



جامعة المنصورة
كلية الحقوق
قسم الاقتصاد والمالية العامة

سياسات الإصلاح الضريبي

(مع إشارة للتجربة المصرية)

إشراف :-

أ.د/ السيد أحمد عبد الخالق
أستاذ الاقتصاد السياسي والتشريعات المالية
والاقتصادية

محمد عماد عبد الوهاب السنباطى
باحث دكتوراه بقسم الاقتصاد والمالية العامة

٢٠١٢

المقدمة :

تسعى كل دول العالم لإعادة النظر في نظامها الضريبي من فترة زمنية لأخرى تحت تأثير العديد من العوامل الداخلية والخارجية وذلك لجعله يواكب ويلبي مطالب كل مرحلة وفقاً لما تشهده من تحولات ، ويأتي على رأس العوامل الداخلية ما تشهده المجتمعات من تغيرات اجتماعية واقتصادية وسياسية ، وبالنسبة للعوامل الخارجية تعد العولمة الاقتصادية واشتداد المنافسة بين الدول أحد أهم العوامل التي تدفع نحو الإصلاح والتعديل في النظم الضريبية ، ولا تعد مصر استثناءً من كل هذا بل هي جزء من العالم ، ومن ثم يتطلب نظامها الضريبي تطوير وإصلاح .

ويعرف الإصلاح الضريبي في رأي بعض الفقه بأنه "التغيرات التي تطرأ على النظام الضريبي في الدولة لمواكبة التطورات الاقتصادية والاجتماعية ، أو لتحقيق خطط التنمية في مرحلة معينة من مراحل النمو ، والإصلاح الضريبي في دولة معينة قد لا يتلاءم مع دولة أخرى (1) .

، ويرى الباحث أن الإصلاح الضريبي يمكن تعريفه بأنه :- "الآليات التي يمكن من خلالها حل المشاكل والعيوب ومعالجة أوجه القصور وسد الثغرات الموجودة في النظم الضريبية لتؤدي دورها في تحقيق الأهداف التي وضعت من أجلها والنهوض بالسياسة المالية والاقتصادية للدول " .

(1) انظر د. سعيد عبد العزيز عثمان وآخرون (اقتصاديات الضرائب) - الدار الجامعية - الإسكندرية - عام ٢٠٠٧ - ص ٥٣٥

ويرتكز أي نظام ضريبي على محاور ثلاثة تتمثل في :- (التشريعات

الضريبية – الإدارة الضريبية – المجتمع الضريبي)، وتبعاً لذلك فإن سياسات

إصلاح النظم الضريبية في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء تتمثل في

إصلاح المحاور السابقة .

والتساؤل المهم هنا :- من أين تبدأ سياسات الإصلاح الضريبي ؟ هل بإصلاح

القصور في التشريعات والهياكل الضريبية المطبقة ووضع قوانين ضريبية أكثر

تطوراً ؟ أم بإصلاح الإدارة الضريبية بتطوير الإمكانيات المادية والبشرية

لإدارة الضريبية كي تقوم بوظيفتها في ربط وتحصيل الضريبة وغيرها على

أكمل وجه ، وتطوير أساليب تعاملها مع الممولين وممثليهم ؟ أم بإصلاح المجتمع

الضريبي المتمثل في الممولين وممثليهم بزيادة معدل الوعي الضريبي وإشراكهم

في العملية الضريبية ؟

يؤكد الواقع أن المحاور الثلاثة السابقة للإصلاح الضريبي مرتبطة ارتباطاً لا يقبل التجزئة ، فأصلاح أي محور منها سيؤثر بالتأكيد في إصلاح باقي المحاور ، لدرجة أنه يصعب تركيز جهود الإصلاح على أحدها وإهمال الباقي .

وعلى سبيل المثال : لا تكفي محاولة إصلاح التشريعات الضريبية الجامدة والعاجزة عن مواكبة التطور الذي حدث في النظم الضريبية المتقدمة ، ومسايرة المتغيرات الاقتصادية العالمية دون الاهتمام بإصلاح الإدارة الضريبية القائمة على إنفاذ هذه التشريعات، أو الاهتمام بإصلاح المجتمع الضريبي المتمثل في الممولين الخاضعين لأحكام تلك التشريعات ومن يعاونهم من خبراء ومستشاري الضرائب .

ولهذا إذا اهتمت دولة ما بإصلاح تشريعها الضريبي ، وظلت إدارتها الضريبية القائمة على تنفيذ وتطبيق هذا التشريع عاجزة عن تطبيقه لعدم كفاءتها وفعاليتها ، فمن المؤكد أن جهود إصلاح التشريع الضريبي سوف تذهب هباءً .

وكذلك الحال إذا اقتصر الاهتمام على إصلاح التشريع الضريبي والإدارة الضريبية دون الاهتمام بتنمية الوعي الضريبي لدى الممولين بفئاتهم المختلفة ، وتحسين العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية ، وتفعيل دور خبراء ومستشاري الضرائب ومن يعاون الممولين خلال العملية الضريبية سوف تقل احتمالات نجاح النظام الضريبي .

ونخلص مما سبق إلى أن الدول التي ترغب في إصلاح أنظمتها الضريبية يجب أن توجه جهود الإصلاح للنظام الضريبي بكل محاوره .

مشكلة البحث :

تتلخص إشكالية البحث في أنه رغم حاجة الدول المتقدمة والنامية على حد سواء لإصلاح أنظمتها الضريبية من فترة لأخرى ، لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية معينة ، إلا أن العديد من الدول لم تتجح في إجراء إصلاح شامل لأنظمتها الضريبية ؛ لعدم الاهتمام بإصلاح كافة جوانب النظام الضريبي ، أي يهتم بعضها بإصلاح التشريع الضريبي مثلاً دون الاهتمام بإصلاح الإدارة

الضريبية والمجتمع الضريبي ، وكان ذلك سبباً لاختيار موضوع الدراسة لبيان أهمية إصلاح النظام الضريبي بكافة أركانه لتحقيق الأهداف المأمولة منه .

أهمية البحث :

تتجلى أهمية التعرض لسياسات الإصلاح الضريبي في أن مسألة الإصلاح الضريبي باتت من المسائل الملحة التي يتوجب إيجاد الحلول المنطقية والعملية لها ، حيث إن الإصلاح الضريبي يعد جزءاً من برامج الإصلاح الاقتصادي والاجتماعي الذي تحتاج إليه دول العالم ، لاسيما في ظل التطورات العالمية الحديثة وانتشارها الواسع كالعولمة الاقتصادية وغيرها .

منهج البحث :

استخدم الباحث في الدراسة المنهجين التحليلي والتطبيقي كما يلي :

(١) المنهج التحليلي : اعتمد الباحث عدة الأسلوب التحليلي في عرض سياسات إصلاح النظم الضريبية ، التي انقسمت إلى سياسات إصلاح التشريعات الضريبية ، وسياسات إصلاح الإدارة الضريبية ، وسياسات إصلاح المجتمع الضريبي ، مع بيان أمثلة للسياسات السابقة .

٢) المنهج التطبيقي : من خلال الإشارة إلى التجربة المصرية في سياسات الإصلاح الضريبي ، وتقسيماتها المختلفة .

أهداف البحث :

يهدف الباحث من الدراسة إلى بيان أن الإصلاح الضريبي الشامل ضرورة ملحة اقتصادياً واجتماعياً ، ولتحقيق ذلك يجب أن تشمل سياسات الإصلاح كافة أركان النظام الضريبي مجتمعة ، وعدم التركيز على عنصر وإهمال الباقي .

خطة البحث :

انطلاقاً من مشكلة البحث وطبقاً لأهميته وتحقيقاً لهدفه يتكون البحث من فصل ينقسم إلى ثلاثة مباحث كما يلي :

- المبحث الأول : سياسات إصلاح التشريع الضريبي .
- المبحث الثاني : سياسات إصلاح الإدارة الضريبية .
- المبحث الثالث : سياسات إصلاح المجتمع الضريبي .

المبحث الأول:- سياسات إصلاح التشريع الضريبي

يتكون التشريع الضريبي من مجموعة القوانين واللوائح التي تنظم فرض الضريبة وأساليب تحصيلها وتحدد العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين بهدف تمويل الخزانة العامة وتحقيق العدالة الضريبية بين الممولين.

ونظراً لأهمية التشريع الضريبي في تحديد حقوق والتزامات كل من الإدارة الضريبية والممولين لذا فإن إصلاح التشريع الضريبي وعلاج ما قد يشوبه من أوجه قصور وثغرات تظهر أثناء التطبيق أول ما تتجه إليه أنظار الأكاديميين والتطبيقيين عند الحديث عن الإصلاح الضريبي الشامل ، وبالتطبيق على النظام الضريبي المصري يلاحظ أنه نظراً لما شاب القانون الضريبي المصري رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته من أوجه قصور وثغرات ظهرت أثناء تطبيقه إبان

حوالي أربع وعشرون عاماً ، فقد دعا الكثير من فقهاء الاقتصاد والضرائب إلى ضرورة إصلاح التشريع الضريبي المصري لتلافي ما شابه من أوجه قصور ، وصدر قانون الضريبة على الدخل الحالي رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، إلا أن هذا القانون يعد استكمالاً لسياسة التعديلات التشريعية الجزئية التي يتبعها المشرع المصري عند بروز مشكلات في التطبيق العملي لأحد القوانين ، ولم يحقق الإصلاح الضريبي الشامل .

والواقع أن لكل مجتمع سماته السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتي تختلف عن المجتمعات الأخرى ، لذا لا يوجد تشريع ضريبي نموذجي يصلح أن يطبق في كافة النظم الضريبية ، إلا أن الباحث في هذا المبحث يتعرض لأكثر سياسات إصلاح التشريع الضريبي انتشاراً ألا وهي توسيع الوعاء الضريبي ،

تخفيف العبء الضريبي على الممولين ، وترشيد سياسة منح الحوافز

والإعفاءات الضريبية في إطار ما جاء به القانون الضريبي الحالي في مصر^(١).

أولاً :- توسيع الوعاء الضريبي Broadening Tax Base

الواقع أن التعريفات المتعددة للوعاء الضريبي تتشابه جميعها ، ولا يوجد اختلاف

جوهرى بينها كما يتضح فيما يلي^(٢) :-

حيث يعرفه البعض بأنه : " المادة التي تفرض عليها الضريبة أو الموضوع الذي

يخضع لها"^(٣).

(١) د. محمود السيد الناغي (منهج المحاسبة عن : الضريبة على الدخل ، التحليل وإطار

التطبيق) -كلية التجارة - جامعة المنصورة ، عام ٢٠٠٦ ، ص ٥٠

(٢) للمزيد عن تعريفات متشابهة للوعاء الضريبي ارجع لكتاب د. عبد الهادي النجار

(مبادئ علم المالية العامة) - مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ، القاهرة ، عام

١٩٧٧ - ص ١٣٢ ، د. زكريا بيومي (مبادئ المالية العامة) ، دار النهضة العربية ،

القاهرة ، عام ١٩٧٨ - ص ٢٥٨

(٣) د. عاطف صدقي (مبادئ المالية العامة) - دار النهضة العربية - القاهرة - عام ١٩٧٠

- ص ٣٢٧

في حين يعرفه البعض الآخر بأنه: " المادة التي يتم اختيارها لتكون محلاً

لفرض الضريبة" (١).

و تحدد قواعد الوعاء الضريبي أي من صور الدخل المختلفة (الدخل – الإنفاق –

الثروة. وغيرها) يجب أن تخضع للضريبة ، وتحدد كذلك فئات الممولين

الخاضعين للضريبة (٢).

وتتمثل أدوات توسيع الوعاء الضريبي في الآتي :-

١- إما أن يشمل الهيكل الضريبي أنواعاً جديدة من الضرائب على الدخل

أو الإنفاق لم يكن لها وجود من قبل مع تحديد أسعارها ومعدلاتها من

خلال قوانين ضريبية جديدة أو تعديل في القوانين السارية .

(١) د. السيد أحمد عبد الخالق (مدخل لدراسة مالية الدولة والسياسات المالية)، دار برلين

للطباعة ، المنصورة، عام ٢٠٠٥ ، ص ٢٣١

(٢) Michael P. Devereux (The Economics of Tax Policy)- Oxford
University Press – 1996– Pp 9

٢- زيادة كفاءة النظام الضريبي وقدرة الإدارة الضريبية على إخضاع

بعض الممولين غير المسجلين رسمياً للقانون الضريبي من خلال

اكتشاف الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية ، وذلك من خلال النص على

حوافز لضمهم للوعاء الضريبي وفرض عقوبات على عدم الإبلاغ عن

تلك الأنشطة أي (الوصول إلى شرائح لم تكن ضمن الوعاء الضريبي)

٣- إلغاء بعض المعاملات الضريبية التفضيلية المقررة لبعض الممولين ،

والتي تحقق منفعة خاصة دون منفعة تعود على النظام الضريبي

والاقتصاد ككل ، وذلك بإقرار تشريعات تلغي الإعفاءات الضريبية التي

لم تحقق الهدف منها ، وتبقي على إعفاءات تهدف لدعم التنمية

الاقتصادية والاجتماعية .

وينتج عن توسيع الوعاء الضريبي زيادة معدلات الاستقطاع الضريبي ،
وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية دون الإخلال بمبادئ العدالة والمساواة بين
الممولين وهو هدف أي نظام ضريبي .

ويرى البعض :- أن توسيع الوعاء الضريبي مع خفض سعر الضريبة أفضل
وسيلة لزيادة الحصيلة الضريبية ، إلا أن ذلك يتوقف على مدى توافر الإرادة
السياسية لإخضاع جميع شرائح المجتمع لدفع الضرائب المستحقة دون تمييز
بسبب النفوذ أو اللون أو الجنس ، فضلاً عن توافر جهاز إداري ناجح وفعال
لإحكام الرقابة على عدد أكبر من الممولين وتحصيل الضريبة عليهم ^(١) .

(١) د.ناجي التوني (سياسات الإصلاح الضريبي)- سلسلة جسر التنمية - المعهد العربي
للتخطيط بالكويت - العدد ١٣ - يناير عام ٢٠٠٣ - ص ٧

ويعرض الباحث في آليات اتباعها المشرع المصري في قانون ٩١ لسنة

٢٠٠٥ لتوسيع الوعاء الضريبي فيما يلي :-

١- ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية :-

تشكل الحوافز الضريبية أحد الأدوات الضريبية والمالية المختلفة لتشجيع

الاستثمارات المحلية والأجنبية والتأثير عليها وتوجيهها في الاتجاه الذي يتفق

مع السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة ، أما الإعفاءات الضريبية فهي أحد

صور الحوافز الضريبية وأكثرها شيوعاً^(١) .

و تعتبر الحوافز الضريبية سلاح ذو حدين فلها إيجابياتها المتمثلة في تشجيع

الاستثمار أو الإنتاج في قطاعات اقتصادية معينة لتحقيق التنمية الاقتصادية ،

ولها أضرارها حيث أنها تتسبب في ضيق الأوعية الضريبية وانخفاض الحصيلة

(١) د. أمين السيد لطفى (بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر) -

دون

دار نشر- دون سنة نشر- ص ١٩٤

الضريبية ، وتفتح المجال لممارسات الفساد والتهرب الضريبي ، ومن هنا يتطلب نجاح تطبيق نظم الحوافز الضريبية بأنواعها أحكام الرقابة عليها وترشيد منحها للاستفادة من إيجابياتها وتلافي أضرارها^(١) .

ويعد ترشيد سياسة تقرير الإعفاءات الضريبية أحد أهم آليات توسيع الوعاء الضريبي في مصر من خلال إلغاء الإعفاءات التي كانت مقررة لبعض الأنشطة ولم تحقق الهدف منها .

ويعرض الباحث لاستراتيجيات ترشيد الإعفاءات الضريبية التي تم إقرارها في القانون الضريبي الحالي كما يلي :

أ- إلغاء بعض الإعفاءات الواردة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار:

(١) Richard M. Bird (Tax Challenges Facing Developing Countries) – International Tax Program- Institute For International Business - ITP Paper - University Of Toronto - Ontario - Paper No . 9 – March 2008 – Pp 11

أثبت الواقع العملي فشل تلك الإعفاءات كوسيلة لجذب المستثمرين ، حيث أساء كثير من المستثمرين استخدام هذه الحوافز بتصفية مشروعاتهم بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي والانتقال إلى مزاولة أنشطة أخرى للحصول على إعفاءات جديدة مما أدى إلى تقليص الوعاء الضريبي وإهدار الحصيلة الضريبية ، فضلاً عن شعور الممولين البسطاء بعدم العدالة في المعاملة الضريبية^(١) .

كذلك كشف الواقع العملي أن الإعفاءات الضريبية ليست العامل الوحيد المؤثر في قدرة الدولة على جذب الاستثمار ، فهناك عوامل أخرى لا حصر لها منها كفاءة وفعالية النظام الضريبي ، خفض سعر الضريبة ووجود مناخ اقتصادي وأمني وسياسي يشجع الاستثمار .

لذا ألغي المشرع في القانون الضريبي الحالي الإعفاءات التي وردت في المواد من ١٦ حتى ١٩ والمادتين ٢١ ، ٢٢ والمادة ٢٣ مكرراً والمواد من ٢٤ حتى

(١) د. محمد عمر أبو دوح - (الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب) - الدار الجامعية - الإسكندرية - عام ٢٠٠٨ - ص ٦٣

٢٦ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ، وبالتالي

خضعت للضريبة على الدخل وفقاً لأحكام القانون^(١).

و كانت الإعفاءات الملغية تقرر إعفاءات على ضريبة الدخل والواردة كحوافز

استثمار لشركات ومنشآت الاستثمار ، أما الإعفاء من ضريبة الدمغة ومن رسوم

الشهر والتوثيق لعقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود الرهن وعقود تسجيل

الأراضي الخاصة بشركات ومنشآت الاستثمار الوارد بالمادة ٢٠ والإعفاءات

الجمركية الواردة بالمادة ٢٣ من قانون الاستثمار لم يتناولها القانون بالإلغاء

بمعنى استمرار هذا الإعفاء سارياً في ظل أحكام قانون ضرائب الدخل .

وقد أوضحت المذكرة الإيضاحية لمشروع القانون ما يبرر إلغاء تلك الإعفاءات

باعتبار أن تشجيع المنشآت والشركات على الاستثمار لن يتأت بتقرير الإعفاءات

(١) نص في الفقرة الأولى من المادة الثالثة من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إلغاء المواد ١٦ ، ١٧ ، ١٨ ، ١٩ ، ٢١ ، ٢٢ ، ٢٣ مكرراً ، ٢٤ ، ٢٥ ، ٢٦ من ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧

الضريبية ، وإنما يتأتى بخفض أسعار الضريبة بحيث تصبح أسعاراً منافسة في دول المنطقة وبتقديم تسهيلات أخرى في مجال الاستثمار عن طريق المحليات والوزارات الأخرى المعنية^(١) .

ويرى البعض:- أن الإصلاح التشريعي في مجال الإعفاءات والحوافز الضريبية يتمثل في وضع الضوابط اللازمة لتحديد مدة الإعفاء وسلطة مد الإعفاء وشروط تقرير الإعفاء وكيفية الرقابة عليها ، فلا تمنح الإعفاءات إلا للمستثمرين القادرين على الاستمرار في مزاولة النشاط بعد انتهاء مدة الإعفاء ، والمشروعات التي تفيد الدراسات المسبقة أن كفايتها الإنتاجية سوف تزداد ، وذلك بدلاً من إلغاء الإعفاءات والحوافز تماماً^(٢) .

