دراسة اختباريه لمدى تأثير العوامل المرتبطة بالتحاسب الضريبى على التزام الممولين بالإفصاح عن الدخل الحقيقى بالإقرار الضريبى

فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م

الدكتور

ياسر محمد السيد عبد العزيز سمره

مدرس المحاسبة – كلية التجارة

جامعة المنصورة – دمياط

مقدمة :

تعيش مصر حالياً مرحلة حرجة من مراحل الإصلاح الاقتصادى نتيجة لزيادة حجم الديون الخارجية والتى بلغت فى عام ٢٠٠٨ ٢٩.٤٧٤ مليار دولار فى الربع الأول من عام ٢٠٠٨ بالإضافة إلى تزايد الدين الداخلى الذى بلغ ٣٩٤.٥ مليار جنيه، وذلك بخلاف خدمة الديون الداخلية والخارجية مما أثر على مستوى الاستثمار المباشر فى الدولة والذى بلغ ٠.١% من حجم الناتج المحلى خلال عام ٢٠٠٨ (نشرة البنك المركزى ديسمبر ٢٠٠٨) وهو ما يعنى أهمية كبيرة نحو البحث عن مصادر تمويل ذاتية للدولة، لذلك اتجهت الدولة نحو العمل على زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق إعادة النظر فى النظام الضريبى فى مصر.

واتجهت الدولة إلى إعادة صياغة لقانون ضرائب الدخل وأصدرت القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لتطوير نظام الضرائب على الدخل ومن قبلها قامت بتطبيق المرحلتين الثانية والثالثة من قانون الضريبة العامة على المبيعات من خلال إصدار القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١، وتلى ذلك فى عام ٢٠٠٨ إصدار القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والخاص بالضريبة على العقارات المبنية.

وبعد مرور ثلاث سنوات على تطبيق قانون الضريبة على الدخل مازالت هناك الكثير من المشاكل المثارة بخصوص تحقيقه لأهدافه الاقتصادية والمالية والاجتماعية وتأثيره على رفع مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين بالإفصاح عن الدخل الحقيقى للأفراد، لذلك نسعى فى هذا البحث إلى دراسة العناصر المستحدثة فى هذا القانون والتى استهدفت رفع مستوى الالتزام لدى الممول خصوصاً ما يتعلق بعملية التحاسب الضريبى والإفصاح عن الدخل الحقيقى بالإقرار الضريبى.

مشكلة البحث :

لقد اتجهت الدولة إلى تحسين المنظومة الضريبية خلال العقد الأول من القرن الواحد والعشرين ومنها قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ باعتباره أحد المحاور التى نسعى من خلالها إلى زيادة ثقة الممول فى مصلحة الضرائب مع العمل على رفع مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين باستخدام مجموعة من الأدوات التى استحدثها القانون منها ما ارتبط بالإعفاءات الضريبية أو العقوبات، أو بفض المنازعات بين الممول ومصلحة الضرائب أو غيرها من الأدوات التى استهدفت تحسين وقع الضريبة على الممول.

كما استهدفت الدولة من هذا القانون زيادة المجتمع الضريبى عن طريق إخضاع فئات جديدة من الممولين بإلغاء بعض الإعفاءات الضريبية أو استقطاب المتهربين اما بالحوافز الضريبية أو بتغليظ العقوبات على التهرب الضريبى وذلك بهدف زيادة الحصيلة الضريبية وإيجاد موارد حقيقية لمساعدة الدولة على القيام بوظائفها.

ولقد إشتملت التعديلات التى وردت فى مواد هذا القانون على ما يرتبط بعملية التحاسب الضريبى مثل تخفيض سعر الضريبة ورفع الشريحة المعفاة من الدخل الخاضع للضريبة إلى خمسة آلاف جنيه بدون ربطها بالحالة الاجتماعية أو الفترة التى تحقق عنها الإيراد خلال العام، كما أدى الفصل بين الشخصية الطبيعية والاعتبارية فى التعامل إلى جانب تصنيف شركات الأشخاص ضمن الشخصية الاعتبارية أدى إلى ظهور الكثير من المشاكل حول مدى تأثيرها على الالتزام الضريبى للممولين بتقديم الإقرار والإفصاح عن الدخل الحقيقى.

بالإضافة إلى ظهور كثير من الجدل حول كيفية المحاسبة عن العوائد المدينة والدائنة والاهلاكات وظهور التضارب بين قانون الضريبة على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية، هذا بخلاف ما تم إلغاؤه فى هذا القانون من إعفاءات خصوصاً ما كانت تتمتع به الأشخاص الاعتبارية.

وقد أدت بعض تلك التعديلات إلى ظهور حوافز لزيادة مستوى الالتزام وبعضها الآخر إلى ظهور مشاكل فى الالتزام الضريبى، لذلك كان ولابد من إعادة النظر فى المواد الخاصة بالتحاسب الضريبى وأثرها على عملية الالتزام الضريبى لدى الممولين خصوصاً انعكاس ذلك على الحصيلة الضريبية والتى تزايدت من العام المالى ٢٠٠٤/٢٠٠٣ وحتى عام ٢٠٠٨/٢٠٠٧ (مصلحة الضرائب) وهو ما يوضحه الجدول التالى :

السنوات	٢٠٠٤/٢٠٠٣	٢٠٠٥/٢٠٠٤	٢٠٠٦/٢٠٠٥	٢٠٠٧/٢٠٠٦	٢٠٠٨/٢٠٠٧
الحصيلة	٣٣٣١٢.٧	٣٧٤٠١.٢	٥٥٨٠٠	٦٦٠٥٠.١	٧٥٣٠٨.٢

كما زاد عدد الممولين فى مصلحة الضرائب خلال نفس الفترات خصوصاً بعد تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمواد المرتبطة بالعفو الضريبى وفض المنازعات، حيث اتضح أن عدد الممولين فى تلك الفترات كان كما يلى : "القيمة بالألف" (مصلحة الضرائب).

السنوات	٢٠٠٤/٢٠٠٣	٢٠٠٥/٢٠٠٤	٢٠٠٦/٢٠٠٥	٢٠٠٧/٢٠٠٦	٢٠٠٨/٢٠٠٧
عدد الممولين	٥٦٧٥.٢	٥٨٨١.١	٦١٠٣.٣	٦٢١٠.٢	٦٣٠٤.٧

وبرغم تلك الزيادة فى الحصيلة الضريبية وعدد الممولين إلا أنه ما زال الجدل ثائراً حول تأثير قانون الضريبة على الدخل على مستوى التزام الممولين خصوصاً فيما يتعلق بالتحاسب الضريبى أو المعاملة الضريبية لعناصر الإيرادات والمصروفات فى قائمة الدخل، وهو ما ينعكس على التزام الممولين بتقديم الإقرارات الضريبية والإفصاح عن الدخل الحقيقى بها خصوصاً فى ظل استمرار تعسف الإدارة الضريبية فى تفسير نصوص مواد القانون، وعلى سبيل المثال أصدرت مصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية رقم ٢٨ لسنة ٢٠٠٨ ثم ٩ لسنة ٢٠٠٩ والخاص بالفحص والتى تسببت فى صدامات بين مصلحة الضرائب والممولين والصيادلة خصوصاً فيما يتعلق بالتعليمات ٩ لسنة ٢٠٠٩ ومن المتوقع امتداد هذا الصدام مع أطراف أخرى لأن هذه التعليمات عامة وليست خاصة بالصيادلة، وأيضاً تفسير نصوص المادة الثانية من القانون بخصوص إعفاء ٥٠٠٠ جنيه لكل ممول طبيعى فقامت مصلحة الضرائب بالتطبيق بحسب رغباتها دون مراعاة لتنفيذ القانون، أحياناً تقوم بخصمها بالكامل، وأحياناً بحسب المدة وأحياناً أخرى لا يتم خصمها، مما يؤثر فى النهاية على المحور الأساسى لرفع مستوى الالتزام الضريبى وهو شفافية ومصداقية الإدارة الضريبية.

وبالتالى يتناول هذا البحث الإجابة على التساؤلات التالية :

هل أدى تطبيق قانون الضريبة على الدخل لرفع مستوى التزام الممولين بتقديم الإقرار والإفصاح عن الدخل الحقيقى فيه؟ وإذا كانت الإجابة نعم فهل أثرت العوامل الخاصة بالتحاسب الضريبى على زيادة هذا الالتزام أم أن هناك عوامل أخرى هى التى أدت إلى رفع مستوى هذا الالتزام الضريبى؟

أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث من خلال الاهتمام المتزايد لمصلحة الضرائب والدولة برفع مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين، وتوفير الموارد الحقيقية للدولة للقيام بوظائفها الأساسية عن طريق معالجة التشوهات الضريبية التى قد تعوق تدفق الاستثمارات داخل مصر.

ويعتبر الالتزام الضريبى هو حجر الزاوية والتى تسعى الدولة إليه عن طريق تطوير التشريعات والإدارة الضريبية والحملات الإعلانية التى تقوم بها لرفع مستوى التزام الممولين الضريبى سواء فى صورة زيادة المجتمع الضريبى أو إعلان الممولين بصورة صحيحة وصادقة عن تعاملاتهم فى الإقرارات الضريبية المقدمة إليها، وتعتبر عناصر عملية التحاسب الضريبى وتحديد الربح الخاضع للضريبة من واقع قائمة الدخل المقدمة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية من العوامل المؤثرة على مستوى التزام الممولين وذلك لضمان عدم التهرب الضريبى.

وتظهر النتائج والبيانات زيادة مستوى التهرب الضريبى فى الأعوام السابقة سواء كان هذا التهرب بشكل كلى أو جزئى أو بأخذ شكل مماطلة فى السداد فى شكل ارتفاع عدد من القضايا المرفوعة أمام المحاكم قبل وبعد تطبيق مواد هذا القانون، وكانت هذه البيانات قد أثارت الكثير من علامات الاستفهام خصوصاً عند مقارنتها بالعجز فى الموازنة العامة للدولة وهو ما يوضحه الجدول التالى :

بيان / سنوات	المستهدف	الفعلي	العجز في الحصيلة	قيمة التهرب الضريبي	نسبة قيمة التهرب إلى العجز في الحصيلة
١٩٩٩/١٩٩٨	٢٤٣٤٨	١٩٠٥٠.١	(٥٢٩٧.٩)	٧٩٢١.٣	%١٤٩.٥
٢٠٠٠/١٩٩٩	٢٦١٨٣	٢٢٥٦٨.٩	(٣٦١٤.١)	٥٧٢٣.٤	%١٦٠
٢٠٠١/٢٠٠٠	٢٧٩٧٠.٨	٢٤٥٧٢.٩	(٣٣٩٧.٩)	٩٠١٣.٦	%٢٦٥
٢٠٠٢/٢٠٠١	٢٩٦٣٥	٢٤٨٩٨.٤	(٤٧٣٦.٦)	٦٥٠٣.٩	%١٣٧
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٣١٣٦٩.٩	٢٦٣٥٣.٧	(٥٠١٦.٢)	٨٣٠٢.٠٨	%١٦٥.٥
٢٠٠٤/٢٠٠٣	٣٣٣١٢.٧	٣٣٣١٢.٧	-	٩٢١٠.٣	قيمة غير معروفة
٢٠٠٥/٢٠٠٤	٣٥٧٠١.٢	٣٧٤٠١.٢	(١٧٠٠)	٩٠٢٠.٦	
٢٠٠٦/٢٠٠٥	٤٠٩٠٠.٠	٥٥٨٠٠.٠	(١٤٩٠٠)	٧٣٢٥.٠	

الجدول يوضح قيمة العجز في الحصيلة الضريبية ونسبته إلى قيمة التهرب الضريبي

ويوضح هذا الجدول تزايد قيمة الانخفاض في الحصيلة الضريبية الناتج عن عدم الالتزام من ناحية، وذلك حتى عام ٢٠٠٢-٢٠٠٣، كما يلاحظ تزايد قيمة التهرب الضريبي إلى نسبة العجز في الحصيلة، مما يعطى الضوء الأحمر نحو العجز في الحصيلة والتهرب الضريبي وضرورة دراسة كل منهما، وإن كان العجز في الحصيلة هو النتيجة النهائية لعدم الالتزام فإن التهرب الضريبي هو مظهر من مظاهر عدم الالتزام لدى الممولين، مما يوضح أهمية دراسة ظاهرة عدم الالتزام لدى الممولين وتحديد أسبابها وعلاجها.

هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى تحقيق ما يلى :

١- تحديد مستوى التزام الممولين فى ظل تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى شكل تقديم الإقرارات أو الإفصاح عن الدخل الحقيقى فى الإقرار وبدرجة التفصيل الملائمة وسداد المستحق على الممول.

٢- تحديد مدى تأثير العوامل المرتبطة بعملية التحاسب الضريبى لعناصر قائمة الدخل على زيادة مستوى الالتزام الضريبى بتقديم الإقرار والإفصاح عن الدخل بشكل سليم.

٣- تقديم إطار مقترح لرفع مستوى الالتزام الضريبى فيما يتعلق بالتحاسب الضريبى.

فروض البحث :

فى ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه يسعى البحث إلى اختبار الفروض التالية:

١- أدى تطبيق عناصر مواد قانون الضريبة على الدخل إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبى فى مستوياته المختلفة تقديم الإقرار الضريبى والإفصاح بداخله عن الدخل الحقيقى وسداد الضريبة المستحقة.

٢- ترجع زيادة التزام الممولين فى المستويات المختلفة إلى تطوير عملية التحاسب الضريبى فيما يتعلق بعناصر قائمة الدخل.

منهج البحث :

يسعى الباحث إلى اختبار فروض البحث عن طريق :

دراسة نظرية : حيث يقوم الباحث من خلالها بالتحليل المنطقى لنص القانون واللائحة التنفيذية وتعديلاتهما، مع الاطلاع على الكتب والدوريات والمراجع الأجنبية والعربية بهدف تحديد مفهوم الالتزام الضريبى ودرجاته وحصر للعوامل والمواد التى ترتبط بالتحاسب الضريبى وتحديد صافى الربح الخاضع للضريبة.

دراسة اختبارية : ويقوم الباحث من خلالها بتصميم قائمة استقصاء موجهة إلى الممولين باختلاف طبقاتهم وانتماءاتهم ومصادر دخولهم مقسمة إلى ثلاثة أجزاء :

الجزء الأول : يختص بالبيانات الأساسية للممول.

والجزء الثانى : يختص بقياس مدى التزام الممول حالياً.

والجزء الثالث : يرتبط بعناصر التحاسب الضريبى وتحديد قيمة الضريبة للممول، وتحديد مدى تأثيرها على مستوى التزام الممولين.

ويستخدم الباحث الحقيبة الإحصائية SPSS الإصدار الخامس عشر لاختبار فروض البحث والتوصل إلى النتائج التى تساعد فى وضع الإطار المقترح لرفع مستوى الالتزام الضريبى.

خطة البحث :

من خلال تحديد مشكلة البحث وصياغة فروضه، لاختبار تلك الفروض، يقوم الباحث بتقسيم الأجزاء المتبقية من البحث إلى المباحث التالية :

المبحث الأول : الدراسات السابقة التى تناولت الالتزام الضريبى سواء فى مصر أو خارج مصر.

المبحث الثانى : أساسيات الالتزام الضريبى والعوامل المؤثرة فيه والمرتبطة بعملية التحاسب الضريبى.

ويشتمل هذا المبحث على :

أولاً : مفهوم الالتزام الضريبى.

ثانياً : أهمية الالتزام الضريبى.

ثالثاً : أهم العوامل المؤثرة على مستوى الالتزام الضريبى وتتعلق بالتحاسب الضريبى.

المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية واختبارات الفروض.

المبحث الرابع : عناصر الإطار المقترح.

المبحث الأول

الدراسات السابقة

هناك العديد من الدراسات التى تناولت موضوع الالتزام الضريبى والعوامل المؤثرة على هذا الالتزام، وسوف نتناول بعضها خلال هذا الجزء على أن يتم تناولها بشكل متدرج زمنى وانتقادى للوصول إلى محاور أساسية تساعدنا فى استكمال هذا البحث :

أولاً : دراسة Beck and Jung, 1989

استهدفت هذه الدراسة اختبار تأثير بعض العوامل على الالتزام الضريبي فى ظل ظروف عدم التأكد مع صياغة نموذج لقياس درجة الالتزام الضريبي فى ظل هذه الظروف، وحددت الدراسة العوامل المؤثرة على الالتزام الضريبي بالتغيير فى القوانين الضريبية والتعقيد فى القوانين الضريبية وسعر الضريبة والعقوبات التى يفرضها القانون على التهرب الضريبي ومعدل المراجعة أو احتمال المراجعة الضريبية.

ولقد ركزت الدراسة على أن الدراسات السابقة كانت تهتم بدراسة سلوك الممول والتزامه الضريبي فى ظل ظروف التأكد التام بين الممول والإدارة الضريبية، وترى الدراسة بأن ظهور فكرة عدم التأكد من شأنها أن تعيد النظر فى العوامل التى قد تؤثر فى الالتزام الضريبي، ويقوم النموذج المفترض فى تلك الدراسة على أساس معرفة الممول بدخله الضريبي فى حين عدم تأكده بشأن التزاماته الضريبية وتكلفة المراجعة الضريبية التى تقوم بها الإدارة الضريبية، وأن هذه الإدارة لديها أيضاً عدم تأكد فى ما يخص الدخل الضريبي الخاص بالممول وكذلك الفوائد التى يمكن أن تحصل عليها من عملية المراجعة الضريبية، وفى هذه الحالة تحاول المصلحة – الإدارة الضريبية – أن تأخذ أول قراراتها وتحاول استنتاج بعض المعلومات من خلال الإقرار الضريبي للممول وذلك لتعديل توقعاتها وموقفها من عملية المراجعة الضريبية.

وقد قامت الدراسة بتطوير نموذج المباريات النظرى للتعامل فى ما بين قرارات الإفصاح عن الدخل الضريبي للممول وسياسات المراجعة الضريبية للإدارة الضريبية فى بيئة تتسم بظروف عدم التأكد وعشوائية البيانات، وقد اعتمدت الدراسة على المعلومات التى حصلت عليها

من برنـامج قيـاس الالتـزام الضـريبي فـى إدارة خدمـة الـدخل العـام فـى الولايـات المتحـدة لاختبـار النموذج المقترح ودراسة أثر العوامل المطروحة على الالتزام الضريبي.

وقد خلصت الدراسة إلى أن زيادة ظروف عدم التأكد بالنسبة لتكلفة المراجعة أظهرت عدم وجود تأثير واضح على مصداقية الإقرار الضريبي واحتمال المراجعة الضريبية، كما أن زيادة ظروف عدم التأكد فى ما يخص درجة الالتزام الضريبي للممول أدت إلى انخفاض درجة مصداقية الإقرار الضريبي وزيادة احتمال المراجعة الضريبية. كما استنتجت الدراسة أن زيادة معدل الغرامة على التهرب الضريبي يقلل من عدم مصداقية الإفصاح عن الدخل لدى الممول كما أنه يقلل من الفوائد الناتجة من عملية المراجعة الضريبية وانخفاض احتمال المراجعة الضريبية، بالإضافة إلى أن ارتفاع سعر الضريبة يؤدى إلى زيادة عدم مصداقية الإقرار الضريبي وارتفاع مستوى عدم الالتزام وبالتالى زيادة الفوائد الناتجة عن المراجعة واحتمال المراجعة.

يرى الباحث أن هذه الدراسة قد تناولت جانبا هاما من دراسة سلوك الممول وهو الظروف التى يعيش الممول من خلالها وأوضحت أنه يجب بناء نموذج يتسم بالواقعية من خلال أخذ ظروف عدم التأكد فى اعتباره، وتعتبر هذه الدراسة من أهم الدراسات التى تناولت موضوع البحث إلا أنها لم تقوم بتجميع شامل وكامل لكل العوامل المؤثرة وركزت فقط على الجوانب الخاصة بالتشريع مع احتمال المراجعة الضريبية وتجاهلت العوامل الخاصة بالممول وشخصيته.

ثانياً : دراسة لطفى ١٩٩١

ركزت هذه الدراسة على قياس وتحليل حساسية عدم التزام الممولين للعوامل المؤثرة فى هذا الالتزام، وقد حددت ثلاثة عوامل فقط للقيام بدراستها وهى سعر الضريبة ونظام الرقابة فى الإدارة الضريبية سواء كانت الرقابة المانعة أو العقابية، والثالث هو درجة التعقيد فى القوانين الضريبية، ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة تحليلية مقارنة بين ثمان دول من بينها مصر، وقد خرجت الدراسة بالنتائج التالية :

١- اعتبار عدم التزام الممولين من أبرز المتغيرات تأثيراً على وجود الفجوة الضريبية.

