

نموذج مقترح لمعالجة مشكلة تآكل الوعاء الضريبي وأثره على التنمية المستدامة

د. أحمد محمد عبد العزيز خليفة

أستاذ مساعد المحاسبة كلية الدراسات العليا والبحوث البيئية
جامعة عين شمس

المستخلص:

استهدف البحث بناء نموذج محاسبي لمعالجة مشكلة تآكل الوعاء الضريبي، حيث تناول آليات السياسات الضريبية المحلية والدولية وأثرها على الفجوة الضريبية ، كما عرض البحث بعض حالات تآكل الوعاء طبقا للتشريع الضريبي المصري.

وتم بناء نموذجين الأول يوضح العلاقة بين آليات السياسات الضريبية وتآكل الوعاء الضريبي والثاني يوضح أثر أساليب تآكل الوعاء الضريبي على التنمية المستدامة.

وتوصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها السياسات الضريبية التي تؤثر على تآكل الوعاء هو سياسة التخطيط والتجنب الضريبي ، التهرب الضريبي ، بالإضافة إلى سياسة تسعير التحويلات بين الأطراف المرتبطة ، بالإضافة إلى أن أكثر المعالجات الضريبية التي تؤدي إلى تآكل الوعاء هي استخدام الشركات إضمحلال قيمة الأصول بدلا من تكوين المخصصات ، كما أن تآكل الوعاء الضريبي يكون له تأثير كبير على انخفاض التنمية المستدامة بأبعادها المختلفة.

وأوصى البحث بتنفيذ اتفاقيات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح BEPS من قبل المنشآت عالمية النشاط ومصلحة الضرائب للحد من تآكل الوعاء الضريبي ، كما اوصى البحث بوضع قواعد لتبادل المعلومات بين الإدارات الضريبية.

الكلمات المفتاحية: تآكل الوعاء الضريبي ، آليات السياسات الضريبية ، الفجوة الضريبية ، التنمية المستدامة.

Abstract:

The research aimed to build an accounting model to address the problem of tax base erosion, where it dealt with the mechanisms of local and international tax policies and their impact on the tax gap, and the research also presented some cases of pot erosion in accordance with the Egyptian tax legislation.

Two models were built, the first illustrating the relationship between the mechanisms of tax policies and the erosion of the tax base and the second illustrating the impact of methods of tax base erosion on sustainable development.

The research reached a set of results, the most important of which are tax policies that affect the erosion of

the pot is the policy of planning and tax avoidance, tax evasion, in addition to the policy of pricing transfers between the associated parties, in addition to that more tax treatments that lead to the erosion of the pot is the use of companies decay of the value of assets instead of the composition of provisions, and that the erosion of the tax base has a significant impact on the decline of sustainable development in its various dimensions.

The research recommended the implementation of the agreements of the tax base erosion program and the transfer of profits BEPS by internationally active enterprises and the Tax Authority to reduce the erosion of the tax base, and the research also recommended the development of rules for the exchange of information between tax administrations.

KeyWords : Base Erosion and Profit shifting - Sustainable development

القسم الأول : الإطار العام للبحث

مقدمة:

ظهرت في العشرين عام الأخيرة العديد من المصطلحات الحديثة مثل إدارة الأرباح ، والمحاسبة الابتكارية ، وتخفيف تقلبات الدخل . ويمكن توضيح أهم هذه المصطلحات فيما يلي: (محمد عبد العزيز ، المحاسبة المتقدمة ، ٢٠٢٣، ص ٣١)

١- إدارة الأرباح

يقصد بإدارة الأرباح إختيار سياسات محاسبية من جانب المنشأة لتحقيق أهداف معينة للإدارة وأهمها تحقيق وفورات ضريبية. الأمر الذى يترتب عليه تضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الإقتصادى للمنشأة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التى تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير.

٢- المحاسبة الابتكارية

يقصد بالمحاسبة الابتكار إستخدام المحاسبين معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الظاهرة فى القوائم المالية. وبالتالي يمكن القول أن المحاسبة الابتكارية هى تحويل أرقام الحسابات مما هى عليه فعليا إلى ما يرغب فيه معدوا القوائم المالية عن طريق استغلال القواعد المحاسبية الحالية و/أو إهمال بعضها أو جميعها ، أو بمعنى آخر رسم صورة بديلة للواقع تكون أكثر تأييدا لهم .

٣- تخفيف تقلبات الدخل

حيث تفضل المنشآت أن تقدم تقريراً عن اتجاه النمو الثابت فى الربح بدلا من إظهار أرباح غير مستقرة ، ويتحقق ذلك عن طريق تكوين احتياطي كبير غير ضرورى فى السنوات الجيدة حتى يمكن خفض هذا الإحتياطي وبالتالي تتحسن الأرباح فى السنوات السيئة . وهذا الشكل من التلاعب يستلزم أن تحقق المنشأة أرباحا

كبيرة في بعض السنوات بما يسمح لها بتكوين احتياطات مستترة تستخدم بعد ذلك من أجل تنظيم تدفق الدخل عند الضرورة ، أى تخفيض الدخل في السنوات المزدهرة وتخزينها لمقابلة انخفاض الدخل في السنوات الرديئة.

وقد تزايدت تلك الممارسات الضارة للتجنب الضريبي وبصفة خاصة بعد تزايد الاستثمارات الأجنبية بما تتمتع به من إدارات ضريبية متخصصة وخبراء تخطيط ضريبي بالإضافة إلى الإستعانة بمكاتب الاستشارات الضريبية الكبرى ، الأمر الذى أدى إلى تآكل الحصيلة الضريبية أو تسربها من دولة إلى أخرى الأمر الذى دفع منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) إلى تقديم مبادرة بعنوان " برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح" واحتوى البرنامج على ١٥ خطة مقسمة تحت أربعة عناوين (OECD&G20, 2020).

١- الدراسات السابقة

دراسة (نرفانا ، ٢٠٢١) بدأت الدراسة بالفرقة بين التخطيط الضريبي والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي والملاذات الضريبية كأحد آليات السياسات الضريبية بالإضافة إلى التركيز على الشركات متعددة الجنسيات وضرورة وضع نظام لأسعار التحويلات فيما بينها. كما ركزت الدراسة على برنامج تاكل الوعاء ونقل الأرباح BEPS حيث أصدرت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية على ١٥ خطة عمل لهذا البرنامج والتي تم تقسيمها إلى أربعة عناوين رئيسية (خطط عامة ، خطط للسعر المحايد ، خطط عمل الاتفاقيات، خطط البيانات والشفافية).

دراسة (Kendrick, 2022) تناولت الدراسة متطلبات إصلاح النظام الضريبي الدولي من خلال اتفاقاً عالمياً موحداً، وأن برنامج BEPS الصادر عن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين لم يتم الموافقة عليه من قبل العديد من الدول بالرغم من الحاجة إلى اتفاق موحد بشأن القضايا التي تسببت في صعوبة التوصل إلى إجماع دولي، مثل الحد الأدنى العالمي لمعدل الضريبة على الشركات البالغ ١٥% على الأقل.

توصلت الدراسة إلى أن برنامج BEPS يجب أن يحترم سيادة الدول المنظمة إليه، وأن آلية التعاون المعزز هي الطريقة الوحيدة لجعل التنفيذ القانوني للبرنامج ممكناً في جميع الدول.

دراسة (Russel,2022) تناولت الدراسة الاستراتيجيات القانونية الإندونيسية للتعامل مع ظاهرة تحويل الأرباح الذي تنفذها الشركات متعددة الجنسيات والتي تعمل في مجال الاقتصاد الرقمي بناء على نظرية التعاون الدولي.

توصلت الدراسة إلى أن الشركات متعددة الجنسيات تتجنب الضرائب عن طريق آلية المنشأة الدائمة، والتسوق بالاتفاقيات الضريبية الدولية، وللتعامل معها قامت الدول بوضع ظوابط تتعلق بالضرائب على التجارة الإلكترونية والاقتصاد الرقمي.

دراسة (ميرفت ، ٢٠٢٣) تناولت الدراسة العناصر غير الملموسة في الفكر المحاسبي والتلاعب في معالجتها محاسبياً في ضوء المعايير المحاسبية وأثر هذا التلاعب على الوعاء الضريبي وتحويل الأرباح في ضوء برنامج تآكل الوعاء الضريبي لمنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية G20/OECD

وتوصلت الدراسة بتوصية لتطوير الإجراءات الدولية والعمل على اتفاق على إستراتيجية عالمية لمواجهة التهرب والتجنب الضريبي الدولي الناشئ عن إساءة استخدام تسعير المعاملات أو إختلاف القوانين الضريبية بين الدول.

دراسة (Klemens,2023) تناولت الدراسة الإطار العام لبرنامج تآكل الوعاء ونقل الأرباح لمعالجة التهرب الضريبي.

توصلت الدراسة إلى أن برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح يساعد بشكل كبير في صياغة الاتفاقيات متعددة الأطراف بشأن الضرائب، وأنه سيؤدي إلى فرض ضرائب أكثر عدالة ودعم أقوى للمجتمع ككل.

دراسة (حكمت ، ٢٠٢٣) تناولت الممارسات الضارة التي تتبعها البنوك التجارية والتي تؤدي بدورها إلى تآكل الوعاء الضريبي من خلال التباين بين الأرباح المحاسبية والضريبية بالبنوك التجارية.

وتوصلت الباحثة إلى أن المتطلبات التنظيمية ومقررات بازل وتعليمات البنك المركزي المصرى تأخذ أقصى درجات التحفظ والحيطه والحذر لتكوين المخصصات والإعتراف بالخسائر والمصروفات إلا أنه من زاوية أخرى تؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي والضرار بالحصيله الضريبية.

دراسة (مروة ، ٢٠٢٤) تناولت تقدير الفجوة الضريبية من خلال تحديد محددات الفجوة الضريبية والمتمثلة في نسبة الاقتصاد غير الرسمي وإجمالي الإيرادات الضريبية والنتاج المحلي الإجمالي، حيث قام الباحث بقياس العلاقة بين الفجوة الضريبية وكل من نسبة الاقتصاد غير الرسمي وإجمالي الإيرادات الضريبية والنتاج المحلي الإجمالي.

وتوصلت الدراسة 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.

بناءً على ما سبق ، **تكمن الفجوة البحثية** في أن معظم الدراسات تناولت موضوع تآكل الوعاء من زاوية مفهومه والعوامل التي أدت إليه وعلاقته بالتخطيط الضريبي والتجنب والتهرب الضريبي والملاذات الضريبية وعرض برنامج تآكل الوعاء ونقل الأرباح الصادر عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومجموعة العشرين .
في حين لم تتناول أى دراسة وضع آليات لمواجهة مشكلة تآكل الوعاء ونقل الأرباح سواء على المستوى المحلى أو الدولى وأثر هذه الآليات على التنمية المستدامة وهو ما سوف يتناوله الباحث في هذه الدراسة.

