



الحوكمة الضريبية وسرعة

حسم المنازعة الضريبية

الباحث

أحمد محمد عبدالحميد سالم شكر

Ahmedsalem0010@gmail.com

ملخص البحث

تلعب حوكمة الادارة الضريبية دوراً فاعلاً في زيادة الالتزام الضريبي، فتحقق بذلك التعاون المشترك بين كل من الادارة الضريبية والمشرع الضريبي وإدارة الشركات، من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة بمصادقية وشفافية أكثر وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية للدولة، فهي بذلك تعتبر وسيلة وقائية وردعية في ان واحد بغية تقويم الاعوجاج في عمليات التحصيل الضريبي والتخفيف من حدة التهرب الضريبي وتقف الحوكمة الضريبية على عده مقومات هي وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية و الإفصاح والشفافية الضريبية المشاركة الجماعية، وقد قام المشرع بمحاولة لتفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية عن طريق اصدار القانون قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وما تلاه من تعديلات والذي ادي الي كثير من الإصلاحات الضريبية وحصر تنامي أنشطة الاقتصاد غير الرسمي حتي يمكن دمج في الاقتصاد الرسمي، وكشف عمليات التهرب الضريبي، وزيادة الإيرادات العامة وسد عجز الموازنة وخفض حجم الدين العام لتحقيق اهداف الحوكمة الضريبية الرشيدة.

Summary

Tax administration governance plays an effective role in increasing tax compliance, thus achieving joint cooperation between the tax administration, the tax legislator and the management of companies, by applying the principles of governance with more credibility and transparency, thus increasing the state's tax revenue. It is thus considered a preventive and deterrent means at the same time in order to correct the distortion in tax collection operations and mitigate the severity of tax evasion. Tax governance stands on several components, namely the existence of an effective framework for tax governance, disclosure, tax transparency and collective participation. The legislator has made an attempt to activate the principles of tax governance by issuing the Unified Tax Procedures Law No. 206 of 2020 and the subsequent amendments, which led to many tax reforms and limited the growth of informal economy activities so that it can be integrated into the formal economy, uncover tax evasion operations, increase public revenues, bridge the budget deficit and reduce the size of public debt to achieve the goals of sound tax governance.

تمهيد وتقسيم

يُعد مصطلح الحوكمة من المفاهيم القديمة والأزلية معني، والحديثة لفظاً، شائعة الاستخدام في الوقت الراهن، وأصبح مصطلح عصري بلغ من الصيت والشهرة أشده، لدرجة أصبح كثير التردد علي الأسماع كثير الاستخدام، بل واشتراط وجوده في المنظمات العامة والخاصة: مثل شركات القطاع الخاص والعام، والمؤسسات الحكومية، وأصبح الالتزام به أولوية أساسية، وتطبيقه ضرورة عملية، للحصول علي رخصة لإثبات تطبيق معايير الحكم الرشيد والجودة الإدارية والتنظيمية، فضلاً عن اثبات حسن النية والسمعة المالية والإدارية.

ويحتل مصطلح الحوكمة بصفة عامة ولا سيما الضريبية أهمية كبيرة علي مستوى العالم، في ظل ما شهده العالم من التحول إلى النظام الاقتصادي الرأسمالي، والذي تلعب فيه الشركات دوراً كبيراً ومؤثراً، بما يتبعه ذلك من ضرورة مراقبة هذا الدور وتقويمه^(١)، وتهدف الحوكمة الضريبية إلى القضاء علي الفساد المالي والإداري، وتحقيق الرقابة الفعالة علي الإدارة الضريبية وكذلك علي الممولين، بهدف زيادة وتنمية الامتثال الضريبي الطوعي والحرص علي تجنب التهرب الضريبي وتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية من أجل تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة بين طرفي المنازعة الضريبية، لزيادة الحصيلة الضريبية، واشباع الانفاق العام وتحسين البنية التحتية مما يساعد علي جذب الاستثمارات، وهذا الهدف يرجع إلى أن الحوكمة في حد ذاتها وحوكمة الشركات أو الحوكمة الضريبية، هي الباعث الأساسي علي ثقة المستثمر في الاستثمار في بلد ما، وبالتالي فإن المستثمر حينما يود أن يوجه جزء من استثماراته إلى بلد ما، مع وجود مفاهيم الحوكمة وشيوعها في هذه الدولة عامل أساسي في بث الثقة في نفسه للاستثمار في هذا البلد، وبالتالي لم يعد الحديث فقط علي وجود أو عدم وجود حوافز ضريبية، لكنه يمتد إلى أنه هل هناك حوكمة ضريبية تطبق فعلياً أم لا؟

وتعد الحوكمة الضريبية أحد العناصر الأساسية في تعزيز النمو الاقتصادي وتحقيق التنمية المستدامة والرفاهية للمجتمع بأسره^(٢)، وإذا اردنا وجود آلية لسرعة انتهاء المنازعات الضريبية سواء

(١) د. رونق قيدوم، دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ٢٠١٩، ص ٢.

(٢) د. قاسمي السعيد أحمد، أصحاب المصالح ورسالة منظمة الأعمال، المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، ٢٠٠٩، ص ٧. د. مصطفى عبد الحسين علي، د. علي

أمام الإدارة الضريبية، أم محكمة القضاء الإداري فلا بد من القيام بإجراءات تمهيدية سابقة تساعد في اصلاح المنظومة الضريبية، أي حوكمة النظام الضريبي بالكامل. فالالتزام بتطبيق الجوانب الفكرية والفلسفية لمبادئ وخصائص الحوكمة الجيدة ينعكس بشكل ايجابي علي أداء المؤسسات لاسيما المالية، مما يساعد علي ايجاد مفهوم ومقاييس شاملة للأداء، مما يدعم من قدرتها علي الاستمرار والنمو وتحقيق مصالح جميع الفئات.

ويشهد المجتمع المصري عملية إصلاح شامل^(١) من خلال اتباع منظومة تنموية متكاملة تهدف إلى الارتفاع بمعدلات التنمية والارتقاء بمستوى معيشة الأفراد عن طريق تحديث المجتمع سياسيا واقتصاديا واجتماعيا معتمدا علي قراءة علمية ودقيقة لإمكانياته ومتسلحا بترائه الثقافي، وعلي وعى وإدراك بالمتغيرات العالمية والإقليمية للاستفادة من مزاياها واكتشاف مخاطرها ومنعها، أو علي الأقل الحد من تأثيراتها السلبية.

وسنقوم بالحديث عن حوكمة النظام الضريبي لتحقيق عدالة قضائية ضريبية عادلة وناجزة، ومن ثم تنمية مستدامة، علي النحو التالي:

المطلب الأول: ماهية ومقومات حوكمة النظام الضريبي.

المطلب الثاني: الإصلاح الضريبي المصري في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

كاظم حسين، مرجع سابق، ص ١١٢؛ د. خليل محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية، جامعة بنها، العدد ١، ٢٠٠٥، ص ١٢.

(١) د. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، الحوكمة الضريبية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد ٢٥، العدد ٢/١، ٢٠٠٣، ص ١٩ وما بعدها.

المطلب الأول

ماهية ومقومات حوكمة النظام الضريبي

الحوكمة مفهوم حديث النشأة وليد التطور، تمخض عن الأزمات الاقتصادية والمالية، التي ضربت العالم، وانفصال الإدارة عن الملكية. وأدى التطور الذي طرأ على شكل المؤسسات وتعدد أصنافها وكبر حجمها، خصوصاً في ظل العولمة الاقتصادية العالمية، إلى فصل الملكية علي الإدارة، وأول جذور الحوكمة تعود إلى Berls and Means، وهما أول من تناولوا موضوع فصل الملكية عن الإدارة عام ١٩٣٢، وتأتي آليات حوكمة المؤسسات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث جراء الممارسات السلبية من مديري المؤسسات، والتي يمكن أن تضر بالمؤسسة^(١)، وتم البدء باستخدام مصطلح حوكمة المؤسسات مع بداية عقد التسعينات من القرن الماضي، حيث تزايد استخدام هذا المصطلح بشكل واسع في السنوات الأخيرة، وأصبح شائع استخدامه من قبل الخبراء، ولا سيما أولئك العاملون في المنظمات الدولية والإقليمية والمحلية.

