

تحليل العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية في ظل
أزمة الوباء العالمي وإنعكاسها على العدالة الضريبية
دراسة ميدانية

إعداد

أ. محمد خليفة عيسى محمد

تأهيلي دكتوراه

كلية التجارة - جامعة مدينة السادات

الملخص

تحتل الضرائب مكانة هامة و متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج كبيرة لا يستهان بها في دعم الموازنة العامة كما تعد الضرائب من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق التنمية في مختلف المجالات ويعتبر موضوع العلاقة الضريبية من أهم المواضيع وأكثرها حساسية، لأنها تتميز بالحذر المتبادل ، فهي تعبر عن الرابط القائم بين الممول الضريبي و الإدارة الضريبية كما أن نظرة الممول الي الإدارة تنعكس في انها ادارة تأخذ امواله بطريقة تعسفية ودون وجه ودون اي مقابل مما ينعكس علي المتحصلات ومنها يجب الاهتمام بالطرفين من خلال العمل علي تحسين علاقتهما ببعض، فهذه العلاقة لها أهمية كبيرة لما لها من تأثير كبير في تحسين العلاقة بين الطرفين و بالتالي التأثير علي مردودية الحصيلة، بحيث كلما كانت هذه العلاقة واضحة وجيدة و قائمة على التوازن كلما كانت الحصيلة كبيرة والعكس صحيح.

وفي ظل أزمة الوباء العالمي اتخذت الإدارة الضريبية مجموعة كبيرة من القرارات التي من شأنها تحد من تداعيات أزمة الوباء علي الشركات كما من شأنها ان تحسن العلاقة بين الممولين والإدارة والعدالة الضريبية

وهدف البحث الي دراسة طبيعة العلاقة الحالية للممولين بالإدارة الضريبية وتحليلها و دراسة انعكاس العلاقة بين الإدارة والممولين علي المتحصلات. والتعرف علي انعكاس العلاقة الحالية للممولين بالإدارة الضريبية علي العدالة الضريبية والتعرف علي الاجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي.

الكلمات الدالة: الممولين- الإدارة الضريبية- العدالة الضريبية- المرونة الضريبية- الوباء العالمي- المتحصلات الضريبية

Summary

Taxes occupy an important, distinct and important place in financial legislation because of their significant results to support the public budget. Taxes are also one of the most important sources of public revenue to finance public expenditures to achieve development in various fields. The topic of the tax relationship is one of the most important and most sensitive topics, because it is characterized by mutual caution, it expresses the link between the taxpayer and the tax administration, just as the taxpayer's view of the administration is reflected in the fact that it is an administration that takes its money arbitrarily, without face and without any return, which is reflected on the proceeds, and it is necessary to take care of the two parties by working to improve their relationship with each other, This relationship is of great importance because it has a great impact in improving the relationship between the two parties and consequently affecting the cost-effectiveness of the outcome, so that the more this relationship is clear, good and based on balance, the greater the outcome and vice versa.

In light of the global epidemic crisis, the tax administration has taken a large set of decisions that would limit the repercussions of the epidemic crisis on companies, as well as improve the relationship between financiers, administration and tax justice.

The research aimed to study and analyze the nature of the current relationship of taxpayers with tax administration, and to study the reflection of the relationship between taxpayers administration and receipts. To identify the reflection of the current relationship of taxpayers with tax administration and to identify the procedures followed by tax administration in light of the global epidemic crisis.

Key words: funders - tax administration - tax justice - tax flexibility - the global epidemic - tax receipts

الإطار العام للدراسة

مقدمة:

أدى استمرار انتشار وتدايعات فيروس كورونا المستجد، حول العالم، إلى مزيد من الإجراءات وخطط العمل الاستثنائية من مؤسسات الدولة المصرية حفاظاً على الصحة والأرواح، وبينها التيسيرات الخاصة بتقديم الإقرارات الضريبية والحوافز المتعلقة بذلك، وتحثل الضرائب مكانة متميزة وأهمية كبيرة في التشريعات المالية لما لها من نتائج إيجابية لا يستهان بها في دعم الموازنة العامة بإعتبارها إحدى الأدوات الهامة للسياسة الاقتصادية للدولة ، بالإضافة الي ما تحققه من أهداف في مختلف المجالات، وتعتبر الضرائب في كثير من دول العالم من أهم مصادر الإيرادات العامة لتمويل النفقات العامة لتحقيق أهداف التنمية الشاملة والمستدامة. أن موضوع البحث يعد من الأهمية القصوى التي تستحق الدراسة المتعمقة، لأنها تتعلق بطرفي النظام الضريبي وهما الممول والإدارة الضريبية. حيث أن الطرف الأول دائماً مطالب ومدين وعليه التزامات، أما الطرف الثاني هو الذي يفحص ويراجع ويحدد ويطلب وينفذ.

والإدارة الضريبية هي التي تتولي تحديد صافي الدخل وربط الضريبية عليه وتحصيلها، بما لها من سلطات وحقوق لتكون أكثر فاعلية في الوصول لحقوق الدولة دون ضياع أي جزء منها، ولذا فإن العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية هي علاقة هامة، يجب التعرف علي طبيعتها وتحليلها في ظل أزمة انتشار الوباء وعدم قدرة الممولين على الوفاء بالتزاماتهم.

مشكلة الدراسة:

تتضح مشكلة الدراسة في أهمية تحليل العلاقة بين الممولين ومصالحه الضرائب ومدى انعكاسها علي العدالة الضريبية، ومدى تحقيق القرارات المتخذة من الإدارة الضريبية للعدالة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي . ويمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية :-

- هل هناك ارتباط بين متغيرات تحليل العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية وأثرها علي العدالة الضريبية ؟

- هل القرارات المتخذة من الإدارة الضريبية لتخفيف أزمة الوباء على الممولين حققت العدالة الضريبية؟

أهداف الدراسة:

إن هدف الدراسة هو التعرف علي العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية وأيضا تحليل تلك العلاقة، والاجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي وبيان أثر ذلك على العدالة الضريبية..

1- دراسة طبيعة العلاقة الحالية للممولين بالإدارة الضريبية وتحليلها .

2- التعرف علي انعكاس العلاقة الحالية للممولين بالإدارة الضريبية علي العدالة الضريبية

3- التعرف علي الاجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي.

أهمية الدراسة:

1-الأهمية من الناحية العلمية:

نظرا لأهمية تحليل العلاقة بين الممولين والأدارة الضريبية ودور الاجراءات المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي وانعكاسها علي تحقيق العدالة الضريبية فكان من الضروري تحليل ودراسة تلك العلاقة والإجراءات الاحترازية في ظل أزمة الوباء.

2-الأهمية من الناحية العملية:

تساعد الدراسة في تحليل العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية وصولا إلي توصيات ومقترحات عملية لتدعيم العلاقة ومد جسور الثقة الحقيقية بين الممولين والإدارة الضريبية في ظل أزمة تعثر الشركات بسبب الوباء العالمي .

فرضيات البحث:

1- **الفرض الأول :** لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية للإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي علي العدالة الضريبية "

2- **الفرض الثاني:** "لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لعلاقة الممولين بالإدارة الضريبية علي العدالة الضريبية".

منهج الدراسة:

يستخدم الباحث مزيج بين المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي حيث استخدم المنهج الاستنباطي للدراسة النظرية، حيث يستند إلي وصف وتحليل واقع العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وتحديد العوامل المطلوبة لتدعيم تلك العلاقة، والإجراءات الاحترازية المتخذة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة وباء

كورونا العالمي، ومن خلال ذلك يستخدم الباحث اساليب التحليل الإحصائي الوصفي في وصف هذه العلاقة بغرض تحليلها وبيان انعكاسها علي العدالة الضريبية. كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي للدراسة الميدانية من خلال افتراض الفروض، واختبارها للاستفادة منها في تحليل الإجراءات الاحترازية المتخذة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة وباء كورونا العالمي، وأيضاً العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية وانعكاسهما علي العدالة الضريبية، وهو ما يساعد علي تقديم حلاً للمشكلة البحثية.

الدراسات السابقة:

١- دراسة (Ascenzo، 2005)^(١) بعنوان: "العلاقة بين إدارة الضريبة والمكلف ووكيله".

أجريت الدراسة علي مفتش الضريبة و المكلف الضريبي ووكيله تم التطبيق علي الفلبن.
هدف الدراسة: إلي تحديد طبيعة العلاقة بين الأطراف الثلاثة، وأهم هذه العوامل المؤثرة علي طبيعة العلاقة.
نتائج الدراسة: توصلت الدراسة الي نتائج منها أن العلاقة بين الأطراف الثلاثة علاقة تبادلية، تعتمد علي الثقة المتبادلة بين بعضهم البعض، وأن الإدارة الضريبية ذات كفاءة وعدالة عاليتين، كما أن لوكل المكلف دوراً رئيساً في تعزيز روابط تلك العلاقة الإيجابية. وقد أوصي بضرورة تعزيز نقاط الثقة بين الأطراف حتي تطور العلاقة إلي الأفضل، كما لا بد من مراعاة المكلف قدر الإمكان أكثر مما يجب، وعلي الوكيل الحفاظ علي واجباته القانونية والأخلاقية.

٢- دراسة الندوي، سعيد جميل سلمي المرزوقي (٢٠١١)^(٢)

بعنوان "دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية".

هدف الدراسة: الي التعرف علي اهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة في البيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة.

نتائج الدراسة: أهم العوامل في تحديد دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية:

١- طرق واساليب الفحص الضريبي التي يقوم بها الفاحص الضريبي ومدى استنادها للمقومات والضوابط المناسبة للتأكد من صحة البيانات.

٢- الأنظمة والمعايير المهنية المعمول بها في المملكة العربية السعودية.

٣- الواقع المهني بتقديم الخدمات الضريبية الي مصلحة الزكاة والدخل بصفته وكيلاً للمكلف الضريبي، والتأهل العلمي والمهني لمراجع الحسابات الخارجي، واستقامته من الناحية الأخلاقية والسلوكية واستقلاله، وعدم الضغط عليه من العملاء.

٣- دراسة الحسني، حسن نايف ملاخ، و صلاح الدين حامد الحديثي (٢٠١٣)^(٣)

بعنوان "دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من القوائم المالية للشركات المحدودة والمساهمة"

هدف الدراسة: بيان علاقة الإدارة الضريبية بمراقب الحسابات عن طريق التقدير الذاتي والتهرب الضريبي، إذ تعد الإدارة الضريبية أحد الأطراف المستخدمة للقوائم المالية والتي تعتمد عليها كأساس في تحديد الوعاء الضريبي، وإن عدم ثقة الإدارة الضريبية ببعض القوائم المالية المقدمة من المكلفين، والمدققة من قبل مراقب الحسابات، واعتمادها الضوابط السنوية في تقدير الدخل الخاضع للضريبة مما يضعف أهمية قاعدة العدالة الضريبية.

النتائج: لا تعتمد الإدارة الضريبية علي القوائم المالية المدققة من قبل مراقب الحسابات والمقدمة من قبل المكلف في تحديد وعاء ضريبة الدخل، في اغلب الأحيان لضعف ثقته بها ولكنها لا تعكس حقيقة الوضع المالي للشركة، مما يجعلها في محط الشك فيها وبالتالي تقوم برفضها وتلجأ إلي التقدير بموجب الضوابط .

التأكيد علي أهمية التزام مراقب الحسابات بالقواعد والمعايير التي تحكم عمله عند تنفيذ عملية التدقيق، وهذا يؤدي إلي الكشف في أي تلاعب في القوائم المالية المقدمة إلي الإدارة الضريبية.

٤- دراسة الشلتوني، صبحي معروف (٢٠١٥)^(٤)

(١) Ascenzo, Michael, 2005, Relationships Between Tax Administrations and Tax Agents and Tax Payers, Philippine, Manila: The Asia Oceania Consultants Association (AOTCA) General Meeting Soft Copy, Web: <http://igt.gov>.

(٢) الندوي، سعيد جميل سلمي المرزوقي، و إحسان بن صالح المعزاز، (٢٠١١) "دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية" رسالة ماجستير. جامعة أم القرى، مكة المكرمة.

(٣) الحسني، حسن نايف ملاخ، و صلاح الدين حامد الحديثي، (٢٠١٣) "دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من القوائم المالية للشركات المحدودة والمساهمة" رسالة ماجستير، جامعة بغداد، بغداد.

بعنوان "العوامل المؤثرة علي ثقة مفتش ضريبة الدخل بالقوائم المالية في قطاع غزة طبقاً لقواعد السلوك المهني".

هدف الدراسة: دراسة الخصائص النوعية للقوائم المالية، وعناصر الثقة، ودراسة مبادئ وقواعد السلوك المهني لدي المحاسبين، معرفة نقاط الخلاف بين المكلف وضريبة الدخل لتوضيح أسباب عدم الثقة في القوائم المالية المقدمة من المكلف، وذلك لمحاولة إيجاد الحلول لتخفيف فجوة انخفاض ثقة مفتش الضريبة بالمعلومات والقوائم المالية المقدمة من المحاسب المهني.

حيث إن الثقة في المعلومات والقوائم المالية تلبي حاجات الإدارة العامة لضريبة الدخل بالاعتماد علي اقرار الضريبة المقدم، تفادياً للتصادم مع جمهور المكلفين، وتحقيقاً للعدالة الاجتماعية من حيث اتباع أساس موحد في حساب الدخل الخاضع للضريبة؛ لأن فقد الثقة في المعلومات والقوائم المالية يؤدي إلي اضطراب مفتش الضريبة إضاعة وقت طويل في تقدير الدخل الخاضع للضريبة، خاصة إذا قام بممارسة سلطته في حق الاضطلاع من خلال زيارات ميدانية لمقر عمل المكلف، وفحص سجلاته.

النتائج: نقص ثقة مفتش ضريبة الدخل بالقوائم المالية المعدة من قبل المحاسب المهني في قطاع غزة بنسبة كبيرة تعزي لقلّة تطبيق المحاسب المهني مبادئ وقواعد السلوك المهني في ممارساته لمهن المحاسبة والتدقيق، وقلّة اكتراث المحاسب المهني بالحفاظ علي موضوعيته وحياده في إعداد القوائم المالية، وتحيزه لصالح المكلف، كما أنه يستمر في علاقته مع ذات المكلف أكثر من ٥ سنوات، وقلّة اهتمام المحاسب المهني ببذل العناية المهنية الواجبة، والتي تتطلب منه مراعاة الواقع في تقييم الحسابات والإفصاح عن معلوماتها المالية.

التوصيات: العمل علي توعية المحاسب المهني بأهمية الالتزام بقواعد السلوك المهني، وأنها تساهم في شفافية وموضوعية وحياد ونزاهة واستقامة المحاسب، مما يسهم بنجاح القرارات المبنيّة عليها، وإعادة ثقة مفتش ضريبة الدخل بالقوائم المالية المعدة من المحاسب.

- العمل علي تطبيق معايير المحاسبة، والتدقيق، والتقارير المالية الدولية، وإعادة النظر في أساليب التقييم المستخدمة في المحاسبة، للنهوض بالتقارير المالية من معلومات تاريخية إلي معلومات تعكس الوقائع الاقتصادية.

- إقامة الدورات، والندوات، وورشات العمل لمجتمعي المحاسب المهني ومفتش الضريبة لتوطيد أواصر الصلة بين المجتمعين، وتذليل العقبات المعوقة بينهما ووضع يد العلاج علي داء فقدان الثقة بينهما .
وينبغي فصل العلاقات الشخصية والمصالح المتضاربة بين المحاسب المهني وعميله وان يحافظ علي نزاهته شكلاً ومضموناً.

تقسيمات البحث:

مقدمة الدراسة

أهداف الدراسة

أهمية الدراسة

فرضيات البحث

منهج الدراسة

الدراسات السابقة

المبحث الأول: العلاقة بين الممولين والادارة الضريبية

المبحث الثاني: انعكاس العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علي المتحصلات في ظل الوباء

نتائج الدراسة النظرية

نتائج الدراسة الميدانية

التوصيات

قائمة المراجع

(١) الشلتوني، صبحي معروف، ناهض نمر محمد الخالدي، و ماهر موسى حامد درغام،(٢٠١٥) "العوامل المؤثرة علي ثقة مفتش ضريبة الدخل بالقوائم المالية في قطاع غزة طبقاً لقواعد السلوك المهني" رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية (غزة)، غزة.

المبحث الأول العلاقة بين الممولين والادارة الضريبية

أولا مفهوم الممول:

يعني الممول دافع الضريبة الشخص الطبيعي او المعنوي الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط محدد أو نتيجة عملة أو نتيجة للأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله، وهذا الممول يتحدد بالقانون ومقدار الضريبة لا بد أن يحددها القانون. وهو الشخص الملزم بدفع المساهمات الضريبية يكون تحصيلها مصرح به وفقا للقانون، وعلية فإن التشريعات الضريبية لم تحدد بدقة مفهوم لفظ الممول وانما حددت الأشخاص الذين ينطبق عليهم اللفظ أي الأرباح التي يحصل عليها الأشخاص وبالتالي ينطبق عليها مفهوم الممول، قد عرفة المشرع في القانون بالمادة (١) منة كما يلي^(١):

"الممول: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة وفقا لأحكام هذا القانون".
وايضا فإن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قانون الضريبة العامة علي الدخل قد نص في المادة السادسة منه علي أن "تفرض ضريبة سنوية علي مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزا لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني كما تسري الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر .

أنواع الممولين :

١- تقسيم الممولين علي اساس كبار ومتوسطي وصغار الممولين:

وهذا التقسيم المشرع هو من قام به عندما قسم الممولين الي ملتزمين بدفع الضريبة وممولين معفيين منها، وحيث أن الإعفاء لتمييز فنه من صغار الممولين في مقابل باقي الممولين دافعي الضرائب، وهو ما تجلي واضحا في نص المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥^(٢):

٢- تقسيم الممولين علي اساس معيار المعرفة والسلطة والمقدرة:

القانون الضريبي يعطي للممول اختيارات متعددة وهي تعتمد علي إمكانياته، وقدراته في الوصول الي هدفه بتصرفات معينة وبعده طرق ، وهذا ما اعطي الفرصة للتلاعب والتدليس للوصول الي هدفه في تقليل صافي الارباح ، ومن ثم تخفيض الضرائب المستحقة، وذلك كلة اعتمادا علي قدرات الممول وإمكانيته مما يؤدي بنا الي تقسيم الممولين الي ما يلي:

١/٢- الممول البسيط : وهو الممول الشخص الطبيعي الفردي والذي يتمتع بالإعفاءات الممنوحة له من القانون ولا يتميز بالدخل المرتفع ، لذا ليس لديه الدافع للتلاعب أو التهرب من الضريبة.

٢/٢- الممول المتوسط: وهو الممول الطبيعي أو الشركة فهما الفئة الاكثر عددا وهما يمتلكان المعرفة والامكانيات لتجنب الضربين أو التهرب.

٣/٢- الممول المدبر أو المخطط: وهو الممول صاحب المشروعات والضخمة والدخل المرتفع ، ولديه بالإضافة الي الامكانية والمعرفة ايضا السلطة والقدرة ، ولديه الثقل في المجتمع ولديها التأثير السياسي والاجتماعي ، ما يتيح لها التدخل في بعض الاحيان في النظام الضريبي لخدمة مصالحه.

حقوق الممولين:

وهي تتضمن الحقوق الاساسية للممولين والضمانات الممنوحة له وايضا الحماية القانونية

١- الحقوق الأساسية للممول:

وهي تشمل حقوق الممول كمواطن من احترام حريته والدفاع عنه والتطبيق العادل المناسب للمخالفة وما ينطبق علي تلك الحقوق في الحقل الضريبي هو الرضاء والموافقة علي الضريبة، وهناك أربعة قواعد رئيسية جاء بها آدم سميث في كتابه "ثروة الأمم" تتمثل في قاعدة العدالة، واليقين، وقاعدة الملازمة ثم قاعدة الاقتصاد في نفقات الجباية:

٢- حقوق الممول القانونية :

وهي كافة الحقوق التي أعطاها القانون الضريبي للممول وكفلها له وذلك بموجب نصوصه

١- الحق في الطعن:

وهو حق أصيل للممول ويأتي بعد أخطار الممول بربط الضريبة المستحقة عليه وقد نصت المادة (١١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ علي ما يلي^(٣):

(١) مادة (١)،(٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٣) - المادة ١١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

"في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة بجوز للممول الطعن علي نموذج ربط الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمه، فإذا لم يطعن عليه خلال هذه المدة أصبح الربط نهائيا." وعليه فإن المشرع قد أعطي للممول الحق في الطعن علي ما قامت المصلحة بالربط عليه من مبالغ مستحقة السداد، وأيضا أعطي للمول الخاضع لضريبة المرتبات الحق أيضا في الطعن وذلك طبقا لنص المادة ١٨ من ذات القانون كما يلي^(١):

"للممول الخاضع للضريبة علي المرتبات والأجور خلال ثلاثين يوما من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة، أن يعترض علي ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلي الجهة التي قامت بالخصم، ويتعين علي هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعا بردها إلي مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديمه".

٢- الحق في اللجوء للقضاء:

وهنا نشير الي إن المشرع الضريبي قد أعطي الممول الحق في اللجوء للقضاء وذلك طبقا لنص المادة ١٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما يلي^(٢):

"لكل من المصلحة والممول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدعوي للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة، وذلك طبقا لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع."

٣- حق الممول في استرداد ما تم دفعة بالزيادة عن مبلغ الضريبة المستحقة:

وهذا الحق يعني أن تقوم الخزنة العامة للدولة المتمثلة في مصلحة الضرائب برد كل المبالغ التي تم تحصيلها من الممول زيادة علي الضريبة أو لحساب الضريبة أي تحت حساب الضريبة وهي تعني المبالغ المسددة بالزيادة عن الضريبة المستحقة والتي تم سدادها خصما من المنبع، وعلي المصلحة أن تقوم برد تلك المبالغ من تلقاء نفسها حتي دون طلب من الممول. وقد نصت المادة (٨٤) من القانون علي ما يلي^(٣):

"تلتزم المصلحة بقبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه في المادة ٨٢ من هذا القانون علي مسئولية الممول، ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة ٦٣ من هذا القانون يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئصال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة علي مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل."

٤- الحق في خصم الإهلاك المعجل :

قد نص المشرع في المادة (٢٧) من القانون الضريبي علي حق الممول في خصم نسبة ٣٠% من الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج، سواء كانت جديدة أو مستعملة وذلك طبقا لنص المادة كما يلي^(٤) :

"يجوز بناء علي طلب الممول أن تخصم نسبة (٣٠ %) من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥)^(٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠% المذكورة، وفي حالة عدم تقديم الطلب المشار إليه تطبق نسب الإهلاك الواردة في المادتين (٢٥ - ٢٦) من هذا القانون، ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدي الممول دفاتر وحسابات منتظمة."

