



تشخيص أسباب ظاهرة التسرب الضريبي في مصر وكيفية مكافحتها

د/ محمد جلال محمد السيد خطاب

مدرس الاقتصاد العام- قسم المالية العامة

كلية التجارة- جامعة الإسكندرية

Diagnosis the Causes of Tax Leakage Phenomenon In Egypt and How to Combat it

الملخص:

يعد التسرب الضريبي ظاهرة عالمية تظهر حينما توجد مسبباتها، ويصعب تحديد نطاق التسرب الضريبي على سبيل الحصر، نظراً لإختلاف الكُتاب حول الأنشطة التي تؤدي لوجودها، ويتحدد نطاق ظاهرة التسرب الضريبي لأغراض البحث في عدة قضايا فرعية تتمثل في قضية التجنب الضريبي، وقضية التهرب الضريبي سواء الداخلي أو الدولي، أو ما يطلق عليه التهريب الجمركي في إطار الضريبة الجمركية، وقضية الاقتصاد غير الرسمي، وقضية التخطيط الضريبي من جانب المشرع بصفة خاصة.

وتعرف ظاهرة التسرب الضريبي بأنها "مقدار النقص في الحصيلة الضريبية المحققة عن الحصيلة المقدرة للضريبة، في ظل الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة" وتزيد الفجوة الضريبية مع الميل من جانب الممولين لعدم الإذعان الضريبي وممارسة الأنشطة غير المشروعة، ناهيك عن جوانب القصور من جانب الأجهزة القائمة على حصر وتحصيل الضريبة. ليس هذا فحسب بل يرجع اتساع

نطاق التسرب الضريبي إلى السياسات الاقتصادية المطبقة بصفة عامة، والسياسات المالية بصفة خاصة متمثلة في السياسة الضريبية والسياسة الإنفاقية والسياسة الإئتمانية ويتحدد نطاق مشكلة البحث وهدفه في تبيان الأسباب وراء نقشي ظاهرة التسرب الضريبي في مصر وسبل مكافحتها. وتتبع هذه الأهمية من كون ظاهرة التسرب الضريبي لها آثار سلبية علي نمط تخصيص الموارد، وتوزيع الدخل القومي ليس هذا فحسب، بل لها آثار سلبية علي الأستقرار الاقتصادي. وتعتمد الدراسة بصفة أساسية على منهج الإستقراء بهدف معرفة الأسباب الرئيسية وراء ظاهرة التسرب الضريبي في مصر، كما سيتم الإعتماد على منهج الإستنباط بهدف الوصول لحلول لمكافحة تلك الظاهرة في مصر في ضوء التجارب الدولية. وسعياً لتحقيق هدف البحث فإن خطة الدراسة سوف تتضمن مبحثين:

المبحث الأول: أسباب ظاهرة التسرب الضريبي في مصر.

المبحث الثاني: سبل مكافحة ظاهرة التسرب الضريبي في مصر.

Abstract:

Tax leakage represent a global phenomenon appears when there are the causes. It is difficult to determine the scope of the tax leakage due to the different writers' views about the activities that lead to its existence. The scope of tax leakage for research purposes includes several sub-issues: tax avoidance, tax evasion, customs smuggling, informal economy, and tax planning.

Tax leakage phenomenon is "the amount of shortfall in tax revenue generated than estimated tax, in light of economic conditions and social and political prevailing ". tax gap increases with the tendency of taxpayers for non-compliance and tax practice illegal activities, and economic policies in general, and fiscal policies, in particular.

The scope of the research problem and its purpose giving the reasons behind the spread of the phenomenon of tax leakage in Egypt and ways to combat it. The importance of this stems from the fact

That this phenomenon have negative effects on the resource allocation, and distribution of national income, and have negative effects on economic stability.

The study is based primarily on Induction approach in order to find out the main reasons behind the phenomenon in Egypt, will also be relying on deduction approach in order to reach solutions to combat the phenomenon in Egypt in the light of international experiences.

In order to achieve the aim of the research, the study plan will include two sections Section I: reasons for the phenom-enon of tax leakage in Egypt .

Section II: How to combat the phenomenon of tax leakage in Egypt.

مقدمة:

يعد التسرب الضريبي ظاهرة عالمية تظهر حينما توجد مسباتها. فمع ميلاد أسباب الظاهرة تولد ظاهرة التسرب الضريبي وتتعايش معها على مختلف العصور والأماكن بنسب ترتفع حيناً وتنخفض حيناً آخر محدثةً آثار ضارة بالمجتمع مالميةً واقتصاديةً وإجتماعيةً. ولعل القلق الرئيسي لدى واضعي السياسات الاقتصادية المختلفة لا يرجع لوجود هذه الظاهرة، وإنما يرجع للمدى الذي تصل إليه، نظراً لأنه يترتب عليها اختلالات هيكلية تؤثر سلباً على تخصيص الموارد، وتقلل من فعالية الحوافز المعطاه وخاصة الحوافز الضريبية، وتخلق انحرافات مصطنعة في مؤشرات الاقتصاد الكلي والجزئي، بالإضافة للآثار المدمرة على موارد الدولة، ناهيك عن استخدام السياسات الاقتصادية بطريقة خاطئة وخاصة السياسات المالية بحيث تصبح هذه السياسات سبباً ونتيجةً في وجود تلك الظاهرة.

والجدير بالذكر أنه يصعب تحديد نطاق التسرب الضريبي على سبيل الحصر، نظراً لإختلاف الكتاب حول الأنشطة التي تؤدي إلى ذلك التسرب ليس هذا فحسب، بل أن بعض الأنشطة التي تعتبر ظاهرة من مظاهر التسرب الضريبي تعد سبب وراء ظاهرة أخرى يدرسها كاتب آخر كمظهر من مظاهر التسرب الضريبي. ولندكر على سبيل المثال أن ارتفاع سعر الضريبة سواء في نطاق ضرائب الدخل أو الإنفاق يترتب عليه قيام البعض بعمليات التهرب الضريبي والتهريب الجمركي. وبافتراض أن الأنشطة الاقتصادية التي تم التهرب من دفع

الضريبة عليها مشروعة بأنها تقع في نطاق الشق المشروع من الاقتصاد غير الرسمي، في حين إذا كانت من الأنشطة غير المشروعة فإنها تقع في نطاق الشق غير المشروع من الاقتصاد غير الرسمي، ناهيك أن قيام الدولة بتقديم مزايا ضريبية أو إجراءات ضريبية لتشجيع الإستثمار وجذب رؤوس الأموال العربية والأجنبية اللازمة لدفع عجلة التنمية الاقتصادية مثل الإجازة الضريبية والأنظمة الجمركية الخاصة، ولكن يتم استغلالها بصورة تؤدي إلى التسرب الضريبي، وذلك بإفتراض أن الأنشطة الاقتصادية التي يتم ممارستها هي أنشطة مشروعة، فما بالك إذا كانت بعض هذه الأنشطة تعد غير مشروعة.

ويتحدد نطاق أو أشكال ظاهرة التسرب الضريبي لأغراض البحث في عدة قضايا فرعية^١ تتمثل في قضية التجنب الضريبي^٢، وقضية التهرب الضريبي سواء الداخلي أو الدولي، أو ما يطلق عليه التهريب الجمركي في إطار الضريبة الجمركية^٣، وقضية الاقتصاد غير الرسمي^٤،

^١ لمزيد من التفصيل حول أشكال ظاهرة التسرب الضريبي فضلاً راجع محمد جلال خطاب، "فضايا مالية معاصرة"، قسم المالية العامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٤. ^٢ يتمثل التجنب الضريبي في إتجاه الممول للإستفادة من ثغرات التشريع الضريبي لتجنب ضريبة ما، وذلك بعد الإتيان بتصرف يفترض فيه أنه موجب للضريبة، وإن اتخذ هذا التصرف شكلاً ما جعله يفلت من الفرض الضريبي دون أن تطوله سطوة القانون. والتجنب بهذا المعنى يكون مخالفاً لروح التشريع الضريبي دون نوصه. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع عادل أحمد حشيش، "مقدمة في الاقتصاد العام والمالية العامة"، دار المعارف الجامعية، الإسكندرية، ١٩٩٠، ص ٢٩٧.

^٣ وفقاً للقانون الجمركي المصري رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣، فإن المادة (١٢١) عرفت التهريب الجمركي بأنه " إدخال البضائع من أي نوع إلى الجمهورية، أو إخراجها منها، بطرق غير مشروعة، دون سداد الضرائب الجمركية المستحقة كلها، أو بعضها، أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع المستوردة".

^٤ يعرف الاقتصاد غير الرسمي بأنه " مجموعة الأنشطة غير المسجلة مشروعة وغير مشروعة والتي لا تظهر الدخل المولدة عنها في الحسابات الرسمية للدولة

القصور من جانب الأجهزة القائمة على حصر وتحصيل الضريبة. ليس هذا فحسب بل يرجع اتساع نطاق التسرب الضريبي إلى السياسات الاقتصادية المطبقة بصفة عامة، والسياسات المالية بصفة خاصة، ويمكن بيان ذلك علي النحو التالي:

- السياسة الضريبية يترجمها النظام الضريبي متمثلاً في التشريعات الضريبية Tax statute التي يتعين أن تتسم بالوضوح وعدم وجود الثغرات وخلافه، والتي تطبقها الإدارة الضريبية في تفاعلها مع المجتمع الضريبي أي الممولين. ويقدر التناقص بين مكونات الهرم الضريبي: السياسة الضريبية، التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي، بقدر تدنية دور مكونات ذلك الهرم في زيادة التسرب الضريبي.

- السياسة الإنفاقية تزيد التسرب الضريبي وذلك بسبب عدم الفعالية والكفاءة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة، الأمر الذي يؤدي لشعور المكلفين بأن مدفوعاتهم الضريبية تضيع هباء دون أن تعود عليهم بالنفع الحقيقي.

- السياسة الائتمانية تترجم في قيام الحكومة بالإقتراض وتوجيهه غالبية نحو الإنفاق الجاري وجزء ضئيل للإنفاق الإستثماري، وإتسام كلاهما بعدم الفعالية والكفاءة يؤدي لمزيد من الإقتراض ليس هذا فحسب، بل زيادة الفوائد التي تسدد من حصيلة الضرائب بسبب السياسة الإقتراضية غير السليمة.

مشكلة الدراسة

أصبحت ظاهرة التسرب الضريبي مستحقة في الاقتصاد المصري، خاصة بعد أحداث ثورة ٢٥

وقضية التخطيط الضريبي من جانب المشرع بصفة خاصة^١.

وتعرف ظاهرة التسرب الضريبي بأنها "مقدار النقص في الحصيلة الضريبية المحققة عن الحصيلة المقدرة للضريبة، في ظل الأوضاع الاقتصادية والإجتماعية والسياسية السائدة".

ويتضح من التعريف الآتي: أن هناك حصيلة ضريبية فعلية متحققة في إطار الظروف والأوضاع الاقتصادية والإجتماعية والسياسية والتنظيمية والقانونية السائدة. كما أن هناك حصيلة ضريبية من الدخل أو الثروة أو الإنفاق أو من تلك المصادر مجتمعة تمثل المقدرة الضريبية المثلى^٢ لأي مجتمع، والتي تتوقف على العديد من العوامل مثل حجم الدخل القومي ونمط توزيعه، المستوى العام للإستهلاك، طبيعة هيكل السكان، ودرجة التقدم أو التخلف الاقتصادي، طبيعة الهيكل السكاني، إنتاجية الإنفاق العام وخلافه. كما أن الفرق بين الحصيلة الضريبية الفعلية والحصيلة الضريبية المقدرة في ضوء المقدرة الضريبية المثلى هي ما يطلق عليها الفجوة الضريبية Tax Gap.

وهكذا إذا اعتبرنا الفجوة الضريبية تسرب ضريبي فإن حجم هذه الفجوة تزيد مع ميل الممولين لعدم الإذعان الضريبي وممارسة الأنشطة غير المشروعة، ناهيك عن جوانب

بصورة مباشرة وفعلية، وإن أمكن الإستدلال على جانب منها بصورة غير مباشرة"^١

تعريف التخطيط الضريبي من جانب الممول بأنه "حق الممول في تعديل سلوكه الاقتصادي وترتيب أنشطته المالية بقصد تخفيض في ضوء معطيات التشريع الضريبي". أما التخطيط الضريبي من جانب المشرع له جانبين: التخطيط غير المعن للسياسة الضريبية، التخطيط المعن للسياسة الضريبية.

^٢ تعرف المقدرة الضريبية المثلى لأي مجتمع بقدرة الدخل القومي على تعبئة الإيرادات الضريبية اللازمة لتمويل الإنفاق العام للحكومة.

وهناك دراسات أخرى تدخل التهرب الضريبي والتهريب الجمركي والتجنب الضريبي ضمن أنشطة الاقتصاد غير الرسمي، وبينت أن الاقتصاد غير الرسمي يتراوح بين ٣٢%- ٤٣%٤. أضف إلي ما تقدم أن الخسائر الناتجة عن الحوافز الضريبية وخاصة الأجازة الضريبية أكبر من المكاسب المحققة من وراء تقديمها، ويؤكد ذلك الواقع العملي، رغم عدم وجود دراسات - علي حد علمي - قامت بتقدير تلك الخسائر. وفي ضوء ما تقدم من دراسات يمكن القول أن ظاهرة التسرب الضريبي في مصر تتراوح بين ٣٥%- ٥٠% من الناتج المحلي الإجمالي في الأونة الأخيرة.

فإذا علمنا أن الناتج المحلي الاجمالي بسعر السوق يعادل ١٦٠٩.٦ مليار جنيه في عام ٢٠١٢|٢٠١٣، والحصيلة الضريبية تعادل ٢٥١.١ مليار جنيه، وبالتالي يكون السعر المتوسط للضريبة (الحصيلة الضريبية| الناتج المحلي الاجمالي) يعادل ١٥.٦%. وبافتراض أن نسبة الاقتصاد غير المعلن تعادل ٥٠% من الناتج المحلي الإجمالي، فهذا يعني أن قيمة الاقتصاد غير المعلن والمرتبط به ظاهرة

يناير ٢٠١١. ولم تجر دراسات لقياس تلك الظاهرة وفقا للمفهوم الذي تتبناه الدراسة- علي حد علمي- ولكن توجد بعض الدراسات التي تناولت بعض جزئيات هذه الظاهرة، فمثلا أجريت دراسة^١ لقياس الاقتصاد غير الرسمي في مصر مستخدما طرق قياس مختلفة إلى أن حجم الاقتصاد غير الرسمي وغير المسجل بالحسابات القومية يعادل تقريبا ٣٥.١% من الناتج المحلي الإجمالي، وأن حجم الدخل غير المشروع يعادل ٥٠% فقط من حجم الاقتصاد غير الرسمي^٢. كما أوضحت ذات الدراسة أن التهرب الضريبي يعد نوع رئيسي من الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية المشروعة، نظراً لرغبة المكلف بأداء الضريبة المتصل من إتزامه بأداء الضرائب المستحقة كلياً أو جزئياً مستخدماً كافة الوسائل المشروعة أو غير المشروعة، وذلك بهدف إخفاء نشاطه أو إظهاره بأقل من حقيقته أمام الإدارة الضريبية، ومن ثم يكون نشاطه غير رسمي مشروع لعدم إتزامه بالقوانين واللوائح المعمول بها في البلاد. وقد توصلت دراسة أخرى لنفس النتيجة^٣.

^١ لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

- حمدي عبد العظيم، "غسيل الأموال في مصر والعالم: الجريمة البيضاء- أبعادها - آثارها- كيفية معالجتها"، بدون ناشر، الطبعة الأولى، القاهرة، ١٩٩٧، ص ١٣٤.
- سعيد عبد الخالق محمود، "غسيل الأموال والاقتصاد الخفي"، كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ١٤٠، القاهرة، سبتمبر ١٩٩٩، ص ١٤، ١٥.

^٢ فهيم عمر فهيم عيد، "الجوانب الاقتصادية والمالية للاقتصاد الخفي"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، ٢٠١٢، ص ٣٤٥.

^٣ - Andreas Buehn ;Schneider, Friedrich & Claudio E. Montenegro, "Shadow Economies All over the World New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007" Policy Research Working Paper 5356, July 2010, p.19. Available at <http://www.wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDS/IB/2010/10/14/00015>

[8349_20101014160704/Rendered/PDF/WPS5356.pdf](http://www.brookings.edu/metro/umi/events/20060904_schneider.pdf)

^٤ لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

-Schneider, Friedrich, "Shadow Economies of 145 Countries all over the World: What do we really know?", P. 5. Available at http://www.brookings.edu/metro/umi/events/20060904_schneider.pdf
-Ceyhun Elgin& Oguz Oztunal, "Shadow Economies around the World: Model Based Estimates", Available at http://www.econ.boun.edu.tr/public_html/RePEc/pdf/201205.pdf

ماهي الأسباب وراء تقشي ظاهرة التسرب الضريبي في مصر؟ وماهي سبل مكافحة تلك الظاهرة؟

هدف الدراسة

في ضوء إشكالية الدراسة على النحو سالف الذكر يصبح هدف الدراسة هو تبيان الأسباب وراء تقشي ظاهرة التسرب الضريبي في مصر وسبل مكافحتها.

أهمية الدراسة

تتبع هذه الأهمية من كون ظاهرة التسرب الضريبي لها آثار سلبية علي نمط تخصيص الموارد، وتوزيع الدخل القومي ليس هذا فحسب، بل لها آثار سلبية علي الاستقرار الاقتصادي.

منهجية الدراسة

تعتمد الدراسة بصفة أساسية على منهج الإستقراء بهدف معرفة الأسباب الرئيسية وراء ظاهرة التسرب الضريبي في مصر، كما سيتم الإعتماد على منهج الإستنباط بهدف الوصول لحلول لمكافحة تلك الظاهرة في مصر في ضوء التجارب الدولية.

خطة الدراسة

المبحث الأول: أسباب ظاهرة التسرب الضريبي في مصر.

المبحث الثاني: سبل مكافحة ظاهرة التسرب الضريبي في مصر.

التسرب الضريبي يعادل ٨٠٤.٨ مليار جنيه، ومن ثم يصبح الفاقد في الحصيلة الضريبية (قيمة الاقتصاد غير المعلن مضروب في السعر المتوسط للضريبة) يعادل ١٢٥.٥ مليار جنيه. فإذا علمنا أن قيمة العجز الكلي في الموازنة العامة للدولة يعادل ٢٣٩.٧ مليار جنيه في نفس العام، وبالتالي تكون نسبة الفاقد في الحصيلة الضريبية العجز الكلي تعادل ٥٢.٤%. وبالتالي يمكن تخفيض العجز الكلي في الموازنة العامة للدولة بمقدار النصف. أما إذا افترضنا أن نسبة الاقتصاد غير المعلن تعادل ٣٥% من الناتج المحلي الإجمالي، يصبح الفاقد في الحصيلة الضريبية ٨٧.٩ مليار جنيه، ومن ثم تكون نسبة الفاقد في الحصيلة الضريبية العجز الكلي تعادل ٣٦.٦%، وبالتالي يمكن تخفيض العجز الكلي في الموازنة العامة للدولة بمقدار يزيد عن الثلث كحد أدنى. ولعل هذا يعني أنه بمعرفة الأسباب وراء ظاهرة التسرب الضريبي في مصر ومكافحتها بكافة السبل الممكنة، تتراوح إمكانيات تخفيض العجز الكلي في الموازنة ما بين النصف والثلث ليس هذا فحسب، بل يمكن الحد من الآثار السلبية لهذه الظاهرة علي نمط تخصيص الموارد، وتوزيع الدخل القومي والاستقرار الاقتصادي.

إستناداً إلى ما سبق سوف يتحدد نطاق المشكلة البحثية في دراسة الأسباب وراء تقشي ظاهرة التسرب الضريبي في مصر وسبل مكافحتها. وتبعاً لهذا تتبلور إشكالية البحث في الإجابة على السؤال التالي:

المبحث الأول

أسباب ظاهرة التسرب الضريبي

في مصر

يمثل التسرب الضريبي ظاهرة إقتصادية وإجتماعية بل وسياسية تتطلب دراسة الأسباب الكامنة وراءها ، حيث تعد الخطوة الأولى فى تقرير وتحديد وسائل العلاج متمثلة فى متطلبات سياسة مكافحة تلك الظاهرة. ويتألف الهرم الضريبي من أربعة مستويات رأسية هى: السياسة الضريبية والتشريع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي. وإذا كان التشريع الضريبي هو الترجمة العملية للسياسة الضريبية، فإن هذا يعنى أن السياسة الضريبية هى الحاكمة للتشريع الضريبي الذى يضبط بدروه عمل الإدارة الضريبية فى تعاملها مع مجتمع الممولين. ويمكن أن يحدث التسرب الضريبي عند أى مستوى من المستويات الأربعة سالفه الذكر، التى تمثل من وجهة نظر الباحث الأسباب الرئيسية للتسرب الضريبي، دون حصر لجميع الأسباب وراء تلك الظاهرة، والتى تمتد أسبابها لعوامل كثيرة منها طبيعة النظام السياسى ونطاق الحريات الفردية التى يكفلها، وطبيعة النظام الاقتصادى وآلياته، ودرجة الوعى الإجتماعى والسياسى والضريبي لدى الأفراد، ودرجة قناعتهم ورضاهم عن النظام القائم، ناهيك عن الأسباب المرتبطة بكل قضية فرعية تتألف منها ظاهرة التسرب الضريبي.

ويبين الواقع أن هناك ما يسمى بفجوة التوقعات الضريبية Tax Expectations Gap تظهر بين مكونات المثلث الضريبي وهم

التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي. ويقصد بهذه الفجوة إختلاف وعدم تطابق واقع العمل الضريبي الفعلى على توقعات كل طرف من أطراف التعامل حول حقيقة هذا العمل وأثاره المرتقبة. وتتقسم فجوة التوقعات الضريبية إلى ثلاث فجوات فرعية تتمثل فى الآتى:

- ١- فجوة التطبيق: تتمثل فى المسافة الفاصلة بين التشريع الضريبي والإدارة الضريبية.
- ٢- فجوة الوعى الضريبي: تتمثل فى المسافة الفاصلة بين التشريع الضريبي والمجتمع الضريبي، وبين الأخير والإدارة الضريبية، حيث ينظر الممولين للإدارة على أنها جهة جباية وتعسف، فى حين تنظر الإدارة الضريبية لهم كمجموعة من المتهربين تسعى لضبطهم.
- ٣- فجوة الأداء: تتمثل فى المسافة الفاصلة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي نتيجة لعدم كفاءة الأولى مع الثانية.

وفى ضوء ما تقدم نتناول الآتى:

- أولاً: أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن السياسة الضريبية.
- ثانياً: أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن التشريع الضريبي.
- ثالثاً: أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن الإدارة الضريبية.
- رابعاً: أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن المجتمع الضريبي.

والجدير بالذكر، أن ظاهرة التسرب الضريبي لا تعود للأسباب السالفة فقط، نظراً لأن هذا الظاهرة معقدة وتمتد أسبابها إلى أبعد من هذا بكثير، مثل طبيعة النظام السياسى ونطاق

(١) السياسة الضريبية والمعدلات الضريبية.

(٢) السياسة الضريبية والحوافز الضريبية.

