

تحديد تأثير التغيرات فى هيكل الأسعار الضريبية على حصيلة  
ضريبة الدخل والعدالة الضريبية فى مصر خلال الفترة من ٢٠٠٥  
إلى ٢٠١٥ وأثره على دلالة القوائم المالية فى ضوء مفهوم حوكمة  
الشركات

مقدم من الدكتور/علاء أحمد رزق  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة أسوان

## تحديد تأثير التغيرات فى هيكل الأسعار الضريبية على حصيلة ضريبة الدخل والعدالة الضريبية فى مصر خلال الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٥ وأثره على دلالة القوائم المالية فى ضوء مفهوم حوكمة الشركات

د/علاء أحمد رزق  
مدرس بقسم المحاسبة  
كلية التجارة - جامعة أسوان

### خلاصة البحث:

تعد الضريبة أحد أدوات السياسة المالية، وهناك عوامل تشريعية كثيرة تؤثر فى حجم الحصيلة الضريبية منها سعر أو معدل الضريبة والإعفاءات الضريبية، مع الأخذ فى الإعتبار أن النظام الضريبي فى أى دولة يختار الأسلوب الفنى للسعر بالشكل الذى يتلائم وفلسفة النظام السياسى والواقع الاقتصادى للدولة وفى ضوء نوع الضريبة المفروضة ونوع الأوعية الخاضعة لها والأهداف التى سيسعى إليها المشرع الضريبي مع التأكد من ملائمة النظام الضريبي للمجتمع والسياسات الضريبية المتبعة فى الدول المصدرة لرأس المال من ناحية، والدول المنافسة فى إجتذاب رأس المال من ناحية أخرى، أو من خلال بعض المفاهيم المحاسبية المرتبطة بحوكمة الشركات وأهمها الإفصاح المحاسبى، وهو ما أشارت إليه العديد من الدراسات والبحوث الأكاديمية التى أجريت تبعاً للمدخل الوصفي أو لمنظمات مهنية وعلمية تؤكد على دور حوكمة الشركات فى تحقيق أهداف لمجالات عديدة إقتصادية وإجتماعية وبيئية.

وتطلب مرحلة الإصلاح الإقتصادى التى تتبعها مصر ضرورة البحث وتعظيم مصادر التمويل الذاتية لذا تم تعديل الأسعار الضريبية لتتواءم مع المتغيرات السياسية والإقتصادية والإجتماعية ولكن هذه التعديلات لم تكن فاعلة بما فيه الكفاية لتحقيق أهداف السياسة الضريبية، ويحاول المشرع الضريبي عند فرض الضرائب تحقيق التوازن بين العدالة الضريبية والحصيلة الضريبية وهو ما يستدعى من المشرع البحث عن أنسب سعر ضريبي يراعى المقدرة التكلفة للممول فى ظل المتغيرات التى تمر بها البلاد وهو الأمر الذى تطلب إجراء تعديلات على قوانين الضريبة لتفعيل دور الضريبة لمواجهة الأعباء الحكومية المتزايدة فى ظل متغيرات إقتصادية حرجة. ولمواجهة كل أشكال هذه المتغيرات فقد جرت عدة تعديلات فى النسب الضريبية مما أثر على الحصيلة زيادة أو نقصان دون فاعلية تذكر. وبناء على ذلك فقد تم تناول هذا البحث بالدراسة والتحليل.

وقد إستعرض الباحث فى المباحث الأربعة لهذه الدراسة طرق تحديد السعر الضريبي فى النظام الضريبي المصرى . ومدى التوفيق بين العدالة الضريبية والحصيلة الضريبية . وكذلك إتجاهات السياسة الضريبية فى مصر ودورها فى تحديد مسار الحصيلة الضريبية . وأخيراً الدراسة التحليلية التى قامت على إختبار فرضين وتوصلت إلى أن سعر أو معدل الضريبة من العوامل التشريعية التى تؤثر فى حجم الحصيلة الضريبية ومن ثم تفعيل دور محاسبة الضرائب ومفهوم الشفافية وترشيد قرارات المستثمرين الحاليين والمرتقبين . وكانت أهم النتائج التى توصلت إليها: وجود فروق ذات دلالة إحصائية لعناصر ومؤشرات الضغط الضريبي فى آراء فئات الدراسة حول درجة أهمية تطوير السياسة الضريبية لمعالجة القصور فى النظام الضريبي الحالى، مع إجراء مراجعة وتطوير لهذه السياسات لتتناسب مع طبيعة المرحلة الراهنة وربطها بالتشريعات فى المجالات الإقتصادية الأخرى، وأن تتناسب التعديلات فى الأسعار الضريبية مع المتغيرات الإجتماعية لتحقيق قواعد العدالة الضريبية وتجسيد مفهوم التكافل الإجتماعى من خلال إعادة النظر فى الشريحة المعفاة وتكلفة الحصول على الدخل لبعض الأنشطة إستناداً إلى سنوية الضريبة وسنوية الموازنة العامة للدولة ومراعاة معدل التضخم .

### **Abstract:**

The rates of tax is one of the important means to raise proceeds of tax revenues, since This research aims to identify the reasons for the low tax rates and doubling the slides and the increase of allowances granted to taxpayers and their Atheraly tax revenue, as were these amendments in the tax laws to keep pace with economic and social conditions, in order to reduce the incidence of tax evasion and charged with Almottagnpin involvement of the tax, to increase tax revenues so that the tax system can achieve its financial economic and social development, The aim of this research is to identify the reasons for the low tax rates and doubling the slides and the increase of allowances granted to taxpayers, and has pursued a search descriptive approach in the presentation of the theoretical basis depending on the sources of relevant scientific, but in the practical side of it has been relying on form questionnaire and analyze their own data.

## مقدمة :

تعد الضريبة أحد أدوات السياسة المالية التي تستطيع الدولة من خلالها توفير الإيرادات المالية اللازمة لتمويل النفقات العامة ، وهناك عوامل تشريعية عديدة تؤثر فى حجم الحصيلة الضريبية منها سعر أو معدل الضريبة والاعفاءات الضريبية والطاقة الضريبية والتهرب الضريبى والوعى الضريبى ونظام المعلومات الضريبية ، مع الأخذ فى الاعتبار أن النظام الضريبى فى أى دولة يختار الأسلوب الفنى للسعر بالشكل الذى يتلائم وفلسفة ذلك النظام والواقع الإقتصادى للدولة .

وفى مصر التى تسعى إلى تعزيز برنامج الإصلاح الإقتصادى تمثل الضرائب تقريباً ثلثى حجم إيرادات الدولة السنوى (المصدر: وزارة المالية ٢٠١٨)، وشهدت مرحلة الإصلاح المالى صدور العديد من التشريعات والقوانين التى فرضت لتعديل أسعار الضرائب أخرها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعديلاته ، حيث تم تعديل تلك الأسعار إعتباراً من عام ٢٠٠٥ والنظر للفاحص الضريبى هو أنه القائم بقياس وتحديد قيمة الوعاء الضريبى بناء على نتاج وظيفة الإفصاح والعرض المحاسبى للمعلومات المحاسبية.

ومع التطور فى مختلف النواحي خاصة الإقتصادية فى مصر عام ٢٠١٥ نتيجة لزيادة حجم الديون الخاجية التى بلغت ٤٨,٨ مليار دولار وتزايد الدين الداخلى والذى بلغ أكثر من ٢٣٦٨ مليار جنية وهو ما نتج عنه زيادة خدمة الدين العام مما أثر على مستوى الإستثمار المباشر فى مصر والذى بلغ أقل من ١% من حجم الناتج المحلى الإجمالى عام ٢٠١٥ ( نشرة البنك المركزى المصرى ٢٠١٦ ) وهو ما يعنى البحث عن مصادر تمويل ذاتية للدولة ، لذلك إتجهت الدولة نحو العمل على زيادة الحصيلة الضريبية عن طريق تغيير أسعار الضريبة ، وبالتالي فقد أصبح موضوع أسعار الضريبة موضع إهتمام رجال الفكر المالى والمحاسبى سعياً منهم لإيجاد حلول للأزمات المالية والإقتصادية، وتحقيق الموازنة بين هدف الحصول على الضريبة للوفاء باحتياجات الدولة وتخفيف العبء الضريبى على كاهل الممولين أى تحقيق التوافق بين العدالة الضريبية والحصيلة الضريبية وهو ما يستدعى من المشرع البحث عن أنسب سعر ضريبى يراعى المقدره التكلفة للممول ، وفى إطار معايير المحاسبة المصرية لتعزيد العلاقة التحاسبية بين الممول الضريبى والفاحص الضريبى .

وقد أصبح الحديث عن السعر الأمثل للضريبة الأمثل الذى يمكن من خلاله تحقيق أكبر قدر من الحصيلة لخدمة الأهداف التنموية وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات موضع

إهتمام الباحثين. ونظراً لتداخل وتعارض الأهداف والغايات بين مستخدمي المعلومات المحاسبية، فإنه من الصعوبة بمكان الحصول على معلومات محاسبية ذات جودة مناسبة وكافية، لذا أصبح من الضروري على مستخدمي المعلومات المحاسبية البحث عن كيفية ضمان صدق وموضوعية هذه المعلومات المحاسبية ومدى سلامتها من الأخطاء والتجاوزات المتعمدة والغير متعمدة لأي سبب كان، فكثير من الدراسات أكدت أن دواعي التضليل تغلب عن الشفافية في إظهار وعرض المعلومات المحاسبية .

لذا فإن هذه الدراسة تهدف إلي تحديد العوامل التي تحدد مسار الحصيلة الضريبية من خلال تحليل مجموعة من المؤشرات الدالة علي حجم المشاكل والتحديات التي تواجه النظام الضريبي المصري ، وتعزيز وإضفاء الموضوعية عليه في ضوء المعايير المحاسبية المصرية . وفي إطار ما سبق يمكن طرح مشكلة البحث على النحو التالي:

#### مشكلة البحث:

سلطة الدولة تخول لها بأن تفرض ما تشاء من الضرائب والرسوم، وهذه السلطة السيادية مقيدة باعتبارين أساسيين هما :

الإعتبار الأول : المصلحة العامة السياسية والاجتماعية والإقتصادية .

الإعتبار الثاني : العدالة بمفهومها الحقيقي "الدولة العادلة "

كما يلجأ المشرع الضريبي إلى إجراء إصلاحات في النظام الضريبي في حالتين :

الأولى : عدم فاعلية النظام الضريبي وتسببه في العديد من الإختلالات الجوهرية.

الثانية : تفاقم العجز المالي في الموازنة وإتساع أثاره على الإقتصاد .

وهو الأمر الذى يبرر إجراء تغييرات أو تعديلات على قوانين الضريبة لمواجهة الأعباء الحكومية المتزايدة فى ظل المتغيرات العالمية المعاصرة، ونتيجة لما تعرض له الإقتصاد المصرى من متغيرات إقتصادية حرجه، لجأ المشرع الضريبي إلى إجراء تغييرات أو تعديلات على قوانين الضريبة لتفعيل دور الضريبة لمواجهة الأعباء الحكومية المتزايدة، والوصول للنقطة الثابتة الأعلى وقياس مدى تدخل الدولة فى النشاط الإقتصادى من خلال مفهوم الضغط الضريبي الذى يقيس مدى العدالة الضريبية فى الدولة والتي تتطلب أن تتوافق مع الحصيلة الضريبية ، مع إستهداف إخضاع فئات جديدة من الممولين بإلغاء بعض الإعفاءات الضريبية أو إستقطاب المتهربين من أداء الضريبة ، وفى خضم ذلك كان دائماً الإصلاح الضريبي محوراً هاماً من محاور الإصلاح الإقتصادى والذى يتوقف نجاحه على العديد من العوامل منها مدى القدرة على تحقيق العدالة الضريبية وتعزيز وإضفاء الموضوعية وحوكمة الشركات على منظومة النظام الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة

المصرية وزيادة الحصيلة الضريبية ، ومن أجل ذلك كانت الحاجة ماسة للقيام ببحث يربط العلاقة بين الضرائب وحوكمة الشركات للإستفادة من إيجابياتها المتعددة فى القضاء على التعارض وتحقيق التوازن بين مصالح الفئات المختلفة بالشركة سواء من داخلها أو من خارجها ، ومن هذه الفئات التشريع الضريبي الذى يسعى إلى إجراء تعديلات على النظام الضريبي المتبع في قوانين ضريبة الدخل، ونظراً لأن جميع التعديلات متشابهة ولم تؤثر على آلية تحصيل الإيرادات - حيث تركزت هذه التعديلات في مجملها على تخفيض النسب الضريبية المفروضة على الشريحتين الأولى والثانية ، وتخفيض النسب الضريبية على المكلفين الإعتباريين، وزيادة الإعفاءات والحوافز الإستثمارية للشركات الكبيرة رغم التعديلات العديدة التى أجريت على الشرائح الضريبة لضريبة الدخل (خمس تعديلات خلال عشرة سنوات) - إلا أن مساهمة ضريبة الدخل تراوحت بين ٥٥% - ٦٧% من الإيرادات الكلية خلال نفس الفترة ( المصدر التقرير السنوى للبنك المركزي المصرى ٢٠١٦ ) .

وقد أثبتت الدراسات أن هناك إهتمام كبير في العديد من الدول المتقدمة بإيجاد توازن فى مكونات الهيكل الضريبي وتقوية نظام الرقابة الداخلية كأساس لزيادة الحصيلة الضريبية والعمل على زيادة الإيرادات الضريبية من خلال فرض ضرائب جديدة تتلائم مع مستوى التغيير الإقتصادي الراهن. كما أثبتت دراسات أخرى أن المستويات المرتفعة لمعدلات الضرائب تؤدي إلى تدنى مستويات عوائد هذه الضرائب ، وأن زيادة الضرائب المحققة عن الضرائب الممكنة يؤدي الى زيادة معدل الجهد الضريبي الذى ينعكس بالإيجاب على الحصيلة الضريبية . كما أثبتت الدراسات أن دول العالم النامى ومن بينها مصر تعاني من القصور فى الإيرادات الضريبية والتي تعود أسبابها إلى ضعف هيكل النظام الضريبي نفسه، وسوء أدائه لوظائفه الأساسية المنوط به . كما أجبرت التطورات الدولية المعاصرة خاصة بعد التحولات الإقتصادية والسياسية التى شهدتها مصر بعد ٢٠٠٥ على ضرورة صياغة أهداف ووسائل السياسة الضريبية لكى تتلائم مع الواقع الجديد . وتبين الدراسات أيضاً أن كثرة التعديلات على النظام الضريبي أمر مثير للإرتياب والشك ويقوض عوامل الإستقرار الضرورية للإستثمار الخاص. ورغم ما يعتبره البعض في أن قانون ضريبة الدخل واحد من أهم القوانين التي تم تطويرها في الفترة السابقة، إلا أن حجم الإيرادات الضريبية التي يتم تحصيلها على أساس هذا القانون تشكل نسبة ضئيلة لا تتجاوز ١٥% من الناتج المحلى الإجمالى وكذلك ضريبة الدخل على الأرباح التجارية والصناعية للأفراد لا تمثل أكثر من ٣,٣% من حصيلة الإيرادات الضريبية والتي ترتبط بهم تغيرات اسعار الضرائب بصورة كبيرة اما ضريبة الدخل على أرباح الأشخاص

الإعترابية ( ضريبة نسبية ) فوصلت إلى ٢٥,٦% من حصيلة الضرائب وتصل إلى ٩,٩% فى حالة إستبعاد ضرائب البترول وقناة السويس والبنك المركزى عام ٢٠١٦/٢٠١٥. كما ذكرت دراسات أخرى إلى الإنخفاض الكبير فى مساهمة الضرائب فى الإقتصاد القومى والضعف الشديد فى الطاقة الضريبية ،اذ تشير الإحصائيات إلى أن الحصيلة الضريبية قد إنخفضت نسبتها من الناتج المحلى الإجمالى من نحو ١٤% عام ٢٠١١/٢٠١٠ إلى ١٢,٧% عام ٢٠١٦/٢٠١٥ وهى نسبة ضئيلة للغاية لا تتناسب مع الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية السائدة ، بل وتنخفض كثيرا عن الدول المماثلة اذ تصل هذه النسبة لدى البلدان ذات الشريحة الدنيا من الدول التى تقع فى فئة الدخل المتوسط الى ٢٦,٤% وتصل هذه النسبة الى ٢٨,٥% بالنسبة لبلدان الشريحة العليا من هذه الفئة , هذا فضلا عن أن المتوسط العالمى يصل الى ٢٨,٧% ويصل المتوسط لدى بلدان الدخل المرتفع سواء الأعضاء فى منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية التى تصل الى ٤١,٥% وغير الأعضاء من هذه المنظمة حيث تصل هذه النسبة الى ٣٣,٨%

ويرجع السبب إلى أن النظام الضريبى يعانى من قصور كبير ناتج من عدم إستخدام التشريع الضريبى فى تطوير النظام الضريبى بهدف تفعيله ورفع كفاءته وإعتبارة أحد العناصر الفعالة لحوكمة الشركات والتى أوجبت إصلاحه حتى يتميز بالوضوح والبساطة والدقة ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تشريع ضريبى مرن يتوافق مع متغيرات البيئة السائدة ،ويلتزم بمعايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية وإلتزام مصلحة الضرائب بها عند الفحص .كما يرتبط هذا القصور أيضاً بوجود سياسة ذات أهداف مختلفة تتعلق أساساً بتشجيع الإستثمار الخاص مما يجعل من المكلفين الكبار خارج النظام لأنهم يستفيدون من الإعفاءات الضريبية التى ينص عليها قانون تشجيع الإستثمار ولسنوات طويلة وقابلة للتمدد.

وبالتالى يمكن تلخيص مشكلة البحث فيما يلى :

- ١- قصور النظام الضريبى المصرى عن إمداد المستخدمين للمعلومات الضريبية بتأثير التعديلات فى الأسعار الضريبية على الأبعاد الإقتصادية والإجتماعية والمالية والسياسية .
- ٢- عدم قدرة النظام الضريبى على إختيار الإسلوب الفنى للسعر بالشكل الذى يتلائم مع فلسفة ذلك النظام (سياسياً وإقتصادياً وإجتماعياً ) والواقع الإقتصادى المصرى وهو الأمر الذى يؤثر على الأهداف التى يسعى إلى تحقيقها المشرع الضريبى من خلال قصور المعلومات التى يوفرها النظام الضريبى والتى تتسم بعدم الدقة وهذا يؤيد وجهة نظر الباحث فى ضرورة الإهتمام بتحديد الإسلوب الفنى للسعر كأحد جوانب التطوير للنظام

الضريبي الحالي خاصة وفي ظل عدم وجود معيار أو إرشاد أو دراسة محاسبية تتناول هذا الموضوع ، بالرغم من أهميته و تأثيره علي العمل المحاسبى في جميع مراحلہ وبالرغم من إهتمام المنظمات المهنية بطريقة غير مباشرة بهذا الموضوع من خلال ربط المحاسبة بالواقع الإقتصادي، إلا أن القصور واضح فى تلك الدراسات فيما يتعلق بقياس أقصى حصيلة ضريبية بما لا يؤثر سلباً على تحفيز المؤسسات الإنتاجية .

٣- توفير معلومات تعكس واقع النظام الضريبي بما يساهم فى تفعيل مفهوم حوكمة الشركات كأسلوب يهتم بالشفافية والإفصاح المحاسبى ويقلل حالة الجدل حول تأثير قانون الضريبة على الدخل على مستوى إلتزام الممولين بتقديم الإقرارات الضريبية والإفصاح عن الدخل الحقيقى بها بعد أن تبين من خلال الإطلاع على الموازنة العامة عن السنوات المالية ٢٠٠٤/٢٠٠٥ & ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦ أن هناك إنخفاض كبير لعدد الإقرارات الضريبية بالنسبة لعدد الممولين فكانت ٢٠٠٤/٢٠٠٥ & ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦ كما يلى : ٢٩,٩% & ٤٠,٢٧% على الترتيب وإنخفاض عدد الإقرارات الخاضعة للمولين بالنسبة لعدد الممولين الذين أفصحوا عن الدخل الحقيقى فى الإقرار الضريبي إلى ١٧,٠٥% & ٥,٢٠% لنفس السنوات وإنخفاض المبالغ المحصلة من واقع الإقرار إذا ما قورنت بالحصيلة الفعلية لكل عام حيث بلغت ٣٧,٤&١٨,١ مليار جنية عن العام ٢٠٠٤/٢٠٠٥ ، ٤٥,٤ & ٥٥,٨ مليار جنية عن العام ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦ .

( المصدر:وزارة المالية.البيان الإحصائى عن مشروع الموازنة العامة للدولة ٢٠٠٥/٢٠٠٦ )

ولن يتأتى ذلك إلا من خلال تطويرالنظام الضريبي الحالى ، وأن تجرى التعديلات الضريبية عند الضرورة لتعبر عن مدى تحقيق المبادئ الضريبية وخاصة العدالة،الأمر الذى يساهم فى تعزيز دور المسائلة والرقابة ويجعل الأداء المالى جزءاً من الإصلاح الشامل بالإضافة لتحسين الأداء .

#### أهداف البحث :

من واقع مشكلة البحث يمكن صياغة مجموعة الأهداف التالية لهذا البحث:

١ - تحليل أثر التغيرات فى الأسعار الضريبية على الحصيلة الضريبية خلال الفترة من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٥ . للوقوف على مدى الحاجة إلى مثل هذه التعديلات ؟

٢- تحديد وصياغة مؤشرات البعد الإقتصادي والتي تؤثر علي قياس الضغط الضريبي مع محاولة إخضاعها للقياس الكمي وإختبار أثر ذلك على علاقة الضرائب بالنواتج المحلى الإجمالى .



٣- تحديد الطريقة المثلى لصياغة تشريع ضريبي يعكس أنسب أسلوب يتناول معدلات الضريبة بما يحقق التوازن بين الحصيلة الضريبية وقواعد العدالة الإجتماعية من ناحية ومواكبة عملية التحول الكاملة نحو تطبيق نظام الضريبة الموحدة وتحقيق الثقة الكاملة بين الممول الضريبي والفاحص الضريبي وتعزيز مفهوم حوكمة الشركات .

#### أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث من وجهة نظر الباحث من أن العلاقة بين الحصيلة الضريبة وكثرة التساؤل عن العدالة الضريبية تكمن في المعدل الأمثل لسعر الضريبة الذي يحقق التوازن بين الحصيلة لضريبية والعدالة الضريبية، وتجعل من النظام الضريبي المطبق أكثر فعالية وهذا هو الهدف الأكبر للسياسة المالية في كل دولة .