وقد تبع ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية التي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات، وأثرها علي زيادة الثقة في إدارة المؤسسات، وهو ما حث بعض الهيئات العلمية والمشرعين في العديد من دول العالم على إصدار مجموعة من التقارير التي تؤكد علي أهمية التزام المؤسسات بتطبيق تلك المبادئ^(٢). ولمنع الفساد وزيادة الرقابة على الأعمال والمحافظة على حقوق المساهمين، ومع تطور الحوكمة الخاصة للشركات ومن ثم البنوك ظهرت الحوكمة العامة، التي تحكم مؤسسات وصلاحيات المؤسسات الحكومية ودوائرها، من دون تحيز للدولة وإشراك المواطنين، وزيادة الشفافية عن أعمالها تجاه المواطنين، من هنا ظهر مفهوم الحوكمة الضريبية^(٣).

ويعتبر مفهوم الحوكمة الضريبية مفهوما حديث النشأة مقارنة بحوكمة الشركات، وتعتبر الحوكمة الضريبية أحد أهم المواضيع الحديثة في المجال المالي والمحاسبي، لما تمثله المؤسسات الضريبية من عنصر أساسي لتنمية الاقتصاد الوطني، وجب تميمتها والحفاظ عليها من الانهيار،

(١) د. رونق قيدوم، دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ٢٠١٩، ص ١٦؛ محمد البشير بن عمر، مرجع سابق، ٢٠١٧، ص ٣.

(٢) مثل تقرير كادبوري في المملكة المتحدة، وتقرير هامبل وتراد واي وفينو في فرنسا وغيره. د. كنزة براهيمة، مرجع سابق، ص ٣.

(٣) د. مهند محمد موسى العيبي، د. عبد الرحمن محمد عبد الرحمن، مرجع سابق، ص ١٣٥.

انطلاقاً من ضمان مصالح وأهداف كل الأطراف المتعاملة فيها ومعها، وتحتل المنازعات الضريبية أهميتها الكبرى كون الادارة الضريبية تتمتع بصلاحيات واسعة وامتيازات كبيرة في مواجهة الممول والمكلف الذي يبقى الطرف الأضعف في العلاقات الضريبية وليس له سوى الاعتراض كوسيلة وحيدة^(١).

وتواجه مصلحة الضرائب حالياً مأزقاً شديداً في تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة، منذ حدوث الازمة المالية العالمية، والأوضاع الاقتصادية والسياسية، نتيجة للحروب الدائرة في العالم والمنطقة العربية، وتأثر حصيلة الضرائب نتيجة تراجع أداء الأنشطة الانتاجية والصناعية داخل مجتمع الأعمال، لذا يفرض هذا الوضع الصعب ضرورة حتمية علي كاهل الادارة الضريبية لإيجاد مصادر جديدة تحقق من خلالها الحصيلة دون الاكتفاء بموارد الاقرارات فقط، والتي تتمثل في زيادة الامتثال الضريبي الطوعي لزيادة حوكمة النظام الضريبي، والذي يتطلب ضرورة السعي الجاد لإنهاء المنازعات الضريبية القائمة بين الممولين والمصلحة حول الأوعية الضريبية مما يسهم في استقرار المراكز المالية لطرفي المنازعة الضريبية وتحصيل الكثير من المتأخرات الضريبية المتنازع عليها والتي كان يجب سدادها منذ سنوات طويلة مضت وبما يؤثر ايجاباً علي الحصيلة الضريبية، خاصة أن تعطيل تحصيل مبالغ الضريبة النهائية واستمرار الخلافات لسنوات يقلل القيمة النقدية لهذه الحصيلة بفعل التضخم النقدي^(٢).

تعريف الحوكمة الضريبية:

تعرف الحوكمة الضريبية علي أنها مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية، لضمان حسن سير العمل والارتقاء به وزيادة الثقة بين المتعاملين معها، لتحقيق العدالة الضريبية وتوفير الشفافية وتفعيل الرقابة والمساءلة لجميع العاملين، وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة^(٣)، ويمكن تعريف الحوكمة الضريبية علي أنها: "الجانب المؤسسي للسياسة الضريبية حيث أنها تتألف من مجموعة من القواعد والإجراءات، التي تحدد كيفية إعداد الميزانيات العامة وتنفيذها ورصدها^(٤)، كما عرفها البعض بأنها: "الأدوار والمؤسسات الجديدة للإدارات الضريبية، لتحقيق الصلابة في الرقابة الجبائية والشفافية

(١) د. عاطف إبراهيم محمد كامل، المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة، مرجع سابق، ص ٥.

(٢) د. عاطف إبراهيم محمد كامل، المرجع السابق ص ١٢.

(٣) د. رونق قيديم، مرجع سابق، ص ١٣٦.

(4) Alessandro Giosioll, 2014, p.100.

المعتمدة لنقل وتحويل المعلومات الضريبية للجمهور، وأيضاً تعرف الحوكمة الضريبية بأنها: "مجموعة الترتيبات المؤسسية الجبائية التي تنظم سير السياسة الضريبية، وتشمل القواعد القانونية الضريبية، وأطر الميزانية المتوسطة الأجل، وإنشاء السلطات المالية المستقلة، وتعرف الحوكمة الضريبية وفقاً للشؤون الاقتصادية والمالية التابعة للمفوضية الأوروبية بأنها: "تلك القواعد والأنظمة والإجراءات، التي تؤثر على كيفية سياسة الميزانية والتخطيط والموافقة عليها وتنفيذها ومراقبتها"^(١).

وفي هذا السياق بدأت مصر في تطبيق حزمة من السياسات والإجراءات الاقتصادية التي تهدف إلى الإصلاح الشامل ولا سيما الضريبي من خلال إجراءات هيكلية في كل من النظم الجمركية والضريبية والمالية للدولة وبحيث يكون لها أثراً مستداماً على مختلف القطاعات الاقتصادية^(٢)، وفي إطار تحقيق إصلاح ضريبي كفاء يساعد على إيجاد مناخ جيد للحوكمة الضريبية ينبغي تطبيق تغييرات جذرية في البيئة التشريعية وتطوير الإدارة الضريبية والتوجه نحو حوكمة الإدارة والأداء الضريبي وتقييم وتطوير أثر تلك الإصلاحات^(٣)، وتوفير مبادئ الحوكمة الضريبية من خلال اتباع سياسة ضريبية متوازنة توفر الموارد المالية اللازمة للخزانة العامة للدولة لتمويل الإنفاق الاجتماعي مع ضمان أكبر قدر ممكن من العدالة الضريبية للممولين وأعوانهم لتحقيق متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل. فالإصلاح الضريبي الكفاء هو الضمانة المناسبة لتوفير الموارد المالية اللازمة لخزانة الدولة، مع ضمان تحقيق العدالة الضريبية للممولين، وإيجاد مناخ جيد للاستثمار. فالإصلاح الضريبي الشامل مهمة صعبة ولكنها ليست بمستحيلة، نظراً لأنه يستهدف التوفيق بين أهداف متعارضة بطبيعتها وأنه عملية تغيير شاملة، يتطلب نجاحها تضافر جهود كافة الفئات الفاعلة في المجتمع^(٤).

(١) د. فايزة بوخلوف، مرجع سابق، ص ١٧.

(٢) د. عاطف إبراهيم محمد كامل، مرجع سابق، ص ٣.

(٣) د. جيهان كامل محمد شلبي، مبادئ الحوكمة الضريبية وفقاً لمفاهيم دمج المصالح الضريبية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، ٢٠١٢، ص ١٠٣٧ وما بعدها.

(٤) قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦، بدمج مصطلحي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات.

أهمية الحوكمة الضريبية:

تعتبر الحوكمة الضريبية ذات أهمية قصوى لكل من الممول والإدارة الضريبية، حيث يؤدي التطبيق الجيد للحوكمة الضريبية إلى تحقيق إصلاح ضريبي متوازن بين كافة الأطراف الضريبية، مما جعلها تتمتع بأهمية بالغة، لما يعود علي أطرافها من فوائد كثيرة، علي النحو التالي:

تحقيق الامتثال الضريبي: بث الثقة والاطمئنان في نفوس الممولين وأن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها، بل أنها تقوم بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية، وإلى أنها تحافظ علي حقوق الممول مع مراعاتها العدالة الضريبية بكل شفافية، مما يؤدي إلى عدم إساءة الظن بالإدارة الضريبية، كما يؤدي بالمول إلى القوة والشجاعة في الإفصاح عن إيراداته وأرباحه الخاضعة للضريبة، وأداء الضريبة المستحقة عليه في مواعيدها المحددة قانونيا لشعوره بالعدالة وأن نتيجة التزامه الضريبي الطوعي سيعود عليه بلا ريب بنتائج ايجابية بشكل غير مباشر وغير مباشر.

