

# إمكانية الإرتقاء بالإمتثال الطوعي في المجتمع الضريبي "دراسة مقارنة"

دكتور

إبراهيم عبد العزيز النجار

أستاذ الاقتصاد والمالية العامة المساعد

كلية الحقوق - جامعة المنوفية

## المقدمة

عندما نعيش في مجتمع مثالي ملتزم بالقانون يكون من المتوقع أن يدفع الممولون الضرائب المستحقة عليهم. غير أن مثل هذا المجتمع ليس له وجود، ولا يتوقع وجوده. ومن هنا يجب علي مختلف البلدان أن تقوم علي بث create ثقافة الإمتثال للقوانين الضريبية في نفوس الممولين. يجب عليها غرس هذه الثقافة cultivate. ومراقبتها monitor وتنفيذها ولو قسراً enforce علي الممولين. "Compliance with tax laws must be created, cultivated, monitored and enforced in all countries."

لإنفاذ القانون الضريبي.2

- أهمية البحث:

من المؤكد أن تنمية الإمتثال في المجتمع الضريبي تساهم في تحصيل المستحقات الضريبية للخزانة العامة في الوقت المناسب، وتسعفها في تحقيق أهدافها، وتحميها من الإنزلاق إلي مستويات عجز غير آمنة. وفي ضوء ذلك، يعتبر موضوع الإمتثال الضريبي من الموضوعات التي تشغل بال الباحثين والعاملين في الإدارة الضريبية علي الدوام، خاصة وقد ثبت لهم من مراقبة سلوك معظم الممولين في المجتمعات الضريبية المختلفة أنهم لا يمتثلون للقوانين الضريبية إلا عندما يشعرون أن تكلفة عدم الإمتثال تفوق تكلفة الإمتثال؛ أي عندما يتأكدون أن قسوة معاناتهم في حالة الكشف عن التهرب الضريبي تتجاوز قيمة الضريبة الواجب سدادها.3 ولذا

<sup>1</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax Reform, ASIA-PACIFIC TAX BULLETIN, International Bureau of Fiscal Documentation, 2004 .p. 138.

<sup>2</sup> - تُعني الولايات المتحدة الأمريكية علي سبيل المثال بمثل هذه الدراسات منذ سنة 1981م، (انظر تفصيلاً: M. Besfamille and C. Parlatoire Siritto: Modernization of Tax Administrations and Optimal Fiscal Policies, Department of Economics, New York University, July 13, 2009. p.1.).

<sup>3</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 138.

يجب تعزيز دور الإدارة الضريبية في مواجهة الممولين لتعزید قدرتها علي تحقيق الإمتثال الضريبي، بل وتنميته. وهذا يتوقف على قدرتها علي اكتشاف الممولين غير الممتثلين ومعاقتهم. - إشكالية البحث:

ومن هنا تتضح لنا إشكالية البحث، إذ يرنو إلي بيان ما إذا كان إنشاء بيئة مواتية للممولين يتم حثهم من خلالها على الإمتثال الطوعي للقوانين الضريبية كافٍ لتيسير مهمة الإدارة الضريبية في تحقيق الإمتثال الضريبي، أم أن الأمر يستلزم أيضاً تمكين الإدارة الضريبية من جذب الممولين غير الممتثلين إلي دائرة الإمتثال ولو قسراً، من خلال تعزيز قدرتها علي إنفاذ القانون الضريبي بشكلٍ فعالٍ، ولكن بأقل تكلفة للمجتمع كذلك. 1. - خطة البحث: وفي ضوء ذلك يتم تقسيم هذا البحث إلي فصلين:

**الفصل الأول:** أهمية تطوير العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين لتنمية الإمتثال الضريبي.  
**الفصل الثاني:** المراقبة الفعالة للممولين كضرورة لتحقيق الإمتثال الضريبي.

## الفصل الأول

### أهمية تطوير العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين لتنمية الإمتثال الضريبي

نتعرض في هذا الفصل لماهية الإمتثال الضريبي (في المبحث الأول) ثم لكيفية تنمية الإمتثال الضريبي الطوعي أو الإختياري لدي الممولين (في المبحث الثاني).

## المبحث الأول

### ماهية الإمتثال الضريبي

يستلزم التعرض لماهية الإمتثال الضريبي تحديد مفهومه، وبيان العوامل التي يمكنها التأثير فيه، وبيان طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية وبين الأطراف ذات الصلة بالمجال الضريبي، وأثرها علي تنمية الإمتثال الضريبي، وذلك في المطلبين التاليين.

## المطلب الأول

### مفهوم الإمتثال الضريبي والعوامل المؤثرة فيه

يمكن تعريف الإمتثال الضريبي The Tax Compliance - في أبسط أشكاله - بأنه إلتزام الممولين بتنفيذ أحكام القانون الضريبي. ويتم قياس درجة عدم الإمتثال الضريبي عن طريق

---

<sup>1</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax...Op. Cit. p. 138.  
-The Hitotsubashi Academy: THE CONFLICT BETWEEN EFFICIENCY AND EQUITY OF TAX ADMINISTRATION...Op. Cit. p. 9.

قياس "الفجوة الضريبية"، وهي تمثل الفرق بين الإيرادات الضريبية الفعلية، أي المحصلة، والإيرادات الضريبية الحقيقية، أي التي يجب تحصيلها خلال فترة زمنية معينة. فإذا كانت الإيرادات الضريبية المحصلة هي بذاتها الإيرادات الضريبية الحقيقية، فهنا تكون نسبة الإمتثال الضريبي 100% 1. وهذا الفرض - يقيناً - نادر الحدوث. فغالباً ما يحدث تهرب من الممولين علي نحوٍ أو آخر.

#### - معوقات الإمتثال الطوعي:

قد تكون تكاليف الإمتثال الضريبي compliance costs مرتفعة بصورة كبيرة في المتوسط، في حالة تعقد التشريعات الضريبية، أو عند تعقد الطرق الإدارية المستخدمة لإدارة بعض الضرائب شائعة التطبيق في بعض البلدان النامية، مثل ضرائب الدمغة stamp taxes على سبيل المثال. وعلاوة على ذلك، فإن تكاليف الإمتثال قد تكون عالية المرونة بالنسبة لتغير التشريعات الضريبية ولبعض التغيرات في البيئة الخارجية مثل التضخم. ومثل هذه العوامل ترشح لوجود بيئة مواتية لتواضع نسبة الإمتثال الضريبي في العديد من البلدان النامية وتلك التي تمر بمراحل انتقالية، بخلاف بعض البلدان المتقدمة التي تملك - علي العكس - بيئة مواتية ترشح لارتفاع نسبة الإمتثال الضريبي<sup>2</sup>.

#### - هل يمكن النظر إلي عدم الإمتثال الضريبي علي أنه مخاطرة محسوبة؟

يري البعض أن الأفراد في سبيل تعظيم دخولهم وثروتهم لا يتحقق منهم الإمتثال للنظام الضريبي إلا إذا كانت فوائد القيام بذلك تتجاوز تكاليف عدم القيام به، في شكل ضرائب إضافية وغرامات...إلخ. لذا يتم تعريفه من قبل Jevons مثلاً بشكل ضيق بأنه "حساب التفاضل والتكامل بين المتعة والألم" 'calculus of pleasure and pain' ويسير مذهب (برناسكوني) Bernasconi في نفس الاتجاه حيث يري أن "التهرب من الضرائب يشبه المقامرة. حيث تتحقق المكاسب للممول من التهرب إذا كان ناجحاً، وتحدث التكاليف ومن ثم يحدث العُرم له من حيث

<sup>1</sup> - Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration, Journal of Finance and Management in Public Services. Volume 2, Number 2, New Zealand, 2004.p. 30.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration ...Op. Cit. p. 21.

<sup>2</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 137.

-Stanley S. Surrey: Tax Administration in...Op. Cit. p. P.9.

العقوبات إذا لم يكن كذلك".<sup>1</sup> غير أنه أخذ علي هذه النظرة الاقتصادية الضيقة أنها تقترض،  
ضمنياً، أن الأفراد غير أخلاقيين بطبيعتهم، ويعملون في نوع من الفراغ الاجتماعي.<sup>2</sup>

- أهمية اعتبار مكافحة التهرب الضريبي من صميم السياسة المالية:

الواقع أن أدبيات علم المالية العامة *public finance literature*، لاتعزل مسألة مكافحة  
التهرب الضريبي عن قضية تصميم السياسة المالية؛ بحسبان أن مدى التهرب من الضريبة  
العامة لا يعتمد فقط على المتغيرات *parameters* التي تتميز بها سياسة الإنفاذ التي تقوم بها  
الإدارة الضريبية - مثل تكرار عمليات الفحص، وسياسة توقيع الغرامات على سبيل المثال -  
ولكن أيضاً على بنیان التشريع الضريبي كذلك، مثل أسعار الضريبة العامة مثلاً.<sup>3</sup> وبالتالي كان  
من رأي البعض (( Sandmo (1972) & Kolm (1973) أن تصميم السياسات المالية  
المثلى، أو ما يطلق عليه عند البعض الآخر (in Slemrod's (1990) terminology) "الأنظمة الضريبية المثلى"<sup>4</sup> "optimal tax systems" يجب أن يتضمن أيضاً جميع الأدوات  
التي تساعد على إنفاذ التشريع الضريبي، بما في ذلك معاقبة الممولين المتهربين من الضريبة.

- أفضلية سياسات تشجيع الإفصاح الطوعي لتحقيق الإمتثال الضريبي:

وإذا كانت أعمال الفحص والمراجعة التي تقوم بها الإدارة الضريبية لدفاتر وسجلات الممولين  
تمثل أداة فاعلة في تنمية الإمتثال الضريبي، كما سيتضح لنا فيما بعد، إلا أنه فضلاً عن التكلفة  
المرتفعة لجبر الممولين علي الإمتثال الضريبي من خلال هذه الآلية، فإنها لاتصلح لإلزام جميع  
الممولين؛ بالنظر الي كثرة أعدادهم، وقلة أعداد مسؤولي الإدارة الضريبية. لذا تسعى الإدارات  
الضريبية في جميع أنحاء العالم إلى التقارب مع الممولين من أجل تحسين الإمتثال.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance, ...Op. Cit. p. 34.

<sup>2</sup> - Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration...Op. Cit. p. 34.

<sup>3</sup> - M. Besfamille and C. Parlatoire Siritto: Modernization of Tax Administrations and Optimal Fiscal Policies, Department of Economics, New York University, July 13, 2009. p. 1.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p.22.

<sup>4</sup> - M. Besfamille and C. Parlatoire Siritto: Modernization of Tax Administrations and Optimal Fiscal Policies...Op. Cit. p. 1.

<sup>5</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX ADMINISTRATION IN ASIA AND THE PACIFIC, 2016 EDITION, Printed in the Philippines, Published in 2016. p. 105.

