

العنوان:	مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الفحص الضريبي
المصدر:	مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية
الناشر:	جامعة بنها - كلية التجارة - قسم المحاسبة
المؤلف الرئيسي:	شعيب، السعيد محمد عبدالعزيز
مؤلفين آخرين:	حسن، حسن عبدالقادر، تاج، محمد أبو الفتوح (م. مشارك)
المجلد/العدد:	ع2
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2022
الشهر:	ديسمبر
الصفحات:	509 - 553
رقم MD:	1405642
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الإدارة الضريبية، القيمة المضافة، الفحص الضريبي، التكامل الضريبي
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/1405642

للإستشهاد بهذا البحث قم بنسخ البيانات التالية حسب إسلوب الإستشهاد المطلوب:

إسلوب APA

شعيب، السعيد محمد عبدالعزيز، حسن، حسن عبدالقادر، و تاج، محمد أبو الفتوح. (2022). مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الفحص الضريبي. مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية، 2 ع 509 - 553. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1405642>

إسلوب MLA

شعيب، السعيد محمد عبدالعزيز، حسن عبدالقادر حسن، و محمد أبو الفتوح تاج. "مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الفحص الضريبي." مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية 2 (2022): 509 - 553. مسترجع من <http://search.mandumah.com/Record/1405642>



كلية التجارة
قسم المحاسبة

مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الفحص الضريبي

أ.د/ السعيد محمد شعيب د/ حسن عبد القادر حسن محمد أبو الفتوح تاج

مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة

فعالية الفحص الضريبي

محمد أبو الفتوح تاج

د/ حسن عبد القادر حسن

أ.د/ السعيد محمد شعيب

المستخلص

استهدف هذا البحث تقديم مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الفحص الضريبي وذلك من خلال دراسة تحليلية لأهم المشكلات التشريعية والتطبيقية المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية وأثرها على إحداث التكامل الضريبي على القيمة المضافة والضريبة على الدخل مع تقديم الحلول الملائمة لتلك المشكلات وإبراز أهمية تطبيق المقترح حيث أنه يحقق العديد من المزايا من إيجاد نظام معلومات ضريبية متكامل وإنشاء نظام ضريبي ذي تنظيم محاسبي دقيق وتحقيق الجودة الشاملة لمكونات النظام الضريبي وزيادة كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية وزيادة الوعي والإلزام الطوعي للمجتمع الضريبي وانعكاس أثر تلك المزايا على زيادة فعالية الفحص الضريبي الذي يلعب دوراً هاماً بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في تحقيق أهداف تلك المنظومة الضريبية ولتحقيق الإصلاح الضريبي المنشود، وقد توصل الباحث أنه يوجد العديد من المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية ينعكس أثرها على إحداث التكامل للضريبتين كما توصل إلى أن المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل يؤدي إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي.

Abstract:

This research aimed to present a proposal for the integration of the value-added tax and the income tax to increase the effectiveness of tax examination through an analytical study of the most important legislative and application problems related to the value-added tax, the income tax and tax administration, and their impact on bringing about the integration of the value-added tax and the income tax, with the provision of solutions. appropriate to these problems and highlighting the importance of implementing the proposal as it achieves many advantages such as creating an integrated tax information system, establishing a tax system with accurate accounting regulation, achieving the comprehensive quality of the components of the tax system, increasing the efficiency and effectiveness of tax administration, increasing awareness and voluntary commitment of the tax community, and the reflection of the impact of these advantages on increasing the effectiveness of The tax examination plays an important role, directly or indirectly, in achieving the objectives of that tax system and in order to achieve the desired tax reform. Proposal for the integration of the value tax Added income tax leads to more effective tax examination.

الإطار العام للدراسة

أولاً : مقدمة البحث :

نظراً لأهمية الأنظمة الضريبية فقد قامت الدولة باتخاذ عدة إجراءات هامة لتحقيق الإصلاح الضريبي الشامل وذلك من خلال إنشاء منظومة ضريبية متكاملة تشمل كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل باعتبارهما من أهم أنواع الضرائب غير المباشرة والمباشرة في هيكل النظام الضريبي المصري الحالي بغية تحقيق التكامل بينهما، إذ التكامل هو الأصل بين الضريبتين^(١). وينعكس أثر هذا التكامل على زيادة فعالية الأداء الضريبي بوجه عام وزيادة فعالية الفحص الضريبي بوجه خاص، حيث يعتبر الفحص الضريبي من أهم الوظائف للإدارة الضريبية فهو حلقة الوصل بينها وبين المجتمع الضريبي كأحد أهم الأدوات الرقابية للحفاظ على الحصيلة الضريبية وزيادتها والتي تعتبر من أهم الموارد المالية للدول وخاصة في الدول التي تعاني من قلة الموارد المالية ويعمل كذلك لتقليل حالات التهريب الضريبي بأشكاله المختلفة كما يساهم في حوكمة الشركات وزيادة التزاماتها بالتشريعات فهو من أهم العوامل التي تساهم في تحقيق أهداف المنظومة الضريبية المختلفة مما يجعلها قادرة على مواجهة التحديات المعاصرة^(٢).

ثانياً : مشكلة البحث :

وتتلخص المشكلة التي يتناولها الباحث في أنه منذ إصدار قرار الدمج في عام ٢٠٠٦ (*) لم تتمكن مصلحة الضرائب المصرية من تحقيق تكامل الضريبة العامة على المبيعات والتي كانت تطبق حينئذ أو الضريبة على القيمة المضافة والمطبقة حالياً والضريبة على الدخل مما يستلزم تحديد الأسباب الجذرية لعدم تحقيق التكامل بينهما واتخاذ ما يلزم لزيادة فعالية الفحص الضريبي وذلك لأهمية دوره المباشر وغير المباشر الذي يدعم ويعزز تلك المنظومة في تحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية ويجعلها قادرة على مواجهة التحديات والمتغيرات سعياً لتحقيق الإصلاح الضريبي المنشود وابتغاء لتحقيق الطموح المستهدف من التنمية في جميع المجالات المختلفة ويعتبر تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل محققاً لذلك.

(١) د. محمود السيد الناجي، التوازن بين فرض العدالة وفرض الحصيلة أساس الإصلاح الضريبي المستهدف، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٥-٢٧ يونيو ٢٠١٣، ص ١٩-٢٠.

(٢) شمسان على محمد نايب، "دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضرائب"، رسالة ماجستير، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، الدراسات العليا، عام ٢٠١٨، ص ١٧٠-١٧١. <https://www.noor-book.com>

(*) صدر قرار رئيس الجمهورية رقم (١٥٤) لسنة ٢٠٠٦ بالجريدة الرسمية العدد ٢٠ مكرر في ٢٠/٥/٢٠٠٦ للمج مصححتي الضريبة على الدخل والضريبة العامة على المبيعات في مصلحة واحدة تسمى مصلحة الضرائب المصرية.

وقد انعكس أثر عدم تحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل على الحد من فعالية الفحص الضريبي.

وقد ترتب علي الحد من فعالية الفحص الضريبي الكثير من الآثار السلبية ومن أهمها (١):

١- انخفاض الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي وهو ما أدى إلى زيادة حجم المنازعات الضريبية وحجم المتأخرات الضريبية وانخفاض الالتزام الطوعي لمجتمع الضريبة مما يؤثر ذلك سلباً على الحصيلة الضريبية.

٢- انخفاض في تحقيق الرقابة على المجتمع الضريبي وحصر وتحديد حالات عدم الالتزام وزيادة التهرب الضريبي بمختلف صورته.

٣- تأخر عملية التحاسب الضريبي وانخفاض في جودة الفحص الضريبي مما يؤدي إلى القصور في موضوعية ودقة الفحص الضريبي والقصور في الحصر الشامل للمجتمع الضريبي. ونتيجة لما تقدم كثرت الانتقادات التي وجهت إلى هذه المنظومة القائمة وظهرت الثغرات بها نتيجة لذلك وما زالت قائمة حتى الآن وظهرت مؤشرات سلبية منها زيادة حجم المتأخرات الضريبية وزيادة حجم المنازعات الضريبية، وزيادة حجم التهرب الضريبي وطول إجراءات الربط والتحصيل وزيادة عبء الضريبة نتيجة للتعديل بالزيادة في الأوعية الضريبية، وضعف مستوى الوعي الممولين بأهمية الالتزام الضريبي وانخفاض مستوى كفاءة الإدارة الضريبية^(٢).

وقد أكدت على تلك المؤشرات السلبية ما قامت به الدولة من إصدار عدة تشريعات ضريبية لإنهاء المنازعات الضريبية والتجاوز عن الضريبة الإضافية وفائدة التأخير^(٣)، تشجيعاً للممولين لمداد المتأخرات الضريبية وتخفيضاً للمنازعات الضريبية المتراكمة.

الأمر الذي يبرز أهمية تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لمحاولة تحقيق أو الاقتراب من الكمال ما أمكن لإنشاء منظومة متكاملة قوية وزيادة قدرتها التنافسية في مواجهة التحديات والمتغيرات العالمية مما يستلزم ذلك البحث إلى تحديد الأسباب الجذرية لعدم تحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

(١) د. طه خوري طه، "مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية"، بحث منشور، دار المنظومة، العدد ٣، المجلد ٢٠، عام ٢٠١٨، ص ٥٦٩-٥٧٠.

(٢) د. محمود السيد الناعني، "محاور وآليات تطوير المنظومة الضريبية في إطار إستراتيجية التنمية المستدامة ٢٠٣٠"، مرجع سابق، ص ٥.

(*) أصدرت الدولة تشريع رقم (١٧٤) في عام ٢٠١٨، ورقم (١٧٣) في عام ٢٠٢٠، ورقم (١٥٣) في عام ٢٠٢٢/٧/٢٨ والمتعلقة بالتجاوز عن الضريبة الإضافية وفائدة التأخير، كما أصدرت قانون (٧٩) لإنهاء المنازعات الضريبية الصادر في ٢٠١٦ وتم تجديده بموجب القانون (١٥٣) الصادر عام ٢٠٢٢.

ويرى الباحث أن من أهم الأسباب لعدم تحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل ما يلي :

أولاً : وجود العديد من المشكلات لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

ثانياً : وجود العديد من المشكلات المتعلقة بالإدارة الضريبية.