١- مشكلة البحث:

تنص المادة (١٧) من قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على " يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه ".
وبناءً على هذا النص ، يتحدد صافى الربح الضريبي على أساس صافى الربح الوارد في قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية . أى يتم الاعتماد على

صافى الربح المحاسبى الوارد فى قائمة الدخل وتعديله فى ضوء قانون الضرائب على الدخل ، وبناءً على ذلك (سعيد عبد المنعم ، ٢٠٢٣):

- ١- إذا لم يرد فى قانون الضرائب معالجة معينة لأحد بنود الإيرادات أو المصروفات يتم تطبيق ما جاء فى معايير المحاسبة المصرية
- ٢- إذا ورد فى قانون الضرائب معالجة معينة لأحد بنود الإيرادات والمصروفات يتم تطبيق نصوص قانون الضرائب .

والملاحظ أن هناك ثغرات فى نصوص التشريع الضريبي يمكن أن تستفيد منها الشركة فى تحقيق وفورات ضريبية باستخدام بدائل القياس والتقييم المحاسبى المتاحة من خلال المعايير المحاسبية ، حيث تودى عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على نتيجة النشاط وبالتالي على الضريبة المستحقة على المنشأة .

لذلك تتجلى مشكلة البحث فى استغلال العديد من الشركات الثغرات والحوافز الضريبية التى يسمح بها قانون الضرائب على الدخل لتحقيق ممارسات التجنب الضريبي الأمر الذى يترتب عليه تآكل الوعاء ، وقد تزايدت هذه الممارسات الضريبية الضاره مع تزايد الاستثمارات الأجنبية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات نظراً لتوافر لديها إدارة ضريبية متخصصة وخبراء فى التخطيط الضريبي.

الأمر الذى دفع منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى تقديم مبادرة " تآكل الوعاء ونقل الأرباح " (BEPS) إلى مؤتمر قادة الدول العشرين الكبرى (G20) بهدف منع الشركات الدولية من نقل الأرباح حول العالم لكي تقلل من فاتورها الضريبية، حيث يسمح النظام الضريبي الحالي للشركات بنقل أرباحها إلى مناطق ذات ضرائب منخفضة. ويهدف البرنامج الذى دخل حيز التنفيذ فى عام ٢٠١٦ إلى وضع قواعد ضريبية جديدة وموحدة يجب أن تتبعها الشركات الدولية، وذلك لجعل العديد من الشركات الكبيرة تدفع ضرائب أكثر على الدخل فى الدول التى حققوا فيها مبيعات أكثر، كذلك تهدف إلى الحد من النظم الضريبية التى تساعد الشركات على تجنب الضرائب، لأن ذلك سيؤدي إلى ضياع الحصيلة الضريبية على كثير من الدول وتزايد العجز فى الموازنات الحكومية وزيادة الدين الحكومى. (عمرو جمال، ٢٠٢١، ص ٥٩)

رغم ذلك لم تستطيع هذه المبادرة إلى الآن إيجاد حل جذري لمشكلة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي الذي يؤدي إلى تآكل الوعاء.

الأمر الذي أدى إلى ظهور التساؤلات الآتية لإيجاد حلول لمشكلة البحث:

- ١- تساؤلات حول آليات السياسات الضريبية مثل الملاذات الضريبية وأسعار التحويل.
- ٢- تساؤلات حول الفجوة الضريبية في البيئة المصرية ، مصادرها وأسبابها.
- ٣- تساؤلات حول كيفية تطبيق برنامج تآكل الوعاء ونقل الأرباح.
- ٤- تساؤلات حول أثر آليات مواجهة مشكلة تآكل الوعاء ونقل الأرباح على التنمية المستدامة.

- ٥- تساؤلات حول إمكانية وضع إطار مقترح لمواجهه تآكل الوعاء ونقل الأرباح.

٢- أهداف البحث :

- ١/٢ التعرف على آليات السياسات الضريبية مزاياها وعيوبها.
- ٢/٢ دراسة للفجوة الضريبية في البيئة المصرية.
- ٣/٢ التعرف على برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.
- ٤/٢ التعرف على أثر آليات مواجهة مشكلة تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح على التنمية المستدامة.

- ٥/٢ إمكانية وضع إطار مقترح لمواجهه تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح.

٣- أهمية البحث :

تكمن الأهمية العلمية للبحث في أنه يتناول إحدى القضايا البحثية المهمة في المجال المحاسبي الضريبي وهي أنتشار ظاهرة تآكل الوعاء ونقل الأرباح في معظم دول العالم ، بالإضافة إلى حداثة الموضوع في مجال المحاسبة الضريبية، واتجاه الدولة للتنمية المستدامة ، مما يستدعى أن يكون هناك حل محدد وواضح للحد من تآكل الوعاء الذي تمارسه المنشآت المحلية والعالمية . كما يعد البحث استجابة لاهتمام المنظمات العالمية ومنها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ولجنة العشرين وغيرهم، للتعرف على الآثار الناجمة من تطبيق برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح ومحاولة وضع مقترح للتغلب على هذه المشكلة.

أما الأهمية العملية للبحث تظهر 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. لذلك يتعين تحديد إجراءات وآليات محددة يمكن استخدامها عند المعاملة الضريبية للمنشآت لعلاج ظاهرة تآكل الوعاء الضريبي ، حتى يمكن الحد من السلبات المتعلقة بإنخفاض الحصيلة الضريبية.

٤- فرضا البحث:

يقوم البحث على اختبار الفرضين الآتيين:

الفرض الأول: "لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين آليات السياسات الضريبية التي تتبعها المنشآت وتآكل الوعاء الضريبي".

الفرض الثاني: "لا توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين أساليب تآكل الوعاء الضريبي والتنمية المستدامة"

٥- حدود البحث :

تقتصر الدراسة على :

١/٥ مشكلات تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح فيما يتعلق بالضريبة على الدخل لذلك يخرج عن نطاق البحث الضرائب غير المباشرة.

٢/٥ دراسة معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والآثار الناتجة عن تطبيقهما على صافي الربح الضريبي . لذلك يخرج عن نطاق البحث معايير المحاسبة الدولية والأمريكية.

٣/٥ التركيز على استخدام المنشآت أسلوب إدارة الأرباح فقط في التأثير على تآكل الوعاء الضريبي ، لذلك يخرج عن نطاق البحث الأساليب الأخرى للتلاعب في القوائم المالية.

٦- محتويات البحث :

تنقسم محتويات البحث إلى :

- القسم الأول : الإطار العام للبحث .
القسم الثاني : السياسات الضريبية وأثرها على الفجوة الضريبية.
القسم الثالث : برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح وأثره على التنمية المستدامة.
القسم الرابع : الدراسة الميدانية.
القسم الخامس : الإطار المقترح لمواجهه تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح
النتائج والتوصيات.

٧- مصطلحات البحث

Base Erosion and Profit shifting	(BEPS)	تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح
Organization of Economic, Cooperation and Development	(OECD)	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
Foreign Account Tax Compliance Act	(FATCA)	قانون الامتثال الضريبي للحسابات الخارجية
Earnings Management	(EM)	إدارة الأرباح
Creative Accounting	(CA)	المحاسبة الإبتكارية
Income Smoothing	(I S)	تخفيف تقلبات الدخل

القسم الثاني

السياسات الضريبية وأثرها على الفجوة الضريبية

تمهيد:

تعتبر السياسات الضريبية وسيلة أساسية لتوجيه الإستثمار، حيث تعمل التشريعات علي منح مزايا ضريبية لجذب المستثمرين الأجانب للأنشطة ذات الأهمية الاقتصادية للدولة في شكل إعفاءات وتخفيضات ضريبية لتشجيع الأعمال فهي سياسات ضريبية في ضوء القانون، وهنا تطلق عليها سياسات ضريبية قانونية جيدة ، أما إذا خالفت نصوص القانون تعتبر سياسات ضريبية ضارة ومتعسفة ، لذلك فإن السياسة

الضريبة للدولة تلعب دوراً فعالاً في جذب أو طرد الإستثمار الأجنبي أو المحلي (نرفانا ، ٢٠٢١ ، ص ٢٣).

ونظراً لإهتمام الشركات بتعظيم الأرباح ، الأمر الذي أدى إلى النظر للضريبة علي أنها عبء وإلتزام علي هذه الشركات يجب تخفيضة أو التخلص منه تماماً حتي يتم تعظيم الأرباح ما بعد الضرائب ، لذلك أهتمت إدارة الشركات في التعاقد مع مستشارين وخبراء في مجال الضرائب وذلك لصياغة إستراتيجيات ضريبية تهدف إلي تخفيض أو تجنب سداد الضريبة المستحقة عليها أو التخلص منها تماماً من خلال إستغلال الثغرات الموجودة بقانون الضرائب أو الموجودة بقوانين البلد الذي تعمل به هذه الشركات.

اولا : آليات السياسات الضريبية:

يمكن التعبير عن آليات السياسات الضريبية من خلال :

١- **التخطيط الضريبي** : هو محاولة الشركات الاستفادة من غموض وثغرات نصوص القانون وإتباع الإجراءات اللازمة لتخفيض عبء الضريبة من خلال الإستفادة من المزايا الضريبية والإعفاءات التي تمنحها الدولة لهذه الشركات وذلك في ضوء القانون دون مخالفة نصوص القانون وروح القانون وهما ما يعرف بالتخطيط الضريبي الجيد أو المقبول (نبيل عبد الروؤف ، ٢٠١٨ ، ص ٦٢).

٢- **التجنب الضريبي** : إتجاه الشركات إلي تخفيض عبء الضريبة عن طريق اللجوء لوسائل لا توقع بها تحت طائلة القانون ، كأن يستفيد من ثغرات القانون الضريبي وما قد يقع من تعارض بين بعض مواد ، وبما يعد إنتهاكاً لروح القانون دون أن يرقى إلي مخالفة نصه (أحمد عبد الوهاب ، ٢٠١٨ ، ص ١٠٧).

ويعتبر التجنب الضريبي أحد أهداف التخطيط الضريبي حيث أن كليهما يؤدي إلي تخفيض الأعباء الضريبية بالإستفادة من أحكام القوانين دون الأحتيال عليها ، إلا أن هناك إختلاف بينهما حيث ان التخطيط الضريبي ينظم أوضاع الشركة علي المدى الطويل بينما التجنب الضريبي يقتصر على تنظيم أوضاعها في المدى القصير حيث يقتصر على بعض المعاملات دون البعض الآخر أو يتعامل مع تشريع ضريبي دون غيره.

