



**إطار محاسبي مقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة
المصرية "دراسة ميدانية"**

A Proposed Accounting Framework to narrow the Tax
Gap in the Egyptian Environment
"Afield Study"

د / عبده أحمد عتاش
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة- جامعة كفر الشيخ
ab_sh_er@com.kfs.edu.eg

أ.م.د / ياسر زكريا الشافعي
أستاذ المحاسبة المساعد
كلية التجارة - جامعة كفر الشيخ
yaserzakaria44@gmail.com

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد (10) - العدد (18) - الجزء الثالث
يوليو 2024م

رابط المجلة : <https://csj.journals.ekb.eg>

2024

إطار محاسبي مقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية "دراسة ميدانية"

المستخلص:

استهدف البحث بناء إطار محاسبي لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية، وتم بناء الإطار من مجموعتين من الآليات هما؛ الآليات المحاسبية والآليات المدعمة. وتم إجراء دراسة ميدانية باستخدام قائمة استبيان تم توزيعها على عينة الدراسة لتجميع البيانات اللازمة للدراسة، وتم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لبيانات الدراسة اعتمادًا على برنامج SPSS 22.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الإطار المحاسبي المقترح يؤدي إلى تضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية، حيث توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية، كما ثبت وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية، وأيضًا ثبت عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات عينة الدراسة (مأمور ضرائب، مراجع، مدير شعبة، مدير عام، رئيس مأمورية، محاسبين قانونيين) حول أثر الإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية وفقًا لأبعاد الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة، وذلك بدرجة ثقة 95%.

وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق الإطار المحاسبي المقترح بما يتضمنه من آليات محاسبية وآليات مدعمة لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية، كما يجب قياس الفجوة الضريبية والفجوات الفرعية باستمرار وتحديث مؤشرات القياس وطرق العلاج بما يتلاءم مع التطورات التي تحدث في المجتمع.

الكلمات المفتاحية: الفجوة الضريبية، فجوة التحصيل الضريبي، فجوة الالتزام الضريبي، الآليات المحاسبية، الآليات المدعمة، تضييق الفجوة الضريبية.

Abstract:

The research aimed to build an Accounting Framework to narrow the Tax Gap in the Egyptian Environment. The Framework was built from two groups of mechanisms: Accounting Mechanisms and Supported Mechanisms. A field study was conducted using a questionnaire list that was distributed to the study sample to collect the data necessary for the study, and appropriate statistical methods were used for the study data based on the SPSS 22 program.

The study reached a set of results, the most important of which is that the proposed accounting framework leads to narrowing the Tax Gap in the Egyptian environment. The study found that there is a positive correlation with statistical significance between the proposed accounting framework of accounting mechanisms and supported mechanisms and narrowing the Tax Gap. It has also been proven that there is a positive impact with Statistical significance of the proposed accounting framework of accounting mechanisms and supported mechanisms to narrow the Tax Gap, and also It was also proven that there were no statistically significant differences between the responses of the study sample categories (Tax Officer, Auditor, Division Director, General Manager, Head of a Mission, Chartered Accountants) regarding the impact of the accounting framework proposed by the accounting mechanisms and the supported mechanisms on narrowing the Tax Gap according to the dimensions of the framework proposed by Accounting mechanisms and supporting mechanisms, with a confidence level of 95%.

The study recommended the necessity of applying the proposed accounting framework, including accounting mechanisms and supported mechanisms, to narrow the Tax Gap in the Egyptian Environment. The Tax Gap and Sub-Gaps must be constantly measured, and measurement indicators and treatment methods must be updated in line with developments occurring in society.

Keywords: Tax Gap, Tax Collection Gap, Tax Compliance Gap, Accounting Mechanisms, Supported Mechanisms, Narrowing the Tax Gap.

1- مقدمة:

الضريبة واجب وطني على كل مواطن قادر على تحمل جزء من أعباء الدولة، وتمثل الإيرادات الضريبية أهم مصادر الإيرادات العامة للدولة، وتعتمد الدول عليها كونها موردًا ماليًا رئيسيًا لتمويل نفقاتها، لذلك فإن العجز في الإيرادات الضريبية يؤدي إلى عجز الدولة عن القيام بواجباتها، وتسعى الأنظمة الضريبية إلى تقليل هذا العجز والحد منه قدر المستطاع.

وتعاني الموازنة العامة للدولة المصرية من عجز شديد يزداد سنويًا؛ نتيجة اتساع الفرق بين الإيرادات والنفقات العامة للدولة، حيث تمثل الإيرادات الضريبية خلال الفترة من العام المالي 2015/2014 حتى العام المالي 2024/2023 في المتوسط 72.9% من الإيرادات العامة للدولة، ويوضح الجدول رقم (1) ملخص تطور الحصيلة الضريبية والإيرادات العامة في الموازنة العامة للدولة خلال السنوات العشر الأخيرة كما يلي:

الجدول رقم (1) ⁽¹⁾

ملخص الإيرادات العامة السنوية في الموازنة العامة للدولة والحصيلة الضريبية

(الأرقام بالمليين)

نسبة الإيرادات الضريبية/ الإيرادات العامة	الإيرادات الضريبية	إجمالي الإيرادات العامة	العام المالي
66.4 %	364.290	548.632	2015/2014
67.9 %	422.428	622.277	2016/2015
64.7 %	433.300	669.756	2017/2016
72.4 %	603.918	834.622	2018/2017
77.9 %	770.280	989.188	2019/2018
75.5 %	856.617	1.134.425	2020/2019
74.9 %	964.777	1.288.753	2021/2020
72.0 %	983.010	1.365.159	2022/2021
77.0 %	1.168.795	1.517.854	2023/2022
71.4 %	1.529.991	2.142.110	2024/2023
72.9 %	809.741	1.111.278	المتوسط خلال الفترة

يتضح من الجدول السابق أن الدولة المصرية تعتمد في تمويل النفقات العامة لها على الإيرادات الضريبية بنسبة 72.9%، بمعنى أن أي عجز يحدث في الحصيلة الضريبية يؤدي إلى عجز مباشر في الموازنة العامة للدولة؛ وبالتالي عجز في تمويل النفقات العامة للدولة؛ وتعد الفجوة الضريبية أحد المسببات الأساسية للعجز الدائم في الإيرادات الضريبية، ولا يمكن القضاء عليها

1- قوانين ربط الموازنات العامة للدولة أرقام 65 لسنة 2014، 32 لسنة 2015، 8 لسنة 2016، 145 لسنة 2017، 100 لسنة 2018، 79 لسنة 2019، 85 لسنة 2020، 74 لسنة 2021، 85 لسنة 2022، 91 لسنة 2023.

بالكامل؛ لذلك تسعى الأنظمة الضريبية إلى الحد من هذه الفجوة وتضييقها إلى أقل قدر ممكن من خلال استخدام العديد من الآليات المتعارف عليها دوليًا، وبما يتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لكل دولة.

2- عرض الدراسات السابقة:

نظرًا لأهمية قضية الفجوة الضريبية لاقتصاديات الدول المختلفة، تم دراسة هذه الظاهرة على المستوى الأكاديمي وعلى مستوى المنظمات الدولية ذات العلاقة والإدارات الضريبية في معظم دول العالم، وتعددت تلك الدراسات لتحديد أسبابها وتصنيفاتها، والممارسات المسببة لها، وطرق علاجها والحد منها، وقد حاولت بعض الدول وضع ضوابط وآليات للحد من هذه الفجوة الضريبية، مثل الولايات المتحدة الأمريكية ومجموعة الدول العشرين الكبرى ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

فقد قام مكتب المحاسبة الحكومية الأمريكي (GAO) Government Accountability Office عام 2012 بإجراء دراسة حول الفجوة الضريبية، وتبين أنها مشكلة مستمرة بالرغم من الجهود المبذولة من مصلحة الإيرادات الداخلية (IRS) Internal Revenue Service لتقليلها، فلم يتغير معدل الالتزام الطوعي للممولين كثيرًا على مدار العقود الثلاثة الماضية، وحتى يتم تقليص الفجوة الضريبية يجب التصدي لها على جبهات كثيرة وباستراتيجيات متعددة على مدى فترة زمنية طويلة، ويتطلب فهم أسباب عدم الامتثال ومواصلة تطوير أساليب جديدة لتقليلها، من خلال تحديد أنواع الممولين المسؤولين عن الفجوة، وطبيعة عدم التزامهم، وتحديد استراتيجيات التقليل. وتوصلت إلى وجود مصادر كثيرة لعدم الامتثال الضريبي عبر أنواع مختلفة من الضرائب والممولين، أهمها الضريبة على دخل الشركات وضريبة كسب العمل، والإبلاغ الخاطئ من قبل الأفراد عن الدخل من الأعمال التجارية وغير التجارية والخصومات والانتماء، ويعتمد مدى الإبلاغ الخاطئ على مدى اقتطاع ضريبة الدخل أو الإبلاغ عنها إلى المصلحة (IRS) من قبل طرف ثالث؛ مثل الدخل من الأجور أو الاستثمار.

وقام كل من **Raczowski and Mróz (2018)** بقياس العلاقة بين الفجوة الضريبية والنتائج المحلي الإجمالي، وتوصل إلى أن مستوى الفجوة الضريبية يرتبط ارتباطًا وثيقًا بالنتائج المحلي الإجمالي للدولة، فكلما ارتفع الناتج المحلي الإجمالي انخفضت الفجوة الضريبية كنسبة من إجمالي الناتج المحلي في معظم الدول، كما في الولايات المتحدة (3.8%)، وبريطانيا (3.2%)، واليابان (4.3%). وتناول **Manhire (2018)** الإجراءات التي يمكن أن تتخذها مصلحة الضرائب الأمريكية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الامتثال الطوعي للممولين لتقليل الفجوة الضريبية، وأوضح أنه توجد قيود متأصلة في نظام الامتثال الضريبي تؤثر على فعالية هذه الإجراءات في تقليص الفجوة الضريبية على المستوى الكلي وإلى أي مدى، وأنه يوجد ثبات نسبي لمستوى الالتزام الضريبي الطوعي وتقديرات الفجوة الضريبية خلال الخمسين عامًا الماضية. وقامت **Klonowska (2020)** بقياس تأثير عدد ممولي ضريبة الدخل، وعدد الشركات ذات الفروع الأجنبية، وعدد الشركات التي توظف تسعة أشخاص فأقل، على الفجوة الضريبية، وتوصل إلى تناقص الفجوة الضريبية مع زيادة عدد ممولي ضريبة الدخل، بينما تنزايد مع الزيادة في المتغيرات الأخرى، ولا توجد علاقة جوهرية بين كل من زيادة عدد الشركات والمشروعات الصغيرة وحجم الفجوة.

واختبر Andrejovska et al (2020) تأثير التهرب الضريبي على اقتصاديات دول الاتحاد الأوروبي، وتوصلوا إلى وجود فجوات ضريبية كمعيار كمي للتهرب الضريبي من عام 2004 إلى عام 2017، كما يوجد تغير كبير في تطور الفجوات الضريبية خلال الفترة المحيطة بالأممية الاقتصادية في عام 2009، وأن الفجوات الضريبية في الدول الأعضاء تتزايد كل عام. كما قام منال و منصور (2020) بقياس حجم الفجوة الضريبية في دول الاتحاد الأوروبي، ووجدوا أن حجم الفجوة الضريبية في دول الاتحاد قد فاق في المتوسط الحجم المقبول بـ 2.7% حيث بلغ 7.7% (الحجم المقبول 5%)، نتيجة الممارسات العدوانية للتجنب الضريبي التي تتمثل في الملاذات الضريبية، وأسعار التحويل، والتهرب الضريبي. ولتقليص الفجوة الضريبية يجب تعزيز قدرات مصالح الضرائب في عمليات التحصيل، وتبسيط القواعد واللوائح وتوفير كواد عمل متخصصة والحد من المعاملات التعسفية، والعمل على قياس الفجوة الضريبية باستمرار.

وتناول النجداوي (2006) تحديد مدى وجود فجوة ضريبية في حالة الشركات المساهمة العامة العاملة في الأردن، وتحديد العوامل المالية (المحاسبية) وغير المالية لإحداثها، وتوصلت الدراسة إلى أن الفجوة الضريبية تعتبر ظاهرة مهمة، وتتمثل العوامل التي تؤدي لإحداث الفجوة الضريبية في معايير الإبلاغ المالي الدولي، وعوامل متعلقة بالإدارة الضريبية وبمراقب الحسابات القانوني وإدارة المكلف والقوانين الأخرى المنظمة لأنشطة المكلفين وبمقدر ضريبة الدخل. قام منصور (2012) بفحص أهم الدراسات السابقة في مجال الفجوة الضريبية لاقتراح استراتيجيات لتطوير النظام الضريبي للحد من الفجوة الضريبية، وقام بوضع استراتيجية تتكون من مجموعة عناصر أهمها: زيادة وتعزيز الخدمات الضريبية المقدمة للممولين، إصلاح وتبسيط القانون الضريبي، التحسين المستمر والتطوير المتواصل في نظم المعلومات لزيادة الالتزام الضريبي، تحسين الخدمات الضريبية من خلال مشاركة المصلحة مع المنظمات المهنية، التنسيق مع الحكومات الأجنبية لعقد الاتفاقيات الضريبية.

وعلى المستوى المحلي قام سليمان (2016) باختبار أثر الأبعاد الثقافية على زيادة الفجوة الضريبية، وتوصل إلى وجود علاقة جوهريّة بين الأبعاد الثقافية لهوفستيد (الفردية/ الجماعية، تجنب عدم اليقين، مسافة السلطة، الذكورية/ الأنثوية) وبين أبعاد الفجوة الضريبية (التهرب الضريبي، التجنب الضريبي، الاقتصاد الخفي)، حيث توجد علاقة عكسية بين كل من الفردية والأنثوية والفجوة الضريبية، وعلاقة طردية بين تجنب عدم اليقين ومسافة السلطة والفجوة الضريبية. وأوصى بضرورة الاهتمام بالجانب السلوكي للمواطنين لبيان أهمية ودور الضريبة في حياتهم، وتعديل القوانين الضريبية لتتناسب مع ثقافة المجتمع المصري. واختبر عبد العزيز (2020) أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للمسجلين بالضريبة على القيمة المضافة على الضريبة المستحقة والفجوة الضريبية، وتبين وجود فروق جوهريّة في نتائج الفحص الضريبي ترجع إلى أن استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي ساهمت في زيادة الضريبة المستحقة بقيمة الفروق الضريبية المكتشفة والتي تحد من الفجوة الضريبية. كما قام البربري (2018) باختبار أثر استراتيجية تخطيط أساليب الفحص الضريبي المطبقة بمصلحة الضرائب المصرية على مستويات الفجوة الضريبية، واعتمد على مقياس كولن كلارك لقياس الفجوة الضريبية. وتوصل إلى عدم وجود فروق معنوية بين مستويات الفجوة الضريبية عند التحول من تطبيق استراتيجية الفحص الضريبي الشامل إلى تطبيق استراتيجية الفحص الضريبي بالعينة.

وتتناول **مطر (2021)** تحديد أثر اقتصاد الظل على الإيرادات الضريبية في مصر خلال الفترة، وأوضح أن اقتصاد الظل يمثل نسبة لا يستهان بها في الاقتصاد المصري، مما يؤدي إلى انخفاض الإيرادات الضريبية، وتوصل إلى وجود أثر معنوي سلبي لاقتصاد الظل على الإيرادات الضريبية، وأن زيادة اقتصاد الظل بنسبة 1% إلى الناتج المحلي الإجمالي تؤدي إلى انخفاض يصل إلى (0.04%) في نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي. كما قام **جحاوي (2024)** بتقدير الفجوة الضريبية من خلال تحديد محددات الفجوة الضريبية والمتمثلة في نسبة الاقتصاد غير الرسمي وإجمالي الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي، فتم قياس العلاقة بين الفجوة الضريبية وكل من نسبة الاقتصاد غير الرسمي وإجمالي الإيرادات الضريبية والناتج المحلي الإجمالي، وتوصل إلى وجود علاقة معنوية طردية بين كلا من نسبة الاقتصاد غير الرسمي وإجمالي الإيرادات الضريبية وكل من الفجوة الضريبية، بينما لا توجد علاقة معنوية مع الناتج المحلي الإجمالي.

واقترح **عيد (2019)** مدخل متكامل من أساليب الفحص الضريبي في مرحلة تخطيط أعمال الفحص الضريبي للوصول إلى الممول، والأنشطة الأكثر ارتباطاً بالممارسات المسببة للفجوة الضريبية، ووضع مؤشرات تربط الممارسات المسببة للفجوة بالمولين والأنشطة، والربط بين هذه المؤشرات لصياغة مقياس للفجوة، وصياغة استراتيجية التكامل المنشودة بين أساليب الفحص الضريبي. وتوصل إلى أن أهم مسببات اتساع الفجوة الضريبية تتمثل في ممارسات الفساد الضريبي والتهرب والتجنب الضريبي الناتج عن القصور في المجتمع الضريبي والتشريعات الضريبية وأداء مصلحة الضرائب وقصور استراتيجية الفحص الضريبي المطبقة في المصلحة، وأن المدخل المتكامل للفحص الضريبي يحقق متطلبات تخفيض الفجوة الضريبية.

وأطلقت دول مجموعة العشرين ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية برنامج " تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح (BEPS) Base Erosion and Profit Shifting " في شكل " الاتفاقية الدولية متعددة الأطراف لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح "، بهدف منع الشركات الدولية من نقل الأرباح حول العالم لكي تقلل من فاتورتها الضريبية، حيث يسمح النظام الضريبي الحالي للشركات بنقل أرباحها إلى مناطق ذات ضرائب منخفضة. ويهدف البرنامج الذي دخل حيز التنفيذ في عام 2016 إلى وضع قواعد ضريبية جديدة وموحدة يجب أن تتبعها الشركات الدولية، وذلك لجعل الشركات الكبيرة مثل فيسبوك، وأمازون، وجوجل تدفع ضرائب أكثر على الدخل في الدول التي حققوا فيها مبيعات أكثر، كذلك تهدف إلى الحد من النظم الضريبية التي تساعد الشركات على تجنب الضرائب؛ لأن ذلك سيؤدي إلى ضياع الحصيلة الضريبية على كثير من الدول وتزايد العجز في الموازنات الحكومية وزيادة الدين الحكومي. (عواد، 2021، ص 29-30)

وتتعدد الأساليب التي تستخدمها الشركات متعددة الجنسيات للتجنب الضريبي بهدف خفض صافي الربح الخاضع للضريبة للفروع التابعة لها في الدول الأخرى وبالتالي خفض إجمالي الضريبة المستحقة على الشركة كما يلي: (عواد، 2021، ص 28)

- أ- تحويل جزء كبير من أرباح الشركة إلى المركز الرئيس في الملاذات الضريبية مقابل حقوق الملكية وبراءات الاختراع والعلامات التجارية والمبالغ في قيمة حقوق الملكية؛ بهدف تضخيم المصروفات وخفض الأرباح ومن ثم دفع ضرائب أقل.
- ب- تضخيم مصروفات الشركة وتقليل صافي الربح الخاضع للضريبة عن طريق المبالغة في أسعار المواد الخام والتحويلات من المركز الرئيس إلى الفروع على غير حقيقتها.

ج- اقتراض الفروع قروض متعددة من المركز الرئيس أو من مؤسسات مالية تتبع المركز الرئيس، وقد تكون دون حاجة فعلية لها وبأسعار فائدة مبالغ فيها، بهدف تضخيم المصروفات وخفض الأرباح الخاضعة للضريبة.

د- الشركات الرقمية تكون إقامتها في دولة من دول الملاذات الضريبية وتبيع منتجاتها في داخل الدول الأخرى دون أن تدفع ضرائب، وبالتالي تكون المنافسة غير عادلة مع الشركات المحلية المقيمة داخل الدولة والملتزمة بدفع الضرائب؛ مما يضر بالشركات المحلية.

التعليق على الدراسات السابقة:

بعد عرض أهم الدراسات السابقة يتبين للباحثين أن معظم هذه الدراسات اقتصر على تقديم مناقشات نظرية للفجوة الضريبية من حيث مسبباتها وتصنيفاتها وأساليب علاجها، دون محاولة للقياس الكمي للفجوة الضريبية الكلية وتقسيمها إلى الفجوات الضريبية الفرعية المكونة لها خاصة في البيئة المصرية، وتحديد مصادر حدوث الفجوة لتقديم حلول قابلة للتطبيق تتناسب مع طبيعة كل مصدر من هذه المصادر، وهذا ما تسعى الدراسة الحالية إلى تناوله من خلال وضع إطار للمقياس الفعلي للفجوة الضريبية والفجوات الفرعية وتحديد مصادرها وتحليلها ووضع إطار محاسبي مقترح لتضييقها والحد منها، قابل التطبيق في البيئة المصرية.

3- الإطار المنهجي للبحث:

1/3 المشكلة البحثية:

من خلال عرض الدراسات السابقة يتبين أن الفجوة الضريبية تمثل إحدى المشكلات الرئيسية التي تواجه الأنظمة الضريبية في جميع الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، حيث تعاني الأنظمة الضريبية فيها من وجود فروق بين الضريبة الواجب تحصيلها والضريبة التي يتم تحصيلها فعلياً، فمن المستحيل تحصيل كل مبلغ ضريبي مستحق (HM Revenue & Customs, 2021). وتشكل هذه الفروق فجوة ضريبية بين الإيرادات الضريبية المخططة والفعلية، ويتأثر حجم اتساع الفجوة بالعديد من المتغيرات المتعلقة بالتشريعات الضريبية وكفاءة الإدارة الضريبية والممولين والمجتمع الضريبي.

ويرى (Platan & Dickin, 2012) أنه من الضروري دراسة الفرق بين الإيرادات الضريبية المحصلة فعلياً والإيرادات الضريبية التي ينبغي تحصيلها، كما ذكر (Niu & Cohen, 2012) أن الفجوة الضريبية أصبحت ظاهرة تتركز الإدارات الضريبية والحكومات وصانعي السياسات الضريبية؛ وتجعلهم يسعون لعلاجها أو تضيقها إلى أقل قدر ممكن والحد منها قدر الإمكان، وهذا الأمر يمثل تحدياً كبيراً أمامهم، خاصة وأن موازنات الدول تواجه صعوبات كبيرة في تلبية متطلبات التنمية المستقبلية فيها.

ويتسم النظام الضريبي المصري بارتفاع نسب التهرب والتجنب الضريبي نتيجة عدة أسباب منها؛ ما يتعلق بالمول ومستوى وعيه الضريبي، وأخرى تتعلق بكفاءة الإدارة الضريبية في التعامل مع التهرب والتجنب الضريبي الدولي، وانخفاض نسبة الالتزام الضريبي في المجتمع (عبد القادر، 2015، ص6)، ولذلك لا بد من البحث عن الأسباب التي تؤدي إلى حدوث الفجوة الضريبية، وانخفاض الحصيلة الضريبية عن المستهدف، ووضع خطط لمعالجتها أو الحد منها وتقليلها، بمعنى

أن يكون الفرق بين الضرائب المستحقة والضرائب المحصلة فعلياً أقل ما يمكن، وهذا يعني تضييق الفجوة الضريبية.