كما تظهر أهمية أخرى للبحث في محاولة التنسيق بين مستوى الإصلاحات الضريبية من ناحية ومدى فاعلية الجهاز الإداري وقدرته على التكيف والتحسين السريع في الأداء ، والوصول إلى إستقرار في النظام الضريبي بصورة تضمن توفير معلومات تعكس واقع النظام الضريبي الأمر الذي يساهم في تفعيل مفهوم حوكمة الشركات .

#### فروض البحث :

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه يسعى الباحث إلى إختبار الفرضيين التاليين :

##### الفرض الأول:

سعر أو معدل الضريبة من العوامل التشريعية التي تؤثر في حجم الحصيلة الضريبية ومن ثم تفعيل دور محاسبة الضرائب ومفهوم الشفافية و ترشيد قرارات المستثمرين الحاليين و المرتقبين .

##### الفرض الثاني:

توجد فروق ذات دلالة إحصائية آراء فئات الدراسة حول درجة أهمية النموذج تطوير السياسات الضريبية لمعالجة القصور في النظام الضريبي الحالي .

#### حدود البحث :

شمل البحث الفترة الزمنية من ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٥ وهي الفترة التي تمثل بداية تطبيق الضريبة الموحدة بموجب القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وما تلاها من محاولات لتغيير أسعار الضريبة في مصر ، مع إقتصار الدراسة على تأثير الأسعار على الحصيلة مع تجاهل العوامل الأخرى.

### منهج البحث :

تحقيقاً لأهداف البحث فإن الباحث إعتد علي المنهج الإستقرائي والمنهج الإستنباطي عند تناول الدراسات السابقة و العوامل المالية و الإقتصادية ذات الأثر المباشر علي الألية الضريبية ونظرية أرتير لافير والضغط والجهد الضريبي. كما إعتد الباحث علي المنهج التحليلي عند القيام بالدراسة الإحصائية.

### خطة البحث :

وفقا لمشكلة البحث وإنطلاقا من أهمية أهدافه وفروضه التي يسعى الباحث إلى دراستها وتحقيقها إشتمل البحث على :

المبحث الأول : طرق تحديد السعر الضريبي فى النظام الضريبي المصرى وأهم الدراسات السابقة .

المبحث الثاني : النظام الضريبي المصرى والإعتماد على سعر الضريبة فى التوفيق بين العدالة الضريبية والحصيلة الضريبية .

المبحث الثالث : إتجاهات السياسة الضريبية فى مصر ودورها فى تحديد مسار الحصيلة الضريبية وتعزيز مفهوم حوكمة الشركات .

المبحث الرابع : الدراسة الإحصائية .

## المبحث الأول

### طرق تحديد السعر الضريبي في النظام الضريبي المصري

#### وأهم الدراسات السابقة

إهتم التشريع الضريبي المصري بسعر الضريبة حيث يمكن من خلال تحديد هذا السعر الوصول إلى الحصيلة الضريبية والتأثير فيها، ورغم أن هناك العديد من العوامل التي تحدد مسار الحصيلة الضريبية مثل الطاقة الضريبية والتهرب الضريبي ونظام المعلومات الضريبية إلا أن السعر الضريبي هو العامل المحدد والأكثر تأثيراً في الحصيلة الضريبية .

**أولاً: مفهوم وطرق تحديد السعر الضريبي :**

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة وقيمة المادة الخاضعة لها أي يحدد المبلغ الذي لا بد أن يدفعه المكلف بعد أن يتم تحديد المادة الخاضعة للضريبة بموجب القانون ، ويتطلب تحديد سعر الضريبة مراعاة كافة المتغيرات السائدة داخلياً وخارجياً ، لذا تختلف طرق وأساليب تحديد سعر الضريبة من دولة لأخرى .

ويوجد أسلوبان يمكن للدولة إختيار أيهما في تحديد سعر الضريبة وهي :

**الضريبة التحديدية :**

وهي الضريبة التي يحدد المشرع سعرها مقدماً دون أن يحدد حصيلتها تاركاً أمر هذه الحصيلة للظروف الإقتصادية .

**الضريبة التوزيعية :**

وهي الضريبة التي لا يحدد المشروع سعرها مقدماً وإنما يكفي لتحديد حصيلتها الإجمالية ثم يقوم بتوزيع هذه الحصيلة على الإدارات الضريبية التي تقوم بدورها بتوزيعها على المكلفين فيها .

والضرائب الحديثة هي ضرائب تحددية حيث تنقسم إلى ما يلي :

**أولاً : الضريبة النسبية :**

وهي الضريبة التي يكون فيها سعر الضريبة ثابتاً من وعاء الضريبة ولا يتغير مهما تغيرت قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة ، وتزداد حصيلة الضريبة بالنسبة نفسها التي يزداد بها مقدار وعائها، فإذا كان سعر الضريبة على الدخل ١٠% فهذا السعر ينطبق على جميع الدخول الصغيرة والكبيرة . ويمكن أن تحقق هذه الضريبة العدالة الأفقية لأنها تقوم على فرض سعر واحد للضريبة على كافة الممولين الذين يمارسون نفس الأنشطة. ولكن بالنسبة للعدالة الرأسية فقد تعجز هذه الضريبة عن تحقيقها لأنها تقوم على تحمل كل

ممول سعراً محدداً على دخله مهما اختلف هذا الدخل ، وللخروج من هذه المشكلة تم إدخال تعديل على الضريبة النسبية بإستبعاد شريحة معفاة أوتقرير بعض الإعفاءات الشخصية لأصحاب الدخول المنخفضة وهذا الأمر يحتاج تحديد الدخل وتتبع صورته .

#### مميزات الضريبة النسبية :

- ان مؤيدي الضريبة النسبية يبررونها بما تتميز به من بساطة إذ تفرض بسعر واحد .
- ومن حيث تحقيق مبدأ العدالة فهي تعامل المكلفين معاملة واحدة و أنها لا تهدد الثروات والدخول ، ولذلك رحب بها أصحاب نظرية العقد الاجتماعي فما دامت الضريبة ثمنا للخدمات فيجب ان يتحقق التناسب بين مقدار الضريبة وما يحصل عليه الفرد من خدمات من قبل الدولة وهو ما يتحقق من خلال السعر النسبي، ولذا يصبح الامر مقبولاً ان يدفع من يكون دخله (١٠٠٠,٠٠٠ ج) عشرة أمثال مايدفعه من يكون دخله (١٠٠,٠٠٠ ج) على أساس ان الفرد يستهلك من الخدمات مع ما يتناسب ومقدار دخله .
- وينسب للضريبة البساطة والسهولة والعدالة فى التطبيق من الناحية الإدارية لأنها تفرض بسعر واحد على جميع المبالغ الخاضعة للتكليف، لا تؤثر الضريبة النسبية كثيرا فى النشاط الاقتصادي ، أى لا تهدد الثروات والدخول.
- الحد من التهرب الضريبي لكون تكلفة التهرب قريبة من تكلفة أداء الضريبة .
- الإبتعاد عن التعسف المتمثل فى محاياة أفراد طبقة على حساب أفراد طبقة أخرى .
- جذب الإستثمارات المختلفة لخلو الضريبة من التعقيدات ومن ثم يتم مضاعفة الإدخار والإستثمار وبالتالي التكوين الرأسمالى .

#### الانتقادات التى وجهت للضريبة النسبية :

إن أهم الإنتقادات التى وجهت إلى الضريبة النسبية :

- مبدأ العدالة الذى نادى به أنصار الضريبة النسبية ليس حقيقيا فهي لا تحقق للمكلفين إلا مساواة حسابية وعدالة ظاهرية ، فالعدالة لا تقوم على المساواة المطلقة فى التضحية ومثال ذلك لنفرض أن دخل أحد المكلفين ١٠٠,٠٠٠ ج فى السنة وهى موزعة على النحو التالى :

من ١ - ٥٠,٠٠٠ لسد النفقات الضرورية الحياتية من (مأكل ومشرب وملبس ومسكن )

من ٥٠,٠٠٠ - ٧٠,٠٠٠ للحاجات شبه الضرورية

من ٧٠,٠٠٠ - ٩٠,٠٠٠ للحاجات الكمالية

من ٩٠,٠٠٠ - ١٠٠,٠٠٠ للتوفير والإدخار .

ولو كانت الضريبة النسبية هي (٢٠%) لكان مقدار الضريبة (٢٠,٠٠٠ ج) , فإن هذا المبلغ موزع على حاجات المكلف , ويفرض أن مكلفاً ثانياً دخله السنوي (١٠٠,٠٠٠ ج) ولكنه يستعمله بأكمله لتأمين حاجاته الضرورية فإن مقدار الضريبة (٢٠,٠٠٠ ج) تستقطع من النفقات الضرورية للمكلف الثانى ومن هنا كانت العدالة ظاهرية فى الحصيلة الضريبية النسبية , وبعبارة أخرى أن العبء النسبى للضريبة يكون أكبر بالنسبة للمكلف ذى الدخل الأقل ويكون أقل بالنسبة للمكلف ذى الدخل الأكبر .

- نسب للضريبة النسبية بأنها سهلة وغير معقدة لأنها تفرض بسعر واحد على جميع الدخول أو الأوعية مهما تباينت فى مقاديرها , ويرد على ذلك أن السهولة وعدم التعقيد يمكن قبولها إذا لم تتعارض تلك الضريبة مع إعتبارات العدالة ومن ثم فلا يمكن أن تنسب التضحية بالعدالة وهى قاعدة من قواعد الضريبة لحساب البساطة .
- كما أن حصيلة الضريبة النسبية قليلة إذ لو أخذنا فى الاعتبار ضرورة إرتكاز الضريبة على المقدرة التكليفية الحقيقية للمكلف , لأمكن الحصول على مقدار أكبر من الضريبة ( دون تغير فى مستوى دخول الأفراد ) , أى أنها بصفة عامة غيرت سعر الضريبة نحو الإرتفاع كلما إرتفع مستوى دخل المكلف الفرد .

ولقد أخذ المشرع الضريبى بمبدأ الضريبة النسبية فى عدة مواضع منها فرض الضريبة الأساسية للعقار بنسبة (١٠%) من الإيراد وكذلك فرض ضريبة نسبية على الرواتب لغير المقيم بنسبة (٢٠%) من الرواتب . ويمكن أن تقف الضريبة النسبية كأحد معوقات جذب الإستثمارات الأجنبية فى ظل التسابق المحموم بين الدول على جذب الإستثمارات من خلال التخفيض المستمر فى أسعار الضريبة وتعويض ذلك من الإيرادات العامة الأخرى المتاحة لها .

كما أن سياسة خفض الضريبى تعد من أهم ملامح الضريبة النسبية وينظر الى هذه السياسة على المدى الطويل أنها تساهم فى زيادة حوافز الإنتاج وبالتالي إرتفاع معدلات النمو الاقتصادى وبالتالي المساهمة فى زيادة الحصيلة الضريبية وهو ما أخذ به المشرع فى ضوء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بتخفيض سعر الضريبة إلى ٢٠% ( الحد الأقصى ) طبقاً للمادة ٨, ونجد أن دولاً كثيرة أخذت بالضريبة النسبية مثل تركيا والنمسا وكرواتيا وأغلب الدول النامية أما الدول المتقدمة فأخذت بالضريبة التصاعدية فيما عدا الولايات المتحدة الأمريكية التى طبقت طريقة ريجانوميكس ١٩٨١ - ١٩٨٩ التى تقوم على تخفيض سعر الضريبة وترتب على ذلك عجز فى الموازنة العامة ولكن فى الاجل الطويل

زادت الحصيلة الضريبية ٢٤,١% ومعدل النمو الإقتصادي إلى ٣,٢% بعد أن كان ٢,٨% حيث قامت هذه السياسة على مجموعة من العناصر تتمثل في الآتي :

- خفض معدل الضريبة على دخول الأفراد من ٥٠% إلى ٢٨%
- خفض معدل الضريبة على الشركات من ٤٦% إلى ٣٤%
- إلغاء بعض الإعفاءات الضريبية
- إعفاء الملايين من منخفضي الدخل من الخضوع للضريبة
- زيادة معدل الضريبة على الأرباح الرأسمالية لتصل إلى ٢٨%

ولكن الولايات المتحد الأمريكية عادت مرة أخرى إلى الضرائب التصاعدية لينخفض معدل النمو الإقتصادي إلى ٢,١% في عهد كلينتون وأوباما .

ثانياً : الضريبة النسبية التصاعدية :

هي الضريبة التي يزداد سعرها بزيادة الوعاء الضريبي لها, أي بتغيير المادة الخاضعة للضريبة فيرتفع سعر الضريبة كلما ازداد وعاؤها, أي أن هناك علاقة طردية بين سعر الضريبة وعاؤها , ولذلك يمكن تسميتها بالضريبة ذات السعر المتزايد , ويلاحظ أن السعر الضريبي التصاعدي يصلح للتطبيق بالنسبة لبعض الأوعية ولا يصلح للتطبيق على البعض الآخر فالملاحظ أنه لا يمكن تطبيق السعر التصاعدي إلا إذا كان وعاء الضريبة غير قابل للتجزئة كذلك يصعب تطبيق السعر التصاعدي بالنسبة لضريبة المبيعات , إذ يستطيع المستهلك تجزئه مشترياته .

وفي الغالب يتم التصاعد في الضريبة بتأثير عامل واحد هو مقدار المادة الخاضعة للضريبة بحيث يزداد هذا السعر بزيادة قيمتها , إلا أن هذا التصاعد قد يتم أيضاً بإدخال عوامل أخرى في الاعتبار مثل ضريبة القيمة المضافة.

مميزات الضرائب التصاعدية :

على الرغم من أن الضرائب التصاعدية هو نظام يتسم ببعض التعقيد إلا أنه يحقق الكثير من المزايا في نواحي متعددة :

• من ناحية قاعدة العدالة الضريبية :

يسوغ تطبيق نظام الضرائب التصاعدية عموماً بأنه هو الذي يؤدي إلى توزيع أكثر مساواة للدخل بين الأفراد . وبالتالي فإنه ينبغي توزيع الأعباء المالية على أساس مبادئ العدالة وهذا يفترض التقدير السليم للقدرات التمويلية للأفراد. وهكذا يظهر أن الإنتقاد الجوهري للضريبة التصاعدية ينصب على أنها ضريبة تفرض على الدخل الكبير بنسبة أعلى من

الدخل الصغير. ومن المؤكد أن إعادة توزيع الدخل التي ينبغي أن تقوم بها الدولة أنها تتم ليس فقط لإرضاء متطلبات إجتماعية, بل أيضاً لمتطلبات الإستقرار الإقتصادي .

#### • من ناحية الحصيلة الضريبية :

يساعد نظام الضرائب التصاعدي على تحقيق حصيلة ضريبية أكبر من نظام الضرائب النسبية ذلك لأنه يسمح بفرض الضرائب بأسعار مرتفعة على الممولين ذوي الدخل المرتفعة والتي لا يتحملها الممولون ذوي الدخل اليسيرة ,وبذلك يعمل على تحقيق حصيلة ضريبية أكبر ,ويلاحظ أن تصاعدي الضريبة إما تتم بزيادة النسب التي تفرض على الممولين ذوي الدخل المرتفعة , ولكن ليس مؤكداً أن تعوض زيادة الإيرادات التي تم الحصول عليها عن طريق النسب المرتفعة التي تفرض على البعض خسائر الإيرادات التي تنتج من تخفيضات النسب التي تمنح لآخرين .

وفي العموم يمكن القول أن الحصيلة التي تحققها الضريبة التصاعدي إنما تتوقف على أسلوب توزيع وعاء الضريبة في الدولة . فإذا كانت الثروة تتركز في أيدي الممولين الأثرياء فقط بينما كان باقي أفراد المجتمع في حالة فقر , وبالتالي يكون إجمالي ما يمتلكه أفراد المجتمع قليلاً مقارنة بما يمتلكه الأثرياء في المجتمع , في هذه الحالة من المؤكد أن السعر التصاعدي ستكون له ميزة بالنسبة لتحصيل الضريبة , أما في الحالة العكسية لن يحقق السعر الضريبي التصاعدي حصيلة ضريبية كبيرة للدولة .

مما سبق يتضح أن أمر تحقيق حصيلة ضريبية كبيرة إنما يتوقف ليس على السعر التصاعدي فقط وإنما على الطريقة التي يتم بها توزيع الثروة داخل الدولة وطريقة فرض الضريبة .

#### • من الناحية الاقتصادية :

بعد معرفة ماهية الضريبة التصاعدي يتضح أنها تساعد على عدم تركيز الثروة في أيدي فئة قليلة من الناس وهم فئة الأثرياء , ومن دون فرض الضريبة التصاعدي فإن هؤلاء الأثرياء يستطيعون زيادة ثرواتهم الكبيرة دون صعوبة . ومن ناحية أخرى تنتقد الضريبة التصاعدي على أنها تعرقل تكوين الادخار عند الطبقة ذات الدخل المرتفع (الأغنياء) ومن المعروف أن هذه الطبقة تتوفر لديها إمكانيات للإدخار وبالتالي للإستثمار , وتبدو الضريبة التصاعدي بالنسبة لهم وكأنها عقبة أمام الإستثمارات الخاصة. كذلك ينبغي الحذر عند تطبيق الضريبة التصاعدي بحيث لا تفرض بأسعار مبالغ فيها لأن ذلك يؤدي إلى عرقلة الإنتاج , وإلى توجه الممولين للإنتاج في أوجه مخالفة للقانون في محاولة للتهرب من الأسعار المرتفعة للضريبة التصاعدي . ويؤخذ على التصاعد الضريبي وقوع الحكومة

فى مشكلة إختيار صيغ هذا التصاعد الذى يؤدى إلى الإخلال بحقوق الملكية وتجزئة الثروات (ولو بشكل ظاهرى)، وهو ما حدث فى إنجلترا، إذ وصل معدل الضريبة التصاعدية مع الشرائح إلى (٩٥%) من الدخل الذى يزيد عن ستة آلاف جنيه إسترليني سنويا ، دفع هذا السعر إلى إنخفاض المكلفين المشمولين بالوعاء من سبعة ملايين مكلف سنة (١٩٣٨ - ١٩٣٩) إلى ستة ملايين مكلف فقط سنة (١٩٤٤-١٩٤٥).

#### أساليب تطبيق الأسعار التصاعدية ( أشكال المعدل التصاعدي ) :

إذا كانت الضريبة النسبية لها صيغة واحدة فإن الضريبة التصاعدية يمكن صياغتها بأساليب فنية متعددة يتفاوت مدى إستخدامها فى التطبيق من دولة لأخرى ومن وقت لأخر فى الدولة نفسها وذلك بحسب ظروفها الإقتصادية والإجتماعية والسياسية ويمكن القول أن هناك حدوداً معينة للسعر التصاعدي فإذا صح أن السعر التصاعدي ينبغى أن يزيد مع زيادة الوعاء الضريبي فلا يصح أن تتجاوز هذه الزيادة حداً معيناً بحيث يصل مثلاً إلى (١٠٠%) أو يتعدى ذلك لأنه سيكون أمراً غير مقبول. وإجمالاً فإن السعر التصاعدي لن يكون مقبولاً إذا أدى إلى إبتلاع الوعاء الضريبي أو المصادرة بطريقة غير مباشرة .

ويأخذ التصاعد أوضاعاً فنية مختلفة ويمكن دراسة هذه الأوضاع من حيث نوع التصاعد ودرجته وسببه، ففي نوع التصاعد يمكننا أن نميز بين التصاعد بالطبقات والتصاعد بالشرائح ، أما من حيث درجة التصاعد فيميز بين التصاعد الحسابي و التصاعد الهندسي.

وبوجه عام فإن من أساليب تطبيق التصاعد فى التشريعات الضريبية وأكثرها شيوعاً هى :

(١) أسلوب التصاعد بالطبقات: يقسم المكلفين إلى طبقات معينة بحسب ما يملكونه من

عناصر خاضعة للضريبة، ويسرى على كل طبقة سعر معين كما فى المثال التالى فى

الجدول . جدول رقم (١)

#### أسلوب التصاعد بالطبقات

سعر الضريبة	تقسيم الطبقات	
—	يعفي الدخل الذى لا يتجاوز ١٠٠٠ ج من الضريبة	١
٥%	ما يتجاوز ١٠٠٠ - ٣٠٠٠ ج	٢
١٠%	ما يتجاوز ٣٠٠٠ - ٦٠٠٠ ج	٣
٢٠%	ما يتجاوز ٦٠٠٠ - ٩٠٠٠ ج	٤
٣٠%	ما يتجاوز ٩٠٠٠ ج	٥

من الإنتقادات الموجهة إلى هذا الإسلوب أنه لا يحقق العدالة إذ يعرض سعر الضريبة

إلى قفزه مفاجئة بمجرد إزدياد الدخل زيادة طفيفة ، بحيث يخلق تفاوتاً بين دخلين



متقاربين ففي المثال أعلاه نجد أن المكلف يدفع عن دخله البالغ ٦٠٠٠ ج ضريبة مقدارها (٦٠٠ ج) بينما يدفع المكلف عن دخله البالغ ٦١٠٠ ج ضريبة تبلغ (١٢٢٠ ج) بمعنى زيادة (١٠٠ ج) في الدخل تؤدي الى زيادة (٦٢٠ ج) في الضريبة . ومثال على ذلك في مصر ضريبة الدمغة النسبية .

(٢) أسلوب التصاعد بالشرائح : يعتمد هذا الاسلوب طريقة تقسيم العناصر الخاضعة للضريبة إلى أجزاء أو شرائح لكل شريحة سعر خاص يرتفع بإزدياد قيمة هذه العناصر , وهو بذلك يختلف عن الأسلوب الأول , وتفرض الضريبة كما في الجدول :

جدول رقم (٢) أسلوب التصاعد بالشرائح

سعر الضريبة	تقسيم الشرائح	
—	تعفى من الضريبة الـ ١٠٠٠ ج الأولى	١
%٥	الـ ١٠٠٠ ج الثانية	٢
%١٠	الـ ١٠٠٠ ج الثالثة	٣
%١٥	الـ ١٠٠٠ ج الرابعة	٤

إن هذا الإسلوب هو أقرب إلى العدالة , فهو يتجنب القفزة الفجائية في سعر الضريبة , بمجرد زيادة الدخل زيادة طفيفة وبذلك يحقق العدالة بين المكلفين . ومثال على ذلك في مصر ضريبة الدخل .