- Matthias Morgner, Marie Chên: TAX ADMINISTRATION AND CORRUPTION, PhD Date: 28 November 2014 © 2014 Transparency International.p. 12

## المطلب الثاني

### العلاقة بين الإدارة الضريبية والأطراف ذات الصلة وأثرها علي الإمتثال الضريبي

أولاً: العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين وأثرها علي الإمتثال الضريبي: إن بث الثقة Trust في نفوس الممولين تجاه الإدارات الضريبية، وعدم تحقق مظاهر فساد بها، وكفاية الخدمات العامة المقدمة من قبل البلد المعني لهي من القضايا الهامة التي تشغل بال القائمين علي الإدارة الضريبية في البلدان المتقدمة النامية علي السواء. ويرجع غياب أو تراجع هذه الثقة، وبخاصة في البلدان النامية، في نظر البعض، إلي غياب الحوكمة وإنتشار الفساد<sup>1</sup>. ومن هنا تتخضع معدلات الإمتثال الضريبي في البلدان النامية بشكل كبير، مما يدفع بعض هذه البلدان إلي الحصول على إيرادات عامة تعويضية من صادرات الموارد الطبيعية والمساعدات الخارجية. ومع ذلك، يقود هذا السلوك إلي الدخول في حلقة مفرغة من الإنخفاض في الإيرادات العامة، وعدم المساءلة، وعدم كفاءة الخدمات العامة، ثم مزيد من عدم الثقة، ومزيد من إنخفاض الحصيلة الضريبية تبعاً لذلك... وهكذا.<sup>2</sup>

ثانياً: علاقة الإدارة الضريبية بالعاملين لديها وأثرها علي الإمتثال الضريبي: الواقع أنه وإن كان قرار الممول بالإمتثال أو بعدم الإمتثال يعد من بين الإلتزامات الضريبية، التي تحظى بإهتمام كبير في الأدبيات الاقتصادية التي تناولت موضوع التهرب الضريبي، إلا أن معظم الكتابات عن التهرب الضريبي في البلدان النامية على سبيل المثال تفترض أن رجال الإدارة الضريبية صادقين تماماً. وهذا ليس صحيح بصفة مطلقة. إذ ليس كل رجال الإدارة الضريبية صادقين بالضرورة.<sup>3</sup> فقد ينتشر الفساد بين رجال الإدارة الضريبية، وتتشط الرشاش، فتندفق الأموال إلى يد المسؤولين الضريبيين لا إلي الخزنة العامة، وهنا يكون من الاولي محاولة تعويض الخسارة أو الفاقد في الحصيلة الضريبية من خلال مناقشة مشكلة المسؤولين الفاسدين، بدلاً من الاتجاه إلي فرض ضرائب جديدة، أو زيادة معدلات الضرائب القائمة.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tusubira: CHALLENGES OF TAX ADMINISTRATION IN DEVELOPING COUNTRIES: INSIGHTS FROM THE 5TH ANNUAL TAX ADMINISTRATION RESEARCH CENTRE WORKSHOP, 2017. Journal of Tax Administration, UK. Vol 3:2 2017, p. 113.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 27.

<sup>2</sup> - Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tusubira: CHALLENGES OF TAX ADMINISTRATION IN DEVELOPING COUNTRIES: ...Op. Cit. p. 113.

-Stanley S. Surrey: Tax Administration in ...Op. Cit. p. P.9.

<sup>3</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 137.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 29.

<sup>4</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 138.

ثالثاً: علاقة الإدارات الضريبية ببعضها البعض وأثرها على الإمتثال الضريبي الدولي: هناك خصيصتان هامتان تميزان الضريبة العامة دولياً، هما: الحاجة إلى أن تتفاعل الإدارات الضريبية في البلدان المختلفة مع بعضها البعض من جهة ، وكذا أن تتفاعل هذه الإدارات مع الممولين في البلدان الأخرى من جهة ثانية. ويتم تحديد بعض القواعد العامة في هذا المجال من قبل المعاهدات والاتفاقات الضريبية الدولية، بينما ينتج بعضها الآخر عن الإطار التشريعي والإداري لكل بلد من البلدان.<sup>1</sup>

رابعاً: مدي جودة السلع والخدمات العامة وعلاقتها بتحسين الإمتثال الضريبي: إن بث ثقة المجتمع في القيادة السياسية، وإتجاه سياسة البلد المعني إلي مكافحة الفساد للحد منه، وقدرة هذا البلد علي تحسين المعروض من السلع والخدمات العامة... إلخ. لهي من الأمور الهامة التي تؤدي إلي تحقيق مستوي طيب من الإلتزام الطوعي للممولين، وفقاً للنتائج التي توصلت إليها الدراسات في البلدان المتقدمة والنامية علي السواء.<sup>2</sup>

خامساً: العلاقة بين الحكومات المركزية وبين المحلية وأثرها على الإمتثال الضريبي: تعتبر فكرة الفيدرالية المالية من القضايا الشائكة في البلدان النامية، ولها تأثيرها السلبي على الإمتثال الضريبي. وقد يقع الممولون في علاقات متضاربة بسبب اضطراب، وعدم انضباط العلاقة بين الحكومة الوطنية المحلية من جهة وبين الحكومة المركزية من جهة أخرى. فقد يتم تكرار فرض الضرائب وجعلها أكثر تعقيداً، مما يجعل الممولين محبطين.<sup>3</sup> وعندما ينجح البلد المعني في تحديد فواصل واضحة بين اختصاصات الإدارات الضريبية في الحكومة المركزية ونظيرتها في الحكومات المحلية بما يحقق مصالح الممولين في عدم تحقق ازدواج ضريبي؛ بسبب ما قد

---

- Matthias Morgner, Marie Chên: TAX ADMINISTRATION AND CORRUPTION, PhD Date: 28 November 2014 © 2014 Transparency International.p. 11.

<sup>1</sup>- The OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management Caveat: Principles of Good Tax Administration ...Op. Cit. p. p.5.

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 30.

<sup>2</sup> - Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tsubira: CHALLENGES OF TAX ADMINISTRATION IN DEVELOPING COUNTRIES: ...Op. Cit. p. 118.

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 31.

<sup>3</sup> - Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tsubira: CHALLENGES OF TAX ADMINISTRATION IN DEVELOPING COUNTRIES: ...Op. Cit. p. 119.

- Matthias Morgner, Marie Chên: TAX ADMINISTRATION AND CORRUPTION, PhD Date: 28 November 2014 © 2014 Transparency International.p. 11.

يحدث من تضارب في اختصاصات كلٍ منهما، فهنا ترتفع نسبة إمتثال الممولين للتشريع الضريبي.1

سادساً: التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية دولياً كوسيلة لتنمية الإمتثال الضريبي: في نوفمبر 2014 أيد زعماء مجموعة العشرين (G 20) تطبيق معيار الإبلاغ الموحد لدول منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية كمعيار عالمي للتبادل التلقائي للمعلومات في المجال الضريبي. ووافقت هذه البلدان على التبادل التلقائي للمعلومات في هذا المجال مع بعضها البعض، بل ومع البلدان الأخرى. وتم الإتفاق علي أن تبدأ عمليات التبادل الأولى في سبتمبر 2017. بخصوص المعلومات المرتبطة بالإستثمار المشترك بين هذه البلدان في عامي 2017 و 2018، وكان الحافز قوياً للكثير من الإدارات الضريبية لتحقيق نوع من الإفصاح الطوعي في الفترة التمهيديّة.<sup>2</sup>

سابعاً: أثر شبكة الإنترنت علي جودة الإمتثال الضريبي: من المؤكد أن تواصل الممولين مع الإدارة الضريبية من خلال شبكة الإنترنت يساهم بفاعلية في تنمية الثقافة الضريبية لديهم، ويساهم في ترسيخ قاعدة اليقين في المجتمع الضريبي. ويرشح بالتبعية لرفع نسبة الإمتثال الضريبي. وتؤكد دراسة متخصصة أجريت في المجر عام 2015م. أن الممولين المجرين تواصلوا مع الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية في المجر في ذلك العام ما يقرب من ثمانية عشر مليون مرة. وأنهم قاموا باستدعاء خطوط المعلومات من هذا الموقع أكثر من 1.3 مليون مرة. وأن نحو 75% من زائري الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية يقومون بزيارته على أساس منتظم (عدة مرات في الأسبوع، أو حتي في اليوم).<sup>43</sup>

ثامناً: الخصائص القانونية والإدارية وأثرها علي الإمتثال الضريبي الدولي: هناك بعض الخصائص القانونية والإدارية التي يساهم توافرها في الإتفاقيات الضريبية علي المستوي الدولي في ضمان تحقيق مصالح البلدان الأطراف في هذه الإتفاقيات، في مجال الإمتثال الضريبي.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tusubira: CHALLENGES OF TAX ADMINISTRATION IN DEVELOPING COUNTRIES: ...Op. Cit. p. 119.

- Chandler B. McClellan: The Consequences of Poor Tax ...Op. Cit. p. P.22.

<sup>2</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX ADMINISTRATION IN ASIA AND THE PACIFIC...Op. Cit. p. 107.

<sup>3</sup> - Rita Anna Ambrus – Zsuzsanna Széles: Fiscal assets in practice, The Development and Practice of Electronic Tax Administration, Hungary, Public Finance Quarterly 2017/4, p. 468.

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 32.

<sup>4</sup> - Rita Anna Ambrus – Zsuzsanna Széles: Fiscal assets in practice, The Development and Practice of Electronic Tax Administration...Op. Cit. p. 468.

<sup>5</sup> - The OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management Caveat: Principles of Good Tax Administration ...Op. Cit. p. p.5.

وفيما يتعلق بالخصائص القانونية ذات التأثير الإيجابي علي الإمتثال الضريبي، فإن الإتفاقيات الضريبية تضمن وجود نظام مالي دولي فعال، وآليات لإصلاح أحوال الممولين في البلدان المختلفة الأطراف في الإتفاقيات، مما يساهم بشكل فعال في زيادة معدل الإمتثال الضريبي. أما بالنسبة للخصائص الإدارية ذات التأثير علي تحقق الإمتثال الضريبي، فإن البلدان الأطراف في الإتفاقيات الضريبية الجيدة تتعاون فيما بينها بحيث تتواصل الإدارات الضريبية في كل بلد منها مع الإدارات الضريبية في البلدان الأخرى لمنع التهرب الضريبي.

## المبحث الثاني

### أهمية معاملة الممولين بثقافة التعامل مع العملاء لتنمية الإمتثال الضريبي

يؤثر التساؤل عن إمكانية معاملة الإدارات الضريبية للممولين بثقافة تعامل المنشآت التجارية مع العملاء. وتعرض المطالب الثلاثة الآتية لهذه القضية.

## المطلب الأول

### أهمية النظر إلي مهمة الإدارة الضريبية كعملية إنتاجية

سبق أن رأينا في المبحث السابق كيف أن العلاقة الطيبة بين الإدارة الضريبية وبين الممولين، والتعامل معهم بعدالة وشفافية، ومراعاتها الإستجابة لمطالبهم، وتيسير الإجراءات التي تحقق مصالحهم يكون لها عظيم الأثر في تحقيق الإمتثال الضريبي. ولذا يجب العناية بالمهام الأساسية التي تباشرها الإدارة الضريبية، والنظر إليها على أنها مهام إنتاجية، تتكون من مدخلات ومخرجات، تتمثل المدخلات في جهود رجالها، والمواد والمعلومات التي تعتمد عليها. وتتكون المخرجات من عائدات الضرائب، وحقوق الممولين.<sup>1</sup> ومن هنا ينبغي - أولاً - أن تكون موارد الإدارة الضريبية كافية من حيث القوى العاملة والبنية التحتية والهيكل التنظيمي المناسب، وأن يتواجد نظام معلومات قوي لتصميم وإدارة النظام الضريبي، بإصلاحاته المحتملة.<sup>2</sup> وأن يتم النظر إلي كل إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بوصفه جزء من عملية إنتاجية، تعتمد علي قرارات تخصيص لرأس المال والعاملين بها، ومن ثم تعد بمثابة تكاليف إدارية للحصيلة الضريبية.

---

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 32.

<sup>1</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. p.6. 139.

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax ...Op. Cit. pp.6. 33.

<sup>2</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. pp.6. 139.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. p.6. 22.



## - دعائم تأسيس الثقافة التنظيمية للممولين:

من الأهمية بمكان أن تؤسس الإدارة الضريبية لثقافة تدعم الممولين من أجل تنمية الإلتزام الطوعي وتعظيم الحصيلة الضريبية، تعتمد علي عدة ثوابت، أهمها:

أولاً: أن الارتقاء بمستوي خدمات الممولين ضرورة لتنمية الحصيلة الضريبية: فمما لا شك فيه أن الوظيفة الأساسية للإدارة الضريبية هي تحصيل الإيرادات الضريبية. ونتيجة لذلك، ينبغي توجيه جميع الأنشطة التي تضطلع بها إلى الهدف النهائي، المتمثل في تعزيز قدرتها علي تحصيل الإيرادات الضريبية. وفي ذات الوقت، يجب أن تكون الطريقة التي يتم بها تحصيل الإيرادات الضريبية عادلة ومهنية ومقبولة من الممولين.<sup>1</sup> ومن هنا يجب أن تكون رؤية الإدارة الضريبية ورسالتها واضحتين، وتتمثلان في إعتقادها الجازم بأن مهمتها تضم كلاً من "تحصيل الإيرادات الضريبية" و"تقديم الخدمات الضريبية للممولين" - باعتبارهما عنصران أساسيان وضروريان لتحقيق أهدافها، وأن تعظيم الحصيلة الضريبية يمكن تحقيقه بالفاعلية المرجوة كلما تم تقديم الخدمات الضريبية للممولين علي نحو مرضٍ.<sup>2</sup>

ثانياً: أن مفهوم الخدمة الاستراتيجية يقتضي التركيز على أصحاب المصلحة الخارجيين<sup>3</sup>: إذ يجب تنفيذ مفهوم منضبط للخدمات المقدمة للممولين، وقياس نتائج تقديم هذه الخدمات من أجل تحسينها بالاقتراء بمدخلات تأتي من الممولين أنفسهم، وكذا من أصحاب المصلحة من غير أبناء الإدارة الضريبية: 1- فيجب أن تركز إستراتيجية الإدارة الضريبية على احتياجات الممولين وأصحاب المصلحة، بدلاً من التركيز على الأولويات التنظيمية. أي بدلاً من الاهتمام بتأثير مكاتب الضرائب الضخمة على سبيل المثال (LTOS).<sup>4</sup> 2- كما يجب الإستفادة من ردود أفعال الممولين وأصحاب المصالح، وأن تضع الإدارة الضريبية مجموعة من خيارات الخدمة للتفاعل مع الممولين.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean ...Op. Cit. p. 12.