الإقلال من المنازعات والخلافات بين الإدارة الضريبية والممولين: والانصراف نحو تنمية وتطوير ربط وتحصيل الضريبة بدقة وإحكام وعدالة، مما يترتب عليه زيادة الحصيلة الضريبية نتيجة شيوع المرونة والكفاءة والشفافية والعدالة والمساءلة والمساواة في العمل داخل الجهاز الضريبي، مما يساعد عناصره إلى تأدية واجباتهم الوظيفية بدقة ونفسية هادئة، تجعلهم أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين^(١).

مواجهة ومكافحة الفساد المالي والإداري: وتحسين الأداء الضريبي، وتسهيل ربط وتحصيل الضريبة، لمنع حدوث الأزمات للخروج من أي تعثر مالي يؤدي إلى عجز الموازنة العامة. ومحاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجوده واستمراره أو عودته مرة أخرى^(٢).

تحقيق السلامة والصحة المهنية والتنظيمية: التأكيد علي حقوق العاملين بالحقل الضريبي، دون إهدار لحقوقهم الإدارية والوظيفية وتولى المناصب القيادية، أو المتعاملين مع الإدارة الضريبية من الممولين أو من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين، وسهولة الإجراءات والحق في الدفاع والطعن، والتعامل مع إدارات الدوائر الضريبية المختلفة بسهولة وشفافية وعدم وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف متعمد أو غير متعمد، ومنع استمرار هذا الخطأ والقصور وتقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية الفعالة التي تمنع حدوث مثل هذه الأخطاء.

(١) د. يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، ٢٠١٧، ص ٥١.

(٢) د. ريم محسن الجنابي، مرجع سابق، ص ١٤٠؛ د. حمدي عبد العظيم، مرجع سابق، ص ٩.

أطراف الحوكمة الضريبية:

تقوم الحوكمة الضريبية على عدة أطراف أساسية يمكن تسميتهم بأشخاص المجتمع الضريبي: وتتمثل أشخاص المجتمع الضريبي في الممولين وأعوانهم، والإدارة الضريبية، والتشريع الضريبي. ويتوقف نجاح الحوكمة الضريبية على التزام أطراف المجتمع الضريبي بتطبيق مبادئ وآليات الحوكمة الضريبية، ومن ثم تحقيق أهدافها: الاقتصادية والمالية والاجتماعية والبيئية، ومن ثم نجاح سياسات الإصلاح الضريبي، مما يحقق الآثار الايجابية وتجنب الآثار السلبية. بينما يترتب على عدم التزام أطراف المجتمع الضريبي بمبادئ وآليات الحوكمة الضريبية إلي جني الآثار السلبية^(١). ويمكن توضيح ذلك من خلال ما يلي:

- ١ - الممولين وأعوانهم: كافة الأشخاص الطبيعية والمعنوية المخاطبين بأحكام القانون الضريبي.
- ٢ - الإدارة الضريبية: وهي الأجهزة والكوادر الفنية المتخصصة التي تقوم بتنفيذ السياسة الضريبية ويقع عليها عبء تطبيق التشريعات الضريبية كما أنها تعد همزة الوصل بين التشريع الضريبي والممولين المكلفين بأداء الضريبة وفق هذا التشريع. وهكذا تنهض الإدارة الضريبية -كإحدى الإدارات العامة بالدولة- بتنفيذ التشريعات الضريبية المختلفة، ويناط بها تحصيل الإيرادات العامة التي تستخدمها الدولة في تمويل نفقاتها العامة. وعمليات الفحص والرقابة والتصدي لكافة الخلافات الضريبية في إطار الطعون والمنازعات القضائية حول المسائل الضريبية، وتتطلب هذه العمليات عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على أحكام الرقابة وإدارة هذا الجهاز المهم، مما يستوجب معه ضرورة الاختيار السليم لموظفي هذه الإدارة مع اعدادهم الأعداد الجيد واتاحة الفرصة لتكوينهم علمياً ومهنياً، مع منحهم الضمانات اللازمة لمباشرة مهامهم وأعمالهم علي أكمل وجه.
- ٣ - التشريع الضريبي: وهو عبارة عن كافة القوانين، والتعليمات والأنظمة التي تسن لفرض الضريبة، وحصرها وتطويرها، والتي تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها من الممولين والمكلفين بسداد الضريبة مما يساعد علي تنمية الالتزام والامتثال الطوعي لتلك الفئات، وينظم حقوق الخزنة العامة في الحفاظ علي أهم مصدر من مصادرها، والموازنة بين حقوقها المشروعة والمهمة لتمويل عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية وبين حقوق الممولين دافعي الضرائب وتقديم الاعفاءات الضريبية للممولين الملتزمين وزيادة الإعفاءات المقررة للفئات الأكثر التزاما.

(١) د. مهند محمد موسى العيني، د. عبد الرحمن محمد عبد الرحمن، مرجع سابق، ٢٠١٥، ص ١٣٨ د. يوسف

حسن عثمان جعفر، مرجع سابق، ص ١٢٢.

أهداف الحوكمة الضريبية:

(١) تحقيق الإصلاح الاقتصادي^(١): من خلال استعادة التوازن الداخلي والخارجي للاقتصاد واحتواء الضغوط التضخمية، وتحسين وضع ميزان المدفوعات، وتوفير الموارد اللازمة للوفاء بعبء الديون المتراكمة، واستعادة الجدارة الائتمانية، وتحسين كفاءة تخصيص الموارد المتاحة للاقتصاد، والسعي لتوسيع وتنمية الطاقات الإنتاجية، بما يؤدي إلى تحقيق النمو الاقتصادي الذاتي وزيادة فرص العمل المنتج وتحسين المستوى المعيشي. فالإصلاح الاقتصادي عبارة عن مجموعة من العمليات المتدرجة لإحداث تغيرات جوهرية في أساليب تعبئة الموارد وإعادة توزيعها على نحو يلبي متطلبات المجتمع على المدى القريب والبعيد، من أجل إيجاد الحلول والمعالجات للاختلالات الهيكلية في الاقتصاد^٢. ومن ثم تهدف الحوكمة الضريبية إلى زيادة وجود المصادر التمويلية اللازمة للقيام بالاستثمارات.

(٢) تحقيق الأهداف الاجتماعية: عن طريق تخفيف العبء الضريبي عن الممولين وتقديم الدعم لهم من خلال وجود إدارات ضريبية متطورة وتستخدم التكنولوجيا الحديثة في الربط والتحصيل وتحقيق العدالة الضريبية لهم ووجود أجهزة قضائية ضريبية ناجزة وعادلة، وتوفير أبنية المحاكم

(١) الإصلاح في اللغة: الإصلاح بكسر الهمزة من الصلاح ضد الفساد، يقال صلاحاً أي زال عنه الفساد، فالإصلاح نقيض الإفساد، ويقصد به التغيير والتطوير الشامل والجذري في مختلف الميادين، وهو جعل الشيء أكثر صلاحاً يقابل ذلك في اللغة الإنجليزية The Reform أي التعديل بالاتجاه المرغوب فيه فالصلاح الشيء إذن جعله مناسباً ومتناسباً من أجل أداء أغراضه التي تمت من أجله عملية التعديل أو التغيير نحو الأفضل، حيث عرفت مفردة الإصلاح في معاجم اللغة العربية بأنها الإرادة الساعية إلى الخير وتقويم الاعوجاج وهي معاكسة لمفهوم الإفساد^١. يقول الإمام الغزالي وهو يبين معنى الإصلاح: "فحق على كل مسلم أن يبدأ بنفسه فيصلحها بالمواظبة على الفرائض وترك المحرمات، ثم يعلم ذلك أهل بيته، ثم يتعدى بعد الفراغ منهم إلى جيرانه، ثم إلى أهل محلته، ثم إلى أهل بلده، ثم إلى أهل السوادى المكتنف ببلده، ثم إلى أهل البوادي من الأكراد والعرب وغيرهم، وهكذا إلى أقصى العالم"^٢. وفي القرآن الكريم ورد المفهوم بإطارين، الصلاح الذي ينصرف إلى الفرد الذي يتصف بالإيمان والورع والتقوى والسلوك القويم، والإصلاح الذي ينصرف إلى الجماعة أو المجتمع أو الدولة، ويعني مجموعة من القواعد الثابتة للسلوك والعلاقات بين أفراد المجتمع، استناداً إلى القيم الأخلاقية والدينية. قال تعالى: "وما كان ربك ليهلك القرى بظلم وأهلها مصلحون". وقال تعالى: "إن أريد إلا الإصلاح ما استطعت". وعموماً فإن كلا الإطارين مرتبطان ببعضهما البعض فلا صلاح للمجتمع دون صلاح أفراد، كما أن صلاح المجتمع انعكاس لصلاح أفراد.