٢- لقد اعتمدت هذه الدراسة على ما يسمى باصطلاح الاقتصاد الخفى وهو يعنى الدخول الخفية التى تنتج من مزاولة أياً من الأنشطة القانونية أو غير القانونية، وذلك للتعبير عن عدم الالتزام بهدف قياسه.

٣- يعتبر سعر الضريبة من العوامل المؤثرة فى عدم الالتزام الضريبي ولكنها غير دائمة التأثير، بمعنى يوجد فى السويد مثلاً درجة منخفضة من عدم الالتزام إلا أن لديها أسعار ضريبية عالية وهو عكس المتوقع نظرياً.

٤- يعتبر التعقيد فى القانون هو من أسباب عدم الالتزام الضريبي ولكن أحياناً يظهر العكس مثل ما حدث فى اليابان التى تعانى من التعقيد فى القانون الضريبي ولكن يوجد درجة عالية من الالتزام الضريبي.

٥- يعتبر النظام الرقابى من أهم العوامل المؤثرة على عدم التزام الممولين.

تعتبر هذه الدراسة هى استكمال لدراسة Strader and Fogliasso حيث أضاف الباحث إلى السبع دول فى الدراسة السابقة مصر مع استخدام نفس المنهج ونفس الأسلوب ونفس المتغيرات التى تؤثر على الالتزام الضريبي، كما أنه حاول قياس الالتزام الضريبي فى المجتمع عن طريق مفهوم الاقتصاد الخفى، كما أنه أضاف إلى هذه الدراسة تطبيق تلك المعايير على مصر بإضافتها إلى السبعة دول الأخرى، وقد ركز الباحث فى هذه الدراسة على الجوانب والعوامل الخاصة بالتشريع والإدارة الضريبية دون الأخذ فى الاعتبار دور الممول واتجاهه الأخلاقى وكذلك أثر البيئة الخارجية المحيطة به سواء كانت سياسية أو اجتماعية وكذلك المرحلة الاقتصادية التى يمر بها المجتمع بالإضافة إلى عدم دقة نتائج تلك الدراسة نظراً لاعتمادها على بيانات غير دقيقة وغير موثوق بها وتركيزها على المنهج النظرى فى البحث مما يصعب معه القدرة على تعميم نتائج الدراسة.

ثالثاً : دراسة : Alm, 1991

استهدفت هذه الدراسة الوصول إلى منهج محدد لدراسة العوامل المؤثرة فى سلوك الممول، وقد تناولت ثلاثة أنواع من المناهج المطروحة للاستخدام بين الباحثين حالياً وهى :

١- المدخل النظرى : يعتمد هذا المدخل أو المنهج على نظرية المنفعة المتوقعة التى تعمل على مقارنة المكاسب التى يحققها الممول نتيجة لعدم إفصاحه عن دخله الحقيقى بالكامل من ناحية والعقوبات التى يواجهها الممول فى حالة اكتشاف عدم الالتزام من جانب الإدارة من ناحية أخرى وهى تعتمد على الرشد الاقتصادى للممول.

٢- المدخل العملى : وهو يعتمد على الإحصائيات وعمل الاستقصاءات والمقابلات الشخصية لاختبار العوامل المؤثرة على درجة التزام الممول.

٣- المدخل المعملى : وهو يعتمد على إجراء دراسات معملية بحيث يفترض موقف معين لمجموعة من الممولين لدراسة ردود أفعالهم تجاه تلك العوامل وأثرها على الالتزام الضريبي ويعتبر كالتجربة المعملية، فمثلاً : توجيه أسئلة لمجموعة من الممولين عن موقفهم تجاه الالتزام الضريبى فى ظل مستويات مختلفة من الدخول والعقوبات وأسعار الضريبة. ويعتمد الممول فى تكوين قراره على تخيله تعرضه لهذه المواقف ومحاكاته لها.

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج النظرى فى تحقيق أهدافها، حيث قامت بتقييم المدخل النظرى الذى يقوم على نظرية المنفعة المتوقعة، وأكدت الدراسة عجز هذا المدخل فى صورته التقليدية فى تفسير سلوك الممول حيث أوضحت صعوبة الاعتماد فقط على عاملى المكاسب المتوقعة من عدم الالتزام والعقوبات التى يواجهها الممول فى حالة اكتشاف هذا التهرب وعدم قدرة تلك العوامل على تفسير ظاهرة الالتزام الضريبي، كما أن هذا المنهج لم يأخذ بظروف عدم التأكد.

وقد ركزت الدراسة على أهمية المدخل المعملى وضرورة الاعتماد عليه نظراً لقدرته على تفسير سلوك الممول فى قضية لا يوجد بها أى بيانات يمكن الاعتماد عليها بالإضافة إلى ضرورة الأخذ لبعض العوامل التى تؤثر فى سلوك الممول والوعى الضريبي لديه للمساهمة فى صياغة نظرية تساهم فى تفسير سلوك الممول وهى :

١. عدم إعطاء أهمية أكبر من اللازم لعامل العقوبات المفروضة على عدم الالتزام واحتمال اكتشاف عدم الالتزام حيث أن لها أهميتها ولكن ليست هى العوامل المؤثرة الوحيدة فى سلوك الممول.

٢. تأثير مدى اقتناع الممولين بدور الحكومة ونزاهتها فى إنفاق الضرائب.

٣. ضرورة الأخذ فى الاعتبار لعامل نظرة المجتمع لعدم الالتزام الضريبي.

٤. سلوك الإدارة الضريبية وأثره على الوعى الضريبي وبالتالى التزام الممول.

٥. عملية اتخاذ القرار فى الحكومة.

وأوضحت الدراسة بأن صياغة هيكل نظرى يأخذ فى اعتباره تلك العوامل يتطلب مجهودا كبيرا جداً وأن الاقتصاديات المعملية سوف تلعب دوراً كبيراً فى ذلك.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على إبراز منهج محدد يستخدم فى البحوث السلوكية لدراسة سلوك الممول وركزت على المنهج المعملى معتمدة فى ذلك على الخلفية النظرية التى يوفرها المنهج النظرى عن طريق دراسة نظرية، ونلاحظ على هذه الدراسة ما يلى :

أ- صعوبة وضع سلوك الفرد فى إطار نظرى يمكن تطبيقه نظراً لاختلاف الظروف الشخصية وقدرات وابتكارات واتجاهات كل فرد عن الآخر وبالتالى تجاهلت الدراسة الظروف الشخصية للممول فى المنهج المقترح.

ب- هاجمت الدراسة المدخل النظرى فى بدايتها ثم اعتمدت عليه فى نهاية البحث مع المدخل التجريبى أو المعملى برغم إقرار الدراسة بأن المنهج النظرى لا يستطيع أن يفسر سلوك الممول.

اعتمد هذا البحث على المدخل النظرى متجاهلاً المدخل العملى مشيراً فى ذلك إلى صعوبة توافر بيانات خاصة بمثل تلك القضايا بما لا يبرر عدم استخدامه.

رابعاً : دراسة Beck, et al, 1991:

تناولت هذه الدراسة موضوع الالتزام الضريبي للممول بالإفصاح عن الدخل الحقيقى له فى إقراره الضريبي فى ظل ظروف عدم التأكد، حيث استهدفت قياس مدى تأثير كل من معدل الضرائب والعقوبات المفروضة أو المتوقعة على التهرب الضريبي واحتمال المراجعة الضريبية على مستوى التزام الممول بالإفصاح عن الدخل الحقيقى فى الإقرار الضريبي وذلك فى ظل ظروف عدم التأكد.

لقد اعتمدت الدراسة فى تحقيق هدفها على المنهج المعملى بعدما تناولت المنهج النظرى بالانتقادات، حيث قامت الدراسة بتصميم ثلاث تجارب معملية مختلفة باحتمالات حدوث مختلفة تمثل مواقف محاكاة فعلية تواجه الممولين، وجهت تلك المواقف لعدد (١١٢) طالبا فى الدراسات العليا بجامعة إلينوى فى الولايات المتحدة وانطوت المواقف الثلاثة على الجوانب التالية :

الموقف الأول : موقف يميل للحياد فى المخاطرة

الموقف الثانى : موقف عديم المخاطرة

الموقف الثالث : تفضيل عنصر المخاطرة

على أن تقوم الدراسة بتحليل مدى تأثير كل من ظروف عدم التأكد ومعدل الضرائب واحتمال المراجعة الضريبية والعقوبات المحتملة على مستوى الالتزام الضريبي فى ظل تطبيق كل موقف من هذه المواقف.

وقد خرجت الدراسة بأنه فى ظل تطبيق نموذج الحياد فى المخاطرة تعطى توقعات أكثر دقة من نموذج عدم المخاطرة أو تفضيل المخاطرة عن درجة التزام الممول، كما أظهرت النتائج أن زيادة معدل العقوبات المنصوص عليها فى القانون عن عدم الالتزام الضريبي وزيادة احتمال المراجعة الضريبية يؤديان إلى زيادة مستوى الالتزام فى الإفصاح عن الدخل الحقيقى للممول وأن حدوث أى تغيرات فى ظروف عدم التأكد سوف يؤدى إلى حدوث تغيرات فى كل من معدل العقوبات واحتمال المراجعة، بالإضافة إلى أن زيادة مستوى معدل الضريبة يؤدى إلى انخفاض درجة التزام الممول.

ويرى الباحث أن النموذج الذى صاغته الدراسة هو نموذج بعيد إلى حد كبير عن الواقع العملى نظراً لقيامه على افتراضات غير واقعية أولاً وذلك فيما يخص عدم توافر المعلومات نهائياً بين كل من الممول والإدارة الضريبية وثانياً عدم اكتمال هذا النموذج نتيجة لأنه تجاهل عديدا من المتغيرات التى قد تؤثر فى وعى الممول وسلوكه والتزامه ومنها الخصائص الشخصية للممول والبيئة الخارجية المحيطة به وغيرها من العوامل التى تؤثر فى الوعى الضريبي لدى الممول.

خامساً : دراسة Collins and Plumlee, 1991

تعتبر هذه الدراسة هى أول دراسة تعتمد على الاختبار المعملى لتقييم أثر الإستراتيجية التى تتبعها الإدارة الضريبية فى اختيار ومراجعة الإقرارات الضريبية ومعدل الضريبة ومستوى العقوبات التى يفرضها القانون على مستوى الالتزام الضريبي للممولين فى الإفصاح عن الدخل الحقيقى بالإقرار الضريبي.

لقد اعتمدت هذه الدراسة على المنهج المعملى عن طريق تصميم تجربة معملية على عدد (١٢٠) طالباً فى مرحلة البكالوريوس بكلية الاقتصاد والإدارة وتم اختيار الطلبة بشكل عشوائى، ثم تم توزيع مبالغ مختلفة لتمثل دخل كل فرد من أفراد التجربة وتم إجراء المراجعة بنسبة ٢٠% على مفردات العينة، وقامت الدراسة باستخدام ثلاثة أنواع من الاستراتيجيات التى تستخدمها الإدارة الضريبية فى اختيار عينة من الإقرارات الضريبية وهى :

١- إستراتيجية المراجعة العشوائية، وهى تقوم على أساس عدم توافر أى معلومات لدى الإدارة الضريبية عن الإقرارات أو عن الممولين وبالتالى يتم اختيار الإقرارات التى تتم مراجعتها بشكل عشوائى.

٢- إستراتيجية المراجعة بالاختيار فى مرحلة واحدة Cut-off Audite Scheme، وفيها يتم اختيار أقل مفردتين من المفردات من حيث الدخل الذى يتم الإفصاح عنه فى الإقرار الضريبي.

٣- إستراتيجية المراجعة المشروطة Conditional Audit Scheme وفيها يتم تقسيم مفردات العينة إلى مجموعتين بناء على مستوى الدخل حيث تحتوى المجموعة الأولى على المفردات ذات الدخل المرتفع والثانية تحتوى على المفردات ذات الدخل المنخفض، ثم يتم اختيار مفردتين من المفردات الموجودة فى الفئة ذات الدخل المرتفع وتكون هاتان المفردتان ذات أقل دخل فى هذه الفئة.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أهمية أثر الإستراتيجية المتبعة فى المراجعة الضريبية وفحص الإقرارات الضريبية على درجة التزام الممولين، كما أوضحت أهمية كل من استراتيجيتي المراجعة بالاختيار فى مرحلة واحدة والمراجعة المشروطة خصوصاً فى حالات انخفاض السعر الضريبي وارتفاع مستوى العقوبات المفروضة على عدم الالتزام الضريبي، كما ظهر أعلى نسبة انخفاض لمعدل الالتزام الضريبي فى ظل تطبيق إستراتيجية المراجعة العشوائية بينما أعلى درجة التزام ظهرت فى إستراتيجية المراجعة المشروطة.

لقد ركزت هذه الدراسة على دور الإدارة الضريبية فى زيادة الالتزام الضريبي والتأثير على الوعى الضريبي وبرغم أهمية هذا الدور إلا أنها تركز فى الإستراتيجية التى تتبعها فى المراجعة فقط وبالتالى كانت هناك جوانب أخرى تؤثر على الوعى الضريبي ودرجة التزام الممول

بالإفصاح عن الدخل ترتبط بالإدارة الضريبية بخلاف العوامل المرتبطة بشخصية الممول ذاته وهل سيقبل تأثير الإدارة الضريبية على سلوكه وانطباعه للالتزام الضريبي واستعداده لتغيير اتجاهاته نحو القوانين الضريبية وبالتالى إمكانية زيادة الوعى الضريبي لديه، هذا بالإضافة إلى أن التجارب المعملية يصعب من خلالها تعميم النتائج نظراً لأن الأفراد التى تتم عليهم التجربة لا يعيشونها فعلياً وبالتالى لا نستطيع أن نعمم آراءهم على غيرهم من الممولين.

سادساً : دراسة لطفى ١٩٩٢:

ركزت هذه الدراسة على إجراء عملية تقييم لسياسات الفحص الضريبي بهدف تحديد آثارها على الخلافات بين الممولين والإدارة الضريبية بالتطبيق على شركات السياحة فى مصر ودراسة العوامل التى تؤثر على وجود هذه الخلافات ومنها عدم التأكد نتيجة للتعقيدات الموجودة فى القوانين الضريبية ولوائحها التنفيذية وتعليمات الإدارة الضريبية بالإضافة إلى تقديم إطار محاسبى منهجى مقترح لتطوير هذه السياسات.

ولقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطى النظرى فى تحقيق هدفها، وقد أوضحت بأن عملية الفحص الضريبي هى المرحلة الرئيسية والفنية لعمل الإدارة الضريبية وتعتبر السياسات التى تتبعها الإدارة الضريبية فى عمليات الفحص هى من أكثر العوامل أهمية وجوهرية فى التأثير على عدم التزام الممولين، كما أوضحت الدراسة بأن عدم دقة وإحكام سياسات الفحص الضريبي فى مصر أدت إلى عدم وجود التزام ضريبى مرتفع مقارنة بالدول الأخرى مثل السويد وبالتالى يجب الاهتمام بالإدارة الضريبية وتطويرها وذلك لفض المنازعات بينها وبين الممول، كما ركزت الدراسة على أن الإدارة الضريبية هى المسئولة عن وجود هذه الخلافات نتيجة لعدم إقرارها لسلامة الدفاتر واعتمادها فى هذا على أسباب غير سليمة.

وانتهت تلك الدراسة إلى تقديم إطار منهجى محاسبى مقترح يهدف إلى تطوير الفحص الضريبي اعتماداً على الاستفادة من التطوير الملحوظ فى أساليب المراجعة الحديثة مثل استخدام المدخل الشامل فى دراسة وتقييم الرقابة الداخلية ومدخل مجموعات العمل فى إجراء الفحص الضريبي.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة قد اهتمت بتطوير العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية باعتبارها الجانب الأساسى والمؤثرة فى التزام الممولين والوعى الضريبي لديهم إلا أن الدراسة حصرت هذا

التأثير فى مرحلة الفحص الضريبي وأغفلت المراحل المختلفة للمحاسبة الضريبية وهى الحصر والربط والحجز والتحصيل، هذا إلى جانب أنها أغفلت باقى العوامل المؤثرة على سلوك والتزام الممول والوعى الضريبي لديه كما أنها أرجعت الخلاف بين الممول ومصلحة الضرائب إلى الإدارة الضريبية وحدها، فى حين أن هناك جانبا كبيرا من هذه الخلافات يرجع إلى الممول ذاته حيث يسعى إلى المماطلة أو التهرب ويظهر ذلك فى زيادة حجم المتأخرات الضريبية والقضايا الضريبية المرفوعة أمام المحاكم أو فى لجان الطعن، كما أن الدراسة لم تقدم نموذجا لقياس تأثير سلوك الإدارة الضريبية على مستوى التزام الممول والوعى الضريبي لديه.

سابعاً : دراسة المليجى ١٩٩٩

حاولت هذه الدراسة تحليل رد فعل الممولين تجاه عملية الإصلاح الضريبي بإصدار قانون الضريبة الموحدة ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وذلك لتحديد مدى مساهمته فى شعور الممولين بوجود عدالة وبساطة وتحقيق نمو اقتصادى، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج العملى بتصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عدد من الممولين عن طريق مكاتب المحاسبة والمراجعة أو الممولين الذين يقدمون إقراراتهم الضريبية بأنفسهم بهدف إيضاح رد فعل الممول تجاه الإصلاح الضريبي المصرى، وهل استهدف هذا الإصلاح العدالة على حساب النمو والبناء الاقتصادى أو العكس؟ وهل استهدفت زيادة الحصيلة على حساب العدالة؟

ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم قائمة استبيان توضح رد فعل المشاركين فى العينة من الممولين تجاه المجالات الآتية :

١- أمانة الإقرارات الضريبية، ومدى توافر الصدق عن حقيقة الدخل الضريبي.

٢- الالتزام الضريبي.

٣- العدالة الضريبية.

٤- العدالة وأمانة الإقرارات.

٥- عدالة التعديلات التى تم إجراؤها فى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

٦- العدالة والفائدة الشخصية للممول.

ولقد أثبتت نتائج الدراسة صحة الفروض التى قامت عليها، حيث تبين ارتباط مبدأ العدالة الضريبية ايجابياً مع توقع الممولين تخفيض درجة الالتزام الضريبي الخاص بهم ومدى تأثير الشعور بالعدالة على أمانة الإقرار الضريبي، كما أثبتت الدراسة عدم وجود أى ارتباط بين زيادة الحصيلة والعدالة الضريبية والفائدة الشخصية للممولين، وقدمت الدراسة العديد من التوصيات أهمها ضرورة استعادة الثقة بين الممول والإدارة الضريبية ونشر الوعى الضريبي واستخدام وسائل الإعلام المختلفة فى زيادة هذا الوعى فى مجالات كيفية الإفصاح عن الدخل الضريبي وتقديم الإقرار الضريبي مع تحديد واضح للعناصر واجبة الخصم من الإيرادات، كما أوضحت أهمية إعادة النظر فى التشريع الضريبي لكى يحقق العدالة فى توزيع العبء الضريبي على الممولين.

ويرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على جانبين فقط هما العوامل المؤثرة على سلوك الممول والتزامه فى الإفصاح عن الدخل الخاضع للضريبة أثناء عملية الفحص وركزت أيضاً على موضوعية وعدالة القوانين الضريبية فى ظل هذه المرحلة، برغم أنها عملت على التحليل الاحصائى لهذه العوامل ودراسة مدى تأثيرها فى درجة التزام الممول والوعى الضريبي لديه ومحاولة قياس هذا التأثير إحصائياً، إلا أنها تجاهلت العوامل الخاصة بالإدارة الضريبية والعوامل المرتبطة بشخصية الممول، بالإضافة إلى أن العينة التى اختارها الباحث غير ممثلة للمجتمع الضريبي فى مصر نتيجة لأن هذه القوائم تم استيفاؤها من ممولين تم اختيارهم من محافظتي الإسكندرية والبحيرة، علماً بأنه توجد أنشطة فى هاتين المحافظتين مستوطنة فيها ولا توجد فى غيرهما مثل أنشطة الشحن والتفريغ، وكان يجب على الممول أن يوزع عينة الدراسة على أكثر من محافظة بحيث تعكس تعدد الأنشطة فيها.

كما أن هذه الدراسة لم تأخذ فى اعتبارها العامل الخاص بالعقوبات التى نص عليها التشريع وكذلك أثر سعر الضريبة على درجة التزام ووعى الممول وهى من أهم عناصر التشريع الضريبي وبالتالى يرى الباحث أن هذه الدراسة برغم أهميتها إلا أنها جاءت قاصرة على عدد بسيط من العوامل الخاصة بجانب التشريع وكذلك تمثيل العينة للمجتمع.