٥- الحق في خصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة:

وقد أعطي المشرع الممول الحق في خصم الديون المعدومة التي سبق وأن قام باستبعادها من دفاتر وحسابات المنشأة، وذلك طبقا لنص المادة (٢٨) من القانون الضريبي^(٦):

(١)- المادة ١١٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

١- المادة ١٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢- المادة ٨٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣- المادة ٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤)- المادة ٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥)- المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٦)- المادة ٢٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

" يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستيعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها، إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

- ١- أن يكون لدي المنشأة حسابات منتظمة.
 - ٢- أن يكون الدين مرتبطا بنشاط المنشأة.
 - ٣- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
 - ٤- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهرا من تاريخ استحقاقه، ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:
 - أ - الحصول علي أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.
 - ب - صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
 - ج - المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحا واقيا من الإفلاس.
- ٦- الحق في ترحيل الخسائر :

وقد أعطي المشرع الممول الحق في ترحيل الخسائر وذلك لمدة خمس سنوات، وذلك طبقا لنص المادة (٢٩) من القانون (١): "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنويا إلي السنوات التالية حتي السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلي حساب سنة أخرى."

٧- الحق في الاعفاء من الضريبة:
قد أعفي المشرع بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة، وذلك طبقا لنص المادة (٣١) من القانون (٢): " يعفي من الضريبة:

١- أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاوله النشاط .

٢- أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاوله النشاط.

٣- العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك ، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك، وعن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي".

٤- الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل إلي رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل ٥٠% من الربح السنوي، وبما لا يجاوز خمسين ألف جنيه وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاوله النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال.

٢/٨ حق الاختيار:

وهو حق كفلة له القانون سواء بالنسبة لاختيار مد ميعاد تقديم الإقرار الضريبي، وذلك بالشروط التي حددتها المادة (٨٥) من القانون، وهي إلا يكون لامتداد الميعاد أثر علي ميعاد سداد الضريبة، ولا علي ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد منها، وذلك طبقا لنص المادة (٨٥) من القانون كما يلي (٣):

"إذا طلب الممول قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوما علي الأقل مد ميعاد تقديمه ، وسدد في تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه يمتد ميعاد تقديم الإقرار مدة ستين يوما، وذلك دون أن يكون لامتداد الميعاد أثر علي ميعاد سداد الضريبة ولا علي ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد منها."

وقد يكون أيضا حق الاختيار في نظام الدفعات المقدمة، وذلك كما جاء نص القانون في المادة (٦٢) (٤):
"للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة، وفقا للمادة ٥٩ من هذا القانون، وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليه في هذا الفصل ، ويكون الاختيار بموجب طلب يقدمه الممول إلي مأمورية الضرائب المختصة، قبل ستين يوما علي الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات المقدمة ابتداء منها، وعلي المصلحة أن ترد علي طلب الممول بقرارها في شأن الطلب خلال ستين يوما من تاريخ تقديمه، ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضا للطلب ، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج

(١) المادة ٢٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) المادة ٣١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٣) المادة ٨٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٤) مادة ٦٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

الذي يقدم عليه الطلب، والمستندات التي يجب إرفاقها به والإجراءات التي تتبع في إخطار الممول بقرار المصلحة في شأنه. "

الإدارة الضريبية

الإدارة الضريبية هي إدارة ليست كبقية الإدارات بما لها من طبيعة خاصة، نظراً لمسؤولياتها والتزاماتها التي حددها لها القانون لتحقيق الأهداف الخاصة بها، ولذا سوف نتناول ما يلي:

أولا تعريف الإدارة الضريبية وأهدافها:

الإدارة لها تعريفات متعددة ومنها الإدارة العامة : وهي مجموعة القوانين واللوائح والعلاقات والعادات التي تظهر في أي وقت من أجل الوفاء بالسياسة العامة أو تنفيذها، أو هي تنظيم وإدارة القوي البشرية والمادية لتحقيق أهداف الحكومة، أو هي تنظيم وتوجيه الموارد المتاحة بقصد تحقيق السياسات العامة^(١).
وحيث أن الإدارة الضريبية من الإدارات ذات المهام الصعبة والمهمة في نفس الوقت، فمهامها صعبة حيث يناط بها تطبيق القانون الضريبي^(٢).

ومن هنا تنشأ العلاقات الصعبة والمتشابكة مع الملمزمين بأنواعهم المختلفة وبإمكاناتهم وأنشطتهم المتعددة، وهي مهمة إذ يناط بها تحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، وعلي ذلك فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه آثار عديدة قد تؤدي إما إلى إحكام الرقابة والوصول إلى حقوق الخزينة كاملة، وإما إلى ضياع كثير من هذه الحقوق وإفلات كثير من الملمزمين وتهربهم من أداء التزاماتهم الضريبية. وعليه فإن سلامة الهيكل الإداري والتنظيمي للإدارة الضريبية وقوته والعمل على التطوير المستمر له وتعزيز قنوات الاتصال فيما بين أقسامه ووحداته وتبسيط الإجراءات، التي يقوم بها والاهتمام بالعنصر البشري به من تدريب وتحفيز كل ذلك يؤدي إلى زيادة كفاءة وفاعلية الإدارة الضريبية.

وقد ظلت الإدارة الضريبية لسنوات طويلة يقاس مدي نجاحها بقدر ما تقوم بتحصيله من ضرائب وبمقدار مساهمتها في إيرادات الخزينة العامة للدولة، بصرف النظر عن أسلوب الإدارة في تحقيق هذا الهدف أو مدي رضا الممولين عن أداء الإدارة الضريبية، وما قد يترتب على الممولين من أعباء مالية ونفسية تزيد من تكاليف الالتزام الضريبي^(٣).

وقد تغير ذلك المقياس حيث تبين أنه من خلال تخفيض تكاليف الالتزام الضريبي وزيادة كفاءة وفاعلية الإدارة يحقق وفرة الإيرادات الضريبية وزيادة في مقدار تمويل إيرادات الخزينة العامة للدولة، وتحقيق هدف آخر للضريبة وهو العدالة الضريبية المرجوة.

وقد كان لابد من تحول الإدارة الضريبية من مصلحة للجباية إلى إدارة خدمية، ويتحول الممول من وجهة نظر الإدارة الضريبية من دافع للضريبة قهرا إلى عميل يحصل على الخدمة الضريبية الخاصة به وهي تسهيل الإجراءات له وتقديم الدعم النفسي له لمساعدته في الوفاء بكافة التزاماته تجاه الدولة بأقل تكلفة وبأقل مجهود أيضا سعيا من الإدارة الضريبية في الحصول على رضا العميل لديها وهو الممول، وهو ما يتجلى واضحا من رسالة مصلحة الضرائب المصرية وأهدافها المعلنة وهي كما يلي:
رسالة مصلحة الضرائب المصرية^(٤):

"مد جسور الثقة مع المجتمع الضريبي من خلال التركيز على حل المشكلات التي تواجه الممولين، والالتزام بتقديم خدمات متميزة مع العمل على نشر الوعي الضريبي بالاعتماد على كوادر مؤهلة وتشريعات ضريبية واضحة وإجراءات بسيطة ضمن جو من الشفافية والثقة والتشاركية مع شركاؤنا في المجتمع الضريبي، بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية".

الأهداف الاستراتيجية للمصلحة^(٥):

- ١ - توفير الخدمات بجودة عالية وتبسيط الإجراءات لتحقيق أفضل رضا للممولين وتعميق الثقة المتبادلة معهم .
- ٢ - الارتقاء بمستوي الأداء من خلال معالجة الكترونية للبيانات وبرامج تدقيق فعالة باستخدام أفضل التقنيات .

(١) د. مصطفى أبو زيد فهمي ود. حسين عثمان ، الإدارة العامة ، دار الجامعة الجديدة ،الأسكندرية، ٢٠٠٣، ص ص ٧-١٤ .

(٢) د راجح رتيب ، "تطوير الإدارة الضريبية ضرورة حتمية"، مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، العدد ٢٧، يونيو ٢٠٠٤، ص ٥٥ .

(٣) د. رمضان صديق، سبق ذكره، ص ٥ .

(٤) موقع مصلحة الضرائب المصرية على الانترنت

(٥) موقع مصلحة الضرائب المصرية.

٣- الانتقال من ثقافة الجباية والفرص إلى ثقافة الالتزام الطوعي من خلال توعية الممولين بحقوقهم وواجباتهم

٤- رفع مستوى كفاءة التحصيل مع الالتزام بتطبيق القوانين بشفافية وعدالة .

٥- المساهمة في تطوير القوانين والتشريعات والسياسات الضريبية بما يخدم السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة .

٦- اعتماد سياسة الباب المفتوح مع الممولين .

٧- تنمية وتطوير الكوادر علي مستوى من المسؤولية والمساءلة لبناء مجتمع ضريبي حديث .
ورأي الباحث أن هناك ارتباط قوي بين السياسات الضريبية المتبعة والإدارة الضريبية، ولذلك فإن إعطاء أهمية للإدارة الضريبية يجب أن يكون موازيا للسياسات الضريبية، لأنه بمجرد وضع القانون الضريبي فإن المسؤول عن تطبيق وتنفيذ هذا القانون هي الإدارة الضريبية، وبالتالي فإن كفاءة وقوة الإدارة تؤثر علي قدرتها علي تنفيذ القانون الضريبي المسؤولة عن تنفيذه، وأيضا فإن حجم الإدارة الضريبية وكفاءة أفرادها ينعكس علي استخدامها للأدوات الضريبية التي تمكنها من تنفيذ السياسة الضريبية المسؤولة عنها، وحيث أن ضعف الإدارة الضريبية وانخفاض كفاءتها من الممكن أن يؤدي الي صياغة تشريع ضريبي من لا يحقق السياسة الضريبية المطلوبة منة وتؤثر سلبا علي التزام الممولين بالقانون وتؤدي الي زيادة معدلات التهرب الضريبي.

وحيث أن الإدارة الضريبية هي المسؤولة عن تنفيذ السياسة الضريبية والمتمثلة في تطبيق القانون الضريبي، وبالتالي فإن الإدارة الضريبية تتمتع بحقوق وسلطات كفلها لها القانون، وهي من الحق في التأكد من صحة البيانات الواردة بإقرار الممول الي سلطة الفحص والمراجعة الي ضمان التحصيل الي توقيع الجزاءات والعقوبات المختلفة، وعلي الجانب الآخر فإن المشرع الضريبي لكي يضمن قيام الإدارة الضريبية بعملها المنوطة به علي الوجه الصحيح فقيدها بواجبات والتزامات :

طبيعة العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية

نظرا لأن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية هي علاقة إجبارية بينهم، وليست اختيارية فلا يكون للممول أو المصلحة اختيار في أن تكون هناك علاقة أو لا، وليس لهم أيضا اختيار في تحديد حدود هذه العلاقة .
حيث أن هذه العلاقة مفروضة عليهم ويحدد حدودها القانون الضريبي وينظمها ويضع كافة الاجراءات والوسائل المنظمة لهذه العلاقة، وذلك بموجب اللائحة التنفيذية والقرارات الوزارية والتعليمات التنفيذية التي يلتزم بها الطرفين لتلك العلاقة وهما الممول والإدارة الضريبية .

وعلي الرغم من أن الإدارة الضريبية ليس لها ذلك الاختيار في تحديد العلاقة مع الممول، إلا ان القانون قد أعطي للإدارة الضريبية سلطات وحقوق واسعة وهي مضطرة الي ممارسة حقها في استخدام سلطتها علي الممول لتحقيق أهدافها، والممول في ضوء تلك السلطات الممنوحة للإدارة ملتزم ومجبر علي تنفيذ التزاماته التي فرضها ايضا عليه القانون.

نظرة الممول للإدارة الضريبية:

الممول يري في الإدارة الضريبية أنها ضدة علي طول الخط حيث انها في مواجهته دائما فيما يتعلق بالضريبية، وعلية فقد يترتب علي ذلك ترسيخ ردود فعل نفسية سيئة تجاه علاقته بالإدارة الضريبية، كما ترجع هذه النظرة السيئة أيضا الي المواجهة التي يجد الممول نفسه فيها ازاء الإدارة الضريبية^(١).

١-النواحي النفسية للممول تجاه الضريبة:

من رؤية الممول للضريبة من أنها استقطاع جزء من أمواله جيرا يتكون لديه ردود فعل عكسية تجاه تلك الضريبة التي تستطع منة وهو ما يجري في داخله من تساؤلات ومنها علي سبيل المثال ما يلي : لماذا يدفع الممول الضريبة ؟، هل الممول ملتزم بدفع الضريبة؟، ما هي طريقة حساب الضريبة ؟ وهل تم حسابها بطريقة سليمة ؟ ، هل التهرب أو التجنب الضريبي مشروع؟، ما هو مردود الضريبة علي الممول؟، وعندما تثار هذه التساؤلات في داخل الممول قد يجد لبعضها المبرر أما للالتزام أو رد الفعل العكسي تجاه الضريبة، ويتوقف مدي أيجاد أجابه لتلك التساؤلات علي عوامل عديدة أهمها، مدي قدرة الممول علي تحمل عبء الضريبة، وهل الضريبة تراعي قدرته المالية، وما لديه من أعباء شخصية، فكلما راي الممول في الضريبة بعدها عن تلك الأبعاد كلما زاد لدي الممول الشعور السلبي تجاه الضريبة، وهو ما يؤدي الي ردود الفعل العكسية تجاه الضريبة.

٢-النواحي النفسية للممول تجاه الإدارة الضريبية:

(١) محمد السيد محمد عطية برس،(٢٠١٣)"إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر" ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق، جامعة حلوان، ص١٥٢.

ويتضح لنا أن ردود الفعل العكسية النفسية للممول تزيد تجاه الضرائب التي تستقطع من دخلة مباشرة وهي ضرائب الدخل محل الدراسة، حيث يشعر الممول بالعداء تجاه ما يستقطع من دخلة وما ينعكس أيضا علي الإدارة الضريبية باعتبارها الجهة السيادية الممثلة للخزانة العامة للدولة التي تقوم بالتحصيل لصالحها، ويزيد هذا الاتجاه ضد الإدارة الضريبية تبعا للطريقة التي تقوم بها من إجراءات للفحص والمراجعة والربط والتحصيل .

وحيث أن تلك النظرة السلبية للأدرة الضريبية تتكون لدي الممول من خلال ما تقوم به الإدارة الضريبية من إجراءات، وهل هي مطابقة لصحيح القانون والتعليمات الملزمة لها أم انها تتعسف في استخدام سلطاتها التي منحها لها القانون، وهل تراعي العدالة الضريبية في محاسبة الممولين والربط والتحصيل منهم .

والعدالة الضريبية هي توزيع العبء الضريبي علي الأفراد والمشروعات توزيعاً عادلاً، وتتدخل في هذا المجال عدّة اعتبارات إذ يجب مثلاً، التمييز بين دافع الضريبة ومن يتحمل عبأها فعلاً فهما ليسا بالضرورة شخصاً واحداً وإذا كانت المساواة المطلقة مستحيلة، فإن مبدأ العدالة يصاغ بحيث يتضمن شقين:

الشق الأول: أن الأشخاص المتساوين يجب أن يعاملوا معاملة واحدة، فالأشخاص ذوو المقدرة التكاليفية ذاتها يجب أن يتحملوا العبء الضريبي ذاته^(١).

الشق الثاني: فهو يعني أن الأشخاص الذين تتساوي قدرتهم التكاليفية لكن ظروفهم مختلفة، والأشخاص الذين تختلف قدرتهم، يجب ألا يتحملوا العبء الضريبي ذاته.

ولهذا تعد فروق الدخل ومقدار الثروة ومستوي الإنفاق أدلة علي اختلاف المقدرة علي الدفع، والمقدرة علي الدفع هي القدرة النقدية، أي القوة الشرائية الضرورية للوفاء بالالتزام الضريبي، فهي تتخذ معني التضحية الشخصية بالمنفعة (أي الإشباع) معياراً للعدالة الضريبية لأن الممول يحرم من الاستخدامات البديلة للمبلغ الذي دفعه ضريبة.

وبمعني آخر فإن المقدرة التكاليفية للشخص، ومن ثم قدرته علي الدفع، تزداد كلما كان دخله مرتفعاً، ففي حين يخصص أصحاب الدخل المحدودة دخولهم كلها أو معظمها لإشباع حاجاتهم الضرورية و الأساسية، بينما يبقي لأصحاب الدخل المرتفعة فائض يستثمر أو يخصص للإنفاق الكمالي، وهي استخدامات منفعتها أقل من إشباع الحاجات الضرورية، ولذلك تقتضي العدالة أن يدفعوا قدرأ أكبر من الضرائب.

بالإضافة الي نظرة الممول للضريبة بأنها غير عادلة في كثير من جوانبها، ايضا نظرة كثير من الممولين عدم رشاد الدولة في الإنفاق، حيث لا يعود علي دافع الضريبة بعائد أمواله التي استقطعت منه بالإجبار . مما يؤدي الي تفشي روح العداء ويسود الشك بين الممول والإدارة الضريبية، مما يدفع الممولين الي التهرب من الضريبة أو تجنبها، والابتعاد عن النشاط الرسمي للدولة، والاتجاه الي العمل داخل القطاع غير الرسمي^(٢).

٣- العوامل التي تؤدي الي الاتجاه السلبي للممول تجاه الإدارة الضريبية:

أ- **عدم بساطة التشريع:** ويقصد ببساطة التشريع الضريبي سهولة صياغة أحكامه وعدم تعقيدها، بحيث يستطيع الممول البسيط صاحب الثقافة الضريبية المحدودة فهم التشريعات ومعرفة حقوقه والتزاماته وهو ما يؤدي الي زيادة نسبة الالتزام الطوعي و انخفاض نسبة التهرب والتجنب الضريبي، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية وبالتالي يجب عدم تعقيد القوانين الضريبية ومساعدة الإدارة الضريبية للممولين في فهم التشريعات الضريبية .

ب- **عبء الإثبات:** حيث يقع علي الممول عبء أن يقدم إقراره سليماً كاملاً غير ناقص لأي بيانات مطلوبة أو مستندات تقدم مع الإقرار أو عند الطلب بالفحص الضريبي، وقد حدد القانون في مادته ١٣٠ عبء الإثبات علي الممول في حالات تعديل الربط من قبل المصلحة أو عند تصحيح الخطأ في الإقرار الضريبي أو الاعتراض علي محاضر الاعمال.

ج- **عدم توافر الوعي الضريبي لدي الممول:** حيث ان مدي نجاح النظم الضريبية يعتمد علي ارتفاع درجة وعي الممولين فيجب أن يتوافر لدي الممول العلم الكافي بأسباب وأهداف الضريبة وأهدافها والوعاء الذي تفرض عليه، ليكون الممول علي بينة من أمرة عند تعامله مع الإدارة الضريبية فيطالب بحقوقه ويمتثل لالتزاماته^(٣).

د- **كثرة التعديلات علي القانون الضريبي واللائحة التنفيذية:** حيث أنه التعديلات في القانون وهو ما حدث بالفعل من تعديلات متلاحقة للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ منذ صدوره، وحتى الان يؤدي الي القلق

(١) رضا عيسى، "العدالة الضريبية في مصر وجهة نظر دافع الضرائب" التقرير الاستراتيجي، الأهرام، ٢٠١٠.

(٢) السيد محمد السيد نصار (٢٠١٥) "دور السياسة الضريبية في مواجهة الاقتصاد غير الرسمي"، رسالة دكتوراه، كلية حقوق جامعة القاهرة، ص ٢١٨.

(٣) د. نعيم فهمي حنا "استخدام مدخل إدارة التكلفة لتحسين أداء الإدارة الضريبية وتضييق فجوة التوقعات الضريبية"، مؤتمر كلية التجارة، جامعة الزقازيق، يوليو ١٩٩٩.

والاحساس بعدم الاستقرار وعدم وضوح الرؤية في التفسيرات، وقد يؤدي بالمول الي التجنب الضريبي أو حتي التهرب الضريبي، وهو ما يساعد في بعض الأحيان علي المبالغة في العبء الضريبي Excess Burden مما يؤدي إلي نقص فائض المستهلك Consumer's Surplus، وبالتالي تخفيض في رفاهية المستهلك consumers Welfare وتتسم هذه المبالغة في العبء الضريبية بخاصيتين هما ارتفاع معدلات الضريبة و انخفاض قيمة الإعفاءات الاجتماعية والمعيشية^(١).

نظرة الإدارة الضريبية للممول:

الإدارة الضريبية يقع علي عاتقها عبء تطبيق القانون من أجل الوفاء بالتزاماتها تجاه تحصيل الضريبة التي تعتبر المورد الرئيسي للخزانة العامة للدولة، وهو ما يدعوها لبذل الجهد في سبيل الوصول لذلك الهدف المنشود، وما يزيد من هذا الجهد نقص المعلومات عن الممولين وعدم تعاونهم مع الإدارة الضريبية وهو ما يؤدي بالإدارة ان تصبح جابية للضريبة ومحصلة لها، الممول لو استطاع أن يتهرب فإنه سيتهرب نهائياً من تحمل أي عبء ضريبي إلي جانب ذلك قد تتعرض حصيلتها للانخفاض في حالة إصابة النشاط الوحيد الذي تفرض عليه بالركود والانكماش .

وقد تعاملت الإدارة الضريبة منذ نشأتها في عام ١٩٣٩ بشكل روتيني أساسه سلطة هذه الإدارة وموقعها السيادي من الممولين، وقد كان ذلك يلقي عليها شيئاً من المهابة باعتبارها إدارة الجباية التي خصها القانون بسلطات قضائية في سبيل تنفيذ أحكامه^(٢).

لذا فإنه علي طول الخط تري الإدارة الضريبية أنها خصما للممول ولها أن تمارس سلطتها لتحصيل الضريبة المستحقة عليه، فهي في مركز الدائن وتطالب الممول وهو في مركز المدين بالضريبة المستحقة عليه، وهو ما أكد عليه القانون الضريبي حيث أن عبء الأثبات يقع علي الإدارة الضريبة أخذاً بالقاعدة القانونية "أن البينة علي من ادعي "

وعلي سبيل المثال لذلك المادة ١٢٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التي ألغت عبء الأثبات علي المصلحة في حالة تصحيح أو تعديل الإقرار الضريبي، وفي حالة تعديل الربط الضريبي أو في حالة عدم الاعتداد بالإقرار الضريبي المستند لدفاتر وحسابات مع بيان الأسباب، وحيث أن علاقة الممول بالإدارة ينظمها القانون، حيث ان القانون قد منح الإدارة الضريبية السلطة في تعديل الإقرار المقدم من الممول وقيداً أيضاً بإلقاء عبء الأثبات في ذلك علي الإدارة الضريبية وأثبت ذلك بالمستندات .