وبناءً على ما سبق، يمكن بلورة المشكلة البحثية في التساؤل البحثي الرئيسي التالي:

هل يمكن وضع إطار محاسبي مقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية؟

وتسعى الدراسة الحالية إلى الإجابة على التساؤل البحثي الرئيسي من خلال الإجابة على التساؤلات الفرعية التالية:

- (أ) ما هي طبيعة الفجوة الضريبية، وكيف يمكن قياسها؟
- (ب) ما مقدار الفجوة الضريبية في البيئة المصرية؟ وما هي مصادرها وأسبابها؟
- (ج) هل توجد علاقة بين آليات الإطار المحاسبي المقترح وتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية؟
- (د) هل يوجد تأثير لآليات الإطار المحاسبي المقترح على تضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية؟
- (هـ) هل توجد فروق بين استجابات فئات عينة الدراسة حول تأثير الإطار المحاسبي المقترح في تضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية؟
- (و) كيف يتم بناء الإطار المحاسبي المقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية؟

2/3 أهداف البحث:

بناءً على تحديد المشكلة البحثية، يتمثل الهدف البحثي الرئيسي في " وضع إطار محاسبي مقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية "، وتسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق الهدف البحثي الرئيسي من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- (أ) التعرف على طبيعة الفجوة الضريبية، وطرق قياسها.
- (ب) قياس مقدار الفجوة الضريبية في البيئة المصرية، وتحديد مصادرها وأسبابها.
- (ج) تحديد العلاقة بين آليات الإطار المحاسبي المقترح وتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية.
- (د) تحديد تأثير آليات الإطار المحاسبي المقترح على تضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية.
- (هـ) تحديد مدى اتفاق أو اختلاف فئات عينة الدراسة حول تأثير الإطار المحاسبي المقترح في تضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية.
- (و) بناء الإطار المحاسبي المقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية.

3/3 أهمية البحث:

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في أنه يتناول إحدى القضايا البحثية المهمة في المجال المحاسبي الضريبي وهي الفجوة الضريبية التي تواجه الأنظمة الضريبية في جميع الدول ومنها مصر، في محاولة لقياسها وتحديد أسبابها ومصادرها، ووضع الآليات المحاسبية والآليات المدعمة الملائمة لتضييقها.

أما الأهمية العملية للبحث فتظهر مما تعانيه الخزانة العامة المصرية من نقص في الإيرادات العامة وعجزها عن الوفاء بالنفقات العامة للدولة لتحقيق أهداف التنمية المستقبلية للدولة، وبالتالي

ظهور عجز متزايد في الموازنة العامة للدولة؛ مما يجعل من الأهمية بمكان ضرورة دراسة الفجوة الضريبية لما تمثله من مخاطر كبيرة على موارد الدولة لتأثيرها السلبي المباشر على المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة؛ وذلك بهدف تحديد أسباب انخفاض الإيرادات الضريبية المحصلة فعليًا عن الحصيلة المستهدفة من مصلحة الضرائب المصرية، والتعرف على مصادر وأسباب حدوث الفجوة الضريبية، ومحاولة وضع حلول عملية لمعالجة هذه الأسباب والحد من مصادرها؛ لزيادة الإيرادات الضريبية، وتخفيض عجز الموازنة العامة للدولة.

4/3 منهج البحث:

في ضوء تحديد مشكلة البحث وهدفه اعتمد الباحثان على الدمج بين المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي على النحو التالي:

- (أ) **المنهج الاستنباطي:** تم استخدام المنهج الاستنباطي في بناء الإطار النظري للدراسة من خلال الاطلاع على الدراسات العربية والأجنبية المتعلقة بالفجوة الضريبية، وتحليل ما ورد بها؛ للتعرف على طرق قياس الفجوة الضريبية ومصادرها، والعوامل المؤثرة فيها، وآليات الحد منها؛ وذلك بهدف بناء إطار محاسبي مقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية.
- (ب) **المنهج الاستقرائي:** تم استخدام المنهج الاستقرائي في إجراء الدراسة الميدانية لاختبار مدى إسهام الإطار المحاسبي المقترح في تضييق الفجوة الضريبية، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية في مصلحة الضرائب المصرية، وذلك من خلال تصميم قائمة استبيان، وتوزيعها على عينة الدراسة المتمثلة في العاملين الفنيين بمصلحة الضرائب المصرية، والمحاسبين القانونيين العاملين في البيئة المصرية.

5/3 نطاق وحدود البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث، يتناول البحث الإيرادات الضريبية كافة والتي تتولى الإدارة الضريبية المصرية مسؤولية تحصيلها من المجتمع الضريبي وتشمل الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وضريبة الدمغة ورسم تنمية الموارد، ويخرج عن نطاق البحث باقي الإيرادات العامة للدولة من المصادر الأخرى.

6/3 هيكل البحث:

بناءً على ما سبق، تم تقسيم الجزء المتبقي من البحث إلى سبعة أقسام، يتناول القسم الثاني الدراسات السابقة والتجارب الدولية في مجال الفجوة الضريبية، ثم يتناول القسم الثالث طبيعة الفجوة الضريبية، وبعد ذلك يتناول القسم الرابع قياس الفجوة الضريبية وتحديد مصادرها وأسبابها في البيئة المصرية، أما القسم الخامس فيتناول بناء الإطار المحاسبي المقترح لتضييق الفجوة الضريبية، ثم يتناول القسم السادس الدراسة الميدانية لاختبار قدرة الإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والمدمجة على تضييق الفجوة الضريبية، ويختتم بالقسم السابع الذي يعرض خلاصة ونتائج وتوصيات البحث.

4- طبيعة الفجوة الضريبية:

يمكن تحديد طبيعة الفجوة الضريبية والتعرف عليها من خلال تناول وتوضيح مفهومها ومكوناتها وأنواعها وطرق قياسها على النحو التالي:

1/4 مفهوم الفجوة الضريبية:

تتعدد التعريفات التي تناولت الفجوة الضريبية وتقسيماتها، حيث تعرف الفجوة الضريبية بأنها الفرق بين الضرائب المستحقة قانوناً للحكومة خلال فترة محددة وتلك التي دُفعت طوعاً وفي الوقت المحدد، بمعنى أنها الفرق بين الضرائب المستحقة التي كان يجب على الممولين دفعها خلال فترة زمنية محددة ومبلغ الضريبة الذي تم المساهمة به بالفعل في ميزانية الدولة (Manhire, 2018, p.1427)، ويعرف (Toder, 2007) الفجوة الضريبية للضريبة على القيمة المضافة بأنها الفرق بين مبلغ الالتزام النظري لضريبة القيمة المضافة ومبلغ إيرادات ضريبة القيمة المضافة الفعلية في السنة المحددة.

وتعرف مصلحة الضرائب البريطانية (HMRC) الفجوة الضريبية بأنها الفرق بين إجمالي مبلغ الضريبة الذي يجب دفعه نظرياً إلى مصلحة الضرائب والمبلغ الإجمالي للضريبة المدفوعة فعلياً في السنة المالية، ويمثل الالتزام الضريبي النظري الضريبة التي سيتم دفعها إذا امتثل جميع الممولين (الطبيعيين والاعتباريين) لمتطلبات القانون الضريبي وتفسيرات المصلحة للقانون. ويتم احتساب إجمالي الالتزام الضريبي النظري بالفجوة الضريبية بالإضافة إلى مبلغ الضريبة الذي تم تحصيله بالفعل. (HM Revenue & Customs, 2021, pp.8-9)

يتبين مما سبق، وجود اتفاق على تعريف الفجوة الضريبية بأنها " الفرق بين الضريبة المستحقة واجبة السداد والمقدرة نظرياً خلال فترة زمنية محددة في إطار التشريع الضريبي السائد والضرائب المسددة فعلياً خلال نفس الفترة ".

2/4- أنواع الفجوة الضريبية:

تتعدد أسس تقسيم وتصنيف الفجوة الضريبية كما يلي:

(أ) **الفجوة الضريبية وفقاً للعلاقة بين أركان النظام الضريبي:** تتمثل أركان النظام الضريبي في التشريع الضريبي، والإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي، ويمكن تقسيم الفجوة الكلية إلى فجوتين فرعيتين هما؛ فجوة التطبيق بين التشريع الضريبي والإدارة الضريبية، وتعني هدم التطابق بين أهداف التشريع الضريبي والتنفيذ الفعلي الذي تقوم به الإدارة الضريبية، وفجوة الأداء بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، وتعني عدم التطابق بين ما يتوقعه الممولين والمجتمع الضريبي من مصلحة الضرائب، وعدم التطابق بين ما تتوقعه مصلحة الضرائب من الممولين وما يقدمه كل طرف للآخر. (حنا، 1999، ص178)

(ب) **الفجوة الضريبية وفقاً لأنواع الممولين:** تتكون الفجوة الضريبية وفقاً لنوع الممولين من مجموعة من الفئات المحددة، ويتم قياس الفجوة الضريبية لكل فئة من الممولين، وفئات الممولين هي: الأفراد، وأصحاب الثروات، والمشروعات الصغيرة، والشركات متوسطة الحجم، والشركات الكبيرة، والمتهربون. (HM Revenue & Customs, 2021, pp.5-6)

(ج) **الفجوة الضريبية وفقاً لسلوك الممولين:** تحدث الفجوة الضريبية الكلية نتيجة لمجموعة من السلوكيات التي يقوم بها الممولون تتمثل في؛ عدم سداد الضريبة الواجبة، واستخدام مخططات التهرب لتقليل الضريبة، والتفسير القانوني غير الصحيح للآثار الضريبية للمعاملات المعقدة، والخطأ في المعالجة الضريبية، وعدم بذل العناية الواجبة في إعداد الإقرار، والتهرب الضريبي،

والاقتصاد الخفي، والهجمات الإجرامية على النظام الضريبي، وهذه مؤشرات كثيرة للسلوكيات التي تساهم في الفجوة الضريبية. (HM Revenue & Customs, 2021, pp.6-7)

د) الفجوة الضريبية وفقاً لاحتتمية حدوثها: تتكون الفجوة الضريبية من: فجوة ضريبية حتمية ناتجة عن اختلاف المعالجات الضريبية عن المعالجات المحاسبية لبعض البنود المؤثرة في تحديد الوعاء الضريبي، وفجوة ضريبية غير حتمية نتيجة غياب الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب وبالتالي ينخفض مستوى الالتزام الضريبي في المجتمع. (نبيل، 2014)

هـ) الفجوة الضريبية وفقاً لمصدرها: تنشأ الفجوة الضريبية من مصدرين هما: فجوة السياسة الضريبية الناتجة عن اتجاهات السياسة الضريبية نحو منح بعض الإعفاءات الضريبية أو أية معاملة ضريبية تفضيلية؛ مثل إعفاء بعض السلع أو الخدمات ذات الطبيعة الخاصة كالتعليم أو الصحة، أو سعر الضريبة على الآلات والمعدات الرأسمالية، أو حد التسجيل في الضريبة على القيمة المضافة. وفجوة عدم الالتزام الضريبي الناتجة عن عدم كفاءة الإدارة الضريبية، والتهرب الضريبي، والتجنب الضريبي. (عبد القادر، 2017)

3/4 مكونات الفجوة الضريبية:

تنشأ الفجوة الضريبية نتيجة العديد من الأسباب منها؛ المشروعة مثل التجنب الضريبي، ومنها غير المشروعة مثل التهرب الضريبي، وتسعى الأنظمة الضريبية إلى القضاء على أسباب وجود هذه الفجوة لتضييقها إلى أقل قدر ممكن، حتى تتمكن من تحصيل أكبر قدر من الضرائب المستحقة من الممولين، وتتكون الفجوة الضريبية الكلية من مجموعة فجوات فرعية، ويمكن تقسيم الفجوة الضريبية الكلية إلى جزئيين أساسيين هما فجوة الالتزام وفجوة التحصيل كما يلي:

1/3/4 فجوة الالتزام الضريبي:

يقصد بفجوة الالتزام الفجوة التي تنشأ نتيجة انخفاض مستوى الالتزام الضريبي في المجتمع، وتؤدي إلى تحمل جزء فقط من المجتمع للأعباء المالية للدولة دون غيره ممن يجب عليه المشاركة في تحمل جزء من هذه الأعباء. وترجع فجوة الالتزام إلى العديد من الأسباب أهمها: (HM Revenue & Customs, 2021, p.21)

أ- التهرب الضريبي: يقوم بعض الأفراد أو الشركات المسجلين لدى مصلحة الضرائب بحذف أو إخفاء أو تزوير وتحريف المعلومات عمداً من أجل تقليل الضريبة المستحقة عليهم.

ب- الاقتصاد غير الرسمي (الخفي): وهو النشاط الاقتصادي غير المعلن عنه، ولا تعرف مصلحة الضرائب عنه شيئاً بالكامل، فلا يتم الإبلاغ عن مصدر الدخل بالكامل، أما التهرب الضريبي فيقلل عمداً من الدخل المعلن.

ج- اقتصاد الظل: يقصد به الأنشطة التي تعرف مصلحة الضرائب عن جزء فقط من دخل النشاط ولا تعرف شيئاً عن مصادر الدخل الأخرى.

د- التجنب الضريبي: استخدام القواعد الضريبية للحصول على ميزة ضريبية لم يقصدها المشرع الضريبي مطلقاً، مثل ممارسة أنشطة معفاة أو مزاولة أنشطة في مناطق جغرافية معفاة، أو الامتناع عن ممارسة أنشطة خاضعة للضريبة، أو عدم مزاولة أي نشاط مطلقاً لمجرد الابتعاد عن الخضوع للضريبة، فالتجنب يعني العمل طبقاً لنص القانون وليس روح القانون.

هـ- عمليات تهريب البضائع: يقوم البعض بتهريب بضائع ولا يتم دفع الضرائب عنها، مثل الكحول أو التبغ والسجائر والتهرب في سداد ضريبة القيمة المضافة، ويمكن تقديرها من خلال قضايا التهرب الضريبي التي تضبطها مباحث التهرب الضريبي أو مصلحة الجمارك.

2/3/4- فجوة التحصيل الضريبي:

يقصد بفجوة التحصيل الضريبي الفجوة التي تنشأ عن عدم كفاءة وعدم فعالية الإدارة الضريبية في تحصيل مقدار الضريبة المقدّر والمحدد مسبقاً، حيث يتم تحديد مقدار الضريبة واجبة التحصيل خلال السنة المالية، لكن نتيجة للعديد من العوامل لا تستطيع المصلحة تحصيل هذا القدر بالكامل خلال السنة المحددة، ويرى الباحثان أن أهم هذه العوامل في البيئة المصرية ما يلي:

- أ- عدم توافر الإمكانيات البشرية والمادية الكافية وذات الكفاءة لمتابعة عملية التحصيل لتحقيق الحصيلة الضريبية المحددة.
- ب- صعوبة إجراءات التحصيل، والاعتماد على الأساليب التقليدية في تحصيل الضريبة.
- ج- تراكم المتأخرات الضريبية، وقرارات تقسيط الضريبة المستحقة، حيث يتم تضخيم قيمة الربط الضريبي بمبالغ المتأخرات، وإجمالي قيمة الضريبة التي صدر لها قرارات تقسيط، مع صعوبة تحصيل المتأخرات الضريبية لأسباب عديدة.
- د- صعوبة وطول إجراءات إسقاط ورد الضريبة، وعدم السرعة في الفصل في طلبات الإسقاط ورد الضريبة، مما يؤدي إلى تضخيم قيمة الضريبة واجبة التحصيل.
- هـ- زيادة المنازعات الضريبية التي تؤدي إلى تأخير عملية تحصيل الضريبة المستحقة.
- و- صدور القوانين التي تمنح الخصومات والإعفاءات الضريبية والتجاوزات عن حصة من الحصيلة الضريبية؛ بهدف تشجيع الممولين على سرعة السداد.
- ز- التغير المستمر في القوانين الضريبية؛ مما يعطي الدافع لتأخير سداد الضريبة المستحقة حتى صدور قانون جديد يتضمن إعفاء أو تجاوز أو خصومات.
- ح- عدم كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، حيث يتم محاسبة الممولين عن عدة سنوات مالية مرة واحدة، مما يشعر الممول بثقل العبء الضريبي، فيكون لديه الدافع للتوقف عن السداد.
- ط- الاعتماد على التقدير الجزافي عند فحص الإقرارات المؤيدة بالمستندات، وهذا يؤدي إلى المبالغة في عملية المحاسبة؛ وبالتالي المبالغة في مقدار الضريبة المستحقة.
- ك- تعقد وطول إجراءات الحجز الإداري (التحفظي والتنفيذي) لاستيفاء دين الضريبة.

5- قياس الفجوة الضريبية:

ينبغي قياس الفجوة الضريبية بانتظام؛ لقياس مستوى التقدم في معالجتها، وتحديد طرق تحسين الالتزام الضريبي. ويتم استخدام عمليات الفحص لعينة طبقية وعشوائية من الإقرارات الضريبية للحصول على تقديرات صحيحة إحصائياً لعدم الالتزام الضريبي بالنسبة للممولين مقدمي الإقرارات الضريبية، وكذلك تساعد بيانات الامتثال التي يتم تحديثها في تحديد التعديلات المطلوبة في القوانين واللوائح الضريبية لضمان تحسين مستوى الامتثال، ولا يمكن سد الفجوة بأكملها لكن تحقق التخفيضات البسيطة فيها فوائد مالية كبيرة للغاية. (GAO, 2012, p.7)

تتعدد طرق قياس الفجوة الضريبية، منها ما يعتمد على استخدام البيانات الإجمالية المتعلقة بالاقتصاد والحسابات القومية، ولكن توجد طريقتان شائعتان الاستخدام هما (HM Revenue & Customs, 2021, pp.8-9)

(أ) **تقديرات من أعلى إلى أسفل** Top-down estimates: يستخدم مدخل "من أعلى إلى أسفل" بيانات خارجية مستقلة عن الاستهلاك لتقدير القاعدة الضريبية، ويتم استخدام القاعدة الضريبية لحساب القيمة النظرية للضريبة التي يجب دفعها، ويتم طرح المبلغ الفعلي للضريبة المدفوعة من هذه القيمة النظرية لتقدير الفجوة الضريبية.

(ب) **تقديرات من أسفل إلى أعلى** Bottom-up estimates: في طريقة "من أسفل إلى أعلى"، تستخدم مصلحة الضرائب البيانات الداخلية، والمعرفة التشغيلية لتحديد مجالات الفقد الضريبي المحتمل، وتستخدم طرق ومصادر بيانات مختلفة لتقدير مقدار الضريبة المفقودة داخل كل منطقة، ثم يتم جمع هذه التقديرات لتقدير الفجوة الضريبية.

ويرى الباحثان أن هاتين الطريقتين لقياس الفجوة الضريبية لا تعطيان مقاييس دقيقة، لأنهما تعتمدان على بيانات تقديرية غير دقيقة، خاصة أن البيانات التي يتم الإفصاح عنها من قبل مصلحة الضرائب تكون غير مكتملة، حيث يكون من الصعب أن تفصح مصلحة الضرائب (خاصة في الدول النامية ومنها مصر) إفصاح كامل أو إفصاح كافٍ عن البيانات التشغيلية الداخلية حول التحاسب الضريبي، والفحص الضريبي وتوزيع الضريبة والحصيلة الضريبية وذلك وفقاً للقطاعات ومصادر الدخل المختلفة، ومعلومات عن الأنشطة الاقتصادية المؤثرة في الحصيلة والتهرب الضريبي ... وغيرها من البيانات اللازمة لقياس الفجوة الضريبية؛ لذلك يرى الباحثان أنه في حالة عدم توافر الإفصاح الكافي من قبل مصلحة الضرائب يمكن الاعتماد على البيانات المالية المنشورة في الحسابات الختامية للموازنات العامة للدولة لقياس الفجوة الضريبية الكلية، والفجوات الفرعية باتباع إجراءات وخطوات الإطار التالي:

الخطوة الأولى: قياس الفجوة الضريبية الكلية: Total Tax Gap

تتمثل الفجوة الضريبية الكلية في قياس الفرق بين الطاقة الضريبية للمجتمع وهي مقدار الضريبة التي يمكن استقطاعها من المجتمع الضريبي دون التأثير على الجوانب الاجتماعية والاقتصادية للمجتمع، وطبقاً لمقياس الاقتصادي الاسترالي الشهير كولن كلارك Colin Klark، تقدر النسبة المثلثية للاقتطاع الضريبي بـ 25% من الناتج المحلي الإجمالي في ظل الظروف العادية (البربري، 2018، ص71)، وبناءً على ذلك يتم قياس الفجوة الضريبية الكلية من خلال المقارنة بين الاقتطاع الأمثل للضريبة (القيمة المثلثية للإيرادات الضريبية) طبقاً لمقياس كولن كلارك والإيرادات الضريبية المحصلة الفعلية خلال السنة المالية، كما يلي:

$$OTD^{CK} = GDP * 25\%$$

$$TTG = OTD^{CK} - ATR$$

حيث أن:

OTD^{CK} : الاقتطاع الأمثل للضريبة (كولن كلارك) Optimal Tax Deduction

GDP : الناتج المحلي الإجمالي Gross Domestic Product

TTG : الفجوة الضريبية الكلية Total Tax Gap

ATR : الإيرادات الضريبية الفعلية Actual Tax Revenues

الخطوة الثانية: قياس الفجوات الضريبية الفرعية:

يمكن تقسيم الفجوة الضريبية الكلية (TTG) إلى فجوتين ضريبيتين فرعيتين هما فجوة التحصيل الضريبي وفجوة الالتزام الضريبي كما يلي:

(أ) قياس فجوة التحصيل الضريبي: Tax Collection Gap

تتمثل فجوة التحصيل الضريبي في الفرق بين الإيرادات الضريبية التي تصبو الإدارة الضريبية إلى تحصيلها (وفقاً للحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة)، وبين ما تم تحصيله فعلاً خلال السنة المالية، وهذا المقدار هو ما عجزت مصلحة الضرائب عن تحصيله، بالرغم من معرفتها للممولين ومقدار الضريبة المستحقة عليهم، وقد يكون في شكل متأخرات ضريبية أو طلبات تقسيط للضريبة أو مقابل تأخير.

وبناءً عليه يمكن قياس مقدار فجوة التحصيل الضريبي اعتماداً على بيانات الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة، بالفرق بين الإيرادات الضريبية المقدرة (الربط الضريبي المعدل في الحسابات الختامية للدولة) والإيرادات الضريبية الفعلية، ويتم قياس الفجوة طبقاً للمعادلة التالية:

$$TC^{ol}G = ETA - ATR$$

حيث أن:

TC ^{ol} G : فجوة التحصيل الضريبي	Tax Collection Gap
ETA : الإيرادات الضريبية المقدرة	Estimated Tax Revenue
ATR : الإيرادات الضريبية الفعلية	Actual Tax Revenues

وتفسر فجوة التحصيل الضريبي عدم كفاءة الإدارة الضريبية في عملية التحاسب الضريبي (تتضمن عملية التحاسب الضريبي أعمال حصر المجتمع الضريبي والفحص الضريبي والربط والتحصيل الضريبي)، مما تتسبب في عدم تحصيل جزء من الضريبة واجبة التحصيل، والمساهمة بنسبة معينة في حدوث الفجوة الضريبية.