ثالثاً : الضريبة التنازلية : وهي الضريبة التي ينخفض سعرها كلما إزدادت قيمة العناصر الخاضعة لها أي أن العلاقة بين سعر الضريبة ووعاءها علاقة عكسية , مثال ذلك الجدول التالي :

جدول رقم (٣) الضرائب التنازلية

سعر الضريبة	المادة الخاضعة للضريبة	
%١٠	الـ ٣٠٠٠ ج الأولى	١
%٨	الـ ٣٠٠٠ ج الثانية	٢
%٦	الـ ٣٠٠٠ ج الثالثة	٣

هذا الأسلوب من الناحية العملية لا فرق بينه وبين أسلوب الضرائب التصاعديّة , غير أن تبرير استخدام هذا الأسلوب جاء من الناحية النفسية حيث أن الضريبة التصاعديّة هدفها الأساسي هو التشديد على الأغنياء , والضريبة التنازلية هو الرغبة في التخفيف على الفقراء , وهذا أقرب إلى العدالة الإجتماعية . وهذا النوع غير مطبق في مصر .

ومن الملاحظ أن أثر السعر الضريبي على الضرائب المباشرة وغير المباشرة يختلف من النوع الأول إلى الثاني ففي الضرائب المباشرة نجد أن هذا النوع من الضرائب يتميز بإمكانية زيادة حصيلتها من خلال رفع سعرها إذا إحتاجت الدولة إلى أموال إضافية

لمواجهة ظروف معينة , والذى يساعد على رفع سعرها أن هذه الضرائب تمتاز بثبات حصيلتها نسبياً نظراً لأنها تفرض على الثروات والدخول التى تتصف بالإستقرار النسبى كالملكية وأرباح الأسهم وفوائد السندات والرواتب والأجور, وعلى العكس فإن الضرائب الغير مباشرة يلاحظ أن الأثر الذى يتركه إرتفاع السعر الضريبي عليها قد لا يعمل على زيادة حصيلتها , لأن الضرائب غير المباشرة تفرض على أفعال وتصرفات متقطعة وغير دائمة , وقد يقوم بها الأفراد وقد لا يقومون بها مما يترتب عليها عدم تمتع حصيلتها بالثبات النسبى, لذلك نجد أن إمكانية زيادة حصيلتها عن طريق رفع سعرها محدودة ذلك لأن عبء الضرائب غير المباشرة أشد على ذوى الدخل المحدودة منه على ذوى الدخل الكبيرة مما يجعل الإرتفاع التدريجي فى سعرها يتناسب عكسياً مع مقدرة المكلف على دفع الضرائب . إن التغيرات فى الأسعار الضريبية بنسبة عالية تسهم فى تزايد التهرب من دفع الضريبة , سواء على مستوى الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين نتيجة لزيادة أعباء الضريبة على هذه الكيانات .

### النظام الضريبي فى مصر :

المشرع الضريبي المصرى يأخذ بنظام الضرائب التصاعدية بالشرائح بالنسبة لدخل الشخص الطبيعى حيث تزداد الضريبة بزيادة الدخل طبقاً للمادة ٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وجعل الحد الأقصى ٢٠% لمن زاد دخله على ٤٠٠٠٠ ج وكان هدف المشرع أن تكون الضريبة فى حدود طاقة الممول الضريبية وقدرته على الدفع , وبالتالي لا يشعر بعبء الضريبة ومن ثم لا يحاول التخلص منها . وإن كان ظاهر الأمر أن المشرع يأخذ بالضريبة التصاعدية إلا أن الواقع يشير أن الفروق بين الشرائح بسيطة مما يجعلها أقرب للضريبة النسبية بدرجة أكبر لكونها تحابى أصحاب الدخل المرتفعة من الأشخاص الطبيعيين وبالتالي عدم القدرة على تحقيق العدالة الرأسية, وفى المقابل فرض المشرع الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية بسعر نسبى ٢٠% من صافى الأرباح السنوية وهو ما يعد تفریطاً فى جزء كبير من الإيرادات العامة , لأنه لم يقيم بالتمييز بين الفئات ذات الدخل البسيطة والفئات القادرة وذوى الدخل المرتفعة .

إن هذه التغيرات بأسعار الضريبة سوف تؤدى إلى رفع عبء الضريبة على الطبقة المتوسطة أو تخفيضها بقدر كبير, إذ يعد تخفيض نسبة ضريبة الدخل وزيادة المبالغ المعفاة من الضرائب, والمحافظة على القواعد المعمول بها بموجب القانون القائم خطوات مهمة تساعد الجهود المبذولة حالياً لإعادة الإستقرار الإقتصادى لمصر والمساهمة فى زيادة الحصيلة الضريبية. خاصة فى ظل توجه النظام الضريبي المصرى

نحو تحديث النظام الضريبي الحالى من أجل تحسين التقيد به وتخفيض العبء الإدارى على دافعى الضرائب ، والنظر إلى التغييرات فى الأسعار الضريبية إلى أنها إجراء مؤقت إلى حين إكمال عملية الإصلاح الضريبي ، وإستعادة مصلحة الضرائب لقدراتها الإدارية . مع ضرورة النظر إلى أن الأسعار الضريبية على أنها ليست العامل الوحيد المؤثر فى زيادة الحصيلة الضريبية (مع بقاء العوامل المؤثرة على السعر الضريبي ثابتة ومنها الوضع الإقتصادى للدولة " إنكماش ، إزدهار ، تضخم " ، ونوع المادة الخاضعة للضريبة ، وإمكانية تمويل العبء الضريبي ) حيث توجد مجموعة من العوامل أهمها مستوى النشاط الإقتصادى وتأثيره المباشر فى حجم النفقات العامة أو حدودها ، ودرجة الوعى الضريبي من باب إنطلاق فكرة فرض الضرائب فى العصر الحديث من وجود مصلحة عامة واحدة وعلى الجميع المشاركة فى تحمل أعباءها كل وفق مقدرته المالية ، مع عدم إغفال عامل كفاءة النظام الضريبي الذى يطبق القوانين ذات العلاقة وفق القواعد المحاسبية ، وفى مصر فقد منح قانون الضريبة على الدخل وزير المالية أن يقترح ضمن مشروع الموازنة العامة السنوية للدولة تعديل سعر الضريبة كلما دعت الظروف الإقتصادية والإجتماعية إلى ذلك . ويرى الباحث ضرورة أن تتسع صلاحيات وزير المالية لتشمل توسيع نطاق الضريبة لتشمل الدخل الزراعى والخدمى بما يضمن توسيع قاعدة المكلفين الخاضعين للضريبة بالإستناد على نظم معلومات متكاملة ومتطورة مما يقلل إلى حد كبير من حالات التهرب الضريبي بما يعمل على تطوير النظام الضريبي المصرى ليتواءم مع النظم العالمية وما تفرزه من متطلبات لها تأثيرها فى معالجة أوجه القصور فى نموذج المحاسبة المالية الحالى خاصة فيما يتعلق بعدم الإكمال .

ويوضح الجدول التالى (جدول رقم ٤ ) أسعار الضريبة بموجب القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتعديلات التى تمت عليه حتى عام ٢٠١٥ :

الشرائح الضريبية إعتباراً من ٢٠٠٥/١/١ حتى ٢٠١٥/١٢/٣١  
يراعى عند إحتساب الضريبة عدم خصم الشريحة المعفاة (أى أخذ الربح قبل الشريحة)

الأساس القانونى	الشخص الإعتبارى (الشركة)	سعر الضريبة	الشخص الطبيعى (الفردى)		الفترة الضريبية	
			الى	من	الى	من
ق.٩١ لسنة ٢٠٠٥	%٢٠	معفاة	٥٠٠٠	١	٢٠١١/٦/٣٠	/١/١ ٢٠٠٥
		%١٠	٢٠,٠٠٠	٥٠٠١		
		%١٥	٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠١		
		%٢٠	٤٠,٠٠٠	أكبر من		
ق ٥١ لسنة ٢٠١١ صدر في ٢٠١١/٦/٢٨	حتى ١٠ مليون %٢٠ أكبر من ١٠ مليون %٢٥	معفاة	٥٠٠٠	١	/١٢/٣١ ٢٠١٢	الفترة الضريبية التي تنتهي بعد /٧/١ ٢٠١١
		%١٠	٢٠,٠٠٠	٥٠٠١		
		%١٥	٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠١		
		%٢٠	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠		
%٢٥	١٠,٠٠٠,٠٠٠	أكبر من				
ق ١٠١ لسنة ٢٠١٢ صدر في ٢٠١٢/١٢/٧	اصبحت شريحة واحدة %٢٥	- تم تعديل الشرائح - تم إلغاء التعديل نهائياً بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٢				
ق ١١ لسنة ٢٠١٣ صدر في ٢٠١٣/٥/١٨ كتاب الدوري ٢٨ لسنة ٢٠١٥	%٢٥	معفاة	٥٠٠٠	١	٢٠١٥/٥/٢٠	/١/١ ٢٠١٣
		%١٠	٣٥,٠٠٠	٥٠٠١		
		%١٥	٤٥,٠٠٠	٣٥,٠٠١		
		%٢٠	٢٥٠,٠٠٠	٤٥,٠٠١		
%٢٥	٢٥٠,٠٠٠	أكبر من				
الضريبة الإضافية : على ما يجاوز مليون جنيه من الوعاء الضريبي ٢٠١٤/٧/١ حتى ٢٠١٥/٦/٣٠ ق ٤٤ لسنة ٢٠١٤ المعدل بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥						
ق ٩٦ لسنة ٢٠١٥ صدر في ٢٠١٥/٦/٢٦	%٢٢,٥	معفاة	٦٥٠٠	١	/١٢/٣١ ٢٠١٥	الفترة الضريبية التي تنتهي بعد /٨/٢٠ ٢٠١٥
		%١٠	٣٠,٠٠٠	٦٥٠١		
		%١٥	٤٥,٠٠٠	٣٠,٠٠١		
		%٢٠	٢٠٠,٠٠٠	٤٥,٠٠١		
%٢٢,٥	٢٠٠,٠٠٠	أكبر من				

المصدر : من إعداد الباحث

ويرى الباحث أن المشرع كان هدفه الأكبر من هذه التعديلات هو تعظيم الحصيلة الضريبية بكافة الطرق حتى ولو كانت على حساب العدالة الإجتماعية ، ورغبة فى منح المواطن حزمة من البرامج الإجتماعية منها زيادة الأجور والمرتبات والمعاشات بهدف مواجهة الزيادة الكبيرة فى الأسعار ومساعدة محدودى الدخل ، فقد تمت الموافقة على تعديلات شرائح الضريبة على الدخل ورفع حد الإعفاء الضريبي بداية من أول يوليو

٢٠١٨ ، وينص القانون المعدل - في مادته الأولى- على أن تستبدل بنص المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، النص التالي:  
تكون أسعار الضريبة على النحو الآتي:  
- الشريحة الأولى: حتى ٨٠٠٠ جنيه في السنة (مغفأة من الضريبة).  
- الشريحة الثانية: أكثر من ٨٠٠٠ جنيه حتى ٣٠ ألف جنيه (١٠%) ويخصم ٨٥% على قيمة الضريبة .  
- الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠ ألف جنيه حتى ٤٥ ألف جنيه (١٥%) ويخصم ٤٥% على قيمة الضريبة ..  
- الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥ ألف جنيه حتى ٢٠٠ ألف جنيه (٢٠%) . ويخصم ٧,٥% على قيمة الضريبة .  
- الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٠٠ ألف ج (٥,٢٢%) ولا يوجد خصم على قيمة الضريبة  
كما يرى الباحث أن النظام الضريبي المصري يتميز بارتفاع نسبة التخلص من الضريبة إما عن طريق التهرب Tax Evasion او عن طريق التجنب Tax Avoidance ،فضلا عن الإعفاءات الضريبية الكثيرة والمتعددة الواردة في بعض القوانين والتي ما زالت سارية الذي يساهم في فقدان جزء من الحصيلة وهو ما سنعرض له في المبحث الثاني من ضرورة التنسيق بين العدالة الإجتماعية والحصيلة الضريبية .  
أهم الدراسات السابقة :

دراسة (Moser & Evan2005)

تمثلت مشكلة الدراسة في محاولة الكشف عن مدى إستجابة دافع الضرائب للتغير في معدل الضرائب، وماذا كانت هذه الإستجابة تعتمد على العوامل الإقتصادية أو إدراك الفرد بالعدالة الأفقية والعدالة التبادلية. هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير غياب العدالة التبادلية والأفقية على الدخل المعلن في الإقرارات الضريبية المقدمة من دافعي الضرائب .ظهرت أهمية الدراسة في أنها تسعى إلى الربط بين تحقيق العدالة وتحسين مستوى الإلتزام الضريبي الطوعي .إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وإستخدام أسلوب الإستقصاء . توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن إدراك دافع الضرائب بغياب العدالة الضريبية يؤثر سلبا على قرار دافع الضرائب نحو الإفصاح عن دخله، وأن دافع الضرائب يقوم بتقديم إقراره الضريبي متضمنا دخلاً يقل عن حقيقة دخلة عند زيادة معدل الضرائب وفي حال عدم شعوره بعدالة النظام الضريبي. أوصت الدراسة بعمل مزيداً من الدراسات حول كيفية إستجابة دافعي الضرائب لتغير معدلات الضرائب في ضوء إختلاف الخدمات

العامة التي تقدمها الدولة. ويرى الباحث أن هذه الدراسة ركزت على المدخل السيكلوجي لنظام الإلتزام الضريبي الطوعي والآثار الإيجابية للعدالة الأفقية والتبادلية على هذا النظام، بينما ركزت هذه الدراسة على تحديد تأثير التغيرات فى هيكل الأسعار الضريبية فى مصر على الحصيلة وقواعد العدالة الضريبية فى ضوء مفهوم حوكمة الشركات التى تتضمن المدخل السيكلوجي للإلتزام الضريبي .

دراسة ( ASSAF 2005 )

عرضت الدراسة نماذج من الأسعار الضريبية لضريبة الدخل الواجب تطبيقها فى الدول الأخذة بالنمو لأغراض المنافسة الضريبية من أجل مزيد من جذب للإستثمارات الأجنبية بهدف زيادة معدل النمو الإقتصادى داخل الدولة . وتوصلت الدراسة إلى أن إنخفاض سعر الضريبة على الدخل يعد بمثابة عامل جذب الإستثمار الأجنبى إلا أنها أوصت بعدم الإتجاه إلى إلغاء الإعفاءات الضريبية بالكامل لتحقيق الإستقرار للإيرادات العامة للدولة لسد فجوة الإنفاق العام وعدم ظهور عجز للموازنة العامة للدولة . ولكن الدراسة لم تقدم فى نماذج الأسعار الضريبية المعروضة فى الدراسة أيهما أفضل السعر التصاعدى أم النسبى ، كذلك لم تشير هذه الدراسة إلى مدى زيادة حصيلة الضريبة عندما يتم تطبيق سعر ضريبة منخفض .

دراسة ( Polsky & Melinson 2005 )

هدفت الدراسة إلى التعرف على مزايا إتفاقيات الإفصاح الطوعى من خلال القوائم المالية وأثاره على الإلتزام الضريبي الطوعى وعرض القوائم المالية. تمثلت مشكلة الدراسة فى محاولة الكشف عن أثر إتفاقيات الإفصاح الطوعى من قبل دافع الضرائب على حجم مخصصات الضرائب فى القوائم المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية. تكمن أهمية الدراسة فى تأثير إتفاقيات الإفصاح على حجم المخصصات الضريبية وعرض القوائم المالية وأثر ذلك على تحسين الإلتزام الضريبي الطوعى وتقليل تحفظات وسرية القوائم المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية. إنتهجت الدراسة المنهج الوصفى التحليلي. توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن إتفاقيات الإفصاح الطوعى يمكن أن تساعد على تحرير مخصصات الضرائب فى القوائم المالية وإلى تحديد عدد السنوات التى يقوم دافعوا الضرائب بتقديم إقراراتهم الضريبية عنها، وأن إتفاقيات الإفصاح الطوعى يمكن أن تكون أداة مفيدة للدولة ودافعى الضرائب معاً ، فالدولة يمكن لها أن تحصل أى إيرادات غير معروفة لها من قبل وإضافة دافعى ضرائب جدد غير مسجلين لديها، أما دافع الضرائب فيمكن له أن يدفع ضرائب أقل نتيجة لتحديد فترات الضرائب السابقة بموجب الإتفاقيات مع ادارة

الضرائب. يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على تأثير إتفاقات الإفصاح على حجم المخصصات الضريبية الموضح بالقوائم المالية ، وما تتركه هذه الاتفاقات من أثر على تحسين الإلتزام الضريبي الطوعي ، بينما هذه الدراسة تركز على العوامل التي تؤدي إلى تحسين الإلتزام الطوعي في مصر، بما في ذلك الإفصاح عن حقيقة الدخل الخاضع للضريبة من قبل دافع الضرائب عند إعداد القوائم المالية للأغراض الضريبية.

دراسة (عبد المجيد، ٢٠١١)

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجموعة العوامل المؤثرة على الحصيلة الضريبية في السودان في ضوء تدنى الإيرادات الضريبية بالنسبة للإحتياجات المالية للسودان. وتكمن مشكلة الدراسة في إنخفاض مستوى الوعى الضريبي لدى المواطن السودانى وحقيقة عدم إدراكه الحقيقي بأهمية الضرائب في تحقيق الأهداف الإقتصادية والإجتماعية المختلفة. إعتد البحث على المنهج التاريخي الوصفي والتحليلي فى تحليل البيانات المستخدمة. توصلت الدراسة إلى ضرورة إحداث تغيرات ضريبية من فترة لأخرى فى هيكل التشريع الضريبي وخاصة سعر الضريبة يتناسب مع التغيرات الإقتصادية والإجتماعية في بنية الاقتصاد السودانى. وأن الوعى الضريبي من العوامل المحددة للحصيلة الضريبية. أوصت الدراسة بضرورة العمل على رفع مستوى الوعى الضريبي لدى المواطن السودانى عن طريق بث برامج إذاعية وتلفزيونية أكثر إقناعاً بجدوى الإلتزام الضريبي . يتضح للباحث أن هذه الدراسة ركزت على العوامل المؤثرة في الحصيلة الضريبية فى السودان، نظراً لإنخفاض الحصيلة الضريبية ولا تغطي إلا جزء قليل من النفقات العامة. وبعد تقييم العوامل المؤثرة في هذه الحصيلة أوضحت الدراسة أن قلة الوعى الضريبي وضعف الإدارة الضريبية السودانية وإنخفاض سعر العملة السودانية وراء تدنى الإيرادات الضريبية، بينما ركزت هذه الدراسة على التعرف على النظام الضريبي فى مصر ومدى نجاحه فى الإلتزام بمعايير المحاسبة المصرية ومفهوم حوكمة الشركات وفرص نجاحة المستقبلية .

دراسة جاوحدو(٢٠١٤ م) : بعنوان " الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية "

تناولت الدراسة أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الضريبي وكذلك المتطلبات الأساسية لإحداث التكيف بينهما .

وتهدف الدراسة إلى :

١- معرفة العوامل المؤدية إلى نشأة الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي وأهمية التوافق بينهما .

٢- تحديد أثر التوافق والإختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والنظام الضريبي

على الحوكمة الضريبية والتهرب الضريبي .

٣- دراسة تجربة الجزائر والولايات المتحدة الأمريكية فى عدم التوافق بين المعايير

المحاسبية الدولية والنظام الضريبي .

٤- معرفة أهم متطلبات تكييف وتوافق النظام الضريبي مع المعايير المحاسبية

الدولية والمنافع المتوقعة من تحقيق هذا التوافق ومعوقات هذا التوافق .

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

١- ضرورة تكييف الإطار القانونى والتشريعى مع المستجدات التى جاءت بها

المعايير المحاسبية الدولية .

٢- الإستفادة من تجارب الدول التى لها تجربة مثل الولايات المتحدة الأمريكية

وفرنسا فيما يتعلق بتوفير المتطلبات الأساسية لتكييف البيئة ومتطلبات تطبيق

المعايير المحاسبية الدولية .

٣- إعتناء إستراتيجية تكوين طويلة المدى تسعى من خلالها إدارة الضرائب إلى

ترسيخ الثقافة المحاسبية الجديدة المستندة للممارسة الدولية .