(٢) د. فائزة على محمد أحمد، سياسة الإصلاح الاقتصادي وتحديث الصناعة، المجلة العلمية لكلية الآداب، جامعة أسيوط، ٢٠٢٠، ص ٣١٨.

التي تعمل بالتقاضي الالكتروني الميسر والمؤمن والفعال، ويستطيع من خلاله القضاء علي التهرب الضريبي والقضاء علي الفساد المالي والإداري وزيادة الإيرادات الضريبية من خلال الفصل الناجز والعاقل للمنازعة الضريبية، الفقراء وضمان العدالة الضريبية. ويتطلب تحقيق العدالة الضريبية، بالإضافة إلى مراعاة المقدرة التكاليفية للممولين، أن تتحمل فئات الدخل المتساوية العبء الضريبي نفسه بغض النظر عن مصدر الدخل الذي تحصل عليه.

(٣) **تحقيق الأهداف البيئية:** المتمثلة في الحفاظ على البيئة من خلال توفير الأماكن الخضراء وبناء المصانع بالتكنولوجيا الحديثة التي تحافظ علي البيئة ^(١).

(٤) **متطلبات الحوكمة الضريبية:**

ترتكز الحوكمة الضريبية علي عدد من المرتكزات منها:

- قدرة الإدارة الضريبية على فرض الرقابة علي مجمل الأداء المالي والمحاسبي للممولين، باعتبارها تهم أصحاب المصالح، وبما يحقق المحافظة علي الحصيلة الضريبية من الضياع، وتعظيم الربح الضريبي ومنع إتباع سياسات ينجم عنها تعثر الشركات.
- **قدرة السياسة الضريبية علي تحقيق التناسق والملائمة بين عناصر النظام الضريبي، من** خلال دعم أواصر الثقة والتعاون الفعال بين عناصره، من تشريعات ضريبية مرنة ومتطورة، وممولين ملتزمين بأداء الضريبة، فضلا عن الإدارة الضريبية والجهاز القضائي المختص بنظر المنازعة الضريبية، لاسيما منع الإدارة الضريبية من التعسف في ممارسة سلطاتها، وتحقيق الملائمة بين درجة الجرم والعقوبة سواء بما يتعلق بحالات المخالفة للتشريعات الضريبية أم التهرب الضريبي، كما يجب العمل علي تخفيف الأعباء الدفترية والتنظيمية، سواء للمحاسبين أو للمراجعين واللازمة لأغراض إعداد البيان الضريبي.
- الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية، مثل مخاطر الفحص الضريبي الشامل، ومخاطر تناقص قيمة الحصيلة الضريبية بفعل التضخم، وتغير أسعار الصرف فضلا عن مخاطر تصاعد المنازعة الضريبية.
- إيجاد آلية للرقابة الذاتية بما يحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية، وجودة أعمال الفحص والمراجعة من ناحية أخرى، وبما يقضي علي حالات التواطؤ والفساد إن وجدت.

(١) د. عاطف إبراهيم محمد كامل، مرجع سابق، ص ٤.

- الموازنة بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والمالية بما يعظم في النهاية صافي العائد الاقتصادي القومي. عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، وكذلك بين المكلفين أنفسهم، والتشجيع علي مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة ورفع مستوى الوعي الضريبي.
 - الأخذ بالأساليب العلمية والتقنيات التكنولوجية الحديثة والمتطورة.
 - وقد اوصت منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لتحقيق الحوكمة الضريبية الجيدة ببعض الاقتراحات كانت كالتالي:
١. مكافحة التهرب الضريبي.
 ٢. وقف تدفقات رؤوس الأموال غير المشروعة.
 ٣. الإدارة الفعالة للنظام الضريبي.
 ٤. مكافحة الفساد الضريبي.
 ٥. الحد من الإنفاق الضريبي.
 ٦. إعداد تدابير لترسيخ ثقافة الانضباط الضريبي.

مقومات الحوكمة الضريبية:

مبادئ الحوكمة الضريبية مستنبطة من مبادئ الحوكمة العامة وحوكمة الشركات، والتي تعد الأساس الشرعي للحوكمة وفقا للمفهوم الحديث للحوكمة، لكننا نري أن تلك المصطلحات والألفاظ هي في أساسها الالتزام بمبادئ الأخلاق الإسلامية والتي جاءت بها جميع الديانات والرسائل السماوية للأنبياء والرسول من ضرورة اعمال العقل والتعلم والمشاركة والمساءلة وحماية حقوق الآخرين، ووضع الأطر الاستراتيجية السليمة في الإدارة والحكم، وأيا ما كانت المسميات ونحن لا نقلل من مفهوم الحوكمة بل من أشد المناصرين له طالما يحقق المنفعة ويدفع المفسدة، ونستطيع القول بأن الحوكمة الضريبية تتطلب ما يلي:

وجود إطار فعال للحوكمة الضريبية: يجب على إطار الحوكمة الضريبية في الإدارة الضريبية بأن يعمل علي رفع مستوى الشفافية، كفاءة الأسواق المالية، أن يتماشى مع أحكام القانون، يوزع المسؤوليات بين الجهات المسؤولة بشكل واضح، منح السلطة والموارد للسلطات الإشرافية والتنظيمية لتأدية مهامهم بكل مهنية وموضوعية، وقد ركز هذا المبدأ علي الجوانب التالية:

- ينبغي وضع إطار حوكمة في الإدارة الضريبية، بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يقدمها للمشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق مالية تتميز بالشفافية والفعالية .
- ينبغي أن تنص التشريعات علي توزيع المسؤوليات بين الهيئات المختلفة بشكل واضح، مع ضمان خدمة المصلحة العامة. ينبغي أن يكون لدى الجهات الإشرافية، التنظيمية والتنفيذية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافية، مع توفير الشرح التام لها، أي أن يعهد بالمسؤوليات التنظيمية إلى أجهزة يمكنها القيام بوظائفها بدون تعارض في المصالح، وتخضع للمراجعة القضائية^(١).

الإفصاح والشفافية الضريبية: تعد الشفافية أساس أسلوب الإدارة الرشيدة، ووجود نظام افصاح قوى يشجع علي الشفافية الحقيقية وأحد ملامح التنمية المستدامة، فالشفافية الضريبية هي الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية علي المكلفين، وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة علي دخولهم، بحيث تهدف الشفافية والإفصاح عموما إلى جعل الأمر واضحا وشفافا، بعيدا عن اللبس والغموض وتعدد الإجراءات، بمعنى تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث^(٢).

تتطلب الحوكمة في الإدارة الضريبية توافر كافة البيانات، والمعلومات عن أسس فرض الضريبة، وأسس الربط والتقدير بموضوعية، ولتحقيق ثقافة الامتثال الضريبي وحرية المعلومات يجب أن تقوم الإدارة الضريبية بتجميع وتوحيد التعليمات التنفيذية للفحص الضريبي، ونشرها والإعلان عنها مع استمرار تحديثها وإرسالها إلى الممولين، خاصة الملتزمين منهم بإمساك دفاتر وسجلات منتظمة، بحيث يهتدي بها الممولون عند إعدادهم للإقرارات الضريبية، التي يقدمونها إلى الإدارة الضريبية^(٣).

(١) د. عبد المالك بطين، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية ٢٠١٦، ص ٢٤.