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 33.

<sup>2</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean ...Op. Cit. p. 12.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 32.

<sup>3</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean ...Op. Cit. p. 11.

<sup>4</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean ...Op. Cit. p. 12.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 33.

<sup>5</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean ...Op. Cit. p. 15.

ثالثاً: أن تنفيذ مفهوم الخدمة الاستراتيجية يقتضي الإهتمام بأصحاب المصلحة الداخليين<sup>1</sup>: يحدد مفهوم الخدمة الاستراتيجية ذات التوجه الداخلي كيف يمكن للعمليات الداخلية للإدارة الضريبية دعم الرؤية التي يركز عليها ويهتم بها الممولون. والفرضية هنا هي أن العاملين القادرين، والمدرّبين تدريباً جيداً، والمُعوضين إلى حد ما بمقابل مادي مرضي يقدمون خدمات ضريبية أفضل، ويحتاجون إلى إشراف أقل، ويكونون أكثر تقبلاً للبقاء في العمل. وفي ضوء ذلك<sup>2</sup>: 1- يجب على القادة الإداريين في الإدارة الضريبية ضمان تعزيز إنشاء واختبار الأفكار الجديدة التي يتقدم بها لهم رؤوسوهم. 2- ويجب أن تحدد الإدارة الضريبية مجموعات العاملين التي تعتبرها هامة لتطبيق مفهوم الخدمة الموجهة نحو الممولين.

رابعاً: أن الهدف العام لإستراتيجية خدمات الممولين هو تثقيف الممولين: ينبغي أن يكون الهدف العام لإستراتيجية خدمات الممولين هو تثقيف الممولين، وتطوير وتفعيل الإجراءات، وإتاحة الوصول إلى المعلومات المناسبة بحيث يكون من السهل على الممولين الإحاطة بالحد الأدنى من الثقافة الضريبية، التي تؤهلهم للإمتثال الضريبي، وأداء واجباتهم الضريبية المعتادة دون حاجة إلى الاتصال بالإدارة الضريبية.<sup>3</sup>

- أهمية مراعاة التشريع الضريبي للممول الممتثل لا العكس: هناك - دائماً- طائفتان من الممولين: إحداهما تمتثل طوعاً للضريبة، والأخرى تجنح نحو عدم الإمتثال الطوعي، مع اختلاف حجم كل طائفة منهما في مواجهة الأخرى، وذلك بغض النظر عما إذا كان أي من أفراد هاتين الطائفتين يستطيع التهرب من الضريبة أم لا<sup>4</sup>. وقد دأب المشرع المصري منذ خمسينيات القرن الماضي علي تضمين تشريعاته الضريبية بصورة دائمة نصوصاً تسمح للإدارة الضريبية بالتصالح مع الممولين غير الممتثلين في المنازعات الضريبية المقامة ضدهم، من أجل تصفيتها، وتعجيل تحصيل المستحقات الضريبية. ومما لاشك فيه أن توجه المشرع علي هذا

---

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 37.

<sup>1</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean ...Op. Cit. p. 13.

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 43.

<sup>2</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean ...Op. Cit. p. 12.

<sup>3</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean ...Op. Cit. p.13.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation: Definition and Conceptual Approaches for Tax Administration, Journal of Population and Social Studies, Volume 22 Number 1 January 2014.p.35.

<sup>4</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 137.

النحو يغذي لدي الممولين غير الممتثلين اتجاهاً متنامياً نحو مناهضة الإمتثال الضريبي الطوعي، الذي يجب أن تسعى جاهدة إلي غرسه في المجتمع الضريبي كل من التشريعات الضريبية والإدارة الضريبية علي السواء.<sup>1</sup>

- سلبيات منح مزايا ضريبية لبعض الممولين علي جودة الإمتثال الضريبي: قد يُستخدم النظام الضريبي كأداة لتحقيق بعض الأغراض السياسية، أو الإقتصادية من خلال تدخله في قطاع أو آخر من قطاعات النشاط الإقتصادي، مما يجعله غير محايد، ويكون لذلك آثاره السلبية - يقيناً - علي الحصيلة الضريبية. من ذلك علي سبيل المثال ماتقدمه روسيا البيضاء Belarus من إعانات، أو مزايا ضريبية معينة لبعض الشركات. وماتفعله أوكرانيا Ukraine من تغيير لقوانينها الضريبية في بعض الأحيان لتحقيق مصالح مجموعات معينة من الممولين.<sup>2</sup> وقد أدي تطبيق مثل هذه الأحكام التفضيلية إلي انخفاض إيرادات ضريبة الشركات CIT في بولندا مثلاً بنحو 25%.<sup>3</sup>

## المطلب الثاني

### دور إدارات مساعدة الممولين في تحقيق الإمتثال الضريبي

لكي يكون النظام الضريبي فعالاً، يجب أن يكون معظم الممولين لديه متعاونين، وراغبين في الوفاء بالتزاماتهم. ويترتب علي ذلك أنه قد تكون هناك مكاسب أكبر في مساعدة الممولين المتوافقين في الوفاء بالتزاماتهم المالية أكثر من إنفاق المزيد من الموارد في متابعة الأقلية من غير الملتزمين، سواء كانوا ممولين فعليين أو محتملين. فقد يكون العديد من الممولين علي استعداد للإمتثال بالكامل ولكنهم غير قادرين علي القيام بذلك؛ لأنهم لا يدركون، أو لا يفهمون حقيقة التزاماتهم، أو غير قادرين علي الإمتثال لأسباب أخرى. ومن هنا يجب علي الإدارة الضريبية تخصيص موارد إضافية لمساعدة أمثال هؤلاء الممولين علي الإمتثال، من خلال تحسين تدفق وجودة المعلومات الضريبية المتاحة أمامهم مثلاً، أو تثقيفهم ليصبحوا مواطنين أكثر مسؤولية... إلخ.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - راجع: مجلة الثقافة الضريبية، العدد الحادي والعشرون، مارس 2003م. ، ص 44 (0)

<sup>2</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p.149.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 20.

<sup>3</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 149.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 21.

<sup>4</sup> - Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration...Op. Cit. p. 37.

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 47.

- أهمية تفعيل الالتزام الطوعي: مما لا شك فيه أن الممولين يتأثرون بدوافع اقتصادية ودوافع أخرى غير اقتصادية للتهرب من الإمتثال للضريبة العامة، والاستراتيجية الناجحة للإدارة الضريبية هي تلك التي تعطي الوزن المناسب لكل عامل من العوامل ذات الصلة بالإمتثال الضريبي، ومدى تفاعلها.<sup>1</sup> والاتجاه الدولي في هذا الصدد هو أن تقوم السلطات الضريبية بإدارة النظام الضريبي بطريقة تشجع الممولين علي أن يقوموا بتقييم التزامهم الضريبي ذاتياً، ومن ثم تحويل الضريبة المستحقة إلى الإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

- إدارات مساعدة الممولين ودورها في تنمية الإمتثال الطوعي: تلعب الإدارات التي تنشئها السلطات الضريبية لخدمة الممولين دوراً حاسماً في هذا الاتجاه. إذ تساعد هذه الإدارات في زيادة الإمتثال الطوعي من خلال تزويد الممولين بالمعلومات والمساعدات التي يحتاجونها لتمكينهم من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية. وتعمل الخدمات التي تقدمها هذه الإدارات للممولين على الحد من تكاليف الإمتثال من خلال توفير برامج تمكّن الممولين من الوفاء بالتزاماتهم الضريبية بسهولة أكبر، وبالتالي تقليل الحاجة إلى أن تقوم الإدارة الضريبية بإنفاق موارد أكثر تكلفة لإنفاذ الإمتثال الضريبي.<sup>3</sup>

- مسؤوليات إدارات مساعدة الممولين: تمثل هذه الإدارات الفرعية نحو 10 % من الموارد البشرية للإدارة الضريبية ذات الصلة في المتوسط.<sup>4</sup> ويناط بها بصفة تفصيلية مسؤولية تطوير استراتيجيات شاملة للممولين وربطها باستراتيجية الإمتثال الشاملة للمنظومة الضريبية، ومع مراعاة متطلبات الممولين المهنية والجغرافية.<sup>5</sup> والغالب أن تتركز المسؤوليات الأساسية لهذه الإدارات الفرعية في ثلاث أنشطة أساسية، هي: **المواجهة**: والهدف من هذا النشاط هو مساعدة الممولين الذين يعتقدون أنه من الأفضل بالنسبة لهم أن تتعامل الإدارة الضريبية معهم وجهاً لوجه عند معالجة بعض قضاياهم. ويشمل نطاق هذا النشاط الإجابة على أسئلة الممولين، وتوفير النماذج الضريبية والمنشورات، والمساعدة في إعداد الإقرارات الضريبية.<sup>6</sup> والنشاط الثاني هو **التعليم والتوعية**: ونطاق هذا النشاط هو تطوير النماذج والمنشورات الضريبية، ومراجعتها،

<sup>1</sup> - Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration...Op. Cit. p. 38.

<sup>2</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean ...Op. Cit. p. 6.

<sup>3</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p.6.

<sup>4</sup> - IMF (2012), p. 31

<sup>5</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean...Op. Cit. p. 8.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation ...Op. Cit. p. 26.

<sup>6</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 7.

وتحديثها بشكل دوري، في ضوء المتغيرات التي تشهدها القوانين الضريبية، والسياسات والإجراءات الضريبية، ثم اتاحته للممولين، ومساعدتهم الذين يساعدهم في تنفيذهم لالتزاماتهم الضريبية.<sup>1</sup> أما النشاط الثالث فهو **التواصل الهاتفي مع الممولين**: ويتم تخصيص هذا النشاط لمعالجة الاستفسارات الهاتفية للممولين؛ للحد من تعطيل الأنشطة التشغيلية العادية سواء الخاصة بالممولين، أو بالإدارات الضريبية. ولذا أصبحت عمليات مراكز الإتصال المدعومة بتكنولوجيا الهاتف الحديثة عنصراً متزايد الأهمية في تقديم الخدمات الضريبية للممولين في الآونة الحالية.<sup>2</sup>

- **مواصفات العاملين في إدارات مساعدة الممولين**: ونظراً لأهمية المهام المنوط بوحدة مساعدة الممولين الإطلاع بها، فإن العاملين بهذه الإدارات يكونون من أكثر رجال الإدارة الضريبية إتصلاً بالممولين، بل وأكثرهم تفاعلاً مع عامة الناس. ولذا فإنهم يمثلون، في الواقع، الوجه العام للإدارة الضريبية.<sup>3</sup> لذلك تحرص مختلف الإدارات الضريبية حول العالم على أن يتوافر لهؤلاء العاملين مهارات جيدة في التواصل الشخصي مع الغير؛ حتى تكون لديهم القدرة على مساعدة جمهور الممولين على دفع الضرائب المستحقة، وتتوافر لهم القدرة على الاستماع بفاعلية، والقدرة على الحفاظ على الهدوء عند مواجهة إنفعالات الممولين.<sup>4</sup>

- **أثر غياب المواصفات السابقة أن خطأ إدارة مساعدة الممولين يتحملة الممول**: ذلك أنه إذا أخطأت الإدارة المنوط بها مساعدة الممولين، وترتب على خطأها إستحقاق ضرائب إضافية على الممول، فإن الإدارة الضريبية لا تتوانى عن مطالبته (الممول) بالضريبة المستحقة طبقاً للقانون، وهكذا يمكن أن تتم معاقبة الممولين لاعتمادهم على نصيحة غير صحيحة مقدمة من الإدارة الضريبية. إذ يتجه القضاء في الولايات المتحدة الأمريكية، على سبيل المثال، إلى أن المعلومات غير الصحيحة المقدمة من موظفي دائرة الإيرادات الداخلية (IRS) غير ملزمة لها، وأن الممولين هم المسؤولون في النهاية عن أي ضرائب قد تكون مستحقة عليهم طبقاً للقانون<sup>5</sup>،

---

<sup>1</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 7.