وحيث أن عملية الفحص تواجه العديد من المشاكل والصعوبات التي تعوق الفاحص في الضرائب العامة لأداء وفاعلية دورة منها^(٣):

١- عدم وضوح الرؤية الكافية من قبل المصلحة لشرح وتوضيح كيفية فحص الملفات في ظل أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢- أن غالبية الممولين لا يمسون دفاتر وسجلات ومستندات سواء كان ملزم أو غير ملزم

وعليه يري الباحث تحويل الإدارة الضريبية الي إدارة خدمية كالتالي:

الإدارة الضريبية إدارة خدمات:

لما كان هناك مجموعة من الممولين تتهرب من الضرائب بسبب نقص المعلومات الكافية عن تلك الضرائب الملتمزين بها وطريق الإبلاغ عنها وطرق تقديرها وسدادها وخلافة من المعلومات التي تنص الممول لسداد الضريبة، وعليه فإن عبء توفير تلك المعلومات الكافية للممولين يقع علي عاتق الإدارة الضريبية، ومن ثم يعتبر توفير تلك المعلومات خدمة تقدم للممولين يجب علي الإدارة الضريبية العمل علي تقديمها للممولين وهي تسبق سلطة الإدارة الضريبية في الجباية، وهذه الخدمة أيضاً تعين الممولين علي الوفاء بالتزاماتهم الضريبية وتجنبهم الوقوع في المخالفات الضريبية وتضعهم تحت طائلة القانون، حتي يشعر الممول بأن الإدارة الضريبية تقوم علي خدمته وفي صالحه وليس ضده وهو ما يعود علي كلا منهما بالنفع، وهو ما القي به القانون الضريبي بالعبء علي الإدارة الضريبية.

مفهوم الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية:

يعني مفهوم الجودة الشاملة بجودة الخدمة التي تعبر عن الإداء المستهدف القابل للقياس، أي أن جودة الخدمة تعني تطابقها مع المتطلبات، ومع توقعات العملاء وهم هنا الممولين أو المجتمع الضريبي، وهو ما يتطلب توافر

(١) محمد عماد عبد الوهاب السنباطي (٢٠١٣) "الإصلاح الضريبي مع التطبيق علي الإدارة الضريبية في مصر " دراسة تحليلية مقارنة ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق ، جامعة المنصورة، ص ١٣٨.

(٢) حسين متولي فهمي ، تغيير دور الإدارة الضريبية ، المؤتمر الضريبي السابع عشر " تقييم وتقييم النظام الضريبي المصري " يوليو ٢٠١١ القاهرة ص ٧.

(٣) محمود السيد عبد الرحيم علي "رؤية مستقبلية لتطوير نظام الفحص الضريبي في ظل مصلحة الضرائب المصرية(دراسة ميدانية) " ، مجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، مصر ، المجلد الثاني ، العدد الأول، ٢٠١٠، ص ٢١١، ٢١٠.

خصائص معينة في الخدمة التي يقدمها رجال الضرائب للممولين وأهمها: معرفة العاملين بمصلحة الضرائب لطبيعية ونوعية الخدمة المؤداة، واهتمامهم وقدرتهم علي كسب ثقة الممولين^(١). وهو ما يفقدنا أيضا الي مفهوم جودة الخدمة وهي: إمكانية توصيل (وصول) الخدمات الخاصة المسجلين (العملاء) بالمصلحة في الوقت المناسب وفقا لاحتياجاتهم وبشكل يحقق توقعاتهم في الحصول عليها بأقصى وقت وجهد^(٢).

الموازنة بين حقوق والتزامات الممول والإدارة الضريبية

يجب أن يكون هناك توازن بين حقوق الممولين وحقوق الإدارة الضريبية أيضا، بمعنى أنه إذا كان الأمر يتعلق بإجراء تقوم به الإدارة الضريبية تجاه الممول تستخدم فيه السلطات الممنوحة لها بالقانون، فلا بد ان يكفل القانون للممول الحق في مواجهة الإدارة الضريبية من الإجابة عن تساؤلاتها وطلباتها والطعن علي قراراتها، أي بمعنى آخر أن كل التزام للممول هو حق للمصلحة ويقابله أيضا حق للممول وهو التزام وقيد علي المصلحة، وذلك لتحقيق التوازن في الحقوق والتزامات للممول والإدارة الضريبية، وعلية فأن التوازن بين حقوق الممول والإدارة الضريبية تتمثل في :

١- حقوق الممول والإدارة الضريبية أمام لجان الطعن:

لجان الطعن هي تلك اللجان المشكلة بالتشكيل الذي نص عليه القانون وهي تقوم بدور مهم في فض المنازعات القائمة بين الممول والإدارة الضريبية والتوصل الي إنهاء لذلك النزاع بحل قد يرضي الطرفين ويقال من الدعاوي القضائية، وبالتالي فقد أعطي القانون للممول والإدارة الضريبية حقوق متوازنة وذلك بداية من تشكيل اللجان وإجراءات عملها وذلك كما يلي :

المادة ١٢٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥^(٣): " تشكل لجان الطعن بقرار من الوزير من رئيس من غير العاملين بالمصلحة، وعضوية اثنين من موظفي المصلحة يختارهما الوزير، واثنين من ذوي الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين في جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاوي المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، وللوزير تعيين أعضاء احتياطيين لموظفي المصلحة باللجان في المدن التي بها لجنة واحدة، ويعتبر الأعضاء الأصليون أعضاء احتياطيين بالنسبة إلي اللجان الأخرى في المدن التي بها أكثر من لجنة، ويكون ندهم بدلا من الأعضاء الأصليين الذين يتخلفون عن الحضور من اختصاص رئيس اللجنة الأصلية أو أقدم أعضائها عند غيابه ، ولا يكون انعقاد اللجنة صحيحا إلا إذا حضرها رئيسها وثلاثة من أعضائها علي الأقل ويتولى أمانة سر اللجنة موظف تندبه المصلحة، وتكون لجان الطعن دائمة وتابعة مباشرة للوزير، ويصدر قرار منه بتحديددها وبيان مقارها واختصاصها المكاني ومكافآت أعضائها."

وعليه يكون المشرع قد حقق هذا التوازن في اختيار رئيس اللجنة من غير العاملين بالمصلحة، وذلك لتمثيل الجانب الخارجي عن الإدارة الضريبية ومن عضوين بالمصلحة لتمثيل الإدارة الضريبية في اللجان والمحاسبين ذلك كلة لضمان الحيادية في قرارات اللجان والتوازن في توزيع الحقوق بين الممول والإدارة الضريبية.

وأیضا المادة ١١٩ من ذات القانون: "في الحالات التي يتم فيها ربط الضريبة من المصلحة يكون الطعن المقدم من الممول علي عناصر ربط الضريبة وقيمتها بصحيفة من ثلاث صور يودعها المأمورية المختصة وتسلم إحداها للممول مؤشرا عليها من المأمورية بتاريخ إيداعها، وتثبت المأمورية في دفتر خاص ببيانات الطعن وملخصا بأوجه الخلاف التي تتضمنها، وتقوم المأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها، فإذا انقضت مدة الثلاثين يوما دون قيام المأمورية بإحالة الخلاف إلي لجنة الطعن المختصة، كان للممول أن يعرض الأمر كتابة علي رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول، وعلي رئيس اللجنة خلال خمسة عشر يوما من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول، ويجوز اتخاذ أي من الإجراءات المنصوص عليها في هذه المادة بأي وسيلة الكترونية يحددها الوزير."

وعليه يكون المشرع قد حقق التوازن في الحقوق بين الممول والإدارة الضريبية في الحقوق والتزامات في إجراءات الطعن أمام اللجان .

٢- حقوق الممول والإدارة الضريبية أمام القضاء:

(١) د تهاني محمود عبدة النشار :استخدام نظام إدارة تكاليف الجودة الشاملة في المنشآت الخدمية: نموذج مقترح، المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب "تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة" ١٤-١٦ يوليو ٢٠٠٣ ص: ٢٤١-٢٦٦

(٢) نجوي محمد احمد نور الدين، "اثر ضغوط العمل علي جودة الخدمة دراسة ميدانية علي مصلحة الضرائب المصرية(المبيعات)"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية تجارة، جامعة عين شمس، العدد الرابع، المجلد الأول، أكتوبر ٢٠١١، ص ٣٩٥.

(٣) مادة ١٢٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

قد يلجا الممول الي القضاء للفصل في النزاع بينة وبين الإدارة الضريبية، وذلك في حالة فشلة في حل النزاع صلحا مع المصلحة او أمام الطعن وهو حق خولة له القانون، وعلي الجانب الاخر فقد تلجأ الإدارة الضريبية الي اللجوء الي القضاء اذا لم تكن راضية عن قرارات لجان الطعن، وهو حق منحة ايها ايضا القانون وذلك في مادته ١٢٣^(١):

" لكل من المصلحة والموول الطعن في قرار اللجنة أمام المحكمة الابتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ثلاثين يوما من تاريخ الإعلان بالقرار، وترفع الدعوي للمحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها المركز الرئيسي للممول أو محل إقامته المعتاد أو مقر المنشأة ، وذلك طبقا لأحكام قانون المرافعات المدنية والتجارية، ويكون الطعن في الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الاستئناف أيا كانت قيمة النزاع"، وعليه يكون المشرع قد حقق التوازن بين حق الممول والإدارة الضريبية في الطعن علي قرار اللجنة أمام المحكمة أيا كانت قيمة النزاع بينهم .

مستحدثات القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية :

قد جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ برؤية مختلفة كان لها أكبر الأثر في تحسين العلاقة بين الممول والمصلحة وتدعيم الثقة بينهم، وكان له دور فعال في أعمال الفحص وتحصيل الضريبة وانخفاض المتأخرات^(٢). حيث تتسم فلسفة القانون بقدر كبير من الشفافية والعدالة والاتجاه نحو تنمية وزيادة الوعي الاجتماعي لجمهور الممولين، وبالتالي فهذا القانون راعي الكثير من مبادئ الحوكمة وأخذها في حسبانها ومن مظاهر ذلك ، الثقة التامة في الممول واحترام إقراره الضريبي واعتباره أمينا وصادقا ما لم يثبت العكس بعد ذلك، وذلك من خلال ما ارساها من قواعد كما يلي:

١- نظام القرارات المسبقة في التشريع المصري :

هي القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية، بناء علي طلب الممول، لتحديد المعاملة الضريبية التي تطبق علي صاحب- ١٦٤ - الطلب في المستقبل عند إبرامه صفقة معينة، وتكون هذه القرارات ملزمة للإدارة الضريبية^(٤).

قد استحدث قانون الضريبية علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام القرارات المسبقة، بحيث سمح للممول أن يطلب من مصلحة الضرائب بيان موقفها في كيفية تطبيق قانون الضريبة علي معاملة يرغب في إتمامها، وذلك بعد أن يقدم الوثائق الدالة علي هذه المعاملة، وتلتزم المصلحة بأن تصدر قرارها بشأن هذه المعاملة خلال ستين يوما من تاريخ تقديم الطلب، علي أن يكون هذا القرار ملزم للمصلحة ما لم يظهر بعد إصدارها هذا القرار عناصر للمعاملة لم تعرض علي المصلحة أثناء البحث في هذه المعاملة، وهو ما أقره المشرع الضريبي في المادة ٦٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما يلي: "للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة، وفقا للمادة ٥٩ من هذا القانون، وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة المنصوص عليه في هذا الفصل. ويكون الاختيار بموجب طلب يقدمه الممول إلي مأمورية الضرائب المختصة، قبل ستين يوما علي الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات المقدمة ابتداء منه، وعلي المصلحة أن ترد علي طلب الممول بقرارها في شأن الطلب خلال ستين يوما من تاريخ تقديمه، ويعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضا للطلب، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذي يقدم عليه الطلب، والمستندات التي يجب إرفاقها به والإجراءات التي تتبع في إخطار الممول بقرار المصلحة في شأنه.

٢- فحص إقرارات الممولين سنويا من خلال العينة والربط الذاتي :

وقد استحدث القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مفهوم جديد وهو التقدير الذاتي^(٥) : ويعني "أن الممول بنفسه بحسب القيمة الصحيحة لالتزامه، ثم يعد الإقرار الضريبي ويسدد قيمة الضريبة التي حددها بإقراره ويقبل الإقرار علي النحو المعد عليه ما لم يخضع للفحص والتحقق من قبل الجهاز الضريبي حال اختياره للفحص ضمن العينة السنوية، حيث يتم التحقق من صحته بأي أسلوب من اساليب التحقق"، وهو ما نصت علي المادة ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما يلي:

(١) مادة ١٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) محمد طارق علي سيد ، "أزمة الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب هل يؤدي الي التهرب الضريبي؟" اتحاد جمعيات التنمية الإدارية، مجلة الإدارة، مجلد ٤٩، العدد الرابع، ابريل ٢٠١١، ص ٢٧.

(٣) جيهان كامل محمد شلبي، (٢٠١٢)، "حوكمة النظام الضريبي و علاقته بالاستثمار"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر، العدد (٤) ص، ٩١٩.

(٤) د. رمضان صديق، (٢٠١٥) "نظام القرارات المسبقة لدعم العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية"، مجلة الاقتصاد والمحاسبة، جمهورية مصر العربية، العدد ٦٦١ ص ص ١٦-١٧.

(٥) د. عادل التاجي علي الغزناوي ، "التقدير الذاتي كأساس لربط الضريبة علي الأشخاص الطبيعيين في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، مجلة البحوث العلمية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، جمهورية مصر العربية ، ٢٠٠٥، العدد ٣٥ ص ١٦٣.

"علي المصلحة فحص إقرارات الممولين سنويا من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناء علي عرض رئيس المصلحة، ولا تسري أحكام هذه المادة علي الممول الذي لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة وفقاً لحكم المادة(٧٨) من قانون الضريبة علي الدخل"^(١)

وعليه يكون المشرع للمرة الأولى أن للممول حقة في أن لا يتم الفحص إلا من خلال العينة التي يصدر بقواعدها قرار من الوزير، وأن الإقرارات التي لم ترد ضمن العينة تعتمد ويتم الربط علي الأرباح الثابتة من واقع اقرار الممول الذي تم أعداده بواسطة الممول، وانه يعتبر ربطا للضريبة وتسدد الضريبة من واقع الإقرار، وهو ما ارسى قواعد الثقة بين الممول والإدارة الضريبية وهو ما نصت عليه المادة ٨٩ من ذات القانون كما يلي :

"ترتبط الضريبة علي الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، ويعتبر الإقرار ربطا للضريبة والتزاما بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار."

ففي حين أن المشرع قد أعطي الممول حقة في الربط الذاتي والفحص لا يتم إلا من خلال العينة الا انه قد رهن هذا الحق بأن يكون لدي الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

٣- الاعتماد بالدفاتر والحسابات المنتظمة للممول:

وهو ما أقر المشرع للممول من عدم جواز عدم الاعتماد للدفاتر والحسابات للممول أو أهدارها إلا بموجب مستندات تثبت عدم صحة الدفاتر ويقع عبء الأثبات في هذه الحالة علي المصلحة، وهو ما أدي أيضا الي ارساء مزيد من الثقة بين الممول والإدارة الضريبية حيث ارسى قاعدة لم تكن موجودة من قبل، وهي أنه يجب علي المصلحة الاعتماد بالدفاتر والسجلات للممول ولا يجوز لها اهدارها الا في حال اثبات ذلك بالمستندات، ويقع عبء الاثبات علي الإدارة الضريبية وليس الممول .

٤- أثبات التوقف الكلي أو الجزئي:

حيث أن المشرع وللمرة الأولى التي أجاز للممول أن لا يلتزم بأخطار المأمورية المختصة خلال المدة القانونية للأخطار وهي ثلاثين يوما في حالة أثباته أنه لم يحقق أي إيرادات بعد تاريخ التوقف، وبالتالي أعفاه من العقوبة لذلك وهي احتساب الأرباح عن سنة ضريبية كاملة، حيث أن المشرع منح الممول حق في الأثبات لعدم تحقيق الإيراد كافي لعدم الأخطار، وذلك علي عكس ما كان سابق علي ذلك النص حيث لم يعطي من قبل للممول هذا الحق وذلك طبقا لنص المادة ٧٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٥- العفو الضريبي:

حيث أقر المشرع الضريبي للممول الحق في الإعفاء من جميع الضرائب المستحقة عليه عن جميع الفترات السابقة علي بدء العمل بالقانون، وهو ما منحة القانون للممول الذي تهرب من أداء الضريبة عليه حتي تاريخ العمل بالقانون، وذلك لتشجيع الممولين للإبلاغ عن أنفسهم طواعية للخضوع تحت مظلة القانون الضريبي^(٢).

وهو ما نص عليه القانون في المادة الرابعة من القانون^(٣): "يعفي كل شخص من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة علي دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة علي المبيعات، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة علي تاريخ العمل بهذا القانون، وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير و غرامات وضريبة إضافية وغيرها.

١- التجاوز عن مقابل التأخير والضريبة الإضافية والغرامات :

قد أعطي المشرع الضريبي ميزة للممول وهي التجاوز عن غرامات التأخير والضريبة الإضافية المنصوص عليها بالقانون ٢٠٠٥، وذلك طبقا لنص القانون ١٧٤ ل ٢٠١٨ كما يلي^(٤)

"يتجاوز عن مقابل التأخير والضريبة الإضافية المنصوص عليها في كل من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠، وقانون الضرائب علي الدخل الصادر بقانون ١٥٧ لسنة ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والقانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة، وقانون الضريبة علي المبيعات الصادر بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ، وقانون الضرائب علي الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقانون الضريبة علي القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بالنسبة للرسم والضرائب المستحقة أو واجبة الأداء قبل تاريخ العمل بهذا القانون، بشرط أن يقوم الممول أو المكلف بسداد أصل دين الضريبة أو الرسم كاملاً اعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون".

٦- الخصم الضريبي : وهو نظام منحة المشرع لأول مرة كميزة يتمتع بها الممول عند تقديمه لإقراراته الضريبية ويستفاد منها الممول الخاضع للشرائح الضريبية الاقل بنسبة خصم كبيرة وذلك طبقا لنص الفقرة الثانية من المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما يلي^(٥):

(١) مادة ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٢) د. رمضان صديق ، مرجع سابق، ص ٢٠٣.

(٣) مادة ٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٤) مادة ١٧٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥) مادة ٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

"ويتم منح الخاضعين للضرائب الثلاثة التالية خصماً من الضريبة المستحقة عليهم ، علي النحو الآتي:
 الشريحة الثانية: (٨٥%) الشريحة الثالثة: (٤٥%) الشريحة الرابعة: (٧.٥%)"
 وحيث أن الإدارة الضريبية في تعاملها مع المواطنين بصفتهم ممولين هي في حاجة ماسة الي تحسين هذه العلاقة من أجل تحسين مهمتها في تحصيل الضرائب دون عناء أو منازعات، وذلك بالعمل علي راحة الممولين وتسهيل كل مهامهم وتلطيف العلاقة معهم حتي يشعروا بالرضا عن الضريبة ويدفعها عن طيب خاطر دون أي انعكاسات نفسية، وهذا التلطيف للعلاقة في صالح الممول والإدارة الضريبية وقد جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليستجيب لضرورة تحسين هذه العلاقة، ولابد من تطوير الإدارة الضريبية بما يتلاءم مع التطوير الذي حدث في التشريع الضريبي، وذلك حيث ان الإدارة والتشريع وجهان لعملة واحدة^(١).
 وحيث أن تحسين البيئة التشريعية أمر ضروري وحتمي ، ومع هذا فإن التحسين المطلوب أحداثه للبيئة التشريعية لا يكفي بمفرده لخلق ثقافة الالتزام الطوعي لدي الممولين، حيث أن هناك شبه علاقة طردية بين تحسين البيئة التشريعية وتحسين بيئة العمل وبين زيادة الوعي الضريبي وخلق ثقافة الالتزام الطوعي للممولين^(٢).

٦- المجلس الأعلى للضرائب ورقابة أداء الإدارات الضريبية: حددت المادة ١٤١ من قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ اختصاصات المجلس الأعلى للضرائب بشأن ضمان التزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القانون واللوائح الصادرة في هذا الشأن ودراسة التعليمات الصادرة من الجهات الإدارية المختصة علي اختلاف أنواعها والتدخل لدي جهات الاختصاص والسلطات المختصة لإلغاء التعليمات التي لا تتفق واحكام القانون واللوائح او وثيقة حقوق دافعي الضرائب، وكذلك العمل علي ان تكون هذه التعليمات غير متعارضة وتكفل ربط الضريبة وتحصيلها في يسر ودون عنت.

القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد منح الممول المزيد من الحقوق والزم الإدارة الضريبية بإعطاء الممول هذه الحقوق، وهي لم تكن ممنوحة له من قبل، وهو ما قد يساعد الممول علي الإحساس بمزيد من الثقة بينة وبين الإدارة الضريبية ويؤدي الي مد جسور من الثقة بين الممول والإدارة الضريبية وهي ما قامت علي فلسفة القانون الضريبي ٩١ لسنة ٢٠٠٥^(٣).

المبحث الثاني

انعكاس العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علي المتحصلات في ظل الوباء

هناك مشاكل تواجه العديد من الدول في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، ومنها النفور العام من الضريبة من جانب الممول بسبب أسعار الضريبة، أو تعدد أنواع الضرائب وعدم الشفافية في الإجراءات وعدم تبسيطها، وعدم الرغبة من الإدارة الضريبية في تحديث الإجراءات، وضعف كفاءة الإدارة الضريبية من حيث الخبرة والتدريب وضعف الرقابة وغياب الثقافة الضريبية، وهي ما ساهمت في أزمة ثقة بين الممول والإدارة الضريبية مما يزيد من التهرب الضريبي وينشأ عنه ضعف المتحصلات الضريبية^(٤).
 حيث إن تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية له أهمية وهو في صالح الممول والإدارة الضريبية كلاً علي حد السواء^(٥).

ومن المعلوم أن النظام الضريبي يمثل ثلاثة أركان رئيسية تمثل أضلاعاً مثلث وهي ما يطلق عليه " المثلث الضريبي " والتي تشمل التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي^(٦).
 ويعتبر قانون الضرائب علي الدخل الحالي وهو القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من أهم التشريعات الضريبية التي لعبت دوراً مهماً وأساسياً في تحقيق أهداف النظام الاقتصادي والاجتماعي ، وذلك من خلال غرس الثقة بين

(١) د. رايح رتيب بسطا، أهم ما استحدثته القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المؤتمر الضريبي العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، "القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين التشريع ومتطلبات التطبيق"، ١٢-١٥ سبتمبر ٢٠٠٥، القاهرة، ص ٣،٤.

(٢) السيد امام أحمد، نحو منظومة ضريبية متكاملة، المؤتمر الضريبي الخامس عشر " دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية"، القاهرة ، يونيو ٢٠٠٩، ص ٣.

(٣) ممدوح أبو السعود، تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة مع الإدارة الضريبية، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين ، بعنوان " تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونيو ٢٠١٥، ص ١١.