ويرى الباحث أن الدراسات السابقة لم تتعرض لتأثير إختلاف أسعار الضرائب على

الحصيلة الضريبية ، كما أنها لم تتعرض أيضاً لقياس أثر الإختلافات بين معايير

المحاسبة المصرية والدولية على تحديد قيمة الوعاء الضريبي والذى يتم على أساسه

تحديد الحصيلة الضريبية مما يشكل الفجوة البحثية فى هذا البحث . كما يرى الباحث انه

بالرغم من زيادة عدد شركات الإستثمار التى توسعت فى رؤوس أموالها القائمة حيث

بلغت ٢٠٠٧/٢٠٠٦ حوالى ١١٨٤ شركة مقارنة بعام ٢٠٠٦/٢٠٠٥ حيث بلغت ٩٤٣

شركة على الرغم من أنها معفاة ضريبياً مما يعنى أن هناك عوامل أخرى جاذبة للإستثمار

وهذا ليس راجع إلى تخفيض سعر الضريبة على الدخل الوارد بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

فقط لأنها ما زالت معفاة من الضريبة على الدخل بمقتضى القانون ٨ لسنة ١٩٩٨ ،

وإنما لعوامل أخرى منها إرساء قواعد الثقة مع الممولين ، تسهيل قواعد التحاسب ،

تبسيط الإجراءات والسير بخطى قوية فى إرشاد الممولين وتوعيتهم فيما يتعلق بالأشخاص

الإعتبارية ، يؤكد ذلك أن هذه الفترة ( ٢٠٠٦/٢٠٠٥ ، ٢٠٠٧/٢٠٠٦ ) حققت إيرادات

ضريبية ممثلة فى الضريبة على دخول الشركات بلغت ٣٨,٨٨٧ مليار جنية ، ٤٨,٨١٥

مليار جنية على التوالى ( المصدر : وزارة المالية - البنك المركزى المصرى )



## المبحث الثانى

### النظام الضريبي المصرى والإعتماد على سعر الضريبة فى التوفيق بين العدالة الضريبية والحصيلة الضريبية

يرتكز النظام الضريبي المصرى على ثلاث مكونات رئيسية هى :

- أ- أهداف محددة مشتقة من أهداف السياسة الضريبية السائدة .
- ب- مجموعة من الأشكال المتكاملة للضرائب تمثل فى مجموعها وسائل تحقيق الأهداف .
- ج- مجموعة من التشريعات والقوانين الضريبية بالإضافة إلى بعض اللوائح التنفيذية والمذكرات تمثل فى مجموعها طريقة محددة يعمل من خلالها النظام الضريبي وأجهزته التنفيذية

وبالتالى يساهم النظام الضريبي بأركانه الثلاثة فى :

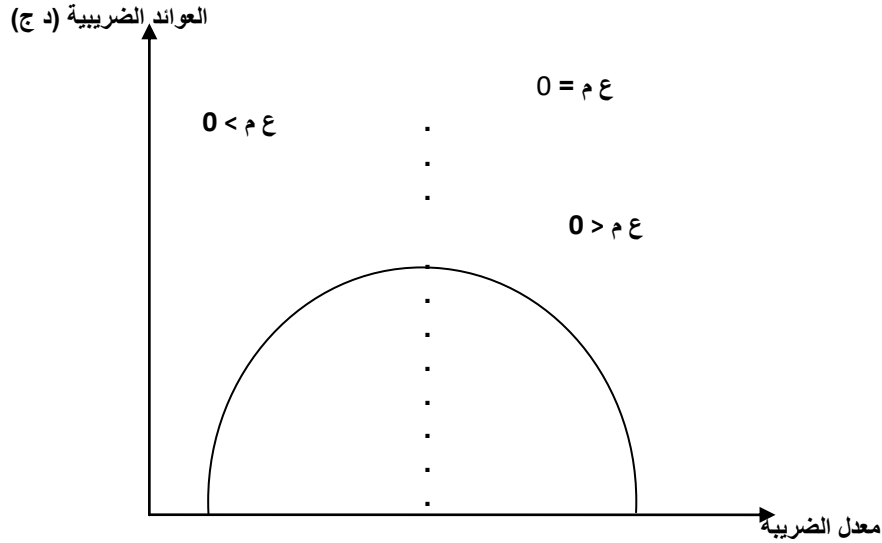
أ- المساهمة فى تعديل أسعار بعض السلع والخدمات بما يسمح بتحقيق التوازن بين العرض والطلب وبما يتناسب مع تفضيلات المستهلكين ودون الإخلال بتفضيلات المخطط .

- ب- تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد وقيمة السلع الاستهلاكية المنتجة .
- ج- زيادة معدل التراكم الرأسمالى وتوجيه للموارد الإقتصادية فى إتجاه الأنشطة الإقتصادية لتحقيق النمو الإقتصادى من خلال أسعار تمييزية للضريبة .

ونظراً لتعدد الأهداف التى تسعى النظم الضريبية لتحقيقها فإن التعارض بين تلك الأهداف ووسائل تحققها أمر وارد ، فقد يتعارض تحقيق هدف النمو الإقتصادى مع هدف العدالة الإجتماعية حيث أن النمو الإقتصادى يتطلب زيادة التراكم الرأسمالى وهو يستلزم تخفيض معدل الضرائب ويكون المستفيد أصحاب الدخل المرتفعة بدرجة أكبر من اصحاب الدخل المتوسطة والمنخفضة ، ومن ناحية أخرى فإن تحقيق العدالة الإجتماعية والحد من الإختلال فى توزيع الدخل والثروات بين أفراد المجتمع قد يتطلب تقديم العديد من الإعفاءات الشخصية والعائلية للأفراد بالإضافة إلى استخدام شرائح التصاعد فى الضرائب وقد تشجع هذه السياسات على زيادة الإنفاق الإستهلاكى وتخفيض حجم المدخرات المتاحة للإستثمار فى تحقيق مزيد من الآثار السلبية على حجم الإستثمار والنمو الإقتصادى ويكون الجهاز الإنتاجى فى المجتمع غير مرن وقد ترتفع الأسعار وتظهر الضغوط التضخمية وهذا يعنى أن تحقيق هدف العدالة الإجتماعية قد يكون على حساب هدف تحقيق الإستقرار الإقتصادى ، لذا فإن الأمر يتطلب من واضعى السياسة

الضريبية ضرورة التنسيق بين أجزاء ومكونات النظام الضريبي .حتى تكون جميع التعديلات التي أجريت على النظام الضريبي المتبع فى قوانين ضريبة الدخل مؤثرة وبالتالي فإن التعرض للبعد الإقتصادى لمنحنى أرتور لافير ARTHUR LAFFER الذى يتضمن تخفيضات مهمة فى معدلات الضريبة لتحقيق العدالة الاجتماعية وتحقيق أكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية أمر يجب تناولة على النحو التالى :

لافير هو صاحب الإقتراح رقم ١٣ الذى يتضمن تخفيضات فى معدلات الضرائب ، حيث يرى أن المعدلات المرتفعة لهذه المعدلات تؤدي إلى تدنى مستويات عوائد هذه الضرائب ، ويستمر الحال هكذا حتى يبدأ المنتجون بالتخلي تدريجياً عن أنشطتهم الإنتاجية وفقاً لمبدأ ( كثرة الضرائب تقتل الضريبة ) ، كما أن لمعدلات الضرائب المرتفعة أثراً سلبياً حيث أنها تقلل من تحفيز المؤسسات الإنتاجية وهذا ما يؤدي إلى إنخفاض فى الدخل وبالتالي إلى إنخفاض العوائد الضريبية وبناء على هذا فإنه لو حدد المشرع معدلات الضرائب بنسبة ١٠٠% لتوقف الإنتاج حتماً .وهذا حسب ما بينه المنحنى التالى :



المصدر : [http:// www.barberusa.com/Finance](http://www.barberusa.com/Finance)

م\* : المعدل الأمثل

ومنحنى لافير يوحى بوجود مستويات مثلى لمعدلات الضريبة ، بحيث تعطى لنا هذه المعدلات أقصى العوائد وللتأكد من ذلك يتعين دراسة هذا المنحنى

ع = (م) .....حيث ع = العائد ، م = المعدل

ويتضح من الرسم البيانى السابق أن هناك ثلاث حالات يمكن أن تكون محل دراسة :

$$-١ \quad 0 < م < * م$$

ويعنى أن المعدل الضريبي في هذه الحالة يتوافق مع مبدأ لافير بحيث العائد الضريبي في زيادة مما يوضح زيادة الدخل الضريبي .

$$-2 \quad E = 0 = M < M^* < M$$

وهي الحالة التي تكون فيها العائدات الضريبية في المستوى الأقصى الذي يكون فيه الدخل كذلك في المستوى الأكبر ، حيث يتعادل فيه المعدل الأمثل مع المعدل العادي لكونه يحقق أقصى قدر ممكن من العائد الضريبي

$$-3 \quad E > 0 = M < M^* > M$$

وفي هذه الحالة ينخفض العائد بحيث يصل إلى 0 وتصبح فيها الضريبة غير حيادية . وإستعمل لافير هذا المنحنى كحجة للعودة إلى التقليل من مستوى معدل الضريبة وترشيد المعدل الضريبي للمستوى الذي يقترب ويؤول إلى المعدل الأمثل الذي يحقق أكبر قدر ممكن من الحصيلة الضريبية وهو ما تحقق بالفعل حيث وصلت الإيرادات الجبائية إلى النقطة الثابتة الأعلى في تاريخ الولايات المتحدة الأمريكية .

وفي محاولة من الباحثين للوصول إلى الضريبة المثلى قاموا بدراسة المتغيرات الإقتصادية والإجتماعية والتي تختلف عمقاً واتساعاً تبعاً لحجم الإستقطاعات الضريبية وهو ما يعرف بنظرية الضغط الضريبي وهو من المعايير الأساسية التي تحدد علاقة الضرائب و النواتج لأنه يقيس مدى العدالة الضريبية في الدولة ولكن بعض الحالات لا يكفي حساب الضغط الضريبي بل نحتاج إلى عناصر أخرى مثل الطاقة الضريبية والجهد الضريبي . ومعدل الضغط الضريبي هو ذلك التأثير الذي تحدثه السياسة الضريبية كجزء من السياسة الإقتصادية على الإنفاق الإستهلاكي والإدخار والإستثمار ، كما يمكن النظر إليه على أنه العلاقة بين الإقتطاع الضريبي والدخل المتحصل عليه سواء من شخص طبيعي أو إعتباري أو فئة ، ويعتبر مستوى الضغط الضريبي نسبة المتحصلات الضريبية إلى بعض المقادير الإقتصادية مثل الناتج المحلي .

المفهوم الضيق للضغط الضريبي = الإيرادات الضريبية / الناتج المحلي الإجمالي  
المفهوم الواسع للضغط الضريبي = الإيرادات الضريبية + الإيرادات شبة الضريبية / الناتج المحلي الإجمالي

وبالتالي هو مؤشر هام لقياس مدى تحقيق الحصيلة الضريبية المثلى ومدى تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي .

والضغط الضريبي اما أن يكون لفرد أو فئة

(١) الضغط الضريبي الفردي :

وهو نسبة الاقتطاعات الضريبية F منقوصاً منها الإعانات المقدمة من طرف الدولة G إلى إجمالي الدخل R منقوصاً منه حد الكفاف V

$$iP = \frac{F - G}{R - V}$$

(٢) الضغط الضريبي لفئة :

يمثل نسبة بين مجموع الضرائب المتحتملة من طرف القطاع ودخله :

$$Pg = \frac{F}{R}$$

معدل الضغط الضريبي لفئة يمكن ان يستخدم فى المقارنة بين المجموعات الإقتصادية لتحديد شروط توزيع أعباء الضريبة , و إذا إعتبرنا أن :

A : العلاقة بين الضرائب المدفوعة من طرف فئة f والاقتطاع الإجمالي F

B : العلاقة بين دخل هذه الفئة r والدخل الإجمالي للضريبة R

$$A = \frac{f}{F} , B = \frac{r}{R}$$

لقياس مدى عدالة الضريبة نقوم بحساب الفرق e لكل فئة e = A-B وإذا كانت قيمة e موجبة , الضريبة غير عادلة أى أن مشاركة هذه الفئة فى الأعباء الضريبية أكبر من نسبة دخلها إلى الدخل الإجمالي وإذا كانت قيمة e سالبة فالنظام الضريبي أنصف هذه الفئة .

وللحصول على الدرجة المتوسطة لعدالة أو عدم عدالة النظام الضريبي المطبق K حسب

متوسط مجموع الفروقات Cj

$$K = \sum_{j=1}^n Cj / 1$$

وفى مصر وصلت حصيلة الضرائب على سبيل المثال عام ٢٠٠٩ حوالى ١١٦ مليار ج وكان الناتج المحلى الإجمالي ١٠٠٠ مليار ج بنسبة ١١,٦% مقابل ٢٩% للولايات المتحدة الأمريكية عن نفس العام .

ويرى الباحث ان الحصيلة الضريبية يجب ألا تكون منخفضة بشكل ملحوظ عن الناتج المحلى الإجمالي حتى لا تكون هناك إشارة إلى عدم ملاءمة النظام الضريبي وأن سعر

الضريبة مغالاً فيه. كما يرى الباحث أن هناك عدد من المعايير المتشابهة يتطلب الأمر أخذها في الاعتبار مثل :

### الطاقة الضريبية (القدرة التكليفية)

وهي تمثل المقدرة على تحمل العبء الضريبي سواء على مستوى المجتمع أو على مستوى الفرد.

ويعرفها الاقتصادي الاسترالي كولن كلارك " أنها ذلك المستوى الضريبي الذي تنقص عنده الضرائب الحدية للإنفاق الخاص بأقل مما تنقص النتائج ". وبذلك فإن الطاقة الضريبية هي أقصى قدر من الأموال يمكن تحصيله بواسطة الضرائب في حدود الدخل القومي .

كما يمكن الفصل بين الطاقة الضريبية الفعلية والطاقة الضريبية الممكنة حيث يقصد بالأولى الحصيلة التي يتم تحقيقها في ظل أوضاع اقتصادية اجتماعية سياسية وكذا إمكانات تنظيمية معينة أما المقصود بالثانية فهو حصيلة الضرائب التي يمكن تحقيقها بعد معالجة المعوقات التي تؤدي الى انخفاض معدلات الاقتطاع الضريبي .

أى أن الطاقة الضريبية الممكنة هي أقصى معدل للضغط الضريبي يمكن الوصول إليه .

### الجهد الضريبي :

يعبر الجهد الضريبي عن نسبة الضرائب الفعلية الى إجمالي الضرائب الممكنة التحصيل . وقياسه يقوم على تحديد الطاقة الضريبية الفعلية والممكنة :

الضرائب المحققة

معدل الجهد الضريبي = \_\_\_\_\_

الضرائب الممكنة

إذا كانت هذه النسبة أكبر تمام من الواحد هذا يعني ارتفاع الجهد الضريبي .

إذا كانت هذه النسبة أقل تمام من الواحد هذا يعني ان الجهد الضريبي أقل مما يجب .

إذا كانت هذه النسبة مساوية للواحد هذا يعني ان الجهد الضريبي متوازن .

ويرى الباحث أنه لا يمكن وضع حد معين للإستقطاع الضريبي طالما أنه لم يقلص الإنتاج ولم يطرده الإستثمارات , ويراعي قواعد العدالة الضريبية , ودليل ذلك أن نسبة الإستقطاع الضريبي وصلت في المملكة المتحدة فترة الحرب العالمية الثانية إلى ٤٠% من إجمالي الناتج القومي , ولم يؤثر ذلك على الإقتصاد الوطنى .

أى يجب تقييم النظام الضريبي ككل وألا تكون النظرة قاصرة على سعر الضريبة أو كون الضريبة تصاعديّة أو نسبية , مع مراعاة ما يلي :

- ١- عدم إلتزام الممولين من أبرز المتغيرات تأثيراً على وجود الفجوة الضريبية .
- ٢- أن التعقيد فى القانون هو أحد أسباب عدم الإلتزام الضريبى وكذلك إنتشار ما يسمى بالإقتصاد الخفى والذى يؤثر على الحصيلة الضريبية .
- ٣- النظام الرقابى من العوامل المؤثرة فى الحصيلة الضريبية .
- ٤- أن الحصيلة الضريبية تختلف بإختلاف طريقة تحديد السعر المحايد من قبل الشركات للأغراض الضريبية وهو السعر الذى تسعى إليه الدولة لتحقيق إيرادات عادلة والإلتزام بلوائح وقوانين الدولة وزيادة الإستثمار الأجنبى المباشر وتسهيل مراجعة أسعار تحويل الصفقات البيئية بين الأطراف ذوى العلاقة ، والإستجابة للتعديلات المنطقية التى تطلبها مصلحة الضرائب .
- ٥- ان التعارض بين معايير المحاسبة المصرية والدولية وقانون الضرائب على الدخل حتى وإن كان قد نص 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 أنه يظهر لنا وجود أوجه تعارض بين المعايير المصرية والقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

### المبحث الثالث

#### إتجاهات السياسة الضريبية فى مصر

ودورها فى تحديد مسار الحصيلة الضريبية وتعزيز مفهوم حوكمة الشركات  
 بإعتبار أن التشريع الضريبى هو احد الأدوات التشريعية التى تستخدمها الدولة فى ضبط إيقاع العلاقة الضريبية بين الممول والفاخص الضريبى تحقيقاً للعدالة الضريبية وتعزيز الخزنة العامة بالأموال ، فقد كانت الخطوة الأساسية لتحقيق ذلك إستخدام التشريع الضريبى فى تطوير النظام الضريبى بهدف تفعيله ورفع كفاءته ، وإعتباره أحد العناصر الفعالة لحوكمة الشركات التى أوجبت إصلاحه حتى يتميز بالوضوح والبساطة والدقة ولا يتأتى ذلك إلا من خلال تشريع ضريبى مرن يتوافق مع متغيرات البيئة ميدان الممارسات الضريبية للمحاسبة الضريبية وذلك حتى يكون النظام الضريبى قادراً على :

- ١- تعبئة الموارد لتمويل الإنفاق العام والمساهمة فى تنفيذ خطة التنمية الإقتصادية والإجتماعية .
- ٢- إعادة توزيع الدخل بين أفراد و فئات المجتمع و تحقيق العدالة الضريبية.
- ٣- المساهمة فى تحسين الموارد المتاحة على استخداماتها المثلى البديله.

ومن هذا المنطلق تم تعديل بعض مواد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ خاصة فيما يتعلق

بتعديل سعر الضريبة، فى سعى لتعزيز الثقة مع المموليين والتي إرتكزت حول :

- الفحص بالعينة لنسبة ٢٠% من الإقرارات وتفاوت قيمة الغرامات حسب نسبة الخطأ،  
وتسوية العقوبات .

- الإلتزام بمعايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية وإلتزام مصلحة الضرائب  
بها عند الفحص ( مادة رقم ١٧ ) .

- إنهاء المنازعات القضائية بين المموليين ومصلحة الضرائب بالعمو الضريبي عند نسبة  
مئوية من الضرائب محل النزاع وسداد الباقي حفاظاً على القيمة الزمنية للنقود.

لذلك ركز أهداف قانون الضريبة الموحدة على تحقيق أهداف أهمها :

١- إرساء دعائم الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والممولين .

٢- توزيع العبء الضريبي بعدالة .

٣- تطوير الإدارة الضريبية بهدف تحقيق الكفاءة والفاعلية .

ويرى الباحث أن ضمان تحقيق هذه الأهداف مرهون بتوافر الإلتزام بمبادئ حوكمة  
الشركات ، والتي بغيابها سيظل المجتمع الضريبي فى مصر يعانى من مشلات مزمنة  
ومتراكمة ومتزايدة فى إطار عملية التحاسب الضريبي ومنها زيادة حجم المتأخرات  
الضريبية ، وزيادة أسباب النزاعات القانونية المنظورة أمام القضاء فى أمور الضرائب ،  
وتأخر فحص وربط الضريبة وظهور فروق ضريبية كنتيجة لذلك سيكون لها تأثيرها على  
المركز المالى للممول مما يترتب عليه ضياع لجزء كبير من موارد الدولة .

لذلك لجأ المشرع الضريبي إلى فرض وتحصيل الضرائب من المكلفين الخاضعين يتم  
وفق عدة طرق وآليات ومراحل ، وهذا راجع إلى تنوع الضرائب المفروضة بسبب تنوع  
الدخل المحقق من قبل الأشخاص الخاضعين، وعليه كل نوع من أنواع الضرائب يحسب  
وفق معدل (نسبة) معين وإنطلاقاً من وعاء معين (مثل: الدخل، رقم الأعمال، الربح)،  
ويمكن تلخيص هذه العناصر المرتبطة بتقدير وتحصيل الضرائب على النحو التالى:

(أ) وعاء الضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة من تفرض عليه الضريبة أو من يتحمل الضريبة سواء كان شخصاً  
طبيعياً أو معنوياً

يتضمن وعاء الضريبة عنصرين مهمين هما إختيار، وتقدير المادة الخاضعة للضريبة :

(١) إختيار المادة الخاضعة للضريبة:

ونعنى به إختيار موضوع أو محل الضريبة، وقد يكون موضوع الضريبة مالا أو تصرفاً أو نشاطاً معيناً، أو حتى شخصاً وفى هذا الإطار يأخذ بعين الإعتبار حجم الدخل ومصدره، والظروف الشخصية للمكلف بالضريبة مثل: المركز الاجتماعى، العائلى والمالى.

٢) تقدير المادة الخاضعة للضريبة :

يتم تقدير المادة الخاضعة للضريبة بعدة طرق، منها ما هو مباشر مثل: طريقة التصريح المقدم من طرف المكلف نفسه أو قبل الغير. وما هو غير مباشر من خلال الإعتماد على المظاهر الخارجية والتقدير الجزافى .

ب - سعر الضريبة (معدل الضريبة) :

يقصد بسعر الضريبة النسبة بين مقدار الضريبة والقدر من المادة المكونة لوعائها، أى هو مقدارها منسوباً إلى قيمة محلها أو وعائها. وتعبير آخر هى النسبة بين مبلغ الضريبة والمادة الخاضعة لها حيث تسعى الدولة دوماً إلى تحقيق المعدل الأمثل للضرائب، فإرتفاع سعر الضريبة لا يؤدي بالضرورة إلى إرتفاع الحصيلة الضريبية، بل يؤدي فى معظم الأحيان إلى إنخفاضها، خاصة إذا تجاوز المعدل الأمثل لها، لهذا السبب يجب على الدولة أن تحاول دائماً إختيار السعر الأمثل الذى يضمن لها تعظيم حصيلتها الضريبية . وهناك طريقتان لتحديد سعر الضريبة :

الأولى هى التحديد النسبى لسعر الضريبة ويعرف بأنه السعر الذى يبقى ثابتاً لا يتغير بتغير وعاء الضريبة ، والطريقة الثانية هى التحديد التصاعدي للضريبة وهو السعر الذى يزداد بإزدياد المادة الخاضعة للضريبة، والعكس، أى ينخفض بإنخفاضها.

وبشكل عام فإن معدل الضريبة يتحدد من قبل السلطات الدولية بناء على إحتياجاتها من أجل تغطية أعبائها. وخاصة أن الدولة تحدد أولاً نفقاتها ثم تعمل بعد ذلك على تأمين الإيرادات الضرورية.

ج - تحصيل الضريبة :

يقصد بتحصيل الضريبة مجموعة من العمليات والإجراءات التى تؤدي إلى نقل دين الضريبة من ذمة المكلف بالضريبة إلى الخزنة العامة وفقاً للقواعد القانونية والضريبة المطبقة فى هذا الإطار.

وتتم هذه المرحلة وفق عدة إجراءات وعمليات يتم من خلالها جمع مبالغ الضرائب المستحقة على المكلفين بتسديدها من قبل مصالح الضرائب لصالح الخزنة العامة فى مواعيد مناسبة ومحددة. ويتم تحصيل الضرائب بعدة طرق منها:

- طريقة التسديد المباشر من قبل المكلف نفسه.



- طريقة التسديد لمبلغ الضريبة التقديرى على أقساط مسبقا.

- طريقة الإقتطاع من المصدر.