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 44.

<sup>2</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 7.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation ...Op. Cit. p. 30.

<sup>3</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 8.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation ...Op. Cit. p. 32.

<sup>4</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 9.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 18.

<sup>5</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 9.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 19.

- أهمية إدارات مساعدة الممولين: ومن الأهمية بمكان أن تستهدف الإدارة الضريبية - من خلال إدارات مساعدة الممولين - حث الممولين علي الإمتثال الضريبي أكثر من إهتمامها بالتدابير الموجهة للممولين غير الممتثلين. ومما يؤكد ذلك أن معظم الدراسات التي أجريت علي سلوك الممولين في جميع أنحاء العالم تشير إلى أن الخدمات التي تقدمها الإدارات الضريبية للممولين، والتي تسهل إعداد الإقرارات الضريبية وتقديمها ودفع الضرائب المستحقة، أو التي تهتم بنشر التعليم أو المعلومات بين المواطنين حول التزاماتهم بموجب القوانين الضريبية، تشكل وسيلة أكثر فاعلية من حيث التكلفة لتأمين الإمتثال من التدابير المصممة لمواجهة حالات عدم الإمتثال.<sup>1</sup>

- **الإتجاهات العامة في إدارات خدمات الممولين:**<sup>2</sup> يعتبر فهم التوازن المناسب لتوزيع الموارد بين إنفاذ أحكام القانون من جهة وبين أداء الخدمات للممولين لتوعيتهم بأحكام هذا القانون من جهة أخرى بمثابة أداة حاسمة في تحقيق الإمتثال الضريبي، كتدبير عام لتحسين الإمتثال الطوعي.<sup>3</sup> كما أن التعامل مع الممولين كعملاء لهم حقوق مقننة في شكل موثيق، وما إلى ذلك، وتعميمها يجعل من المناسب أن تعمل الإدارات الحكومية معاً لتوفير خدمات منسقة للممولين.<sup>4</sup> وكذا فإنه من الأهمية بمكان إستخدام تقنيات التسوق الحديثة على نطاق واسع للتأثير على سلوك الممولين، باعتبار أن الممولين كالعلاء يجب الإهتمام بدراسة سلوكهم ليسهل علي رجال الإدارة الضريبية التعامل معهم.<sup>5</sup> ويجب مراعاة أن يكون العاملون المنوط بهم تقديم الخدمات للممولين مؤهلين تأهيلاً عالياً من حيث القدرة على تلبية توقعات الممولين ومساعدتهم.<sup>6</sup>

- **الطرق التقليدية لتقديم الخدمات للممولين وأهمية تطويرها:** كما سبق أن أوضحنا فإن الطرق التقليدية التي يتم استخدامها لتقديم الخدمات الضريبية للممولين تشمل: تخصيص مراكز بالإدارة الضريبية لاستعلام الممولين، والهاتف، والمكاتبات. كما تشمل كذلك: إفساح المجال أمام الوسائط والخدمات الإلكترونية. وتعد الخدمة الذاتية عبر الإنترنت أرخص وأسهل الطرق التي

<sup>1</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 149.

<sup>2</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines ...Op. Cit. pp.16 - 17.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 20.

<sup>3</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved ...Op. Cit. pp.16 - 17.

- Arindam Das-Gupta Gemma B. Estrada & Donghyun Park: Measuring Tax Administration Effectiveness and its Impact on Tax Revenue...Op. Cit. p. 46.

<sup>4</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for ...Op. Cit. pp.16 - 17.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 21.

<sup>5</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines ...Op. Cit. pp.16 - 17.

<sup>6</sup> - Ibid. Loc. Cit.

يمكن استخدامها في هذا المجال بالمقارنة بالمقابلات المباشرة والاستفسارات الهاتفية.<sup>1</sup> ويجب علي الإدارة الضريبية مراعاة الالتزام بالمعايير المناسبة للممولين عند تقديم الخدمات لهم مثل تحديد الأوقات القصوى لانتظار الممولين للاستجابة لطلباتهم للمعلومات على سبيل المثال.<sup>2</sup> كما يجب تحديث الأدوات الإرشادية بانتظام لتعكس التغييرات في القانون الضريبي وفي الإجراءات الإدارية، والقيام بمبادرات لزيادة الوعي لدي الممولين. وإدخال تدابير لتخفيض تكاليف الإمتثال بالنسبة للممولين مثل: السماح لصغار التجار بالإحتفاظ بسجلات ودفاتر محاسبية مبسطة، وإصدار فواتير ضريبية مبسطة، وتقديم الإقرارات الضريبية السلبية عبر الهاتف، وكذا عبر الإنترنت.<sup>3</sup>

- أهمية تفعيل دور الإنترنت لخدمة الممولين: لتوفير مشورة أكثر اتساقاً وأكثر فائدة للممولين، وكذا لتعظيم موارد الإدارة الضريبية، يتمثل الإتجاه الدولي عند تقديم الخدمات للممولين في التركيز على قنوات الخدمة الذاتية مثل: الخدمات المقدمة عبر شبكة الإنترنت، والمساعدة الضريبية عبر الهاتف التفاعلي. وهذه الخدمات توجه الممولين من خلال سلسلة من المطالبات لمجموعة من الخدمات بما في ذلك التسجيل الإلكتروني، وأرصدة الحسابات ... الخ.

- معايير قياس نجاح الخدمات المقدمة للممولين:<sup>4</sup> بمجرد تنفيذ الإدارة الضريبية لبرنامج خدمة خدمة الممولين، فإن مؤشرات الأداء تساعد على تحديد وقياس التقدم نحو الأهداف والغايات المحددة. وتدور مقاييس أداء خدمات الممولين بشكل عام حول مستوى الخدمة المقدمة من حيث التوقيت والجودة.<sup>5</sup> وتشير الدراسات المقارنة ببلدان منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية لعام 2010 إلي أن أنشطة الأداء المشتركة للإدارات الضريبية بهذه البلدان لكي تتم طبقاً للمعايير القياسية الدولية تستوجب تقليل الوقت الذي يتم إستغراقه لأداء الخدمات الضريبية وفقاً لما يلي:<sup>6</sup>

1- الرد على المراسلات الإلكترونية أو الورقية يستغرق مدة من 15 إلي 30 يوماً. 2- التعامل

---

<sup>1</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX ADMINISTRATION IN ASIA AND THE PACIFIC ...Op. Cit. p. 71.

- Mohammad Amin: Quality of Tax Administration...Op. Cit. p. 12.

<sup>2</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ...Op. Cit. p.71.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 23.

<sup>3</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX ADMINISTRATION IN ASIA ...Op. Cit. p. 71.

- Mohammad Amin: Quality of Tax Administration...Op. Cit. p. 12.

<sup>4</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax...Op. Cit. p. 23.

<sup>5</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America ...Op. Cit. p. 23.

- Mohammad Amin: Quality of Tax Administration...Op. Cit. p. 14.

<sup>6</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 23.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 27.

مع الاستفسارات المباشرة (وجهاً لوجه) يستغرق مدة من 10 إلى 15 دقيقة. 3- الرد على الاستفسارات الهاتفية لا يتجاوز 25 دقيقة. 4- حل شكاوى الممولين في حدود من 15 إلى 30 يوماً...إلخ.

### المطلب الثالث

#### تطبيقات لإدارات مساعدة الممولين في النظم الضريبية المقارنة

إذا ألقينا الضوء علي بعض النظم المقارنة التي تتبني إنشاء إدارات خاصة لمساعدة الممولين علي الإمتثال الضريبي نجد أنها تحقق نجاحات كبيرة في مهامها. ونتعرض هنا بإيجاز لطبيعة الدور الذي تقدمه إدارات مساعدة الممولين في عدة بلدان متفرقة في هذ الميدان:

- إدارة مساعدة الممولين في السويد:<sup>1</sup> تؤكد الإحصاءات الرسمية التي تم إجراؤها في السويد عام 2011 أن السويديين Swedes يتقنون في مصلحة الضرائب السويدية بدرجة أعلى من أي جهة إدارية أخرى هناك. وأن 62% من المواطنين و 68% من الشركات يتقنون في الطريقة التي تتعامل بها الإدارة الضريبية مع واجباتها. كما أن 96% من الزائرين للإدارة الضريبية و 97% من المتصلين أكدوا أن الإدارة الضريبية هناك تعاملهم باحترام.<sup>2</sup> وقد أكدت الإدارة الضريبية في السويد أن الأسباب الرئيسة وراء ذلك عديدة، ويأتي علي رأسها تفهمها أن خدماتها لا ينبغي أن تبنى على رؤيتها الداخلية للواقع، لأن ما يعتقد موظفوها أن ما يقدمونه للممولين يعد خدمة جيدة، أو فعالة قد لا ينظر إليه علي أنه كذلك من منظور الممولين.<sup>3</sup>

- خيارات الخدمة الذاتية للممولين في الولايات المتحدة:<sup>4</sup> يوفر نظام USS IRS الذي تطبقه الإدارة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية عددًا من خيارات الخدمة الذاتية للممولين. من خلال بوابة IRS الإلكترونية، ويستطيع الممولون هناك، وبدون أي تدخل من موظفي الإدارة الضريبية، استخدام وظيفة البوابة: "Where's My Refund?" للتحقق من حالة المبالغ المستحقة الرد الخاصة بهم، والتاريخ المحدد لإسترداد هذه المبالغ. كما يمكن للممولين هناك استخدام وظيفة "الملفات المجانية"، التي يحتفظ بها مزود الملفات الإلكتروني المعتمد من مصلحة الضرائب، والنماذج الإلكترونية القابلة للتعبئة لتقديمها، ودفعها إلكترونياً. ويستطيع الممولون

<sup>1</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 11.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 29.

<sup>2</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 11.

<sup>3</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax...Op. Cit. p.12.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 29.

<sup>4</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax...Op. Cit. pp.15 - 16.



كذلك دفع المبالغ الضريبية المستحقة عبر شبكة الإنترنت، أو عبر الهاتف من خلال نظام الدفع الإلكتروني الفيدرالي التابع لوزارة الخزانة الأمريكية.

- **موقف إدارات مساعدة الممولين في أمريكا اللاتينية ومنطقة الكاريبي:**<sup>1</sup> بدأت جميع بلدان أمريكا اللاتينية والبحر الكاريبي (LAC) Latin America and the Caribbean تقريباً في وضع برنامج لخدمة الممولين يتم تنفيذه من خلال إدارات مساعدة الممولين. فعلى سبيل المثال، تقوم إدارة الضرائب في بيرو Peru's tax administration بجهود مستمرة لتوعية وتعليم الممولين، وإطلاعهم على حقوقهم والتزاماتهم الضريبية كوسيلة لتسهيل الإمتثال الطوعي. كما أن **كوستاريكا Costa Rica** اعتمدت نهجاً مماثلاً من خلال مشروع قانون الإصلاح الضريبي هناك، وأدرجت به عملية الإيداع المتكامل، بالاشتراك مع الإدارات الحكومية الأخرى للممولين الذين يسجلون مشروعاً ما. ووضعت **بوليفيا Bolivia** سلسلة من الكتيبات لبرامج التوعية. وقامت **شيلي Chile** بإستخدام مكثف لتكنولوجيا المعلومات لتسهيل مساعدة الممولين. وزاد الإعتماد في عدد من البلدان على البوابات الإلكترونية لتوفير الخدمات، و ومن ثم لبث الثقة لدي الممولين في الإدارة الضريبية، كما يحدث في الأرجنتين وشيلي والمكسيك.<sup>2</sup>

- **تجربة شيلي في مجال تقديم الخدمات للممولين:**<sup>3</sup> فازت الإدارة الضريبية لدولة شيلي "Chile وتسمى: Servicio de Impuestos Internos (SII) في عام 2003 بجائزة الأمم المتحدة للممارسات الجيدة والإبتكارات في الإدارة العامة، في مجال إدارة المنظومة الضريبية عبر شبكة الإنترنت، وساعد هذا في جعل الإمتثال الضريبي في شيلي أكثر سهولة، وأقل تكلفة بالنسبة للممولين. كما فاز الموقع الإلكتروني الذي أنشأته الإدارة الضريبية في شيلي لتقديم الخدمات للممولين بالعديد من الجوائز الأخرى، مثل "جائزة الابتكار التكنولوجي" من جمعية شيلي لتكنولوجيا المعلومات، وجائزة الإدارة المبتكرة من الحكومة التشيلية، وجائزة أفضل موقع إلكتروني للمؤسسات العامة في البلاد.<sup>4</sup> وقد أظهرت بيانات الاستقصاء التي أجريت علي 155 مليون زائر لموقع الإدارة الضريبية علي شبكة الإنترنت سنوياً الأثر الإيجابي (الإستراتيجي) لهذا الموقع علي المجتمع الضريبي في شيلي.<sup>5</sup> ويؤدي الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية في شيلي وظيفتين رئيسيتين الأولى: هي تمكين الممولين من التواصل المباشر مع الإدارة الضريبية عبر

<sup>1</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines f ...Op. Cit. p. 21.

