة، دون المساس بقانون الضرائب على الدخل، ودون أن يشمل تعديلها جميع إيرادات القيم المنقولة الداخلة في ممتلكات الشركات والجهات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال، سواء تلك الخاضعة لضريبة أخرى غير الضريبة على أرباح شركات الأموال أو المعفاة منها، على نحو ما أورده مشروع القانون المائل.

### المطلب الثالث: ضرورة التنسيق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير

المباشرة تشريعياً، وتنفيذياً: تناولنا فيما تقدم الأصول العلمية للضرائب المباشرة

وغير المباشرة، والفلسفة التي ينهض عليها كلا النوعين، وما نريد أن نقوله هنا هو أن الطاقة الضريبية الفردية، أو المقدرة التكاليفية للفرد، يجب أن يراعى في حسابها مجموع ما يتحمله الفرد من ضرائب مباشرة وغير مباشرة، وذلك بما من مقتضاه: أن المشرع عند إرادة فرض ضرائب مباشرة جديدة، أو زيادة أسعار القائم منها، في لحظة معينة، فإنما ينبغي عليه التخفيف من عبء الضرائب غير المباشرة، والعكس صحيح، وذلك حتى لا يؤدي زيادة العبء الضريبي عن حدود المقدرة التكاليفية، إلى استحالة تنفيذ القانون لعدم قدرة الأفراد على الدفع، أو حتى لا يؤدي عدم التنسيق بين نوعي الضرائب المشار إليهما إلى إحداث آثار غير مرغوب فيها على حجم الطلب الكلي والادخار والاستثمار. وإذا كان التنسيق ضروريا بين نوعي الضرائب المشار إليهما، فإنه ضروري كذلك بين ضرائب النوع الواحد تفاديا للازدواج الضريبي الاقتصادي الداخلي الذي قد يكون غير مقصود من المشرع، وما يحدثه من آثار سلبية.

ونشير في هذا المقام بصفة خاصة إلى ما يفرضه المشرع الضريبي المصري من ضريبة المبيعات على السلع المستوردة، حيث تحتسب هذه الضريبة على أساس مجموع قيمة السلعة المستوردة + الضريبة الجمركية المفروضة عليها، فإذا كانت قيمة السلعة في بلد المنشأ ألف جنيه مثلا، وفرضت عليها ضريبة جمركية بسعر مائة في المائة من قيمتها، فإن ضريبة المبيعات تفرض على أساس أن قيمة السلعة ألفي جنيه، وهو ما يعني أن الدولة تفرض ضريبة على ضريبة وهو نوع سيئ من الازدواج الضريبي، يتحمل بعبئه الحقيقي المستهلك الفعلي لهذه السلعة.

وإذا كان لهذا النوع من الازدواج الضريبي ما يبرره في مرحلة الركود التضخمي التي سادت في مصر قبيل الأخذ بسياسة الإصلاح الاقتصادي مع بدايات عام ١٩٩٠، حيث كانت الحكومة معنية بامتصاص السيولة الزائدة

لدى الأفراد، للسيطرة على ظاهرة التضخم، وذلك كجزء من سياسة الإصلاح الاقتصادي فإننا نعتقد، وقد تجاوزت مصر مراحل الإصلاح الاقتصادي، وبدأت فيما يعرف بالانطلاق الاقتصادي، نعتقد أن الوقت قد حان لتلافي جميع أشكال الازدواج الضريبي في التشريع الضريبي المصري، وبالتالي التنسيق بين نوعي الضرائب المباشرة وغير المباشرة، ليكون النوعين في مجموعها في حدود المقدرة التكلفة الفردية، بما ينعش الطلب الكلي الفعال ويشجع الاستثمار.

أما عن التنسيق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة في مراحل تنفيذ القوانين الضريبية الخاصة بالنوعين، فإن استقلال مأموريات الضرائب على الدخل في أداء عملها، عن مأمورية الضريبة على المبيعات، واستقلال المأموريتين عن مأمورية ضرائب الدمغة، ثم استقلال مصلحة الضرائب بمأمورياتها النوعية عن مصلحة الجمارك، بما يعنيه هذا الاستقلال من إمكانية كل مأمورية في إصدار التعليمات التنفيذية لمأموري الضرائب التابعين لها، وبالتالي تكوين عرف ضريبي خاص بكل مأمورية، هذا الاستقلال وإن شئت فقل عدم التنسيق بين الأجهزة والمأموريات الضريبية النوعية المنوط بها تحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة، قد يؤدي إلى نتائج غير مرغوب فيها مثل:

١- تداخل الإجراءات التنفيذية التي تمارسها كل مأمورية وهي بصدد قيامها بعملها.