(١) السياسة الضريبية والمعدلات الضريبية

يعد تحديد معدلات مختلف أنواع الضرائب أمر يقع في صميم مهام السياسة الضريبية، نظراً لإرتباطه بمفهوم الضغط الضريبي الفعلي $Actual\ Taxation\ pressure$ الذي يراه صانع السياسة ملائماً في ضوء الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية والمالية، والذي يتحدد في ضوء قدرة الاقتصاد القومي على تحمل الأعباء الضريبية دون أن تتولد عنها ردود أفعال اقتصادية أو إجتماعية أو سياسية غير مرغوب فيها. ويعبر عن الضغط أو الجهد الضريبي الفعلي بنسبة إجمالي الحصيلة الضريبية (ض) إلى الدخل القومي (ل) المسجل بقوائم الحسابات القومية^(١). ويؤثر التسرب الضريبي من خلال التهرب الضريبي على الجهد الضريبي الفعلي، نظراً لأن الدخل المتهرب من الضريبة أو غير المعلن عنه (ل١) تم في قطاعات الاقتصاد الرسمي وتضمنته قوائم الحسابات القومية، وبالتالي كلما زادت قيمة هذا الدخل كلما إنخفض صافي الدخل القومي المسجل بقوائم الحسابات القومية (ل) - (ل١)، كلما زاد الجهد الضريبي الفعلي الواقع على الممولين الملتزمين، الأمر الذي يولد لديهم الشعور بالظلم وعدم العدالة، وبالتالي يتولد الدافع لديهم لسلك دروب التسرب الضريبي

الحريات الفردية التي يكفلها، وطبيعة النظام الاقتصادي وآلياته من حيث الأجهزة الرقابية ونوعية العلاقات الدولية التي يعتمدها، وكذلك درجة الوعي الإجتماعي والسياسي والضريبي لدى الأفراد، ودرجة قناعتهم ورضاهم عن النظام القائم.

أولاً: أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن السياسة الضريبية

تبع تطور دور الدولة في النشاط الاقتصادي تطور أدوات وأهداف السياسة الضريبية، فلم يعد دورها قاصراً على تغطية الإنفاق العام، بل أصبحت أداة للتوجيه الاقتصادي وتحقيق الإستقرار الاقتصادي، والعدالة في توزيع الدخل، وتحقيق التنمية الاقتصادية، والتخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية^١. وفي ضوء هذا الدور الوظيفي للسياسة الضريبية أصبحت الأدوات الضريبية هي الوسيلة الفعالة لتحقيق الأهداف، وتعد أهم هذه الأدوات المؤثرة والتي ربما تؤثر سلباً علي عملية الإذعان الضريبي هي المعدلات الضريبية والحوافز الضريبية.

ولاشك أن معدلات الضريبة والعقوبة يلعبان دوراً هاماً في تفسير أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن السياسة الضريبية، وفيما يلي بيان ذلك علي النحو التالي:

(١) توجد صيغ رياضية عديدة أكثر تعقيداً لقياس الضغط الضريبي الفعلي. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع - مدحت محمد العقاد، "الاقتصاد العام والسياسة المالية" - مكتبة المدينة، الزقازيق، ١٩٩٩، ص ١٢١، ١٢٢. - جمعه محمد محمد عامر، "النظم الضريبية: مدخل اقتصادي"، مكتبة المدينة، الزقازيق، الطبعة الأولى، ١٩٩٩، ص ص ٣٨-٤٤.

^١ أبرز الواقع التعارض بين وظائف السياسات المالية بصفة عامة والسياسات الضريبية بصفة خاصة، الأمر الذي يقود لتشويه قرارات السياسة الضريبية ومن ثم السياسة المالية، وبالتالي قد يقتضى الأمر التضحية بوظيفة لتحقيق الوظائف الأخرى. وتختلف الأولوية في تحقيق هذه الأهداف (الوظائف) من دولة لأخرى، بل ولفنفس الدولة من فترة زمنية لأخرى.

من آثار على الحوافز نحو العمل والإنتاج، وبالتالي التأثير على الوعاء الضريبي. وقد أوضح لافر أن رفع معدلات الضريبة لا يترتب عليه بالضرورة زيادة الحصيلة الضريبية. فعند معدل معين سماه بالمعدل الأمثل للضريبة The Optimal Tax Rate تصل الحصيلة الضريبية لأقصى قيمة لها The Maximum Revenue، وذلك بتعادل أثر الدخل مع أثر الإحلال لدى المكلفين بالضريبة. أما إذا تجاوز معدل الضريبة الفعلي المعدل الأمثل يصبح أثر الإحلال أكبر من أثر الدخل، الأمر الذي يترتب عليه إنخفاض وعاء الضريبة وبالتالي الحصيلة بنسبة أكبر من الزيادة في معدل الضريبة، ومن ثم تكون المحصلة النهائية إنخفاض الحصيلة الضريبية^(١).

٢- الأثر التسريبي: يتمثل فيما يولده معدل الضريبة المرتفع من آثار نفسية سالبة عند بعض الممولين، وبما قد تدفعهم لولوج سبل التسرب الضريبي بدروبها المتشعبة والمختلفة (تجنب - تهرب - تخطيط ضريبي - إقتصاد غير رسمي).

وقد أوضحت دراسات لأنجهم وساندمو التي تعد حجر الأساس لجميع الدراسات الحديثة حول التهرب الضريبي. وقد أثارت هذه الدراسات جدلاً كبيراً بين الاقتصاديين، نظراً لأنه لم يتم التوصل

المختلفة، مما ينتج عنه ضياع جزءا من الموارد الضريبية للمجتمع. وإذا افترضنا وجود تسرب ضريبي من خلال الاقتصاد غير الرسمي، الأمر الذي يؤدي لخروج جانب كبير من الأنشطة الاقتصادية المدرة للدخل عن نطاق فرض الضرائب. فإذا كان الدخل المحقق فعلياً (ل*) خلال السنة الضريبية بشقية الرسمي (ل) غير الرسمي (ر) والذي لم يرد ضمن قوائم الحسابات القومية للدخل. وبفرض ثبات كل من (ل*)، (ض)^(١)، فإن زيادة الدخل غير الرسمي (ر) تؤدي لزيادة الدخل القومي المعلن (ل)، الأمر الذي يترتب عليه نفس النتيجة السابق ذكرها في حالة التهرب الضريبي. وبالتالي يمكن القول أنه كلما زاد إتساع رقعة التسرب الضريبي، كلما أدى لتعاظم حدة الجهد الضريبي الفعلي، الأمر الذي يترتب عليه ضغوط سياسية وإجتماعية وإقتصادية تعم ربوع الاقتصاد القومي.

وفيما يلي نتناول الآتي:

(أ) معدل الضريبة والتسرب الضريبي.

(ب) العقوبة والتسرب الضريبي.

(أ) معدل الضريبة والتسرب الضريبي

يمارس تحديد معدل الضريبة فضلاً عن تغييره أو تعديله أثراً على الحصيلة الضريبية، ويمكن بيان ذلك على النحو التالي:

١- الأثر الإقتصادي (الجبائي): يتمثل فيما

يمارسه معدل الضريبة من تأثير على حصيلتها من خلال ما تمارسه عمليات فرض الضرائب

(١) لمزيد من التفصيل فضلاً راجع - Ebrill, L., "Evidance on the laffer curve", in "Supply Side Tax Policy", International Monetary Fund, Washington D.C, 1987, PP. 175- 195. - Gandhi, V., "Tax policy for Efficiency and Growth", in "Supply Side Tax Policy", International Monetary fund, Washington D.C, 1987, P.21, 22.

(١) إن فرض ثبات الحصيلة الضريبية (ض) هو ماجرى عليه العمل بالإدارة الضريبية في مصر، حيث تأخذ بمبدأ الحصيلة المقدرة سلفاً. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع على لطفى، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره، ص ص ١٦٦ - ١٦٧.

دراسة تمت على دولة معينة على الوضع في غيرها من الدول^(٣). بعد تناول التحليل النظري للعلاقة بين معدل الضريبة والتسرب الضريبي ننقل الآن لمناقشة الوضع في مصر. فقد أخذ صانع السياسة الضريبية بالإتجاه الغالب المؤيد للأثر الموجب (أو العلاقة الطردية) التي يمارسها معدل الضريبة على نطاق التسرب من أداؤها، الأمر الذي انعكس على التشريعات الضريبية المتعاقبة المعمول بها، فضلا عن توسيع مدى الشرائح التي يتوزع بداخلها الفرض الضريبي، ناهيك عن تخفيض معدل الضريبة ذاته عن كل شريحة، وللتدليل على ذلك سوف يعرض الباحث لمعدلات وشرائح الضرائب والإعفاءات كما هي واردة بالتشريعيين ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاصين بالضرائب علي دخل الأشخاص الطبيعيين^٤.

لنتيجة نهائية قاطعة بشأن أثر معدل الضريبة على نطاق ظاهرة التهرب الضريبي، الأمر الذي أدى لوجود إتجاهان أحدهما مؤيد^(١) والآخر معارض^(٢). ويتعين التويه إلى أن العلاقة بين معدل الضريبة ونطاق التهرب الضريبي، بل والتسرب الضريبي بصفة خاصة هي علاقة غير واضحة يكتنفها الكثير من الغموض والتضارب، ويرجع ذلك إلى أن ظاهرة التسرب الضريبي تخضع لكثير من العوامل الكمية والكيفية مثل معدل العقوبة وقيمة الدخل الفعلي أو المعلن عنه وغيرها من العوامل الضريبية بخلاف معدل الضريبة، الأمر الذي يتطلب إجراء دراسات لكل دولة على حدة، نظراً لإختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها من دولة لأخرى، وبالتالي لا ينبغي تعميم نتائج أية

(١) عبد المعطى السيد البهوش، "عوامل التهرب من ضرائب الدخل"، مجلة مصر المعاصرة، السنة ٧٤، العدد ٤٠٤، أبريل ١٩٨٦، ص ٥٥.

(٢) * القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل بالقانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧

قام المشرع بدمج كافة أنواع الضرائب وأخضعها لمعاملة ضريبية موحدة وميسرة مقارنة بالقانون السابق ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وذلك على النحو التالي:

أ- بالنسبة للشرائح ومعدلات الضريبة تحددت الشرائح ومعدلات الضريبة بنص المادة (٩٠) على النحو التالي:

الشريحة الأولى: ٠.٠٠٠.٠٠٠ حتى ٢٥٠٠ جنيه ٢٠%.

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٥٠٠ جنيه حتى ٧٠٠٠ جنيه ٢٧%.

الشريحة الثالثة: أكثر من ٧٠٠٠ جنيه حتى ١٦٠٠٠ جنيه ٣٥%.

الشريحة الرابعة: أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه ٤٠% أما بالنسبة للإيرادات من المرتبات وما في حكمها وغيرها من الإيرادات المنصوص عليها في الباب الثالث يكون سعر الضريبة عليها ٢٠% حتى ٥٠٠٠٠ جنيه، ٣٢% فيما يزيد عن ذلك.

ب- بالنسبة للإعفاءات الضريبية نصت المادة (٨٨) من هذا القانون على أن تكون حدود الإعفاء المقرر للأعباء العائلية على النحو التالي: ٢٠٠٠

(٣) لمزيد من التفصيل فضلا راجع

- Fubllerton, D. & Karayannis, M., "Tax Evasion and the Allocation of Capital", Journal of Public Finance Economics, Vol. 55, No.2, 1994, pp.257- 278.

-Clotfalter, C., "Tax Evasion and Tax Rates: an Analysis of Individual Returns", Review of Economics and statistics, Vol. 65, No.3, 1983, pp. 363 - 373.

-Herschel, f., "Tax Evasion and its Measurement in Developing Countries", Journal of public finance, Vol.33, 1978, pp.232- 268.

(٤) لمزيد من التفصيل فضلا راجع

-Fishlow, A. & Friedman, J., "Tax Evasion Inflation and Stabilization", Journal of Development Economics, Vol.43, No.1, 1994, pp.105- 123.

- Slemrod, J., "An Empirical Test for Tax Evasion", Review of Economics and Statistics, Vol. 67, No.2, 1985, p.238

فحسب بل أن التعديل تم في بعض الأحيان بشكل غير واضح ، فمثلا تم التعديل بموجب القانون ٥١ لسنة ٢٠١١ وكانت تسري هذه الأسعار للضريبة على إيرادات المرتبات من شهر يوليو ٢٠١١ ولبقية أنواع الإيرادات الأخرى من عام ٢٠١١ ونفس التطبيق للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ثم عدل القانون بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، ثم تم تجميده وعدم تعديله، ثم تم تعديل الأسعار الضريبية بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، وأخيراً تم تعديل الأسعار بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤. ولا شك أن كثرة هذه التعديلات وعدم التطبيق بل وعدم توحيد التطبيق لإختلاف الآراء يؤدي بلا شك لزيادة ظاهرة التسرب الضريبي ليس هذا فحسب وإنما يدل على عدم وجود دالة هدف تأشيرية للسياسة الضريبية يستطيع صانع السياسة التعويل عليها لتحديد المعدل الأمثل للضريبة والمعظم لحصيلتها وبما لا يضر بحوافز العمل والنشاط الإنتاجي والاقتصادي بصفة عامة. وفيما يلي بيان الأسعار الضريبية

ويلاحظ أن آخر تعديل للمعدلات الضريبية أعطى القانون ميزة لأصحاب الدخل والأرباح الصغيرة، وذلك بجعل مدى الشريحة الأولى لهم ٢٥٠٠٠ جنيه بدلا من ١٥٠٠٠ جنيه، وجعل مدى الشريحة لأصحاب الدخل والأرباح العالية أقل مما كانت عليه في القوانين السابقة وذلك بالنسبة للأشخاص الطبيعيين. أما الأشخاص الاعتبارية فقد جعل معدل الضريبة ٢٥% على صافي الأرباح بعد أن كانت شريحتين كما سبق التوضيح. أضف إلى ذلك أصبح حد الإعفاء

ويلاحظ وجود تعديلات كثيرة في الأسعار الضريبية خلال فترة زمنية قصيرة، ليس هذا

جنيه سنوياً للممول الأعب، ٢٥٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ولا يعول أو لآباء أو غير متزوج ويعول ولداً أو أكثر، ٣٠٠٠ جنيه سنوياً للممول المتزوج ويعول.

* القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته

تحددت الشرائح ومعدلات الضريبة بنص المادة (٨) بتاريخ ٢٠٠٥/٦/١٠ على النحو التالي:

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه. ١٠%

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه. ١٥%

الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه. ٢٠%

معدلات الضريبة وفقا للقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ (الشخص الطبيعي)

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه. ١٠%

الشريحة الثانية: أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه. ١٥%

الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه حتى ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. ٢٠%

الشريحة الرابعة: أكثر من ١٠٠٠٠٠٠ جنيه. ٢٥%

أما الشخص الاعتباري فكانت الأسعار ٢٠% بالنسبة للشريحة الأولى حتى ١٠ ملايين جنيه، ٢٥% بالنسبة للشريحة الثانية ما زاد عن ١٠ ملايين جنيه.

معدلات الضريبة وفقا للقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ (الشخص الطبيعي)

الشريحة الأولى: ٥٠٠٠ جنيه معفاة من الضريبة.

الشريحة الثانية: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠ جنيه. ١٠%

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠ جنيه. ١٥%

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى مليون جنيه. ٢٠%

الشريحة الخامسة: أكثر من مليون جنيه. ٢٥%

أما الشخص الاعتباري فيقرب الوعاء الضريبي لأقرب عشرة جنيهات أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٥% من صافي الأرباح السنوية.

معدلات الضريبة وفقا للقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ والقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤

الشريحة الأولى : ٥٠٠٠ جنيه معفاة من الضريبة.

الشريحة الثانية: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٣٠٠٠٠ جنيه. ١٠%

الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٥٠٠٠ جنيه. ١٥%

الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٥٠٠٠٠ جنيه. ٢٠%

الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٥٠٠٠٠ جنيه. ٢٥%

يعد أكثر فعالية في عملية الردع من معدل الغرامة المنخفض مع ارتفاع احتمال الإكتشاف، ولا يعنى ذلك أن زيادة معدل الغرامة يتم بمعزل عن إجراءات الكشف والرقابة والمراجعة التى تتخذ لتعزيز احتمالات الكشف عن المتهربين، وبالتالي يعد معدل العقوبة واحتمال الكشف وسيلتين مكملتين لبعضهما يتم إستخدامهما لتضييق نطاق التسرب الضريبي^(٢). كما بينت بعض الدراسات الأخرى أن الممولين الذين يخشون المخاطرة يتأثرون بدرجة أكبر بالزيادة فى معدل العقوبة مقارنة بالزيادة فى إجراءات الفحص والمراجعة والكشف عن التهرب، الأمر الذى يعنى أن العقوبة القاسية تكون أكثر فعالية كأداة ردع للتهرب مقارنة بزيادة النفقات المخصصة لرقابة وكشف المتهربين^(٣).

وهكذا يتضح أن معدل العقوبة وإحتمال الكشف يعدان من الأدوات الفعالة فى الحد من التهرب الضريبي، وإن كانت الأداة الأولى أكثر فعالية، وكلاهما يفضل أسلوب زيادة معدل الضريبة فى التأثير على التهرب الضريبي، نظراً لأن الأخير قد يعطى نتائج غير محددة.

بعد تناول العلاقة بين معدل الغرامة والتسرب الضريبي التي بينها دراسات سابقة، ننتقل الآن لمناقشة تلك العلاقة فى مصر. وتظهر عقوبات التهرب الضريبي فى مصر - الذى يمثل أهم أشكال التسرب الضريبي - فى إطار الضريبة العامة على الدخل^٤ والضريبة

الشخصي ٧٠٠٠ بدلا من ٥٠٠٠ جنيه للموظف.

ومع ذلك يرى الباحث أن السياسة الضريبية فى مصر لم تصل للمستوى المرغوب فى تخفيف الأعباء الضريبية سواء بخفض معدلات الضريبة أو بتوسيع قاعدة الإعفاءات المقررة للأعباء العائلية، حيث يتوالى ارتفاع أعباء المعيشة والأسعار فى الآونة الأخيرة، فضلا عن نظام العولمة وما سوف يتمخض عنه من العمل بمبدأ حرية التجارة الخارجية، وبالتالي إشتداد حدة المنافسة بين المنتجين المحليين ونظرائهم فى كافة دول العالم. ناهيك عن ضرورة توسيع الوعاء الضريبي من خلال الاهتمام بعملية الحصر والقائمين عليها على النحو الذى سيتم توضحه.

(ب) العقوبة والتسرب الضريبي

نحن نعلم أنه لا عقوبه إلا بجرime، ولا تجريم إلا بقانون، وبالتالي نناقش هنا التشريع الضريبي بوصفه التعبير الرسمى المكتوب والمعلن عن إرادة صانع السياسة الضريبية والمحدد للعقوبات المختلفة للجرائم الضريبية. وقد أجريت العديد من الدراسات لتبيان أثر العقوبة على التسرب الضريبي بصفة عامة والتهرب الضريبي بصفة خاصة^(١). وقد أوضح بعضها أن معدل العقوبة (الغرامة) المرتفع مع انخفاض احتمال الاكتشاف

(١) لمزيد من التفصيل فضلا راجع

-Mc Caleb, T., "Tax Evasion and the Differential Taxation of Labor and Capital Income", Journal of public finance, Vol.31, No.2, 1976, pp.287- 294

-Koskela, Erkki., "On the Shape of Tax Schedule: The Probability of Detection and Penalty Schemes as Deterrents to Tax Evasion", Journal of public finance, Vol.38, No.1,1983, pp.70- 80

(٢) Christiansen, Vidar, "Two Comments on Tax Evasion", Journal of public Economics, Vol.13, 1980, pp.339 - 389.

(٣) Richupan, S., "Determinants of income Tax Evasion", Op.Cit., P.163

٤ فضلا راجع المواد ١٣٢، ١٣٣، ١٣٤، ١٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

وإذا كان الحافز المقدم للمستثمر الوطني يشكل مجرد نقل ما بين خزينة الدولة (التي ستخسر إيرادات ضريبية) والمستثمر (الذي سيربح الوفر الضريبي)، إلا أن المحصلة وجود الفائدة ضمن نطاق الدولة، طالما أن الفرص الإستثمارية فى الداخل جاذبة، بينما الوضع مختلف بالنسبة للإستثمارات الأجنبية، نظراً لأن خسارة الدولة يجب أن تعوضها مكاسب حقيقية من وراء إنسياب رؤوس الأموال الأجنبية.

وقد بينت العديد من الدراسات أن الإستثمارات الأجنبية عبر الشركات متعددة الجنسيات حققت خسارة للدولة المضيفة دون عائد، نظراً لإعتمادها على آليات التهرب الضريبي عن طريق إستخدام التسعير التحويلي Transfer Pricing، الأمر الذى يبرز الحاجة لتصميم جيد للحوافز الضريبية المقدمة لهذه الإستثمارات، لا يتعارض مع إتفاق تدابير الإستثمار المتصلة بالتجارة (الترميز Agreement on Trade related

Investment Measures (TRIMS) . وتتقسم إجراءات الإستثمار المتصلة بالتجارة لنوعين^(٥):

أ- حوافز الاستثمار المتمثلة فى الإعانات ومنح الإستثمار والإعفاءات الضريبية والجمركية، والتي تمنحها أى بلد للمشروعات فى سبيل جذب رؤوس أموال متزايدة وتوجيهها لقطاعات محددة أو مناطق جغرافية معينة.

(٥) صفوت عبد السلام عوض الله، " منظمة التجارة العالمية والإستثمار الأجنبى المباشر: دراسة تحليلية للأثار المحتملة لإتفاق الترميز على تطور حركة الإستثمار الأجنبى المباشر إلى الدول النامية"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٣٨، ٣٩.

العامة على المبيعات^١ والضريبة الجمركية^٢. وتعد العبرة ليس بوجود النصوص التشريعية ولكن بتفعيل التطبيق. ولاشك أن إرتفاع معدلات التسرب الضريبي كما أوضحتها بعض الدراسات يدل على عدم فعالية التطبيق^٣.

(٢) السياسة الضريبية والحوافز الضريبية

تعد الحوافز الضريبية أحد الأدوات الضريبية لتشجيع الإستثمارات المحلية والأجنبية، والتأثير عليها وتوجيهها فى الإتجاه الذى يتفق مع السياسات الاقتصادية والإجتماعية للدولة. وتشكل الإعفاءات الضريبية أحد صور الحوافز الضريبية وأكثرها شيوعاً. وقد أثبت واقع التطبيق فى مصر لتلك الإعفاءات فشلها كوسيلة لجذب المستثمرين، نظراً لإساءة الكثير من المستثمرين إستخدام هذه الإعفاءات، وذلك من خلال قيامهم بتصفية مشروعاتهم بعد إنتهاء فترة الإعفاء الضريبي، والإنتقال لمزاولة أنشطة أخرى للحصول على إعفاءات جديدة أو البقاء فى مزاولة نفس النشاط ولكن باسم آخر من أجل الحصول على إعتمادات جديدة، الأمر الذى يؤدى لإهدار الحصيلة الضريبية ليس هذا فحسب بل وشعور الممولين الملتزمين بعدم العدالة فى المعاملة الضريبية، ناهيك عن تقليص الوعاء الضريبي وفتح باب الفساد الضريبي^٤.

^١ فضلا راجع المادتين ٤٤، ٤٧ من القانون ١١ لسنة ١٩٩١.

^٢ فضلا راجع المواد من ١٢١ حتى ١٢٥ من قانون الجمارك ٦٦ لسنة ١٩٦٦ وتعديلاته.

^٣ فهيم عمر فهيم عابد، "الجوانب الاقتصادية والمالية للاقتصاد الخفي"، مرجع سبق ذكره، ص ٣٤٨-٣٥٦.

^٤ معوض السيد معوض محمد، " دور السياسة الضريبية فى جذب رؤوس الأموال الأجنبية لحفز التنمية الاقتصادية"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة بنها، ٢٠١٣، ص ٢٣١-٢٥٣، ص ٣٨٠-٤١١.

