

الوسائل الحديثة للرقابة علي الالتزام الضريبي لدي الممولين

إعداد الدكتور

خيري عثمان فريز فرج عبد العال

دكتوراه المالية العامة والتشريعات الضريبية

مدير إدارة بالإدارة المركزية للفتاوى والآراء

مصلحة الضرائب المصرية

عضو لجنة التشريعات الضريبية بوزارة المالية

عضو الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والتشريع والإحصاء

مدرس منتدب بكلية الحقوق جامعة حلوان

ملخص بحث

تناول البحث الوسائل الحديثة للرقابة علي الالتزام الضريبي لدي الممولين، والتي تساهم في الحفاظ علي حقوق الخزانة وتقليل تجنب الضريبة والتهرب منها، حيث تناول البحث تحسين فاعلية الإدارة الضريبية وإعادة هيكلتها، حتى تكون قادرة علي القيام بمهامها المكلفة بها وأحكام الرقابة علي الالتزام الضريبي لدي الممولين، وذلك في المبحث الأول.

وتعرض البحث لمنح الإدارة الضريبة قدراً مناسباً من السلطة التقديرية وتوحيد الإجراءات الضريبية، ذلك ان وجود قدراً مناسباً من السلطة التقديرية يساعدها في أداء مهامها خصوصاً في حالات عدم تعاون الممول وعدم التزامه الضريبي، كما ان توحيد الإجراءات الضريبية سيبسط إجراءات التعامل بين الإدارة الضريبية والممولين، ويساهم في زيادة الالتزام الضريبي، وذلك في المبحث الثاني منه.

وتعرض البحث لإتباع الوسائل المناسبة للفحص الضريبي، حيث إن الوسيلة المناسبة للفحص الضريبي تفيد في التحقق من مدي التزام الممولين بالقانون الضريبي، وتساهم في حصول الدولة علي مستحقاتها الضريبية دون زيادة او نقصان وذلك في المبحث الثالث منه، كما تناول البحث مكافحة وسائل تقويض الوعاء الضريبي، ومن أهمها التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي، والتي تؤدي إلي تقويض الوعاء الضريبي وضياع جزء مهم من قيمة الضريبة المستحقة وذلك في المبحث الرابع منه.

مقدمة

علي الرغم من أهمية الضريبة باعتبارها مصدراً هاماً لتمويل الإنفاق العام للدولة، بالإضافة إلي دورها الاقتصادي والاجتماعي، إلا إنها تمثل عبئاً مالياً علي دافعيها؛ لذا يصعب علي معظم الممولين دفع التزاماتهم الضريبية للدولة بسهولة، وخصوصاً في الدول التي يقل فيها الوعي الضريبي ومردود الضريبة علي المجتمع مع ارتفاع عبئها او سوء تطبيق القوانين التي تفرض الضريبة بناء عليها، مما يدفع الممولين في تلك الدول إلي محاولة التخلص من عبء الضريبة إما بالتهرب منها او بتجنبها او التخطيط لتقليل عبئها، وهذا يؤثر بالسلب تأثيراً مهماً علي مقدار الحصيلة الضريبية والتي تحتاجها الدولة لتمويل إنفاقها العام.

وتدعو الحاجة لتجنب او تقليل آثار ميل الممولين إلي التهرب من الضريبة او تخفيف عبئها إلي وجود علاقة جيدة بين أطراف العلاقة الضريبية^(١) (الممول والإدارة الضريبية) تساهم في الحد من التهرب الضريبي^(٢)، وتقليل المنازعات الضريبية، وتزيد الالتزام الطوعي للممولين بأداء الضريبة.

ولكي نتوصل إلي أحكام عملية الالتزام الضريبي لدي الممولين، وتحقيق أهداف السياسات الضريبية، لا بد أن تكون هناك رقابة فعالة علي عمليات ربط وتحصيل الضريبة

(١) أطراف العلاقة الضريبية هم الممول، والإدارة الضريبية، والغير الذي قد يجعله القانون مسؤولاً عن أداء الضريبة، فالممول هو المطالب بدين الضريبة، والملزم بأدائه للإدارة الضريبية، أما الإدارة الضريبية فهي المختصة وفقاً لأحكام القانون بالمطالبة بالضريبة، وإجراء عمليات الفحص والمراقبة وتحصيل دين الضريبة من الممولين، والتنفيذ على أموال الممول في حالة العجز عن دفع دين الضريبة، راجع: د. محيى محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ١٣٥.

(٢) لمزيد من التفصيل انظر: سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة الاقتصادى الخلىجى، العدد (١٩) لسنة ٢٠١١.

والتزام الممول بها؛ وذلك من خلال إتباع وسائل مناسبة لإحكام الرقابة علي الالتزام الضريبي.

وتوجد وسائل تقليدية ووسائل حديثة للرقابة علي الالتزام الضريبي لدي الممولين ومن الوسائل التقليدية للرقابة علي الالتزام الضريبي نظام الفحص الضريبي الشامل ومكافحة التهرب الضريبي التقليدي وتوقيع العقوبات علي المتهربين، وفرض الغرامات علي عدم الالتزام بالقوانين الضريبية، وحيث ان تلك الوسائل حازت قدراً كبيراً من اهتمام الباحثين في مجال الضرائب فإن الدراسة تركز علي الوسائل الحديثة للرقابة علي الالتزام الضريبي وتوليها اهتمامها.

- أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث - في ظل التطور الذي حدث علي كافة الأصعدة ومنها السياسات الضريبية، والوسائل التي يستخدمها الممولين لتجنب الضريبة والتهرب منها في انه يتعرض للوسائل الحديثة للرقابة الفعالة علي الالتزام الضريبي لدي الممولين، وذلك من خلال تحسين فعالية الإدارة الضريبية وإعادة هيكلتها، ومنح الإدارة الضريبية قدراً مناسباً من السلطة التقديرية وتوحيد الإجراءات الضريبية، وإتباع الوسائل المناسبة للفحص الضريبي، ومكافحة وسائل تفويض وعاء الضريبة، وهذا يساهم في تقليل التسرب الضريبي، ويساهم في إخضاع الاقتصاد غير الرسمي لرقابة الدولة، ويفيد الدولة في حصولها علي مستحقاتها الضريبية في الوقت المناسب دون منازعات، كما ان البحث يعد مساهمة علمية متواضعة ولبنة جيدة تساعد الباحثين والمتخصصين في المجال الضريبي علي التعرف علي كيفية تحقيق الرقابة الفعالة علي الالتزام الضريبي.

- هدف البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على الوسائل الحديثة للرقابة على الالتزام الضريبي لدى الممولين، والتي تساهم في زيادة الالتزام الضريبي لدى الممولين، وبالتالي تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية التي تساهم في تمويل الخزنة العامة للدولة، وتدعم قدرة الدولة على القيام بالإفناق العام المطلوب، كما ان البحث لبنة تقيد الباحثين والمتخصصين في مجال الضرائب.

- مشكلة البحث:

إن عدم إحكام الرقابة على الالتزام الضريبي لدى الممولين يؤثر سلباً على الالتزام الضريبي لديهم، ويؤثر في قدرة الإدارة الضريبية على تطبيق القانون الضريبي، بالتالي يؤثر على الحصيلة الضريبية، لذا كان من الضروري التعرض للوسائل الحديثة لإحكام الرقابة على الالتزام الضريبي لدى الممولين بما يدعم الالتزام الضريبي لدى الممولين ويحافظ على حقوق الخزنة العامة.

- منهج البحث:

يعتمد هذا البحث على الجمع بين منهجي الاستنباط والاستقراء حيث إنهما المنهجان المناسبان في هذا المجال.

- خطة البحث:

بالبناء على ما تقدم فقد تعين تقسيم البحث إلى أربعة مباحث متتابعة وذلك كالآتي:
المبحث الأول: تحسين فاعلية الإدارة الضريبية وإعادة هيكلتها.
المبحث الثاني: منح الإدارة الضريبية قدراً مناسباً من السلطة التقديرية وتوحيد الإجراءات الضريبية.
المبحث الثالث: إتباع الوسائل المناسبة للفحص الضريبي.
المبحث الرابع: مكافحة وسائل تقويض الوعاء الضريبي.

المبحث الأول

تحسين فاعلية الإدارة الضريبية وإعادة هيكلتها

تحتاج الدولة إلى آلية فعالة لجمع الضرائب للحصول على الأموال اللازمة في الميزانية؛ وهذه الآلية هي الإدارة الضريبية^(١)، التي تقوم بالدور الأساسي في تنفيذ وتطبيق قوانين الضرائب بمرونة وكفاءة تسمح بإقامة علاقات مرنة مع الممولين، ووكلائهم وكل من له علاقة بمصلحة الضرائب من جهة، وتقوم بتحصيل الضريبة العادلة من جهة أخرى^(٢)، فهي الأداة التنفيذية التي تتولى تطبيق النظام الضريبي وإخراجه من حيز التشريع إلى الواقع العملي^(٣)، وتسعى إلى الحد من حالات التهرب الضريبي، وعدم الإذعان للقانون الضريبي، وفي نفس الوقت تتحمل مسئولية تقديم العون للممولين، لمساعدتهم على أداء التزاماتهم مما يفرض عليها تفعيل إجراءات التنفيذ للحد من التهرب، بجانب تفعيل إجراءات دعم التزام الممولين^(٤).

كما أن كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية لها أثر مهم وإيجابي علي العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، كما أن قدرتها علي إيجاد تفاعل شخصي بين الممولين والإدارة

(١) انظر:

- Elena Konvisarova, Irina Samsonova, Olga Vorozhbit, **The Nature and Problems of Tax Administration in the Russian Federation**, Mediterranean Journal of Social Sciences, MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol 6 No 5 S3, September 2015, p. 78.

(٢) راجع: أ. رمضان أحمد السيد الفرة، تطوير الأداء الضريبي، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣٢٨ / ٣٢٩ - يوليو/ أكتوبر ٢٠٠٠، ص ١١٨.

(٣) انظر: د. ممدوح عبد الحميد الهياتمي، الحصر الضريبي، دراسة تحليلية للتشريع الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، حقوق طنطا، ١٩٩٣، ص ٧٧.

(٤) راجع: د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٣.

الضريبية يعد محدداً رئيسياً فيما يتعلق بدرجة التهرب الضريبي^(١)، كما أنها تقوم بدور مهم في تحقيق النظام الضريبي، وهو تحويل التشريع إلى تطبيق مع الحرص على العلاقة جيدة مع الممولين، كما أن المشاكل المتعلقة بالإدارة الضريبية من أهم المشاكل التي تصادف النظم الضريبية في الدول النامية، حيث إن التنظيم السيئ لها يؤدي إلى تعقيد، وطول الإجراءات، كما يؤدي إلى زيادة المشاكل والتهرب، ونقص الحصيلة الضريبية^(٢).

ويتفق الباحث مع الرأي الذي يذهب إلى أن السبيل إلى إنهاء المنازعات الضريبية يتطلب استئصال الداء لا علاج مظاهره، وذلك من خلال إصلاح الأداة التنفيذية، التي تقوم بتطبيق التشريعات الضريبية؛ لأن حسن التطبيق يكسب الممولين الثقة والاطمئنان، والعدالة في التطبيق لا تقل عن عدالة التشريع إن لم تكن خيراً منها، فالتطبيق العادل خير دعامة للنظام المالي، وقد يسد ثغرات التشريع، ويربأ ما به من صدع، كما أن مستوى الكفاءة الإدارية للإدارة الضريبية كثيراً ما تكون هي الفيصل في إمكانية تطبيق ضريبة ما من عدمه، وكثيراً ما قيل أن الإدارة الضريبية الكفاء لا يمكن أن تحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، ولكن الإدارة الضريبية غير الكفاء تستطيع أن تحول أحسن الضرائب تشريعاً إلى أسوأها تنفيذاً^(٣).

(١) انظر:

- Savaş Çevik, Harun Yeniçeri, **The Relationship between Social Norms and Tax Compliance: The Moderating Role of the Effectiveness of Tax Administration**, International Journal of Economic Sciences, IISES 2013, Vol. II (No.3), P. 166.

(٢) راجع: د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر، دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠٠٩، ص ٤٠٩.

(٣) انظر: د. حامد عبد الحميد دراز، التنظيم الأمثل لإدارة الضرائب المباشرة، مجلة كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الثاني - ١٩٧٦، ص ١٠٠.

فإذا كان للنظام الضريبي أن يحقق الأهداف المعلنة، فلا بد أن ينهض بتنفيذها إدارة ضريبية كفاء تضمّن للممول حسن التعامل معه، وتوفّر للموظف المناخ الملائم للعمل بكفاءة، وإلا كان الإصلاح والوصول إلي الهدف غير مأمون الجوانب^(١)، كما أنه يترتب علي كون الإدارة الضريبية ضعيفة، آثار سلبية منها ضعف فعالية فحص إقرارات الممول ودفاته ومستنداته، والمغالاة في تقدير موارد الممول المالية، أو أن لا تقوم هذه الإدارة بتطبيق القانون تطبيقاً صحيحاً، مما يضعف الحصيلة الضريبية^(٢).

لذا تبدو أهمية تحسين فعالية الإدارة الضريبية، وإعادة هيكلتها حتى تقوم بتنفيذ المهام الموكولة لها علي أفضل وجه، وبمرونة وفاعلية تؤدي إلي أفضل النتائج في مجال التعامل مع الممولين، وتحصيل المستحقات الضريبية لصالح الخزنة العامة للدولة، وهو ما تتناوله الدراسة على النحو التالي:

المطلب الأول

تحسين فعالية الإدارة الضريبية

تلعب الإدارة الضريبية دوراً مهماً في نجاح السياسة الضريبية؛ لأن هذه الإدارة هي التي يناط بها تطبيق التشريعات الضريبية التي تترجم السياسات التي تعنتها الحكومة، وبالتالي فإن الممولين يتعاملون مباشرة مع الإدارة الضريبية، ويتأثرون بسلوك العاملين بها،

(١) راجع: د. محمود السيد الناغي، منهج المحاسبة عن الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة علي أرباح شركات الأموال، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، ١٩٩٤، ص ٤٤٠.

(٢) انظر: د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر، مرجع سابق، ص ٤.

ومن ثم تتكون لديهم القناعة بأهمية السياسات والتشريعات التي تطبقها الدولة علي ضوء ما تسفر عنه علاقاتهم بالإدارة الضريبية^(١).

ويشترط لتكون الإدارة الضريبية فعالة توافر ثلاثة شروط وهي الإرادة السياسية الجادة، وإستراتيجية واضحة، وموارد كافية^(٢)، ومن عوامل نجاح الإدارة الضريبية حسن تنظيمها، وشمول اختصاصاتها، ووعي القائمين عليها، أو العاملين فيها بالقانون الذي يقع عليهم تنفيذه، مع اتسامهم بصفات خاصة، توطن الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين^(٣)، حيث لا يوجد إصلاح ضريبي ناجح بدون إدارة ضريبية ناجحة^(٤)، ويؤدي وجود جهاز ضريبي على درجة عالية من الكفاءة، ومتاحة لأعضائه كافة الضمانات التي تضمن لهم الحرية والاستقلال في العمل، والمكافآت المجزية التي تضمن لهم الحياة الكريمة، وتبعدهم عن الإغراءات التي قد يتعرضون لها عند قيامهم بواجباتهم^(٥)، إلى تحسين فعالية الإدارة الضريبية، وقيامها بالدور المطلوب منها على أكمل وأفضل وجه.