(٢) د. فايزة بو خلوف، مرجع سابق، ص ٢٥؛ د. جيهان كامل محمد شلبي، مرجع سابق، ص ١٠٤٤.

(٣) د. أشرف سالم عبد الكافي، أثر تطبيق نظام الحوكمة علي تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي، الجزائر، العدد ٤، ٢٠١٨، ص ١٨١ وما بعدها؛ د. الصادق أحمد علي، دور الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق علي ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، دراسة تحليلية ميدانية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد ١، ٢٠١٣، ص ١١٧.

ولا يخفى عن البال أهمية الإفصاح في تحقيق الامتثال الضريبي فالإفصاح عن أوجه صرف الحصيلة الضريبية، ليعرف الممول مدى مساهمته في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ومدى الاستفادة التي تعود عليه بشكل مباشر أو غير مباشر من إنفاق حصيلة الضرائب سنوياً، ليس عن طريق البيانات الإجمالية الواردة في مجلدات الموازنة العامة للدولة، بل عن طريق نشر بيانات تفصيلية. وفي هذا الصدد يمكن الاستفادة من شبكة المعلومات الدولية، في توفير المعلومات والبيانات وتبادلها بين الممولين والإدارة الضريبية، خصوصاً أنه أصبح الآن يوجد مواقع متعددة للإدارات الضريبية علي شبكة المعلومات الدولية الإنترنت.

المشاركة الجماعية: يقوم هذا المبدأ على أن يكون هناك مشاركة للجميع في الإدارة الضريبية، وتتم هذه المشاركة باستقلالية كبيرة، أي أن كل فرد يكون مسؤولاً عن أفعاله. حيث يتعين أن تنتهج الإدارة العليا للإدارة الضريبية مبدأ المشاركة الجماعية الفعالة للعاملين بالإدارة الضريبية، والممولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بهم. ولعل هذا الاتجاه هو الذي دفع المشرع إلى مبدأ التمثيل المقصود للأطراف ذوي المصالح الحيوية، في اللجان العليا بالمصالح الضريبية، بحيث تكون قرارات اللجان وتوصياتها محققة لمصالح كافة الأطراف، بما يحقق المصالح العليا للممولين، والإدارة الضريبية في نفس الوقت^(١).

فالمشاركة الجماعية الفعالة هي المشاركة في رسم السياسات، ووضع القرار من خلال تبادل الرأي مع الآخرين، والوقوف علي كل الاقتراحات والتوصيات، وتعتمد علي قيم المساواة والاحترام والعطاء الذي يستند علي التكامل، حيث يقدم كل طرف إمكانيات بشرية، مادية وفنية لتحقيق الأهداف المشتركة لزيادة التنمية في جميع الميادين.

المساءلة المتكافئة: يعد وجود وتعزيز المساءلة المتكافئة للممولين والإدارة الضريبية، نشاطاً أساسياً لعمل الأجهزة الرقابية، وتقوم الأجهزة العليا للرقابة المالية بالرقابة علي امتثال الأطراف للقواعد والأنظمة الضريبية، فالإدارة الضريبية مسؤولة علي اتجاه الموظفين حول قراراتها، وإمكانية قيام المكلفين بالضريبة برفع قضاياهم أمام المحاكم وضمان سرعة الفصل العادل والناجز لها، من خلال توفر أنظمة للمساءلة وفقاً للصلاحيات الممنوحة لموظفي السلطة المالية، تعمل علي تعزيز ثقة الممولين والمكلفين والأطراف ذات العلاقة والمصلحة في نزاهة الإدارة الضريبية، وتحسين أداء العاملين، والحد من الفساد المالي والإداري.

(١) د. رونق قيوم، مرجع سابق، ص ١٨

وتعني المساءلة المتكافئة تمكين ذوي العلاقات من الأفراد داخل الإدارة الضريبية وخارجها، من مراقبة العمل دون أن يؤدي ذلك إلى تعطيل العمل أو الإساءة إلى الآخرين، فضلا عن تطبيق الأنظمة والتعليمات بكل شفافية علي جميع الموظفين في المؤسسة، وتعد المساءلة الوجه الآخر للقيادة ودونها تكون القيادة دكتاتورية، وهي التزام يلزم الآخرين بالمحاسبة أو الإجابة عن المسؤولية التي تسند إليهم.

دور مصلحة الضرائب:

ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات أن يتم ضمان التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة، والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة علي إدراك المبادئ التنفيذية للمؤسسة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤوليته أمام الجمعية وأصحاب المصالح، وتعتبر عملية وضع السياسات والإشراف علي النظم المختلفة (الرقابة، الحوكمة...) أحد مسؤوليات مجلس الإدارة، كما يجب وضع معايير الأداء لقياس سلوك مجلس الإدارة. فدور ومسؤوليات مجلس الإدارة يجب أن تكون واضحة، ومحددة ومعلنة من حيث الصلاحيات، المسؤوليات، الحقوق، الواجبات، المزايا، الأجور والمكافآت^(١).

يجب علي الإدارة الضريبية توفير كامل المعلومات، وكذا بنوايا حسنة وبعناية العمل علي تحقيق أفضل مصلحة لكافة الأطراف ذوي المصلحة، كما عليها القيام بوظائف رئيسية كتوجيه استراتيجية المؤسسة، ووضع سياسة المخاطر، وخطط العمل السنوية، وتحديد أهداف المؤسسة واختيار المسؤولين التنفيذيين الرئيسيين، ومراقبة التنفيذ وأداء المؤسسة، وكذلك أيضا يجب أن تكون قادرة علي ممارسة التقييم والحكم الموضوعي لشؤون المؤسسة بصفة مستقلة مما يجعل العمل بها علي اكمل وجه دون الوقوع في الخلافات التي تؤدي الي المنازعات الضريبية.

دور أصحاب المصالح:

تتيح الحوكمة دوراً كبيراً وأكثر فاعلية لأصحاب المصالح داخل الشركات للقيام بدور الرقابة أو دور الحوكمة، وحين نتفحص أصحاب هذه المصالح وتعد الإدارة الضريبية في أي بلد هي من أهم وأكثر أصحاب هذه المصالح، باعتبار أن أي سوء إدارة داخل أي شركة أو أي قرارات غير رشيدة لمجلس الإدارة، من شأنها إهدار الربح المحاسبي لهذه الشركات وما يتبعه من إهدار الحصيلة الضريبية^(٢).

(١) يونس جعادي، مرجع سابق، ص ٢٤.

(٢) د. عبد الرحمن بكر، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، ٢٠١٥، ص ٩.

يجب أن يأخذ إطار الحوكمة الضريبية بعين الاعتبار حقوق جميع أصحاب المصالح، لاسيما الممولين والإدارة الضريبية وتشجيع التعاون النشط والفاعل بينهم، وذلك لتحديد الثروة وتنميتها والمحافظة علي ديمومة المشاريع، هذا مع احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينص عليها القانون، كما يجب أن يكون لديهم الفرصة للحصول علي تعويض عند انتهاك حقوقهم، والحرية في الحصول علي معلومات ملائمة في أي وقت، وأن يسمح بوجود آليات لمشاركتهم بما يكفل تحسين الأداء يجب أن يسمح إطار الحوكمة في الإدارة الضريبية بوجود آليات لمشاركة أصحاب المصالح، وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء^(١).

وبناء عليه فإن النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها، ولن يكون ذلك إلا بتقدير الضريبة وعملية حسابها بشكل يجعل الناس سواسية أمام القانون، دون أي تمييز أو غلو أو إجحاف، وهذا لن يتم بالشكل الصحيح إلا إذا وضعنا بين يدي المكلف بالضريبة طرق وآليات قانونية تمكنه من الطعن فيما يراه تجاوزا أو إجحافا في حقه من طرف الإدارة الضريبية^(٢).

(١) د. رونق قيدوم، مرجع سابق، ص ٢٠؛ د. محمد البشير بن عمر، ٢٠١٧، ص ٣٠. د. ماجد إسماعيل أبو

حمام، مرجع سابق، ص ٢٢؛ د. طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص ٤٥

(٢) د. سحنون ثنيقة، د. شلابي سليمة، سلطات القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، ٢٠١٩. د. ممدوح محمد إبراهيم سالم، دراسة تحليلية وانتقادية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته بالقانون ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ ولائحته التنفيذية، دار النهضة العربية.