٢- خلق نوع من البيروقراطية والتنازع فيما بين الإدارات والمأموريات الضريبية المختصة بفحص ومراجعة سجلات الممول ودفاتره بغرض تحديد قيمة الضريبة الواجبة، ذلك لأن الدفاتر والسجلات التي يتناوب على فحصها مأمورا ضرائب الدخل، والمبيعات والدمغة واحدة، فإذا اختلفت أو تضاربت التعليمات التنفيذية لكل مأمور فاحص، وتمسك كل مأمور بتعليمات مأموريته، فإن ذلك وبالقطع يوقع الممول في حرج بالغ، وذلك من حيث إنه إن طابق



دفاتره وسجلاته (سجلات المبيعات والمشتريات) وفقا لتعليمات مأمورية ضرائب الدخل، يكون قد أخل بتعليمات مأمورية ضريبة المبيعات أو ضريبة الدمغة. والمثال التالي واقع فعلا في نطاق ضريبي الدخل والمبيعات في مصر.

حيث تطالب مأمورية الضرائب على المبيعات بإضافة عبء ضريبة المبيعات التي يسددها الممول على مشترياته على قيمة تكلفة السلعة في حالة كون هذه السلعة بعد تصنيعها معفاة من ضريبة المبيعات، في نفس الوقت الذي ترفض فيه مأمورية ضرائب الدخل اعتبار ضريبة المبيعات في الحالة المشار إليها أحد عناصر التكلفة الواجبة الخصم من وعاء ضريبة الدخل.

ونفس هذا التعارض حاصل بين مصلحة الجمارك ومصلحة الضرائب على الدخل وضرائب المبيعات في آن واحد، وذلك في حالة ما إذا قامت مصلحة الجمارك بتعديل قيمة السلعة المستوردة من الخارج، ورفع قيمتها عن السعر الوارد بفاتورة المورد الأجنبي، وهو ما يعرف بتحسين السعر، وتفرض الضريبة الجمركية وفقا للسعر المعدل، إلا أن مصلحة الضرائب على الدخل لا تعتمد سوى سعر فاتورة المورد الأجنبي الأقل سعرا، أما ضرائب المبيعات، فهي تصر على احتساب قيمة السلعة بناء على تقدير مصلحة الجمارك، ولا شأن لها بفواتير المورد الأجنبي وعند حساب مجمل الربح، تقوم بحساب تكلفة السلعة آخذة في الاعتبار سعر السلعة بفاتورة المورد الأجنبي لرفع القيمة المضافة، مما يخلق مشاكل متعددة بحسابات ودفاتر الممول<sup>(١)</sup>. ولذلك:

---

(١) الأستاذ/ نصر أبو العباسي أحمد -التنسيق بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة- ورقة

عمل مقدمة إلى المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب-

أبريل ١٩٩٨.

يغدو التنسيق بين الإدارات والمأموريات القائمة على ربط وتحصيل الضرائب المباشرة وغير المباشرة أمرا ضروريا درءا للمعاناة التي يلقاها الممولون عند تعدد جهات التحصيل. وبعد:

فإن هذه ثلاث متطلبات نتقدم بها لتطوير النظام الضريبي المصري على ضوء التطورات الاقتصادية الحديثة، تناولنا قبلها مقترحات أخرى لتطوير النظام على ضوء أحكام الفقه الإسلامي والشرعة الإسلامية.

### قائمة بأهم المراجع

- ١- الأموال: أبي عبيد القاسم بن سلام - تحقيق الشيخ محمد خليل هراس - دار الكتب العلمية - بيروت ١٩٨٦.
- ٢- الخراج: يحيى بن آدم - تحقيق د/ حسين مؤنس - دار الشروق ١٩٨٧.
- ٣- الخراج: قدامة بن جعفر - تعليق د/ محمد حسين الزبيدي - دار الرشيد - بغداد ١٩٨١.
- ٤- الهداية: الإمام المرغيناني - ج ٢ - مصطفى الحلبي ١٣٥٥هـ.
- ٥- شرح الشيخ حسين الكفراوي على متن الأجرومية: مطبعة التقدم العلمية ١٣٢٢هـ.
- ٦- أ.د/ العميد/ أحمد جامع: علم المالية العامة - دار النهضة العربية ١٩٧٥.
- ٧- أ.د/ أحمد الحصري: السياسة المالية للدولة في الفقه الإسلامي المقارن - مكتبة الكليات الأزهرية ١٩٩٤.
- ٨- الأستاذ/ أحمد ممدوح مرسي: الضريبة على الإيرادات علما وعملا - مطبعة مصر ١٩٤٦.
- ٩- أ.د/ السيد عبد المولى: التشريع الضريبي المصري - دار الفكر العربي ١٩٧٦. و المالية العامة - دار الفكر العربي ١٩٧٧.
- ١٠- أ.د/ جميل الشرقاوي: دروس في أصول القانون - دار النهضة العربية ١٩٦٦.
- ١١- أ.د/ حامد عبد المجيد دراز: المالية العامة - مؤسسة شباب الجامعة - مبادئ الاقتصاد العام - الدار الجامعة ١٩٨٩.