لذا ينبغي الاهتمام بنظام الحوافز الجيد البناء لموظفي الإدارة الضريبية حيث تعتبر الحوافز احدي مقومات العمل في أي منظمة والتي بدونها لا يمكن لأي منظمة أن تقوم

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط٢، ٢٠٠٦، ص ٨.

(٢) لمزيد من التفصيل انظر:

- Richard Bird, **Smart Tax Administration, THE WORLD BANK, Economic Premise, OCTOBER 2010** , Number 36.

(٣) راجع: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية في النظم المقارنة، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٨٨- السنة الحادية والأربعون- نوفمبر - ديسمبر ١٩٩٣، ص ٦٧.

(٤) انظر: د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة علي الدخل وأثره علي العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق بني سويف، ٢٠٠٧، نشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ٣٣.

(٥) راجع: د. منصور أحمد البديوي، المحاسبة الضريبية طبقاً للضريبة الموحدة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ٢.

بتحقيق كامل أهدافها، فالحوافز هي الطريقة التي من خلالها تعبر المنظمة للعامل عن مدي تقديرها لأدائه المتميز، وعمله المتقن، وهي احدي الطرق التي تساعد علي تحقيق أهدافها، وذلك بجانب توافر الإمكانيات المادية، وخبرة العاملين كلاً في مجاله^(١)، لأجل ذلك يتعين تطبيق نظام حوافز متوازن للعاملين بالإدارة الضريبية؛ بما يكفل تحقيق الأهداف المرجوة.

وتتحقق فعالية الإدارة الضريبية حينما تستطيع أن تؤدي واجباتها ومهامها المخولة لها بدقة وكفاءة، وذلك عن طريق التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية، وإحكام الرقابة على تنفيذها حتى تتمكن من تحصيل الضرائب المقررة، دون أن تفقد الخزانة العامة شيئاً من هذه المبالغ، ويترتب علي عدم فاعلية أو قلة فاعلية الإدارة الضريبية عدم قدرتها علي أداء واجباتها ومهامها المخولة لها مما يؤدي إلي ضعف الالتزام الضريبي وفقدان الخزانة العامة جزءاً كبيراً من المبالغ المستحقة لها^(٢)، فالإدارة الضريبية يقع على عاتقها تقديم العون المستمر للممولين، والذي يتمثل في تقديم، وتسهيل المعلومات، والإيضاحات، وتوفير النماذج، والإقرارات حتى يتمكن الممول من الالتزام بالمتطلبات القانونية لأجل ربط الضريبة وفقاً لأسس سليمة^(٣).

ويقتضى تحسين فعالية الإدارة الضريبية تجنب التطبيقات المخالفة للقوانين، وأن تعمل على تطبيق هذه القوانين في إطار من الشرعية واحترام الحريات الشخصية الفردية

(١) انظر: د. عبد العزيز علي حسن، الإدارة المتميزة للموارد البشرية بلا حدود، المكتبة العصرية للنشر، ٢٠٠٩، ص ٢٧٨.

(٢) راجع:

- ARINDAM DAS-GUPTA, SHANTO GHOSH, DILIP MOOKHERJEE, **Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India**, OP Cit , p. 1.

(٣) انظر: مشير قائد محمد عبد الغفور، الخصومة الضريبية في الجمهورية اليمنية - دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة عدن، اليمن، ٢٠٠٨.

لجمهور الممولين، مما يتعين معه الوضوح التام لكل القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية والتي تتعلق بالمولين، أو بتحصيل الضرائب، وألا تصدر تعليمات أو قرارات مناقضة، أو مخالفة لصريح نصوص القوانين، ويستلزم الأمر أيضاً أن تقوم الإدارة الضريبية بإعلام الممولين بكل ما هو جديد، وبكل تفسير أو قرارات تصدر حتى يكون الممول على بينة منها، وألا يفاجأ بتطبيقها مع علمه بتطبيق آخر من قبل، وبالتالي تتجنب الإدارة الضريبية اللجوء إلى المنازعات الضريبية، أو اللجوء إلى القضاء للفصل في هذه المنازعات^(١).

وعلى الإدارة الضريبية اختيار أسلوب التحصيل المناسب لأنه مهماً في تحسين العلاقة الضريبية، وفي جودة أداء الإدارة الضريبية وقدرتها على تحقيق أهدافها، حيث إن أساليب التحصيل تختلف من اقتصاد لآخر، فأساليب التحصيل التي تعد ملائمة لاقتصاد تهيمن عليه شركات القطاع العام، لا تعد ملائمة لاقتصاد يعتمد بنسبة كبيرة على القطاع الخاص^(٢).

ويجب أيضاً تحسين وتعميق وسائل الاتصال بين الإدارة الضريبية والممولين، وهذا الأمر لا يتحقق إلا بالتكوين المهني السليم لرجال الإدارة الضريبية، وإعدادهم الإعداد التام نفسياً وفنياً، وذلك من خلال عمل مدارس أو معاهد متخصصة للضرائب كما هو الحال في فرنسا، والولايات المتحدة، واليابان^(٣)، ويأمل الباحث أن يتم عمل مثل هذه المدارس أو المعاهد في مصر؛ نظراً لأهمية دورها في الإعداد العلمي والفني والنفسي لأعضاء الإدارة الضريبية الذين يتخرجون منها.

(١) راجع: د. رايح رتيب بسطا، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، دت، ص ١٩٦.

(٢) انظر: سحر التهامي، إدارة الضرائب وتكلفة تعامل الممولين مع الجهاز الضريبي في مصر، مرجع سابق، ص ١.

(٣) راجع: د. رايح رتيب بسطا، الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٩٨.

ويتعين الاهتمام بنظام التدريب داخل الإدارة الضريبية بحيث يتم إعداد العاملين بالإدارة الضريبية إعداداً جيداً من خلال تدريبهم علي الوسائل الحديثة للتعامل مع الممولين وتدريبهم علي كيفية تطبيق القوانين الضريبية بصورة سليمة؛ لأن التدريب يعتبر من المحاور الأساسية لتنمية الموارد البشرية وتكوين الكوادر البشرية القادرة علي الإسهام بفاعلية في تحقيق الإصلاح الضريبي والتنمية الشاملة، ويتم ذلك من خلال إكساب العاملين المعارف وتنمية المهارات والقدرات والخبرات، وبالتالي يعتبر التدريب أحد أجنحة التطور المنشود في عمل الإدارة الضريبية، فمن خلال التدريب يمكن تغيير لغة الحوار والتخاطب بين الممولين والإدارة الضريبية، ومن ثم تغيير المفاهيم السائدة لدى المجتمع الضريبي عن الإدارة الضريبية^(١).

ويتطلب أمر تحسين فعالية الإدارة الضريبية أيضاً الاهتمام بأفرادها من خلال إزالة العقبات أمامهم والمتمثلة في تعدد جهات الرقابة، وتفعيل دور إدارة البحوث الضريبية بجعلها مستقلة عن مصلحة ضرائب بحيث تخضع لقانون تنظيم الجامعات والمراكز البحثية لتصدر آراءها وفتاوها وفقاً لصحيح القانون وليس وفقاً لفكر ورأي القادة بالإدارة الضريبية، أو متأثراً بالخوف من المسائلة عن الآراء التي تأتي وفقاً للقانون ومخالفة لاتجاه المصلحة، مع التزامها بالرد السريع على كافة استفسارات الممولين والسادة مأموري الضرائب فيما يتعلق بعملهم.

ويحتاج تطوير الإدارة الضريبية إلي استحداث نظام "خدمة العملاء" ليقوم بخدمة الممولين في كافة فروع الإدارة الضريبية، وتبسيط القواعد واللوائح، وتحسين الكوادر البشرية

(١) انظر: د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، الحاجة الماسة لإعادة هندسة التدريب بالإدارة الضريبية لمواجهة تحديات فحص الإقرارات الضريبية وتطبيق قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، منعقد في الفترة من ١٥ - ١٦ ديسمبر ٢٠٠٧، كلية التجارة جامعة عين شمس.

وموارد تكنولوجيا المعلومات لتيسير امتثال الممولين والحد من المعاملة التعسفية^(١)، يضاف إلي ذلك ضرورة رفع كفاءة أفراد الإدارة الضريبية وبصفة خاصة مأموري الضرائب من خلال الاهتمام بالتدريب الضريبي، وتوفير خدمات الحاسب الآلي، وتحسين ظروف العمل من خلال توفير أماكن العمل اللائقة، والمناسبة، والأثاث الجيد، ووسائل الاتصال الحديثة، والعمل على تحسين الحوافز المادية، والمعنوية لإفراد الإدارة الضريبية، وعقد لقاءات دورية بين القيادة بمصلحة الضرائب والعاملين بها لعرض الاحتياجات، والمشكلات الخاصة بالعمل، ومحاولة دراستها ووضع حلول لها^(٢).

المطلب الثاني

إعادة هيكلة الإدارة الضريبية

يتطلب نجاح الإدارة الضريبية كتنظيم إداري، وجود هيكل تنظيمي يحدد الإدارة والأقسام، ويضع المسؤوليات الرئيسية لكل مستوي وظيفي بدقة، مع تعريف كل فرد بدوره كاملاً، مع دقة تحديد سلطته ومسئوليته، وكذلك يتطلب إيجاد العوامل التي تساعد هؤلاء المسؤولين علي أداء أعمالهم بكفاءة، حيث تؤدي كفاءة ومرونة الإدارة الضريبية،

(١) راجع : اندرو جويل وآخرين، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، عمل فريق خبراء صندوق النقد الدولي، سبتمبر ٢٠١٥، ص ٦، متاح علي الموقع الالكتروني التالي:

<https://www.imf.org/external/Arabic/pubs/ft/sdn/2015/sdn1516a.pdf>

(٢) انظر تفصيل ذلك في: رمضان أحمد السيد الفرة، تطوير الأداء الضريبي، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣٢٨ / ٣٢٩ - يوليو/ أكتوبر ٢٠٠٠، ص ١٢٠.

وتطويرها^(١)، إلى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وتقلل من المنازعات الضريبية، وتؤدي إلى دعم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية.

ومن أهداف إعادة التنظيم الإداري، أو هيكلية الإدارة بصفة عامة العمل على خلق الثقة بين الإدارة والأفراد، وتقوية روابط الثقة بينهما، ويتطلب ذلك دراسة أفضل الطرق لاستقبال الجمهور داخل مكاتب الإدارة^(٢)، وأفضل وسائل التعامل معهم، أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإن إعادة هيكلية الإدارة الضريبية يقتضي مراجعة الهياكل الضريبية السائدة، ومعالجة ما بها من قصور حتى تتواءم مع التطور الحديث، وتستطيع أن تؤدي مهامها الموكولة لها بكل كفاءة وفعالية، والعمل على زيادة كفاءة وتأهيل العاملين فيها حتى تتمكن من تحقيق الأهداف المنشودة، ويتطلب ذلك دمج الإدارات الضريبية، واستقلالها، وهو ما يتناوله الباحث على النحو التالي:

أولاً: دمج الإدارات الضريبية.

لا يمكن مطالبة إدارة ضريبية بتغيير سلوكها تجاه الممولين دون النظر في هيكلها، ونظام عملها، بما يكفل لها المرونة، ويحقق الكفاءة اللازمة، وهذا يتطلب منح الإدارة الضريبية بعض الاستقلال المالي، و الإداري الذي يميزها عن غيرها من الوحدات الإدارية، والعمل على إدماج بعض الإدارات الضريبية معاً^(٣).

(١) يرتد الحديث عن تطوير الإدارة الضريبية في مصر إلى عام ١٩٤٨ قبل فرض الضريبة على الإيراد العام بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ وما زال ممتداً إلى الآن، مثبت في: د. محمد حاتم عبد الكريم، الهيكل الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، حاشية سفلية، ص ٢٥.

(٢) راجع: د. ثروت عبد لعال أحمد وآخرين، الوجيز في مبادئ الإدارة العامة، أسبوط، ٢٠١٠، ص ٢٧٢.

(٣) انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٣٥ وما بعدها.

وقد تم تطبيق عملية دمج بعض الإدارات الضريبية في مصر، حيث صدر قرار السيد رئيس جمهورية مصر العربية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦^(١) بدمج مصلحة الضرائب العامة، ومصلحة الضرائب العامة على المبيعات معاً في مصلحة واحدة، تحمل مسمى مصلحة الضرائب المصرية، وذلك ضمن إستراتيجية شاملة لتحسين الإدارة الضريبية في مصر، باعتبارها دعامة رئيسية لبرنامج الإصلاح، ويمكن من خلالها تحقيق الكفاءة والفعالية للنظام الضريبي، وهذه الفعالية تتحقق من خلال تقديم خدمات جيدة متميزة للممولين، وإجراءات ضريبية مبسطة ومنسقة وأكثر فعالية، وإنشاء مصلحة ضرائب واحدة بمسمى جديد ليس بكافٍ، وحدة ما لم يقترن الأمر بتوحيد الإجراءات الإدارية، ومنع تنازع الاختصاصات وتشابكها، مع إعادة الهيكلة، وتغيير السلوك المهني الذي اكتسبه العاملون في ظل إدارتين متنافستين، ليستمر في تعاون يحقق أغراض مصلحة واحدة^(٢).

ولا يعنى هذا الدمج دمج القوانين المعمول بها في قانون واحد، بل تظل كل ضريبة تعمل وفق قانونها الخاص بها، وإنما يعنى دمج الإدارة الضريبية (دخل ومبيعات) في جهاز

(١) جاء بنص المادة الأولى من قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ انه " تدمج مصلحتا الضرائب العامة والضرائب على المبيعات في مصلحة تسمى مصلحة الضرائب المصرية، وتستبدل عبارة مصلحة الضرائب المصرية " بعبارتي " مصلحة الضرائب العامة والضرائب على المبيعات أينما وردتا في القوانين والقرارات واللوائح "، الجريدة الرسمية، العدد رقم ٢٠ (مكرر) بتاريخ ٢٠/٥/٢٠٠٦. وصدر قرار السيد وزير المالية المصرية رقم ٧٠٩ لسنة ٢٠٠٩ بتاريخ ٢٤/١١/٢٠٠٩ ذلك بغرض دمج المناطق الضريبية (عامة - مبيعات) في خمسة عشر منطقة ضريبية مدمجة، وذلك لحين اعتماد الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب المصرية، ثم صدر قرار وزير المالية رقم ٦٥٦ لسنة ٢٠١٠ بتاريخ ٥/١٠/٢٠١٠، وجاء بمادته الأولى أنه يعاد تحديد المناطق الضريبية التابعة لمصلحة الضرائب المصرية لتصبح (٢٧) منطقة بدلاً من (١٥) منطقة علي النحو المبين بنص تلك المادة، ويلغي كل ما يخالف هذا القرار، ويأمل الباحث أن يقوم الهيكل التنظيمي المنتظر إصداره بعلاج كل مظاهر القصور في الهيكل التنظيمي الحالي.

(٢) انظر: د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٧٦.

ضريبي واحد، يمارس أداءه من خلال وظائف عمل واحدة، واستفادة كل منها من المعلومات المتوفرة لدى الطرف الآخر مما يوفر الوقت والجهد والإجراءات المعقدة^(١)، وتستهدف عملية الدمج إدارة ضريبية تعمل وفق معايير الجودة الشاملة، وذلك من خلال التطبيق العادل للقوانين الضريبية، وتحقيق الالتزام الطوعي لمجتمع الضريبة، وتطوير الإدارة الضريبية والارتقاء بالأداء وفقاً لمعايير الجودة الشاملة^(٢)، فالدمج ليس هدفاً في حد ذاته وإنما هو وسيلة لتقديم أفضل خدمة ضريبية^(٣).