(١) شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - وزارة المالية -

مصلحة الضرائب المصرية - القاهرة - ٢٠٠٧ - ص ٢٤

(٢) د. خالد سعد زغلول بحث بعنوان (التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة) - ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة - جامعة الدول العربية - القاهرة - ص ٥٠٠ - ٥٠٣

في حين يرى البعض الآخر: أن المشرع استهدف من إلغاء تلك الإعفاءات

توسيع قاعدة الممولين المخاطبين بأحكام قانون الضرائب على الدخل ، إلا أنه

كان من الواجب ألا يكون إلغاء الإعفاء فوراً ، بل يجب أن يكون تدريجياً على

مدى زمني مناسب حتى لا يؤثر على الاستثمارات الجديدة المنتظرة ويؤدي إلى

تراجعها.^(١)

ب- إلغاء الإعفاءات لبعض الدخل المرتبطة بمسميات معينة تحقيقاً

للعدالة في التوزيع

في إطار رغبة المشرع المصري في توسيع الوعاء الضريبي لزيادة الدخل

الخاضعة للضريبة ، وزيادة الحصيلة الضريبية ألغى القانون الضريبي الحالي

بعض الإعفاءات التي كانت ممنوحة لمسميات معينة للدخل والمنصوص عليها

(١) د. محمود السيد الناغي (منهج المحاسبة عن : الضريبة على الدخل ، التحليل وإطار

التطبيق) - المرجع السابق - ص ٦٤

في القانون الملغي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته بهدف تطبيق فكرة المعاملة الموحدة لمصدر الدخل الواحد ، وتأكيداً لمبدأ العدالة الضريبية ، فلا يجوز بأي حال معاملة شخصين يقومان بنفس العمل ويحصلان على نفس الدخل معاملة ضريبية مختلفة لمجرد أن الأول يحصل على دخله تحت مسمى الأجر ، بينما يحصل الآخر على نفس الدخل تحت مسميات أخرى^(١) .

ويظهر ذلك في التحليل التالي :-

نص المشرع في المادة (٩) من القانون الحالي على أن ضريبة المرتبات تسري على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية ، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات ، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو خارجها ودفعت مقابلها من مصدر في مصر ، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور

(١) د. محمد عمر أبودوح (الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب) - المرجع السابق - ص ٦٩

الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها ، وكذلك ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أدت في مصر ، بالإضافة إلى مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين ، ومرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري (١) .

من النص السابق يعرض الباحث لما أتى به المشرع فيما يتعلق بتوسيع الوعاء الضريبي :-

(١) المادة (٩) من الكتاب الثاني من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

• أخضع القانون الجديد أجور عمال اليومية للضريبة على الدخل من

المرتبات والأجور ، وبالتالي ألغى الإعفاء الممنوح لهم في القانون

الملغي رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ (١) .

ويفضل بعض الفقه عدم إخضاع أجور عمال اليومية لتلك الضريبة ؛ لصعوبة

حسابها والالتزام بها ، فضلاً عن ضآلتها (٢).

ويتفق الباحث مع هذا الرأي حيث يمكن تسمية الضريبة على تلك الأجور

بالضرائب غير الاقتصادية ، والتي تستهلك جهداً من الإدارة الضريبية

لحصنها وتحصيلها ، فضلاً عن ما تسببه من عبء نفسي على ممولائها دون

أن تحقق الحصيلة المناسبة .

(١) نص في المادة (٥٣) من القانون الملغي على تعفى أجور عمال اليومية بشرط ألا يكون استخدامهم بصفة دائمة ، وألا يكون لهم مورد آخر) .

(٢) د. السيد أحمد عبد الخالق (مدخل إلى دراسة التشريع الضريبي وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥) - بدون ناشر - المنصورة عام ٢٠٠٩ - ص ٩٦

- ألغى القانون الحالي الإعفاءات التي كانت ممنوحة في القانون السابق لأصحاب المرتبات والأجور لما يحصلون عليه من بدلات وحوافز وعمولات ومنح وأجور إضافية ، حيث كان ينص القانون الملغى على إعفاء بدل طبيعة العمل بحد أقصى ٤٨٠ جنيه سنوياً ، وبدل التمثيل أو الاستقبال بحد أقصى ٢٥٠٠ جنيه سنوياً وبشرط ألا يزيد على المرتب أو المكافأة أو الأجر الأصلي ، وكذا حوافز الإنتاج بحد أقصى ٣٠٠٠ جنيه في السنة وبشرط ألا تزيد على المرتب الأساسي (١) .

- كما ألغى القانون الحالي ما كان مقرراً في القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ من إعفاء لتصاريح وتذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المنخفض ، واستمارات نقل الأثاث بالمجان التي تمنحها الهيئة العامة لشئون السكك الحديدية للعاملين بها وأسرهم لغير الأعمال المصلحية ،

(١) راجع المادة (٥١) من قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

وكذلك تذاكر السفر المجانية أو ذات الأجر المخفض التي تمنحها

شركات النقل البري والطيران والملاحة البحرية المصرية أو الأجنبية

التي تعمل في مصر للعاملين بهذه الشركات وأسرههم (١) .

• جاء القانون الحالي للضرائب رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيما يتعلق

بالضريبة على المرتبات وما في حكمها وألغي ما كان مقرراً في

القانون السابق رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، وهي النسبة المقررة ١٠ % من

إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة كمصاريف مقابل الحصول على

الإيراد بالنسبة لأصحاب المرتبات والأجور(٢) .

ورغم إلغاء الإعفاءات السابقة في قانون الضرائب على الدخل الحالي ، إلا أن

ذلك تم على اعتبار زيادة الإعفاء الشخصي لأصحاب المرتبات والأجور إلى

(١) المادة (٥٦) من قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

(٢) راجع المادة (٥٥) من قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، والمادة (٩) من قانون رقم ٩١

لسنة ٢٠٠٥

٤٠٠٠ جنيه سنوياً بجانب الإعفاء العائلي ٥٠٠٠ جنيه سنوياً ، أي أصبحت

الشريحة غير الخاضعة للضريبة بإجمالي مبلغ ٩٠٠٠ جنيه سنوياً لأصحاب

المرتبات والأجور ، هذا بجانب خفض سعر الضريبة على المرتبات إلى ١٠ ،

١٥ ، ٢٠ % بدلاً من ٣٢ % .

٢- ضم ممولين جدد للوعاء الضريبي

من الآليات الأخرى التي يمكن إتباعها لتوسيع الوعاء الضريبي ضم الممولين

غير المسجلين لدى الإدارة الضريبية للوعاء الضريبي ، وفيما يلي السياسات

التي اتبعتها المشرع في القانون الحالي لتحقيق هذا الهدف :-

أ :- سياسات العفو الضريبي وأثرها على توسيع الوعاء الضريبي :-

في خطوة لإعادة الثقة بين مصلحة الضرائب والممولين ، وإحكام حصر

المجتمع الضريبي والسيطرة على ظاهرة الاقتصاد الخفي (غير الرسمي)

وبهدف تشجيع الممولين القائمين على تلك الأنشطة بالتقدم والتسجيل لدى

المصلحة ، حرص المشرع في القانون الحالي على ضم العديد من الممولين
للعفاء الضريبي من خلال إقرار سياسات العفو الضريبي عن الأشخاص الذين
لم يسبق تسجيلهم أو معاملتهم ضريبياً من أداء مبالغ الضريبة المستحقة على
دخلهم وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات وما يرتبط بتلك الضرائب
من مقابل تأخير وغرامات وضريبة إضافية وغيرها وذلك عن الفترات
الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون على أن يعلنوا عن أنشطتهم
ويلتزموا بتقديم إقرارات ضريبية منتظمة طبقاً للشروط الآتية (١) .

• ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله أو تقديمه للإقرار الضريبي ، أو
خضع لأي شكل من أشكال المراجعة الضريبية من قبل مصلحة

الضرائب العامة أو مصلحة الضرائب على المبيعات .

(١) راجع المادة الرابعة من مواد إصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والكتاب الدوري
رقم (٢) لسنة ٢٠٠٥ .

- أن يتقدم الممول بإقراره الضريبي عن دخله عن آخر فترة ضريبية متضمناً كافة البيانات ذات الصلة ، وأن يتقدم للتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات إذا بلغ حد التسجيل ، وذلك قبل مضي سنة من العمل بهذا القانون .

ويسقط الإعفاء إذا لم ينتظم الممول في تقديم إقراراته الضريبية عن دخله عن الفترات الضريبية الثلاث التالية ، واستهدف المشرع المصري من ذلك محاولة حصر المجتمع الضريبي من خلال منح فرصة للممولين غير المسجلين رسمياً لدى المصلحة لفتح صفحة جديدة من التعامل الضريبي الذي يقوم على الاحترام والثقة المتبادلة من خلال عدم محاسبتهم عن أخطاءهم السابقة ، واستهدف كذلك الحد من انتشار الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية وحصرها لتوسيع الوعاء الضريبي .

ويعلق بعض الفقه على العفو الضريبي:- حيث يوضح أن العفو الضريبي لا ينتظر منه منح عائد فوري أو فائدة قريبة ، وإنما تظهر فائدته في زيادة عدد الممولين الملتزمين طواعية على المدى البعيد بعد تشجيع الإدارة الضريبية لهم من خلال العفو عن مخالفاتهم السابقة (١) .

فتلك الخطوة تعد بالفعل بداية لحصر شامل للمجتمع الضريبي المصري وتوسيع للوعاء الضريبي ، ورغم الترحيب الذي لاقته سياسات العفو الضريبي ، إلا أنها لم تسلم من النقد .

حيث وجهت انتقادات لسياسات العفو الضريبي في القانون الحالي تتمثل في أن هذا النظام يخل بمبدأ المساواة بين المواطنين ، حيث منح ميزة للمتهربين من الضرائب بأن أصبح وضعهم المالي والقانوني أفضل من وضع الممولين الذين التزموا بتقديم إقراراتهم الضريبية في الموعد المحدد ، والذين ربما فرض

(١) د. رمضان صديق (الإدارة الضريبية الحديثة) - دار النهضة العربية - القاهرة - عام

٢٠٠٦ - ص ٢٠٨

عليهم عقوبات وغرامات تأخير، أو ربما واجه بعضهم اتهامات التهرب الضريبي لعدم صحة بعض البيانات الواردة في الإقرارات ، وبالتالي أصبح عدم تقديم الإقرار أفضل للممول من تقديمه (١).

ويتفق الباحث مع هذا الرأي ويرى أن العفو الذي أقره القانون الحالي ينطوي على مكافأة الممولين غير المسجلين أو المسجلين الذين لم يقدموا إقراراتهم على عدم التزامهم مما يناقض مبدأ العدالة الضريبية.

ويرى الباحث أيضاً أن ما وراء سياسات العفو الضريبي ليس تشجيع الممولين على الالتزام الطوعي ، وإنما عدم كفاءة الإدارة الضريبية وعدم قدرتها على حصر الممولين غير المسجلين ، كما أن ذلك يعبر عن عدم عدالة النظام الضريبي.

(١) مشار إليه في كتاب د. السيد أحمد عبد الخالق (مدخل إلى دراسة التشريع الضريبي وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥) - المرجع السابق - ص ٧٢

ب :- إضافة أو تعديل أوعية ضريبية :-

ولذلك عدة مظاهر تتمثل في :

- أخضع القانون الحالي الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع واستغلال حقوقهم للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية مثل : حق التأليف ، براءات الاختراع والتصميمات والنماذج الصناعية، العلامات التجارية ، براءات المنفعة والاستغلال التجاري من المصنفات الأدبية والفنية (١).

والواقع أن تلك الحقوق تغطي طائفة واسعة جداً من المجالات في

الصناعة والزراعة والخدمات والفن بكل صورته (٢) .

(١) راجع المادة (٢/٣٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) د. السيد أحمد عبد الخالق (مدخل إلى دراسة التشريع الضريبي وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥) - المرجع السابق - ص ٢٢٥

- إخضاع الإيرادات من المهن غير التجارية والناجمة عن التصرف في أية أصول مهنية، أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة إغلاق المكتب ، بالإضافة إلى عائدات نقل الخبرات المتمثلة في الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب أو تقديم الاستشارات بقصد مزاولة المهنة أو تقديمها .

حيث نص في القانون الحالي على أن تفرض الضريبة على صافي

الإيراد من المهن غير التجارية الذي يشمل عائدات التصرف في أية

أصول مهنية وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة

كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة إغلاق المكتب (١) .

- خفض نسبة التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد بما في ذلك

التكاليف والمستندات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات إلى

(١) راجع المادة (٣٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

١٠% بدلاً من ٢٥% وهي النسبة التي كانت مقررة في القانون

الملغي وذلك إن لم تكن الحسابات المنتظمة مؤيدة بالمستندات .

حيث نص في القانون الحالي كقاعدة عامة على أن يخصم من إجمالي

إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من

واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف

والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، وطبقاً لما

تحده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، ويكون الخصم بنسبة ١٠% في

حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة (١) .

ويرى بعض الفقهاء :- أن تخفيض نسبة التكاليف والمصروفات

المخصومة من الإيراد الخاضع للضريبة إلى ١٠% تهدف إلى تشجيع

الممولين على إمساك الدفاتر للحصول على ميزة خصم جميع التكاليف

(١) راجع المادة ٦٩ من القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ و المادة (٣٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

والمصروفات (١) .

- أخضع القانون الإيرادات الناتجة عن تأجير أي عقار أو جزء منه وفقاً لأحكام القانون المدني للضريبة على إيرادات الثروة العقارية على أساس مقدار الأجرة الفعلية مخصصاً منها ٥٠ % مقابل جميع التكاليف والمصروفات ، حيث لم تكن إيرادات التأجير وفقاً لأحكام القانون المدني محل خضوع للضريبة (٢).

- ألغى المشرع في القانون الجديد خضوع إيرادات تأجير الوحدات المفروشة للضريبة على إيرادات النشاط الصناعي والتجاري ، وأخضعها للضريبة على إيرادات الثروة العقارية حيث نص على سريان الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء

(١) د. محمود السيد الناغي (منهج المحاسبة عن : الضريبة على الدخل ، التحليل وإطار التطبيق) - المرجع السابق - ص ٢٣٢
(٢) المادة ٢/٣٩ من القانون أعلاه .

منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر ، ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوصاً منه ٥٠ % مقابل جميع التكاليف والمصروفات (١).

- التوسع في تحديد ما يعد من العقارات المبنية الخاضعة للضريبة على إيرادات الثروة العقارية وفقاً لقانون الضريبة العقارية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، حيث نصت المادة "٩" على أنه يعتبر في حكم العقارات المبنية ما يلي :-

- العقارات المخصصة لإدارة واستغلال المرافق العامة التي تدار بطريق الالتزام أو الترخيص باستغلال أو بنظام حق الانتفاع سواء أكانت مقامة على أرض مملوكة للدولة أو للملتزمين أو المستغلين أو

(١) راجع المادة ٢٣ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ والمادة (٤١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

المنتفعين وسواء نص أو لم ينص في العقود المبرمة معهم على أيلولتها

للدولة في نهاية العقد أو الترخيص .

- الأراضي الفضاء المستغلة سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة عنها

، مسورة أو غير مسورة .

- التركيبات التي تقام على أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة

أو كان التركيب مقابل النفع أو أجر .

كما قرر القانون ذاته في المادة (١٠) سريان الضريبة على العقارات المبنية

المقامة على الأراضي الزراعية على أن ترفع عن الأراضي المقام عليها المباني

ضريبة الأيطان .

• إخضاع أرباح شركات الواقع للضريبة على الأشخاص الاعتبارية مع

المساواة بين شركات الأموال وشركات الأشخاص .

حيث نص في القانون الحالي على فرض ضريبة سنوية على صافي

الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها ، وتسري الضريبة

على الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي

تحققها سواء من مصر أو خارجها ، عدا مشروعات جهاز الخدمة الوطنية

بوزارة الدفاع ، كما تسري الضريبة على الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة

في مصر بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في

مصر(١) .

• إخضاع وحدات الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع

للضريبة ، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين

إنشائها . حيث نص في القانون الحالي على أنه في تطبيق حكم

المادة ٤٧ من القانون ، يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يلي (٢):-

(١) راجع المادة (٤٧، ٤٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) راجع المادة (٥/٤٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له

وكذلك شركات الواقع .

- الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم

القانون .

- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما

تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات

المقررة في قوانين إنشائها .

- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في

الخارج وفروعها في مصر .

- الوحدات التي تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط

خاضع للضريبة .

• أخضع القانون للضريبة المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية

والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها

منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون

خصم أي تكاليف ، وذلك بسعر ٢٠ % وهذه المبالغ تشمل :-

(العوائد – الإتاوات – مقابل الخدمات – مقابل النشاط الرياضي أو الفنان

سواء دفع له مباشرة أو من خلال أي جهة) .

• إخضاع عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك

المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢ % ، وذلك دون خصم أية

تكاليف ويقرر القانون كذلك التزام دفع هذه العوائد أو من يحصل عليها

بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب

المختصة خلال ١٥ يوم الأولى من الشهر التالي الذي تم فيه الخصم

وأثره .

• أخضع القانون أرباح شركات النقل بأنواعه المختلفة للضريبة لأول

مرة.

ثانياً : تخفيف العبء الضريبي على الممولين :-

من الاتجاهات الأساسية في إصلاح التشريعات الضريبية بشكل عام تخفيف العبء الضريبي على الممولين لما لذلك من نتائج إيجابية ، حيث أن تخفيف العبء الضريبي على الممولين يؤدي إلى زيادة معدلات الالتزام الطوعي ، فضلاً عن كونه أحد العوامل الجاذبة للاستثمارات المحلية والأجنبية .

أما ارتفاع الأعباء الضريبية قد يؤدي لتآكل الوعاء الضريبي حيث يدفع بعض أصحاب النفوذ السياسي والاقتصادي للحصول على إعفاءات وحوافز ضريبية لأنشطة بعينها ، وقد تؤدي الأعباء الضريبية المرتفعة كذلك إلى زيادة معدلات التجنب والتهرب الضريبي لعدم إقبال أصحاب الأعمال والمهنيين للتسجيل لدى مصلحة الضرائب ، أو عدم الإبلاغ عن رقم أعمالهم الحقيقي⁽¹⁾ .

(1) د. علي لطفي (أصول المالية العامة) - كلية التجارة - جامعة عين شمس - عام ٢٠٠٣، ٢٠٠٤ - ص ١٢٩

ومن صور تخفيف العبء الضريبي على الممولين في قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

زيادة حد الإعفاء للأعباء الضريبية بما يتماشى مع تغير الظروف الاقتصادية

وارتفاع أسعار السلع الأساسية ، زيادة حد الإعفاء الشخصي لأصحاب المرتبات

والأجور ، وخفض سعر الضريبة للأشخاص الطبيعيين والاعتبارية على السواء .

ويعرض الباحث لها فيما يلي :-

١- زيادة حد الإعفاء للأعباء الضريبية :-

يقصد بحد الإعفاء حد الكفاف والذي لا يمكن للفرد أو الأسرة أن تعيش بأقل منه

، والمفترض أن تقوم الدولة كل فترة بمراجعة حدود الإعفاء المقررة لمقابلة

نفقات المعيشة لتتناسب مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة ونسب

التضخم .

ولقد قرر المشرع في القانون السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون

رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ حد الإعفاء للأعباء العائلية طبقاً للحالة الاجتماعية

للممول ، حيث تم إعفاء الممول الأعزب من مبلغ ١٤٤٠ جنيهه ، وتم إعفاء

الممول المتزوج ولا يعول أو غير المتزوج ويعول أولاداً من مبلغ ١٦٨٠ جنيهه

، و أفى الممول المتزوج ويعول من مبلغ ١٩٢٠ جنيهه .

ثم صدر القانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٩٧ وتم رفع قيمة الأعباء العائلية وأصبحت:

٢٠٠٠ جنيهه للممول الأعزب .