<sup>2</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax ...Op. Cit. p. 21.

<sup>3</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines for Improved Tax...Op. Cit. p. 21.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 26.

<sup>4</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines ...Op. Cit. p. 21.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 27.

<sup>5</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines ...Op. Cit. p. 21.

شبكة الإنترنت. **والثانية:** هي اعتبار الموقع بمثابة قناة لتوفير مجموعة من المعلومات الضريبية التي يتم تبويبها في مجموعات مختلفة. وتتمحور المناهج المستخدمة لتعزيز تقديم الخدمات في هذه البلدان بصفة عامة LAC في المجالات الرئيسية التالية:

**أولاً: خدمات المعلومات<sup>1</sup> Information services:** وتتضمن الأدوات الأكثر شيوعاً التي يتم استخدامها في تقديم خدمات المعلومات الضريبية للممولين في الحملات الإعلانية، والكتيبات الإعلامية، والرسائل والكتيبات العملية، والتعليمات، والإرشادات.

**ثانياً: خدمات المساعدة<sup>2</sup> Assistance services:** وتعتبر الإتصالات الهاتفية والمواجهات المباشرة بين الممولين والإدارة الضريبية face-to-face channels هي الطرق الأساسية المتاحة للممولين في هذه البلدان، لتسهيل امتثالهم للإلتزامات الضريبية من خلال المساعدة في إعداد الإقرارات الضريبية، والتفسيرات المتعلقة بالجوانب التقنية للقانون، ومعلومات عن المتطلبات الإجرائية... إلخ.

**ثالثاً: تكنولوجيا المعلومات<sup>3</sup> Information Technology:** تشهد دول أمريكا اللاتينية ومنطقة الكاريبي جهوداً متزايدة لتوفير خدمات الممولين على شبكة الإنترنت. وتشمل الخدمات المتوفرة عبر الإنترنت كلاً من الاستخدامات العامة والمقيدة للمعلومات. فمن خلال الاستخدامات العام للمعلومات يمكن لأي ممول الوصول إلى المعلومات العامة، مثل النماذج، والكتيبات، والأسئلة المتكررة، وما إلى ذلك. ومن خلال الاستخدامات المقيدة للمعلومات يتم السماح للممولين بالدخول إلى شبكة الإنترنت من خلال تسجيل الدخول الآمن لتقديم الإقرارات الضريبية، ودفع المبالغ المستحقة طبقاً لهذه الإقرارات، وما إلى ذلك.

## الفصل الثاني

### المراقبة الفعالة للممولين ضرورة لتحقيق الإمتثال الضريبي

يمكن للإدارة الضريبية فرض الإمتثال الضريبي علي الممولين من خلال المراقبة الفعالة لتنفيذهم لإلتزاماتهم (المبحث الأول)، وإجبارهم علي الإمتثال الضريبي ( المبحث الثاني).

<sup>1</sup> - Ibid. p. 23.

<sup>2</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines ...Op. Cit. p. 22.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 24.

<sup>3</sup> - Yassie Hodges: Detailed Guidelines ...Op. Cit. p. 22.

## المبحث الأول

### آليات المراقبة الفعالة للممولين ودورها في تحقيق الإمتثال الضريبي

نتعرف علي أهم هذه الآليات في المطلبين التاليين.

## المطلب الأول

### المهام الإعتيادية للإدارة الضريبية وجدواها في تحقيق الإمتثال الضريبي

لا تخرج الجهود الإعتيادية التي تمارسها الإدارة الضريبية من أجل تنمية الإمتثال الضريبي للممولين عن أحد وجهين، أولهما: اعتماد برامج للإفصاح الطوعي: ويمكن التمييز بين برامج الإفصاح الطوعي وبين ما يشار إليه أحياناً باسم برامج العفو الضريبي. فعلى الرغم من أن هذين المصطلحين غالباً ما يستخدمان بالتبادل في وسائل الإعلام وأماكن أخرى ببلدان كثيرة، إلا أن العفو الضريبي - على خلاف الإفصاح الطوعي - عادة ما يتضمن تقديم حوافز للممولين في شكل تخفيض، أو تنازل من الإدارة الضريبية عن مطالبة الممولين بالمسئولية الضريبية الأساسية، إلى جانب بعض التنازلات الأخرى.<sup>1</sup> وثانيهما: الفحص الضريبي: إذ تظل فاعلية أعمال الفحص Audit effectiveness تلعب دوراً هاماً، ورئيساً في معالجة حالات عدم الإمتثال الضريبي على نطاق واسع في البلدان النامية. ويرى البعض (Umar, 2017) أن الاهتمام بتفعيل عمليات فحص ملفات الممولين تفرز احتمالية المراجعة، وإحتمالية الكشف عن حالات عدم الإمتثال. وتبقي فاعلية العقوبات محدداً هاماً لنجاح أعمال الفحص.<sup>2</sup>

- دور الفحص في مكافحة التهرب الضريبي الدولي: سبق أن رأينا أن الفحص اللاحق لإقرارات الممولين قد يسفر عن إستحقاق فروق ضريبية عليهم، وقد تحدث هذه الفروق الضريبية بسبب تعمد الممول التهرب من الضريبة المستحقة. وقد تحدث بسبب خطأ منه. وقد يحدث هذا الخطأ بتقصير من الغير، وقد تقصر الإدارة الضريبية ذاتها في توعية الممول بالتزاماته الضريبية فيقع الخطأ منه بسبب ذلك. ولذا غالباً ما تثار مشكلة الإختيار بين تشغيل نظام ضريبي بمستوى عالٍ من الدقة ولكن بتكلفة إدارية أكبر، بما يسمح بتبني نظام فعال لتقديم الخدمات الكافية للممولين، وآخر أقل تكلفة ولكن أكثر شدة.

<sup>1</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ...Op. Cit. p. 106.

<sup>2</sup> - Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tusubira: CHALLENGES OF TAX ADMINISTRATION ...Op. Cit. p. 112.

## المطلب الثاني

### إتساع صلاحيات الإدارة الضريبية ضرورة لتنمية الإمتثال الضريبي

تلتزم الإدارات الضريبية حول العالم بمجموعة رسمية من الحقوق للممولين. وأن تتخذ نطاقاً معيناً من الإجراءات لضمان الإمتثال. وتقع هذه الإجراءات في مجموعتين من الأنشطة: 1 (1) أنشطة التحقق verification activities: مثل عمليات فحص الحسابات الضريبية، ومطابقة الدخول الخاضعة للضريبة الواردة بإقرارات الممولين مع مصادر معلومات الغير الذي يتعامل معه الممولون، علي النحو السالف تناوله حالاً. (2) المبادرات الإستباقية proactive initiative: مثل تقديم المساعدة للممولين وتعليمهم، وقد سبق التعرض لها في الفصل الأول.

- أهمية تبني إقرار ضريبي مبسط لتنمية الإمتثال الضريبي: إذ من الأهمية بمكان أن يتبنى النظام الضريبي إقراراً ضريبياً بسيطاً للغاية، حتي يزيل أي عقبة يمكن أن تقف حجر عثرة في طريق الممولين راغبي الإمتثال. وهذا ما تقطن إليه الإدارات الضريبية في النظم الضريبية للبلدان المتقدمة. ففي المملكة المتحدة علي سبيل المثال نجد أن ممولي ضريبة الدخل من الأشخاص الطبيعيين الذين يبلغ إجمالي رقم أعمالهم السنوي 15000 دولار أو أقل sole proprietors with turnovers of £15,000 or less يمكنهم اختيار تقديم إقرار مبسط "easy" يشتمل علي مربعين فحسب، بحيث يضعون إجمالي دخلهم في المربع الأول، ونفقاتهم الكلية القابلة للخصم في المربع الثاني، ويكون الفارق بين المبلغين هو الدخل الصافي الخاضع للضريبة.<sup>2</sup>

- أهمية اعتماد منهج الإمتثال التعاوني لإدارة مخاطر الإقرارات الضريبية غير الدقيقة: إذ أن اعتماد منهج الإمتثال التعاوني لإدارة مخاطر الإقرارات الضريبية غير الدقيقة ينطوي على بناء الإدارة الضريبية لعلاقتها بالممولين على أساس من الثقة المتبادلة، أو التعاونية بينها وبينهم وعادةً ما تستند ترتيبات الإمتثال التعاوني إلى أمور يُنَاطُ تنفيذها بالممولين، وأخري يُنَاطُ بالإدارة الضريبية القيام بها: فبالنسبة للممولين، يجب عليهم مراعاة مايلي:<sup>3</sup> (أ) إتباع منهج الإدارة الرشيدة لشؤونهم الضريبية، بما في ذلك إنتهاج مستوى مناسب من المصادقة، واستعراض نظم المحاسبة الخاصة بهم. (ب) الإستعداد للعمل بطريقة منفتحة، وشفافة، للإفصاح عن المخاطر الضريبية عند حدوثه. وأما بالنسبة للإدارة الضريبية، فيجب عليها تقديم خدمات معززة للممولين

<sup>1</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ANALYSIS ...Op. Cit. p. 72.

<sup>2</sup> - Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance...Op. Cit. p. 37.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation ...Op. Cit. p. 23.

<sup>3</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ...Op. Cit. p. 73.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation ...Op. Cit. p. 26.

- عند ممارسة أنشطة الفحص - من خلال عدة طرق، منها على سبيل المثال:<sup>1</sup> (أ) تحديد نقاط مخصصة للإتصال مع الممولين، بما في ذلك إستخدام منهج إدارة العلاقات مع العملاء. (ب) سرعة إتخاذ الإجراءات الفنية والإدارية. (ج) التنازل عن الفروق الضريبية المنخفضة، أو اليسيرة التي يمكن أن يسفر عنها الفحص اللاحق لإقرارات الممولين. (د) تخفيض العقوبات.

- أهمية تمكين الإدارة الضريبية من الوصول للمعلومات الكافية عن الأنشطة الضريبية: نظراً لأهمية منح الإدارة الضريبية الصلاحيات الكاملة للحصول على المعلومات المطلوبة، المتعلقة بحسابات الممولين بالكفاءة والفعالية المناسبين؛ للتحقق من سلامتها بما يؤدي في النهاية إلي سلاسة النظام الضريبي، فلذا، وتحقيقاً لهذه الغاية، تشمل القوانين الضريبية عادةً الأحكام التي تمكن رجال الإدارة الضريبية من الحصول على هذه المعلومات سواء من الممولين أنفسهم، أو من سواهم ممن يتعاملون مع الممولين، وإلزام الممولين بإمسك ما يكفي من الدفاتر والسجلات لتحقيق ذلك.<sup>2</sup>

- أهمية تطبيق برامج فحص فعالة لملفات الممولين: حتي يُحمل الممولون علي الصدق في تعاملاتهم مع الإدارة الضريبية، وتكون إقراراتهم الضريبية معبرة عن حقيقة تعاملاتهم الضريبية فيجب علي الإدارة الضريبية تطبيق برامج فحص فعالة، تشعرهم بقسوة العقوبات المترتبة علي عدم سلامة هذه الإقرارات. ذلك أن تنفيذ برنامج فعال لأنشطة الفحص له تأثير أوسع بكثير من مجرد زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الكشف عن التناقضات في الإقرارات الضريبية؛ ليهدف إلى تحسين دقة هذه الإقرارات، بما يؤثر بفاعلية في القضاء علي مخاطر عدم الإمتثال، وبناء القدرة علي الفحص المنتظم للمعلومات والبيانات التي يقدمها المتعاملون مع الممولين third party information مثل البنوك، وبورصات الأوراق المالية، والإدارات الحكومية مع المبالغ المبلغ عنها في الإقرارات الضريبية، ودعم عمليات الفحص بنظام لتكنولوجيا المعلومات يوفر تغطية موحدة لتاريخ إمتثال الممولين مع جميع الضرائب الأساسية.