ويمثل الجانب التشريعي أحد أهم الأركان الأساسية للنظام الضريبي، نظراً لأنه يمثل الوعاء الذي يضم الأحكام القانونية الضريبية التي تحكم جميع علاقات ومعاملات الإدارة الضريبية بالممولين الخاضعين للضريبة^(٣). ورغم تباين نطاق أحكام التشريع الضريبي من دولة لأخرى، تبعا لإختلاف محددات النظام الضريبي بصفة عامة والتشريع الضريبي بصفة خاصة من عوامل سياسية واجتماعية ودرجة التقدم الاقتصادي، والهيكلة الاقتصادية والنظام الاقتصادي السائد، فإن معظم كتابات المالية العامة يرون ضرورة إتصاف التشريع بالدقة والوضوح، والوحدة والذاتية، والثبات والإستقرار، مما يحقق من ضمن ما يحققه تدنية التسرب الضريبي.

ولعل تحليل التشريع الضريبي المصري من هذه الجوانب ما يبين تلك العلاقة، ويمكن بيان ذلك على النحو التالي:

* بالنسبة لعدم وضوح النص التشريعي الضريبي
تحتاج التشريعات الضريبية لمهارة خاصة من جانب المشرع في صياغتها حتى لا تأتي مشوبة بالغموض، الأمر الذي ينتج أحد إحتمالين، الأول فتح الطريق أمام تعسف الإدارة الضريبية بالتوسع في تفسير نصوص التشريع

ب- متطلبات الأداء: هي تلك المتطلبات التي تفرضها الدولة على مشروعات الإستثمار الأجنبي لتضمن عملها وفق الأهداف الاقتصادية التي تضعها وإستراتيجيات التصنيع لديها، وتتمثل في (شروط المكون المحلي، شروط الإحلال محل الواردات، قيود الصرف الأجنبي، قيود التحويل، حدود التصنيع، شروط الترخيص، شروط نقل التكنولوجيا، شروط تحقيق التوازن في الميزان التجاري).

ولا يعد وجود النوع الأول منها مخالفاً لأحكام إتفاق إجراءات الإستثمار المتصلة بالتجارة^(١)، مالم يرتبط بمتطلبات الأداء التي نصت الإتفاقية على حظرها، بحيث يكون الإمتثال لها ضرورياً للحصول على تلك الميزة.

ثانياً: أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن التشريع الضريبي

يمكن تعريف النظام الضريبي لأغراض الدراسة دون التركيز على كون التعريف جامع مانع، بأنه "مجموعة القوانين والإجراءات واللوائح والتعليمات التي تطبق بواسطة الإدارة الضريبية لتحقيق أهداف المجتمع من خلال السياسة الضريبية". ومن هذا التعريف يتضح أنه يضم ثلاث جوانب هي: الجانب التشريعي، والجانب الإداري، وجانب السياسة الضريبية^(٢).

(٣) يقصد بالتشريع الضريبي مجموعة القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بفرض الضرائب وتنظيم طرق تحصيلها وجبايتها، كما قد يتضمن أيضاً أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية، والتي تمثل سوابق قضائية يتم إقتفاء آثارها فيما بعد. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع نعيم فهد حنا، "دور الهندسة الضريبية في إعادة هيكلة النظام الضريبي في مصر"، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الإستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، فبراير ١٩٩٧، ص ٦.

(١) يقوم إتفاق التريميز على تجنب الإجراءات التي تؤدي لتشويه التجارة وإعوجاجها وحريتها، والتي تتناقض مع مبدأ تعميم المعاملة الوطنية، أو قد تؤدي لقيود كمية تتعارض مع مبادئ إتفاقية الجات. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

عادل المهدي، "عولمة النظام الاقتصادي العالمي"، الدار اللبنانية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ٢٣٣.

(٢) جمعة محمد محمد عامر، "النظم الضريبية"، مرجع سبق ذكره، ص ٩.

للتقديم الإقرار وهو ٤/١. ولكن جاء في نص المادة ١١٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أن مقابل التأخير يحسب على الضريبة على واجب الأداء. وحيث أن المادة ١٢٧ من اللائحة التنفيذية للقانون نصت على الآتي: تكون الضريبة واجبة الأداء في تطبيق حكم البند (١) من المادة ١١٠ من القانون في الحالات الآتية: من واقع الإقرار الضريبي للممول، ومن واقع الإتفاق باللجنة الداخلية، ومن واقع قرار لجنة الطعن ولو كان مطعوناً عليه، وفي حالة عدم الطعن على نموذج الإخطار بعناصر ربط الضريبة، ومن واقع حكم محكمة واجب النفاذ.

ولكن ثار كثير من المنازعات على ما تقوم به الأموريات بإعتبار أن مقابل التأخير يتم حسابه على الضريبة المستحقة على الممول من اليوم التالي لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار وفقاً لما ورد في بند ١ من المادة ١١٠ من القانون، ولعل هذا الإجراء يتم على أساس عدم وضوح وغموض من النص لأنه كان يجب أن يوضح النص أن المقصود بحساب مقابل التأخير من اليوم التالي لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار وذلك في حالة تقديم الإقرار من قبل الممول في الميعاد القانوني ولم يسدد الضريبة المستحقة من واقع الإقرار على إعتبار أن الإقرار الضريبي سند الربط وفقاً لما نص عليه القانون بأن الإقرار الضريبي يربط ذاتي للممول ولا ينطبق ذلك على الحالات الأخرى وفقاً لما نصت عليه المادة ١٢٧ من اللائحة التنفيذية وهو أن يحسب المقابل من قرار اللجنة الداخلية أو لجنة الطعن أو حكم محكمة واجب

الضريبي أو تأويلها بما يؤدي لإلحاق الضرر بالممولين فيحدث التسرب الضريبي بسبب طول المنازعات الضريبية لعدة سنوات، وهي تكلف الكثير من الوقت والجهد، بجانب إنخفاض القيمة الحقيقية للنفود بالمقارنة بقيمتها الحقيقية في حالة سدادها فوراً، الأمر الذي يعنى أن تأخير تحصيلها لمدة سنة يعنى نقصها بنفس معدل التضخم^(١). والثاني قيام الممولين بالنفاذ من خلال النص وممارسة كل أصناف التسرب الضريبي. وفي كلا الحالتين لا يتحقق الدور الوظيفي للضريبة سواء الاجتماعي أو الاقتصادي، ناهيك عن الدور المالي المتمثل فيما يلحق بالحصيلة الضريبية من آراء أو فتاوى مختلفة على حق الخزانة العامة.

وفيما يلي أمثلة للخلاف حول تفسير القواعد القانونية أو النصوص التشريعية لعدم وضوحها:

مثال (١): نصت المادة ١١٠ من قانون ضريبة الدخل على أن يستحق مقابل تأخير على ما تجاوز مائة جنيه مما لم يؤد من الضريبة الواجبة الأداء حتى ولو صدر قرار بتبسيطها وذلك إعتباراً من اليوم التالي لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار. وبعد آخر يوم لتقديم الإقرار الضريبي للشخصي الطبيعي إعتباراً من ١/١ حتى ٣/٣١ من العام التالي عن الفترة الضريبية من السنة السابقة، وبالتالي يكون اليوم التالي لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار هو ٤/١. وبناء عليه تقوم الأموريات بتحديد مقابل التأخير من اليوم التالي لإنتهاء الأجل المحدد

(١) Nigtingale, Kath, "Taxation Theory and Practice", Prentice Hall London, 2002, p.8.

ب- أن فرض الضريبة الإضافية بنسبة ٢/١% أسبوعياً أي بواقع ٢٦% سنوياً، وهي نسبة عالية جداً حيث أن أعلى نسبة في الضرائب الأخرى لا تتعدى سعر الخصم والإئتمان للبنك المركزي مضافاً إليه ٢%، وكان آخر سعر الخصم والإئتمان للبنك المركزي ١٠%، أي يكون ١٢% ولم يتعد هذا السعر ١٢% من أكثر من ١٠ سنوات. وبناء على ذلك يفضل: أن تحدد الضريبة الإضافية بنسبة لا تزيد من سعر الإئتمان والخصم مضافاً إليه ٢% أسوة بما يتبع في ضريبة الدخل. وإذا كان الرد بالنسبة للنقطة أولاً بالنسبة لميعاد تحديد الضريبة الإضافية للمسجل هو ميعاد الشهر التالي لتقديم الإقرار الشهري بإعتبار أن المسجل قد حصل قيمة الضريبة المستحقة من الآخرين لتوريدها لمصلحة الضرائب في الميعاد (هذا عكس ما يتم في مصلحة الضرائب العامة) فإن هذا الكلام يكون مقبولاً، إلا أن السؤال الذي يطرح نفسه ما هو الموقف عن محاسبة المسجل بعد فترة قد تكون سنة أو سنوات بعد تقديم الإقرار، ويتم تقدير قيمة مبيعات المسجل بأكثر مما هو مدون بالإقرار، فمثلاً يكون الإقرار مكتوب برقم أعمال ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وقدرتها المصلحة بمبلغ ١٨٠٠٠٠٠ جنيه وبالتالي لم يحصل المسجل على كامل الضريبة المستحقة على رقم الأعمال والذي قدره ١٨٠٠٠٠٠ جنيه. ونقترح أن يتم محاسبة المسجل عن القدر المقدر بالزيادة عما هو مدون بالإقرار من تاريخ المحاسبة والربط ويعادل ٨٠٠٠٠٠ جنيه، وذلك كما سبق الشرح وكما صدر به الحكم في محكمة الإستئناف بالمنصورة في الضريبة على

النفاذ... إلخ، حيث تكون الضريبة واجبة الأداء في هذه الحالات ولا يتم التفسير بخلاف ذلك. وبناء عليه صدر حكم محكمة إستئناف المنصورة مأمورية الزقازيق بما يفيد ذلك. ولم يتم نقض هذا الحكم وأصبح الحكم بات نهائي لا يجوز تطبيق عكسه.

مثال(٢): جاء بنص المادة (١) من قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته ولائحته التنفيذية المقصود بالضريبة الإضافية، حيث تفرض ضريبة إضافية بواقع ٢/١% من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد. ويلاحظ على هذا النص الآتي:

أ- يتم حساب الضريبة الإضافية بعد إنتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي بضرريبة المبيعات وهو الإقرار الشهري الذي يقدمه المسجل وذلك خلال الثلاثين يوماً التالية لإنتهاء شهر المحاسبة، ولعل هذا يعني أن إقرار يناير يقدم خلال شهر فبراير وهكذا سواء حقق المسجل بيوعاً أو أدي خدمة خاضعة للضريبة خلال شهر المحاسبة من عدمه. ولكن مأموريات ضرائب المبيعات تقوم بعمل الآتي، فمثلاً إذا تقدم المسجل للمحاسبة عن شهر مارس ٢٠٠٨ وتم محاسبة من قبل المصلحة في شهر أبريل ٢٠١٠، يتم حساب الضريبة الإضافية إعتباراً من شهر مايو ٢٠٠٨. ولاشك أن هذا الوضع يؤدي إلي كثير من المنازعات بين المسجلين ومصلحة الضرائب. وهو ما تم صدور حكم محكمة الإستئناف المنصوص في مقابل التأخير السابق شرحه.

الديون ولكن لا يوجد ذلك في ضريبة المبيعات. لذا نقترح الآتي: وجوب إسترداد فرق الضريبة التي تم سددها عن كامل ثمن السلعة في البيع بالأجل أسوة بما يتم في ضريبة الدخل إذا ثبت ذلك من قبل المسجل بعدم الوفاء بباقي قيمة السلعة بالدليل القاطع حتى لا يؤدي ذلك إلى ظاهرة التسرب الضريبي من قبل المسجل.

خلاصة القول أن التشريع الضريبي المصرى يتسم بعدم وضوح النص التشريعى الضريبي، وإنعدام وحدة أو ذاتية التشريع الضريبي، وعدم إستقرار التشريع الضريبي وتلاحق تعديلاته.

*** بالنسبة لعدم وحدة أو ذاتية التشريع الضريبي**

لا يتم فرض الضرائب أو الإعفاء منها من خلال قوانين الضرائب فقط في مصر، بل يشترك في ذلك قوانين أخرى مثل قوانين الاستثمار، والمناطق العمرانية الجديدة، سوق المال... وغيرها من القوانين التي تصدر أساساً بهدف تنظيم ناحية من النواحي الاقتصادية والاجتماعية، إلا أنها لا تخلو من إشارة لموضوع الضرائب سواء بفرض ضريبة معينة أو الإعفاء من ضريبة معينة لفترة محددة^(١). وقد تعددت التشريعات الضريبية وتشابكت بل وتشتت وظهر عدم الإتساق على مستويين هما:

الدخل. ولعل هذا كله يرجع لعدم وضوح النصوص وغموضها والتعسف من قبل الإدارة الضريبية في التطبيق.

مثال(٣): جاء أيضا نص مادة (١) من الباب الأول من أحكام تهديدية من قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته أن البيع: هو إنتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري، ويعد بيعاً في حكم هذا القانون ما يلي أيهما أسبق: إصدار الفاتورة - تسليم السلعة أو تأدية الخدمة - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه أو دفعه تحت الحساب أو تصفية حساب أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة.

والسؤال الذي يثار هنا ما موقف المسجل عندما يبيع سلعة بالأجل وتم دفع قسط واحد فقط أو دفعه من تحت حساب ثمن السلعة حيث تكون الواقعة المنشئة للبيع قد تمت طبقاً لأحد الحالات السابقة، فإن المسجل يكون قد سدد الضريبة عن كامل ثمن السلعة فلو كانت السلعة ثمنها ١٠٠٠٠ جنية وضريبة مبيعات ١٠% فإن المسجل يقوم بتوريد ١٠٠٠ جنية ضريبة مبيعات للمصلحة، في حين أن المستهلك لم يسدد غير قسط واحد أو دفعة من تحت الحساب مقدارها ١٠٠٠ جنية ولم يقم بسداد باقي الثمن. وبالتالي هل يجوز للمسجل استرداد ٩٠٠ جنية باقي ضريبة المبيعات والجواب لا، لأن القانون لم يعطه الحق في ذلك. رغم أنه

بالنسبة لضريبة الدخل إذا ثبت بالتأكيد وجود ديون معدومة للمدينين سواء بحكم محكمة أو بإشهار إفلاس المدينين، فإنه يتم إعدام هذه

(١) لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

- نعيم فهمي حنا، مرجع سبق ذكره، ص ١١.

- أسامة محمد الفولى، "بعض مظاهر التعاون في توزيع العبء الضريبي القانوني في التشريع الضريبي المصرى"، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، الإصدار الثالث، السنة العشرون، العدد الثاني، ١٩٩٤، ص ٨٤، ٨٥.

جنيه ستة ونصف في الألف ، وأزيد من ٥٠٠ حتى ١٠٠٠ جنيه سبعة في الألف، وأزيد من ١٠٠٠ حتى ٥٠٠٠ جنيه سبعة ونصف في الألف، وأزيد من ٥٠٠٠ حتى ١٠٠٠٠ جنيه ثمانية في الألف، وكل ما يزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه تستحق عنه الضريبة بواقع ثلاثة في الألف من الزيادة. ويتم مضاعفة هذه الأسعار طبقاً للقانون ٢٢٤ لسنة ١٩٨٩ مضافاً إليها ضريبة إضافية تعادل ثلاثة أمثال الضريبة العادية طبقاً لنص المادة ٨٠ من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته وذلك على كل مبلغ تصرفه الجهات الحكومية من الأموال المملوكة لها. وبناء عليه إذا قامت أي جهة حكومية بالشراء من الغير فيتم إستحقاق ضريبة الدمغة العادية والإضافية طبقاً للأسعار المحددة في المادتين ٧٩، ٨٠.

فمثلاً إذا قامت إحدى الجهات الحكومية بعملية شراء بمبلغ ٢٠٠ جنيه فإن من يقع عليه عبء الضريبة هو البائع فإذا قام بعمل أربعة فواتير كل فاتورة بمبلغ ٥٠ جنيه وبالتالي لا يستحق عليه أي ضريبة دمغة مستحقة حيث إنه يوجد ٥٠ جنيه معفاة عن كل صرفية. فإن لم تستطع الإدارة الضريبية أن تثبت هذا التحايل من قبل البائع، فيكون البائع استخدم هذا الإعفاء بعدم تحمله عبء الضريبة وبالتالي تم تسرب ضريبي بطريقة التحايل الذي يؤدي تحقق واقعة التهرب الضريبي والذي لم تستطع الإدارة الضريبية رغم ما قامت به من جهد في إثباته.

ب- عدم الإتساق الخارجي External Consistency: يتمثل في التعارض والتناقض بين التشريع الضريبي وبعض التشريعات

أ- عدم الإتساق الداخلي Internal Consistency: يتمثل في التعارض، بل والتناقض في بعض الأحيان بين نص ضريبي معين ونص ضريبي آخر داخل نفس القانون الضريبي.

مثال (١) نصت المادة (١٢) بند ٨ من اللائحة التنفيذية بأنه عند تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة للمرتبات وما في حكمها بإستبعاد عدة مبالغ منها "ضريبة الدفعة المقررة قانوناً". وحيث أن هذا النص لم يرد في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولم تعد موجودة بالإقرار الضريبي، وبالتالي أوجدت اللائحة التنفيذية نصاً جديداً لم يرد في نصوص القانون مما يؤدي ذلك إلى بطلان النص، ولم يرد بالإقرار الضريبي على أساس أن ذلك في صالح الممول مما يتسبب هذا الأمر في إرباك الممول ويثير لديه الحيرة عن كيفية خصم هذه الضريبة^١.

مثال (٢): حدد المشرع بالمادة (٧٩) من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته ستة طبقات تخضع لضريبة نسبية متصاعدة على أن تعفى دائماً ومن كل صرفية على حدة إذا زاد مبلغها عن خمسين جنيهاً وتحدد هذه الطبقات على النحو التالي: الخمسون جنيهاً الأولى معفاة، أزيد من ٥٠ حتى ٢٥٠ جنيه ستة في الألف، وأزيد من ٢٥٠ حتى ٥٠٠

^١ يتعين التنويه إلى أن أساس عمل اللائحة التنفيذية لأي قانون الآتي: تنظيم إجراءات تنفيذ القانون وتوحيد التطبيق للقانون، وتفسير النصوص القانونية لإزالة أي غموض وأي لبس وتوحيد الآراء في التفسير، ولكنها لا تقنن ولا تخالف القانون، وإذا خالفت اللائحة التنفيذية القانون تكون نصوصها باطلة، والأصل في هذه الحالة هي النصوص القانونية، وحتى لا يؤدي ذلك الخلاف في الرأي وزيادة المنازعات مما يؤثر ذلك على التطبيق الصحيح للقانون مما ينعكس ذلك في زيادة ظاهرة التسرب الضريبي سواء جزئياً أو كلياً.

خلاصة القول أن تعدد التشريعات الضريبية وتشابكها بل وتشتتها، أدى لإنعدام وحدة أو ذاتية التشريع الضريبي المصري، وبالتالي وجود عدم الإتساق على المستويين الداخلي والخارجي.

*** بالنسبة لعدم إستقرار التشريع الضريبي وتلاحق تعديلاته**

إن وجود التشريع الضريبي الذي يعتد به يجعل الممولين (المستثمرين الوطنيين والأجانب) يرتبون تصرفاتهم بناء عليه، خاصة مع وجود درجة معقولة من الاستقرار والثبات فى هذا التشريع عبر فترة مناسبة من الزمن، أى الإتسام بالاستقرار النسبى. أما إذا إستشعر إحتمال إجراء تغييرات أو تعديلات تشريعية خلال فترات متقاربة فإنه يراجع نفسه قبل الإقدام على الاستثمار. وإذا أقدم فإنه يستثمر أمواله فى الإستثمارات قصيرة الأجل سريعة العائد سهلة التصفية مثل السمسرة والمضاربات وغيرها من الأعمال التجارية وليس الإستثمارات طويلة الأجل.

ويؤدى تعدد وكثرة التعديلات فى القوانين الضريبية لتباين الآراء ووجود الإختلافات بين الممول والإدارة الضريبية ، وقد سبق بيان ذلك بالنسبة للأسعار الضريبية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وكذلك الوضع بالنسبة لنظام الإضافة من تحت حساب الضريبة، فقد نصت المادة (٤٥) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بنظام الإضافة من تحت حساب الضريبة ونصت المادة ٣٩ بالقانون المعدل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بنظام الإضافة أيضا ثم تم إلغاء نظام الإضافة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ثم تم إقراره

المنظمة للنواحى الاقتصادية والمالية. وهناك أمثلة كثيرة منها معالجة التبرعات والإعانات. فوفقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته يعفى نسبة ١٠% من الربح الصافي السنوي بالنسبة للتبرعات والإعانات المدفوعة للهيئات الخيرية ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي، بينما وفقا للمادة ١٣٥ فقرة (ح) من قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية رقم ١٥٣ لسنة ١٩٩٩ يتم إعتبار التبرعات للجمعيات تكليفاً على الدخل بما لا يزيد عن ١٠% منه. كذلك بالرجوع إلى قانون شركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ نجد أنه وفقا للمادة (١٠١) يجوز تبرع الشركة فى السنة المالية بما لا يزيد عن ٧% من متوسط صافي أرباحها خلال السنوات الخمس السابقة على سنة المحاسبة إذا ما كان التبرع للأغراض الإجتماعية الخاصة بالعاملين أو لجهة حكومية أو إحدى الهيئات العامة.

وهكذا يتضح من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أنه اشترط تحقق الربح فى سنة التبرع، بينما القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أوضح أن الشركة يمكن أن تحقق خسارة فى إحدى السنوات أو أكثر ومع ذلك تستطيع التبرع طالما كانت نتيجة الأعمال عن السنوات الخمس السابقة تظهر وجود أرباح صافية، فى حين نجد أن القانون ١٥٣ لسنة ١٩٩٩ جعل التبرعات أحد عناصر التكاليف التي تخصم من مجمل الربح قبل الوصول إلى الصافي. ومن هذه الأمثلة نصل إلى وجود تضارب وعدم إتساق بين القوانين الثلاثة فى معالجة التبرعات.

ثالثاً: أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن الإدارة الضريبية

يمكن للإدارة الضريبية غير الكفاء أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوأها، فتصبح النصوص التشريعية حبراً على ورق أو مادة بلا روح، ولكنها لا تستطيع أن تحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة. وبالتالي فالتشريع الضريبي وحده لا يحقق غرضه، إلا إذا عهد لإدارة ضريبية تحسن تطبيقه وتجيد تنفيذه، ولعل هذا يبين أن التنظيم والتشريع وجهان متكاملان لعملة واحدة يتكون منها النظام الضريبي، فبناء الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية لابد وأن يلائم الإطار التشريعي، الأمر الذي يتطلب ضرورة الإهتمام بالجانب الإداري للنظام الضريبي متمثلاً في الإدارة الضريبية^(١).

ويتم الحكم على الإدارة الضريبية من خلال معيارين، الأول: معيار الكفاءة^(٢) والفعالية في

بالقانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢، ثم ألغى بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤. ولاشك أن كثرة القوانين وتعديلها قد يربك الحياة الاقتصادية والمستثمرين، فيتم إجماعهم عن الإستثمارات في مصر أو يؤدي إلى البلبلة في التطبيق مما يؤدي إلى زيادة ظاهرة التسرب الضريبي وخاصة في الدول النامية لعدم توافر الثقافة والوعي الضريبي وضعف الإلتناء. ولابد من ثبات القوانين والسياسات الضريبية وعدم كثرة التعديلات إلخ.