مزايا الدمج:

يعتبر دمج مصلحتي الضرائب العامة والمبيعات في مصلحة واحدة جزءاً من منظومة متكاملة للإصلاح المالي والضريبي لذا فهو يهدف إلي تحقيق عدداً من المزايا من أهمها ما يلي:

(١) جاء بهذا المعنى الكتاب الدوري رقم ٢٧ لسنة ٢٠٠٨ الصادر من رئيس مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ٢٢/١٠/٢٠٠٨، بشأن اعتماد إجراءات التوقف النهائي التي تقوم بها إحدى وحدات مصلحة الضرائب المصرية في مواجهة جميع الوحدات التابعة للمصلحة، وجاء به انه ولتبسيط الإجراءات والحد من تكرارها في مثل هذه الحالات ولسرعة تحديد الموقف الضريبي للممول في حالات التوقف النهائي عن النشاط واستناداً إلي أن تحديد تاريخ التوقف النهائي عن النشاط للممول أو المسجل من احدى وحدات مصلحة الضرائب المصرية يسري حكماً في مواجهة جميع الوحدات التابعة لها، وينبه هذا الكتاب على أن تلتزم أي وحدة (دخل - مبيعات) في حالة قيام الممول أو المسجل بإخطارها بالتوقف واعتماده أن تقوم بأخطار الوحدة المقابلة الأخرى لاتخاذ اللازم نحو محاسبة الممول واعتماد تاريخ التوقف السابق اعتماده.

(٢) رسالة رئيس مصلحة الضرائب المصرية بشأن الدمج بموقع مصلحة الضرائب المصرية.

available at: www.incometax.gov.eg at: 17/11/2009.

(٣) انظر: ا. سيف الله قطري، مجلة الثقافة الضريبية، العدد الثالث والستون، سبتمبر ٢٠٠٦، ص ١٢.

١- رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وتحسين الالتزام الطوعي لجمهور الممولين وتخفيض تكلفة العمل الضريبي وتحسين مناخ الاستثمار، وتقديم خدمات مميزة لدافعي الضرائب^(١).

٢- تحقيق ميزة لإدارات الضرائب فيما يتعلق بالمعلومات المتاحة لدى كل منها عن الممول الواحد، مع إمكان توظيفها في الوصول إلى تشخيص حقيقي عن حالة الممول والحد من التهرب والاستفادة من التقدم التكنولوجي في وسائل الاتصالات لتحقيق هذا الغرض^(٢).

٣- يعد الدمج وسيلة أفضل لتقديم الخدمة للممولين وزيادة الحصيلة ويؤدي إلى تحسين الأداء الاقتصادي نتيجة تطور الإدارة الضريبية، وزيادة الإيرادات، ووسيلة أفضل لإظهار الابتكارات، والمقترحات الفردية البناءة داخل المصلحة، واستخدام المناهج المختلفة للتعامل مع الممولين طبقاً لاختلاف حجم أعمالهم^(٣).

٤- يسهل الدمج عملية المحاسبة الضريبية، ويقلل من نفقات التحصيل الأمر الذي ينعكس في النهاية علي زيادة الإيرادات العامة للدولة^(٤).

٥- يحقق الدمج ميزة للممول تتمثل في أن الدمج يتيح له فرصة التعامل مع إدارة ضريبية واحدة لما تيسره وسائل الاتصال الحديثة من معرفة المعلومات عن الممول، وتيسر عليه في التعامل مع إدارة ضريبية واحدة، مما يقلل التكاليف علي الممول، ويؤدي إلي التناسق بين

(١) راجع: أسامة إبراهيم عيد مسلم، دمج مصلحتي ضرائب الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة، بحث منشور على الموقع الإلكتروني لوزارة المالية المصرية، ٢٠٠٧، ص ١٠ - ١١.

available at: <http://www.mof.gov.eg>

(٢) انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط ٢، ٢٠٠٦، ص ١٤١.

(٣) راجع: د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة علي الدخل وأثره علي العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٧.

(٤) انظر: مجلة الثقافة الضريبية، السنة الخامسة - العدد الستون - يونيو ٢٠٠٦، ص ٣٩.

القوانين الضريبية المختلفة داخل الأموريات، وتقديم الخدمة للممول علي أنه عميل بتقديم كل الفرص ليصبح ملتزم طواعية من خلال استغلال مناسب للطاقة البشرية، والوظيفية^(١).

ونري أن نجاح دمج مصلحتي الضرائب العامة والمبيعات في مصلحة واحدة يقتضي اعتماد هيكلاً تنظيمياً جديداً لها يحل محل الهيكل التنظيمي السابق للمصلحتين، ويلزم أن يكون الهيكل تنظيمي الجديد جيداً ليسير على أساس وظيفي، و يراعى فيه أن يلبى متطلبات الدمج في نفس الوقت ويقلل من مقاومة القيادات لعملية الدمج نفسها، وتحقيق نظام كفاء وفعال يتيح سرعة اتخاذ القرارات المناسبة بكفاءة وفاعلية، يواكب ويساير عملية الدمج^(٢).

ثانياً: استقلال الإدارة الضريبية.

يمثل تمتع الإدارة الضريبية بقدر من الاستقلال أهمية لها، حيث يمنحها درجة من المرونة في عملها، ويجعلها قادرة علي إجراء التغييرات التنظيمية، والإجرائية المناسبة في الوقت الملائم، وذلك من خلال إعطائها السلطة في اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة

(١) راجع: د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة علي الدخل وأثره علي العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٥ - ٣٦.

(٢) قررت المادة الثانية من قرار رئيس جمهورية مصر العربية رقم ١٥٢ لسنة ٢٠٠٦ الخاص بدمج مصلحتي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات أنه يصدر الهيكل التنظيمي اللازم لتنفيذ الدمج بقرار من وزير المالية ورئيس الجهاز المركزي للتنظيم والإدارة وتعتمد جداول الوظائف المترتبة على ذلك بقرار من رئيس الجهاز طبقاً لأحكام قانون نظام العاملين المدنيين بالدولة المشار إليه.

وقررت المادة الرابعة منه أيضاً انه: "يستمر العمل بالهيكل التنظيمي المعتمد لكل من مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات بالأوضاع الوظيفية للعاملين بكل منهما وبالاعتمادات المقررة بموازنتها لحين اعتماد الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب المصرية وانتهاء إجراءات نقل الاعتمادات المالية طبقاً لأحكام المادتين الثالثة والرابعة من هذا القرار".

بالتنظيم، والموظفين، ومعدلات الرواتب والأجور والتشغيل وشراء أو تأجير الأماكن، دون الرجوع إلى وزارة المالية^(١).

وقد نادي البعض من الفقه الضريبي بضرورة استقلال الإدارة الضريبية؛ حيث ذهب رأى في الفقه إلى استقلال الإدارة الضريبية كلياً عن وزارة المالية، وذلك من خلال التوصية بضرورة تخصيص وزارة جديدة تعنى فقط بشئون الضرائب في مصر، بحيث يقوم وزيرها برئاسة المجلس الأعلى للضرائب^(٢).

في حين ذهب رأي آخر إلى القول بأنه يجب منح سلطات واسعة للإدارة الضريبية؛ حتى يتسنى لها التعامل مع الممولين بدون ممارسة أية ضغوط، واستقلالها مالياً وإدارياً للتمتع بالحرية في استخدام مواردها الذاتية، وتعيين موظفيها، وأن يكون هناك نظام فعال للرقابة الداخلية، والمستقلة في أعمالها يحميها من خطر الضغط عليها من الممولين الكبار (المخططون أو المدبرون) ومن الأحزاب ذات الثقل، ولا يعني ذلك انفصالها الكلي عن نظام الدولة^(٣).

ويذهب رأي ثالث في الفقه ويؤيده الباحث إلى انه يتعين منح الإدارة الضريبية قدراً من الاستقلال عن وزارة المالية، وذلك بتحويلها من وحدة إدارية إلى هيئة عامة يخول لمجلس أدارتها المرونة في التعيين والاختيار، وترقية العاملين بها وعقابهم بما يضمن اختيار أفضل العناصر البشرية، وحفزها لتقديم الخدمة الجيدة للممولين، وبما يكفل حسن

(١) انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط ٢، ٢٠٠٦، ص ١٤٠، د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٧٨.

(٢) راجع: د. أمين السيد أحمد لطفي، الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية....، مرجع سابق، ص ١٠٥٢.

(٣) انظر: د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة علي الدخل وأثره علي العلاقة بين الممول وإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٣٤.

استخدام الموارد لدعم الالتزام بالقانون، كما يتيح لها الدفاع أمام القضاء في الدعاوى التي ترفع منها أو عليها؛ نظراً لما لهذه القضايا من طابع فني متخصص^(١).

ويفيد الاستقلال الإدارة الضريبية في تجنب القيود الإدارية التي تفرضها القواعد العامة لتعيين وترقية الكفاءات، أو استثمار الموارد بالإدارة الضريبية بطريقة أفضل، ويحمي الإدارة الضريبية من خطر تدخل الساسة في أعمالها لصالح فئات محددة، أو للأضرار بفئات أخرى لأغراض حزبية، وتوجد تجارب عديدة لدول طبقت استقلال الإدارة الضريبية ومن هذه الدول أسبانيا، وبيرو، والأرجنتين، وغيرها^(٢).

وتري الدراسة علاوة علي ما سبق ضرورة منح الإدارة الضريبية قدرا من الاستقلال بجعلها هيئة عامة مستقلة بما يكفل لها وضع أنظمة وإجراءات تعيين العاملين بها وتأديبهم، وحق التمثيل أمام القضاء من خلال موظفيها القانونيين، وتحفيز موظفيها ماديا وأدبيا بنظام يخرج عن القواعد العامة لقانون الخدمة المدنية، من خلال هيكل تنظيمها وقرار بإنشاء الهيئة بناء علي نص القانون.

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ٢٦٠ - ٢٦١، د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٨٠.

(٢) انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط ٢، مرجع سابق، ص ١٤٠ ، ١٤٢، ١٤٣.

المبحث الثاني

منح الإدارة الضريبية قدرًا مناسباً من السلطة التقديرية وتوحيد الإجراءات الضريبية

يتجه المشرع الضريبي في معظم بلدان العالم إلي منح القدر المناسب من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية بما يضمن لها حقها في تنفيذ القانون الضريبي من ناحية، ويكفل حق الممول في عدم التعسف في معاملته وتطبيق القانون عليه من ناحية أخرى، كما تتجه التشريعات الضريبية أيضاً إلي توحيد الإجراءات الضريبية بين أنواع الضرائب المختلفة من أجل تبسيطها وتيسيرها، وهو ما تتناوله الدراسة في مطلبين متتابعين علي النحو التالي:

- **المطلب الأول:** السلطة التقديرية للإدارة الضريبية.

- **المطلب الثاني:** توحيد الإجراءات الضريبية.

المطلب الأول

السلطة التقديرية للإدارة الضريبية

تحتاج الإدارة الضريبية بوجه عام إلي العديد من السلطات حتى تتمكن من تنفيذ القوانين الضريبية المكلفة بتنفيذها، ومن تلك السلطات سلطة الرقابة والتحقق من صحة المعلومات والبيانات والإقرارات التي يقدمها الممول، من خلال حق الاطلاع والمعانة وطلب الإيضاحات، ولها أيضا سلطة توقيع بعض العقوبات علي الممولين نتيجة مخالفتهم للقوانين الضريبية، ولها أيضا سلطة التقدير في حال عدم تعاون الممول وعدم تقديمه المستندات التي تؤيد إقراراته، وهذا يساعد الإدارة الضريبية في اتخاذ القرار الإداري المناسب، بشأن ربط وتحصيل الضريبة.

وتقوم فكرة السلطة التقديرية على مدى الحرية المتروكة للإدارة في التقدير، واتخاذ القرار الإداري المناسب بشأن ربط وتحصيل الضريبة^(١)، فالسلطة التقديرية للإدارة يقصد بها: أن يترك للإدارة قدراً من الحرية في التصرف وهي تباشر اختصاصاتها، بحيث يكون لها الحق في أن تقرر بمحض إرادتها مدى سلامة تدخلها لممارسة عمل معين، أو الوسائل المناسبة له، والوقت الملائم لذلك، فلها حرية اتخاذ القرار والعمل القانوني الذي تراه مناسباً إذا توافرت الشروط القانونية لإصداره^(٢).

(١) انظر: د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته "دراسة تحليلية وتطبيقية"، مجلة الحقوق الكويتية، مجلس النشر العلمي، العدد ١- لسنة ٣٢- ربيع الأول ١٤٢٩ هـ - مارس ٢٠٠٨ م، ص ٤١٧.

(٢) انظر: د. لينده يشوي، السلطة التقديرية ومفهوم الملائمة كامتياز من امتيازات الإدارة، مجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد ٢- السنة ٣٤- جمادى الآخر ١٤٣١ هـ - يونيو ٢٠١٠ م، ص ٢٩٣.

والسلطة التقديرية يقرها القانون للإدارة كي تمارسها بنزاهة، وموضوعية، بغرض تحقيق الصالح العام، دون أن يكون الهوى الشخصي، أو التعنت الجائر للموظف هو الباعث أو المحرك لها، ومن ثم فهي تخضع لرقابة القضاء لتصحيح أي انحراف بهذه السلطة، أو تجاوز لحدودها^(١).

وتحتاج الإدارة الضريبية إلي قدرًا مناسباً من السلطة التقديرية لتستطيع القيام بمهامها المتمثلة في التعامل مع الممولين وربط وتحصيل الضريبة وفقاً للقوانين الضريبية، مع التزامها عند استخدامها لسلطتها التقديرية، أن تمارسها بحسن نية، وللاغراض التي كانت ممنوحة لها من أجلها^(٢)، وهي ربط وتحصيل الضريبة وفقاً للقانون وقواعد العدالة، وعلي مأمور الضرائب أن يكون أكثر حرصاً عند ممارسته للسلطة التقديرية وذلك من أجل تحقيق التوازن بين الحاجة إلي أن يكون تطبيقها عادلاً، وبين الحاجة لأن يكون أكثر كفاءة وفعالية، ويجب أن يكون أكثر حرصاً علي تجنب الممارسات المسيئة، أو التعسفية وذلك حتى تتوفر فرص متكافئة للممولين حتى يشعروا بالعدالة، وتكون نظرتهم غير سيئة نحو الضرائب^(٣) مما يزيد من التزامهم الضريبي.

وقد كانت نصوص قوانين الضرائب على الدخل في مصر قبل صدور القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تمنح الإدارة الضريبية سلطة تقديرية واسعة في العديد من نصوصها، وقد حدّ وضيق^(٤) القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من نطاق هذه السلطة التقديرية؛ بهدف الحد

(١) د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٦٣.

(٢) Rodneng Fisher and Cynthia Coleman, "The Hardship Discretion-Building Bridges with the Community", e Journal of Tax Research, vol8, no 2, December 2010, p159.

(٣) D, Ascenzo M, "Sustaining good practice Tax administration" (2009) 38 at Rev 76 at 85.