(٤) سهام محمد جاسم، "العلاقة بين المكلّف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة العراق"مجلة الاقتصاد الخليجي، مركز دراسات الخليج العربي، جامعة البصرة، العراق، ٢٠١٠، ص ٢٣١.

(٥) د رايح رتيب، تطوير الإدارة الضريبية ضرورة حتمية، مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، لمؤتمر الضريبي السنوي التاسع، القاهرة، سبتمبر ٢٠٠٤، ص ص ٦٣-٦٤.

(٦) د . نعيم فهد حنا، (١٩٩٧). "دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي المصري -مدخل تطبيقي مقترح ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، يناير ، ص ص ١٧٣ - ١٧٨.

الممولين والإدارة الضريبية من خلال ما قام به المشرع من استحداث أحكام ضريبية جديدة لم تسبق من قبل ومن أهمها ما يلي^(١) :

١- المستحدث بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

١/١- انقضاء الخصومة بين المصلحة والممولين في جميع الدعاوي المقيدة لدي جميع المحاكم:

قبل ٢٠٠٤/١٠/١ والتي يكون موضوع الخلاف فيها تقدير الضريبية، بشرط عدم تجاوزها مبلغ عشرة الاف جنية، مع جواز التصالح في المنازعات القضائية الأخرى التي تزيد عن عشرة الاف جنية، وذلك في مقابل نسبة مئوية من قيمة الضريبة المستحقة الإداء من الوعاء المتنازع عليه، وذلك طبقاً لنص المادة الخامسة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢/١- الإعفاء من جميع الضرائب عن الفترات السابقة علي تاريخ العمل بالقانون:

حيث نصت المادة الرابعة من القانون علي إعفاء كل شخص من إداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة علي دخلة وما يرتبط بتلك الضريبة من مقابل تأخير وغرامات ضريبية إضافية ، وعلي الرغم من رد فعل ذلك علي المجتمع الضريبي من تدعيم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، إلا ان بالتطبيق الفعلي لهذه المادة فإن المستفيد منها هو الممول الذي لم يسبق له التقدم للتسجيل لدي مصلحة الضرائب طواعية من تلقاء نفسه، أو لم يتم تسجيله من خلال مصلحة الضرائب أي الممول غير الملتزم.

٣/١- الربط الذاتي :

وهو ما قامت عليه فلسفة القانون من أن الممول هو مواطن أميناً في الإقرار عن إيراداته وهو من يقوم بالإقرار عنها وتقدير الضريبة بناءً علي ذلك وسدادها من واقع ذلك الإقرار، و ألزم المشرع الضريبي الإدارة الضريبية بقبول الإقرار الضريبي والربط من واقع ذلك الإقرار، وذلك طبقاً لنص المادة ٨٩ ، ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٤/١- التأكيد علي حيادية لجان الطعن:

وذلك من خلال استقلالها مالياً وإدارياً عن الإدارة الضريبية وتبعيةها لوزارة المالية، واعادة تشكيل عضويتها ليضم أعضاء من النقابات والاتحادات وممثلي الممولين و المحاسبين وبرئاسة مستشار وذلك كلة لضمان حيادية قراراتها.

٥/١- إنشاء مجلس اعلي للضرائب :

"ينشأ بقرار من رئيس الجمهورية مجلس اعلي للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء مقره الرئيسي القاهرة وتكون له الشخصية الاعتبارية"، وذلك طبقاً لنص المادة ١٣٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وما لها من صفة الشخصية الاعتبارية، وذلك لضمان حقوق الممولين والمساعدة علي حصولهم عليها وذلك كما يلي^(٢):

٦/١- تخيير الممول بين نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة أو الدفعات

حيث أن تدعيماً للثقة بين الممول والإدارة الضريبية ولأول مرة يقوم المشرع الضريبي في إطلاق للممول حرية الاختيار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة أو النظام المستحدث وهو الدفعات المقدمة.

٢- المشاكل المتعلقة بالتشريع الضريبي كأحد أركان النظام الضريبي، وهي كما يلي:

١/٢- مخاطر عدم الاتساق بين نصوص التشريع الضريبي وبعضها البعض داخل التشريع الضريبي ذاته وهو ما يطلق عليه تعبير "عدم الاتساق الداخلي" (Internal Consistency):

وهو ما يتضح من وجود اختلاف وتعارض بل تناقض في بعض الأحيان، بين نص ضريبي معين ، ونص ضريبي آخر داخل نفس القانون والمقصود بهذا العنصر هو التعرف علي مدى التماسك في الهيكل وفي الصياغة، وعدم وجود اختلافات جوهرية^(٣).

٢/٢- المشاكل المتعلقة بعدم الاتساق بين نصوص التشريع الضريبي وبعض التشريعات القانونية الأخرى التي تمس مصالح اقتصادية واستثمارية، أو تنظم تصرفات مالية أخرى:

وهو ما يطلق عليه تعبير "عدم الاتساق الخارجي" (External Consistency)، ومن الأمثلة علي ذلك معالجة أرباح إعادة التقييم. والأرباح الرأسمالية الناتجة من اندماج الشركات أو تقسيمها أو تغيير شكلها القانوني حيث نجد اختلافاً واضحاً في معالجتها من حيث إخضاعها أو عدم إخضاعها للضريبة.

٣/٢- المشاكل المتعلقة بالمبالغة في العبء الضريبي

(١) د. راجح رتيب بسطا "أهم ما أستحدثه القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ، مرجع سابق ، ص ٤-٥.

(٢) المادة ١٣٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٣) يمكن الرجوع بالتفصيل في ذلك إلي كل من :

د - محمود الناعي (٢٠٠٣). " تحليل الإصدار الأول لمعايير المراجعة المصرية في إطار تطوير بيئة العمل في مجال مهنة المحاسبة في مصر ، المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب " تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة ، القاهرة، ١٤

- ١٦ مايو ، ص ص : ٢٧٢ - ٢٨٣.

د - نعيم فهمي حنا: " دراسات معاصرة في المحاسبة الضريبية " مكتبة الزقازيق ، ٢٠٠٤ ص ص ٢١-٣٥.

مما يؤدي إلي نقص فائض المستهلك وبالتالي تخفيض رفاهية المستهلكين (Consumers Welfare). وتتسم هذه المبالغة في العبء الضريبي بخاصيتين^(١):

• ارتفاع معدلات الضريبية.

• انخفاض قيمة الإعفاءات الاجتماعية والمعيشية.

٢/٤- تنوع وتوزيع المزايا والإعفاءات الضريبية في عدة قوانين وهو ما يؤدي إلي :

- غياب النظرة الكلية الشاملة لموضوع الأعباء والمزايا الضريبية.

- ظهور بعض أشكال التناقض والتعارض ، وأحياناً التشويه.

- فقد النظام الضريبي لأحد أهم عناصره وهو الوضوح والاستقرار في المراكز القانونية، وعدم سهولة معرفة القواعد التي تحكم النشاط الاقتصادي عموماً، دون الضياع في غابة من القوانين والنشريات المتفرقة^(٢).

٢/٥- المشاكل المتعلقة بوجود اختلافات وتناقضات بين الأطراف التي تشكل هيكل المنظومة الضريبية وهي التشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي،:

وهو ما يطلق عليه بعض الباحثين تعبير (فجوة التوقعات الضريبية)^(٣)

ثانياً الإدارة الضريبية كأحد أركان النظام الضريبي:

أن الأهداف المالية في مرحلة تحقيق ربط الموازنة تؤكد علي المقاييس المالية، والتي تتحقق من خلال تحقيق الربط بقدر من التفوق علي حصيللة السنوات السابقة بل وتحقيق انحرافات موجبة عن ربط الموازنة التقديري وتسعي الإدارة الضريبية جاهدة الي تحقيق الربط الطموح وهو الذي يفوق ربط الموازنة، وبالتالي في هدفها المالي يتحقق بالتدقيق النقدي المنشود ، والذي يساعد في بقاء الحياة الاقتصادية للإدارة الضريبية، وهو الأمر الذي يتأتى من أنساع رقعة حصر الممولين والمزيد من الربط من واقع الالتزام الطوعي، وهو نتيجة إيجابية لزيادة الوعي الضريبي للممول وتقديم الدعم الضريبي له من خلال تحسين العلاقة بينة وبين الإدارة الضريبية^(٤).

وحيث أنه يوجد صلة وثيقة بين الشركات باعتبارهم ممولين والإدارة الضريبية بصفتها من أصحاب المصالح في تلك الشركات باعتبارها شريكة في أرباح تلك الشركات، لذلك فإن الإفصاح والشفافية والمصادقية تعتبر من أهم العوامل التي تعتمد عليها العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية، حيث أنه يجب حوكمة المجتمع الضريبي بشركاته ومنشأته ولابد أيضاً ان يتزامن مع ذلك حوكمة الإدارة الضريبية لمراعاة حقوق الممولين وتحقيق الشفافية والمصادقية بهدف الوصول للحصيللة المنشودة^(٥).

وإذا كانت الإدارة الضريبية تهدف من خلال فرض الضريبة الحصول علي الإيرادات الضريبية وزيادة حصيلتها، لذا يجب عدم تعارضها مع مبدأ أساسي من المبادئ الضريبية وهو تحقيق العدالة الضريبية، حيث أن عدم تحقيق العدالة الضريبية يؤدي الي عدم الالتزام الطوعي وبالتالي نقص المتحصلات الضريبية^(٦).

وحيث أن الإدارة الضريبية تعاني من العجز التمويلي الناتج عن الفجوة التمويلية التي تتعرض لها مصلحة الضرائب، وتتعلق بعدم وجود الاعتمادات المخصصة لتنفيذ البرامج والأهداف المطلوبة مثل الإنفاق علي التدريب والتوظيف ورفع كفاءة العاملين وتوفير الدعم المادي والتكنولوجي وتهيئة بيئة العمل مما يؤدي الي انخفاض كفاءة أداء مصلحة الضرائب في تحقيق رسالتها وأهدافها الاستراتيجية .

مرونة الحصيللة الضريبية :

تعني نسبة التغير في الحصيللة الضريبية مقارنة بالتغير في سعرها أو التغير في القواعد الفنية المتبعة في ربط وتحصيل الضريبة، فإذا أسفر تغيير سعر الضريبة أو التغيير في أساليب ربط وتحصيل الضريبة عن تغير في المتحصلات الضريبية بنسبة أعلى فعلية تكون مرونة الحصيللة الضريبية عالية ، والعكس صحيح إذا تغير

(١) - د. نعيم فهم حنا، (٢٠٠٥). " نحو حوكمة النظام الضريبي المصري نموذج مقترح " ، بحث مقدم إلي المؤتمر السنوي العال الخامس ، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية ، حوكمة الشركات وأبعادها المحاسبية والإدارية والاقتصادية " ، ٨ - ١٠ سبتمبر ، ص ٢٩ .

(٢) - د. نعيم فهم حنا ، " دراسات معاصرة في المحاسبة الضريبية " ، مرجع سبق ذكره ، ص ٢٦ وما بعدها.

(٣) - د. نعيم فهم حنا ، " فجوة التوقعات الضريبية وكيفية معالجتها ، ندوة أقيمت بالجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٣٠/٥/١٩٩٩ ص ص ٢٢ - ٢٥ .

(٤) - د نيل عبد الرؤف إبراهيم، استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء لتقويم أداء الخدمات الضريبية الالكترونية (مع دراسة ميدانية) ، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ١٥، العدد ١، يونيو ٢٠١١، القاهرة، ص ١٤٣، ١٣٨.

(٥) - محمد السيد محمد عطية ، تطوير الأداء للإدارة الضريبية المصرية من خلال تطبيقها لمبادئ الحوكمة (دراسة تطبيقية) علي مصلحة الضرائب المصرية مع الإشارة للمنهج الإسلامي والتجارب الدولية، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين ، " إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية " ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة، يونيو ، ٢٠١٤، ص ٩.

(٦) - عمر السيد محمود يعقوب، إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحسين كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية " ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة يونيو ٢٠١٤، ص ٣-٤ .

سعر الضريبة أو اساليب ربط وتحصيل الضريبة وكان يقابله تأثير في المتحصلات الضريبية ولكن بدرجه أقل فتعتبر مرونة الحصيلة الضريبية ليست كبيرة^(١)

فالمرونة للحصيلة الضريبية هي تعبير عن مدي استجابة المتحصلات الضريبية للتغير في سعر الضريبة أو اساليب ربط وتحصيل الضريبة وهي تتأثر بالعوامل التالية^(٢):

١- حالة الاقتصاد بين رخاء وكساد حيث ترتفع المرونة في حالة الرخاء الاقتصادي، بينما تنخفض المرونة في حالة الكساد الاقتصادي .

٢- طبيعة الضريبة حيث أن رفع سعر الضريبة علي الدخل يؤدي الي أحجام الممول عن النشاط وبالتالي نقص دخلة ونقص المتحصلات الضريبية أي لها تأثير سلبي علي المتحصلات الضريبية، وهو ما يعني أن أي تغيير في سعر الضرائب علي الدخل تكون مرونة الحصيلة الضريبية تجاه تغيير سعر الضريبة مرونة سالبة.

٣- طريقة تقدير وربط الضريبة وتحصيلها، فكلما كانت طريقة الفحص والتقدير للضريبة من جانب الإدارة الضريبية تعتمد علي أسس حقيقية وليست تقديرية حيث تعتمد علي احتساب الإيرادات الفعلية للممول، وليس الحكمي المعتمد علي المظاهر الغير جوهرية تتأثر بالحصيلة بذلك وتزيد درجة المرونة للمتحصلات الضريبية تبعاً للتغير في أساليب وفنيات فحص وربط الضريبة وتحصيلها.

ولذا فإن النظام الضريبي الكفاء والذي يتميز بالعدالة الضريبية والذي يراعي العبء الضريبي للممول، يتحقق عنده مرونة حصيلة ضريبة كبيرة فعند زيادة الأسعار يتأثر أيضاً به العبء الضريبي ومن ثم تتأثر المتحصلات الضريبية بالزيادة نتيجة كفاءة النظام الضريبي ومرونته في إدارة العبء الضريبي مما كان له أثر إيجابي علي المتحصلات الضريبية .

وعليه فإن الأهداف الأساسية للنظام الضريبي يجب أن تتضمن ما يلي :

١- تحقيق أعلى مستوي من المتحصلات الضريبية في حدود القانون الضريبي.

٢- تحقيق أعلى مستوي من العدالة الضريبية .

٣- تحقيق أعلى مستوي من الاستقرار الاجتماعي .

ويجب أن يتم التنسيق بين تحقيق هذه الأهداف وذلك لتحقيق التوازن بين فرض الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية بين الممولين مما يكون له مردود مرة أخرى علي المتحصلات الضريبية حيث أن كلاهما يؤثر علي الآخر^(٣) .

وتتحقق العدالة الضريبية عن طريق:

- المساواة الأفقية وهي المساواة بين الممولين علي أساس القدرة علي السداد ثم الوعاء الضريبي العادل

Horizontal equity

- المساواة الرأسية Vertical equity ، وهي عن طريق العدالة في معدل الضريبة ..^(٤)

ثالثاً الممول كأحد أركان النظام الضريبي^(٥):

يتضح عدم تعاون الممول مع الإدارة الضريبية، وقد يرجع ذلك الي ضعف في المستوي التعليمي حيث أثبتت الدراسات^(٦) أن ٩١% من الممولين يعانون من ضعف في المستوي التعليمي، وهو الأمر الذي ينعكس علي درجة فهم القوانين وطريقة التقدير المتبعة من جانب الممول التي يجب علي الممول أن يلتزم بها عند تقديمه لإقراره الضريبي أو عدم الفحص من جانب الإدارة الضريبية، وينتج عن ذلك أيضاً عدم تعاون من جانب الممول مع الإدارة الضريبية مما ينعكس سلباً علي المتحصلات الضريبية.

الفجوة الضريبية وأنواعها

فجوة التطبيق: وهي تعني عدم تطابق ما يقصده المشرع الضريبي مع التنفيذ الفعلي.

(١) وجدي محمود حسين، دور متابعة مرونة العباء و الحصيلة الضريبية ضمن المنظور الشامل للإصلاح الضريبي، " المجلة المصرية للدراسات التجارية"، مجلد ٣٤، العدد الرابع، ص ٣٢٦.

(٢) وجدي محمود حسين ، المالية الحكومية والاقتصاد العام، مبادئ الإدارة الاقتصادية للنفقات والإيرادات العامة والموازنة العامة، ٢٠٠٦، ص ١٥٩.

(٣) د. محمود السيد الناغي، التوازن بين فرض العدالة وفرض الحصيلة أساس الإصلاح الضريبي المستهدف المصدر، المؤتمر الضريبي التاسع عشر، "النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير" ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب القاهرة ، يونيو ٢٠١٣، ص ٥-٤.

(٤) السيد أمام احمد، "دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية" المؤتمر الضريبي الخامس عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيو، سنة ٢٠٠٩، ص ص ٤٣، ٤٤.

(٥) د. إبراهيم محمد درويش عيسى ، "الفاحص الضريبي بين ضغوط الحصيلة وسلامة التقدير" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الاول سنة ٢٠٠٣، ص ١٦٩.

فجوة الإداء : وهي تعني عدم التطابق بين ما يتوقعه الممول من الإدارة الضريبية وما تتوقعه الإدارة الضريبية من الممول^(١).

وأنة من أهم أسباب عن تلك الفجوة في التطبيق والإداء عدم الالتزام الضريبي حيث أن نسبة الفجوة تزيد بزيادة نسبة عدم الالتزام الضريبي، وتدرجيا مع زيادة الفجوة الضريبية ينتج عنها بالتبعية زيادة أكبر لنسبة عدم الالتزام الضريبي، أي أن عدم الالتزام الضريبي ينتج عنه فجوة ضريبية وهي ما ينتج عنها زيادة في نسبة عدم الالتزام لذا فإن كلاهما يؤثر ويتأثر بالآخر

رابعا عدم الالتزام وزيادة الفجوة الضريبية وأثره علي المتحصلات الضريبية:

في البيئة الضريبية المصرية يتضح لنا وجود ظاهرة عدم الالتزام الضريبي تتضح من خلال انخفاض عدد الممولين الذين يقدموا إقراراتهم الضريبية مقارنة بالعدد الإجمالي للممولين المسجلين بمصلحة الضرائب لدي المأموريات المختلفة، وهو ما يسمى بالمستوي الأول من الالتزام الضريبي ثم ينتج عنه الفجوة الضريبية من عدم تطابق بين ما يتوقعه الممول من الإدارة الضريبية وما تتوقعه الإدارة الضريبية من الممول، والذي ينعكس أيضاً علي انخفاض أكبر في عدد الإقرارات الخاضعة للضريبة بالنسبة لعدد الممولين الإجمالي نتيجة زيادة نسبة عدم الالتزام الضريبي، وهو الأمر الذي يتضح منة انخفاض عدد الممولين الذين يفصحوا عن إيراداتهم الحقيقية في الإقرار الضريبي الذي يقدمونه، وتزداد النسبة في الانخفاض في المستوي اللاحق لذلك من عدم الالتزام الضريبي من خلال انخفاض نسبة الممولين المسددين للضريبة المستحقة عليهم من واقع الإقرار الضريبي، ونتيجة لذلك تزيد الفجوة الضريبية أيضاً عند إجراءات الفحص والربط علي الممول، وبالتالي يتبع كل انخفاض في نسبة عدم الالتزام زيادة للفجوة الضريبية والتي بدورها تؤدي الي زيادة عدم الالتزام الضريبي، وهو ما يترجم في النهاية الي انخفاض في المتحصلات الضريبية أذا ما قورنت بالحصولية الفعلية للمصلحة^(٢).

وعليه فإن العلاقة بين الفجوة الضريبية ومستوي الالتزام الضريبي هي علاقة متداخلة فكلاً منهما يؤثر ويتأثر بالآخر مما يكون له تأثير أيضاً علي المتحصلات الضريبية .

ومن الملاحظ انه علي الرغم من أن هذه المكونات هي عمليات مستمرة ومتراطة فيما بينها الا انها ليست عمليات متعاقبة بطريقة مسلسلة ينحصر تأثير أي مكون فيها علي المكون او المكونات التالية له فقط، وانما هي عمليات متعددة الاتجاهات بحيث يمكن لأي مكون أن يؤثر علي أي مكون آخر سواء كان سابق أو لاحق له

خامساً العوامل التي أدت الي عدم الالتزام الضريبي وزيادة الفجوة الضريبية وأثره علي المتحصلات الضريبية :

أ: من جانب الإدارة الضريبية

١. المحاسبة عن عدة سنوات مرة واحدة:

حيث تقوم الإدارة الضريبية بفحص الممول عن عدة سنوات ضريبية مرة واحدة وقد يرجع ذلك الي العجز الشديد في القوة الفنية أو لعدم توافر المعلومات الضريبية عن الممول ألا بعد مرور فترة بعد تقديم الإقرار الضريبي، أو نظراً لنواحي تنظيمية خاصة بالإدارة الضريبية مما ينتج عنه في النهاية مطالبة الممول بالضرائب المستحقة عليه عن عدة سنوات دفعة واحدة ، مما يزيد العبء الضريبي علي كاهل الممول، وهو ما يعرضه الي تحمل مزيد من الأعباء الضريبية من تحمل غرامات مقابل التأخير عن السداد الكامل لضريبية سنة المحاسبة بالإضافة للسنوات السابقة عليها، ويعرضه أيضاً للجوء الي إجراءات الحجز مما قد يدفعه الي عدم الالتزام الضريبي باتباع احد وسائل التجنب أو التهرب الضريبي .

٢. عدم المام الإدارة الضريبية بالمعلومات الكافية عن الممول :

توافر المعلومات عن الممولين يجب أن يكون من أولويات اهتمامات الإدارة الضريبية ويجب أن تتوفر في تلك المعلومات عن الممول كل ما يتعلق به من بياناته الشخصية وانشطته المختلفة أو حتي آراءه وأفكاره، حيث أن توافر تلك القاعدة من المعلومات عن الممول تمكن الإدارة الضريبية من معرفة أنشطة الممول وتحديد حجم تعاملاته، وكذلك حجم تعاملاته مما ينتج عنه دقة تحديد إيراداته ووعاء الضريبة علي الوجه الصحيح وذلك دون أي تقديرات أو توقعات قد تكون غير حقيقية، ولا تتفق مع وضع الممول، وهو الأمر الذي يتم ترجمته في النهاية الي الربط علي الممول بصورة صحيحة وواقعية تلقي قبولاً من الممول ويتمكن من سداد الضريبة

(١) د. نعيم فيهم حنا، فجوة التوقعات الضريبية ومعالجتها، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب-المدن الرابع، العدد الخامس والسادس، يناير ١٩٩٤، ص ١٧٤-١٩٢.