ثامناً : دراسة Rhoades, 1999

استهدفت هذه الدراسة بحث أثر استراتيجيات المراجعة الضريبية والإفصاح عن الدخل الضريبي فى تقرير العناصر المتعددة على مستوى الالتزام الضريبي والوعى الضريبي لدى الممول، وقد قامت الدراسة بتقييم النماذج النظرية المستخدمة فى مجال الالتزام الضريبي بهدف تصميم نموذج مباريات نظرى يبين استراتيجيات الفحص الضريبي والالتزام الضريبي فى ظل استخدام تقرير الدخل الضريبي متعدد الأبعاد.

يوضح تقرير الدخل الضريبي متعدد الأبعاد Multiple Component Reporting تحليل لعناصر الدخل وتوفير عديد من المعلومات عن الدخل الضريبي، كما يوضح عملية الإفصاح عن هذه العناصر بأكثر من شكل فى التقرير، وقد ركزت الدراسة على تحليل تأثير متطلبات عناصر تقرير الدخل الضريبي متعدد الأبعاد على دوافع واتجاهات سلوك الممول والوعى الضريبي لديه واختيار الإستراتيجية المناسبة من الإدارة الضريبية للفحص الضريبي، ويقوم النموذج الذى افترضته الدراسة على تجزئة الدخل الضريبي إلى عناصره المختلفة من خلال التقرير متعدد الأبعاد واختيار الإستراتيجية الملائمة للفحص الضريبي مع كل عنصر، ولقد أثار هذا النموذج عدد من القضايا التى لم تكن مثارة من قبل مثل :

١- قيام الممول بالإفصاح عن الدخل بأكثر من صورة كما يقوم بتحليل عناصر الدخل التى يفصح عنها فى إقراره مما يقلل فرص عدم الالتزام لديه.

٢- يمكِّن هذا النموذج الإدارة الضريبية من القيام باتخاذ الاستراتيجيات المناسبة للفحص الضريبي لكل عنصر من عناصر الدخل المفصح عنها فى إقرار الممول الضريبي كما يمكِّن الإدارة الضريبية من فحص ومراجعة عناصر الدخل الضريبي بالتتابع حيث يتم مراجعة العنصر التالى من الدخل اعتماداً على العنصر الأول.

٣- ارتباط تكلفة الفحص الضريبي بخطوات الفحص.

٤- الاهتمام بالعلاقة الموجودة بين عناصر الدخل الضريبي للممول المفصح عنها فى التقرير وتأثير تلك العلاقة على إستراتيجية المراجعة الضريبية والإفصاح من جانب الممول.

ويعتمد هذا النموذج على الإجابة عن الأسئلة التى تساعد فى صياغة النموذج وهى :

١) هل يرغب الممول فى التهرب الضريبي؟ وكيف يقوم بذلك؟

٢) ما هى عناصر الدخل التى تعتبر عرضة للتهرب من جانب الممول؟

٣) أى من عناصر الدخل تستطيع مصلحة الضرائب اكتشاف أى تهرب فيها بفاعلية؟

٤) أى من عناصر الدخل يمكن للإدارة الضريبية أن تخفض التهرب الضريبي فيها؟

ولقد خلصت تلك الدراسة إلى أن استخدام تقرير الدخل متعدد الأبعاد يؤدى إلى تخفيض فرص عدم الالتزام الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية مقارنة بالإفصاح عن الدخل فى صورة إجمالية، كما أن النموذج المقترح يؤدى إلى تخفيض تكلفة الفحص الضريبي وزيادة موضوعية القياس والفحص الضريبي، كما أوضحت الدراسة بضرورة التوسع فى عدم تجاهله للجوانب الشخصية للممول عند الإفصاح عن الدخل وأثرها على الوعى الضريبي والالتزام الضريبي والتى تجاهلتها الأبحاث السابقة على حد قول الباحث.

ويرى الباحث برغم الإيجابيات التى حققتها تلك الدراسة والنتائج التى توصلت إليها إلا أنها اعتمدت على استخدام بعض الافتراضات لبناء نموذج يفسر سلوك الممول عن طريق المنهج النظرى، حيث سعت الدراسة لاستخلاص نتائج والعمل على تعميم تلك النتائج معتمدة فى ذلك على رشد الممول ونظرية المنفعة المتوقعة كما أنها سعت إلى تصميم نموذج عام لظاهرة الالتزام الضريبي دون التعرض للمشاكل المرتبطة بالواقع العملى للظاهرة كما أنها لم تتعرض للدوافع التى تحرك سلوك الفرد نحو عدم الالتزام، كما يعاب على تلك الدراسة عدم الشمولية نتيجة لتجاهلها عديد من العناصر التى تؤثر فى دوافع وسلوك الممول تجاه الوعى والالتزام الضريبي.

تاسعاً : دراسة Belkaoui 2004 :

قامت هذه الدراسة على اختبار مدى تأثير العوامل الأخرى وما أطلقت عليها العوامل الأخلاقية فى الالتزام الضريبى فى مجموعة من دول العالم، وقامت الدراسة على تحليل العوامل الأخلاقية إلى أربع مجموعات وقامت بصياغة فروضها لدراسة مدى تأثير تلك العوامل على مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين، والفروض الأربعة هى :

١- زيادة كفاءة التشريعات التى تنظم عملية المنافسة فى المجتمع تؤدى إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبى.

٢- ارتفاع مستوى الحرية الاقتصادية فى المجتمع يؤدى إلى زيادة الالتزام الضريبى.

٣- زيادة أهمية دور سوق الأوراق المالية فى المجتمع يؤدى إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبى.

٤- ارتفاع مستوى الجريمة فى المجتمع يؤدى إلى انخفاض مستوى الالتزام الضريبى.

ولقد قامت الدراسة باختبار تلك الفروض على بيانات خاصة بثلاثين دولة مختلفة موزعة بين قارات العالم المختلفة، إلا أن هذه الدراسة اعتمدت على بيانات عن سنوات مختلفة نظراً لعدم توافر تلك البيانات لهذه الدول لنفس الفترة.

وقد توصلت الدراسة من خلال اختبارات الفروض والتحليلات الإحصائية التى قامت بها إلى قبول الفروض الأربعة، كما توصلت إلى وجود عوامل أخرى مختلفة تؤثر على مستوى الالتزام الضريبى داخل أى مجتمع مثل معدلات المراجعة الضريبية ودرجة الحوافز فى التشريع على الالتزام الضريبى والعقوبات فى التشريع الضريبى على مدى الالتزام بالإضافة إلى قوانين الضرائب الأخرى بالمجتمع وأيضاً معدلات الضريبة والقواعد الضريبية المطبقة سواء كانت خاصة بضريبة الدخل أو ضريبة القيمة المضافة.

هذا إلى جانب العوامل الأخلاقية والتى حصدتها فى العوامل الأربعة التى اختبرت تأثيرها على مستوى الالتزام الضريبى وهى التشريعات التى تنظم عملية المنافسة فى المجتمع ومستوى الحرية الاقتصادية المسموح به فى المجتمع ونواحى رأس المال والمستثمرين والتعامل مع الأطراف الأجنبية وسهولة دخول وخروج رأس المال فى المجتمع وزيادة دور سوق الأوراق المالية والقدرة على التمويل ثم العامل الأخير المرتبط بمستوى الجريمة فى المجتمع والتى تمثل فى مجموعها المستوى الأخلاقى فى المجتمع.

عاشراً : دراسة Richardson 2006 :

تعتبر هذه الدراسة امتداد لدراسة Belkaoui 2004 حيث تناولت الأساسيات التى قامت عليها الدراسة وامتدت بعد ذلك لكى تتوسع فى العوامل المؤثرة على التهرب الضريبى فى الدول المختلفة، ولقد استهدفت دراسة تأثير مجموعة من العوامل التى قامت بحصرها على التهرب الضريبى فى مجموعة من الدول.

واعتمدت هذه الدراسة على مجموعة من العوامل الاقتصادية وغير الاقتصادية لبحث مدى تأثيرها على التهرب الضريبى فى المجتمعات المختلفة، واعتمدت أيضاً فى حصر العوامل المؤثرة على دراسة Jackson, B.R & Milliron V.C. 1986 وعددها عشرة عوامل تؤثر فى مستوى التهرب الضريبى وهى عمر الممول وجنس الممول، المستوى العلمى الذى وصل إليه، مستوى الدخل، مصدر الدخل هل من الخدمات أو قطاع صناعى أو زراعى، سعر الضريبة، مستوى العدالة المتوقع فى الضرائب والتعقيدات الموجودة فى النظام الضريبى، و تقييم وتحديد الممول لدخله ذاتياً والمستوى الأخلاقى للممول.

وقد اعتمدت هذه الدراسة على اختبار العلاقة ما بين تلك العوامل والتهرب الضريبى على بيانات عن ٤٥ دولة تم الحصول عليها من إحصائيات المؤتمر الاقتصادى العالمى World Economic Forum خلال ثلاثة سنوات ٢٠٠٢-٢٠٠٤.

وقد توصلت تلك الدراسة إلى اعتبار عامل التعقيد من أهم العوامل المؤثرة على التهرب الضريبى ويليها فى الأهمية والمستوى العلمى الذى وصل إليه الممول ومصدر الدخل والمستوى الأخلاقى.

وبيّنت بأن انخفاض مستوى التعقيد وارتفاع المستوى الدراسى والعلمى للممول ومصدر الدخل من الخدمات وارتفاع مستوى العدالة والمستوى الأخلاقى للممول يؤدى إلى انخفاض مستوى التهرب الضريبى فى مجتمعات العينة، كما خلصت تلك الدراسة إلى وجود علاقة بين مجموعة من المتغيرات والتى تؤثر على مستوى التهرب الضريبى أيضاً.

<u>إحدى عشر : دراسة Tsakumins, et al 2007 :</u>

اهتمت هذه الدراسة باختبار العلاقة بين الأبعاد الثقافية فى المجتمعات والتهرب الضريبى، وقد تناولت أربعة عناصر أساسية مثلت هذه الثقافة بين المجتمعات وهى درجة عدم التأكد فى الموقف المعرفى والشخصية الفردية التى تسود تحرك المجتمع ونموه وعامل الذكورة فى المجتمع ودرجة التفاوت بين طبقات المجتمع، وهى فى رأى الدراسة تمثل الإطار الثقافى لأى مجتمع، واعتمدت هذه الدراسة على اختبار تلك العلاقة بالنسبة لخمسين دولة من خلال بيانات إحصائية عن سنوات ٢٠٠٠-٢٠٠٢ عن طريق تقدير قيمة الاقتصاد الخفى أو اقتصاد الظل Shadow

Economic بها، وتم تحديده اما كقيمة فى الاقتصاد القومى أو كقيمة من الناتج القومى وصاغت الدراسة أربعة فروض أساسية لاختبار تلك العلاقة وهى :

١- كلما زادت ظروف عدم التأكد فى الموقف المعرفى والثقافى فى المجتمع كلما زاد التهرب الضريبى فيه.

٢- كلما زادت الفردية فى المجتمع كلما انخفض مستوى التهرب الضريبى.

٣- هناك علاقة قوية بين عامل الذكورة فى المجتمع ومستوى التهرب الضريبى.

٤- كلما زادت درجة التفاوت بين طبقات المجتمع كلما زاد مستوى التهرب الضريبة.

ولقد خلصت تلك الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين العوامل الأربعة والتهرب الضريبى وهى علاقة طردية بين ظروف عدم التأكد فى الموقف المعرفى وعامل الذكورة والتعاون فى طبقات المجتمع من ناحية والتهرب الضريبى من ناحية أخرى، كما كانت هناك علاقة عكسية بين الفردية أو الشخصية والتهرب الضريبى بمعنى كلما زادت الفردية والشخصية فى المجتمع كلما انخفض مستوى التهرب الضريبى فيه.

نجد من خلال الدراسات السابقة بأن مشكلة التهرب الضريبى أو عدم الالتزام الضريبى هى مشكلة عالمية موجودة فى كل المجتمعات وبدراسة أسبابها وجد أن هناك عوامل عديدة يمكن أن تؤثر فيها ويمكن إرجاعها إلى أربعة عناصر رئيسية هى الممول أو التشريع الضريبى أو الإدارة الضريبية أو البيئة الاجتماعية والثقافية فى المجتمع، ومن الدراسات ما اعتمد على دراسة الحالة أو البيئة المعملية لاختبارات فروضها أو البيانات الإحصائية المستمدة من مصادر قانونية وغيرها، وان كانت تلك الدراسات قد اتفقت جميعها على وجود أسباب تؤثر على مستوى الالتزام الضريبى إلا أنها لم تتفق فى مجملها على جميع العوامل المؤثرة أو حتى على درجة تأثير أحد العوامل.

ومن خلال ذلك سوف نقوم بالعمل على دراسة تأثير مجموعة من العوامل المرتبطة بالتشريع الضريبى والتى قد تؤثر فى مستوى الالتزام الضريبى فى شكل تقديم الإقرار والإفصاح عن الدخل الحقيقى فيه، وتعتبر تلك العوامل مرتبطة بالتحاسب الضريبى والذى يقصد به عملية تحديد قيمة الضريبة المستحقة على الممول وسدادها وما تمر به من مراحل لحساب الإيرادات الخاضعة والتكاليف واجبة الخصم، وفى النهاية تحديد العبء الضريبى على الممول والالتزام بسداد هذه الضريبة.

المبحث الثانى

أساسيات الالتزام الضريبى والعوامل المؤثرة فيه

والمرتبطة بعملية التحاسب الضريبى

لقد أوضح علماء علم النفس الإجتماعى أن سلوك الفرد يحكمه مجموعة من الدوافع التي تمثل حاجات ناقصة تحتاج إلى الإشباع، ويظل الفرد متوتراً حتى يتم إشباع هذه الحاجات عن طريق إتباعه سلوك معين يكون عادة موجها نحو هدف محدد، حيث يسعى إلى إعادة التوازن للفرد على ما كان عليه عن طريق إتباع هذا السلوك، وبالتالي يحتاج الفرد بصفة مستمرة إلى ثقافة ومعرفة معينة حتى يستطيع أن يواكب الثقافات المختلفة ويشعر بالتوازن الذى يعيش فيه، وبالتالي فإن اتجاه الممول نحو عدم الالتزام هو سلوك الممول تجاه الضريبة؛ لذلك فإن التركيز على تعديل الدوافع الخاصة بالممول وتعديل سلوكه عن طريق اكتسابه مهارات الثقافة الضريبية أو اتخاذ إجراءات وقوانين من شأنها تحفيز الممول على الالتزام الضريبي هو الطريق نحو زيادة هذا الالتزام حتى يتم إعادة التوازن بين الممول والمجتمع الذى يعيش فيه في شكل الإحجام عن التهرب الضريبي tax evasion والسعى نحو اكتساب اتجاه إيجابي نحو سداد الضريبة؛ لذلك لابد من التحديد الواضح لمفهوم الالتزام الضريبي والدوافع وراء عدم الالتزام tax non compliance أو الأسباب التي تحفز الممول على عدم الالتزام بهدف رفع مستوى الالتزام من خلال الأقسام التالية :

أولاً : مفهوم الالتزام الضريبي.

ثانياً : أهمية الالتزام الضريبي.

ثالثاً : أهم العوامل المؤثرة على مستوى الالتزام الضريبي لدى الممولين.

القسم الأول : مفهوم الالتزام الضريبي وأنواعه :

الالتزام هو إذعان الفرد إلى القواعد والقوانين الصادرة من طرف آخر، ويعرف الالتزام الضريبي بأنه هو التزام الممول بجميع القوانين والقواعد واللوائح المعمول بها في مجال الضرائب في مجتمع معين، وينعكس هذا الالتزام في شكل سلوك محدد بغض النظر عن ما إذا كان ناتجا عن التزام إرادي أو التزام إجباري.

يعبر عن مستويات الالتزام الضريبي في شكل صور من الممارسات التي يقوم بها الممول تجاه القوانين واللوائح والتعليمات الضريبية في المجتمع، وهى على الترتيب :

المستوى الأول : الالتزام بتقديم إخطار بدء مزاولة عن النشاط.

المستوى الثانى : الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي في الموعد المحدد.

المستوى الثالث : الالتزام بالإفصاح عن الدخل الحقيقي بالإقرار الضريبي المقدم من الممول.

المستوى الرابع : الالتزام بسداد الضريبة المستحقة على الدخل المفصح عنه في الإقرار الضريبي المقدم من الممول في الوقت المحدد لها بدون أى مماطلة أو تسويف.

ويتدرج مستوى التزام الممول بتدرج هذه الممارسات حيث يعتبر الالتزام بتقديم إخطار بدء المزاولة عن النشاط فقط هو أقل مستويات الالتزام الضريبي في حين أن أعلى هذه المستويات من الالتزام هو سداد الضريبة المستحقة على الدخل المفصح عنه في الإقرار الضريبي المقدم من الممول في الوقت المحدد لها دون مماطلة.

ويختلف مستوى الالتزام الضريبي من ممول إلى آخر حيث يوجد ممول غير ملتزم نهائياً، وهناك من يحقق مستويات بسيطة من الالتزام، ولا يمكن لنا أن نحدد أن الممول إذا كان ملتزما فهو ملتزم بجميع مستويات الالتزام، ولكن داخل هذا المفهوم هناك ممولين ملتزمين بمستويات بسيطة وآخرين ملتزمين بمستويات أعلى.

أنواع الالتزام الضريبي :

يساعد تحديد نوع ومستوى الالتزام الضريبي لدى الممول على تحديد الأسباب والدوافع التي تؤدى إلى عدم الالتزام حتى يمكن رفع مستوى الالتزام لدى الممولين.

النوع الأول : الالتزام الاختيارى Optional Compliance، من خلاله يلتزم الممول بجميع التشريعات والقوانين والتعليمات الضريبية طواعية، كما يلتزم بسداد المستحق عليه من الضرائب في الموعد المحدد، ويعتبر الممول الذى يقوم بالالتزام الضريبي الاختيارى هو ممول ذو مستوى عالى من الوعى الضريبي، حيث يتمتع بالاقتناع بوجود الضريبة وشرعيتها وضرورة سدادها وأنها حصة الدولة

في الأرباح التي يحققها خلال فترة محددة، وعادة يتمتع الممول خلاله بجميع مستويات الالتزام الضريبي التي سبق توضيحها.

النوع الثانى : الالتزام الاجبارى Compulsory Compliance ، ومن خلاله يلتزم الممول بالتشريعات والقواعد والتعليمات الضريبية خوفاً من الوقوع تحت طائلة القانون أو التمتع بمزايا معينة نتيجة لهذا الالتزام، وعادة الممول خلاله لا يصل إلى المستويات العالية وتتوقف درجة أو مستوى الالتزام لديه على حجم العقوبات التي يمكن أن توقع عليه واحتمال اكتشاف عدم الالتزام والذي يتوقف على إستراتيجية الفحص الضريبي للإدارة الضريبية، كما يتوقف مستوى الالتزام على حجم المنافع التي يحصل عليها الممول من خلال هذا الالتزام، وكلما زادت حجم العقوبات واحتمال اكتشاف التهرب الضريبي وحجم المزايا الضريبية كلما زاد مستوى الالتزام لدى الممول، ويكون في قمته عندما تصل العقوبة أو المزايا واحتمال اكتشاف عدم الالتزام إلى أعلى ما يمكن، وفيها يصل الالتزام الضريبي لدى الممول إلى المستوى الرابع.

وبمفهوم المخالفة فإن عدم الالتزام الضريبي هو مخالفة القوانين واللوائح والتعليمات الضريبية المطبقة في المجتمع، ويوجد نوعان من عدم الالتزام الضريبي (Waitte and Diane 1984) ، أولهما عدم التزام متعمد وقد يأخذ شكل التهرب الضريبي tax evasion سواء كلى أو جزئى أو في صورة تجنب للضريبة عن طريق دراسة ثغرات القانون واستغلالها لصالحه أو العمل على تجنب الخضوع للضريبة بقدر الإمكان، والنوع الثانى هو عدم الالتزام الغير متعمد وهو عادة ناتج عن التعقيدات في القوانين وتشتتها أو جهل الممول بالقانون.

من خلال التحليل السابق لمستويات الالتزام الضريبي وأنواعه ودراسة أسبابه يمكن تحديد أهم العوامل المؤثرة على مستوى الالتزام لدى الممولين، حيث يتم الكشف عن دوافع عدم الالتزام وإثارتها والعمل على تغييرها ومحاولة تغيير اتجاهات الممولين من خلال دراسة الأسباب الهامة لعدم الالتزام.