٢٥٠٠ جنيهه للممول المتزوج ولا يعول ، وللممول غير المتزوج ويعول .

٣٠٠٠ جنيهه للممول المتزوج ويعول .

فإذا تجاوز صافي الدخل السنوي حد الإعفاء سالف الذكر ، فلا تسري الضريبة

إلا على ما يزيد عن هذا الحد ، وهذا مراعاة لمبدأ العدالة الضريبية التي تقوم على

أساس مراعاة المقدرة التكليفية للممول على اعتبار أن الأعباء العائلية الفرد

المتزوج أو المتزوج ويعول أولاداً تزيد عن الممول الأعزب .

وقد جاء المشرع في القانون الحالي وألغى حد الإعفاء للأعباء العائلية وقرر شريحة موحدة معفاة من الخضوع للضريبة بقيمة ٥٠٠٠ جنيه سنوياً لكافة أفراد الأسرة (للأشخاص الطبيعيين دون الاعتباريين) تخصم عند حساب الضريبة مع المساواة بين الرجل والمرأة العاملة ، وبغض النظر عن الحالة الاجتماعية للأسرة ، يضاف لها مبلغ ٤٠٠٠ جنيه سنوياً إعفاء شخصي لأصحاب المرتبات ، وهو ما يسمى بحد الأعباء الضريبية^(١) .

وقد رأى المشرع في هذا العديد من المزايا منها ما يلي :-

- مراعاة تغير الظروف الاقتصادية وقت صدور القانون السابق عن الظروف المواتية لصدور القانون الحالي ، وأتاح للأسرة الحصول على مزيد من الدخل ، حيث تحصل الزوجة العاملة على نفس الإعفاء الذي حصل عليه الزوج .

(١) راجع المواد (٨٨) من قانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، والمادة (٧) من أحكام الكتاب الثاني في قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

• أن تقرير الإعفاء للممولين دون النظر للحالة الاجتماعية المتغيرة

باستمرار يحتوى على قدر من العدالة .

ورغم ذلك لم يسلم هذا النص من النقد حيث يرى البعض أن إلغاء حد الأعباء

العائلية وتقرير حد يطلق عليه حد الأعباء الضريبية وجعله متساوي للرجل

والمرأة وللأعزب والمتزوج و المتزوج الذي يعول لم يراع مبادئ العدالة

الضريبية للأسباب الآتية^(١) :

١- أن الأعباء العائلية التي يتحملها لها تأثيراً كبيراً على مقدرته التكاليفية ،

فيجب مراعاة الظروف العائلية المحيطة بالمول في تقرير حد الإعفاء .

(١) رسالة ماجستير مقدمة من وجدي محمدي عبد ربه بعنوان (قوانين الإصلاح الضريبي وأثارها في التنمية الاقتصادية في مصر، دراسة تطبيقية على المركز الجمركي الضريبي النموذجي) - كلية التجارة - جامعة عين شمس - عام ٢٠٠٨ - ص ١٥٠

٢- إن مساواة الرجل بالمرأة في حد الإعفاء لا يتناسب مع مسئولية الرجل في

إعالة الأسرة من زوجة وأولاد ، فالمفترض أن يتمتع الزوج بإعفاء أكبر

لمواجهة تلك المسئولية .

ويتفق الباحث مع هذا الرأي في الشق الأول من حيث وجوب مراعاة الأعباء

العائلية عند تقرير إعفاءات معينة للممولين ، إلا أن الباحث لا يتفق معه فيما

يتعلق بالشق الثاني فيما يتعلق بالترقية بين الرجل والمرأة في تقرير الإعفاء ،

فمثلما يكون الرجل عائلاً قد تكون المرأة عائلة لأسرتها تحت أية ظروف .

٢- زيادة حد الإعفاء الشخصي لأصحاب المرتبات والأجور:-

من الآليات الأخرى التي أتى بها المشرع المصري في قانون الضرائب الحالي

بهدف تخفيف عبء الضريبة زيادة حد الإعفاء الشخصي لأصحاب المرتبات

والأجور إلى مبلغ ٤٠٠٠ جنيه سنوياً ، حيث كان هذا الحد ٢٠٠٠ جنيه سنوياً

في ظل القانون السابق^(١) .

كما تم إعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي ، واشتراكات التأمين في صناديق

خاصة ، أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي وأية أقساط تأمين لاستحقاق

المعاش والعديد من المزايا العينية التي يحصل عليها مكتسبو الأجور

حيث نص في القانون الحالي أنه مع عدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى

المقررة بقوانين خاصة يعفى :-

- مبلغ ٤٠٠٠ جنيه إعفاءً شخصياً سنوياً للممول.

- اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام

قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها .

^(١) راجع المادة (٥٥) من قانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً

لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم

٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول

لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر ، وأية أقساط

تأمين لاستحقاق معاش ، إلى آخر ما جاء بنص القانون^(١).

ومن خلال تلك الآليات تتضح رغبة المشرع في تحقيق البعد الاجتماعي بتخفيف

العبء الضريبي عن ممالي الضريبة على المرتبات ، وتشجيع الاشتراك في

الصناديق الخاصة ودعم نشاطها وكذا شركات التأمين على الحياة والتأمين

الصحي

^(١) راجع المادة (١/١٣) من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

كذلك ألقى القانون الجديد صراحةً مكافأة نهاية الخدمة والتي لم يتم النص

صراحةً على إعفاءها في القانون السابق .

ويبرر فقهاء الاقتصاد والمالية العامة هذا الإعفاء بما يلي (1) :-

١- يتطلب توفير الحد الأدنى اللازم للمعيشة مراعاة ذلك عند فرض الضرائب ،

وإلا ستضطر الدولة إلى مساعدة أصحاب الدخل الضعيفة من خلال

الإعانات المالية والعينية ، وكأنها ترد ما سبق أن حصلته من ضرائب .

٢- إن أصحاب الدخل الصغيرة يخضعون للضرائب غير المباشرة التي تكون

مفروضة على بعض السلع الضرورية ، لذلك فإن العدالة الضريبية تقتضي

إعفاء هؤلاء من الضرائب المباشرة ، والاكتفاء بما يدفعونه من ضرائب

غير مباشرة.

(1) د. علي لطفي (أصول المالية العامة) - المرجع السابق - ص ٩٥

وقد وجه لتحديد هذا الإعفاء انتقادات منها^(١):

١- أنه يقتصر على أصحاب المرتبات والأجور دون غيرهم من الممولين ، مما

يضيف شعوراً بعدم العدالة في المجتمع الضريبي .

٢- عدم تناسب مبلغ الإعفاء مع ضعف الدخل وارتفاع الأسعار .

٣- تحديد مبلغ الإعفاء يناهض مبدأ مرونة التشريع الضريبي كأحد معايير سلامة

النظام الضريبي.

ويتفق الباحث تماماً مع الانتقادات الموجهة لحد الإعفاء الشخصي لأصحاب

المرتبات والأجور.

(١) رسالة ماجستير مقدمة من وجدي محمدي عبد ربه بعنوان (قوانين الإصلاح الضريبي وأثارها في التنمية الاقتصادية في مصر، دراسة تطبيقية على المركز الجمركي الضريبي النموذجي) - المرجع السابق - ص ١٥٣

٣ :- خفض سعر الضريبة :

تعد سياسة خفض سعر الضريبة المفروضة على الممولين من سبل تخفيف العبء الضريبي عليهم ، بل إنه من الجدير بالذكر أن الدول تتنافس في خفض أسعارها الضريبية لجذب الاستثمارات بدلاً من تطبيق سياسة إعفاءات ضريبية فاشلة.

ويعرف البعض سعر الضريبة بأنه : "قيمة مبلغ الضريبة الذي يقطع لحسابها في علاقته بوعائها"^(١) ، بينما يرى آخرون أنه :- "النسبة المئوية التي يجب اقتطاعها من الوعاء كضريبة " ^(٢).

ويرى رأي ثالث أنه :- "مبلغ الضريبة في علاقته بالوعاء الضريبي" ^(٣) .

(١) د. السيد أحمد عبد الخالق (مدخل لدراسة مالية الدولة والسياسات المالية) - المرجع السابق - ص ٢٧١

(٢) د. أمين السيد لطفي (بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر) - المرجع السابق - ٢٤٤

(٣) د. زكريا محمد بيومي (مبادئ المالية العامة) - المرجع السابق - ص ٣٥٨

وقد ركزت توصيات صندوق النقد الدولي للبلدان الآسيوية التي تسير على خطى

الإصلاح الضريبي تعلق خفض سعر الضرائب ، وذلك للأثار الإيجابية التي

تجنيها الدول جراء ذلك ومنها زيادة معدلات الالتزام الضريبي ، وتخفيف

الأعباء على الإدارة الضريبية والممولين على السواء ^(١) .

كما أن توسيع الوعاء الضريبي مع خفض سعر الضريبة وتقليل المعاملات

الضريبية التفضيلية يجعل النظام الضريبي أكثر كفاءة لتحقيق الحصيلة

الضريبية الكافية والعدالة بين الممولين ^(٢) .

^(١) Azizul Islam (Issues in Tax Reform) – Asia Pacific Development Journal – Vol.8 ,No. 1 – June 2001 – Pp 7

^(٢) Wayne Thrisk (Tax Reform in Developing Countries) The World Bank – Washington – D.C – 1997 – Pp 12

ويرى البعض : أن سياسات ترشيد معدل الضريبة تأتي في المرتبة الثانية بعد

توسيع الوعاء الضريبي في الحدود التي يسمح بها الجهاز الإداري في الدولة ،

فكلما ارتفعت أسعار الضريبة ارتفع معدل التعقيد الضريبي ^(١) .

ويضيف صاحب هذا الرأي أن ترشيد معدلات الضريبة يتطلب التفرقة بين

الأوعية الفرعية أو الجزئية المختلفة ،

ومن صور التفرقة بين الأوعية الضريبية :

- الفوارق في معدل الضريبة على استهلاك (السلع والخدمات) ،

ويستخدم ذلك لغرضين أساسيين هما : تحقيق العدالة بين

شرائح المجتمع من ناحية ، وزيادة كفاءة الجهاز الضريبي من

ناحية أخرى .

(١) د.ناجي التوني (سياسات الإصلاح الضريبي)- المرجع السابق - ص ١٢

وتتحقق العدالة من خلال التفرقة بين معدل الضريبة على

استهلاك السلع الأساسية التي تستهلكها الفئات الفقيرة في

المجتمع ، ومعدل الضريبة على استهلاك السلع الكمالية أو

الترفية التي تستهلكها الشرائح الغنية في المجتمع .

- التفرقة في معدل الضريبة على الدخل بين الدخل الشخصي

المكتسب من الأجور والمرتبات ، والدخل المكتسب من إيرادات

رؤوس الأموال المنقولة على سبيل المثال .

ويرى آخرون :- أن تحديد أسعار الضريبة يجب أن يتناسب مع الطاقة الضريبية

للمجتمع وللشخص الاعتباري والطبيعي ، وأن يتم تحديد مدى التصاعد فيه في

ضوء ذلك ، فضلاً عن وجوب مراعاة سعر الضريبة لظروف الممولين من

خسارة أو تكاليف وخلافه^(١) .

أولاً :- الأشخاص الطبيعيين :-

فيما يتعلق بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين نص القانون الحالي على

فرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين

وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر .

ويقصد بـصافي الدخل : مجموع ما يحصل عليه الفرد من المرتبات وما في

حكمها ، والنشاط التجاري والصناعي ، والنشاط المهني أو غير التجاري ،

والثروة العقارية^(٢) .

^(١) د. محمود السيد الناغي (إعادة هيكلة النظام الضريبي بين الضرورة والملاءمة) -
المؤتمر الضريبي السابع عشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- عام ٢٠١١
- ص ١٠

^(٢) راجع المادة (٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

وتم خفض سعر الضريبة ووضع شرائح تصاعدية للدخل يستحق عليه الضريبة

كما يلي :

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

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

الشريحة الثالثة : أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه (٢٠%) .

وتم تعديل سعر الضريبة على الدخل في الشريحة الثالثة ، وإضافة شريحة رابعة

بعد ثورة الخامس والعشرون من يناير كما يلي (١):

الشريحة الثالثة :- أكثر من ٤٠٠٠٠ حتى ١٠٠٠٠٠٠٠٠ (٢٠%) .

الشريحة الرابعة :- أكثر من ١٠٠٠٠٠٠٠٠ (٢٥%) .

(١) صدر الكتاب الدوري رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٢ بشأن تحديد نطاق سريان ضريبة الدخل وفقا للشرائح والأسعار المقررة بالمرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ الصادر عن المجلس الأعلى للقوات المسلحة .

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة

جنيهات أقل .

ثانياً :- الأشخاص الاعتبارية :

تم خفض الحد الأقصى لسعر الضريبة ليصبح ٢٠ % على صافي الأرباح

الكلية بالنسبة للأشخاص الاعتبارية بدلاً من ٤٠ % و ٦٨ % في التشريعات

السابقة باستثناء بعض الأشخاص الاعتبارية مثل : هيئة قناة السويس ، الهيئة

المصرية العامة للبتروك ، والبنك المركزي المصري .

حيث نص في القانون الحالي : أن يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة

جنيهات أقل ، ويخضع للضريبة بسعر ٢٠ % من صافي الأرباح السنوية ،

واستثناءً من هذا السعر تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية

العامة للبتروك ، والبنك المركزي المصري للضريبة بسعر ٤٠ % ، كما تخضع

أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها حيث تخضع للضريبة بسعر

٤٠.٥٥ %^(١) .

ويعد ذلك خفضاً كبيراً عن السعر الذي كانت تخضع له الأشخاص الاعتبارية

في ظل القانون الملغى ، فضلاً عن أن المشرع في القانون الحالي ساوى بين

شركات الأموال وشركات الأشخاص .

وتم إضافة شريحة أخرى للضريبة على الأشخاص الاعتبارية لينقسم وعاءها

إلى شريحتين كما يلي (٢):-

الشريحة الأولى :- حتى عشرة ملايين جنيهه - ٢٠ %

الشريحة الثانية :- أكثر من عشرة ملايين جنيهه - ٢٥ %

(١) راجع المادة (٤٩) من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) راجع الكتاب الدوري رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٢ بشأن تحديد نطاق سريان ضريبة الدخل وفقاً للشرائح والأسعار المقررة بالمرسوم بقانون رقم ٥١ لسنة ٢٠١١ الصادر عن المجلس الأعلى للقوات المسلحة .

بالإضافة لما سبق اتبع المشرع في القانون الجديد آليات أخرى تهدف لتخفيف

العبء الضريبي على الممولين مثل :-

- ترحيل الخسائر :-

نص في المادة ٢٩ من القانون على : إذا ختم حساب أحد السنوات بخسارة

تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من

الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك

نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى .

- نظام الدفعات المقدمة :-

استحدث المشرع إمكانية قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة

عليه بشروط معينة وردت في المادتين ٦١ ، ٦٢ من القانون .

- تقسيم مبلغ الضريبة :-

مكن المشرع في المادة ١٠٥ من القانون الممول من سداد مبلغ الضريبة على أقساط لا تجاوز عدد السنوات الضريبية التي استحققت عنها الضريبة ، ويجوز لرئيس المصلحة أو من ينييه تقسيطها على مدة أطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية إذا طرأت ظروف عامة أو خاصة بالمول تحول دون دفع الضريبة .

ويرى الباحث أن تلك الآليات من شأنها تخفيف العبء الضريبي والتيسير على الممول في سداد دين الضريبة بشكل يعيد ثقة الممولين في مصلحة الضرائب .

المبحث الثاني:- سياسات إصلاح الإدارة الضريبية

يقصد بالإدارة الضريبية الجهاز الإداري القائم على تطبيق التشريع الضريبي بأحكامه ونصوصه لتحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة من الممولين بفئاتهم المختلفة ، وتتألف أنشطة الإدارة الضريبية في حصر الممولين ، فحص الإقرارات الضريبية ، ربط وتحصيل الضريبة ، تسوية المنازعات ومكافحة التهرب الضريبي .

والواقع أن الإدارة الضريبية من الإدارات ذات المهام الصعبة والمهمة في نفس الوقت، فمهامها صعبة حيث يناط بها تطبيق وتنفيذ التشريعات الضريبية المعقدة فهي التي تترجم القوانين الضريبية إلى إيرادات ضريبية، ومن هنا تنشأ الخلافات المتعددة مع الممولين بفئاتهم المختلفة وأنشطتهم المتعددة ، ومهمة فبدونها يفقد النظام الضريبي أدواته التنفيذية .

لذا يصبح إصلاح التشريعات الضريبية عديم الجدوى إذا لم تقم على تطبيقها

إدارة ضريبية أو جهاز ذو كفاءة عالية ؛ لأن الإدارة الضريبية تعد حلقة الوصل

بين التشريع الضريبي والممولين المكلفين بأداء الضرائب وفقاً لهذا التشريع⁽¹⁾

وتحتاج عملية إصلاح الإدارات الضريبية إلى البحث في وسائل متطورة لرفع

مستوى كفاءتها ، وتدعيم الثقة بينها وبين الممولين بشكل يحقق التوازن في

العلاقة بين حق الدولة في الإيرادات الضريبية ، وحق الممول في العدالة

وبساطة الإجراءات التي تعينه على الوفاء بالتزاماته تجاه الدولة.

ورغم أهمية دور الإدارة الضريبية في تحقيق الإصلاح الضريبي كخطوة تجاه

النمو الاقتصادي ، إلا أنها لم تنل الاهتمام الكافي من الباحثين والاقتصاديين ،

واقترن الاهتمام على تطوير التشريعات الضريبية دون إلقاء الضوء بشكل كاف

على الإدارة الضريبية .

⁽¹⁾ UK Department for International Development (DFID) – (Tax for Growth and Poverty Reduction in Africa – Donor Committee for Enterprise Development – Africa Regional Consultative Conference – Accra , Ghana – 5- 7 Nov- 2007 – Pp6

وتعتمد الإدارات الضريبية في أداء مهامها على أفراد مؤهلين متمثلين في موظفيها، و على هياكل إدارية معينة متمثلة في أقسامها وتنظيماتها المختلفة، كذلك تعتمد على ما لديها من سلطات معينة منحها لها القانون يحدد مالها من حقوق وما عليها من التزامات وواجبات .

وإذا ما أردنا لنظامنا الضريبي تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية المأمولة منه، فلا بد أن ينهض بتنفيذه جهاز ضريبي كفاء يضمن للممول حسن التعامل معه ويوفر للموظف المناخ الملائم للعمل بكفاءة، وإلا كان الإصلاح هدفاً بعيد المنال، وكما قال فيتوتانزي " إن الإدارة الضريبية لها دور حاسم في تحديد فعالية النظام الضريبي"⁽¹⁾.

ويؤكد بعض الفقه ذلك عملياً حيث أن جوانب الفشل أو القصور في أداء الإدارات الضريبية في بعض الدول النامية كانت سبباً في عدم تطوير بعض

⁽¹⁾Richard M . Bird (Administrative dimensions of Tax Reform) - International Tax Program (ITP) Institute for International Business, ITP Paper , No,0302,University of Toronto ,Ontario, April 2003 PP.6

جوانب التنظيم الفني للضريبة في هذه الدول مثل اختيار نظام الضرائب النوعية بدلاً من الضريبة الموحدة ، والإبقاء على الضريبة على بعض صور الاستهلاك أو الإنفاق بدلاً من الضريبة العامة على المبيعات، أو الضريبة على القيمة المضافة^(١).