وقد ألزمت الأحداث التي مرت بها مصر سواء كانت إقتصادية أو سياسية أو أمنية ولاسيما خلال فترة ما بعد ٢٠١١ المشرع الضريبي على إجراء تعديلات على معدل الضريبة على الدخل وكانت أهم التعديلات :

❖ (إعتباراً من ٢٠٠٥ - ٢٠١١/٦/٣٠)

١. المنشأة الفردية :

الشريحة الأولى	اكتر من ٥٠٠٠ - ٢٠,٠٠٠	١٠%
الشريحة الثانية	اكتر من ٢٠,٠٠٠ - ٤٠,٠٠٠	١٥%
الشريحة الثالثة	اكتر من ٤٠,٠٠٠ -	٢٠%

٢. الأشخاص الإعتبارية ٢٠%

ويرى الباحث أن المشرع هنا لم يكن أمامه إلا هدف واحد وهو الحصيلة الضريبية ومحاولة زيادتها حتى ولو كانت على حساب قواعد العدالة الضريبية بدليل أنه مع القيام بالتعديلات على هذه الشرائح لم يتم النظر جوهرياً إلى الشريحتين الأولى والثانية منذ صدور القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وحتى الآن وهو ما يتضح فيما يلي :

❖ إعتباراً من ٢٠١١/٧/١ - ٢٠١١

١- الأشخاص الطبيعيين :

الشريحة الأولى حتى ٥٠٠٠ معفاة

الشريحة الثانية	اكتر من ٥٠٠٠ - ٢٠,٠٠٠	١٠%
الشريحة الثالثة	اكتر من ٢٠,٠٠٠ - ٤٠,٠٠٠	١٥%
الشريحة الرابعة	اكتر من ٤٠,٠٠٠ - ١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠%
الشريحة الخامسة	اكتر من ١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٥%

٢- الأشخاص الإعتبارية:

الشريحة الأولى حتى	١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٠%
الشريحة الثانية	اكتر من ١٠,٠٠٠,٠٠٠	٢٥%

❖ إعتباراً من ٢٠١٢ معدل بالقانون ١٠١-٢٠١٢

١ - الأشخاص الطبيعيين:

الشريحة الأولى حتى ٥٠٠٠ معفاة

الشريحة الثانية	اكتر من ٥٠٠٠ - ٣٠,٠٠٠	١٠%
-----------------	-----------------------	-----

الشريحة الثالثة اكثر من ٣٠,٠٠٠ - ٤٥,٠٠٠ %١٥  
 الشريحة الرابعة اكثر من ٤٥,٠٠٠ - مليون %٢٠  
 الشريحة الخامسة اكثر من مليون %٢٥  
 ٢ - الأشخاص الإعتبارية %٢٥  
 ❖ إعتباراً من ٢٠١٣ - ٢٠١٤ ق ١١-٢٠١٣  
 (١) الأشخاص الطبيعيين:

الشريحة الأولى حتى ٥٠٠٠ معفاة  
 الشريحة الثانية اكثر من ٥٠٠٠ - ٣٠,٠٠٠ %١٠  
 الشريحة الثالثة اكثر من ٣٠,٠٠٠ - ٤٥,٠٠٠ %١٥  
 الشريحة الرابعة اكثر من ٤٥,٠٠٠ - ٢٥٠,٠٠٠ %٢٠  
 الشريحة الخامسة اكثر من ٢٥٠,٠٠٠ %٢٥  
 (٢) الأشخاص الإعتبارية %٢٥  
 ❖ إعتباراً من ٢٠١٥ - يونية ٢٠١٨ ق ٩٦-٢٠١٥  
 ١- الأشخاص الطبيعيين:

الشريحة الأولى ٦٥٠٠ معفاة  
 الشريحة الثانية ٦٥٠٠ - ٣٠,٠٠٠ %١٠  
 الشريحة الثالثة ٣٠,٠٠٠ - ٤٥,٠٠٠ %١٥  
 الشريحة الرابعة ٤٥,٠٠٠ - ٢٠٠,٠٠٠ %٢٠  
 الشريحة الخامسة أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ %٢٢,٥  
 ٢- الأشخاص الإعتبارية %٢٢,٥

❖ إعتباراً من يونية ٢٠١٨ ق ٩٧-٢٠١٨  
 تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى:

- الشريحة الأولى: حتى ٨٠٠٠ جنيه في السنة (معفاة من الضريبة).
- الشريحة الثانية: أكثر من ٨٠٠٠ جنيه حتى ٣٠ ألف جنيه (١٠%) ويخصم ٨٥%
- على قيمة الضريبة .
- الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠ ألف جنيه حتى ٤٥ ألف جنيه (١٥%) ويخصم ٤٥%
- على قيمة الضريبة ..
- الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥ ألف جنيه حتى ٢٠٠ ألف جنيه (٢٠%) ويخصم ٧,٥%
- على قيمة الضريبة .

- الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٠٠ ألف ج (٢٢%) ولا يوجد خصم على قيمة الضريبة فى ضوء ما سبق يرى الباحث أن المشرع الضريبي لم يكن أمامه إلا هدف واحد وهو الحصيلة الضريبية ومحاولة زيادتها حتى ولو كانت على حساب قواعد العدالة الضريبية ، حيث نجد أنه إستمر فى عدم النظر إلى أصحاب الدخول المنخفضة وجعل الشريحتين الأولى والثانية كما هى بدون تغيير جوهري منذ ٢٠٠٥ وحتى ٢٠١٥ ، وحتى هدف تحقيق الحصيلة لم يتم الوصول اليه بالطريقة الملائمة، وهو ما إنعكس على صعوب إمكانية تطبيق حوكمة الشركات فى مجال الإدارة الضريبية بما يحقق إصلاح شامل للنظام الضريبي المصرى من حيث السياسة الضريبية والتشريع الضريبي والإدارة الضريبية من خلال مجموعة من القواعد والأسس المتداخلة بين الأطراف المشتركة فى الإدارة الضريبية بهدف ضبط الأداء المالى والأخلاقى لجميع العاملين بالمستويات الإشرافية والتنفيذية بالمنشأة ، وكذلك تحقيق الإشراف الخارجى الفعال من خلال مجموعة القواعد والمبادئ التى أصدرتها الجهات الرقابية وهو ما يستعرضه الباحث من خلال تناول الجداول الآتية:

جدول رقم (٥) الإيرادات العامة (بالمليون جنيه)

البيان	٢٠١٦/٢٠١٥		٢٠١٥/٢٠١٤		التغيير		البيان
	مشروع موازنة	الوزن النسبي	موازنة	الوزن النسبي	قيمة	نسبة	
		%		%		%	
الإيرادات الضريبية	٤٢٢,٤٢٧	٦٧,٩	٣٦٤,٢٩٠	٦٦,٤	٥٨,١٣٨	٩٣,١	٣١٧,٨٣٩
الضرائب العامة	٢١٣,٥١٣	٣٤,٣	٢٠٧,٤٨٠	٦,٠٣٣	٦,٠٣٣	٢,٩	١٧٥,٠٨٨
ضرائب المبيعات	١٥٩,٨٤٥	٢٥,٧	١١٨,٤٧٨	٤١,٣٥	٤١,٣٥٨	٣٤,٩	١٠٧,٨٠٨
الضرائب الجمركية	٢٧,٤٠١	٤,٤	٢٠,٦٩٤	٦,٧٠٧	٦,٧٠٧	٣٢,٤	٢١,٥٤٩
باقي الإيرادات الضريبية	٢١,٦٦٩	٣,٥	١٧,٦٣٠	٣,٢	٤,٠٤٠	٢٢,٩	١٣,٣٩٤
%	%١٤,٩	%١٥,٠	%١٤,٣	%١٣,٠	%١٣,١	%١٤,٣	%١٣,٢
الفتح	٢,٢٠٨	٠,٤	٢٣,٤٩٢	٤,٣	٢١,٢٨٤-	٩٠,٦-	٢٥,٦٩٨
%	%٠,١	%١,٠	%٠,٣	%٠,٦	%١,١	%٤,٨	%٠,٦
الإيرادات غير الضريبية من الفوائد والأرباح وإيرادات الخدمات وغيرها	١٩٧,٦٤١	٣١,٨	١٦٠,٨٥٠	٢٩,٣	٣٦,٧٩١	٢٢,٩	١٤٢,٥٧٢
نسبة الى الناتج المحلى الإجمالي	%٧,٠	%٦,٦	%٥,٠	%٥,٤	%٥,٩	%٥,٠	%٥,٥
الناتج المحلى الإجمالي	٦٢٢,٢٧٧	١٠٠,٠	٥٤٨,٦٣٢	١٠٠,٠	٧٣,٦٤٥	١٣,٤	٤٨٦,١٠٩
(%) النسبة إلى الناتج المحلى	%٢٢,٠	%٢٢,٦	%٢٢,٩	%٢٠,٠	%٢٠,٠	%٢٢,٩	%١٩,٣

المصدر : وزارة المالية ، منشور إعداد الموازنة العامة للدولة مع حسابات من الباحث

كما يوضح الجدول رقم (٦) نسبة الإيرادات الضريبية الى الناتج المحلي الإجمالي

معدل النمو عن السنة السابقة (فعليات) %	فعلى		موازنة		السنة المالية
	النسبة الى الناتج المحلي	القيمة	النسبة الى الناتج المحلى	القيمة	
١٢,٨	%١٤,١	٧٥,٧٥٩	%١٤,٨	٧٩,٨٤٢	٢٠٠٥/٢٠٠٤
٢٩,١	%١٥,٨	٩٧,٧٧٩	%١٣,٢	٨١,٦٠٧	٢٠٠٦/٢٠٠٥
١٦,٩	%١٥,٣	١١٤,٣٢٦	%١٤,٢	١٠٥,٦٤٥	٢٠٠٧/٢٠٠٦
٢٠,٠	%١٥,٣	١٣٧,١٩٥	%١٣,٥	١٢٠,٨٢٤	٢٠٠٨/٢٠٠٧
١٩,٠	%١٥,٧	١٦٣,٢٢٢	%١٦,٠	١٦٦,٥٧٠	٢٠٠٩/٢٠٠٨
٤,٥	%١٤,١	١٧٠,٤٩٤	%١٢,١	١٤٥,٥٤٤	٢٠١٠/٢٠٠٩
١٢,٧	%١٤,٠	١٩٢,٠٧٢	%١٤,٦	٢٠٠,٤٢٤	٢٠١١/٢٠١٠
٨,٠	%١٣,٤	٢٠٧,٤١٠	%١٥,٠	٢٣٢,٢٣٢	٢٠١٢/٢٠١١
٢١,١	%١٤,٣	٢٥١,١١٩	%١٥,٢	٢٦٦,٩٠٥	٢٠١٣/٢٠١٢
٣,٧	%١٣,٠	٢٦٠,٢٨٩	%١٨,٠	٣٥٨,٧٢٩	٢٠١٤/٢٠١٣
٢٢,١	%١٣,١	٣١٧,٨٣٩	%١٥,٠	٣٦٤,٢٩٠	٢٠١٥/٢٠١٤ موازنة / متوقع
-		-	%١٤,٩	٤٢٢,٤٢٧	٢٠١٦/٢٠١٥ مشروع

(بالمليون جنيهه)

جدول رقم (٦)

المصدر : وزارة المالية ، منشور اعداد الموازنة العامة للدولة مع حسابات من الباحث

وبالنظر إلى الجدول السابق يتضح أن الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي خلال السنوات ٢٠٠٦/٢٠٠٥ حتى ٢٠١٦/٢٠١٥ كانت النسبة تتراوح بين ١٣% إلى ١٥% وهى نسبة بعيدة كل البعد عن ما يجب أن تكون عليه الحصيلة الضريبية حيث تصل هذه النسبة فى الولايات المتحدة الأمريكية إلى ٢٩% وباقى الدول تتراوح بين ٢٥%

إلى ٣٠% وهذا يعطى دلالة واضحة على أن النظام الضريبي في مصر غير كفاء وأن سعر الضريبة غير مناسب ويدلل الباحث على ذلك بأنه مع بداية تطبيق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كانت نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي الإجمالي ١٤,٢% وبعد إجراء كافة التعديلات على معدلات الضريبة السابق الإشارة إليها لم تصل هذه النسبة لأكثر من ١٤,٩% وهذا يؤكد أن إتجاه المشرع الضريبي نحو الأخذ بالضريبة التصاعدية كان ظاهرياً فقط ولكن فعلياً كان السعر النسبي هو المطبق. وبالتالي يعد هذا من وجهة نظر الباحث تفریطاً في جزء كبير من الإيرادات العامة

جدول رقم (٧) مكونات الإيرادات الضريبية (القيمة بالمليون جنية )

٢٠١٢/٢٠١١	٢٠١٣/٢٠١٢	٢٠١٤/٢٠١٣	٢٠١٥/٢٠١٤		٢٠١٦/٢٠١٥ مشروع موازنة	البيان
			متوقع	موازنة		
فطلي						
١١٠,٧٩٣	١٤٣,٩٧٥	١٥٤,٥٧٣	١٧٥,٠٨٨	٢٠٧,٤٨٠	٢١٣,٥١٣	الضرائب العامة
٧,٠	٨,٢	٧,٧	٧,٢	٨,٥	٧,٥	%
٧٢,٣٧٠	٧٩,٧٩٣	٧٧,٠٠١	١٠٧,٨٠٨	١١٨,٤٨٧	١٥٩,٨٤٥	ضرائب المبيعات
٤,٦	٤,٦	٣,٩	٤,٤	٤,٩	٥,٦	%
١٤,٧٨٨	١٦,٧٧١	١٧,٦٧٣	٢١,٥٤٩	٢٠,٦٩٤	٢٧,٤٠١	الضرائب الجمركية
٠,٩	١,٠	٠,٩	٠,٩	٠,٩	١,٠	%
٩,٤٥٩	١٠,٥٨٠	١١,٠٤١	١٣,٣٩٤	١٧٦٣٠	٢١,٦٦٩	باقي الإيرادات الضريبية
٠,٦	٠,٦	٠,٦	٠,٦	٠,٧	٠,٨	%
٢٠٧,٤١٠	٢٥١,١١٩	٢٦٠,٢٨٩	٣١٧,٨٣٩	٣٦٤,٢٩٠	٤٢٢,٤٢٧	الإجمالي
١٣,٢	١٤,٣	١٣,٠	١٣,١	١٥,٠	١٤,٩	%

(%) نسبة الى الناتج المحلي

المصدر : وزارة المالية ، منشور إعداد الموازنة العامة للدولة مع حسابات من الباحث  
وفيما يلي أهم مكونات الإيرادات الضريبية المشار إليها :

## أولاً : الضرائب العامة :

بلغت تقديرات الضرائب العامة بمشروع موازنة السنة المالية ٢٠١٦/٢٠١٥ نحو ٢١٣,٥ مليار جنيه بزيادة قدرها نحو ٣٨,٥ مليار جنيه بنسبة زيادة قدرها ٢١,٩% عن المتوقع للعام المالي ٢٠١٥/٢٠١٤ والبالغ قدرها ١٧٥,٠ مليار جنيه .

## ثانياً : الضرائب على المبيعات :

بلغت تقديرات ضرائب المبيعات بمشروع موازنة السنة المالية ٢٠١٦/٢٠١٥ نحو ١٥٩,٨ مليار جنيه بزيادة قدرها نحو ٥٢,٠ مليار جنيه بنسبة زيادة قدرها ٤٨,٢% عن المتوقع للعام المالي ٢٠١٥/٢٠١٤ والبالغ قدرها ١٠٧,٨ مليار جنيه .

## ثالثاً : الضرائب الجمركية :

بلغت تقديرات الضرائب الجمركية بمشروع موازنة السنة المالية ٢٠١٦/٢٠١٥ نحو ٢٧,٤ مليار جنيه بزيادة قدرها نحو ٥,٩ مليار جنيه بنسبة زيادة قدرها ٢٧,١% عن المتوقع للعام المالي ٢٠١٥/٢٠١٤ والبالغ قدرها ٢١,٥ مليار جنيه .

### جدول رقم (٨) الضرائب العامة (بالمليون جنيه)

البيان	٢٠١٥/٢٠١٤		٢٠١٤/٢٠١٣		٢٠١٢/٢٠١١	
	موازنه	متوقع	٢٠١٢/٢٠١١	٢٠١٣	٢٠١٢/٢٠١١	٢٠١٣
أولاً : الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعية :						
- ضريبة المرتبات وما في حكمها	٢٢,١٠٣	٢٢,٣٠٩	١٩,٣٣٦	١٦,٩١٢	١٣,٧٥٦	١٣,٧٥٦
- ضريبة النشاط التجاري والصناعي	١١,٥٩٧	١٢,٠٨٢	٨,٤٣١	٦,١٠٠	٥,٢٦٣	٥,٢٦٣
- ضريبة النشاط المهني غير التجاري	٢,٩٥٠	٤٩٢	٥٠٩	٣٣٣	٣١٧	٣١٧
- ضريبة الثروة العقارية	٥١٩	٣٢٥	٢١٨	٨٧	١٠٤	١٠٤
- الضريبة العامة على الدخل	٠	٠	٠	٠	٠	٠
جملة	٣٧,١٦٩	٣٥,٢٠٨	٢٨,٤٩٥	٢٣,٤٣٢	١٩,٤٤٠	١٩,٤٤٠
ثانياً : الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية :						
- ضرائب البترول	٣٩,٩٦٨	٥٤,٢٥٩	٣٦,٩٥٧	٤٥,٨١٦	٣٤,٠٧٥	٣٤,٠٧٥
- ضرائب قناة السويس	١٧,٥٥١	١٤,٨٣٥	١٤,٨٠٦	١٢,١٥٠	١١,٨٠٠	١١,٨٠٠
- ضرائب البنك المركزي	٨,٥١٩	٨,٥٩٢	٤,٠٠٣	٨,٢٩٠	٠	٠
- ضرائب باقي الشركات	٤٢,٦٣٨	٤٨,٤٤٠	٣٩,٤٢٤	٢٥,٠٩٩	٢٣,٦٧٤	٢٣,٦٧٤
- أخرى	٠	٠	٠	٠	٠	٠
جملة	١٠٨,٦٧٦	١٢٦,١٢٦	٩٥,١٩٠	٩١,٥٣١	٦٩,٥٥٠	٦٩,٥٥٠
ثالثاً : الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة :						
- من البنك المركزي	١٠,٩٦٣	١٠,٦٠٣	٩,٩١٦	٧,٢٠٤	٣,٦٧٦	٣,٦٧٦
- من البنوك التجارية	٥	٥	٤٥٨	٥	١٨	١٨
- أخرى	٠	٠	٠	٠	٠	٠
جملة	١٠,٩٦٨	١٠,٦٠٨	١٠,٣٧٤	٧,٢٠٨	٣,٦٩٤	٣,٦٩٤
رابعاً : ضريبة دمغة :						
- الدمغة على المرتبات	٣,٦٠١	٣,٣٨٣	٢,٩١٦	٢,٧٩٦	٢,٢٥٤	٢,٢٥٤
- الدمغة النوعية	١٠,٠٦٢	٧,٥٠٠	٨,٤٦٣	٥,٢٤٨	٥,٤٦٥	٥,٤٦٥
جملة	١٣,٦٦٣	١١,١٩٤	١١,٣٨٩	٨,٠٤٤	٧,٧١٩	٧,٧١٩

خامسا : باقي الضرائب :						
٢٠٢	٢٣٣	٢٥٩	٤٤١	٤٣٤	٤٦٣	- ضريبة التضامن الاجتماعي
٩,٩٠٣	١٣,١٦٨	١٥,٢٥٦	١٨,٩٣٤	١٨,٨٥٥	٣٢,٩٦٨	- الضرائب على الأثون والسندات
.	.	.	٢,٦٨٦	٢,٦٧٤	٣,١٥٢	- ضرائب الأرباح الرأسمالية
٢٨٥	٣٥٩	٣٨٠	٤٠٩	٤٢٠	٣٢٨	- أخرى
١٠,٣٩٠	١٣,٧٦٠	١٥,٨٩٤	٢٢,٤٧٠	٢٢,٣٨٣	٣٦,٩١١	جملة
١١٠,٧٩٣	١٤٣,٩٧٥	١٥٤,٥٧٣	١٧٥,٠٨٨	٢٠٧,٤٨٠	٢١٣,٥١٣	إجمالي الضرائب العامة
%٧,٠	%٨,٢	%٧,٧	%٧,٢	%٨,٥	%٧,٥	نسبة إلى الناتج المحلي

المصدر : وزارة المالية ، منشور إعداد الموازنة العامة للدولة

ويراعي لدى إدراج تلك التقديرات الإلتزام بالتصنيف الإقتصادي لهذا الباب، وعلى أن يؤخذ في الإعتبار القوانين والقرارات التي صدرت بتعديلات الضرائب على الدخل وضرائب الدمغة وضرائب المبيعات والجمارك .