(٢) ياسر محمد السيد عبد العزيز سمرة، "دراسة اختبارية لمدي تأثير العوامل المرتبطة بالتحاسب الضريبي علي التزام الممولين بالإفصاح عن الدخل الحقيقي بالإقرار الضريبي في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، مجلة البحوث التجارية ، كلية تجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الثاني ، المجلد الثاني والثلاثين ، يولييه ٢٠١٠، ص ٤٣٢-٤٣٣.

المستحقة عليه مما يساعد علي بناء الثقة المنشودة بين الممول والإدارة الضريبية مما يساهم في زيادة المتحصلات الضريبية^(١).

٣. معدلات الأداء والتقارير :

حيث أن الإدارة الضريبية تحدد معدلات لأداء القوة الفنية التي لديها من مأموري الفحص والحجز والتحصيل وكافة القوة الفنية في كل الشغب بالمأموريات التي تتعامل مع الممولين وتبدأ من الحصر انتهاء بالربط والحجز والتحصيل، ونظراً للعجز الشديد الذي تعاني منه مصلحة الضرائب من نقص القوة الفنية لديها، فيؤدي ذلك الي فرض معدلات أداء كبيرة لمأموري الضرائب للإجهاد علي كافة الملفات وعدم تعرضها للتقادم وضياح حقوق الخزنة العامة والتأثير سلب بنقص المتحصلات الضريبية، وهو ما يكون له أثر سلبي بطبيعة الحال من عدم توافر الوقت والجهد الكافي للعاملين الفنيين بالإدارة الضريبية، مما ينعكس علي العدالة الضريبية الراضية للممول والتي تؤثر بالتالي علي علاقته بالإدارة الضريبية، ومن ثم أيضاً ما يتبع ذلك من أثر سلبي علي متحصلات الممول الضريبية في ظل أحاسنة بعدم العدالة الضريبية الناشئة عن ما سبق.

٤. كفاءة وفعالية الفحص الضريبي :

ويري البعض ان كثيراً ما ي تم الخلط بين مفهوم الكفاءة ومفهوم الفعالية، وقد يستخدمان أحياناً كمترادفين علي الرغم من اختلاف مفهوم كل منهما، فبينما تشير الفعالية إلي النجاح في تحقيق الأهداف سواء أساسية او فرعية فإن الكفاءة تعبر عن استخدام أقل كمية ممكنة من الموارد لتحقيق تلك الأهداف^(٢).

وكفاءة أعمال الفحص هي العلاقة بين مدخلات الفحص (تعداد القوة الفنية للفحص) ومخرجاته، (عدد الملفات المراد فحصها)، أما فعالية أعمال الفحص فهي العلاقة بين مخرجات الفحص والأهداف المحددة لأعمال الفحص وهي تعظيم الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية.

ويمكن القول ان تحقيق الفعالية أو زيادتها تتطلب تحقيق الكفاءة أيضاً لأن أهداف الفحص الضريبي(الفعالية) لن تتحقق إلا بالطريقة الصحيحة (الكفاءة) .

بمعني أن الاهتمام بتحقيق الفعالية مع إهمال الكفاءة لن يحقق الفائدة المرجوة من عملية الفحص نظراً لوجود تداخل بين ما يحقق الفعالية وما يحقق الكفاءة.

حيث أن المأمور الفاحص يعد ضمن المدخلات ، وبالتالي فإن تطويره والارتقاء به يؤدي إلي تحقيق الكفاءة وهو القائم بعملية الفحص التي تؤدي إلي تحقيق الأهداف وتحقيق الفعالية .

ويري بعض الباحثين أنه أهمية العلاقة بين مفهومي الكفاءة والفعالية تتضح إذا تعلق الأمر بتقييم الأداء الفعلي، فإن مقاييس الكفاءة والفعالية تساعد كثيراً في إجراء هذا التقييم، وبيان ما إذا أدت المخرجات إلي تحقيق الأهداف بفاعلية من عدمه.

٦- جودة وكفاءة الفاحص الضريبي^(٣) :

نظراً لأن الفاحص الضريبي يعد بمثابة العمود الفقري للإدارة الضريبية، وهو حلقة الوصل بين الإدارة الضريبية والممول، لذا يجب أن يكون الفاحص الضريبي علي درجة عالية جداً من الكفاءة والفاعلية في أداء مهمته عند إجراء عملية الفحص حتي يتمكن من أداء دوره في تحديد وعاء ضريبي عادل وسليم، مما يكون له أثر إيجابي علي تحسيت العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية و يحقق صالح الخزنة والممول.

وفي ظل الرغبة في تحقيق هدف الإدارة الضريبية في تعظيم الحصيلة، يجب اعداد مأمور ضرائب شامل يستطيع التعامل مع مختلف أنواع الضرائب سواء كانت ضرائب علي الدخل أو علي المبيعات أو جمارك أو ضرائب دمغة كلاً في وقت واحد وكذلك التعامل مع أنظمة التكنولوجيا الحديثة ونظم المعلومات المتطورة .

وعلي ذلك يجب إعداد العديد من الدورات التدريبية لكافة مأموري الضرائب لتدريبه علي كيفية التعامل مع كافة أنواع الضرائب، وكيفية الاعتماد علي الحاسب الآلي بكل إمكانياته في كل خطوة من خطوات العمل الضريبي.

ويري البعض أنه يجب البحث عن مقياس متكامل للأداء يأخذ في حسابة رضاء الممول بنفس درجة الأهمية للضريبة المطلوب تحصيلها، دون إرهاق للفاحص الضريبي، وذلك بالاعتماد علي الأداء النوعي وليس الكمي، من خلال التركيز علي فاعلية الفحص الضريبي من خلال استراتيجية تقوم علي أنجاز الملفات المؤثر في

(١) د. محمد عبد العظيم حسن رمضان ، "استخدام النماذج الكمية للمراجعة التحليلية لتطوير الفحص الضريبي"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة القاهرة، ١٩٩٣، ص ٢١.

(٢) د. أمال محمد كمال، (١٩٩٠) "دراسة تحليلية لمراجعة الكفاءة والفاعلية مع التطبيق علي بعض الوحدات الإدارية والحكومية" ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، ص ١٨ .

(٣) د. جلال الشافعي ، " الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية " ، وزارة المالية ، مصلحة الضرائب المصرية ، قطاع التدريب ٢٠٠٧/٢٠٠٦ ص ١٧٢ - ١٧٣ .

الحصيلة الضريبية باستخدام إجراءات تحاسبيه دقيقة مع العمل علي رضا الممول عن تقرير الفحص والربط مما يساهم في سرعة سدادة للضريبة وهو ما ينتج عنه زيادة للمتحصلات الضريبية^(١).

ثانياً : من جانب الممول

١. ضعف الثقافة لمعظم الممولين:

حيث أن بعض الممولين يعانون من الأمية والبعض الآخر يعانون من ضعف الثقافة العامة وبصفة خاصة الثقافة الضريبية، وهو الأمر الذي يؤدي بهم الي أساءه الظن بالإدارة الضريبية وعدم التعاون معها، ويجب علي القائمين بالعمل في الإدارة الضريبية إعطاء كل ممول جزء من وقته لتوعيته وإشباع رغبته كاملة في فهم الضريبة المفروضة عليه وطبيعتها، وهو ما له أثر إيجابي علي زيادة الالتزام الطوعي للممولين وزيادة الحصيلة الضريبية.

٢. عدم دراية الممولين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية:

حيث أن كثير من الممولين ليس لديهم الدراية الكافية بحقوقه وواجباته تجاه الإدارة الضريبية والضريبة، وعلية فمن حقة كافة الممولين معرفة حقوقهم وواجبتهم حتي يطمئنوا للعدالة الضريبية من خلال ذلك الفهم أيضاً يتمكنوا من أداء ما عليهم من ضرائب مستحقة وهو ما يساعد قبي زيادة المتحصلات الضريبية .

٣. عدم توافر القناعة الكافية لدي معظم الممولين بالعدالة الضريبية:

حيث ان كثير من الممولين ليس لديهم الرؤية الكافية لأهمية المتحصلات الضريبية وتأثيرها علي التنمية والاقتصاد الوطني للدولة، حيث يجب أن يتم توعية وإرشاد الممولين بالعلاقة بين ما تقوم الدولة من تحصيله من ضرائب وما يتم تغطيته من نفقات واستثمارات علي مستوي الدولة وهو ما يشعر الممول بأهمية سدادة للضريبة.

٤. عدم الإلمام بأحكام القانون الضريبي:

حيث أن الجهل بالقانون ليس عذراً للممول لمخالفة أحكامه، وعلية يقع عبء ذلك علي الإدارة الضريبية من خلال تقديم الدعم الكافي للممول لأتباع أحكام القانون وعدم مخالفته، وهو تقوم به الإدارة الضريبية من زيارات توعية للممول لتوضيح أحكام القانون حتي قبل خضوع الممول للضريبة .

ومن أهم التقنيات التي يمكن من خلالها تحديد احتمالية عدم الالتزام ما يلي^(٢) :

- مطابقة بيانات الممول الداخلية ببعض البيانات الخارجية.
- مطابقة بيانات الممول مع بعض البيانات من نتائج الفحص الذي تم مسبقاً لنفس النشاط.
- مطابقة بيانات الممول مع بيانات وزارة الصناعة والتجارة ووكلائه.
- تقسيم المجتمع الضريبي الي شرائح تسمح لمصلحة الضرائب بمعاملة المجموعات المتشابهة بنفس المعاملة وهذه الشرائح هي :
- كبار الممولين ويمثلون ٢٠% من مجموع الممولين ويقومون بسداد ٨٠% تقريباً من إجمالي الإيرادات الضريبية بالمجتمع الضريبي.
- صغار ومتوسطي الممولين ويمثلون ٨٠% من مجموع الممولين ويسددون ٢٠% تقريباً من إجمالي الإيرادات الضريبية.

دور وزارة المالية والإدارة الضريبية في الحد من تداعيات أزمة الوباء

اتخذت وزارة المالية مجموعة من القوانين والأجراءات للحد من تداعيات الأزمة:

١- قانون "الإجراءات الضريبية الموحدة"

هو منظومة جديدة تعتمد الفاتورة الإلكترونية كوسيلة إثبات ضريبي وسداد الضريبة من خلال وسائل الدفع الإلكتروني وحجية التوقيع الإلكتروني.

تظهر المنظومة الضريبية الجديدة التي أقرها مشروع القانون ضوابط التسجيل الضريبي حيث الزم "الممول" و "المكلف" التقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة بطلب للتسجيل خلال ٣٠ يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو من تاريخ الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، يدوياً أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً، وللمأمورية أن تخطر أيا منهم إذا تبين عدم استيفاء البيانات لاستيفائها خلال ١٥ يوماً من تاريخ الأخطار بأي من الوسائل الإلكترونية المنصوص عليها، وحال عدم تقدم أيا منهم بطلب التسجيل تقوم المأمورية بتسجيلهم بناء علي ما توفر لديها من بيانات مع إخطاره بالتسجيل خلال ٥ أيام عمل.

(١) الباز فوزي الباز، استخدام نهج القياس المتوازن في تطوير وتحسين أداء الفاحص الضريبي ، المؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري " ، القاهرة ، يوليو ٢٠١١، ص ٣-٤.

(٢) د. مصطفى إسماعيل محمد سلامة، (٢٠١١)، "إطار مقترح لاستخدام أسلوب الفحص بالعينة لزيادة فاعلية التحاسب الضريبي - دراسة مقارنة"، رساله دكتوراه غير منشورة ،كلية التجارة، جامعة عين شمس ،ص ص ١٣٣ - ١٣٤.

وتُخصّص مصلحة الضرائب، رقم تعريف ضريبي موحد لكافة أنواع الضرائب الخاضع لها كل "ممول" أو "مكلف" وتلتزم كل من المصلحة والممول والمكلف والجهات والمنشآت الأخرى باستخدامه في جميع التعاملات ويتم إثباته على كافة الإخطارات والسجلات والمستندات والفواتير وأيه مكاتبات أخرى.

ونظم القانون إليه تقديم الاقرارات الضريبية، حيث ألزم كل ممول أو مكلف أو من يمثلها قانوناً، أن يقدم لمأمورية الضرائب إقراراً عن الفترة الضريبية، ويكون تقديم الإقرار الضريبي والفواتير والمستندات وغيرها من الأوراق التي يتطلبها القانون الضريبي وهذا القانون، بالصورة الرقمية المعتمدة بتوقيع إلكتروني، طبقاً للنظم التي يصدر بها قرار من الوزير، ويحدد هذا القرار الجدول الزمني لبدء الالتزام بهذا الحكم بحسب طبيعة فئات الممولين والمكلفين المخاطبين به، خلال مدة لا تتجاوز عامين من تاريخ العمل بالقانون.

وأقر القانون، الحجية القانونية للتوقيع الإلكتروني، في نطاق تطبيق أحكام القانون الضريبي وهذا القانون حيث منحة ذات الحجية المقررة للتوقيعات في أحكام قانون الإثبات في المواد المدنية والتجارية، إذا روعي في إنشاء وإتمامه الشروط المنصوص عليها في القانون رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ بتنظيم التوقيع الإلكتروني وبإنشاء هيئة تنمية صناعية تكنولوجية المعلومات والضوابط الفنية والتقنية التي تحددها اللائحة التنفيذية له.

ويلتزم الممول أو المكلف بتقديم إقراره الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة بعد الحصول على كلمة المرور السرية وتوقيع إلكتروني مجازاً، ويعتبر مسئولاً عما يقدمه مسئولية كاملة، ويلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه، بعد استئصال الضرائب المخصومة وفي حال زيادة الضرائب المخصومة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة في تسوية المستحقات الضريبة السابقة، فإذا لم يوجد مستحقات سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة مالم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أي مستحقات ضريبية في المستقبل. ويعتبر تقديم الممول أو المكلف للإقرار بهذه الطريقة بمثابة تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة.

كما ألزمت المادة أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة علي المرتبات وما في حكمها بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، بعده إجراءات أولها تقديم إقرار "ربع سنوي" إلي مأمورية الضرائب المختصة في يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام علي النموذج المعد، موضحاً به عدد العاملين وبياناتهم كاملة وإجمالي المرتبات ومافي حكمها المنصرفة لهم خلال الـ ٣ أشهر السابقة والمبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة، وصورة من إيصالات السداد وبيان بالتعديلات التي طرأت عليهم بالزيادة أو النقصان، بالإضافة إلي إعداد إقرار ضريبي بالتسوية النهائية في نهاية السنة وتقديمه لمأمورية الضرائب المختصة خلال شهر يناير من كل سنة.

كما ألزمت المادة (٣٢) كل ممول خاضع لأحكام قانون الضريبة على الدخل بأن يقدم لمأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً علي النموذج وملحقاته ، ولا يعتد به دون استيفاء كافة الجداول والبيانات في الميعاد المحدد لتقديمه.

أحد القواعد الهامة التي أرساها القانون منظومة إصدار الفاتورة الضريبية الإلكترونية في المواد من (٣٦) - (٤١)، وجعلها أحد وسائل الأثبات الضريبي حيث أوجب على الشركات والأشخاص الاعتبارية والطبيعية التي تحددهم اللائحة التنفيذية ممن يبيعون سلعة أو يقدمون خدمة، تسجيل جميع مشترياتهم ومبيعاتهم من السلع والخدمات على النظام الإلكتروني الذي ستحدد اللائحة مواصفاته ومعاييرها، بما يكفل للمصلحة عبره تتبع حركة المبيعات بشكل دائم، والوقوف على حجمها، وقيمتها، وأطراف علاقة التعامل، وغيرها مما يلزم لربط الضريبة المقررة وتحصيلها.

وفيما يتعلق بالمستندات الورقية الصادرة من المصلحة أو الواردة إليها قبل العمل بالقانون، تظل لها ذات الحجية القانونية حتى يتم تطبيق المنظومة الإلكترونية.

ويري الباحث أن القانون الجديد سهل الكثير على الممولين وعالج عيوب كثيرة كان يعاني منها الممولين وهو بداية الطريق الي تطبيق الشمول المالي، كما أن تقديم الإقرارات الكترونياً وحجية التوقيع الإلكتروني كانت في صالح الممول للحد من انتشار الوباء.

٢- مهلة تقديم الاقرارات الضريبية

مدة وزارة المالية مهلة تقديم الإقرارات الضريبية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بعد انتهاء المدة القانونية المقررة لها في ٣١ مارس ٢٠٢٠ وعدم توقيع عقوبات علي التأخير ويأتي هذا في إطار الإجراءات الإحترازية التي تقوم بها الدولة للحد من الازدحام وتقليل التجمعات بأماكن العمل المغلقة، وحفاظاً على صحة الممولين والمحاسبين والعاملين بالمصلحة، ولمواجهة فيروس كورونا المستجد.

٣- الغاء رسوم المنظومة الإلكترونية

إلغاء رسوم المنظومة الإلكترونية بالنسبة للممولين من الأشخاص الطبيعيين فقط هذا العام تشجيعاً لهم على تقديم إقراراتهم الضريبية إلكترونياً، وخاصة أنها اختيارية لهم خلال هذا العام، موضحاً أن ذلك يأتي في ضوء

التزام كل من وزارة المالية ومصلحة الضرائب المصرية بكافة الإجراءات الإحترازية التي تقوم بها الدولة للحد من الازدحام وتقليل التجمعات بأماكن العمل المغلقة.

٤- دعوة مصلحة الضرائب لسداد الضريبة إلكترونياً

توجهة مصلحة الضرائب المصرية للممولين من الأشخاص الطبيعيين الذين يقدمون إقراراتهم الضريبية من خلال التوجه للمأموريات التابعين لها بتقديم إقراراتهم الضريبية إلكترونياً على موقع المصلحة أسوة بالأشخاص الاعتبارية، وذلك حرصاً على سلامتهم، وتخفيفاً لحالة التزاحم داخل المأموريات بالإضافة إلى إمكانية سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي إلكترونياً أيضاً، باستخدام البطاقات بأنواعها (ميزة - فيزا - ماستر كارد) وذلك مقيد بالحد الأقصى المسموح به لبطاقة الممول.

٥- خفض سعر ضريبة توزيع الأرباح الرأسمالية للشركات المقيدة بالبورصة بنسبة ٥٠% لتصبح ٥٠%.

٦- الإعفاء الكامل للعمليات الفورية على الأسهم من ضريبة الدمغة لتنشيط حجم التعامل.

٧- إعفاء غير المقيمين من ضريبة الأرباح الرأسمالية نهائياً وتأجيل هذه الضريبة على المقيمين حتى ٢٠٢٢/١/١.

٨- رفع الحجوزات الإدارية على كافة الممولين الذين لديهم ضريبة واجبة السداد مقابل سداد ١٠% من الضريبة المستحقة عليهم وإعادة تسوية ملفات هؤلاء الممولين من خلال لجان فض المنازعات.

٩- قرارات مهمة للبورصة: خفض ضريبة الدمغة على غير المقيمين لتصبح ١,٢٥ في الألف وخفض ضريبة الدمغة على المقيمين لتصبح ٥,٥ في الألف بدلاً من ١,٥ في الألف.

١٠- تأجيل سداد الضريبة العقارية المستحقة على المصانع والمنشآت السياحية لمدة ٣ أشهر، والسماح بتقسيط الضريبة العقارية المستحقة على المصانع والمنشآت السياحية عن الفترات السابقة، من خلال أقساط شهرية لمدة ٦ أشهر.

١١- إمكانية تقسيط الضريبة حيث اتبع منهجية مرنة لمواجهة الحدث الاستثنائي الذي تتعرض له هذه القطاعات وذلك من خلال إمكانية تقسيط الضريبة على ثلاث مراحل وعدم فرض اي غرامات تأخير او فوائد تقسيط.

الدراسة الميدانية

الإطار العلمي للبحث:

يتناول الإطار العلمي للبحث توصيفاً شاملاً لإجراءات الدراسة الميدانية التي تم القيام بها لتحقيق أهداف الدراسة، حيث يتضمن هذا الفصل تحديد المنهج المتبع في الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، ثم يتناول أداة الدراسة (الاستبانة)، وكيفية بنائها وتصميمها، والإجراءات التي تم استخدامها في فحص أداة الدراسة للتحقق من صدقها وثباتها، والأساليب والمعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة للوصول للنتائج التي تعبر عن واقع الظاهرة قيد الدراسة، وتعميم نتائجها على مجتمع الدراسة.

١- منهج الدراسة:

يستخدم الباحث مزيج بين المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي حيث استخدم المنهج الاستنباطي للدراسة النظرية، حيث يستند إلى وصف وتحليل واقع العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وتحديد العوامل المطلوبة لتدعيم تلك العلاقة، والإجراءات الاحترازية المتخذة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة وباء كورونا العالمي، ومن خلال ذلك يستخدم الباحث أساليب التحليل الإحصائي الوصفي في وصف هذه العلاقة بغرض تحليلها وبيان انعكاسها على العدالة الضريبية. كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي للدراسة الميدانية من خلال افتراض الفروض، واختبارها للاستفادة منها في تحليل الإجراءات الاحترازية المتخذة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة وباء كورونا العالمي، وأيضاً العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية وانعكاسها على العدالة الضريبية، وهو ما يساعد على تقديم حلٍّ للمشكلة البحثية.

٢- مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة جميع كافة المعنيين بتحليل العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية والممولين، ويتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات تم اختيارها من مناطق مختلفة تمثل الأطراف المعنية بتحليل العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية، مما يخرج هذا البحث من النطاق النظري ويجعل منه إضافة مرتبطة بالتطبيق، وتتمثل هذه الفئات فيما يلي:

أ- **العاملين الفنيين في الإدارة الضريبية وهم الفاحصين الضريبيين:** وتتحدد في مأموري الفحص في الضريبة العامة على الدخل من خلال الإحصاءات بالإدارة العامة للفحص بالقاهرة حيث بلغ عدد الفاحصين ٣٦٩٧ للنشاط التجاري والصناعي في ٢٠١٨/١/١، وتم أخذ عينة من الفئة السابقة من مأموري الفحص الضريبي بالضريبة العامة على الدخل من مأموريات التابعة لمأموريات الضرائب العامة على الدخل، وتم اختيار عينة قوامه (٢٠٠) مأمور فحص ضريبي، ويرجع الباحث أسباب اختياره لهذه الفئة كونها المنوط بها تطبيق التشريع الضريبي، وهم الممثلون للإدارة الضريبية والتي يحاول الباحث الوصول من خلالها إلى تحليل العلاقة بينها وبين الممولين .

ب- **فئة الممولين:-** وتتمثل هذه الفئة في دافعي الضرائب وهم ثلاث فئات " كبار الممولين - متوسطي الممولين - صغار الممولين"، وذلك باختيار عدد (٢٠٠) ممول، ويرجع الباحث أسباب اختياره لهذه الفئة كونها أن الممول هو الطرف الرئيسي في تحليل العلاقة بينة وبين الإدارة الضريبية وهو الطرف الثالث في المنظومة الضريبية، والذي يطبق عليه أحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، والممول يقع عليه عبء الإقرار عن الضريبة وسدادها في المواعيد القانونية وهو ما يؤثر على العدالة الضريبية.