ورغم ما يؤخذ على التشريع الضريبي المصري من كثرة التعديلات، فقد كانت الحياة الاقتصادية، في مراحل سابقة، تتسم ببعض الاستقرار أو التغيرات المحدودة التي يكفى معها إجراء بعض التعديلات في نصوص التشريع الضريبي. بينما في ظل الظروف الاقتصادية المعاصرة، والتي تتسم بالتطورات السريعة المتلاحقة التي تتطلب تطوير التشريع الضريبي بما يلائم مع تلك المستجدات من خلال وضع موسوعة ضريبية متكاملة تواكب تلك التطورات وما يستجد من آليات جديدة للتسرب الضريبي مثل أسعار التحويل والتجارة الإلكترونية وغيرها. والمفروض أن يلعب المجلس الأعلى للضرائب دوراً هاماً في متابعة التعديلات والقرارات الوزارية والكتب الدورية ولكن للأسف لم يتم تفعيله. والمحصلة أن المتتبع لتاريخ التشريع الضريبي المصري لابد وأن يصد من الوهلة الأولى من التزاحم والتسارع للذين تمت بمقتضاهما إصدار التشريعات الضريبية المتلاحقة، فضلاً عن توالي تعديلاتها. وبالتالي عدم إستقرار التشريع الضريبي.

(١) لمزيد من التفصيل فضلاً راجع - حامد عبد المجيد دراز، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، ٢٠٠٩، ص ٦٩.
- محمود السيد الناعى، "إدارة الضرائب على الدخل في مصر: الإنجازات والتحديات ومتطلبات تطوير الأداء"، المؤتمر الضريبي الأول، "الضريبة والقرن الواحد والعشرين: رؤية مستقبلية"، شيبيرد، القاهرة، ١٩٩٨، ص ٧٩٢.

(٢) يمكن للحكومات قياس كفاءة إدارتها الضريبية من خلال الإجابة على التساؤلات الآتية:
هل تطبق الإدارة الضريبية أحكام القانون الضريبي بكفاءة ودون الإخلال بالعدالة بين الممولين؟، هل تقوم الإدارة الضريبية بواجبها في تعزيز الإلتزام الممولين الطوعي من خلال تقديم العون والمساعدة بأنواعها المختلفة ونشر الثقافة الضريبية؟، هل يتمتع موظفوها بالنزاهة والشفافية؟، هل تطبق الإدارة الضريبية معايير أخلاقية ومهنية معينة لإختيار وتعيين العاملين بها؟ وهل تراقب الإلتزام بتلك المعايير؟، هل تقوم الإدارة الضريبية بإنفاذ القانون ومكافحة عدم الإلتزام بشتى نماذجها؟، هل تعمل الإدارة الضريبية على تدريب كوادرها على حسن استخدام الأساليب التكنولوجية في العمل؟

وتظهر علاقة الإدارة الضريبية بظاهرة التسرب الضريبي من خلال تناول الأسباب المرتبطة بالإدارة الضريبية ذاتها^(٥) من خلال تناول الجانب المادي والمتمثل في معالم الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب وجوانب القصور فيه، والجانب البشري والجوانب المادية المتاحة له، والجانب القانوني والإجرائي المتبع في العمل الضريبي. وقد أجريت العديد من الدراسات المتعلقة بالإدارة الضريبية وخاصة بالنواحي سالفة الذكر، وقد بينت الآتي^(٦):

(١) الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية

تتمثل أهم جوانب القصور في الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية في الآتي:
أ- رغم قيام العديد من الإدارات المركزية بالتطوير، إلا أنه مازال هناك إدارات في إحتياج إلى مزيد من التطوير مثل الإدارة المركزية لشئون الحاسب الآلي، وذلك لتواكب ذلك التطور الاقتصادي المعاصر لثورة المعلومات، الإدارة المركزية لمراكز التدريب الضريبية من أجل إيجاد حلول عملية مبسطة للقضايا الضريبية العالقة، الإدارة المركزية لمكافحة التهرب الضريبي نظراً لأن عددها أقل من عدد المناطق على مستوى الجمهورية.

(٥) أنشطة عمل الإدارة الضريبية تتلخص في: التسجيل والحصر، خدمة الممولين، تلقى إقرارات الممولين، الفحص والربط، التحصيل، تسوية المنازعات، مكافحة التسرب الضريبي.

(٦) لمزيد من التفصيل فضلاً راجع -عماد أحمد على، "الإدارة الضريبية: رؤية مستقبلية"، المؤتمر الضريبي الأول، "الضريبة والقرن الواحد والعشرين: رؤية مستقبلية"، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٧٥٩-٧٦٥.

-نادية محمد عبد الحافظ، "الإدارة الضريبية بين الحاضر والمستقبل"، المؤتمر الضريبي الأول، "الضريبة والقرن الواحد والعشرين: رؤية مستقبلية"، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ٦٤٤.

تنفيذ المهام الموكلة إليها^(١)، والثاني: معيار الاقتصاد في النفقات^(٢) سواء المرتبطة بالتكاليف الإدارية التي يسهل قياسها وتحملها الإدارة الضريبية، وتكاليف الإذعان التي يصعب قياسها وتحملها الممولين، وتشمل التكاليف التي يتحملها الممولين للحصول على المعلومات والإرشادات الضريبية، بالإضافة للجهد المهدر في إستيفاء الإقرارات الضريبية وتقديمها^(٣).

وتتمثل تلك الإدارة في مصر في وزارة المالية والمصالح التابعة لها كمصلحة ضرائب الدخل والمبيعات والجمارك بجميع فروعها وتقسيماتها الإدارية والجغرافية. وتتمثل أهم المشكلات التي تواجهها عند قيامها بعملها عدم توافر الثقة بينها وبين الممولين، ويعمق هذا الأمر تحديث القانون الضريبي صراحة عن حقوق الممولين، ولكن لم توضع موضع التطبيق بالشكل الذي يؤتي بالثمار المرجوة، وكان الواجب وضع حقوق الممولين في ميثاق خاص كما فعلت فرنسا^(٤).

(١) تتمثل مهام الإدارة الضريبية في تطبيق أحكام القانون الضريبي بكفاءة وعدالة في كافة المراحل الضريبية، وتعزيز الإلتزام الطوعي لدى الممولين وبث الثقة في نفوسهم ومراقبة هذا الإلتزام، ومكافحة صور عدم الإلتزام بشتى صورته، وتبسيط إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة، والعمل على حل الخلافات مع الممولين وتسوية المنازعات المنظورة أمام القضاء.

(٢) هناك فرق بين إقتصاد الإدارة الضريبية في النفقات وبين كون الضرائب في الأساس غير إقتصادية، بحيث تمثل عبئاً نفسياً ومادياً على الممولين ولا تجنى الدولة من ورائها الكثير. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع السيد أحمد عبد الخالق، "مدخل لدراسة مالية الدولة والسياسات المالية"، دار برلين، المنصورة، ٢٠٠٥.

(٣) Dora Hancock, "Taxation Policy and Practice", Op., Cit., p.45.

(٤) رايح رتيب، "الممول والإدارة الضريبية"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١، ص ٦٩.

الإدارة الضريبية في مصر أنها لا تتمكن من الدفاع عن وجهة نظرها في المنازعات القضائية مع الممولين، نظراً لأن ذلك من إختصاص هيئة قضايا الدولة التي تتولى مباشرة كافة الدعاوى المرفوعة من أو ضد الأجهزة الحكومية المختلفة^(٣). كما أن من مظاهر عدم إستقلال الإدارة الضريبية أيضاً عدم جواز رفع الدعوى الجنائية في الجرائم الضريبية المنصوص عليها في القانون، بل عدم جواز اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق، إلا بناء على طلب كتابي من الوزير، الأمر الذى يبين التدخل السياسى فى عمل الإدارة الضريبية من خلال تحكم الوزير فى حقوق الخزنة العامة بقبول أو رفض الدعوى الجنائية ضد أحد الأشخاص^(٤). أضف إلى ذلك ذلك أنه يوجد فى القانون الضريبي أحكام أخرى تشترط صدور قرار من الوزير، ويعد ذلك مظهراً من مظاهر عدم الإستقلال.

والجدير بالذكر، أن إستقلال الإدارة الضريبية عن وزارة المالية (التمويل) - أنظمة العاملين - الهيكل التنظيمي) يعد خطوة هامة وحيوية على طريق الإصلاح، نظراً لأن وجود وضعا إدارياً ومالياً مميزاً للإدارة الضريبية عن باقى الجهات الحكومية، يجرها من البيروقراطية الإدارية، خاصة فى (التعيين - الفصل - الترقية - الحوافز)، الأمر الذى يمنحها الفرصة لتقييم أداء العاملين بشكل دورى، ومن ثم يمكنها من إتخاذ

ب-عدم التاسب بين أعداد الممولين ورجال مصلحة الضرائب خاصة فريق العمل الخاص بالفحص، ورغم تتابع حركة الإصلاح والتعديل من جانب المصلحة، إلا أنها قد إتجهت فى معظمها نحو معالجة بعض مشاكل العمل دون النظر لزيادة فعاليته، الأمر الذى يبين عدم الإهتمام بإعتبارات الكم والكيف للإمكانيات البشرية^(١).

(٢) الجوانب البشرية والمادية للإدارة الضريبية
تستوجب عملية الإصلاح إنتقاء العناصر البشرية المؤهلة والقادرة على تنفيذ خطط الإصلاح بكفاءة ومهارة من خلال وضع قواعد ومعايير علمية وسلوكية مناسبة لإختيار وتعيين الأكفاء وهذا يعد شرط ضرورى ولكنه غير كافي، حيث يلزم إمتداد الأمر ليشمل التدريب وتنمية القدرات بعد التعيين من أجل مسايرة التطورات التكنولوجية فى المعاملات المالية والتجارية، وذلك من خلال إدخال الحاسب الآلى وضرورة تدريب العاملين على إستخدامها.

وتخضع الإدارة الضريبية فى مصر بإعتبارها أحد أجهزة الدولة للقواعد الإدارية والمالية التى تحكم باقى الأجهزة الحكومية شاملة (التعيين - الترقية - الرواتب - المعاشات)، الأمر الذى يعنى أنها لا تقوم بوضع قواعد ومعايير إختيار المعينين، وتخضع لتدخل أصحاب النفوذ السياسى^(٢). ويعد من مظاهر عدم إستقلال

دراسة تحليلية مقارنة"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠١٣، ص ٣٠٢.
(٢) رمضان صديق محمد، "الإدارة الضريبية الحديثة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦، ص ١٤٤.
(٣) فضلاً راجع المادة (١٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. أضف إلى ذلك أنه يوجد فى القانون الضريبي أحكام أخرى تشترط صدور قرار من الوزير، ويعد ذلك مظهراً من مظاهر عدم الإستقلال.

(١) جمال فوزى شمس، "ظاهرة التهرب الضريبي: مكافحتها ودور الشرطة فى ملاحقتها"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٨٢، ص ٣٤١.

(٢) محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، "الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية فى مصر:

أضف إلى ما تقدم يتعين أن يحصل مأمور الضرائب على عدة دورات تدريبية في مصر^(٤). ومع ذلك لا تحقق عملية تدريب مأموري الضرائب في مصر أهداف العملية التدريبية ويرجع إلى^(٥): الإفتقار للموضوعية في تحديد الإحتياجات التدريبية، وعدم تطور برامج التدريب المتمثلة في (المناقشة - التدريب الميداني - تمثيل الأدوار)، وعدم الموضوعية في تقييم العملية التدريبية، وعدم وضع معايير موضوعية موحدة لإختيار المدربين، وعدم إختيار الأوقات المناسبة لعقد الدورات التدريبية لمأموري الضرائب، وغلبة الطابع الأكاديمي على الطابع العلمي في التدريب، وعدم الإهتمام بإمداد مأموري الضرائب للتعامل مع مختلف فئات الممولين قبل إعدادهم لأداء وظائفهم عن

الآليات المناسبة للحفاظ على كفاءتها وفعاليتها ليس هذا فحسب، بل يمكنها من تطوير أساليب العمل بها لتتوافر قدر من الحرية في توظيف مواردها، ناهيك عن إمكانية تطبيق أسلوب الثواب والعقاب على موظفيها تبعاً لمعدل الأداء^(١).

وتقبل مصلحة الضرائب خريجي كليات التجارة والحقوق للعمل كمأموري ضرائب مع إشتراط الحصول على تقدير معين وهذا شرط ضروري لكنه غير كافي لأنه لا يتم عمل دورات تدريبية في القانون والمحاسبة الضريبية ودراسة علم النفس الضريبي قبل المفاضلة بين المرشحين على أساس إجتياز هذه الدورات بنجاح^(٢). ويعد توافر المعايير المهنية شرط ضروري ولكنه غير كاف، فلا بد من توافر المعايير الأخلاقية والمبادئ السلوكية التي تتفق وطبيعة المهنة. وهذا غير متوافر في مصلحة الضرائب المصرية، حيث لا يوجد ميثاقاً أخلاقياً وسلوكياً للعاملين به تطبقه على المتقدمين لشغل الوظيفة وتراقبه بعد التعيين، كما هو الحال في الولايات المتحدة وكندا والمكسيك على سبيل المثال^(٣).

في المكسيك تمثلت في الإستقلال والأمانة والنزاهة. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

-Vogal, Donald K., "Promotion of Professional Ethics in The Tax Administration", 27th CIAT General Assembly 1993, pp.130- 133.

(٤) تتمثل هذه الدورات في: جرد فحص - جرد حجز - قدامى فحص - قدامى معلومات - محاسبة دفترية - مكافحة تهرب - الشؤون القانونية والتحقيقات - الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة- تنمية مهارات الفحص لدعم الثقة - معايير المحاسبة - إعداد الإقرارات الضريبية - شرح أحكام قانون المبيعات والضريبة على الدخل - الحاسب الالى - تنمية مهارة القيادة وفقاً للموقف - تنمية مهارات الإتصال - تنمية مهارات التفاوض.

(٥) يؤكد ذلك الكتاب الدوري الصادر عن مصلحة الضرائب رقم ١٦ لسنة ٢٠١١، والذي ورد فيه أن قطاع التدريب بالمصلحة يقوم بإرسال المرشحين من كل مأمورية لحضور الدورات التدريبية، إلا أن بعض المأموريات لم تلتزم بالأسماء المرشحة من قبل قطاع التدريب، وتقوم بترشيح أسماء أخرى من العاملين بالمأموريات، ولعل هذا يخل بالبرنامج التدريبي فضلاً عن عدم تدريب كافة العاملين وفقاً لخطة التدريب المقررة. ولكن هذا الأمر تبدل وبشكل كبير بدءاً من عام ٢٠١٣.

(١) لمزيد من التفصيل حول المؤيدين والمعارضين لفكرة إستقلال الإدارة الضريبية فضلاً راجع

-Mann, Arthur J., "Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries? A Practical Guide", publications produced for Review by United States Agency for International Development (USAID), august 2004, pp.1-3.

- رمضان صديق محمد، "الإدارة الضريبية الحديثة"، مرجع سبق ذكره، ص ١٤٢.

(٢) جلال الشافعي، "العولمة الاقتصادية: الأثر على الضرائب"، مرجع سبق ذكره، ص ٨٠.

(٣) تم الإتفاق بمركز الأخلاق المستقل بالإدارة الضريبية على خمسة مبادئ أخلاقية هي: الثقة العامة والمسئولية والإستقلال وروح الديمقراطية واللباقة للوظيفة العامة. أما

وتتعدد مجالات الحوسبة في أعمال الإدارة الضريبية منها حصر وتسجيل الممولين وساعد في ذلك الرقم الضريبي الموحد^(٣). وتقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً مما يخفف العبء الملقى على عاتق الإدارة الضريبية في التحقق من صدق البيانات الموجودة بالإقرارات الضريبية نظراً لإمكانية إسترجاع إقرارات ذات الممول لسنوات سابقة، ويزيد من معدل إتزام الممولين الطوعى. كذلك إجراء الفحص الضريبي إلكترونياً حيث يتم التحقق من هدف وسلامة الإقرارات من خلال المعلومات التي يتم جمعها عن الممولين ودخولهم من بعض الهيئات الإحصائية الوطنية. وبعض الجهات الحكومية وغير الحكومية، بالإضافة لقواعد البيانات المتكاملة الخاصة بالإدارات الضريبية مثل إقرارات السنوات السابقة، وفي إطار ضريبة المبيعات يمكن الوصول لحجم أعمال ومبيعات إحدى الشركات من خلال تحديد عملاء الشركات وحجم مشترياتهم^(٤). وأخيراً تحصيل دين الضريبة إلكترونياً وإستعادة المتأخرات الضريبية.

(٣) الإجراءات الضريبية

كان لكثرة التعليمات التفسيرية والقرارات الوزارية التي تصدرها وتطبقها الإدارة الضريبية

طريق المتخصصين في فن التعامل مع الآخرين وعلم النفس الاجتماعي^(١). ومازالت الإدارة المركزية لشئون الحاسب الآلى في مصر في إحتياج للتطوير في ظل التطور الاقتصادى المعاصر لثورة المعلومات، فهى وسيلة الهدف منها تسيير أعمال الإدارة الضريبية بأعلى معدل ممكن الكفاءة، وتتمثل أهم المنافع التي تعود على الإدارة الضريبية من حوسبة أعمالها في الآتى: تقليل تكلفة إعداد الإقرارات الضريبية وطباعتها وتوزيعها عندما يتم إستيفاء وتقديم الإقرار الضريبي إلكترونياً وذلك تطبيقاً لمبدأ الاقتصاد فى النفقات، إمكانية عرض المعلومات التي تهم الممولين عبر الموقع الإلكتروني مما يساهم فى تقليل تكلفة الإلتزام الضريبي، وتقادى إختراق سرية وخصوصية معلومات الممولين منه خلال الرقم الضريبي الموحد، زيادة معدل الإلتزام الطوعى من جانب الممولين، الحد من ممارسة الفساد الضريبي نظراً للحد من السلطة التقديرية لمأمورى الضرائب كما يضعف من فرص التلاعب بالمولين ذوى الثقافة المحدودة ويحقق النزاهة والشفافية^(٢).

(١) محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، " الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية في مصر: دراسة تحليلية مقارنة"، مرجع سبق ذكره، ص ٣٠٢.
(٢) لمزيد من التفصيل فضلاً رجع

- purohit, Mahesh C., "Corruption in Tax Administration", p.11 Accessed on 24/6/2014 Available at <http://siteresources.worldbank.org/INTWBI/GOVANTCOR/Resources/CorruptioninTaxAdministration.pdf>
- Gutierrez, Nelson., "Information Technology in support of the Administration functions and taxpayer Assist-

ance27th, CIAT, Third Regional Training Workshop on Taxation, Brasilia 3-5 Dec. 2002, p.5-6.

(٣) راجع المادة (٩٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، واللائحة التنفيذية لهذا القانون مادة (١٠).
(٤) وليد احمد محمد على، "دراسة تحليلية للمشكلات التي تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان "دور النظام الضريبي المصري فى مواجهة الأزمات المالية والاقتصادية العالمية"، المجلد الثالث، ١٤- ٢٧ يونيو ٢٠٠٩، ص ٢٩، ٣٠.

ب- فيما يتعلق بالفحص الضريبي Tax audit: تبدأ مرحلة الفحص بتقديم الإقرار الضريبي من جانب الممول وتنتهي بربط الضريبة. وقد حاول المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الحد من نطاق السلطة التقديرية لموظفي الضرائب من خلال النص على نظام الربط الذاتي، حيث يقوم الممول بتحديد التزاماته الضريبية من خلال الإقرار الضريبي الذي يقدمه سنوياً والذي يعد بمثابة ربط للضريبة، ولا يكون للمصلحة الحق في تعديل هذا الربط، إلا بموجب مستندات تقدمها المصلحة تؤيد ذلك^(١). ورغم ذلك فإنه لم يتم الحد تماماً من السلطة التقديرية لموظفي الجمارك، فما زالت ملاحظتها في بحث مدى توافر شروط معينة تطلبها القانون للحصول على الإعفاء الضريبي، وبحث الموافقة على بعض طلبات التيسير التي يقدمها الممول مثل التقسيط أو الإسقاط الضريبي^(٢).

والواقع أن نظام الربط الذاتي لم يحقق النجاح المنتظر من تطبيقه نظراً لإرتفاع نسبة الأمية بين الممولين وعدم تمتع الإدارة الضريبية بإمكانيات بشرية وفنية تسمح لهم بمراقبة الإقرارات المقدمة والتحرى عن صحة ما تتضمنه من بيانات من خلال نظام معلومات كفاء هذا من ناحية^(٣). ومن ناحية أخرى كان يجب على القائمين على تطبيقه التمهد له بشكل كاف، وذلك من خلال عقد اللقاءات

بجانب التشريع الضريبي أثراً على كفاءة الأداء الضريبي وتعد الإجراءات. وهنا نركز على دور الإدارة الضريبية في تقاوم ظاهرة التسرب الضريبي وذلك من خلال بيان عدم كفاءتها في مجال حصر المكلفين والتقدير العادل لدخول الممولين، وفي مجال إجراءات الفحص، وكذلك القصور في إجراءات الربط والظن الضريبي، ويمكن بيان ذلك على النحو التالي^(٤):

أ- فيما يتعلق بحصر المكلفين: ينحصر دور مصلحة الضرائب في مراقبة تنفيذ القانون، أي مراقبة عمليات حصر الممولين عن طريق إخطارهم عن أنفسهم (البطاقات الضريبية، الإخطار) وحصر الممولين عن طريق الغير سواء أفراد أو جهات حكومية أو غيرها إرتبطت بعلاقة اقتصادية أو قانونية مع الممولين. ومن ناحية أخرى تقوم الإدارة الضريبية من خلال شعبة الحصر بعمل مسح شامل وعلى الطبيعة. وهنا نواجه بعدة مشاكل تتمثل أهمها في الآتي:

- أن غالبية رجال الضرائب لديهم إحساس بأن عملية الحصر عمل بسيط يقضى به فترة من الزمن في بداية ارتقائه للسلم الإداري. ويدعم من ذلك سلوك الإدارة الضريبية المتمثل في عدم مساواتها لهذه الوظيفة بالوظائف الأخرى، الأمر الذي ينعكس على أداء شعبة الحصر الضريبي.

- في ظل الوضع السابق فإن عمليات الحصر الشامل لم تتجح تماماً، نظراً لإنتشار التجارة من المنازل، والبيع عبر التليفزيون والتليفون مثل إعلانات شركة تيممة وغيرها، وظهور التجارة الإلكترونية.

(١) فضلاً راجع المواد ٨٤، ٨٥، ٩٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

(٢) رمضان صديق محمد، "الإدارة الضريبية الحديثة"، مرجع سبق ذكره، ص ١٦٤، ١٦٥.

(٣) محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، مرجع سبق ذكره، ص ١٤٥.

(٤) يتعين التنويه أنه هنا يتم التركيز على جوانب عدم كفاءة الإدارة الضريبية المرتبطة بظاهرة التسرب الضريبي.

مما يدفعه لمحاولة التخلص من الضريبة بأى وسيلة من وسائل التسرب.

(٢) عدم تطبيق مبدأ المحاسبة والفحص

السنوى: فبمقتضى هذا المبدأ يتم محاسبة الممول عن كل سنة بعد إنتهائها مباشرة دون تأجيل المحاسبة عن عدة سنوات. ولكن ما يحدث فعليا أن المحاسبة تتم عن عدة سنوات سابقة، الأمر الذى يترتب عليه ثقل عبء الضريبة على الممول ويزيد عبئها النفسى، فيماطل فى دفعها لعدة سنوات يتوالى فيها الطعن أمام اللجنة الداخلية ثم لجنة الطعن ثم اللجوء للمحاكم بدرجاتها المتصاعدة، وتكون النتيجة فقدان الحصيلة أو الدفع ولكن بالتقسيط بعد مرور سنوات الطعن والنقضى فتتآكل القوة الشرائية للنقود، بالإضافة إلى محاولات التهرب الضريبي. فكل ذلك يصب فى توسيع نطاق ظاهرة التسرب الضريبي، وإذا كان القانون الضريبي أخذ بمبدأ سنوية الضريبة إقراراً وفحصاً^(٤)، بحيث يكون الممول ملتزماً بتقديم إقرار ضريبي سنوى وتكون المصلحة ملزمة بفحص الإقرارات سنوياً، ولكن واقعياً هذا لم يحدث، فقد قام الممولين بتقديم إقراراتهم عن عامى ٢٠٠٥، ٢٠٠٦ ثم أرسلتها للمأموريات الإقليمية للمصلحة لإختيار عينات الفحص^(٥)،

وبدأت المصلحة فى إرسال الملفات التى تم إختيارها للمأموريات المختصة (كعينات

المفتوحة وإقامة الحلقات الدراسية بالتعاون مع المؤسسات المالية فى الدولة وخبراء ومستشارى الضرائب، بهدف توعية الممولين بالفوائد التى تعود على طرفى العلاقة الضريبية من نجاح هذا النظام، كما حدث فى الدول التى طبقت هذا النظام ومنها غانا ومالطا وسيريلانكا^(١).