ثالثاً : الدراسات السابقة : يستعرض الباحث فيما يلي أهم الدراسات والبحوث السابقة في موضوع البحث والتي أطلع عليها الباحث :

١-دراسة د. الناغي (٢٠١٣)^(١):

- عنوان الدراسة : التوازن بين فرض العدالة وفرض الحصيلة أساس الإصلاح الضريبي المستهدف.
- هدف الدراسة : استهدفت الدراسة كيفية تحقيق التوازن بين فرض العدالة والحصيلة أساس الإصلاح الضريبي المستهدف.
- نتائج الدراسة : توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أنه أصبح التوازن بين تحقيق أكبر قدر من الحصيلة للخزانة العامة وبين مراعاة الطاقة الضريبية وأثر العبء الضريبي على الممولين أمراً أساسياً كأي نظام ضريبي مستهدف.
- علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للدراسة للوصول إلى هدف البحث : يرى الباحث أن الدراسة ركزت على أهم محددات تحقيق التوازن بين فرض العدالة وفرض الحصيلة ومن أهم تلك المحددات ضرورة إعادة هيكلة النظام الضريبي والتي تقوم على عدة مقومات من أهمها توفير هيكل متكامل للنظم الضريبية الفرعية وأن معظم دول العالم ومنها مصر تعتمد في نظامها الضريبي على مجموعة فرعية من نظم الضرائب التي تأخذ نظام ضرائب على الدخل ونظام الضرائب على المبيعات أو القيمة المضافة ونظام الجمارك حيث أن التكامل بين تلك التشريعات هو الأصل ويساهم بدرجة كبيرة في تحقيق أهدافها لأن عدم التكامل والتفكك يفقده جانباً من الكفاءة ويعرضها لعدم تحقيق الفعالية ويجعلها بعيداً عن إدراك الأثر الكلي لهذه النظم على النشاط الاقتصادي للدولة، وتتفق هذه الدراسة مع سوف ما يقوم به الباحث في هذا البحث من ضرورة تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لتحقيق الإصلاح الضريبي المنشود ولم تتطرق هذه الدراسة إلى الأسباب الجذرية التي أدت إلى القصور في تحقيق التكامل بين التشريعات الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل من الناحية التشريعية والإدارية لبناء منظومة ضريبة فعالة وقادرة على مواجهة التحديات المعاصرة لتحقيق الإصلاح الضريبي وهو سوف ما يقوم به الباحث في هذا البحث.

(١) د. محمود الناغي، "التوازن بين فرض العدالة وفرض الحصيلة أساس الإصلاح الضريبي المستهدف"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب،

٢٥-٢٧ يونيو ٢٠١٣.

٢-دراسة أ. مصطفى محمد بدري (٢٠١٣)^(١):

- عنوان الدراسة : معوقات الدمج الشامل بين مصلحة الضرائب العامة ومصلحة المبيعات وسبل علاجها.
- هدف الدراسة : استهدفت الدراسة بيان معوقات الدمج الشامل بين مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات وسبل علاجها.
- نتائج الدراسة : توصلت الدراسة لعدة نتائج من أهمها : تعددت معوقات الدمج الشامل بين مصلحتي الضرائب العامة وضرائب المبيعات من معوقات تشريعية من حيث عدم تهيئة البيئة التشريعية لتوحيد الإجراءات والنماذج الضريبية ومعوقات إدارية من عدم تهيئة بيئة العمل المادية والبشرية واختلافها بين المصلحتين وضعف الاستقرار الإداري وكثرة التغيرات في المستويات الإدارية العليا وخاصة على مستوى رؤساء المصالح.

- علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكمالها للدراسة للوصول إلى هدف البحث : يرى الباحث أن الدراسة ركزت على معوقات الدمج الشامل بين مصلحة الضرائب على الدخل والضرائب على المبيعات الأمر الذي يستفاد منه الوقوف على هذه المعوقات وكيف يؤدي علاجها إلى المساهمة في إتمام الدمج الشامل وهو ما يتفق مع ما يقوم به الباحث في هذا البحث من ضرورة إتمام الدمج الشامل للإدارة الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لمساهمة ذلك في تحقيق التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل إلى أن الدراسة لم تطرق إلى بيان أثر تعثر الدمج الشامل على القصور في إحداث تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل كذلك لم تطرق إلى كيفية تحقيق الدمج الشامل من الناحية التشريعية والإدارية لتحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وهو ما سوف يقوم به الباحث.

٣-دراسة أ. مبروك محمد (٢٠١٤)(٢):

- عنوان الدراسة : استخدام الضريبة على القيمة المضافة في تطبيق التحاسب الضريبي الموحد للمنشآت الصغيرة.
- هدف الدراسة : استهدفت الدراسة تقديم مقترح للتحاسب الضريبي الموحد يجمع بين الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة في المنشآت الصغيرة.

(١) أ. مصطفى محمد بدري، "معوقات الدمج الشامل بين مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات وسبل علاجها، رسالة ماجستير، جامعة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، عام ٢٠١٣.

(٢) أ. مبروك محمد السيد، "استخدام الضريبة على القيمة المضافة في تطبيق التحاسب الضريبي الموحد للمنشآت الصغيرة"، بحث مقدم للمؤتمر العشرين ، تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، الجمعية المصرية الحالية العامة والضرائب، ٢٧ فبراير سنة ٢٠١٤.

■ **نتائج الدراسة :** توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها يمكن إنشاء نظام محاسبي ضريبي موحد يجمع بين الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة في المنشآت الصغيرة ويساهم ذلك في زيادة فعالية الفحص.

■ **علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للدراسة للوصول إلى هدف البحث :** يرى الباحث أن الدراسة أوضحت أن التحاسب الضريبي للمنشآت الصغيرة يتم بصورة منفردة لكل من الضريبة على الدخل والضريبة على المبيعات مما يتقل كاهل الممولين بتعدد الإجراءات وقد أثار العديد من المشكلات بين الإدارة الضريبية والممولين وأنه بتطبيق القيمة المضافة وتفعيل الدمج الشامل سوف يؤدي إلى إمكانية تحقيق الفحص الموحد في المنشآت الصغيرة.

كما ركزت الدراسة على عرض المقترح للتحاسب الضريبي الموحد للضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة للمنشآت الصغيرة ويستفاد من ذلك لإمكانية تحقيق الفحص الموحد على كافة مستويات الممولين إلى أن الدراسة لم تتطرق إلى تحقيق التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لإمكانية تحقيق الفحص الموحد لكافة مستويات الممولين بمصلحة الضرائب المصرية والذي يزيد من فاعلية الفحص الضريبي وهو ما سوف يقوم به الباحث.

؛ -دراسة (Christopher S. & et al., 2015)⁽¹⁾:

■ **عنوان الدراسة :** Corporate Governance, Incentives and Tax Avoidance

■ **هدف الدراسة :** استهدفت الدراسة تحديد العلاقة بين التجنب الضريبي وحوكمة الشركات عند تقديم التشريع الضريبي للضريبة على الدخل حوافز ضريبية للتمييز بين النشاط التجاري والصناعي سواء في تخفيض سعر الضريبة أو مقابل الإحلال والتجديد لتحسين جودة المنتج أو الخدمة أو حوافز الإهلاك باعتباره من التكاليف واجبة الخصم للمحافظة على أرباح الشركات.

■ **نتائج الدراسة :** توصلت الدراسة إلى ضرورة عدم إتباع الشركات الخاضعة للضريبة على الدخل أساليب التجنب الضريبي كما أن الشركات التي تطبق الحوكمة يجب عليها اكتشاف أعمال التجنب الضريبي وإعداد الإقرار بصورة صحيحة وسليمة.

■ **علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للدراسة للوصول إلى هدف البحث :** وتتفق الدراسة مع ما يقوم به الباحث من أهمية تطبيق الشركات لمبادئ الحوكمة لانعكاس أثر ذلك على الالتزام الطوعي وتعزيز التقدير الذاتي الأمر الذي يستلزم تطوير قانون الضريبة على الدخل بالزام تشريعي للشركات لتطبيق الحوكمة ولكنها لم تتطرق إلى تطوير الإدارة الضريبية بحوكمتها وخاصة بعد دمج الإدارة الضريبية لكل من الضريبة على القيمة

(1) Christopher S. & et al., : "Corporate Governance, Incentives and Tax Avoidance", Journal of Accounting and Economics, Vol.6, Issue1, August 2015, PP. 1-17.

المضافة والضريبة على الدخل حيث أن حوكمة الإدارة الضريبية تساعد على التكامل بين الضريبتين والذي يؤدي إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي لدوره العام والفعال في تحقيق أهداف المنظومة الضريبية وهو ما يقوم به الباحث في هذا البحث.

٥-دراسة عيد كارم (٢٠١٧)^(١):

▪ عنوان الدراسة : إطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة - دراسة مقارنة.

▪ هدف الدراسة : استهدفت الدراسة محاولة وضع إطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة وقد تناولت هذه الدراسة مجموعة من مشكلات تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد الربح الضريبي وكذلك المشكلات المرتبطة بعدم الاتساق بين الأهداف المختلفة لفرض الضريبة سواء مالية أو اقتصادية أو الاجتماعية وذلك في ضوء بعض التشريعات الدولية المقارنة.

▪ نتائج الدراسة : توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها أن المشرع الضريبي أحدث نوعاً من عدم الاتساق بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة المصرية واتضح ذلك من خلال اعتراف المشرع الضريبي بمعايير المحاسبة عند تحديد صافي الربح المحاسبي إلا أنه عند تحديد وعاء الضريبة يتم التعديل للربح المحاسبي بتطبيق أحكام التشريع الضريبي عليه وقد نتج عن ذلك العديد من المشكلات والتناقضات.

وقد أكدت هذه الدراسة على بعض الدراسات التي تناولت أحكام التشريع الضريبي للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ومشكلات التطبيق العملي لهذا القانون ومن هذه الدراسات دراسة (أ.د/ السعيد شعيب)^(٢) والتي تناولت مشكلات التطبيق العملي سواء أكانت تلك المشكلات ناتجة عن غموض النصوص القانونية أو عدم الاتساق بين فقراتها أو عدم الاتساق بين نصوص القانون وأحكام اللائحة التنفيذية، ودراسة (مصطفى سليم)^(٣) والذي تناولت أهم المشكلات الناتجة عن التعارض مع معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل الأمر الذي يستلزم التغلب على هذه المشكلات وتطوير

(١) عيد كارم أحمد، "إطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة - دراسة مقارنة"، مرجع سابق.

(٢) د. السعيد شعيب، "القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين أحكام التشريع ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، "النظام الضريبي المصري - القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات العلاج، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٩-٢٢ يونيو ٢٠٠٦.

(٣) مصطفى فنحي زكي سليم، "إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها، سنة ٢٠١٥.

قانون الضريبة على الدخل لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل.

■ **علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للدراسة للوصول إلى هدف البحث :** تنفق هذه الدراسة مع ما يقوم به الباحث أن التطبيق العملي لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أظهرت العديد من المشكلات الناتجة عن تعارض أحكام القانون مع معايير المحاسبة المصرية وقد نتج عن تلك المشكلات العديد من الآثار السلبية الأمر الذي يستفاد منه الوقوف على طبيعة تلك المشكلات وكيف يؤدي معالجتها إلى تطوير الضريبة على الدخل في مصر خاصة من خلال المقارنة بالتشريعات الضريبية الدولية المعاصرة ولكن لم تتطرق الدراسة إلى أثر تلك المشكلات على عدم التوافق بين بعض الأحكام الضريبية للضريبة على الدخل وبعض الأحكام الضريبية للضريبة على القيمة المضافة وانعكاس أثر ذلك على القصور في إحداث التكامل بين الضريبتين حيث أن التكامل بينهما هو الأصل باعتبارهما من أهم التشريعات الضريبية في مصر وهو ما سيقوم به الباحث في محاولة وضع إطار واضح للتكامل بين الضريبتين لزيادة فعالية الفحص الضريبي لدوره الهام والفعال في تحقيق أهداف تلك المنظومة الضريبية سعياً لتحقيق الإصلاح الضريبي المنشود.