ج- **مراجعي الحسابات:** وتتمثل هذه الفئة في مراجعي الحسابات الذين يزاولون المهنة من خلال مكاتب المحاسبة والمراجعة، وتم اختيارهم من خلال الاطلاع على دفاتر وسجلات السجل العام للمحاسبين القانونيين بوزارة المالية بالقاهرة الذي تبين من خلاله أن إجمالي المحاسبين القانونيين المقيد بسجل المحاسبين والمراجعين هو (٣٦٥٣٣) (١)، في ٢٠١٨/١/١ منهم عدد (٩٧٨٥) مزاولين للمهنة بالفعل، وقد تم اختيار عينة قوامها (٢٠٠) مبحوث من مكاتب المحاسبة بالقاهرة ويرجع الباحث اختياره لهذه الفئة أن هذه الفئة يعتبروا وكلاء عن الممولين، كما أنهم يعدوا ويشرفوا على الحسابات خلال الفترة المحاسبية التي يعد عنها الإقرارات الضريبية ويعتبروا مسؤولون عنها تضامناً مع الممولين، كما جاء في قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحة التنفيذية.

وتتحدد عينة الدراسة بحيث تكون ممثلة للمجتمع ككل ونظراً لصعوبة إجراء أي بحث على المجتمع ككل فلا بد من اختيار عينة منه، وقد تم تقسيم هذه العينة إلى ثلاث فئات هم: (الفاحصون الضريبيون - مراجعي الحسابات - الممولين).

(١) - وزارة المالية - الإدارة المركزية لحسابات الحكومة، الإدارة العامة للمراجعين والمحاسبين

وتشير العديد من الدراسات الي أهمية تحديد حجم العينة بناءً علي الجهد والوقت والمال أو التكلفة وكذلك المعرفة بمجتمع البحث وسهولة الاقتراب من أفراد العينة ومجتمع البحث، وذلك للحصول علي درجة الثقة والدقة المطلوبة للوصول إلي نتائج موضوعية دون لبس أو تشكيك فيها.

واستخدام الباحث أسلوب العينة العشوائية في اختيار عينة الدراسة، لذا قام الباحث بتوزيع عدد (٧٥٠) تحسباً لعدم استرجاع بعض الاستبيانات أو عدم استكمال الإجابة على بعض الاستبيانات، تم استرداد عدد (٦٠٨) استبيان، وتم استبعاد عدد (٣٥) استبانة غير صالحة للتحليل، وبذلك تكون نسبة استرداد الاستبيانات الصالحة للتحليل (٧٦.٤%) وهذا يدل علي اهتمام الباحثين وجديتهم بمجال البحث، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل (٥٧٣) مفردة.

جدول رقم (١) حركة الردود لأداة البحث

الفئة	الاستبيانات الموزعة	الاستبيانات المرندة	الاستبيان القابلة للتحليل	نسبة الردود
الفاحصون الضريبيون	٢٥٠	٢١٣	٢٠٢	٨٠.٨%
الممولين	٢٥٠	١٩٢	١٧٦	٧٠.٤%
مراجعي الحسابات	٢٥٠	٢٠٣	١٩٥	٧٨%
الإجمالي	٧٥٠	٦٠٨	٥٧٣	٧٦.٤%

٣- أداة الدراسة (الاستبانة):

من أجل تحقيق أهداف البحث، سوف يعتمد هذا البحث على المصادر الأولية في جمع البيانات من خلال الاستبانة والتي سيتم إعدادها لتوفير المعلومات والبيانات التي تتعلق بموضوع البحث من مجتمع البحث لإستكمال الجانب الميداني للبحث من حيث معالجته لأسئلة البحث واختبار فرضية البحث.

وتم تصميم استبانة الاستبيان بالرجوع للدراسات السابقة المتعلقة بمجال الدراسة، وبالإضافة إلى ما تم عرضه في الإطار النظري، وكذلك أخذ آراء المحكمين عن مدى مناسبة وملائمة فقرات ومحاور وأبعاد الاستبيان، حيث تكونت استبانة البحث من قسمين رئيسيين كما يلي:

القسم الأول: البيانات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة، والتي تمثلت في (الجنس، الفئة العمرية، المؤهل الدراسي، سنوات الخبرة الوظيفية).

القسم الثاني: تمثل في محاور وتحليل العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية والإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي وإنعكاسها على العدالة الضريبية، وتكون هذا القسم من ثلاثة محاور رئيسية على النحو الآتي:

أ- **المحور الأول** (الإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي) حيث جاء هذا المحور ضمن أداة الدراسة لقياس علاقة الإجراءات الاحترازية التي أقرتها الحكومة المصرية والمتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي وتحقيقها العدالة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي، ويتضمن (١٧) إجراء احترازي.

ب- **المحور الثاني** (العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي) حيث جاء هذا المحور ضمن أداة الدراسة لقياس مستوى العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي، وتكون من (٢٥) فقرة موزعة علي بعدين تمثل العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي كما يلي:

• البعد الأول (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية): ويتضمن (١٢) فقرات.

• البعد الثاني (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممولين): ويتضمن (١٣) فقرات.

ج- **المحور الثاني** (العدالة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي) حيث جاء هذا المحور ضمن أداة الدراسة لقياس مستوى العدالة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي، وتكون من (١٠) فقرة.

٤- تصحيح أداة الدراسة (الاستبانة):

واستعمل الباحث مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)، لتحديد درجة لكل فقرة، ولقد تم استخدام صيغة واحدة من الإجابات بما يتلاءم مع صيغة فقرات الاستبيان، حيث تعرض فقرات الاستبانة على الباحثين ومقابل كل فقرة خمس إجابات تحدد مستوى موافقتهم عليها، وتُعطى فيه الإجابات أوزاناً رقمية تمثل درجة الإجابة على الفقرة، وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (٣): يوضح أوزان الفقرات

الإجابة	عالية التأثير	عادية التأثير	تؤثر إلي حد ما	قليلة التأثير	عديمة التأثير
	ملائم جدا	ملائم	ملائم الي حد ما	قليل الملائمة	غير ملائم

الوزن	٥	٤	٣	٢	١
-------	---	---	---	---	---

حيث يتضح من الجدول السابق رقم (٣) أن الفقرة التي يتم الموافقة عليها بدرجة عالية جداً تأخذ الدرجة (٥)، بينما الفقرة التي يتم عدم الموافقة عليها بدرجة متدنية جداً تعطى الدرجة (١)، وتتراوح باقي الإجابات في هذا المدى الذي يتراوح بين درجة واحدة وخمس درجات، وتم تصنيف تلك الإجابات إلى خمسة مستويات متساوية المدى من خلال المعادلة التالية:

$$\text{طول الفئة} = (\text{أكبر قيمة} - \text{أقل قيمة}) \div \text{عدد بدائل المقياس} = (٥ - ١) \div ٥ = ٠.٨٠$$

لنحصل على قيمة الوسط المرجح والوزن النسبي بشكل أساسي لتحديد مستوى موافقة أفراد عينة الدراسة علي فقرات ومحاو الاستبيان والجدول التالي رقم (٤) يوضح ذلك:

جدول (٤): المتوسطات والأوزان النسبية وفق تدرج مقياس ليكرت الخماسي

الوصف	قيمة الوسط المرجح
عالية التأثير	من ٤.٢ إلى ٥
عادية التأثير	من ٣.٤ إلى أقل من ٤.٢
تؤثر إلى حد ما	من ٢.٦ إلى أقل من ٣.٤
قليلة التأثير	من ١.٨ إلى أقل من ٢.٦
عديمة التأثير	من ١ إلى أقل من ١.٨

المصدر: (تحليل الباحث)

من خلال الجدول السابق رقم (٤) يتضح أن المتوسطات الحسابية والأوزان النسبية يمكن الاعتماد عليها لإعطاء دلالة ترجيحية واضحة على أن المتوسطات التي تقل عن (١.٨) تدل على مستوى الموافقة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة علي ما جاء بالفقرات أو محاور الاستبيان عديمة التأثير أو غير ملائم، أما المتوسطات الحسابية التي تتراوح بين (١.٨ إلى أقل من ٢.٦) فهي تدل على وجود درجة قليلة التأثير أو قليلة الملائمة، بينما المتوسطات التي تتراوح ما بين (٢.٦ إلى أقل من ٣.٤) في تدل تأثير إلى حد ما أو ملائم إلى حد ما، بينما المتوسطات التي تتراوح ما بين (٣.٤ إلى أقل من ٤.٢) في تدل على مستوى عادي من التأثير أو ملائم، بينما المتوسطات التي تتراوح ما بين (٤.٢ إلى أقل من ٥) في تدل على مستوى عالي التأثير أو ملائم جداً، وهذا التقسيم تم تصنيفه وفق مقياس ليكرت الخماسي الذي تم اعتماده في أداة البحث.

٥- صدق أداة البحث:

ويقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت وصممت لقياسه، بعد أخذ رأي المحكمين في الاستبيان وموافقتهم عليها، قام الباحث باختيار عينة عشوائية قوامها (٥٠) من (الفاحصون الضريبيون - مراجعي الحسابات- الممولين)، وقام الباحث بتوزيع الاستبانة وذلك بهدف التحقق من صلاحية الاستبانة للتطبيق علي أفراد عينة الدراسة، وذلك من خلال حساب صدقها وثباتها بالطرق الإحصائية الملائمة، وقد تم التأكد من صدق الاستبانة كالتالي:

أ- الصدق المرتبط بالمحتوى (الصدق الظاهري):

يشير صدق المحتوى إلى محتوى الأداة وشكلها، ومدى ملائمة المحتوى وشموله للظاهرة قيد الدراسة، ولتحقيق هذا النوع من الصدق فلا بد من تحديد مجال المحتوى الذي نريد قياسه، وبناء أسئلة أو فقرات تمثل الموضوع قيد الدراسة، ومن ثم تقييم المحتوى والفقرات للخبراء والمتخصصين ليقيموا بفحص الفقرات منطقياً وتقدير مدى تمثيلها للمحتوى المراد قياسه (أبو علام، ١٩٨٧).

وبناءً على مما سبق تم عرض أداة الدراسة على عدد من المحكمين المتخصصين وأصحاب الخبرة، حيث قدم السادة المحكمين العديد من التعديلات على أداة الدراسة، وقام الباحث بالأخذ بهذه التعديلات وأعاد صياغة أداة الدراسة في ضوء الملاحظات التي قدمها المحكمين، حتى أخذت أداة الدراسة شكلها النهائي ملحق رقم (١).

ب- الصدق البنائي (Structure Validity):

يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، حيث يقاس الصدق البنائي من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل محور أو بعد مع الدرجة الكلية للاستبانة والجدول التالي رقم (٥) يوضح ذلك:

جدول رقم (٥): معاملات الصدق البنائي لمحاور وأبعاد الاستبانة

محتوي المحور	معامل الارتباط	مستوي الدلالة الإحصائية
المحور الأول	.892**	.000
الإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي		

المحور الثاني	العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية	.919**	.000
	البعد الأول (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية)	.799**	.000
	البعد الثاني (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين)	.859**	.000
المحور الثالث	العدالة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي	.797**	.000

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحث)

يلاحظ من خلال الجدول رقم (٥) أعلاه أن جميع معاملات الارتباط بين أبعاد الاستبيان والدرجة الكلية للاستبانة تراوحت بين (٠.٧٩٩) للبعد الأول (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية) و(٠.٨٥٩) للبعد الثاني (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين) من المحور الأول (العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية) ، وكذلك جميع معاملات الارتباط بين محاور الاستبيان والدرجة الكلية للاستبانة تراوحت بين (٠.٧٩٧) لمحور العدالة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي و(٠.٩١٩) لمحور (العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية) ويشير ذلك إلى وجود درجة عالية من الصدق البنائي للاستبانة.

ج- صدق الاتساق الداخلي (Internal Consistency):

يقصد بالاتساق الداخلي مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع البعد الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، ويتم التحقق من وجود صدق الاتساق الداخلي من خلال حساب معاملات الارتباط بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للبعد الذي تنتمي إليه، وذلك بهدف التحقق من مدى صدق أبعاد الاستبانة، وفيما يلي عرض لنتائج التحقق من صدق الاتساق الداخلي لأبعاد الدراسة كما يلي:

جدول رقم (٦): يوضح معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للبعد أو المحور التابع لها

المحور الثالث (العدالة الضريبية)	المحور الثاني (العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية)						المحور الأول (الإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي)				
	البعد الثاني (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين)			البعد الأول (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية)			م	معامل الارتباط	قيمة الدلالة الإحصائية		
قيمة الدلالة الإحصائية	معامل الارتباط	م	قيمة الدلالة الإحصائية	معامل الارتباط	م	قيمة الدلالة الإحصائية	معامل الارتباط	م	قيمة الدلالة الإحصائية	معامل الارتباط	م
.000	.794**	١	.000	.728**	١	.000	.655**	١	.000	.824**	١
.000	.772**	٢	.002	.535**	٢	.000	.850**	٢	.000	.889**	٢
.000	.750**	٣	.000	.784**	٣	.000	.731**	٣	.000	.822**	٣
.017	.432*	٤	.005	.502**	٤	.000	.833**	٤	.000	.660**	٤
.000	.634**	٥	.000	.816**	٥	.000	.621**	٥	.000	.803**	٥
.000	.615**	٦	.000	.747**	٦	.003	.518**	٦	.000	.825**	٦
.000	.765**	٧	.000	.761**	٧	.000	.800**	٧	.000	.719**	٧
.000	.619**	٨	.000	.709**	٨	.000	.856**	٨	.000	.806**	٨
.000	.706**	٩	.000	.817**	٩	.000	.700**	٩	.000	.787**	٩
.000	.687**	١٠	.000	.619**	١٠	.001	.594**	١٠	.001	.563**	١٠
.004	.512**	١١	.000	.610**	١١	.000	.778**	١١	.005	.502**	١١
.000	.672**	١٢	.000	.613**	١٢	.001	.599**	١٢	.000	.627**	١٢
.000	.616**	١٣	.000	.732**	١٣			١٣	.000	.606**	١٣
.000	.732**	١٤						١٤	.006	.493**	١٤
								١٥	.000	.658**	١٥
								١٦	.000	.734**	١٦
								١٧	.000	.731**	١٧

يبين الجدول السابق نتائج التحقق من اتساق فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للبعد أو المحور التابع لها، وكانت جميع معاملات ارتباط فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للبعد أو المحور التابع لها ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) ويدل ذلك على وجود اتساق داخلي ذو دلالة إحصائية فقرات الاستبيان والدرجة الكلية للبعد أو المحور التابع لها، وبالتالي تتمتع البيانات بدرجة عالية من الاتساق.

٦- ثبات أداة الدراسة:

أن توافر مقاييس دقيقة وثابتة، هو من الأمور الضرورية جداً في مجال البحوث الميدانية التي تعتمد على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات، لأن المقاييس غير الثابتة لا تعطي صورة صادقة عن الوضع الراهن

موضوع البحث، أي أن نتائج المقاييس غير الثابتة لا تساعد الباحث على الوقوف على حقيقة الظاهرة التي يدرسها، مما يجعله عاجزاً عن اتخاذ أي قرار مناسب حيال النتائج التي توصل إليها. بشكل عام يمكن وصف الثبات بأنه ضمان الحصول على نفس النتائج تقريباً إذا أعيد تطبيق الأداة على نفس المجموعة من الأفراد، وهذا يعني قلة تأثير عوامل الصدفة والعشوائية على (نتائج الأداة)، لذا في هذه الدراسة تم الاعتماد على الطرق الآتية في حساب الثبات:

أ- طريقة التجزئة النصفية:

تم إيجاد معامل ارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية المرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية المرتبة لكل محور أو بعد من محاور أو أبعاد الاستبانة، وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سيرمان براون

للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية: معامل الثبات = $\frac{r}{1+r}$ حيث r معامل الارتباط، وجاءت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (٧) كما يلي:

جدول رقم (٧): معاملات ثبات أداة الدراسة بطريقة التجزئة النصفية

المحور	محتوي المحور	عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الثبات
المحور الأول	الإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي	17	.795	.886
المحور الثاني	العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية	25	.809	.894
	البعد الأول: (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية)	12	.666	.799
	البعد الثاني: (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين)	13	.807	.893
المحور الثالث	العدالة الضريبية	14	.785	.879
الاستبانة ككل				
		56	.786	.880

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحث)

يتضح من خلال الجدول السابق رقم (٧): أن جميع معاملات الثبات تراوحت بين (٠.٧٩٩، ٠.٨٩٤) لأبعاد ومحاور الاستبانة، وبلغ معامل الثبات للاستبانة ككل (٠.٨٨٠)، ومن خلال ذلك يتضح لنا أن بيانات الدراسة تتمتع بدرجة عالية جداً من الثبات، وبالتالي يمكن الاعتماد على هذه البيانات وتحليلها وتعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

ب- طريقة ألفا كرونباخ:

تم التأكد من ثبات الاستبانة باستخدام طريقة التجزئة النصفية كما أشير إليه من خلال نتائج الجدول السابق (٧)، ولمزيد من الدقة والتحقق من ثبات البيانات التي تم جمعها من أفراد العينة، تم أيضاً استخدام معامل ألفا كرونباخ، وجاءت النتائج كما هو موضح بالجدول رقم (٨) كما يلي:

جدول رقم (٨): معاملات ثبات الاستبانة بطريقة ألفا كرونباخ

المحور	محتوي المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات
المحور الأول	الإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي	17	.919
المحور الثاني	العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية	25	.928
	البعد الأول: (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية)	12	.870
	البعد الثاني: (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين)	13	.890
المحور الثالث	العدالة الضريبية	14	.898

949.	56	الاستبانة ككل
------	----	---------------

النتائج في الجدول السابق رقم (٨) جاءت تأكيداً ودعمًا للنتائج السابقة التي أشارت إلى أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات، وعليه يلاحظ أن معاملات ألفا كرونباخ لقياس الثبات تراوحت بين (٠.٨٧٠، ٠.٩٢٨) لأبعاد ومحاور الاستبانة، وبلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للاستبانة ككل (٠.٩٤٩) وتشير هذه القيمة إلى تمتع الاستبانة بدرجة كبيرة جداً من الثبات في البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة.

٧- الأساليب الإحصائية المستخدمة في البحث:

بعد تفريغ إجابات أفراد العينة جرى ترميزها وإدخال البيانات باستخدام الحاسوب ثم تمت معالجة البيانات إحصائياً باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences) (SPSS)، وتحقيقاً لأهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها فقد تم الاستعانة بالأساليب والاختبارات الإحصائية المناسبة وهي كالتالي:

- التكرارات (Frequencies) والنسب المئوية (Percent) لوصف خصائص أفراد العينة.
- المتوسط الحسابي "Mean" وذلك لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض استجابات أفراد الدراسة حول فقرات محاور الاستبانة.
- تم استخدام الانحراف المعياري "Standard Deviation" للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات محاور الاستبانة، ويلاحظ أن الانحراف المعياري يوضح التشتت في استجابات أفراد عينة الدراسة حول كل فقرة، فكلما اقتربت قيمته من الصفر تركزت الاستجابات وأنخفض تشتتها بين المقياس.
- معامل ارتباط "بيرسون" لقياس صدق الاتساق الداخلي للاستبانة، بالإضافة لاستخدامه في اختبار وجود علاقة بين متغيرات الدراسة.
- معامل ألفا كرونباخ وطريقة التجزئة النصفية لقياس ثبات أداة الدراسة.
- اختبار Multi and Simple Liner Regression لقياس أثر المتغير المستقل علي المتغير التابع واختبار الفروض.

٨- تحليل البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة:

تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المستقلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة متمثلة في (الصفة - الجنس - الفئة العمرية - سنوات الخبرة في الوظيفة)، وفي هذه المتغيرات يمكن تحديد خصائص أفراد عينة الدراسة علي النحو التالي:

جدول رقم (٩): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة

النسبة المئوية	التكرار	البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة
30.7	176	ممول
35.3	٢٠٢	فاحص ضريبي
٣٤.٠	١٩٥	محاسب قانوني
100.0	٥٧٣	المجموع
48.5	278	ذكر
51.5	٢٩٥	أنثى
100.0	٥٧٣	المجموع
٢٦.٢	150	أقل من ٣٠ سنة
٢٧.١	155	من ٣٠ إلى أقل من ٤٠ سنة
٣٣	189	من ٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة
١٧.٣	٧٩	من ٥٠ سنة فأكثر
100.0	٥٧٣	المجموع
4.4	25	أقل من ٥ سنوات
23.4	١٣٤	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات
41.1	٢٣٨	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة
31.1	176	من ١٥ سنة فأكثر
100.0	٥٧٣	المجموع

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحث)

يتضح من خلال الجدول رقم (٩) توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للبيانات الشخصية كما يلي:
 (١) وفقاً لصفة المبحوث: تبين أن (١٧٦) من أفراد عينة الدراسة ممولين ويمثلون ما نسبته (٣٠.٧%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (٢٠٢) من أفراد عينة الدراسة فاحصين ضريبيين ويمثلون ما

- نسبته (٣٥.٣%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، كما تبين أن (١٩٥) من أفراد عينة الدراسة محاسبين قانونيين ويمثلون ما نسبته (٣٤%) .
- (٢) وفقاً للجنس: تبين أن (٢٧٨) من أفراد عينة الدراسة ذكور ويمثلون ما نسبته (٤٨.٥%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (٢٩٥) من أفراد عينة الدراسة إناث ويمثلون ما نسبته (٥١.٥%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة.
- (٣) وفقاً للفئة العمرية: تبين أن (١٥٠) من أفراد عينة الدراسة أعمارهم (أقل من ٣٠ سنة) ويمثلون ما نسبته (٢٦.٢%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (١٥٥) من أفراد عينة الدراسة أعمارهم تتراوح ما بين (٣٠ إلى أقل من ٤٠ سنة) ويمثلون ما نسبته (٢٧.١%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (١٨٩) من أفراد عينة الدراسة أعمارهم تتراوح ما بين (٤٠ إلى أقل من ٥٠ سنة) ويمثلون ما نسبته (٣٣%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (٧٩) من أفراد عينة الدراسة أعمارهم تتراوح ما بين (٥٠ سنة فأكثر) ويمثلون ما نسبته (١٧.٣%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة.
- (٤) وفقاً لسنوات الخبرة في الوظيفة: تبين أن (٢٥) من أفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة (أقل من ٥ سنوات) ويمثلون ما نسبته (٤.٤%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (١٣٤) من أفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة (من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات) ويمثلون ما نسبته (٢٣.٤%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (٢٣٨) من أفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة (من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة) ويمثلون ما نسبته (٤١.١%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في حين وجد أن (١٧٦) من أفراد عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة (من ١٥ سنة فأكثر) ويمثلون ما نسبته (٣١.١%) من إجمالي أفراد عينة الدراسة.