والجدير بالذكر أنه مع إنتشار تطبيق نظام الربط الذاتى للضريبة، وما يستتبعه من إختيار الإدارة الضريبية لعينة عشوائية من إقرارات الممولين لإخضاعها، يظهر الإعتماد على الحاسبات الآلية فى تحديد حجم العينة بعد توفير بيانات عن عدد الممولين وعدد مأمورى الفحص، حيث أن ذلك سوف يساعد فى دقة إختيار حجم تلك العينة^(٢).

وتتمثل أوجه القصور التى تعترى مرحلة الفحص فى الآتى^(٣):

(١) **عدم الإلتزام بمبدأ إستقلال السنوات الضريبية:** فبمقتضى هذا المبدأ فإن الأرباح التى تحقق فى سنة لا تمتد لغيرها من سنوات المحاسبة سواء السابقة أو اللاحقة. ولكن ما يحدث فعليا أن الإدارة الضريبية تنظر لصافى ربح السنة الماضية بإعتباره الحد الأدنى لربح السنة الحالية، الأمر الذى يشعر الممول بالظلم

(١) The Common wealth Association of Tax Administration, "Self-Assessment of Income Tax", twenty fourth annual Techn-ical Conference, Kualalumpur. Mala-ysia, 2003, p.25.

(٢) محمد عبد المنعم الشواربى، "أثر فجوة التوقعات فى المراجعة على نجاح الفحص الضريبي بالعينة فى ضوء نظام الربط الذاتى"، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٥-٧ يوليو ٢٠١١، ص ٤١.

(٣) محمد نجيب جادو، "ظاهرة التسرب الضريبي وأثارها المالية والاقتصادية"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٣٥٤، ٣٥٥.

(٤) فضلاً راجع المواد ٨٢، ٨٥، ٨٧، ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

(٥) صدر القرار الوزارى رقم ٢٧٢ لسنة ٢٠٠٧ بقواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن سنة ٢٠٠٥ فى ٥/٨/٢٠٠٧، والقرار الوزارى رقم ٦٥٩ لسنة ٢٠٠٨ بقواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن عامى ٢٠٠٦، ٢٠٠٧ الصادر فى ٥/١١/٢٠٠٨.

التي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي (الإيرادات) مليون جنيه.

الفئة الثانية: المنشأة الصغيرة التي تتخذ شكل شركة مساهمة أو توصية بالأسهم أو ذات المسؤولية المحدودة أيا كان رقم أعمالها بما لا يجاوز مليوني جنيه، بالإضافة للمنشأة الفردية أو شركات الأشخاص أو الواقع والتي لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليوني جنيه.

الفئة الثالثة: جميع المنشآت الصغيرة أيا كان شكلها القانوني والتي يتجاوز رقم أعمالها السنوي مليوني جنيه.

ويتم محاسبة الفئة الأولى بناء على رقم الأعمال المحدد والسنة محل الفحص أو عند الإتفاق باللجنة الداخلية وفقا لنسب صافي الربح المحدد بالجدول المرفق والتي تسري على هذه الفئة دون غيرها، مع عدم الإخلال بحق هذه المنشآت في تقديم الإقرار الضريبي والمحاسبة ضريبيا طبقا للدقاتر والسجلات التي تمسكها والمستندات المؤيدة لكل من الإيرادات والتكاليف، وبالتالي لا يسري الفحص بنظام العينة المنصوص عليه بالمادة (٩٤) من قانون الضريبة على الدخل^٣. أما بالنسبة للفئة الثانية يتم تحديد صافي الربح وفقا لأساس الإستحقاق والأصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وفي ضوء السجلات والدقاتر والمستندات المؤيدة لكل من الإيرادات والتكاليف، ويجوز لهذه الفئة عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعدادها لقوائمها المالية^٤. أما بالنسبة للفئة الثالثة يتم تحديد صافي الربح وفقا لمعايير

عشوائية) لفحصها أواخر عام ٢٠٠٨، حيث تم توزيع الملفات على مأموري الفحص للقيام بعملهم، ثم تعرض على لجان الجودة ثم تعتمد، ثم تؤخذ عينه من هذه الملفات مرة أخرى لمراجعتها من قبل لجان الجودة للتأكد من صحة الفحص، وأخيراً يتم إعلان الممولين، ولكن هذا لم يحدث. ومما عطل أعمال الفحص أيضا صدور قرار وزير المالية رقم ٤١٤ لسنة ٢٠٠٩ بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة. ولاشك أن التأخر في عملية الفحص ترتب عليه العديد من الآثار السلبية من أهمها^(١): أن المعايينات لا تخص سنة المحاسبة، فمأمور الضرائب يعاين نشاط الممول في عامي ٢٠٠٨، ٢٠٠٩ ويحاسبه عن عامي ٢٠٠٥ وما بعدها، كما تراكم ملفات الممولين وتعرض الكثير من الملفات لخطر التقادم وضياح الحصيلة الضريبية ليس هذا فحسب، بل زادت تكلفة الإلتزام على الممولين للإحتفاظ بالمستندات والسجلات والفواتير، ناهيك عن إتاحة الفرصة لزيادة المنازعات الضريبية بدلاً من الحد منها.

وقد تم تعديل هذا الوضع وفقا للقرار الوزاري رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ والتعليمات التنفيذية رقم ١٢ لسنة ٢٠١٢، حيث تم تصنيف المنشآت الصغيرة إلى ثلاث فئات^٢:

الفئة الأولى: المنشأة الصغيرة التي تتخذ شكل منشأة فردية وشركات الأشخاص وشركات الواقع

(٢) تستثنى هذه المنشآت من تطبيق تحديد صافي الربح الضريبي وفقا للمادة (٢١) من قانون الضريبة على الدخل لما ترتبط من عقود طويلة الأجل. كما هو الحال بالنسبة للفئة الثانية أيضا.

(٣) يسري على هذه الفئة الفحص بنظام العينة المنصوص عليها بالمادة (٩٤) من قانون الضريبة على الدخل.

(١) جلال الشافعي، "دراسة تحليلية إنتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١١، ص ١٠١.

(٢) إذا تغيرت أحد المعايير الثلاثة تنتقل المنشأة من فئة إلى فئة أخرى.

سبيله لإتخاذ أى إجراءات أخرى للتهرب من أداء الضرائب المستحقة أو التي قد تستحق عليه وذلك حتى يمكن تحصيل تلك الضرائب قبل قيام الممول بأية إجراءات تضر بعملية تحصيل الضريبة^(١). وهكذا يتضح أنه في حالة قبول الإدارة الضريبية لإقرار الممول يخطر بالنموذج (١٩) ويكون الربط نهائياً وعليه أن يؤدي الضريبة. أما في حالة عدم قبول الإدارة للإقرار يخطر بالنموذج (١٨)، وللممول حق في الاعتراض على نفس النموذج، وتقوم الأمورية بعمل "لجنة داخلية" لمحاولة حسم الخلاف، إلا أنه في واقع الأمر لا يتم الإتفاق، ومن ثم تقوم الأمورية بإخطاره بنموذج (١٩) للسير في باقى الإجراءات - ومع ذلك تصبح الضريبة المقررة واجبة الأداء، أى يتم ربط الضريبة. وأصبح الآن هناك نموذج واحد وإقرار الممول هو ربط للضريبة مالم تثبت المصلحة عكس ذلك.

وتمر مرحلة الطعن بخطوتين فرعيتين:

أ- **لجان الطعن**: أصبح الآن هناك الربط الذاتي ، كما أصبح هناك حيادية للجان الطعن خاصة بعد نقل تبعتها لوزارة المالية، الأمر الذي ترتب عليه تخفيض حجم المشاكل القائمة مقارنة بالأوضاع السابقة^٢.

(١) فضلاً راجع المادة ٨٩، ٩٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمادة (١١٤)، (١١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون.

٢ أجاز القانون للممول الطعن خلال ٣٠ يوماً من تاريخ تسلمه النموذج (١٩) وإلا أصبح الربط نهائياً وذلك في حالات ربط الضريبة بمعرفة المصلحة. ويقدم الطعن للأمورية بصحيفة من ثلاث صور، ويسلم إحداها للممول مؤشر عليها من الأمورية بتاريخ الإستلام، كما يتم قيد الطعن وبياناته وملخص أوجه الخلاف الوارد به في دفتر خاص بقيد الطعون وذلك بالأمورية المختصة. وتقوم الأمورية بالبت في أوجه الخلاف بينها وبين الممول بواسطة لجنة داخلية بها وذلك خلال ٦٠ يوماً من تاريخ تقديم الطعن. فإذا لم يتم التوصل لإتفاق نهائي مع الممول في اللجنة الداخلية يتم الإحالة إلى لجنة الطعن المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البت في هذه الأوجه على أن تقوم بإخطار الممول بالإحالة بكتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول. فإذا انقضت مدة الثلاثين يوماً دون قيام الأمورية بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن المختصة،

المحاسبة المصرية وفي ضوء السجلات والمستندات المؤيدة لكل من الإيرادات والتكاليف لأحكام المادة (١٧) من قانون الضريبة على الدخل.

ج- فيما يتعلق بإجراءات الربط والطعن الضريبي: وردت الأحكام الخاصة بربط الضريبة بالباب الثالث من الكتاب السادس من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وذلك في المواد من ٨٩ وحتى ٩٣ من القانون، والمواد من ١١٤ حتى ١١٧ من اللائحة التنفيذية للقانون. بينما وردت الأحكام الخاصة بإجراءات الطعن في الباب السادس من الكتاب السادس من القانون وذلك في المواد من ١١٦ وحتى ١٣٠ من القانون، والمواد من ١٢٩ حتى ١٤٦ من اللائحة التنفيذية للقانون.

فقد نصت المادة (٨٩) على أن "تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول، وللمصلحة الحق في تعديل ربط الضريبة من واقع الإقرار وذلك طبقاً للبيانات الواردة به والمستندات المؤيدة له. وفي حالة عدم تقديم الإقرار أو في حالة عدم تقديم الممول للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار يكون لمصلحة الضرائب تقدير الأرباح من واقع بيانات متاحة لها وربط الضريبة ربطاً تقديرياً. وفي حالة توافر مستندات لدى المصلحة تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة أن تقوم بإجراءات الفحص بدءاً من إخطار الممول بعملية فحص الإقرار وإجراء عملية الفحص وتحديد الإيرادات الصحيحة الخاضعة للضريبة سواء بتصحيح الإقرار أو تعديله. كذلك لرئيس مصلحة الضرائب بعد أخذ موافقة وزير المالية الحق في ربط الضريبة قبل موعد إستحقاقها، إذا توفر دليل لدى المصلحة بأن الممول في سبيل تحويل أصول منشأته أو أمواله لشخص آخر أو في

رابعاً: أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن المجتمع الضريبي

تعد الضرائب مورد رئيسي للخرزنة العامة وأهم الأعباء الملقاة على عاتق الممولين، الأمر الذي يتطلب من المشرع مراعاة التوفيق بين مصلحة كل من الخزانة العامة "الحصيلة" ومصلحة الممولين "العدالة"، خاصة أن إنتاجية الضرائب قد تتعارض مع عدالتها، نظراً لتعدد أهداف الضريبة، وكثيراً ما تكون الأولوية للهدف المالى لها عند تعارضه مع الأهداف الأخرى^(١). ويعد السبب الظاهر للتسرب الضريبي هو رغبة الممولين في الإحتفاظ بأموالهم وعدم التنازل عنها للدولة. وقد بينت بعض الدراسات أن سبب عدم الإذعان من وجهة نظر الممول، وطبيعة المشكلة ومداهها السياسى والإدارى، وكيفية حل المشكلة إدارياً وسياسياً^(٢)، يكون كما هو موضح بالجدول التالى:

ب-الظعن أمام المحاكم : لكل من المصلحة والممول الظعن فى قرار اللجنة أمام المحكمة الإبتدائية منعقدة بهيئة تجارية خلال ٣٠ يوماً من تاريخ إعلان الممول بالقرار. ويكون الظعن فى الحكم الصادر من هذه المحكمة بطريق الإستئناف أيا كانت قيمة النزاع. والجدير بالذكر أن التشريع الضريبي المصرى لم يتضمن إنشاء محاكم ضريبية متخصصة فى القضايا الضريبية وأكتفى بالمحاكم الإبتدائية المنعقدة بهيئة تجارية. أضف إلى ذلك أن الطعون الضريبية غالباً ما تبقى فترة طويلة ما بين مصلحة وزارة العدل والتداول فى المحاكم، الأمر الذى يؤخر حسم وحل الخلافات ويطول أمد النزاعات الضريبية لعدة سنوات، ومن ثم حدوث تأثير سلبي على الخزانة العامة للدولة.

كان للممول أن يعرض الأمر كتابة على رئيس هذه اللجنة مباشرة أو بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، وعلى رئيس اللجنة خلال ١٥ يوماً من تاريخ عرض الأمر عليه أو وصول كتاب الممول إليه أن يحدد جلسة لنظر النزاع ويأمر بضم ملف الممول. وقد أظهر الواقع العملى فى كثير من الأحيان تأخر بعض المأموريات فى إحالة الملف إلى لجان الطعن، نظراً لأن معظم الممولين لا يلجأون من تلقاء أنفسهم إلى لجنة الطعن، هذا بالإضافة إلى أن القانون لم يلزم لجان الطعن بضرورة بدء نظر الطعن أو بتحديد المدة التى ينبغى خلالها إعلان الممول بقرارها، الأمر الذى يؤدى لإطالة أمد النزاع دون مبرر وبما يرتب تسرب الحصيلة. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع - ليلى عزيز صليب، "الضريبة على أرباح شركات الأموال"، مكتبة التكامل، الزقازيق، ٢٠٠٠، ص ١٣١، ١٣٢.

- محمد محمود النفراوى، "القضاء الضريبي: ضرورة التعديل والتطوير"، المؤتمر الضريبي الثالث عشر، بعنوان "رؤية مستقبلية للضرائب على الدخل فى مصر"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، دار الدفاع الجوى، القاهرة، ٢٠٠١، ص ٥.

(١) باهر محمد عتلم، "المالية العامة: أدواتها وآثارها الاقتصادية"، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الرابعة، ١٩٩٠، ص ص ١٤٠-١٤٥.

(٢) Jawne Vazquez-caro, "How to Influence The Taxpayer's Tax consciousness for Improving his behavior", CIAT General Assembly, Accessed on 24/5/2014, Avail-able at file:///C:/Users/mgalal/Downloads/chile27_1993_topic4_vasquez_wordbank.pdf

حل المشكلة		درجة المشكلة		المشكلة	سبب عدم التزام الممول
سياسياً	إدارياً	سياسياً	إدارياً		
محاولة تطبيق مبدأ الفائدة للمدى السياسى والرؤية التنظيمية	مراعاة دافع الضريبة فى خطط الإنفاق العام	إعادة توزيع الإنفاق العام بشكل غير مقبول	التخطيط التنظيمى غير الملائم للإنفاق العام	عدم عدالة الاتفاق	لا أستفيد
- محاولة توسيع الأوعية الضريبية لجميع الخاضعين للضريبة. - تقليل معدلات الضرائب.	تحديد برامج الحصر والفحص من خلال معيار العدالة الأفقية	الإعفاءات والأنظمة الخاصة تشمل على فئات اجتماعية أخرى	عدم فعالية وعدالة إجراءات الحصر والفحص	عدم العدالة الضريبية	الآخرون لا يدفعون
تقليل المعدلات الضريبية وتوزيع الديون بعدالة		المعدلات الضريبية المرتفعة غير الملائمة لمقدرة الممول		زيادة العبء الضريبي	الضريبة ضخمة جداً
الدعم السياسى وتحديد المسؤوليات الإدارية والمالية	تأسيس أنظمة رقابة مباشرة تسمح بالسيطرة المالية والادارية	عدم تحديد البيئة التى تعمل أعمال الفساد	عدم قدرة الإدارة على مكافحة الفساد	فساد فى إدارة الإنفاق العام	إنهم يسرقون الأموال
التحديد السليم للإجراءات والنظم الأخرى للعملية الضريبية	تحديد آليات معينة لدعم الإلتزام	التشريع لم يضع قواعد أساسية للعملية الضريبية	الإدارة الضريبية لم تقم بدورها فى تسهيل الإلتزام الممولين	الجهل الضريبي	لا أعلم كيف ألتزم بالقانون الضريبي
تبسيط الاجراءات المحددة فى التطبيق	تطوير آليات مساعدة الممولين على الإلتزام	التشريع الإجرائى مربك وصعب الفهم	غياب دور الادارة الضريبية لتسهيل إلتزام الممولين	ضعف الخدمات	محاولات الإلتزام ولكن لم أستطع
	تحديد عمليات التحقق والكشف ومنح حوافز للنزاهة فى الإدارة الضريبية		النظر للإدارة الضريبية أنها فاسدة	الفساد فى الإدارة الضريبية	إذا لاحظت الإدارة عدم إلتزامى سأحل المشكلة
دعم آليات مكافحة الفساد المؤسسى	إنشاء أنظمة كمبيوترية للرصد ولتسهيل أعمال الكشف والضبط	فساد كبار المسئولين	عدم الحزم فى مواجهة عدم الإلتزام	عدم كفاءة الإدارة الضريبية	لن يحدث شيئاً إذا لم أدفع الضريبة

المبحث الثاني

مكافحة ظاهرة التسرب الضريبي

في مصر

يعد التشخيص السليم لأسباب ظاهرة التسرب الضريبي في مصر هو البداية السليمة لمكافحة تلك الظاهرة، ويعد تحديد أساليب مكافحة التي يمكن إستخدامها وتطبيقها بشكل سليم تدنية لتلك الظاهرة وإن لم يكن الحل الجذري لها، ويمكن بيان ذلك علي النحو التالي:

أولاً: مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن السياسة الضريبية.

ثانياً: مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن التشريع الضريبي.

ثالثاً: مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن الإدارة الضريبية.

رابعاً: مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن المجتمع الضريبي.

أولاً: مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن السياسة الضريبية

تبين من المبحث الأول أن هناك تعديلات علي فترات متقاربة لأسعار الضريبة علي

الدخل، وضعف عملية الحصر الضريبي، وإستخدام حوافز ضريبية لم تؤت بالثمار المرجوة منها، وجميعها مصادر للتسرب الضريبي الناتج عن السياسة الضريبية، الأمر الذي يتطلب ضرورة مكافحة تلك الأسباب، ويمكن بيان ذلك علي النحو التالي:

* ضرورة وجود دالة هدف تأشيرية للسياسة الضريبية تعمل على تعظيم الحصيلة الضريبية بما لا يضر بحوافز العمل والنشاط الإنتاجي والاقتصادي بصفة عامة، الأمر الذي يعني أنه يتعين على صانع السياسة الضريبية معرفة المعدل الأمثل للضريبة والمعظم حصيلتها. وقد اقترح البعض^١ نموذج قياسي مبسط مفترض لإشتقاق هذه الدالة، وذلك عن طريق تعديل معدل الضريبة في الإتجاه التصاعدي من سنة لأخرى خلال فترة مداها ١٠ سنوات، كما يوضح الجدول التالي:

^١ محمد نجيب جادو، مرجع سبق ذكره، ص ص ٢٨٠-٢٨٣.

السنة	معدل الضريبة % (د)	الحصيلة الضريبية النقدية بالمليون جنيه	الرقم القياسي لاسعار المستهلكين (السنة ١ = ٠)	الحصيلة الضريبية بالأسعار الثابتة	الحصيلة الضريبية بعد عزل أثر النمو الاقتصادي
١	١٦	٣٦٨	١٠٠	٣٦٨	٣٦٨
٢	١٧	٤٤٩.٤١	١٠١	٤٤٤.٩٦	٤٣٢
٣	١٨	٥٢١.٩٦	١٠٣	٥٠٦.٧٦	٤٩٢
٤	١٩	٥٩٢.٦٦	١٠٥	٥٦٤.٤٤	٥٤٨
٥	٢٠	٦٦٧.٤٤	١٠٨	٦١٨	٦٠٠
٦	٢١	٧٤٠.٨٦	١١١	٦٦٧.٤٤	٦٤٨
٧	٢٢	٨٠٥.٤٢	١١٣	٧١٢.٧٦	٦٩٢
٨	٢٣	٨٦٧.٠٥	١١٥	٧٥٣.٩٦	٧٣٢
٩	٢٤	٩٢٥.٥٢	١١٧	٧٩١.٠٤	٧٦٨
١٠	٢٥	٩٨٨.٨٠	١٢٠	٨٢٤	٨٠٠

وهكذا يتم الوصول للحصيلة الضريبية التي تعكس أثر التغير في معدل الضريبة فقط وباستخدام طريقة الفروق المجزأة يمكن توفيق الدالة المعبرة عن الارتباط بين الحصيلة بعد الأخذ في الحسبان أثر النمو الاقتصادي (ح) ومعدل الضريبة (د).

$$\text{حيث } ١ = \text{ح} + ١ - \text{ح}$$

$$\text{در} - ١ + \text{در}$$

$$\text{فر} = ٢ + \text{فر} - ١ - \text{فر}$$

$$\text{در} - ٢ + \text{در}$$

وسوف تتجانس الفروق المجزأة تحت الفرق الجزئي الثاني، وبالتالي يتم استخدام معادلة فروق من الدرجة الثانية على النحو التالي:

$$\text{ح} = ١ + \text{ف} + (\text{د} - ١) + ٢ + (\text{د} - ١) - (\text{د} - ١) \quad (٢د)$$

وبالتالي تصبح دالة الارتباط بين الحصيلة الضريبية ومعدل الضريبة على النحو التالي:

وبافتراض أن المعدل المتوسط للنمو السنوي في الناتج المحلي الصافي الحقيقي (الدخل القومي) لهذه الدولة ٣%. وبالتالي يصبح التغير في الحصيلة الضريبية راجع للتغير في كل من معدل الضريبة، ومعدل النمو الاقتصادي، والتغير في مستوى الأسعار الذي يسجله الرقم القياسي لأسعار التجزئة.

ويمكن إرجاع التغير في الحصيلة الضريبية للتغير في معدل الضريبة مع عزل أثر العاملين الآخرين من خلال:

١- الوصول للقيمة الحقيقية للحصيلة الضريبية من خلال قسمة الحصيلة الضريبية النقدية على الرقم القياسي للأسعار.

٢- قسمة الحصيلة الضريبية الحقيقية بالأسعار الثابتة للسنة الأولى على معدل النمو الاقتصادي، أي بضرب هذه الحصيلة $\times ١٠٠/١٠٣$.