(ب) - قياس فجوة الالتزام الضريبي: Tax Compliance Gap

بناءً على ما سبق، يمكن قياس مقدار أو معدل فجوة الالتزام الضريبي بالفرق بين الفجوة الضريبية الكلية وفجوة التحصيل الضريبي، ويتم القياس كما يلي:

$$TC^{om}G = TTG - TC^{ol}G$$

حيث أن:

TC ^{om} G : فجوة الالتزام الضريبي	Tax Compliance Gap
TTG : الفجوة الضريبية الكلية	Total Tax Gap
TC ^{ol} G : فجوة التحصيل الضريبي	Tax Collection Gap

وتفسر فجوة الالتزام الضريبي سلوك أفراد المجتمع تجاه النظام الضريبي السائد، والدوافع نحو عدم التزامه، والأسباب التي تدفعه نحو ممارسة أفعال تؤدي إلى التهرب الضريبي، أو التجنب الضريبي، أو ممارسة أنشطة في ظل الاقتصاد غير الرسمي، أو اقتصاد الظل وممارسة عمليات التهريب للبضائع ... إلخ؛ مما يساهم في ضياع جزء كبير من الضريبة المستحقة للدولة، وحدث الفجوة الضريبية.

6- قياس الفجوة الضريبية وتحديد مصادرها وأسبابها في البيئة المصرية

يمكن تطبيق الإطار المقترح لقياس الفجوة الضريبية من أجل قياس الفجوة الضريبية في البيئة المصرية، وقياس الفجوات الفرعية المكونة لها، وكذلك تحديد مصادر تلك الفجوة لتحليلها تمهيداً لوضع الحلول الممكنة المناسبة لطبيعة كل مصدر من هذه المصادر، وتم جمع البيانات اللازمة من

إصدارات وزارة المالية المتعلقة بالحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة خلال فترة الدراسة من العام المالي 2014/2013 حتى 2023/2022. وإصدارات وزارة التخطيط والتنمية الاقتصادية المتعلقة بالنتائج المحلي الإجمالي.

ويبين الجدول رقم (2) البيانات اللازمة لقياس الفجوة الضريبية:

جدول رقم (2)

بيانات الناتج المحلي الإجمالي والحصيلة الضريبية المقدرة والفعلية

(الأرقام بالمليون جنيه)

العام المالي	الناتج المحلي الإجمالي GDP	الإيرادات الضريبية المقدرة ETA	الإيرادات الضريبية الفعلية ATR
2014 / 2013	2130000	358874	260289
2015 / 2014	2443900	364979	305957
2016 / 2015	2709400	422628	352315
2017 / 2016	3655900	481941	462007
2018 / 2017	4666200	620121	629302
2019 / 2018	5596000	770291	736121
2020 / 2019	6152600	856616	739632
2021 / 2020	6663100	964778	834000
2022 / 2021	7842500	991403	983010
2023 / 2022	10155400	1169245	1258582
المتوسط	5201500	700088	656122

(المصدر: إعداد الباحثين اعتماداً على الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة خلال الفترة من 2014/2013-2023/2022، وزارة المالية المصرية www.mof.gov.eg، وزارة التخطيط والتنمية الاقتصادية

(<https://mped.gov.eg/GrossDomestic>)

1/6 قياس الفجوة الضريبية الكلية والفجوات الفرعية:

اعتماداً على بيانات الجدول السابق يمكن قياس الفجوة الضريبية الكلية والفجوات الفرعية بتطبيق معادلات الإطار المقترح كما يوضحها الجدول رقم (3) التالي:

جدول رقم (3)

قياس الفجوة الضريبية الكلية والفجوات الفرعية

(الأرقام بالمليون جنيه)

العام المالي	الطاقة الضريبية للمجتمع (مقياس كولن كلارك) OTD ^{CK}	الفجوة الضريبية الكلية TTG	فجوة التحصيل الضريبي TC ^{olG}	فجوة الالتزام الضريبي TC ^{omG}
الرمز	(GDP * 25%)	(OTD ^{CK} - ATR)	(ETA - ATR)	(TTG - TC ^{olG})
2014 / 2013	532500	272211	98585	173626
2015 / 2014	610975	305018	59022	245996
2016 / 2015	677350	325035	70313	254722
2017 / 2016	913975	451968	19934	432034
2018 / 2017	1166550	537248	9181-	546429
2019 / 2018	1399000	662879	34170	628709

681534	116984	798518	1538150	2020 /2019
700997	130778	831775	1665775	2021 /2020
969222	8393	977615	1960625	2022 /2021
1369605	89337-	1280268	2538850	2023 /2022
600287	43966	644254	1300375	المتوسط

ويمكن استخدام بيانات الجدول السابق في حساب نسب الفجوات الضريبية إلى إجمالي الناتج المحلي الإجمالي كما يوضحها الجدول رقم (4) التالي:

جدول رقم (4)

التحليل النسبي للفجوة الكلية والفجوات الفرعية بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي

نسبة الإيرادات الضريبية (%)	نسبة فجوة الالتزام الضريبي (%)	نسبة فجوة التحصيل الضريبي (%)	نسبة الفجوة الضريبية الكلية (%)	العام المالي
(ATA ÷ GDP)	(TC ^{om} G ÷ GDP)	(TC ^{ol} G ÷ GDP)	(TTG ÷ GDP)	المعادلة الرياضية
12.22	8.15	4.63	12.78	2014 /2013
12.52	10.07	2.42	12.48	2015 /2014
13.00	9.40	2.60	12.00	2016 /2015
12.64	11.82	0.55	12.36	2017 /2016
13.49	11.71	0.20-	11.51	2018 /2017
13.15	11.23	0.61	11.85	2019 /2018
12.02	11.08	1.90	12.98	2020 /2019
12.52	10.52	1.96	12.48	2021 /2020
12.53	12.36	0.11	12.47	2022 /2021
12.39	13.49	0.88-	12.61	2023 /2022
12.61	11.54	0.85	12.39	المتوسط

يتضح من البيانات الواردة في الجداول السابقة أرقام (2) و (3) و (4) ما يلي:

(أ) **الإيرادات الضريبية الفعلية:** يتبين أن قيمة الإيرادات الضريبية الفعلية خلال الفترة تتراوح ما بين 260.289 مليار جنيه (مئتين وستون مليار ومئتين وتسعة وثمانون مليون جنيه) بنسبة 12.22% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 2014/2013، و 1.258.582 مليار جنيه (تربليون ومئتين وثمانين وخمسون مليار وخمسمائة واثنان وثمانون مليون جنيه) بنسبة 12.39% من الناتج المحلي الإجمالي في العام المالي 2023/2022. وبلغ متوسط قيمة الإيرادات الضريبية الفعلية 656.122 مليار جنيه (ستمائة وستة وخمسون مليار ومائة واثنان وعشرون مليون جنيه) بنسبة تبلغ 12.61% فقط من الناتج المحلي الإجمالي خلال الفترة، وهي نسبة منخفضة جداً تعادل نصف الطاقة الضريبية للمجتمع المصري طبقاً لمقياس كولن كلارك (25%)، أو إذا ما تم مقارنتها بالمعدلات العالمية التي تتراوح ما بين 20% - 25% (إيهاب يونس، 2020، ص 8)، وهذا يعني وجود فجوة ضريبية كلية تبلغ 12.39% من الناتج المحلي الإجمالي، كما يتم توضيحه في النقطة التالية.

(ب) **الفجوة الضريبية الكلية:** تشير بيانات الجداول السابقة إلى أن متوسط قيمة الفجوة الضريبية الكلية خلال الفترة 2014/2013 حتى 2023/2022 تتراوح ما بين 272.211 مليار جنيه (مئتين واثنين وسبعين مليار ومئتين وأحد عشر مليون جنيه) بنسبة 12.78% من الناتج المحلي الإجمالي في العام المالي 2014/2013 حتى وصلت إلى 1.280.268 مليار جنيه (واحد ترليون ومئتين وثمانين مليار ومئتين وثمانية وستين مليون جنيه) بنسبة 12.61% من الناتج المحلي الإجمالي في العام المالي 2023/2022، وذلك بمتوسط خلال الفترة يبلغ 644.254

مليار جنيه سنوياً (ستمائة وأربعة وأربعين مليار ومئتين وأربعة وخمسين مليون جنيه)، بما يعادل 12.39% من الناتج المحلي الإجمالي، وهي تعادل تقريباً نسبة الإيرادات الضريبية المحصلة فعلياً بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي التي تبلغ (12.61%)، بفارق ضئيل جداً يبلغ (0.22%) بقيمة تبلغ 11.868 مليار جنيه (أحد عشر مليار وثمانمائة وثمانين وستين مليون جنيه)؛ مما يعني أن الضرائب التي يتم سدادها فعلياً تعادل نصف الضرائب التي يجب دفعها.

(ج) فجوة التحصيل الضريبي: أن قيمة فجوة التحصيل الضريبي بين الإيرادات الضريبية المقدرة في الموازنات العامة للدولة والإيرادات الضريبية المحصلة فعلياً خلال الفترة من 2014/2013 حتى 2023/2022 تتراوح ما بين 98.585 مليار جنيه (ثمانين وتسعين مليار وخمسمائة وخمسة وثمانين مليون جنيه) بنسبة 4.63% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 2014/2013، و 130.778 مليار جنيه (مائة وثلاثون مليار وسبعمائة وثمانين وسبعون مليون جنيه) بنسبة 1.9% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 2021/2020، وذلك بمتوسط خلال الفترة يبلغ 43.966 مليار جنيه (ثلاثة وأربعون مليار وتسعمائة وستة وستون مليون جنيه) بنسبة تبلغ 0.85% من الناتج المحلي الإجمالي. وبالرغم من أن قيمة الفجوة كبيرة إلا أن نسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي تكون ضئيلة، لذلك ظهرت النسبة منخفضة؛ وهذا يدل على أن مصلحة الضرائب المصرية تتمتع بكفاءة عالية في عملية تحصيل الضريبة المقدرة، وفي بعض الأحيان تكون نسبة التحصيل 108% من الربط الضريبي في الموازنة العامة للدولة في عام 2023/2022، كما يتم توضيحه في النقطة التالية.

(د) فجوة التحصيل السالبة: يلاحظ من بيانات الجداول السابقة أن فجوة التحصيل خلال الأعوام المالية 2016/2015، 2018/2017، 2023/2022 ظهرت سالبة نتيجة زيادة الإيرادات الضريبية الفعلية (الحصيلة الضريبية) عن الإيرادات الضريبية المقدرة بنسبة 2.6%، 0.20%، 0.88% على الترتيب؛ والسبب في ذلك يرجع إلى نتيجة تفعيل الضريبة العقارية، بالإضافة إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة والضريبة الإضافية والحوافز الضريبية المقررة خلال العاميين الماليين الأولين، أما بخصوص العام المالي 2023/2022 فترجع أسباب زيادة الفعلي المحصل عن الاعتماد المعدل إلى زيادة الحصيلة الفعلية للضريبة على أرباح شركات الأموال (من هيئة البترول والشريك الأجنبي، ومن قناة السويس، وباقي الشركات)، وضرائب على العمليات المالية التجارية والأسماوية، والإتاوة على قناة السويس⁽¹⁾.

(هـ) فجوة الالتزام الضريبي: يلاحظ من بيانات الجداول السابقة أن فجوة الالتزام الضريبي هي المسئولة عن الفجوة الضريبية الكلية، حيث تمثل قيمة فجوة الالتزام الضريبي الفرق بين الفجوة الضريبية الكلية وفجوة التحصيل الضريبي خلال الفترة من 2014/2013 حتى 2023/2022 وهي تتراوح ما بين 173.626 مليار جنيه (مائة وثلاثة وسبعون مليار وستمائة وستة وعشرون مليون جنيه) بنسبة 8.15% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 2014/2013، و 1.369.605 مليار جنيه (ترليون وثلاثمائة وتسعة وستون مليار وستمائة وخمسة مليون جنيه) بنسبة 13.49% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 2021/2020، وذلك بمتوسط خلال الفترة يبلغ 600.287 مليار جنيه (ستمائة مليار ومئتين وسبعة وثمانون مليون جنيه) بنسبة تبلغ 11.54% من الناتج المحلي الإجمالي. ويتضح أن قيمة الفجوة كبيرة جداً، وأيضاً نسبتها إلى الناتج المحلي الإجمالي تكون كبيرة جداً، وهذا يدل على وجود فجوة كبيرة جداً بين المجتمع الضريبي

1 - ختامي الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2023/2022.

ومصلحة الضرائب المصرية تجعل أفراد المجتمع لا يقومون بواجبهم تجاه الدولة، ولا يدفعون الضرائب المستحقة عليهم، وفي سبيل ذلك يسلكون طرق وأساليب متنوعة ومعقدة يصعب على مصلحة الضرائب التعامل معها ومواجهتها.

2/6 قياس مساهمات الفجوات الفرعية في تكوين الفجوة الضريبية الكلية:

يمكن قياس مدى مساهمة الفجوات الفرعية في تكوين الفجوة الكلية من خلال حساب نسبة كل فجوة فرعية إلى الفجوة الكلية كما يوضحها الجدول رقم (5) التالي:

جدول رقم (5)

قياس مساهمة الفجوات الفرعية في تكوين الفجوة الضريبية الكلية

نسبة فجوة الالتزام (%)	نسبة فجوة التحصيل (%)	فجوة الالتزام الضريبي	فجوة التحصيل الضريبي	الفجوة الضريبية الكلية	العام المالي
$\frac{TC^{omG}}{TTG}$	$\frac{TC^{olG}}{TTG}$	TC^{omG}	TC^{olG}	TTG	الرمز/ المعادلة الرياضية
63.78	36.22	173626	98585	272211	2014 / 2013
80.65	19.35	245996	59022	305018	2015 / 2014
78.37	21.63	254722	70313	325035	2016 / 2015
95.59	4.41	432034	19934	451968	2017 / 2016
101.71	1.71-	546429	9181-	537248	2018 / 2017
94.85	5.15	628709	34170	662879	2019 / 2018
85.35	14.65	681534	116984	798518	2020 / 2019
84.28	15.72	700997	130778	831775	2021 / 2020
99.14	0.86	969222	8393	977615	2022 / 2021
106.98	6.98-	1369605	89337-	1280268	2023 / 2022
93.18	6.82	600287	43966	644254	المتوسط

يتضح من بيانات الجدول رقم (5) السابق ما يلي:

(أ) مساهمة فجوة التحصيل في تكوين الفجوة الضريبية الكلية: يتبين من بيانات الجدول أن فجوة التحصيل الضريبي تساهم في تكوين الفجوة الضريبية الكلية خلال الفترة من 2014/2013 حتى 2023/2022 بنسبة تتراوح ما بين 0.84% في عام 2014/2013 و 36.22% في عام 2023/2022، وبنسبة متوسطة تبلغ 6.82% خلال الفترة، وهي نسبة مساهمة منخفضة في الفجوة الضريبية الكلية. كما يلاحظ انخفاض نسبة المساهمة بشكل ملحوظ خلال الأعوام الثلاثة الأخيرة من فترة الدراسة، حيث انخفضت النسبة من 15.72% إلى 0.86% ثم تحولت إلى نسبة سالبة (-6.98%) نتيجة زيادة الحصيلة الضريبية الفعلية عن الضريبة المقدرة. كما يتبين أن النسبة السالبة لفجوة التحصيل تمثل دعماً لفجوة الالتزام لتخفيض الفجوة الضريبية الكلية. وهذا يدل على أن مصلحة الضرائب تتمتع بكفاءة مرتفعة في تحصيل الضريبة المستحقة وربما جاءت الزيادة من خلال تحصيل المتأخرات الضريبية.

(ب) مساهمة فجوة الالتزام في تكوين الفجوة الضريبية الكلية: يتبين من بيانات الجدول أن فجوة الالتزام الضريبي تساهم في تكوين الفجوة الضريبية الكلية خلال الفترة من 2014/2013 حتى 2023/2022 بنسبة تتراوح ما بين 63.78% في عام 2022/2021 و 106.98% في عام 2023/2022، وبنسبة متوسطة تبلغ 93.18% خلال الفترة، وهي نسبة مساهمة مرتفعة جداً في تكوين الفجوة الضريبية الكلية. كما يلاحظ ارتفاع نسبة المساهمة بشكل ملحوظ خلال الأعوام

الثلاثة الأخيرة من فترة الدراسة، حيث ارتفعت النسبة من 84.28% إلى 99.14% ثم 106.98%.

ونستنتج من هذه النسب أن فجوة الالتزام الضريبي مسئولة عن أكثر من 93% من تكوين الفجوة الضريبية الكلية في البيئة المصرية، وهذا يدل على أن مصلحة الضرائب لا تتعامل مع المجتمع الضريبي المصري والمستجدات والتطورات في بيئة الأعمال الحديثة بما يلزم متطلبات هذه المستجدات والتطورات، خاصة الأعمال التجارية التي تعتمد على تكنولوجيا الاتصالات الحديثة مثل التجارة الإلكترونية، أو تقديم خدمات عبر الإنترنت، أو غيرها، وأن المصلحة تتبع الأساليب التقليدية في الكشف عن هذه الأعمال، وفي عمليات التحاسب الضريبي لها؛ مما أدى إلى زيادة الناتج المحلي الإجمالي دون أن يقابله زيادة مناسبة في الإيرادات الضريبية الفعلية، وربما يكون ذلك من خلال ممارسة الأنشطة في ظل الاقتصاد غير الرسمي أو التهرب والتجنب الضريبي... وغيرها من أسباب ضعف الحصيلة الضريبية.

3/6 تحديد مصادر الفجوة الضريبية في البيئة المصرية:

يمكن تحديد مصادر الفجوة الضريبية (فجوة التحصيل فقط) باستخدام بيانات الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة من خلال تحديد مدى مساهمة كل نوع من أنواع الضرائب في تكوين الفجوة ووجودها، وذلك بالفرق بين الحصيلة المخططة والمقدرة في الحساب الختامي في الموازنة العامة والحصيلة الضريبية الفعلية، ثم يتم حساب نسبة مساهمة كل نوع من الضرائب في نشأة وتكوين الفجوة الضريبية، ثم بعد ذلك حساب المتوسط خلال الفترة من العام المالي 2013/2014 حتى العام المالي 2022/2023، مع استبعاد العامين الماليين 2017/2018 و 2020/2021 لعدم القدرة على الحصول على معلومات الحساب الختامي لهما، مع ملاحظة أن النسب التي يسبقها الإشارة السالبة تعني أن الإيرادات الضريبية الفعلية (الحصيلة الضريبية) أكبر من الضريبة المخططة.

ويتبين من تحليل بيانات الجدول التالي رقم (6) مصادر حدوث الفجوة الضريبية في البيئة المصرية، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

أ- **عدم دقة التقدير:** يمكن أن يؤدي عدم الدقة في التقديرات إلى المبالغة والتهوين أو التقليل في بعض أنواع الضرائب؛ ويرجع ذلك إلى إعداد هذه التقديرات بشكل روتيني دون توخي الدقة؛ نتيجة لعدم وجود معايير للتنبؤ والتقدير الدقيق لبعض الموارد، حيث يتبين أن بعض الموارد السيادية دائماً ما يتجاوز الإيرادات المحصلة منها التقديرات الموضوعة في الموازنة العامة للدولة، مثل الضريبة على المرتبات وما في حكمها، والضريبة على أرباح شركات الأموال، وكذلك الضرائب على القيمة المضافة (المبيعات) سلع الجدول رقم (1) محلية، ... وغيرها من الضرائب الموضحة بالجدول (التي تسبقها الإشارة السالبة). أو تكون التقديرات مبالغ فيها وأكبر مما يجب مثل الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة من البنك المركزي المصري.

ب- **تحسن المؤشرات:** يتبين أن المؤشرات الواردة بالجدول السابق قد حدث تحسن كبير فيها خلال السنوات القليلة السابقة (2021/2022 و 2022/2023) نتيجة حدوث تطورات كبيرة في عملية تقديم الاقرارات الضريبية الالكترونية، وسداد الضرائب إلكترونياً، وكذلك التوسع في الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، ... وغيرها من وسائل الدفع الالكتروني التي ساعدت كثيراً في تحصيل الضريبة المستحقة على الممولين، وأدت هذه التحسينات إلى تحول بعض أنواع

الضرائب من مصدر كبير لتكوين الفجوة الضريبية إلى مصدر للتخفيض والحد منها، وأهمها الضريبة على المرتبات، والضريبة على أرباح شركات الأموال، وأيضاً الضرائب على المبيعات جدول رقم "1" محلية.

ج- الضريبة على الممتلكات: تشمل الضرائب والرسوم المفروضة على ممتلكات الأشخاص (الطبيين والاعتباريين) من سيارات ومباني وأراضي وأذن وسندات الخزنة العامة، وتساهم هذه الضرائب في تكوين الفجوة الضريبية بنسبة (4.99%)، حيث تتسبب ضرائب ورسوم السيارات في الفجوة الضريبية بنسبة (6.46%)، والضريبة على المباني بنسبة (4%). أما الضرائب على عوائد أذن وسندات الخزنة العامة فتوفر حصيلة ضريبية تفوق الحصيلة المخططة؛ مما يوفر دعم مالي لتخفيض الفجوة والحد منها بنسبة (5.94%).

د- الضريبة على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية: حدث تحول لهذا النوع من الضرائب خلال الفترة الأخيرة أدت إلى أن أصبحت تمثل مصدراً مهماً للتخفيض من حدة الفجوة الضريبية في مصر، فهذه الضريبة تتحمل سداد ما يعادل (18.03%) من الفجوة الضريبية الكلية، وهذا يوضح أن هذه الدخل يمكن السيطرة عليها باستخدام الوسائل الحديثة في محاسبتها ضريبياً، ومنبع هذا التخفيض جاء من الزيادة في الحصيلة الضريبية عن الضريبة المقدرة على المرتبات أو شركات الأموال، وهذه الزيادة توفر دعم مالي للموازنة مما يقلل من حدة الفجوة الضريبية الكلية، ولكن تبقى مصادر حدوث الفجوة الضريبية ممثلة في الضرائب على النشاط التجاري والصناعي بنسبة (2.60%)، والضريبة على توزيعات الأرباح والأرباح الرأسمالية بنسبة (3.24%).

هـ- الضريبة على السلع والخدمات: تمثل الضريبة غير المباشرة وهي مسئولة عن 23.04% من الفجوة الضريبية الكلية، مما يعني أن ما يقرب من ربع الفجوة مصدرها الضريبة على السلع والخدمات، ومصدر هذه النسبة عدم القدرة على تحصيل 42.58% من الضريبة على القيمة المضافة (المبيعات) على السلع المحلية بنسبة (18.39%) والمستوردة (24.18%)، وأيضاً عدم القدرة على تحصيل 19.04% من الضريبة على القيمة المضافة على الخدمات. كما يتبين زيادة الحصيلة الضريبية من " الضريبة على سلع الجدول رقم (1) محلية " عن المبالغ المقدرة لها بمقدار (48.71%) قد أدى إلى انخفاض في مقدار الفجوة الضريبية، مما يعني توفير دعم للموازنة لسد جزء من الفجوة، وكذلك الضرائب على استخدام سلع والترخيص باستخدامها وتأدية الأنشطة توفر دعم إضافي أيضاً للموازنة بمقدار (3.17%).