#### جدول رقم (٩) ضرائب المبيعات (بالمليون جنية)

البيان	٢٠١٥/٢٠١٤		٢٠١٤/٢٠١٣		٢٠١٣/٢٠١٢		٢٠١٢/٢٠١١	
	مشروع موازنة	موازنة	متوقع	فقطي	متوقع	فقطي	متوقع	فقطي
الضريبة العامة على المبيعات :								
- الضريبة على السلع المحلية	٣٠,٢٠٩	٢٣,٣٩٤	٢٠,١٩٩	١٤,٥٧٧	١٤,٠٣٨	١٥,٥٦٦		
- الضريبة على السلع المستوردة	٥٤,٠٤٥	٣٩,١٥٤	٣٦,٢٣١	٢٨,٣٩٨	٢٥,٤٥٨	٢١,٦٠٧		
جملة	٨٤,٢٥٤	٦٢,٥٤٨	٥٦,٤٣٠	٤٢,٩٧٤	٣٩,٤٩٦	٣٧,١٧٤		
الضريبة على سلع الجدول رقم ١ (محلي ومستورد) :								
- السجائر والتبغ	٣٤,١٢٧	٢٧,٥٢٧	٢٧,٣٣٢	١٩,٥٨٨	١٧,٢٥١	١٥,٩٥٩		
- المنتجات البترولية	١٠,٢١٤	٩,١٨٤	٩,٤٢٦	٣,٩٣٤	١٢,٣٢٨	٩,١٢٠		
- أخرى	١,٦٥٥	١,٢٣٠	١,٥٣٢	١,٠٤٢	٩٥١	٩٧٧		
جملة	٤٥,٩٩٦	٣٧,٩٤١	٣٨,٢٩٠	٢٤,٥٦٤	٣٠,٥٣٠	٢٦,٠٥٦		
الضريبة على الخدمات :								
- خدمات الاتصالات الدولية والمحلية	٧,٥٩٥	٦,٣٣٧	٤,٨٥٠	٣,٨٧٧	٣,٩٥٢	٣,٩٢٨		
- خدمات التشغيل للغير	٥,٥٣٥	٤,٨٩٧	٤,٧٤٧	٣,٤٤٢	٣,٤٠٩	٣,١١٠		
- الخدمات المقدمة في الفنادق والمطاعم السياحية	٢,٩٨٩	٢,٦٥٤	٢,٥٦٤	١,٧٠٤	١,٩٩٧	١,٧٤٠		
- خدمات أخرى	١٣,٤٧٦	٤,١١٠	٩٢٧	٤٤٠	٤١٠	٣٦٣		
جملة	٢٩,٥٩٥	١٧,٩٩٨	١٣,٠٨٨	٩,٤٦٣	٩,٧٦٧	٩,١٤١		
إجمالي ضرائب المبيعات	١٥٩,٨٤٥	١١٨,٤٨٧	١٠٧,٨٠٨	٧٧,٠٠١	٧٩,٧٩٣	٧٢,٣٧٠		
نسبة إلى الناتج المحلي	%٥,٦	%٤,٩	%٤,٤	%٣,٩	%٤,٦	%٤,٦		

المصدر : وزارة المالية ، منشور إعداد الموازنة العامة للدولة

#### جدول رقم (١٠) الضرائب والرسوم الجمركية (بالمليون جنية)

البيان	٢٠١٥/٢٠١٤		٢٠١٣/٢٠١٢		٢٠١٢/٢٠١١	
	مشروع موازنة	موازنة	متوقع	فقطي	متوقع	فقطي
الضريبة على الواردات :						
الضرائب الجمركية القيمية (بخلاف البترول)	٢١,٦٤٢	١٥,١٥٥	١٦,٠٤٧	١٥,١٣٥	١٣,٨٢٥	١٢,١٥٣
رسوم جمركية على منتجات البترول	٤,٦١٦	٤,٤٧١	٤,٤٧٢	١,٨٠	١,٨٠١	١,٨٠٢
جملة	٢٦,٢٥٨	١٩,٦٢٦	٢٠,٥١٩	١٦,٩٣٥	١٥,٦٢٦	١٣,٩٥٥
ضريبة الوارد على السجائر والتبغ والدخان	٥٣٩	٥٥٤	٤٧٥	٤١٧	٤٢٨	٤٤٠
جملة الضرائب على الواردات	٢٦,٧٩٧	٢٠,١٨٠	٢٠,٩٩٤	١٧,٣٥٢	١٦,٠٥٤	١٤,٣٩٦

الضرائب على التجارة الدولية :						
٣٠٢	٥٩٧	١٨٣	٣٦٧	٤٠٠	٤٠٩	- الضرائب على الصادرات
٠	٠	٠	٠	٠	٠	الضرائب الجمركية المخصصة لدعم النقل البحري
٨١	١٠٢	١٢٣	١٢٣	١٠٢	١٢٣	- إيرادات الغرامات
١٠	١٨	١٤	٦٥	١٢	٧٢	- إيرادات المضبوطات
٣٩٢	٧١٧	٣٢١	٥٥٥	٥١٤	٦٠٤	جملة الضرائب على التجارة الدولية
١٤,٧٨٨	١٦,٧٧١	١٧,٦٧٣	٢١,٥٤٩	٢٠,٦٩٤	٢٧,٤٠١	إجمالي الضرائب الجمركية
%٠,٩	%١,٠	%٠,٩	%٠,٩	%٠,٩	%١,٠	نسبة الى الناتج المحلي

المصدر : وزارة المالية، منشور إعداد الموازنة العامة للدولة مع حسابات من الباحث

### جدول رقم (١١) الإيرادات الضريبية الأخرى (بالمليون جنيه)

البيان	٢٠١٦/٢٠١٥ مشروع موازنة	٢٠١٥/٢٠١٤		٢٠١٤/٢٠١٣	٢٠١٣/٢٠١٢	٢٠١٢/٢٠١١
		متوقع	موازنة			
رسوم تنمية الموارد	٩,٠٥٤	٦,١٤١	٤,٦٩٧	٣,٨٣٩	٣,٦٤٣	٣,٤٠٦
إتاوة قناة السويس	٢,٤٠٣	٢,٠٢٤	٢,٠٢٠	١,٨٦٧	١,٦١٧	١,٥٦٨
رسوم الإجراءات القنصلية	٢,٨٤٩	٢,١٠٠	١,٥٠٨	١,٢٧٦	١,٣٧٨	١,٠٨٠
رسوم الموانئ والمنابر	١,٢٨٠	١,٠٧٥	١,١٤٠	١,٠٤٦	٩٥٣	٩٣٠
ضريبة الأراضي	٢٣٢	٢٢١	٢٠٧	١٨٤	١٨٥	١٧٥
ضريبة المباني	٣,٢٤١	٣,٦٨٨	٨٨٤	٢٤٤	٣٤٦	٣٤٦
رسوم نقل الملكية	٩١٢	٨١٣	٨٠٠	٧٩٩	٧٣٧	٦٧٢
رسوم العبور (سوميد)	٢٢٥	٢١٧	٥٢٤	٢٤٠	٣٠٠	٢١١
المصروفات الإدارية للعمليات الاستيرادية	٤١٨	٤١٨	٦٣٤	٦٢٩	٥٣٧	٥٠٤
رسوم تصاريح العمل	١٧٨	١٥٦	١٦١	١٤٦	١٢٨	١٢٦
إيرادات ضريبية أخرى	٨٧٨	٧٧٧	٨٢٠	٧٧١	٧٤٧	٤٤١
الإجمالي	٢١,٦٦٩	١٧,٦٣٠	١٣,٣٩٤	١١,٠٤١	١٠,٥٨٠	٩,٤٥٩
نسبة الى الناتج المحلي	%٠,٨	%٠,٧	%٠,٦	%٠,٦	%٠,٦	%٠,٦

وزارة المالية ، مصلحة الضرائب المصرية

ويرى الباحث أنه يجب إتخاذ الخطوات نحو تفعيل تحصيل ضريبة كسب العمل والقيام بالإجراءات اللازمة والكفيلة لتحصيلها بصورة صحيحة وذلك لرفض بعض الجهات الحكومية تطبيقها على العاملين، وقيام بعض الجهات بتطبيق شريحة واحدة فقط منها



وهي أقل شريحة مما يؤدي إلى حرمان الدولة من أهم مواردها الذاتية نتيجة إختلاف التطبيق من جهة أخرى .

كما ينبغي أن يراعى أن تكون تقديرات هذا الباب متمشية مع الواقع الفعلى دون إنتقاص أو زيادة عن الحقيقة حتى لا تحدث فروق لدى التنفيذ الفعلى تتسبب فى إرتباكات أو إختناقات فى توفير الموارد اللازمة لمواجهة الإنفاق العام .

كذلك يتعين حصر المتأخرات الضريبية ووضع الخطط اللازمة لتحصيلها حتى يتسنى توفير موارد حقيقية تمكن الدولية من مواجهة متطلباتها وإلتزاماتها المختلفة .

مع ضرورة الأخذ فى الإعتبار أن عملية الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية المصرح بها من قبل المكلفين، إضافة إلى التنقل إلى عين المكان (أماكن تواجد ونشاط المكلف)، ومقارنة كل ذلك بكل الوسائل والمعطيات المادية، من شأنه أن يساهم وإلى حد كبير فى التحسين من جودة المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال:

١- التأكد من أن المعلومات المحاسبية تم إعدادها وفق الطرق المعتمدة ضمن النظام المحاسبى الجارى العمل به (أى وفق الكشوف المالية الواجب عرض المعلومات المحاسبية من خلالها)، وهذا ما يساهم فى التحسين من ملائمة هذه المعلومات ويساهم فى جعل إحتواء مشكلة المصادقية التى يترتب عليها أن نموذج المحاسبة المالية يفشل فى التعبير عن الواقع الإقتصادى .

٢- إكتشاف أهم الأخطاء والمطالبية بتصحيحها، وهو ما يعزز الثقة فى هذه المعلومات بعد التصحيح من حيث:

- صدق التعبير .
- الموضوعية .
- الحيادية .

- الكمال (غير منتقصة).

٣- توفر إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية لنفس الوحدة الإقتصادية (عبر الزمن) أو مع وحدات أخرى .

٤- الفحص الدقيق للمعلومات المحاسبية يساهم فى إكتشاف أى تغيير للطرق أو المبادئ والفروض المحاسبية، وهذا ما يعزز خاصية الثبات .

حيث يرى يرى (Beneis,2006) إلى إن الأساليب الحقيقية المستخدمة فى المحاسبة الإبداعية تتوافر فيها عنصرين مهمين، العنصر الأول التأثير على أرقام القوائم المالية

سواء بالزيادة أو النقصان والعنصر الثاني توافر عنصر التعمد حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة .

كما ذكرت الدراسة أن هناك أسلوبان أساسيان للتلاعب فى العمليات المحاسبية هما: أولاً: تضخيم الأرباح عن طريق تضخيم إيرادات الفترة أو تخفيض مصروفات الفترة ، يعمل هذا الأسلوب على تحسين صافى الأرباح وذلك بتضمين إيرادات العام الحالى بعض الأرباح التى يجب أن يتم إثباتها فى فترات لاحقة مما يؤدي إلى تخفيض إيرادات وأرباح الفترات المستقبلية ، والشركات التى تقوم بإتباع ذلك الأسلوب عادة ما تراهن على إمكانية تحسين أرباح الفترات المستقبلية وفى حالة عدم حدوث هذا التحسن سيستمر دائماً الحافز لتلك الشركات على التلاعب فى الأرباح خلال الفترات المختلفة لحين تحسين تلك الأرباح بصورة طبيعية فى المستقبل .

ثانياً: تخفيض أرباح العام الحالى عن طريق تخفيض إيرادات العام أو تضخيم مصروفات العام ويؤدى هذا الأسلوب إلى ترحيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية ، فأحياناً تقوم الشركات بالإسراع فى إظهار مصروفاتها غير المستحقة خلال العام الحالى، للتهرب من الضرائب أو لحصول الإدارة على الفرصة لإظهار أرباح أكثر فى المستقبل مما يعطى الإنطباع أن إدارة الشركة قامت بعمل جيد فى تحويل النتائج السلبية إلى أرباح إيجابية.

حيث تم التصديق على سبع آليات تم كشفها وتحديدها من قبل مركز الأبحاث والدراسات المالية والتحليل فى الولايات المتحدة الأمريكية يمكن إستخدامها للتلاعب فى القوائم المالية للشركات وهذه الآليات السبع متعلقة بالأسلوبين السابقين، وهى كالاتى :

١- تسجيل الإيرادات المستحقة لسنوات مالية فى السنة الحالية وبالتالي يجب التأكد أن الشركات تتبع القواعد المحاسبية الدولية المتعارف عليها بتسجيل الإيرادات لتحصيل كل فترة بما يخصها حيث أن الإيراد يجب أن يتم تسجيله عند الإنتهاء من العملية التى أدت إلى إستحقاقه.

٢- تسجيل إيرادات وهمية حيث أن هناك بعض الشركات التى تفشل تماماً فى تحقيق أية إيرادات فتقوم بتسجيل عمليات بيع وهمية فى دفاترها وذلك لتضخيم الإيرادات وعادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم إستلامها ولكن لا يمكن إعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلى للشركة مثل إيرادات الإستثمارات .

٣- تضخيم الإيرادات بالأرباح الرأسمالية والتي تكون غير متكررة وغير ناتجة عن النشاط الحقيقي للشركة مثل إيرادات بيع موجودات ثابتة أو إعادة تقييم بعض أرصدة الميزانية.

٤- ترحيل مصروفات تخص العام الحالي لأعوام تالية وأكبر مثال على ذلك عندما تقوم الشركة برسمة بعض المصروفات التشغيلية وعدم تحميلها على حساب قائمة الدخل للعام الحالي وذلك لإستهلاكها خلال سنوات مقبله مما ينتج عنه زيادة صافى الأرباح خلال العام الحالي ، وأيضاً قد يتم ذلك عن طريق تقليل الإحتياطيات والمخصصات .

٥- عدم تسجيل أو تعمد تخفيض الإلتزامات بغير وجه حق ، حيث تقوم بعض الشركات بتسجيل المصروفات المستحقة ضمن المطلوبات ، بالإضافة إلى إن بعض الشركات تقوم بتعجيل الإيرادات المستقبلية فى وجود بعض الإلتزامات وتسجل تلك الإيرادات في المرحلة الحالية.

٦- ترحيل الإيرادات الحالية إلى فترات تالية فبعض الشركات قد لا تقوم بتسجيل إيراداتها الحالية فى هذه الفترة ليتم تسجيلها فى أعوام تالية ، وأن ذلك الأسلوب يخلق إنطباع أن الشركة دائماً ما تحافظ على ثبات مستوى إيراداتها المحققة على مدار عدة سنوات .

٧- تسجيل بعض المصروفات التي تخص فترات مستقبلية خلال الفترة الحالية وذلك لإظهار البيانات المالية لفترات مستقبلية بصورة أفضل مما يؤدي إلى تحسين صورة القوائم المالية عن الفترات المستقبلية ويعطى إنطباعاً أن الشركة قدمت الجهود اللازم لتحسين الوضع المالى والإدارى.

كما تم التأكيد على أن ما سبق يتسق مع ضرورة تعزيز مفهوم حوكمة الشركات التي تحتل اليوم أهمية كبيرة، في ظل ما شهده العالم من التحول إلى النظام الاقتصادى الرأسمالى، والذي تلعب فيه الشركات دوراً كبيراً ومؤثراً، بما يستتبعه ذلك من ضرورة مراقبة هذا الدور وتقويمه من خلال عملية الإشراف والرقابة، حيث يؤدي إتباع المبادئ السليمة للحوكمة في الشركات إلى الحد من الفساد الإدارى والمالى، وبالتالي الحد من ظاهرة التهرب الضريبي فى هذه الشركات. وبما أن الضريبة عبارة عن تكاليف سياسية تُفرض على أرباح الشركات، لذلك تلجأ الإدارة إلى إستخدام مجموعة من الممارسات للتأثير على الأرباح التي تظهرها القوائم المالية لتفادي دفع الضريبة، لذلك كان من الضروري إيجاد علاقة ما بين تطبيق حوكمة الشركات والحد من التهرب الضريبي بأشكاله

المختلفة. وإثبات امكانية تطبيق الحوكمة في مجال الادارة الضريبية في مصر أسوة ببعض الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة، بما يحقق إجراء إصلاح شامل للنظام الضريبي المصري، من حيث السياسة الضريبية والتشريع الضريبي والإدارة الضريبية، وبما يضمن تحقيق مشاركة مجتمعية واسعة ورقابة على أعلى قدر من الفاعلية في إعداد وصياغة الإستراتيجية والسياسات الضريبية ومتابعة تنفيذها، وتحقيق إدارة علمية سليمة وفق معايير الجودة الشاملة. وذلك على غرار المعمول به في العديد من الأنظمة الضريبية المقارنة في الدول المتقدمة، خاصة في ظل عدم وجود آليات واضحة في إدارة مصلحة الضرائب بسبب عدم الإلتزام بالقوانين والتشريعات مما انعكس سلباً على إنعدام الثقة لدى المكلفين بدفع الضرائب، فإنخفضت الحصيلة من الإيرادات الضريبية في السنوات الأخيرة بمبالغ كبيرة جداً مما كان عليه في السابق؛ لذا كان لابد من معرفة أثر تطبيق نظام الحوكمة في إدارة مصلحة الضرائب في مصر على كفاءة النظام الضريبي وتحسين إجراءات تحصيل الإيرادات. ومعرفة أثر تطبيق الحوكمة في مصلحة الضرائب على كفاءة النظام الضريبي وعلى تفعيل وسائل تحصيل الإيرادات الضريبية. وهو ما أكدته دراسة (Mulili & Wong) عام ٢٠١١، بعنوان "ممارسات حوكمة الشركات في البلدان النامية: دراسة حالة دولة كينيا. حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مفهوم حوكمة الشركات من منظور تاريخي. والتركيز على نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصلحة التي تؤثر في ممارسات حوكمة الشركات. وإنصب تركيز هذه الدراسة على الجامعات الحكومية في كينيا. من خلال مراجعة شاملة للأدب النظري وجد أن المثل العليا للحوكمة الرشيدة للشركات كانت التي إعتدتها البلدان النامية منذ ١٩٨٠م. تختلف الدول النامية عن الدول المتقدمة في طائفة واسعة من الطرق والأساليب. وكان من أهم نتائجها هناك حاجة للبلدان النامية لتطوير نماذج حوكمة الشركات بالنظر في الظروف الثقافية والسياسية والتكنولوجية التي وجدت في كل بلد. وكذلك التحديات التي تواجهها البلدان النامية في عملية إعتداد المثل العليا لحوكمة الشركات. وكان من أهم توصياتها يتعين على الباحثين تحديد الفجوات المعرفية في حوكمة الشركات التي يمكن أن تشكل الإطار لمشاريع الأبحاث المستقبلية. وقد جاءت هذه الدراسة بعد دراسة (Noga & Minnick) عام ٢٠٠٩م، بعنوان "هل تؤثر خصائص حوكمة الشركات على إدارة الضرائب". وهدفت هذه الدراسة إلى البحث في كيفية قيام حوكمة الشركات بلعب دور في المدى الطويل في إدارة الضرائب، من حيث التركيز على تشكيل ومسؤوليات مجالس الإدارة في الشركات وإستقلاليتهم وكذلك الأتعاب التي يتقاضونها جراء ممارسة أعمالهم، وإستعان الباحثان بالبيانات التي جمعوها من

مجموعة شركة (S&P) متشابهه في أحجامها ومجالس إدارتها. وتبين أن هناك دوراً لحوكمة الشركات في إدارة الضرائب المحلية وكذلك الأجنبية وكان من أهم توصياتها تبنى الشركات للحوكمة لتحسين الأداء وزيادة قيمة حقوق المساهمين وهو ما سينعكس فاعلية إدارة الضرائب. خاصة وأن مفهوم حوكمة الشركات لاقى مزيداً من الإهتمام من قبل مؤسسات دولية، كصندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الإقتصادي، والتي وضعت مبادئ للحوكمة إستجابةً لدعوة من إجتماع على المستوى الوزاري عام ١٩٩٨م بوضع مجموعة من المعايير والإرشادات لحوكمة الشركات، حيث قسّمت المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الإقتصادي عام ١٩٩٩م، والتي تم إعادة صياغتها عام ٢٠٠٤م، إلى ستة مبادئ رئيسية على النحو التالي :

**المبدأ الأول:** ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات: وهذا له دور في تعزيز شفافية التقارير والقوائم المالية وكفاءتها بما ينسجم مع أحكام القانون وأن يوضح تقسيم المسؤوليات فيما بين السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

**المبدأ الثاني:** حقوق المساهمين: وتشمل هذه الحقوق: نقل الملكية، إرسال أو تحويل الأسهم للحصول على المعلومات المادية ذات الصلة بالشركة، وفي الوقت المناسب وبشكل منتظم، وإنتخاب أعضاء مجلس الإدارة وعزلهم، والحصول على نصيب من أرباح الشركة، وإلى ما غير ذلك من حقوق تخص أى تغييرات أساسية في الشركة.

**المبدأ الثالث:** المعاملة المتساوية للمساهمين: وتعني المعاملة المتساوية لكافة المساهمين بما في ذلك مساهمة الأقلية والمساهمين الأجانب ويجب أن تتاح لهم الفرصة الكافية للحصول على أى تعويض عن إنتهاك لحقوقهم، بالإضافة إلى حمايتهم من أية عمليات إستحواذ أو دمج مشكوك فيها أو من جعل معلومات الشركة الداخلية موضوعاً للإتجار، وكذلك حقهم في الإطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين.

**المبدأ الرابع:** دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: ويتمثل أصحاب المصالح بالبنوك والعاملين والموردين والعملاء، والدولة وذلك لحماية حقوقهم القانونية والتعويض عن أى إنتهاك يمسههم وتطوير آلية مشاركة العاملين في تحسين الأداء ، وكذلك مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة وحقهم في الحصول على المعلومات التي يريدونها وفي الوقت المناسب.

المبدأ الخامس: نظراً لأهمية هذا الموضوع فقد وضعت الكثير من الدول تعليمات للإفصاح عن المعلومات الهامة والتي تهم المساهمين وأصحاب المصلحة وكل من له علاقة بالشركة على أن يكون لمراجع الحسابات الخارجى دور فى هذا الموضوع، وأن يكون الإفصاح بطريقة عادلة لجميع المساهمين وأصحاب المصالح وفى الوقت المناسب ودون تأخير، وفرض عقوبات على الشركات التي تتأخر فى الإفصاح عن معلوماتها مثل وقف تداول أسهم الشركة فى البورصة وفرض غرامات مالية عليها.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة، وتشمل هيكل مجلس الإدارة وكيفية إختيار أعضائه ومهامه الأساسية المتعلقة بحماية الشركة ومساهميها وأصحاب المصالح بها، وتتضمن تلك الامور المتعلقة بإستراتيجية الشركة، والمخاطر وأداء الموظفين التنفيذيين ومرتباتهم، ونظم المحاسبة وإعداد التقارير.

ويرى الباحث أن مبادرة منظمة التعاون والتنمية فى الميدان الإقتصادى ( OECD ) الأخيرة لمكافحة تآكل القاعدة الضريبية ونقل الأرباح (BEPS)، قد سلطت الضوء باضطراد على أهمية ضرائب تحويل الأرباح ، مما دفع العديد من الدول الى الإجماع على أهمية تعزيز أنظمتها فى مجال ضرائب تحويل الأرباح .