٦-دراسة د. عماد سعد محمد (٢٠١٩)(١):

■ **عنوان الدراسة :** المشكلات العملية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة واقتراحات الحلول - دراسة مقارنة.

■ **هدف الدراسة :** استهدفت هذه الدراسة تحليل لأهم المشكلات التشريعية والتطبيقية لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

■ **نتائج الدراسة :** وتوصلت الدراسة إلى تقديم مقترحات يمكن من خلالها معالجة لأهم مشكلات المحاسبة الضريبية على القيمة المضافة التشريعية والتطبيقية وتقديم الحلول من خلال الاسترشاد بتجارب بعض الدول تطبق الضريبة على القيمة المضافة.

■ **وقد أكدت هذه الدراسة على ما تناولته بعض الدراسات من مشكلات التشريعية والتطبيقية ومنها (دراسة د. جلال الشافعي)^(٢) والتي تناولت مجموعة من المشكلات لتطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والتي من أهمها إخضاع الخدمات المهنية والاستشارية لضريبة**

(١) عماد سعد محمد الصايغ، "المشكلات العملية لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة واقتراحات الحلول - دراسة مقارنة"، مرجع سابق.

(٢) د. جلال الشافعي، دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، مرجع سابق.

الجدول ومشكلة حد التسجيل ومشكلة تحديد وعاء الضريبة ومشكلة عدم سريان الخصم لسلع وخدمات الجدول وغيرها.

■ **علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكمالها للدراسة للوصول إلى هدف البحث :** يرى الباحث أن الدراسة ركزت على بعض التعديلات المقترحة لتطوير الضريبة على القيمة المضافة حيث أظهر التطبيق العملي عن العديد من المشكلات التطبيقية وهو ما يتفق مع يقوم به الباحث في هذه الدراسة ولكن لم تتطرق هذه الدراسة أثر المشكلات التشريعية والتطبيقية للضريبة على القيمة المضافة على عدم تحقيق التوافق لبعض الأحكام الضريبية للضريبة على القيمة المضافة مع بعض الأحكام الضريبية للضريبة على الدخل مما يؤثر على القصور في إحداث تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وهو ما سوف يقوم به الباحث مع تقديم مقترحات لحلول تلك المشكلات لإمكانية تحقيق التكامل بين الضريبتين لزيادة فعالية الفحص الضريبي لدوره الهام والفعال في تحقيق أهداف المنظومة الضريبية وذلك سعياً لتحقيق الإصلاح الضريبي وتحقيق التنمية في جميع المجالات.

٧- دراسة (Khaled Hany Abo-Ahmed, 2021).⁽¹⁾

■ **عنوان الدراسة :** Impact Of Income And Corporate Taxes On Economic Development In Egypt

■ **هدف الدراسة :** هدفت الدراسة إلى دراسة كيفية تأثير الإيرادات الضريبية (المباشرة وغير المباشرة) على الاقتصاد والتنمية في مصر وقد أكدت الدراسة أن الإيرادات الضريبية تلعب دوراً هاماً في تحقيق النمو الاقتصادي والتنمية كما أكدت أن النظام الضريبي المصري يعترض بعض المشكلات من أهمها انخفاض في تحقيق العدالة الاجتماعية وتزايد معدل الهرب الضريبي وانخفاض فعالية الإدارة الضريبية.

■ **نتائج الدراسة :** وقد توصلت الدراسة إلى ضرورة تقوية النظام الضريبي المصري بتعديل وتطوير التشريعات الضريبية المباشرة وغير المباشرة من خلال إحكام ودقة وقوة صياغة التشريعات وأن تتم الصياغة وفقاً للمبادئ الحديثة بما يتماشى مع الفلسفات العلمية الحديثة مما يجعل التشريع أسهل وأبسط وأكثر مرونة.

■ **علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكمالها للدراسة للوصول إلى هدف البحث :** يرى الباحث أن الدراسة تتفق مع ما يقوم به الباحث من ضرورة تطوير التشريعات الضريبية المباشرة وغير المباشرة من خلال دقة وسلامة النصوص التشريعية وإحكام الصياغة ومعالجة التناقضات وعدم الاتساق بين الأحكام التشريعية بعضها البعض أو بين التشريعات المختلفة سواء المباشرة منها أو غير المباشرة، ولم تتطرق الدراسة إلى أثر مشكلات لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل باعتبارهما أحد أهم أنواع الضرائب المباشرة وغير مباشرة في النظام الضريبي المصري الحالي على تحقيق التكامل بينهما وعلاج تلك المشكلات وكذلك تطوير الإدارة الضريبية كأحد مكونات النظام

(1) Khaled Hany Abo-Ahmed. "Impact Of Income And Corporate Taxes On Economic Development In Egypt, A Thesis Submitted to the Public Policy and Administration Department in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Public Policy, The American University in Cairo School of Global Affairs and Public Policy, 2021.

الضريبي ويساهم ذلك في تحقيق التكامل بينهما وهو ما سوف يقوم به الباحث في هذا البحث بتقديم إطار مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الفحص الضريبي لأهمية دوره في تحقيق أهداف المنظومة الضريبية لتحقيق الإصلاح الضريبي المنشود. ومن واقع الدراسات السابقة يتضح للباحث أهمية مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل بما يقدمه من العديد من المزايا التي تؤدي إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي الذي يلعب دوراً هاماً في زيادة فعالية المنظومة الضريبية لتحقيق أهدافها المختلفة، هذا ما يستدعي تقديم هذا البحث لكي يتم تقديم مقترح واضح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

رابعاً : هدف البحث :

الهدف الرئيسي : يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في محاولة تقديم مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الفحص الضريبي وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية :

١- دراسة وتحليل وبيان لأهم المشكلات التشريعية والتطبيقية المرتبطة بالضريبة على القيمة المضافة والمتعلقة بالضريبة على الدخل وكذلك المتعلقة بالإدارة الضريبية وأثرها على القصور في إحداث التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وتقديم المقترحات لعلاجها وذلك لهدف إمكانية إحداث التكامل بين الضريبتين.

٢- تقديم مقترح لتطوير الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الفحص الضريبي لدوره الهام في تحقيق أهداف المنظومة الضريبية وجعلها قادرة على مواجهة المتغيرات والتحديات المعاصرة سعياً للإصلاح الضريبي المنشود.

خامساً : أهمية البحث :

أ-الأهمية العلمية :

تتبع أهمية البحث من طبيعة المشكلة حيث يتم دراسة مدى إمكانية تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وذلك لزيادة فعالية الفحص الضريبي والذي يساهم بطريقة مباشرة وغير مباشرة وبدرجة كبيرة في تحقيق أهداف المنظومة الضريبية وتحقيق الإصلاح الضريبي.

ب-الأهمية العملية :

تكمن الأهمية العملية للبحث في دراسة أهم المشكلات التي تواجه تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل من الناحية التشريعية والمحاسبية والتطبيقية بحيث يتم الوصول إلى بعض المقترحات والتعديلات علي التشريع الضريبي وكذلك دراسة أهم المشكلات المتعلقة بالإدارة الضريبية وتقديم الحلول لزيادة فعالية أدائها وتفعيل الدمج وتطبيقه بصورة كاملة وذلك لتقديم مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لبناء منظومة ضريبية لزيادة فعالية الفحص الضريبي لدوره الهام في تحقيق أهداف المنظومة الضريبية المختلفة.

سادساً : فروض الدراسة :

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته يحاول الباحث وضع مجموعة من الفروض الرئيسية وهي :

١- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية والقصور في إحداث التكامل بينهما.

٢- يؤدي الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي.

سابعاً : منهج البحث :

أ- المنهج الاستقرائي: يعتمد على دراسة واستقراء الكتابات والدراسات السابقة التي يتضمنها الفكر المحاسبي والمتعلقة بموضوع البحث في المراجع العلمية وكيفية الاستفادة منها في معالجة مشكلة البحث.

ب- المنهج الاستنباطي: يعتمد على التفكير المنطقي لاستنباط المشكلات وأوجه القصور التي اعترت المنظومة الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وانعكاس آثار تلك المشكلات وأوجه القصور على إحداث تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وذلك من خلال إعداد قائمة استقصاء موجه إلى عينة من الخبراء المهتمين بموضوع البحث.

خطة البحث :

الجانب النظري وتناول دراسة تحليلية انتقادية لأهم المشكلات لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية وذلك من خلال دراسة تحليلية انتقادية لأهم المشكلات المتعلقة بنظام الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية، وكذلك مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الأداء والفحص الضريبي بالإضافة إلى الجانب العملي وتناول منهجية الدراسة ونتائج واختبار فروضها.

الجانب النظري

أولاً : دراسة تحليلية انتقادية لأهم المشكلات المتعلقة بنظام الضريبة على القيمة المضافة :

من أهم المشكلات المتعلقة بنظام الضريبة على القيمة المضافة ما يلي :

١/١ المشكلات المتعلقة بحد التسجيل :

١/١/١ حد التسجيل للمنتج أو التاجر أو مؤدي الخدمة :

فطبقاً لأحكام المادة (١٦) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ فقط ألزم المشرع الضريبي كل شخص طبيعي أو اعتباري ببيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الأثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون مبلغ خمسمائة ألف جنيه أو من يبلغ هذه القيمة من المبيعات بعد تاريخ العمل بالقانون خلال سنة مالية كاملة أو جزء منها أن يتقدم للمصلحة لتسجيل نفسه.

ويرى أحد الكتاب^(١) أن حد التسجيل بقانون الضريبة على القيمة المضافة له آثار سلبية من أهمها القصور في إحداث التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وزيادة التهرب الضريبي الذي نتج عن القصور في تحقيق العدالة الضريبية بين فئات المجتمع مما أدى إلى انخفاض الالتزام الطوعي وانخفاض الإيرادات الضريبية وأصبح من الضروري إلغاء حد التسجيل للحد من آثاره السلبية.

ويتفق الباحث على أن تحديد حد التسجيل بخمسمائة ألف جنيه لم يتم على أساس علمي وكان من الأفضل أن يتم تعميم التسجيل حتى لا يكون هناك تفرقة بين فئات المجتمع الضريبي وتوحيد ظروف المنافسة بينهم وعدم إيجاد اقتصاد غير رسمي يعمل خارج المنظومة، وغير ملتزم بإمسك دفاتر محاسبية منتظمة والقواتير الضريبية التي تعتبر من أهم الأدوات لحصر المجتمع الضريبي لتحقيق العدالة بين فئات المجتمع الضريبي المختلفة ويؤدي تعميم التسجيل إلى المساهمة في تحقيق التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

٢/١/١ حد التسجيل لمنتجي سلع الجدول ومؤدي خدمات الجدول المرافق للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ :

طبقاً لأحكام المادة (٤١) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والمادة (٥١) من اللائحة التنفيذية فقد ألزم المشرع منتجي سلع الجدول ومؤدي خدمات الجدول بالتسجيل لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه واستبعدهم من حد التسجيل المقرر بالقانون والذي يبلغ خمسمائة ألف جنيه وجعل تسجيلهم إجبارياً.