كما كان لعدم كفاءة الإدارة الضريبية في بعض الدول أثراً في عدم استخدام الوسائل المتطورة في الحصر والفحص والربط والتحصيل وغيرها من الوظائف الرئيسية للإدارة الضريبية ، في الوقت الذي حدث فيه تطور هائل في الهياكل التنظيمية للإدارات الضريبية وطريقة أدائها لوظائفها على مستوى العالم ، كذلك لا يؤثر ضعف الإدارة الضريبية على كفاءتها في أداء مهامها ، وإنما له أثره السلبي على الممولين فيما يتعلق بارتفاع تكاليف الالتزام والمتمثلة في الأعباء الإدارية والمالية التي لا يستطيع الممول البسيط تحملها مثل :- تكبد الممول مشقة

(١) د. سعيد عبد العزيز عثمان وآخرون (اقتصاديات الضرائب) - المرجع السابق -

إمساك الدفاتر والسجلات المعقدة لفترات طويلة ، وتقديم عدد ضخم من

المستندات التي تثبت صحة موقفه .

ويعرض الباحث فيما يلي لأهم سياسات إصلاح الإدارة الضريبية التي نادى بها

الفقه المالي والمنظمات الدولية المهتمة بالأمر الضريبية باختصار فيما يلي :-

أولاً :- تحسين بيئة العمل في الإدارة الضريبية :-

تختلف بيئة العمل في الإدارة الضريبية عن غيرها من الإدارات الحكومية

بالدولة حيث يعتبر مأمور الضرائب بمثابة (قاضي مال) يقدر ما يقدمه الممولون

من إقرارات تشمل بيانات عن صفقات ومعاملات مالية متعددة تتطلب أن يكون

على قدر من الكفاءة والنزاهة .

و يقصد بتحسين بيئة العمل الوقوف على أهم المشكلات والمعوقات التي تعوق

الجهاز الضريبي عن تحقيق أهدافه بكفاءة ، والعمل على حلها ، وباعتبار أن

العنصر البشري العامل الحاسم في إصلاح الإدارة الضريبية ، لذا يعتبر تنمية

وتدريب هذا العنصر مؤشرا لإصلاح الإدارة الضريبية ، ونظراً للتطور التكنولوجي الهائل في المعاملات المالية والتجارية على المستوى المحلي والدولي ، والذي استوجب إصلاح النظم الضريبية لتواكب تلك التطورات المحلية والعالمية ، وكذا إصلاح الإدارات الضريبية القائمة على إدارة تلك النظم وتنفيذ سياساتها ، كل ذلك استلزم أن تنتقي الإدارة الضريبية العناصر البشرية المؤهلة والقادرة على تنفيذ خطط الإصلاح .

ومن هنا صار على الحكومات أن تضع في اعتبارها أهمية وضع قواعد ومعايير مناسبة لاختيار العاملين المؤهلين علمياً وسلوكياً للعمل بالإدارات الضريبية ، ولا يتوقف الأمر على مجرد اختيار وتعيين الأكفاء ، بل يمتد ليشمل تدريبهم وتنمية قدراتهم ليتمكنوا من مسايرة التطورات التكنولوجية في المعاملات المالية والتجارية ، والتطور الهائل الذي لحق بالمجال الضريبي على مستوى العالم ، وما يستتبع ذلك أيضاً من حتمية القضاء على أساليب العمل

التقليدية واليدوية ،والإسراع بتطوير إمكانيات الإدارة الضريبية وإدخال الحاسب

الآلي في جميع أعمالها لمسايرة التطورات التكنولوجية العالمية ، فضلاً عن

أهمية تدريب العاملين بها على استخدام هذه الوسائل الحديثة .

وتتمثل آليات تحسين بيئة العمل في الإدارة الضريبية اختيار وتعيين العاملين ،

تدريب مأموري الضرائب ، وحوسبة الإدارة الضريبية كما يلي :-

١- اختيار وتعيين العاملين :-

يمثل اختيار وتعيين مأموري الضرائب نقطة ارتكاز في إصلاح الإدارة

الضريبية ، وأحد المقومات الرئيسية في نجاحها في تنفيذ وتطبيق السياسة

الضريبية بعدالة يشعر بها الممولون.

ويرى البعض :- أن أحد المشكلات الرئيسية التي تتسم بها بعض الإدارات في

الدول النامية ضعف كفاءة العنصر البشري بها ، فالعنصر البشري منوط به نقل

القوانين واللوائح المكتوبة إلى واقع حي وملموس ، فضلاً عن مهمة تحسين

العلاقة مع الممولين وممثليهم باستمرار^(١).

ويؤكد بعض الفقه ذلك بأنه إذا تم اختيار العاملين بالإدارة الضريبية على أسس

سليمة ومنطقية لأصبحنا بمنأى عن كافة المشكلات العملية والتطبيقية بين

الإدارة الضريبية والموولين^(٢).

ولكي تتسم عملية اختيار وتعيين مأموري الضرائب بالسلامة يجب تحديد أسس

ومعايير مهنية وأخلاقية لهذه العملية تقوم على الكفاءة والنزاهة وليس

المحسوبية والوساطة كما يلي :-

• المعايير المهنية

(١) د. حامد عبد المجيد دراز (النظم الضريبية) - الدار الجامعية - الإسكندرية - عام

٢٠٠٢، ٢٠٠٣ - المرجع السابق ص ١٤٦ - ١٥٠

(٢) د. محمود السيد الناعي (الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، والضريبة

على أرباح شركات الأموال ، عرض وتحليل اتجاهات التطوير) ، مكتبة الجلاء الجديدة ،

المنصورة ، عام ١٩٩٤ - ص ٤٤٢

حيث تقبل مصلحة الضرائب خريجي كليات التجارة والحقوق للعمل كمأموري ضرائب ، أما الأعمال الإدارية فقد يعمل بها حملة المؤهلات المتوسطة كالثانوية العامة أو دبلوم التجارة ، وهذه المؤهلات هي المتعارف عليها ، وقد يحدث أحياناً تعيين حملة مؤهلات أخرى مختلفة^(١) .

ويرى بعض الفقه :- أن تعيين خريجي الجامعات من كليات (الحقوق- التجارة) كمأموري ضرائب غير كاف حتى لو تم اشتراط الحصول على تقدير معين ، بل يجب بجانب ذلك إخضاع المتقدم لشغل تلك الوظيفة إلى دورات تدريبية في موضوعات القانون والمحاسبة الضريبية ، بالإضافة إلى دراسة علم النفس

(١) ومن أوجه القصور التي تشوب عملية تعيين مأموري الضرائب في مصر قبول تعيين الخريجين من غير الحاصلين على بكالوريوس التجارة أو ليسانس الحقوق في صورة تعاقد مؤقت ، ويتم تثبيتهم بعد ذلك فيما بعد كمأموري ضرائب

الضريبي ،وعقب ذلك تتم المفاضلة بين المرشحين على أساس اجتياز هذه الدورات بنجاح^(١).

بالإضافة إلى إمكانية اشتراط حصول المتقدم لشغل الوظيفة على أحد دبلومات الدراسات العليا المتخصصة في العلوم المالية والضريبية من الجامعات أو المعاهد الضريبية المتخصصة؛ حتى يتمكن من الفهم المتعمق للتشريعات الضريبية وتطبيقها بأسلوب يوازن بين حقوق الدولة من ناحية وحقوق الممولين من ناحية أخرى^(٢).

(١) د.زكريا محمد بيومي بحث بعنوان (إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار - دراسة تحليلية مقارنة) - المؤتمر الضريبي الثامن بعنوان (الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في أفريقيا) - المرجع السابق - مصلحة الضرائب ٢، ٥ ديسمبر عام ١٩٩٦ - ص ١٥، ١٦

(٢) د.جلال الشافعي (العولمة الاقتصادية - الأثر على الضرائب) - كتاب الأهرام الاقتصادي - العدد ١٧٩ - أول نوفمبر - عام ٢٠٠٢ - ص ٨٠

وفي هذا المجال توفر بعض الجامعات مثل : جامعة هارفارد بالولايات المتحدة

، وجامعة الإسكندرية بمصر دبلومات الدراسات العليا في الضرائب^(١).

• المعايير الأخلاقية والسلوكية

إن الاختيار السليم للعاملين في الإدارة الضريبية لا يتوقف فقط على مراعاة

توافر المعايير المهنية فقط ، وقياس مدى درايتهم بالقوانين والتشريعات

الضريبية ، بل لابد من اشتراط توافر المعايير الأخلاقية والمبادئ السلوكية التي

تتفق وطبيعة المهنة .

وقد تكون المعايير المهنية أسهل في تطبيقها من المعايير الأخلاقية التي تبدو فيها

كافة متناقضات النفس البشرية ، فضلاً عن أن المعايير المهنية يمكن مراقبتها

بسهولة بخلاف المعايير السلوكية التي قد تتغير من وقت لآخر .

(١) د. حامد عبد المجيد دراز (النظم الضريبية) - المرجع السابق - ص ١٤٧

ويقصد بالأخلاق المهنية "مبادئ الأخلاق أو قواعد السلوك التي تحكم السلوك

في الوظيفة العامة" (١).

والملاحظ أن الإدارة الضريبية في مصر لم تهتم بوضع معايير سلوكية لاختيار

العاملين الجدد أو وضع ميثاق أخلاقي يلتزم بها العاملين بالإدارات الضريبية

كما حدث في العديد من الدول الأجنبية؟

(١) Bill Msclosky (Promotion of Public Ethics By The Tax Administration) - 37 General Assembly of Inter – American Center of Tax Administrations (CIAT) – Strategies and Instruments for Increasing The Effectiveness and Efficiency of The Tax Administration – Riviera – Maya Cancun – Mexico –From 31 March to 3 April – 2003 – www.ciat.org- Pp 3

حيث تم النص في قانون الضرائب المكسيكي على عدة مبادئ أخلاقية تحكم

سلوك العاملين بالإدارة الضريبية في علاقاتهم بالممولين كآتي⁽¹⁾ :-

أ - الاستقلال:- وتعني باختصار ألا يخضع الموظف الضريبي لأي ضغوط

شخصية أو سياسية أو اقتصادية .

ب - الأمانة :- وتعني قيام الموظف بالمحافظة على المصلحة العامة وعدم قبول

أو تلقي الرشاوى ، والإبلاغ عن الغش والفساد فور اكتشافه ، والمحافظة على

سرية وخصوصية المعلومات الخاصة .

ج - النزاهة :- أي الالتزام بقوانين ولوائح الوكالة الضريبية ، وعدم التأثر

بإغراءات الفساد ، وعدم التمييز في المعاملة بين الممولين .

(¹) Codes of Ethics and Conduct in Revenue Administrations : What Does International Practice Tell Us – A study Produced by the World Bank Tax Policy and Tax Administration Thematic Group) – World Bank - Pp 7

ويأمل الباحث من القائمين على اختيار وتعيين العاملين في مصلحة الضرائب المصرية وضع معايير مهنية وأخلاقية ثابتة للنهوض بكفاءة المصلحة في أداء مهامها .

٢- تدريب وتنمية مأموري الضرائب :-

يعد العنصر البشري في الإدارات الضريبية المحرك الأساسي لعمل هذه الإدارات فهو المنوط به تطبيق السياسات والإجراءات الضريبية بكل مراحلها . وحتى لو توافرت الإمكانيات المادية وبيئة العمل المناسبة وقاعدة البيانات المتطورة فقد لا يستطيع مأمور الضرائب الاستفادة من هذه الإمكانيات لعدم تأهيله وتدريبه بشكل مناسب للقيام بوظيفته ^(١) .

ويحصل مأموري الضرائب في مصر من خلال مراكز التدريب الضريبي المنتشرة في أنحاء الجمهورية على الدورات التدريبية الآتية :-

^(١)Ayodele Odusola (Tax Policy Reforms In Nigeria)- United Nations University – World Institute for Development & Economics – Research Paper No.3/2006 – January 2006 – www.wide.unu.edu Op.cit – Pp 21

جدد فحص – جدد حجز – قدامى فحص – قدامى حجز – 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 – شرح

أحكام قانون الضريبة على الدخل – الحاسب الآلي – تنمية مهارات القيادة وفقاً

للموقف – تنمية مهارات الاتصال – تنمية مهارات التفاوض .

وما زالت عملية تدريب مأموري الضرائب في مصر لا تحقق أهداف العملية

التدريبية ، ويرجع ذلك لأسباب عديدة منها :-

- الافتقاد إلى الموضوعية في تحديد الاحتياجات التدريبية .
- عدم تطور برامج وطرق التدريب المتمثلة في (المناقشة – التدريب الميداني – تمثيل الأدوار).
- عدم الموضوعية في تقييم العملية التدريبية .

- عدم وضع معايير موضوعية موحدة لاختيار المدربين .
- عدم اختيار الأوقات المناسبة لعقد الدورات التدريبية لمأموري

الضرائب

- غلبة الطابع الأكاديمي على الطابع العلمي في التدريب .
- عدم الاهتمام بإعداد مأموري الضرائب للتعامل مع مختلف فئات الممولين قبل إعدادهم لأداء وظائفهم وذلك عن طريق المتخصصين في

فن التعامل مع الآخرين وعلم النفس الاجتماعي.

ولتطوير العملية التدريبية يجب إتباع الخطوات التالية :-

- تحديد الاحتياجات التدريبية قبل وضع برامج التدريب

حيث ينتج عن عدم التخطيط الجيد للاحتياجات التدريبية لمأموري الضرائب ما

يلي :-

أ - ضياع وقت العاملين في مصلحة الضرائب دون فائدة ، وقلّة معدل الاستفادة العملية من الدورات التدريبية ، وتصبح في نظر مأموري الضرائب عبئاً لا بد من التخلص منه .

ب - هدر الموارد المالية للمصلحة في صورة رواتب ومكافآت للمحاضرين بكافة فئاتهم وتشمل الاحتياجات التدريبية تحديد ما يلزم لمواكبة المتغيرات التي تطرأ على الساحة المحلية والدولية ، وكذا التطورات الواجب إحداثها في معلومات ومهارات واتجاهات وسلوكيات العاملين بالإدارات الضريبية للتغلب على مشكلات العمل التي تعرقل تطبيق السياسة العامة لمصلحة الضرائب وتحول دون تحقيق أهدافها .

• توفر العوامل المساعدة لنجاح العملية التدريبية

تتكون العملية التدريبية من المدربين والمتدربين وبرامج وطرق التدريب ، والعوامل المساعدة في العملية التدريبية ويقصد بها الإمكانيات المتوافرة لنجاح

وكفاءة العملية التدريبية ، ومن هذه العوامل إعداد قاعات التدريب ،الوسائل

التعليمية ،واختيار وقت التدريب ، واختيار المدربين .

• اختيار طرق وبرامج التدريب المناسبة

حيث لن تجد محاولات تنمية العنصر البشري في الإدارة الضريبية دون وضع

البرامج التي يمكن من خلالها النهوض بالمستوى العلمي والثقافي لمأموري

الضرائب .

٣- حوسبة الإدارة الضريبية :

يقصد بالحوسبة أن تعتمد الإدارة الضريبية على استخدام الحاسب الآلي في أداء

أعمالها المختلفة سواء الأعمال الإدارية أو ما يتعلق بالمولين بدلاً من الاعتماد

على الوسائل التقليدية اليدوية المتمثلة في استخدام الملفات الورقية في حفظ

البيانات ، والخطابات العادية في التواصل مع الممولين وغيرها مما يكلف

الإدارة الضريبية الكثير من الوقت والجهد والمال ، فضلاً عن تعرض تلك

الملفات للتلف أو الضياع وهو ما لا يتناسب مع مبدأ الاقتصاد في النفقات كأحد

مبادئ الضريبة .

وتتعدد مجالات الحوسبة في أعمال الإدارة الضريبية منها ما يلي :-

أ:- حصر وتسجيل الممولين Taxpayers Registration

من خلال هذا النظام يتم جمع المعلومات الأساسية عن الممولين مثل (الاسم –

العنوان – أرقام الهاتف – الحالة القانونية – النشاط الاقتصادي- الحسابات

البنكية .. الخ) ، وبالنسبة للكيانات القانونية كالشركات تشتمل المعلومات على

(تفاصيل عن مكان الأعمال – مديرو الشركات- الشركاء .. الخ) .

و تتمكن الإدارة الضريبية بالاعتماد على الحاسب الآلي من الاتصال بالمولين

وإرسال إنذارات لغير الملتزمين منهم ، متابعة نشاط الممول وحجم أرباحه ،

وكذا تحصيل المتأخرات الضريبية أو إرسال رسائل تذكيرية للممولين للتأكيد

على ضرورة التزامهم ، فضلاً عن سهولة تحديد الممولين الذين لم يتقدموا

بإقراراتهم الضريبية والممولين غير المسجلين رسمياً ، وكذلك الممولين المتهربين من دفع الضرائب المستحقة عليهم والتي تم ربطها وفقاً للإقرارات الضريبية المقدمة منهم .

ولفعالية عملية التسجيل يجب أن تقوم الإدارة الضريبية بتخصيص رقم ضريبي موحد لكل ممول يستخدمه للدخول على الموقع الإلكتروني للإدارة الضريبية ليقوم باستيفاء وتقديم إقراره الضريبي ، ودفع الدين الضريبي ، وكذا يستخدم للتراسل مع الإدارة الضريبية للاستفسار عن المعلومات الضريبية ، ومن خلاله أيضاً يمكن إخطار الإدارة الضريبية بوقف مزاولة النشاط ويتعامل الممول من خلال ذلك الرقم مع الإدارات الضريبية والجمركية على حد سواء ⁽¹⁾ .

⁽¹⁾Jit B.S Gill (The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform)- Paper Presented for World Bank – January 2003 - Pp 17- 20

وقد منح القانون الحالي الفرصة للممولين لإخطار المصلحة بمزاولة النشاط من

خلال استخدام النموذج الإلكتروني المعد لذلك على موقعها الإلكتروني^(١).

كما نص في اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل على أنه (يكون

الإخطار عند توقف المنشأة طبقاً لحكم الفقرة الثالثة من المادة ٧٩ من القانون

على النموذج رقم ٢٥ توقف ، ويجوز أن يتم هذا الإخطار عن طريق الاتصال

الإلكتروني بالمأمورية المختصة وفقاً لضوابط التوقيع الإلكتروني باستخدام

النماذج المعدة بقوائم الخدمات الإلكترونية المتاحة بمعرفة المصلحة ، ويعتبر

استلامها لها إخطار الممول برسالة الوصول المرسله إليه من المصلحة)^(٢).

(١) راجع المادة "٩٢" من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية لقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ب :- تقديم الإقرارات الضريبية إلكترونياً :- Electronic Filing

حيث يمكن للممول أن يقدم إقراره الضريبي من خلال الموقع الإلكتروني

للإدارة الضريبية ، ويقوم بملء البيانات الخاصة به بنموذج الإقرار الضريبي

المتاح على الحاسب الآلي ، ثم يقوم بالتوقيع عليه (اعتماده) وإرساله للإدارة

الضريبية من خلال الرقم الضريبي الموحد الخاص به^(١).

وتبعاً لذلك تفحص الإدارات الضريبية البيانات والمعلومات التي تشملها

إقرارات الممولين ، وتتأكد من صحتها بطرق عديدة ، ثم تقوم بحساب الوعاء

الضريبي المستحق ، وترسل نتيجة الفحص والربط إلى الممول عبر الحاسب

الآلي أيضاً من خلال البريد الإلكتروني للممول .

(١) تم النص في المادة (١٠٥) من القانون الحالي أنه (يجوز للممول إرسال الإقرار الضريبي من خلال بوابة الحكومة الإلكترونية "خدمة ممولي الضرائب على الدخل" على أن يقوم الممول بتسجيل نفسه والحصول على كلمة المرور السرية ، ويكون الممول مسؤولاً عن البيانات المقدمة في الإقرار إما من خلال توقيع إقرار بذلك ، أو يقدم توقيماً إلكترونياً مجازاً من المصلحة

والحقيقة أن الملء الإلكتروني للإقرارات الضريبية يزيد من معدل التزام
الممولين الطوعي، ويساعد على تقليل التفاعل المباشر بين الإدارة الضريبية
والممولين، في حين أن قاعدة البيانات المركزية والتبادل الفعال للمعلومات
يسهل من عمليات الفحص ويزيد من إمكانية كشف الممولين المتأخرين عن
الدفع وردع الممارسات الفاسدة ، ويقلل من عبء الالتزام على الإدارة الضريبية
والممولين⁽¹⁾ .