ودعت منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية بالإشتراك مع الإتحاد الأوروبى، الى وضع حد للإتفاقات الجبائية التفضيلية المبرمة بين عدد من الدول الأوروبية والعديد من الشركات المتعددة الجنسيات، من بينها أبل وفيات وجوجل و ستارباكس ، وإعتباراً من عام ٢٠١٧ ، تعين على الشركات المتعددة الجنسيات دفع الضرائب فى الدول التي تمارس فيها نشاطها فعلياً ، ومنذ ذلك الحين لن تكون قادرة على إستغلال بعض نقاط الضعف فى الأنظمة الضريبية ، للتحايل أو التهرب من تسديد ما يستحق عليها من رسوم . هذا هو هدف برنامج "تآكل القاعدة الضريبية وتحويل الأرباح"، الذي أرست دعائمه منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية ، بدعم من مجموعة العشرين ( مجموعة البلدان الصناعية الكبرى والناشئة ) والإتحاد الأوروبى .

وهو ما إعتد عليه صندوق النقد الدولى، فى مراجعته الثانية لبرنامج الإصلاح الإقتصادى المصرى، حيث إنتقد ضعف الحصيلة الضريبية، مقارنة بالنتائج المحلى الإجمالى، وأكد الصندوق على أن منظومة الضرائب بحاجة إلى إصلاحات كبيرة وشاملة وضرورية؛ لزيادة الحصيلة الضريبية إلى ١٨% من الناتج المحلى الإجمالى، بدلاً من أقل من ١٤% حالياً. وخاصة وأن حصيلة الضرائب كنسبة من الناتج المحلى الإجمالى أقل من المعدل العالمى، كما أنها أقل من الدول المشابهة لمصر.

وذكر أن إيرادات ضرائب الدخل على الشركات تبلغ نحو ٣% من إجمالي الناتج المحلي فى عام ٢٠١٦، وتلك النسبة أعلى ومتوسط الأسواق الناشئة والنامية التى تصل عند ٢,٨% و ٢,٩% على التوالى من الناتج المحلي الإجمالى. وأن حوالى ٦٠% من إيرادات ضريبة دخل الشركات، راجع من الشركات المملوكة للدولة مثل الهيئة العامة للبتروىل وهيئة قناة السويس والبنك المركزى المصرى. وأن إيرادات ضريبة الدخل الشخصى بلغت نحو ١,٦% من إجمالى الناتج المحلي فى عام ٢٠١٦، وأنها أقل بقليل من متوسط مستوردى النفط فى الشرق الأوسط وشمال أفريقيا والبلدان النامية والنامية التى تبلغ ٢% و ٢,٦% من الناتج المحلي الإجمالى على التوالى. مع إقتراح إجراءات واسعة النطاق لزيادة الحصيلة الضريبية، تتضمن توسيع القاعدة الضريبية لضريبة القيمة المضافة، وزيادة تغطية ضريبة الدخل، ومراجعة الحوافز الضريبية، ومنع تآكل القاعدة بموجب ضريبة دخل الشركات وتعزيز الإدارة الضريبية بالكامل، وتنفيذ هيكل متكامل قائم على القطاعات المختلفة.

ويرى الباحث أن زيادة الحصيلة الضريبية ترتبط بمدى قدرة الحكومة على جذب إستثمارات، فضلاً عن تحسين بيئة ومناخ الإستثمار للمتعاملين، ووجود شفافية بين مصلحة الضرائب والممولين، الأمر الذى يؤدى إلى تقوية العلاقة بين الطرفين.

ورغم أن مصلحة الضرائب المصرية مسئولة عن ضريبة الدخل والضريبة غير المباشرة (المبيعات)، إلا أن الإدارة الضريبية لم تدمج بعد بالكامل على المستوى التشغيلى، وتركز المصلحة إلى حد كبير على نوع الضرائب فى إطار هيكل المقر وشبكات المكاتب الميدانية المنفصلة للضرائب المباشرة وضريبة القيمة المضافة التى تستخدم أنظمة تكنولوجيا المعلومات المنفصلة، ما يؤدى إلى إزدواجية الوظائف الأساسية، بجانب إعداد تقارير منفصلة عن الأداء. بالإضافة إلى أن العمليات التشغيلية الأساسية لمصلحة الضرائب أقل مما هو مرغوب فيه، لكن بالرغم من ذلك تتمتع ببيئة مكتبية ميدانية واسعة النطاق مع العديد من المكاتب الصغيرة، وإمتلاكها قوى عاملة كبيرة، ما قد يؤدى إلى مخاطر فى الإمتثال الضريبى، والإدارة المؤسسية، وتقديم الخدمات، ورصد وكفاءة الإيداع والدفع.

وهو ما يتطلب ضرورة الإستمرار فى الهدف المتواصل على المدى المتوسط للتنفيذ الكامل لهيكل متكامل قائم على القطاعات مدعوماً بنظم وعمليات تكنولوجيا المعلومات. وأن يكون لدى مكاتب المصلحة مراقبون وخبراء متخصصون من ذوى المهارات العالية لإدارة التعقيدات التجارية المحيطة بأكبر دافعى الضرائب ومنع التهرب الضريبى. جنباً إلى جنب مع تطوير نظم تكنولوجيا المعلومات القائمة، وبناء برامج لتقييم المخاطر، والعمل على

الجمع بين قواعد البيانات وتحسين المعلومات من أجل اتخاذ القرارات، وتحسين الامتثال الضريبي وزيادة الإيرادات.

كما يرى الباحث أن كل ما ذكر من ملاحظات من قبل صندوق النقد الدولي على الإصلاحات الضريبية تقدمت به الحكومة إلى البرلمان ضمن البرنامج الحكومي الذي يستهدف زيادة نسبة الضريبة للنتائج المحلى الإجمالى، وتبسيط الإجراءات، والمحافظة على إستقرار السياسة الضريبية وسعر الضريبة حيث تم تعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بعد إقراره من مجلس النواب بموجب القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨ .

كما أن الإهتمام المتزايد من خلال الأبحاث المختلفة للعديد من الباحثين الأكاديميين على المستويين المحلي والدولي بحوكمة الشركات وتدعيم عملية الإفصاح المحاسبى، حيث بذلت الجهود من قبل العديد من المنظمات الدولية مثل إتحاد المحاسبين الدوليين IFAC ولجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB، وفى مصر من خلال إصدارات المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ووزارة الإستثمار والجهاز المركزى للمحاسبات إضافة إلى اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وتم تنويع ذلك بمجموعة ال ٣٩ معياراً محاسبياً الصادرة عن وزارة الإستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ ، ويعتبر مفهوم حوكمة الشركات من المفاهيم التى تشكل إهتمام الفكر المحاسبى وذلك لما له من تأثير على قرارات وتصرفات المهنيين وبأنشطة الأعمال ، وبالتالي أصبح شائع الإستخدام ، وتعالت الدعوات بضرورة تطبيق هذا المفهوم بهدف أن تكون البيانات المحاسبية ( تقارير مالية ) وغير المحاسبية ( تقارير غير مالية ) صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقى للأحداث المالية التى تظهرها التقارير والقوائم المالية ، خاصة وأن مبدأ الإفصاح المحاسبى هو أحد الركائز الأساسية الى يقوم عليها مفهوم حوكمة الشركات وذلك لضمان جودة التقارير المالية ، وتحقيق الشفافية Transpansy وغير ذلك من أهداف الحوكمة .

وتقرر أدبيات الفكر المحاسبى بأن هناك قناعة كاملة من قبل المحاسبين الأكاديميين والمهنيين بأهمية مفهوم حوكمة الشركات وما يمكن أن يلعبه من دور كبير فى تحقيق تحاسب ضريبي جيد وبالتالي حصيلة ضريبية عالية بالإستناد على مصداقية المعلومات المحاسبية وهو ما قد تم ترجمته فى الفكر المحاسبى والممارسات المهنية سواء فى مجال التقارير المالية كجزء من نظام المعلومات المحاسبى أو فى التقارير غير المالية



كمعلومات إضافية . بإعتبار أن الفاحص الضريبي هو القائم بقياس وتحديد قيمة الوعاء الضريبي فى ظل قانون الضريبة رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذى إشتراط أن يكون ذلك فى إطار معايير المحاسبة المصرية بغرض إضفاء مزيد من المصداقية على المعلومات المحاسبية لتعزيد العلاقة التحاسبية بين الممول الضريبي والفاحص الضريبي وهى تمثل جوهر مفهوم حوكمة الشركات والذى يستند على ضرورة العرض للمعلومات المحاسبية بشكل موضوعى دون تحيز للأطراف المختلفة وفى إطار ما يجب أن تكون عليه المعلومات المحاسبية كمحتوى إعلامى للقوائم المالية التى ترفق مع الإقرار الضريبي وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية وغير المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقى للأحداث المالية التى تظهرها التقارير والقوائم المالية وهو ما يتسق مع ضرورة الأخذ بعين الإعتبار الإلتزام بأهداف حوكمة الشركات بالعرض الأمين والمحايد والموضوعى للمحتوى الإعلامى للقوائم المالية بما يضمن تحقيق أركان ثلاثة :

- **الصدق فى التقييم:** بمعنى صدق القوائم المالية فى التعبير عما تعكسه من حقائق إقتصادية تتعلق بالمنشأة ، وبملائمة طريقة القياس ودقة وكفاءة القائم بالتقييم وصدقه .
- **الصدق فى التسجيل:** متضمناً دفاتر أولية وملحقات فى التقارير المالية .
- **الصدق فى التفسير:** حيث يجب أن تكون القيم المالية قيماً إقتصادية وهو ما يتفق مع أهداف الإدارة الضريبية التى تسعى من ضمن ما تسعى إليه إلى دراسة أحكام الإيرادات للنشاط التجارى والصناعى طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وكذلك المعالجة المحاسبية لتجميع الأعمال فى ضوء معايير المحاسبة المصرية والآثار الضريبية لتجميع الأعمال ، مع تبنى المعايير المحاسبة الدولية على النظام الضريبي والمتطلبات الأساسية لإحداث التكييف بينهما بما يمثل نقلة نوعية كبيرة للنظام الضريبي المصرى فى سبيل الوصول الى المتوسط العالمى للدول النامية فى مجال الإيرادات الضريبية والتى لا تقل عن ٢٥% من الناتج المحلى الإجمالى .

## المبحث الرابع

### (الدراسة الإحصائية)

تهدف الدراسة الإحصائية إلى دعم الجانب النظري في مدى إمكانية تحليل أثر التغيرات في الأسعار الضريبية على الحصيلة وقواعد العدالة الضريبية كمدخل لتطوير النظام الضريبي المصري وتحقيق الإستقرار فيه بما يضمن تفعيل مفهوم حوكمة الشركات بإعتباره عنصر حاكم في عملية جذب الإستثمارات والإحتفاظ برؤوس الأموال محلياً ومنع تسربها إلى الخارج ، كذلك تصحيح وتكيف النظام الضريبي بصورة تجعله قادراً على أخذ السياسات الضريبية للدول المصدرة لرأس المال والدول المنافسة له في إجتذاب رأس المال وذلك من خلال إستقراء وتحليل آراء مجتمع الدراسة بما يتمتعوا به من خبرة علمية وعملية وذلك لتأكيد النتائج التي تم التوصل إليها في الإطار النظري، ثم يتناول الباحث في هذا المبحث إجراءات التحليل الإحصائي والأساليب التي تم استخدامها في تحقيق أهداف البحث .

وبناء عليه يمكن أن يعرض الباحث تلك الدراسة الإحصائية على النحو التالي :

أولاً: منهجية الدراسة :

سوف يقوم الباحث بإجراء دراسة إحصائية من خلال الإعتماد علي عمل قائمة إستقصاء لإختبار مدى صحة أو عدم صحة فروض البحث من خلال إستقراء وتحليل آراء فئتين وقع عليهما إختيار الباحث نظراً لأنهما تمثلان الفئات ذات الصلة بموضوع البحث وأكثر الفئات التي يمكن الحصول منها علي إجابات منطقية تتسم بالواقعية نتيجة لقدرتها علي فهم وتقييم موضوع البحث وتتمثل هاتان الفئتان في(تم الإعتماد على ٢٥% مسترشداً بالفحص الضريبي لشركات كبار الممولين بمأمورية كبار الشركات والتي تم حصرها في ١٠٠ شركة):

١- عدد ٢٥ من المدراء الماليين بالشركات المساهمة لكبار الممولين وبعض المحاسبين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ومديري الفحص في مصلحة الضرائب المصرية.

٢- عدد ٢٥ من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية تخصص محاسبة ضرائب.

وقد قام الباحث باستخدام المنهج الوصفي التحليلي والذي يتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون تدخل الباحث في مجرياتها ويستطيع الباحث أن يتفاعل معها فيصنفها ويحللها

وقد إعتد الباحث فى تحديد مفردات هذه العينة على أسلوب العينة الحكمية Judgmental Sampling، نظراً لعدم توافر المعلومات الإحصائية لفئات الدراسة، وبالتالي عدم إمكانية الإعتد على أسلوب العينات الإحصائية فى تحديد عينة الدراسة.

• تصميم قائمة الإستقصاء:

تم تصميم أسئلة قائمة الإستقصاء بحيث تشمل علي ما يلي:

١- بيانات شخصية عن المستقصي منهم (الصفات الديموجرافية).

٢- أسئلة تم صياغتها حسب مقياس ليكرت الخماسى (Likert Scale). وقد

إعتد عليه الباحث بدلاً من المقياس الثنائى الذى يتضمن خيارين والمقياس الثلاثى الذى يتضمن ثلاثة خيارات وذلك لتوسيع الإجابة حول قوة الموافقة وتحقيق المرونة فى تقييم الوزن النسبى لكل متغير وتم صياغته كالاتى:

الإجابة الوصفية	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق
الترجيح الرقمي	(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)

• توزيع قوائم الإستقصاء وتلقى الردود:

٣- قام الباحث بتوزيع قائمة الإستقصاء على مجموعة من المسئولين من المديرين الماليين بالشركات المساهمة لكبار المموليين وبعض المحاسبين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية ومديرى الفحص فى مصلحة الضرائب المصرية ومجموعة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية تخصص محاسبة ضرائب. وقد بلغت نسبة الردود من هذه الفئة ١٠٠% حيث بلغ عدد الردود الواردة (٢٥) قائمة من إجمالى عدد (٢٥) قائمة إستقصاء كان قد تم تخصيصها لهذه الفئة .

جدول (١٢) : بيان عدد إستمارات الإستقصاء الموزعة وغير المستلمة والمستردة والمستبعدة والصالحة للتحليل ونسبة الإستجابة على مستوى فئات عينة الدراسة

فئات الدراسة	عدد القوائم المرسله	عدد القوائم المستلمة	عدد القوائم المستبعدة	القوائم الصالحة للتحليل	
				العدد	النسبة %
الفئة الأولى	٢٥	٢٥	-	٢٥	١٠٠%
الفئة الثانية	٢٥	٢٥	-	٢٥	١٠٠%
الإجمالي	٥٠	٥٠	-	٥٠	١٠٠%

ويتضح من الجدول السابق أن معدل القوائم الصالحة يمكن الإعتماد عليه في إختبار فروض البحث.

• أساليب التحليل الإحصائي للبيانات :

بعد تفرغ وترميز البيانات وإدخالها للحاسب الألي، تم إستخدام الإصدار التاسع عشر من البرنامج الإحصائي SPSS (The Statistical Package For The Social Sciences)

في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية.

وتم إستخدام الأساليب الإحصائية التالية لإثبات صحة الفروض:

حيث قام الباحث بإختبار فرضى البحث بإستخدام أسلوب (Chi-Square) والذي تم تطبيقه بإستخدام برنامج (SPSS) من خلال مقارنة (Chi-Square) المحسوبة مع قيمة (Chi-Square) الجدولية

• إختبار الثبات والصدق الذاتى لمتغيرات البحث:

قام الباحث بحساب معامل ألفا CronbachAlpha، بإعتباره أكثر أساليب تحليل الإعتمادية (Reliability) دلالة فى تقييم درجة التناسق الداخلى بين بنود المقياس الخاضع للإختبار، ويستخدم لبحث مدى إمكانية الإعتماد على نتائج الدراسة الإختبارية فى تعميم النتائج، وتتراوح قيمة معامل Alpha بين (صفر) و (واحد). وكلما إقتربت من الواحد دلت على وجود ثبات مرتفع، وكلما إقتربت من الصفر دلت على عدم وجود ثبات، ويوضح الجدول التالى معاملات الثبات لمقاييس الدراسة.

تم حساب معامل الثبات (Alpha) لأسئلة الإستقصاء (ما يسمى بمعامل الإعتمادية)، وذلك لبحث مدى الإعتماد على نتائج الدراسة الميدانية فى تعميم النتائج .  
ثانياً: نتائج التحليل الإحصائي لإختبارات الفروض.

يتناول الباحث عرض وتحليل نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الإختبارية. وذلك لإختبار مدى صحة أو عدم صحة فروض البحث، وذلك كما يلي:

(١) فئات درجات القبول :

تم إفتراض أن أوزان درجات الموافقة على سلم " ليكرت " كانت على النحو التالي :

الوزن	درجة الموافقة
٥	أوافق جدا
٤	أوافق
٣	محايد
٢	غير موافق
١	غير موافق نهائيا

وعليه فإن درجات القبول للمتغيرات تكون كالاتى :

درجة القبول	فئات الدرجات
منخفضة جدا	١ - ١,٨٠
منخفضة	١,٨١ - ٢,٦٠
متوسطة	٢,٦١ - ٣,٤٠
عالية	٣,٤١ - ٤,٢٠
عالية جدا	٤,٢١ - ٥

(٢) نتائج إختبار Independent Samples (T) Test :

أ- نتائج اختبار الفرض الأول :

يمكن تحديد نتائج إختبار الفرض الأول من خلال عرض نتائج التحليل الإحصائي الواردة فى الجدول التالى , والذى يتضمن بعض القياسات الوصفية لنتائج كل من عينة أعضاء هيئة التدريس وعينة من بعض المسئولين بالشركات المسجلة فى سوق الأوراق المالية , والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديرى الفحص الضريبى مثل عدد المتغيرات (عدد الأسئلة) كل عينة , والمتوسط العام لجميع المتغيرات بكل عينة , والانحراف المعياري , ومتوسط الخطأ المعياري لكل عينة من العينتين على حده :

Std . Error Mean	Std . Deviation	Mean	N	نوع الفئة
٠,٠٣٠٨٧	٠,١٥٣٢٠	٤,٢١٩	١٠	أعضاء هيئة التدريس
٠,٠٢٨٢٣	٠,١٥٧٦٣	٤,٠٥٤	١٠	مسئولي الشركات ومكاتب المراجعة ومديرى الفحص

ويتضح من نتائج الجدول السابق أن المتوسط العام لدرجات القبول لجميع المتغيرات في عينة أعضاء هيئة التدريس بلغ (٤,٢١٩) بإنحراف معياري (٠,١٥٣٢) وهذا يعني أن درجة القبول عالية جداً لجميع المتغيرات المقترحة لدى عينة أعضاء هيئة التدريس , وأن المتوسط العام لدرجات القبول لجميع المتغيرات في عينة بعض المسؤولين بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية , والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديري الفحص , بلغ (٤,٠٥٤) بإنحراف معياري قدره (٠,١٥٢١) وهذا يعني أن درجة القبول عالية لدى المسؤولين بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية , والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديري الفحص لجميع المتغيرات المقترحة .

وهو ما يعني صحة الفرض الأول حيث أن سعر او معدل الضريبة من العوامل التشريعية التي تؤثر في حجم الحصيلة الضريبية ومن ثم تفعيل دور محاسبة الضرائب ومفهوم الشفافية و ترشيد قرارات المستثمرين الحاليين و المرتقبين .

ب- نتائج اختبار الفرض الثاني :

يمكن تحديد نتائج اختبار الفرض الثاني من خلال عرض نتائج التحليل الإحصائي الواردة في الجدول التالي , والذي يتضمن بعض القياسات الوصفية لنتائج كل من عينة أعضاء هيئة التدريس وعينة من بعض المسؤولين بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية , والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديري الفحص الضريبي مثل عدد المتغيرات (عدد الأسئلة) كل عينة , والمتوسط العام لجميع المتغيرات بكل عينة , والإنحراف المعياري , ومتوسط الخطأ المعياري لكل عينة من العينتين على حده :

Std . Error Mean	Std . Deviation	Mean	N	نوع الفئة
٠,٠٢٦٣١	٠,١٦٣٩٠	٤,١٠٢	١٠	أعضاء هيئة التدريس
٠,٠٢٣٩٣	٠,١٥٠٤٢	٣,٩١٥	١٠	مسؤولي الشركات ومكاتب المراجعة ومديري الفحص

ويتضح من نتائج الجدول السابق أن المتوسط العام لدرجات القبول لجميع المتغيرات في عينة أعضاء هيئة التدريس بلغ (٤,١٠٢) بإنحراف معياري (٠,١٦٣٩٠) وهذا يعني أن درجة القبول عالية جداً لجميع المتغيرات المقترحة لدى عينة أعضاء هيئة التدريس , وأن المتوسط العام لدرجات القبول لجميع المتغيرات في عينة بعض المسؤولين بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية , والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديري الفحص , بلغ (٣,٩١٥) بإنحراف معياري قدره (٠,١٥٠٤٢) وهذا يعني أن درجة القبول

عالية لدي المسؤولين بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية , والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديري الفحص لجميع المتغيرات المقترحة .  
وهو ما يعني صحة الفرض الثاني توجد فروق ذات دلالة إحصائية لعناصر ومؤشرات الضغط الضريبي و فئات الدراسة حول آرائهم تجاه درجة أهمية تطوير السياسة الضريبية لمعالجة القصور في النظام الضريبي الحالي .

ويمكن عرض النتائج الإجمالية لإختبار Independent Samples (T) Test :

Std . Error Mean	Std . Deviation	Mean	N	نوع الفئة
٠,٠٣٠٨٧	٠,١٥٨٥٥	٤,١٦٠٥	١٠	أعضاء هيئة التدريس
٠,٠٢٨٢٣	٠,١٥٤٠٣	٣,٩٨٤٥	١٠	مسئولي الشركات ومكاتب المراجعة

وهذا يعني أن المتوسط العام لدرجات القبول لجميع المتغيرات في عينة أعضاء هيئة التدريس بلغ (٤,١٦٠٥) بإنحراف معياري (٠,١٥٨٥٥) مما يعني أن درجة القبول عالية جداً لجميع المتغيرات المقترحة لدى عينة أعضاء هيئة التدريس , وأن المتوسط العام لدرجات القبول لجميع المتغيرات في عينة المسؤولين بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية, والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديري الفحص الضريبي, بلغ (٣,٩٨٤٥) بإنحراف معياري قدره (٠,١٥٠٣) وهذا يعني أن درجة القبول عالية جداً لدى المسؤولين بالشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية , والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديري الفحص , لجميع المتغيرات المقترحة .