(٤) تضمنت المذكرة الإيضاحية لمشروع قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أن مشروع قانون الضرائب العامة على الدخل يبغي تحقيق المزيد من الايجابيات المتفق عليها ومن بينها عدالة توزيع العبء الضريبي، وتطوير الإدارة الضريبية لكي تؤدي دورها بكفاءة وفعالية، مع إرساء دعائم

من إساءة استخدامها، ومع ذلك لازالت هذه السلطة مقررة قانوناً، وموجودة في الواقع حتى تتمكن الإدارة الضريبية من ربط وتحصيل الضريبة في حالات عدم تعاون الممول، أو إخلاله بالالتزامات التي يفرضها عليه القانون كإخلاله بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، وكذلك عند الإخلال بالالتزام بتقديم المستندات التي تؤيد إقراره.

وقد ابتدعت وسائل تشريعية وإدارية للحد من السلطة التقديرية، والحد من خطر إساءة استعمالها على مناخ الثقة الواجب توافره بين الممول والإدارة الضريبية، وذلك دون التفريط في واجب الإذعان للقانون، ومن هذه الوسائل: الفحص الضريبي بنظام العينة، ونظام الربط الضريبي الذاتي، ونظام القرارات المسبقة^(١).

المطلب الثاني

توحيد الإجراءات الضريبية

يعد تحديد القواعد الإجرائية المنظمة لربط الضريبة وتحصيلها بمثابة تنظيم للجانب القانوني في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية؛ فهي تساهم في بيان الحقوق والالتزامات المتبادلة للطرفين في شكل مبسط وواضح وغير قابل للتأويل، وذلك من أجل تأسيس لعلاقة تقوم على الاحترام والثقة المتبادلة بينهما عبر مزيد من الشفافية والوضوح ونشر المعلومات فيتحقق بذلك الجانب الآخر في العلاقة وهو الجانب الشخصي الذي يقوم على أساس من

الثقة المتبادلة بينها وبين الممولين، وذلك كله من خلال جملة من الأحكام الموضوعية، والإجرائية التي استحدثتها المشروع، ومن بينها : ... ٨- تحديد التزامات الإدارة الضريبية في اتخاذ إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، وتحصيلها بما يحد من إساءة استعمال سلطتها التقديرية في هذا المجال، بغية دعم الثقة بينها وبين الممول، بما يحقق كفاءة تنفيذ القانون في إطار من الحيطة والنزاهة المطلوبين.

^١ - انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٦٦، وأيضاً انظر مؤلفه، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين والاتفاقيات الدولية - دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ت، ص ٤٦.

الثقة المتبادلة وافترض حسن النية من جانب الممول(١).

كما أن عملية فرض الضريبة عملية طويلة معقدة تتم على مراحل متعددة ابتداءً من تحضير وتجهيز التشريع الضريبي وحتى التحصيل النهائي ودخول الاستقطاع المالي النقدي في خزانة الدولة(٢) إلا أن فهم قواعد فرض الضريبة لا يأتي إلا من خلال بيان الأحكام العامة لها كي تتحقق رؤية مصلحة الضرائب ورسالتها في تحقيق الالتزام الطوعي إذ لا يمكن مطالبة الممول بالوفاء بالالتزام معين دون أن يكون لديه العلم الكافي بهذا الالتزام ومتطلباته(٣).

وتمثل القواعد القانونية الإجرائية للتشريع الضريبي أهمية خاصة لا تقل عن القواعد الموضوعية، وتشمل القواعد القانونية المنظمة لإجراءات ربط وتحصيل الضريبة والقواعد المنظمة لإجراءات المنازعة الضريبية، والتي تنقسم بدورها إلى القواعد المنظمة لإجراءات كل من المرحلتين الإدارية والقضائية للمنازعة.

ولم يوجه المشرع المصري اهتمامه إلى القواعد القانونية الإجرائية في المجال الضريبي بنفس القدر الذي وجهه إلى القواعد الموضوعية، وهذا قصور تشريعي، فمن المعلوم أن القواعد الإجرائية بصفة عامة وفي المجال الضريبي بصفة خاصة ليست أقل أهمية من القواعد الموضوعية في ذات المجال، حيث يتوقف حسن تطبيق القواعد الموضوعية على مدى دقة القواعد الإجرائية، فكثيراً ما يتعطل تطبيق القواعد الموضوعية بسبب سوء صياغة القواعد الإجرائية، وكثيراً ما تضيع الحقوق بسبب أخطاء إجرائية بسيطة، وبناء عليه تنادي الدراسة بسرعة إصدار قانون موحد للإجراءات الضريبية.

(١) راجع: علي لطفي رجب بركات، نحو إجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبي الدخل والمبيعات، دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة ماجستير، حقوق المنوفية، ٢٠١٢، ص ١٦.

(٢) انظر: د. أسامة الفولي، محاضرات في النظام الضريبي المصري، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، ١٩٩٨/١٩٨٩، ص ٢٥.

(٣) لمزيد من التفصيل راجع: د. رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، المرجع السابق، ص ٨٢.

المبحث الثالث

إتباع الوسائل المناسبة للفحص الضريبي

يقصد بالفحص الضريبي بصفة عامة عملية تدقيق المستندات والحسابات والدفاتر والسجلات والقوائم المالي، لبيان مدى الاطمئنان عليها، ويعتبر الفحص الضريبي فحصا لغرض خاص يتضمن فحص حسابات والمنشآت والشركات، وهو تحديد وعاء الضريبة المستحقة، سواء كانت الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعي ناو الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية^(١).

وتعتبر أعمال الفحص والربط التي تقوم بها الإدارة الضريبية من أهم الأعمال التي تؤثر في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، والتي تؤدي ثمارها الايجابية في تحصيل الضريبة المستحقة دون إبطاء، بينما يترتب علي نتائجها السلبية متأخرات ضريبية، وزيادة في معدلات تجنب الضريبة، أو التهرب منها، لذا أولاها المشرع رعاية خاصة، وتعهدها أحكام القضاء بالرقابة الدقيقة، التي تكفل التوازن بين حق الممول في التطبيق الصحيح

(١) انظر: د. جلال الشافعي، الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والتطبيقية، الناشر قطاع التدريب بمصلحة الضرائب المصرية، بدون تاريخ، ص ١.

والعادل لقانون الضريبة، وبين حق الخزانة العامة في تحصيل الضريبة المستحقة دون تقصير أو تأخير^(١).

لذا يتعين إتباع الوسائل المناسبة للفحص الضريبي والتي تكون مناسبة وفاعلة في التحقق من مدى الالتزام الضريبي لدي الممولين والتحقق من حقيقة إرباحهم، حتى لا تتضرر الخزانة العامة من عدم التزام الممولين ضريبياً.

وتعرف الأنظمة الضريبية أكثر من نظام للفحص الضريبي من أهمها الفحص الضريبي الشامل والفحص الضريبي بالعينة، وهو ما تتناوله الدراسة في مطلبين متتابعين علي النحو التالي:

المطلب الأول: الفحص الضريبي الشامل.

المطلب الثاني: الفحص الضريبي بالعينة.

المطلب الأول

الفحص الضريبي الشامل

يقصد بأسلوب الفحص الضريبي الشامل فحص جميع الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين، حيث يقوم الفاحص الضريبي بفحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وجميع المستندات والترحيلات والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي؛ للتحقق من أن جميع العمليات مثبتة بانتظام وإنها صحيحة، وأن جميع

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، الرقابة القضائية علي أعمال الفحص والربط علي ضوء أحكام قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر المنعقد في يومي ١٥-١٦ ديسمبر ٢٠٠٧، بكلية التجارة جامعة عين شمس، بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير لمحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، ص ٢.

الدفاتر والسجلات وما ورد بها من حسابات أو بيانات سليمة، وليست بها أية أخطاء أو غش أو تلاعب(١).

وقد دأبت الإدارة الضريبية المصرية في مجال ضرائب الدخل علي استخدام أسلوب الفحص الضريبي الشامل منذ بدء العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة 1939 وحتى نهاية عام ٢٠٠٤ قبل تطبيق القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

- عيوب الفحص الضريبي الشامل:

- 1 - انه يتطلب فحص جميع الحالات مما يؤدي إلي طول وتعدد الإجراءات وزيادة التكاليف الإدارية.
- 2 - طول الوقت الذي يستغرق حتى تصبح الضريبة واجبة الأداء الأمر الذي يترتب عليه تأخر توفير حصيلة متجددة للدولة.
- 3 - تعرض بعض الحالات للسقوط بالتقادم الخمسي؛ وذلك لعدم القدرة علي فحص جميع الحالات خلال المدة القانونية.
- 4 - التركيز علي الكم دون الاهتمام بمستوي جودة الفحص مما يؤدي إلي عدم الدقة الكاملة في أعمال الفحص.
- ٥- تراكم المستحقات لدي الممولين لفترات طويلة نتيجة تأخر الفحص لسنوات يؤدي إلي صعوبة تحصيلها.
- 6 - انه لا يشجع الممولين علي الالتزام الطوعي؛ نظرا لأنه يخضع الجميع للفحص ويستوي في ذلك الملتزم بتقديم إقرارات صحيحة وغير الملتزم بذلك.
- 7 - انه يحتاج إلي أعداد كثيرة من الفاحصين الذين يصعب توفيرهم في الوقت المناسب.

(١) انظر: تخطيط الفحص والتقدير الذاتي، مصلحة الضرائب المصرية علي الموقع التالي:

8- انه يؤدي إلي عجز في تنفيذ خطة الفحص، وعدم توفير الوقت الكافي للفاحص لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلف بها، خاصة الحالات التي تستند علي دفاتر محاسبية والحالات المهمة منها مما يترتب عليه تراكم سنوات التحاسب الضريبي.

المطلب الثاني الفحص الضريبي بالعينة

يقصد بأسلوب الفحص بالعينة أن تخضع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين، لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها بدون فحص^(١)، ويهدف الفحص بالعينة إلي التحقق من صحة بيانات الإقرار، وتطبيق أحكام القانون، وتحديد وعاء للضريبة متفق عليه بطريقة عادلة دون الإخلال بجودة ونزاهة الفحص^(٢)، وعدم المغالاة عند تحديد وعاء الضريبة^(١).

(١) انظر: د. محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، المجلد السادس عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٣٧٥، د. ادوارد نشأت ناشد، ربط الضريبة وأثره علي العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٩٤ - ٤٩٥.

(٢) تعليمات عامة رقم ٩ لسنة ٢٠٠٩ بشأن الإطار العام للفحص في ظل أحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ الصادرة في ١/٢٠/٢٠٠٩، وجاء بها أيضاً أنه: "تود المصلحة أن تلفت النظر إلى ما يلي:

ولنظام الفحص بالعينة مزايا يحققها للإدارة الضريبية والممولين، وله مبررات تدعوا إليه، كما انه لم يخل من النقد، وهو ما تتناوله الدراسة علي النحو التالي:

أولاً- مزايا الفحص بالعينة:

تمتاز طريقة الفحص بالعينة بأنها تجمع بين إتاحة الفرصة للممول الملتزم ليقدم إقراراً أميناً تقبله الإدارة الضريبية دون فحص، وبين حصر جهد الإدارة الضريبية في ملاحقة الممولين المتهربين الذين يقدمون إقرارات خاطئة، أو غير صحيحة، إلا أن هذه الطريقة تتطلب لنجاحها استخدام تقنية حديثة، حاسبات إلية، ونظام معلوما متكامل وربط شبكي مع كافة الجهات بالدولة التي لها دور في الكشف عن وعاء الضريبة وتحديده، وإدارة ضريبية عالية الكفاءة لتحديد العينة، وفحصها بدقة^(١).

- فوائد الفحص بالعينة للممول:

يحقق الفحص بالعينة فوائد للممول من أهمها ما يلي:

- ١- تخفيف عبء الالتزام بإحضار المستندات المطلوبة، أملاً في عدم شمول ملفه عينة الفحص العشوائي.
- ٢- ومعالجة أسلوب الفحص الشامل، وتقليل نسبة المنازعات الضريبية مع الممول، وبالتالي تخفيف العبء النفسي عليه، وحمايته من تراكم الضريبة.

..... تقتصر الأمورية على فحص ملفات العينة بالإضافة إلى ملفات التوقف النهائي والتنازل عن المنشأة ومغادرة البلاد مغادرة نهائية طبقاً لأحكام المواد ٧٩، ٨٠، ٨١ من القانون وذلك بنفس القواعد المشار إليها".

(١) تعليمات عامة للفحص رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٨، الصادرة بتاريخ ١٩ / ٨ / ٢٠٠٨.

(٢) راجع: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٦٧، د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص ١٢٧.

٣- يتأكد من خلال أسلوب الفحص بالعينة أن لكل ممول من الممولين فرصة واحدة في احتمال خضوعه للفحص، ومن ثم تتوافر لكل منهم أسباب تحقيق العدالة، وتنفيذ القانون، بنفس الدرجة، مما يزيد من دعم الثقة، وتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية^(١).

- فوائد الفحص بالعينة للإدارة الضريبية:

يحقق الفحص بالعينة فوائد للإدارة الضريبية من أهمها ما يلي:

- ١- توفير الوقت، والجهد والمال الذي تبذله الإدارة الضريبية علي عكس الفحص الشامل.
- ٢- ويؤدي إلي التركيز علي فحص الملفات المهمة التي تدخل ضمن عينة الفحص.
- ٣- يخفف العبء الإداري من علي كاهل موظفي الإدارة الضريبية، ويؤدي إلي جودة أعمال الفحص بالتركيز علي الكيف، وليس الكم ويسهل مهام المراجعة، وقياس كفاءة الأداء، ورعاية حقوق الممولين، والإدارة الضريبية علي حد سواء^(٢).
- ٤- يحقق أسلوب الفحص بالعينة الردع الذي يمنع الممول من التفكير في مخالفة القانون الضريبي، إذ يكفي أن يشعر الممول انه معرض للفحص في كل سنة، وما قد يقع عليه من عقوبات نتيجة اكتشاف مخالفة إقراره للحقيقة حتى يتحرى الصدق والدقة في تقديم الإقرارات الضريبية.
- ٥- يساعد أسلوب الفحص بالعينة على التعرف على الحيل المستحدثة في التهرب من الضريبة، وتطوير أسلوب الفحص بما يضمن ترشيد استخدام الإدارة الضريبية لمواردها.

ثانيا - مبررات الفحص بالعينة:

يجد أسلوب الفحص بالعينة مبرراته فيما يلي^(١):

(١) انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط ٢٠٠٥، مرجع سابق، ص ١٦٢.
(٢) راجع: د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة علي الدخل وأثره علي العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥١١ - ٥١٥.

١- إن فحص جميع الإقرارات الضريبية المقدمة سنوياً بكفاءة ودقة، يحتاج إلى أعداد كثيرة من الفاحصين الذين يصعب توافرهم في الوقت المناسب.

٢- يتطلب فحص الملفات المهمة من الإدارة الضريبية عادةً جهداً أكبر عند الفحص، عن الملفات الأخرى، مما يتطلب التركيز، والعناية بها، وهذا لا يتحقق بطبيعة الحال في ظل نظام الفحص الضريبي الشامل، والذي من مقتضاه أن تقوم الإدارة الضريبية بفحص جميع ملفات الممولين لديها.

٣- إن التركيز على فحص الملفات الهامة، واستخدام كافة الإمكانيات والخبرات بالإدارة الضريبية، يؤدي إلى التوصل لحقيقة أرباح المنشآت الخاضعة للضريبة، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.