د- ضريبة الدمغة، ورسم تنمية الموارد، وضرائب التجارة الدولية: تمثل هذه الأنواع من الضرائب مجتمعة مصدراً لنشأة الفجوة الضريبية بنسبة (27.87%)، حيث تتسبب ضريبة الدمغة في (2.26%) من قيمة الفجوة الضريبية، ورسم تنمية الموارد بنسبة (10.09%). أما الضرائب على استخدام سلع والترخيص باستخدامها وتأدية الأنشطة والضرائب التجارة الدولية فتخفض الفجوة بنسبة (2.77%) و (0.08%) على الترتيب.

هـ- ضرائب أخرى (إيرادات رؤوس أموال منقولة من البنك المركزي): هذا النوع من الضرائب يتسبب في حدوث الفجوة الضريبية بنسبة (15.07%)؛ مما يزيد من حدة الفجوة الضريبية بشكل كبير.

جدول رقم (6)
متوسط مساهمة أنواع الضرائب في حدوث الفجوة الضريبية (*)
خلال الفترة من 2013/2014 حتى 2022/2023

نوع الضريبة		المتوسط
كلي (%)	جزئي (%)	
18.03-		1- الضريبة على الدخل والأرباح والمكاسب الرأسمالية
	7.42-	1/1- الضريبة على المرتبات
	0.50-	2/1- الضرائب على المهن غير التجارية
	2.60	3/1- الضرائب على النشاط التجاري والصناعي
	0.02-	4/1- الضرائب على الفائدة من السندات
	0.08	5/1- الضريبة على الثروة العقارية
	3.24	6/1- ضريبة على توزيعات الأرباح والأرباح الرأسمالية
	0.98	7/1- الضرائب على إعادة التقييم
	17.11-	8/1- الضريبة على أرباح شركات الأموال
4.99		2- الضريبة على الممتلكات
	0.19	1/2- ضريبة على الأراضي
	4.00	2/2- ضريبة على المباني
	0.28	3/2- رسوم نقل الملكية
	5.94-	4/2- الضرائب على عوائد أذون وسندات الخزانة العامة
	6.46	5/2- ضرائب ورسوم سيارات
23.04		3- الضريبة على السلع والخدمات
	42.58	1/3- الضريبة العامة على المبيعات
		- سلع محلية (18.39)
		- سلع مستوردة (24.18)
	19.04	2/3- ضريبة المبيعات على الخدمات
	48.71-	3/3- ضرائب على المبيعات جدول رقم "1" محلية
	0.43	4/3- ضرائب على سلع وخدمات جدول رقم "1" مستوردة
	0.12	5/3- الضرائب على الخدمات الخاصة
2.26		4- ضريبة الدمغة
10.09		5- رسم تنمية الموارد
2.77-		6- ضرائب على استخدام سلع والترخيص باستخدامها وتأدية الأنشطة
0.08-		7- ضرائب التجارة الدولية
	0.43	1/4- ضرائب على الواردات
	0.50-	2/4- ضرائب على التجارة الدولية الأخرى
15.07		8- ضرائب أخرى (إيرادات رؤوس أموال منقولة من البنك المركزي)

4/6 أسباب الفجوة الضريبية المرتبطة بالمجتمع الضريبي المصري:

بالإضافة إلى التحليل السابق لمصادر الفجوة الضريبية في مصر، تتعدد أسباب وجود الفجوة الضريبية التي ترتبط بطبيعة المجتمع الضريبي المصري، وأهمها ما يلي:

أ- أن انخفاض حجم الإيرادات الضريبية في مصر يرجع إلى ضيق القاعدة الضريبية وانخفاض الحصيلة الضريبية وارتباطها بالنشاط الاقتصادي، وطبقا لتقارير وزارة المالية تعد نسبة الضرائب للناتج المحلي محدودة حيث تصل إلى 12.5% في المتوسط خلال الخمس سنوات الماضية منذ 2013، بينما المتوسط العالمي 20 - 25%؛ وهذا الانخفاض هو ما انعكس على زيادة عجز الموازنة العامة؛ ومن ثم تفاقم أزمة الدين العام. (يونس، 2020، ص 25)

ب- توجد فجوة ضريبية بين الإيرادات الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة على القيمة المضافة) قبل وبعد الفحص الضريبي، بمعنى وجود فجوة ضريبية بين الإيرادات الضريبية الواجب الإقرار عنها والإيرادات المقر عنها المسجل بنسبة 33.6%، وهي إيرادات لم يقر عنها المسجل، وهذه الزيادة في قيمة الإيرادات تعمل على خفض الفجوة الضريبية بمقدار الضريبة المستحقة عليها (33.6% × 14%). كما يوجد فرق بين الضريبة المستحقة قبل وبعد الفحص، بمعنى أنه توجد فجوة ضريبية بين الضريبة المدفوعة بالإقرار والضريبة الواجبة السداد ولم يتم الإقرار عنها بنسبة 33.6% وهي تمثل زيادة في قيمة الضريبة المستحقة وتعمل على خفض الفجوة الضريبية بمقدار الفروق الضريبية. (عبد العزيز، 2020، ص 24-25)

ج- الاعتماد على فكرة الربط الذاتي للضريبة على الدخل، حيث تم تطبيق أسلوب الربط الذاتي بدون ضوابط منهجية، مما أضاع عشرات المليارات من الحصيلة (عبد القادر، 2015، ص 9)، حيث يرتبط الربط الذاتي للضريبة بالتأييد المستندي، وهذا غير متوفر في البيئة المصرية بالمستوى الملائم، وبالتالي لا يتم الفحص بالعينة كما ينبغي لأنه يعتمد على فحص المستندات المؤيدة للإقرارات الضريبية.

د- التشوه الضريبي نتيجة منح معاملة ضريبية تفضيلية للمشروعات والشركات العاملة بنظام المناطق الحرة من خلال تمتعها بإعفاءات ومزايا ضريبية، وهذه المعاملة تساعد على تجنب الضريبة، على سبيل المثال يتم إعفاء توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركات التي تعمل بنظام المناطق الحرة من شركات تساهم فيها خارج المناطق الحرة؛ مما يميز بين المساهمين في الشركة خارج المناطق الحرة التي تقوم بتوزيع الأرباح، وبالتالي تساهم في تجنب الضريبي.

هـ- انحياز التشريع المصري إلى التمويل بالدين على حساب التمويل بحقوق الملكية، حيث يسمح بخصم الفوائد على القروض المستخدمة في النشاط ضمن التكاليف واجبة الخصم عند تحديد الوعاء الضريبي، بينما لا تعد الأرباح التي يتم توزيعها على المساهمين من التكاليف واجبة الخصم، وقد أدى ذلك إلى تفضيل التمويل بالدين عن التمويل بحقوق الملكية، فتم استخدام التمويل بالدين ضمن آليات تجنب الضريبة، خاصة الشركات دولية النشاط. وتؤدي هذه الظاهرة إلى تآكل الوعاء الضريبي. (عبدالقادر، 2015، ص 19)

و- المهن الحرة لا تدفع الضرائب المستحقة كما ينبغي، حيث أن الضرائب المدفوعة من أصحاب المهن الحرة لا تتناسب مع حجم دخول هذه الفئة، فالضريبة المطلوبة منهم تتجاوز 11 مليار بينما ما يتم دفعه لا يتعدى 500 مليون. (يونس، 2020، ص 28)

ز- بالنسبة للضريبة على العقارات المبنية: توجد بعض الأحكام التي وردت بالقانون تساهم بشكل كبير في ضعف نسبة الالتزام الضريبي أو أدت إلى اهتزاز العلاقة بين مصلحة الضرائب العقارية والمكلف، أهمها صعوبة عملية تقييم العقار، خضوع السكن الخاص بالمكلف إذا

تجاوزت قيمته مليوني جنيه، مما أدى لزيادة حجم المنازعات الضريبية حول تقييم العقارات الخاصة بالسكن، وكان من الأولى إعفاء السكن الخاص كما كان معمول به من قبل.

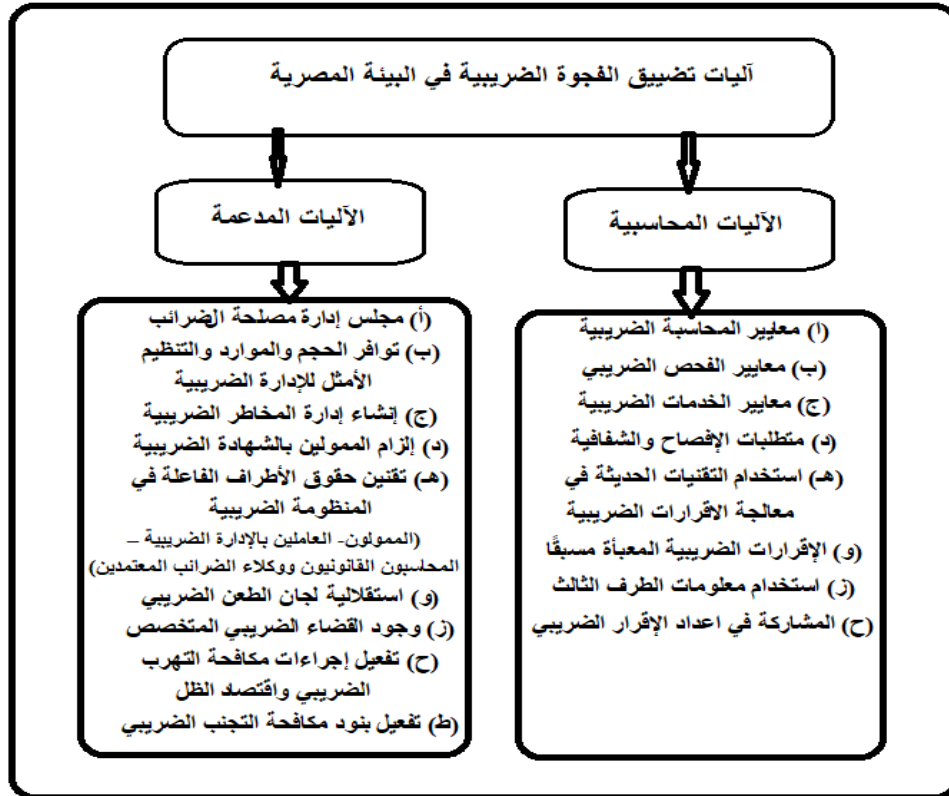
ح- يرجع عدم الالتزام الضريبي إلى عدم وجود عدالة في الفحص الضريبي، نتيجة عدم الالتزام الكامل بتطبيق أساليب وإجراءات الفحص الضريبي من فاحص لآخر؛ لعدم وجود نظام وأسلوب موحد للفحص الضريبي؛ مما يؤثر سلباً على الضريبة المستحقة، ويسهم في زيادة الفجوة الضريبية. (عبد العزيز، 2020، ص 28)

ط- متوسط حجم اقتصاد الظل في مصر خلال الفترة من 1991 حتى 2015 يبلغ (34.24%) من الناتج المحلي الإجمالي (Medina and Schneider, 2018, P.71)، مما يعني أن أكثر من ثلث النشاط الاقتصادي في مصر لا يتم تحصيل ضريبة منه لعدم فرض أي نوع من الضرائب عليه.

ك- عدم فعالية نشاط الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب المصرية، حيث تلجأ المصلحة إلى الفحص التقديري للإقرارات الضريبية المستندة لدفاتر وحسابات منتظمة؛ مما يؤدي إلى إهدار الدفاتر والسجلات، وتقوض نظام الربط الذاتي، ولا يوجد نظام فحص ضريبي متكامل، فيتم فحص معظم الملفات عدة مرات خلال السنة الضريبية الواحدة؛ نظراً لتعدد الأوعية الضريبية، كما توجد ملفات لم يتم فحصها منذ بداية نشاط الشركة، وأن نسبة المنازعات الضريبية إلى الأوعية التي تم فحصها نسبة مرتفعة جداً؛ مما يعني فقدان الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب، والحاجة لوجود طرف ثالث للفصل في أوجه الخلاف، وأن أكثر من نصف الملفات الضريبية تعرضت للتقادم الضريبي في الأوعية الضريبية المختلفة؛ مما أدى إلى ضياع جزء كبير من الحصيلة الضريبية، نظراً لكبر حجم الشركات ورقم أعمالها، فإن أثر تقادم الضريبة يكون كبيراً على الحصيلة الضريبية. (الشافعي، 2022، ص 47)

7- بناء الإطار المحاسبي المقترح لآليات تضييق الفجوة الضريبية

يتكون الإطار المحاسبي المقترح من مجموعتين من الآليات هما: مجموعة الآليات المحاسبية ومجموعة الآليات المدعمة، كما يوضحها الشكل التالي:



شكل رقم (1)

آليات الإطار المحاسبي المقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية

وفيما يلي توضيح لهذه الآليات والإجراءات اللازمة لتنفيذها :

1/7 مجموعة الآليات المحاسبية:

تتعدد الآليات المحاسبية التي يمكن استخدامها لتضييق الفجوة الضريبية، من خلال رفع كفاءة أداء الإدارة الضريبية، لتتمكن المصلحة من تحصيل أكبر قدر من الضرائب المستحقة على الممولين في أقل زمن وبأقل تكلفة ممكنة، مع الحفاظ على العلاقة الجيدة والمستمرة بالممولين ودعم الثقة المتبادلة بينهما، وبالتالي زيادة الإيرادات الضريبية الفعلية؛ مما يؤدي إلى تضييق الفجوة الضريبية.

وتتمثل الآليات المحاسبية في مجموعة من الأدوات التطبيقية تؤدي إلى رفع كفاءة وفعالية عملية التحاسب الضريبي، وتعد أهم مرحلة في التواصل مع الممولين، حتى يمكن تحصيل الضريبة المستحقة مع أول نقطة التقاء مع الممول؛ مما تؤثر في عملية تحصيل الضريبة، ويتم ذلك أثناء قيام الإدارة الضريبية بإجراء عملية التحاسب الضريبي للممولين، وتتمثل هذه الآليات فيما يلي:

(أ) معايير المحاسبة الضريبية:

تتميز المحاسبة الضريبية بوجود مبادئ وقواعد ومعايير خاصة بها، قد تختلف أو تتفق مع مبادئ وقواعد ومعايير المحاسبة المالية، ومعايير المحاسبة الضريبية هي عبارة عن مجموعة إجراءات وإرشادات يتم اتباعها عند إجراء المحاسبة الضريبية، لتوحيد أسس المحاسبة ولإعداد

الإقرار الضريبي بشكل صحيح ودقيق؛ مما يؤدي إلى تحصيل الضريبة الصحيحة مع تقديم الإقرار الضريبي؛ فتتخفص الفجوة الضريبية، ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- وضع معايير للمحاسبة الضريبية والاعتراف بها، استرشادًا بمعايير المحاسبة المصرية والسياسات المحاسبية الواردة بالتشريعات الضريبية المنظمة.
- الزام لطرفي (الممول ومأمور الضرائب) التحاسب الضريبي.
- تشجيع الممولين على تطبيقها عند إعداد الإقرارات الضريبية.
- اعتماد الإقرارات المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة الضريبية كأساس لربط الضريبة.

(ب) معايير الفحص الضريبي:

إن وضع معايير للفحص الضريبي مستندة إلى معايير المراجعة، يؤدي إلى تحسين وتطوير عملية الفحص ورفع كفاءتها، ومعايير الفحص الضريبي هي مجموعة إجراءات وإرشادات يتم إتباعها عند إجراء الفحص الضريبي، لضمان أداء عملية الفحص بكفاءة وجودة عالية واستقلالية وموضوعية، ودون تعنت من الفاحص الضريبي أو استغلال سلطاته؛ بالتالي يتم التوصل لاتفاق مع الممول حول الضريبة المستحقة وسدادها بسرعة؛ ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- وضع معايير مهنية للفحص الضريبي من خلال تطويع معايير المراجعة المصرية.
- عقد دورات تدريبية للفاحصين الضريبيين للتدريب على تطبيق تلك المعايير.
- الزام الفاحص الضريبي بمعايير الفحص الدفترى الفعلي للإقرارات المؤيدة بدفاتر وحسابات منتظمة، وعدم إهدار الدفاتر والسجلات المحاسبية المنتظمة واللجوء إلى الفحص التقديري.
- المراقبة والمتابعة للتأكد وضمان التزام الفاحص الضريبي بتطبيق المعايير عند إجراء الفحص الضريبي للإقرارات الضريبية.

(ج) معايير الخدمات الضريبية:

تتعدد الخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني للممولين، ومعايير الخدمات الضريبية هي مجموعة إجراءات وإرشادات يتبعها المحاسب القانوني عند تقديم خدماته الضريبية للممولين؛ لضمان مستوى مرتفع لجودة هذه الخدمات التي تنعكس على دقة وسلامة الإقرارات الضريبية، ويطلب الممولون هذه الخدمات بهدف إعداد إقرارات ضريبية دقيقة، وتحقيق وفورات ضريبية، وتخفيض المخاطر التي قد يتعرضون لها إذا خضعوا للفحص، وتجنب العقوبات الضريبية، وزاد هذا الطلب في مصر بعد صدور القانون 91 لسنة 2005، ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- الاعتراف بمهنة الخدمات الضريبية كمهنة مستقلة.
- وضع معايير مهنية مستقلة تحكم أداء المحاسبين أو وكلاء الضرائب عند تقديم خدماتهم الضريبية للممولين.
- الزام المحاسبين القانونيين ووكلاء الضرائب بالمعايير عند تقديم الخدمات الضريبية للممولين.
- المراقبة والمتابعة للتأكد وضمان التزام المحاسبين القانونيين ووكلاء الضرائب بتطبيق المعايير عند تقديم خدماتهم الضريبية للممولين.

(د) متطلبات الإفصاح والشفافية الضريبية:

يعتبر التزام الإدارة الضريبية بتوفير متطلبات الإفصاح والشفافية اللازمة للوفاء بمسؤولياتها أمام الجهات الإشرافية العليا والمجتمع الضريبي، عاملاً جوهرياً وحاسماً في ضبط الأداء الداخلي للمصلحة، والكشف عن نقاط القوة والضعف فيها، ودور كل طرف من عناصر المنظومة الضريبية في تحسين مستوى جودة أداء الإدارة الضريبية؛ ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- إنشاء إدارة متخصصة للقيام بمهام الإفصاح والشفافية والرد على استفسارات الممولين.
- الإفصاح عن البيانات والمعلومات الضريبية، وجعلها متاحة لجميع أطراف النظام الضريبي.
- مراعاة الدقة والشفافية في إعداد البيانات والتقارير الضريبية.
- نشر أسماء الممولين المتهمين ضريبياً بعد ثبوت تهربهم وإدانتهم.

(هـ) الاعتماد على التقنيات الحديثة في معالجة الإقرارات الضريبية:

تساعد التقنيات الحديثة في معالجة البيانات والمعلومات التي تتضمنها الإقرارات بدقة وبسرعة، بحيث يتم جمع البيانات وتشغيلها وتحليلها وترتيبها وتقديمها في شكل يسمح باتخاذ قرارات محددة في الوقت المناسب؛ لضمان الدقة والسرعة في تقديم الإقرار وفحصه، لأن تزويد مصلحة الضرائب بالمعلومات والموارد التي تحتاجها سيولد إيرادات كبيرة، ويجعل النظام الضريبي أكثر عدالة وفعالية؛ ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- توفير الخدمات الالكترونية وشبكة الكترونية تمتد إلى مكاتب مقدمي الخدمات الضريبية.
- التوسع في استخدام الإقرار الضريبي الالكتروني ومعالجته إلكترونياً بشكل كامل.
- اعتماد الإقرارات الضريبية الالكترونية من أحد مقدمي الخدمات الضريبية؛ لضمان دقة إعداد الإقرار من الناحية الحسابية والمحاسبية والضريبية.
- الاستثمار في التقنيات الحديثة واستخدامها في جمع المعلومات الخاصة بالمولين وتشغيلها؛ للحد من التهرب الضريبي.

(و) الإقرارات الضريبية المعبأة مسبقاً:

إن استخدام الإقرار الضريبي المعبأ مسبقاً Pre-Filled Tax Returns أثبت نجاحه في تحسين كفاءة الأداء الضريبي، وتقوم المصلحة بتعبئة إقرارات الممولين باستخدام المعلومات المتوفرة لديها عن الممولين، وتقارير الطرف الثالث عن الدخل والخصومات وإرسالها للممولين. ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- الاعتراف بالإقرارات الضريبية المعبأة مسبقاً بمعرفة المصلحة.
- توفير حزمة متكاملة من الخدمات الضريبية الالكترونية.
- إرسال الإقرارات المعبأة إلى الممولين للتحقق منها والموافقة عليها أو إجراء تعديلات عليها.
- اختيار عينة الفحص من الحالات التي يجري فيها الممولون تعديلات كبيرة في الإقرار.

(ز) استخدام معلومات الطرف الثالث:

تمثل معلومات الطرف الثالث Third-Party Information أحد مداخل تقليل الفجوة الضريبية، ورفع مستوى الامتثال الضريبي لدى الممولين؛ فينبغي تعزيز الإبلاغ عن المعلومات من قبل الأطراف الثالثة إلى مصلحة الضرائب لتقليل التهرب الضريبي ومساعدة الممولين على الامتثال الطوعي (GAO, 2012. P.8)، وتمثل معلومات الطرف الثالث (جهات التعامل) عن دخل الممولين عنصراً مهماً في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وتقليل الفجوة الضريبية من خلال توفير دوافع متزايدة للممولين للامتثال الطوعي، مثل كشف أجور الموظفين التي يلتزم أصحاب العمل بإرسالها للمصلحة، والتقارير والمعلومات عن الدخل من المدخرات (الفوائد المدينة والدائنة)، وتوزيعات الأرباح وعائد الأسهم، وأسعار شراء الأسهم والسندات من المؤسسات المالية؛ ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- مطابقة المعلومات التي يفصح الممول عنها في إقراره الضريبي مع معلومات الطرف الثالث.
- استخدام تقارير الطرف الثالث في مكافحة التهرب الضريبي.
- استخدام تقارير الطرف الثالث في إجراء الفحص والرقابة، وتحليل المخاطر، وملء الإقرارات مسبقاً.
- إلزام أصحاب العمل والمؤسسات المالية بإعداد تقارير دورية للمصلحة؛ لضمان تدفق المعلومات والتقارير.

(ح) المشاركة في إعداد الإقرار الضريبي:

يمكن أن تؤدي الإدارة الضريبية دوراً فعالاً في دعم الثقة والتعاون مع الممولين من خلال مشاركتها في إعداد الإقرار الضريبي لهم، ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- إنشاء إدارة متخصصة لخدمات المشاركة في إعداد الإقرار الضريبي.
- تكليف مأموري الضرائب بمساعدة الممول في فحص مستندات وسجلات ودفاتر الممول ومساعدته في إعداد الإقرار الضريبي.
- توقيع مأمور الضرائب على الإقرار الضريبي الذي يشارك في إعداده.
- اعتماد المصلحة الإقرار الضريبي كأساس لربط الضريبة دون فحصه.