٣- **التهرب الضريبي** : هو محاولة تخفيض العبء الضريبي من خلال استخدام طرق غير قانونية يعاقب عليها القانون حيث يتم استخدام أساليب غير مشروعة (سعيد عبد المنعم ، ٢٠٢٣ ، ص ٢٠٢)

ثانيا :السياسات الضريبية الدولية:

نظراً لانتشار الشركات متعددة الجنسيات أدى إلى اللجوء لاختيار موقع الشركات التابعة لها في جميع أنحاء العالم في الدول التي تتبع سياسات ضريبية مناسبة لتخفيض الأعباء والإلتزامات الضريبية إلي أقل حد ممكن علي مستوي الشركة الأم وعلي مستوي الشركات التابعة كوحدة واحدة ، وليس لكل شركة علي حده.(نرفانا ، ٢٠٢١ ، ص ٩).

والملاحظ أن الشركات متعددة الجنسيات لجأت إلي استخدام السياسات الضريبية الضارة لكي تعمل الشركة الأم على تحويل دخولها من الشركات التابعة ذات معدلات الضريبة المرتفع إلي الشركات التابعة ذات معدلات الضريبة المنخفضة، وذلك لتخفيض الأعباء الضريبية على الشركة ككل .(محمد عبد العزيز ،الآثار الضريبية، ٢٠٢٤ ، ص ٢١٤)

بناءً عليه يمكن توضيح خصائص السياسات الضريبية الضارة بما يلي:(نرفانا، ٢٠٢١ ، ص ١٠)

- أ- تجنب سداد الضرائب أو تخفيضها بشكل كبير.
- ب- الإلتزام الشكلي بنص القانون دون الآخذ في الإعتبار لمضمون القانون.
- ج- إستغلال مناطق الملاذات الضريبية لإقامة المراكز المالية بها.
- د- التلاعب بالمعاهدات والإتفاقيات الضريبية.

ثالثا: أشكال السياسات الضريبية

١- الملاجئ (الملاذات) الضريبية:

عرفتها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية بأنها " هي الدولة التي لا تفرض ضرائب أو تفرضها بمعدلات منخفضة، وتفتقد إليه تبادل المعلومات" (رمضان صديق ، ٢٠٢٠ ، ص ٤١)

كما يعرفها البعض بأنها " منطقة تفرض بعض الضرائب أو لا تفرض أي ضرائب علي الإطلاق بهدف جذب الإستثمارات الأجنبية وتحقيق التجنب الضريبي" (Andrey, 2021, P.37).

بينما يعرفها البعض بأنها " الدولة التي لا تفرض ضرائب أو تفرضها بمعدلات منخفضة بهدف جذب الإستثمارات الأجنبية وتحقيق التجنب الضريبي" (نرفانا ، ٢٠٢١، ص ٢٢).

٢- الاتفاقيات الضريبية الدولية

يعد التسوق بموجب الإتفاقيات الضريبية شكلاً من أشكال التهرب الضريبي من قبل الشركات متعددة الجنسيات وهي تنطوي علي تحويل الاستثمار الأجنبي المباشر من خلال دولة ثالثة لتخفيض وتقليل أو إلغاء العبء الضريبي المستقطع بموجب إتفاقيات ضريبية ثنائية وبالتالي توفر ميزة للمستثمرين الأجانب من الدولة الشريكة عند دخول الشركات متعددة الجنسيات في عملية شراء خاصة بالإتفاقية (نرفانا، ٢٠٢١، ص ٢٣).

٣- تسعير الصفقات المتبادلة بين الأطراف ذوى العلاقة

تقوم الشركة باختيار سعر تحويل للصفقات المتبادلة لهذه الشركة بحيث يتم نقل الأرباح المحققة فى الدول ذات أسعار ضريبية مرتفعة إلى بلاد أخرى ذات أسعار ضريبية منخفضة أو ربما تنعدم فيها الضريبة على هذه الشركات تشجيعاً للاستثمار ، وحتى فى حالة عدم وجود اختلافات بين معدلات الضرائب المفروضة على الدخل فى الدول المختلفة تكون أسعار التحويل مفيدة فى وجود اختلاف فى معدلات الضرائب على الأرباح الموزعة والمحولة للخارج (محمد عبد العزيز ، ٢٠٢٤ ، الآثار الضريبية ص ٢١١)

رابعاً : الفجوة الضريبية

١- مفهوم الفجوة الضريبية

تعانى الأنظمة الضريبية من وجود فروق بين الضريبة الواجب تحصيلها والضريبة التي يتم تحصيلها فعلياً ، 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).

٢- تصنيف الفجوة الضريبية

يمكن تصنيف الفجوة الضريبية إلى:

١/٢ فجوة التطبيق:

هي الفجوة بين التشريع الضريبي والإدارة الضريبية، بمعنى عدم تطابق أهداف التشريع الضريبي مع التنفيذ الفعلي الذي تقوم به الإدارة الضريبية.

٢/٢ فجوة الأداء:

هي الفجوة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، بمعنى 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. (نعيم، ١٩٩٩، ص١٧٨)

٢/٢ الفجوة الضريبية من زاوية أنواع الممولين:

تتكون الفجوة الضريبية وفقاً لنوع الممولين من تقسيم الممولين إلى مشروعات كبيرة ومشروعات صغيرة ومتوسطة ومشروعات متناهية الصغر.

٣/٢ الفجوة الضريبية وفقاً لسلوك الممولين:

حيث يمكن تقسيم سلوك الممولين إلى ممولين إلى ممول يستخدم أسلوب التخطيط الضريبي ومنهم ما يستخدم أسلوب التجنب والتهرب الضريبي ومشروعات تعمل في إقتصاد غير الرسمي.

٤/٢ فجوة السياسة الضريبية

فجوة السياسة الضريبية تعنى اتجاهات السياسة الضريبية نحو منح بعض الإعفاءات الضريبية أو أية معاملة ضريبية تفضيلية مثل إعفاء بعض السلع أو الخدمات ذات الطبيعة الخاصة كالتهريب أو الصحة.

٥/٢ فجوة عدم الالتزام الضريبي:

هذه الفجوة تحدث نتيجة عدم كفاءة الإدارة الضريبية، أو عدم الإلتزام الطوعى من قبل الممولين (مصطفى عبد القادر، ٢٠١٧، ص ٤)

٣- أسباب الفجوة الضريبية

١/٣ نقص الوعى الضريبي

يترتب على نقص الوعى الضريبي انخفاض مستوى الإلتزام الطوعى مما يؤدي إلى تحمل شريحة من المجتمع للأعباء المالية للدولة دون غيره . ويترتب على نقص الوعى الضريبي زيادة حالات التهرب والتجنب الضريبي وانتشار ما يسمى بالإقتصاد غير الرسمي وإقتصاد الظل.

٢/٣ تأخر الفحص الضريبي

يترتب على التأخر فى فحص ملفات الممولين لعدة سنوات إلى ضياع حق الخزانة العامة حيث أنه فى ظل التضخم ما يتم تحصيله الآن يكون قيمته الحالية أقل من القيمة التى كان من الممكن الحصول عليها فى سنة المحاسبة الفعلية.

٢/٣ عدم فعالية التحصيل الضريبي

نتيجة عدم توافر الإمكانيات البشرية والمادية الكافية وذات الكفاءة لمتابعة عملية التحصيل وتراكم المتأخرات الضريبية بالإضافة إلى زيادة المنازعات الضريبية التي تؤدي إلى تأخير عملية تحصيل الضريبة المستحقة.

٤- قياس الفجوة الضريبية

يتم قياس الفجوة الضريبية من خلال الفرق بين الطاقة الضريبية للمجتمع وهي مقدار الضريبة التي يمكن استقطاعها من المجتمع الضريبي وطبقاً لمقياس كولن كلارك (تقدر النسبة المثلى للاقتطاع الضريبي بـ ٢٥% من الناتج المحلي الإجمالي في ظل الظروف العادية) والإيرادات الضريبية المحصلة الفعلية خلال السنة المالية. (رفيق، ٢٠١٨، ص ٧١).

القسم الثالث

برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح

تمهيد

تلعب الضرائب دوراً هاماً في تحقيق أهداف السياسة العامة للدولة حيث تعتبر إدارة لجلب إيرادات سيادية للدولة بجانب أنها تشجع على إقامة مشروعات جديدة بل ويمكن أن تقوم بتنظيم عملية الاستهلاك ، وبالتالي فهي تعتبر أداة مهمة في عملية التنمية المستدامة.

يواجه النظام الضريبي المصري العديد من التحديات الاقتصادية العالمية ومن أهمها تعاظم دور الشركات متعددة الجنسيات ، الأمر الذي تطلب على الإدارة الضريبية أن تواجه هذه التحديات. حيث لوحظ في العشر سنوات الأخيرة انخفاض الإيرادات الضريبية كنتيجة للتهرب والتجنب الضريبي الذي تقوم به هذه الشركات من خلال تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح لتخفيض الالتزام الضريبي.

وقد أصدرت وزارة المالية في عام ٢٠١٩ القرار الوزاري رقم ٥٤٧ لسنة ٢٠١٨ تحت عنوان "مكافحة التهرب والتجنب الضريبي ، كان هدفة الأساسي وضع تعليمات إرشادية محدثة لتسعير التحويلات والتي تستوجب على الممولين تقديم دراسات تسعير المعاملات في موعد محدد سنوياً خلال شهرين من تقديم الإقرار الضريبي دون طلب من المصلحة وهو ما أدى فعلياً إلى التزام العديد من الشركات ممن لهم تعاملات مع أشخاص مرتبطة .

وفي عام ٢٠٢٠ صدر القرار الجمهوري رقم ٤٤٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن الموافقة على انضمام مصر إلى الاتفاقية متعددة الأطراف لتنفيذ التدابير المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية لمنع تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح المعتمدة في باريس ٢٠١٦/١١ .