المطلب الثاني

الإصلاح الضريبي المصري في ضوء أحكام

القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠

تتألف المنظومة الضريبية من ثلاثة أركان متكاملة فيما بينها هي: التشريع الضريبي، والسياسة الضريبية، والإدارة الضريبية. ولا شك أن الخلل الذي يصيب أحد هذه الأركان يؤثر سلباً على نجاح المنظومة الضريبية في تحقيق أهدافها، ويحد من فاعليتها، وتتلخص مهام ومسؤوليات الإدارة الضريبية في تنفيذ القانون الضريبي وذلك من خلال حصر المجتمع الضريبي، وتوعية الممولين وفحص إقرارات الممولين وربط الضريبة وتحصيلها بالإضافة إلى مكافحة التهرب الضريبي. ويعتمد نجاح الإدارة الضريبية على مدى الالتزام الطوعي للممولين، وانخفاض عدد المنازعات بين الإدارة الضريبية والممولين، والحد من التهرب الضريبي، بالإضافة إلى تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة^(١).

ويترتب على نجاح الإدارة الضريبية سرعة حسم المنازعة الضريبية إدارياً بشكل عادل وناجز: زيادة الالتزام الطوعي للممولين، وانخفاض عدد المنازعات بين الإدارة الضريبية والممولين، والحد من التهرب الضريبي، بالإضافة إلى تحقيق الحصيلة الضريبية المستهدفة، وبالتالي قلة المنازعات المرسلة إلى القضاء الإداري وما يترتب على قلة القضايا المرسلة إلى القضاء الإداري من آثار إيجابية.

واتساقاً مع التوجهات التي تسعى إلى بناء أنظمة ضريبية قوية وحديثة، فإن قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، يعد خطوة هامة في الاتجاه نحو حوكمة الإدارة الضريبية ورفع كفاءة التحصيل، وحصر تنامي أنشطة الاقتصاد غير الرسمي حتي يمكن دمجها في الاقتصاد الرسمي، وكشف عمليات التهرب الضريبي، وزيادة الإيرادات العامة وسد عجز الموازنة وخفض حجم الدين العام وتوفير الاعتمادات المالية اللازمة لزيادة الإنفاق على التنمية البشرية، وتحسين الخدمات المقدمة للمواطنين والارتقاء بمستوى معيشتهم بما يمكن الدولة من زيادة حجم الإنفاق العام ومن ثم الارتقاء بمستوى معيشة المواطنين.

(١) د. عادل عبد العزيز السن، الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، المجلة القانونية، جامعة القاهرة، المجلد ٩، العدد ١، ٢٠٢١، ص ١١٦.

يعد مظلة اجرائية لكافة التشريعات الضريبية في ضوء توحيد نماذج الفحص الضريبي، بالإضافة إلى ميكنة الاجراءات الضريبية وهو ما يسهم بشكل كبير في إصلاح النظام الضريبي المصري واتخاذ خطوات أكثر فعالية لمكافحة التهرب الضريبي وتعزيز استراتيجيات التمويل، والاستفادة من الإمكانيات والابتكارات المالية والتكنولوجيات الجديدة في تفعيل أحكام القانون وتعبئة الموارد المحلية والحفاظ علي الحصيلة الضريبية، وهو ما يساعد في بناء نظام ضريبي قوي وفعال قادر علي تمويل أهداف التنمية المستدامة، والتي تتطلب استثمارات ضخمة خاصة في مجالات التعليم والصحة والبنية التحتية.

ويعد قانون الاجراءات الضريبية رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠^(١)، أول قانون اجراءات ضريبية موحد في تاريخ مصر، ويعد خطوة جادة نحو تحقيق إصلاح الإدارة الضريبية، بعد خطوات ناجحة تمثلت في المنظومة الإلكترونية للتحصيل الضريبي التي سهلت العمليات الضريبة علي الممولين. حيث أضحى القانون الضريبي لكل أنواع الضرائب، حيث كانت الأحكام الخاصة بإجراءات ربط وتحصيل الضرائب تتناولها بالتنظيم عدة قوانين^(٢)، وفي ضوء المشاكل العملية التي أثارها تطبيق أحكام هذه القوانين، تم إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، والذي ينظم إجراءات ربط وتحصيل الضريبة علي الدخل، والضريبة علي القيمة المضافة، ورسم تنمية الموارد المالية للدولة، وضريبة الدمغة، وأي ضريبة ذات طبيعة مماثلة أو تتفق في جوهرها مع هذه الفرائض المالية أو تحل محلها، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في القانون المنظم لكل منها، وفيما لا يتعارض مع أحكامه. وتم إدراج الإجراءات الضريبية في قانون واحد مع توحيد الرقم الضريبي.

(١) ويتألف القانون من عشرة أبواب تضم واحد وثمانون مادة، ويتضمن الباب الأول الاحكام العامة وتشمل التعريفات للمخاطبين بأحكام القانون، ويتناول الباب الثاني حقوق والتزامات الممولين والمكلفين وغيرهم وتنظيم الإدارة الضريبية، ويتعلق الباب الثالث بالتسجيل الضريبي، وينظم الباب الرابع موضوع الإقرارات الضريبية، ويشمل الباب الخامس تنظيم الرقابة الضريبية، ويتعلق الباب السادس بالتحصيل وإجراءاته المتبعة، ويتناول البابين السابع والثامن موضوع الطعن الضريبي حيث ينظم الباب السابع إجراءات الطعن أما الباب الثامن فينظم مراحل الطعن الضريبي، ويشمل الباب التاسع الجرائم والعقوبات، وأخيرا الباب العاشر ويتضمن الأحكام الختامية. القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، الجريدة الرسمية العدد ٤٢ مكرر (ج) بتاريخ ١٩/١٠/٢٠٢٠، وتم العمل به اعتباراً من ٢٠/١٠/٢٠٢٠.

(٢) ومن أمثلة تلك القوانين: قانون الضريبة علي الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥؛ قانون الضريبة علي القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦؛ القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة؛ قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠.

كما جاء هذا القانون ليعكس فلسفة وتوجه المادة ٣٨ من الدستور، والتي أكدت على أن النظام الضريبي يهدف إلى تنمية موارد الدولة، وتحقيق العدالة الضريبية والتنمية الاقتصادية والاجتماعية. ويكون فرض الضرائب علي دخول الأفراد تصاعدية ومتعددة الشرائح وفقا لقدراتهم التكليفية، ويكفل النظام الضريبي تشجيع الأنشطة الاقتصادية كثيفة العمالة، وتحفيز دورها في التنمية الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية مع التزام الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي، وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة والسرعة في تحصيل الضرائب. وفقا لأحدث وأسرع طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم، وأن أداء الضرائب واجب ينبغي الالتزام به طوعية، والتهرب الضريبي جريمة يعاقب عليها القانون.

وتتلخص أهم ملامح هذا القانون فيما يلي:

تقليل البيروقراطية: الذي يواجه العمل الضريبي والإصلاح الإداري داخل مصلحة الضرائب. من خلال الاعتماد على وسائل الميكنة الحديثة في اتخاذ الإجراءات الضريبية بعد انتهاء مرحلة التحول من الإجراءات الورقية إلى الإجراءات الميكنة، بحيث تصبح هذه الوسائل هي المعتمدة قانونا في الإثبات الضريبي وفي التواصل بين الإدارة، وتقليل المستندات الورقية والميكنة الشاملة، والارتقاء بحقوق الدولة والممول معاً.