القسم الثانى : أهمية الالتزام الضريبي :

لقد اهتمت جميع دول العالم بعملية الالتزام الضريبي للممولين ودراستها نتيجة لتأثيرها الواضح على حصيلة الدولة من الضرائب، فعلى سبيل المثال قدرت مصلحة الإيراد الداخلي بالولايات المتحدة الأمريكية الإيرادات المفقودة نتيجة لعدم الالتزام الضريبي أو ما يسمى بالفجوة الضريبية بمبلغ ٨١.٥ بليون دولار في عام ١٩٨١ وهو ما يعادل ٩٠% من قيمة العجز في الموازنة الأمريكية لنفس العام علماً بأن هذه النسبة في تزايد مستمر (صادق مصطفى ١٩٩٠) بالإضافة إلى أن دراسة أخرى أوضحت بأن حجم الفجوة الضريبية الناتجة عن عدم الالتزام الضريبي في عام ١٩٨٧ بلغت ٩٤ بليون دولار، وهو ما يوضح أهمية دراسة عدم الالتزام الضريبي لتخفيض قيمة الإيرادات المفقودة إلى أقل قيمة ممكنة (Waite and Diane 1985) .

وفى مصر تزايدت مستويات عدم الالتزام الضريبي، ولكن يمكن التعبير عنه في شكل عدم تقديم الإقرارات الضريبية وهو ما يوضحه الجدول رقم (٢)

بيان / سنوات	عدد الممولين (بالآلاف)	عدد الإقرارات الضريبية (بالآلاف)	نسبة عدد الإقرارات لعدد الممولين	عدد الإقرارات الخاضعة (بالآلاف)	عدد الإقرارات غير الخاضعة (بالآلاف)	نسبة عدد الإقرارات الخاضعة للمولين	المبالغ المحصلة من واقع الإقرار (مليار)	الحصيلة الفعلية بالمليار (تقريباً)
١٩٩٩/١٩٩٨	٥٢١٢.٢٦	٩٦٣.٧	%١٨.٥	٤١٢.٥	٥٤٩.٢	%٧.٩	١.٠١	١٩.٠٥
٢٠٠٠/١٩٩٩	٥٢١٧.٩٤	١٠٣١.٢	%١٩.٧	٥٣٢	٤٠٠.٨	%١٠.١	١.١٦٨	٢٢.٦
٢٠٠١/٢٠٠٠	٥٣٣٣.٢	١٥٢٢	%٢٨.٥	٩٤٥.٤	٥٧٦.٦	%١٧.٧	١.٢٦٤	٢٤.٥٧
٢٠٠٢/٢٠٠١	٥٣٦٧	١٦٣١.٥	%٣٠.٢	٨٦٧.٩	٥٦٣.٦	%١٦.٢	١.١٤٩	٢٤.٩٠
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٥٤١٧.٥	١٧٧٢.٣	%٣٢.٧	١٠٢٧.٣	٧٤٥	%١٨.٩	٠.٨٣٥	٢٦.٣٦
٢٠٠٤/٢٠٠٣	٥٦٧٥.٢	١٨٠٤.٥	%٣١.٨	١٠٣٧.٩٧	٧٦٦.٥٦	%١٨.٣	١.٢٦٧	٣٣.٣٢
٢٠٠٥/٢٠٠٤	٥٨٨١.١	١٧٦٢.١	%٢٩.٩	١٠٠٣.١	٧٥٩	%١٧.٠٥	١.١٨٠	٣٧.٤
٢٠٠٦/٢٠٠٥	٦١٠٣.٣	٢٤٥٨.٢	%٤٠.٢٧	١٢٥٢.١	١٢٠٦.١	%٢٠.٥	٤.٤٥٠	٥٥.٨

الجدول رقم (٢) يوضح أعداد الممولين والإقرارات الضريبية والحصيلة منها.

ويوضح هذا الجدول ظاهرة عدم الالتزام الضريبي في انخفاض عدد الممولين الذين قدموا إقرارات ضريبية بالنسبة للعدد الإجمالى الممولين، وهو المستوى الأول من الالتزام ثم انخفاض أكبر في عدد الإقرارات الخاضعة بالنسبة لعدد الممولين بما يعنى انخفاض عدد الممولين الذين أفصحوا عن الدخل الحقيقي في الإقرار الضريبي، وتزداد النسبة في الانخفاض في المستوى الرابع من الالتزام عند سداد الضريبة المستحقة، وهى انخفاض المبالغ المحصلة من واقع الإقرار إذا ما قورنت بالحصيلة الفعلية لكل عام.

القسم الثالث : أهم العوامل المؤثرة على مستوى الالتزام الضريبي والمرتبطة بالتحاسب الضريبي :

يتكون النظام الضريبي في أى مجتمع من عناصر ثلاثة هى التشريع الضريبي Tax Legislation والإدارة الضريبية Taxation Department والمجتمع الضريبي Taxpayers، ويجب أن تتفاعل هذه العناصر الثلاثة مع بعضها البعض بشكل متناسق لتضع بناءً ضريبياً جيداً، في حين أن الطبيعة الفعلية لهذه العناصر توضح أن هناك صراعاً بين العناصر الثلاثة فيما بينها من حيث كل من الدوافع التي تحكم سلوك كل طرف وإدراك كل طرف لدور الطرف الآخر.

فالدافع لدى مصلحة الضرائب – الإدارة الضريبية – يتمثل في تعظيم الإيرادات الضريبية إلى أكبر قيمة ممكنة لمواجهة التزامات الدولة وقيامها بأداء وظائفها المختلفة، ويحكمها في تحقيق ذلك العديد من المؤثرات الأخرى التي تحكم أداء الإدارة الضريبية، أما الدافع لدى الممول هو السعى نحو تجنب أو تدنية أو المماطلة في سداد الضريبة المستحقة عليه عن طريق انخفاض مستوى الالتزام وضعف مصداقية الدفاتر والسجلات التي يقدمها الممول لمصلحة الضرائب، ويبرز دور التشريع الضريبي والدافع لديه بين كل من الإدارة الضريبية والممول حيث يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية وإعادة توزيع الدخل في المجتمع.

كما أن اختلاف إدراك كل طرف من عناصر النظام الضريبي إلى الطرف الآخر يؤدى إلى ظهور التعارض بينهما، حيث تظهر نظرة الممولين للإدارة الضريبية باعتبارها جهة جباية تتسم بالعنف، في حين تنظر الإدارة الضريبية إلى الممولين باعتبارهم مجموعة من المتهربين والتي تسعى إلى ضبطهم متلبسين بكل الطرق، وبالتالي فإن العوامل التي تؤثر على مستوى التزام

الممولين يمكن تحليلها أو نسبتها إلى عناصر النظام الضريبي الثلاثة بالإضافة إلى البيئة الخارجية التي تحيط بالممولين.

وسوف يركز الباحث فى هذا الجزء على العوامل المرتبطة بعملية التحاسب الضريبى فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ويقصد بعملية التحاسب الضريبى هى عملية محاسبة مصلحة الضرائب لمموليها تمهيداً لربط الضرائب المستحقة عليها (محمد سلامة وآخرون ٢٠٠٣).

ويهدف التحاسب الضريبى إلى عملية فحص ومراجعة إقرارات الممولين للوقوف على مدى صحتها فى ضوء أحكام التشريع الضريبى والتأكد من سلامة وأمانة دفاتر الممول وإقراراته، ويمكن تناول العوامل فيما يلى :

١- دخول فروق التقييم الدفترية ضمن وعاء الضريبة للأشخاص الاعتبارية (X_{21}) :

تناول القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى المادة ٥٣ ضمن الباب الثانى فى الكتاب الثالث فى تحديد الدخل الخاضع للضريبة للأشخاص الاعتبارية موضوع فروق التقييم لعناصر الأصول والالتزامات والتى بيّنت فى حالة تغيير الشكل القانونى لشخص إعتبارى أو أكثر لا يدخل فى حساب الأرباح والخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقدير بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى وذلك لأغراض حساب الضريبة وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

وقدم القانون التصرفات التى يعتبرها تغييرا فى الشكل القانونى وهى :

١- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.

٢- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.

٣- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

٤- شراء أو الاستحواذ على ٥٠% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت سواء من حيث العدد أو القيمة فى شركة مقيمة مقابل أسهم الشركة المشترية أو المستحوذة.

٥- شراء أو الاستحواذ على ٥٠% أو أكثر من أصول أو التزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى فى مقابل أسهم فى الشركة المشترية أو المستحوذة.

٦- تحول شخص اعتبارى إلى شركة أموال.

ولقد بيّنت اللائحة التنفيذية للقانون فى المواد ٦١، ٦٢، ٦٣ منها بأن أرباح إعادة التقدير يجب أن لا تدخل ضمن الوعاء الخاضع للضريبة فى حالة تغيير الشكل القانونى بحسب نص المادة ٥٣ من القانون بشروط هى :

١- أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى.

٢- أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير.

كما تناولت اللائحة كيفية المعالجة الضريبية لفروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى، وبعد مرور ثلاث سنوات على تطبيق هذا القانون ما زالت تثار المشاكل المرتبطة بهذا الجانب بين الشركات (الشخصية الاعتبارية) ومصلحة الضرائب فيما يتعلق بكيفية حساب الأرباح الناتجة عن عملية إعادة التقدير وإمكانية خضوعها للضريبة والاعتراف بها فى قائمة الدخل بالإضافة إلى ظهور بعض المشاكل التى تحتاج إلى صياغة قانونية جديدة لم يتعرض لها القانون أو اللائحة التنفيذية مثل المعالجة الضريبية لعلاوة الإصدار والتغيرات فى المخصصات والاحتياطيات.

ويؤدى هذا الغموض فى النص التشريعى وفى اللائحة التنفيذية وعدم شموله على حلول ومشاكل عملية أدى إلى عدم التزام الممولين نتيجة لاختلاف التعبير بين المصلحة والممول وعدم القطع بالمعالجة الضريبية لهذه العناصر مما يؤثر على مستوى التزام الممولين والبت فى دخولها إلى الوعاء الخاضع للضريبة أو عدم دخولها مما يؤثر فى النهاية على سلامة الإقرار المقدم والصدق فى التعبير عن الدخل الحقيقى للممول.

٢- اقتصار المعالجة الضريبية فى العقود طويلة الأجل على العقود المحددة القيمة أو السعر فقط : (X_{22})

لقد تناول القانون فى المادة ٢١ منه اقتصار المعالجة الضريبة فى العقود طويلة الأجل وكيفية حسابها، ولقد زيلت هذه المادة فى نهايتها بجملة وهى أنه يقصد بالعقود طويلة الأجل هى عقود التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذى تنفذهما المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة.

ويتضح لنا بأن هذه المعالجة تقتصر فقط على العقود طويلة الأجل التى تتسم بتحديد قيمة محددة لها، إلا أن هناك كثير من العقود طويلة الأجل التى لا تحتوى على قيمة محددة وهو ما لم يتناوله المشرع وأخرجه من تلك المعالجة الضريبية وهو ما يسبب بعض المشاكل الموجودة بين الشركات ومصلحة الضرائب ويؤدى بالتالى إلى ضعف مستوى الالتزام الضريبى نتيجة لعدم شمول النص التشريعى لحالات عملية أخرى ترتبط بذات الموضوع.

٣- استخدام نظام الفحص بالعينة (X_{23}) :

اعتمدت مصر منذ بداية إنشاء النظام الضريبى فيها على أسلوب الفحص الضريبى الشامل، وكانت لهذا الأسلوب أو النظام فى الفحص عيوب كثيرة بخلاف أنه مضيع للوقت والجهد والتكلفة بالإضافة إلى تخلى معظم دول العالم عن استخدام هذا الأسلوب وبالتالى سلك المشرع المصرى فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مسلك معظم التشريعات الضريبية المعالجة فى استخدام أسلوب الفحص بالعينة وذلك من خلال المادة ٩٤ من القانون، وبهذا قد أضاف ميزة جديدة للقانون، ولقد صدر قرارا وزير المالية رقما ٢٧٢ لسنة ٢٠٠٧ و ٦٥٩ لسنة ٢٠٠٨ بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن السنوات ٢٠٠٥ - ٢٠٠٧.

٤- إنشاء مجلس أعلى للضرائب (X_{24}) :

لقد تناول القانون الضريبى ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إنشاء مجلس أعلى للضرائب واختصاصاته خلال المواد ١٣٩-١٤٦ كمطلب ملح من معظم المهتمين بالحقل الضريبى سواء كانوا ممارسين أو باحثين أو أصحاب شركات ورجال أعمال، وأكد القانون على تبعية المجلس إلى رئيس مجلس الوزراء وتحديد اختصاصاته والتى تعبر فى مجملها عن إعطاء دفعة قوية لرفع مستوى التزام الممولين وزيادة الثقة فى أداء الإدارة الضريبية والعمل على التطور المستمر فى القوانين والتعليمات واللوائح ودراسة المشاكل وشكاوى الممولين مع التقييم المستمر لكفاءة مصلحة الضرائب وجودة العمل بها.

ويتكون هذا المجلس من أحد عشر عضواً يختارهم رئيس مجلس الوزراء وهم رئيس من الشخصيات العامة وثلاثة من رؤساء مصلحة الضرائب السابقين وأحد رجال القضاء بدرجة مستشار على الأقل وإثنان من المحاسبين القانونيين ترشحهم نقابة التجاريين ورئيس اتحاد

الصناعات المصرية ورئيس الاتحاد العام للغرف التجارية وأحد أساتذة الجامعة المتخصصين فى مجال الضرائب وأحد وكلاء الجهاز المركزى للمحاسبات.

إلا أنه بمرور ما يقرب من خمسة أعوام حتى الآن من تطبيق هذا القانون لم تتخذ أى خطوة عملية ناحية تفعيل هذا الإجراء مما يوضح أن هناك مشاكل فى كيفية وضع هذا الإجراء موضع التنفيذ وبالتالى فإن الهدف الذى من أجله تم إدخال تلك المواد فى القانون لم يتحقق حتى الآن مما يؤثر على مستوى الالتزام الضريبى والمصداقية والشفافية بين الممول والإدارة والتشريع.

٥- العفو الضريبى :

نصت المادة الرابعة من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكذلك الكتاب الدورى رقم ٢ لسنة ٢٠٠٥ الصادر من وزارة المالية بأن يعفى كل شخص من أداء جميع المبالغ المستحقة على دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات وذلك عن الفترات السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون وما يرتبط بها من مقابل تأخير وغرامات ضريبية إضافية وغيرها بشرط :

- ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله بمصلحة الضرائب أو تقديمه لإقرار ضريبي.
- أن يتقدم الممول بإقرار ضريبي عن دخله عن آخر فترة ضريبية متضمنا كامل البيانات ذات الصلة وذلك قبل مضي سنه من تاريخ العمل بهذا القانون.
- أن يتقدم الممول بطلب للعفو كما ينتظم في تقديم إقراراته عن دخله عن ثلاث فترات ضريبية تالية.

وقد ساعد تطبيق هذه المادة على ظهور أعداد من الممولين تقدموا للحصول على هذا العفو، و إتضح أن عدد الممولين بعد نهاية مدة العفو، بلغ ٦.١٠٣.٣ ستة ملايين و ١٠٣ ألف ممول بزيادة عن العام السابق قبل تطبيق القانون بعدد ٣٢٢.٢ ألف ممول، كما تضمنت المادة شروط الحصول على العفو ببعض الإجراءات التي تمثل إلزاماً قوياً على الممول في صورة تقديمه لأربعة إقرارات ضريبية سليمة منها واحد قبل تطبيق القانون وثلاثة بعد التطبيق مما يوضح بأن المادة الرابعة قد أثرت وبشكل كبير على مستوى الالتزام الضريبي للممولين ولفترات زمنية مختلفة.

٦- انقضاء الخصومة وفض المنازعات بين الممول ومصلحة الضرائب بالمحاكم (X_{26}) :

أوضحت المادة (٥) من القانون بانقضاء الخصومة في جميع الدعاوى المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر ٢٠٠٤ والتي يكون فيها الوعاء الضريبي السنوى محل النزاع أقل من ١٠.٠٠٠ جنيه وأكد ذلك الكتاب الدورى رقم ٣ لسنة ٢٠٠٥، كما أوضحت المادة السادسة من القانون والكتاب الدورى رقم ٤ لسنة ٢٠٠٥ إنهاء المنازعات القائمة بين مصلحة الضرائب والممولين المقيدة أمام المحاكم في جميع درجاتها قبل الأول من أكتوبر ٢٠٠٤ وذلك خلال سنة من تاريخ العمل بالقانون مقابل أداء نسبة من الضريبة أوضحها نص المادة والكتاب الدورى.

وقد ساعد ذلك على سرعة التزام وسداد الممولين للضريبة المستحقة عليهم، وساهم ذلك في تخفيض قيمة المتأخرات الضريبية التي كانت قد وصلت في ٢٠٠٥/٦/٣٠ إلى ٤٢١٥٨ مليون جنيه تقريباً (مصلحة الضرائب)، كما ساعدت هذه المواد في دفع حركة الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب بالإضافة إلى محاولة إنهاء المنازعات والخصومات الموجودة بينهما في المحاكم مما يؤدى بالنهاية إلى زيادة مستوى التزام الممولين نتيجة لتوافر الثقة في القانون الذى يطبق وكيفية تطبيقه.

٧- إلغاء فرض رسم تنمية الموارد المالية (X_{27}) :

نصت المادة الثانية من مواد إصدار القانون فى الفقرة الأخيرة منها بإلغاء البند (١) من المادة (١) من القانون ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة وهى التى كانت تفرض على الإيرادات التى كانت تزيد عن ١٨٠٠٠جنيه سنوياً من أرباح النشاط التجارى والصناعى والمهن غير التجارية والمرتبات وما يمنح لرؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات المساهمة والمديرين أعضاء مجالس المراقبة فى شركات التوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة بمعدل ٢% سواء من تلك المصادر جميعاً أو إحداها.

وبذلك قام المشرع فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحل مشكلة من مشاكل الازدواج الضريبى نظراً لخضوع هذه الإيرادات إلى ضريبة أخرى وهو ما يعتبر من مزايا التشريع الجديد مما يؤثر على التزام الممولين فى صورة تقديم الإقرار الضريبى يشمل الدخل الحقيقى للممول.

٨- إتاحة إمكانية تعديل الإقرار الضريبى (X_{28}) :

أعطى المشرع فى المادة ٨٧ من القانون فرصة للممول لتصحيح الإقرار الضريبى إذا ظهر له ما يفيد بوجود خطأ لم يكتشفه الممول أو إيرادات لم يتم إدراجها ضمن الإقرار بشرط عدم استعمال إحدى طرق التهرب الضريبى الواردة فى المادة ١٣٣ من القانون وقامت المصلحة باكتشافها، وتعتبر هذه الفرصة ميزة للممولين حيث تساعد الممول على تقديم إقرار أكثر مصداقية بحيث يتم الربط على أساس سليم وموضوعى كما أنه يساعد على ارتفاع مستوى الالتزام الضريبى للممول من حيث مصداقية الإفصاح عن الدخل الحقيقى بشرط عدم توافر نية التهرب الضريبى.

٩- مد فترة تقديم الإقرار الضريبى للممولين بشروط (X_{29}) :

أجاز المشرع الضريبى فى المادة (٨٥) من القانون مد فترة تقديم الاقرار الضريبي بموجب طلب من الممول قبل انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار الضريبى بخمسة عشر يوماً على الأقل من ميعاد تقديمه مع سداد الضريبة في تاريخ تقديم الطلب من واقع تقديره الوارد فيه بحيث يمتد ميعاد تقديم الإقرار مدة ستين يوماً وذلك دون أن يكون لامتداد الميعاد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد منها.

وفى ذلك حاول المشرع أن يساعد الممول على الإفصاح عن الدخل الحقيقى فى إقراره الضريبى عن طريق مد فترة تقديم الإقرار ستين يوما بهدف الحفاظ على مصداقية المعلومات المقدمة فى الإقرار وهو بذلك يؤثر على مستوى الإفصاح عن الدخل فى الإقرار وبالتالى مستوى الالتزام الضريبى للممولين.

١٠- أسلوب حساب العوائد المدينة والدائنة (X_{210}) :

تناول المشرع الضريبى العوائد المدينة باعتبارها تكلفة الإقراض والذى يمثل أحد مصادر استثمارات الطاقة الإنتاجية، وقد اعتبرها المشرع من التكاليف واجبة الخصم ضمن المادة (٢٣) من القانون فى الفقرة (١)، والتى نصت على أن يعتبر من التكاليف واجبة الخصم عوائد القروض المستخدمة فى النشاط أياً كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً.

وقد نصت المادة ٢٩ من اللائحة على ما هو المقصود بالعوائد الدائنة وبيّنت بأنه كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار فى القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية، وتخصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة فى النشاط.