أولاً : برنامج تآكل الوعاء ونقل الأرباح

١- مفهوم برنامج تآكل الوعاء ونقل الأرباح

يُشير تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح إلى استراتيجيات التخطيط الضريبي التي تؤدي إلى وجود فجوات وعدم توافق في القواعد الضريبية لجعل الأرباح تختفي

أو نقلها إلى مناطق ذات معدلات ضريبية منخفضة وبالتالي سداد ضرائب منخفضة أو عدم سداد ضرائب على الإطلاق (سمر ابراهيم ، ٢٠٢٤ ، ص ٥٥)
وينتج عن برنامج تآكل الوعاء ونقل الأرباح عدم الخضوع المزدوج للضريبة حيث إن الحكومات تفرض ضرائب على المنشآت محليا، وعندما تمتد أنشطتها عبر الحدود فإن التداخل بين الأنظمة الضريبية يؤدي إلى أن أي عنصر من عناصر الدخل يمكن أن يخضع للضريبة أكثر من مرة مما ينتج عنه ازدواج ضريبي، كما أن هذا التداخل يمكن أن يؤدي إلى فجوات الأمر الذي يؤدي إلى وجود دخل لا يخضع للضريبة .

٢- ظواهر تآكل الوعاء ونقل الأرباح

١/٢ انتشار الشركات متعددة الشركات

حيث أن القواعد المحلية والخاصة بالضرائب الدولية وخطط برنامج BEPS المتفق عليها دولياً لا تتماشى مع التغيرات في ممارسات الأعمال الدولية وبصفة خاصة في مجال الأصول المعنوية ، كما أن التفاعل مع الأنظمة الضريبية المحلية يؤدي أحيانا إلى وجود فجوات مما يؤدي إلى وجود عنصر من عناصر الدخل لا يخضع للضريبة في أي مكان، الأمر الذي يؤدي إلى ما يسمى بعدم ازدواجية الضريبة.

٢/٢ انتشار الاقتصاد الرقمي

الاقتصاد الرقمي هو القائم على استخدام التكنولوجيا الرقمية سواء على المستوى الدولي أو المحلي، وقد تم تعريفه بأنه " الاقتصاد المبني أساساً على إنتاج ونشر واستخدام المعرفة والمعلومات " (OECD&G20,2020) ، مثل الإنترنت والحوسبة السحابية والذكاء الاصطناعي كما يعتمد بالدرجة الأولى على المعرفة التي تستخدم في إنتاج معارف جديدة من خلال توفيرها لعامل الإبداع كإحدى إيجابيات استخدامها.

حيث يتم تخفيض العبء الضريبي في ظل الاقتصاد الرقمي من خلال المعاملات التي تتم عبر الإنترنت لا تحتاج وجوداً مادياً ، بالإضافة إلى إمكانية المنشآت الصغيرة من التنقل من بلد إلى آخر دون حاجة لأن تتواجد في مكان معين حيث تختار

المكان الذى يوفر لها مزايا ضريبية أكبر من حيث القانون الضريبي لهذا المكان أو من خلال استغلال الاتفاقيات الضريبية لمنع الازدواج الضريبي.

٣/٢ استخدام الأداة المالية المختلطة

وهى الأداة التى تتم معاملتها على أنها أداة دين فى دولة بينما تتم معاملتها على أنها حقوق ملكية فى دولة أخرى، مثل القروض الدائمة، القروض القابلة للتحويل، والقروض التى تعطى حق المشاركة فى الأرباح، والسندات القابلة للتحويل إلى أسهم ممتازة .

ويترتب على ذلك أن الدولة المصدر تتعامل مع الأداة المالية على أنها معاملة تأخذ شكل قرض يؤدى إلى خصم الفائدة من التكاليف واجبة الخصم، بينما ترى دولة الإقامة أن المعاملة هى عبارة عن استثمار فى الأسهم والتى قد تقوم هذه الدولة بإعفاءها حتى لا يحدث ازدواج ضريبي.

٤/٢ استخدام اسعار التحويلات

تستخدم أسعار التحويلات لتحويل الأرباح بين الشركات متعددة الجنسيات وفروعها فى الخارج أو بين فروع هذه الشركات وبهذا يمكن لهذه الشركات أن تتلاعب بتحديد الأسعار بما يتناسب مع تخفيض العبء الضريبي وزيادة أرباحها. والملاحظ أن محاولة وضع إطار موضوعى لسياسة أسعار التحويلات فى الشركات متعددة الجنسيات يعتبر بلا شك عملا صعبا ومعقدا ، ويرجع ذلك لوجود عوامل عديدة تؤثر فيه من أهمها (الفرق فى المعدلات الضريبية والتعريف الجمركية ، مخاطر المنافسة ، صعوبة تدبير العملة وتحويلها ، ارتفاع الأسعار (التضخم) ، القيود المفروضة من قبل الدول المضيفة ، المخاطر السياسية والإقتصادية).

ويرى الباحث هذه العوامل متشابكة ومعقدة فإحداها قد يتطلب رفع السعر والآخر قد يتطلب تخفيضه ، أى أن اختيار القرار الملائم لأحداها قد يتعارض مع الآخر ، كما أن السعر المستخدم فى تسعير التحويلات له تأثير إيجابى على أحد الأطراف و تأثير سلبى على الطرف الآخر ، الأمر الذى قد يثير منازعات بين الشركة الأم وحكومات الدولة المضيفة خاصة وأن هذه الشركات تنظر دائما إلى أدوات السياسة المالية فى

الدولة المضيفة وكأنها فى حالة نزاع مع هدف تعظيم أرباح الشركة. لذلك تحاول هذه الشركات أن تجعل من أسعار تحويلاتها أداة لإدارة وتوجيه وتعديل الأرباح المحاسبية من فرع لآخر . وعن طريق التوجيه المتحيز لتقارير الأرباح المحققة بين فروع الشركة والتي تستقر فى مكان معين تستطيع الشركة من استخدامها لتخفيض الأعباء الضريبية العالمية المفروضة عليها. (محمد عبد العزيز، الآثار الضريبية ، ٢٠٢٤ ص ١٨٠)

ثانيا : بعض حالات تآكل الوعاء طبقا للتشريع الضريبي المصرى

١- الاختيار بين طرق تسعير المنصرف من المخزون:

تناول المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) الخاص بالمخزون عدة طرق لتحديد تكلفة المنصرف من المخزون ويؤدى استخدام كل منها إلى نتائج مختلفة. والملاحظ أن التشريع الضريبي المصرى لم يلزم الشركات على إتباع طريقة معينة لتسعير المنصرف من المخزون، ولكن ترك لها حرية اختيار الطريقة التى تراها مناسبة بشرط الثبات على استخدام هذه الطريقة.

٢- معالجة الأخطاء المحاسبية

وفقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) قد يتم اكتشاف أخطاء فى الفترة الحالية وهذه الأخطاء تخص سنه أو سنوات سابقة ، ، هذه الأخطاء قد تكون نتيجة أخطاء حسابية أو نتيجة أخطاء فى تطبيق السياسات المحاسبية أو أخطاء فى تفسير حقائق أو غش أو سهو ، هذه الأخطاء تعالج وفقا للمعيار من خلال تعديل رصيد الأرباح أو الخسائر المرحل أول المدة فى القوائم المالية للفترة الحالية ، لذلك لن يؤثر هذا التعديل على قائمة الدخل فى هذا العام.

والملاحظ أن قانون الضرائب لم يرد فيه نص يتعلق بمعالجة أخطاء السنوات السابقة ضريبيا ، بينما نجد أن البند (٣) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية ينص على " تصحيح الأخطاء التى تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل يؤخذ الأثر الضريبي لهذا التصحيح فى الاعتبار عند إعداد الإقرار الضريبي وذلك

فيما عدا الإهلاكات حيث تتم معالجتها وفقا للقانون". (محمد عبد العزيز ، دراسات متقدمة ، ٢٠٢٤ ، ص ٨١)

٣- معالجة المنح الحكومية:

أجاز المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٢) أكثر من أساس للإعتراف بالمنح (مدخل رأس المال ، مدخل الإيراد) ، بالإضافة إلى أن قانون الضرائب لم يرد فيه نص يتعلق بمعالجة المنح الحكومية لذلك سوف تكون المنشأة ملزمة بتطبيق المعالجة الواردة فى المعيار حسب نص المادة (١٧) من القانون والتي تأخذ بصافى الربح المحاسبى الوارد بقائمة الدخل المعده وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .

الأمر الذى يتيح للمنشآت حرية إختيار الطريقة الذى يمكن إتباعها فى معالجة المنح حسب رؤيتها فى إدارة الأرباح ، والذى يمكن أن تحقق ميزة ضريبية من خلال إختيار التفسير الذى تراه فى صالحها.

٤- الإختيار بين تكوين المخصصات وإضمحلال قيمة الأصول:

ينص قانون الضرائب على الدخل فى البند (١) من المادة (٢٤) على: " لايعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم المخصصات والإحتياطيات على أختلاف أنواعها".

أى أن المخصصات لا يعترف بها من الناحية الضريبية ، فإذا كونت منشأة مخصص وحملته على قائمة الدخل يتم رده إلى الربح عند إعداد الإقرار. فى حين لم يتناول قانون الضرائب على الدخل إضمحلال قيمة الأصول فى أى نص من نصوصه لذلك يمكن تطبيق نص المادة (١٧) التى تأخذ بالربح الوارد فى قائمة الدخل المعده وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وبناءً على هذا النص يعترف بخسارة إضمحلال قيمة الأصول ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

يترتب على ذلك ، قيام المنشآت بإستخدام مصطلح الإضمحلال بدلا من تكوين مخصص حتى يمكنها إعتماده عند المحاسبة الضريبية . (محمد عبد العزيز ، الآثار الضريبية ، ٢٠٢٤ ، ص ٣٣٦)

ثالثاً: أثر برنامج (BEPS) على التنمية المستدامة

اعتمدت الدول الأعضاء في الأمم المتحدة بالإجماع عام ٢٠١٥ خطة التنمية المستدامة لعام ٢٠٣٠ بأهدافها الـ١٧، وغاياتها الـ١٦٩ ومؤشراتها الـ٢٣١ الفريدة. وتهدف هذه الخطة إلى تحديد اتجاه السياسات العالمية والوطنية المعنية بالتنمية، وإلى تقديم خيارات وفرص جديدة لسد الفجوة بين حقوق الإنسان والتنمية. كما أنها تشكل إطاراً عاماً يوجه العمل الإنمائي العالمي والوطني.