نهج المشرع نهجاً مختلفاً حيث جعل حد التسجيل سلعاً وخدمات محددة ولم يجعله قيمة مبيعات أو أنشطة وألزم منتجي أو مستوردي هذه السلع ومؤدي لهذه الخدمات بأحكام خاصة دون غيرهم وأسفرت عن العديد من المشكلات التطبيقية من أهمها فرض الضريبة على هذه السلع والخدمات مرة واحدة عند الإنتاج أو الاستيراد أو تأدية الخدمة ولا تفرض عند تداولها في مراحل التوزيع المختلفة وذلك طبقاً للمادة (٣٨) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ فإذا ما اقتصر نشاط الشخص على الاتجار في تلك السلع فيكون غير مخاطب بالتسجيل ولا تسري عليه أحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في حين تسري عليه أحكام قانون الضريبة على الدخل، وفي حالة إذا ما اقترن نشاط الشخص بالاتجار في أي سلع أخرى خاضعة للضريبة يكون مخاطباً بالتسجيل وتسري عليه أحكام القانون مما أدى ذلك إلى عدم التوافق بين بعض الأحكام الضريبية وعدم تحقيق العدالة بين فئات المجتمع الضريبي وانعكس أثر ذلك على القصور في إحداث تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

(١) د. غريب محمد عبد العزيز، "أثر حد التسجيل بضرورة القيمة المضافة على الإيرادات السيادية للدولة"، بحث مقدم للمؤتمر السادس والعشرين "المنظومة الضريبية - الواقع - الفرص - التحديات"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يناير ٢٠١٩، ص ٢٥-٢٦.

٣/١/١ أثر مشكلة حد التسجيل على التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل : يرى الباحث إن وجود حد التسجيل بالكيفية المطبق بها طبقاً لقانون الضريبة على القيمة المضافة كما سبق توضيحه وما نتج عنه من مشكلات من تقسيم المجتمع الضريبي بين المسجل وغير المسجل على أسس متباينة، فقد أدى ذلك على القصور في عدم التوافق بين أحكام التسجيل بالضريبة على القيمة المضافة والتسجيل بالضريبة على الدخل حيث لا يوجد حد التسجيل بالضريبة على الدخل.

كما يتضح عند عدم سريان أحكام التسجيل على سلع الجدول أو مؤدي الخدمات الجدول المرافق للقانون في مرحلة الاتجار بينما يتم سريان أحكام قانون الضريبة على الدخل لتلك السلع والخدمات ولم يتم إعفاءها من التسجيل، وقد انعكس أثر ذلك على عدم توافق بين الأحكام للضريبتين وعلى القصور في تحقيق التكامل بين الضريبتين.

لذلك فإن تعميم التسجيل يؤدي إلى الالتزام والانتظام في إمساك الدفاتر والبيع بفواتير ضريبية للاستفادة من الخصم الضريبي ويترتب على ذلك تنظيم الأسواق واستقرارها وتوفير نظام معلومات متكامل لدى الإدارة الضريبية الذي يعتبر من أهم الأدوات لإدخال الاقتصاد غير الرسمي ضمن الاقتصاد الرسمي للدولة وحصر المجتمع الضريبي لترسيخ العدالة ويزداد الالتزام الطوعي للمجتمع الضريبي وكل ذلك يساهم في تحقيق التكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لتوافق الأحكام بينها في حالة تعميم التسجيل الضريبي على القيمة المضافة مما يؤدي ذلك إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي.

٢/١ مشكلة الخدمات المهنية والاستشارية :

استحدثت المشرع في قانون الضريبة على القيمة المضافة إخضاع الخدمات المهنية والاستشارية ضمن الخدمات الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون، وتخضع هذه الخدمات المهنية والاستشارية لضريبة الجدول بفئة ١٠% من القيمة ويقصد بالقيمة هي القيمة المدفوعة فعلاً مقابل الخدمة ولا يشمل هذا البند خدمات الحرفيين^(١) وذلك طبقاً لنص المسلسل رقم (١٢) من البند أولاً : 'سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط' من الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، وقد أثار إخضاع تلك الخدمات العديد من المشكلات أهمها :

١/٢/١ القصور التشريعي في عدم تعريف محدد للخدمات المهنية والاستشارية وخدمات الحرفيين: لم يضع المشرع تعريفاً محدداً للخدمة ونطاقها عند قيامه بإخضاع الخدمات المهنية والاستشارية للضريبة ضمن الجدول رقم (١) المرافق للقانون فلم يتضمن القانون في باب التعاريف وكذلك في أي

(١) الجدول المرافق للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، مسلسل (١٢) من البند أولاً من الجدول.

موضع آخر تعريفاً لعبارة الخدمات المهنية والاستشارية الواردة بالبند رقم (١٢) من أولاً بالجدول المرافق للقانون^(١).

ويرى الباحث أدى القصور التشريعي في تعريف خدمات المهنية والاستشارية وخدمات الحرفيين لعدة نتائج هامة منها :

- ١- توسعت المصلحة في تفسير مسمى الخدمات المهنية والاستشارية دون سند تشريعي.
- ٢- التناقض التشريعي عندما أخضع المشرع للخدمات المهنية والاستشارية لضريبة الجدول بينما خدمات الحرفيين أوردتها ضمن الخدمات خارج الجدول وأوضح المشرع ذلك عند تفسير قيمة بند الخدمات المهنية أنه لا يشمل خدمات الحرفيين كما لم يرد بالقانون أو اللائحة التنفيذية له تعريف خدمات الحرفيين بينما أوضحت اللائحة التنفيذية للقانون تعريف الخدمات المهنية.
- ٣- تضارب في تفسير مسمى الخدمات المهنية والاستشارية بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل من حيث كونها مهن غير تجارية [مهن حرة] أو أنشطة تجارية وصناعية وقد أدى ذلك التضارب إلى صعوبة التسجيل لصعوبة التفرقة بين الخدمات المهنية والاستشارية وخدمات الحرفيين وصعوبة تعريفها قياساً على تعريف المهن الغير تجارية.

٢/٢/١ منح المشرع إعفاء خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمي والخدمات الصحية:

قد منح المشرع إعفاء خدمات التعليم والتدريب والبحث العلمي والخدمات الصحية فيما عدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الأعراض الطبية وذلك طبقاً للبند ٣٨ و ٣٩ من قائمة لسلع والخدمات المعفاة من الضريبة والمرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ مما أحدث نوعاً من عدم التوافق بين أحكام الضريبة على الدخل حيث أن تلك الخدمات غير معفاة طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل وتسري علي ممولي هذه الخدمات أحكام قانون الضريبة على الدخل مما يؤدي إلى القصور في التكامل بين الضريبتين.

ويرى أحد الكتاب^(٢) أن إخضاع المشرع للخدمات المهنية والاستشارية لضريبة الجدول لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ يعد عوار تشريعي وإهدار لقيمة تلك الخدمات وكان يتعين على المشرع أن يدقق ويراجع الخدمات المهنية وخصائصها وشروط خضوعها للضريبة على الدخل

(١) د. جلال الشافعي، دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس والعشرين، إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، قائمة المؤتمرات العباسية، القاهرة، ١٢-١٣ ديسمبر ٢٠١٧، ص ٣٨.

(٢) د. ياسر زكريا شفعي، "المعايير المهنية الضريبية : ضرورة ملحة لتطوير المنظومة الضريبية"، بحث مقدم للمؤتمر السادس والعشرين "المنظومة الضريبية - الواقع - الفرص - التحديات"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يناير ٢٠١٩، ص ٩.

حتى لا يحدث عدم توافق بين الأحكام الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لتلك الخدمات وينعكس أثر ذلك على إحداث التكامل بين الضريبتين.

٣/٢/١ أثر مشكلة الخدمات المهنية والاستشارية على تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل :

يرى الباحث أن إخضاع الخدمات المهنية والاستشارية لضريبة الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قد أثار العديد من المشكلات وقد سبق توضيحها وقد انعكس أثر تلك المشكلات على القصور في التوافق بين الأحكام الضريبية المتعلقة بالخدمات المهنية والاستشارية وخدمات الحرفيين لقانون الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

واتضح ذلك في القصور التشريعي في تعريف للخدمات المهنية والاستشارية إلى أن توسعت المصلحة في تفسيرها بدون سند تشريعي وإلى صعوبة التفرقة بينها وبين خدمات الحرفيين واختلاف الأحكام الضريبية لتلك الخدمات وبين الأحكام الضريبية لتلك الخدمات بقانون الضريبة على الدخل من حيث القصور في تعريفها واقتصار بيان شروط خضوعها.

كما أدى الإعفاء الممنوح لبعض الخدمات المهنية كالتعليم والتدريب والخدمات الصحية إلى نوعاً من عدم التوافق بين الأحكام الضريبية للضريبتين، وقد انعكس أثر ذلك كله في القصور في إحداث التكامل بين الضريبتين.

٣/١ مشكلة القصور التشريعي تجاه القوائم المالية :

يتناول الباحث مشكلة القصور التشريعي تجاه القوائم المالية من خلال النقاط الآتية :

١/٣/١ أهمية القوائم المالية :

لقد صدر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ خال من الإشارة لإعداد القوائم المالية ومراعاة المعايير المحاسبية المصرية عند إعدادها ومع التطورات التكنولوجية والمنافسة الشديدة بين الوحدات الاقتصادية والتغيرات السريعة بالبيئة الاقتصادية المحيطة بتلك الوحدات الاقتصادية أصبحت هذه القوائم لا تفي بتوفير المعلومات بصورة كاملة مما أدى ذلك إلى ظهور قوائم أخرى جديدة تحتوي على معلومات إضافية تساعد الوحدات الاقتصادية بتقييم أدائها المالي مثل قائمة القيمة المضافة.

وتزداد أهمية هذه القائمة بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة بموجب القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ لأنها تساعد في الأغراض المحاسبية المختلفة وخاصة لما تلقاه هذه القائمة من تشجيع كبير وانتشار واسع في الدول الأوروبية التي تقوم بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة^(١).

(١) د. سعيد عبد المنعم، "الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة"، بحث مقدم من المؤتمر الضريبي العشرين لتحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآلات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ٢٧ فبراير ٢٠١٤، ص ٨.

ويرى أحد الكتاب^(١) أنه يجب أن يلزم التشريع الضريبي لضريبة القيمة المضافة المنشآت المختلفة بإعداد قائمة القيمة المضافة لأغراض الضريبة بالإضافة إلى القوائم المالية الختامية لأنها تعمل على تسهيل الفحص الضريبي وتحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة بأكثر دقة مما يؤدي إلى زيادة فعالية الفحص وخفض المنازعات بين المصلحة والمسجلين.