- ١٢- أ.د/ حسن كيرة: المدخل إلى القانون - منشأة المعارف بالإسكندرية ١٩٧١.
- ١٣- الأستاذ/ حمدي هيبة: ورقة عمل - المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - أبريل ١٩٩٨.
- ١٤- أ.د/ رفعت المحجوب: المالية العامة - دار النهضة العربية ١٩٧١.
- ١٥- روسكو باوند: مدخل إلى فلسفة القانون - ترجمة د/ صلاح دباج - المؤسسة الوطنية للطباعة والنشر - بيروت ١٩٦٧.
- ١٦- ريتشارد موسجراف، بيجي موسجراف: المالية العامة - ترجمة د/ محمد حمدي السباخي - دار المريح - الرياض ١٩٩٢.
- ١٧- أ.د/ زكريا محمد بيومي: موسوعة الضريبة الموحدة - توزيع عالم الكتب ١٩٩٤.
- ١٨- أ.د/ زين العابدين ناصر: مبادئ علم المالية العامة ١٩٩٣ - النظام الضريبي المصري - دار النهضة العربية.
- ١٩- أ.د/ عادل أحمد حشيش: أصول الفن المالي للاقتصاد العام - دار المطبوعات الجامعة.
- اقتصاديات المالية العامة - مؤسسة الثقافة الجامعية ١٩٨٣.
- التشريع الضريبي المصري - مؤسسة الثقافة الجامعية ١٩٨٤.
- ٢٠- الأستاذان/ د. عاطف صدقي - د/ محمد أحمد الرزاز: المالية العامة.

- ٢١- الأستاذان/ د. عبد الرزاق السنهوري - د. أحمد حشمت أبو ستيت: أصول القانون ١٩٥٠.
- ٢٢- أ.د/ عبد الكريم صادق بركات: الاقتصاد المالي -الدار الجامعية ١٩٨٧.
- ٢٣- أ.د/ عبد الهادي النجار: اقتصاديات النشاط الحكومي - مطبوعات جامعة الكويت ١٩٨٢.
- ٢٤- د/ عطية عبد الحليم صقر: القطاع العام في مصر -١٩٩٧.
- دراسات في علم الاقتصاد -١٩٩٧.
- مبادئ علم المالية العامة والتشريع المالي -١٩٩٥.
- مقدمة في التجارة الدولية والعلاقات الاقتصادية الدولية -١٩٩٧.
- ٢٥- أ.د/ علي عباس عياد: النظم الضريبية المقارنة -مؤسسة شباب الجامعة ١٩٧٨.
- ٢٦- الأستاذ/ عماد أحمد علي: دور النظام الضريبي في دعم التنمية -بحث المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب -أبريل ١٩٩٨.
- ٢٧- الأستاذ/ قطب إبراهيم محمد: المالية العامة للدولة الإسلامية - مطبوعات معهد الدراسات الإسلامية ١٩٩١.
- ٢٨- أ.د/ محمد حلمي مراد: مالية الدولة -مطبعة نهضة مصر ١٩٦٣.
- ٢٩- أ.د/ محمد دويدار: دراسات في الاقتصاد المالي -الدار الجامعية.

- ٣٠- أ.د/ محمد مصطفى شلي : تعليل الأحكام - مطبعة الأزهر ١٩٤٧.
- ٣١- أ.د/ محمود السيد الناغي: الضريبة الموحدة - مكتبة الجلاء بالمنصورة ١٩٩٤.
- ٣٢- أ.د/ مختار القاضي: أصول القانون - دار النهضة العربية ١٩٦٧.
- ٣٣- الأستاذ/ نصر أبو العباس: ورقة عمل - المؤتمر الرابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - أبريل ١٩٩٨.
- ٣٤- أ.د/ يوسف حامد العالم: المقاصد العامة للشريعة الإسلامية - المعهد العالمي للفكر الإسلامي ١٩٨١.
- ٣٥- أ.د/ يونس أحمد البطريق: المالية العامة - دار النهضة العربية بيروت ١٩٨٤.
- وآخرين - النظم الضريبية - مؤسسة شباب الجامعة ١٩٧٨.
- ٣٦- المرشد: نشرة دورية - المحاسبون المتضامنون مصر - أعداد متفرقة.
- ٣٧- التقرير الاستراتيجي العربي: مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية بالأهرام - أعداد سنوات ٩٠-١٩٩٧.
- ٣٨- تقرير عن التنمية في العالم: من إصدارات صندوق النقد الدولي - أعداد متنوعة للسنوات من ٩٠-١٩٩٧.
- ٣٩- مجلة التمويل والتنمية: من إصدارات صندوق النقد الدولي - أعداد مختلفة.