2/7 مجموعة الآليات المدعمة:

يقصد بمجموعة الآليات المدعمة الأدوات التي تسهل تطبيق الآليات المحاسبية من خلال تهيئة بيئة العمل داخل النظام الضريبي لتنفيذ الآليات المحاسبية، حيث تتوقف كفاءة وفعالية تنفيذ الآليات المحاسبية المكونة للإطار المقترح على كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية والإمكانيات المتاحة لديها من قوى عاملة مؤهلة تأهيلاً علمياً وعملياً بالقدر الكافي، وتوافر نظم معلومات متطورة تواكب التطورات الاقتصادية، وتكون قادرة على جمع وتشغيل البيانات والمعلومات الدقيقة والصحيحة عن الممولين، وبنية تشريعية متكاملة تقضي على الثغرات القانونية التي يتم استغلالها لتفادي عبء الضريبة، سواء عن طريق التجنب أو التهرب أو ممارسة النشاط في إطار الاقتصاد غير الرسمي؛ وتشمل الآليات المدعمة والإجراءات اللازمة لتطبيقها بشكل صحيح ما يلي:

(أ) مجلس إدارة مصلحة الضرائب:

يعتبر مجلس الإدارة من الآليات المدعمة لرفع كفاءة مصلحة الضرائب، حيث يتولى مسؤولية إدارة شئون الإدارة الضريبية بجميع أنواعها والإشراف، وفرض الرقابة عليها لتحسين أدائها بشكل عام وأداء عملية التحاسب الضريبي بشكل خاص؛ مما ينعكس إيجابياً على تحصيل الإيرادات الضريبية الفعلية. وللوفاء بهذه المسؤولية ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- تشكيل مجلس إدارة متفرغ لإدارة شئون الإدارة الضريبية يمثل كافة الأطراف ذات العلاقة.
- تشكيل لجان تابعة للمجلس بشكل كافٍ لمساعدته على الوفاء بمسؤولياته الإشرافية والرقابية.
- تحديد واضح لدور ومسؤوليات مجلس الإدارة واللجان التابعة له.
- استقلالية المجلس عن المصلحة ووزارة المالية لضمان الحيادية والاستقلالية.

(ب) توافر الحجم والموارد والتنظيم الأمثل للإدارة الضريبية:

ينبغي تخصيص موارد إضافية للتنفيذ لتمكين المصلحة من فحص ملايين الممولين المتوقع عدم التزامهم الذين يتم تحديدهم ولكن لا يمكنها مراجعتهم لضعف الإمكانيات المتاحة لها؛ ولتحقيق التوازن بين خدمة الممولين وأنشطة الإنفاذ (GAO, 2012, P.8)، وينبغي أن يتناسب حجم وموارد وتنظيم الإدارة الضريبية مع حجم الأعباء والمسؤوليات الملقاة عليها، خاصة أن الإدارات الضريبية ذات الموارد الكبيرة لا تؤدي أفضل من الإدارات الضريبية ذات الموارد القليلة. إن علاج فجوة عدم الالتزام الضريبي يتطلب إعادة النظر في العلاقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع وتوفير الدعم اللازم لذلك فنياً وإدارياً (عبد القادر، 2017)، ويعتمد الحجم الأمثل للمصلحة وعدد الموظفين على تحديات التهرب الضريبي. لذلك ينبغي ضمان تحقيق التنظيم الداخلي الأمثل للإدارة الضريبية لتحقيق أهدافها، وينبغي اتخاذ الإجراءات التالية :

- توفير الحجم والموارد والتنظيم الملائم.
- الاهتمام بجودة الموارد البشرية.
- توفير قدر كافٍ من التعليم والتدريب للموارد البشرية.
- تزويد المصلحة بأدوات تقنية المعلومات المتطورة والكافية.

(ج) إنشاء إدارة المخاطر الضريبية:

تتمثل إدارة المخاطر في السياسات والإجراءات اللازمة للإدارة الضريبية والأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتملة والرقابة عليها لضمان تحقيق الأهداف المستقبلية، وتشمل المخاطر الضريبية: المتأخرات الضريبية، والمنازعات الضريبية، والتقادم الضريبي، والتهرب الضريبي، وتضارب التعليمات التنفيذية، والأخطاء المهنية، والأعمال غير المشروعة، وتصحيح الأخطاء. ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية :

- إنشاء إدارة متخصصة للمخاطر الضريبية.
- تحديد أوقات ومناطق حدوث المخاطر في ضوء الخبرات والتجارب السابقة للمصلحة.
- اتخاذ الإجراءات والسياسات للتعامل مع المخاطر بما لا يؤثر سلباً على تحقيق الأهداف.
- ضرورة متابعة فعالية تقويم تلك المخاطر.

(د) إلزام الممولين بالشهادة الضريبية:

إن التعاملات الحكومية بجميع أنواعها تمثل حقلًا حصيًا للممولين لتحقيق الأرباح، لذلك يمكن حث الممولين على الالتزام الضريبي، ودفعهم لسرعة إنهاء عملية التحاسب الضريبي، وسرعة الفصل في المنازعات الضريبية، وعدم الرغبة في الدخول في منازعة مع الإدارة الضريبية، ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية :

- إنشاء إدارة متخصصة في إصدار الشهادات الضريبية للممولين.
- إلزام الشركات التي تتعامل مع الجهات الحكومية بتقديم شهادة ضريبية تفيد إنهاء التحاسب الضريبي حتى آخر سنة ضريبية، وسداد الضريبة المستحقة بشكل كامل.
- إلزام الجهات الحكومية بعدم التعامل مع أي مورد أو عميل إلا بعد تقديم الشهادة الضريبية.
- إلزام الجهات الحكومية التي تصدر التراخيص بضرورة طلب الشهادة الضريبية.

(هـ) تقنين حقوق الأطراف الفاعلة في المنظومة الضريبية:

هي مجموعة من الإجراءات والآليات التطبيقية التي تقنن وتنظم العلاقات بين جميع الأطراف ذات العلاقة، وتشكل الإطار التنظيمي الذي تعمل المصلحة خلاله، وتتمثل الأطراف الفاعلة المهمة في المنظومة الضريبية فيما يلي:

(1/هـ) الممولون: إن تقديم خدمات عالية الجودة للممولين عن طريق الهاتف والمراسلات أو عبر الإنترنت، لمساعدة الممولين على الامتثال لقوانين الضرائب ولكنهم لا يفهمون التزاماتهم، مما يقلل من الفجوة الضريبية التي ترجع لسوء تفسير القانون أو الأخطاء في التقرير عن الدخل (GAO, 2012. P.8)، والممولون هم المكلفون بتحمل مسؤولية تمويل تكاليف الأعباء العامة للمجتمع، فيجب تقنين حقوقهم في وثيقة قانونية تضم حقوقهم وواجباتهم؛ ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- إصدار وثيقة حقوق الممولين، تتضمن حقوق الممولين والتزامات الإدارة الضريبية نحوهم.
- اتخاذ كافة الإجراءات والسياسات والقواعد والآليات التي تضمن حماية حقوق الممولين.
- تحقيق المعاملة العادلة والحسنة للممول.
- أن يكون الممول محور اهتمام الإدارة الضريبية.

(2/هـ) العاملون بالإدارة الضريبية: يمثل العاملون بالإدارة الضريبية عنصرًا مهمًا في الإدارة الضريبية، ويجب أن ترعى الإدارة الضريبية حقوقهم وتلبي احتياجاتهم المادية والمعنوية، وبالقدر المناسب لحمايتهم من الدخول في دائرة الفساد المالي أو الإداري؛ ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- إصدار وثيقة توضح حقوق العاملين بالمصلحة وواجباتهم، أو ميثاق أخلاق العمل الضريبي.
- مراعاة المصلحة احتياجات العاملين بها المادية والمعنوية.
- توفير الاستقلالية والحياد للعاملين بالمصلحة وحمايتهم من تعرضهم للضغوط.
- الاهتمام بتحسين ظروف العمل.

(3/هـ) المحاسبون القانونيون ووكلاء الضرائب المعتمدين: يمثل المحاسبون ووكلاء الضرائب أحد الأطراف الفاعلة في المنظومة الضريبية، فيجب الاهتمام الكافي بهم ودعم العلاقة معهم، لدورهم الهام في تحسين مستوى الالتزام الضريبي الطوعي لدى الممولين، ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- إنشاء سجل لدى الإدارة الضريبية للمحاسبين القانونيين ووكلاء الضرائب المعتمدين.
- الاهتمام الكافي بالمحاسبين القانونيين ووكلاء الضرائب ودعم العلاقة معهم.
- إلزام الإدارة الضريبية بعدم التعامل إلا مع المقيدين بالسجل.
- منع الدخلاء من تقديم الخدمات الضريبية للممولين.

(و) استقلالية لجان الطعن الضريبي:

تؤدي لجان الطعن دوراً هاماً في حسم الخلافات الضريبية التي تنشأ بين الإدارة الضريبية والممولين قبل اللجوء إلى القضاء، وتعتمد كفاءة وفعالية لجان الطعن على كفاءة وفعاليتها وأعضائها وسرعة الفصل في الملفات المعروضة عليها. وحتى تكون لجان الطعن موضع ثقة الممول وحيادية في قراراتها ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- ضمان استقلالية لجان الطعن عن مصلحة الضرائب.
- تزويد لجان الطعن بنظام معلومات، يقوم بتجميع ونشر القرارات الصادرة عنها.
- توحيد أسس التحاسب على مستوى لجان الطعن.
- رفع كفاءة وفعالية أعضاء لجان الطعن لسرعة الفصل في الخلافات ودون اللجوء للقضاء.

(ز) وجود القضاء الضريبي المتخصص:

إن إجراءات التقاضي ونظام حل المنازعات الضريبية الكفاء، يؤدي إلى حل النزاعات بسرعة وعدالة، ويتطلب هذا وجود قضاء ضريبي متخصص للفصل في المنازعات الضريبية؛ لسرعة الفصل في المنازعات وتفادي تأخيرها وتراكمها، وبالتالي سرعة تحصيل الضريبة، ولتحقيق ذلك ينبغي اتخاذ الإجراءات التالية:

- وضع جدول زمني مُحدد لإجراءات التقاضي.
- وضع حد أدنى لقبول التقاضي في النزاع الضريبي.
- إلزام الممول بتقديم ضمان مالي كشرط للسير في إجراءات التقاضي، يعادل قيمة الضريبة المستحقة عليه طبقاً لقرار لجنة الطعن.
- رفع كفاءة وفعالية القضاة الضريبيين المتخصصين لسرعة الفصل في القضايا الضريبية.

(ح) تفعيل إجراءات مكافحة التهرب الضريبي واقتصاد الظل:

إن رفع كفاءة الإدارة الضريبية ليس كافياً لمكافحة التهرب الضريبي والأعمال غير المعلنة (اقتصاد الظل)، لذلك يجب:

- وضع مجموعة من الإجراءات والآليات تكون رادعة أو محفزة (سياسة العصا والجزرة) لإدماج أنشطة اقتصاد الظل في الاقتصاد الرسمي ومكافحة التهرب الضريبي، من خلال تطبيق عقوبات رادعة على الأعمال غير المعلنة وتجرى مشترطاً، ومعاينة كل المشاركين في جرائم التهرب الضريبي، مع منح حوافز نقدية وتخفيضات ضريبية لبعض الأنشطة والقطاعات التي ينتشر فيها الأعمال غير المعلنة للانضمام إلى الاقتصاد الرسمي، ومنع أي تعامل حكومي مع الممول المتهرب ضريبياً وفحص ملفه سنوياً، وتفعيل نظام الرقابة الذاتية بين الملفات من خلال ربط

الملفات بعضها ببعض، وعقد اتفاقيات لتبادل المعلومات مع الدول الأخرى لمكافحة التهرب الضريبي عبر الحدود الوطنية.

- فرض ضريبة على العملات الرقمية (المشفرة)، وفرض الضرائب على وسائل التواصل الاجتماعي، وفرض الضرائب على الخدمات الرقمية، وفرض ضريبة الكربون، ويتم الاسترشاد بالتجارب الدولية في هذه المجالات الحديثة.

- إحداث تكامل بين أنواع الضرائب المختلفة خاصة بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل، وذلك بغرض تحسين الالتزام الضريبي وتحقيق الانضباط داخل المنظومة الضريبية ومكافحة التهرب الضريبي في بعض الأنشطة مثل المهن الحرة أو غير التجارية، عن طريق السماح للمستفيد من خدمات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة بخضم هذه الضريبة من الضريبة على الدخل أو باعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم عند تحديد الوعاء الضريبي. وبذلك يتم الحصول على معلومات عن أصحاب المهن الحرة تُدخلهم في دائرة التسجيل الضريبي وإلا يعد متهرب من الضريبة.

(ط) تفعيل بنود مكافحة التجنب الضريبي:

يمكن مكافحة والحد من التجنب الضريبي سواء على المستوى المحلي أو الدولي كما يلي:

- **مكافحة التجنب الضريبي المحلي:** تضمن قانون الضريبة على الدخل 91 لسنة 2005 بعض القواعد الخاصة بمكافحة التجنب الضريبي الضار، أهمها القواعد الخاصة بالمرافعة الضريبية وتسعير التحويلات والشركات الخاضعة للسيطرة أو القواعد العامة الواردة بالمادة (92 مكرراً) من القانون⁽¹⁾ التي تضمنت قواعد لمكافحة التجنب الضريبي الضار (عبد القادر، 2015، ص 10). وحددت ثلاث حالات للمعاملات لا يعتد بالأثر الضريبي لها وهي:

- * إذا كان الربح المتوقع للمعاملة قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة من المعاملة.
- * إذا أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية الناتجة عن المعاملة.
- * إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض أو يؤدي إلى إلغاء بعضها بعض.

فلا يعتد بالأثر الضريبي لهذه المعاملة لأن الغرض الرئيسي منها تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، وتكون العبرة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة، ويقع على المصلحة عبء إثبات أن الغرض الرئيسي للمعاملة هو تجنب الضريبة، وللممول أن يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو إتمامه للمعاملة. وتشكل لجنة للنظر في حالات التجنب الضريبي، وفي حالة موافقة اللجنة على وجود إحدى حالات تجنب الضريبة يتم إخطار الممول.

- **مكافحة التجنب الضريبي الدولي:** يتم ذلك من خلال تفعيل اتفاقية تآكل الوعاء وتحويل الأرباح (BEPS) التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومجموعة العشرين،

1- تم إضافتها بالقانون رقم 53 لسنة 2014.

لتجنب تآكل الوعاء الضريبي ومنع تجنب الضريبة في الشركات دولية النشاط عن طريق التمويل بالقروض وتحويل الأرباح. (عبد القادر، 2015، ص19)

8- الدراسة الميدانية:

تتضمن الدراسة الميدانية للبحث العناصر التالية:

1/8 أهداف الدراسة الميدانية:

تهدف الدراسة الميدانية إلى اختبار الإطار المحاسبي المقترح لتضييق الفجوة الضريبية في مصر، وتحديد الآليات الأكثر ملاءمة لتضييق الفجوة الموجودة بين الإيرادات الضريبية الفعلية والحصيلة الواجب أن يتحملها ويدفعها الممولون لمصلحة الضرائب المصرية، في إطار الأنشطة الأساسية التي تقوم بها المصلحة في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية لها، وتحديد مدى مساهمة الإطار المحاسبي المقترح في تضييق الفجوة الضريبية؛ عن طريق اختبار الفروض البحثية؛ وذلك من خلال التحليل الإحصائي لآراء فئات عينة الدراسة حول تأثير الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة لها في تضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية.

2/8 مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة الميدانية على النحو التالي:

(أ) **مجتمع الدراسة:** تم تحديد مجتمع الدراسة بالعاملين الفنيين بمصلحة الضرائب المصرية (مأمور ضرائب، مراجع، مدير شعبة، مدير عام، رئيس مأمورية)، التي تتولى تطبيق الضريبة على الدخل طبقاً للقانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، والضريبة على القيمة المضافة طبقاً للقانون 67 لسنة 2016 وتعديلاته، إلى جانب المحاسبين القانونيين كونهم عنصرًا أساسيًا في المنظومة الضريبية.

(ب) **عينة الدراسة:** تم الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبقية في اختيار عينة الدراسة الميدانية والمكونة من (139) مفردة، وتم توزيع قوائم الاستقصاء على مفردات العينة. ويوضح الجدول التالي رقم (7) عدد استمارات الاستقصاء المرسل والمستملة والخاضعة للتحليل الإحصائي:

جدول رقم (7)

فئات عينة الدراسة وحجم استمارات الاستقصاء المرسل والمستملة والخاضعة للتحليل الإحصائي

فئات عينة الدراسة	الاستمارات المرسل	الاستمارات المستلمة	نسبة الاستمارات المستلمة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصحيحة	الاستمارات الخاضعة للتحليل الإحصائي	
						العدد	النسبة
مأمور ضرائب	70	68	%97.1	2	66	66	%53.7
مراجع	12	11	%91.6	4	7	7	%5.7
مدير شعبة	8	7	%87.5	2	5	5	%4.1
مدير عام	12	12	%100	-	12	12	%9.8
رئيس مأمورية	2	2	%100	1	1	1	%0.8
محاسب قانوني	35	33	%94.3	1	32	32	%26
الاجمالي	139	133	%95.7	10	123	123	%100

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

3/8 فروض الدراسة الميدانية:

في ضوء طبيعة مشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها، تم صياغة الفروض البحثية للدراسة في صورة الفرض العدمي على النحو التالي:

(أ) **الفرض البحثي الرئيسي الأول:** ينص الفرض الرئيسي الأول على أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين آليات الإطار المحاسبي المقترح وتضييق الفجوة الضريبية ". وينبثق من هذا الفرض الرئيسي الفرضان الفرعيان التاليان:

- **الفرض الفرعي الأول:** ينص الفرض الفرعي الأول على أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المحاسبية وتضييق الفجوة الضريبية ".
- **الفرض الفرعي الثاني:** ينص الفرض الفرعي الثاني على أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية ".

(ب) **الفرض البحثي الرئيس الثاني:** ينص الفرض الرئيسي الثاني على أنه: " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لآليات الإطار المحاسبي المقترح على تضييق الفجوة الضريبية ". وينبثق من هذا الفرض الرئيس الفرضان الفرعيان التاليان:

- **الفرض الفرعي الثالث:** ينص الفرض الفرعي الثالث على أنه: " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للآليات المحاسبية على تضييق الفجوة الضريبية ".
- **الفرض الفرعي الرابع:** ينص الفرض الفرعي الرابع على أنه: " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية ".

(ج) **الفرض الرئيسي الثالث:** ينص الفرض الرئيسي الثالث على أنه: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات عينة الدراسة (مأمور ضرائب، مراجع، مدير شعبة، مدير عام، رئيس مأمورية، محاسب قانوني) حول تأثير الإطار المحاسبي المقترح في تضييق الفجوة الضريبية ".

4/8 تصميم أداة البحث:

اعتمدت الدراسة على تصميم استمارة استقصاء لجمع المعلومات والبيانات اللازمة، وتم إعداد الاستمارة لتشمل الأجزاء التالية:

الجزء الأول: تعريف المصطلحات الواردة في قائمة الاستقصاء.

الجزء الثاني: يحتوي على أسئلة تتعلق بجمع معلومات ديمغرافية عن المستقصى منهم.

الجزء الثالث: يتضمن محاور أسئلة قائمة الاستقصاء وذلك على النحو التالي:

المحور الأول: يتضمن العبارات الخاصة بآليات الإطار المقترح وينقسم إلى بعدين:

البعد الأول: يتضمن العبارات الخاصة بالآليات المحاسبية.

البعد الثاني: يتضمن العبارات الخاصة بالآليات المدعمة.

المحور الثاني: يتضمن هذا المحور العبارات الخاصة بتضييق الفجوة الضريبية.

5/8 خصائص عينة الدراسة:

بالنسبة للخصائص الديموغرافية لمفردات عينة الدراسة فقد تم استخراج التكرارات والنسب المئوية؛ للتعرف على خصائص مفردات الدراسة، للحكم على قدرتهم على فهم العبارات التي تتضمنها قائمة الاستقصاء والرد عليها بدقة، كما يوضحها الجدول رقم (8) التالي:

جدول رقم (8)

التكرارات والنسب المئوية لتوزيع مفردات الدراسة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

المتغير	التصنيف	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل الدراسي	بكالوريوس تجارة (محاسبية)	44	35.8%
	دراسات عليا	31	25.2%
	ماجستير	34	27.6%
	دكتوراه	9	7.3%
	اخرى	5	4.1%
الوظيفة الحالية	مأمور ضرائب	66	53.7%
	مراجع	7	5.7%
	مدير شعبة	5	4.1%
	مدير عام	12	9.8%
	رئيس مأمورية	1	0.8%
	محاسبين قانونيين	32	26%
مأمورية الضرائب التابع لها	مركز كبار الممولين	6	4.9%
	الشركات المساهمة والاستثمار	6	4.9%
	كبار المهن الحرة	2	1.6%
	مأمورية أول في المحافظة	14	11.4%
	مأموريات أخرى	95	77.2%
الخبرة العملية	أقل من 5 سنوات	11	8.9%
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	56	45.5%
	من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنوات	13	10.6%
	من 15 سنة إلى أقل من 20 سنة	4	3.3%
	من 20 سنة فأكثر	39	31.7%

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يمكن من خلال بيانات الجدول رقم (8) السابق توضيح وتحليل الخصائص الديموغرافية لمفردات عينة الدراسة كما يلي:

(أ) من حيث المؤهل الدراسي:

يتبين من الجدول أن (44) مفردة بنسبة (35.8%) من حجم مفردات الدراسة حاصلون على بكالوريوس تجارة (شعبة محاسبية)، في حين نجد أن (89) مفردة بنسبة (64.2%) حاصلون على مؤهلات علمية متخصصة أعلى من مرحلة البكالوريوس وهي دراسات عليا وماجستير ودكتوراه ومؤهلات أخرى، مما يدل على أن مفردات عينة الدراسة تتمتع بتأهيل علمي كاف للفهم الجيد لموضوع الدراسة، وعبارات الاستبيان والرد عليها بدقة.

(ب) الوظيفة الحالية:

يتبين من الجدول السابق أن عدد (91) مفردة بنسبة (74%) من حجم مفردات عينة الدراسة يعملون بمصلحة الضرائب بمختلف الوظائف الفنية، في حين أن عدد (32) مفردة بنسبة (26%)

من حجم مفردات الدراسة يعملون بمهنة محاسب قانوني، وهذا ينعكس بدوره على قدرة مفردات الدراسة على فهم أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بدقة.

ج- من حيث مأمورية الضرائب التابع لها:

يتضح من الجدول السابق أن عدد (28) مفردة بنسبة (22.8%) من حجم عينة الدراسة يعملون في مركز كبار الممولين، ومأموريات الشركات المساهمة والاستثمار، وكبار المهن الحرة، والمأمورية الأكبر في كل محافظة، وهذه المأموريات تستحوذ على الملفات الضريبية لكبار الممولين التي تساهم بنسبة تزيد عن 95% من الحصيلة الضريبية للمصلحة، وأن عدد (95) مفردة بنسبة (77.2%) من حجم العينة يعملون في مأموريات أخرى، مما يدل على تنوع مستوى المعرفة بمصادر الفجوة الضريبية، ومدى مساهمة الآليات المحاسبية المقترحة في حلها.