٣- أسلوب الفحص بالعينة يؤدي إلى تخفيف العبء الذي يقع على الإدارة الضريبية من جراء الفحص الشامل لجميع ملفات الممولين لديها، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى عجز في تنفيذ خطة الفحص، وعدم توافر الوقت الكافي للفاحصين لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلفين بها، مما يترتب عليه تراكم سنوات التحاسب الضريبي، والمستحقات الضريبية، وكثرة المنازعات الضريبية، كما أن نظام الفحص الشامل لا يتلاءم مع التطور الضخم في حجم النشاط الاقتصادي، وما يترتب عليه من زيادة عدد الممولين، وحجم معاملاتهم.

٤- تساعد دقة الفحص على كشف نوعية الأخطاء المختلفة، والتي يمكن التخلص منها عن طريق إصدار قواعد ولوائح جديدة؛ للحد من هذه الأخطاء، ويراعى أن تكون محددة بالقانون.

(١) انظر: د. محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، مرجع سابق، ص ٣٧٥.

٥- شعور الممول بأن إقراراته ستكون موضع عناية ودقة، من جانب الإدارة الضريبية يجعله يفكر كثيراً قبل إتباع أساليب التهرب، والتي تكون الإدارة الضريبية قادرة علي اكتشافها.

ثالثاً - عيوب نظام الفحص بالعينة:

لم يخل نظام الفحص بالعينة من العيوب ومن أهمها ما يلي^(١):

١- أن نظام الفحص بالعينة يمثل فرصة للممولين المخالفين للقانون للتهرب من أداء التزاماتهم الضريبية، إذا لم تصبهم عملية العينة، وبالتالي تعتبر عملية الفحص بالعينة العشوائية بمثابة تكلفة يتحملها النظام الضريبي، تتمثل في نقص الإيرادات الضريبية، التي كان يمكن الحصول عليها فيما لو قامت الإدارة الضريبية بالفحص الفعلي لكل إقرار.

٢- يحتاج تطبيق نظام الفحص بالعينة إلى تدريب العاملين على الأساليب المختلفة للفحص العشوائي بكفاءة، مما يكلف الميزانية العامة أعباء إضافية، قد لا تستطيع تحملها بعض الدول.

٣- لا يمكن الحكم على مدى فعالية نظام الفحص بالعينة، وبيان مدى استفادة المجتمع منه؛ إلا بعد مضي وقت غير قصير من تطبيقه؛ لأن الإدارة الضريبية تحتاج إلى عدد من

(١) انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص ١٦٩، د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة علي الدخل وأثره علي العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٥١١ وما بعدها.

السنوات حتى يشمل الفحص كافة، أو معظم الإقرارات الضريبية، وبالتالي يتوافر عنصر الردع، أو يعتاد المجتمع على الالتزام.

ويعتمد نجاح أسلوب الفحص بالعينة في تحقيق الغرض منه؛ وهو إضعاف ميل الممول نحو التهرب على حجم العينة المرشحة للفحص، فكلما زاد حجم هذه العينة كلما كان أثر الفحص العشوائي ايجابياً، ومن ثم يحتاج نجاح هذا الأسلوب من الفحص إلى عدد كبير من الموظفين؛ لفحص أكبر حجم ممكن منها.

وقد اخذ قانون ضرائب الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بنظام الفحص بالعينة، حيث نصت المادة رقم (٩٤) منه على أنه: "على مصلحة الضرائب فحص ملفات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة"، وقد اشترط المشرع الضريبي المصري وفقاً لنص المادة رقم (٩٤) سائلة الذكر للأخذ بنظام العينة أن يصدر قرار من وزير المالية بتحديد هذه العينة، بناءً على ما يعرضه رئيس المصلحة، وأن تشمل قواعد ومعايير محددة، وأن تتغير هذه المعايير سنوياً.

ويتفق الباحث مع الرأي^(١) الذي يذهب إلى ضرورة قيام المشرع بتحديد ميعاد معين كل عام لإصدار وزير المالية قراره بتحديد هذه العينة، وإن الموعد المناسب لذلك هو شهر مايو من كل عام، وهو الشهر التالي لموعد تقديم الإقرارات الضريبية، وذلك حتى تتمكن الإدارة الضريبية من الانتهاء من عملية الفحص بالعينة قبل بداية إقرارات العام التالي^(٢).

(١) راجع: د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة علي الدخل وأثره علي العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص ٤٩٠.

(٢) لم تصدر قرارات وزارية بعينة لفحص ملفات الممولين طبقاً للعينة إلا بعد عامين من صدور القانون حيث صدر القرار الوزاري رقم ٢٧٢ لسنة ٢٠٠٧ بتاريخ ٨/٥/٢٠٠٧، والقرار الوزاري رقم ٦٥٩ لسنة ٢٠٠٨ بتاريخ ١١/٥ / ٢٠٠٨، بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن السنوات ٢٠٠٥، ٢٠٠٦، ٢٠٠٧.

وتجدر الإشارة إلي أن قانون الضريبة علي الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥^(١) ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥^(٢) قد حاولا أن ينظما قواعد الفحص بالعينة، وما يتطلبه من تحريات، على نحو يصون حقوق الخزنة العامة ولا يفتنت على حقوق الممول^(٣)، وذلك بأن قرر ما يلي:

١- ألزام مأمورية الضرائب المختصة عند عزمها القيام بعملية الفحص بإخطار الممول بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول، بالتاريخ المحدد للفحص، ومكانه، والمدة

وفي ضوء هذين القرارين قامت مصلحة الضرائب بتحديد عينة الفحص عن السنوات ٢٠٠٥، ٢٠٠٦، ٢٠٠٧ للربع الأول وأخطرت بها المناطق الضريبية والمأموريات، وتم بالفعل إجراء معاينات لملفات العينة، واتخذت مصلحة الضرائب إجراءات استكمال عملية الفحص، وعرض ملفات الفحص علي لجان الجودة، وهي لجان تم تشكيلها بالمصلحة لمتابعة جودة الفحص، ولا يتم إخطار الممول إلا بعد اعتماد الفحص من لجنة الجودة، ويعاب علي مصلحة الضرائب تأخرها في إجراء الفحص وفقاً للعينة، الأمر الذي سبب ضغط علي المختصين بالفحص حيث تعين عليهم إجرائه في وقت قصير خوفاً من سقوط سنوات الفحص بالعينة بالتقادم، لذا يتعين إجراء الفحص وفقاً للعينة كل عام في بداية الشهر التالي لانتهاؤ موعده تقديم الإقرارات الضريبية؛ حتى يكون لدي الفاحصين متسع من الوقت لإجراء الفحص بصورة دقيقة، وجيدة ومتفقة والقانون، وبذلك يتحقق الغرض الأساسي من الأخذ بنظام الفحص بالعينة، وهو الوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة.

ثم توالى بعد ذلك القرارات الوزارية الخاصة بالفحص سواء كان فحصاً شاملاً للملفات التي يقل رقم أعمالها عن مليون جنية اعتباراً من عام ٢٠١٢، أو التي لم تتقدم بإقراراتها الضريبية أو المتوقعة أو كانت ملفات خاضعة للعينة طبقاً للقانون.

(١) صدر بتاريخ ٨ / ٦ / ٢٠٠٥، الجريدة الرسمية، العدد ٢٣ تابع في ٩ / ٦ / ٢٠٠٥.

(٢) صدر بتاريخ ٢٧ / ١٢ / ٢٠٠٥، الجريدة الرسمية، بتاريخ ٢٧ / ١٢ / ٢٠٠٥.

(٣) انظر: د. عبد الباسط وفا محمد، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ / ٢٠٠٧، ص ١١.

التقديرية له على النموذج رقم (٣١ فحص) قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ استلام الممول لهذا الإخطار^(١).

٢- ألزام الممول باستقبال موظفي الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وألزمته بتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات^(٢).

٣- أعطي لموظفي الإدارة الضريبية ممن لهم صفة الضبطية القضائية بعد الحصول علي إذن من وزير المالية، حق دخول مقر عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية علي تهرب الممول من الضريبة^(٣).

٤- طبقاً لنص المادة (١١٩) من اللائحة التنفيذية، لا يجوز للإدارة الضريبية إعادة فحص عناصر سبق فحصها في حسابات ودفاتر الممول، ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص^(٤)، وعلى الإدارة الضريبية بيان الأسباب الداعية إلي إعادة الفحص، ويلزم المشرع الممول بتوفير البيانات، وصور الدفاتر، والمستندات، والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها الإدارة الضريبية كتابة على النموذج رقم (٣٢ فحص) خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها.

٥- أعطي للممول الحق في أن يطلب مد المهلة الممنوحة له في حالة تقديمه دليلاً كافياً علي الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات والصور المطلوبة علي النموذج رقم (٢٦ طلبات)، ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد تلك المهلة أو أن يرفض طلبه علي النموذج (٣٣ فحص) مع إبداء الأسباب في حالة الرفض^(٥).

(١) نص المادة ٩٤ فقرة ٢ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والمادة رقم (١١٨) من اللائحة التنفيذية.

(٢) نص المادة ٩٥ فقرة ٢ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) نص المادة ٩٥ فقرة ٣ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) نص المادة ٩٥ فقرة ٤ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٥) المادة ٩٦ من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والمادة ١٢٠ من اللائحة التنفيذية.

وقد حددت التعليمات العامة للفحص رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٨^(١) الضوابط التي يجب مراعاتها عند الفحص، وحددت الاختصاصات والمسؤوليات^(٢) لكل من قطاع الفحص الضريبي بمصلحة الضرائب، والإدارة المركزية للفحص الضريبي، والمناطق الضريبية، والمأموريات، ولضمان جودة ودقة الفحص الضريبي أصدرت مصلحة الضرائب المصرية تعليماتها^(٣) بإنشاء لجان لمراقبة جودة الفحص، وتشكل هذه اللجان من مدير عام المأمورية ومدير عام الفحص أو مدير شئون الفحص بالمأمورية، وأقدم مراجع فحص بالمأمورية، ومفتش الفحص المختص بالمنطقة، ومفتش التوجيه والرقابة، وتختص هذه اللجان بمراجعة ومراقبة الجودة لعينة من الفحص قبل الإخطار بالنماذج القانونية، والتأكد من مدي انطباق أساليب الفحص علي الحالة، بحيث يتم إنهاؤها بالاتفاق بين الممول والمأمورية.

المبحث الرابع مكافحة وسائل تفويض الوعاء الضريبي

تطورت محاولات بعض الممولين للتخلص من أداء الضريبة من القيام باستخدام الوسائل التقليدية للتهرب من أداء الضريبة إلي اللجوء إلي وسائل أخرى مستحدثة تساهم في تفويض الوعاء الضريبي، ومن تلك الوسائل التجنب الضريبي، والتخطيط الضريبي، وتزايد التحايل الضريبي من جانب الشركات متعددة الجنسيات، هذا بالإضافة إلي المنافسة

(١) صادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ١٩ / ٨ / ٢٠٠٨.

(٢) انظر تفصيل ذلك في: البند ثالثاً من التعليمات العامة رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٨ الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية في ١٩ / ٨ / ٢٠٠٨.

(٣) راجع: البند رابعاً من التعليمات العامة رقم (٢٨) لسنة ٢٠٠٨ الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ ١٩ / ٨ / ٢٠٠٨.

الضريبية الضارة بين الحكومات، والممارسات الضريبية الضارة^(١)، الأمر الذي دعي البعض إلى المناداة بضرورة إعادة النظر في النظام الضريبي الدولي^(٢).

وتسعي جميع الدول لتحجيم التهرب الضريبي لتقليل المهدر من الإيرادات الضريبية، وتعد أكثر الدول مقاومة للتهرب الضريبي هي الولايات المتحدة الأمريكية، والتي أصدرت قانون الالتزام الضريبي "فاتكا" والذي يلزم كافة المواطنين الأمريكيين بالإفصاح عن مصادر دخلهم داخل وخارج الولايات المتحدة، ويلزم المؤسسات المالية خارج الولايات بإبلاغها بكافة حسابات مواطنيها المصرفية بالخارج؛ ونظراً لأن التهرب الضريبي التقليدي من حيث مفهومة وأسبابه وطرق مكافحته قد قتل بحثاً وتناولته العديد من المؤلفات الفقهية بالدراسة والتحليل، وتقرر له التشريعات الضريبية^(٣) عقوبات رادعة، لذا تتناول الدراسة الوسائل المستحدثة لتقويض وعاء الضريبة في مطلبين متتاليين علي النحو التالي:

المطلب الأول: التجنب الضريبي.

المطلب الثاني: التخطيط الضريبي.

المطلب الأول

التجنب الضريبي

أولاً- مفهوم التجنب الضريبي:

(١) من الممارسات الضريبية الضارة إخضاع المعاملات الدولية للضريبة وعدم إخضاع المعاملات المحلية، وعدم الانخراط في عملية تبادل المعلومات، وعدم وجود قدر كاف من الشفافية. كما ان وجود نظام للحوافز الضريبية لا يعد ممارسة ضارة إلا إذا ترتب عليها وجود تطبيق بطريقة تجذب الشركات الدولية للعمل.

(٢) لمزيد من التفصيل انظر:

- Clausing, Kimberly A. 2016. "The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond", National Tax Journal 69 (4): 905-34.

(٣) تناولت عقوبات التهرب الضريبي المادتان رقم ١٣٣ ورقم ١٣٤ من قانون الضريبة علي الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

يعتبر التجنب الضريبي، والحد منه من الأمور المهمة لكل من الإدارات الضريبية والممولين، وتزداد أهميته بالنسبة للدول النامية، التي ظلت رداً من الزمن لا توليه اهتماماً، اقتناعاً منها بأن التجنب الضريبي حق للممول يستمد من حريته في الاستفادة من القوانين السارية، وأن ما يترتب على هذه الاستفادة من مزايا ضريبية، أو تجنب للضريبة كلها أو بعضها، لا غضاضة منه، طالما تم في إطار القوانين، ولم يرق إلى مستوى التهرب الضريبي الذي يشكل مخالفة للقانون واحتياطياً مجرماً ينبغي معاقبته والقضاء عليه^(١).

ويعني التجنب الضريبي^(٢) قيام الممول بترتيب أموره بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق حرفياً مع القانون، ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون^(٣)، ويحدث التجنب الضريبي في جميع البلدان المتقدمة منها والنامية، وفي جميع هيكل الضرائب، ومما لا شك فيه أن الواقع والدراسات الضريبية واستنتاجاتها تعكس هذه الحقائق، وحاجة الدول إلى تدعيم الإذعان الضريبي لضمان توليد الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل برامجها تجعل احتياجها إلى مواجهة كل من التهرب الضريبي والتجنب

(١) انظر: د. رمضان صديق محمد، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، القاهرة، ٢٠١١، ص ٨-٩.

(٢) تعددت التعريفات التي قيلت بشأن التجنب الضريبي لمزيد من التفصيل عنها انظر: د. رمضان صديق محمد، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، مرجع سابق، ص ١٤ - ٢٠.

(٣) وهذا هو التعريف الذي أخذت به منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي. - Organization for Economic Co-operation and Development, International, TaxTerms,p://www.oecd.org/document/29/0,2340,en_2649_34897_33933853_1_1_1_1,00.html, (at 10 June 2006).

مثبت في: د. رمضان صديق محمد، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، مرجع سابق، ص ١٧.

الضريبي أشد^(١)، وهناك علاقة قوية بين قدرة الإدارة الضريبية وكفاءتها، وبين قدرة الممولين علي التهرب والتجنب الضريبي^(٢).