والملاحظ أن أهداف التنمية المستدامة المحددة لم تتم من منظور حقوق الإنسان فقط، إلا أن العديد منها يعكس محتوى المعايير الدولية، حيث تهدف إلى (المفوضية السامية لحقوق الإنسان وخطة التنمية المستدامة لعام ٢٠٣٠) :

- الهدف الأول (القضاء على الفقر)
- الهدف الثاني (القضاء التام على الجوع)
- الهدف الثالث (الصحة الجيدة والرفاه)
- الهدف الرابع (التعليم الجيد)
- الهدف السادس (المياه النظيفة والنظافة الصحية)
- الهدف الثامن (العمل اللائق والنمو الاقتصادي)
- الهدف الحادي عشر (مدن ومجتمعات محلية مستدامة)

وتركز رؤية مصر ٢٠٣٠ على الارتقاء بجودة حياة المواطن المصري وتحسين مستوى معيشته في مختلف نواحي الحياة وذلك من خلال التأكيد على ترسيخ مبادئ العدالة والاندماج الاجتماعي ومشاركة كافة المواطنين في الحياة السياسية والاجتماعية. يأتي ذلك جنباً إلى جنب مع تحقيق نمو اقتصادي مرتفع، ومستدام وتعزيز الاستثمار في البشر وبناء قدراتهم الإبداعية من خلال الحث على زيادة المعرفة والابتكار والبحث العلمي في كافة المجالات. (جيهان مجدى، ٢٠١٨، ص ٧٥)

لكن هناك عائق أمام الدولة لتحقيق هذا الهدف وهو نقص الموارد المالية نتيجة وجود ثغرات في نصوص التشريع الضريبي يمكن أن تستفيد منها المنشأة في تحقيق وفورات ضريبية باستخدام بدائل القياس والتقييم المحاسبى المتاحة من خلال المعايير

المحاسبية، بالإضافة إلى عدم تطبيق ما يسمى بالحوكمة الضريبية. (على عباس ، ٢٠١٨ ، ص ١٢)

لذلك تحتاج التنمية المستدامة إلى توافر أُمكانيات مالية معين حتى يمكن تنفيذ رؤية مصر ٢٠٣٠ ، ومن السياسات المالية التي تحقق ذلك هي السياسة الضريبية ، تعتبر الإيرادات الضريبية من أهم الموارد التي تغذى الخزنة العامة حيث تمثل حوالى ٧٠% من موارد الموازنة العامة مُمثلة فى : ٥٠% ضريبة على الدخل ، ٤٠% الضريبة على القيمة المضافة ، ٧% الضريبة الجمركية ، ٣% باقى أنواع الضرائب.(محمد عبد العزيز ، مؤتمر ٢٠٢٣ ، ص ١)

الأمر الذى دعا الإدارة الضريبية لمحاولة إيجاد حلول للقضاء على ظاهرة تآكل الوعاء الضريبي ومنها التحول الرقمي ورفع درجة مرونة وتنافسية الاقتصاد، والشمول المالي ، وإصدار حزمة من التيسيرات الضريبية.

بالإضافة إلى أن مصر شأنها شأن دول عديدة تعاني من الآثار الخطيرة للتلوث البيئي، حيث تتفاقم تلك الآثار وتتنزايد مع تزايد الحاجة إلى التوسع فى الأنشطة الإقتصادية.

لذلك أصبح الأمر يتطلب التدخل الحكومى لعلاج او للقضاء على هذا التلوث من خلال الأدوات المختلفة التى تمكنها من حماية المجتمع من التلوث والمتمثلة فى استخدام أدوات السياسة المالية مثل النظام الضريبي من زاوية فرض ضريبة على المنشآت الملوثة للبيئة ، وإعطاء حوافز ضريبية للمنشآت صديقة البيئة. حيث أن فرض ضريبة بيئية يؤدى إلى زيادة الإيرادات الضريبية والتى يمكن توجيهها إلى القطاع الطبى لعلاج الأمراض الناتجة عن التلوث أو قد يؤدى فرض هذه الضريبة إلى الحد أو تقليل الأمراض الناتجة عن التلوث مما يؤدى إلى تخفيض احد أوجه الإنفاق العام والمتمثل فى الإنفاق الصحى.

القسم الرابع الدراسة الميدانية

تمهيد

تناولت الدراسة النظرية في الأقسام السابقة من البحث تأصيلاً علمياً لجوانب الفروض النظرية ، بينما يتناول هذا القسم الجانب العملي والذي يتجه إلى جمع الدليل الذي قد يؤيد أو يعارض وجهة النظر التي تم تكوينها، ويعتمد الجانب العملي في هذا القسم على أسلوب الدراسة الميدانية من خلال إعداد استمارة استقصاء مكونة من مجموعة أسئلة توجه إلى عينة من مجتمع البحث ممن تتعامل مع الواقع الفعلي لمشكلة البحث بهدف التعرف على آراء عينة الدراسة وتقييمها لمشكلات تآكل الوماء وتأثيره على التنمية المستدامة.

١- مجتمع الدراسة :

ويمثل مجتمع الدراسة في ثلاث مجموعات هي :

١/١ المجموعة الأولى : تتكون من مجموعة مديري ومراجعي الفحص بمركز كبار ومتوسطى الممولين بمصلحة الضرائب المصرية.

٢/١ المجموعة الثانية : تتكون من مجموعة مراقبي حسابات الشركات المساهمة.

٣/١ المجموعة الثالثة : تتكون من مجموعة من أساتذة الجامعات المصرية والمهتمين بالشئون الضريبية.

٢- عينة الدراسة :

١/٢ حجم العينة:

تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من مجتمع الدراسة حيث أن حجم كل طبقة غير معروف بالتالي لا يمكن استخدام المعاينة العشوائية الطبقيّة، وقد تم تطبيق الدراسة الميدانية على عينة مكونة من ١٢٠ مفردة ، وبلغ عدد الاستمارات التي تم استلامها ١٠٧ إستمارة بنسبة استجابة ٨٩% ، ولقد تم استبعاد عدد ٦ استمارات

لعدم استيفاء بيانات الاستبيان أو عدم جدية الإجابات ، لذلك تصبح الإستمارات الصحيحة ١٠١ إستمارة.

جدول رقم (١)

بيان بقوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي

بيان	القوائم الموزعة	القوائم غير المستلمة	القوائم المستلمة	القوائم المستلمة	القوائم الصالحة
العدد	١٢٠	١٣	١٠٧	٦	١٠١
%	١٠٠	١٠.٨	٨٩.١	٠.٠٥	٨٤.١

٢/٢ إجراءات جمع بيانات الدراسة الميدانية.

لقد إستخدم الباحث الأسئلة المغلقة فقط بقائمة الإستقصاء، حيث كانت جميع الأسئلة بها إختيارات، وليست أسئلة مفتوحة. ولقد إعتد الباحث في جمع بيانات الدراسة الميدانية علي قائمة إستقصاء تم تصميمها لهذا الغرض، وقد قام الباحث بتوزيع هذه القائمة علي المشاركين في الدراسة السابق ذكرهما، وذلك عن طريق التواجد الشخصي وليس الإستقصاء البريدي لضعف نسبة ردوده. وقد قام الباحث بإستخدام مقياس ليكرت Likert Scale والذي يتكون من خمسة مستويات كما يلي:-

وقد قام الباحث بإستخدام مقياس ليكرت Likert Scale والذي يتكون من خمسة مستويات كما يلي:-

درجة الموافقة	موافق بشدة	موافق	عدم إبداء رأى	غير موافق	معارض بشدة
الوزن	٥	٤	٣	٢	1

٣/٢ اختبار صحة الفرض الأول : "لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين آليات السياسات الضريبية التي تتبعها المنشآت وتآكل الوعاء الضريبي".

١/٣/٢ مأمونية البيانات Reliability

يقيس هذا الإختبار مأمونية البيانات للتوصل إلى مدي ثبات ومصادقية العبارات التي تُكون أقسام قائمة الإستقصاء، كذلك يقيس مدي الإتساق الداخلي Internal Consistency بين العبارات التي تختبر صحة كل فرض من فروض البحث، وذلك من خلال إستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha - Test ، وقد جاءت الاستمارة صادقة حيث ارتبطت كل عبارة ارتباطاً ذو دالاً إحصائياً مع الدرجة الكلية للاستمارة . كما تم اختبار ثبات الاستمارة والثبات يعنى اتساقاً في النتائج عندما يتم تطبيق الأداة لعدة مرات، وقد جاء معامل الثبات (الفا كرونباخ) لابعاد الدراسة علي النحو التالي:

جدول (٢) معامل ألفا كرونباخ لأبعاد الدراسة

معامل ألفا كرونباخ	عدد العبارات	البعد
المتغير المستقل آليات السياسات الضريبية		
.821	4	البُعد الأول: التخطيط والتجنب الضريبي
.721	4	البُعد الثاني: التهرب الضريبي
.637	4	البُعد الثالث: الملاجئ الضريبية
.744	4	البُعد الرابع: تسعير التحويلات
.683	4	البُعد الخامس: الاتفاقيات الدولية
المتغير التابع (تأكل الوعاء الضريبي)		
.875	4	البعد الأول: الإختيار بين طرق تسعير المنصرف من المخزون
.780	4	البعد الثاني: معالجة الأخطاء المحاسبية
.779	4	البعد الثالث: معالجة المنح الحكومية
.719	4	البعد الرابع: الإختيار بين تكوين المخصصات وإضحلال قيمة الأصول
.892	40	المقياس ككل

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

أكدت قيم معامل الثبات (الفا كرونباخ) على الاعتمادية على ابعاد السياسات الضريبية تراوحت قيم معامل الثبات ما بين (٠.٦٣ إلى ٠.٨٢) وتراوحت قيم معامل الثبات لإبعاد تأكل الوعاء الضريبي ما بين (٠.٧١ إلى ٠.٨٧) بالنسبة للمقياس ككل

فإن معامل ألفا كرونباخ هو ($\alpha = 89.2\%$) أي أن عناصر المقياس ككل يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في قياس ما صممت من أجله.

٢/٣/٢ الإحصاءات الوصفية واختبار (T)

تم عمل الاحصاءات الوصفية لأبعاد الدراسة كما يلي:

جدول (٣) الإحصاءات الوصفية واختبار (T)

المتغيرات المستقلة (آليات السياسات الضريبية)	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	T	المعنوية
▪ البعد الأول: التخطيط والتجنب الضريبي	4.608	.4426	10.41	104.618	أقل من ٠.٠١
▪ البعد الثاني: التهرب الضريبي	4.8317	.32037	15.08	151.569	أقل من ٠.٠١
▪ البعد الثالث: الملاجئ الضريبية	4.379	.3856	11.36	114.107	أقل من ٠.٠١
▪ البعد الرابع: تسعير التحويلات	4.372	.4306	10.15	102.049	أقل من ٠.٠١
المتغير التابع (تآكل الوعاء الضريبي)	4.5270	.23028	19.66	197.572	أقل من ٠.٠١

من خلال الجدول السابق يستطيع الباحث استنتاج ما يلي:

- متوسط الأبعاد أكبر من ٣ وهذا يدل على اتجاه رأي المستقصي منهم نحو (الموافقة) على هذه الأبعاد الخاصة بآليات السياسات الضريبية وأيضاً المتغير التابع (تآكل الوعاء الضريبي).
- الانحراف المعياري لجميع الأبعاد الدراسة صغيرة وذلك يدل على انخفاض التشتت في استجابات العينة لهذه الأبعاد مما يؤكد على أهمية هذه الأبعاد.
- معامل الاختلاف لجميع الأبعاد أقل من ٥٠% مما يؤكد انخفاض نسبة الانحراف المعياري بالنسبة للوسط الحسابي، أي أن نسبة اتفاق العينة على الوسط الحسابي مقبولة.
- يلاحظ من اختبار "T" أن مستوى المعنوية لجميع أبعاد الدراسة أقل من ١%، مما يدل على أن هناك اختلافات جوهرية وذات دلالة معنوية في استجابة للأبعاد

الدراسة سواء كانت للمتغير المستقل آليات السياسات الضريبية وللمتغير التابع تآكل الوعاء الضريبي.