تشجيع الامتثال الضريبي: من خلال السماح بمد المهلة الخاصة بتقديم الإقرار الضريبي السنوي وتعديله دون غرامات، وحق الممول في تقسيط الضريبة وإسقاطها حال تعثره، واسترداد الضرائب المسددة بالزيادة أو بالخطأ، دمج الإجراءات الضريبية المختلفة باختلاف أنواع الضرائب في إجراءات موحدة وذلك بتجميع كافة الأحكام المنظمة لإجراءات ربط وتحصيل الضرائب ذات الجوهر والطبيعة المماثلة، والتي تقوم علي تحصيلها مصلحة الضرائب المصرية في قانون واحد، بما ييسر تطبيقها، سواء بالنسبة للمصلحة أو للمولين والمكلفين، الحد من التهرب الضريبي، بإضافة مواد تجرم الفعل وعدم سقوط العقوبة بمضي المدة، والعمل علي ضم الاقتصاد غير الرسمي

إرساء آليات تطبيق الفاتورة الإلكترونية ومواكبة التطورات العالمية، تركيب أجهزة بالمحال التجارية ومصلحة الضرائب لاحتساب الفاتورة الإلكترونية بصورة لحظية، تسهيل إجراءات ربط وتحصيل الضرائب المختلفة وتيسيرا علي الممولين لتحقيق الالتزام الضريبي والقضاء علي ظاهرة الازدواج الضريبي، بالإضافة إلى إجراءات أخرى تهدف إلى إحكام الرقابة الضريبية، وعمليات الفحص والتحصيل، وإجراءات الطعن الضريبي، وتقليل الخلافات والمنازعات بين المصلحة والممولين بجانب أثرها في تحسين ترتيب مصر في مؤشرات ممارسة الأعمال التي تصدرها المؤسسات الدولية.

تحقيق التوازن بين مصلحة الممول والخزانة العامة: تعتبر الضريبة من أهم الموارد المالية للدولة علي الإطلاق، وللوصول إلى هذه الحقيقة يكفي الاطلاع علي قوانين المالية التي تجعل الضرائب المباشرة والرسوم الأخرى في مقدمة موارد الميزانية العامة كما أنها تشكل مظهما من مظاهر سيادة الدولة من جهة، وتعبيراً عن المواطنة من جهة أخرى، إضافة إلى كونها واجبا دستوريا يفرض علي المواطنين المساهمة في الأعباء العامة، ولأهمية الضريبة في المجال الاقتصادي والسياسي للدولة فقد عهد المشرع إلي سلطة عامة وتزويدها بالصلاحيات والسلطات والامتيازات بما يكفي لأداء وظيفتها، لإدارة الضرائب تقوم برط الضريبة وتحصيلها بالمحافظة علي حقوق الخزانة العامة وزيادة الحصيلة الضريبية، وفي المقابل أرسى ضمانات واسعة للخاضعين للضريبة لحمايتهم من كل تعسف قد يرتكب في حقهم من طرف الإدارة ضد حقوقهم المالية، وهذه المعادلة بين الحقوق المالية للدولة والأفراد تهدف بالأساس إلى تحقيق عدالة ضريبية تقوم بالحفاظ علي حقوق الخزينة والضمانات المخولة للخاضعين في إطار التشريع الضريبي.

تعزيز مبدأ الاعتماد علي وسائل التقنيات الحديثة في اتخاذ الإجراءات الضريبية في ضوء التحول الرقمي، والانتقال من مرحلة الإجراءات الورقية إلى الإجراءات الإلكترونية، بحيث تصبح هذه الوسائل هي المعتمدة قانوناً في الإثبات الضريبي وفي التواصل بين الإدارة الضريبية والمومول أو المكلف وفي الدفاتر والسجلات التي يتعين عليه إمساكها والفواتير التي يلتزم بإصدارها وتطبيق نظام التوقيع الإلكتروني وتطبيق هذه الوسائل كذلك في ربط الضريبة وتحصيلها وفي سبل الطعن علي نماذج ربط الضريبة.

ضمان عدم المساس بالقواعد الإجرائية الثابتة والتي تواترت عليها القوانين الضريبية المتعاقبة تحقيقاً للاستقرار في القواعد الضريبية التي تثبتت فاعليتها وجدواها ولم يترتب عليها أي مشكلات في التطبيق، بالإضافة إلى قصر التوحيد الإجرائي علي القواعد القابلة للتطبيق علي مختلف أنواع الضرائب أما الإجراءات التي ترتبط بضريبة معينة وتلائم طبيعتها الفنية فقد تم الاحتفاظ بها كما هي لتسرى فقط علي هذه الضريبة دون غيرها.

تبني قواعد تتسم بالمرونة والسرعة والفاعلية في إنهاء المنازعات الضريبية، من خلال معالجة المشكلات التي أسفر عنها تطبيق الإجراءات السابقة علي النحو الذي يُمكن معه للإدارة الضريبية وكذلك للممول أو المكلف تحقيق الغاية من هذا الإجراء بأبسط الطرق الممكنة بعيداً عن التعقيد والتكرار، وذلك من تبسيط الإجراءات أمام اللجان الداخلية ولجان الطعن وتحقيق السرعة الواجبة في

نظر هذه المنازعات من خلال تحديد ميعاداً لكل إجراء وترتيب أثراً قانونياً علي تجاوز هذا الميعاد وجواز سحب النزاع من أمام لجنة الطعن وإعادته للمأمورية للصلح في الطعن.

استثناء الدعاوى الضريبية من العرض علي هيئة مفوضي الدولة وذلك من أجل سرعة حسم المنازعات الضريبية وتجنباً للجوء إلى ساحة القضاء وإثقالها بالمزيد من الدعاوى والتي تستغرق أمداً طويلاً للفصل فيها بما لا يتناسب مع المنازعات ذات الطابع المالي.

تطوير الإدارة الضريبية، حيث تضمن القانون نصوصاً خاصة بالإدارة الضريبية لتنظيم بعض أحكام هذه الإدارة باعتبارها أحد المحاور الثلاثة للمنظومة الضريبية إلى جانب الممول والتشريع - حيث أنه من غير المتصور تطوير أي نظام ضريبي إذا ما ظلت الإدارة الضريبية خارج دائرة هذا التطوير.

وتولى الدولة اهتماماً كبيراً بتطوير مصلحة الضرائب، وميكنة الإجراءات الضريبية، وتحسين بيئة العمل، والارتقاء بالعنصر البشري وتوسيع القاعدة الضريبية، وتحديث المنظومة الضريبية بما يسهم في تحقيق الآثار الاقتصادية الإيجابية ومن ثم تعظيم القدرات الإنتاجية ورفع معدلات النمو الاقتصادي، وتحصيل حق الدولة علي النحو الذي يؤدي إلى تعظيم الإيرادات العامة

سعت مصلحة الضرائب المصرية للتطوير والتحديث لتصبح مصلحة رقمية حديثة تواكب المتغيرات العالمية والتقنية وتحظى بثقة المجتمع الضريبي لخدمة أهداف التنمية المستدامة في الاقتصاد المصري، وذلك تماشياً مع سياسة الحكومة المصرية ورؤية مصر الإستراتيجية ٢٠٣٠ للتنمية المستدامة، بضرورة نشر التكنولوجيا الرقمية في جميع التعاملات مع المواطنين، وتطوير التشريعات الضريبية، ولعل من أهم ملامح التحديث والتطوير لمصلحة الضرائب تتمثل في التحول الرقمي في تنفيذ كافة الأعمال الضريبية الرئيسية^(١). ومن أهم الأحكام التي وردت فيما يتعلق بتنظيم الإدارة الضريبية في قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، ما يلي:

(١) وذلك في ضوء القرارات والإنجازات التالية: إصدار قرارات وزير المالية أرقام (٦٩٥ لسنة ٢٠١٨، ٢٢١ لسنة ٢٠١٨، ٣٥٨ لسنة ٢٠١٩) بتقديم الاقرارات الضريبية إلكترونياً علي موقع المصلحة؛ إصدار قراري وزير المالية أرقام (٢٦٩ لسنة ٢٠١٨، ٧٦٠ لسنة ٢٠١٨) بشأن تحصيل المستحقات الحكومية والضريبية والجمركية من خلال منظومة الدفع والتحصيل الإلكتروني؛ تنفيذ المرحلة الأولى من إجراءات عمل الفاتورة الإلكترونية بإلزام عدد من الشركات المسجلة بالمركز الضريبي لكبار الممولين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية عما تبيعه من سلع أو تؤوليه من خدمات وذلك اعتباراً من ١٥ نوفمبر ٢٠٢٠ وذلك تنفيذاً لقرار وزير المالية (رقم ١٨٨ لسنة ٢٠٢٠) بشأن إلزام المسجلين بإصدار فواتير ضريبية إلكترونية تتضمن التوقيع الإلكتروني لمصدرها، والكود الموحد

وضع نظام خاص لإثابة الموظفين بالمصلحة في ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوى إنجازهم في العمل. حيث يجوز للوزير وضع نظام خاص لإثابة موظفي المصلحة في ضوء معدلات أدائهم وحجم ومستوى إنجازهم في العمل، وذلك دون التقيد بأي قانون أو نظام آخر، علي أن يُعتمد هذا النظام من رئيس مجلس الوزراء^(١)، ويعد نص هذه المادة بمثابة استثناء من أحكام قانون الخدمة المدنية الصادر بالقانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦.