وتشير هذه الدالة للمعدل الأمثل للضريبة المعظم لحصيلتها وبمفاضلة هذه الدالة ومساواة المشتقة الأولى لها بالصفر يمكن الحصول على نهايتها العظمى، وذلك كالآتي:

$$\frac{\Delta C}{\Delta d} = 13000 - 40000d = \text{صفر}$$

ولإثبات ذلك نعوض في الدالة السابقة عند معدلات مفترضة لمعدل الضريبة، كما بالجدول التالي:

$$C = 13000d - 20000d^2 - 1200$$

معدل الضريبة	%٣٠	%٣١	%٣٢	%٣٢.٥	%٣٣	%٣٤	%٣٥
الحصيلة الضريبية بالمليون جنيه	٩٠٠	٩٠٨	٩١٢	٩١٢.٥	٩١٢	٩٠٨	٩٠٠

وتتضح من أرقام الجدول أن معدل الضريبة ٣٢.٥% هو المعدل المعظم للحصيلة الضريبية ومقدارها ٩١٢.٥ مليون جنيه، وهو نفس المعدل المحسوب من الدالة عن طريق الإشتقاق التفاضلي. ويرسم الدالة السابقة يتضح أنها تأخذ شكل منحني لافر، والذي يوضح العلاقة بين معدل الضريبة والحصيلة الضريبية، حيث أن ارتفاع معدل الضريبة عن حد معين يؤدي لإنخفاض الحصيلة الضريبية.

وتعد الحوافز الضريبية هبة تقدمها الدولة المضيفة للدولة الأم وليس للمستثمر، الأمر الذي يتطلب الوقوف على مدى جدية هذه الحوافز للمستثمر مع الحفاظ على مصلحة الدول المضيفة. وهنا نواجه بالإحتمالات التالية:

الإحتمال الأول: قيام الدولة الأم للمستثمر بفرض الضريبة على أرباحه المحققة في الخارج بغض النظر عن معاملته ضريبياً في الدول التي يستثمر فيها. في هذه الحالة وجود الحافز الضريبي وسيلة هامة لجذب المستثمر، لأنه في غياب الحافز سوف يتعرض المستثمر للإزدواج الضريبي، ويزيد عبئه الضريبي خاصة إذا كانت معدلات الضرائب في الدولة المضيفة مرتفعاً.

*** التصميم الجيد للحوافز الضريبية**
يرتبط التصميم الجيد للحوافز الضريبية المقدمة للإستثمارات الأجنبية بالآتي^١:

الإحتمال الثاني: عدم قيام الدولة الأم للمستثمر بفرض ضرائب على الدخل المحققة في الخارج، في هذه الحالة إعطاء الحافز من جانب الدولة المضيفة يكون حافزاً قوياً للإستثمار لتعظيم أرباحه.

أ- معاملة الدول الأم لأرباح شركاتها عن إستثماراتها في الخارج: لا تفيد الحوافز الضريبية المستثمر طالما أن دولته الأم تفرض ضريبة على كامل أرباحه المحققة في الخارج، وبالتالي

^١ يتعين عدم التفرقة في المعاملة الضريبية بين المستثمر المحلي والمستثمر الأجنبي، إلا بما يتميز به الأخير عن الأول.

الدول الأعضاء من أجل بلوغ توافق في الآثار الضريبية بين الدول الأعضاء^(١)

ثانياً: مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن التشريع الضريبي

إتضح من المبحث الأول أن التشريع الضريبي المصري يتسم بعدم وضوح النص التشريعي الضريبي، وإنعدام ذاتية، والإلتزام بعدم الإستقرار، الأمر الذي يتطلب إزالة الأسباب وراء ذلك من خلال الآتي:

* مراجعة المواد الضريبية المختلفة التي تتسم بعدم وضوح نصوصها، وإجراءات تعديلات عليها لجعلها أكثر وضوحاً وذلك بالنسبة للتشريعات الضريبية المختلفة. ومن أمثلة ذلك نص المادة (١١٠) من قانون الضريبة على الدخل والمادة (١٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون، وكذلك المادة (١) من قانون ضريبة المبيعات ولائحته التنفيذية فيما يتعلق بالضريبة الإضافية.

* دراسة القوانين المختلفة المرتبطة بنواحي ضريبية والقوانين التي تهدف لتنظيم النواحي الاقتصادية والإجتماعية مثل قوانين الإستثمار والمناطق العمرانية الجديدة وسوق المال وغيرها ولا تخلو من إشارة لنواحي ضريبية سواء بفرض ضريبة أو الإعفاء منها، وإزالة جوانب عدم الإتساق الخارجي بين نصوص نفس القانون الضريبي كما هو موضح بالأمثلة في متن

الإحتمال الثالث: قيام الدولة الأم للمستثمر بمعاملة وفقاً لمعاملة الدولة المضيفة أو بموجب إتفاقيات مع الدولة المضيفة، بمعنى أنه إذا قام بدفع الضريبة في الدولة المضيفة فإن الدولة الأم تعفيه من أدائها. أما إذا كان وجود الإعفاء في الدولة المضيفة فإنه يدفع الضريبة في الدولة الأم، الأمر الذي يعنى نقل الإيراد المحقق من الضريبة من خزانة الدولة المضيفة للدولة الأم، وبالتالي لا يمثل حافزاً للمستثمر بل قد يفضل بقاءه خاضعاً للضريبة في الدولة المضيفة إذا كان معدل الضريبة أقل مما هو مفروض في الدولة الأم.

ب- الأخذ في الحسبان معاملة الدولة

المجاورة: تدخل الدول النامية بصفة عامة والدول العربية بصفة خاصة في سباق لمنح الحوافز الضريبية دون أن تلاحظ ما تقدمه دول الجوار، والتي تعد المنافس لها في ذلك لتشابه الظروف، الأمر الذي يتطلب ضرورة إبرام إتفاقيات فيما بينها تتعلق بالتنسيق الضريبي.

ويعد التنسيق الضريبي بين الدول العربية في إطار منطقة التجارة العربية الحرة أمراً ضرورياً لتعظيم الإفادة من الإستثمارات الأجنبية بخلق قوة تفاوضية فعالة من خلال إقامة نظام حوافز تكاملي يرتكز على إستغلال المزايا النسبية في كل دولة في ظل المبدأ التمييزي للتنسيق الضريبي، والذي يقوم على إزالة بعض أوجه الإختلافات في الأنظمة الضريبية في

(١) تتمثل الصيغ العملية للتنسيق الضريبي في أي تكتل اقتصادي بثلاثة أشكال: مبدأ توحيد الضرائب، والمبدأ النمطي، والمبدأ التمييزي. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع حسنى على خربوش، "واقع الأنظمة الضريبية والدول العربية وأسس تنسيقها"، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، السنة الرابعة، العدد السابع، يوليو ١٩٨٩، ص ٦٦ - ٧٠.

(٢) الجوانب البشرية والمادية لإدارة

الضريبية: ضرورة الإهتمام بإجراءات الكم والكيف للإمكانيات البشرية من خلال عمل الآتي:

- وضع قواعد ومعايير علمية وسلوكية لإختيار وتعيين الكفاء مع ضرورة توافر التدريب.

- عمل دورات تدريبية في القانون والمحاسبة الضريبية ودراسة علم النفس قبل المفاضلة بين المرشحين.

- وجود ميثاقاً أخلاقياً وسلوكياً يطبق على المتقدمين لشغل الوظائف بالإدارة الضريبية.

- تطوير الإدارات الضريبية المختلفة وعلى رأسها الإدارة المركزية لشئون الحاسب الآلي، نظراً للمنافع المستمدة من حوسبة أعمال الإدارة الضريبية.

(٣) الإجراءات الضريبية

أ- حصر المكلفين: ضرورة الإهتمام بشعبة الحصر الضريبي، وإذكاء روح الأداء التنافسي في نفوس مأموري الحصر، وتوعيتهم بأهمية العمل في هذا المجال، خاصة مع تشعب النشاط الاقتصادي ليس هذا فحسب، بل وتفاقم نسبة الاقتصاد غير الرسمي بالنسبة للاقتصاد الرسمي.

ب- الفحص الضريبي: معالجة أوجه القصور التي تعترض مرحلة الفحص والتي تتمثل في الإلتزام بمبدأ إستقلال السنوات الضريبية، وتطبيق مبدأ المحاسبة والفحص السنوي.

ج- الربط والظعن الضريبي: لتأكيد فعالية الربط والظعن الضريبي لصيانة حقوق وتأكيد الإلتزامات الممول والإدارة الضريبية نقدم مجموعتين من المقترحات:

البحث. بالإضافة لإزالة جوانب عدم الإتساق الخارجي بين نصوص القوانين المختلفة، ومثال ذلك معاملة التبرعات في إطار القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية رقم ١٥٣ لسنة ١٩٩٩، وقانون شركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

* العمل على ضرورة التناوب بين التعديلات في التشريعات الضريبية وبين المستجدات في الظروف والأحوال الاقتصادية المعاصرة، وذلك من خلال وضع موسوعة ضريبية متكاملة تواكب تلك التطورات وما يستجد من آليات جديدة للتسرب الضريبي مثل أسعار التحويل والتجارة الإلكترونية وغيرها.

ثالثاً: مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن الإدارة الضريبية

من خلال تحليل فعالية وكفاءة الإدارة الضريبية في المبحث الأول يتضح أن معالجة التسرب الضريبي من هذا الجانب يتطلب مكافحة جوانب القصور والتي تتمثل في النقاط التالية:

(١) الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية: القيام بمزيد من التطوير لبعض الإدارات المركزية، ولعل أهمها:

- الإدارة المركزية للحاسب الآلي، وذلك من خلال وضع قواعد عاير علمية وسلوكية مناسبة لإختيار وتعيين الأكفاء، وتوفير التدريب اللائم دون تدخل أصحاب النفوذ السياسي.

- الإدارة المركزية للتهرب الضريبي، وذلك من خلال زيادة عددها ليتلائم مع عدد المناطق على مستوى الجمهورية.

أن تكون الإدارة الضريبية على وعى تام بسلوكيات الممولين ومحددات هذه السلوكيات.

وينشكّل وعى الإدارة الضريبية من خلال تقسيم الممولين تبعاً لدرجة التزامهم، ثم دراسة أسباب عدم الإلتزام، لتتمكن من تحديد الإستراتيجية المناسبة لزيادة معدلات الإلتزام الطوعي. ويعد النموذج الهرمي للإلتزام من أفضل النماذج لتصنيف الممولين، والمطبق بالفعل في الإدارة الضريبية لبعض الدول مثل استراليا ونيوزيلندا، بهدف تطوير إستراتيجيات تحسين الإلتزام الطوعي. وينقسم الممولين وفقاً لهذا النموذج لأربعة فئات على النحو التالي⁽¹⁾:

أ- **الفئة الأولى**: ممولين لديهم وعى بالقانون الضريبي، ويلتزمون به طواعية دون تدخل من الإدارة الضريبية، والتي يكون دورها هنا تسهيل ذلك بمختلف السبل المتاحة. وتقع هذه الفئة أسفل الهرم.

ب- **الفئة الثانية**: ممولين لديهم الرغبة في الإلتزام بالقوانين واللوائح الضريبية، ولا يوجد لديهم وعى ضريبي، ويعانون من التعقيد وطول الإجراءات، ويجب على الإدارة الضريبية العمل على زيادة الوعي الضريبي لديهم، وتزودهم بالمعلومات اللازمة عن القوانين والإجراءات الضريبية.

ج- **الفئة الثالثة**: ممولين لديهم وعى بالقوانين واللوائح الضريبية، ولكنهم يحاولون مقاومة

المجموعة الأولى: متعلقة بطبيعة عمل لجان الطعن، حيث نقترح الآتي:

- إلزام لجان الطعن بالبت فى المنازعات التى تعرض عليها خلال مدة أقصاها ستة شهور.

- أن يكون هناك إدارة عامة للجان الداخلية أسوة بالإدارة العامة للجان الطعن، مع وضع القواعد والنظم الكفيلة بحمايتها وإستقلالها وأن تكون قراراتها مستقلة.

المجموعة الثانية: متعلقة بالقضاء الضريبي

- ضرورة إنشاء محاكم ضريبية متخصصة تتولى البت فى المنازعات الضريبية بين مصلحة الضرائب والممولين، لضمان الجدية والدقة وسرعة البت.

- ضرورة إعداد قانون للإجراءات الضريبية يتسم بالعمومية والتوحيد والشمول والذاتية، ويضم جميع القواعد الإجرائية، بدلاً من تشتت التعليمات بين اللائحة التنفيذية والتعليمات التنفيذية والقرارات الوزارية والكتب الدورية والمنشورات العامة، الأمر الذى يسهل على مأمورى الضرائب والمحاسبين معرفتها، كما يوفر الضمانات القانونية للممولين، كما يساهم فى القضاء على سلبيات الأداء.

رابعاً: مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن المجتمع الضريبي

لن نتحقق زيادة معدلات الإلتزام الضريبي الطوعي للحد من ظاهرة التسرب الضريبي من خلال تطبيق العقوبات المغلظة على غير الملتزمين أو زيادة كفاءة وحدات الحصر والفحص بالإدارات الضريبية فحسب، بل تتطلب

(¹) Witterg, Lennart., "Right The Start: Research and Strategies", Report to Swedish Tax Agency, Solna Sweden, 2005, pp.114-116 Accessed on 20/3/2014, Available at http://www.skatteverket.se/download/18.612143fd10702ea567b80002569/rapport200501_eng.pdf

مثل السن - الجنس - العمر - مستوى التعليم^(٢).

د- العوامل الاقتصادية: وتشمل الأوضاع الاقتصادية من رواج أو كساد اقتصادي.

هـ- العوامل النفسية: تتعلق بالسمات الشخصية والمبادئ الأخلاقية لدى الممولين.

و- جوانب النظام الضريبي: تتمثل في أسعار الضرائب، العقوبات، احتمالات الفحص، آليات الإنفاذ، التعقيد وتكلفة الإلتزام.

والجدير بالذكر أن العوامل سالفة الذكر تأثيرها ليس ثابتاً، مما يعنى أن سلوك ومعدل الإلتزام الضريبي يمكن أن يتغير من وقت لآخر، الأمر الذى يعنى أن الممول الملتزم هذا العام قد لا يلتزم فى العام الذى يليه. من هنا فإن فعالية السياسات التى تطبقها الدول لمكافحة ظاهرة عدم الإلتزام الضريبي يتوقف على دراية حكومات تلك الدول بفئات الممولين والعوامل المؤثرة فى معدل الإلتزام، لتتمكن من وضع الإستراتيجية الملائمة لكل فئة، وذلك بهدف زيادة معدلات الإلتزام الطوعى.

وهناك آليتين يمكن إستخدامهما كمؤشران رئيسيان لنجاح الإدارة الضريبية فى دعم الإلتزام الطوعى للممولين هما:

الإلتزام، ولكن تتوقف إراداتهم على عدم الإلتزام على كفاءة الإدارة الضريبية، وقدرتها على كشف عدم الإلتزام من خلال كفاءتها فى القيام بوظيفتى الحصر والفحص الضريبي وإختيار أكفأ الموظفين للقيام بهذه الوظائف بفعالية يشعر بها الممولين.

د-الفئة الرابعة: ممولين يعتمدون عدم الإلتزام، ويتبعون كافة السبل غير المشروعة، وهنا يجب على الإدارة الضريبية أن تقابل ذلك بتطبيق العقوبات المقررة على ارتكاب الجرائم الضريبية لردع مرتكبي تلك الجرائم. وتقع هذه الفئة فى قمة الهرم.

ويرتبط بالنموذج سالف الذكر نموذج (BISEP Model) الذى يهتم بدراسة العوامل المؤثرة فى سلوك الممولين (معدل الإلتزام)، وتتمثل هذه العوامل فى الآتى^(١):

أ- العمل: يقصد به ظروف العمل الفردى أو الجماعى الذى يقوم به الممول مثل مدى الربحية وحجم الملكية.

ب- الصناعة: يقصد بها النشاط الصناعى أو التجارى الذى يمارسه الممول والظروف المحيطة به.

ج- العوامل الإجتماعية: وتشمل الإتجاهات والمعايير الإجتماعية التى تنطبق على الممولين وتؤثر فى الرغبة فى الإلتزام ومعدله

(٢) هناك دراسات أخرى بينت أن النساء أكثر التزاماً من الرجال، وأن كبار السن أكثر التزاماً بالمبادئ الأخلاقية والإلتزامات الإجتماعية ويرتفع لديهم معدل الثقافة الضريبية، كما أن المتعلمين منهم أكثر التزاماً بدفع الضريبة. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

Komhouser, Marjorie E., "Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for The IRS Regarding Individual Taxpayer", Taxpayer advocate services, Annual Report to Congress, Vol.2, 2007, p.154.

(١) Mckerchar, Margaret and Chris Evans, "Sustaining Growth in Developing Economics Through improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities", E journal of Tax Research , Vol.7,No.2, Faculty of law, New South Wales University, 2009, p.172.

الممول عبء ملء الإقرار الضريبي بطريقة سليمة وتقديمه في الموعد المحدد، وإسكاف الدفاتر التي تثبت صحة ما ورد في إقراره الضريبي من بيانات. وقد تم تطبيق هذا النظام في مصر، إلا أنه لم يحقق النجاح المرجو.

٢- مساعدة الممولين على الإلتزام الطوعي: في ظل نظام الربط الذاتي يقع هذا العبء على الإدارة الضريبية، ويكون ذلك من خلال الآتي:

أ- نشر الثقافة الضريبية: تعنى أن يكون الممولين على علم ويقين بأهمية الدور الاقتصادي والاجتماعي للضريبة في مسيرة الإصلاح والتنمية. وقد نهت المؤسسات الدولية مثل صندوق النقد الدولي والبنك الدولي لأهمية نشر الثقافة الضريبية بين الممولين في إستراتيجيات الإصلاح الضريبي^(٤)، بل إن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حددت حق الممول في أن يُعلم ويُساعد ويُسمع يتعيين على الإدارة الضريبية الإلتزام بها^(٥). ويعتمد نشر الثقافة الضريبية بشكل رئيسي على تغيير المواقف والإتجاهات والنظرة السلبية تجاه الإدارة الضريبية، نظراً للدور الأساسي لهذه الإدارة في نشر الثقافة الضريبية. وتمثل جهود الإدارة الضريبية في الآتي:

(٤) Nerre, Birger., "Tax Culture: A Basic Concept for Tax Politics", German Technical Cooperation, Economic Analysis & policy, Vol. 38 No.1, March 2008, pp.154 – 163. Accessed on 13/5/2014, Available at http://eap-journal.com/archive/v38_i1_11.pdf

(٥) Diger, Herve., "Promoting Voluntary Compliance with Tax Obligations", 27th CIAT General Assembly, "Modern Trends in Taxation and the Tax Administering", Santiago, Chile, 1993, p. 143.

١- تطبيق نظام الربط الذاتي: لما له من مزايا تتمثل في إختفاء حاجة الإدارة الضريبية لفحص كل ملفات الممولين، ويقلل التعامل المباشر والمستمر بين الممولين ومأموري الضرائب مما يقلل فرص الفساد، ويقلل من تكلفة الوقت والجهد والمال على كل من الممولين والإدارة الضريبية^(١). ومع ذلك يعاني من عدة إنتقادات أهمها: إرتفاع نسبة الأمية بين الممولين، وضعف إستيفاء الإقرارات الضريبية بصورة سليمة والإحتفاظ بالسجلات وإسكاف الدفاتر، بالإضافة لضعف الثقافة الضريبية بين الممولين خاصة ذوى الدخل المنخفضة. كذلك عدم توافر إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة خاصة في الدول النامية^(٢). لذا نتج عن تطبيق هذا النظام في بدايته بعض المشكلات حتى في الدول المتقدمة^(٣). وفي ظل هذا النظام يقع على

(١) Sarker, Tapan.k. "Improving Tax Compliance in Developing Countries via Self-Assessment-what could Bangladesh learn from Japan", p.8. Accessed on 20/4/2014, Available at <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/unpan/unpan014413.pdf>

(٢) لمزيد من التفصيل فضلاً راجع - جلال الشافعي، "دراسة تحليلية إنتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية في ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١١، ص ٩٥. - الإدارة العامة للبحوث المقارنة، "الطريق نحو الإلتزام الضريبي"، مصلحة الضرائب على المبيعات، أكتوبر ٢٠٠٧.

(٣) فقد وجدت جمعية المحاسبين في المملكة المتحدة أن ٣٦% من أعضائها مازال لديهم مشكلات في نظام الربط الذاتي، ٩% منهم يرون أن هذا النظام مازال مشوشاً حتى بعد أربعة سنوات من تطبيقه لعدم فهم الممولين إجراءات هذا النظام. لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

Lai, Ming-Ling & Kwai.fattochong, "Self-Assessment, Tax System and Compliance Complexities: Tax practitioner's Perspectives", Oxford Business & Economic conference program, Oxford University, UK Jun 24,25, 2009, p. 1,2.

وإنشاء وتحديث مواقع الإنترنت الخاصة بالإدارات الضريبية لعرض معلومات عن القوانين واللوائح والإجراءات الضريبية والتغيرات التي قد تطرأ عليها، وتنظيم الحلقات الدراسية وورش العمل للممولين، وإنشاء خطوط هاتفية للإجابة باستمرار على إستفسارات الممولين وتوضيح الجوانب القانونية والإجرائية التي قد يشوبها غموض أو لبس، وتخصيص موظفين يتحركون بين صفوف الممولين المنتظرين بمقار الإدارة الضريبية لمساعدتهم في إنهاء إجراءاتهم مع الإبقاء على المكاتب الضريبية مفتوحة لأطول وقت ممكن مع إقتراب إنتهاء الفترات المحددة لقبول الإقرارات أو المدفوعات الضريبية، وتخصيص موظفين متقاعدين من الإدارة الضريبية لمساعدة الممولين في إعداد إقراراتهم الضريبية والرد على إستفساراتهم وتساؤلاتهم مقابل أجر رمزي كما في روسيا^(٤).

ج- تفعيل دور خبراء ومستشاري الضرائب في دعم الإلتزام الطوعي: يمثل خبراء ومستشاري الضرائب (المحاسبون الضريبيون - القانونيون) معاونو الممول، وبالتالي يلعبون دوراً هاماً في دعم الإلتزام الطوعي، كما بينت بعض الدراسات^(٥) في الولايات المتحدة الأمريكية

- إدخال الموضوعات الضريبية ضمن مناهج الدراسة بالتعاون مع وزارات التعليم كما فعلت المكسيك^(١).

- إستخدام شعار تخدم به التوعية بأهمية الإلتزام الضريبي، كما فعلت استراليا حيث إستخدمت حملاتها الإعلامية لوقت طويل شعار "نحو بناء أفضل لاستراليا"، كما إستخدمت جنوب أفريقيا شعار "ضرائب تدفع للطريق والمدرسة والمستشفى"^(٢).

- إستخدام البرامج التليفزيونية والإذاعية لزيادة الوعي الضريبي، كذلك إستخدام الإعلانات المعروضة على المركبات، والمسرحيات المدرسية في عرض أهمية الإلتزام الضريبي وأهميته^(٣).

ب- تقديم المعلومات اللازمة للممولين: تعددت الإستراتيجيات التي بذلتها بعض الإدارات الضريبية لتوفير المعلومات للممولين، ويرجع ذلك إلى أن كل إدارة ضريبية تقوم بما تراه ملائماً للمجتمع الضريبي الذي تتعامل معه، ومن دراسة تجارية الإدارات الضريبية في كل من شيلي وبريطانيا والولايات المتحدة والسويد، تبين أن أهم الوسائل التي يمكن إستخدامها تتمثل في الآتي^(٤): نشر وتوزيع الكتيبات،

-Mckerchar, Margaret & Chris Evans, Op., Cit., p.193.

-Hassenberg, Marcela., "Advertising, press and public Relation", 27th CIAT General Assembly, Op.,Cit., pp.285- 288

-Wittbery, Lennart. , "Right from the start, Research and strategies", pp.120- 121. Accessed on 20/3/2014, Available at http://www.skatteverket.se/download/18.612143fd10702ea567b80002569/rapport200501_eng.pdf

^(١) Gill, Jit B.s, Op., Cit., p.15.