ويلاحظ على ذلك أن المشرع قد ميّز المستثمر أو المنشآت بإعطاء حافز لها بأن تقوم بإيداع أموالها فى البنوك معفاة من الضريبة، وفى نفس الوقت سمح لها بالتمويل لأنشطتها من الاقتراض وخصم تلك العوائد المدينة باعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم وعدم دخول إيرادات ودائع البنوك فى إيرادات المنشأة الخاضعة للضريبة (محمد عبدالعزيز ٢٠٠٧).

ومن ناحية أخرى فإن المشرع قد حاول الربط من خلال العوائد المدينة والدائنة ببعضهما البعض وهذا ما أثار العديد من المشاكل خصوصاً فى حالات وجود عوائد مدينة للمنشأة إلى جانب عوائد دائنة غير خاضعة أو فى حالة ما إذا كانت تلك العوائد المدينة غير مرتبطة بالنشاط أو فى حالة وجود عوائد مدينة مرتبطة بالنشاط وعوائد دائنة خاضعة للضريبة وغير معفاة.

وبين تلك الحالات وجود ازدواج ضريبى نتيجة لخضوع إيرادات الضريبة مرتين، هذا إلى جانب وجود تأثيرات عكسية عندما يكون هناك عوائد مدينة مرتبطة بالنشاط وعوائد دائنة غير خاضعة للضريبة. فى هذه الحالة يكون هناك تأثير على صافى الدخل الخاضع للضريبة وإعطائه مزايا للمنشأة للتمويل بالدين والاقتراض من البنوك على طلاقتها، وهو ما قد يؤثر على حساب الرافعة التشغيلية بالشركة أو نسب المدينين بها، والتأثير بالتالى على التحليلات المالية المرتبطة بها.

وهو ما قد أثار عددا من المشاكل وكانت هناك العديد من المقترحات بمحاولة عدم الربط بين كل من العوائد المدينة بأنواعها والعوائد الدائنة بأنواعها.

وذلك حتى ينعكس ذلك على صحة حساب صافى الدخل الخاضع للضريبة وكذلك على عدالة العبء الضريبى.

هذا وقد تناول المشرع الشروط الواجب توافرها فى العوائد المدينة لاعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم وهى :

١- ألا تكون عوائد القروض والديون مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها طبقاً لنص المادة ٢٤ فقرة (٥) من القانون.

٢- ألا تزيد قيمة العوائد المدينة المسددة عن مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن فى البنك المركزى فى أول يناير أو أول يوم عمل فى بداية السنة الميلادية وفقاً للبد (٤) مادة (٢٤).

٣- لا تعتبر عوائد القروض أو الديون الخاصة بالسندات التى تطرح فى الاكتتاب العام ضمن التكاليف واجبة الخصم (م ٣٢ من اللائحة).

٤- لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التى حصلت عليها فيما يزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقواعد المحاسبية التى يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

ونجد أن هناك العديد من الشروط لم يضع القانون أو اللائحة التنفيذية أو التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب ترتبا لأولويات تنفيذ تلك الشروط والتى أثرت وبشكل كبير على كيفية حساب العوائد الدائنة والمدينة والتحليل الذى ترتب على ذلك فى تحقيق الهدف الذى تسعى إليه كما أنها أثرت فى مستوى الالتزام لدى الممولين، سواء كان ذلك الالتزام اختيارياً أو اجبارياً نتيجة لما سبق وذكرنا لعدم وضوح الهدف من هذا النص إلى جانب التأثير السلبى على المعالجة الضريبية لها على التزام الممولين.

١١- أسلوب حساب إهلاك الأصول الثابتة (x_{211}) :

لقد أعطى المشرع الضريبي الإهلاك فى قياس التكلفة واجبة الخصم وبالتالى تأثيرها فى تحديد صافى الوعاء الخاضع للضريبة وتحديد العبء الضريبى Tax Burden على الممول اهتماما خاصا ، حيث تناول المشرع عملية تحديد قيمة الإهلاك والأصل القابل للإهلاك فى المواد ٢٥، ٢٦، ٢٧ من القانون، و استحدث فى ذلك القيام بتحديد وتقسيم فئات الأصول الثابتة إلى مجموعات متناسقة وتحديد قيمة الإهلاك لكل منها، كما اعترف المشرع بعمل إهلاك معجل نسبة ٣٠% لقيمة الآلات التى تستعمل لأول مرة فى الإنتاج دون النظر إن كانت جديدة أو مستعملة وذلك على خلاف ما كان فى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والذى كان يتم حساب قيمة الإهلاك المعجل للآلات الجديدة فقط، وقد حرص المشرع فى ذلك على إعطاء حوافز لزيادة الاستثمارات

والطاقة الإنتاجية للمصانع بالإضافة إلى زيادة الإهلاك المعجل من ٢٥% فى القانون السابق إلى ٣٠% فى القانون الحالى.

كما تناول المشرع حساب قيمة الأصول المعنوية فى بند منفصل، وقد اشترط لحساب إهلاك خاص بها أن يتم شراؤها، وإلا يتم خصم قيمة تكاليف إنشاء الأصول المعنوية من قيمة الأصل القابل للإهلاك إذا كانت المنشأة هى التى قامت بإنشاء هذا الأصل وفقاً لنص المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية.

ويعتبر التعديلات التى ظهرت فى هذا القانون بأنها تهدف إلى زيادة الالتزام لدى الممولين عن طريق إعطاء الحافز لزيادة مستوى الإنتاج والمتمثل فى الإهلاك المعجل للآلات التى تستخدم لأول مرة أو إهلاك الأصول المعنوية.

هذا بخلاف وجود تعارض بين تطبيق معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب واللائحة التنفيذية الخاصة به، ويظهر هذا التعارض فيما يلى :

بيّنت اللائحة التنفيذية للقانون فى المادة (٧٠) منها فى آخر تعديل لها بالقرار الوزارى رقم ٧٧٩ لسنة ٢٠٠٧ أن تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى لصافى الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ويراعى عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة ما يلى :

و فى البند رقم (٤) بيّنت طريقة حساب الإهلاك للأصول الثابتة من خلال اعتمادها لأغراض حساب الضريبة تكلفة شراء أو إنشاء أو تجديد أو تحسين أو إعادة بناء الأصل بحسب الأحوال، ولا تدخل ضمن القيمة القابلة للإهلاك أية تكاليف تقديرية وعلى الأخص التكاليف المقدرة لإزالة أو فك الأصل.

ولقد عرف معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) والخاص بالأصول الثابتة واهلاكاتها تكلفة الأصل بأنه مبلغ النقدية أو ما فى حكمها المدفوعة أو التى تم تكبدها أو القيمة العادلة للمقابل الذى قدم من أجل الحصول على الأصل الثابت عند اقتنائه أو إنشائه، ويدخل فى عناصر التكلفة وفقاً للبند (ج) من المادة (٣٦) من ذلك المعيار التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل وإعادة تسوية الموقع الذى يوجد به الأصل إلى ما كان عليه بداية وذلك فى حالة التزام المنشأة بذلك اما عند

اقتناء البند أو فيما بعد استخدامه خلال فترة معينة لأغراض غير متعلقة بإنتاج المخزون خلال تلك الفترة.

ويظهر من خلال ذلك التعارض بين نص المادة ٧٠ من اللائحة و معيار المحاسبة المصرى رقم (١٠) حيث أن تكلفة الفك والإزالة هى تكاليف مقدرة وليست تكاليف حقيقية وبالتالى فهى وفقاً لأحكام المادة (٢٢) من القانون والتى تشترط أن تكون التكاليف حقيقية للأخذ بها، فهى لا تعتبر من ضمن القيمة القابلة للإهلاك وهو ما يتعارض مع المعيار رقم (١٠) من معايير المحاسبة المصرية، وبالتالى تؤثر مثل هذه المشكلة أيضاً على مستوى الالتزام لدى الممولين نتيجة لعدم الوضوح والتضارب بين القانون واللائحة التنفيذية من ناحية ومعايير المحاسبة المصرية من ناحية أخرى.

ويتمثل عدم الالتزام فى أى من التزام غير متعمد نتيجة لعدم وضوح القواعد للعرض والإفصاح أو التزام متعمد لاستغلال هذه الثغرات والتعارض الموجود فى العرض والإفصاح عن الدخل الحقيقى.

١٢- عدم اعتبار المخصصات ضمن التكاليف واجبة الخصم (X_{212}) :

لقد تناولت المادة ٢٤ فى الفقرة رقم (١) أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

ولقد سعى المشرع إلى اعتبار الاحتياطيات توزيعاً للربح من خلال ذلك النص وهو فى ذلك لم يجانبه الصواب، ولكنه بالنسبة للمخصصات التى تعتبر أداة لمواجهة الخسائر المتوقعة المؤكدة الحدوث وهو بذلك لم تكن توزيعاً للربح وكان من قبل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يعتبرها ضمن التكاليف واجبة الخصم وهذا يتعارض بشكل كبير مع قواعد إعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وخصوصاً المعيار رقم (١) حيث نجد أن أحد المباديء التى تقوم عليها عملية إعداد القوائم المالية هو مبدأ الحيطة والحذر والذى يعنى تبنى درجة من الحذر فى وضع التقديرات المطلوبة فى ظل حالات عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم فى الأصول والدخل أو تقليل للالتزامات والمصروفات.

ولكن نجد أن القانون الضريبى لا يعترف بأى خسائر محتملة وإنما أكد على أن تكون هذه الخسائر حقيقية ومؤيدة بالمستندات لذلك لم يعترف بالمخصصات التى تكونها المنشأة لمواجهة

الخسائر المحتملة أو المتوقعة المحددة مما يثير عددا من المشاكل والفروق بين الربح المحاسبى والضريبى وبالتالى يؤثر على مستوى التزام الممولين فى المستويات المختلفة للالتزام.

١٣- تخفيض سعر الضريبة (X_{213}) :

أكدت كثير من الدراسات (حامد صادق ١٩٩٠، أمين السيد لطفى ١٩٩٢، ...) على أهمية سعر الضريبة وأثره فى مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين نتيجة لتأثيرها المباشر على تحديد العبء الضريبى على الممول، ولقد سعى المشرع الضريبى فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى استغلال ذلك بهدف رفع مستوى التزام الممولين بتخفيض الحد الأقصى لسعر الضريبة إلى ٢٠% بدلاً من ٤٠% كما عمل على اتساع الفارق بين الشرائح بعضها والبعض مما انعكس على تخفيض العبء الضريبى على الممولين وذلك وفقاً لنص المادة الثامنة من القانون، أما بالنسبة للشخص الاعتبارى فقد خفض سعر الضريبة من ٤٠% إلى ٢٠% واعتبرها ضريبة نسبية بدون شرائح مما ساهم فى تخفيض العبء الضريبى على الأشخاص الاعتبارية بهدف جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع المستثمر الوطنى على الاستثمار الداخلى إلى جانب زيادة مستوى الالتزام لدى الممولين سواء فى تقديم الإقرار الضريبى أو الإفصاح عن الدخل الحقيقى فيه.

١٤- زيادة الشريحة المعفاة للشخص الطبيعى (X_{214}) :

رفع المشرع فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما كان يسمى فى السابق بالإعفاء للأعباء العائلية إلى ما أطلق عليه الشريحة المعفاة من ٣٠٠٠ إلى ٥٠٠٠ جنيه بدون شروط الحالة الاجتماعية أو الجنس أو حتى فترة مزاولة النشاط فى العام، وبالتالى أصبحت تسمى الشريحة المعفاة لأى ممول طبيعى يزاول نشاطا لأى مدة خلال الفترة الضريبية وهى تعتبر من المزايا الحقيقية لقانون الضرائب، إلا أنه كان يتوقع المجتمع الضريبى زيادة هذه الشريحة نظراً لارتفاع تكاليف المعيشة.

هذا وبالإضافة إلى إعطاء ميزة أخرى للخاضعين لضريبة المرتبات وما فى حكمها حيث تمتعوا بإعفاء شخصى قدره ٤٠٠٠ جنيه سنوياً بخلاف الشريحة المعفاة، وبالتالى أصبح العامل أو الموظف يتمتع فى الواقع بإعفاء قدره تسعة آلاف جنيه، وهو ما يمكن أن ينعكس فى النهاية على التزام الممولين، إلا أنه لم يتمتع بذلك أى شريك فى شركات الأشخاص وهو ما يعتبر جوراً على حق هؤلاء ويؤثر بشكل كبير على التزامهم الضريبى فى صورة ومستوياته المختلفة.

١٥- اعتبار شركات الأشخاص ضمن الأشخاص الاعتبارية (X_{215}) :

لقد استحدث قانون الضرائب على الدخل تقسيم جديد للممولين الخاضعين للضريبة وهما شخصية طبيعية وشخصية اعتبارية وتناول كل الشركات باختلاف شكلها القانونى ضمن الشخصية الاعتبارية، وهو بذلك قد جاء فى صف الشخص الطبيعى حيث فرّق فى المعاملة الضريبية بين الشخص الطبيعى والاعتبارى فى مواضع كثيرة منها على سبيل المثال :

- حرم المشرع الشخص الطبيعى والشريك فى شخصية اعتبارية من التمتع بالشريحة المعفاة من الإيراد.
- ميز المشرع الشخص الطبيعى صاحب المنشأة الفردية على الشريك فى الشخصية الاعتبارية فى سعر الضريبة حيث تدرجت من ١٠ – ٢٠% بالنسبة للمنشأة الفردية فى حين أنها ٢٠% مباشرة بالنسبة للشخصية الاعتبارية بدون أى خصم.
- ألغى كثيرا من المزايا والإعفاءات التى كانت تتمتع بها الشخصية الاعتبارية فى القانون القديم.
- ألزم المشرع أى شخص اعتبارى بما فيها شركة الأشخاص بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أى منهم بما فيها الشخصية الاعتبارية بغض النظر عن رأس المال طبقاً للمادة (٧٨) فقرة (٢) من القانون، ولكنه فى الفقرة (١) من تلك المادة بيّن شروط الاحتفاظ بالسجلات والدفاتر بالنسبة للشخص الطبيعى ولم يتركها على طلاقتها.

وهو بذلك قد جانبه الصواب فى معاملة شركات الأشخاص بنفس المعاملة الضريبية لشركات الأموال لاختلاف طبيعة عمل كل منهما، بالإضافة إلى أن المشرع فى هذه الحالة لا يسعى إلى مساعدة المشروعات الصغيرة التى تقوم فى شكل شركات أشخاص بل انه عاقبها بضمها إلى الشخصية المعنوية من ناحية إلى جانب إلغاء معظم الإعفاءات التى كانت تتمتع بها من قبل، لذلك قد أثرت هذه المعالجة الضريبية على مستوى التزام الممولين خصوصاً الشركاء فى شركات الأشخاص وتزايد الشعور لديهم بالظلم وعدم العدالة فى المعاملة الضريبية مما ينعكس على مستوى التزامهم الضريبى ليس فقط فى ما يتعلق بتقديم الإقرار الضريبى والإفصاح عن الدخل الحقيقى بل قد يتعدى ذلك إلى عدم إخطار مأمورية الضرائب بأنشطة كاملة أو عن عمليات

بأكملها بسبب الاستياء الذى عانى منه شركاء شركات الأشخاص، هذا إلى جانب أن المشرع لم يساعد صغار المستثمرين ولكن حملهم بأعباء كبيرة لا تتناسب مع إمكانياتهم.

١٦- التعارض بين معايير المحاسبة المصرية والدولية وقانون الضرائب على الدخل (X_{216}) :

لقد سبق تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إصدار معايير المحاسبة المصرية بقرار وزارة الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ وقد أكد ضمن نصوص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه يتم حساب صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية فى الفقرة الأخيرة من المادة ١٧ من القانون.

إلا أن هذا التنسيق الذى يظهر لنا من خلال ذلك النص لم يكن فعلياً بل وجدنا أن هناك الكثير من أوجه التعارض والتناقض بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام تطبيق قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتركز على سبيل المثال فقط على بعضها :

١- عدم الاعتراف بالزيادة فى العوائد المدينة عما يجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية أو ما يزيد عن مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزى برغم أنها تعتبر تكلفة فعلية مؤيدة بالمستندات تعترف بها معايير المحاسبة المصرية ويتم تسجيلها بالسجلات.

٢- بالنسبة لتكلفة المخزون أكدت المادة (٧٠) من القانون بأنه يتم اعتماد التكلفة كأساس رصيد المخزون آخر الفترة وهو ما يتعارض مع معايير المحاسبة المصرية وخصوصاً المعيار رقم (٢) والخاص بالمخزون والذى يقيس تكلفة المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل إلا أنه وفقاً لنص المادة (٧٠) من اللائحة تتفق مع نص المادة (٢٢) من القانون حيث لا يعتد إلا بالتكاليف الحقيقية وبالتالى لا تعترف بخسائر المخزون الغير محققة إلا عند تحققها فعلياً.

وتأسيساً على ذلك أوردت المادة (٧٠) من اللائحة فى الفقرة (٣) بأنه يحق للشركة أن تقوم بتغيير سياسة تسعير المخزون أياً كان تأثيرها على الوعاء الضريبى أكبر أو أقل عن عام ٢٠٠٧ فقط.

وبالتالى نلاحظ بأن معايير المحاسبة المصرية لم تسمح باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً اعتباراً من ٢٠٠٧ لذلك كان يحق للمنشأة التى كانت تتبع هذه الطريقة فى تسعير تكلفة

المخزون تغيير تلك السياسة إلى أى من الطريقتين الأخرتين، مما يثير مشاكل وعدم تطابق بين الربح المحاسبى وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والربح الضريبى وفقاً لقانون الضرائب ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣- بالنسبة لترحيل الخسائر بيّن القانون فى المادة (٢٩) بأنه إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة ترحل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى، فى حين أن المعيار رقم ٢٤ الخاص بالضرائب على الدخل قد سمح فى المواد ١٣، ١٤ بأنه يمكن الرجوع بالخسارة الضريبية للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة وذلك بشروط هى أن يعترف بالخسارة الضريبية كأصل فى الميزانية بالإضافة إلى اعتراف المنشأة بميزة استرداد هذا الأصل يعتمد على أنه من المرجح تحقيق هذه الميزة ويمكن قياسها بصورة يعتمد عليها.

ويتضح من خلال ذلك بأن هناك تعارضا فيما يتعلق بترحيل الخسائر والاعتراف بها والإفصاح عنها فى القوائم المالية بما يؤثر على مستوى التزام الممولين نتيجة لظهور مثل هذه المشاكل.

٤- بالرغم من عدم النص فى القرار الوزارى رقم (٤٣) لسنة ٢٠٠٦ والخاص بإصدار معايير المحاسبة المصرية على الجهات الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة إلا أن القرار قد أشار إلى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى شأن الشركات المساهمة والقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ فى شأن سوق رأس المال مما يعنى أن هذه المعايير ملزمة للشركات التى طرحت أوراقاً مالية لها فى اكتتاب عام.

إلا أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نص فى مواده (١٧، ٥١، ٥٢) وفى المادتين (٢٤، ٧٠) من اللائحة التنفيذية له على أن يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، مما يعنى التزام الأشخاص الاعتبارية (سواء كانت شركات أموال أو أشخاص وكذا المنشآت الفردية) بتطبيق معايير المحاسبة المصرية مما يضفى على هذه المعايير أهمية وقوة ومشروعية.

١٧- حساب مقابل التأخير فى القانون (X_{217}) :

لقد أثارت عملية حساب مقابل التأخير في القانون مشكلة عدم العدالة في تحديد حقوق الممولين وحقوق مصلحة الضرائب، حيث أوضحت المادة (١١٠) الفقرة الأخيرة منها بأن يحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان و الخصم المعلن من البنك المركزى في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق مقابل التأخير مضافاً إليه ٢% مع استبعاد كسور الشهر و الجنيه، في حين أنه عند حساب الاسترداد للممول أوضحت المادة (١١٢) من القانون بأن يحسب مقابل تأخير على المبالغ التي يطالب الممول باستردادها وذلك خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ الطلب على أن يستحق عليها مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى في الأول من يناير السابق على تاريخ استحقاق الضريبة مخصوماً منه ٢% مما يوضح عدم العدالة في حساب مقابل التأخير في الحالتين، وبالتالي التأثير على مستوى التزام الممولين تجاه هذا القانون.