ج :- الفحص الضريبي :- Tax Audit

تتطلب حوسبة أعمال الفحص وجود قاعدة بيانات متكاملة عن الممولين
وأنشطتهم، وتحديث وسائل حفظ وتخزين البيانات ، والاستعاضة عن الصور

⁽¹⁾ Proposed Asian Development Fund Grant and Technical Assistance
Grants Kyrgyz Republic :Tax Administration Reform and
Modernization Project – Report and Recommendation of The
President to The Board of Directors –Asian Development Bank – May
2007 – Pp3

التقليدية المتمثلة في الدفاتر والسجلات بالملفات المخزنة على الأقراص الصلبة

الدمجة .

ويرى البعض :- أنه مع انتشار تطبيق نظام الربط الذاتي للضريبة ، وما يستتبعه

من اختيار الإدارة الضريبية لعينة عشوائية من إقرارات الممولين لإخضاعها

للفحص يظهر الاعتماد على الحاسبات الآلية في تحديد حجم العينة بعد توفير

بيانات عن عدد الممولين وعدد مأموري الفحص ، حيث أن ذلك سيساعد في دقة

اختيار حجم تلك العينة ^(١) .

وفي هذا المجال يمكن أن تتبادل الإدارة الضريبية المعلومات مع الجهات

الحكومية الأخرى إلكترونياً للتحقق من صحة الحسابات الإلكترونية

(١) د. محمد عبد المنعم الشواربي بحث بعنوان (أثر فجوة التوقعات في المراجعة على نجاح الفحص الضريبي بالعينة في ضوء نظام الربط الذاتي) - المؤتمر الضريبي السابع عشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - ٥ - ٧ يوليو عام ٢٠١١ - ص ٤١

للممولين^(١).

د :- تحصيل دين الضريبة إلكترونياً واستعادة المتأخرات الضريبية

Electronic – Payment

ومن خلال هذا النظام يمكن للممول سداد الضرائب إلكترونياً من خلال

الاستفادة من خدمة الدفع الإلكتروني المتاحة على الموقع الإلكتروني للإدارة

الضريبية مما يضمن توريد هذه المبالغ للخزانة العامة في سهولة وسرعة .

ويمكن للإدارة الضريبية تحصيل الضرائب المستحقة على أحد الممولين من

خلال رقم الحساب الجاري للممول بأحد البنوك ، والذي من خلاله تكون الإدارة

الضريبية على علم بالمعلومات الحديثة عن قدرة الممول على دفع ديونه

الضريبية ، وقد يسمح للممولين بسداد الديون الضريبية على دفعات (نظام

(١) نص في المادة "٧٨" من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥: "أن للممولين إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ، ويصدر الوزير قراراً بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية .

الأقساط) ، ويمكن للإدارة الضريبية أيضاً إرسال إنذارات السداد للممولين

إلكترونياً^(١) .

كما يمكن الاستفادة أيضاً من الحاسب الآلي في تطوير نظام الخصم والإضافة

باستخدام نماذج مبسطة وموحدة تسهل التعامل مع الجهات القائمة على الخصم

والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة ، وتيسر إمكانية متابعتها والرقابة

عليها وتحديد الموقف النهائي للممول من سدادها^(٢) .

(١)Jit B.S Gill (The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform)-Op.cit -Pp 18

(٢) د.زكريا بيومي - بحث بعنوان (إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية

لتحسين مناخ الاستثمار) -المرجع السابق-ص ١٨ ، ١٩

ثانياً :- إعادة هيكلة الإدارة الضريبية

إن إعادة هيكلة الإدارة الضريبية أحد أهم سياسات الإصلاح، ونظراً لتعدد خطوات إعادة الهيكلة واختلافها من نظام ضريبي وآخر ، سيقصر الحديث على أكثر الخطوات تأثيراً في إصلاح وتطوير الإدارة الضريبية ، وتتمثل فيما يلي :-

يلي :-

أولاً :- استقلال الإدارة الضريبية .

ثانياً :- خصخصة أعمال الإدارة الضريبية .

ثالثاً :- دمج الإدارات الإيرادية في إدارة ضريبية واحدة .

والعمل على إعادة هيكلة الإدارة الضريبية بهذه الصورة يجعل منها إدارة حديثة متطورة وقادرة على مواكبة التغيرات الاقتصادية الحديثة ، فإذا نظرنا لحاجة الإدارة الضريبية للاستقلال نجد أنه من اللازم أن تتمتع الإدارة الضريبية بقدر

كاف من الاستقلال الإداري والمالي والفني حتى تستطيع الاضطلاع بمهامها

بنجاح ، وتضع النظم والقواعد الإدارية والمالية التي تكفل لها هذا النجاح .

كذلك يجب أن تساير الإدارة الضريبية الاتجاهات العالمية في التوجه نحو إسناد

بعض أعمال الإدارة الضريبية إلى القطاع الخاص بهدف تحسين كفاءتها

وتخفيف العبء الملقى على عاتق الإدارة الضريبية ، فضلاً عن تزايد الحاجة

لدمج الإدارات الإيرادية المتعددة مثل : (الضرائب على الدخل – الضرائب

على المبيعات ... الخ) في إدارة ضريبية واحدة تتمتع بكفاءة عالية يتم فيها جمع

وتبادل بيانات الممولين بين الأقسام المختلفة وتحقق مزايا كثيرة لطرفي العلاقة

الضريبية .

ويعرض الباحث لخطوات إعادة الهيكلة بالتتابع كما يلي :

١- استقلال الإدارة الضريبية :-

يخضع موظفي الإدارات الضريبية باعتبارها أحد كيانات القطاع العام لنفس القواعد الإدارية والمالية التي يخضع لها باقي موظفي الدولة شاملة (التعيين – الترقية- الفصل- الرواتب - المعاشات) مما قد ينتج عنه عجز الإدارة الضريبية عن جذب الموظفين الأكفاء للعمل بها ، ووضع نظم الرواتب والحوافز المناسبة للموظفين للحد من ارتكاب ممارسات الفساد والرشوة ، كما أدى ذلك إلى لازدياد التدخل السياسي في أعمالها^(١).

كل هذه المشكلات التي تعوق إصلاح الإدارة الضريبية شكلت محرك دفع العديد من حكومات في الدول المتقدمة والنامية على حد سواء لإعادة هيكلة إدارتها الضريبية بحيث تستقل عن القواعد الإدارية والمالية التي تحكم الوظيفة العامة

^(١) Glenn P.Jenkins (International :Modernization of Tax Administration :Revenue Boards and Privatization As Instruments for Change) – International Tax Program – Harvard Institute for International Development – Harvard University – February 1994 – Pp 2

التي أضفت على أدائها شكلاً من عدم الكفاءة والفعالية وباتت عائقاً لجهود

التطوير والإصلاح^(١).

وقد كان استقلال البنوك المركزية خير دليل على نجاح فكرة الاستقلال ، حيث

ينظر للبنوك المركزية كمثال لكيان حكومي مستقل يمكن تطبيقه على الإدارات

الضريبية ، و رغم أن البنوك المركزية تتبع القطاع العام، إلا أنها قادرة على

الحصول على الموارد المالية والبشرية التي تحتاجها لتنفيذ مهامها ، ويرى

البعض في ذلك أن استقلال البنوك المركزية عن الحكومة أدى إلى تمييزها

بالكفاءة والفعالية وأصبحت أفضل الكيانات الحكومية في نظر الجمهور

والعاملين بها ؛ حيث ينظر إليها المواطنون أنها تتمتع بالاستقلال بعيداً عن

المحسوبية والتدخل في أعمالها ، ويفضلها موظفوها لارتفاع رواتبهم بها ،

^(١) Rosario G.Manasan (Tax Administration Reform :Semi-Autonomous Revenue Authority ،Anyone? – Philippine Institute for Development Studies- Discussion Paper Series No . 2003 – 5 – June 2003 – Pp2 – www.pids.gov.ph

ولتمتعهم بنظم تدريبية متطورة ، فضلاً عن تحسن بيئة العمل من مقرات

وأدوات عمل ، وخلافه ^(١) .

إلا أن ذلك لا يعني أن تصل درجة استقلالية الإدارة الضريبية إلى درجة

استقلال البنوك المركزية ، وإنما المقصود هو أن تتمتع الإدارة الضريبية بقدرٍ

من الاستقلال في تعيين موظفيها والاستغناء عنهم ، ووضع أنظمة الحوافز

والمكافآت وتحررها من التدخل السياسي في أعمالها اليومية مع خضوعها

للرقابة على أداء أعمالها ونزاهة موظفيها ^(٢) ، وهو ما أكدته البنك الدولي في

تعليق على استقلال الإدارة الضريبية بأنه لا يقصد بذلك أن تكون الإدارة مستقلة

عن الرقابة الحكومية على عملها ، ولا تكون مستقلة تماماً مثل بعض القطاعات

الأخرى كالبنك المركزي ، أما الاستقلال المرغوب فيه هو الذي يحقق الدرجة

^(١)Glenn P.Jenkins (Autonomy and Relationship of The Tax Administration With The Rest of The Public Sector) 27 th General Assembly – Modern Trends in Taxation and The Tax Administering – Santiago – Chile – 1993 - www.ciat.org - Pp 3

^(٢)د. رمضان صديق (الإدارة الضريبية الحديثة) – المرجع السابق – ص ١٤١

المرتفعة من الاستقلال الإداري والمالي عن الحكومة لضمان حسن سير العمل

بها ، وعزلها عن تدخل بعض الساسة في أعمالها ^(١) .

وأطلق البعض على هذه الحالة مصطلح شبه الاستقلالية -Semi-

Autonomous^(٢) .

ولقد جاء في تقرير أعدته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام ٢٠٠٦ عن

إصلاح الإدارة الضريبية أنه لكي يتسم أداء الإدارة بالكفاءة والفعالية يجب أن

تتحرر من التدخل السياسي في أعمالها ، وأكدت أن يكون الاستقلال واقعياً

وليس شكلياً ^(٣) .

^(١) Rosario G.Manasan (Tax Administration Reform :Semi-Autonomous Revenue Authority ،Anyone? - Op.cit -Pp3

^(٢) د.رمضان صديق (الإدارة الضريبية الحديثة) - المرجع السابق - ص ١٤١

^(٣) Clinton Alley and Others (The Increasing Imperative of Cross - Disciplinary Research in Tax Administration) - Australian School of Business Research -eJournal of Tax Research (2008) - Vol .6, No.2. Pp 122-144 - www.asb.unsw.edu

ومن أمثلة البلدان التي اتخذت هذه الخطوة:- بوليفيا عام ١٩٨٧ ، الأرجنتين عام

١٩٨٨ ، بيرو عام ١٩٨٨ ، كولومبيا عام ١٩٩١ ، فنزويلا عام ١٩٩٤ ،

المكسيك عام ١٩٩٧ ، كولومبيا عام ١٩٩١^(١).

وحدد البعض عدة تساؤلات يتعين على الحكومات التي تتجه نحو استقلال

إدارتها الضريبية الإجابة عليها قبل اعتماده ، وتتمثل فيما يلي^(٢) :-

- هل استقلال الإدارة الضريبية منصوص عليه في القانون ؟

- هل هناك أساس قانوني يحدد من الذي سيراقب أداء مدير الإدارة الضريبية

، وما هي الجهة المسؤولة عن مراقبة عمل الإدارة الضريبية المستقلة ؟

- هل للإدارة الضريبية الحرية في تصميم وتطبيق سياستها الوظيفية

والمالية؟

^(١) Margaret Mckerchar and others (Sustaining Growth in Developing Economics through Improved Taxpayer Compliance :- Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities) –Op.cit- Pp 183

^(٢) Tax Administration In OECD and Selected Non- OECD Countries : Comparative Information Series (2008) –Prepared By The Forum On Tax Administration – OECD – Centre for Tax Policy and Administration - 28 jan 2009- Pp 11

- هل هناك تحديد واضح لمسئوليات الإدارة على المستوى المركزي والمحلي

والإقليمي؟

وتعددت صور ودرجات استقلال الإدارات الضريبية عن الحكومات في دول

عديدة^(١):-

فمن جهة أسست بعض الدول مثل (روسيا – أرمينيا – كازاخستان) وزارة

مسئولة بشكل كامل عن الإدارة الضريبية ويتمتع وزيرها بنفس استقلال ومزايا

باقي الوزارات، وعلى جانب آخر كانت الإدارات الضريبية في دول أخرى

تابعة لوزارة المالية، ونتيجة ذلك انخفض مستوى استقلالها مثل (المجر –

بلغاريا – لاتفيا – جامايكا).

وبين ذلك وذاك أنشأت دول أخرى إدارات ضريبية تتمتع بالاستقلال إلى حد

بعيد، ولكن بصورة أقل استقلالاً من وزارة المالية، ولتلك الإدارات استقلال

^(١) Jit B.S Gill (The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform)- Op.cit - Pp 9

كاف في الأمور المالية والوظيفية ،إلا أنها مسئولة عن تقديم تقارير تتعلق بأداء

الإدارة الضريبية إما للحكومة ومن هذه الدول (بيرو – جواتيمالا) ، أو لوزارة

المالية مثل :- الإدارة الضريبية في كولومبيا .

وبالنظر إلى الإدارة الضريبية في مصر نجد أنها لا تتمتع بأي صورة من صور

الاستقلال الكامل أو الجزئي ، وهو ما يؤثر بالسلب على كفاءتها .

٢- خصخصة أعمال الإدارة الضريبية :

مسايرة لتيار الخصخصة الذي اجتاح العالم في الآونة الأخيرة ولما أظهره

القطاع الخاص من القدرة على تنفيذ الواجبات والمهام المسندة إليه أكثر من

القطاع العام فقد لحقت الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة والنامية على حد

سواء بدورها بذلك الاتجاه الحديث .

واتجهت دولاً عديدة إلى خصخصة بعض أعمال الإدارة الضريبية لإيجاد حلولاً سريعة للمشكلات المتأصلة في وظائف الإدارة الضريبية ، والتي قد يستغرق إصلاحها سنوات طويلة ، أو بهدف تفرغ الإدارة الضريبية لأعمال أكثر أهمية .

لذا يمكن القول بأن المرحلة الثانية في إعادة هيكلة الإدارات الضريبية تتمثل في خصخصة بعض أعمال ومهام الإدارات الضريبية وإسنادها إلى القطاع الخاص ، ويرجع السبب المباشر للتفكير في ذلك هو اتسام بعض الإدارات الضريبية بانخفاض كفاءة موظفيها ؛ نظراً لانتشار ممارسات الفساد بينهم ، فضلاً عن عجزهم عن مجاراة التطورات التكنولوجية في عمل الإدارة الضريبية والاتجاهات الحديثة في التعامل مع الممولين .

ولا يقصد بالخصخصة كما قد يفهم من العنوان الخصخصة الكاملة ، فإدارة النظام الضريبي من المرافق الحيوية في الدولة مثل : العدل – الأمن – الصحة ، والتي لا يمكن تسليمها للقطاع الخاص يفعل بها ما يشاء ويعرض المواطنين

للخطر ، وإنما المقصود خصخصة بعض الوظائف التي تقوم بها الإدارة

الضريبية وذلك بعد دراسة إيجابيات وسلبيات خصصتها ، ومن أمثلة الأعمال

التي يمكن خصصتها ما يلي :

● مراجعة الإقرارات الضريبية

حيث تستعين بعض الإدارات الضريبية بخبراء لمراجعة إقرارات الممولين

واعتمادها مثلاً مصغراً لعملية الخصخصة .

ويرى بعض الفقه :- إمكانية استعانة الإدارة الضريبية بفريق من غير العاملين

بالإدارة الضريبية يعين بصفة مؤقتة في موسم الإقرارات الضريبية لمساعدة

الممولين في إعداد إقراراتهم الضريبية نظير مكافأة مادية ^(١) .

ويختلف الباحث مع هذا الرأي حيث يرى الباحث أن ذلك قد يوفر مجالاً للتربح

في ذلك الموسم، فضلاً عن عدم التمكن من إحكام الرقابة على هذا الفريق من

(١) د.رمضان صديق (الإدارة الضريبية الحديثة) - المرجع السابق - ص ١٥٥، ١٥٦

العاملين ؛ نظراً لعدم تسجيلهم وعملهم غير الثابت ، وإمكانية تغييرهم بين
الحين والآخر .

• حجز الضريبة من المنبع :-

تحصيل الضرائب من الممولين اختصاص أصيل للإدارة الضريبية ويقوم به
موظفوها ، إلا أنه لتيسير ذلك على الإدارة الضريبية والممولين يتم حجز
الضريبة المستحقة على دخول العاملين والموظفين لحساب الإدارة الضريبية
توفيراً للجهد والمال ، وتقليلاً لفرص التهرب .

وتعد الجهة القائمة بالحجز والتوريد مسؤولة مسؤولية كاملة عن تحصيل تلك
المبالغ من العاملين بها ، وقد لا يقتصر الأمر على الجهات الحكومية فقط ،
وإنما يمتد لشمول الكيانات الخاصة أيضاً⁽¹⁾ .

(1) Peter D.Byrne (Privatization In The Area of Tax Administration :An
Overview)- An Overview – International Tax Program – Harvard
University – 1995 - Pp 5

و يشكل أداء تلك الوظيفة بلا شك منفعة للجهات القائمة على الحجز من المنبع

والتوريد ؛ نظراً لاحتفاظها بمبالغ الضريبة فترة من الزمن قبل توريدها لحساب

الإدارة الضريبية .

• التحصيل :-

يقصد بخصصة وظائف التحصيل أن يعهد بها لجهة أخرى بخلاف الإدارة

الضريبية ،ومما دفع العديد من الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة والنامية

لتطبيق هذا النظام عدم تمكنها من تحصيل الديون الضريبية بكفاءة ؛ إما لنقص

في كفاءة كوادرها ،أو لوجود عوائق إدارية قد تعوق سرعة تحصيل الديون

الضريبية من الممولين .

ووجدت معظم الدول ضالتها في التعاقد مع البنوك أو شركات القطاع الخاص

المتخصصة للقيام بذلك الدور الحيوي .

ويرى بعض الفقه :- إمكانية أن تبيع الإدارة الضريبية حق تحصيل الديون

الضريبية لمتخصصين خارج الإدارة ممن لديهم القدرة على تحصيل الديون

بفعالية أكبر لعدم خضوعهم للقيود التي تحكم العمل الحكومي ومنها : الالتزام

بمواعيد مخاطبة الممولين، والإجراءات الروتينية الأخرى ^(١).

مما يخفف العبء الملقى على عاتق الإدارة الضريبية في هذه المرحلة

،بالإضافة إلى توافر الدافع القوي لهؤلاء للتحصيل بسرعة أكبر من موظفي

الضرائب لتحقيق الاستفادة المباشرة ، إلا أن الأمر يتطلب متابعة الإدارة لأداء

القطاع الخاص في عملية تحصيل الضريبة وضمان عدم استخدام الأساليب غير

القانونية مثل :- (التهديد أو العنف) ، وعدم تواطؤ القطاع الخاص مع الممولين .

ويرى الباحث أن المنازعات الضريبية تبلغ ذروتها عند تحصيل الضريبة سواء

إدارياً أو قضائياً حيث يرفض الممول السداد ،ويمكن حل تلك المشكلة بتشديد

^(١)د.رمضان صديق (الإدارة الضريبية الحديثة) - المرجع السابق - ص ١٦٠ ، ١٦١

العقوبات القانونية على الممولين المتخلفين عن السداد ، بالتزامن مع تشكيل
محاكم ضريبية متخصصة تفصل في المنازعات الضريبية بسرعة أكبر من
المحاكم العادية.