د- من حيث الخبرة العملية:

يتضح من الجدول السابق أن عدد (112) مفردة بنسبة (91.1%) من حجم مفردات عينة الدراسة لديهم خبرة في مجال العمل الضريبي تزيد عن خمس سنوات، وأن عدد (11) بنسبة 8.9% لديهم خبرة أقل من خمس سنوات، وهذا يعني أن مفردات عينة الدراسة لديها الخبرة العملية الكافية لفهم مشكلات الفجوة الضريبية، والحكم على مدى ملائمة آليات الإطار المقترح للحد منها وتضييقها من خلال فهم عبارات الاستقصاء والرد عليها بدقة.

ومما سبق نستنتج أنه من خلال تحليل الخصائص الديموغرافية لمفردات عينة الدراسة الميدانية يتضح أن المفردات المشاركة في الدراسة مؤهلة علمياً وعملياً لفهم أسئلة الاستقصاء والإجابة عليها بدقة، وبالتالي يمكن الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تحديد مدى قدرة آليات الإطار المحاسبي المقترح على تضييق الفجوة الضريبية.

6/8 اختبار ثبات وصدق المقاييس المستخدمة في الدراسة:

تم استخدام عدة مقاييس إحصائية للتحقق من درجة ثبات وصدق مقاييس الدراسة كالاتي:

1/6/8 التحقق من مستوى الثبات في المقاييس:

يعد الثبات سمة أساسية في أية أداة من أدوات القياس، ويقصد بالثبات مدى استقرار واتساق القياسات الناتجة عن أية أداة، أي أن الثبات يعني مدى قدرة الأداة على إنتاج قياسات متقاربة أو متساوية إذا ما تم تطبيق أداة القياس مرات متعددة على نفس العينة وتحت نفس الظروف، وقد تم قياس الثبات باستخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ " Cronbach's Alpha"، وتتراوح قيم معامل ألفا كرونباخ بين الصفر والواحد، وعندما تكون قيمته قريبة من الواحد فإن ذلك يشير إلى ثبات الاستقصاء، مع استبعاد أي متغير له معامل ارتباط إجمالي Item-Total-correlation أقل من 30% بينه وبين باقي المتغيرات في المقياس نفسه، وأن نسبة 60% مقبولة للحكم على ثبات الاستقصاء، ويتم قياس درجة الثبات للمقاييس المستخدمة في الدراسة كالتالي:

(أ) قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بآليات الإطار المقترح بأبعاده المختلفة:

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس درجة الثبات في المقياس الخاص بآليات الإطار المقترح بأبعاده المختلفة، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي رقم (9):

جدول رقم (9)

قياس درجة الثبات في المقياس الخاص بآليات الإطار المقترح بأبعاده المختلفة

عبارات المقياس	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفا كرونباخ بعد الحذف
البعد الأول: الآليات المحاسبية	0.663	1	0.744
البعد الثاني: الآليات المدعمة	0.851	-	0.851

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتبين من جدول (9) السابق أن معاملات الثبات لأبعاد الإطار المقترح في المقياس قد بلغت على الترتيب (0.744, 0.851) وهي معاملات ثبات مرتفعة؛ وبالتالي يتمتع هذا المقياس بدرجة ثبات عالية.

(ب) قياس مستوى الثبات في المقياس الخاص بتضييق الفجوة الضريبية:

تم قياس مستوى الثبات الخاص بمقياس تضييق الفجوة الضريبية باستخدام معامل الثبات ألفا-كرونباخ على النحو التالي:

جدول رقم (10)

قياس درجة الثبات في المقياس الخاص بتضييق الفجوة الضريبية

عبارات المقياس	معامل ألفا كرونباخ (مقياس الثبات)	عدد العبارات المحذوفة	معامل ألفا-كرونباخ بعد الحذف
تضييق الفجوة الضريبية	0.894	1	0.901

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

من الجدول رقم (10) السابق يتبين أن معامل ألفا - كرونباخ لهذا المقياس يبلغ (0.901) وهو معامل ثبات مرتفع؛ وبالتالي يتمتع هذا المقياس بدرجة ثبات عالية.

2/6/8 التحقق من مستوى الصدق في الاستبانة:

للتأكد من صدق الاستبانة تم الاعتماد على ثلاثة أنواع من الصدق وهي: صدق المحتوى، والصدق الذاتي، وصدق الاتساق الداخلي، وذلك على النحو التالي:

(أ) صدق المحتوى:

يعتمد صدق المحتوى بصورة أساسية على مدى إمكانية تمثيل الاختبار لمحتويات السمة المقاسة تمثيلاً صادقاً وذات معنوية مرتفعة؛ لتحقيق الهدف الذي وضع من أجله الاختبار، ويعتمد صدق المحتوى على عرض الأداة على الخبراء في مجال التخصص، ويطلب منهم الحكم على مدى صلاحية فقراته في قياس الشيء المراد قياسه، وقد تم عرض أداة الدراسة على عدد من المتخصصين في مجال الدراسة؛ للتأكد من قدرة الاستبيان على قياس ما وضعت لقياسه، وبعدها قام الباحثان بإجراء ما يلزم من تعديل حتى خرج الاستبيان في صورته النهائية.

(ب) الصدق الذاتي:

تم حساب الصدق الذاتي للأبعاد عن طريق إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات كما يلي:

جدول رقم (11)

نتائج الصدق الذاتي لمقاييس الدراسة

الصدق الذاتي	معامل ألفا-كرونيباخ (مقياس الثبات)	البعد
0.863	0.744	الآليات المحاسبية
0.922	0.851	الآليات المدعمة
0.949	0.901	متغير تضيق الفجوة الضريبية

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتبين من جدول رقم (11) السابق أن جميع الأبعاد تتمتع بدرجة صدق مرتفعة وهذا يؤكد على أن الاستقصاء تتمتع بدرجة عالية من الصدق.

(ج) صدق الاتساق الداخلي:

يمكن قياس صدق الأداة المستخدمة عن طريق قياس قوة الارتباط بين درجات كل مجال ودرجات أسئلة المقياس الكلية، ويتبين من الجدول رقم (12) التالي أن معاملات الارتباط السابقة مقبولة ودالة إحصائيًا، وبذلك تتمتع القائمة بصدق الاتساق الداخلي. وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (12)

نتائج معاملات الارتباط بين معدل كل مجال والمعدل الكلي للفقرات

		الآليات المحاسبية	الآليات المدعمة	آليات الإطار المقترح	تضييق الفجوة الضريبية	المتوسط العام للاستقصاء
الآليات المحاسبية	Pearson Correlation	1	.716**	.932**	.577**	.897**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	123	123	123	123	123
الآليات المدعمة	Pearson Correlation	.716**	1	.920**	.494**	.856**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	123	123	123	123	123
آليات الإطار المقترح	Pearson Correlation	.932**	.920**	1	.580**	.947**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	123	123	123	123	123
تضييق الفجوة الضريبية	Pearson Correlation	.577**	.494**	.580**	1	.811**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	123	123	123	123	123
المتوسط العام للاستقصاء	Pearson Correlation	.897**	.856**	.947**	.811**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	123	123	123	123	123

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

مما سبق يتبين للباحثين التأكد من ثبات وصدق الاستبانة وبذلك أصبحت الاستبانة صالحة للتطبيق على عينة الدراسة.

7/8 الحكم على كفاية حجم العينة:

يمكن استخدام اختبار KMO and Bartlett للحكم على مدى كفاية حجم العينة، وبصفة عامة تتراوح احصاء اختبار KMO بين الواحد الصحيح والصفر، وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح دل ذلك على زيادة الاعتمادية وكفاية حجم العينة، ويكون الحد الأدنى المقبول هو (0.5) حتي يمكن الحكم بكفاية العينة، أما إذا كانت قيمة الاختبار أقل من ذلك فيجب زيادة حجم العينة. ويوضح الجدول التالي نتيجة الاختبار:

جدول رقم (13)

الحكم على كفاية حجم العينة باستخدام KMO and Bartlett's Test

المقياس	اختبار KMO		اختبار Bartlett
	قيمة الاختبار		مستوي الدلالة الإحصائية (Sig)
آليات الإطار المقترح	0.807		0.000
تضييق الفجوة الضريبية	0.737		0.000

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (13) السابق أن قيمة اختبار KMO لمتغيرات الدراسة تساوي على الترتيب (0.807, 0.737) وهي قيم مرتفعة وأكبر من (0.5)، وأن مستوي الدلالة الإحصائية لاختبار Bartlett (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)؛ وبالتالي نجد أن حجم العينة كافي لإجراء التحليل الإحصائي.

8/8 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

حتى يمكن اختبار فروض الدراسة والمتمثلة في وضع إطار مقترح لتضييق الفجوة الضريبية بمصلحة الضرائب المصرية، وذلك من خلال اقتراح الآليات المحاسبية، والآليات مدعمة لتضييق الفجوة الضريبية، فقد تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPS 22).

ولكى يتم تحديد الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة الدراسة الميدانية فإن الأمر يتطلب أولاً معرفة التوزيع الإحصائي للمجتمع الذى سحبت منه العينة، وقد اعتمد الباحثان على اختبار كولمجروف - سمرنوف لمعرفة مدى تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي من عدمه، ووفقاً لاختبار كولمجروف - سمرنوف، تتم المقارنة بين قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) ومستوى المعنوية (α)، فإذا كانت قيمة (Sig.) أكبر من قيمة (α) فإن ذلك يعنى أن المجتمع المسحوب منه العينة يتبع التوزيع الطبيعي؛ وبالتالي يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية Parametric Tests، أما إذا كانت قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) أقل من قيمة مستوى المعنوية (α) فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ويتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات اللا معلمية Non Parametric Tests، ويعرض الجدول رقم (14) التالي نتيجة اختبار كولمجروف - سمرنوف على عينة الدراسة:

جدول رقم (14)

نتائج اختبار (K-S) لاختبار الطبيعية

أبعاد الدراسة	احصاء الاختبار Kolmogorov - Smirnov	مستوى الدلالة الإحصائي Asymp Sig	القرار
آليات الإطار المقترح (المحاسبية والمدعمة)	0.956	0.321	طبيعي
تضييق الفجوة الضريبية	1.099	0.178	طبيعي

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتبين من الجدول رقم (14) السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية للمتغيرات (آليات الإطار المقترح المحاسبية والمدعمة، تضييق الفجوة الضريبية) قد بلغت على الترتيب (0.321, 0.178)، وهي قيم أكبر من مستوى المعنوية ($\alpha=0.05$)، وبالتالي فإن البيانات الخاصة بهذه المتغيرات مسحوبة من مجتمع يتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي يتم الاعتماد على الأساليب الإحصائية الخاصة بالاختبارات المعلمية.

وبعد تحديد طبيعة البيانات المستخدمة في الدراسة الميدانية، والتأكد من صحة استخدام الأساليب الإحصائية بالنسبة لجميع الفروض تكون الأساليب الإحصائية الملائمة للدراسة هي:

(أ) إجراء تحليل وصفي لكل فقرة من فقرات الاستقصاء: لمعرفة التكرارات والنسب المئوية والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري؛ لتحديد الاتجاه العام للإجابات لكل عبارة، مع تفسير المتوسطات وفقاً لمقياس ليكرت يكون وفقاً للجدول التالي:

جدول رقم (15)

تفسير المتوسطات وفقاً لمقياس ليكرت

المتوسط المرجح	المستوى
1 - 1.8	غير موافق تماماً
1.8 - 2.6	غير موافق
2.6 - 3.4	محايد
3.4 - 4.2	موافق
4.2 - 5	موافق تماماً

(ب) أسلوب معامل الارتباط الخطي البسيط: وذلك لفحص قوة واتجاه ودلالة العلاقة الارتباطية بين متغيرات الدراسة.

(ج) أسلوب الانحدار الخطي البسيط: وذلك لاختبار أثر الاطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة علي تضييق الفجوة الضريبية.

(د) أسلوب تحليل التباين احادي الاتجاه One – Way ANOVA: يستخدم هذا الاختبار لاختبار فرضيات حول متوسطات أكثر من مجتمعين.

وتم ترميز أسئلة المقياس على النحو التالي:

X11..... X18 : ترمز الى العبارات الخاصة بالآليات المحاسبية.

X21..... X211 : ترمز الى العبارات الخاصة بالآليات المدعمة.

Y1..... Y29 : ترمز الى العبارات الخاصة بتضييق الفجوة الضريبية.

(9/8) نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

تم تناول نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة كما يلي:

1/9/8 نتائج التحليل الوصفي لعبارات البعد الأول الخاص بالآليات المحاسبية:

يمكن إيجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بالآليات المحاسبية، وعمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول رقم (16) التالي:

جدول رقم (16)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالبعد الأول

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1 ₁	العدد	57	55	9	-	4.34	0.756	موافق تماما
	النسبة	%46.3	%44.7	%7.3	-			
X1 ₂	العدد	59	56	4	4	4.38	0.707	موافق تماما
	النسبة	%48	%45.5	%3.3	%3.3			
X1 ₃	العدد	52	42	25	2	4.14	0.908	موافق تماما
	النسبة	%42.3	%34.1	%20.3	%1.6			
X1 ₄	العدد	68	41	9	3	4.38	0.854	موافق تماما
	النسبة	%55.3	%33.3	%7.3	%2.4			
X1 ₅	العدد	63	47	10	2	4.37	0.773	موافق تماما
	النسبة	%51.2	%38.2	%8.1	%1.6			
X1 ₆	العدد	42	43	14	15	3.76	1.249	موافق
	النسبة	%34.1	%35	%11.4	%12.2			
X1 ₇	العدد	64	38	14	7	4.29	0.885	موافق تماما
	النسبة	%52	%30	%11.4	%5.7			
المجموع	العدد	405	322	85	33	4.24	0.876	موافق تماما
	النسبة	%47	%37.4	%9.9	%3.8			

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول رقم (16) أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلى أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالبعد الأول الخاص بالآليات المحاسبية، حيث يتبين أن المتوسط العام للعبارات بلغ (4.2393) وهو متوسط مرتفع بالمقارنة بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت، وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أنه من الآليات المحاسبية المقترحة للحد من الفجوة الضريبية ما يلي: وضع معايير للمحاسبة الضريبية من خلال مجموعة إرشادات يلتزم بها الممول عند إعداد الإقرارات الضريبية ويلتزم بها مأمور الضرائب عند فحص الإقرار لتوحيد أسس المحاسبة، مع اعتماد الإقرارات المعدة وفقاً للمعايير كأساس لربط الضريبة، ووضع معايير للخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني ووكلاء الضرائب للممولين من خلال مجموعة إجراءات وإرشادات لضمان مستوى مرتفع لجودة هذه الخدمات التي تنعكس على دقة وسلامة الإقرارات الضريبية، كما يتم الاعتماد على الإفصاح والشفافية الضريبية، والاعتماد على التقنيات الحديثة في تقديم ومعالجة الإقرارات الضريبية، والمشاركة في إعداد الإقرار الضريبي.

2/9/8 نتائج التحليل الوصفي لعبارات البعد الثاني الخاص بالآليات المدعمة:

يتم ايجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بالآليات المدعمة، ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا البعد من خلال الجدول رقم (17) التالي:

جدول رقم (17)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري للعبارات الخاصة بالبعد الثاني

العبارة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X2 ₁	العدد	65	40	14	3	4.342	0.838	موافق
	النسبة	%52.8	%32.5	%11.4	%2.4			تماما
X2 ₂	العدد	72	39	12	-	4.488	0.670	موافق
	النسبة	%58.5	%31.7	%9.8	-			تماما
X2 ₃	العدد	74	38	9	2	4.496	0.706	موافق
	النسبة	%60.2	%30.9	%7.3	%1.6			تماما
X2 ₄	العدد	76	37	7	1	4.496	0.783	موافق
	النسبة	%61.8	%30.1	%5.7	%0.8			تماما
X2 ₅	العدد	67	44	9	3	4.423	0.736	موافق
	النسبة	%54.5	%35.8	%7.3	%2.4			تماما
X2 ₆	العدد	82	31	8	2	4.569	0.691	موافق
	النسبة	%66.7	%25.2	%6.5	%1.6			تماما
X2 ₇	العدد	71	30	8	3	4.195	1.233	موافق
	النسبة	%57.7	%24.4	%6.5	%2.4			تماما
X2 ₈	العدد	62	45	6	10	4.293	0.894	موافق
	النسبة	%50.4	%36.6	%4.9	%8.1			تماما
X2 ₉	العدد	71	43	5	2	4.455	0.792	موافق
	النسبة	%57.7	%35	%4.1	%1.6			تماما
X2 ₁₀	العدد	34	58	26	5	4.321	0.626	موافق
	النسبة	%27.6	%47.2	%21.1	%4.1			
X2 ₁₁	العدد	66	32	24	1	4.325	0.815	موافق
	النسبة	%53.7	%26	%19.5	%0.8			تماما
المجموع	العدد	740	437	128	32	4.400	0.798	موافق
	النسبة	%54.7	%32.3	%9.5	%2.3			تماما

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتبين من الجدول رقم (17) أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلى أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالبعد الثاني والمتعلقة بالآليات المدعمة، فيتضح أن المتوسط العام للعبارات بلغ (4.4002) وهو متوسط مرتفع بالمقارنة بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت، وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أن الآليات المدعمة المقترحة للحد من الفجوة الضريبية من خلال مجلس إدارة مصلحة الضرائب حيث يشكل مجلس إدارة متفرغ لإدارة الشؤون الضريبية، ويكون مستقل عن المصلحة ووزارة المالية لضمان الحيادية والاستقلالية، مع تحديد واضح لدور ومسئوليات المجلس واللجان التابعة له، وايضاً توافر الحجم والموارد والتنظيم

الأمثل للإدارة الضريبية مع الاهتمام بجودة الموارد البشرية من خلال توفير قدر كاف من التعليم والتدريب لهم، وتزويدهم بالتقنيات الحديثة، وأيضاً إنشاء إدارة المخاطر الضريبية للقيام بتحديد أوقات ومناطق حدوث المخاطر الضريبية، واتخاذ الإجراءات والسياسات للتعامل معها، ومتابعة فعالية هذه الإجراءات.

3/9/8 نتائج التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع (تضييق الفجوة الضريبية):

يتم ايجاد نتائج التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري المتعلقة بتضييق الفجوة الضريبية وزيادة الحصيلة، ويتم عمل دراسة استكشافية لهذا المتغير من خلال الجدول رقم (18) التالي:

جدول رقم (18)

التكرارات والنسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المتغير التابع

العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
Y1	العدد	59	53	7	4	4.358	0.737	موافق
	النسبة	48%	43.1%	5.7%	3.3%			تماماً
Y3	العدد	66	39	11	7	4.333	0.865	موافق
	النسبة	53.7%	31.7%	8.9%	5.7%			تماماً
Y4	العدد	67	35	13	6	4.293	0.956	موافق
	النسبة	54.5%	28.5%	10.6%	4.9%			تماماً
Y5	العدد	54	60	7	2	4.3496	0.665 10	موافق
	النسبة	43.9%	48.8%	5.7%	1.6%			
Y6	العدد	29	35	21	28	3.366	1.289	موافق
	النسبة	23.6%	28.5%	17.1%	22.8%			
Y7	العدد	22	25	21	8	3.049	1.255	موافق
	النسبة	17.9%	20.3%	17.1%	6.5%			
Y8	العدد	31	26	15	11	3.211	1.369	موافق
	النسبة	25.2%	21.1%	12.2%	8.9%			تماماً
Y9	العدد	47	48	19	9	4.081	0.911	موافق
	النسبة	38.2%	39%	15.4%	7.3%			
Y10	العدد	81	23	11	4	4.407	1.007	موافق
	النسبة	65.9%	18.7%	8.9%	3.3%			تماماً
Y11	العدد	59	50	6	8	4.301	0.839	موافق
	النسبة	48%	40.7%	4.9%	6.5%			تماماً
Y12	العدد	27	22	19	46	3.098	1.315	موافق
	النسبة	22%	17.9%	15.4%	37.4%			تماماً
Y13	العدد	42	52	12	15	3.951	1.039	موافق
	النسبة	34.1%	42.3%	9.8%	12.2%			
Y14	العدد	34	70	8	10	4.024	0.863	موافق
	النسبة	27.6%	56.9%	6.5%	8.1%			
العبارة	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
Y15	العدد	59	51	10	2	4.342	0.766	موافق
	النسبة	48%	41.5%	8.1%	1.6%			تماماً

Y16	العدد	30	38	15	23	17	3.333	1.389	موافق
		%24.2	%30.9	%12.2	%18.7	%13.8			
Y17	العدد	62	38	12	7	4	4.195	1.045	موافق تماما
		%50.4	%30.9	%9.8	%5.7	%3.3			
Y18	العدد	61	47	10	4	1	4.325	0.825	موافق تماما
		%49.6	%38.2	%8.1	%3.3	%0.8			
Y19	العدد	56	37	16	11	3	4.073	1.080	موافق تماما
		%45.5	%30.1	%13	%8.9	%2.4			
Y20	العدد	41	60	12	8	2	4.057	0.917	موافق
		%33.3	%48.8	%9.8	%6.5	%1.6			
Y21	العدد	49	50	10	10	4	4.057	1.051	موافق
		%39.8	%40.7	%8.1	%8.1	%3.3			
Y22	العدد	44	40	15	18	6	3.797	1.214	موافق تماما
		%35.8	%32.5	%12.2	%14.6	%4.9			
Y23	العدد	42	39	25	13	4	3.829	1.114	موافق تماما
		%34.1	%31.7	%20.3	%10.6	%3.3			
Y24	العدد	23	27	23	35	15	3.065	1.323	موافق
		%18.7	%22	%18.7	%28.5	%12.2			
Y25	العدد	33	45	30	13	2	3.764	1.017	موافق
		%26.8	%36.6	%24.4	%10.6	%1.6			
Y26	العدد	57	37	12	12	5	4.049	1.151	موافق تماما
		%46.3	%30.1	%9.8	%9.8	%4.1			
Y27	العدد	53	47	14	8	1	4.163	0.927	موافق تماما
		%43.1	%38.2	%11.4	%6.5	%0.8			
Y28	العدد	64	48	2	9	-	4.358	0.841	موافق تماما
		%52	%39	%1.6	%7.3	-			
Y29	العدد	56	40	16	7	4	4.114	1.050	موافق تماما
		%45.5	%32.5	%13	%5.7	%3.3			
المجموع	العدد	1348	1182	392	406	116	3.805	0.994	موافق تماما
		%39.1	%34.3	%11.4	%11.8	%3.4			

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتبين من جدول رقم (18) أن التحليل المبدئي للمتوسطات يشير إلى أن هناك اتجاه عام من أفراد عينة الدراسة على الموافقة على العبارات الخاصة بالمتغير التابع والمتعلقة بتضييق الفجوة الضريبية، حيث يتبين أن المتوسط العام للعبارات بلغ (3.8049) وهو متوسط مرتفع بالمقارنة بالمتوسط المرجح الخاص بمقياس ليكرت، وهو مؤشر يوضح بشكل مبدئي أنه يمكن تضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية عن طريق وضع معايير تمنع قيام بعض الممولين بحذف أو إخفاء أو تزوير وتحريف المعلومات عمدًا لتقليل الضريبة المستحقة عليهم، بالإضافة إلى عمل تحريات دقيقة لاكتشاف أنشطة اقتصادية غير معلن عنها ولا تعرف مصلحة الضرائب عنها شيئًا بالكامل، ووضع معايير تنظم قرارات تقسيط الضريبة المستحقة، وإيضًا سرعة الفصل في طلبات الإسقاط ورد الضريبة حتى لا تؤثر سلبًا على الحصيلة الضريبية.