٣/٣/٢ معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة

لاختبار هذا الفرض ولتحديد هذه العلاقة تم حساب معامل الارتباط البسيط بين آليات السياسات الضريبية وتآكل الوعاء الضريبي ، بالإضافة إلى اختبار معنوية معامل الارتباط ، ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل.

الجدول رقم (٤) علاقات معاملات الارتباط بين المتغير التابع تآكل الوعاء الضريبي والمتغير المستقل آليات السياسات الضريبية

تآكل الوعاء الضريبي	المتغير التابع	
	المتغيرات المستقلة	
.527**	قوة الارتباط	■ البُعد الأول: التخطيط والتجنب الضريبي
.000	مستوي الدلالة	
.248*	قوة الارتباط	■ البُعد الثاني: : التهرب الضريبي
.013	مستوي الدلالة	
.069	قوة الارتباط	■ البُعد الثالث: الملاجئ الضريبية
.491	مستوي الدلالة	
.501**	قوة الارتباط	■ البُعد الرابع: : تسعير التحويلات
.000	مستوي الدلالة	

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوي ٠.٠١

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- تروحت قيمة معامل الارتباط ما بين (٠.٥٢٧ : ٠.٢٤٨ :: ٠.٥٠١)، وهي تدل إلى وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرات المستقلة والمتمثلة في آليات السياسات الضريبية وتتضمن (البُعد الأول: التخطيط والتجنب الضريبي ، البُعد الثاني: التهرب الضريبي ، البُعد الرابع : تسعير التحويلات)، حيث كانت قيمة مستوى المعنوية أقل من 0.05 ، مما يعني أن علاقة الارتباط بين المتغيرين معنوية وذات دلالة احصائية.

- وبناءً على ما سبق فإنه يمكن القول: إن العلاقة بين تطبيق آليات السياسات الضريبية وتآكل الوعاء الضريبي علاقة طردية قوية، أي أن استخدام الشركات لسياسة التخطيط والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي وإتباع سياسة متحيزة لتسعير التحويلات يكون لها تأثير كبير على تآكل الوعاء الضريبي.

لدراسة تأثير كافة المتغيرات المستقلة في أن واحد على تآكل الوعاء الضريبي ، ولغرض تفسير العلاقة بين المتغير التابع Y " وبين المتغيرات المستقلة وحتى يضمن عدم وجود لظاهرة تعدد العلاقات الخطية Multicollinearity يجب اجراء اختبار معامل تضخم التباين Variance inflation factor (VIF)، يتضح أن النموذج المناسب هو نموذج الانحدار المتدرج Stepwise Regression ، حيث تبدأ باختيار أكثر المتغيرات المستقلة ارتباطاً بالمتغير التابع، ثم تختبر دخول المتغيرات الأخرى الواحد تلو الآخر تبعاً لدرجة ارتباطه بالمتغير التابع وهل يساهم دخوله في زيادة تفسير التغير في المتغير التابع أم لا ، وتنتهي بتحديد أكثر المتغيرات تأثيراً علي المتغير التابع وأفضل توليفة من بين هذه المتغيرات تأثيراً حتي يمكن التوصل إلي نموذج للتنبؤ بالمتغيرات المؤثرة علي " تآكل الوعاء الضريبي"

٤/٣/٢ اختبار معامل تضخم التباين (VIF):

للتأكد من وجود أو عدم وجود ارتباط متعدد (Multicollinearity)، بين المتغيرات المستقلة باستخدام اختبار معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation factors، حيث تشير كثير من الدراسات والأبحاث إلى أن عامل تضخم التباين الذي يساوي 10 أو أكثر يدل على وجود مشكلة ارتباط متعدد بين المتغيرات المستقلة.

الجدول رقم (٥) نتائج اختبار (VIF) للارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة

المتغيرات	التباين المسموح به Tolerance	معامل تضخم التباين VIF
▪ البُعد الأول : التخطيط والتجنب الضريبي	.215	2.987
▪ البُعد الثاني: التهرب الضريبي	0.244	3.245
▪ البُعد الثالث: الملاجئ الضريبية	.246	2.135
▪ البُعد الرابع: تسعير التحويلات	.124	3.240

يتضح من الجدول السابق، عدم وجود تداخل خطى متعدد بين المتغيرات، حيث أن جميع المتغيرات المستقلة التي تمثل أبعاد السياسات الضريبية معامل تضخم التباين الخاص بها (٢.٩٨٧ : ٣.٢٤٥ : ٢.١٣٥ : ٣.٢٤٠) على التوالي، وأن جميع هذه القيم أقل من القيمة الحرجة والبالغة (١٠)، كما يتضح أن قيم اختبار التباين المسموح به (Tolerance) أكبر من (٠.٠٥) ويشير هذا المؤشر على عدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة، وبالتالي أصبح بالإمكان قياس أثر أليات السياسات الضريبية على تآكل الوماء الضريبي.

٥/٣/٢ اختبار نموذج الانحدار التدريجي:

لدراسة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد التدريجي Stepwise Regression وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (٦) نتائج اختبار الانحدار التدريجي

المعاملات	التقدير B	قيمة احصاء T	الدالة	معامل التحديد R ²	F	الدالة
الثابت	.354	8.058	.000	.675	49.949	.000e
سياسة التخطيط والتجنب الضريبي وعلاقته بتآكل الوعاء الضريبي	.376	8.058	.000			
التهرب الضريبي وعلاقته بتآكل الوعاء الضريبي	.215	6.370	.000			
التسعير المتحيز للتحويلات وعلاقته بتآكل الوعاء الضريبي	.177	6.022	.000			

أكدت نتائج الجدول السابق على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية الى ابعاد السياسات الضريبية (التخطيط والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي وتسعير التحويلات) لها تأثير كبير على تآكل الوعاء الضريبي ، بينما الملاجئ الضريبية تم خروجها من النموذج حيث لا يوجد له اثر معنوي على تآكل الوعاء الضريبي ، وذلك بناء على معنوية اختبار T حيث نجد أن مستوى الدلالة اقل من ١% للأبعاد محل الدراسة كما أكدت على ذلك إحصاءات اختبار F والتي جاءت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ١% أي أن النموذج الخاص بالتقدير معنوي وذو دلالة إحصائية، وجاءت معاملات الانحدار موجبة أي أنه كلما زاد (التخطيط والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي وتسعير التحويلات) كلما كان له إثر ايجابي على تآكل الوعاء الضريبي.

وأخيرا يجد الباحث أن قيمة معامل التحديد R² بلغت قيمته ٦٧.٥ وهي نسبة قوية جداً مما يشير إلى نسبة التغيرات في المتغير التابع (تآكل الوعاء الضريبي) والتي تسببها التغيرات في المتغيرات المستقلة (التخطيط والتجنب الضريبي والتهرب الضريبي وتسعير التحويلات) بلغت ٦٧.٥% أو بمعنى آخر تفسر (المتغيرات المستقلة) ٦٧.٥% من تباين المتغير التابع وهي نسبة ذات دلالة إحصائية.

بناءً على النتائج السابقة يتم رفض الفرض الأول "لا يوجد علاقة ذات دلالة معنوية بين آليات السياسات الضريبية التي تتبعها المنشآت وتآكل الوعاء الضريبي".

٦/٣/٢ صياغة النموذج المقترح :

ويمكن صياغة نموذج الانحدار المقترح بالمعادلة التالية:

$$\text{تآكل الوعاء الضريبي} = 0.354 + 0.376 X1 + 0.215 X2 + 0.177 X3$$

٠.٢١٥ التهرب الضريبي + ٠.١٧٧ تسعير التحويلات

- (٣٧.٦%) في تآكل الوعاء الضريبي لذلك يكون له تأثير ذو دلالة إحصائية، وهو يأتي في المرتبة الأولى ، ويلاحظ ان هذا التأثير قوي نسبياً.
- التهرب الضريبي عندما يتغير بدرجة واحدة سوف يحدث تغير قدرة (٢١.٥%) في تآكل الوعاء الضريبي لذلك يكون له تأثير ذو دلالة إحصائية، وهو يأتي في المرتبة الثانية، ويلاحظ ايضاً ان هذا التأثير شبة قوي.
 - سياسة تسعير التحويلات عندما تتغير بدرجة واحدة سوف يحدث تغير قدرة (١٧.٧%) في تآكل الوعاء الضريبي لذلك يكون له تأثير ذو دلالة إحصائية، وهو يأتي في المرتبة الثالثة، ويلاحظ ايضاً ان هذا التأثير معنوي.
- ٤/٢ الفرض الثاني: "لا يوجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين أساليب تآكل الوعاء الضريبي والتنمية المستدامة"

١/٤/٢ مأمونية البيانات Reliability

قام الباحث بقياس ثبات أبعاد الدراسة من خلال معامل الفا كرونباخ، ويقصد بالثبات أن يعطي الاستقصاء نفس النتيجة حتى لو تم إعادة توزيعها أكثر من مرة على العينة تحت نفس الظروف وعلى فترات زمنية مختلفة، وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (٧) معامل ألفا كرونباخ لأبعاد الدراسة

معامل ألفا كرونباخ	المتغيرات المستقلة : أساليب تآكل الوعاء الضريبي
٠.٨٣٤	البعد الأول: تسعير المنصرف من المخزون
٠.٩٢١	البعد الثاني: معالجة الأخطاء المحاسبية
٠.٨٣٧	البعد الثالث: معالجة المنح الحكومية
٠.٩٤٤	البعد الرابع: إضمحلال قيمة الأصول
	المتغيرات التابعة : التنمية المستدامة
٠.٧٧٥	البعد الأول: الاقتصادي
٠.٨٨٠	البعد الثاني: الاجتماعي
٠.٩٧٩	البعد الثالث: التكنولوجي
٠.٩١٩	البعد الرابع: البيئي
٠.٩٨٢	المقياس ككل

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

أكدت قيم معامل الثبات (الفا كرونباخ) على الاعتمادية على أساليب تآكل الوعاء الضريبي وأيضاً أبعاد التنمية المستدامة بشكل كبير تراوحت قيم معامل الثبات لإبعاد المتغيرات المستقلة ما بين (٨٣.٤ إلى ٩٤.٤) وتراوحت قيم معامل الثبات لإبعاد التنمية المستدامة ما بين (٧٧.٥ إلى ٩١.٩) بالنسبة للمقياس ككل فإن معامل ألفا كرونباخ هو (٩٨.٢%) أي أن عناصر المقياس ككل يمكن الاعتماد عليها بشكل كبير في قياس ما صممت من أجله.