ويتفق الباحث مع هذا الرأي من حيث إلزام التشريع للضريبة على القيمة المضافة للمنشآت بإعداد قائمة القيمة المضافة لأغراض الضريبة وإضافتها إلى القوائم المالية التي يتضمنها المعيار المحاسبي رقم (١) ويساهم في توافق الأحكام الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل من حيث اهتمام المشرع بالقوائم المالية ومعايير المحاسبة المصرية وذلك طبقاً للمادة (١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ويتطلب إعداد هذه القائمة تحديد مفهوم القيمة المضافة بالتشريع وذلك لخلوه من ذلك حيث لم يرد تعريفاً لها بالتعاريف الواردة في المادة رقم (١) من قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولأن غياب تحديد مفهومها بالتشريع سيؤدي إلى كثرة التفسير واختلاف التطبيق مما يؤدي إلى زيادة المنازعات القضائية وتحديد المفهوم يؤدي إلى التوافق بين الأحكام الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل فيما يتعلق بتحديد وعاء الضريبة حيث وضع المشرع تحديد وعاء الضريبة وذلك طبقاً للمادة (١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢/٣/١ أسس قياس القيمة المضافة :

لم يتضمن قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ أسس قياس القيمة المضافة بشكل واضح ومحدد وقد أثار ذلك الكثير من الانتقادات والمشاكل إذ كان يتعين ببيان ووضوح أسس القياس وذلك لتعدد أسس القياس واختلاف نتائج تحديد وعاء الضريبة طبقاً للأسس المستخدمة في قياسها^(٢).

ويرى الباحث أن قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ يعترضه بعض القصور التشريعي حيث لم يتضمن بشكل واضح ومحدد أسس قياس القيمة المضافة إما باستخدام الأساس النقدي أو أساس الاستحقاق وإنما أشار إلى ما يجب الإقرار عنه من قيمة المبيعات الناتجة من بيع السلع أو ما يؤدي من خدمات محلية أو مستوردة والتي تدرج في وعاء الضريبة وذلك طبقاً للفقرة (١) من المادة (١٠) من القانون، وعلى ذلك فإن الأساس النقدي لقياس القيمة المضافة يتفق بصورة كبيرة مع أحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ للضريبة على القيمة المضافة.

(١) د. أكرم محمد حشيش، "إطار مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة"، بحث مقدم للمؤتمر التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ٢٥-٢٧ يونيو ٢٠١٣، ص ٢٥.
(٢) د. جلال الشافعي، دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة، المؤتمر العالمي الضريبي الخامس والعشرين، مرجع سابق، ص ٢٠.

٣/٣/١ أثر القصور التشريعي تجاه القوائم المالية على تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل :

ويرى الباحث أنه قد أدى هذا القصور التشريعي تجاه القوائم المالية إلى عدم توافق بعض الأحكام الضريبية لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والمتعلقة باهتمام المشرع بالقوائم المالية ومعايير المحاسبة المصرية حيث أنشأ المشرع علاقة بين قانون الضريبة على الدخل ومعايير المحاسبة المصرية ويتضح ذلك من خلال المادة (١٧) من القانون بتحدد صافي الربح المحاسبي على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وكذلك المادة (٥٢ بند ١) عندما أشار إلى القوائم المالية دون تخصيص أو تحديد قوائم معينة، وكذلك في عدم توضيح مفهوم وقياس القيمة المضافة، وقد أدى القصور في عدم التوافق بين الأحكام الضريبية إلى القصور في إحداث تكامل على الضريبة المضافة والضريبة على الدخل حيث أن أساس وعاء الضريبة هو واحد لكل من الضريبتين ويمثله قيمة مبيعات السلع أو إيرادات الخدمات والتي تتضمنها القوائم المالية.

ثانياً : دراسة تحليلية انتقادية لأهم المشكلات لنظام الضريبة على الدخل :

وقد أظهر التطبيق العملي لقانون الضريبة على الدخل العديد من المشكلات التي تناولتها الكثير من الدراسات والمؤتمرات العلمية الضريبية^(١) وقد أكدت على ذلك كثرة التعديلات التشريعية التي أجريت على القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وقد أشار البعض^(٢) أن كثرة التعديلات التي تمت على التشريع الضريبي للضريبة على الدخل قد يرجع إلى القصور الذي اعتراه في صياغة أحكامه من غموض وعدم وضوح وعدم الدقة وسلامة الصياغة مما أدى إلى التناقضات بين أحكامه مما أدى ذلك إلى العديد من المشكلات التي أظهرها التطبيق العملي للقانون.

٢/١ مشكلات الربح المحاسبي والربح الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية والتشريع الضريبي :

١/٢/١ العلاقة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

قد استحدث المشرع بإنشاء علاقة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ حيث نصت الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١)

(١) لمزيد من التفاصيل :

- المؤتمر التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير، إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٥-٢٦ يونيو ٢٠١٣.

- المؤتمر الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٢-٢٣ يونيو ٢٠١٤.

(٢) ياسر محمد عبد، رؤية مقترحة حول آليات تعديل بعض أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس والعشرين "إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ١٢-١٣ ديسمبر ٢٠١٧، ص ١٣.

لسنة ٢٠٠٥ على أن "يحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه".

ولأول مرة يشمل قانون ضريبي مصري على مراعاة تطبيق المعايير المحاسبية ويضيف ذلك أهمية وقوة لهذه المعايير كما يضيف عليها القانونية والمشروعية حيث يؤدي الالتزام بهذه المعايير إلى حل العديد من المشكلات بين الإدارة الضريبية والممولين^(١).

ويرى أحد الباحثين^(٢) أن المشرع الضريبي قد اعترف بمعايير المحاسبة المصرية عند تحديد صافي الربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ولم يعترف بها عندما يتم تعديل صافي الربح المحاسبي بتطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل وصولاً لوعاء الضريبة وأن هناك تناقضات واضحة بين أحكام القانون بعضها والبعض وأن هناك اختلافاً مع معايير المحاسبة المصرية.

ويرى الباحث أن المشرع أوجد تناقضاً عندما أنشأ علاقة بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ويتضح ذلك عند اعتراف المشرع بمعايير المحاسبة المصرية عن تحديد الربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية إلى أنه لم يعترف به كوعاء لضريبة إلا بعد تعديله وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل والذي يعتبر خروجاً عن معايير المحاسبة المصرية مما يقلل من أهميتها ولا يعترف بفعاليتها في القياس، وأسفرت العلاقة عن ظهور تضارب بين أحكام القانون بعضها والبعض واختلافاً مع أحكام معايير المحاسبة المصرية مما أدى ذلك العديد من المشكلات عند تحديد وعاء الضريبة.

٢/٢/١ الانتقادات التي وجهت للفقرة الأخيرة من المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحديد الربح المحاسبي وإخضاعه لأحكام التشريع الضريبي :

كما يرى أحد الباحثين^(٣) أنه يفهم من نص المادة الثانية من المادة (١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنها قد ألزمت المنشأة بالأخذ بمعايير المحاسبة المصرية لتحديد صافي الربح إلى أنها لم تعترف به كوعاء للضريبة إلا بعد تعديله إلى الربح الضريبي طبقاً لأحكام التشريع الضريبي فإن المشرع الضريبي قد عمل على إقحام معايير المحاسبة المصرية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها وخاصة

(١) د. على أحمد زين، "الآثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية بين الالتزام المهني وحوكمة الشركات بحث مقدم للمؤتمر العربي الثاني عشر، فعالية تطبيق نظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سنة ٢٠٠٧، ص ٢٤.

(٢) عيد كازم أحمد، إطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ٦-٧.

(٣) عيد كازم أحمد، إطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة - دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص ١١-١٣.

وأنه قد حدث تعارض وتناقض بين أحكام التشريع الضريبي ومعايير المحاسبة مما أحدث العديد من المشكلات عند تحديد وعاء الضريبي.

ويتفق الباحث بأن المشرع الضريبي قد أحدث العديد من التناقضات والمشكلات عند تحديد وعاء الضريبة والناجمة عن اختلاف أحكام التشريع عن المعايير المحاسبة المصرية ويضيف الباحث أن بعض هذه التناقضات والمشكلات لم يقتصر تأثيرها عند تحديد وعاء الضريبة للضريبة على الدخل بل امتد وتناقضت مع بعض أحكام الضريبة على القيمة المضافة عند تحديد وعاء الضريبة ويتضح ذلك في نشاط المقاولات حيث اختلفت أحكام التشريع الضريبي للضريبة على الدخل عن معايير المحاسبة المصرية في قياس ربحية العقود طويلة الأجل فطبقاً للمادة (٢١) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فقد اقتصر على طريقة واحدة عند تحديد نسبة الإتمام وهي نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة في العقد كله بينما حدد المعيار المحاسبي المصري رقم (٨) أن يتم تحديد نسبة الإتمام بثلاث طرق مختلفة وعلى المنشأة أن تختار الطريقة التي يمكن أن تقيس بها كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق بها.

وتختلف هذه الطريقة التي حددها المشرع بقانون الضريبة على الدخل عن الطريقة التي حددها المشرع بقانون الضريبة على القيمة المضافة لتحديد الواقعة المنشئة للضريبة حيث اعتمد المشرع على طريقة ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد وذلك بحصر الأعمال المنفذة عن طريق مهندس العميل (المهندس الاستشاري) مع المهندس المقاول ويمثلها قيمة المستخلص المعتمد من المهندس الاستشاري وذلك طبقاً لأحكام ضريبة الجداول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والواردة بالباب الثالث من هذا القانون وتجاهله لباقي الطرق الواردة بالمعيار المحاسبي رقم (٨) مما أثار العديد من المشكلات بين شركات المقاولات والإدارة الضريبية لاختلاف الطرق التي يمكن أن يستخدمها الممول/المسجل في تحديد وعاء الضريبة لكل من الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وذلك لاختلاف طريقة تحديد نسبة مستوى الإتمام في كل من التشريعين وذلك لاختلاف الإقرارات الضريبية ومواعيد تقديمها رغم أن النشاط واحد والمسجل/ الممول واحد.

٣/٢/٨ أثر مشكلات الربح المحاسبي والربح الضريبي على تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل :

لم يعترف المشرع بالربح المحاسبي المستخرج من قائمة الدخل كوعاء للضريبة إلا بعد تطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل مما يعد خروجاً عن معايير المحاسبة المصرية مما يقلل من أهميتها وفعاليتها في القياس وانعكس أثر ذلك على القصور في تحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل، حيث لم يرد بقانون الضريبة على القيمة المضافة ضرورة أن يقوم المسجل بإعداد قائمة دخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية لتحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة، وعلاوة على ذلك أن نموذج الإقرار الضريبة على القيمة المضافة غير مراعياً لمعايير المحاسبة المصرية، وقد ألزم المشرع

بالإقرار عن القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لبيع السلع وما يؤدي من خدمات وذلك طبقاً للمادة (١٠) من القانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، مما أدى إلى التقليل من أهمية ومراعاة معايير المحاسبة في كل من الضريبتين رغم أهميتها وضرورتها لتعزيز التكامل بين الضريبتين كما سبق توضيحه.