- أهمية اختيار عقوبات فاعلة لحالات عدم الإمتثال: فقد ثبت أن تطبيق عقوبة السجن ليس مكلفاً فحسب، بل أنه يمنع الممول المتهرب كذلك من المساهمة في النشاط الاقتصادي. فكأن تطبيق هذه العقوبة يؤدي إلي خسارة مزدوجة إبتداءً وانتهاءً. ومن هنا يتجه الفكر المالي والضريبي إلي أن يستبدل بهذه العقوبة غرامات مالية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ANALYSIS OF TAX ADMINISTRATION IN ASIA AND THE PACIFIC ...Op. Cit. p. 73.

<sup>2</sup> - ASIAN DEVELOPMENT BANK: A COMPARATIVE ...Op. Cit. p. 71.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation ...Op. Cit. p. 23.

<sup>3</sup> - Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration...Op. Cit. p. 34.

- أهمية الجمع بين صرامة العقوبة وتيسير تطبيقها لتحقيق الإمتثال: إذ أنه يجب مراعاة عدم الإفراط في تشديد العقوبة حتي لا تفقد دورها في نفوس الممولين كما سلف البيان. ذلك أن النظام القاسي المفرط للعقاب يؤدي إلى نتائج عكسية في ضمان إمتثال بعض الممولين. ولذا دار نقاش هام بين مسؤولي إدارة الإيرادات الداخلية في الولايات المتحدة (IRD) في مجلة المحاسبين وفي منتديات أخرى حول ادعاءات استخدام IRD النظام الصارم وغير المتسق لعقاب الممولين علي أنواع كثيرة من السلوك. وأقر المسؤولون الضريبيون إدراكهم لمخاطر قسوة العقوبات علي الإمتثال الضريبي. ومن هنا كانت هناك خطوات من الإدارة الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية (IRD) لتحسين الموقف بتبني إجراءات جديدة ميسرة لتسوية المنازعات الضريبية مع الممولين.<sup>1</sup>

## المبحث الثاني

### تطوير الإدارة الضريبية ضرورة لتحقيق الإمتثال الضريبي

لكي تكون هناك إدارة ضريبية قادرة علي إنفاذ القانون الضريبي علي نحوٍ فعالٍ فلا بد من تطويرها بصفة مستمرة، كما يجب تبسيط النظام الضريبي، الذي يناط بها إدارته بما يتوافق مع قدراتها، علي النحو الذي نتناوله في المطلبين التاليين:

## المطلب الأول

### ضرورة تطوير الإدارة الضريبية لنجاح أي إصلاح ضريبي

تتكون المهام الأساسية للإدارة الضريبية في أي نظام ضريبي من ثلاثة أنشطة متميزة (رغم أنها متصلة)، وهي: أولاً: تحديد هوية الممول: identification، وثانياً: تقدير الضريبة المستحقة عليه: assessment، وثالثاً: تحصيل هذه الضريبة: collection. وذلك بالإضافة إلي أهمية مراقبة الإدارة الضريبية للمتعاملين الآخرين مع الممولين: third parties الذين ينص عليهم القانون الضريبي، ويلزمهم بتقديم تقارير عن تعاملاتهم مع الممولين، أو بحجز الضرائب المستحقة عن هذه التعاملات علي الممولين حتي لا يهمل الممولون في تنفيذ التزاماتهم.<sup>2</sup> والوظيفة الأساسية للإدارة الضريبية هي مراقبة الإمتثال، وتطبيق العقوبات المقررة علي الممولين غير الممتثلين. ومن المؤكد أنه حتى مع أفضل تنظيم وأفضل جهد، فلا يمكن لأي إدارة ضريبية الكشف عن كل الممولين غير الممتثلين.<sup>3</sup>

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 25.

<sup>1</sup> - Simon James & Clinton Alley: Tax Compliance...Op. Cit. p. 37.

<sup>2</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 149.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation ...Op. Cit. p. 27.

<sup>3</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions ...Op. Cit. p. 149.

-**خصائص الإدارة الضريبية الجيدة:** إنتهى "منتدى لجنة الشؤون المالية لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية" (OECD) CFA (Committee of Fiscal Affairs Forum) في مايو 2001 حول الإدارة الإستراتيجية ومبادئ الإدارة الضريبية المثلي إلي وضع تصور عام لخصائص الإدارة الضريبية الجيدة، والتي يمكن الترويج لها من قبل المنظمات الدولية، واستخدامها كدليل عند تقديم المساعدة للبلدان الأخرى.<sup>1</sup> ووفقاً للنتائج التي أسفر عنها هذا المنتدى، فإن كل إدارة ضريبية تواجه بيئة متنوعة تقوم في محيطها بإدارة نظامها الضريبي. وتختلف اختصاصات كل إدارة منها بحسب اختلاف هذه البيئة من حيث النواحي التشريعية، والممارسات الإدارية والثقافية المحيطة بها. ومن غير العملي، ومن غير المفيد أيضاً - في ضوء ذلك- وضع منهج قياسي للإدارة الضريبية المثلي التي تصلح في كل البلدان.

- **أهمية اعتبار الإدارة الضريبية جزءاً من السياسة الضريبية:** ينبغي النظر إلي قضية إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية علي أنها من القضايا الهامة التي يجب أن تشغل بال الحكومات، والمهتمين بالإصلاح الضريبي من الدارسين والباحثين، نظراً للأهمية المحورية للدور الذي تلعبه الإدارة الضريبية في ربط الضريبة وتحصيلها، وجعل كل تطوير في النظام الضريبي المعني واقعاً ملموساً. إذ لا إصلاح لنظام ضريبي مهما كان دون إصلاح للإدارة الضريبية، من حيث التنظيم المؤسسي وقواعد العمل فيها، وإصلاح المؤسسة ذاتها، وتحديثها والارتقاء بمستوى الأداء فيها من خلال اتباع سياسة مرنة في التعيين والتدريب المستمر، وربط الترقيات بمبدأ الثواب والعقاب. هذا فضلاً عن إستخدام أكبر التجهيزات حديثةً وتقدماً.<sup>2</sup>

#### - **منهج التشريعات المقارنة في تطوير الإدارة الضريبية:**

وتتبنى النظم الضريبية المقارنة إحدي طريقتين للإصلاح الضريبي بها، بما في ذلك إصلاح الإدارة الضريبية، ورفع كفاءتها: **الطريقة الأولى:** تغيير جميع السياسات الضريبية مرة واحدة: "Big Bang" approach **والطريقة الثانية:** التغيير التدريجي في السياسات الضريبية:<sup>3</sup> a "wait and see" approach **ففي جاميكا** علي سبيل المثال، نُظِر إلي الإصلاح الضريبي سنة 1986 علي أنه ضروري للغاية بسبب تشوه النظام الضريبي هناك، حيث ساد عدم التفرقة في الأسعار الضريبية بين الأفراد والشركات، ووصلت بعض الأسعار الضريبية إلي 40%.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> - The OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Strategic Management Caveat: Principles of Good Tax Administration ...Op. Cit. p. 2.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation ...Op. Cit. p. 15.

<sup>2</sup> - راجع في تفاصيل ذلك: أحمد كامل خليل أحمد، إصلاح الإدارة الضريبية في مصر "دراسة مقارنة" رسالة دكتوراه، كلية الحقوق - جامعة بني سويف، 2018م.

<sup>3</sup> - Ethlyn Norton-Coke: Tax ...Op. Cit. p. 2.

- Mohammad Amin: Quality of Tax Administration ...Op. Cit. p. 25.

وسمح التشريع الضريبي بعدد كبير من المزايا الإضافية غير الخاضعة للضريبة، وارتفعت أسعار الضريبة بشكل كبير، مما جعلها عائقاً للإنتاجية والاستثمارات.<sup>1</sup> ومع أول يناير من ذلك العام (1986) بدأت جاميكا الإصلاح الضريبي باتباع الطريقة الأولى "Big Bang" approach حيث استبدلت بالسعر الثابت للضريبة بالنسبة للأفراد والشركات وكانت نسبته 33.33% هيكل السعر التصاعدي. ثم خفضت سعر الضريبة في وقت لاحق إلى 25% بالنسبة للأفراد، وفرضت الضريبة علي كثير من الدخول التي لم تكن خاضعة لها من قبل، مع إقرارها لبعض الاستثناءات القليلة، وأصبح الإيراد الناشئ عن العمل الإضافي خاضعاً للضريبة، كما تم إخضاع الفوائد فوق مستوى معين للضريبة.<sup>2</sup> ولم تشمل إصلاحات سنة 1986م. ضريبة الاستهلاك هناك، حيث تأخر تطبيقها إلي سنة 1991. وبعد عشرين عاما من تطبيق هذه الضريبة، أيقن النظام الضريبي في جاميكا سنة 2011 بفاعلية ضريبة الاستهلاك وبكونها تحقق أعلى معدل للإمتثال الضريبي.<sup>3</sup>

- **التغيرات السياسية ودورها في تطوير الإدارة الضريبية:** قد يكون من المقبول لبلد ما أن يكتفي بإدارته الضريبية مع بها من أوجه قصور عندما لا تكون هناك التزامات خارجية لهذا البلد. ولكن عندما تتواجد مثل هذه الإلتزامات يكون لزاماً عليه تطوير إدارته الضريبية بما يساعدها علي تنفيذ هذه الإلتزامات. فعلي سبيل المثال، عندما إنضمت جمهورية الجبل الأسود إلي عضوية الاتحاد الأوربي، كان من الواجب عليها تطوير أجهزتها الإدارية لتتواءم مع الإلتزامات الجديدة الناشئة عن عملية الإنضمام.

- **توحيد الإدارة الضريبية ودوره في تنمية الإمتثال الضريبي:** الغالب أن يسند البلد المعني أمر إدارة نظامه الضريبي إلي عدة إدارات مختلفة يُنَاط بكل منها إدارة نوع معين من أنواع الضرائب. إذ يتم تحصيل معظم الضرائب في البلدان النامية والإنتقالية علي سبيل المثال من بعض المؤسسات والادارات الحكومية ذات الصلة مثل: مصلحة الجمارك: بخصوص ضريبة القيمة المضافة، والرسوم الجمركية، والضريبة الجمركية على الواردات. ووكالات الضمان الاجتماعي: بخصوص مساهمات الضمان الاجتماعي، وضريبة الدخل الشخصي PIT على التحويلات. والحكومة نفسها: من خلال استقطاع الضريبة الدخل PIT المستحقة علي مرتبات الموظفين.

<sup>4</sup> - Ethlyn Norton-Coke: Tax ...Op. Cit. p. 3.

-Stanley S. Surrey: Tax Administration in ...Op. Cit. p. 12.

<sup>1</sup> - Ethlyn Norton-Coke: Tax ...Op. Cit. p. 4.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 24.

<sup>2</sup> - Ethlyn Norton-Coke: Tax ...Op. Cit. p. 5.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 24.

<sup>3</sup> - Ethlyn Norton-Coke: Tax ...Op. Cit. p. 6.



والمشروعات الحكومية: من خلال حجز ضريبة القيمة المضافة، والرسوم، وضرائب الدخل على الشركات أو المؤسسات (CIT) corporate income tax). وربما يمكن الاعتماد على عدد قليل من الشركات الخاصة الكبيرة: لتحصيل الضرائب المستحقة على أرباح الأسهم و فوائد السندات.<sup>1</sup> وهذه التدفقات المالية ربما تمثل 80% أو أكثر من الحصيلة الضريبية في العديد من البلدان. ولا شك أن تتبع هذه التدفقات والحفاظ عليها يساهم مساهمة حاسمة في وجود إدارة ضريبية ناجحة.