^(٢) Lai, Miny-ling & Kwai falt choong, Op., Cit., p.3, 4.

^(١) Gjumlích, Virginia Calleja., "Educational programs in the Tax Area", 27th CIAT General Assembly, "Modern Trends in Taxation and the Tax Administering", Santiago, Chile, 1993, pp.292- 294.

^(٢) Mckerchar, Margaret & Chris Evans, Op., Cit., p.191.

^(٣) Gill, Jit B.S., "The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform", Paper presented for World Bank., January 2003, p14,15. Accessed on 22/7/2014, Available at <http://siteresources.worldbank.org/INTTPA/Resources/NutsBolts.pdf>

^(٤) لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

بضرورة إنشاء غرف لخبراء ومستشاري الضرائب على غرار الغرف التجارية والصناعية يكون هدفها تنظيم ممارسة المهنة، وتنظيم عمل ممارستها وتحسين علاقاتهم بالإدارة الضريبية والممولين.

والجدير بالذكر أن بعض الدول تلزم مأموري الضرائب السابقين بعدم تمثيل مكاتب مهنية خاصة أمام مصلحة الضرائب، إلا بعد مرور عدد من السنوات، تتمثل في ثلاث سنوات في ألمانيا^(٤). أما في مصر فيقتصر هذا الحظر على العاملين السابقين بمصلحة الضرائب الذين إمتنوا المحاماة بعد تركهم للعمل بها^(٥)، وبالتالي لا يمتد الأمر ليشمل المحاسبين.

وفي تقدير الباحث أن ما يتبع في كل من ألمانيا ومصر من عدم السماح لكل أو بعض العاملين السابقين بمصلحة الضرائب من العمل بمكاتب مهنية خاصة إلا بعد مرور فترة زمنية معينة لا مبرر له، نظراً لأن العمل بالإدارة الضريبية لا يمثل عملاً سياسياً أو عسكرياً يتطلب ضرورة المحافظة على عدم تسرب معلومات العمل خارجها أو إستغلالها ضدها. أضف إلى ذلك أن دواعي الشفافية والنزاهة تتطلب قيام الإدارة الضريبية بإعلام الممولين بكيفية سير العمل داخل الإدارة الضريبية، وإلا

واستراليا، حيث يتمثل دورهم في مساعدة الممولين على الإلتزام بالقوانين والإجراءات الضريبية بدقة وفي الوقت المحدد، وذلك من خلال الإستشارة أو تمثيل الممولين أمام الإدارة الضريبية، بالإضافة لدورهم في تخفيف العبء الملقى على الإدارة الضريبية في توعية ومساعدة الممولين، ناهيك عن دورهم في حل المنازعات التي قد تنشأ بين الإدارة الضريبية والممولين^(١) ورغم ذلك قد يمثل خبراء ومستشاري الضرائب خطراً يهدد الإلتزام الطوعي، وذلك عندما يقومون بإستغلال الثغرات في القانون لصالح الممولين، خاصة عندما لا تستطيع الإدارة الضريبية تحسين علاقاتها معهم، فيصبحوا مدعمين للتسرب الضريبي^(٢).

لذا قامت بعض الإدارات الضريبية بتسجيل خبراء ومستشاري الضرائب، حيث يمنح كل منهم رقم مخصص هدفه متابعة أعمالهم، ومدى تأثيرهم على إلتزام الممولين، ومن خلال ذلك يتم تحسين علاقتهم بالإدارة الضريبية، كما هو الحال في جنوب أفريقيا وفقاً للمادة (٩) من القانون ٣٤ لسنة ٢٠٠٥. وقد نادى البعض^(٣)

(١)Brooks, Neil., "Key Issues in Income Tax: challenges of Tax Administration and Compliance", Paper Presented for Asian Development Bank, 8 Sep. 2001, p.2

(٢) Sakurai, yuka & Valerie Braithwaite, "Taxpayer perceptions of the Ideal Tax Adviser: playing safe or saving Dollars?", The Australian National University, center of Tax system Integrity, working paper No.5 Canberra, May 2001, pp.1-3. Accessed on 22/7/2014, Available at

<http://regnet.anu.edu.au/sites/default/files/C/TSI-WorkingPaper5-full.pdf>

(٣) Witt, Mothias., "Creating Chambers of Tax Consultants in Transition", paper prepared for the World Bank Tax Policy and

Tax Administration Thematic Group, World Bank, 20 Dec. 2007, pp. 1-5.

(٤) رمضان صديق محمد، "الإدارة الضريبية الحديثة"، مرجع سبق ذكره، ص ٩٤.

(٥) تنص المادة (٦٦) من قانون المحاماة رقم ١٧ لسنة ١٩٨٣، على أنه يمنع العاملين السابقين بمصلحة الضرائب الذين إمتنوا المحاماة بعد تركهم للعمل بها من الحضور أمام لجان الطعن خلال الثلاث سنوات التالية لإنتهاء عملهم بالمصلحة.

- **التكاليف الإدارية:** يتعرض الممول بدءاً من تقديم الإقرار الضريبي وإنهاءً بدفع دين الضريبة لأعباء إدارية تثقل كاهله، نذكر منها ما يتطلبه نظام الربط الذاتي من الإحتفاظ بالفواتير وإمساك الدفاتر والسجلات، بالإضافة لملء الإقرارات والنماذج المتعددة، والذهاب لمقار الإدارة الضريبية لعدة مرات منها لتقديم الإقرار الضريبي أو الطعن على ربط الضريبة أو تقديم المعلومات التي قد تطلبها وحدات الفحص والمراجعة.

- **التكاليف المالية:** عندما تكون القوانين والإجراءات الضريبية معقدة وغير مفهومة مع عدم توافر الوعي الضريبي الكافي لدى الممول، والخبرة السابقة في كيفية إتباع هذه الإجراءات، سوف يلجأ الممول للإستعانة بأحد المحاسبين أو القانونيين لمراجعة وإنجاز هذه الأعمال لدى الإدارة الضريبية، الأمر الذي يعرضه لأعباء مالية إضافية.

ويرى البعض^(٤) أن التسرب الضريبي يبدأ حيث تنتهي العدالة الضريبية والإجتماعية. ويتلاقى قصور الوعي الضريبي لدى جمهور الممولين، وعدم النزاهة والإلتزام الخلقى لدى بعض رجال الضرائب، ليؤدي لوجود **ظاهرة الفساد الضريبي**، وهو فساد إداري، والذي يعد حالة توصف ولا تعرف، فهو حالة لتجاوز القانون وكسر المشروعية، وعدم إحترام، بل

-Brooks, Neil. , "Key Issues in Income Tax: chaenges of Tax Administration and Compliance", Op., Cit., p.22.

-Maria Celia P.Dosoto, "Reduction of the Taxpayer Administration Burden", 27th CIAT General Assembly, 1993, p.220.

(٤) عاطف صدقي، "مبادئ المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧، ص ٣٢٤.

أدى ذلك لضعف الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

د- **حسن معاملة الممولين داخل وخارج الإدارة الضريبية:** بينت إحدى الدراسات^(١) أن الممولين يميلون أكثر للأمانة في إقراراتهم الضريبية إذا شعروا بأنهم يعاملون بطريقة لائقة ومهذبة من قبل الإدارة الضريبية والعاملين بها. كما أظهرت بعض الدراسات الاقتصادية في الدول الأفريقية وجود مقاومة واسعة من الممولين. ففي تنزانيا إستخدمت الحكومة أسلوب الإجبار لدفع المواطنين على الإلتزام بضريبة التطوير التي لا تراعى أوضاعهم وأزماتهم المالية، الأمر الذي أدى لثورة ضريبية عام ١٩٩٨ إستخدم فيها الممولين العنف كأسلوب للمعاملة بالمثل ضد محصلي الضرائب، كما قاموا بحرق عدد من المكاتب الضريبية. أيضاً في أوغندا إستخدمت الحكومة وحدات عسكرية خاصة لتحصيل الضرائب ومكافحة التهرب في عام ٢٠٠٣، وقد قوبل ذلك بالهجمات المضادة على المحصلين وإحراق مكاتب الضرائب من قبل الممولين^(٢).

ه- **خفض تكلفة التجاوب أو الإلتزام الضريبي:** تتمثل هذه التكاليف في نوعين من التكاليف هما^(٣):

(١) أحمد جمال الدين موسى، "نحو نظرية إقتصادية عامة في التهرب الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص ١٠٥.

(٢) Fjeldstand, odd-Helge & Lise Ranker, "Taxation and Tax Reform in Developing Countries: Illustrations from Sub-Saharan Africa", Working Paper No.1, Michelsen Institute, Bergen Norway, 2008, p.8, 9, 27. Accessed on 21/8/2014, Available at <http://www.cmi.no/publications/file/1551-taxation-and-tax-reforms-in-developing-countries.pdf>

(٣) لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

في ملائمة إستحقاق بعض الممولين للإعفاءات أو الخصومات الضريبية، الأمر يجعل الممول يحاول بشتى الطرق إسترضاء صاحب هذه السلطة في أى موقع (الفحص - الربط..). هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى فالسلطة التقديرية الواسعة تعد دافعا لتقديم تفسيرات مختلفة للقانون الضريبي واللوائح المنظمة بما يحقق النفع الشخصي لمأموري الضرائب. وبعد إستخدام الربط الذاتى مازال الماضى يؤثر على سلوكيات الممولين وعدم ثقتهم برجال الإدارة الضريبية.

٣- ضعف الإشراف والرقابة على أعمال مأمورى الضرائب، بل وضعف العقوبات القانونية والجزاءات الإدارية الرادعة، الأمر الذى يجعل تفعيل الرقابة على أداء مأمورى الضرائب لكشف حالات الفساد الضريبي لن يؤثر بالشكل المطلوب.

٤- المحسوبية والإلتزامات الإجتماعية من قبل موظفى الضرائب تجاه الأهل والعشيرة التي لم تتعدم بعد.

القسم الثانى: دوافع الممولين لعدم الإلتزام والخضوع للفساد الضريبي

لا يمكن أن يمارس الفساد الضريبي دون إشتراك أو تسرر من الممول، وتتمثل أهم أسباب قيام الممولين بإغواء وتشجيع مأمورى الضرائب للإشتراك فى ممارسات الفساد فى الآتى:

١- تعقد القوانين والإجراءات الضريبية، الأمر الذى يفتح مجالاً واسعاً لإساءة إستخدام السلطة التقديرية لمأمورى الضرائب، خاصة فى القرارات الهامة مثل: بنود الإعفاءات الضريبية وتحديد الإلتزامات الضريبية، وإختيار عينات المراجعة

وعدم إعتراف بالقيم الخلقية والدينية الأصيلة الثابتة، وتغليب للصالح الخاص على الصالح العام^(١).

وهناك العديد من الدوافع والأسباب وراء إنتشار الفساد الضريبي فى مصر كما هو الحال فى العديد من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء، والتي يمكن تقسيمها إلى قسمين^(٢):

القسم الأول: دوافع مأمورى الضرائب للفساد، وتتمثل فى الآتى:

١- عدم وعى الممولين بحقوقهم والإلتزاماتهم المنصوص عليها قانوناً، فيستغل مأمورى الضرائب غير الشرفاء هذه النقطة بدلاً من توعيتهم.

٢- السلطة التقديرية الواسعة لمأمورى الضرائب فى تقدير أرباح الممول وربط الضريبة أو النظر

(١) صلاح الدين فوزى محمد، "الفساد الإدارى وآليات مكافحته"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد ٥٠، أكتوبر ٢٠١١، ص ٣٣.

(٢) لمزيد من التفصيل فضلاً راجع

- World Bank, "Anti-Corruption Strategy for Revenue Administration" Prem Notes, No.33, October 1999, p.1 Accessed on 22/7/2014, Available at

<http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote33.pdf>

-Purofit, Mahesh C., "Corruption in Tax Administration", World Bank, 2007.

-Torgler, Benno., "Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries", Center for Research in Economics Management and The Arts, Switzerland, Working paper, No. 5,2004, p.6

-Iman, patrick A.& Davina f. Jacobs, "Effects of Corruption on Tax Revenues in The Middle East", IMF working paper No. 270, Nov. 2007, p.7. Accessed on 2/3/2014, Available at

www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp07270.pdf

والفحص، بالإضافة لإتسام الإجراءات الإدارية والضريبية بالتعقيد وعدم فهم الممولين لها، مع الشعور بعدم العدالة، ونقص الثقافة الضريبية، مما يزيد من فرصة إشتراكه في ممارسات فاسدة مع مأموري الضرائب.

٢- أزمة الثقة المفقودة بين الممولين والإدارة الضريبية، بالإضافة إلى عدم إقتناع الممول بأهمية الدور الإقتصادي والاجتماعي للضريبة، نظراً لعدم تحسن الخدمات التي تؤديها الدولة من تعليم وصحة وطرق و صرف صحي وخلافه، وإنتشار معدلات الفقر وسوء توزيع الدخل بين أفراد المجتمع وإختفاء الطبقة الوسطى.

٣- عدم ثقة المواطنين في المستويات الإدارية والسياسة العليا داخل الدولة، خاصة مع تورط بعض موظفي تلك المستويات في أعمال غير شريفة و فاسدة.

والجددير بالذكر أن التهرب الضريبي أحد صور الفساد الضريبي، فكليهما يتشابه في الإلتيان بأفعال غير مشروعة قانوناً تؤدي لتخفيض الإلتزامات الضريبية بغير وجه حق، بينما الفرق بينهما أن التهرب الضريبي يمكن أن يتم من جانب واحد وهو الممول، بينما الفساد الضريبي يستلزم تواطؤ الممول ومأموري الضرائب^(١).

ويتوقف نجاح إستراتيجية مكافحة الفساد الضريبي على إمكنات كل دولة، ومدى الدعم السياسي المؤيد لها، ومدى وعى الممولين،

واستعدادهم للإشتراك في كشف حالات الفساد ورفضها والإبلاغ عنها.

وتتمثل الأليات التي يمكن للحكومات إتخاذها لمكافحة الفساد الضريبي في الآتي:

١- تبسيط التشريعات واللوائح الضريبية، والإجراءات الإدارية بدءاً من الحصر وإنتهاء بالتحصيل.

٢- تطوير نظم العمل الداخلي بالإدارات الضريبية من خلال التنقلات الدورية للعاملين في المواقع والمناصب الهامة والحساسة مع وجود نظام رقابي جيد على هذا الأمر، وإلا قد يزيد من مجال الفساد بالإدارة الضريبية، وذلك بدفع مأموري الضرائب رشاي لمديريهم للسماح ببقائهم فترة أكثر من المحددة في موقع حيوي محدد.

٣- الحد من السلطة التقديرية لموظفي الإدارات الضريبية مع تطبيق نظام الربط الذاتي ووضع الضوابط الكفيلة بنجاح هذا النظام.

٤- زيادة رواتب وأجور العاملين بالإدارة الضريبية مع تشديد العقوبات القانونية والجزاءات الإدارية وتفعيل تطبيقها بحيث تجعل النفع المادي العائد من الفساد منفعته أقل من التكاليف المرتبطة بالقيام بالفساد.

٥- تفعيل الرقابة الداخلية من قبل الوحدات المسئولة لمعرفة سلوكيات مأموري الضرائب داخل وخارج الإدارات الضريبية وتعقب مصادر ثروتهم. هذا بجانب تفعيل الرقابة الخارجية من قبل مؤسسات المجتمع المدني مثل الجمعيات غير الحكومية وأجهزة الإعلام والصحافة وغيرها.

(١) رمضان صديق محمد، "الإدارة الضريبية الحديثة"، مرجع سبق ذكره، ص ٢٤٠.

الخارجية، وبالتالي إشتداد حدة المنافسة بين المنتجين المحليين ونظرائهم في كافة دول العالم.

- أن هناك تعديلات متتالية في المعدلات للضريبة على الدخل في مصر خلال فترة وجيزة، بالإضافة إلى عدم توحيد التطبيق لإختلاف الآراء.

- لا يوجد دالة هدف تأشيرية للسياسة الضريبية تعمل على تعظيم الحصيلة الضريبية بما لا يضر بحوافز العمل والنشاط الإنتاجي والاقتصادي بصفة عامة، الأمر الذي يعني أنه يتعين على صانع السياسة الضريبية معرفة المعدل الأمثل للضريبة والمعظم حصيلتها.

- رغم وجود عقوبات مرتبطة بعملية التسرب الضريبي في إطار الضريبة علي الدخل والضريبة العامة علي المبيعات والضريبة الجمركية، إلا أنه يتسم بعدم الفعالية، والدليل علي ذلك إرتفاع معدلات التسرب الضريبي.

- أثبت واقع التطبيق للحوافز الضريبية في مصر للإعفاءات الضريبية فشلها كوسيلة لجذب المستثمرين، نظراً لإساءة الكثير من المستثمرين استخدام هذه الإعفاءات، وذلك من خلال قيامهم بتصفية مشروعاتهم بعد إنتهاء فترة الإعفاء الضريبي، والإنتقال لمزاولة أنشطة أخرى للحصول على إعفاءات جديدة أو البقاء في مزاولة نفس النشاط ولكن مع تغيير الأسم من أجل الحصول على إعفاءات جديدة، الأمر الذي يؤدي لإهدار الحصيلة الضريبية ليس هذا فحسب بل وشعور الممولين الملتزمين بعدم العدالة في المعاملة الضريبية، ناهيك عن

٦- تفعيل دور مركز الإعلام الضريبي في إطلاع الجمهور على ما تم إنجازه من تطوير وتحسين لمستوى الخدمات المقدمة لهم، وتكثيف برامج التوعية لزيادة مستوى الوعي الضريبي لدى المكلفين، وتخصيص خطوط هاتفية ساخنة لتمكين الجمهور من الإبلاغ عن الأنشطة المخالفة.

٧- الدعم السياسي لآليات مكافحة الفساد الضريبي وبدون ذلك تكون الجهود الإصلاحية عرضة للفشل.

النتائج والتوصيات

أولاً: النتائج

تتمثل أهم النتائج التي تم التوصل إليها فيما يتعلق بأسباب التسرب الضريبي في مصر في الآتي:

(١) أسباب التسرب الضريبي الناتج عن

السياسة الضريبية

- أن العلاقة بين معدل الضريبة والتسرب الضريبي هي علاقة غير واضحة يكتنفها الكثير من الغموض والتضارب، نظراً لوجود العديد من العوامل الكمية والكيفية المؤثرة مثل معدل العقوبة أو الغرامة وقيمة الدخل الفعلي وغيرها من العوامل الضريبية بخلاف معدل الضريبة .

- لم تصل السياسة الضريبية في مصر للمستوى المرغوب في تخفيف الأعباء الضريبية سواء بخفض معدلات الضريبة أو بتوسيع قاعدة الإعفاءات المقررة للأعباء العائلية، حيث تتوالى إرتفاع أعباء المعيشة والأسعار في الآونة الأخيرة، فضلاً عن نظام العولمة وما سوف يتمخض عنه من العمل بمبدأ حرية التجارة

تقليص الوعاء الضريبي وفتح باب الفساد الضريبي.

* **الجوانب البشرية والمادية للإدارة الضريبية:**
بتحليل الجوانب البشرية والمادية إتضح الآتي:

- إتجاه معظم حركة الإصلاح والتعديل من جانب مصلحة الضرائب نحو معالجة مشاكل العمل دون النظر لزيادة فعاليته، الأمر الذي يبين عدم الإهتمام بإعتبارات الكم والكيف للإمكانيات البشرية، رغم وجود برامج تدريبية على مستوى عالي، إلا أن فعاليتها لم تنعكس بالقدر المطلوب على مستوى الأداء.

- تتسم الإدارة الضريبية في مصر بعدم الإستقلال ومن مظاهر ذلك الآتي:

.. خضوعها للقواعد الإدارية والمالية التي تحكم باقي الأجهزة الحكومية في التعيين والترقية وخلافه، وبالتالي لا تقوم بوضع قواعد ومعايير إختيار المعينين، وتخضع لتدخل أصحاب النفوذ السياسي.

.. تتولى هيئة قضايا الدولة (وليس الإدارة الضريبية) أمر الدفاع في المنازعات القضائية مع الممولين، كما لا يجوز رفع الدعوى الجنائية في الجرائم المنصوص عليها في القانون، بل عدم جواز إتخاذ أي إجراء من إجراءات التحقيق، إلا بناء على طلب كتابي من الوزير، الأمر الذي يبين التدخل السياسي في عمل الإدارة الضريبية.

* **الجوانب المتعلقة بالإجراءات الضريبية**

عند تحليل الإجراءات الضريبية تبين أن التسرب الضريبي يرجع للآتي:

- وجود قصور في إجراءات الربط سواء فيما يتعلق بعمليات حصر المكلفين نظراً لعدم شعور مأمور الحصر بأهميته داخل السلم الإداري أو

(٢) أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن التشريع الضريبي

- عدم وضوح بعض النصوص التشريعية التي أدت إلى مزيد من التسرب الضريبي.
- عدم وجود ذاتية للتشريع الضريبي المصري، الأمر الذي أدى لوجود عدم الإتساق الداخلي بين نص ضريبي معين ونص ضريبي آخر داخل نفس القانون الضريبي، وكذلك عدم وجود إتساق خارجي بين التشريع الضريبي وبعض التشريعات المنظمة للنواحي الاقتصادية والمالية.
- عدم تحقيق التشريع الضريبي لقاعدة الثبات والإستقرار وتلاحق تعديلاته كما هو الحال في قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على النحو سالف بيانه في متن البحث، الأمر الذي أثر على عملية التسرب الضريبي.

(٣) أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن الإدارة الضريبية

أوضح البحث أن هناك عديد من الجوانب التي أدت لظاهرة التسرب الضريبي من أهمها:
* **الجوانب المتعلقة بالهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية:** رغم تعديل الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب العامة، إلا أن هناك عديد من الإدارات المركزية في حاجة لمزيد من التطوير مثل الإدارة المركزية لشئون الحاسب الآلي والإدارة المركزية لمكافحة التهرب الضريبي: أضف إلى ذلك أن هناك عدم تناسب بين أعداد الممولين ورجال مصلحة الضرائب العامة خاصة فيما يتعلق بعملية الفحص الضريبي.

أنهم يجهلون كيفية الإلتزام بالقوانين والإجراءات الضريبية.

- قصر الإنتفاع بالحصيلة الضريبية على كبار المسؤولين، وبالتالي منافع الإنفاق العام لا تصل للمستحقين.

- ضعف العقوبات أو إستحالة تطبيقها، كذلك ضعف الرقابة الناتج عن ضعف كفاءة الإدارة الضريبية وفساد موظفيها في بعض الإدارات الضريبية.

ثانياً: التوصيات

(١) مكافحة أسباب التسرب الضريبي

الناتجة عن السياسة الضريبية

* لا ينبغي تعميم نتائج أية دراسة تمت للعلاقة بين معدل الضريبة والتسرب الضريبي في دولة معينة على الوضع في غيرها من الدول، نظراً لإختلاف الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها من دولة لأخرى.

* ضرورة وجود دالة هدف تأشيرية للسياسة الضريبية تعمل على تعظيم الحصيلة الضريبية بما لا يضر بحوافز العمل والنشاط الإنتاجي والاقتصادي بصفة عامة، الأمر الذي يعني أنه يتعين على صانع السياسة الضريبية معرفة المعدل الأمثل للضريبة والمعظم حصيلتها.

* ضرورة إختيار الحافز الذي يحقق المستهدف وفي التوقيت المرغوب وبالقدر الملائم، مع الأخذ في الحسبان أن فعالية الحوافز الضريبية يتوقف بالدرجة الأولى علي وجود النظام الضريبي الذي يحتسب وجوده ضمن المتغيرات الأساسية التي تتحم في قرارات الاستثمار.