(10/8) اختبار فروض الدراسة ونتائج التحليل الإحصائي:

يتم تناول نتائج التحليل الإحصائي واختبار صحة فروض الدراسة وذلك كما يلي:

1/10/8 نتائج الاختبارات الإحصائية للفرض الرئيسي الأول بفروضة الفرعية:

(أ) اختبار الفروض الفرعية:

الفرض الفرعي الأول: ينص الفرض الفرعي الأول على أنه: "لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المحاسبية وتضييق الفجوة الضريبية".

الفرض الفرعي الثاني: ينص الفرض الفرعي الثاني على أنه: "لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية".

تم اختبار تلك الفروض من خلال استخدام أسلوب معامل الارتباط الخطي البسيط، وذلك للوقوف على قوة واتجاه ودلالة العلاقة الارتباطية، وذلك كما هو موضح من الجدول التالي:

جدول رقم (19)

العلاقة الارتباطية بين أبعاد الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية

المتغير	تضييق الفجوة الضريبية وزيادة الحصيلة			نسبة مساهمة كل متغير
	معامل الارتباط	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)	قوة واتجاه العلاقة الارتباطية	
الآليات المحاسبية	0.577	0.000	طردي / ضعيف	33.3%
الآليات المدعمة	0.494	0.000	طردي / ضعيف	24.4%

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول السابق أن:

- معامل الارتباط الخطي بين الآليات المحاسبية وتضييق الفجوة الضريبية يبلغ (0.577) وهو ارتباط إيجابي ذو دلالة إحصائية.
- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية هي (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المحاسبية وتضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.
- معامل الارتباط الخطي بين الآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية يبلغ (0.494) وهو ارتباط إيجابي ذو دلالة إحصائية.
- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية هي (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.

في ضوء ما سبق، يتم رفض الفرض الفرعي الأول الذي ينص على أنه: "لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المحاسبية وتضييق الفجوة الضريبية". وقبول الفرض البديل القائل بأنه: "توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المحاسبية وتضييق الفجوة الضريبية"، وذلك بدرجة ثقة 95%.

كما يتم رفض الفرض الفرعي الثاني الذي ينص على أنه: "لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية"، وقبول الفرض

البديل القائل بأنه: " توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية ", وذلك بدرجة ثقة 95%.

(ب) اختبار الفرض الرئيسي الأول:

ينص الفرض الرئيسي الأول على أنه: " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية ".

تم اختبار ذلك الفرض من خلال استخدام أسلوب معامل الارتباط الخطي، وذلك للوقوف على قوة واتجاه ودلالة العلاقة الارتباطية، وذلك كما هو موضح من الجدول رقم (20) التالي:

جدول رقم (20)

العلاقة الارتباطية بين الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية

تضييق الفجوة الضريبية وزيادة الحصيلة			المتغير
معامل الارتباط	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)	قوة واتجاه العلاقة الارتباطية	
0.580	0.000	طردي / ضعيف	الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتبين من الجدول السابق أن:

- معامل الارتباط الخطي بين الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية يبلغ (0.580) وهو ارتباط إيجابي ذو دلالة إحصائية.
- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية هي (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بوجود علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.

في ضوء ما سبق، يتم رفض الفرض الرئيس الأول القائل بأنه " لا توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية ", وقبول الفرض البديل القائل بأنه " توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية ", وذلك بدرجة ثقة 95%.

2/10/8 نتائج الاختبارات الاحصائية للفرض الرئيس الثاني بفروضة الفرعية:

(أ) اختبار الفروض الفرعية: ويتم اختبار تلك الفروض كالتالي:

- اختبار الفرض الفرعي الثالث:

ينص الفرض الفرعي الثالث على أنه: " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية من الآليات المحاسبية على تضييق الفجوة الضريبية ".

وتم استخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط في قياس مدى تأثير الآليات المحاسبية على تضييق الفجوة الضريبية، وذلك كما يلي:

• توصيف نموذج الانحدار الخطي البسيط:

يمكن توصيف العلاقة بين المتغير التابع (تضييق الفجوة الضريبية) والمتغير المستقل (الآليات المحاسبية) وذلك كما يلي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X + U_i$$

حيث أن: Y = تضييق الفجوة الضريبية.

X = الآليات المحاسبية.

β_i = معالم نموذج الانحدار حيث أن $(i = 0, 1)$.

U_i = عنصر الخطأ العشوائي في النموذج.

• تقدير معالم النموذج:

يتم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح للمتغير المستقل (الآليات المحاسبية) على المتغير التابع (تضييق الفجوة الضريبية)، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (21)

نتائج الانحدار البسيط لتأثير الآليات المحاسبية على تضييق الفجوة الضريبية

القرار	قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	المتغير
	0.000	5.024	0.310	1.556	الثابت
معنوي	0.000	7.769	0.072	0.563	الآليات المحاسبية
الخطأ المعياري للنموذج ككل = 0.448				معامل الارتباط R = 0.577	
مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل Sig = 0.000				معامل التحديد R ² = 0.333	
				قيمة (F) المحسوبة = 60.352	

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتبين من جدول رقم (21) السابق أن:

- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج هي ($\text{sig}=0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بأن الآليات المحاسبية تؤثر إيجابياً على تضييق الفجوة الضريبية، بدرجة ثقة 95%.
- يبلغ معامل الارتباط الخطي البسيط بين الآليات المحاسبية وتضييق الفجوة الضريبية (0.577) وهو ارتباط ايجابي، وهذا يدل على أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين الآليات المحاسبية وتضييق الفجوة الضريبية.
- معامل التحديد يبلغ (0.333) وهذا يعني أن 33.3% من التغير في تضييق الفجوة الضريبية يرجع إلى الآليات المحاسبية.
- الخطأ المعياري للنموذج يبلغ (0.448) وهي قيمة ضئيلة تدل على قدرة النموذج التنبؤية.

في ضوء ما سبق يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للآليات المحاسبية على تضييق الفجوة الضريبية "، وقبول الفرض البديل القائل بأنه "

يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للآليات المحاسبية علي تضييق الفجوة الضريبية "، وذلك بدرجة ثقة 95%.

- اختبار الفرض الفرعي الرابع:

ينص الفرض الفرعي الرابع على أنه: " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية ". ويتم استخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط في قياس مدى تأثير الآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية، وذلك كالآتي:

- توصيف نموذج الانحدار الخطي البسيط: يتم توصيف النموذج كما في المعادلة السابقة في الفرض السابق باعتبار (X) هو الآليات المدعمة.
- تقدير معالم النموذج: يتم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح للمتغير المستقل (الآليات المدعمة) على المتغير التابع (تضييق الفجوة الضريبية)، كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (22)

نتائج الانحدار البسيط لتأثير الآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية

القرار	قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)	قيمة (T) المحسوبة	الخطأ المعياري	معامل الانحدار	المتغير
	0.000	4.419	0.371	1.638	الثابت
معنوي	0.000	6.257	0.084	0.523	الآليات المدعمة
الخطأ المعياري للنموذج ككل = 0.47674				معامل الارتباط $R = 0.494$	
مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل $Sig = 0.000$				معامل التحديد $R^2 = 0.244$	
				قيمة (F) المحسوبة = 39.144	

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح من جدول رقم (22) السابق أن:

- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج هي ($sig=0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل القائل بأن الآليات المدعمة تؤثر إيجابيًا علي تضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.
- معامل الارتباط الخطي البسيط بين الآليات المدعمة والمتغير التابع تضييق الفجوة الضريبية يبلغ (0.494) وهو ارتباط ايجابي وهذا يدل على أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين الآليات المدعمة والمتغير التابع تضييق الفجوة الضريبية.
- معامل التحديد يبلغ (0.244) وهذا يعني أن 24.4% من التغير في تضييق الفجوة الضريبية يرجع إلى الآليات المدعمة.
- الخطأ المعياري للنموذج يبلغ (0.47674) وهي قيمة ضئيلة تدل على قدرة النموذج التنبؤية.

في ضوء ما سبق، يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للآليات المدعمة علي تضييق الفجوة الضريبية، وقبول الفرض البديل القائل بأنه " يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للآليات المدعمة علي تضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%".

(ب) اختبار الفرض الرئيسي الثاني:

ينص الفرض الرئيسي الثاني علي أنه: " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية ". وتم استخدام أسلوب تحليل الانحدار البسيط في قياس مدى تأثير الإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية، وذلك كالآتي:

- توصيف نموذج الانحدار الخطي البسيط:

يتم توصيف النموذج كما في المعادلة السابقة في الفرض السابق باعتبار (X) هو الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة.

- تقدير معالم النموذج:

تم تقدير معالم النموذج الإحصائي المقترح للمتغير المستقل (الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة) على المتغير التابع (تضييق الفجوة الضريبية)، وذلك كما هو موضح في الجدول رقم (23) التالي:

جدول رقم (23)

نتائج الانحدار البسيط لتأثير الإطار المحاسبي المقترح على تضييق الفجوة الضريبية

المتغير	معامل الانحدار	الخطأ المعياري	قيمة (T) المحسوبة	قيمة مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)	القرار
الثابت	1.195	0.353	3.388	0.000	
الإطار المقترح من الآليات المحاسبية و المدعمة	0.636	0.081	7.831	0.000	معنوي
معامل الارتباط $R = 0.580$	الخطأ المعياري للنموذج ككل = 0.44679				
معامل التحديد $R^2 = 0.336$	مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج ككل Sig = 0.000				
قيمة (F) المحسوبة = 61.329					

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتبين من جدول (23) السابق أن:

- قيمة مستوى الدلالة الإحصائية للنموذج هي ($\text{sig}=0.000$) وهي أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$) وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي، وقبول الفرض البديل القائل بأن الإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة تؤثر إيجابياً على تضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.
 - معامل الارتباط الخطي البسيط بين الإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة والمتغير التابع تضييق الفجوة الضريبية يبلغ (0.580) وهو ارتباط إيجابي، وهذا يدل على أن هناك ارتباط دال إحصائياً بين الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة والمتغير التابع تضييق الفجوة الضريبية.
 - معامل التحديد يبلغ (0.336) وهذا يعني أن 33.6% من التغير في تضييق الفجوة الضريبية يرجع إلى الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة.
 - الخطأ المعياري للنموذج يبلغ (0.44679) وهي قيمة ضئيلة تدل على قدرة النموذج التنبؤية.
- في ضوء ما سبق يتم رفض الفرض العدمي القائل بأنه " لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية،

وقبول الفرض البديل القائل بأنه "يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية"، وذلك بدرجة ثقة 95%.

3/10/8- نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للفرض الرئيس الثالث:

ينص الفرض الرئيس الثالث على أنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات عينة الدراسة (مأمور ضرائب، مراجع، مدير شعبة، مدير عام، رئيس مأمورية، محاسبين قانونيين) حول أثر أبعاد الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية".

تم اختبار ذلك الفرض باستخدام أسلوب تحليل التباين، ويتمثل الهدف من إجراء هذا الاختبار في تحديد مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات عينة الدراسة حول أثر الإطار المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية.

(أ) تحديد مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات عينة الدراسة حول الآليات المحاسبية ويتم ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (24)

نتائج اختبار أسلوب تحليل التباين والخاص بالآليات المحاسبية

م	العبارة	الوسط الحسابي						قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.	القرار
		مأمور ضرائب	مراجع	مدير شعبة	مدير عام	رئيس مأمورية	محاسبين قانونيين			
1	X1 ₁	4.36	4.14	4.40	4.00	4.00	4.47	0.82	0.537	يوجد اتفاق
2	X1 ₂	4.46	3.57	4.40	4.42	5.00	4.38	2.25	0.054	يوجد اتفاق
3	X1 ₃	4.23	3.43	4.60	4.33	5.00	3.94	1.91	0.097	يوجد اتفاق
4	X1 ₄	4.36	4.86	4.00	4.17	5.00	4.44	0.92	0.471	يوجد اتفاق
5	X1 ₅	4.43	4.43	4.20	4.33	4.00	4.31	0.20	0.962	يوجد اتفاق
6	X1 ₆	3.82	3.30	3.20	4.08	4.00	3.72	0.60	0.702	يوجد اتفاق
7	X1 ₇	4.41	4.57	3.60	4.33	3.00	4.13	1.69	0.143	يوجد اتفاق

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) الخاصة بالعبارات أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، وهذا يدل على عدم وجود فروق بين استجابات فئات عينة الدراسة حول أثر آليات الإطار المقترح من الآليات المحاسبية على تضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.

(ب) تحديد مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات عينة الدراسة حول الآليات المدعمة ويتم ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (25)

نتائج اختبار أسلوب تحليل التباين والخاص بالآليات المدعمة

م	العبارة	الوسط الحسابي						قيمة F المحسوبة	مستوى المعنوية Sig.	القرار
		مأمور ضرائب	مراجع	مدير شعبة	مدير عام	رئيس مأمورية	محاسبين قانونيين			
1	X2 ₁	4.27	4.86	4.20	4.33	3.00	4.44	1.26	0.287	يوجد اتفاق
2	X2 ₂	4.44	4.86	4.40	4.42	5.00	4.53	0.67	0.644	يوجد اتفاق

م	العبارة	الوسط الحسابي							قيمة F المحسوبة	مستوي المعنوية Sig.	القرار
		مأمور ضرائب	مراجع	مدير شعبة	مدير عام	رئيس مأمورية	محاسبين قانونيين				
3	X2 ₃	4.56	4.72	4.60	4.50	5.00	4.28	0.96	0.446	يوجد اتفاق	
4	X2 ₄	4.55	4.29	4.40	4.50	1.00	4.56	4.87	0.000	لا يوجد اتفاق	
5	X2 ₅	4.30	4.43	4.00	4.58	5.00	4.66	1.60	0.165	يوجد اتفاق	
6	X2 ₆	4.60	4.57	4.60	4.50	5.0	4.50	0.12	0.962	يوجد اتفاق	
7	X2 ₇	4.58	4.57	3.20	4.58	1.00	3.44	7.70	0.000	لا يوجد اتفاق	
8	X2 ₈	4.27	4.00	4.40	3.92	5.00	4.50	1.07	0.381	يوجد اتفاق	
9	X2 ₉	5.56	4.72	4.60	4.00	1.00	4.44	6.06	0.000	لا يوجد اتفاق	
10	X2 ₁₀	4.32	4.60	4.03	4.32	3.83	4.32	0.59	0.707	يوجد اتفاق	
11	X2 ₁₁	4.30	4.29	3.80	4.25	3.00	4.53	1.41	0.225	يوجد اتفاق	

(المصدر: نتائج التحليل الإحصائي)

من الجدول السابق نجد أن مستوى الدلالة الإحصائية (Sig) الخاصة بالعبارات أقل من مستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$)، وهذا يدل على عدم وجود فروق بين استجابات فئات عينة الدراسة حول أثر الإطار المقترح من الآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.

(9) خلاصة ونتائج وتوصيات البحث:

1/9 خلاصة البحث:

سعى الباحثان في هذا البحث لوضع إطار محاسبي مقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية، وذلك من خلال استعراض الدراسات السابقة والتجارب الدولية في هذا المجال للاستفادة منها في بناء الإطار المقترح، كما تم تناول مفهوم الفجوة الضريبية ومكوناتها وأنواعها وطرق قياسها، ثم تم تناول مشكلة الفجوة الضريبية في البيئة المصرية، وقياسها باستخدام بيانات الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة وبيانات الناتج المحلي الإجمالي، وتحديد مصادرها وأسبابها. وفي ضوء ذلك تم بناء الإطار المحاسبي المقترح من مجموعة من الآليات القابلة للتطبيق في البيئة المصرية، تؤدي مجتمعة إلى الحد من مصادر وأسباب نشأة الفجوة وتكوينها، وتم تقسيم هذه الآليات إلى مجموعتين؛ آليات محاسبية وآليات مدعمة. ولكن تظل كفاءة وفعالية تنفيذ هذه الآليات تعتمد اعتماد أساسي على كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية في تطبيقها، وتهيئة الظروف التي تساعد على حسن الأداء والتطبيق.

وبعد ذلك تناول الباحثان الدراسة الميدانية لاختبار قدرة الإطار المحاسبي المقترح على تضييق الفجوة الضريبية بالبيئة المصرية، من خلال اختبار الفروض البحثية، وتم تصميم قائمة استبيان لجمع البيانات اللازمة، وتوزيعها على عينة الدراسة، ثم جمعها وتحليلها إحصائياً باستخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية الملائمة باستخدام حزمة البرامج الإحصائية (SPSS 22).

2/9 نتائج البحث:

يمكن للباحثين استخلاص بعض الاستدلالات (النتائج) من الإطار النظري للبحث أهمها:

- (أ) أن الفجوة الضريبية مشكلة تؤرق الإدارات الضريبية وصناع السياسة الضريبية باستمرار، حيث تواجه جميع أنظمة الضرائب في كل دول العالم بلا استثناء ومنها مصر، وتسعى تلك الأنظمة إلى تضييقها إلى أدنى حد ممكن، حيث لا يمكن القضاء عليها بالكامل.
- (ب) تمثل الاتفاقية الدولية متعددة الاطراف السبيل الملائم لمواجهة التجنب الضريبي الدولي الضار في الشركات دولية النشاط، مما يؤدي إلى تقليل الفاقد الضريبي والحد من الفجوة الضريبية.
- (ج) يمكن قياس الفجوة الضريبية والفجوات الفرعية (فجوة التحصيل وفجوة الالتزام) باستخدام بيانات الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة وبيانات الناتج المحلي الإجمالي.
- (د) تعاني البيئة المصرية من وجود فجوة ضريبية بنسبة 12.39% من الناتج المحلي الإجمالي؛ ويرجع ذلك إلى انخفاض الإيرادات الضريبية الفعلية بالنسبة للناتج المحلي الإجمالي، حيث تمثل فقط 12.61%، في حين أن المتوسط العالمي يبلغ 25% من الناتج المحلي الإجمالي، وهذا يعني أن الضرائب التي يتم سدادها فعليًا تمثل نصف ما يجب سداها.
- (هـ) تمثل فجوة الالتزام الضريبي السبب في تكوين الفجوة الضريبية التي تعاني منها البيئة المصرية، حيث تساهم بنسبة 93.18% في تكوين الفجوة الضريبية الكلية، بما يعادل 11.54% من الناتج المحلي الإجمالي للدولة.
- (و) تتمتع مصلحة الضرائب المصرية بكفاءة عالية في التحصيل الضريبي، حيث تتمكن من تحصيل مقدار الضرائب المخططة (الربط الضريبي) سنويًا، وفي أحيان كثيرة نجد أن الحصيلة الفعلية تتجاوز الربط الضريبي، لذلك نجد أن فجوة التحصيل الضريبي قليلة جدًا تبلغ في المتوسط 0.85% من الناتج المحلي الإجمالي.
- (ز) تتمثل أهم مصادر فجوة التحصيل الضريبي (جزء من الفجوة الضريبية) في البيئة المصرية في الضريبة على مبيعات السلع المحلية والمستوردة تتسبب في 42.58% من قيمة الفجوة، وضريبة المبيعات على الخدمات بنسبة 19.04%، يليها الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة من البنك المركزي بنسبة 15.07%، ثم رسم تنمية الموارد بنسبة 10.09%، والضريبة على الممتلكات بنسبة 5%.

وتوصلت الدراسة الميدانية إلى النتائج التالية:

- (أ) توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين أبعاد الإطار المحاسبي المقترح المتمثلة في الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.
- (ب) توجد علاقة ارتباطية إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة وتضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.
- (ج) يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للآليات المحاسبية على تضييق الفجوة الضريبية، كما يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.
- (هـ) يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية للإطار المحاسبي المقترح من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة على تضييق الفجوة الضريبية، وذلك بدرجة ثقة 95%.

(و) لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات فئات عينة الدراسة (مأمور ضرائب، مراجع، مدير شعبة، مدير عام، رئيس مأمورية، محاسبين قانونيين) حول أثر الإطار المحاسبي المقترح على تضييق الفجوة الضريبية وفقا لبعديه من الآليات المحاسبية والآليات المدعمة، وذلك بدرجة ثقة 95%.

3/9 توصيات البحث:

بناءً على النتائج التي توصل إليها البحث، يمكن استخلاص بعض التوصيات التالية:

(أ) تطبيق الإطار المحاسبي المقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية؛ لوجود ارتباط وتأثير إيجابي جوهري للآليات المحاسبية والمدعمة على تضييق الفجوة الضريبية. كما يوجد اتفاق بين جميع فئات العينة على وجود تأثير إيجابي للإطار المقترح على تضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية.

(ب) ضرورة قياس الفجوة الضريبية والفجوات الفرعية باستمرار وبشكل منتظم؛ لتحديد مستوى التقدم في معالجتها وتحديث مؤشرات القياس وطرق العلاج؛ بما يلائم المجتمع المصري وتطورات.

(ج) الاهتمام بتخفيض فجوة الالتزام الضريبي من خلال رفع مستوى الوعي الضريبي لدى المجتمع المصري، باستخدام سياسة العصا والجزرة، وباستخدام جميع الوسائل الممكنة المسموعة والمرئية والمقروءة وعقد الندوات والمؤتمرات؛ لتغيير سلوكيات واتجاهات المجتمع وثقافته الضريبية، مع التركيز على فئة الشباب والنشء في مراحل التعليم المختلفة.

(د) اتخاذ الإجراءات اللازمة لرفع كفاءة وفعالية أداء الإدارة الضريبية المصرية، وتوفير الخدمات الضريبية للمجتمع الضريبي بجودة عالية، والقضاء على الفساد الإداري والمالي داخلها؛ وذلك لدعم الثقة بينها وبين المجتمع الضريبي (الممولين)؛ مما يقلل دوافع وأسباب حدوث فجوة الالتزام الضريبي.

(هـ) ضرورة تفعيل الاتفاقية الدولية متعددة الأطراف، والاتفاقيات الضريبية مع الدول المختلفة؛ للحد من التخطيط والتجنب الضريبي الدولي الضار للشركات متعددة الجنسيات التي تعمل في مصر، وتؤثر سلباً على الإيرادات الضريبية في مصر، وبالتالي تضييق الفجوة الضريبية.

(و) الاهتمام بتحديث وسائل الرقابة وتحصيل الضريبة على مبيعات السلع المحلية والمستوردة، وضريبة المبيعات على الخدمات، والضريبة على رؤوس الأموال المنقولة من البنك المركزي، ورسم تنمية الموارد، والضريبة على الممتلكات؛ بهدف تضييق فجوة التحصيل الضريبي، وبالتالي تضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية.