١٨- زيادة مستوى العقوبات التى نص عليها القانون (X_{218}) :

تعتبر العقوبات المفروضة في أى تشريع ضريبي من أهم العوامل المؤثرة على مستوى التزام الممولين (Janes Alm 1991)، لقد جاء المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعدد من المزايا الضريبية التي تعزز موقف الممول أمام مصلحة الضرائب وفرض على الإدارة الضريبية قبول الإقرار الضريبي بدون مناقشة الممول في بنوده على أن يتم الفحص من خلال العينة، كما أنه أبدى إستعداداً كبيراً للثقة في الممولين، وهذا ما يعتبر من المزايا التي جاء بها القانون ،إلا أن المشرع كان يفترض الوعى الكامل لدى الممولين والعلم الكامل بكل جوانب هذا القانون من حقوق والتزامات وهذا ما لا يتفق مع تكوين شرائح المجتمع الضريبي المصرى لانخفاض مستوى التعليم لدى الممولين وتوارث الأفكار والتقاليد التي تشجع على التهرب الضريبي، لذلك كان يجب على المشرع أن يتجه إلى تغليظ العقوبات لعدم الالتزام والتي تتناسب مع مستوى الثقة الممنوح للممول خلال هذا القانون، ويلاحظ الباحث من خلال استعراض العقوبات المفروضة في القانون٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما يلى :

أ – استحدث المشرع في أول مواد العقوبات فرض عقوبات على المحاسب القانونى أو المراجع الخارجى يتمثل في المعاقبة بالحبس والغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تتجاوز مائة

ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له غير سليمة وهو يعلم بذلك طبقاً للمادة ١٣٢ من القانون.

لقد أيقن المشرع بدور المحاسب القانونى وأهميته في مساعدة الممولين على عدم الالتزام لذلك جاء ليعتبره شريكاً للممول في عملية الالتزام، وبالتالي حمله جزءا من العقوبة على ذلك، إلا أن تعسف المشرع في فرض مسئولية كبيرة على المحاسب القانونى جعل هذه المادة يتم حالياً الطعن عليها بعدم الدستورية لتحميله أعباء لا تتعلق مع طبيعة وجوهر المهنة.

ب- ضاعف المشرع من العقوبة على عدم تقديم الإقرار الضريبي، حيث كان ينص القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ في المادة ٩٢ منه على أن تكون غرامة عدم تقديم الإقرار الضريبي في المواعيد المحددة تفرض بواقع ٢٠% من قيمة الضريبة المربوطة ربطاً نهائياً وتنخفض إلى ١٠% إذا تم الاتفاق في اللجنة الداخلية بالمأمورية، وقد جاء المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة ١٣٥ بأن عاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠٠ جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي وتخفض في حالة التصالح إلى ألفي جنيه فقط.

جـ- غلظ المشرع عقوبة التهرب الضريبي حيث اعتمد عقوبة الحبس كما اعتبرها جريمة مخلة بالشرف وهو ما لم يكن موجوداً في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حيث كان يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد عن ستة أشهر مع غرامة تتراوح ما بين ٥٠ ــ ٥٠٠ جنيه كل ما لم يقدم إخطاراً ببدء المزاولة أو إقراراً للثروة أو عدم تقديم الدفاتر والمستندات، وهى جميعاً أحكام لا تتناسب مع الأفعال، إلا أن المشرع جاء في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأوضح العقوبات التالية :

- نص في المادة ١٣٣ على أن يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تتجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي يتم أداؤها وتعتبر جريمة مخلة بالشرف.
- نص في المادة ١٣٥ بأن يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تتجاوز عشرة آلاف جنيه كل من امتنع عن تقديم إخطار بدء المزاولة أو الإقرار الضريبي أو تطبيق نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وتخفض إلى ألف جنيه عند التصالح.

يتضح من خلال مقارنة العقوبات فى القانون القديم والجديد أن المشرع أيقن لدور العقوبات في التأثير على مستوى التزام الممول، وبالتالي سعى إلى تغليظ بعض الأحكام على عدم الإلتزام كما اعتبر جريمة التهرب الضريبى هى جريمة مخلة بالشرف لا يستطيع من ارتكبها أن يتقلد أى مكانة سياسية أو منصب إجتماعى مما يساهم في النهاية على رفع مستوى الالتزام لدى الممولين.

ويرى الباحث أنه برغم سعى المشرع إلى تغليظ العقوبات على عدم الالتزام الضريبي إلا أن هذه العقوبات غير كافية لضمان التزام الممول نتيجة لأن المشرع قد حد من سلطات الإدارة الضريبية في رفع الدعوى الجنائية عن جرائم التهرب الضريبي أو المخالفات السابقة عموماً أو اتخاذ أى إجراء إلا بناء على طلب كتابى من الوزير المختص، كما أنه عاد وخفض جميع مبالغ التعويضات إلى النصف في حالة التصالح، إلا أن المشرع أيضاً أخذ خطوات جادة نحو محاولة التزام الممول بتقديم إقرار ضريبي سليم والإفصاح الصحيح والدقيق عن الدخل خلاله بالإضافة إلى التزام الممول بإخطار الإدارة الضريبية بجميع المتغيرات التي قد تحدث على نشاطه، كما أنه أكد على ضرورة مسك دفاتر منتظمة تساعد في تحديد الدخل والضريبة المستحقة على الممول.

١٩- تطبيق نظام الدفعات المقدمة (X_{219}) :

استحدث المشرع في القانون نظام الدفعات المقدمة كنظام للتحصيل مع الإبقاء على نظام الخصم الضريبى من المنبع وإلغاء نظام الإضافة، كما عمل على زيادة عدد الجهات التي تخضع لنظام خصم الضريبة مع تخفيض نسبة الخصم للمساعدة على التزام الممولين والجهات، وقد أوردت المادة (٦١) من القانون تعريف هذا النظام بأنه "هو قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠% من أى مما يلى :

- آخر ضريبة أقر بها الممول سواء في آخر إقرار تقدم به أو لجنة داخلية أو لجنة طعن.
- الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبي أو كان الإقرار الضريبي الذي تقدم به عن الفترة الضريبة السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة.

وللممول التعديل والعودة إلى نظام الخصم والإضافة باختياره تطبيقاً للمادة ٦٤ من القانون.

ويرى الباحث أن هذا النظام يساعد على زيادة مستوى الالتزام لدى الممولين سواء من ناحية الإفصاح عن الدخل الضريبي بشكل سليم ويتم على أساسه تقدير الضريبة التي يسدد عنها الممول الدفعات المقدمة أو من ناحية الالتزام بسداد وتوريد الضريبة المستحقة أولاً بأول.

٢٠- إعادة تشكيل لجان الطعن وتحديد اختصاصاتها (X_{220}) :

تناول المشرع فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وضع أسس واختصاصات لجان الطعن وكيفية تشكيلها من خلال المواد ١٢٠، ١٢١، ١٢٢ من القانون وذلك بهدف زيادة نزاهة وموضوعية عمل لجان الطعن فيما يتعلق بتقدير الإيرادات والمصروفات وصافى الوعاء الخاضع للضريبة شكلاً وموضوعاً، وبالتالى كانت هى الحكم والخصم فى ذات الوقت مما كان يضعف ثقة الممول فيها، وقد اعتبرت فى إحدى الدراسات أنها من ضمن العوامل المؤثرة على مستوى التزام الممولين نتيجة لشعور الممول أنه بين طرفين حكم غير عادل وخصم يسعى إلى تعظيم المبالغ التى يحصل عليها من الممول ويقوم بدور الطرفين شخص واحد هو مصلحة الضرائب.

إلا أن المشرع فى القانون قد تنبه إلى ذلك وقد أعاد صياغة تشكيل لجان الطعن فى المادة ١٢٠ من القانون وأكد على أن يكون تشكيل اللجنة بقرار من الوزير وليس رئيس المصلحة، وتتكون من رئيس من غير العاملين بالمصلحة وعضوية اثنان من موظفى مصلحة الضرائب واثنان من ذوى الخبرة يختارهما الاتحاد العام للغرف التجارية بالاشتراك مع اتحاد الصناعات المصرية من بين المحاسبين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال بالسجل العام لمزاولى المهنة الحرة للمحاسبة والمراجعة، وتختص اللجنة بالفصل فى جميع أوجه النزاع بين الممول ومصلحة الضرائب والمتعلقة بضرائب الدخل وضريبة الدمغة ورسم تنمية الموارد المالية.

إلا أنه بعد مرور ثلاث سنوات على تطبيق القانون نجد ما يلى :

١- تم تشكيل ثمانية عشر لجنة موزعة على ستة قطاعات مقارها جميعاً فى القاهرة فقط، واختص كل قطاع بالفصل فى المنازعات الخاصة بعدة محافظات بحيث تغطى القطاعات الستة مصر بالكامل، ومن هنا بدأت المشاكل الخاصة بإرهاق الممولين ووكلائهم فى الحضور إلى القاهرة وما الداعى إلى ذلك ولماذا لم توزع لجان الطعن فى كل المحافظات فى مصر لراحة الممول والتسهيل عليه.

٢- نصت المادة ١٢٠ من القانون على أن تشكل اللجنة بحيث يكون فيها عضوان من ذوى الخبرة من المحاسبين والمراجعين المقيدين فى جدول المحاسبين والمراجعين لشركات الأموال، ولم ينتبه المشرع إلى ضرورة أن يكون هذان المحاسبان العضوان فى لجنة الطعن يجب أن يتوقفا عن مزاولة المهنة فى حالة اختيارهما كعضوان فى لجنة الطعن حتى لا يقوم هذان العضوان بنظر الطعون المقدمة من موكليهما المحالة إلى تلك اللجنة وتعود الدائرة مرة أخرى ويكونان هما الخصم والحكم فى نفس الوقت، كما أن ذلك لا تجيزه أخلاقيات المهنة وقواعد العمل وهذا ما يحدث حالياً.

٣- وجود هذين العضوين سيتيح المجال وبشكل كبير إلى محاولة الاتصال بهم من الممولين بطريقة مباشرة أو طريقة غير مباشرة خصوصاً إذا كانا ما زالا يزاولان مهنة المحاسبة والمراجعة.

٤- يشترط قانون مزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بتفرغ مزاولها تماماً وألا يكون تابعاً أو موظفاً ضماناً لحيدته، لذلك كان يتطلب على المشرع أن يشترط نقل اسم العضوين إلى جدول غير المشتغلين خلال فترة عملهما بلجان الطعن حفاظاً على مصداقية اللجنة وسمعة أعضائها.

٥- لم يوضح لا القانون أو اللائحة التنفيذية أو حتى التعليمات أو قرارات وزارية قواعد اختيار أعضاء اللجنة وذلك للحفاظ على الشفافية وتطبيق قواعد الحوكمة وتأثير إعلان ذلك على رضاء الممول ورفع مستوى الالتزام لديه نتيجة لشعوره بموضوعية الاختيار.

٦- أحال المشرع إلى وزير المالية قرارات تشكيل اللجان وتعيين أعضائها وتبعيتهم المباشرة له وتحديد عدد اللجان وتوزيع المقار الخاصة بها وتحديد مكافآت أعضائها، ومن هنا نجد بأن المشرع قد خرج من مشكلة تبعية اللجنة إلى مصلحة الضرائب إلى تبعية (وزير المالية) ومن هنا لم يكن هناك تأثير جوهري فى حرية واستقلال تلك اللجان فوزير المالية أيضاً هو خصم للممول وهو الذى يحدد الإعفاء ومكافآتهم وله حق التجديد أو التغيير، وبالتالى فإن الاستقلالية التى تحدث عنها القانون هى استقلالية مبتورة.

ويتضح من خلال ذلك بأن لجان الطعن وتشكيلها واختصاصاتها الجديدة تستهدف رفع مستوى التزام الممول عن طريق علاج بعض المشاكل التى كان يشكو منها الممول مثل قضية

لجان الطعن واستغلالها، ولكن لم يأت المشرع بالتغيرات الجوهرية المنتظرة لاستقلال تلك اللجان إلى جانب المشاكل التى ترتبت على الاختيار والتشكيل ومقار اللجان ما ينعكس على مستوى التزام الممول الضريبى.

المبحث الثالث

الدراسة الاختبارية

لقد سبق وتناولنا فروض البحث، ولاختبار تلك الفروض تم تصميم قائمة استقصاء مكونة من ثلاثة أجزاء :

الجزء الأول : يتناول بيانات خاصة بالممول عن متوسط الدخل السنوى ومستوى التعليم وسنوات النشاط ورأس مال النشاط والشكل القانونى وهذه السمات مقسمة إلى فئات بداخلها ويرمز لها بالرموز من X_{11} حتى X_{15}.

الجزء الثانى : يتناول أشكال الالتزام الضريبى وهى أربعة أشكال بداية من التزام الممول بالتسجيل الضريبى ثم الالتزام فى شكل تقديم إقرار ضريبى سنوى ثم الإفصاح عن الدخل الحقيقى داخل الإقرار من واقع المستندات ثم المستوى الرابع وهو أعلى مستويات الالتزام وهو الإفصاح عن الدخل الحقيقى بصورة تفصيلية مع سداد الضريبة المستحقة. ويقيس هذا الجزء الفرض الأول والخاص بمدى تأثير تطبيق عناصر مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على زيادة مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين ويرمز للمستويات الأربعة على الترتيب بالرموز y_4, y_3, y_2, y_1.

الجزء الثالث : وتناول العناصر المرتبطة بالتحاسب الضريبى ومدى تأثيرها على مستوى الالتزام لدى الممولين. وعددها عشرون عنصراً أخذت الرموز من X_{21} حتى X_{220}.

وقد قام الباحث بتصميم القائمة وعرضها على بعض الممولين والمتخصصين لاختبار اتساقها وإبداء الملاحظات عليها.

مجتمع الدراسة :

روعى عند اختيار العينة أن تكون متنوعة فى مختلف سمات وخصائص الممولين، وقد قام الباحث بتوزيع ٧٠ قائمة على أصحاب شركات أشخاص وأصحاب مهن غير تجارية وأنشطة فردية ومديرين ماليين فى شركات الأموال. وتم تجميع عدد ٥٣ قائمة اتضح منها ثلاث قوائم غير سليمة تم استبعادها وبذلك أصبح العدد الفعلى ٥٠ قائمة.

وبعد تجميع تلك القوائم كان ولابد من عمل تحليل Alpha وذلك لقياس مدى تناسق الإجابات داخل قوائم الاستقصاء، وقد كان ناتج تحليل Alpha ما يلى :

١- بالنسبة للمجموعة الأولى (خصائص الممولين) :

العوامل المرتبطة بالتحاسب الضريبى والمؤثرة على الالتزام الضريبى أكبر من ٠.٥ معنى ذلك أن الإجابات متسقة مع بعضها البعض، وقد إتضح من خلال إجراء تحليل Alpha على مجموعة العوامل (ثالثا) والتى يرمز لها بالرموز من X_{21} حتى X_{220} وعددها عشرون عنصراً كانت النتيجة كما يلى :

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.55	20

وعلى ذلك نجد أن هناك اتساقاً فى داخل تلك القوائم، وعلى ذلك سوف نقوم باختبارات الفروض.

اختبارات الفروض :

الفرض الأول : أدى تطبيق عناصر مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبى فى مستوياته المختلفة حتى تقديم الإقرار الضريبى والإفصاح بداخله عن الدخل الحقيقى وسداد الضريبة المستحقة عليه.

لاختبار هذا الفرض تم عمل التحليلات الوصفية للمجموعة الثانية والخاصة بأهمية نصوص القانون فى تأثيرها على مستويات الإفصاح كما يلى :

Discsuption Statistics			
المتغيرات	المتوسط الحسابى	مستوى الأهمية النسبية	الانحراف المعيارى
Y_1	٣.٨٩	٠.٧٩٦	٠.٣٧٧
Y_2	٤.٦٧	٠.٩٤٣	٠.٤٣١
Y_3	٣.٥٦	٠.٧١٢	٠.٩٥١

Y_4	٣.٦	٠.٦٣٢	٠.٧٩٢
إجمالى	٣.٨٢	٠.٧٦٤	

ويعنى ذلك :

١- أن القانون قد أثر فى مستوى التزام الممولين فيما يتعلق بالتسجيل فى مصلحة الضرائب (Y_1) وذلك بمتوسط حسابى ٣.٩٨ ومستوى أهمية ٠.٧٩٦ وبانحراف معيارى ٠.٣٧ مما يعنى عدم وجود تشتت فى القيم وأن القانون قد أثر فى مستوى التزام الممولين فيما يتعلق بالتسجيل فى مصلحة الضرائب، وذلك نتيجة للمواد التى ارتبطت بالعفو الضريبى أو فض المنازعات وقبول الإقرارات من الممولين كما هى وغيرها.

بالإضافة إلى زيادة العقوبات فى القانون على عدم التسجيل والتهرب الضريبى.

٢- أثرت مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين فيما يتعلق بتقديم الإقرار الضريبى (Y_2) بمتوسط حسابى ٤.٦٧ ومستوى أهمية ٠.٩٤٣ وانحراف معيارى ٠.٤٣ مما يعنى عدم وجود تشتت فى القيم، وكان هذا التأثير ناتجاً عن زيادة العقوبات المرتبطة أيضاً بعدم تقديم الإقرار إلى جانب إضافة مواد فى القانون تتيح للممول مد مدة تقديم الإقرار أو تعديل الإقرار بعد تقديمه مما أثر على زيادة مستوى تقديم الإقرارات وذلك واضح من إحصائيات مصلحة الضرائب من ارتفاع نسبة تقديم الإقرارات الضريبية إلى إجمالى الممولين خلال الفترات ما بعد تطبيق القانون :

السنوات	٢٠٠٤/٢٠٠٣	٢٠٠٥/٢٠٠٤	٢٠٠٦/٢٠٠٥	٢٠٠٧/٢٠٠٦	٢٠٠٨/٢٠٠٧	٢٠٠٩/٢٠٠٨
النسبة	%٣١.٨	%٢٩.٩	%٤٠.٢٧	%٥٧.٠٣	%٦١.١٩	%٦٤.٤٢

المصدر : مصلحة الضرائب مع حسابات من الباحث

٣- أثر القانون فى مستوى التزام الممولين فيما يتعلق بالإفصاح عن الدخل الحقيقى من واقع المستندات والسجلات الفعلية (Y_3) بمتوسط حسابى ٣.٥٦ ومستوى أهمية ٠.٧١٢ وبانحراف معيارى ٠.٩٥ مما يوضح عدم وجود تشتت فى القيم، وفى رأى الباحث بأن هذا التأثير يرتبط ارتباطا وثيقا بعناصر التحاسب الضريبى، وهذا ما سوف يظهر فى التحليلات التالية.

٤- أثر القانون فى مستوى التزام الممولين فيما يتعلق بالإفصاح عن الدخل الحقيقى بصورة تفصيلية وسداد الضريبة المستحقة (Y_4) بمتوسط حسابى ٣.٦ ومستوى أهمية نسبية ٠.٦٣٢ وانحراف معيارى ٠.٧٩ مما يعنى وجود تأثير على مستوى الالتزام للممولين.

ويلاحظ ما يلى :

- أن هناك تأثير للقانون على مستويات التزام الممولين وتعتبر أكثر مستويات التأثير هو مستوى التأثير فى تقديم الإقرار الضريبى حيث كان أعلى مستوى أهمية نسبية ومتوسط حسابى بين المستويات الأربعة وهو بخلاف المتوقع، ويرجع ذلك إلى العقوبات المتوقعة على عدم تقديم الإقرار بغض النظر عن محتواه وسهولة وتيسير إجراءات تقديمه وانخفاض الأعباء والتكاليف المرتبطة بتقديمه، إلا أن المستويات الأخرى ترتبط ارتباطا مباشرا بسداد الضريبة إلى جانب صعوبة إثبات عكسها من قبل مصلحة الضرائب.
- الأهمية النسبية الإجمالية لتأثير القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على مستوى التزام الممولين بالمستويات المختلفة تتضح أن مواد القانون قد أثرت بمتوسط حساب اجمالى ٣.٨٢ ومستوى أهمية ٠.٧٦٤ مما يوضح صحة الفرض الأول والخاص بتأثير تطبيق مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على زيادة مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين فى المستويات المختلفة للالتزام.

الفرض الثانى :

ترجع زيادة مستوى التزام الممولين فى المستويات المختلفة إلى تطوير عملية التحاسب الضريبى فيما يتعلق بعناصر قائمة الدخل.

وقد تم اختبار ذلك الفرض عن طريق عمل تحليل الانحدار لكل متغير من المتغيرات التابعة وهى مستويات الالتزام الضريبى Y_{11}, Y_{12}, Y_{13}, Y_{14} فى علاقتها بالمتغيرات المستقلة وهى عناصر التحاسب الضريبى فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتى أخذت الرموز من X_{21} وحتى X_{220} وهى عشرون عنصراً، وسوف نتناول ذلك بالتحليل بالنسبة لكل متغير تابع كما يلى:

أولاً : بالنسبة للمتغير التابع Y_{11} والخاص بالالتزام بالتسجيل فى مصلحة الضرائب، و ظهر من خلال نتائج تحليل الانحدار أن العوامل الأكثر تأثيراً فى المستوى الأول من الإفصاح هى العوامل التالية بحسب ترتيب التأثير وهى X_{25} ثم X_{26} ثم X_{213} ثم X_{212} ، X_{215} ، X_{220}

، X_{210} ، X_{27} وهى تفسر ١٠٠% من هذا المتغير، وبالتالى المتغيرات الأخرى لا يوجد لها تأثير على هذا المستوى من الإفصاح.