* ضرورة إعادة النظر في التشريعات الضريبية وإصدار موسوعة التشريعات الضريبية يتم فيها

فيما يتعلق بالفحص الضريبي نظراً لأن نظام الربط الذاتي لم يحقق النجاح المنتظر من تطبيقه، نظراً لإرتفاع نسبة الأمية بين الممولين وعدم تمتع الإدارة الضريبية بنظام معلوماتي جيد لوجود قصور في الإمكانيات البشرية والفنية.

- يعتري مرحلة الفحص عدم الإلتزام بمبدأ إستقلال السنوات الضريبية وعدم تطبيق مبدأ المحاسبة والفحص السنوي.

- لم يتضمن التشريع الضريبي المصري إنشاء محاكم ضريبية متخصصة في القضايا الضريبية واكتفى بالمحاكم الابتدائية المنعقدة بهيئة تجارية. كما لم يتضمن أيضاً قانوناً للإجراءات الجنائية.

(٤) أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن

المجتمع الضريبي

إنصرف المجتمع الضريبي إلي مجموعة الممارسات كانت من ضمن الأسباب المؤدية للتسرب الضريبي، ولعل أهمها يتمثل في الآتي:

- عدم إلتزام الكثير من الممولين خاصة المتماثلون في نفس الأنشطة والظروف الاقتصادية وتطبق عليهم نفس الشروط، ولكن لهم معاملات تقضيلية خاصة في ظل سياسة العفو الضريبي.

- عدم الثقة من جانب الممولين في الإنفاق العام من حيث الحجم والتنوعية غير الجيدة وكذلك عدم العدالة في التوزيع، الأمر الذي يعني عدم كفاءة وفعالية الإنفاق العام.

- ضعف الوعي الضريبي والثقافة الضريبية خاصة لدى الممولين ذوي الدخل المنخفض، وكذلك الممولين الذين لديهم رغبة في الإلتزام إلا

للاإمكانيات البشرية، وضرورة وضع قواعد ومعايير إختيار المعينين بالإدارة الضريبية بعيداً عن تدخل النفوذ السياسي ليس هذا فحسب، بل يتعين أن تتمتع الإدارة الضريبية بالإستقلال المالي والإداري، وبالتالي تتاح لها الفرصة لتقييم أداء العاملين بشكل دوري وتطبيق أسلوب الثواب والعقاب، بل وإتخاذ الآليات المناسبة للحفاظ على كفاءتها وفعاليتها.

ج- الإجراءات الضريبية

* **حصر المكلفين:** ضرورة الإهتمام بشعبة الحصر الضريبي، وإزكاء روح الأداء التفاضلي في نفوس مأموري الحصر، وتوعيتهم بأهمية العمل في هذا المجال، خاصة مع تشعب النشاط الاقتصادي ليس هذا فحسب، بل وتقام نسبة الاقتصاد غير الرسمي بالنسبة للاقتصاد الرسمي.

* **الفحص الضريبي:** معالجة أوجه القصور التي تعترض مرحلة الفحص والتي تتمثل في الإلتزام بمبدأ إستقلال السنوات الضريبية، وتطبيق مبدأ المحاسبة والفحص السنوي.

* **الربط والطعن الضريبي:** لتأكيد فعالية الربط والطعن الضريبي لصيانة حقوق وتأكيد إلتزامات الممول والإدارة الضريبية نقدم مجموعتين من المقترحات:

-الأولي تتعلق بطبيعة عمل لجان الطعن، حيث نقترح أن يكون هناك إدارة عامة للجان الداخلية أسوة بالإدارة العامة للجان الطعن، مع وضع القواعد والنظم الكفيلة بحمايتها وإستقلالها وأن تكون قراراتها مستقلة.

-الثانية تتعلق بالقضاء الضريبي، حيث نقترح ضرورة إنشاء محاكم ضريبية متخصصة تتولى

تجميع كافة قوانين الضرائب وما يتعلق بها من إعفاءات وعقوبات، مع مراعاة التدرج ووجود فترة إنتقالية.

(٢) مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن التشريع الضريبي

يتطلب تحقيق إستقرار التشريع ضرورة تشكيل مجلس قومي للضريبة أو لجنة دائمة تضم كل من خبراء الضرائب والمحاسبين وأساتذة الجامعات والقانونيين، وتكون مهمتها دراسة التطورات الاقتصادية الجارية، وما يستجد من ظروف، وما يستحدث من أساليب للتسرب الضريبي تتطلب تعديلات للتشريعات الضريبية القائمة، مع ضرورة دراسة هذه التعديلات بعناية مع طرحها كل فترة - ثلاث سنوات مثلاً- على مجلس الشعب ليتم إصدار التشريع الملائم، مع تنقية القانون القائم من النصوص التي لا تتسق داخلياً أو خارجياً مع القانون المقترح. وقد تم تشكيل المجلس الأعلى للضرائب لهذا الغرض، والمطلوب تفعيل دوره، لأنه بدون هذا التفعيل تصبح جميع التعديلات والقرارات الوزارية والكتب الدورية الخاصة بالضرائب باطلاً بنص القانون.

(٣) مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن الإدارة الضريبية

أ- **الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية:** ضرورة الإهتمام بمزيد من التطوير لعدة إدارات لعل أهمها الإدارة المركزية لشئون الحاسب الآلي، الإدارة المركزية لمراكز التدريب الضريبية، الإدارة المركزية لمكافحة التهرب الضريبي.

ب- **الجوانب البشرية والمادية للإدارة الضريبية:** ضرورة الإهتمام بإعتبرات الكم والكيف

وبالنسبة للتسرب الضريبي الناتج عن المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية معاً نقتراح مجموعة من الآليات التي يمكن للحكومات إتخاذها لمكافحة الفساد الضريبي تتمثل في الآتي: تبسيط التشريعات واللوائح الضريبية، والإجراءات الإدارية بدءاً من الحصر وإنتهاءً بالتحصيل، وتطوير نظم العمل الداخلي بالإدارات الضريبية، والحد من السلطة التقديرية لموظفي الإدارات الضريبية مع تطبيق نظام الربط الذاتي ووضع الضوابط الكفيلة بنجاح هذا النظام. أيضاً زيادة رواتب وأجور العاملين بالإدارة الضريبية مع تشديد العقوبات القانونية والجزاءات الإدارية وتفعيل تطبيقها. كذلك تفعيل الرقابة الداخلية والرقابة الخارجية وتفعيل دور مركز الإعلام الضريبي . وأخيراً ضرورة توافر الدعم السياسي لآليات مكافحة الفساد الضريبي.

أما آليات الإدارة الضريبية لدعم الإلتزام الطوعي فيمكن إستخدام آليتين كمؤشران رئيسيان لنجاح الإدارة الضريبية فى دعم الإلتزام الطوعي للممولين هما: تطبيق نظام الربط الذاتي وهو موجود فعلاً، ومساعدة الممولين على الإلتزام الطوعي: ويكون ذلك من خلال الآتى: نشر الثقافة الضريبية، تقديم المعلومات اللازمة للممولين، تفعيل دور خبراء ومستشارى الضرائب فى دعم الإلتزام الطوعي، حسن معاملة الممولين داخل وخارج الإدارة الضريبية، خفض تكلفة التجاوب الضريبي.

البيت في المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والممول لضمان الجدية والثقة وسرعة البيت. كذلك ضرورة إعداد قانون للإجراءات الضريبية.

(٤) مكافحة أسباب التسرب الضريبي الناتجة عن المجتمع الضريبي

- مراعاة الممولين في خطط الإنفاق العام، ومحاولة تطبيق مبدأ الفائدة للمدى السياسي والرؤية التنظيمية.
- تحديد برامج الحصر والفحص من خلال معيار العدالة الأفقية، ومحاولة توسيع الأوعية الضريبية لجميع الخاضعين للضريبة.
- مراعاة الأعباء الضريبية الواقعة على الممولين من خلال عدم إختلاف العبء الضريبي الفعلي عن العبء الضريبي القانوني.
- تأسيس أنظمة رقابية مباشرة تسمح بالسيطرة المالية والإدارية لتسمح بمكافحة الفساد في إدارة النفقات العامة ليس هذا فحسب، بل يتعين توافر الدعم السياسي وتحديد المسؤوليات الإدارية والمالية.
- تحديد آليات دعم الإلتزام من جانب الممولين خاصة الذين لا يتمتعون بالوعي الضريبي ويتمتعون بالجهل الضريبي.
- تحديد عمليات التحقق والكشف ومنح حوافز للنزاهة في الإدارة الضريبية للقضاء على الفساد في الإدارة الضريبية وتحقيق إلتزام الممولين.
- إنشاء أنظمة على الحاسب الآلي لتسهيل عمليات الرصد وكشف الإنحرافات، الأمر الذي يساهم في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وزيادة إلتزام الممولين.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- السيد أحمد عبد الخالق، "مدخل لدراسة مالية الدولة والسياسات المالية"، دار برلين، المنصورة، ٢٠٠٥.
- أسامة محمد الفولى، "بعض مظاهر التعاون فى توزيع العبء الضريبي القانوني فى التشريع الضريبي المصري"، مجلة كلية الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، الإصدار الثالث، السنة العشرون، العدد الثانى، ١٩٩٤ مدحت محمد العقاد، "الاقتصاد العام والسياسة المالية"، مكتبة المدينة، الزقازيق، ١٩٩٩.
- الإدارة العامة للبحوث المقارنة، "الطريق نحو الإلتزام الضريبي"، مصلحة الضرائب على المبيعات، أكتوبر ٢٠٠٧.
- باهر محمد عتلم، "المالية العامة: أدواتها وآثارها الاقتصادية"، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الرابعة، ١٩٩٠.
- رابح رتيب، "الممول والإدارة الضريبية"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩١.
- رمضان صديق محمد، "الإدارة الضريبية الحديثة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦.
- جلال الشافعى، "دراسة تحليلية إنتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١١.
- جمال فوزى شمس، "ظاهرة التهريب الضريبي: مكافحتها ودور الشرطة فى ملاحقتها"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ١٩٨٢.
- جمعه محمد محمد عامر، "النظم الضريبية: مدخل اقتصادي"، مكتبة المدينة، الزقازيق، الطبعة الأولى، ١٩٩٩.
- حامد عبد المجيد دراز، "النظم الضريبية"، الدار الجامعية، الاسكندرية ٢٠٠٥.
- حسنى على خربوش، "واقع الأنظمة الضريبية والدول العربية وأسس تنسيقها"، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، السنة الرابعة، العدد السابع، يوليو ١٩٨٩.
- صفوت عبد السلام عوض الله، "منظمة التجارة العالمية والإستثمار الأجنبي المباشر: دراسة تحليلية لآثار المحتملة لإتفاق التريزيم على تطور حركة الإستثمار الأجنبي المباشر إلى الدول النامية"، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤.
- صلاح الدين فوزى محمد، "الفساد الإداري وآليات مكافحته"، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، العدد ٥٠، أكتوبر ٢٠١١.
- عادل المهدي، "عولمة النظام الاقتصادي العالمي"، الدار اللبنانية، القاهرة، ٢٠٠٣.
- عاطف صدقى، "مبادئ المالية العامة"، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٧٧.
- عماد أحمد على، "الإدارة الضريبية: رؤية مستقبلية"، المؤتمر الضريبي الأول، "الضريبة والقرن الواحد والعشرين: رؤية مستقبلية"، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، ١٩٩٠.
- على لطفى، "المالية العامة"، مرجع سبق ذكره

- عبد المعطى السيد البهواش، "عوامل التهريب من ضرائب الدخل"، مجلة مصر المعاصرة، السنة ٧٤، العدد ٤٠٤، ابريل ١٩٨٦.
- فهيم عمر فهيم عايد، "الجوانب الاقتصادية والمالية للاقتصاد الخفي"، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة طنطا، ٢٠١٢.
- ليلى عزيز صليب، "الضريبة على أرباح شركات الأموال"، مكتبة التكامل، الزقازيق، ٢٠٠٠.
- محمد جلال خطاب، "قضايا مالية معاصرة"، قسم المالية العامة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، ٢٠١٤.
- محمد عبد المنعم الشواربي، "أثر فجوة التوقعات فى المراجعة على نجاح الفحص الضريبي بالعينة فى ضوء نظام الربط الذاتى"، المؤتمر الضريبي السابع عشر، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٥-٧ يوليو ٢٠١١.
- محمد عماد عبد الوهاب السنباطي، "الإصلاح الضريبي مع التطبيق على الإدارة الضريبية فى مصر: دراسة تحليلية مقارنة"، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، ٢٠١٣.
- محمد نجيب جادو، مرجع سبق ذكره، ص ٣٥٤، ٣٥٥.
- محمد محمود النفرأوى، "القضاء الضريبي: ضرورة التعديل والتطوير"، المؤتمر الضريبي الثالث عشر، بعنوان "رؤية مستقبلية للضرائب على الدخل فى مصر"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، دار الدفاع الجوى، القاهرة، ٢٠٠١.
- محمود السيد الناغى، "إدارة الضرائب على الدخل فى مصر: الإنجازات والتحديات ومتطلبات تطوير الأداء"، المؤتمر الضريبي الأول، "الضريبة والقرن الواحد والعشرين: رؤية مستقبلية"، شيبدا، القاهرة، ١٩٩٨.
- مدحت محمد العقاد، "الاقتصاد العام والسياسة المالية"، مكتبة المدينة، الزقازيق، ١٩٩٩.
- نادية محمد عبد الحافظ، "الإدارة الضريبية بين الحاضر والمستقبل"، المؤتمر الضريبي الأول، "الضريبة والقرن الواحد والعشرين: رؤية مستقبلية"، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، ١٩٩٠.
- نعيم فهيم حنا، "دور الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة النظم الضريبي فى مصر"، مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الإستثمار والخصخصة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، فبراير ١٩٩٧.
- وليد احمد محمد على، "دراسة تحليلية للمشكلات التى تواجه الأجهزة الضريبية من منظور معلوماتي"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر بعنوان "دور النظام الضريبي المصرى فى مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية"، المجلد الثالث، ١٤-٢٧ يونيو ٢٠٠٩.
- * القوانين والقرارات والكتب الدورية**
- قانون الضريبة الموحدة علي الدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.
- قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته.

- قانون شركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.
- قانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٨٩.
- قانون ضريبة المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته.
- قانون الضريبة الموحدة رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المعدل بالقانون ١٦٢ لسنة ١٩٩٧.
- قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية رقم ١٥٣ لسنة ١٩٩٩.
- قانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ المعدل للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- قانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ المعدل للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- قانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ المعدل للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- قرار وزير المالية رقم ٤١٤ لسنة ٢٠٠٩ بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة.
- القرار الوزاري رقم ٢٧٢ لسنة ٢٠٠٧ بقواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن سنة ٢٠٠٥
- القرار الوزاري رقم ٦٥٩ لسنة ٢٠٠٨ بقواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن عامي ٢٠٠٦، ٢٠٠٧ الصادر في ٢٠٠٨/١١/٥.
- القرار الوزاري رقم ٥٤ لسنة ٢٠١٢ والتعليمات التنفيذية رقم ١٢ لسنة ٢٠١٢.
- الكتاب الدوري الصادر عن مصلحة الضرائب رقم ١٦ لسنة ٢٠١١.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Brooks, Neil, "Key Issues in Income Tax: challenges of Tax Administration and Compliance", Paper Presented for Asian Development Bank, 8 Sep. 2001
- Clotfalter, C., "Tax Evasion and Tax Rates: an Analysis of Individual Returns", Review of Economics and statistics, Vol. 65, No.3, 1983.
- Diguier, Herve, "Promoting Voluntary Compliance with Tax Obligations", 27th CIAT General Assembly, "Modern Trends in Taxation and the Tax Administering", Santiago, Chile, 1993.
- Ebrill, L., "Evidance on the laffer curve", in "Supply Side Tax Policy", International Monetary Fund, Washington D.C, 1987.
- Fishlow, A. & Friedman, J., "Tax Evasion Inflation and Stabilization", Journal of Development Economics, Vol.43, No.1, 1994.
- Fubllerton, D. & Karayannis, M., "Tax Evasion and the Allocation of Capital", Journal of public finance Economics, Vol. 55, No.2, 1994.
- Gandhi, V., "Tax policy for Efficiency and Growth", in "Supply Side Tax Policy", International Monetary fund, Washington D.C, 1987.
- Gjumlich, Virginia Calleja, "Educational programs in the Tax Area", 27th CIAT General Assembly, "Modern Trends in Taxation and the Tax Administering", Santiago, Chile, 1993
- Gutierrez, Nelson. "Information Technology in support of the Administration functions and taxpayer Assistance", CIAT, Third Regional Training Workshop on Taxation, Brasilia 3-5 Dec. 2002.
- Herschel, f., "Tax Evasion and its Measurement in Developing Countries", Journal of Public Finance, Vol.133, 1978.

- Koskela, E., **"On the Shape of Tax Schedule: The Probability of Detection and Penalty Schemes as Deterrents to Tax Evasion"**, Journal of public finance, Vol.38, No.1, 1983.
- Komhouser, Marjorie E., **"Normative and Cognitive Aspects of Tax Compliance: Literature Review and Recommendations for The IRS Regarding Individual Taxpayer"**, Taxpayer advocate services, Annual Report to Congress, vol.2, 2007.
- Lai, Ming-Ling & Kwai.fattchoong, **"Self-Assessment, Tax System and Compliance Complexities: Tax practitioner's Perspectives"**, Oxford Business & Economic conference program, Oxford University, UK Jun 24, 26, 2009.
- Mc Caleb, T., **"Tax Evasion and the Differential Taxation of Labor and Capital Income"**, Journal of public finance, Vol.31, No.2, 1976.
- Mann, Arthur J., **"Are Semi-Autonomous Revenue Authorities the Answer to Tax Administration Problems in Developing Countries? A Practical Guide"**, publications produced for Review by United States Agency for International Development (USAID), august 2004.
- Maria Celia P.Dosoto, **"Reduction of the Taxpayer Administration Burden"**, 27th CIAT General Assembly, 1993.
- Mckerchar, Margaret and Chris Evans, **"Sustaining Growth in Developing Economics through Improved Taxpayer Compliance: Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities"**, E journal of Tax Research, Vol.7, No.2, Faculty of law, New South Wales University, 2009.
- Nigtingale, Kath, **"Taxation Theory and Practice"**, prentice Hall London, 2002.
- Slemrod, J., **"An Empirical Test for Tax Evasion"**, Review of Economics and Statistics, Vol. 67, No.2, 1985.
- The Common wealth Association of Tax Administration, **"Self-Assessment of Income Tax"**, twenty fourth annual Technical Conference, Kuala-lumpur. Malaysia, 2003.
- Torgler, Benno, **"Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries"**, Center for Research in Economics Management and The Arts, Switzerl and, Working paper, No.5, 2004.
- Vogel, Donald K., **"Promotion of professional Ethics in The Tax Administration"**, 27th CIAT General Assembly 1993.
- Witt, Mothias, **"Creating chambers of Tax Consultants in Transition"**, Paper prepared for the World Bank Tax Policy and Tax Administration Thematic Group, World Bank, 20 Dec. 2007. **Internet Reference**
- Andreas Buehn ;Schneider, Friedrich & Claudio E. Montenegro, **"Shadow Economies All over the World New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007"** Policy Research Working Paper 5356, July 2010. Available at http://www.wds.worldbank.org/servlet/WDSContentServer/WDSP/IB/2010/10/14/000158349_20101014160704/Rendered/PDF/WPS5356.pdf
- Ceyhun Elgin& Oguz Oztunal , **"Shadow Economies around the World: Model Based Estimates"**, Available at http://www.econ.boun.edu.tr/public_html/RePEc/pdf/201205.pdf
- Fjeldstand, odd-Helge & Lise Ranker, **"Taxation and Tax Reform in Developing Countries : Illustrations from Sub-Saharan Africa"** ,Working Paper No.1, Michelsen Institute, Bergen Norway, 2008. Accessed on 21/8/-2014, Available at <http://www.cmi.no/publications/file/1551-taxation-and-tax-reforms-in-developing-countries.pdf>
- Gill, Jit B.S., **"The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform"**

- ,Paper presented for World Bank-
.,January 2003. Accessed on
22/7/2014, Available at
[http://siteresources.worldbank.org/INTT
PA/Resources/NutsBolts.pdf](http://siteresources.worldbank.org/INTT
PA/Resources/NutsBolts.pdf)
- Iman, patrick A.& Davina f. Jacobs,
"Effects of Corruption on Tax Re-
venues in The Middle East", IMF
working paper No. 270, Nov. 2007.
Accessed on 2/3/2014, Available at
[www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/
wp07270.pdf](http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/
wp07270.pdf)
- Jawne Vazquez-caro, "How to Infl-
ence The Taxpayer's Tax consciou-
sness for Improving his beh-avior",
CIAT General Assem-bly, Accessed
on 24/5/2014, Available at
[file:///C:/Users/mgalal/Downloads/chil
e27_1993_topic4_vasquez_wordbank.
pdf](file:///C:/Users/mgalal/Downloads/chil
e27_1993_topic4_vasquez_wordbank.
pdf)
- Nerre, Birger., "Tax Culture: A Basic
Concept for Tax Politics", German
Technical Cooperation, Economic An-
alysise & policy, Vol. 38 No.1, March
2008, Accessed on 13/5/2014, Avail-
able at
[http://eapjournal.com/archive/v38_i1_1
1.pdf](http://eapjournal.com/archive/v38_i1_1
1.pdf)
- purohit, Mahesh C., "Corruption in
Tax Administration", Accessed on
24/6/2014 Available at
[http://siteresources.worldbank.org/IN
TWBIGOVANTCOR/Resources/Corr
uptioninTaxAdministration.pdf](http://siteresources.worldbank.org/IN
TWBIGOVANTCOR/Resources/Corr
uptioninTaxAdministration.pdf)
- Sarker, Tapan.k. ,"Improving Tax Co-
pliance in Developing Countri-
es via Self-Assessment-whatcould Ba-
ngladesh learn from Japan", A-
ccessed on 20/4/2014, Available at
[http://unpan1.un.org/intradoc/groups/p
ublic/documents/unpan/unpan014413.
pdf](http://unpan1.un.org/intradoc/groups/p
ublic/documents/unpan/unpan014413.
pdf)
- Sakurai, yuka & Valerie Braithwaite,
"Taxpayer perceptions of the Ideal
Tax Adviser: playing safe or saving
Dollars?", The Australian National
University, center of Tax system Inte-
grity, working paper No.5 Can-berra,
May 200,. Accessed on 22/7/2014 ,
Available at
[http://regnet.anu.edu.au/sites/default/fi
les/CTSI-WorkingPaper5-full.pdf](http://regnet.anu.edu.au/sites/default/fi
les/CTSI-WorkingPaper5-full.pdf)
- Schneider, Friedrich, " Shadow Eco-
nomies of 145 Countries all over the
World : What do we really know?
" Availableat
[http://www.brookings.edu/metro/umi/
events/20060904_schneider.pdf](http://www.brookings.edu/metro/umi/
events/20060904_schneider.pdf)
- Wittbery, Lennart. , "Right from the
start, Research and strategies", Ac-
cessed on 20/3/2014, Available at
[http://www.skatteverket.se/download/
18.612143fd10702ea567b80002569/ra
pport200501_eng.pdf](http://www.skatteverket.se/download/
18.612143fd10702ea567b80002569/ra
pport200501_eng.pdf)
- World Bank, "Anti-Corruption strat-
egy for Revenue Admini-stration"
Prem Notes, No.33, October 1999.
Accessed on 22/7/2014, Availa-ble at
[http://www1.worldbank.org/prem/PR
EMNotes/premnote33.pdf](http://www1.worldbank.org/prem/PR
EMNotes/premnote33.pdf)