مراجع البحث

أولاً: المراجع باللغة العربية

- البربري، رفيق البربري (2018)، "دراسة تطبيقية لقياس مدى تأثر مستويات الفجوة الضريبية باستراتيجية تخطيط أساليب الفحص الضريبي المطبقة بمصلحة الضرائب المصرية (2018) "، إدارة الأعمال، ع 161، 67 - 74. متاحة على الموقع الإلكتروني للمنظومة:

<http://search.mandumah.com/Record/899498>

- الشافعي، ياسر زكريا (2022)، " قياس مدى فعالية نشاط الفحص الضريبي لدى مصلحة الضرائب المصرية: دراسة تطبيقية ". *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد الثالث، العدد الثاني، الجزء الثاني، 1 - 67*. رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg>
- النجادوي، أكرم يوسف (2006)، " الفجوة الضريبية في الأردن: بنيتها والعوامل المالية (المحاسبية) وغير المالية المؤدية لإحداثها، وأثر تعديلات قانون ضريبة الدخل (للفترة 2001-2004م) في تضييقها: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة (الصناعية والبنوك) العاملة في الأردن "، رسالة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية العلوم المالية والمصرفية، دولة الأردن، متاحة على الموقع الإلكتروني التالي: <https://search.emarefa.net/detail/BIM-306395>
- حجازي، مروة سمير (2024)، " تقدير حجم الفجوة الضريبية في مصر خلال الفترة من 2006-2022: دراسة تطبيقية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (25) - العدد الثاني - إبريل 2024*.
- حنا، نعيم فهم (1999)، " فجوة التوقعات الضريبية ومعالجتها "، *مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مج 4، ع 5,6، 173 - 192*. متاحة على الموقع الإلكتروني للمنظومة: <http://search.mandumah.com/Record/120380>
- سليمان، حنان الودي (2016)، " إطار مقترح لبيان أثر الأبعاد الثقافية لهوفاستيد على الفجوة الضريبية: دراسة ميدانية بالتطبيق على مصلحة الضرائب المصرية "، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد السابع- ملحق العدد الثالث، جامعة قناة السويس - كلية التجارة بالإسماعيلية، متاحة على موقع دار المنظومة: <http://search.mandumah.com/Record/862925>*
- عبد العزيز، غريب محمد (2020)، " تفعيل استخدام تكنولوجيا المعلومات في الفحص الضريبي للحد من الفجوة الضريبية "، *مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 24، العدد 2، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس. متاح على موقع دار المنظومة: <http://search.mandumah.com/Record/1065500>*
- عبد القادر، مصطفى محمود (2015)، " الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول - إصلاح السياسة الضريبية في مصر "، *العدد رقم "2" الصادر في 2016/12/20 عن المركز المصري للدراسات الاقتصادية. متاحة على الموقع الإلكتروني للمركز: <http://www.eces.org.eg/Archives?Lang=AR&C=7&T=1&Y=2016&M=12>*
- (2017)، " الفجوة الضريبية كبيرة ... ونتيجة الإعفاءات صفر " مقال منشور بجريدة المصري اليوم بتاريخ 2017/10/16. متاح على الموقع الإلكتروني: <https://www.almasryalyoum.com/news/details/1205852>
- عواد، عمرو جمال الدين (2021)، " التحديات الدولية في المجال الضريبي في ظل التحول الرقمي"، *مجلة أفاق اقتصادية معاصرة - العدد (6) مايو 2021 - مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري*.
- عيد، أحمد عبد الوهاب (2019)، "مدخل مقترح لتخفيض الفجوة الضريبية في مصر باستخدام تكامل أساليب الفحص الضريبي: دراسة نظرية ميدانية ". *مجلة الدراسات والبحوث التجارية،*

- كلية التجارة، جامعة بنها، س 39، ع 4، 170 - 107، متاحة على الموقع الالكتروني للمنظومة: <http://search.mandumah.com/Record/1184516>
- مطر، محمد احمد (2021)، " أثر اقتصاد الظل على كل من التضخم وإيرادات الضرائب في مصر خلال الفترة من 1996-2017"، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، المجلد الثاني والعشرين، العدد الثاني، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية- جامعة القاهرة.
- منال، بومدين؛ منصور، بن اعمارة (2020)، " الفجوة الضريبية، المسببات، طرق ونتائج القياس في الاتحاد الأوروبي"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13/ العدد 1، ص 255 - 267.
- منصور، السيد محمود سالم (2012)، " استراتيجيات تطوير النظام الضريبي بهدف تحجيم الفجوة الضريبية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر الضريبي الثامن عشر: نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، مج 3، القاهرة، متاحة على الموقع الالكتروني للمنظومة: <http://search.mandumah.com/Record/345284>
- نبيل، غادة أحمد (2014)، "تحليل لأسباب الفجوة الضريبية بين الربح المحاسبي والربح الضريبي بهدف تدنية الفجوة وزيادة فعالية التحاسب الضريبي دراسة حالة على شركة ذات مسئولية محدودة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 3، كلية التجارة - جامعة عين شمس، متاح على الموقع الالكتروني للمنظومة : <http://search.mandumah.com/Record/660827>
- يونس، إيهاب محمد (2020)، " ثورة البيانات الضخمة وتعبئة الإيرادات الضريبية : حالة مصر"، مجلة كلية الاقتصاد والعلوم السياسية، المجلد الحادي والعشرين، العدد الأول، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية- جامعة القاهرة. متاح على الموقع الالكتروني للمنظومة : <https://search.mandumah.com/Record/1085312>
- القوانين والقرارات:**
- القانون رقم 91 لسنة 2005 بإصدار قانون الضريبة على الدخل، الجريدة الرسمية بالعدد 23 (تابع) الصادرة بتاريخ 9 يونيو 2005.
- قرار رئيس جمهورية مصر العربية، بالقانون رقم 53 لسنة 2014، بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، وقانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980، " الجريدة الرسمية - العدد 26 مكرر (أ)، 30 يونيو سنة 2014م. <http://search.mandumah.com/Record/120380>
- وزارة المالية، الحسابات الختامية للموازنة العامة للدولة خلال السنوات المالية 2010/2011 حتى 2020/2021. متاحة على الموقع الالكتروني للوزارة: <https://www.mof.gov.eg/ar/archive/finalCalculation/>
- وزارة التخطيط والتنمية الاقتصادية، بيانات الناتج المحلي الإجمالي، متاحة على الموقع الالكتروني للوزارة: <https://mped.gov.eg/GrossDomestic>
- ثانيًا: المراجع باللغة الأجنبية:**
- Andrejovska, A., Konecna, V., and Hakalova, J., (2020), " Tax Gap as a tool for measuring VAT evasion in The EU Countries ", **Journal of Interdisciplinary Research**, available at:

- <https://www.researchgate.net/publication/348283801>, accessed: 30/11/2021.
- HM Revenue & Customs, (2021), " Measuring tax gaps 2021 edition - tax gap estimates for 2019 to 2020 ", available at: <https://www.gov.uk/government/statistics/measuring-tax-gaps/measuring-tax-gaps-2021-edition-tax-gap-estimates-for-2019-to-2020>, Updated 16 September 2021, accessed 28/11/2021
 - Klonowska A., (2020), " In Search for a Connection of Selected Variables on the Formation of Tax Gap in Personal Income Tax: The Example of Poland ", **Eurasian Studies in Business and Economics A Eurasian Economic Perspectives**, pp 77-85. available at: https://EconPapers.repec.org/RePEc:spr:eurchp:978-3-030-53536-0_6, accessed: 25/11/2021.
 - Manhire, J., (2018), " Constraints on IRS Control: An Alternative Approach to Tax Gap Analysis ", **World Academy of Science, Engineering and Technology, International Journal of Law and Political Sciences**, Vol:12, No:10, 2018. available at: <https://scholar.waset.org/1307-6892/10009708>.
 - Medina and Schneider, (2018), " Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years? ", **IMF Working Papers**, WP/18/17. available at: <https://www.elibrary.imf.org/view/journals/001/2018/017/001.2018.issue-017-en.xml> accessed : 8/12/2021.
 - Niu, Y., & Cohen, R., (2012), " Personal Income Tax Gap for Business Income Earnings in New york state: From the Real State Tax Perspective ", **Journal of State Taxation**.
 - Platan, S., & Dickin, D., (2012), " Clients and the Tax Compliance Expectations Gap - Understanding and Meeting Tax Clients' Expectations Are as Complex as the World of Taxes ", **CPA Journal**, November. available at: <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/cpamanf8&div=106&id=&page=>
 - Raczkowski, K., and Mróz, B., (2018) " Tax gap in the global economy ", **Journal of Money Laundering Control**, Vol. 21 Issue: 4, pp.567-583, <https://doi.org/10.1108/JMLC-12-2017-0072>.
 - Toder, E., (2007), " What is the tax gap: Tax Notes ". Vol. 117, No 4, pp. 367-378,

- United States Government Accountability Office (GAO), (2012), " TAX GAP: Sources of Noncompliance and Strategies to Reduce It ", available at: www.gao.gov , accessed: 30/10/2021.

ملحق البحث:

قائمة الاستبيان

السيد الأستاذ / الموقر

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحثان بإجراء دراسة بعنوان " إطار محاسبي مقترح لتضييق الفجوة الضريبية: دراسة ميدانية في البيئة المصرية "، وذلك بهدف التعرف على حجم الفجوة الضريبية في مصر والأدوات والآليات التي يمكن استخدامها في تضييقها، مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية لمصلحة الضرائب المصرية والمساهمة في سد عجز الموازنة العامة للدولة. وتعتبر الفجوة الضريبية عن الفرق بين الضريبة الواجب تحصيلها والضريبة المحصلة فعلياً. ويرجو الباحثان من سيادتكم التكرم بإبداء الرأي في العبارات التالية من واقع خبرتكم العملية.

البيانات الديمغرافية للمستقضي منه:

1- المؤهل الدراسي:

بكالوريوس تجارة (شعبة محاسبة)	دراسات عليا	ماجستير	دكتوراه	محاسب قانوني
----------------------------------	-------------	---------	---------	-----------------

2- الخبرة العملية:

أقل من 5 سنوات	من 5 إلى 10 سنة	من 10 حتى 15 سنة	من 15 حتى 20 سنة	أكثر من 20 سنة
----------------	-----------------	------------------	------------------	----------------

3- مأمورية الضرائب التابع لها:

مركز كبار الممولين	مركز متوسطي الممولين	الشركات المساهمة والاستثمار	كبار المهن الحررة	مأمورية اول في المحافظة	مأموريات اخرى
-----------------------	----------------------------	-----------------------------------	----------------------	----------------------------	------------------

4- الوظيفة الحالية:

مأمور	مراجع	مدير شعبة	مدير عام	رئيس مأمورية	أخرى
-------	-------	-----------	----------	-----------------	------

المحور الأول: أسباب ضعف الحصيلة الضريبية (تشخيص الفجوة الضريبية):

م	العبــــــــــــــــارات	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1	تعاني مصلحة الضرائب المصرية من وجود فجوة بين الضريبة واجبة التحصيل والضريبة المحصلة فعلا					
2	تسعى مصلحة الضرائب المصرية إلى تقليل الفجوة الضريبية والحد منها					
يرجع ضعف الحصيلة الضريبية و حدوث الفجوة الضريبية في البيئة المصرية إلى الأسباب التالية:						
3	قيام بعض الممولين بحذف أو إخفاء أو تزوير					

					وتحريف المعلومات عمدًا لتقليل الضريبة المستحقة عليهم.
4					وجود أنشطة اقتصادية غير معلن عنها ولا تعرف مصلحة الضرائب عنها شيئًا بالكامل
5					قد تعرف المصلحة عن جزء فقط من دخل النشاط دون مصادر الدخل الأخرى
6					التركيز على ممارسة الأنشطة المعفاة أو مزاولة الأنشطة في المناطق الجغرافية المعفاة
7					الامتناع عن ممارسة أنشطة خاضعة للضريبة
8					عدم مزاولة أي نشاط مطلقًا لمجرد الابتعاد عن الخضوع للضريبة
9					عمليات تهريب البضائع لعدم سداد ضريبة القيمة المضافة
10					عدم توافر الإمكانات البشرية والمادية الكافية تؤثر سلبًا على تحصيل الضريبة
11					توجد صعوبة في إجراءات التحصيل ويتم الاعتماد على الأساليب التقليدية في التحصيل
12					يصعب تحصيل المتأخرات الضريبية فيزداد تراكمها
13					قرارات تقسيط الضريبة المستحقة تؤثر سلبًا على عملية التحصيل
14					توجد صعوبة وطول في إجراءات إسقاط ورد الضريبة
15					عدم سرعة الفصل في طلبات الإسقاط ورد الضريبة يؤثر سلبًا على الحصيلة الضريبية
16					زيادة المنازعات الضريبية التي تؤدي إلى تأخير عملية تحصيل الضريبة المستحقة
17					صدور القوانين التي تمنح الخصومات والإعفاءات والتجاوزات عن حصة من الضريبة تؤثر سلبًا على الحصيلة الضريبية.
18					التغير المستمر في القوانين الضريبية يعطي الدافع للممول لتأخير سداد الضريبة المستحقة حتى صدور قانون جديد يتضمن إعفاء أو تجاوز أو خصومات
19					يتم محاسبة الممولين عن عدة سنوات مالية مرة واحدة، مما يشعر الممول بثقل العبء الضريبي فيدفعه ذلك للتوقف عن السداد.
20					الاعتماد على التقدير الجزافي عند فحص الإقرارات المؤيدة بالمستندات، يؤدي إلى المبالغة في مقدار الضريبة المستحقة والمخططة.
21					تعقد وطول إجراءات الحجز الإداري (التحفظي والتنفيذي) لاستيفاء دين الضريبة
22					عدم الدقة في تقدير مقدار الضريبة المخططة

	(واجبة التحصيل)				
23	ضيق القاعدة الضريبية والمجتمع الضريبي				
24	تطبيق أسلوب الربط الذاتي للضريبة على الدخل بدون ضوابط منهجية				
25	منح إعفاءات ومزايا ضريبية للمشروعات والشركات العاملة بنظام المناطق الحرة				
26	تفضيل الممولون التمويل بالدين عن التمويل بحقوق الملكية، خاصة الشركات دولية النشاط، مما يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي				
27	المهن الحرة لا تدفع الضرائب المستحقة كما ينبغي				
28	عدم وجود نظام وأسلوب موحد للفحص الضريبي				
29	وجود ملفات لم يتم فحصها منذ بداية نشاط الشركة				
30	تقادم أكثر من نصف الملفات الضريبية				

المحور الثاني: آليات معالجة ضعف الحصيلة الضريبية (تضييق الفجوة الضريبية)

مجموعة أدوات وإجراءات يتم تطبيقها لتقليل الفجوة الضريبية إلى أقل قدر ممكن، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية الفعلية لتقترب أكثر ما يمكن من الحصيلة الضريبية المخططة. وتنقسم إلى مجموعتين على النحو التالي:

المجموعة الأولى: الآليات المحاسبية:

مجموعة من الأدوات والآليات المحاسبية يتم استخدامها لرفع كفاءة وفعالية عملية التحاسب الضريبي للممولين، وبما يحافظ ويدعم الثقة معهم، مما يؤدي إلى تحصيل الضريبة الصحيحة مع تقديم الإقرار الضريبي، فتنخفض الفجوة الضريبية وتزداد الحصيلة الضريبية. وتتمثل هذه الآليات فيما يلي:

م	الآليات المحاسبية المقترحة للحد من الفجوة الضريبية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	وضع معايير للمحاسبة الضريبية: مجموعة إرشادات يلتزم بها الممول عند إعداد الإقرار الضريبي ويلتزم بها مأمور الضرائب عند فحص الإقرار، وذلك يهدف توحيد أسس المحاسبة، مع اعتماد الإقرارات المعدة وفقاً للمعايير كأساس لربط الضريبة.					
2	وضع معايير للفحص الضريبي: مجموعة إجراءات وإرشادات يلتزم بها مأمور الضرائب عند إجراء الفحص الضريبي للإقرارات، لضمان أداء عملية الفحص بكفاءة وجودة عالية واستقلالية وموضوعية، مع مراقبة ومتابعة الالتزام بتطبيقها.					

3	وضع معايير للخدمات الضريبية التي يقدمها المحاسب القانوني ووكلاء الضرائب للممولين: هي مجموعة إجراءات وإرشادات لضمان مستوى مرتفع لجودة هذه الخدمات التي تنعكس على دقة وسلامة الإقرارات الضريبية).				
4	الإفصاح والشفافية الضريبية: التزام المصلحة بتوفير متطلبات الإفصاح والشفافية للجهات الإشرافية العليا والمجتمع الضريبي ككل.				
5	الاعتماد على التقنيات الحديثة في تقديم ومعالجة الإقرارات الضريبية: لجمع المعلومات عن الممولين للحد من التهرب الضريبي، ومد شبكة الخدمات الإلكترونية إلى مكاتب مقدمي الخدمات الضريبية لاعتماد الإقرارات الضريبية الإلكترونية				
6	إعداد الإقرارات الضريبية المعبأة مسبقاً للممولين: يتم تعبئة الإقرارات الضريبية باستخدام المعلومات المتوفرة لدى المصلحة عن الممولين وتقارير الطرف الثالث، وإرسالها للممولين للتحقق منها والموافقة عليها أو تعديلها، ويتم اختيار عينة الفحص من الحالات التي تجري تعديلات كبيرة في الإقرار.				
7	استخدام معلومات الطرف الثالث (جهات التعامل): من خلال إلزام أصحاب العمل والمؤسسات المالية بإعداد تقارير دورية للمصلحة؛ مما توفر دوافع للممولين للامتثال الطوعي، ومكافحة التهرب الضريبي، إجراء فحص ضريبي دقيق.				
8	المشاركة في إعداد الإقرار الضريبي: يتم تكليف أحد مأموري الضرائب بمساعدة الممول في إعداد إقراره الضريبي ووقع، وتعتمد المصلحة الإقرار الضريبي كأساس لربط الضريبة دون فحصه.				

المجموعة الثانية: الآليات المدعمة:

هي مجموعة من الأدوات والآليات التطبيقية التي تمكن المصلحة من تهيئة وتحسين بيئة العمل وفرض الرقابة عليها، وتقنين وتنظم العلاقات بين جميع الأطراف ذات العلاقة، وتشمل:

م	الآليات المدعمة المقترحة للحد من الفجوة الضريبية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
1	مجلس إدارة مصلحة الضرائب: تشكيل مجلس إدارة متفرغ لإدارة الشؤون الضريبية، ويكون مستقل عن المصلحة ووزارة المالية لضمان الحيادية والاستقلالية، مع تحديد واضح لدور ومسؤوليات المجلس واللجان التابعة له.					
2	توافر الحجم والموارد والتنظيم الأمثل للإدارة الضريبية: مع الاهتمام بجودة الموارد البشرية من خلال توفير قدر كاف من التعليم والتدريب لهم،					

					وتزويدهم بالتقنيات الحديثة.
3					إنشاء إدارة المخاطر الضريبية للقيام بتحديد أوقات ومناطق حدوث المخاطر الضريبية واتخاذ الإجراءات والسياسات للتعامل معها، ومتابعة فعالية هذه الإجراءات. (المخاطر هي أحداث تمنع المصلحة من تحقيق أهدافها مثل المتأخرات، والمنازعات، والتقادم، والتهرب الضريبي، وغيرها)
4					إلزام الممولين بالشهادة الضريبية عند التعامل مع الجهات الحكومية تفيد بانتهاء المحاسبة الضريبية حتى آخر سنة وسداد الضريبة المستحقة؛ لحث الممولين على الالتزام الضريبي ودفعهم لتقديم اقرار ضريبي دقيق وصحيح، وسداد كامل الضريبة المستحقة، وعدم الرغبة في الدخول في منازعة مع المصلحة أو الرغبة في سرعة الفصل فيها.
5					تقنين حقوق الممولين: من خلال إصدار وثيقة حقوق الممولين تضم حقوقهم وواجباتهم، اتخاذ كافة الوسائل لضمان حماية هذه الحقوق، والمعاملة العادلة والحسنة للممول وأن يكون محور اهتمام المصلحة.
6					تقنين حقوق العاملين بالإدارة الضريبية من خلال إصدار وثيقة توضح حقوقهم وواجباتهم، أو ميثاق أخلاق العمل الضريبي، وتلبية المصلحة لاحتياجاتهم المادية والمعنوية، وتوفير لهم الاستقلال والحياد والحماية من الضغوط، والاهتمام بتحسين ظروف العمل.
7					تقنين وضع المحاسبين ووكلاء الضرائب عن طريق إنشاء سجل خاص بالمحاسبين ووكلاء الضرائب المعتمدين لدى المصلحة، والاهتمام الكافي بهم ودعم العلاقة معهم، وإلزام المصلحة بعدم التعامل إلا مع المقيدین بالسجل لمنع الدخلاء من تقديم الخدمات للممولين
8					تفعيل استقلالية لجان الطعن الضريبي من خلال ضمان استقلاليته عن المصلحة لكسب ثقة الممول وحيادية قراراتها، ورفع كفاءة وفعالية أعضائها لسرعة الفصل في الخلافات لعدم اللجوء للقضاء، وتزويدها بنظام معلومات لتوحيد أسس التحاسب على مستوى اللجان كلها
9					وجود قضاء ضريبي متخصص فعال عن طريق وضع حد أدنى لقبول التقاضي في النزاع الضريبي، وضع جدول زمني مُحدد لإجراءات التقاضي لسرعة الفصل في المنازعات دون تأخير، وإلزام الممول بتقديم ضمان مالي كشرط للسير في إجراءات التقاضي يعادل قيمة الضريبة المستحقة عليه طبقاً لقرار لجنة الطعن.

10	تفعيل إجراءات مكافحة التهرب الضريبي واقتصاد الظل من خلال:				
1/10	تطبيق عقوبات رادعة على الأعمال غير المعلنة (اقتصا الظل)، ومعاقبة كل المشاركين في جرائم التهرب الضريبي، ومنع أي تعامل حكومي مع المتهربين وفحص ملفاتهم سنوياً				
2/10	تفعيل نظام الرقابة الذاتية بين الملفات من خلال ربط الملفات ببعضها ببعض				
3/10	منح حوافز ضريبية للأنشطة والقطاعات اقتصاد الظل للانضمام إلى الاقتصاد الرسمي				
4/10	فرض ضريبة على العملات الرقمية، والخدمات الرقمية، ووسائل التواصل الاجتماعي				
5/10	عقد اتفاقيات لتبادل المعلومات مع الدول الأخرى لمكافحة التهرب الضريبي الدولي				
6/10	التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وأنواع الضرائب الأخرى.				
11	تفعيل أدوات مكافحة التجنب الضريبي من خلال تفعيل قواعد مكافحة التجنب الضريبي المحلي الضار وفقاً للمادة (92 مكرراً) من القانون، تفعيل اتفاقية تآكل الوعاء وتحويل الأرباح (BEPS) التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ومجموعة العشرين، لتجنب تآكل الوعاء الضريبي ومنع التجنب الضريبي الدولي في الشركات دولية النشاط.				