كما تبين للباحث أن المشرع قد أحدث العديد من التناقضات والمشكلات عند تحديد وعاء الضريبة والناجمة عن اختلاف أحكام التشريع عن معايير المحاسبة المصرية وقد انعكس أثر ذلك على القصور في تحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل واتضح ذلك في نشاط المقاولات، مما أدى ذلك إلى تناقض الطرق المتعلقة بتحديد وعاء الضريبة والواقعة المنشئة للضريبة لكل من الضريبتين وقد أدى ذلك إلى العديد من المشكلات عند إعداد الإقرارات الضريبية لاختلاف الإقرارات الضريبية ومواعيد تقديمها لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وكذلك عند إجراء التحاسب الضريبي لاختلاف قيم الأعمال التي يتم على أساسها تحديد وعاء الضريبة والتحاسب عليها مما أدى ذلك إلى القصور في إحداث تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

٢/٢/١ مشكلة موقف الإدارة الضريبية تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية : يتضح من المادة (١٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أنه يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعد وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه، ولكن هذا يؤثر بعض التساؤلات على النحو التالي :

١- ولكن ما هو الموقف في حالة ما إذا كانت قائمة الدخل غير معدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية؟

٢- وهل قرر المشرع عقوبة لهذه الحالة؟

٣- وهل أعطى الإدارة الضريبية الحق بعدم الاعتداد أو إهدار الدفاتر والسجلات وإجراء تقديري ضريبي في تلك الحالة؟

وقد أكد ذلك أحد الباحثين^(١) بأن المشرع الضريبي لم يفرض ولم يرد بأي نص على أي جزء أو عقوبة على عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية بقانون الضريبة على الدخل عند إعداد القوائم المالية.

فإنه لا يترتب على غياب تلك العقوبة حق للإدارة الضريبية بعدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات

المنتظمة للممول وإجراء ربط ضريبي تقديري وذلك طبقاً لأحكام القانون حيث نصت المادة (٨٨) من القانون، كما لا يجوز للمصلحة إجراء ربط ضريبي تقديري في حالة عدم تطبيق معايير المحاسبة المصرية حيث نصت المادة (٩٠) من القانون كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

(١) أ. مصطفى سليم ذكي، مرجع سابق، ص ٧.

ويتبين من هذه المادة أن المشرع حدد للإدارة الضريبية حالتين لإجراء ربط تقديري وهما :

- حالة عدم تقديم الممول للإقرار الضريبي.
 - حالة تقديم الممول للإقرار الضريبي دون تقديم البيانات والمستندات المؤيدة له أي أن عدم الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية لا يبرر من إجراء ربط تقديري.
- كما أن المشرع لم يقر أي عقوبة بقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ فلم تتضمن المادة (٦٩) من هذا القانون على أي عقوبة في حالة عدم الالتزام أو الإخلال بتطبيق معايير المحاسبة المصرية فقد أفقدها ذلك من قوتها وأهميتها.

١/٢/٢/١ أثر مشكلة موقف الإدارة الضريبية تجاه قائمة الدخل غير المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية على تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل :

إن غياب عقوبة في حالة عدم التزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية بقانون الضريبة على الدخل انعكس أثره على القصور في إحداث تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل حيث لم يرد إلزام تشريعي بقانون الضريبة على القيمة المضافة بإعداد قائمة الدخل أو أي قائمة أخرى وكذلك الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية مما أعطى الممول أو المسجل إمكانية إعداد القوائم المالية دون تطبيق معايير المحاسبة المصرية وتقديم نتائج أعمالهم بأي طريقة أخرى دون الالتزام بإعداد قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وقد أدى ذلك إلى عدم توحيد الممارسة العملية واختلاف التطبيق والاعتماد على الآراء الشخصية والتي تتميز باختلافها بالإضافة إلى التقليل من قوة وأهمية القوائم المالية ومعايير المحاسبة المصرية ويمثل هذا عائقاً لتحقيق التكامل بين الضريبتين.

٣/٢/١ مشكلات المهن غير التجارية :

١/٣/٢/١ مشكلة القصور التشريعي في تعريف المهن غير التجارية :

فيرى أحد الكتاب^(١) لم يوضح المشرع مفهوم المهن الحرة والمهن غير التجارية وعلى ذلك يمكن تعريف المهن غير التجارية على أساس مفهوم المخالفة فتكون أرباح المهن غير التجارية هي الأرباح التي لا تنتج عن مزاوله المهن التجارية وبمعنى أشمل تعتبر أرباح المهن غير التجارية هي أي أرباح لا تحقق من الأنشطة التجارية والصناعية وكذلك التي لا تتدرج ضمن المرتبات وما في حكمها، وقد أدى عدم قيام المشرع بتعريف مفهوم المهن غير التجارية تعريفاً محدداً واقتصاره على توضيح شروط سريان الضريبة إلى كثرة التفسيرات واختلاف الآراء للتفرقة بينها وبين الأنشطة التجارية مما أثار العديد من المشكلات التطبيقية عند محاسبة الممولين لتداخل بعض الأنشطة بين الأنشطة التجارية والصناعية والأنشطة المهنية غير التجارية ولاختلاف الأحكام الضريبية لكل من الأنشطة التجارية والصناعية والمهن غير التجارية.

(١) د. سامح أحمد مجدي، "المعاملة الضريبية للإيرادات المهن غير التجارية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٦ يونيو ٢٠١٣، ص ٥-٧.

ويرى الباحث أن المشرع لم يضع تعريف محدد لماهية المهن غير التجارية وإنما أوضح شروط سريان الضريبة من مزاوله المهنة بصفة مستقلة والعمل هو العنصر الأساسي فيها وممارسة المهنة على وجه الاعتماد وتكون المزاوله للمهنة أو النشاط في مصر بقصد تحقيق الربح، ولم يوضح ضرورة توافر هذه الشروط مجتمعة حتى تصنف المهنة من المهن غير التجارية أو من الأنشطة التجارية والصناعية، وكذلك لم يوضح درجة أهمية توافر أحد الشروط أو عدم توافره حتى يمكن التفرقة بين المهن غير التجارية عن غيرها من أنشطة تجارية والصناعية، وقد أدى القصور التشريعي في تعريف محدد للمهن غير تجارية والاعتماد عليه كمعيار أساسي للتفرقة بين تلك المهن والأنشطة التجارية والصناعية إلى كثرة التفسير والاعتماد على الاجتهادات والآراء الشخصية والخبرة العملية التي تختلف من شخص إلى آخر مما أدى إلى اختلاف التطبيق وإثارة العديد من المشكلات التطبيقية

وتأتي أهمية التعريف وتحديد ماهية المهن غير التجارية لاختلاف الأحكام القانونية لها وللأنشطة التجارية والصناعية وما يترتب عليها من إجراءات والتزامات عند إعداد الإقرار والفحص الضريبي وتزداد تلك الأهمية مع محاولة الدولة في تحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل، يتضح مما سبق أن القصور التشريعي في تعريف المهن غير التجارية قد انعكس أثره على عدم التوافق بين الأحكام الضريبية لتلك المهن في كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل مما أدى إلى القصور في إحداث تحقيق التكامل بين الضريبتين مما وينعكس أثر ذلك على الحد من فعالية الفحص وإتمامه على أسس صحيحة وسليمة.

٢/٣/٢/١ مشكلة خصم نسبة ١٠% كنسبة حكومية من إجمالي الإيراد مقابل كافة التكاليف والمصروفات في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة :

طبقاً للمادة (٣٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمزاولة النشاط بالنسبة لممولي ضريبة المهن غير التجارية في حالة إمساك دفاتر منتظمة أما في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة فيكون الخصم مقابل جميع التكاليف والمصروفات بنسبة ١٠% من إجمالي قيمة الإيراد.

وقد انعكس خصم نسبة (١٠%) من إجمالي الإيراد مقابل التكاليف اللازمة لمزاولة المهنة في حالة عدم إمساك الدفاتر المنتظمة على عدم التوافق بين أحكام الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وذلك لأن إجمالي الإيراد يمثل وعاء الضريبة على القيمة المضافة ويتم تخفيضه طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل في حين أن المشرع ألزم الممول في نفس الوقت أن يقر على كامل قيمة الإيراد بإقراره الضريبي للضريبة على القيمة المضافة وذلك طبقاً لأحكام المادة (١٠) من قانون الضريبة على القيمة المضافة، علاوة على ذلك أن المشرع للضريبة على القيمة المضافة لم يميز بين الممولين مسكين لدفاتر منتظمة وممولين غير مسكين لدفاتر غير منتظمة وقد أدى ذلك إلى عدم التوافق بين أحكام

الضريبة لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل مما أدى إلى القصور لتحقيق التكامل بين الضريبتين.

٣/٣/٢/١ أثر مشكلات المهن غير التجارية على تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل :

ويتضح ذلك من خلال مشكلة القصور التشريعي في تعريف ماهية المهن غير التجارية وصعوبة التفرقة بينها وبين الأنشطة التجارية والصناعية بسبب تداخل الشروط الواجب توافرها حتى تصنف المهنة من المهن غير التجارية أو من الأنشطة التجارية والصناعية وتتبع أهمية التفرقة من اختلاف الأحكام والالتزامات والمزايا لكلاً منهما وقد انعكس أثر ذلك على أحكام التسجيل لتلك المهن غير التجارية للتسجيل بالضريبة على القيمة المضافة لخضوعها بمسمى خدمات مهنية واستشارية وهي من خدمات الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة ولا تتضمن خدمات الحرفيين حيث إنها من خدمات خارج خدمات الجدول المرافق للقانون وتختلف الأحكام الضريبية من الالتزامات والمزايا لكل منهما.

وكذلك قد أدت مشكلة خصم (١٠%) من الإيراد مقابل التكاليف والمصروفات لتحقيق الإيراد في حالة عدم إمسك الممول للدفاتر المنتظمة إلى عدم توافق الأحكام للضريبة على القيمة المضافة حيث أن المشرع ألزم المسجل بالإقرار عن كامل الإيراد المحقق من أداء الخدمة وذلك طبقاً للمادة (١٠) من القانون في حين خصم (١٠%) من الإيراد يؤدي إلى تخفيض الإيراد (١٠%) وذلك طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل بالإضافة إلى ذلك أنه طبقاً لأحكام الضريبة على القيمة المضافة لا يسمح بخصم مدخلات الخدمات المهنية والاستشارية طبقاً لأحكام المادة (٢٢) من قانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦^(*) بينما سمح المشرع على خصم (١٠%) من الإيراد مقابل التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد علاوة على ذلك أن المشرع ميز بين حالة إمسك دفاتر منتظمة وعدم إمسك الدفاتر غير منتظمة في حين أن المشرع لم يميز بين المكلف الممسك للدفاتر المنتظمة أو غير ممسك للدفاتر غير المنتظمة في الضريبة على القيمة المضافة، وقد أدى كل ذلك إلى القصور في تحقيق التكامل بين الضريبتين.

ثالثاً : دراسة تحليلية انتقادية لأهم مشكلات الإدارة الضريبية :

ومن أهم المشكلات المتعلقة بالإدارة الضريبية والتي ينعكس أثرها على تحقيق التكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل هي على النحو التالي :

(*) مادة (٢٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة (للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته مما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود والشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية ... " ولا يسري الخصم المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة على ضريبة الجدول سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة ...").