ثانياً - أنواع التجنب الضريبي^(٣):

ينقسم التجنب الضريبي إلي عدة أنواع فمن حيث إرادة المشرع ينقسم إلي: تجنب مقصود وهو الذي يعنيه المشرع مسبقاً ويقصده، كالتجنب الناتج عن الإعفاءات والحوافز الضريبية، والخصومات المقررة لغير التكاليف والأعباء اللازمة للنشاط كالتبرعات والهبات، وتجنب غير مقصود وهو تجنب يحققه الممول ولا يقصده المشرع وأن كان يتوقعه أحياناً كالتجنب الناشئ عن اختيار الممول لكيان قانوني معين، فيفاضل بين أن يكون فرداً أو شركة أو حتى يختار أن يكون شركة معينة من شركات الأشخاص، لا لتحقيق هدف اقتصادي وإنما لتفتيت الأرباح تجنباً للضريبة، وخاصة عندما لا يعترف المشرع بالشخصية الاعتبارية للشركة ويعامل كل فرد فيها علي انه ممول بذاته.

وينقسم التجنب الضريبي من حيث خطورته إلي: تجنب محمود وآخر غير محمود، والتجنب المحمود هو الذي يؤدي إلي توزيع الإيراد الضريبي في الجهات التي يود المشرع أن يصل إليها، كتجنب الضريبة عن طريق التبرع إلي الحكومة أو جهات البر التي ترعاها.

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، مرجع سابق، ص ١٠.
(٢) انظر:

- Joel Slemrod, Shlomo Yitzhaki, **Tax Avoidance, Evasion, And Administration**, Handbook of Public Economics, Volume 3, Edited by A.J Auerbach and M. Feldstein , © 2002, p. 1425.

(٣) د. رمضان صديق محمد، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، مرجع سابق، ص ٣٨ - ٤٢.

والتجنب غير المحمود هو الذي لا يفضلهُ المشرع؛ لأنه يؤدي إلى خسارة في الإيراد الضريبي دون أن يقابله نفع اقتصادي أو اجتماعي، ومن أمثلته التجنب الناشئ من تفتيت الأرباح بتعدد الشركاء في شركات الأشخاص دون حاجة حقيقية إليهم، لأنه من ناحية يقلل مجموع الضرائب المستحقة على الشركة ككل^(١)، كما أن هذا النوع من التفتيت يتحقق غالباً في شركات الأشخاص التي تقل أهميتها بالنسبة للاقتصاد القومي عن أهمية شركات الأموال؛ لغلبة الطابع العائلي في الأولي، مع صغر حجمها ومحدودية تأثير نشاطها في السوق.

وينقسم التجنب الضريبي وفقاً لنطاقه الجغرافي إلى تجنب محلي وتجنب دولي، فالتجنب المحلي يكون عندما تقوم به المنشآت فيما بينها داخل نطاق الدولة، والتجنب الدولي هو الذي تقوم به المنشآت الدولية التي تعمل في دول مختلفة، وأخطرها المنشآت التي تعمل في الملاذات الضريبية أو المناطق الخارجية التي تعرف بالأوفشور (المناطق الحدودية).

ثالثاً - صور التجنب الضريبي^(٢):

من أهم صور التجنب الضريبي ما يلي:

١ - تفتيت الدخل:

(١) رغبة من المشرع المصري في محاربة هذا النوع من التجنب فقد قام بتقسيم الممولين في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى أشخاص طبيعيين وأشخاص اعتباريين ويشمل ممولي الضريبة على الأشخاص الاعتبارية جميع الشركات بما فيها شركات الأشخاص بأنواعها.

(٢) لمزيد من التفصيل انظر: د. رمضان صديق محمد، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، مرجع سابق، من ص ٤٣ إلى ص ١٠٤.

حيث يلجأ الممول إلى تجنب الضريبة عن طريق تفتيت الدخل أو الأرباح، إما للإعفاء الكامل من الضريبة، وذلك عندما يكون كل دخل أو ربح أقل من الحد الأدنى الخاضع للضريبة، أو لتفادي الأسعار الضريبية المرتفعة في ظل الأخذ بالضرائب التصاعدية، ويتم التفتيت إما بتوزيع الأرباح على أكثر من شخص؛ لتفادي السعر المرتفع من خلال زيادة عدد الشركاء، أو التمتع بالإعفاءات الشخصية إلى أقصى مدى، أو تقليل الوعاء الخاضع للضريبة بزيادة التخفيضات المسموح بها.

٢ - التحويل والتجزئة:

تتمثل الصورة الثانية للتجنب الضريبي في تحويل أو تحويل المعاملة الضريبية، أو تصويرها، أو تجزئتها، بشكل يجعل الناتج منها مفضلاً ضريبياً. وخاصة عندما تكون المعاملة الضريبية للأرباح أو الدخل الرأسمالية أقل عبئاً من المعاملة الضريبية للدخل أو الربح العادي.

٣ - تأجيل الضريبة:

حيث يمكن تجنب الضريبة من خلال التأجيل، وذلك بأن يؤجل الممول حصوله على الدخل أو الربح لسنوات تالية، أو يعجل استهلاك الأصول وخصم النفقات، فيتحقق له تخفيضا في الضريبة خلال السنوات الأولى على أن يؤجل دفع الضريبة لسنوات تالية.

٤ - استغلال الفرص والبدائل:

في هذه الصورة من صور التجنب يستغل الممول الفرص أو البدائل التي تتيحها القوانين ومنها تأخير أداء الضريبة عن ميعاد أدائها، واستغلال الفن المحاسبي الذي يسمح بتعديل السنة الضريبية أو أساس حساب الضريبة وفقاً لمبدئي الاستحقاق أو القبض، والاستفادة من الحوافز الضريبية بحيث يختار الممول النشاط أو الموقع الذي يمنحه حافزاً ضريبياً؛ لتجنب أداء الضريبة التي يجب عليه أدائها لو اختار نشاطاً أو موقعاً آخر،

وتكوين أشكال قانونية مستقلة، وذلك بتكوين شخصيات قانونية مستقلة، تنبثق عن الممول الأصلي أو الشركة الأم ويتم من خلالها نقل الأموال وإجراء التصرفات التي من شأنها تأجيل الضريبة المستحقة علي الأصل، أو تخفيض عبء الضريبة الإجمالية علي كل الشخصيات الداخلة ضمن مجموعة واحدة.

٥- تغيير الإقامة الضريبية:

ويتم ذلك عن طريق نقل الممول إقامته من البلد التي تفرض ضرائب عالية إلي بلدان أخرى لا تفرض ضرائب، أو تفرض ضرائب بمعدلات منخفضة، تشكل بالنسبة إليه ملاذات أو ملاجئ ضريبية، مثل موناكو، أو أن يبقى في وضع المسافر دائماً، كما يعتبر العمل في المناطق الحدودية التي تعرف بالافشور من صور التجنب الضريبي الذي يحقق لمن يعمل في هذه المناطق تخفيضاً في العبء الضريبي.

٦- الاستفادة من نصوص الاتفاقيات الضريبية:

تستغل المنشآت الدولية النشاط الاتفاقيات الضريبية لتجنب الازدواج الضريبي في انتقاء أفضل النصوص وتكييف أوضاع الممول عليها للاستفادة من الإعفاءات أو التخفيضات المتاحة للحصول علي تخفيض يمكن الممول من التجنب الضريبي، وتستغل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في تكييف الأوضاع بما يتفق مع نصوص الاتفاقيات للحصول علي مزايا ضريبية، تحقق للممول تجنباً ولو جزئياً من الضريبة، بالرغم من أن جوهر النشاط أو حقيقة الأمور لا تتفق مع ظاهر الأوضاع المتكيفة مع أحكام الاتفاقيات.

المطلب الثاني التخطيط الضريبي

أولاً- مفهوم التخطيط الضريبي:

يعد التخطيط الضريبي من الوسائل التي يمكن من خلالها تخفيض الالتزام الضريبي بالاستفادة من الثغرات والامتيازات القانونية والمزايا والحوافز الضريبية المنصوص عليها في القوانين الضريبية السارية، بأساليب مختلفة الأمر الذي يؤدي إلى استفادة الممولين من تلك الثغرات والامتيازات والمزايا والحوافز لتخفيض العبء الضريبي أو حتى تجنب الضريبة بأكملها^(١).

والاستفادة من فرص استغلال مزايا التخطيط الضريبي تختلف من تشريع ضريبي لآخر حسب الدولة لتحقيق أقصى استفادة من التخطيط الضريبي في تعزيز الأداء المالي للممولين وتخفيض العبء الضريبي^(٢)، على النحو الذي يتطلب من الإدارة الضريبية قراءة

(١) راجع:

- Jeffrey Simser "Tax evasion and avoidance typologies" Journal of Money Laundering Control Volume: 11 Issue: 2 2008.

(٢) انظر:

وفهم واستيعاب لجميع فصول ومواد القوانين ذات الأثر الضريبي في الدولة مثل قانون الاستثمار، وقانون الضريبة على الدخل وغيرها من قوانين، لرسم الخطط القائمة على تحقيق الاستفادة المثلى من الموارد المالية المتاحة بصورة اقتصادية وذات كفاءة وفعالية^(١).

ويقصد بالتخطيط الضريبي محاولة تخفيض الضريبة والاستفادة مما تتيحه القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة ولوائحها التنفيذية والتعليمات التفسيرية والتنفيذية الضريبية والكتب الدورية والمنشورات التي تصدرها الإدارة الضريبية، وبالتالي فالتخطيط الضريبي يعد تحليلاً منطقياً لوضع خطة مالية من منظور تحقيق منافع ضريبية، لمواءمة الأهداف المالية، والغرض من التخطيط الضريبي هو اكتشاف كيفية تحقيق مكاسب مالية من تخفيض الالتزامات الضريبية^(٢).

وتعد عملية التخطيط الضريبي من العمليات المستمرة التي لا تتوقف على فترة محددة أو على معالجة بند معين مالياً أو محاسبياً وإنما تأخذ في الاعتبار كل القرارات

- Jacqueline Haverals, "IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies" Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 16, Issue 1, 2007, Pages 69-89.

- مثبت في: د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري (دراسة ميدانية تطبيقية)، بحث مقدم إلى مؤتمر جمعية الضرائب المصرية بتاريخ ١٦ و١٧ سبتمبر ٢٠١٢، بعنوان "المنظومة الضريبية المستقبلية وأثرها على الاقتصاد والاستثمار"، ص ٢.

(^١) انظر: د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري (دراسة ميدانية تطبيقية)، مرجع سابق، ص ٢.
(^٢) انظر:

- Weinstein, Mark, "Individual & Business Tax Planning Libraries" CPA Technology Advisor 15. 7 (Nov 2005):p. 37.

مثبت في: د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري ...، مرجع سابق، ص ٦.

الإدارية والتي تعرف بالاستراتيجيات الضريبية^(١)، وبالتالي فإن التخطيط الضريبي يختلف في مفهومه عن التهرب الضريبي، حيث يعتمد التخطيط الضريبي على وضع الإجراءات والسياسات التي تتيح للإدارة المالية تخفيض مبلغ الالتزام الضريبي لأقصى قدر ممكن و الاستفادة من التسهيلات والثغرات القانونية الواردة بالقوانين واللوائح التنظيمية^(٢).

ثانياً - عناصر التخطيط الضريبي^(٣):

من أهم عناصر التخطيط الضريبي ما يلي:

- ١- التخطيط لتجنب دفع الضريبة إذا أمكن ذلك قانوناً.
- ٢- الاستفادة من التكاليف واجبة الخصم من الوعاء الضريبي واستخدام بنود تكلفة يتم استقطاعها بدلا من بنود لا تعد تكلفة مثل التمويل بالاقتراض بدلا من التمويل الذاتي.
- ٣- تأجيل استحقاق الضريبة ما أمكن من خلال الاعتراف بجميع التكاليف والمصروفات في السنوات الأولى لعمر المشروع خاصة في حالات الإعفاء الضريبي للمشروع لفترات معينة باستخدام طرق تقييم المخزون أو تسعير صرفه.

(١) ومن أمثلة ذلك المقارنة بين شراء الأصول الثابتة أو الاستئجار وأيهما أفضل من الناحية الضريبية، والمقارنة بين طرق البيع النقدي والبيع بالتقسيط طويل الأجل، وتحديد سياسة توزيع الأرباح وحجز الاحتياطيات القانونية والاختيارية، وشراء الأصول من خلال القروض أو الاستئجار أو التأجير التمويلي، وإعادة تبويب مصروف المرتبات وما في حكمها ومكافئات مجالس الإدارة وبدلاتها وخاصة للشركات العاملة في المناطق الحرة لتحقيق وفورات ضريبية، وترحيل خسائر السنوات التي لم تختار كعينة فحص، للسنوات التالية باعتبارها خسائر معتمدة، انظر: المرجع السابق، نفس الموضوع.

(٢) راجع:

- Harvey M. Silets, Michael C. Drew, "Offshore Asset Protection Trusts: Tax Planning or Tax Fraud?" Journal of Money Laundering Control Volume: 5 Issue: 1 2001.

(٣) راجع: د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي للشركات المتداولة في سوق المال المصري ..، مرجع سابق، ص ٦، ٧.

- ٤- الاستفادة من جميع الإعفاءات المقررة بالقانون الضريبي والقوانين ذات الصلة.
- ٥- اختيار الشكل القانوني المناسب لمنشآت الأعمال.

ثالثاً - أساليب التخطيط الضريبي:

من أهم أساليب التخطيط الضريبي ما يلي:

- ١- الحصول على تخفيضات ضريبية.
- ٢- الحصول على خصومات ضريبية (الائتمان الضريبي).
- ٣- نقل الدخل بعيدا عن خضوعه لمعدلات مرتفعة من الضريبة.
- ٤- نقل الأرباح والخسائر بين السنوات الضريبية، أو تأجيل الضريبة أو الاستفادة من معدلات الضريبة أكثر مواءمة (مستخدمة أسعار التحويل بين الشركات المرتبطة أو فترة الإعفاء الضريبي) .
- ٥- تخفيض عبء الخضوع للأرباح الرأسمالية.

تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح:

يأتي تآكل الوعاء الضريبي غالبا من التخطيط الضريبي الضار، أما نقل الأرباح فيكون في الغالب باللجوء إلي دول الملاذات او دول الملاجئ الضريبية وهذا يحقق ضررا كبيرا باقتصاديات الدول خاصة ان من يقوم بذلك في الغالب هو الشركات دولية النشاط ذات الأرباح العالية والتي لديها القدرة علي التخطيط لتقليل تكاليفها الضريبية. وتوجد مشكلتان رئيسيتان مختلفتان في هذا المجال علي الرغم من ارتباطهما: الأولى- هي التحايل الضريبي من جانب الشركات متعددة الجنسيات، أي اللجوء إلي أساليب قانونية لنقل الأرباح من الأماكن التي ستخضع فيها لمعدلات ضريبية أعلى إلي الأماكن التي ستخضع فيها لمعدلات ضريبية أقل، والأخرى- هي "التنافس الضريبي" بين الحكومات، أي اللجوء إلي فرض معدلات ضريبية منخفضة أو غيرها من الامتيازات

الضريبية ليكون البلد أكثر جاذبية للاستثمار الحقيقي وأقل عرضة لأنشطة التحايل الضريبي التي تنقل الأرباح المقيدة في الدفاتر إلى الخارج مما يجعل البلدان الأخرى بالتالي أقل جاذبية وأكثر عرضة للمخاطر.