وفي ذلك المجال قامت بعض الدول بتعيين محامين من خارج الإدارة الضريبية
من ذوي الخبرة للقيام بمتابعة المنازعات الضريبية، وتتم مكافأتهم (حصولهم
على عمولة) بقدر أدائهم وقدرتهم على انتزاع حقوق الإدارة الضريبية ، ومن
أمثلة ذلك :- تعاقد الولايات المتحدة مع محامين من ذوي الكفاءات المرتفعة
لمتابعة الدعاوي الضريبية^(١).

ويرجح الباحث الاكتفاء بتيسير دفع الديون الضريبية على الممولين من خلال
البنوك، أما إدارة المنازعات الضريبية فيمكن حل مشكلتها بتوعية الممولين
وتثقيفهم بأهمية التزامهم الضريبي مع البعد عن التعقيد في الإجراءات ، وسرعة

^(١) Peter D.Byrne (Privatization In The Area of Tax Administration :
An Overview)- Op.cit -Pp 13-14

تشكيل محاكم ضريبية متخصصة تكون قادرة على الفصل في المنازعات

بسرعة وكفاءة.

وقد أصدرت مصلحة الضرائب المصرية التعليمات التنفيذية الصادرة في

٢٠٠٩/٧/٥ ، والتي تنص على توفير خدمة السداد النقدي للممولين من خلال

فروع البنك الأهلي بما يزيد عن مبلغ مائة ألف جنيه مصري، وذلك اعتباراً من

٢٠٠٩/٧/٥ ، ولعدم حدوث أية أخطاء في التوجيه المحاسبي للمستحقات

الضريبية المسددة نقداً بأحد فروع البنك الأهلي، ويجب توافر البيانات التالية

للبنك قبل التحصيل (نوع السداد- فترة السداد- رقم التسجيل الضريبي- رقم

الملف الضريبي وكود الأمورية – مأمورية الاختصاص بالدخل أو المبيعات –

رقم جهة التعامل لو كانت جهة الخصم من المنبع في حالة سداد ضرائب

مخصومة تحت الحساب من الغير .

ويتم السداد النقدي للممولين والجهات بأحد فروع البنك الأهلي المصري المتوفر لديها خدمة قبول السداد النقدي للمستحقات الضريبية ومحددة ببيان أسماء الفروع ويكون المبلغ المسدد أكثر من ألف جنيه مصري^(١).

تعقيب الباحث على عملية الخصخصة :-

١- قد تؤدي عملية خصخصة بعض أعمال الإدارة الضريبية إلى ارتفاع تكلفة الالتزام الضريبي ، فالكيانات الخاصة المتعددة التي سيقوم كل منها بأداء عمل مختلف مثل :- (التحصيل – إعداد واستلام الإقرارات – توزيع النماذج الضريبية - تحصيل المتأخرات الضريبية ..الخ) تشكل عبئاً ضخماً على خزانة الدولة بالمقارنة بالإيرادات التي سيتم تحصيلها ، ذلك لحصولها على مبالغ مالية طائلة تمنح للعاملين بتلك

^(١) موقع مصلحة الضرائب المصرية على الإنترنت - تاريخ الدخول - ٢٠١٠/١/١٩

الجهات لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة والنزاهة في عملها ، ومن

غير المعقول أن يتحمل الممولين جزء من هذه التكلفة المرتفعة .

٢- قد تحدث ثمة مقاومة من بعض موظفي الإدارة الضريبية القدامى

والعاملين بالأقسام التي كانت تقوم بالوظائف التي سيتم خصصتها ؛

نظراً لسحب الأعمال المسندة إليهم وإسنادها للقطاع الخاص مما يبعث

في نفوسهم إحساس بعدم ثقة الحكومة في كفاءتهم وإمكانية الاستغناء

عنهم عند نجاح القطاع الخاص في أداء المهام بإنتاجية عالية .

٣- إن خصصة بعض أعمال الإدارة الضريبية مثل (الفحص واستلام

الإقرارات) يمثل شيئاً من خرق لخصوصية الممولين ، وتبعثر

المعلومات المتعلقة بأعمالهم التجارية بين العاملين بالقطاع الحكومي

والقطاع الخاص .

٤- قد تؤدي عملية الخصخصة إلى تعامل الممولين مع أكثر من جهة ما بين

القطاع الحكومي والقطاع الخاص لأداء التزاماتهم الضريبية بشكل

يصيب الممولين بالملل والإرهاق لتعطيل أعمالهم .

٥- صعوبة محاسبة ومساءلة العاملين بالقطاع الخاص عند ارتكاب ثمة

مخالفات وظيفية أو أخلاقية أو عند التقصير في أداء العمل لعدم

خضوعهم للوائح والجزاءات الإدارية التي يخضع لها موظفي القطاع

العام .

٦- قد تتسبب الخصخصة في إغراء العاملين بالإدارة الضريبية للتقاعد

والعمل بالقطاع الخاص للحصول على عائد مادي أكبر، مما يؤدي إلى

تفريغ الإدارة الضريبية من أكفأ موظفيها .

٧- كما يرى الباحث أنه في الدول النامية التي ينخفض بها الوعي والثقافة

الضريبية يصعب التزام الممولين مع جهات القطاع الخاص في

التحصيل الضريبي .

٣- الدمج :

تتمثل المرحلة الثالثة من إعادة هيكلة الإدارة الضريبية في دمج الإدارات

الإيرادية (ضرائب الدخل – ضرائب المبيعات – الضريبة على القيمة المضافة

– الضرائب العقارية- الجمارك) داخل إدارة ضريبية واحدة .

Single Tax Administration

ويعد الدمج أحد أركان الإصلاح المالي والضريبي الذي تقوم به الحكومات حالياً

كجزء من برامج الإصلاح الاقتصادي ، ونظراً لما يحققه الدمج من فوائد

متعددة للإدارة الضريبية والممولين فقد حظا باهتمام دولي بالغ كما يوضح فيما

يلي :-

أولاً :- اهتمام المنظمات الدولية بالدمج :-

أوصت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مناسبات عديدة بتوحيد (دمج)

الإدارات الإيرادية داخل إدارة واحدة بهدف تحقيق أكبر قدر من الكفاءة

والمرونة والانتظام ، ويظهر ذلك في أهداف الدول من عملية الدمج ، وأكدت

أيضاً في تقاريرها أن حوالي ١٥ من الدول أعضاء المنظمة أسست كيانات

موحدة وشبه مستقلة Unified Semi- Autonomous ذات مجموعة

واسعة من السلطات مسؤولة عن إدارة معظم إن لم يكن جميع الضرائب الوطنية

أو الاتحادية ، بل في بعض الأحيان تقوم الإدارة المدمجة بتحصيل استقطاعات

التأمينات الاجتماعية^(١) .

كما أصدر صندوق النقد الدولي توصياته بتغيير الهيكل التنظيمي بالإدارات

الضريبية القائم على نوع الضريبة ، وأوصى أن الإدارات الإيرادية المندمجة

يجب أن يتم تنظيمها تبعاً للوظيفة وليس نوع الضريبة ،فذلك يعد حلاً

للمشكلات المتعلقة بنقص الكفاءة المترتب على ازدواج الوظائف المتشابهة

(التسجيل – المحاسبة – الفحص – التحصيل – التدريب – تكنولوجيا المعلومات

– الموارد البشرية) ، وعدم المرونة في استخدام العاملين والموظفين^(٢) .

^(١) Tax Administration In OECD Countries :Comparative Information Series - Oct 2004 – Pp 31-32

^(٢)Emanuel Camilleri (Tax Administration Strategic Reforms :Moving Towards aSingle Tax Administration Directorate - The Case of Malta) - ITD Global Conference on Taxation of Small and Medium Enterprises – Bueno Aires – 16- 19 October 2007 – Pp9

الدمج في مصر :-

رغم أن عملية الدمج في مصر كانت بهدف توفير المناخ التشريعي والقانوني الملائم لكي يستطيع الممول الوفاء بواجباته الضريبية في طواعية ويسر، وتقديم خدمة أكثر شمولاً وتميزاً للممول عن طريق توفير الوقت والجهد والمال والعمل على تحقيق خدمة الشباك الواحد ، إلا أن مشروع الدمج في مصر تأخر بشكل كبير ، فقد صدر القرار الجمهوري بالدمج عام ٢٠٠٦ ولم تظهر ملامحه حتى الآن باستثناء إنشاء مركز كبار الممولين ، والذي يقوم العاملون فيه بأداء جميع الوظائف المتعلقة بضريبيتي الدخل والمبيعات^(١).

(١) صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٤٧٩ لسنة ٢٠٠٥ بإنشاء مركز كبار الممولين في مصر ، ونشر في الجريدة الرسمية في العدد ٣٦ مكرر (ب) في ١٣/٩/٢٠٠٥

ويرجع فشل تجربة الدمج في مصر للأسباب التالية :-

أ - عدم الاهتمام بالتمهيد الكافي للدمج قبل تطبيقه بوقت كاف :-

يتطلب نجاح أي مشروع إصلاح إداري أو تشريعي البحث أولاً في مزاياه وعيوبه ، وعند التأكد من جدواه يجب التمهيد له قبل تطبيقه بوقت كافٍ ، ولكن ما حدث أنه بعد صدور القرار الجمهوري بدمج مصلحتي الضرائب على الدخل والمبيعات ظهرت معوقات التطبيق .

وكان يجب على المختصين التمهيد لموظفي المصلحتين بتلك العملية وشرح مزاياها لهم وللممولين ، مع تدريب الكوادر القادرة على إنجاز هذا المشروع تدريباً كافياً واستقصاء آرائهم تجاه المشروع ، ولا يتوقف التمهيد المطلوب على العاملين بالمصلحتين فقط ، وإنما على الممولين والمجتمع الضريبي ككل وهو ما لم يحدث أيضاً .

ويتمثل التمهيد في الإجابة على التساؤلات الآتية :-

● ما هي أساليب العمل المتشابهة والمختلفة في مصلحتي الضرائب على

الدخل والمبيعات ؟

● ما هو مقدار الوقت المستغرق في دورة الفحص في كل من الضرائب

على الدخل والمبيعات ؟

● ما هي أوجه الشبه والاختلاف بين المصلحتين في أساليب عمل مكافحة

التهرب الضريبي والفحص والتحصيل ؟

● ما هي أوجه الاختلاف بين مستويات المهارة والتدريب ونظم الموارد

البشرية ؟

● ما هو مستوى التكنولوجيا المستخدمة وكيفية تنظيمها والرؤى

المستقبلية لهيكل الإشراف على تكنولوجيا المعلومات ؟

- كيف يمكن تخزين البيانات وتبادلها والاستفسار بشأنها من وفي

المصلحتين ؟

ب- الدمج بين مصلحتين إحداهما مريضة والأخرى متعافية :-

بمقارنة مصلحة الضرائب على الدخل بمصلحة الضرائب على المبيعات نجد أن

الأولى قديمة تضم ما لا يقل عن ٤٥ ألف موظف يعملون في مقار غير

حضارية وغير مجهزة ، ويعد الأسلوب اليدوي في العمل هو السائد فيها رغم

إدخال الحواسب الآلية ، إلا أن معظم كوادرها غير مؤهلين لاستخدامها بشكل

فعال .

أما مصلحة الضرائب على المبيعات تضم ما يقرب من ١٣ ألف موظف (أقل

من نصف عدد العاملين بـضرائب الدخل) ومعظمهم من الشباب ذوي الثقافة

التكنولوجية ، فضلاً عن المقار الحديثة وأدوات العمل المتطورة المتوفرة لهم .

وكذلك هناك اختلاف في مستوى تدريب موظفي المصلحتين ووجود فوارق في نظم التدريب ، ومهارات العاملين لصالح مصلحة الضرائب على المبيعات ، ويعلل الباحث ذلك بحدثة إنشائها وقلة عدد العاملين فيها بالمقارنة بالضرائب العامة ، حيث تتسم العمالة في مصلحة الضرائب العامة بأنها أكبر سناً وأقدم من الناحية الإدارية بالمقارنة بالعمالة في مصلحة الضرائب على المبيعات .

ج :- تباين الإجراءات والتعليمات التنفيذية وأساليب العمل في المصلحتين :-

من أهم معوقات دمج المصلحتين اختلاف إجراءات كل ضريبة عن الأخرى ، وتظهر أوجه الاختلاف في نظم السداد والتحصيل والتظلم وإجراءات التقاضي ومواعيد تقديم الإقرارات الضريبية ، فضلاً عن اختلاف التزامات الخاضعين لكل ضريبة مثل :- الالتزام بإصدار الفاتورة الضريبية ، ونوعية الدفاتر والسجلات .

د :- معارضة بعض الموظفين من المصلحتين :-

نظراً للتباين في الرواتب الأساسية والحوافز والمزايا العينية الأخرى بين المصلحتين فقد تسبب ذلك في تدمير بعض موظفي المبيعات من قرار الدمج خشية الانتقاص من تلك المميزات ، حيث تقدم مصلحة الضرائب على المبيعات ومركز كبار الممولين مستويات أعلى من الرواتب بالمقارنة بالضرائب العامة ، فضلاً عن احتمالية الخلاف بين موظفي المصلحتين على الأحقية في تولي الوظائف القيادية .

ه :- تباين الهيكل التنظيمي لكلا المصلحتين من حيث عدد المأموريات والمناطق

الضريبية وعدد الممولين المسجلين بكل مصلحة .

ويأمل الباحث سرعة إيجاد حلول لتلك المعوقات للاستفادة من مزايا الدمج التي

تعود على الإدارة الضريبية والممولين على حد سواء .

المبحث الثالث:- سياسات إصلاح المجتمع الضريبي

قد يظن البعض أن المجتمع الضريبي يقتصر على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين الخاضعين لأحكام التشريع الضريبي واللوائح الإدارية المنظمة له فقط ، إلا أن الباحث يرى أن المجتمع الضريبي يشمل أيضاً من يساعد الممول في التزامه الضريبي .

وتبعاً لذلك تتشكل العلاقة الضريبية من ثلاثة أطراف (الإدارة الضريبية - الممولون - من يمثلهم ويعاونهم من خبراء ومستشاري الضرائب) .

وتشمل سياسات إصلاح المجتمع الضريبي تعزيز دور المجتمع الضريبي من الممولين وممثلهم في عملية الالتزام الضريبي ووضع آليات لتفعيل تعاونهم مع الإدارة الضريبية، بما يحقق أهداف النظام الضريبي من وفرة في الحصيلة

وعدالة بين الممولين كما يوضح فيما يلي :

أولاً :- إصلاح قطاع الممولين :

تتجلى أهمية إصلاح قطاع الممولين في أن الممول هو دافع الضريبة ومن خلاله

تتولد الإيرادات الضريبية التي تمثل نسبة كبيرة من الإيرادات العامة اللازمة

لتمويل الإنفاق العام، و لحالة الممول أثر كبير في تحديد نوعية النظام الضريبي

الذي يمكن إتباعه وتطبيقه بنجاح^(١).

والمقصود بحالة الممول كافة الظروف النفسية والاجتماعية والاقتصادية

والسياسية والثقافية المؤثرة فيه ، مثل : درجة التعليم، مستوى الثقافة، العادات،

التقاليد، والمستوى الاقتصادي، وأنواع النشاطات الاقتصادية ودرجة الوعي

الضريبي، ونظرة الممول إلي دور الدولة في المجتمع وحجم استفادته من الإنفاق

العام .

(١) د.حامد عبد المجيد دراز- (النظم الضريبية) - المرجع السابق - ص ٨٦، ٨٧

فئات الممولين :

ونظراً لعدم تجانس الممولين واختلاف طبيعة نشاطهم وحجم أعمالهم فقد

ظهرت الحاجة لتقسيم الممولين لثلاث فئات وفقاً لحجم أعمالهم إلى كبار

ومتوسطي وصغار الممولين:-

١- كبار الممولين:- وهم عدد محدود من الممولين يقدرون بحوالي ١% من

إجمالي الممولين ، ورغم ذلك تعتبر هذه الفئة الممول الأول للخزانة العامة

ولها تأثير قوي على تحديد حجم الإيراد الضريبي حيث تبلغ حصة هذا

القطاع تقريباً ٧٠% من إجمالي الحصة ، فضلاً عن أنه قطاع منظم

يتميز بإمساك دفاتر منظمة مثل: الكيانات القانونية التي تتضمن المؤسسات

أو الشركات الكبيرة أو اتحادات ومجموعة شركات أو شركات متعدية

الجنسيات، ويحتاجون إلى مهارة قانونية عالية وخبرة جيدة في العمليات

المحاسبية^(١).

٢- متوسطي الممولين: - وهم فئة متوسطة ذات أنشطة متعددة ويقدرون

بحوالي من ٥% إلى ٢٥% من إجمالي الممولين ولهم دور جيد في الحصيلة

مثل: الكيانات القانونية التي تشمل الأشخاص والشركات الصغيرة، وتبلغ

حصيلة هذا القطاع تقريباً من ١٠% إلى ٢٥% من إجمالي الحصيلة.

ويمكنهم أداء الأعمال المحاسبية الضريبية في الأموريات مع بعض

المساعدة.

^(١) راجع كتاب د. السيد أحمد عبد الخالق (الاقتصاد السياسي الدولي والسياسات الاقتصادية

العالمية) - دون ناشر أو سنة نشر - ص ٢٥٢

"هي الشركات التي تملك وتشارك في إدارة أصول إنتاجية أو خدمية في دولتين أو

أكثر، وتنتم الشركات الدولية بأن بعضها كبير الحجم بحيث يصل رقم أعمالها إلى ما

يفوق ميزانيات الكثير من الدول المتوسطة الدخل وميزانيات العديد من الدول النامية

مجتمعة، كما تنتم هذه الشركات بأنها تتبع استراتيجيات وسياسات مرنة ومن ثم تستطيع

أن تواكب ما يشهده الاقتصاد العالمي من تحولات (.

٣- صغار الممولين: وهم فئة كبيرة وتمارس أنشطة كثيرة جداً ولها تأثير

محدود في تحديد حجم الإيراد الضريبي ويمثلون عادةً عبئاً على كاهل

الإدارات الضريبية ؛ نظراً لصعوبة التحكم في هذا الكم الهائل من

الممولين، وارتفاع تكاليف التحصيل بالمقارنة بالضريبة المحصلة^(١)، فضلاً

عن ضعف سجلاتهم من الناحية المحاسبية والقانونية ويقدر أن بحوالي من

٧٠% إلى ٩٥% من إجمالي الممولين، وتبلغ حصيلتهم تقريباً من ٠ إلى ١٠

% من إجمالي الحصيلة.

^(١) بحث منشور على موقع مصلحة الضرائب على المبيعات على الإنترنت
WWW.SALESTAX.GOV.EG بعنوان (ورقة عمل عن تجربة الدول الأفريقية في
الإصلاح الضريبي) / ٢٤ مايو ٢٠٠٧ ص ٨

وترتكز إستراتيجية إصلاح قطاع الممولين في تفعيل دورهم في الإصلاح الضريبي ، بدلاً من التعامل معهم على أنهم مخالفين دائماً ، ولتنمية فئة الممولين يستلزم ذلك بيان نقطتين غاية في الأهمية أولهما : مساعدة الممول على معرفة حقوقه وواجباته ودعمه بشتى الوسائل لكي يلتزم بها ، ثانيهما : كيفية الرقابة على هذا الالتزام ، وتطبيق العقوبات المناسبة على غير الملتزمين من

الممولين^(١).