منح صفة مأمور الضبط القضائي لبعض موظفي مصلحة الضرائب: حيث نظمت المادة (١٩) منه علي كيفية منح صفة مأمور الضبط القضائي لبعض موظفي مصلحة الضرائب في مجال تطبيق أحكام القانون الضريبي واللوائح والقرارات المنفذة له. حيث نصت علي أنه يكون للموظفين الذين يصدر بتحديدهم قرار من وزير العدل بالاتفاق مع وزير المالية صفة مأموري الضبط القضائي فيما يتعلق بإثبات ما يتم من مخالفات لأحكام كل منها، واتخاذ الإجراءات المقررة في شأن تلك المخالفات^(٢)، كما منح القانون موظفي مصلحة الضرائب صفة الضبطية القضائية وصلاحيات الاطلاع علي البيانات والأوراق المتعلقة بالضريبة، وضمان نزاهة وحيادية الموظفين وعدم تعارض المصالح، من خلال حظر ارتباط موظفي المصلحة بأي علاقة عمل مباشرة أو غير مباشرة مع أي من مكاتب المحاسبة أو المراجعة أو مكاتب المحاماة أو غيرها من المنشآت المهنية أو أي من الممولين أو المكلفين^(٣).

وحسنا فعل المشرع بإصدار القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ والذي مع تطبيق نصوصه واحكامه مع وضع أسس ومقومات الحوكمة الضريبية سالفه البيان سيؤثر ذلك بشكل مباشر علي الحصيلة الضريبية ومن ثم التأثير في كل السياسات الاقتصادية.

الخاص بالسلعة رقم التسجيل الضريبي أو الخدمة محل الفاتورة = المعتمدة من المصلحة. تقرير وزارة المالية المصرية، حصاد ستة أعوام، يونيو ٢٠١٤ - يونيو ٢٠٢٠، إنجازات ومشروعات وزارة المالية، يونيو ٢٠٢٠.

(١) أنظر المادة ١٦ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد.

(٢) أنظر المادة ١٩ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

(٣) أنظر المادة ٢٠ من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

الخاتمة

ومن جماع ما تقدم يتضح الدور الهام للحوكمة الضريبية في سرعة حسم المنازعات الضريبية خصوصا بعد ان كانت حائرة بين القضائيين العادي والإداري وبعد ان استقر الحال بها بالنظر امام محكمة القضاء الإداري بعد صدور حكمي المحكمة الدستورية بذلك، فلا بد من تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والتي تتطلب من الإدارة الضريبية توافر كافة البيانات، والمعلومات عن أسس فرض الضريبة، وأسس الربط والتقدير بموضوعية، ولتحقيق ثقافة الامتثال الضريبي وتجميع وتوحيد التعليمات التنفيذية للفحص الضريبي، ونشرها والإعلان عنها مع استمرار تحديثها وإرسالها إلى الممولين، مع ثقة الممولين فيما ضعه الإدارة الضريبية وثقتهم انه في حالة وجود خلاف سيكون نظره امام قاضيه الطبيعي وبالتالي تعتبر الحوكمة الضريبية ذات أهمية قصوى لكل من الممول والإدارة الضريبية، حيث يؤدي التطبيق الجيد للحوكمة الضريبية إلى تحقيق إصلاح ضريبي متوازن بين كافة الأطراف الضريبية، وحسنا فعل المشرع بان اصدر قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠، فقد رسخ العديد من المبادئ والقواعد التي من شأنها أن تقودنا إلى إصلاحات في مجال الإدارة الضريبية، ومحاولة تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية الجيدة بما يضعنا أمام إدارة ضريبية حديثة تعزز الإمتثال الضريبي، وتقوم علي الاستفادة من التقنيات الرقمية، والتوسع في الخدمات الضريبية التقنية، وهو ما سيقال بالقطع من فجوة الإمتثال والتهرب الضريبي وتكاليف التحصيل، الأمر الذي سيؤدي إلى تحرير مزيد من الموارد الإدارية التي يمكن استغلالها بشكل أفضل في الوظائف الأساسية مثل التدقيق والمراجعة والرقابة، فضلا عن هيكلة الإدارات الضريبية على أساس وظيفي ومنحها درجة من الاستقلالية، مع إدارة فعال وتمكينها من بناء خدمات ضريبية حديثة وفعالة، بما يؤدي إلى تعزيز كفاءة الامتثال الضريبي، كما أن القانون ساهم في تبسيط العمليات الإدارية وتقديم المساعدة والمشورة بشأن المسائل الضريبية والمحاسبية لدافعي الضرائب، خاصة الشركات متناهية الصغر والصغيرة والمتوسطة، وبناء الثقة بين المكلفين والإدارات الضريبية، وتقوية قدرات الرقابة وإدارة المخاطر، لأغراض تقليل تكلفة الإمتثال الضريبي.

قائمة المراجع

١. د. أشرف سالم عبد الكافي، أثر تطبيق نظام الحوكمة علي تحسين إجراءات تحصيل الإيرادات الضريبية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، معهد العلوم الاقتصادية، المركز الجامعي، الجزائر، العدد ٤، ٢٠١٨.
٢. د. الصادق أحمد علي، دور الحوكمة في الحد من التهرب الضريبي بالتطبيق علي ديوان الضرائب الاتحادي بالسودان، دراسة تحليلية ميدانية، مجلة العلوم الإنسانية والاقتصادية، العدد ١، ٢٠١٣.
٣. د. جلال الدين عبد الحكيم الشافعي، الحوكمة الضريبية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، المجلد ٢٥، العدد ١/٢، ٢٠٠٣.
٤. د. جيهان كامل محمد شلبي، مبادئ الحوكمة الضريبية وفقا لمفاهيم دمج المصالح الضريبية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، العدد ٤، ٢٠١٢.
٥. د. رونق قيديم، دور مبادئ الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، دراسة ميدانية لمديرية الضرائب لولاية أم البواقي، رسالة ماجستير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، ٢٠١٩.
٦. د. سحنون ثبيفة، د. شلابي سليمة، سلطات القاضي الإداري في المنازعة الضريبية، رسالة ماجستير، جامعة عبد الرحمان ميرة - بجاية، ٢٠١٩.
٧. د. عادل عبد العزيز السن، الإصلاح الضريبي في مصر في ضوء أحكام القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠. بإصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد، المجلة القانونية، جامعة القاهرة، المجلد ٩، العدد ١، ٢٠٢١.
٨. د. عاطف إبراهيم محمد كامل، المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة، ٢٠١٣.
٩. د. عبد الرحمن بكر، الحوكمة الضريبية وأثرها في الحد من التهرب الضريبي، ٢٠١٥.
١٠. د. عبد المالك بطين، دور الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية للمؤسسة خدمية ٢٠١٦.
١١. د. فايزة علي محمد أحمد، سياسة الإصلاح الاقتصادي وتحديث الصناعة، المجلة العلمية لكلية الآداب، جامعة أسيوط، ٢٠٢٠.

١٢. د. قاسمي السعيد أحمد، أصحاب المصالح ورسالة منظمة الأعمال، المؤتمر العلمي الثالث لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، ٢٠٠٩.
١٣. د. مصطفى عبد الحسين علي، د. علي كاظم حسين، مرجع سابق؛ د. خليل محمد أحمد إبراهيم، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وانعكاساتها علي سوق الأوراق المالية، جامعة بنها، العدد ١، ٢٠٠٥.
١٤. د. ممدوح محمد إبراهيم سالم، دراسة تحليلية وانتقادية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ وتعديلاته بالقانون ٢١١ لسنة ٢٠٢٠ ولائحته التنفيذية، دار النهضة العربية.
١٥. د. مهند محمد موسى العبيني، د. عبد الرحمن محمد عبد الرحمن، مرجع سابق، ٢٠١٥.
١٦. د. يوسف حسن عثمان جعفر، دور الحوكمة الضريبية في الحد من التهرب