## فهرس الموضوعات

صفحة	الموضوع
١	الفصل الأول: الفلسفة القانونية (النشأة - المفهوم - المحددات - الأدوار - التعدد).
١	نشأة الفلسفة القانونية.
١	مفهوم الفلسفة القانونية.
٢	محددات التفكير الفلسفي تجاه القانون.
٣	دور (استخدامات) الفلسفة القانونية.
٨	تعدد الفلسفات القانونية.
٨	الفلسفة التي ينبثق عنها القانون.
٩	فلسفة القانون بين المذاهب الفردية والجماعية
١١	فلسفة القوانين المنظمة للروابط الاجتماعية.
١٣	الفلسفة المنبثقة عن القانون.
١٤	مدى تأثير الضريبة بالفلسفتين المتقدمتين.
١٧	فلسفة الشرعية أو العقد الاجتماعي.
٢٩	الفصل الثاني: فلسفة النظم الضريبية الفرعية (الفلسفة الضريبية على المستوى الجزئي).
٣٢	المبحث الأول: فلسفة النظام الضريبي باعتبار التأثير المتبادل بينه وبين نظامه الاقتصادي.
٣٢	أولاً: فلسفة النظام الضريبي في البلدان المتقدمة.
٣٧	ثانياً: فلسفة النظام الضريبي في البلدان النامية.

الموضوع	صفحة
ثالثا: فلسفة النظام الضريبي في الدول الرأسمالية.	٤٣
رابعا: فلسفة النظام الضريبي في البلدان الاشتراكية.	٤٦
المبحث الثاني: فلسفة النظام الضريبي باعتبار تعدد الضريبة وسعرها.	٤٩
أولا: فلسفة الضرائب على الأشخاص والضرائب على الأموال.	٥٠
ثانيا: فلسفة الضرائب على الدخل والضرائب على رأس المال.	٥٢
ثالثا: فلسفة الضريبة الواحدة — والضرائب النوعية والضريبة الموحدة.	٥٤
رابعا: فلسفة الضرائب المباشرة وغير المباشرة.	٥٨
خامسا: فلسفة الضرائب التوزيعية والضرائب القياسية.	٦١
سادسا: فلسفة الضرائب النسبية والتصاعدية.	٦٢
الفصل الثالث: فلسفة الضريبة في البنيان الضريبي المصري.	٦٩
مكونات البنيان الضريبي المصري.	٦٩
الجباية كفلسفة أحادية للنظام الضريبي المصري.	٦٩
الأسعار غير المبررة للضرائب كأحد أسباب الخلل في النظام الضريبي المصري.	٧١
الفصل الرابع: فلسفة التشريع الإسلامي في توزيع الأعباء المالية العامة.	٧٧
خمس قواعد فلسفية لتشريع الزكاة في الإسلام.	٧٧
الأصول العلمية لضريبة الجزية.	٧٩
الأصول العلمية لضريبة الخراج.	٨٣
فلسفة المشرع الإسلامي الحنيف في فرض الأعباء المالية العامة.	٨٤
الفصل الخامس: أهم التطورات الاقتصادية على ساحة الاقتصاد	٨٨



الموضوع	صفحة
المصري.	
المبحث الأول: الإصلاح الاقتصادي في مصر.	٨٨
المبحث الثاني: التحول إلى اقتصاد السوق.	٩٦
المبحث الثالث: عضوية منظمة التجارة العالمية.	١٣٦
الفصل السادس: ثلاث متطلبات لتطوير النظام الضريبي المصري على ضوء أحكام الفقه الإسلامي والتطورات الاقتصادية المشار إليها.	١٦٤
وجوب إعادة بناء البنيان الضريبي المصري بما يتفق والتطورات والمتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية.	١٦٤
بعض الظواهر السلبية التي تؤثر على كفاءة النظام الضريبي المصري.	١٦٨
المتطلب الأول: التنسيق بين السياسة الضريبية ومتطلبات الخصخصة.	١٧٠
المتطلب الثاني: الترتيب في إصدار التشريعات ذات الصلة بأسواق الاستثمار والنقد والمال.	١٧٧
المتطلب الثالث: ضرورة التنسيق بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.	١٨٣
المراجع.	١٨٨
المحتويات.	١٩٢