٢/٤/٢ معامل الاتساق الداخلي:

يقيس درجة مصدقيه النتائج المحققة لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء والذي يعتمد على معامل الارتباط الخطي البسيط لبيرسون وبالتالي فمن الضروري ان يكون المعيار الأساسي هو الاختيار معنوية معامل الارتباط.

جدول (٨) نتائج صلاحية واعتمادية المتغيرات

المتغيرات الدراسة	معامل الاتساق الداخلي (معامل الارتباط)	المعنوية
المتغير المستقل (أساليب تآكل الوعاء الضريبي)		
تسعير المنصرف من المخزون	.٨٤١**	أقل من ٠.٠١
معالجة الأخطاء المحاسبية	.٩٤٠**	أقل من ٠.٠١
معالجة المنح الحكومية	.٩٥٣**	أقل من ٠.٠١
إضمحلال قيمة الأصول	.٩٤١**	أقل من ٠.٠١
أبعاد المتغير التابع التنمية المستدامة		
البعد الإقتصادي	.٩١٢**	أقل من ٠.٠١
البعد الإجتماعي	.٩٢٣**	أقل من ٠.٠١
البعد التكنولوجي	.٨٨٦**	أقل من ٠.٠١
البعد البيئي.	.٨٨٥**	أقل من ٠.٠١

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوي معنوي ٠.٠١

أكدت نتائج الجدول السابق على صلاحية جميع العبارات الخاصة بأبعاد الدراسة حيث أكدت على ذلك قيم معاملات الارتباط للمتغيرات المستقلة تراوحت بين (٠.٨٤١ : ٠.٩٥٣) ، بينما كانت قيم معاملات الارتباط لمتغير التابع التنمية المستدامة تراوحت بي (٠.٨٨٥ : ٠.٩١٢) وقد جاءت هذه القيم جميعها معنوية عند مستوي ٠.٠١ ، الامر الذي يعكس وضوح جميع عبارات قائمة الاستقصاء لدي المستقصي منهم، ويعكس أيضا قوة قيم المعاملات الارتباطية ومدي تقاربها من الواحد الصحيح والذي يؤكد العلاقة بين العناصر المختلفة ومدي تمثيلها لإبعاد المتغيرات المستقلة، وابعاد التنمية المستدامة وهذا ما يؤكد بشكل كبير درجة مصدقيه تلك الابعاد.

٣/٤/٢ معامل الارتباط بين المتغيرات

لاختبار هذا الفرض ولتحديد هذه العلاقة بين المتغير التابع (التنمية المستدامة) والمتغيرات المستقلة (أساليب تآكل الوعاء الضريبي) يتم حساب معامل الارتباط

البسيط بين تطبيق هذه الأساليب وبين التنمية المستدامة كما يتم اختبار معنوية معامل الارتباط، ويوضح جدول التالي نتائج التحليل.
الجدول رقم (٩) علاقة الارتباط بين المتغير التابع التنمية المستدامة والمتغير المستقل (أساليب تآكل الوعاء الضريبي)

التنمية المستدامة	المتغير التابع	
	المتغيرات المستقلة	
**٠.٩١٥	قوة الارتباط	تسعين المنصرف من المخزون
٠.٠٠٠	مستوي الدلالة	
**٠.٩٣٢	قوة الارتباط	معالجة الأخطاء المحاسبية
٠.٠٠٠	مستوي الدلالة	
**٠.٩٤٠	قوة الارتباط	معالجة المنح الحكومية
٠.٠٠٠	مستوي الدلالة	
**٠.٩٦٤	قوة الارتباط	إضمحلال قيمة الأصول
٠.٠٠٠	مستوي الدلالة	

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوي ٠.٠١

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- تروحت قيمة معامل الارتباط ما بين (٠.٩١٥ : ٠.٩٦٤)، وهي تدل إلى وجود علاقة طردية قوية بين المتغيرات المستقلة والمتمثلة في أساليب تآكل الوعاء حيث كانت قيمة مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥ مما يعني أن علاقة الارتباط بين المتغيرين معنوية وذات دلالة إحصائية.
- وبناء على ما سبق فإنه يمكن القول أن: استخدام أساليب تآكل الوعاء الضريبي يمكن أن ينعكس على مدى تحقيق التنمية المستدامة الذي بدوره يعكس الأهداف الاستراتيجية.
- وعالية يمكن رفض الفرض العدم "لا يوجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين أساليب تآكل الوعاء الضريبي والتنمية المستدامة" نظراً لوجود علاقة معنوية بينهما.

٤/٤/٢ اختبار معامل تضخم التباين (VIF):

للتأكد من وجود أو عدم وجود ارتباط متعدد (Multicollinearity)، بين المتغيرات المستقلة باستخدام اختبار معامل تضخم التباين (VIF) Variance Inflation factors، حيث تشير كثير من الدراسات والأبحاث إلى أن عامل تضخم التباين الذي يساوي 10 أو أكثر يدل على وجود مشكلة ارتباط متعدد بين المتغيرات التفسيرية.

جدول (١٠)

نتائج اختبار (VIF) للارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة

المتغيرات	التباين المسموح به Tolerance	معامل تضخم التباين VIF
تسعر المنصرف من المخزون	٠.٢٦٧	٢.٧٤٣
معالجة الأخطاء المحاسبية	٠.٣١٢	٢.١٠٦
معالجة المنح الحكومية	٠.١٤٥	٢.١١٢
إضمحلال قيمة الأصول	٠.٢٣٤	٣.٤١٨

يتضح من الجدول السابق، عدم وجود تداخل خطي متعدد بين المتغيرات، وأن جميع المتغيرات المستقلة التي تمثل أساليب تآكل الوعاء الضريبي تكون معامل تضخم التباين لها (٢.٧٤٣، ٢.١٠٦، ٢.١١٢، ٣.١٠٤) على التوالي، وأن جميع هذه القيم أقل من القيمة الحرجة والبالغة (١٠)، كما يتضح أن قيم اختبار التباين المسموح به (Tolerance) أكبر من (٠.٠٥) ويشير هذا المؤشر على عدم وجود ارتباط عالي بين المتغيرات المستقلة، وبالتالي أصبح بالإمكان قياس أثر أساليب تآكل الوعاء الضريبي على التنمية المستدامة.

٥/٤/٢ اختبار النموذج الانحدار التدريجي:

لدراسة هذه الفرضية تم استخدام تحليل الانحدار المتعدد التدريجي Stepwise Regression وكانت النتائج كما في الجدول التالي:

جدول (٧)
نتائج اختبار الانحدار التدريجي

المعاملات	التقدير B	قيمة أحصاء T	الدالة	معامل التحديد R ²	F	الدالة
الثابت	١.٢٩٣	٩.٧٧٤	٠.٠٠٠	٩٤.٦	٥٢٨.٤٠٦	٠.٠٠٠
تسعير المنصرف من المخزون	٠.٢٦٨ (-)	٢.٣١٢ (-)	٠.٠٠٠			
المنح الحكومية	٠.٧٠١	٤.٨٩٢	٠.٠٠٠			
إضمحلال قيمة الأصول	٠.٨٧٨	٩.٥٩٥	٠.٠٢٣			

أكدت نتائج الجدول السابق على وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لأساليب تأكل الوماء الضريبي على تحقيق التنمية المستدامة، بينما بعد معين تم خروجه من النموذج (معالجة الأخطاء المحاسبية) لا يوجد له اثر معنوي على التنمية المستدامة، وذلك بناء على معنوية اختبار T حيث نجد أن مستوى الدلالة اقل من ١%، كما أكدت على ذلك إحصاءات اختبار F والتي جاءت دالة إحصائيا عند مستوى معنوية ١% أي أن النموذج الخاص بالتقدير معنوي وذو دلالة إحصائية، وجاءت معاملات الانحدار موجبة أي أنه كلما زاد متوسط (معالجة المنح الحكومية، وإضمحلال قيمة الأصول)، كلما كان له اثر سلبي على التنمية المستدامة، بينما جاءت معاملات الانحدار سالبة (لبعد تسعير المنصرف من المخزون).

وأخيرا يجد الباحث أن قيمة معامل التحديد R² بلغت قيمته ٩٤.٦ وهي نسبة قوية جداً مما يشير إلى نسبة التغيرات في المتغير التابع (التنمية المستدامة) والتي تسببها التغيرات في المتغيرات المستقلة حيث بلغت ٩٤.٦% أو بمعنى آخر تفسر (المتغيرات المستقلة) ٩٤.٦% من تباين المتغير التابع (التنمية المستدامة) وهي نسبة ذات دلالة إحصائية.

وبالتالي تصبح المعادلة خط الانحدار التدريجي لهذا النموذج كالتالي:

$$Q = 1.293 + 0.878 R_1 + 0.701 R_2 - 0.268 R_3$$

ويس

قدرة (٨٧.٨%) التأثير هنا ذو دلالة إحصائية ، وهو يأتي في المرتبة الأولى، وهذا يدل على ان اخذ بعد إضمحلال قيمة الأصول سوف يؤدي إلى تآكل الوعاء الضريبي وبالتالي يكون له تأثير سلبي على التنمية المستدامة .

- إن بعد معالجة المنح الحكومية عندما يحدث تغير بدرجة واحدة سوف يحدث تغير قدره (٧٠.١%) في التنمية المستدامة وهنا التأثير معنوي، ويأتي هذا البعد في المرتبة الثانية، ويدل على اتباع الشركة تآكل الوعاء الضريبي من خلال استخدام أسلوب معالجة المنح الحكومية سوف يؤثر بالسلب على التنمية المستدامة ويلاحظ ان هذا التأثير قوي.

- يأتي في المرتبة الثالثة والأخيرة بعد تسعير المنصرف من المخزون وعندما يحدث تغير قدرة ١% سوف يحدث تغير قدرة (٢٦.٨%) في التنمية المستدامة، ولكن هذا التأثير معنوي، ويدل على اتباع الشركة تسعير المنصرف من المخزون سوف يؤثر على التنمية المستدامة .