- تحسين قدرات الإدارة الضريبية ضروري لتعزيز الحصيلة الضريبية: نستطيع أن نقرر أن التدخلات المثلثة من قبل الإدارة الضريبية في النظام الضريبي ذي الصلة يعد إمتداداً موازياً، ومتكاملاً مع السياسة الضريبية المثلي التي يتم انتهاجها في هذا النظام. وتعتبر فكرة الإدارة الضريبية المثلي - في جوهرها - عن قياس مركز لتأثير تدخل الإدارة الضريبية علي "مرونة الإيرادات الضريبية، ومدى الزيادة التي تتحقق فيها نتيجة لتحسن مستوى الإدارة الضريبية.<sup>2</sup>

#### - الآليات المثلي لتطوير الإدارة الضريبية:

يري البعض أنه بالإضافة إلي وجوب أخذ البيئة الخارجية التي تتواجد فيها لإدارة الضريبية كمعطاة عند محاولات إصلاحها، فإنه من المفيد كذلك التفكير في مشكلة الإدارة الضريبية على ثلاثة مستويات، هي: مستوى الهندسة المعمارية، ومستوى الهندسة، ومستوى الإدارة.<sup>3</sup> ويتعلق المستوى الاول بوضع التصميم النظري للإطار القانوني العام، ويتلخص جوهره في وضع القانون الضريبي الموضوعي، ثم بيان كيفية إدارة هذا القانون من خلال مجموعة واسعة من الاجراءات القانونية الهامة.<sup>4</sup> وبمجرد إتمام هذه المرحلة يتم الانتقال الي المستوى التالي من خلال تحديد التصميم الهندسي الواقعي للبناء الضريبي، وهنا يتولى المهندس الضريبي وضع الهيكل التنظيمي المحدد وقواعد التشغيل للإدارة الضريبية. وأخيراً، وبعد تمام إنشاء البنية التحتية المؤسسية، يمكن للعاملين المكلفين بإدارة النظام الضريبي القيام بعملهم فعلاً.

- صعوبات تطوير الإدارات الضريبية في البلدان النامية وإمكانية تلافئها: إذا كانت إدارة النظام الضريبي من المهام الصعبة بطبيعتها علي النحو سالف البيان، إلا أن هذه الصعوبة تزداد قطعاً في البلدان النامية؛ حيث التحديات أكبر من نظيراتها في البلدان المتقدمة. ونتيجة لهذه التحديات، فإن تحصيل الإيرادات الضريبية في البلدان النامية ينخفض بشكل كبير. وقد حظيت

<sup>1</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 149.

-Stanley S. Surrey: Tax Administration in ...Op. Cit. p. 16.

<sup>2</sup> - Michael Keen & Joel Slemrod: OPTIMAL TAX Administration...Op. Cit. p. 3.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 22.

<sup>3</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 136.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 24.

<sup>4</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 136.

هذه القضية "تدني إيرادات الضرائب في البلدان النامية" باهتمام عالمي منذ عام 1963، عندما صدرَ Nicholas Kaldor "نيكولاس كالدور" هذه القضية في بحث هام له عن الضرائب في ذلك العام.1 وما تزال هذه القضية تحتاج لمزيد من العناية. ولذا تركز معظم البلدان النامية تركيزاً كبيراً علي إصلاح إدارتها الضريبية من أجل تحسين حصيلتها الضريبية. ونتيجة لذلك تم إجراء إصلاحات شاملة للكثير من الإدارات الضريبية في هذه البلدان، علي مدي ما يربو علي النصف قرن، وما تزال هذه الإصلاحات مستمرة.2 فقد أثبت " كالدور" في بحثه ذاك (عام 1963) أن ما تحققه البلدان النامية من الحصيلة الضريبية يتراوح بين 8% إلى 15% من ناتجها المحلي الإجمالي بالمقارنة بما يمثل 25% إلى 30% من الناتج المحلي بالنسبة للبلدان المتقدمة.3

- إنتاجية الإستثمار في الإدارات الضريبية: الواقع أنه يصعب الوقوف علي معيار واضح يحدد لنا مقدار ما يتم إنفاقه من البلدان المختلفة لتحديث إدارتها الضريبية. يؤكد ذلك ما يقرره البعض من أن الإستثمارات التي تقوم بها البلدان المختلفة لتحديث إدارتها الضريبية إما أنها يتم ذكرها بطريقة غير رسمية informally أو تتم دراستها بطريقة تجريبية empirically دون أن يتم دمجها في التحليل الرسمي للسياسات المالية.4 غير أنه من المؤكد أن توجه بلد ما نحو الإستثمار في تحديث ادارته الضريبية يمنحه إنتاجية مضاعفة من حيث الحصيلة الضريبية الفعلية الناتجة عن هذا الإستثمار.

- إنتاجية الإستثمار في الإدارة الضريبية بالولايات المتحدة: في عام 1998، أنشأ الكونجرس الأمريكي the US Congress حساباً خاصاً لاستثمار تكنولوجيا المعلومات، لتمويل تحديث مصلحة الضرائب الأمريكية IRS وبمساعدة الأموال التي تم تجميعها في هذا الحساب، أطلقت مصلحة الضرائب الأمريكية في العام التالي (1999) مشروعاً كبيراً "لتحديث نظم الأعمال" 'Business Systems Modernization'، كمشروع طموح متعدد الأطراف لتحديث بنية تكنولوجيا المعلومات الخاصة بالإدارة الضريبية. وكان أحد الأعمدة الرئيسة لهذا المشروع هو

---

<sup>1</sup> - Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tusubira: CHALLENGES OF TAX ADMINISTRATION IN DEVELOPING COUNTRIES...Op. Cit. p. 119.

- John L. Mikesell: International Experiences...Op. Cit. p. 13.

<sup>2</sup> - Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tusubira: CHALLENGES OF TAX ADMINISTRATION IN DEVELOPING COUNTRIES: ...Op. Cit. p. 119.

-Stanley S. Surrey: Tax Administration in ...Op. Cit. p. P.17.

<sup>3</sup> - Mohammed Abdullahi Umar, Nyende Festo Tusubira: CHALLENGES OF TAX ADMINISTRATION IN DEVELOPING COUNTRIES: ...Op. Cit. p. 108.

- Pakarang Chuenjit: The Culture of Taxation...Op. Cit. p. 25.

<sup>4</sup> - M. Besfamille and C. Parlatoire Siritto: Modernization of Tax Administrations and Optimal Fiscal Policies...Op. Cit. p.2.

- John L. Mikesell: International Experiences ...Op. Cit. p. 16.

تغيير نظام البيانات إلي ما يسمى بنظام الملفات الرئيسية .the Master File system. وكان قد تم تطوير هذا النظام في ستينات القرن العشرين، وبموجبه كان يتم حفظ بيانات الممولين في ملفات علي هيئة وسائط مميكنة (أشرطة) كبيرة large tape files يتم تخزينها في أحد مراكز الحاسب الآلي بمصلحة الضرائب الأمريكية بمدينة مارتنسبرج (غرب ولاية فرجينيا) in (Martinsburg (West Virginia). وكان هذا المركز يحتوي علي الملفات التي تتضمن المعاملات الضريبية لنحو 227 مليون ممول، من الأشخاص الطبيعيين والمعنويين، بما في ذلك كل معاملة تتم بين كل ممول ومصلحة الضرائب الأمريكية في الأربعين عاما السابقة علي إنشائه. غير أن تطبيق هذا النظام كشف عن عدة عيوب كان من أهمها طول الوقت اللازم لمعالجة بيانات الممولين.<sup>1</sup> لذا عملت الإدارة الضريبية في الولايات المتحدة علي إحلال مشروع " تحديث نظم الأعمال " The Business Systems Modernization محل نظام الملفات الرئيسية the Master File system بمساعدة أموال الصندوق سالف الذكر، بإستخدام ما يسمى "محرك بيانات حساب العميل" (the Customer Account Data Engine (CADE)، والذي ساعد تطبيقه في التغلب علي العيوب السابقة لسلفه.<sup>2</sup>

- أثر كفاءة الإدارة الضريبية علي التهرب الضريبي: مما لا شك فيه أن العلاقة عكسية بين كفاءة الإدارة الضريبية وبين قدرة الممولين علي التهرب من الضريبة المستحقة عليهم سواء ابتداءً، عندما يتهربون من كل التزاماتهم الضريبية احتفاءً بمظلة الاقتصاد غير الرسمي، أو عند تقدمهم بإقراراتهم الضريبية، أو انتهاءً، عندما يتهربون من سداد الضريبة التي تقدرها عليهم الإدارة الضريبية طبقاً للآليات التي يضعها التشريع الضريبي. ومما يؤكد ذلك أن دراسة أجريت سنة 2015 حول أثر كفاءة الإدارة الضريبية علي التهرب الضريبي أثبتت أن البلدان التي لديها إدارات ضريبية أكثر كفاءة ينتشر بها مستوى أقل بكثير من الاقتصاد غير الرسمي grey economy على وجه التحديد، ويترتب علي ذلك قلة حالات التهرب الضريبي.

- أثر كفاءة الإدارة الضريبية علي تكلفة تحصيل الضريبة المستحقة: من المؤكد أنه كلما انخفضت تكلفة تحصيل الضريبة المستحقة بالمقارنة بحصيلتها الإجمالية كان ذلك شاهداً علي نجاح ونجاعة الإدارة الضريبية. ومن الجدير بالذكر أن تكلفة تحصيل الضريبة العامة في أوروبا يبلغ نحو 1% من إجمالي الحصيلة الضريبية في المتوسط، بما يعادل نحو 0.15-0.25% من الناتج المحلي الإجمالي. وفي سبيل سعيها لتخفيض تكلفة التحصيل، تلجأ العديد من الإدارات

---

- John L. Mikesell: International Experiences with Administration...Op.Cit.p. 17.

<sup>1</sup> - M. Besfamille and C. Parlatoire Siritto: Modernization of Tax Administrations and Optimal Fiscal Policies...Op. Cit. p. 2.

<sup>2</sup> - Ibid. Loc. Cit.

الضريبية في البلدان المختلفة إلى الإستعانة بمصادر خارجية لتحقيق بعض المهام، مثل: توفير خدمات تكنولوجيا المعلومات، وخدمات الدعم الإداري... إلخ.<sup>1</sup>

- **ميكنة الإدارة الضريبية ضرورة:** إذ أنه لكي يمكن تحقيق تحسن جذري للإدارة الضريبية، يستدعي الأمر إعادة تنظيم عملها وأساليبها، وتطبيق تكنولوجيا معلومات متقدمة يسهل إلى حد كبير هذا التحسن.<sup>2</sup> وفي دراسة حديثة حول كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق قانون ضريبة الدخل في الهند على سبيل المثال، تم رصد مصادفة الإدارة الضريبية لبعض المشكلات مثل: سوء استخدام المعلومات التي يقدمها لها فرع المخابرات المركزية، وعدم فاعلية الدراسات الاستقصائية للمشروعات التجارية، وعدم وجود نظام ملائم لوضع أرقام التسجيل المناسبة للممولين، وعدم وجود نظام ملائم للحصول على معلومات ممن يتعاملون من الممولين، ووجود أوجه كثيرة للقصور في نظام حفظ السجلات. ومثل هذه المشكلات لا يمكن تجاوزها في معظم الحالات دون استخدام نظم المعلومات المميكنة الملائمة.<sup>3</sup>

## المطلب الثاني

### أهمية تبسيط النظام الضريبي بما يتوافق مع قدرات الإدارة الضريبية

- **أهمية ثبات الهيكل الضريبي:** من الناحية المثالية، ينبغي أن تكون معالم الهيكل الضريبي ثابتة قدر المستطاع، وليست متغيرة تتأثر برغبات واحتياجات الممولين على وجه الخصوص. صحيح أنه يجب أن يتكيف هيكل النظام الضريبي مع كل جديد يشهده واقع النشاط الاقتصادي في البلد المعني، ومع هذا فيجب لهذا الهيكل الجديد أيضاً أن يكون مستقراً بقدر الإمكان، وأن يكون شفافاً إذا أراد لنفسه النجاح في التطبيق.<sup>4</sup> ومن هنا يجب أن يكون كل من الممولين من جهة والعاملين بالإدارة الضريبية من جهة أخرى قادرين على معرفة وفهم القانون الضريبي الواجب التطبيق، وعلى دراية بكيفية تطبيقه، وذلك بدرجة عالية من اليقين. غير أن واقع البلدان النامية والانتقالية يشهد بأن بعضها لا يزال بعيداً عن تحقيق هذه الغاية.<sup>5</sup>

- **تعقد النظام الضريبي وأثره على تنمية الإمتثال:** بالمقابل لما سبق فإن تعقد النظام الضريبي، واستمرار هذا التعقد لفترة طويلة تكون له انعكاساته السلبية على الإدارة الضريبية حتي في البلدان

<sup>1</sup> - Jonathan Leigh Pemberton: KEY TRENDS AND DEVELOPMENT IN TAX Administration...Op. Cit. p. 14.