وقد قام الباحث بإجراء إختبار (T) لمقارنة المتوسطات للعينات المستقلة المختارة

وكانت نتائج هذا الإختبار وفقاً للجدول التالي :

### Independent Samples Test

	Levene's Test For Equality of Variances		T - Test for Equality of Means						
	F	Sig.	T	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Differ	Std. Error Differ	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
1-Equal Variances Assumed	٠,٠١	٠,٩٠٥	٢,٢١٧	٨٣	٠,٠١٨	٠,١٠٢١	٠,٠٤٠٤	٠,١٧١٩	٠,١٨٢٠٣
2-Equal Variances not Assumed	—	—	٢,٢١٧	٥٨,٤٢	٠,٠١٨	٠,١٠٢١	٠,٠٤٠٤	٠,٠١٧١٢	٠,١٨٢٠٩

وقد أظهر الجدول السابق الحقائق التالية :

١- التجانس بين مفردات العينة وهذا يعنى تساوى التباينات , حيث بلغت قيمة P-  
Levene's Test for Equality of value (Sig.) = 0.905  
Variances , وعليه فإنه تم الإعتماد على نتائج إختبار (T) عند إفتراض  
تساوي التباينات Equal Variances not Assumed .

٢- قبول الفرض الإحصائي الصفري الذي يدعى تساوى المتوسط العام لجميع  
المتغيرات فى عينة أعضاء هيئة التدريس مع المتوسط العام لجميع المتغيرات  
فى عينة المسؤولين بالشركات المسجلة فى سوق الأوراق المالية , والعاملين  
بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديرى الفحص الضريبي , وذلك لأن قيمة P-  
value (Sig.) = 0.018 لإختبار (T) Test وهذه القيمة أكبر من مستوى  
المعنوية المفترض (a = 0.01) , وعلى ذلك فإن القرار هو قبول الفرض  
الصفري والذي يعنى تحقق فروض البحث , ورفض الفرض البديل الذى يدعى  
عدم تساوي المتوسطات بين إجابات أعضاء هيئة التدريس والمسؤولين  
بالشركات المسجلة فى سوق الأوراق المالية والعاملين بمكاتب المحاسبة  
والمراجعة ومديرى الفحص الضريبي .

٣- أن نتائج الجدول تؤكد بوضوح أنه لا يوجد إختلاف معنوي بين درجات القبول  
بين أعضاء هيئة التدريس والمسؤولين بالشركات المسجلة فى سوق الأوراق  
المالية والعاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديرى الفحص الضريبي بالنسبة  
لكافة المتغيرات المقترحة .

وبذلك يتضح أن كل من فئة أعضاء هيئة التدريس و فئة المسؤولين بالشركات  
المسجلة فى سوق الأوراق المالية و العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة ومديرى  
الفحص الضريبي , قد أيدوا المحاور والإجراءات والخطوات الواردة من الباحث , بشأن  
التأكد من ملاءمة النظام الضريبي المحلى والأخذ فى الإعتبار السياسات الضريبية المتبعة  
فى الدول المصدرة لرأس المال من ناحية والدول المنافسة فى إجتذاب رأس المال من  
ناحية أخرى.

### نتائج البحث:

١- أن تحديد سعر الضريبة بشكل مقبول يتطلب مراعاة كل المتغيرات الإقتصادية  
والسياسية والإجتماعية السائدة فى الدولة وهو مايفسر إختلاف طرق وأساليب  
احتساب سعر الضريبة من دولة لدولة أخرى



- ٢- أن التغيرات في الأسعار الضريبية للمستوى الأعلى تسهم في تزايد ظاهرة التهرب الضريبي نتيجة لزيادة أعباء الضريبة على الكيانات وهو ما توصل إليه البحث حيث زادت ظاهرة التهرب الضريبي من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٥ .
- ٣- العدالة الضريبية تتحقق بالمعاملة الواضحة العادلة التي تتفق وظروف كل ممول ونشاطه ومن ثم يجب أن يتسم النظام الضريبي بمراعاة العدالة الأفقية والرأسية دون التركيز فقط على زيادة الحصيلة بواسطة زيادة سعر الضريبة .
- ٤- الظروف التي مرت بها مصر تحديداً بعد ٢٥ يناير ٢٠١١ دعت إلى تعديل أسعار الضريبة لمواجهة عجز الموازنة الشديد بعد انخفاض الإيرادات وزيادة المصروفات عن القيم المحددة لها وهو ما إنعكس على الحصيلة الضريبية بالزيادة أو النقصان .
- ٥- تبع تغير النظام السياسي في مصر بعد ٢٠١١ تغييراً في فلسفة إدارة الإقتصاد وهو ما عبر عنه دستور ٢٠١٢ ودستور ٢٠١٤ في المادة ٣٨ في ضرورة أن يهدف النظام الضريبي إلى تنمية موارد الدولة ، وتحقيق العدالة الإجتماعية ، والتنمية الإقتصادية .ويراعى في فرض الضرائب أن تكون متعددة المصادر على دخول الأفراد تصاعديّة متعددة الشرائح وفقاً لقدراتهم التكليفية ، مع ضرورة الإلتزام بالإرتقاء بالنظام الضريبي وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر في تحصيل الضريبة.
- ٦- لكل من الضريبة النسبية والتصاعديّة مزايا وعيوب ومن هنا يمكن أن يقوم النظام النظام الضريبي على كل منهما ،ومع عدم الإخلال بمبادئ العدالة الضريبية التي لم تراعى في التعديلات المقترحة على قانون الضرائب على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ خاصة فيما يتعلق بالشريحة المعفاة .
- ٧- إن السعي لزيادة الحصيلة الضريبية له تأثير سلبي على الأسعار في الأسواق، كما قد يدفع إلى مزيد من التهرب الضريبي كما أشار إلى ذلك الإقتصادي الأمريكي آرثر لافار في مبدئه الشهير: الكثير من الضرائب يقتل الضرائب! حيث إن زيادة الضغط الضريبي تدفع القطاعات الإقتصادية لخفض وقت العمل والإنتاج لعدم جدواه وكون جزء كبير منه ستذهب أرباحه في النهاية إلى خزينة للدولة.

## التوصيات :

- ١- ضرورة أن تتسم التشريعات الضريبية بالإستقرار حتى لا نجد صعوبات فى التطبيق او زيادة درجة الغموض مع إجراء مراجعة وتطوير للتشريعات لتتناسب مع طبيعة المرحلة الراهنة .
- ٢- أن تتناسب التعديلات فى الأسعار الضريبية مع المتغيرات الإجتماعية لتحقيق قواعد العدالة الضريبية وتجسيد مفهوم التكافل الإجتماعى .
- ٣- ضرورة مراعاة الأهداف التوزيعية للسياسة الضريبية وبصورة دورية من خلال إعادة النظر فى الشريحة المعفاة وتكلفة الحصول على الدخل لبعض الأنشطة كل سنة إستناداً إلى سنوية الضريبة وسنوية الموازنة العامة للدولة وفى ضوء مراعاة معدل التضخم الصادر عن الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء .
- ٤- ان تسعى الإدارة الضريبية إلى زيادة كفاءة التحصيل ، وتوسيع قاعدة المجتمع الضريبى ، ونشر الوعى الضريبى ، بدلاً من إتخاذ الطريق الأكثر سهولة وهو استصدار تشريعات بفرض ضرائب جديدة أو التوسع فى فرض ضرائب حالية من خلال زيادة الشرائح الضريبية .
- ٥- الإصلاح الضريبى الكفاء هو الذى يساعد على ايجاد مناخ جيد للاستثمار ، مع ضمان تحقيق اكبر قدر ممكن من العدالة ، ويوفر الموارد المالية اللازمة لتمويل الإنفاق الإجتماعى فى آن واحد شريطة أن يتم ذلك فى إطار من التنسيق والتناغم بحيث لا يطغى هدف على آخر .
- ٦- السعى نحو وضع إطار علمى يمثل المنهج الذى يجب أن يتبعه المجلس الأعلى للضرائب وأن يلتزم هذا الإطار بالخصائص الآتية :
  - الوضوح والبساطة .
  - لمرونة (إمكانية تطويره).
  - إمكانية الإسترشاد به عند إصدار معيار محاسبي خاص به .
  - يمكن إستخدامه لتطوير المعايير التى تطرقت للتنمية المستدامة .
  - عدم إحتوائه على تفاصيل كثيرة أو معقدة .
- ٧- ضرورة التمسك بفرض ضريبة الدخل من خلال تخفيض النسب الضريبية وذلك لرفع حصيلة الإيرادات الضريبية .
- ٨- ضرورة توسيع قاعدة الإيرادات الضريبية من خلال إعادة العمل بالضرائب الملغاة مثل ضريبة الأيلولة وضريبة التركات .

- ٩- نشر الوعي الضريبي لدى الجماهير من خلال الإستعانة بالأجهزة الإعلامية المرئية منها والمسموعة تعرف المكلف بأهمية دور الضريبة فى المجتمع من تقليل التفاوت بين الطبقات ، ودورها فى تحقيق التوازن الإقتصادى
- ١٠- مواكبة الإدارة الضريبية للتطورات الحديثة المطبقة فى العالم ، من خلال تعيين كادر ضريبي من ذوى الإختصاص ، مع إعطاء أهمية للجانب التدريبى المتخصص للكادر الضريبي لبناء قدراتهم والقيام بمهامهم بكفاءة وإتقان من أجل تحقيقه الأهداف المنشودة .

## قائمة المراجع

### المراجع العربية :

- القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ / مجموعة التعليمات الإرشادية لتسعير المعاملات الصادرة فى ٢٠١٠ .
- الإعفاء الشخصى بين القانون الضوعى والشريعة الإسلامية - المؤتمر الضريبي الثامن عشر - تحت عنوان - نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - دار الدفاع الجوى - القاهرة ٢٦ - ٢٨ يونيو ٢٠١٢ م
- د/ أنور إسماعيل الهوارى , د/ أحمد ماهر عز : التشريع الضريبي المصرى - الجامعيون المتحدون للطباعة ١٩٩٤م - ١٩٩٥م
- د/ أمين السيد أحمد لطفي , " قياس وتحليل حساسية عدم التزام الممولين للعوامل المؤثرة - دراسة مقارنة مع التطبيق على مصر " , " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة " , " تقويم سياسات الفحص الضريبي أثارها على الخلافات بين الممول والإدارة الضريبية " , كلية التجارة جامعة عين شمس , العدد الثانى ١٩٩١ ص ١٢٩٥ - ١٣٢٩ / العدد الثانى ١٩٩٢ ص ٧٧١ - ٨٢١ .
- د/ جاوحدو رضا ، حمدى جليلى ، الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية ، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات ، العدد ٣٢ (٢) ، ٢٠١٤ .
- د/ صادق حامد مصطفى " أثر سياسات الفحص الضريبي ومعدلات الضريبة وعدم التأكد على التزام الممول " ، مجلة المحاسبية والإدارة والتأمين ، كلية التجارة جامعة القاهرة العدد الثانى ١٩٩٠ .

- د/ طارق حماد " أثر الاختلاف بين المفاهيم المحاسبية والقواعد الضريبية على تحديد وعاء الضريبة ومتطلبات الإفصاح " , المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كلية التجارة جامعة عين شمس ديسمبر ٢٠٠٧ .
- د/ رمضان صديق : الضريبة النسبية أم الضريبة التصاعدية بأيهما يتحقق العدل الضريبي المنشود - المؤتمر الضريبي الثامن عشر - تحت عنوان - نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - دار الدفاع اجوي - القاهرة ٢٦ - ٢٨ يونيو ٢٠١٢ م .
- " الإفصاح في التشريعات الضريبية " , المؤتمر الضريبي الرابع عشر بعنوان التشريع ومشكلات الحساب الضريبي المصري , الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب القاهرة يونيو ٢٠٠٨ .
- د/ زكريا محمد بيومي : موسوعة زكريا محمد بيومي فى شرح قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية , والقرارات المكملة - الطبعة الأولى - مكتبة شادي - القاهرة ٢٠٠٦ م .
- د/ سمير ابراهيم احمد الطحاوي : النظام الضريبي الأمثل لمصر- المؤتمر الضريبي الثامن عشر تحت عنوان " نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة" الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - القاهرة - دار الدفاع الجوي ٢٦/٢٨ يونيو ٢٠١٢ .
- د/ سمير ابراهيم ايوب ، صندوق النقد الدولي وقضية الاصلاح الاقتصادي والمالى - دراسة تحليلية تقييمية - مركز الاسكندرية للكتاب ، مصر، ص ١٠٧ ، ، ، ٢٠٠٠ .
- د/ عاطف محمد موسى : العدالة الضريبية في التشريع الضريبي المصري - دار النهضة العربية - مصر ٢٠١١ م .
- د/ فؤاد السيد المليجي ، " تحليل رد فعل دافعي الضريبة 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 ص ٣٥٩ - ٤٦٣ .
- مروة أحمد عبد الرحمن " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة " مدخل محاسبي مقترح لتطبيق مبدأ السعر المحايد فى تسعير التحويلات الدولية جامعة عين شمس ٢٠١٤ .
- د/ هيثم محمد حرمي : التهرب الضريبي فى ضوء القانون المصري والشريعة الإسلامية - دار النهضة العربية ٢٠١٢ .

المراجع الأجنبية :

- Assf Razin Sadk : "Foreign Direct Investment : An Eu- Type Model of Tax Competition". [www.cepr.org/pubs/dps.asp](http://www.cepr.org/pubs/dps.asp) (February:2005)
- Andy Lymer and Dor Hancock : Taxation policy and practice and Thomson Learning Australia ed , 2001 – 2002 .
- Bernard Fortin , et. Al, " Tax Evasion and Social Interaction", Journal of Public Economics , 91 2007 p.p 2089-2112 .
- " Management Control in the Transfer Pricing Tax Compliant Multinational Enterprise', Accounting Organization and Society, 33 2008, P.P 603-628 .
- Eric Oliva, Finances Publiques, Ed Dollaz, France, 2001.
- Grant Richardson, " Determinants of Tax Evasion : Across – Country Investigation", Journal of International Accounting Auditing and Taxation, 15 2006, P.P 150-169 .
- 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 .
- 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 .
- Jerome Segard , L'economie mondiale 2002 , Ed decouverte , France 2001 .
- Kath Nightingale , Prentice Hall , "Taxation" , Theory and practice , Financial times , pearson Education , Englad , London , New York , 2000-2001 .
- Neal Boortz and John : Linder . Fair Tax : The Truth Library of congress cataloging – in publication Data vol .
- Principaux indicateurs , OCDE, mai 2004 .
- Simon James & Christopher nobes , "the Economics of Taxation" , pearson Education , Harlow , England , London , new York , 2000-2001 .
- 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 .
- Sally and Shelley, M. Jones and C. Rhoades-Catanach” Principles of Taxation for Business and Investment Planning” , 2009

## ملحق البحث

### قائمة الاستقصاء

إسم المستطلع رايه /..... (إختياري )

المؤهل العلمي (الوظيفة )/.....

المهنة ومكان العمل /.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

يقوم الباحث فى هذا الصدد بإعداد بحث بعنوان "دراسة تحليلية لتحديد تأثير التغيرات فى هيكل الأسعار الضريبية على الحصيلة وقواعد العدالة الضريبية فى مصر خلال الفترة من ٢٠٠٥ - ٢٠١٥"

ولإتمام البحث يحتاج الباحث الى تعاونكم معه من خلال قراءة هذا الاستقصاء بعناية والإجابة على الأسئلة الموجودة به بحيادية وموضوعية حتى تخرج نتائج البحث معبرة عن الحقيقة ودون اى تحيز ؛لذا يأمل الباحث من ساعاتكم منح قائمة الاستقصاء المرفقة بعضا من وقتكم للإجابة على الأسئلة الواردة بها شاكرين لكم مقدما حسن تعاونكم حتى يمكن استكمال هذا البحث .

ويتعهد الباحث إمام الله ثم إمامكم بالحفاظ على سرية البيانات الواردة فى إجاباتكم بتلك القائمة وعدم استخدامها فى غير اغراض البحث ؛ مع العلم بأنه من حقكم عدم الإفصاح عن بياناتكم الشخصية أو اسم الجهة التى تعملون لها.

مع خالص شكري وتقديرى

الباحث

د.علاء أحمد رزق

كلية التجارة - جامعة أسوان

**أولاً : بيانات شخصية :**

من فضلك استيفاء البيانات التالية:

الاسم: .....

(إذا رغبت)

المؤهلات .....

العلمية:

**الوظيفة:**

(أ) استاذ بالجامعة.

(ب) مكاتب المحاسبة والمراجعة.

(ج) مراقب حسابات شركات مساهمة

(د) مدير فحص فى مصلحة الضرائب المصرية .

(هـ) مدير مالي لإحدى الشركات المساهمة.

(و) جهة العمل.....

(ز) (وظيفة أخرى).....

س٢: ما هي مدة خبرتكم في شؤون المحاسبة والمراجعة ؟

(أ) أقل من خمس سنوات.

(ب) من خمس سنوات إلى عشر سنوات

(ج) أكثر من عشر سنوات.

س٣: ما هي آخر درجة علمية حصلت عليها؟

١ بكالوريوس. ٢ دبلوم. ٣ ماجستير ٤.دكتوراه

ثانياً : إختار الإجابة التى تتناسب مع سلوكك الفعلى :

المجموعة الأولى : وتتناول إختبار الفرض الأول والذى يفترض أن سعر او معدل الضريبة من العوامل التشريعية التى تؤثر فى حجم الحصيلة الضريبية ومن ثم تفعيل دور محاسبة الضرائب ومفهوم الشفافية و ترشيد قرارات المستثمرين الحاليين و المرتقبين .

الأثار	درجة الموافقة				
	لا أوافق مطلقاً	وافق تماماً	محايد	وافق	
١					يساعد مراقبو الحسابات في الشركات المساهمة على الحد من التهرب الضريبي عبر إعداد قوائم مالية تعكس الوضع الإقتصادي للشركة .
٢					توفر هذه القوائم المالية القواعد التي تحكم قياس نتائج الأعمال إلى تحقيق توازن المعلومات الواردة بالتقارير المالية والتغلب على مشكلة عدم تماثل المعلومات .
٣					يتم قبول الإقرارات الضريبية بدون قيام مأمور الفحص الضريبي بفحص هذه الإقرارات .
٤					يعتمد مأمور الفحص الضريبي الإقرارات الضريبية إذا أصدر المراجع تقريراً نظيفاً .
٥					سعر أو معدل الضريبة من العوامل المؤثرة في مدى الإلتزام بتقديم الإقرار الضريبي .
٦					الضرائب المباشرة وضريبة الدخل من أعقد الضرائب من ناحية الإدارة ، وتتطلب إدارة ضريبية متطورة
٨					عدم قدرة النظام الضريبي المصري على إختيار الأسلوب الفنى للسعر بالشكل الذي يتلائم مع الواقع الإقتصادي والإجتماعى .
٩					توفير معلومات تعكس واقع النظام الضريبي يساهم في تفعيل أسلوب حوكمة الشركات وبالتالي الإفصاح المحاسبى .
١٠					تم مراعاة ان تكون الضرائب متعددة المصادر ، وأن تكون تصاعديّة متعددة الشرائح على دخول الأفراد ووفقاً لقدراتهم التكليفية
١١					تسعى مصلحة الضرائب إلى الإرتقاء بالنظام الضريبي وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر في تحصيل الضرائب .
١٢					الضريبة التصاعديّة ضريبة ضريبة تفرض على الدخل الكبير بنسبة أعلى من الدخل الصغير . مما يساهم في توزيع الدخل ويحقق حصيلة ضريبية أكبر من الضرائب النسبية .
١٣					إستمرار المشرع في تعظيم الحصيلة الضريبية كان على حساب قواعد العدالة الإجتماعية .
١٤					لمعدلات الضرائب المرتفعة أثراً سلبياً لأنها تقلل من تحفيز المؤسسات الإنتاجية وبالتالي إنخفاض العوائد الضريبية .

المجموعة الثانية : وتتناول إختبار الفرض الثانى والذي يفترض أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية لعناصر ومؤشرات الضغط الضريبي و فئات الدراسة حول آرائهم تجاه درجة أهمية تطوير السياسة الضريبية لمعالجة القصور في النظام الضريبي الحالى .

الاشطة	درجة الموافقة				
	لا أوافق مطلقاً	وافق تماماً	محايد	وافق	
١					يمثل مفهوم الضغط الضريبي وسيلة هامة لقياس مدى تحقيق الحصيلة الضريبية ، ومدى تدخل الدولة في النشاط الإقتصادي .
٢					الحصيلة الضريبية يجب ألا تكون منخفضة بشكل ملحوظ عن الناتج المحلى الإجمالى لضمان ملامة النظام الضريبي وعدم المغالاة في سعر الضريبة .
٣					تزداد جودة النظام الضريبي عند الإعلان عن التغيير في السياسات الضريبية المتبعة وأثار هذا التغيير على نتائج الأعمال والمركز المالى للشركة مما يؤدي إلى زيادة جودة التقارير المالية
٤					يجب أن يقيم النظام الضريبي الأثار السلبية الناتجة عن قيام الشركة بممارسات سلبية تجاه المجتمع .
٥					تمكن السياسات الضريبية الحالية من تخفيض احتمالات قيام الإدارة بإساءة إستخدام سلطاتها عند قيامها بعملية إدارة الأرباح .
٦					يتعين حصر المتأخرات الضريبية ووضع الخطط اللازمة لتسليتها حتى يتسنى توفير موارد حقيقية تمكن الدولة من مواجهة متطلباتها والتزاماتها المختلفة .
٧					يؤدي تطبيق قواعد الحوكمة إلى الحد من المؤثرات الداخلية والخارجية التي تتعرض لها عملية الفحص الضريبي بالشكل الذى يحد من تعارض المصالح .
٨					قدرة النظام الضريبي في توفير معلومات لاغراض التنمية المستدامة والرقابة عليها يساهم في تدقيق فجوة المعلومات عن الإدارة ومستخدمي القوائم المالية ومن ثم التعبير عن الواقع الإقتصادي الفعلى لكافة الأطراف .

مع خالص شكرى وتقديرى لشخصكم الكريم

الباحث