(١) هناك عدة تعريفات مختلفة للممول منها ما يعرف الممول بأنه :- الشخص الذي يساهم في تمويل الأعباء العامة ، أو هو الشخص الذي يعنيه المشرع الضريبي بأن تفرض عليه الضريبة انظر : د. رباح رتيب (الممول والإدارة الضريبية) - دار النهضة العربية - القاهرة - عام ١٩٩١ - ص ١٤ ، وقد ورد تعريف الممول في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أن الممول هو : -" الشخص الطبيعي أو الاعتباري الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون ، وهناك فرق واضح بين الممول (الممول الحقيقي) ، والمكلف بدفع الضريبة (الممول القانوني) ، وهو ما أوضحه بعض الفقه كما يلي فالممول الحقيقي : هو الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يكون عليه واجب الالتزام بدفع الضريبة نتيجة قيامه بنشاط معين أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التي يحصل عليها من رؤوس أمواله ، ويضيف الباحث لذلك

ويعرض الباحث لسياسات إصلاح قطاع الممولين فيما يلي :-

أولاً : دعم الممولين لأداء التزاماتهم الضريبية :

يلاحظ في الدول النامية ومنها مصر أن رجل الضرائب والممول خصمان، حيث يسعى الأول إلى أن يحصل للخزانة أكبر قدر من الإيرادات الضريبية ، بينما يحاول الثاني أن يخفي أكبر قدر من أرباحه بعيداً عن أعين موظفي الضرائب ، ولا خلاف أن لتلك الحالة التي وصلت إليها العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية أثراً كبيراً على النظام الضريبي بل والسياسة الضريبية بشكل عام ،

التعريف أنه الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يدخل في الوعاء الضريبي الذي حدده التشريع الضريبي ، ويلتزم بقواعده .

أما الممول القانوني (المكلف بدفع الضريبة) : فهو المنوط به استقطاع أو نقل عبء الضريبة كلياً أو جزئياً إلى شخص آخر حيث يتحملها هذا الأخير نهائياً ، أو قد يقوم أيضاً بتحصيلها لصالح مصلحة الضرائب ، وقد يسمى في بعض الأحيان ب (المدين بالضريبة) كما في أحوال الحجز من المنبع ، حيث ينطبق هذا الوصف مثلاً على صاحب العمل الذي يخصم مبالغ الضريبة من الموظفين ليقوم بتوريدها لمصلحة الضرائب **انظر :** د. أمين السيد لطفي (بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر) - المرجع السابق- ص ٢٣١

ولكن لتحقيق خطوات الإصلاح الضريبي أهدافها يتعين على الجانبين أن يقاوم كل منهما نفسه في هذه الروح غير الطيبة ويخطو خطوات إيجابية تجاه الآخر حتى تضيق المسافة بينهما .

● فماذا لو فهم الممول أن أداء الضريبة فريضة وطنية ، وأن ما يؤديه

إنما يدفعه لنفسه ولأبنائه من بعده ؟

● وماذا لو فهم أيضا أن ما يخفيه من ضريبة يضر ببلده وذويه؟

● وماذا لو افترضت الإدارة الضريبية الثقة في أمانة الممول ونزاهته ؟

لذا يجب أن تتغير الصورة الذهنية للممول تجاه الإدارة الضريبية ، ويرى

الباحث أن ذلك دور الإدارة الضريبية بما لديها من إمكانيات وكوادر مؤهلة

قادرة على تفعيل دور الممول في مشروع الإصلاح الضريبي ، وذلك من خلال

تطوير سلوكيات موظفيها بما يعمل على "ترسيخ" ثقافة جديدة تكون بمثابة

(الجسر) نحو خلق ثقافة (الولاء والانتماء) من الممولين نحو مستهدفات

المصلحة ، وينبغي أن يتم ذلك من خلال منظومة متكاملة لما يسمى "التطوير

التنظيمي" Organizational Development لأنشطة الإدارة الضريبية^(١)

وفي رأي الباحث إن أول ما تتجه إليه الأنظار عند الحديث عن دور الممولين في

الإصلاح الضريبي ، وكيفية تفعيله لنجاح جهود الإصلاح الضريبي المتعددة هو

توعية الممول بحقوقه والتزاماته الضريبية وتوفير كافة الخدمات التي يحتاجها

الممول لتحقيق هذا الهدف .

ولكي يؤدي الممول التزاماته بدقة يجب أن يكون على علم كاف بها ، وهنا

تظهر أهمية توعية الممول بحقوق والتزاماته.

ولاشك أن فرص نجاح أي نظام ضريبي تتضاعف كلما ازدادت معدلات الوعي

الضريبي لدى الممول وكلما ازداد مستوى ثقافته واقتناعه بعدالة الضريبة ، ولا

تقتصر التوعية فقط على الحقوق والالتزامات ، بل تمتد لتشمل التوعية بأهمية

(١) مجلة الأهرام الاقتصادي- العدد ١٨٤٦ - ٢٤ مايو-ص ٥٢

الضريبة في عمليات التنمية المختلفة التي تقوم بها الدولة ، أي علمه بأوجه
صرف الإيرادات الضريبية واقتناعه بأهميتها ، وعلى النقيض كلما انخفضت
درجة الوعي الضريبي لدى الممول وانتشر الجهل الضريبي ، ونظر الممول إلى
الضريبة باعتبارها استقطاع جائر تحصل عليه الدولة منه ظلماً وتبدد حصيلتها
هباءً دون أن تعود بالنفع عليه فإن هذا الممول سوف يلجأ إلى كل أساليب الغش
والتهرب مما يجعل الأمر على الإدارة الضريبية شاقاً وعسيراً وتزيد نفقات
الجباية وتقل فرص نجاح النظام الضريبي.

وتتعدد سبل التوعية منها توفير خدمات الاستشارات الضريبية والرد على
الاستفسارات ، توفير الإرشادات المكتوبة والمسموعة والمرئية وخلافه .

ثانياً: تفعيل العقوبات الضريبية وإنفاذ القانون :

بعد تقديم الدعم والمساعدة للممولين لأداء التزاماتهم الضريبية بثتى السبل ،
يجب على الصعيد الآخر وضع نظام جيد ومحكم للعقوبات الضريبية لإنفاذ

القانون ، فلا يوجد نظام ضريبي ناجح لا يراقب حجم التزام الممولين بدقة ، ويفرق بين الممول المتلزم وغير المتلزم ، فضلاً عن أن أي إدارة ضريبية تحتاج دائماً للآليات والسلطات التي تمكنها من إنفاذ الالتزام .

والعقوبات الضريبية ليست هدفاً في حد ذاتها ، وإنما هي وسيلة لتحقيق غاية معينة وهي ضمان الالتزام بالقوانين الضريبية ، ويشبه البعض : العقوبات الضريبية ب(العصا الغليظة) فكما كانت العصا غليظة كلما أمكن التفاهم مع الممولين أي قلت احتمالات استخدامها ، فالعقوبات لا تهدف فقط لتحقيق الردع ، ولكن تهدف أيضاً إشعار الجمهور بأن هناك ممولون ملتزمون وأن هناك آلية للرقابة على الالتزام⁽¹⁾ .

كما أن شعور بعض الممولين بعدم التزام البعض الآخر وعدم تعرضهم للعقوبة المقررة لعدم الالتزام بسبب عدم وجود آلية فعالة للرقابة على الالتزام ، أو

⁽¹⁾Margaret Mckerchar and Others –(Sustaining Growth in Developing Economics Through Improved Taxpayer Compliance : Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities) – Op.cit – Pp 196

لضعف العقوبات المقررة في هذا الشأن يؤدي إلى فقدهم الثقة في الإدارة الضريبية ، وبالتالي ترتفع معدلات التهرب الضريبي ، ولذا وللوقاية من ذلك يجب تفعيل الرقابة على الممولين وتطبيق العقوبات الحازمة على غير الملتزمين.

ويتفق الباحث مع رأي بعض الفقه في أنه يجب أن يتزامن مع سياسة المشرع في تخفيف أعباء الممولين - من خلال خفض سعر الضريبة ، والعفو الضريبي ، وإسقاط الضريبة وغيرها من سبل إنهاء الخلافات مع الممولين والتيسير عليهم لإعادة الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين - الحزم في تطبيق العقوبات الضريبية على المخالفات التي أتى بها القانون الضريبي لخفض معدلات التهرب وإنفاذ القانون^(١) .

(١) د. السيد أحمد عبد الخالق (مدخل إلى دراسة التشريع الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥) - المرجع السابق - ص ٣٥١

وبينت إحدى الدراسات بشأن تأثير تطبيق العقوبات الضريبية على الالتزام

الضريبي أن تطبيق العقوبات البسيطة بكفاءة وفعالية أكثر تأثيراً على الممولين

من النص على عقوبات مشددة وعدم تطبيقها بفعالية^(١).

وتفرض العقوبات الضريبية بناءً على قانون تطبيقاً لمبدأ الشرعية الجنائية "لا

جريمة ولا عقوبة إلا بنص" ، فالجرائم الضريبية يجب أن يقابلها عقوبات بدنية

ومالية تتناسب مع جسامتها ، وهذا ليس فيه إخلال بحقوق الممولين .

ولا يتوقف الأمر على وجود نظام عقوبات محدد في القانون الضريبي ، بل يجب

أن يتسم بعدد من الخصائص ليحقق أهدافه بكفاءة وهي تشجيع الممولين

الملتزمين وردع غير الملتزمين .

^(١) Neil Brooks "Key Issues In Income Tax :Challenges of Tax administration and compliance " –Paper Presented for Asian Development Bank –2001 Tax Conference - 8Sep-2001 – Pp 168

ومن ضمن تلك الخصائص^(١) :-

١- البساطة :- يجب أن يتسم هيكل العقوبات الضريبية بالبساطة بحيث يسهل

على الممولين وممثليهم فهم أحكامه ، ويسهل على الإدارة الضريبية تطبيقه

بفعالية .

٢- الكفاءة : يجب أن يتسم بالدقة والكفاءة في تغطية كافة المخالفات الضريبية

التي يكشف عنها الواقع العملي ، فمثلاً لا يفاجأ الممولين بازدواجية تطبيق

العقوبة على نفس المخالفة .

٣- الردع :- يجب أن تحقق العقوبات الضريبية الهدف منه وهو الردع المناسب

، فالممول يوازن بين الخسائر الاقتصادية والمكاسب التي تعود عليهم من

التهرب وعدم الالتزام .

^(١) Neil Brooks "Key Issues In Income Tax :Challenges of Tax Administration and compliance " Op.cit- Pp 30.31

٤- العدالة: يجب أن تكون العقوبات الضريبية متوافقة مع عادات وتقاليد

المجتمع الذي ستطبق فيه ، فلا تكون العقوبة قاسية جداً يصعب تطبيقها ،

ولا تكون واهية جداً يستهين بها المتهمون ، كما يجب أن تتسم العقوبة

بالعدالة في التطبيق ، فلا يجوز أن يخضع ممولين متساوين في حجم

المخالفة لعقوبتين مختلفتين . كما يجب أن تتناسب قسوة العقوبة مع حجم

المخالفة المرتكبة .

٥- توافر الشق المالي في العقوبة الضريبية :

فالجريمة الضريبية ينتج عنها في الأساس ضياع حقوق الدولة المالية ، لذا

لن تستفيد الخزانة العامة من حبس الممول المتهم فقط ، لذا يجب تعويض

الخزانة العامة عن التأخر في دفع الضريبة أو عدم دفعها ، فضلاً عن

تعويضها عن تكاليف اتخاذ الإجراءات القانونية حيال المتهمين . وفي ذلك

الصدد حددت بعض الدراسات نقاطاً ربما تساعد في جعل آليات الإنفاذ أكثر

فعالية، ومنها ما يلي^(١):-

١- نشر التقارير الإعلامية عن الحالات التي تم ضبطها والعقوبة

الموقعة عليها .

٢- إتباع سياسة الإنذار المبكر التي توجه للسلوكيات السلبية التي قد

ترصدها الإدارة الضريبية ، واستخدام تلك الآلية كدليل على

المخالفة عند الإدانة أمام المحكمة .

٣- إرسال خطابات لبعض الممولين فحواها أن الإدارة الضريبية على

وعي تام بالسلوكيات غير القانونية مع إتاحة الفرصة لتسويتها ،

وهذه الآلية تشجع على سلوك الالتزام وترعي الممولين الذين

^(١) Margaret Mckerchar and Others –(Sustaining Growth in Developing Economics Through Improved Taxpayer Compliance : Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities) - Op.cit – Pp 197

يخالفون القانون عن طريق الخطأ تأكيداً لمصداقيتها وتنميةً لثقة

الممولين فيها .

٤- القيام بتحذير الممولين غير الملتزمين والمعلوماتين لدى الإدارة

الضريبية بالتزاماتهم الأساسية مثل : تقديم الإقرارات – التسجيل –

وخلافه .

ومن أمثلة العقوبات التي تفرض على الممولين الذين لم يقدموا إقراراتهم

الضريبية ، أو الذين لم يسددوا مبالغ الضريبة المستحقة ما طبقته دول أجنبية

مثل منع سفر الممول المدين للخارج وإغلاق نشاطه أو إلغاء ترخيصه ومن تلك

الدول كوريا – استراليا – جنوب أفريقيا^(١) .

^(١) Tax Administration in OECD Countries and Selected Non- OECD Countries : Comparative Information Series (2006) – Op.cit – Pp 151 – 152

ثانياً :- إصلاح قطاع خبراء ومستشاري الضرائب :

يعد قطاع ممثلي ومعاوني الممولين من خبراء ومستشاري الضرائب بمثابة حلقة الوصل بين مصلحة الضرائب والممولين، والاستعانة بخبراء ومستشاري الضرائب من المحاسبين والقانونيين ميزة تمنحها مصلحة الضرائب للتيسير على الممولين في ظل النظام الضريبي الحالي .

ولا يعمل خبراء أو مستشاري الضرائب بشكل منفصل عن الممولين ، حيث يقدمون الخدمات والاستشارات التي يطلبها منهم عملائهم من الممولين الطبيعيين والاعتباريين .

وفيما يتعلق بدور تلك الفئة في دعم الالتزام الضريبي طرحت إحدى الدراسات الأجنبية تساؤلاً غاية في الأهمية يبين أهمية ذلك الدور، وهو هل يمكن أن يرتفع معدل الالتزام الضريبي في دولة بلا مستشاري (خبراء) ضرائب ؟

حيث أجب على ذلك قطعاً بالنفي فلا توجد دولة متقدمة أو نامية يستطيع نظامها الضريبي الاستغناء عن دور خبراء ومستشاري الضرائب في دعم الالتزام الطوعي^(١) .

ولكن لم تحظ تلك الفئة والدور الهام الذي تقوم به إيجاباً وسلباً على العملية الضريبية باهتمام القائمين على السياسة الضريبية على الوجه المطلوب ، لذا يرى الباحث أن الاهتمام بدور تلك الفئة وعلاج أوجه القصور في علاقاتهم بالإدارة الضريبية والممولين وتحديد مسؤولياتهم بوضوح من أهم سياسات الإصلاح الضريبي .

ويعرض الباحث فيما يلي لدور خبراء ومستشاري الضرائب في الإصلاح الضريبي .

^(١) Study Into The Role of Tax Intermediaries – OECD - June 2007 - available at [HTTP://WWW.OECD.ORG/document in 3/7/2009](http://www.oecd.org/document/3/7/2009) – Pp 14

• فئات خبراء ومستشاري الضرائب

ينقسم هذا القطاع الحيوي في مصر إلى المحاسبين والمحامين أو القانونيين ، والفرق بينهما يتمثل في أن كلاهما يستطيع تمثيل الممولين أمام مصلحة الضرائب ، إلا أن المحاسب لا يمكنه تمثيل الممول أمام لجنة الطعن أو المحاكم المختصة ويقتصر ذلك على القانونيين ، كذلك يمكن للمحاسب فقط التوقيع على الإقرار الذي يقدمه الممول أو الوثائق والمستندات التي تثبت صحته ، أما كلاهما يقوم بتوعية الممولين ومساعدتهم في إعداد الإقرارات الضريبية وأداء باقي الالتزامات الضريبية ، وفي بعض الأحيان يلزم القانون الممول بضرورة اعتماد الإقرار من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين^(١) ، كما في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نص فيه على ضرورة توقيع الإقرار من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال

^(١) رسالة دكتوراه مقدمة من أحمد عبد الجليل بعنوان (دور معاوني الممول في التهرب الضريبي وآثاره) - كلية الحقوق ، جامعة طنطا - عام ٢٠٠٢ - ص ١٢٦

والجمعيات التعاونية ، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز

رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً^(١).

وتظهر أهمية هذا القطاع في منظومة الإصلاح الضريبي كأحد قطاعات

المجتمع الضريبي فيما يلي :

• أهمية قطاع خبراء ومستشاري الضرائب

إن أي ممول أياً كانت وظيفته (موظف حكومي أو من أصحاب الأعمال

التجارية أو المهن الحرة أو غير ذلك) قد لا يجيد عند التعامل مع مصلحة

الضرائب ، أو لا يسمح وقت عمله بالإطلاع الكافي على القوانين والتعليمات

الضريبية ، فلا يشترط أن يكون كافة الممولين على علم بكافة التشريعات

واللوائح الضريبية ، لذا فإنه من الضروري أن يكون الممول قادر على

الوصول لخبير ضريبي جيد (محاسب – قانوني) ليقوم بهذه المهمة ، ويلعب

(١) المادة (٨٣) من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

خبراء ومستشاري الضرائب دوراً حيوياً في جميع النظم الضريبية على مستوى العالم ، فوكيل الممول أو ممثله القانوني يقوم بمساعدته على فهم القوانين الضريبية ويحثه على الالتزام بها ، وبالتالي يخفف العبء على الإدارة الضريبية في هذا المجال ويزيد ثقة الممولين في النظام الضريبي ، وبالتالي يؤدي التزاماته الضريبية في الوقت المطلوب لاسيما في النظم الضريبية المعقدة ، بالإضافة إلى قيامه بتمثيل الممولين أمام السلطات الضريبية في جميع الإجراءات الضريبية.⁽¹⁾

ولا يقتصر دور خبير أو مستشار الضرائب على ذلك فقط ، فله دوره البارز في التصدي لأي مظاهر تعسف أو إجحاف من الإدارة الضريبية تجاه الممول ، ويتخذ جميع الإجراءات القانونية لحماية الممول ومستحقته المالية .

⁽¹⁾ Neil Brooks "Key Issues In Income Tax :Challenges of Tax Administration and compliance " – Op.cit – 8-9-2001 –Pp 27

• دور خبراء ومستشاري الضرائب في العملية الضريبية

ينقسم الدور الذي يقوم به المستشار الضريبي إلى أربعة أجزاء رئيسية وهي :-

١-قيام المستشار الضريبي بدور الخبير .

٢- ممثلاً للحقائق والوقائع المقدمة من الممول .

٣-الالتزام بالقيام بمهامه في إطار القانون .

٤- مسؤوليته في أداء أعماله في ظل المعايير المهنية .

مما سبق يتضح أن مستشاري الضرائب أحد العناصر المؤثرة في منظومة

الإصلاح الضريبي ويجب على الإدارات الضريبية التعامل معهم على هذا

الأساس ، وقد يكون هذا القطاع مفيداً للإدارة الضريبية والممولين إذا التزم

مستشاري الضرائب بأداب المهنة ، وقاموا بالفعل بمساعدة الممولين على

الالتزام بالقوانين الضريبية ، وقد يكون مضراً إذا قاموا ببحث الممولين على

تجنب الضريبة أو التهرب منها باستغلال الثغرات والأخطاء الموجودة بالقوانين

الضريبية ، كما أنه كلما تم تفعيل التعاون بين الإدارة الضريبية وخبراء
(مستشاري) الضرائب كلما زادت كفاءة تسوية المنازعات الضريبية وزيادة
معدل الالتزام الطوعي ^(١) .