٩- تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات الاستبيان:

- أ- تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات المحور الأول (الإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي).
- تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل اتجاهات المستجيبين نحو فقرات المحور الأول (الإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي) وترتيب أهميتها النسبية، وتتضح بياناتها في الجدول التالي:
- جدول رقم (١٠): ترتيب الأهمية النسبية لفقرات المحور الأول (الإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الملائمة
١	اعتماد الفاتورة الإلكترونية كوسيلة إثبات ضريبي وسداد الضريبة.	3.99	.739	7	ملائم
٢	إقرار الحجية القانونية للتوقيع الإلكتروني.	4.07	.723	6	ملائم
٣	مدة مهلة تقديم الإقرارات الضريبية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بعد انتهاء المدة القانونية المقررة لها في ٣١ مارس ٢٠٢٠.	4.31	.578	1	ملائم جداً
٤	عدم توقيع عقوبات علي التأخير.	4.23	.600	2	ملائم جداً
٥	إلغاء رسوم المنظومة الإلكترونية بالنسبة للممولين من الأشخاص الطبيعيين في ظل أزمة الوباء العالمي.	4.13	.722	3	ملائم
٦	تقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً على موقع المصلحة أسوة بالأشخاص الاعتبارية.	4.12	.786	4	ملائم
٧	سداد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي إلكترونياً باستخدام البطاقات بأنواعها (ميزة - فيزا - ماستركارد) وذلك مقيد بالحد الأقصى المسموح به لبطاقة الممول.	3.96	.813	8	ملائم
٨	رفع الحجزات الإدارية على كافة الممولين الذين لديهم ضريبة واجبة السداد مقابل سداد ١٠% من الضريبة المستحقة عليهم وإعادة تسوية ملفات هؤلاء الممولين من خلال لجان فض المنازعات.	3.93	.752	9	ملائم
٩	تأجيل سداد الضريبة العقارية المستحقة على المصانع والمنشآت السياحية لمدة ٣ أشهر.	3.72	.852	13	ملائم
١٠	السماح بتقسيط الضريبة العقارية المستحقة على المصانع والمنشآت السياحية عن الفترات السابقة، من خلال أقساط شهرية لمدة ٦ أشهر.	3.67	.816	16	ملائم
١١	خفض ضريبة الدمغة على غير المقيمين لتصبح ١,٢٥ في الألف بدلا من	3.74	.641	12	ملائم

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الملائمة
١٢	خفض ضريبة الدمغة على المقيمين لتصبح ٠,٥ في الألف بدلاً من ١,٥ في الألف.	3.82	.742	10	ملائم
١٣	الإعفاء الكامل للعمليات الفورية على الأسهم من ضريبة الدمغة.	3.68	.707	14	ملائم
١٤	إعفاء غير المقيمين من ضريبة الأرباح الرأسمالية نهائياً	3.59	.692	17	ملائم
١٥	تأجيل ضريبة الأرباح الرأسمالية على المقيمين حتى ٢٠٢٢/١/١.	3.68	.811	15	ملائم
١٦	خفض سعر ضريبة توزيعات الأرباح للشركات المقيدة بالبورصة بنسبة ٥٠% لتصبح ٥٠%.	3.79	.722	11	ملائم
١٧	إمكانية تسطير الضريبة على ثلاث مراحل وعدم فرض أي غرامات تأخير أو فوائد تسطير.	4.09	.738	5	ملائم
	المتوسط الحسابي العام	٣.٩١	.368		ملائم

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحث)

يبين الجدول السابق الأهمية النسبية لإجابات المبحوثين حسب المتوسط الحسابي النسبية لفقرات المحور الأول (الإجراءات الاحترازية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي)، حيث يأتي في المرتبة الأولى مدة مهلة تقديم الإقرارات الضريبية بالنسبة للأشخاص الطبيعيين بعد انتهاء المدة القانونية المقررة لها في ٣١ مارس ٢٠٢٠ بمتوسط حسابي 4.31 وانحراف معياري قدره 578. ودرجة ملائمة ملائم جداً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ويليه في المرتبة عدم توقيع عقوبات علي التأخير بمتوسط حسابي قدره ٤.٢٣ وانحراف معياري ٠.٦٠٠ ودرجة ملائمة ملائم جداً.

ويأتي في المرتبة الأخيرة الإجراءات الاحترازي إعفاء غير المقيمين من ضريبة الأرباح الرأسمالية نهائياً بمتوسط حسابي قدره ٣.٥٩ وانحراف معياري قدره ٠.٦٩٢ ودرجة ملائمة ملائم من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

ب- تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات المحور الثاني (العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية).

تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للكشف ومستوي الملائمة، للكشف عن العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

يبين الجدول رقم (١١) أن متوسطات أبعاد المحور الثاني (العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية) تراوحت بين (3.84، 4.01) وبمستوى ملائمة (ملائم)، وبلغ المتوسط الحسابي العام لجميع أبعاد المحور الثاني (العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية) (٣.٩٣) وانحراف معياري (٠.٤٢٦) وبمستوي ملائمة (ملائم)، مما يدل على تجانس إجابات أفراد عينة الدراسة وموافقته على ما جاء بالمحور.

جدول (١١): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ودرجة الملائمة لمحور العلاقة بين الممولين

والإدارة الضريبية

م	البعد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الملائمة
١	اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية	3.84	.532	١	ملائم
٢	اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممولين	4.01	.404	٢	ملائم
	العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية	3.93	.426		ملائم

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحث)

يتبين من الجدول السابق أن اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي بلغ (٢.٤٥) وانحراف معياري قدره (٠.٧٩٣) ودرجة موافقة (متوسطة)، يلي ذلك اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممولين في المرتبة الثانية والأخيرة بمتوسط حسابي بلغ (٢.٢٨) وانحراف معياري قدره (٠.٨٢٢) ودرجة موافقة (منخفضة).

أولاً: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات البعد الأول (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية):

تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل اتجاهات المستجيبين نحو فقرات البعد الأول (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية) وتوضح بياناتها في الجدول التالي:

جدول رقم (١٢): ترتيب الأهمية النسبية لاتجاه العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الملائمة
---	--------	-----------------	-------------------	---------	---------------

١	ضعف الثقافة وخاصة الضريبة للممولين	3.84	1.057	6	ملائم
٢	مخاطر الاقرار عن مبالغ وقيم غير صحيحة في الاقرار الضريبي	3.79	1.070	9	ملائم
٣	عدم دراية الممولين بحقوقهم وواجباتهم الضريبية.	3.82	1.051	7	ملائم
٤	عدم تبسيط اجراءات الفحص الضريبي	4.11	.703	2	ملائم
٥	عدم وجود آليه للرقابة الذاتية لمنع التواطؤ والفساد	3.73	1.011	10	ملائم
٦	عدم توافر القناعة الكافية لدي معظم الممولين بالعدالة الضريبية	4.23	.672	1	ملائم جداً
٧	عدم موضوعية نصوص التشريع الضريبي	3.88	.889	5	ملائم
٨	عدم الإلمام بأحكام القانون الضريبي	3.56	.909	11	ملائم
٩	مدي الالتزام بإمساك دفاتر منتظمة	4.07	.711	3	ملائم
١٠	عدم توافر قاعده بيانات متكاملة ودقيقة عن المجتمع الضريبي	3.80	.879	8	ملائم
١١	عدم اعلان الممولين بالتعديلات التي تطرأ علي القانون المصري	3.94	.832	4	ملائم
١٢	عدم تشديد العقوبة في القانون "علاقة التخطيط الضريبي" يؤثر علي العدالة الضريبية	3.31	1.102	12	ملائم الى حد ما
	المتوسط الحسابي العام	3.84	.532		ملائم

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحث)

يبين الجدول السابق الأهمية النسبية لإجابات المبحوثين حسب المتوسط الحسابي النسبية لفقرات البعد الأول (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية)، حيث يأتي في المرتبة الأولى حيث يأتي في مقدمة الأهمية الترتيبية أن عدم توافر القناعة الكافية لدي معظم الممولين بالعدالة الضريبية كأهم عنصر يحدد اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية بمتوسط حسابي 4.23 وانحراف معياري قدره ٠.٦٧٢ ودرجة ملائمة ملائم جداً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ويليه في المرتبة عدم تبسيط اجراءات الفحص الضريبي بمتوسط حسابي قدره ٤.١١ وانحراف معياري ٠.٧٠٣ ودرجة ملائمة ملائم.

ويأتي في المرتبة الأخيرة عنصر عدم تشديد العقوبة في القانون "علاقة التخطيط الضريبي" يؤثر علي العدالة الضريبية لتحديد اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية بمتوسط حسابي قدره ٣.٣١ وانحراف معياري قدره 1.102 ودرجة ملائمة ملائم إلى حد ما من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

ثانياً: تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات البعد الثاني (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين): تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل اتجاهات المستجيبين نحو فقرات البعد الثاني (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممولين) وتوضح بياناتها في الجدول التالي:

جدول رقم (١٣): ترتيب الأهمية النسبية لاتجاه العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الملائمة
١	درجة تأثير ضعف المستوي الفني لبعض العاملين الفنيين والخبرة عند إعداد تقديرات الوعاء الضريبي	4.16	.729	3	ملائم
٢	مدي مساعدة مكاتب المحاسبة للمولين علي التهرب الضريبي	3.83	.843	12	ملائم
٣	درجة وعي الممولين بأهمية الضريبة "علاقة الواجب المقدس"	4.13	.784	4	ملائم
٤	درجة التزام الممولين بالحضور لمقابلة الفاحصين وإحضار الأوراق اللازمة	4.28	.664	1	ملائم جداً
٥	درجة فهم الممولين لمواد قانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ "العلاقة القانونية"	4.09	.773	5	ملائم
٦	مدي تعاون الممولين مع الإدارة الضريبية في إعداد تقديرات الوعاء الضريبي "علاقة الشراكة المتبادلة"	4.05	.745	6	ملائم
٧	مدي صعوبة الإتصال بالمولين	3.72	.816	13	ملائم
٨	مدي صدق الممولين في إعطاء المعلومات عن دخولهم	3.91	.799	10	ملائم

				الخاضعة للضريبة" علاقة الثقة
ملائم	11	.696	3.88	9 مدي التزام الممولين بإمساك دفاتر منتظمة
ملائم	7	.751	4.00	10 درجة الضغوط الاجتماعية التي تواجه العاملين الفنيين عند تقدير الوعاء الضريبي لبعض الممولين
ملائم	9	.770	3.93	11 صعوبة تطبيق بعض مواد القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥
ملائم	8	.770	3.96	12 التهرب الضريبي والمنازعات الضريبية
ملائم	2	.688	4.17	13 غياب مفهومي الإفصاح والشفافية للإدارة الضريبية "علاقة الجباية"
ملائم		.404	4.01	المتوسط الحسابي العام

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحث)

يبين الجدول السابق الأهمية النسبية لإجابات المبحوثين حسب المتوسط الحسابي النسبية لفقرات البعد الأول (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممولين)، حيث يأتي في المرتبة الأولى حيث يأتي في مقدمة الأهمية الترتيبية درجة التزام الممولين بالحضور لمقابلة الفاحصين وإحضار الأوراق اللازمة كأهم عنصر يحدد اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممولين بمتوسط حسابي 4.28 وانحراف معياري قدره ٠.٦٦٤ ودرجة ملائمة ملائم جداً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، يليه في المرتبة غياب مفهومي الإفصاح والشفافية للإدارة الضريبية "علاقة الجباية" بمتوسط حسابي قدره ٤.١٧ وانحراف معياري ٠.٦٨٨ ودرجة ملائمة ملائم. ويأتي في المرتبة الأخيرة عنصر مدي صعوبة الاتصال بالمولين لتحديد اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية بمتوسط حسابي قدره ٣.٧٢ وانحراف معياري قدره ٠.816 ودرجة ملائمة ملائم من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

ج- تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة عن فقرات المحور الثالث (العدالة الضريبية).

تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحليل اتجاهات المستجيبين نحو فقرات المحور الثالث (العدالة الضريبية) وترتيب أهميتها النسبية، وتوضح بياناتها في الجدول التالي:

جدول رقم (٤): ترتيب الأهمية النسبية لفقرات المحور الثالث (العدالة الضريبية)

م	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الملائمة
١	استخدام الممول لمعايير الإفصاح والشفافية يساعد علي تدعيم العلاقة بينة وبين الإدارة الضريبية	4.08	.717	6	ملائم
٢	الإفصاح من جانب الممولين تساعد الفاحص الضريبي في تخفيض وقت وتكلفة عملية الفحص وتدعيم العلاقة بينهم	3.70	.894	14	ملائم
٣	قدرة وكفاءة الفاحص الضريبي تزيد من كفاءة الإدارة الضريبية وتزيد الثقة بينة وبين الممول	4.29	.715	2	ملائم جداً
٤	توافر معلومات الممولين وأنشطتهم يساعد الفاحص الضريبي علي استخدامها في عملية الفحص ويدعم العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية	4.35	.710	1	ملائم جداً
٥	توافر الخبرة الفنية لدي الفاحص الضريبي يرفع كفاءته في الفحص ولذلك أثر علي تقدير الضريبة وتدعيم علاقته بالمول	3.87	.844	13	ملائم
٦	تدعيم العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية يساعد علي تحديد العبء الضريبي وزيادة العدالة الضريبية	4.16	.770	4	ملائم
٧	يؤدي الاهتمام بتدعيم العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية الي زيادة الالتزام الضريبية وزيادة العدالة الضريبية	4.01	.795	7	ملائم
٨	تدعيم العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية يساهم في تحقيق مبدأ العدالة الضريبية والشفافية	4.14	.761	5	ملائم
٩	يترتب علي تدعيم العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية تغيير إيجابي من جانب الإدارة الضريبية تجاه علاقتها بالمولين	3.89	.679	11	ملائم
١٠	يساهم تدعيم العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية في توفير قاعدة بيانات ومعلومات متكاملة للممولين .	3.97	.763	8	ملائم
١١	يتيح تدعيم العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية فرصة لتبسيط الإجراءات الضريبية الخاصة بربط وتحصيل الضريبة من جانب الإدارة الضريبية وزيادة العدالة الضريبية"	3.94	.832	9	ملائم
١٢	توطيد مفهوم المواطنة الضريبية للممولين من خلال التوعية بأهميته	3.89	.843	12	ملائم
١٣	مرونة المعايير والتشريعات وعدم تشديد العقوبة في ظل أزمة جائحة كورونا يؤثر علي العدالة الضريبية	3.91	.901	10	ملائم

١٤	الإجراءات الاحترافية للإدارة الضريبية في ظل أزمة جائحة كورونا يحقق نوعاً من العدالة الضريبية المتوسط الحسابي العام	4.20	.769	3	ملائم جداً
		٤.٠٣	.511		ملائم

(المصدر: مخرجات (SPSS): الباحث)

يبين الجدول السابق الأهمية النسبية لإجابات المبحوثين حسب المتوسط الحسابي النسبية لفقرات المحور الثالث (العدالة الضريبية)، حيث يأتي في المرتبة الأولى في مقدمة الأهمية الترتيبية توافر معلومات الممولين وأنشطتهم يساعد الفاحص الضريبي علي استخدامها في عملية الفحص ويدعم العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية كأهم عنصر في تحديد العدالة الضريبية بمتوسط حسابي 4.35 وانحراف معياري قدره ٠.٧١٠. ودرجة ملائمة ملائم جداً من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ويليه في المرتبة قدرة وكفاءة الفاحص الضريبي تزيد من كفاءة الإدارة الضريبية وتزيد الثقة بينة وبين الممول بمتوسط حسابي قدره ٤.٢٩ وانحراف معياري ٠.٧١٥ ودرجة ملائمة ملائم جداً.

ويأتي في المرتبة الأخيرة عنصر الإفصاح من جانب الممولين تساعد الفاحص الضريبي في تخفيض وقت وتكلفة عملية الفحص وتدعيم العلاقة بينهم لتحقيق العدالة الضريبية بمتوسط حسابي قدره ٣.٧٠ وانحراف معياري قدره 894. ودرجة ملائمة ملائم من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

١٠- اختبار الفروض:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية الإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي علي العدالة الضريبية".

لاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار الانحدار البسيط، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (١٤): نتائج اختبار الانحدار البسيط لقياس تأثير الإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي علي العدالة الضريبية

معامل التحديد (R ²)	اختبار (t)		اختبار (ANOVA)		المعامل المعياري (Beta)	معادلة الانحدار		الثابت
	مستوى الدلالة	قيمة (t)	مستوى الدلالة	قيمة (F) المحسوبة		الخطأ المعياري	المعاملات (B)	
.452	.000	5.043	0.00	283.468	.672	.119	.599	الإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي
	.000	16.836				.046	.775	

لاحظ من خلال الجدول السابق رقم (١٤) أن نموذج الانحدار معنوي إحصائياً وبشكل قوي حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (٢٨٣.٤٦٨) وهي معنوية إحصائياً بمستوي دلالة قدره (٠.٠٠٠)، ما يؤكد علي القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الإحصائية، ونستنتج من ذلك أن يوجد تأثير للمتغير المستقل (الإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي) له تأثير على المتغير التابع (العدالة الضريبية).

كما بلغت قيمة (t) المحسوبة للمتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية) (١٦.٨٣٦) وهي دالة بمستوي دلالة قدره (٠.٠٠٠)، مما يؤكد أن المتغير المستقل (الإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي) معنوي إحصائياً، وهو ما تشير إليه قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل (B) والتي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وأن المتغير المستقل (الإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي) له قدرة تنبؤية على العدالة الضريبية، كما يشير المعامل المعياري (Beta) إلى أن أي زيادة أو تغير في قيمة المتغير المستقل (الإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي) بوحدة معيارية واحدة يقابله زيادة أو تغير بمقدار (٠.٦٧٢) وحدة معيارية في المتغير التابع (العدالة الضريبية).

كما تشير قيمة معامل التحديد (R²) المقدر بـ (٠.٤٥٢)، إلى أن المتغير المستقل (الإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي) يفسر ما نسبته (٤٥.٢%) من التباين والتغيرات التي تطرأ على العدالة الضريبية، أما النسبة المتبقية والبالغة (٥٤.١%) فإنها تعزى إلى متغيرات أو عوامل أخرى، وهو ما يؤكد دلالة قيمة (t) لباقي العوامل الأخرى بمستوي دلالة قدره (٠.٠٠٠)، وهو ما يدل على وجود عوامل أخرى تؤثر أيضاً على العدالة الضريبية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية علاقة الممولين بالإدارة الضريبية علي العدالة الضريبية".

ويتم اختبار صحة هذا الفرض من خلال الاتجاه العام للعلاقة بين الممولين من جهة وبين الإدارة الضريبية من جهة أخرى والعكس، ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار الانحدار المتعدد، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (١٥): نتائج اختبار الانحدار المتعدد لقياس تأثير العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية على العدالة الضريبية للموظفين

معامل التحديد (R ²)	اختبار (t)		اختبار (ANOVA)		المعامل المعياري (Beta)	معادلة الانحدار		
	مستوى الدلالة	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة	قيمة (F) المحسوبة		الخطأ المعياري	المعاملات (B)	
.529	.000	3.737	.000	192.759	.362	.113	.421	الثابت
	.000	6.528				.064	.418	اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية
	.000	7.510				.062	.464	اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممول

نلاحظ من خلال الجدول السابق رقم (١٥) أن نموذج الانحدار معنوي إحصائياً وبشكل قوي حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (١٩٢.٧٥٩) وهي معنوية إحصائياً بمستوى دلالة قدره (٠.٠٠٠)، ما يؤكد على القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الإحصائية، ونستنتج من ذلك أن يوجد تأثير للمتغير المستقل الحوافز بأبعادها (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية - اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممول) مجتمعة أو أن أحد المتغيرات المستقلة الفرعية على الأقل له تأثير على المتغير التابع (العدالة الضريبية). كما بلغت قيمة (t) المحسوبة للمتغيرات المستقلة (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية - اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممول) على التوالي (٦.٥٢٨، ٧.٥١٠) وهي دالة بمستوى دلالة قدره (٠.٠٠٠)، مما يؤكد أن المتغيرات المستقلة (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية - اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممول) معنوية إحصائياً، وهو ما تشير إليه قيمة معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة (B) والتي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وأن المتغيرات المستقلة (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية - اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممول) لها قدرة تنبؤية على العدالة الضريبية، كما تشير المعاملات المعيارية (Beta) إلى أن أي زيادة أو تغير في قيمة المتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية) بوحدة معيارية واحدة يقابله زيادة أو تغير بمقدار (٠.٤١٨) وحدة معيارية في المتغير التابع (العدالة الضريبية)، وأن أي زيادة أو تغير في قيمة المتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممول) بوحدة معيارية واحدة يقابله زيادة أو تغير بمقدار (٠.٤٦٤) وحدة معيارية في المتغير التابع (العدالة الضريبية) وهو المتغير الأكثر تأثيراً على العدالة الضريبية مقارنة اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية.

كما تشير قيمة معامل التحديد (R²) المقدر بـ (٠.٥٢٩)، إلى أن المتغيرات المستقلة الفرعية الداخلة في النموذج الممثلة بـ (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية - اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية للممول) تفسر ما نسبته (٥٢.٩%) من التباين والتغيرات التي تطرأ على العدالة الضريبية، أما النسبة المتبقية والبالغة (٤٧.١%) فإنها تعزى إلى متغيرات أو عوامل أخرى لم تدخل في نموذج الانحدار الخطي المتعدد، وهو ما يؤكد دلالة قيمة (t) لباقي العوامل الأخرى بمستوى دلالة قدره (٠.٠٠٠)، وهو ما يدل على وجود عوامل أخرى تؤثر أيضاً على العدالة الضريبية.

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لاتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية على العدالة الضريبية.

لاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار الانحدار البسيط، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (١٦): نتائج اختبار الانحدار البسيط لقياس تأثير اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية على العدالة الضريبية

معامل التحديد (R ²)	اختبار (t)		اختبار (ANOVA)		المعامل المعياري (Beta)	معادلة الانحدار		
	مستوى الدلالة	قيمة (t) المحسوبة	مستوى الدلالة	قيمة (F) المحسوبة		الخطأ المعياري	المعاملات (B)	
.401	.000	4.834	0.00	254.238	.633	.119	.499	الثابت
	.000	15.963				.046	.857	اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية

لاحظ من خلال الجدول السابق رقم (١٦) أن نموذج الانحدار معنوي إحصائياً وبشكل قوي حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (254.238) وهي معنوية إحصائياً بمستوى دلالة قدره (٠.٠٠٠)، ما يؤكد على القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الإحصائية، ونستنتج من ذلك أن يوجد تأثير للمتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية) له تأثير على المتغير التابع (العدالة الضريبية).