١/٣/١ تعثر الدمج الشامل للإدارة الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل : ويرى الباحث إلى أن تعثر الدمج الشامل يرجع إلى العديد من المعوقات التي واجهت الدمج والتي يمكن تقسيمها إلى :

١- المعوقات التشريعية :

وتتمثل تلك المعوقات التشريعات في عدم تهيئة البيئة التشريعية التي تتلائم مع عملية الدمج من حيث التشريعات التي توحد الإجراءات والنماذج الضريبية كمصلحة واحدة، حيث تختلف بعض الأحكام القانونية عن بعضها البعض والمتعلقة بتحديد وعاء الضريبة والواقعة المنشئة للضريبة والإقرارات الضريبية ومواعيد تقديمها رغم أن قيمة المبيعات من السلع أو الإيراد المحقق من تأدية الخدمة واحد لنفس الممول أو المكلف بنفس النشاط.

ويرى أحد الكتاب^(١) ضرورة إصدار تشريع ضريبي يوحد الإجراءات الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل ويعالج أوجه القصور الموضوعية والشكلية المتعلقة بالجوانب الإجراءات الضريبية بطريقة واضحة ويساهم ذلك على إتمام الدمج الفعلي لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

ويرى الباحث إنه بالرغم من إصدار القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ والخاص بالإجراءات الضريبية الموحد إلا أنه لم يقدم حلول لجميع مشكلات تعدد الإجراءات الضريبية في كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل فقد اعتراه بعض أوجه القصور في التوحيد الكامل للإجراءات الضريبية حيث تعددت الإقرارات الضريبية التي يقدمها الممول فكانت إقرارات شهرية للضريبة على القيمة المضافة وربيع سنوية وسنوية للضريبة على الدخل وغيرها من إقرارات واختلفت مواعيد تقديمها وذلك طبقاً لأحكام المادة (٣١) من القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠، وقد أحدثت مشكلات منها زيادة التكلفة والجهد والوقت وازدواجية وتعدد البيانات في كثير من الأحيان لكل نوع من الإقرارات.

٢- معوقات إدارية :

وترى إحدى الباحثات^(٢) أن الهيكل التنظيمي للمصلحة الحالي يتسم بالغموض وعدم الوضوح فعلى الرغم من مشروع الدمج ما زالت مصلحة الضرائب المصرية تتكون من هيكليين ضريبيين كل منهما يعمل في معزل عن الآخر ولكل منهما مستويات إدارية ووظيفية مختلفة مما يخلق حالة من عدم الرضا وعدم المساواة بين العاملين مما يؤدي إلى عدم توحيد الأداء الضريبي حيث يتم بصورة منفردة لكل مصلحة على حده مما أدى إلى القصور في فاعليته وكفاءته.

(١) د. عرفان فوزي، الضوابط التشريعية للنصوص الضريبية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس والعشرين، إشكاليات

وآليات تطوير المنظومة الضريبية، مرجع سابق، ص ١٧.

(٢) ندى سعيد سليمان، تفعيل إدارة الأزمات في مصلحة الضرائب المصرية بمحذ رفع كفاءة المنظومة الضريبية، بحث مقدم للمؤتمر الخامس والعشرين، إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢-١٣ ديسمبر ٢٠١٧، ص ٦.

كما يرى أحد الكتاب^(١) أنه من الضروري تطوير الهيكل التنظيمي الحالي للضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل بهيكل جديد فعلي على أرض الواقع وذلك لتفعيل الدمج الشامل المتعثر ولزيادة جودة الأداء الضريبي وتحقيق خطة التنمية ٢٠٣٠.

ويرى الباحث أنه يجب إعادة هيكلة الإدارة الضريبية على مستوى المصلحة والاتجاه نحو توحيد الهيكل الإداري وبالرغم أنه تم إعداد هيكل إداري جديد للمصلحة يجمع بين المصلحتين إلا أنه لا يختلف عن الهيكل الإداري القديم كثيراً الذي يتسم بالبيروقراطية وصعوبة التواصل بين العاملين والقيادات واستحدث وظيفة نائبين لرئيس المصلحة أحدهما للقيمة المضافة والآخر للضريبة على الدخل وأنهما بمثابة رئيس لكل مصلحة مما يؤدي إلى اختلاف الأداء وإتمامه بصورة منفردة وإحداث الكثير من المشكلات مما يؤدي إلى ضعف الاستقرار الإداري

٢/١/٣/١ أثر تعثر دمج الإدارة الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على التكامل بينهما :

- وقد نتج عن تعثر الدمج الشامل للإدارة الضريبية عدة نتائج من أهمها :
- القصور في توحيد الإجراءات الضريبية بشكل كامل بالرغم من إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ فقد تعددت القرارات الضريبية واختلفت مواعيد تقديمها فكانت القرارات شهرية للضريبة على القيمة المضافة وسنوية وربع سنوية للضريبة على الدخل وإقرارات أخرى.
 - عدم توحيد طرق الفحص المتبعة في كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وإتباع كل ضريبة منهما طريقة فحص تختلف عن المتبعة في الضريبة الأخرى بدون سند تشريعي بالإضافة إلى أن الفحص يتم بصورة منفردة لكل نوع.
 - القصور في عدم توحيد النماذج الضريبية لربط الضريبة فقد اختلفت نماذج ربط الضريبة كل من الضريبة وكذلك اختلفت اللجان الداخلية ولجان الطعن لنظر المنازعات الضريبية في كل من الضريبة.
 - عدم توحيد الإدارة الضريبية فعلياً وجعلها إدارة موحدة بشكل فعلي حيث استحدث الهيكل الإداري الجديد لوظيفتي نائب لرئيس المصلحة فكل منهما يمثلان مصلحتين إحداها للضريبة على القيمة المضافة والأخرى للضريبة على الدخل وانعكس أثر ذلك على القصور في تحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

٢/٣/١ القصور في تطبيق الحوكمة الضريبية :

١/٢/٣/١ أهمية تطبيق الحوكمة الضريبية :

ويرى أحد الباحثين^(٢) أن استخدام وتفعيل العمل بكل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات يحقق متطلبات الإصلاح الضريبي الشامل كما يحقق المعاملة الضريبية العادلة والمكافئة لأطراف

(١) د. سعيد صبيح حجاج، "هيكلة مصلحة الضرائب المصرية وآليات التطوير"، مرجع سابق، ص ٢٣.

(٢) مصطفى سليم، مرجع سابق، ص ١٥٣.

المنظومة الضريبية على حد سواء إذ أن الحوكمة الضريبية تعتبر ذات أهمية قصوى لكل من الشركات (الممولين) والإدارة الضريبية والتي تعاني من القصور في تطبيقها.

كما يرى أحد الكتاب^(١) أن حوكمة الإدارة الضريبية أصبح قانونياً للصلة الوثيقة بين الشركات بصفتهم ممولين والإدارة الضريبية بصفتها من أصحاب المصالح للشركات وباعتبارها شريكة في أرباحها ومن مستخدمي قوائمها المالية.

إذ يترتب على اهتزاز ثقة المجتمع الضريبي انعكاسات خطيرة على مجريات النشاط الاقتصادي في الدولة ونظراً للعلاقة الوثيقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي لذلك قد أصبح تطبيق الحوكمة الضريبية ضرورياً وخاصة بعد دمج الإدارة الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل في إدارة واحدة لكل من الضريبتين إذ تعتمد على مبادئ الحكم الرشيد للإدارة بالمشاركة مع المجتمع الضريبي في إطار من الشفافية والإفصاح لتحسين الأداء وخلق مناخ للانضباط في الحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية وحماية حقوق الممولين من خلال تعزيز المصادقية بما يوطد الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي.

٢/٣/٣/١ أثر القصور في تطبيق حوكمة الإدارة الضريبية على التكامل للضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل :

لذلك يرى الباحث أن تفعيل مبادئ الحوكمة وتطبيقها كأحد المداخل الحديثة في تطوير الإدارة الضريبية سيساعد في إحداث التكامل بين الضريبتين على القيمة المضافة والضريبة على الدخل من خلال المزايا التي تحققها الحوكمة ومن أهمها ما يلي :

- تساهم الحوكمة بدرجة كبيرة في تحقيق الجودة في النظام الضريبي حيث تعالج ما يعترى التشريع من عدم اتساق ووجود اختلافات وتناقضات بين الأحكام الضريبية بالتشريعات الضريبية التي تشكل هيكل المنظومة الضريبية وذلك من خلال مبادئ الحوكمة من موضوعية وانضباط وعدالة التي تؤدي إلى سلامة ودقة وإحكام الصياغة بما لا يسمح من تعدد التفسير والتأويل والتقدير الشخصي وتناقضها واختلافها.

- تراعي المبادئ العامة لفرض الضريبة من عدالة وعمومية ويقين والمساواة مما يؤدي ذلك إلى جودة التشريع مما يقلل من المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والمجتمع.

- تؤدي الحوكمة الضريبية إلى وجود نظام فعال لإدارة المخاطر مما يقلل من مخاطر الأخطاء والمخالفات وتساعد على حماية الموارد عند إعداد الإقرار للممول.

(١) د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، إجراءات مقترحة للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة للشركات من إصدارات DEGD في الحد من التجنب الضريبي وعدم تآكل الوعاء BEPS، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس والعشرين : إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢-١٣ ديسمبر ٢٠١٧، ص ٤.

- تعمل الحوكمة على التحقق من سلامة الإفصاح والشفافية الكاملة سواء الإقرارات الضريبية أو القوائم المالية ويتم ذلك من خلال مصلحة الضرائب المصرية وفقاً لمبادئ العدالة والشفافية والانضباط ومحاسبة المسؤولين وغيرها من المبادئ الأساسية للحوكمة.

- تحقق الحوكمة للمجتمع الضريبي عدة مزايا من أهمها :

- توفير الثقة والاطمئنان المتبادل ما بين الممولين والإدارة الضريبية من خلال تطبيق القوانين بطريقة صحيحة وسليمة والحفاظ على حقوق الممولين من توفير الشفافية والعدالة الضريبية.
- تؤدي إلى قيام الممول إلى الإفصاح عن إيراداته وأرباحه بدقة وبطريقة صحيحة وسليمة وسمداد ما يستحق عليه في المواعيد المحددة مما يؤدي إلى زيادة التزامه الطوعي.

رابعاً : مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الأداء والفحص الضريبي :

يقوم الباحث بتقديم مقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل حيث يمثل أداة أساساً قوياً لمعالجة لأهم المشكلات التي اعترت كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية والتي انعكس أثرها على القصور في تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وتقديم الحلول لتلك المشكلات وتحقيق العديد من المزايا التي تساعد على زيادة فعالية الفحص الضريبي سعياً لتحقيق أهداف الإصلاح الضريبي للسير قدماً في تحقيق التنمية ورفاهية المجتمع المصري ولتلك الأهمية يتناول الباحث المقترح على النحو التالي:

١/٤ أوجه التوافق بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل

يمكن إظهار أهم أوجه التوافق بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل فيما يلي :

أ- من الناحية القانونية فإن العلاقة القانونية بين كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل يستمدان جذورهما الأساسية من الدستور المصري^(١) لعام ٢٠١٤ حيث جاءت المادة (٣٨) منه فقرة (٤) أن تلتزم الدولة بالارتقاء بالنظام الضريبي وتبنى النظم الحديثة التي تحقق الكفاءة واليسر والأحكام في تحصيل الضرائب ويحدد القانون طرق وأدوات تحصيل الضرائب والرسوم وما يودع منها في الخزانة العامة للدولة^(٢).