كيفية الحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح:

للحد من تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح بصفة عامة وبالنسبة لمصر بصفة خاصة يتعين إتباع الآتي:

١- احتواء بعض أغرب وسائل التحايل الضريبي، وذلك من خلال برنامج "تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح" التابع لمجموعة العشرين ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي.

١- اتخاذ الإجراءات اللازمة ووضع الآليات المناسبة للسيطرة والحد من تآكل الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح، وذلك من خلال العمل على التنسيق الكامل بين الدول وبعضها لتبادل المعلومات الضريبية.

٢- إعداد كوادر ضريبية مؤهلة ومدربة طبقاً لما وصلت إليه أحدث الأنظمة الدولية في هذا الشأن، فضلاً عن ضرورة تفعيل دور إدارة تسعير المعاملات والاتفاقيات الدولية التي تم إنشائها حديثاً بوزارة المالية المصرية على النحو الذي تتطلبه المرحلة.

٣- وضع آليات واضحة لموظفي الإدارة الضريبية القائمين علي تنفيذ قوانين الضرائب لتنفيذ ما تضمنته المادة ٩٢ مكرر من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمتعلقة بالتخطيط الضريبي الضار.

٤- مساعدة موظفي الإدارة الضريبية في البلدان النامية على تحسين فهم أسباب تآكل الوعاء الضريبي و نقل الأرباح في بلدانهم؛ وتحديد المخاطر الناجمة عن تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح في سياق قانونها الضريبي المحلي وشبكتها للمعاهدات الضريبية؛ وتحديد وتقييم مختلف الخيارات المتاحة لهم لمعالجة هذه المسائل.

٥- توسيع نطاق مفهوم عبارة "منشأة دائمة" للاعتراف بأن الشركات يمكن أن تقوم في هذا العصر الرقمي بأعمال كثيرة في بلد ما دون أن يكون لها وجود مادي فيه^(١).

٦- دراسة الاقتصاد الرقمي، وفرض ضريبة علي تعاملاته، وكذلك فرض ضريبة علي تعاملات الشركات المرتبطة.

٧- عزل الملاذات الضريبية بطريقة لا تفتت علي قواعد الضريبة والمنافسة الضريبية العادلة، وصياغة المعاهدات الضريبية بطريقة تخلوا من الثغرات التي تسمح للشركات بان تنتقي من تلك الاتفاقيات ما يتماشى مع مصالحها.

٨- إيجاد آلية لتسوية المنازعات وفضها بين دولة وأخرى في تقاسم الأرباح المتحققة عالميا للشركات الضخمة (وهي شركات عالمية تعمل في أكثر من دولة) بحيث تعرف كل دولة حصتها من تعاملاتها وحصتها من ضريبتها.

وتميل الدراسة إلي ما ذهب إليه احد الفقهاء لعلاج مشاكل تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح^(٢) حيث يري أن نظام الضرائب الدولية نظام معقد إلى حد كبير ووضع وصفا سريعا لكيفية عمل هذا النظام في فرض الضرائب على الشركات متعددة الجنسيات، واقترح ما يلي:

بالنسبة لتسعير المعاملات يتم الأخذ بطريقة "التسعير حسب السوق" لتحديد ما يخضع للضريبة من أرباح الشركات ضمن مجموعة شركات متعددة الجنسيات، وهذا يعني حساب الأرباح التي تجنيها كل شركة على حدة عن طريق تقدير قيمة أي معاملة تجريها مع الشركات الأخرى في المجموعة باستخدام الأسعار التي كان يمكن أن تقبلها أطراف غير مرتبطة لإجراء نفس المعاملة. ويفرض كل بلد بعد ذلك ضرائب على الأرباح المحددة

(١) انظر: مايكل ماكين، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، سبتمبر ٢٠١٧، ص ١٢.

(٢) راجع:

- Clausing, Kimberly A. 2016. "The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond", National Tax Journal 69 (4): 905-34.

بهذه الطريقة على أي شركة عضو في المجموعة سواء تأسست قانونا في هذا البلد أو كان لها وجود مادي واضح ومستمر لفترة معقولة فيه وهو ما يعرف بالمنشأة الدائمة، وتتشئ هذه العملية الوعاء الضريبي فيما يطلق عليه غالبا بلد "المصدر".

وفي خطوة ثانية، في إطار نظام الضرائب "العالمي"، فإن البلد المقيمة فيه الشركة الأم للأغراض الضريبية يفرض كذلك ضريبة على دخل شركاتها التابعة في الخارج، رغم أنه سيمنحها غالبا خصما على الضرائب المدفوعة هناك. غير أن هذه الممارسة أصبحت نادرة في السنوات الأخيرة. وبينما لا تزال سارية في الولايات المتحدة ولكن (كما هو الحال في البلدان الأخرى التي تستخدم نظاما عالميا) الضريبة لا تصبح مستحقة الدفع إلا عند عودة الأرباح إلى الوطن في شكل أرباح موزعة. وهذا أحد الأسباب في أن الشركات الأمريكية تمتلك أكثر من تريليوني دولار من الإيرادات غير المعادة للوطن.

ويوجد نظام في الولايات المتحدة الأمريكية جذب قدرا كبيرا من الاهتمام مؤخرا وهو نظام "ضرائب التدفق النقدي على أساس الوجهة"، الذي يعفي الصادرات من الضرائب ويفرض ضرائب على الواردات. وإذا طبقت جميع البلدان فيمكن أن تفقد أسعار التحويل أهميتها للأغراض الضريبية (لأن الأسعار التي تسعر بها الصادرات والواردات لا تؤثر على الالتزامات الضريبية في أي بلد)، وبما أن المستهلكين لا يغيرون مكانهم عادة استجابة للاختلافات في معدلات الضريبة على الاستهلاك فإن هذا النوع من الضريبة أقل عرضة بكثير للتآكل نتيجة للمنافسة الدولية^(١).

الملاذات الضريبية:

لاشك أن العولمة التي يقودها المال أدت إلى انتشار الملاذات الضريبية التي تهيأ كافة وسائل التخطيط الضريبي الدولي، والملاذ الضريبي هو بلد أو أيضا جزء فقط من البلد

(١) انظر: مايكل ماكين، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، سبتمبر ٢٠١٧، ص ١٢.

الذي يقدم معدلات ضريبية منخفضة أو حتى بدون ضرائب على الإطلاق بالنسبة للمستثمرين الأجانب^(١).

وتحدد منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي في أي حالة أربعة معايير لاعتبار البلد ملاذا ضريبيا بشكل أساسي وهي^(٢):

- أن ينص النظام الضريبي في البلد المعني على المعدلات الضريبية الصفرية أو المنخفضة.

- أن لا يوجد تبادل فعال للمعلومات مع البلدان الأخرى.

- أن يكون هناك نقص أو عدم كفاية الشفافية فيما يتعلق بمتطلبات الكشف، فالنظم الأساسية وتنفيذها ليست محددة بوضوح وتنظم.

- أن النشاط الاقتصادي ليس شرطا مسبقا ضروريا. وهذا يؤدي إلى استنتاج مفاده أن الاستثمارات أو المعاملات تتم فقط لأسباب الضرائب.

ولوحظ أن المغريات المتاحة من الملاذات الضريبية التي يبلغ عددها حوالي ٨٠ ملاذا ضريبيا حول العالم تعمل على زيادة تدفق حركة رؤوس الأموال والأصول المالية والثروات إليها اعتمادا على ثلاثة عوامل جذب أساسية، وهي السرية التامة، انخفاض أو انعدام سعر الضريبة، وسهولة تأسيس الشركات من حيث التكلفة والوقت، كما أن ممارسات التخطيط الضريبي في تلك الملاذات تتم من خلال اتفاقيات منع الازدواج الضريبي، عدم تفعيل مبدأ تسعير التحويلات (السعر المحايد)، تحديد الاقتصاد المعرفي والرقمي، واستخدام

(١) راجع:

- Farny Otto, and others, TAX AVOIDANCE, TAX EVASION AND TAX HAVENS, May 2015, p. 2. available online at :

https://media.arbeiterkammer.at/wien/PDF/studien/Studie_tax_avoidance.pdf

(٢) انظر:

- OECD 1998, 21f

الثغرات القانونية، وأدى استخدام تلك الملاذات إلى ظهور قضايا تهرب ضريبي في الأعوام الأخيرة بالمملكة المتحدة من خلال سلسلة شهيرة حققت مبيعات بنحو ٤٠٠ مليون جنيه إسترليني أي ما يزيد عن ٤.٥ مليار جنيه، ولكنها لم تسدّد نصيبها العادل من الضريبة من خلال تحويل بعض الأرباح التابعة لها في هولندا في شكل تكلفة استخدام العلامة التجارية، فضلاً عن الاقتراض بنية فوائد عالية في بعض الأحيان، وقد قدرت الخسائر الناجمة عن الملاذات الضريبية مؤخراً طبقاً لم أقرت به الأمم المتحدة بقيمة ١٠٠ مليار دولار من عائدات الدول النامية والفقيرة^(١).

رابعاً - كيفية علاج مشاكل التخطيط الضريبي:

يمكن علاج مشاكل التخطيط الضريبي كما يلي:

١ - تقنين التعاملات البيئية للأطراف ذات العلاقة:

يتعين علي الإدارات الضريبية اتخاذ الإجراءات المناسبة التي تحد من التخطيط الضريبي الضار وذلك بتقنين التعاملات البيئية للأطراف ذات العلاقة ويقصد بهم الأطراف ذوي العلاقة الذين يزاولون النشاط داخل دولة واحدة، والأطراف ذوي العلاقة الذين يزاولون النشاط في أكثر من دولة وهو ما يطلق عليه المنشآت الدولية متعددة الجنسية.

ويجب مراعاة أن تسعير المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة تتضح صورتها بدرجة أكبر علي المستوي الدولي إذا ما قورنت بالمستوي المحلي، حيث أنها علي المستوي الدولي تتم من خلال عدة فروع وشركات تابعة في عدة دول متفرقة لكل منها تنظيماتها وتشريعاتها

(١) انظر: مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، سبتمبر ٢٠١٧، ص ١٢.

الخاصة، الأمر الذي يكون له تأثير علي وضع سياستها لتسعير المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة^(١).

ونظرا لأهمية تسعير المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة التي تتم بين الأشخاص المرتبطة^(٢) سواء التي تتم بين أشخاص مقيمة وبعضها البعض أو بينها وبين أشخاص غير مقيمة، وتأثير هذه المعاملات علي الوعاء الضريبي لتلك الأشخاص، فقد تناولها قانون الضريبة علي الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت المادة رقم (٣٠) منه علي انه "إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلي آخر معفي منها أو غير خاضع لها، ويكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة علي أساس السعر المحايد. ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة علي إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها. وتحدد اللائحة التنفيذية طرق تحديد السعر المحايد."

(١) راجع: احمد عبد الحكيم احمد محمد، تأثير المنظومة الضريبية المصرية علي استخدام التخطيط الضريبي، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة القاهرة، ص ٩.

(٢) عرفت المادة الأولى من قانون الضريبة علي الدخل المصري رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة الأولى من قانون الضريبة علي القيمة المضافة المصري رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الشخص المرتبط بأنه: "كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:

- ١- الزوج والزوجة والأصول والفروع. ٢- شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر ٥٠% علي الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت. ٣- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها. ٤- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر ٥٠% علي الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.

وتضمن نص المادة رقم (٣٩)(١) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ النص علي أنه: "يتم تحديد السعر المحايد، المنصوص عليه في المادة (٣٠) من القانون طبقاً لأحدي الطرق الآتية:-

١- **طريقة السعر الحر المقارن:** وفقاً لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة علي أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين. ويعتمد في هذه المقارنة علي أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية: الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد، ظروف السوق، الظروف الخاصة بالعملية المعنية.

٢- **طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح:** ووفقاً لهذه الطريقة يكون سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة علي أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة، ويحدد هامش الربح علي أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في تعاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل آخر في معاملات أخرى مشابهة.

٣- **طريقة سعر إعادة البيع:** ووفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة علي أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلي طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط، ويحدد هامش الربح علي أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد علي أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

(١) - معدلة بقرار وزير المالية رقم ٢٢١ لسنة ٢٠١٨ بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، نشر بالوقائع المصرية العدد ١١٧ (تابع) في ٢٢ مايو ٢٠١٨.

٤- طريقة تقسيم الأرباح.

٥- طريقة هامش صافي ربح المعاملات.

- ووفقاً لنص المادة رقم (٤٠) (١) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ "للممول في تحديد السعر المحايد أن يطبق أي من الطرق المنصوص عليها في المادة السابقة وفقاً لطبيعة المعاملة أو التجارية، وظروف التعامل، وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من هذه الطرق، يجوز إتباع أي طريقة أخرى ملائمة بشرط إمساك الدفاتر والمستندات التي تؤيد ملائمة هذه الطريقة.

ويصدر الوزير دليلاً تطبيقياً للمادة (٣٠) من القانون، يتضمن كيفية تطبيق طرق تحديد السعر المحايد، وما يجب مراعاته عند تطبيق كل طريقة، والدفاتر والمستندات الواجب إمساكها، ويكون هذا الدليل المرجع الأساسي عند تحقق المصلحة من تطبيق السعر المحايد، ولا يجوز الخروج عنه إلا في الأحوال التي تقتضي ذلك بناءً على طلب الممول وبعد موافقة رئيس المصلحة".

٢- تقرير المشرع نصوصاً قانونية لمحاربة التجنب الضريبي:

يلزم ان يتضمن قانون الضريبة نصوصاً تناهض وتحارب التجنب الضريبي ومن ذلك علي سبيل المثال في قانون الضريبة علي الدخل المصري نص المادة ٩٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي تنص علي انه "إذا ربطت الضريبة علي شخص وثبت انه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية او التواطؤ للحصول علي أية مزايا للتهرب من

(١) - كانت المادة ٤٠ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قبل التعديل بقرار وزير المالية رقم ٢٢١ لسنة ٢٠١٨ تقرر انه " تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن، وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاثة المشار إليها في المادة السابقة، يجوز إتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو أي طريقة أخرى ملائمة للممول. وفي جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول علي الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة".

أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون، كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة علي الأرباح."

كما تناولت التجنب الضريبي بنص صريح المادة رقم (٩٢) (١) من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي تنص علي انه " عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي منه إتمامها أو احد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، يستوي في ذلك أن تتم المعاملة علي شكل صفقة او اتفاق او وعد او غير ذلك، او أن تتم علي مرحلة واحدة او عدة مراحل، وتكون العبرة لدي ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة. ويكون الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة بصفة خاصة في الحالات الآتية: (أ) إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة. (ب) إذا أدت المعاملة إلي إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول او تدفقاته النقدية نتيجة المعاملة. (ج) إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض او يؤدي إلي إلغاء بعضها البعض، وفي جميع الأحوال يقع علي المصلحة عبء إثبات أن الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة، وللممول أن يقدم الدليل علي أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو إتمامه للمعاملة، وتشكل لجنة بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة او من ينيبه للنظر في حالات التجنب الضريبي، ولا يجوز إخطار الممول بتوافر احدي حالات التجنب الضريبي، ولا يجوز إخطار الممول بتوافر احدي حالات تجنب الضريبة في شأنه إلا بعد موافقة اللجنة".