كما بلغت قيمة (t) المحسوبة للمتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية) (15.963) وهي دالة بمستوى دلالة قدره (٠.٠٠٠)، مما يؤكد أن المتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية)

معنوي إحصائياً، وهو ما تشير إليه قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل (B) والتي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وأن المتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية) له قدرة تنبؤية على العدالة الضريبية، كما يشير المعامل المعياري (Beta) إلى أن أي زيادة أو تغير في قيمة المتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية) بوحدة معيارية واحدة يقابله زيادة أو تغير بمقدار (٠.٦٣٣) وحدة معيارية في المتغير التابع (العدالة الضريبية).

كما تشير قيمة معامل التحديد (R^2) المقدر بـ (٠.٤٠١)، إلى أن المتغير المستقل اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية يفسر ما نسبته (٤٠.١%) من التباين والتغيرات التي تطرأ على العدالة الضريبية، أما النسبة المتبقية والبالغة (٥٩.٩%) فإنها تعزى إلى متغيرات أو عوامل أخرى، وهو ما يؤكد دلالة قيمة (t) لباقي العوامل الأخرى بمستوى دلالة قدره (٠.٠٠٠)، وهو ما يدل على وجود عوامل أخرى تؤثر أيضاً على العدالة الضريبية.

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لاتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين على العدالة الضريبية.

لاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار الانحدار البسيط، وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (١٧): نتائج اختبار الانحدار البسيط لقياس تأثير اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين على

العدالة الضريبية

معامل التحديد (R^2)	اختبار (t)		اختبار (ANOVA)		المعامل المعياري (Beta)	معادلة الانحدار		الثابت
	مستوى الدلالة	قيمة (t)	مستوى الدلالة	قيمة (F) المحسوبة		الخطأ المعياري (B)	المعاملات	
.471	.000	7.229	0.00	305.889	.686	.106	.763	الاتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين
	.000	17.490				.044	.763	

لاحظ من خلال الجدول السابق رقم (١٧) أن نموذج الانحدار معنوي إحصائياً وبشكل قوي حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة (٣٠٥.٨٨٩) وهي معنوية إحصائياً بمستوى دلالة قدره (٠.٠٠٠)، ما يؤكد على القوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الإحصائية، ونستنتج من ذلك أن يوجد تأثير للمتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين) له تأثير على المتغير التابع (العدالة الضريبية).

كما بلغت قيمة (t) المحسوبة للمتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين) (١٧.٤٩٠) وهي دالة بمستوى دلالة قدره (٠.٠٠٠)، مما يؤكد أن المتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين) معنوي إحصائياً، وهو ما تشير إليه قيمة معامل الانحدار للمتغير المستقل (B) والتي تدل على وجود علاقة طردية بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وأن المتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين) له قدرة تنبؤية على العدالة الضريبية، كما يشير المعامل المعياري (Beta) إلى أن أي زيادة أو تغير في قيمة المتغير المستقل (اتجاه العلاقة من الممولين للإدارة الضريبية) بوحدة معيارية واحدة يقابله زيادة أو تغير بمقدار (٠.٦٨٦) وحدة معيارية في المتغير التابع (العدالة الضريبية).

كما تشير قيمة معامل التحديد (R^2) المقدر بـ (٠.٤٧١)، إلى أن المتغير المستقل اتجاه العلاقة من الإدارة الضريبية إلى الممولين يفسر ما نسبته (٤٧.١%) من التباين والتغيرات التي تطرأ على العدالة الضريبية، أما النسبة المتبقية والبالغة (٥٢.٩%) فإنها تعزى إلى متغيرات أو عوامل أخرى، وهو ما يؤكد دلالة قيمة (t) لباقي العوامل الأخرى بمستوى دلالة قدره (٠.٠٠٠)، وهو ما يدل على وجود عوامل أخرى تؤثر أيضاً على العدالة الضريبية.

النتائج والتوصيات:

أولاً - النتائج :

حيث توصل الباحث إلي عدة نتائج تتمثل فيما يلي :

أنتائج الدراسة النظرية :

- ١- تمثل تحليل علاقة الممولين بالإدارة الضريبية ظاهرة تواجهها الإدارة الضريبية من ناحية ويواجهها الممولين من ناحية أخرى، فاهتم بها الفكر المحاسبي والمراجعى من خلال الاهتمام بها من كفافه المنظمات المهنية والعلمية، ولذلك كانت تتطور علي مدار التاريخ منذ نشأة تلك العلاقة بداية من تشريع ١٩٣٩ وصولاً للقانون الحالي ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كما زادت أهمية تحليل تلك العلاقة في ظل تعثر الممولين في ظل أزمة الوباء واتخاذ وزارة المالية مجموعة من الاجراءات للحد من تداعيات الوباء .
- ٢- أن القرارات المتخذة من قبل الحكومة في ظل أزمة الوباء بشأن تقسيط الضريبة ومدة فترة تقديم الاقرارات في ظل أزمة الوباء تعكس جودة العلاقة بين المنظومة والممولين
- ٣- ان قانون الاجراءات الضريبية الموحدة الجديد سهل الكثير على الممولين وعالج عيوب كثيرة كان يعاني منها الممولين وهو بداية الطريق الي تطبيق الشمول المالي، كما أن تقديم الإقرارات الكترونياً وحبية التوقيع الإلكتروني كانت في صالح الممول للحد من انتشار الوباء .
- ٤- إن السعي نحو الحفاظ علي استقرار النظام الضريبي و ضمان كفاءته و حماية الاقتصاد القومي ، تؤكد علي ضرورة تحليل العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية بما يحقق أهداف الإدارة الضريبية المنشودة وحماية الشركات من التعثر والافلاس في ظل أزمة الوباء
- ٥- إن أهم الأسباب التي تؤدي إلي ضعف المتحصلات الضريبية لمصلحة الضرائب علي الدخل، هو عدم الالتزام الضريبي من جانب الممولين، إما لعدم فهم القانون أو الجهل به أو وجود خطأ في حساب الضريبة، أو لعدم توافر السيولة النقدية للسداد في الوقت المحدد، أو لوجود خلل بالنظم الإدارية والتشريعية لمصلحة الضرائب المصرية .

ب- نتائج الدراسة الميدانية:

- ١) وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لإجراءات الاحترافية المتبعة من قبل الإدارة الضريبية في ظل أزمة الوباء العالمي علي العدالة الضريبية".
- ٢) وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لعلاقة الممولين بالإدارة الضريبية علي العدالة الضريبية".
- أ- وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لاتجاه علاقة الممولين بالإدارة الضريبية علي العدالة الضريبية.
- ب- وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية لاتجاه علاقة الإدارة الضريبية بالمولين علي العدالة الضريبية

ثانياً: التوصيات :

- ١- يجب إصدار الإجراءات التشريعية التي تستهدف بناء جسور من الثقة والشفافية بين مصلحة الضرائب والممولين والتي لها أثر إيجابي لكفاءة المنظومة الضريبية .
- ٢- تكوين فرق العمل الجماعية حيث ان الاعتماد على المشاركة والاداء الجماعي يساعد علي ظهور روح الفريق والشعور بالرضا وسهولة الأداء.
- ٣- تفعيل دور الأعلام الضريبي الموجه لتوعية الممولين بالضريبة ومدى أهميتها وكيفية السداد واثر ذلك علي الحد من التهرب الضريبي والاقتصاد
- ٤- التحول من نظم الحسابات المكتوبة الي الحسابات الالكترونية حيث أنه في ضوء منهج مصلحة الضرائب المصرية لتطوير أساليب الفحص المستخدمة وفقاً لأحدث الأساليب المطبقة عالمياً، ونظراً للتطور الهائل في مجال تكنولوجيا المعلومات واستبدال النظم المحاسبية التقليدية والدفاتر اليدوية بأنظمة وبرامج آلية ، كان لابد علي الإدارة الضريبية من مسايرة التطور الهائل بتطبيق منظومة فحص برامج الحسابات الآلية والعمل علي إصدار معايير للرقابة علي تلك البرامج لتحقيق مزيد من الشفافية والدقة بما يتواءم مع المعايير الدولية للمراجعة ، لمد جسور الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية
- ٥- تفعيل إدارة الجودة الشاملة داخل الإدارة الضريبية وذلك من خلال التحول الشامل لمفهوم للجودة، قيادة التغيير، قبول المسؤولية المنقاة بالجودة، أدراك أن التحول للجودة الشاملة هو مواكبة للتحديات العالمية، وذلك كلة يساهم في تحقيق المتحصلات الضريبية بكفاءة وفاعلية في تحقيق أهدافها الإستراتيجية .

- ٦- تطوير أداء إدارة خدمة الممولين و إضافة إدارة جديدة ضمن الإدارات المرتبطة بالتعامل مع الممولين في كل مأمورية وتفعيل دورها في توعية الممولين وإرشادهم علي كيفية التعامل مع الإدارة الضريبية لتعمل بالتنسيق مع إدارة الفحص والمراجعة مما يساعد الإدارة الضريبية في كل مراحل العمل الضريبي من خلال تقديم كافة المعلومات والبيانات الضريبية للممول وزيادة الوعي الضريبي لديهم مما يزيد من الالتزام الطوعي للممولين ، وهو ما يؤدي الي تقليل المنازعات الضريبية وزيادة المتحصلات الضريبية و تحصيل كافة المتأخرات الضريبية.
- ٧- التدريب الضريبي للعاملين بالمصلحة وغير العاملين حيث أن التدريب المستمر هو أداة جيدة للتواصل بين الممول والإدارة الضريبية وفرصة كبيرة لالتقاء أعضاء من الإدارة الضريبية بالممولين ومناقشة مشاكلهم ومحاولة التعرف عليها والعمل علي حلها.
- ٨- ضرورة إنشاء قاعدة بيانات متكاملة عن المجتمع الضريبي ووضع الضوابط والقيود والقواعد التي تضمن دقة و شمولية البيانات و تنقيتها من الأخطاء، و حفظها و تخزينها بطريقة سليمة ، مع وضع الضوابط التي تضمن تأمينها .
- ٩- يجب تفعيل المشاركة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي وخصوصاً الخبراء، وحيث الإدارة الضريبية دائماً ما تفرض رأيها والذي عادة ما يخالف آراء اهل الخبرة ، وهذه المشاركة سوف تدفع المشاركين لمساندة النظام الضريبي التعاون مع الإدارة الضريبية وتحقيق نسب مرتفعة من الالتزام الطوعي.
- ١٠- ضرورة اتباع منهجية إدارية للقضاء علي عدم الالتزام الضريبي ،وان التعاون بين الإدارات الضريبية أمر بالغ الأهمية في تحقيق تلك المنهجية ويتحقق ذلك من خلال تبادل المعلومات والخبرات بين الإدارات الضريبية.
- ١١- تفعيل الأمن الضريبي للممول فمن حق كل مواطن أن يشعر بالأمن والأمان من ناحية كيفية تحديد الضريبة، والتأكيد علي حصوله علي حقوقه التي منحها له القانون و الأمان أيضاً في مناقشة الالتزامات المفروضة عليه وإشباع حقه في العدالة الضريبية، وحتى يشعر الممول بذلك لابد من إعادة توازن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية .
- ١٢- تدريب الموارد البشرية بالإدارة الضريبية لدعم العلاقة بين الممولين والأدارة ينعكس علي فاعلية وكفاءة المنظومة.

قائمة المراجع المراجع باللغة العربية

- (١) إبراهيم محمد درويش عيسي ، " الفاحص الضريبي بين ضغوط الحصيلة وسلامة التقدير "المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع والعشرون، العدد الاول سنة ٢٠٠٣ ..
- (٢) اسامة علي عبد الخالق، التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للإصلاح المحاسبي والضريبي، ٢٠١٦، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس ، كلية التجارة، قسم المحاسبة ، مج ٢٠ عدد ١
- (٣) أمال محمد كمال، (١٩٩٠) "دراسة تحليلية لمراجعة الكفاءة والفاعلية مع التطبيق علي بعض الوحدات الإدارية والحكومية " ، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة ، جامعة القاهرة .
- (٤) الياز فوزي الياز، استخدام نهج القياس المتوازن في تطوير وتحسين أداء الفاحص الضريبي ، المؤتمر الضريبي السابع عشر "تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري " ، القاهرة ، يوليو ٢٠١١ .
- (٥) تهاني محمود عبدة النشار :استخدام نظام إدارة تكاليف الجودة الشاملة في المنشآت الخدمية: نموذج مقترح، المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب "تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة" ١٤-١٦ يوليو ٢٠٠٣ .
- (٦) جلال الشافعي ، " الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية " ، وزارة المالية ،مصلحة الضرائب المصرية ،قطاع التدريب ٢٠٠٦/٢٠٠٧ .
- (٧) جيهان كامل محمد شلبي، (٢٠١٢)، "حوكمة النظام الضريبي و علاقته بالاستثمار"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - مصر، العدد(٤) .
- (٨) الحسني، حسن نايف ملاخ، و صلاح الدين حامد الحديثي، (٢٠١٣) "دور مراقب الحسابات في تعزيز الثقة بالقوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب لعينة من القوائم المالية للشركات المحدودة والمساهمة" رسالة ماجستير، جامعة بغداد
- (٩) حسين متولي فهمي ، تغيير دور الادارة الضريبية ، المؤتمر الضريبي السابع عشر " تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري" يوليو ٢٠١١ القاهرة ..
- (١٠) رابح رتيب ، "تطوير الإدارة الضريبية ضرورة حتمية"، مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، العدد ٢٧، يونيو ٢٠٠٤ .
- (١١) رابح رتيب بسطا، أهم ما استحدثه القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، المؤتمر الضريبي العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، "القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين التشريع ومتطلبات التطبيق" ، ١٢-١٥ سبتمبر ٢٠٠٥، القاهرة.
- (١٢) رابح رتيب، تطوير الإدارة الضريبية ضرورة حتمية، مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، لمؤتمر الضريبي السنوي التاسع، القاهرة، سبتمبر ٢٠٠٤ .
- (١٣) رضا سعيد عوض، دور مراقب الحسابات في تخفيض تكاليف الالتزام الضريبي: دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس ، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، ٢٠١٩
- (١٤) رضا عيسي، "العدالة الضريبية في مصر وجهة نظر دافع الضرائب" التقرير الاستراتيجي، الأهرام، ٢٠١٠ .
- (١٥) رمضان صديق، (٢٠١٥) "نظام القرارات المسبقة لدعم العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية" ،مجلة الاقتصاد والمحاسبة، جمهورية مصر العربية ، العدد ٦٦١ .
- (١٦) سعيد عبد المنعم محمد، الضريبية علي دخل الاشخاص الطبيعيين في ضوء قانون الدخل قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولأئحته التنفيذية وتعديلاتها المختلفة ، الطبعة السابعة، بدون ناشر، ٢٠١٥
- (١٧) سهام محمد جاسم، "العلاقة بين المكلف و الادارة الضريبية و تأثيرها في الحد من التهرب الضريبي دراسة حالة العراق"مجلة الاقتصادي الخليجي، مركز دراسات الخليج العربي، جامعة البصرة، العراق، ٢٠١٠ .
- (١٨) السيد أمام احمد، "دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية" المؤتمر الضريبي الخامس عشر ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يونيو ،سنة ٢٠٠٩ .
- (١٩) السيد محمد السيد نصار (٢٠١٥) "دور السياسة الضريبية في مواجهة الاقتصاد غير الرسمي" ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق جامعة القاهرة،
- (٢٠) الشلتوني، صبحي معروف، ناهض نمر محمد الخالدي، و ماهر موسي حامد درغام،(٢٠١٥) "العوامل المؤثرة علي ثقة مفتش ضريبة الدخل بالقوائم المالية في قطاع غزة طبقا لقواعد السلوك المهني" رسالة ماجستير. الجامعة الإسلامية (غزة)، غزة.

- (٢١) عادل التابعي علي الغزناوي ، "التقدير الذاتي كأساس لربط الضريبة علي الأشخاص الطبيعيين في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥" ، مجلة البحوث المالية والضريبية ، الجمعية المصرية للمالية والضرائب ، جمهورية مصر العربية ، ٢٠٠٥ ، العدد ٣٥ .
- (٢٢) عمر السيد محمود يعقوب، إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحسين كفاءة وفعالية الفحص الضريبي، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين "إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، القاهرة يونيو ٢٠١٤ .
- (٢٣) محمد السيد محمد عطية برس، (٢٠١٣) "إصلاح الإدارة الضريبية كجزء من الإصلاح الاقتصادي في مصر" ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق ، جامعة حلوان .
- (٢٤) محمد طارق علي سيد ، "أزمة الثقة بين الممول ومصالح الضرائب هل يؤدي الي التهرب الضريبي؟" اتحاد جمعيات التنمية الإدارية، مجلة الإدارة، مجلد ٤٩، العدد الرابع، ابريل ٢٠١١ .
- (٢٥) محمد عبد العظيم حسن رمضان ، "استخدام النماذج الكمية للمراجعة التحليلية لتطوير الفحص الضريبي"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة جامعة القاهرة، ١٩٩٣ .
- (٢٦) محمد عماد عبد الوهاب السنباطي . (٢٠١٣) "الإصلاح الضريبي مع التطبيق علي الإدارة الضريبية في مصر " دراسة تحليلية مقارنة ، رسالة دكتوراه ، كلية حقوق ، جامعة المنصورة .
- (٢٧) محمود السيد الناعي، التوازن بين فرض العدالة وفرض الحصيلة أساس الإصلاح الضريبي المستهدف المصدر، المؤتمر الضريبي التاسع عشر، "النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير" ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب القاهرة ، يونيو ٢٠١٣ .
- (٢٨) محمود السيد عبد الرحيم علي "رؤية مستقبلية لتطوير نظام الفحص الضريبي في ظل مصلحة الضرائب المصرية (دراسة ميدانية)" ، مجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، مصر ، المجلد الثاني ، العدد الأول، ٢٠١٠ .
- (٢٩) محمود الناعي (٢٠٠٣). " تحليل الإصدار الأول لمعايير المراجعة المصرية في إطار تطوير بيئة العمل في مجال مهنة المحاسبة في مصر ، المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب " تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة ، القاهرة، ١٤ - ١٦ مايو .
- (٣٠) مصطفى أبو زيد فهمي ود. حسين عثمان ، الإدارة العامة ، دار الجامعة الجديدة ، الأُسكندرية، ٢٠٠٣ .
- (٣١) مصطفى إسماعيل محمد سلامة ، (٢٠١١) ، "إطار مقترح لاستخدام أسلوب الفحص بالعينة لزيادة فاعلية التحاسب الضريبي - دراسة مقارنة" ، رساله دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس .
- (٣٢) ممدوح أبو السعود، تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة مع الإدارة الضريبية، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين ، بعنوان " تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية" ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يونيو ٢٠١٥ .
- (٣٣) نبيل عبد الرؤف إبراهيم، استخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء لتقويم أداء الخدمات الضريبية الالكترونية ، مع دراسة ميدانية ، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ١٥، العدد ١، يونيو ٢٠١١ ، القاهرة .
- (٣٤) نجوي محمد احمد نور الدين، "أثر ضغوط العمل علي جودة الخدمة دراسة ميدانية علي مصلحة الضرائب المصرية (المبيعات)" ،المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية تجارة ،جامعة عين شمس، العدد الرابع ،المجلد الأول ،أكتوبر ٢٠١١ ..
- (٣٥) الندوي، سعيد جميل سلمي المرزوفي، و إحسان بن صالح المعتاز، (٢٠١١) "دور مراجع الحسابات الخارجي في تعزيز الثقة بالبيانات المالية المقدمة لمصلحة الزكاة والدخل لتجنب التهرب الضريبي بالمملكة العربية السعودية" رسالة ماجستير. جامعة أم القري، مكة المكرمة .
- (٣٦) وجدي محمود حسين، دور متابعة مروانات العبء و الحصيلة الضريبية ضمن المنظور الشامل للإصلاح الضريبي، " المجلة المصرية للدراسات التجارية" ، مجلد ٣٤ ، العدد الرابع ..
- (٣٧) ياسر محمد السيد عبد العزيز سمرة، "دراسة اختبارية لمدي تأثير العوامل المرتبطة بالتحاسب الضريبي علي التزام الممولين بالإفصاح عن الدخل الحقيقي بالإقرار الضريبي في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥" ، مجلة البحوث التجارية ، كلية تجارة ، جامعة الزقازيق ، العدد الثاني ، المجلد الثاني والثلاثين ، يولييه ٢٠١٠ .

الموقع الإلكتروني

موقع مصلحة الضرائب المصرية علي الانترنت

موقع مصلحة الضرائب المصرية.

موقع مجلس الوزراء

القوانين المنشورة

مادة (١)، (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ١١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ١١٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ١٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ٨٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ٢٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ٢٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ٢٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ٢٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ٣١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ٨٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
مادة ٦٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
مادة ١٢٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
مادة ١٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
مادة ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
مادة ٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
مادة ١٧٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
مادة ٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
المادة ١٣٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

المراجع باللغة الإنجليزية

- 1) Ascenzo, Michael, 2005, Relationships Between Tax Administrations and Tax Agents and Tax Payers, Philippine, Manila: The Asia Oceania Consultants Association (AOTCA) General Meeting Soft Copy, Web: <http://igt.gov.au/files/2015/07/Review-2015-ATO-Services-Support-Tax-Practitioners-Final-Report.pdf>
- 2) Ascenzo, Michael, 2005, Relationships Between Tax Administrations and Tax Agents and Tax Payers, Philippine, Manila: The Asia Oceania Consultants Association (AOTCA) General Meeting Soft Copy, Web: <http://igt.gov.au/files/2015/07/Review-2015-ATO-Services-Support-Tax-Practitioners-Final-Report.pdf>.
- 3) Exposure Draft, AICPA/ CICA, (2002) " Trust Services Principles and Criteria, Incorporating Sys – trust and Web –trust", Version 1. 0, American Institute of Certified Public Accountants, Inc. online available: (www.aicpa.org)
- 4) Imam Patrick, and Jacobs Davina, 2007, Effect of Corruption on Tax, in the Middle East Soft Copy Web: <http://www.imf.org/externa/pubs/ft/wp/2007/wp07270.pdf>.
- 5) J. Hopes et al., "Do IRS Audits Deter Corporate Tax Avoidance?". The Accounting Review, Forth Coming, 2012,pp.1603-1639
- 6) M. Hanlon et al., "Tax Research : Real Effects, Earnings Management and Governance", Working Paper, MIT and University of Oregon,2010.
- 7) S. EL Ghoul et al., "The Role IRS Monitoring Equity Pricing in Public Firms" ,Contemporary Accounting Research, Vol.(28),2011,pp.643-674
- 8) Shelley C., principals of Taxation., MC Graw-Hill.2010, .& Sally M.jenes