بناءً على النتائج السابقة يتم رفض الفرض الثاني " لا يوجد تأثير معنوي ذات دلالة إحصائية بين أساليب تآكل الوعاء الضريبي والتنمية المستدامة " .

النتائج والتوصيات

١ - نتائج البحث

١/١ أكثر الأشكال إنتشاراً للتلاعب فى القوائم المالية هى إدارة الأرباح بالإضافة إلى المحاسبة الإبتكارية.

٢/١ السياسات الضريبية التى تؤثر على تآكل الوعاء هو سياسة التخطيط والتجنب الضريبى ، التهرب الضريبى ، بالإضافة إلى سياسة تسعير التحويلات بين الأطراف المرتبطة.

٣/١ أكثر المعالجات الضريبية التى تؤدى إلى تآكل الوعاء هى استخدام الشركات إضمحلال قيمة الأصول بدلا من تكوين المخصصات بالإضافة إلى إختيار معالجة المنح الحكومية بالطريقة التى تحقق لها تخفيض الوعاء.

٤/١ توجد ثغرات فى التشريع الضريبى المصرى يمكن أن تستغلها المنشآت لتحقيق وفورات ضريبية .

٥/١ تلجأ المنشآت لإدارة الأرباح من أجل تخفيض عبء الضريبة، ومحاولة تأجيل الضريبة لسنوات قادمة.

٦/١ توجد أهمية لركائز الحوكمة الضريبية فى تقييد قدرة المنشأة فى التلاعب فى الدخل.

٧/١ تآكل الوعاء الضريبى يكون له تأثير كبير على إنخفاض التنمية المستدامة بإبعادها المختلفة.

٢- التوصيات :

يوصى الباحث بما يلي :

١/٢ تنفيذ اتفاقيات برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح BEPS من قبل المنشآت عالمية النشاط ومصلحة الضرائب للحد من تآكل الوعاء الضريبي.

٢/٢ قيام مصلحة الضرائب بالتعاون مع المنشآت العالمية من أجل تطبيق برنامج BEPS بشكل فعال.

٣/٢ فرض حد أدنى للضرائب بنسبة ١٥% من أنشطة المنشآت عالمية النشاط بحيث تدفع حصة عادلة من الضرائب.

٤/٢ تشجيع المنشآت عالمية النشاط على عدم نقل الأرباح إلى الدول ذات العبء الضريبي الأقل ووضع تعريف للمنشأة الأجنبية المسيطرة، وقواعد (لحساب الدخل، ونسب الدخل، ومنع الازدواج الضريبي).

٥/٢ وضع قاعدة لمكافحة التقسيمات الدولية المصطنعة التي تقوم بها المنشآت عالمية النشاط على عده دول.

٦/٢ وضع قواعد لتبادل المعلومات بين الإدارات الضريبية.

٧/٢ إجراء تعديل تشريعي بحيث يتم صياغة النصوص الضريبية بشكل يمنع إستفادة الإدارة من بدائل القياس والتقييم المحاسبى المتاحة.

٨/٢ تنقية اللائحة التنفيذية والإقرار الضريبي من النصوص والبنود التي لا يقابلها نصوص فى قانون الضرائب.

٩/٢ أن يكون هناك إلزام للشركات على تطبيق مبادئ الحوكمة .

١٠/٢ تناوب المراجعين الخارجيين على الشركات ، وألا تزيد فترة المراجعة لأى شركة عن عدد معين من السنوات ، حتى لا تظغى الخدمات الإستشارية التي

يقدمها المراجع الخارجى على أعمال المراجعة بشكل تجعله يتغاضى عن بعض الأمور التى تقوم بها الإدارة بهدف التلاعب فى الدخل.

مراجع البحث

أولا : المراجع العربية:

الكتب

- ١- د. رمضان صديق "، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر فى التشريع المقارن والمصري "(القاهرة : دار النهضة العربية ، ٢٠٢٠)
- ٢- د. سعيد عبد المنعم محمد " دراسات فى المحاسبة الضريبية " (القاهرة : بدون ناشر ، ٢٠٢٣)
- ٣- د. محمد عبد العزيز خليفة " الآثار الضريبية لمعايير المحاسبة المصرية " (القاهرة : بدون ناشر ، ٢٠٢٤)
- ٤- ----- " دراسات متقدمة فى المحاسبة الضريبية " (القاهرة : بدون ناشر ، ٢٠٢٤)
- ٥- ----- " المحاسبة المتقدمة " (القاهرة : بدون ناشر ، ٢٠٢٣)

الدوريات

- ١- أحمد عبدالوهاب عيد (٢٠١٩)، "مدخل مقترح لتخفيض الفجوة الضريبية في مصر باستخدام تكامل أساليب الفحص الضريبي: دراسة نظرية ميدانية". **مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها**
- ٢- جيهان مجدى على جازية (٢٠١٨) " أثر الأفصاح المحاسبى عن التنمية المستدامة فى الحد من القرارات الاستثمارية بالتطبيق على البنوك المصرية" **المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا .**
- ٣- سمر ابراهيم مصطفى على "تحسين برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح BEPS باستخدام تقنية Neurochain للحد من التهرب الضريبي " رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة ، **جامعة الأزهر ٢٠٢٤**
- ٤- على عباس (٢٠١٨) قضايا التنمية المستدامة بين الواقع والمأمول " **المجلة العلمية للعلوم البيئية ، معهد الدراسات والبحوث البيئية.**
- ٥- رفيق البربري (٢٠١٨)، " دراسة تطبيقية لقياس مدى تأثير مستويات الفجوة الضريبية باستراتيجية تخطيط أساليب الفحص الضريبي المطبقة بمصلحة الضرائب المصرية (٢٠١٨) " **موقع: <http://search.mandumah.com/Record/899498>**
- ٦- رمضان صديق، "المبادرات العالمية للحد من تآكل الوعاء الضريبي وأثرها فى السيادة الضريبية للدول النامية"، **مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة حلوان، ٢٠٢٣**
- ٧- عمرو جمال الدين عواد (٢٠٢١)، " التحديات الدولية في المجال الضريبي في ظل التحول الرقمي"، **مجلة أفاق اقتصادية معاصرة – العدد (٦) مايو ٢٠٢١ – مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار التابع لمجلس الوزراء المصري**
- ٨- مروة سمير حجازى (٢٠٢٤)، " تقدير حجم الفجوة الضريبية في مصر خلال الفترة من ٢٠٠٦-٢٠٢٢: دراسة تطبيقية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية، المجلد (٢٥) – العدد الثاني – إبريل ٢٠٢٤.**
- ٩- مصطفى محمود عبد القادر (٢٠١٥)، " الأزمات الاقتصادية في مصر: المخرج والحلول – إصلاح السياسة الضريبية في مصر"، **المركز المصري للدراسات الاقتصادية ، العدد ٢٠٢٢.**

- ١٠- ----- (٢٠١٩) " الفجوة الضريبية كبيرة ... ونتيجة الإعفاءات صفر " المركز المصري للدراسات الاقتصادية ، العدد رقم "٨"
- ١١- ميرفت على العادلى (٢٠٢٢) " مدخل مقترح لكشف التلاعب فى المعالجة المحاسبية للعناصر غير الملموسة بالقوائم المالية وأثره على تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح " مجلة البحوث المالية والتجارية ، كلية التجارة ، جامعة بورسعيد، المجلد ٢٣ ، أكتوبر – ديسمبر ٢٠٢٢
- ١٢- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، " إجراءات مقترحة للشركات الملتزمة بتطبيق المبادئ الستة لحوكمة الشركات من إصدارات OECD فى الحد من التجنب الضريبي وعدم تآكل الوعاء BEPS"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، المؤتمر العلمى الضريبي الخامس والعشرين : إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية ، ديسمبر، ٢٠١٨.
- ١٣- حنا، نعيم فهم (١٩٩٩)، " فجوة التوقعات الضريبية ومعالجتها "، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب
- ١٤- ياسر زكريا الشافعى (٢٠٢٢)، " 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.
- ١٥- ياسر زكريا ، عبدة أحمد (٢٠٢٤) " إطار محاسبي مقترح لتضييق الفجوة الضريبية في البيئة المصرية دراسة ميدانية" مجلة الدراسات التجارية المعاصرة تجارة كفر الشيخ العدد ١٨ يوليو.

رسائل

- ١- حكمت صبرى ابراهيم سليمان " دراسة أثر تطبيق قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على تآكل الوعاء الضريبي للبنوك التجارية" رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ٢٠٢٣.
- ٢- سمر ابراهيم مصطفى على "تحسين برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح BEPS باستخدام تقنية Neurochain للحد من التهرب الضريبي " رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة الأزهر ٢٠٢٤
- ٣- عبد اللاه فهمى عبد الوهاب، " دور الإدارة الضريبية فى تحديد السعر المحايد فى حالات الارتباط الضريبي- دراسة مقارنة "، رسالة دكتوراة غير منشورة، جامعة المنوفية، قسم الاقتصاد، كلية الحقوق، ٢٠١٩.
- ٤- نرفانا أمين محمد الزكى "إطار مقترح لتطبيق برنامج تآكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح للحد من ممارسة السياسات الضريبية الدولية "دراسة ميدانية" رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، ٢٠٢١

أخرى

١. قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، (القاهرة : المطابع الإمبرية).
٢. اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ (القاهرة : المطابع الإمبرية)
٣. التعليمات الارشادية المصرية لتسعير المعاملات ، الدليل التطبيقى للمادة (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Andrey Zahariev, "Concepts of Tax Evasion and Tax Fraud", **Debt Management**,2021.
- 2- Kendrick Bastidas, “Entrepreneurship and Tax Evasion”, Social Science Research Network (SSRN): Vol.84, No.2, 2022.
- 3- Ján Huňady; Marta Orviská; Kamil Ščerba, The article "Public Usage of E-Government in EU Countries: Are There Any Consequences for

- Tax Evasion?" Economic rozhlady, **Economic Review**, Vol.52, No.3, 2023.
- 4- James Alm, "Tax evasion, technology, and inequality", **Economics of Governance**, Department of Economics, Tulane University, USA, 2021.
- 5- **OECD and G20** , Base Erosion and profiting project, corporate tax statistics Database - second Edition , July 2020.
- 6- Manhire, J., " 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.
- 7- Russel Alstadsæter, Niels Johannesen, Ségal Le Guern Herry, Gabriel Zucman," Tax evasion and tax avoidance", **Journal of Public Economics**, 2022.