٣ - إبرام اتفاقيات ضريبية لتبادل المعلومات بين الدول:

(١) هذه المادة مضافة بالمادة الثالثة من القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ الصادر في ٢٠١٤/٦/٣٠، والمنشور بالجريدة الرسمية العدد ٢٦ مكرر أ بتاريخ ٢٠١٤/٦/٣٠.

تفيد تلك الاتفاقيات في تبادل المعلومات عن الممولين وأرباحهم بما يساهم في محاربة عمليات التخطيط والتجنب الضريبي، وأفضل مثال لذلك إصدار الولايات المتحدة الأمريكية لقانون «فاتكا» لإلزام المؤسسات المصرفية بالإفصاح عن إيداعات الممولين، وقد أبرمت مجموعة من الاتفاقيات الدولية في مجال الالتزام بالأنظمة الضريبية، ومن هذه الاتفاقيات، اتفاقية خدمات نظام الالتزام الضريبي على الحسابات الأجنبية التي يملكها المقيمون في الخارج من الجنسية الأمريكية.، حيث قامت الولايات المتحدة بإبرام اتفاقيات مع دول كثيرة لتقوم المؤسسات المالية في تلك الدول بتزويد إدارة الضرائب الأمريكية ببيانات مالية عن عملائهم من الأمريكيين، ومتعارف على هذه الاتفاقيات باسم "اتفاقيات الفاتكا".

ونقترح لتقليل أضرار تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح في مصر إتباع ما يلي:

- قيام الإدارة الضريبية بالاستفادة من توصيات ودراسات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال مكافحة تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح، وتقليل سعر الضريبة علي الأشخاص الاعتبارية لتصل إلي نسبة ٢٠% من صافي الأرباح بدلا من السعر الحالي بما يساهم في الحفاظ علي الاستثمارات القائمة وجذب استثمارات جديدة، وتوسيع القاعدة الضريبية(١).

(١) من أمثلة تخفيض سعر الضريبة علي الدخل وتأثيره علي جذب الاستثمارات ما حدث بالولايات المتحدة الأمريكية من قيامها بتخفيض سعر ضريبة الدخل على الأشخاص الاعتبارية إلى ٢١% اعتبارا من بداية عام ٢٠١٨ ، وادي ذلك إلى عودة استثمارات شركة ابل الشهيرة والتي أعلنت علي أثر ذلك عن استثمارات قد تصل إلى ٣٥٠ مليار دولار أمريكي في السنوات الخمس القادمة بالولايات المتحدة الأمريكية (دولة الوطن) وقامت بسداد مبلغ ٣٨ مليار دولار أمريكي ضريبة دخل وأعلنت الشركة عن ان استثماراتها بالخارج سوف تصبح عبارة عن تجارة التجزئة لمنتجاتها فقط وأن العمليات الصناعية للشركة ستعود لتكون بالولايات المتحدة الأمريكية: لمزيد من التفصيل انظر الموقع الالكتروني التالي:

<https://taxlinked.net/blog/january-2018/apple-tax-repatriation-usa> , Last viewed at 20/1/2018 .

- وضع نظام قانوني مبسط لمحاسبة المنشآت الصغيرة ومتناهية الصغر يتضمن دفع مبالغ ضريبية مقطوعة حسب رقم أعمال المنشأة ونتيجة أعمالها، مع إعطاء الخيار للممولين في الخضوع لهذا النظام او البقاء تحت مظلة القانون العام للضريبة علي الدخل (قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) وهذا سيساهم في تبسيط الإجراءات الضريبية وتحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، وتقليل نفقات تحصيل الضريبة واستقرار مراكز الممولين.

- اتخاذ الإجراءات المناسبة لدمج الاقتصاد الغير الرسمي ودخوله تحت مظلة الاقتصاد الرسمي من خلال منح تسهيلات لتسجيل المنشآت التي تعمل تحت مظلة الاقتصاد غير الرسمي، وتبسيط إجراءات تسجيلها وإجراءات حصولها علي التراخيص، وتقرير مزايا لتلك المشروعات من حيث حصولها علي قروض لتوسيع نشاطها او منحها أراضي في المدن والمناطق الاستثمارية لمزاولة نشاطها تحت مظلة العمل الرسمي، ووضع نظام قانوني مبسط للمحاسبة الضريبية المنشآت الصغيرة والمتوسطة بما يساهم في ضم المشروعات الغير مسجلة للمنظومة الضريبية وهذا سوف يساهم بدوره في توسيع القاعدة الضريبية وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.

الخاتمة

تناولت الدراسة الوسائل الحديثة للرقابة الفعالة علي الالتزام الضريبي لدي الممولين من خلال تحسين فاعلية الإدارة الضريبية وإعادة هيكلتها في مبحث أول، وتناولت في المبحث الثاني منح الإدارة الضريبية قدرا مناسباً من السلطة التقديرية وتوحيد الإجراءات الضريبية وذلك حتى تستطيع القيام بمهامها في الرقابة علي الالتزام الضريبي. وتناولت في المبحث الثالث ضرورة إتباع الوسائل المناسبة للفحص الضريبي، وتعرضت في المبحث الرابع لمكافحة وسائل تفويض الوعاء الضريبي واهما التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي.

* نتائج الدراسة:

أثمرت الدراسة عن عدد من النتائج من أهمها ما يلي:

- ١- ان دعم الالتزام الضريبي لدي الممول وعلي الأخص من خلال التوعية الضريبية وتطوير الإدارة الضريبية وإعادة هيكلتها ضرورة لإحكام الرقابة علي الممولين ويساهم في تقليل المنازعات الضريبية وفي تحصيل المستحقات الضريبية للدولة.
- ٢- أن إحكام الرقابة علي الالتزام الضريبي يساهم في تحقيق أهداف السياسة الضريبية في تقليل التسرب الضريبي وإخضاع الاقتصاد غير الرسمي للمنظومة الضريبية.
- ٣- ان هناك وسائل حديثة يستخدمها الممولين بغرض تفويض الوعاء الضريبي كالتخطيط الضريبي والتجنب الضريبي تحتاج إلي علاج فعال.
- ٤- من المهم الاستفادة من البرامج والتجارب الدولية ومن أهمها برامج منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي في مجال محاربة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

* التوصيات:

١- ضرورة إصدار قانون موحد للإجراءات الضريبية لتوحيد الإجراءات المتبعة لتطبيق القوانين الضريبية المصرية بما يساهم في توحيد وتبسيط الإجراءات، ويعود بالفائدة علي الإدارات الضريبية والممولين.

٢- ضرورة أحكام الرقابة علي الالتزام الضريبي لدي الممولين من خلال اختيار أسلوب الفحص الضريبي المناسب، والمضي قدما في إتمام عملية دمج الإدارات الضريبية وإعادة هيكلتها ومنحها قدرا من الاستقلال عن الإدارة الضريبية بجعلها هيئة عامة مستقلة، ومحاربة وسائل تقويض الوعاء الضريبي ومن أبرزها التجنب الضريبي والتخطيط الضريبي الضار ومحاربة المحاولات التي تؤدي إلي تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

٣- إصدار قانون للمحاسبة الضريبية المبسطة المنشئات الصغيرة ومتناهية الصغر بما يساهم في تبسيط الإجراءات الضريبية واستقرار مراكز الممولين، وتوفير الجهد والتكاليف علي الإدارة الضريبية، مع ضرورة دمج الاقتصاد غير الرسمي في المنظومة الضريبية من خلال تبسيط الإجراءات الضريبية وإعطاء مزايا لمن يعملون في مظلة الاقتصاد الرسمي ويرغبون في العمل تحت مظلة الاقتصاد الرسمي بمنحهم قروض او أماكن او أراضي في المناطق التجارية والصناعية لتأسيس او توسعة نشاطهم.

المراجع أولاً- المراجع العربية

١- المؤلفات:

- د. أسامة محمد الفولي، محاضرات في النظام الضريبي المصري، دار زمزم للنشر والطباعة والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٨٥.
- د. أمين السيد أحمد لطفي، الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥.
- د. ثروت عبد لعال أحمد وآخرين، الوجيز في مبادئ الإدارة العامة، أسيوط، ٢٠١٠.
- د. جلال الشافعي، الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والتطبيقية، الناشر قطاع التدريب بمصلحة الضرائب المصرية، بدون تاريخ.
- د. رابع رتيب بسطا، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ت.
- د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، القاهرة، ط٢، ٢٠٠٦.
- ،التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر في التشريع المقارن والمصري، القاهرة، ٢٠١١.
- ،إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين والاتفاقيات الدولية - دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ت.
- د. محيي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨.
- د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩.

- د. عبد الباسط وفا محمد، المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ / ٢٠٠٧.
- د. عبد العزيز على حسن، الإدارة المتميزة للموارد البشرية بلا حدود، المكتبة العصرية للنشر، ٢٠٠٩.
- د. محمد حاتم عبد الكريم، الهيكل الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.
- د. محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، المجلد السادس عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٦.
- د. محمود السيد الناغي، منهج المحاسبة عن الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة علي أرباح شركات الأموال، مكتبة الجلاء الجديدة بالمنصورة، ١٩٩٤.
- د. محي محمد سعد، الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨.
- د. منصور أحمد البديوي، المحاسبة الضريبية طبقاً للضريبة الموحدة، الدار الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٩.

ثانياً - الرسائل العلمية:

- د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر - دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠٠٩.
- علي لطفي رجب بركات، نحو إجراءات ضريبية موحدة لربط وتحصيل ضريبيتي الدخل والمبيعات، دراسة تحليله تطبيقية، رسالة ماجستير، حقوق المنوفية، ٢٠١٢.

- مشير قائد محمد عبد الغفور، الخصومة الضريبية في الجمهورية اليمنية - دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، جامعة عدن، اليمن، ٢٠٠٨.
- د. ممدوح عبد الحميد الهياتمي، الحصر الضريبي، دراسة تحليلية للتشريع الضريبي المصري، رسالة دكتوراه، حقوق طنطا، ١٩٩٣.
- د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة علي الدخل وأثره علي العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق بني سويف، ٢٠٠٧، نشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨.

ثالثاً - الأبحاث والمقالات والمؤتمرات والدوريات:

- احمد عبد الحكيم احمد محمد، تأثير المنظومة الضريبية المصرية علي استخدام التخطيط الضريبي، المؤتمر السنوي الخامس لقسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة القاهرة بعنوان المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة، ٢٠١٤ .
- أسامة إبراهيم عيد مسلم، دمج مصلحتي ضرائب الدخل والمبيعات والآثار المتوقعة، بحث منشور على الموقع الالكتروني لوزارة المالية المصرية، ٢٠٠٧.
- اندرو جويل وآخرين، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، ورقة عمل من عمل فريق خبراء صندوق النقد الدولي، سبتمبر ٢٠١٥.
- مايكل ماكين، مجلة التمويل والتنمية، صندوق النقد الدولي، سبتمبر ٢٠١٧.
- د. حامد عبد الحميد دراز، التنظيم الأمثل لإدارة الضرائب المباشرة، مجلة كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، العدد الثاني - ١٩٧٦.
- د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم ٥٧ لسنة ١٩٨٥ وتعديلاته " دراسة تحليلية وتطبيقية"، مجلة الحقوق الكويتية، مجلس النشر العلمي، العدد ١- لسنة ٣٢- ربيع الأول ١٤٢٩ هـ - مارس ٢٠٠٨ م.

- رمضان أحمد السيد الفرة، تطوير الأداء الضريبي، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣٢٨ / ٣٢٩ - يوليو/ أكتوبر ٢٠٠٠.
- د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية في النظم المقارنة، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٨٨ - السنة الحادية والأربعون - نوفمبر - ديسمبر ١٩٩٣.
- الرقابة القضائية علي أعمال الفحص والربط علي ضوء أحكام قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر المنعقد في يومي ١٥-١٦ ديسمبر ٢٠٠٧، بكلية التجارة جامعة عين شمس، بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
- سحر التهامي، إدارة الضرائب وتكلفة تعامل الممولين مع الجهاز الضريبي في مصر، ورقة مقدمة بمنندى التنمية لدول البحر الأبيض المتوسط عام ١٩٩٨ في مراكش.
- سهام محمد جاسم، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي، بحث منشور في مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد (١٩) لسنة ٢٠١١.
- سيف الله قطري، مجلة الثقافة الضريبية، العدد الثالث والستون، سبتمبر ٢٠٠٦.
- د. لينده يشوي، السلطة التقديرية ومفهوم الملائمة كامتياز من امتيازات الإدارة، مجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد ٢ - السنة ٣٤ - جمادي الآخر ١٤٣١ هـ - يونيو ٢٠١٠ م.
- د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، الحاجة الماسة لإعادة هندسة التدريب بالإدارة الضريبية لمواجهة تحديات فحص الإقرارات الضريبية وتطبيق قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥،

منعقد في الفترة من ١٥ - ١٦ ديسمبر ٢٠٠٧، كلية التجارة
جامعة عين شمس.

نموذج مقترح لقياس أثر التخطيط الضريبي على الأداء المالي
للشركات المتداولة في سوق المال المصري (دراسة ميدانية
تطبيقية)، مؤتمر جمعية الضرائب المصرية في ١٦ & ١٧ سبتمبر
٢٠١٢، بعنوان "المنظومة الضريبية المستقبلية وآثرها على الاقتصاد
والاستثمار".

المراجع الأجنبية:

- ARINDAM DAS-GUPTA, SHANTO GHOSH, DILIP MOOKHERJEE, **Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India**, International Tax and Public Finance, 11, 575–600, 2004.
- Clausing, Kimberly A. 2016. **"The Effect of Profit Shifting on the Corporate Tax Base in the United States and Beyond"**, National Tax Journal 69 (4): 905–34.
- D, Ascenzo M, **" Sustaining good practice Tax administration "** (2009) 38 at Rev 76.
- Elena Konvisarova, Irina Samsonova, Olga Vorozhbit, **The Nature and Problems of Tax dministration in the Russian Federation**, Mediterranean Journal of Social Sciences, MCSER Publishing, Rome-Italy, Vol 6 No 5 S3, September 2015.

- Farny Otto, and others, **TAX AVOIDANCE, TAX EVASION AND TAX HAVENS**, May 2015.
- Harvey M. Silets, Michael C. Drew, “**Offshore Asset Protection Trusts: Tax Planning or Tax Fraud?**” Journal of Money Laundering Control Volume: 5 Issue: 1 2001.
- Jacqueline Haverals, “**IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies**” Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 16, Issue 1, 2007.
- Jeffrey Simser "**Tax evasion and avoidance typologies**" Journal of Money Laundering Control Volume: 11 Issue: 2 2008.
- Joel Slemrod, Shlomo Yitzhaki, **Tax Avoidance, Evasion, And Administration**, Handbook of Public Economics, Volume 3, Edited by A.J Auerbach and M. Feldstein , 2002.
- Richard Bird, **Smart Tax Administration, THE WORLD BANK, Economic Premise**, OCTOBER 2010 , Number 36.
- Rodneng Fisher and Cynthia Coleman, "**The Hardship Discretion-Building Bridges with the Community**", e Journal of Tax Research, vol8, no 2, December 2010.

- Savas Çevik, Harun Yeniçeri, **The Relationship between Social Norms and Tax Compliance: The Moderating Role of the Effectiveness of Tax Administration, International Journal of Economic Sciences, IISES 2013, Vol. II (No.3).**
- Weinstein, Mark, **"Individual & Business Tax Planning Libraries"** CPA Technology Advisor 15. 7 (Nov 2005).