كما أكدت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أني يجب على الإدارة الضريبية
ضرورة تدعيم علاقتها ليس مع الممولين فقط ، وإنما مع تلك الأطراف
المشاركة في العملية الضريبية وذات التأثير على سلوك الممولين والتي تشمل
(خبراء ومستشاري الضرائب – الاتحادات التجارية والصناعية) ^(٢) .

ويثار التساؤل كيف تقوم الإدارة الضريبية بتحسين العلاقة مع تلك الفئة الحيوية؟

يجيب الباحث على هذا التساؤل بأنه يجب العمل على تحسين هذه العلاقة وتحقيق
مزيد من التفاعل مع مستشاري الضرائب ، ويجب أن تأخذ العلاقة بين الإدارات

^(١) Neil Brooks -"Key Issues In Income Tax :Challenges of Tax
Administration and compliance –Op.cit - Pp 27

^(٢) Margaret Mckerchar and Others (Sustaining Growth in Developing
Economics Through Improved Taxpayer Compliance : Challenges for
Policy Makers and Revenue Authorities) –Op .cit - Pp 191

الضريبية ومستشاري الضرائب صورة الثقة والتعاون بدلاً من التهديد والتخويف، مما يعود بالاستقرار على حقل العمل الضريبي وذلك من خلال الاستفادة من خبراتهم في الحصول على تفسيرات مبكرة للقوانين الضريبية قبل إصدارها، أو إشراكهم وتلقي مقترحاتهم عند تعديل أو إلغاء بعض النصوص القانونية .

وتتجلى هنا أهمية استعراض بعض الآليات التي تنظم تعامل الإدارات الضريبية مع تلك الفئة في بعض الدول ومنها⁽¹⁾:

١- التنظيم والتسجيل :-

إن تنظيم عمل مستشاري الضرائب وحصرهم خطوة هامة للرقابة على دورهم ، والاستفادة من خبراتهم ، ويختلف تعامل الإدارات الضريبية في هذا الشأن في العديد من الدول .

⁽¹⁾(Study On The Role Of Tax Intermediaries) – OECD –Op.cit - Pp 18 ,19

- فتقوم بعض الدول على سبيل المثال بتسجيل كل مستشاري الضرائب من خلال إطار تضعه النقابات المهنية ، فضلاً عن الرقابة على التزامهم في ممارسة عملهم بقوانين أخلاقية ومهنية صارمة ، ومن تلك الدول (المملكة المتحدة) حيث تعتمد على التسجيل والتنظيم الذي تقوم به النقابات المهنية ، ويلتزم ممارسو المهنة بمبادئ خمس رئيسية يعززها لديهم (معهد المحاسبين المعتمدين في إنجلترا) وهي : السلامة – الموضوعية- الاختصاص المهني – الرعاية القانونية – السرية المهنية) .

- وفي دول أخرى تختص الإدارة الضريبية بالقيام بهذا الدور ، فيتم تسجيل ممارسي المهنة من خلالها ، فتخصص لكل منهم رقماً خاصاً به يستخدم في أي اتصال يتم مع الإدارة الضريبية ، أو أي أوراق تقدم بشأن موكلهم من الممولين كالإقرارات وخلافه ، ومن

أجل أن تقوم الإدارات الضريبية في تلك الدول باعتماد أحد ممارسي المهنة لديها يجب على المتقدم اجتياز الحد الأدنى من معايير الكفاءة الموضوعة من قبل الإدارة الضريبية وتتولى الأخيرة فيما بعد متابعة ومراقبة تلك المعايير .

ومن أمثلة تلك الدول اليابان ، حيث تقوم وكالة الضرائب اليابانية بالإشراف على معهد المحاسبين الضريبيين ، وتبذل جهودها لجمع المعلومات عن حالات إساءة استخدام المهنة وتتعامل معها بحزم .

٢- الاكتشاف المسبق Advance Disclosure :

ومن خلال تلك الآلية تقوم الإدارات الضريبية في بعض الدول مثل : كندا وجنوب أفريقيا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية بتلقي معلومات مسبقة عن الممول وأنشطته قبل تقديم الإقرار الضريبي ، وتضع مسئولية الإفشاء عن تلك المعلومات على ممثل الممول (الوكيل الضريبي) ، وتفيد تلك الآلية في

تقليل احتمالات مخالفة القانون كما تقلل من الوقت الذي تبذله الإدارة الضريبية

في اكتشاف مظاهر انتهاك القانون .

٣- اتفاقيات الالتزام المستقبلية :

حيث تطالب بعض الإدارات الضريبية بتوقيع اتفاقيات التزام مع ممارسي المهنة

أفراد أم شركات كبرى لتضع معايير واشتراطات لضمان الالتزام مستقبلاً ؛

تلافياً لخضوع أي من ممارسي المهنة تحت طائلة القانون بسبب سلوك غير

قانوني ، وحرصاً من الإدارات الضريبية على حسن العلاقة مع ممارسي

المهنة ، و تكون تلك الاتفاقيات حجة على من يخالفها حال خضوعه للعقوبة

المقررة ، ومن الدول التي اعتمدت ذلك النظام : الولايات المتحدة الأمريكية .

٤ - العقوبات :-

وضعت بعض الدول أنظمة عقابية تستهدف بشكل خاص القائمين على مهنة

الاستشارات الضريبية فيما يتعلق بالسلوكيات غير القانونية مثل : عدم الالتزام

بالكشف أو الإفشاء عن بيانات معينة ، أو تقديم بيانات ضريبية غير صحيحة.

ومن أمثلة تلك العقوبات : الحرمان من مزاولة المهنة أو توقيع عقوبة الحبس

والغرامة عليه ^(١).

وفيما يتعلق بذلك نص في القانون الضريبي الحالي على معاقبة كل محاسب

مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو

مستندات مؤيدة له بالحبس والغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز

مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين إذا ارتكب الأفعال الآتية ^(٢) :-

^(١) Neil Brooks "Key Issues In Income Tax :Challenges of Tax administration and compliance " -Op.cit – Pp 120

^(٢) المادة (١٣٢) من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

١- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد

بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكي تعبر هذه

الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .

٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في

الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا

التعديل أو التغيير الإيهام بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر ، وفي حالة

العود يحكم بالحبس والغرامة معاً .

ومن أمثلة سبل تعزيز العلاقة بين الإدارات الضريبية وخبراء (مستشاري)

الضرائب ما يلي :-

١- أن تمنح مصلحة الضرائب لمستشاري الضرائب مزيداً من الثقة

ليزداد إقبال الممولين عليهم ، ويؤدي ذلك إلى التأثير في سلوك

الممول بإيجابية من حيث الوفاء بالتزاماته الضريبية ويحافظ
بالتالي على كفاءة وسلامة النظام الضريبي .

٢- أن تدعو مصلحة الضرائب أصحاب المهن الضريبية (مستشاري
الضرائب) للمشاركة بدور فعال وهام في إعداد أي تشريعات
ضريبية جديدة ؛ نظراً لما يتمتع به هؤلاء من تركيبة فريدة من
الخبرة العملية والفهم الواعي الكامل بالمناخ الضريبي إلى جانب
معرفتهم بشكل كبير بمعظم نقاط اللبس والخلاف التي تواجه
العملاء أثناء تطبيق الضريبة .

٣- وضع قواعد تنظيمية جادة لقيّد أسماء مستشاري الضرائب
واعتمادهم لدى مصلحة الضرائب وحصرهم ووضع قواعد تنظم
أعمالهم في الحقل الضريبي .

٤- منح هؤلاء الخبراء صلاحية اعتماد الإقرارات الضريبية واعتبار

توقيعهم عليها قرينة على صحتها تلزم مصلحة الضرائب

باعتقادها ، ويرى البعض أنه يمكن تعزيز هذا الدور بمنح الخبراء

مبالغ مالية كأتعاب عن هذا العمل يدفعه الممول أو مصلحة

الضرائب أو يدفعه الطرفان معاً، وفي المقابل تفرض المسؤولية

المشددة على الخبراء المسؤولين عن أخطاء عملية في الإقرارات

التي قاموا بالتصديق عليها ،ومن بين صور العقاب تحميل الخبير

بفروق الضريبة التي كشف عنها فحص مصلحة الضرائب

للإقرارات الخاطئة، أو الشطب من سجل الخبراء المعتمدين لدى

مصلحة الضرائب فضلاً عن العقوبات الجنائية الأخرى^(١) .

(١) د.رمضان صديق (الإدارة الضريبية الحديثة) - المرجع السابق - ص ١٥٦

إلا أن الباحث يرى أن منح مصلحة الضرائب مبالغ مالية للخبراء قد يثير حقد

موظفي الضرائب وربما يحدث أن يتدخل بعض الموظفين من ذوي النفوس

الضعيفة بأداء هذا الدور للممولين، أو قيامهم بالاتفاق مع بعض الخبراء

بالاشتراك في هذه المبالغ واحتكار بعض الخبراء لهذه الأعمال.

ويرى الباحث أن يقوم الممولين بتحمل تكاليف عمل الخبراء ويمكن لمصلحة

الضرائب إذا تحققت من صحة هذه الإقرارات أن تسمح بخصم هذه التكاليف من

المبالغ المستحقة على الممولين .

الخاتمة :

تتلخص الدراسة في عرض سياسات الإصلاح الضريبي ، التي انقسمت تبعاً لأركان النظام الضريبي إلى : سياسات إصلاح التشريع الضريبي ، وسياسات إصلاح الإدارة الضريبية ، وسياسات إصلاح المجتمع الضريبي ، مع بيان أمثلة لتلك السياسات في التجربة المصرية .

النتائج :

انتهت الدراسة للنتائج الآتية :

- ١- سياسات الإصلاح الضريبي تكمل بعضها البعض ، ولا يمكن الاهتمام بأحدها وإهمال الباقي .
- ٢- تنقسم سياسات إصلاح التشريع الضريبي إلى : توسيع الوعاء الضريبي ، وتخفيف العبء الضريبي على الممولين ، وخفض سعر الضريبة .
- ٣- تنقسم سياسات إصلاح الإدارة الضريبية إلى : تحسين بيئة العمل من خلال وضع آليات لاختيار وتعيين العاملين وتدريبهم ، وحوسبة الإدارة الضريبية ، فضلاً عن إعادة هيكلة الإدارة الضريبية من خلال استقلالها ، وخصخصة بعض وظائفها ، ودمج الإدارات المتعددة داخل إدارة واحدة .
- ٤- تنقسم سياسات إصلاح المجتمع الضريبي إلى : إصلاح قطاع الممولين

بدعم التزامهم الضريبي ، وإنفاذ القانون من خلال تفعيل العقوبات الضريبية ، بالإضافة إلى إصلاح قطاع خبراء ومستشاري الضرائب بتفعيل التعاون بينهم وبين الإدارة الضريبية .

التوصيات :

يوصي الباحث بما يلي :

- ١- ضرورة أن تختار الدولة ما يناسبها من السياسات السابقة ، فما ينجح في دولة قد لا ينجح في دولة أخرى .
- ٢- يجب أن تركز الدولة جهودها في مجال الإصلاح الضريبي على كافة أركان النظام الضريبي ، فلا يكفي الاهتمام بإصلاح التشريعات الضريبية دون الاهتمام بإصلاح الإدارات الضريبية القائمة على تطبيقها ، وإصلاح المجتمع الضريبي الخاضع لأحكام تلك التشريعات.
- ٣- ضرورة منح الإدارة الضريبية مزيد من الاهتمام لكونها العنصر الحاسم في منظومة الإصلاح الضريبي ، وعنصر الربط بين التشريع الضريبي والخاضعين لأحكامه .

المراجع :

أولاً : المراجع العربية :

١- الكتب العامة :

- د. السيد أحمد عبد الخالق : مدخل لدراسة مالية الدولة والسياسات المالية ، دار برلين للطباعة ، المنصورة ، عام ٢٠٠٥ .
- الاقتصاد السياسي الدولي والسياسات الاقتصادية العالمية ، دون ناشر أو سنة نشر .
- د. زكريا محمد بيومي ، مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، عام ١٩٧٨ .
- د. عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، عام ١٩٧٠ .
- د. عبد الهادي النجار ، مبادئ علم المالية العامة ، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي ، القاهرة ، عام ١٩٧٧ .
- د. علي لطفي ، أصول المالية العامة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، عام ٢٠٠٣ ، ٢٠٠٤ .

٢- الكتب المتخصصة :

- د. أمين السيد لطفى (بحوث ودراسات في تطوير وإصلاح نظم الضرائب في مصر) - دون ناشر - دون سنة نشر
- د. السيد أحمد عبد الخالق ، - مدخل إلى دراسة التشريع الضريبي وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية بالقرار الوزاري ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، بدون ناشر ، المنصورة - عام ٢٠٠٩ .
- د. حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، عام ٢٠٠٢ ، ٢٠٠٣ .
- د. رابع رتيب ، الممول والإدارة الضريبية ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، عام ١٩٩١ .
- د. رمضان محمد صديق ، الإدارة الضريبية الحديثة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، عام ٢٠٠٦ .
- د. سعيد عبد العزيز عثمان ود. شكري رجب العشماوي ، اقتصاديات الضرائب ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، عام ٢٠٠٧ .
- د. محمد عمر أبو دوح ، الإصلاح الضريبي بين اعتبارات الجباية والأسس العلمية للضرائب ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، عام ٢٠٠٨ .
- د. محمود السيد الناغي :
- الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال عرض وتحليل واتجاهات التطوير ، مكتبة الجلاء الجديدة ، المنصورة ، عام ١٩٩٤ .
- منهج المحاسبة عن الضريبة على الدخل - التحليل وإطار التطبيق والتطوير ، كلية التجارة - جامعة المنصورة ، عام ٢٠٠٦ .
- شرح أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - مصلحة الضرائب المصرية - القاهرة - عام ٢٠٠٧ .

٣- الرسائل العلمية :-

- د. أحمد عبد الجليل ، دور معاوني الممول في التهرب الضريبي وآثاره ، رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة طنطا ، عام ٢٠٠٢ .
- أ. وجدي محمدي عبد ربه ، قوانين الإصلاح الضريبي وآثارها في التنمية الاقتصادية في مصر - دراسة تطبيقية على المركز الجمركي الضريبي النموذجي ، رسالة ماجستير ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، عام ٢٠٠٨ .

٤ - المؤتمرات والندوات :-

- د خالد سعد زغلول (التهرب الضريبي كمؤشر لعدم كفاءة منظومة الضرائب على الاستثمارات الوافدة) - ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة - جامعة الدول العربية - القاهرة - عام ١٩٩٥ .
- د. زكريا محمد بيومي (إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار - دراسة تحليلية مقارنة) - المؤتمر الضريبي الثامن بعنوان (الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في أفريقيا) - مصلحة الضرائب - ٢٠٥، ديسمبر عام ١٩٩٦ .
- محمد عبد المنعم الشواربي (أثر فجوة التوقعات في المراجعة على نجاح الفحص الضريبي بالعينة في ضوء نظام الربط الذاتي) - المؤتمر الضريبي السابع عشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - ٥ - ٧ يوليو عام ٢٠١١ .
- د. محمود السيد الناغي (إعادة هيكلة النظام الضريبي بين الضرورة والملائمة) - المؤتمر الضريبي السابع عشر - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - عام ٢٠١١ .

٥ - الأبحاث في الدوريات والمجلات العلمية :

- د. جلال الشافعي (العولمة الاقتصادية - الأثر على الضرائب في مصر) - كتاب الأهرام الاقتصادي - العدد ١٧٩ - أول نوفمبر - عام ٢٠٠٢ .
- د. ناجي التونسي (سياسات الإصلاح الضريبي) - سلسلة جسر التنمية - المعهد العربي للتخطيط بالكويت - العدد ١٣ - يناير عام ٢٠٠٣ .
- مجلة وكتاب الأهرام الاقتصادي - أعداد مختلفة .

ثانياً : -المراجع الأجنبية :

A. Books

- Devereux (Michael P)** [1996] : The Economics of Tax Policy – Oxford University Press
- Thrisk (Wayne)** [1997] : Tax Reform in Developing Countries – The World Bank – Washington .

B . Periodicals & Documents & Papers

Alley (Clinton) & Bently(Duncan) [2008] : The Increasing Imperative of Cross Disciplinary Research in Tax Administration – Australian School of Business Research - eJournal of Tax Research – Vol 6 – No.2-
www.asb.unsw.edu

Bird (Richard M)

[2003] - Administrative Dimensions of Tax Reform – Institute for International Business - International Tax Program (ITP) Paper – University of Toronto – Ontario .
[2008] - Tax Challenges Facing Developing Countries – University of Toronto –Institute for International Business – Paper No.9

Byrne (Peter D) [1995] : Privatization in The Area of Tax Administration :An Overview – International Tax Program – Harvard University .

Codes of Ethics and Conduct in Revenue Administration

: What Does International Practice Tell Us : A Study Produced by The World Bank – Tax Policy and Tax Administration Thematic Group _ World Bank

Gill (Jit B.s)) [2003] : The Nuts and Bolts of Revenue Administration Reform – Paper Presented for World Bank .

Islam (Azizul) [2001] : Issues in Tax Reform – Asia Pacific Development Journal – Vol 8 – No.1

Jenkins (Glenn P) :

[1993] Autonomy and Relationship of The Tax Administration With The Rest of The Public Sector - 27 th

General Assembly – Modern Trends in Taxation and The Tax Administering – Santiago – Chile - www.ciat.org

[1994] - International Modernization of Tax administration – Revenue Bodies and Privatization As Instruments for Change – International Tax Program - Harvard Institute for International Development – Harvard University

Manasan(Rosario G) [2003] : Tax administration Reform – Semi Autonomous Authority ,Anyone ? – Philippine Institute for Development Studies – Discussion Paper Series No 5- www.pids.gov.ph

McCloskey(Bill) [2003] : Promotion of Public Ethics By The Tax Administration – 37 General Assembly of Inter – American Center of Tax Administrations (CIAT) – Strategies and Instruments for Increasing The Effectiveness and Efficiency of The Tax Administration – Riviera – Maya Cancun – Mexico –From 31 March to 3 April – www.ciat.org

Mckerchar(Margaret) & Evans(Chris) [2009] : Sustaining Growth in Developing Economics Through Improved Taxpayer Compliance – Challenges for Policy Makers and Revenue Authorities – eJournal of Tax Research – Vol 7 – No.2 – The University of New South Wales – Faculty of Law .

Odusola(Ayodele) [2006] : Tax Policy Reforms in Nigeria) – United Nations University – World Institute for Development & Economics – Research Paper No.3– www.wide.unu.edu

OECD) [2007] : Study on The Role of Tax Intermediaries –
[www.oecd.org/document in 3/7/2009](http://www.oecd.org/document/in/3/7/2009)

UK Department for International Development (DFID))
[2007] Tax For Growth and Poverty Reduction In Africa –
Paper Presented by Donor Committee for Enterprise
Development – Africa Regional Consultative Conference -
Accra – Ghana

C . Conferences :-

Brooks (Neil)) [2001]: Key Issues in Income Tax –
Challenges of Tax Administration and compliance –Paper
Presented for Asian Development Bank – 2001 Tax
Conferences .

Camilleri (Emanuel)) [2007] : Tax Administration
Strategic Reforms – Moving Towards A Single Tax
administration Directorate – The Case of Malta –
International Tax Dialogue .Global Conference on Taxation
of Small and Medium Enterprises – Buenos Aires

محتويات البحث

الصفحة	الموضوع	م
--------	---------	---

٦٠ - ٩	المبحث الأول : سياسات إصلاح التشريع الضريبي	١
١١٤ - ٦١	المبحث الثاني : سياسات إصلاح الإدارة الضريبية	٢
١٤٧ - ١١٥	المبحث الثالث : سياسات إصلاح المجتمع الضريبي	٣
	قائمة المراجع	٤