ويعتبر (X_{25} العفو الضريبى) الذى نص عليه القانون هو أكثر العوامل تأثيراً فى التسجيل الضريبى حيث منح الممولين الغير مسجلين بالضرائب مهلة عام للتسجيل بشرط الإفصاح عن الدخل وعدم ملاحظة مصلحة الضرائب لهم عن ما سبق وحققوه من دخل على الالتزام بالتسجيل.

كذلك X_{26} انقضاء الخصومة وفض المنازعات بين الممول ومصلحة الضرائب بالمحاكم، وهو ان له تأثيرا كبيرا على مستوى الالتزام مما يعطى منطقية للنتائج.

ثانياً : بالنسبة للمتغير التابع Y_{12} والخاص بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبى السنوى.

ظهر من خلال نتائج تحليل الانحدار أن العوامل الأكثر تأثيراً فى هذا المستوى من الالتزام هى بحسب الترتيب للأهمية : X_{216} ثم X_{26} ثم X_{21} ثم X_{214} ، X_{28} ، X_{215} ، X_{211} ، X_{210} ، X_{212}.

ثالثاً : المتغير التابع Y_{13} والخاص بالإفصاح عن الدخل الحقيقى من واقع المستندات الفعلية أظهرت النتائج من خلال تحليل الانحدار لهذا المتغير وأثر العوامل الأخرى عليه، و إتضح تأثير عناصر التحاسب الضريبى التالية وهى ، X_{217}، X_{211}، X_{35}، X_{218} والعناصر المرتبطة بقياس والإفصاح عن الضرائب المؤجلة وأيضاً حساب إهلاك الأصول الثابتة، إنشاء مجلس أعلى للضرائب، زيادة مستوى العقوبات فى القانون على عدم الإفصاح وعدم الالتزام الضريبى.

رابعاً : المتغير التابع Y_{14} وهو الخاص بأعلى مستويات الالتزام الضريبى فى شكل الإفصاح عن الدخل الحقيقى بصورة تفصيلية وسداد الضريبة المستحقة.

وأظهرت النتائج الخاصة بتحليل الانحدار لهذا المتغير Y_{14} وأثر عوامل التحاسب الضريبى عليه بتأثير العناصر التالية بحسب الترتيب للأهمية وهى X_{211} ، X_{22} ، X_{25} ، X_{28} ، X_{21} ، X_{220} ، X_{24} ، X_{23} ، X_{217}. وهذه العوامل تفسر ١٠٠% من العوامل المؤثرة على هذا المستوى من الالتزام، وبالتالى فإن هذه العوامل والعوامل الأخرى ليس لها تأثير على هذا المستوى من الالتزام.

ومن خلال ذلك يمكن حصر العوامل التى تؤثر على مستوى الالتزام و الإفصاح عن الدخل ومدى تكرارها مع المستويات الأخرى لمساعدتنا فى إعداد الإطار المقترح :

المتغيرات التابعة / المتغيرات المستقلة	Y12	Y11	Y13	Y14
X21	✓			✓
X22				✓
X23		✓		✓
X24				✓
X25		✓	✓	✓
X26	✓	✓		
X27				
X28	✓			✓
X29				
X210	✓	✓		
X211	✓		✓	✓
X212	✓	✓		
X213		✓		
X214	✓			
X215	✓	✓		
X216	✓			

X217			✓	✓
X218				✓
X219				
X220		✓		✓

من خلال ذلك نلاحظ ما يلى :

١- خروج مجموعة من العوامل التى لا تؤثر فى أى مستوى من مستويات الإفصاح عن الدخل وزيادة مستوى الالتزام وهى الخاصة بإلغاء فرض رسم تنمية الموارد المالية X_{27}، مد فترة تقديم الإقرار للممولين X_{29}، تطبيق نظام الدفعات المقدمة X_{219}.

٢- أكثر العوامل تأثيراً وتكراراً فى التأثير على مستوى الإفصاح والالتزام الضريبى هى:

أ) X_{25} العفو الضريبى ثلاث مرات مع مستويات الإفصاح Y_{11} ، Y_{23} ، Y_{14}.

ب) X_{212} عدم اعتبار المخصصات ضمن التكاليف واجبة الخصم، وتتكرر ثلاث مرات نسبة مستويات الإفصاح Y_{12}, Y_{13}, Y_{14} وبالتالى تعتبر من أكثر العوامل المؤثرة فى مستوى الالتزام هى المعاملات $X2_{11}$, X_{25}

ويليهما فى التأثير العوامل التى ظهرت مرتين فى تأثيرها على مستوى الالتزام وهى X_{212}, X_{210}, X_{28}, X_{26}, X_{23}, X21, X_{220}, X_{217}, X_{215}

ثم ليها باقى العوامل فى التأثير وهى قد أثرت على مستوى واحد فقط من الإفصاح والالتزام الضريبى وهى العوامل X_{218}, X_{216}, X_{219}, X_{24}, X_{22}

ونخلص من ذلك بتحقيق الفرض الثانى من وجود تأثير لعوامل التحاسب الضريبى على مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين فى ظل تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

المبحث الرابع

الإطار المقترح لرفع مستوى الالتزام الضريبى عن طريق العناصر المرتبطة بالتحاسب الضريبى فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

لقد تناولنا فى الأجزاء السابقة مفهوم الالتزام الضريبى وكيفية تأثير عناصر التحاسب الضريبى على عملية الالتزام لدى الممولين بدرجاته، ونتيجة للدراسة التطبيقية وما نتجت عنها من نتائج يمكن صياغة إطار عام مقترح لرفع مستوى الالتزام لدى الممولين عن الدخل الحقيقى فى الإقرار الضريبى وسداد الضريبة المستحقة عليه عن طريق تطوير مفاهيم التحاسب الضريبي وآلياتها فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ويقوم هذا الإطار على أربعة أجزاء كما يصورها الشكل رقم (١) وهى :

١- البيئة الخارجية.

٢- أهداف الإطار المقترح.

٣- المباديء العامة لتطبيق الإطار المقترح.

٤- العناصر الأساسية لهذا الإطار المقترح.

أولاً : البيئة الخارجية :

يقصد بالبيئة الخارجية هو كل ما يحيط بالممول من عوامل خارجية يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر و عليه يقيم الباحث البيئة الخارجية بحسب تأثيرها على الممول إلى :

أ – البيئة السياسية : يمكن التعبير عنها في شكل المجتمع السياسى والحكومى المحيط بالممول ومدى رضائه على الوضع السياسى في المجتمع والمرحلة السياسية التي يمر بها المجتمع.

ب- البيئة الاجتماعية : وهى تتمثل في المفاهيم والمصطلحات والعرف والمعتقدات السائدة في المجتمع والتي تستخدم في تكوين شبكة العلاقات الاجتماعية بين أفراد المجتمع.

جـ- البيئة الثقافية : وهى تمثل ثقافة المجتمع ومراحل التعليم ومستوى التعليم وتقسيم المجتمع إلى مستويات مختلفة من الثقافة والتعليم والإدراك.

البيئة الخارجية
البيئة السياسية – البيئة الاجتماعية – البيئة الثقافية
– البيئة الاقتصادية

الأهداف الأساسية للإطار المقترح

١- تغليب الهدف الإقتصادى ٢- رفع حد الإعفاء
٣- تحسين مناخ الإستثمار ٤- خفض البيروقراطية
٥- زيادة الثقة بين الممول والمصلحة ٦- تخفيض العبء الضريبي
٧- تبسيط أحكام الإهلاك ٨- ترسيخ العفو الضريبي
٩- إنشاء مجلس أعلى للضرائب ١٠- إلغاء بعض الإعفاءات

المباديء العامة التي يعمل من خلالها الإطار المقترح :

١- النظرة الشمولية.
٢- السعى نحو تحقيق أهداف القانون.
٣- إقتصاديات التطبيق.
٤- توفير قاعدة بيانات إلكترونية أساسية وسليمة

عناصر الإطار المقترح لتطوير التشريع :

١- إزالة الغموض في دخول فروق التقييم الدفترية ضمن وعاء الضريبة للأشخاص الاعتبارية.
٢- عدم اقتصار المعالم الضريبية فى العقود طويلة الأجل على العقود محددة القيمة أو العرفية.
٣- استخدام نظام الفحص بالعينة.
٤- انشاء مجلس أعلى للضرائب.
٥- اتاحة امكانية تعديل الاقرار الضريبى.
٦- أسلوب حساب العوائد المدينة.
٧- اسلوب حساب الاهلاك.
٨- اعتبار المخصصات ضمن التكاليف واجبة الخصم.
٩- تخفيض سعر الضريبة.
١٠- زيادة الشريحة المعفاة.
١١- عدم اعتبار شركات الأشخاص من ضمن الشخصية الاعتبارية.
١٢- اعادة النظر فى مواد القانون واتساقه مع معايير المحاسبة المصرية والدولية.
١٣- حساب مقابل التأخير.
١٤- زيادة مستوى العقوبات الضريبية.
١٥- إعادة تشكيل لجان الطعن.

الشكل رقم (١) : الإطار المقترح لرفع مستوى الالتزام الضريبى

د – البيئة الاقتصادية : وهى تمثل كل المتغيرات الاقتصادية والمالية والمرحلة الاقتصادية التي يمر بها المجتمع مع تحديد حجم هذه المتغيرات ومدى النمو الإقتصادى الذى يمر به المجتمع وفى أى مرحلة من مراحل النمو.

يجب أن يخرج أى تطوير لأى تشريع ضريبي أو غير ضريبي من البيئة الخارجية التي تحيط بهذا المجتمع، وبالتالي يجب أن يراعى القانون ظروف البيئة الخارجية بعناصرها الأربعة لكى تعكس هذه البيئة أهداف الإطار المقترح لتطوير أى تشريع ضريبي والذي يجب أن يكون متسقاً مع البيئة الخارجية.

ثانياً : أهداف الإطار المقترح :

سوف يستمد الباحث أهداف هذا الإطار من الأهداف التى افترضتها الحكومة لإصدار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ باعتبار أن هذه هى الغاية التى كانت تسعى إليها الحكومة والممول فى نفس الوقت وكذلك يلبى طلب الاحتياجات المتعددة لمجموعة المستفيدين (الممول – التشريع – الإدارة الضريبية – الباحثين – الحكومة) وهى :

١- تغليب الهدف الإقتصادى للضريبة أملاً في انتعاش اقتصادى ما من شأنه أن يزيد موارد الدولة مما يساعد على القيام بوظيفتها الاجتماعية.

٢- رفع حد الإعفاء على المرتبات وما في حكمها دون تفرقة بين الممولين بسبب الحالة الاجتماعية أو الجنس.

٣- تحسين مناخ الاستثمار وعدم التمييز في المعاملة الضريبية وفقاً لنوع النشاط، مما يساعد على حسن تخصيص الموارد ويحفز النمو الاقتصادي.

٤- خفض سقف البيروقراطية في الأجهزة الإدارية لمصلحة الضرائب على الدخل عن طريق اختصار عدد من الإجراءات وتفكيك كثير من التعقيدات لإرساء نظام إدارى يدفع إلى استمرار الديناميكية.

٥- بث الثقة بين المصلحة والممول وذلك باحترام إقراره الضريبي وامتناع الإدارة بفرض الضريبة بناء على الإقرار والبعد عن التقدير الجزافى.

٦- تخفيض العبء الضريبي على الممول بتخفيض أسعار الضريبة إلى النصف مع جعلها أسعاراً تصاعدية مع توسيع الشرائح.

٧- تبسيط أحكام الإهلاك وتبنى هيكل لها يتفق مع المعايير المحاسبية المصرية والدولية مع تقرير إهلاك إضافى للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة.

٨- ترسيخ مبدأ العفو الضريبي عن الممولين الذين لم يسبق تسجيلهم ضريبياً وعدم إلزامهم بالضرائب المستحقة عليهم عن دخولهم السابقة.

٩- إنشاء مجلس أعلى للضرائب تكون له شخصية إعتبارية ويتبع رئيس مجلس الوزراء ويختص بضمان حقوق الممولين.

١٠- إلغاء الكثير من الإعفاءات التي كان يتم منحها للمشروعات الإستثمارية على اعتبار أن الإعفاءات الضريبية ليست الأهم لتحفيز الإستثمار.

بعد سرد هذه الأهداف التي سعى المشرع إلى تحقيقها من تطبيق القانون، فيجب أن يراعى تحقيق هذه الأهداف في الإطار المقترح وذلك نتيجة لأنه بمراجعة وتقييم القانون في ظل هذه الأهداف نجد أن الكثير منها لم يحققه القانون مثل تحسين مناخ الاستثمار وعدم التمييز في المعاملة الضريبية إلى جانب تخفيف العبء على الممولين بتخفيض سعر الضريبة وذلك لأن الضريبة سوف تزيد في حالات كثيرة في ظل القانون الجديد عن ما كان يسدد في ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لخضوع كثير من الإيرادات التي كانت معفاة سابقاً وخضعت للضريبة على الدخل في القانون الجديد وغيرها، وقد سبق وأن قام الباحث بتقييم القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في ظل العمل على زيادة مستوى التزام الممولين، وبالتالي ما نركز عليه هنا هو تحقيق هذه الأهداف فقط للعمل على رفع مستوى التزام الممولين.

ثالثاً : المباديء التى يقوم عليها الإطار المقترح :

يقوم تطبيق الإطار المقترح على مجموعة من المباديء الأساسية التي يجب مراعاتها وهى :

١- النظرة الشمولية :

يجب أن يقوم هذا الإطار على تحليل ودراسة جميع عناصر النظام الضريبي بهدف الإصلاح الشامل للنظام الضريبي بعناصره الثلاثة (التشريع – الإدارة الضريبية – الممولين) مع البيئة الخارجية التي تحيط بالممولين والمتمثلة في البيئة السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، مع مراعاة عدم التركيز على أى من هذه العناصر منفرداً نتيجة للتأثير التبادلى بين هذه العناصر.

٢- السعى نحو تحقيق أهداف القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

لقد تم صياغة عدد من الأهداف التي سعى القانون لتحقيقها ويجب أن تنبع عناصر الإطار المقترح من هذه الأهداف، وبالتالي يجب حصر الأهداف الأساسية لهذا القانون وتبويبها في صورة أهداف اقتصادية وأهداف اجتماعية وأهداف مالية وعمل التقييم الشامل للقانون الحالي في ضوء تلك الأهداف والعمل على تعديل ما جاء في القانون بهدف تحقيق هذه الأهداف، حيث نجد أن هناك بعض الأهداف التي عارضها القانون، فمثلاً هدف تحسين مناخ الاستثمار وعدم التمييز في المعاملة الضريبية، فلم يحاول القانون تحقيق هذا الهدف بالدرجة المطلوبة نظراً للتفرقة في المعاملة الضريبية بين الشخص الطبيعى والاعتبارى، وغيرها من الجوانب التي سبق وذكرها الباحث في المبحث الثانى.

٣- اقتصاديات التطبيق :

يحكم تطبيق الفحص الضريبي في ظل القانون الجديد ما يسمى باقتصاديات التطبيق (التكلفة / العائد) cost – benefit ، ويعتمد الفحص الضريبي على استراتيجيتين للفحص وهما استراتيجية الفحص الشامل، ويتم من خلالها فحص جميع الملفات بغض النظر عن احتمال التهرب فيها، وحجم أعمالها، وهى استراتيجية مكلفة، إلا أن احتمال اكتشاف التهرب الضريبي خلالها يكاد يصل إلى الواحد الصحيح وهو ما كان مطبقاً في القانون ١٨٧ لسنة ٩٣، ثم جاء القانون الجديد ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لكى يستخدم الاستراتيجية الثانية وهى الفحص عن طريق العينة،

وتعتمد على اختيار عينة من الملفات بمواصفات معينة يتم فحصها ضريبياً، وهى استراتيجية أقل تكلفة من الفحص الشامل، ولكن ينخفض خلالها احتمال اكتشاف التهرب الضريبي ويتوقف نجاحها بشكل كبير على العائد والتكلفة للفحص الضريبي.

٤- توفير قاعدة بيانات الكترونية أساسية وسليمة :

يعانى مجال الضرائب من انخفاض مصداقية البيانات التي يمكن الاعتماد عليها عند اتخاذ القرار لتعدد مصادرها والجهات التي تقوم بإعدادها وتعدد أساليب تجميع البيانات وتحليلها، مثل عدد الممولين في مصلحة الضرائب وعدد الإحالات إلى لجان الطعن وعدد وقيمة التهرب الضريبي وغيرها.

يعتمد تطبيق القانون الجديد على توفير قاعدة بيانات أساسية وسليمة لاتخاذ القرار في المراحل المختلفة سواء في تحديد العينة التي يتم الفحص عليها أو قياس الدخل وقياس مستوى الالتزام لدى الممولين ودراسة المزايا التي يحققها القانون الجديد من مواد العفو الضريبي أو فض المنازعات أو غيرها، لذلك يجب التركيز على توفير قاعدة بيانات الكترونية سليمة تساعد في اتخاذ القرار.

رابعاً : عناصر الإطار المقترح لزيادة مستوى الالتزام الضريبى عن طريق زيادة فعالية التشريع الضريبى فيما يتعلق بالعناصر المرتبطة بالتحاسب الضريبى فى ظل تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

لقد أوضح الباحث ضرورة النظر إلى عناصر النظام الضريبى بالكامل بهدف رفع مستوى الالتزام الضريبى هو المبدأ الأول من مباديء تطبيق الإطار المقترح "النظرة الشمولية"، ولكن لكى نحقق أهداف البحث سوف نركز فقط على عناصر التحاسب الضريبى وتطويرها من خلال الدراسة التطبيقية التى أجراها الباحث وهى:

١- إزالة الغموض في دخول فروق التقييم الدفترية ضمن وعاء الضريبة للأشخاص الاعتبارية : X_{21}

إعادة صياغة نص المادة ٥٣ من القانون والمواد ٦١، ٦٢، ٦٣ من اللائحة التنفيذية بهدف إزالة الغموض فى النص التشريعى وثبات المحاسبة الضريبية من مصلحة الضرائب عن

كيفية قياس هذه الفروق من إعادة التقدير وكيفية الاعتراف بها فى قائمة الدخل للمحاسبة الضريبية عنها من عدمه نظراً لتأثيرها المباشر على مستوى الالتزام لدى الممولين فيما يتعلق بالإفصاح عن الدخل الحقيقى من واقع المستندات وسداد الضريبة المستحقة.

٢- عدم اقتصار المعالجة الضريبية فى العقود طويلة الأجل على العقود محددة القيمة أو السعر فقط X_{22} :

ضرورة تعديل المادة ٢١ من القانون وتزييلها بالعقود طويلة الأجل سواء محددة القيمة أو غير محددة القيمة نظراً لتأثيرها على مستوى التزام الممولين خصوصاً شركات المقاولات.

٣- استخدام نظام الفحص بالعينة X_{23} :

ضرورة نشر القرارات الوزارية على موقع مصلحة الضرائب المرتبطة وكيفية تحديد حجم العينة وما هى الملفات التى يتم اختيارها، كما يراعى عند تحديد حجم العينة المباديء العامة لهذا الإطار وخصوصاً اقتصاديات التطبيق.

٤- إنشاء مجلس أعلى للضرائب X_{24} :

ضرورة وضع مواد القانون الخاص بإنشاء مجلس أعلى للضرائب موضع التنفيذ العملى وأن يتم تفعيل هذه الآلية لرفع مستوى الالتزام الضريبى لتأثيرها على أداء الإدارة الضريبية وصياغة التشريع الضريبى ورفع مستوى الالتزام لدى الممولين.

٥- إتاحة إمكانية تعديل الإقرار X_{28} :

لقد بيّنت نتائج الدراسة أهمية هذا البند فى رفع مستوى الالتزام الضريبى خصوصاً بعلاقته القوية الإحصائية مع أعلى مستويات الإفصاح الضريبى، إلا أنه لابد من إعادة النظر فى الإقرار الضريبى من حيث تصميم وسهولة فهمه من الممولين وعمل لقاءات دورية مستمرة مع الممولين فى مأموريات الضرائب لتدريبهم على كيفية التعامل مع الإقرار الضريبى.