<sup>2</sup> - Ibid. p. 146.

<sup>3</sup> - Rajiva Ranian Singh: Chalinges Indian Tax Administration...Op. Cit. p. 15.

<sup>4</sup> - R. M. Bird: Administrative Dimensions of Tax Reform, op. cit. p. 149.

- John L. Mikesell: International Experiences with Administration...Op.Cit.p.23.

<sup>5</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 149.

- John L. Mikesell: International Experiences with Administration...Op.Cit.p.24.

المتقدمة، بما يجعلها عاجزة عن تحقيق مستويات مثالية من الإمتثال في المجتمع الضريبي.<sup>1</sup> ذلك أن أكثر إدارات الضرائب تطوراً لايمكنها أن تكون محملة بالمهام المستحيلة. ومن البديهي أن المخاوف تكون أكثر في البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصاداتها بمراحل إنتقالية؛ حيث تكون الادارات الضريبية أقل تجهيزاً، مما يستلزم بـ ذل جهود كبيرة من المسؤولين لمعالجتها، خاصةً وأنهم غالباً ما يواجهون في هذه البلدان بيئة معلوماتية فقيرة.<sup>2</sup>

- **تبسيط الاجراءات الضريبية وأثره علي تكاليف الإمتثال:** مما لا شك فيه أن الممول يكون أكثر مقاومة للضريبة عندما ترتفع تكاليف امتثاله لها، فكلما زادت الإجراءات بما في ذلك الإحتفاظ بالدفاتر والسجلات كان الممول أكثر مقاومةً للإمتثال لأحكام القانون الضريبي، وكلما كثر الفساد، كما هو الحال في الضريبة علي القيمة المضافة المفروضة علي البنزين في الهند، وإن كانت تكاليف الإمتثال لهذه الضريبة منخفضة بالمقارنة بغيرها من الضرائب الأخرى.<sup>3</sup>

- **جدوي تضمين التشريعات الضريبية إغراءات شعبية لتحقيق الإمتثال:** يري البعض أن هناك بعض الإغراءات البسيطة والقليلة التكلفة في آن واحد "للقيام بعمل أفضل" في خصوص الإدارة الضريبية. ومع هذا يبدو أنها لا تأتي بسهولة إلى عقول مصممي السياسات الذكية لحل مشاكل إدارة النظم الضريبية.<sup>4</sup> من هذه الإغراءات على سبيل المثال أوراق اليانصيب. غير أن الخبراء انتقدوا هذه الطريقة منذ فترة طويلة لكونها مكلفة ومشكوك في فعاليتها.<sup>5</sup>

- **تعقد النظام الضريبي وأثره علي نشأة التخطيط الضريبي الضار:** يري البعض أن تعقد التشريعات الضريبية، وعدم بساطتها، وغياب سياسة ضريبية واضحة جميعها أمور تؤدي إلي عدم ترابط أوصال النصوص الضريبية، وعدم تناسقها بما يسمح بوجود مايعرف "بالتخطيط الضريبي الضار".<sup>6</sup> ويتحقق التخطيط الضريبي الضار عند أنصار هذا الرأي عندما يلجأ ممارسو ممارسو الأنشطة التجارية إلي دراسة التشريعات الضريبية السارية بعناية شديدة، من أجل الوقوف علي الأنشطة التي تبعد عن نطاق الخضوع للضريبة ثم الإتجاه إلي ممارستها؛ بقصد

<sup>1</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 136.  
-Stanley S. Surrey: Tax Administration in Underdeveloped Countries, University of Miami Law School Institutional Repository, University of Miami Law Review 1-1-1958. P.18.

<sup>2</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p.136.

<sup>3</sup> - The World Bank: The Administration of Road User Taxes...Op. Cit. p. 40.

<sup>4</sup> - Richard M. Bird: Administrative Dimensions of Tax ...Op. Cit. p. 136.

<sup>5</sup> - Ibid. Loc.Cit.

<sup>6</sup> -د. رمضان صديق: التخطيط الضريبي الضار، بدون سنة طبع، أو دار نشر. ص 35.

تجنب سريان الضريبة عليها. إذ يسمح لهم مثل هذا الوضع بتخطيط أنشطتهم بما يؤول بهم إلى ممارسة أنشطة غير ضريبية، ومن ثم بما يخفف عن منشآتهم العبء الضريبي الكلي.<sup>1</sup>

- **موقف مصر من هذه القضية:** إيماناً منها بأهمية تبسيط نظامها الضريبي لتنمية الإمتثال الطوعي بين الممولين، تسعى مصر منذ فترة ليست بالقريبة إلى إجراء إصلاحات جذرية للمنظومة الضريبية سواء علي صعيد التشريعات الضريبية أوفي خصوص الإدارة الضريبية.<sup>2</sup> وفيما يتعلق بخططها لإصلاح المنظومة التشريعية للنظام الضريبي المصري، تقود الدولة المصرية مَقَوَد الإصلاح في هذا المجال من خلال طريقين متوازيين، أولهما يبتغي توحيد الإجراءات الضريبية في كل من الضريبة على القيمة المضافة، وضريبة الدخل، وغيرها من الضرائب العامة ذات الطبيعة الشبيهة بهما، من خلال إعداد مشروع قانون للإجراءات الضريبية الموحدة يساير ما هو معمول به في العالم، يهدف الي الموازنة بين حقوق الممولين والتزاماتهم من جهة، ويحمي الإدارة الضريبية والعاملين بها في مواجهة الممولين من جهة ثانية.<sup>3</sup> ويتضمن، من جهة ثالثة، إحياءً لدور المجلس الأعلى للضرائب بحيث يتولى ذلك المجلس ليس فقط إبداء الرأي حول مشروعات القوانين المقترحة وإنما لإيجاد تمثيل للدفاع عن حقوق الممولين.<sup>4</sup> والثاني يبتغي إجراء إصلاح شامل للقوانين الضريبية الأساسية، وبخاصة قانوني ضريبة الدخل، والضريبة علي القيمة المضافة لإنهاء حالة اللايقين التي تشهدها معظم نصوصهما؛ بسبب التعديلات المتلاحقة لأحكامهما في السنوات الأخيرة. وهكذا تسير مصر في ركاب النظم الضريبية المعاصرة من حيث تطوير تشريعاتها الضريبية الموضوعية والإجرائية معاً، وتبسيطها بما يساهم في تيسير مهمة إدارتها بمعرفة الإدارة الضريبية.

## الخاتمة

وهكذا يثبت لنا من خلال هذا البحث أن الإمتثال الضريبي يتحقق بصورة مثلي عندما يمتثل الممولون للقانون الضريبي، وكذا للإدارة الضريبية، بما يقلل الفجوة بين الضريبة المستحقة عليهم في فترة زمنية معينة، وبين ما يقومون بدفعه منها طواعية للإدارة الضريبية، وسواء تحقق هذا الإمتثال طوعاً؛ بالإرادة الحرة للممولين، أو قسراً؛ أي جبراً عنهم، أو بمزيج من هذين الأمرين؛ أي إتقاءً للعقوبات التي يرصدها التشريع الضريبي. وكشف البحث عن أولوية الإجراءات التي تشجع

<sup>1</sup> - المرجع السابق، ص 36.

- Rajiva Ranian Singh: Chalinges Indian Tax Administration...Op. Cit. p. 18.

<sup>2</sup> - راجع تصريحات د. عمرو المنير، نائب وزير المالية للسياسات الضريبية، علي الموقع التالي:

<https://www.mobtada.com/details/685384>

<sup>3</sup> - نفس المرجع، نفس الموضوع.

<sup>4</sup> - راجع تصريحات د. رمضان صديق مستشار وزير المالية للسياسة الضريبية، علي الموقع التالي:

<https://www.mobtada.com/details/685384>

الممولين علي الإمتثال طوعاً للتشريعات الضريبية، وثمن أهميتها في مقابل تلك التي تقودهم قسراً إليه. كما ثمن قيمة الإمتثال الضريبي الطوعي، الذي يمكن أن يتحقق بسبب العلاقة الطيبة بين الإدارة الضريبية وبين الممولين، وبينها وبين العاملين لديها، وكذا بسبب قدرتها علي التكيف مع المتغيرات التي تشهدها الظروف البيئية المحيطة بأنشطة الممولين، والبيئة التشريعية. وكشف عن أثر جودة السلع والخدمات العامة علي تحسنه. وبين كيف أن وضوح العلاقة بين الحكومات المركزية والمحلية له دورٌ إيجابيٌ علي تنميته علي المستوي المحلي، في ضوء تنامي إنتشار فكرة اللامركزية المالية في النظم الضريبية المعاصرة، وأن التبادل التلقائي للمعلومات الضريبية بين الإدارات الضريبية في البلدان المختلفة له دور إيجابي علي تنميته علي المستوي الدولي. كما ثمن البحث أهمية التعامل مع الممولين بذات الفلسفة التي يتعامل بها مجتمع الأعمال مع المستهلكين، والنظر إليهم علي أنهم عملاء، لهم مطالب ينبغي تحقيقها. صحيح أنهم عملاء من طبيعة خاصة، بالنظر إلي أنهم يدفعون مبالغ مالية من دخولهم للدولة جبراً عنهم، وبلا مقابل، لكن هذه الطبيعة الخاصة التي تعلق بهم تجعلهم أولي بمراعاة مطالبهم من سواهم، وأن تتعامل الإدارة الضريبية معهم علي أنهم عملاء شرفاء، وليس كلكصوص يأنسون التهرب من الضريبة المستحقة. وإستعرض البحث تجارب من النظم المقارنة في كل من السويد، والولايات المتحدة الأمريكية، ودول أمريكا اللاتينية، ومنطقة الكاريبي. واستعرض المهام الإعتيادية التي تألف الإدارات الضريبية في النظم المقارنة القيام بها لتحقيق الإمتثال الضريبي، علي المستويين المحلي والدولي. وعرض من خلالها لمفهوم سياسة الإفصاح الطوعي، وبين أهميتها. ثم لآلية فحص ومراجعة الإقرارات الضريبية للممولين، والمناهج المختلفة المتبعة لبرامج الفحص، بما يتناسب مع قدرات الإدارة الضريبية. وحتى يمكن للإدارة الضريبية إحكام ذلك، أكد البحث علي أهمية توسيع صلاحياتها، من خلال السماح لها بإلزام الممولين ببعض الإجراءات القسرية لتنمية الإمتثال الضريبي، مثل: قدرتها علي إلزام الممولين بدفع ديونهم الضريبية بالطرق الإدارية. وإمكانها إغلاق أنشطة الممولين، وإلغاء تراخيص العمل الصادرة لهم. وقدرتها علي حرمانهم من الوصول للخدمات الحكومية، وحظر السفر إلي الخارج...إلخ. وعرج البحث علي الإصلاحات التي تجريها مصر لمنظومتها الضريبية سواء في التشريعات الضريبية الموضوعية، أو الإجرائية. وأعلي صعيد الإدارة الضريبية، وثمن الإصلاحات التي لحقت في الآونة الأخيرة بمصلحة الضرائب المصرية، وأوصي بضرورة مداومة السير في سبيل الإصلاح، لتنمية الإمتثال الضريبي بصورة طيبة في ضوء التعديلات المتلاحقة في تشريعاتنا الضريبية في السنوات الأخيرة، وآثارها الضارة علي قاعدة اليقين، ومن ثم علي جودة الإمتثال الضريبي في مصر.

والله ولي التوفيق،،،