٦- أسلوب حساب العوائد المدينة X_{210} :

نظراً لحدوث كثير من المشاكل نتيجة لصياغة المادة ٢٣ فقرة (١) فيما يتعلق بحساب صافى العوائد عن طريق ربط العوائد الدائنة والمدينة ببعضها البعض وقد أكدت نتائج البحث الميدانية بتأثير هذا العنصر على مستويات الالتزام المختلفة لدى الممولين خصوصاً فى المنشآت

التى تتعامل فى مجال الإقراض والاقتراض، لذلك لابد من إعادة النظر فى هذه المادة على أن يتم عدم الربط بينهما.

٧- أسلوب حساب الإهلاك X_{211} :

لقد أظهرت الدراسة عند مقارنة أسلوب حساب الإهلاك فى ظل قانون الضرائب اختلافاً جوهرياً عن أسلوب الحساب وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية مما أثار كثير من المشاكل عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة وتعديل حسابات الشركات، لذلك لابد من مراعاة هذا التعارض فيما بين قانون الضرائب ومعايير المحاسبة المصرية والدولية فيما يتعلق بحساب الإهلاك للآلات حتى يكون هناك اتساقاً فى عرض المعلومات.

٨- اعتبار المخصصات ضمن التكاليف واجبة الخصم X_{212} :

لقد أيدت الدراسة التطبيقية تأثير هذا العامل على مستويات الالتزام الضريبى المختلفة للممول، وبناء عليه يجب إعادة النظر فى حكم المادة ٢٤ فقرة (١) فيما يتعلق بالمخصصات واعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم نظراً لأنها مخصصات تكونها الشركة لمواجهة خسائر أو انخفاض متوقع بل مؤكد الحدوث إلى جانب اعتراف المعايير الدولية والمصرية بتكوين هذه المخصصات لذلك لابد من إعادة النظر فيها مرة أخرى.

٩- تخفيض سعر الضريبة X_{213} :

لقد قامت الحكومة بتخفيض سعر الضريبة إلى النصف تقريباً، ولكن ما يجب أن يتم هو إعادة النظر فى الشخصية الاعتبارية واعتبار شركات الأشخاص ضمن الشخصية الاعتبارية وضرورة تمتعها بالتدرج فى سعر الضريبة إلى جانب النظر إلى سعر الضريبة من جهة اقتصاديات التكلفة والعائد وذلك عند منح مزايا أو إعفاءات أو عقوبات معينة لزيادة تأثيرها على التزام الممولين.

١٠- زيادة الشريحة المعفاة X_{214} :

ضرورة إعادة النظر فى الشريحة المعفاة أيضاً إما بالرفع عن ٥٠٠٠ جنيه أو تمتع الشركاء فى شركات الأشخاص بهذه الشريحة لتأثيرها على مستوى الالتزام الضريبى من خلال

التحليلات الإحصائية خصوصاً مع مستويات الدخل الأقل من ٤٠٠٠٠ جنيه حيث لها علاقة ارتباط قوية.

١١- عدم اعتبار شركات الأشخاص من ضمن الأشخاص الاعتبارية X_{215} :

يجب إعادة النظر فيها مرة أخرى نتيجة لتأثيرها المباشر على دعم المشروعات الصغيرة خصوصاً أن مستقبل مصر يعتمد على تلك الصناعات والمستثمرين فى المرحلة القادمة، وعادة تأخذ هذه المنشآت لصغار المستثمرين بشكل شركات الأشخاص بأنواعها.

١٢- إعادة النظر فى مواد القانون واتساقه مع معايير المحاسبة المصرية والدولية X_{216} :

وقد سبق وأوضحنا أكثر من مثال للتعارض، ويمكن إعادة النظر ا التعارض وإصلاحه.

١٣- حساب مقابل التأخير X_{217} :

لقد اتضح مدى التفاوت فى عملية حساب مقابل التأخير ما بين الممول ومصلحة الضرائب فى صالح مصلحة الضرائب، لذلك لابد من إعادة صياغة المادة (١١٠) من القانون لتوحيد عملية حساب مقابل التأخير سواء كان على الممول أو مصلحة الضرائب لتأثير ذلك على العدالة ورفع مستوى التزام الممولين.

١٤- زيادة مستوى العقوبات الضريبية X_{218} :

لقد حاول المشرع كما تبين لنا زيادة مستوى تلك العقوبات نتيجة لإيمانه بتأثيرها على مستوى الالتزام لدى الممولين إلا أنه يجب أن يتم زيادة مستوى هذه العقوبات خصوصاً فى حالات التأكد وتكرار التهرب الضريبى.

١٥- إعادة تشكيل لجان الطعن X_{220} :

يجب أن يتم التركيز على استقلالية لجان الطعن شكلاً وموضوعاً وخروجها عن نطاق الوزارة بالكامل وتبعيتها إلى جهة أخرى مثل المجلس الأعلى للضرائب بعد انشائه وإعادة النظر فى التشكيل وذلك حتى تحافظ على استقلاليتها ونزاهتها شكلاً وموضوعاً.

ملخص البحث :

بعد أكثر من خمسة أعوام كان لابد من إعادة النظر والوقوف على مدى تأثير إصدار قانون الضرائب الجديد ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على رفع مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين وخصوصاً فى مجال التحاسب الضريبى على اعتبار أنه كان من أحد أهداف إصدار هذا القانون ونتيجة للتعرض لهذا الموضوع ظهرت عدد من المشاكل بعد تطبيق هذا القانون.

وقد استهدف البحث دراسة تأثير نصوص التشريع الضريبى خصوصاً المرتبطة منها بالتحاسب الضريبى على مستوى التزام الممولين، و العوامل المؤثرة على هذا الالتزام ثم تقديم إطار مقترح لرفع مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين عن طريق تطوير وتعديل العناصر الخاصة بالتحاسب الضريبى فى القانون.

وتناول الباحث ذلك من خلال الأجزاء التالية :

المبحث الأول : الدراسات السابقة التى تناولت الالتزام الضريبى سواء فى مصر أو خارج مصر.

وتناول الباحث فيها عددا من الدراسات المصرية والأجنبية، وقد خلص ذلك وبعد تقييم لتلك الدراسات على أن شكل التهرب وعدم الالتزام الضريبى هو مشكلة عالمية وليست محلية، وتتأثر بالبيئة المحلية عند ظهورها، ولقد تنوعت الدراسات التى تناولت هذا الموضوع من خلال العوامل التى قامت بدراستها أو من خلال أسلوب الدراسة نفسه، ولكن فى النهاية تم استخلاص مجموعة من العوامل المؤثرة على مستوى الالتزام الضريبى لاختيارها.

المبحث الثانى : أساسيات الالتزام الضريبى :

وتناول الباحث فيه مفهوم الالتزام الضريبى وأهميته و العوامل المؤثرة على هذا الالتزام بأنواعه المختلفة.

المبحث الثالث : الدراسة التطبيقية :

وقامت على اختبار فروض البحث من خلال قوائم استقصاء تم توزيعها وتجميعها وعمل التحليلات الإحصائية اللازمة عليها باستخدام برنامج SPSS الإصدار الخامس عشر.

المبحث الرابع : تقديم الإطار المقترح :

وتم تناول هذا الإطار من خلال أربعة عناصر وهى البيئة الخارجية المؤثرة فى هذا الإطار ثم أهداف الإطار المقترح ثم المبادئ التى قام عليها الإطار المقترح ثم عناصر هذا الإطار و التى استمدها الباحث من نتائج الدراسة التطبيقية التى أجراها

نتائج البحث وتوصياته :

خلص الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها :

١- أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أخذ خطوات جادة نحو رفع مستوى الالتزام الضريبى لدى الممولين خصوصاً المتعلقة منها بالتحاسب الضريبى مثل الشريحة المعفاة وفض المنازعات وسعر الضريبة وغيرها.

٢- هناك عدد من العوامل المؤثرة فى مستوى الالتزام الضريبى والمرتبطة بعملية التحاسب الضريبى من خلال الدراسة التطبيقية وتحتاج إلى إعادة نظر فيها، ومنها :

أ) المحاسبة عن فروق التقييم الدفترية للأشخاص الاعتبارية.

ب) المحاسبة عن العقود الطويلة الأجل غير المحددة مقدماً.

جـ) عدم تفعيل المواد الخاصة بإنشاء مجلس أعلى للضرائب.

د) الغموض الموجود فى الإقرار الضريبى بالنسبة للممولين.

هـ) المحاسبة عن العوائد المدينة والدائنة والربط بينهما.

و) التعارض الموجود فى معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب سواء كان فى حساب الإهلاك أو المخصصات.

ز) الشريحة المعفاة وضرورة تمتع الشريك فى شركات الأشخاص بها.

ح) وجود شركات الأشخاص ومعاملتها ضريبياً بنفس معاملة شركات الأموال.

ط) المحاسبة عن مقابل التأخير وعدم العدالة فى التطبيق بين الممول ومصلحة الضرائب.

ى) إعادة تشكيل لجان الطعن وعدم استقلالها شكلاً وموضوعاً.

وتوصى الدراسة من خلال النتائج العملية بما يلى :

١- تطبيق الإطار المقترح لخروج التعديلات من خلال إطار متسق داخلياً وخارجياً.

٢- عدم دخول فروق التقييم الدفترية ضمن وعاء ضريبة الدخل للأشخاص الاعتبارية.

٣- معاملة العقود طويلة الأجل غير محددة القيمة ضريبياً بنفس المعاملة للعقود طويلة الأجل محددة القيمة.

٤- تفعيل إنشاء مجلس أعلى للضرائب بكل اختصاصاته ويدخل ضمنه اختصاصات لجان الطعن وتشكيلها للمحافظة على استقلالها.

٥- مراعاة الاتساق ما بين قانون الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية والدولية ذات الشأن الضريبى حتى لا يكون هناك تعارض سواء كان فى حساب الإهلاكات أو فى المخصصات وغيرها.

٦- رفع مستوى الشريحة المعفاة إلى عشرة آلاف جنيه يتمتع بها الشخص الطبيعى والشريك فى شركة الأشخاص.

٧- خروج شركات الأشخاص من العباءة الضريبية للأشخاص الاعتبارية ومعاملتها معاملة الأشخاص الطبيعيين.

٨- ضرورة المساواة فى حساب مقابل التأخير سواء للممول أو مصلحة الضرائب.

٩- رفع مستوى العقوبات خصوصاً فى الحالات التى يتكرر فيها التهرب الضريبى.

المراجع

أولاً : المراجع العربية :

١) البنك المركزى المصرى – **النشرة الإحصائية الشهرية** – ديسمبر ٢٠٠٨.

٢) د. أمين السيد أحمد لطفى، "قياس وتحليل حساسية عدم التزام الممولين للعوامل المؤثرة – دراسة مقارنة مع التطبيق على مصر"، **"المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثانى ١٩٩١، ص ١٢٩٥-١٣٢٩.

٣) د. أمين السيد أحمد لطفى : "تقويم سياسات الفحص الضريبي وآثارها على الخلافات بين الممول والإدارة الضريبية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثانى ١٩٩٢، ص٧٧١-٨٢١.

٤) ----------، " قياس وتقدير التهرب الضريبي للأشخاص الاعتبارية – نموذج محاسبي تأسيسا على المحاكاة باستخدام الكمبيوتر" **المؤتمر الضريبي الرابع عشر بعنوان التشريع ومشكلات التحاسب الضريبى المصرى ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب** ، القاهرة ، يونيو ٢٠٠٨

٥) د. حمدي هيبة ، " معايير المحاسبة المصرية من وجهة نظر ضريبية **"، المؤتمر الضريبى الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبى فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، كلية التجارة جامعة عين شمس** ، ديسمبر ٢٠٠٧

٦) د. رمضان صديق ، " الإفصاح في التشريعات الضريبية " **، المؤتمر الضريبى الرابع عشر بعنوان التشريع ومشكلات التحاسب الضريبى المصرى ، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب** ، القاهرة ، يونيو ٢٠٠٨

٧) د. صادق حامد مصطفى، "أثر سياسات الفحص الضريبي ومعدلات الضريبة وعدم التأكد على التزام الممول"، **مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين**، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد الثانى، ١٩٩٠.

٨) د٠ طارق حماد ،" أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء الضريبة ومتطلبات الإفصاح "، **"، المؤتمر الضريبى الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبى فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، كلية التجارة جامعة عين شمس** ، ديسمبر ٢٠٠٧

٩) د. فؤاد السيد المليجى، "تحليل رد فعل دافعى الضرائب تجاه عملية التحاسب عن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بمصر : دراسة اختبارية"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة جامعة الإسكندرية، العدد الأول، الجزء الأول مارس ١٩٩٩، ص٣٩٥-٤٦٣.

١٠) د. محمد السيد سلامة وآخرون : **"الضريبة الموحدة فى التشريع المصرى فى ظل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣"**، بدون ناشر، ٢٠٠٣.

١١) د٠ محمد عباس بدوى ،" أثر المعالجة الضريبية لإهلاك الأصول الثابتة في القانون ٩١ لسنه ٢٠٠٥ على معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) الخاص بالضرائب على الدخل "، **المؤتمر الضريبى الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبى فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، كلية التجارة جامعة عين شمس** ، ديسمبر ٢٠٠٧

١٢) د. محمد عبد العزيز خليفة ، " الآثار الضريبة لتطبيق المعيار المحاسبي رقم (١٤) تكلفة الاقتراض " ، **"، المؤتمر الضريبى الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبى فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، كلية التجارة جامعة عين شمس** ، ديسمبر ٢٠٠٧

ثانياً : المراجع الأجنبية

1) Ahmed Riahi – Belkaoui, "Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale", **Journal of International Accounting Auditing and taxation**, 13 (2004) P. 135-148.

2) Ann D. Wittle and Diane F. Wood Bury, “The Effect of Tax Law and Tax Administration on Tax Compliance : The Case of The U.S. Individual Income Tax”, **National tax Journal**, March, 1985, P. 8.

3) Benno Terglar, "To Evade Taxes Not to Evade That is the Question**", Journal of Social Economic** 32 (2003), P.P 283-302.

4) Bernard Fortin, et. Al, "Tax Evasion and Social Interaction", **Journal of Public Economics**, 91 (2007) P.P 2089-2112.

5) Ed. O'Donnell, et. Al, "The Influence of Domain Knowledge and Task Complexity on Tax Professionals' Compliance Recommendations" **Accounting, Organization and Society**, 30 (2005) P.P 145-165.

6) Grant Richardson, "Determinants of Tax Evasion : Across – Country Investigation", **Journal of International Accounting Auditing and Taxation,** 15 (2006),P.P 150-169.

7) Jacqueline Haverals, "IAS/IFRS in Belguim : Quantitative Analysis of the Impact on the Tax Burden of Companies", **Journal of International Accounting Auditing and Taxation,** 16 (2007), P.P 69-89.

8) George T. Tsakumins, et. al, "The Relation between National Cultural Dimensions and Tax Evasion", **Journal of International Accounting, Auditing and taxation**, 16(2007), P.P 131-147.

9) Paul J. Beck and Woon-Oh Jung, "Taxpayers' Reporting Decisions and Auditing under Information Asymmetry" The Accounting Review, July 1989, P.P 468-487.

10) Jean Strader and Christine E. Fogliasso, "An Investigation of Some Factors Affecting Taxpayer Non-Compliance", **Accounting and Business Research,** vol. 20, No. 77, 1989, P.P 39-46.

11) James Alm, "A Perspective on The Experimental Analysis of Taxpayer Reporting", **The Accounting Review**, vol.66, No.3, July 1991, p.p 577-593.

12) Bernard Fortin, et. Al," Management Control in The Transfer Pricing Tax Compliant Multinational Enterprise", **Accounting, Organization and Society**, 33 (2008) P.P 603-628.

13) Paul J. Beck, et al, "Experimental Evidence on Taxpayer Reporting Under Uncertainty", **The Accounting Review**, vol. 66, No.3 , 1991,P.P 535-558.

14) Julie H. Collins and R. David plumlee, "The Taxpayer's Labor and Reporting Decision : The Effect of Audit Schemes", **The Accounting Review,** July 1991,P.P 559-576.

15) Shelley C. Rhoades, "The Impact of Multiple Component Reporting on Tax Compliance and Audit Strategies", **The Accounting Review**, January 1999,P.P 63-85.

16) Winzel Michael," The Multiplicity of Taxpayer Identities and Their Implication for Tax Ethics " , **Journal complication © Baldy Center for Law and Social Policy** ,2007, P.P 31-50

قائمة الاستبيان

يجري الباحث بحث استكشافيا بشأن دراسة تأثير قياس الدخل الخاضع للضريبة في ظل تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على مستوى الالتزام الضريبي بالإفصاح عن الدخل الحقيقي للممول

ويؤكد الباحث على ان الهدف من الإستبيان هو خدمة البحث العلمي وأن ما سيحظى به الباحث من آرائكم وخبراتكم سوف تشملها السرية التامة ،،،،،

الدكتور / ياسر سمره – جامعة المنصورة

أولا بيانات خاصة بالمستقصي منه

برجاء من سيادتكم اختيار الإجابة التي تناسبك وضع علامة (✓) أمامها

١- متوسط الدخل السنوي (X11) :

□ أقل من ٥٠٠٠ جنيه □ من ٥ آلاف – ٢٠الف □ من ٢ألف ٤٠ ألف

□ أكثرمن ٤٠ ألف – ١٠٠ ألف □ أكثر من ١٠٠ ألف

٢- نوع النشاط (X12) : □ تجاري □ صناعي □ خدمي □ أخرى

٣- سنوات النشاط (X13): □ أقل من خمس سنوات □ ٥- ١٠ سنوات □ أكثر من ١٠سنوات

٤- رأس المال (X14): □ أقل من ٢٠ ألف □ من ٢٠-٥٠ ألف

□ من ٥٠ – ٢٠٠ ألف □ أكثر من٢٠٠الف

٥- الشكل القانوني (X15): □ فردي □ شركات أشخاص □ أخرى

ثانيا: اختر الإجابة التي تتناسب مع سلوكك الفعلي

البيان	نادرا	قليلا	أحيانا	غالبا	دائما
١- التزم بتقديم إقراري الضريبي السنوي (Y11)					
٢- أقوم بملء إقراري الضريبي بنفسي (Y12)					
٣- أفصح عن دخلي الحقيقي من واقع المستندات والسجلات الفعلية (Y13)					
٤- أفصح عن الدخل الحقيقي بصورة تفصيلية مع سداد قيمة الضريبة المستحقة (Y14)					

ثالثا:حدد مدى أهمية العناصر التالية فى زيادة مستوى الالتزام الضريبى لديك عند الإفصاح عن الدخل في الإقرار الضريبى :

العنصـــــــــــــــــــــــــــــــــــر	غير مهم (١)	قليل الأهمية (٢)	متوسط الأهمية (٣)	هام (٤)	هام جدا (٥)
١ـدخول فروق التقييم الدفترية ضمن وعاء الضريبة للأشخاص الاعتبارية (X21)					
٢- اقتصار المعالجة الضريبية في العقود طويلة الأجل على العقود محددة القيمة أو السعر فقط (X22)					
٣- استخدام نظام الفحص بالعينة (X23)					
٤- إنشاء مجلس أعلى للضرائب (X24)					
٥- العفو الضريبي (X25)					
٦- انقضاء الخصومة وفض المنازعات بين الممول ومصلحة الضرائب بالمحاكم (X26)					
٧- إلغاء فرض رسم تنمية الموارد المالية (Z27)					
٨- إتاحة إمكانية تعديل الإقرار الضريبي(X28)					
٩- مد فترة تقديم الإقرار للممولين بشروط (X29)					
١٠- أسلوب حساب العوائد المدينة(X210)					
١١- أسلوب حساب إهلاك الأصول الثابتة (X211)					
١٢- عدم اعتبار المخصصات ضمن التكاليف واجبة الخصم (X212)					
١٣- تخفيض سعر الضريبية (x213)					
١٤- زيادة الشريحة المعفاة للشخص الطبيعي (x214)					

العنصـــــــــــــــــــــــــــــر	غير مهم (١)	قليل الأهمية (٢)	متوسط الأهمية (٣)	هام (٤)	هام جدا (٥)
١٥- اعتبار شركات الأشخاص ضمن الشخصية الاعتبارية (X215)					
١٦- التعارض بين معايير المحاسبة المصرية والدولية وقانون الضرائب (X216)					
١٧- حساب مقابل التأخير في القانون (X217)					
١٨-زيادة مستوى العقوبات التي نص عليها القانون (X218)					
١٩- تطبيق نظام الدفعات المقدمة (X219)					
٢٠- اعادة تشكيل لجان الطعن وتحديد اختصاصاتها (X220)					

ولسيادتكم جزيل الشكر على حسن تعاونكم

الدكتور ياسر سمره