ب- من ناحية الأهداف تتمثل الأهداف الرئيسية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل فيما يلي :

(١) صدر الدستور المصري بالوقائع المصرية ملحق الجريدة الرسمية العدد (١٤) تابع السنة ١٨٧ هـ في ١٩ فبراير ٢٠١٤.
(٢) د. رمضان صديق : الضوابط الدستورية التي يلزم مراعاتها عند إعداد قانون الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم لمؤتمر الضريبي العشرين "تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، العباسية، ٢٧ فبراير ٢٠١٤، ص ٣-٤.

- تحقيق أعلى مستوى من الحصيلة الضريبية في حدود القانون حيث تعد الإيرادات الضريبية أهم مصادر تمويل الموازنة العامة للدولة لما تمثله من مورد حقيقي يسهم في تمويل الإنفاق الحكومي المتزايد الذي تقوم به الدولة في مختلف المجالات.
- تحقيق أعلى مستوى من العدالة الاجتماعية من حيث إعادة التوزيع العادل للدخل بين طبقات المجتمع من خلال زيادة العبء الضريبي على أصحاب الدخل المرتفعة ومن حيث أن يتم فرض الضريبة طبقاً للمقدرة التكليفية للممول.
- تحقيق أعلى مستوى من الاستقرار الاقتصادي من حيث تحقيق التوسع الاقتصادي وتنمية المدخرات وتشجيع الاستثمار ومنح حوافز ضريبية للقطاعات التي يراد التوسع فيها^(١).
- ج- من ناحية مكونات النظام الضريبي حيث كل نظام للضريبتين يتكون من تشريع ضريبي وإدارة ضريبية ومجتمع ضريبي فالتشريع الضريبي للضريبة على القيمة المضافة يتمثل في القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠٠٦، والتشريع الضريبي للضريبة على الدخل يتمثل في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ومصلحة الضرائب المصرية تمثل الإدارة الضريبية لكل منهما بعد القرار الجمهوري رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦^(٢) بدمج مصلحة الضريبة العامة على المبيعات آنذاك والضريبة على الدخل والمجتمع الضريبي يتمثل في ممولي الضريبة على الدخل والمسجل أو المكلف للضريبة على القيمة المضافة ومن يمثلهم قانوناً.
- د- ومن ناحية كنظام معلومات ضريبي حيث يتوافق كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل مع جميع البيانات عن الممولين أو المسجلين سواء من إقراراتهم أو أي مصادر أخرى للبيانات كمدخلات يتم عليها عمليات التشغيل التي تقوم بها الإدارة الضريبية من حصر للمجتمع الضريبي وفحص وربط وتحصيل الضريبة وإجراءات ومراحل التقاضي للمنازعات والتي تتم في ضوء أحكام التشريع ومن حيث تقارير الفحص والنماذج الضريبية وقرارات الإدارة الضريبتين كمخرجات للنظام حيث أن الهدف الأساسي لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل هو تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضرائب المستحقة على أسس صحيحة وسليمة.

٢/٤ المحاور الأساسية للمقترح :

١/٢/٤ المحور التشريعي : ويتضمن ما يلي :

أولاً : قانون الضريبة على القيمة المضافة	ثانياً : قانون الضريبة على الدخل
١- إلغاء حد التسجيل لتعميم التسجيل لكافة المكلفين بهدف توافق أحكام التسجيل بقانون الضريبة على الدخل حيث لا يوجد حد التسجيل.	١- يكون تحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة طبقاً لأحكام التشريع الضريبي وإضافتها إلى المعيار المحاسبي رقم (١).

- (١) د. محمود الناجي، محاور آليات تطوير المنظومة الضريبية في إطار إستراتيجية التنمية المستدامة مصر ٢٠٣٠، مرجع سابق، ص ٦. لزيد من التفاصيل، عمرو عبد العزيز محمود، ضريبة القيمة المضافة وعلاقتها بضريبة الدخل، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠١٦، ص ٢١٠.
- (٢) سبق الإشارة إليه بالإطار العام للدراسة.

أولاً : قانون الضريبة على القيمة المضافة	ثانياً : قانون الضريبة على الدخل
٢-تعديل لبعض السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون بحذفها من الجدول بهدف توافيق أحكام التسجيل والخضوع للضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل مثل الأسمدة.	٢-ضرورة تعديل المادة رقم (٢١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بحيث تتضمن الطرق الأخرى من تحديد نسبة الإتمام والواردة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) وذلك بشأن تحديد صافي الربح الضريبي في نشاط المقاولات.
٣-ضرورة تعريف الخدمات المهنية والاستشارية وخدمات الحرفيين بقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦.	٣-إضافة بند جديد إلى المادة (١٣٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يقضي بعقوبة في حالة الإخلال أو عدم الالتزام بأحكام معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية.
٤-حذف الخدمات المهنية والاستشارية من الجدول المرافق للقانون وإضافتها لخدمات خارج الجدول.	٤-إضافة بند جديد للمادة (٦٩) من القانون ٢٠٦ للإجراءات الضريبية الموحد تقضي بعقوبة الممول أو المكلف في حالة الإخلال أو عدم الالتزام بتطبيق أحكام معايير المحاسبة المصرية عند إعداد القوائم المالية.
٥-اقتضاء الإبقاء للخدمات المهنية للتعليم والتدريب والبحث العلمي والخدمات العلمية المقدمة للجهات الحكومية أو الخاضعة للإشراف الحكومي.	٥-تحديد طريقة للتعاسب الضريبي بالتشريع في حالة عدم إمكانية الممول من تطبيق معايير المحاسبة.
٦-تحديد مفهوم القيمة المضافة في التشريع.	٦-تعريف المهن الحرة والمهن غير التجارية تعريفاً محدداً بالتشريع.
٧-تحديد قياس القيمة المضافة في التشريع.	٧-عدم خصم ١٠٪ من الإيراد مقابل التكاليف والمصروفات في حالة عدم إمساك دفتر منتظمة.
٨-إلزام المكلفين بإعداد قائمة القيمة المضافة والإفصاح عنها تشريعياً.	٨-تقدير الإيرادات وعدم خصم أي تكاليف في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة وعدم تقديم الإقرار أو تقديمه بشكل يخالف أحكام التشريع.
٩-ضرورة إضافة قائمة القيمة المضافة إلى القوائم المالية التي يتضمنها معيار المحاسبة المصرية رقم (١) والخاص بعرض القوائم المالية.	٩-قبول خصم كل التبرعات المقدمة من ممولي المهن الحرة والمهن غير التجارية المقدمة للجهات الحكومية والإدارة المحلية.

وتؤدي مقترحات الباحث إلى معالجة المشكلات المتعلقة بكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل، كما أدت إلى تحقيق نوعاً من التوافق بين الأحكام الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل مما يؤدي ذلك إلى تحقيق التكامل بين الضريبتين.

٢/٢/٤ محور الإدارة الضريبية :

١/٢/٢/٤ مقترح لمعالجة تعثر الدمج الشامل للإدارة الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.

مقترح لمعالجة المعوقات التشريعية لتوحيد الإجراءات الضريبية :

- تقديم إقرار ضريبي موحد وفيه يتم دمج جميع أنواع الضرائب من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وضريبة الدمغة في إقرار ضريبي موحد على شكل جدول ذات عناوين

مبسطة وتوحيد تاريخ تقديم الإقرار في ظل سداد الموحد وعن طريق المقاصة الضريبية طبقاً لأحكام المادة (٥٠) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد كما يحدث في كندا^(١).

- حفاظاً على استمرار تدفق الحصيلة الضريبية للخزانة العامة أن يتم سداد الضريبة كما هو موضح في الجدول السابق وذلك لأهمية الحصيلة الضريبية للنفقات العامة للدولة.
 - مقترح لمعالجة المعوقات الإدارية التي واجهت دمج الإدارة الضريبية لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل :
- يقترح الباحث :

- تطبيق الدمج الشامل وتحديد فترة انتقالية وذلك لاكتساب الخبرة العملية والمهارات الفنية لجميع العاملين بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل حتى يتمكنوا من ممارسة العمل التنفيذي لأحكام قانونا الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل على حد سواء بمهارة عالية وموضوعية ودقة وسلامة التطبيق.
- إلغاء وظيفة نائبي رئيس المصلحة والتي استحدثها الهيكل الإداري الجديد يكون أحدها للضريبة على القيمة المضافة والآخر للضريبة على الدخل حيث أنهما بمثابة رئيس مصلحة لكل نوع ضريبة على حدة مع تحديد آلية لشغل الوظائف الإدارية المتوسطة من رؤساء المناطق الضريبية والمأموريات، وذلك منعاً للميول والانتماءات الفردية والأهواء الشخصية لشغل تلك الوظائف الإدارية ويؤدي ذلك إلى تحقيق الاستقرار الإداري الرضا الوظيفي لدى العاملين وتحقيق الإدارة الموحدة للضريبتين والاكتفاء برئيس مصلحة كما في الهيكل الإداري في المملكة الأردنية^(٢).
- تقسيم الوحدات التنفيذية للمصلحة إلى كبار الممولين - متوسطي الممولين - صغار الممولين كما هو في المملكة الأردنية وكندا^(٣).
- تطوير شامل لمقار المصلحة وتحديث وتطوير البنية التحتية من وسائل تكنولوجيا حديثة والاهتمام بالتدريب المستمر للعاملين لزيادة المهارات الفنية لديهم.

٢/٢/٢/٤ مقترح لتطبيق الحوكمة الضريبية :

يقترح الباحث :

- إن تفعيل العمل للحوكمة الضريبية مع اتخاذ الركائز الأساسية لها كأساس للتطبيق ومرجعية للقياس تعمل على سلامة التطبيق لأحكام التشريع وسلامة الإفصاح والشفافية المتكاملة سواء في القوائم المالية أو الإقرارات الضريبية وكذلك تعمل على زيادة كفاءة وفعالية الإدارية وتحقيق الجودة الشاملة للأداء الضريبي وينعكس ذلك على زيادة ثقة المجتمع الضريبي وزيادة الالتزام الطوعي لها وهي

(١) دليل الأبحاث والدراسات المقارنة في ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٢١-٢٥.

(٢) دليل الأبحاث والدراسات المقارنة في ضريبة المبيعات، مرجع سابق، ص ٣٨-٤٠.

(٣) المرجع السابق، ص ٢١-٢٥.

ضرورية في ظل دمج المصلحتين إذ تساهم في تحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل لزيادة فعالية الفحص الضريبي.

- إضافة بند تشريعي للمادة (٥) من قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ يلزم الممولين المكلفين بتطبيق معايير وقواعد حوكمة الشركات وخاصة في الشركات التي تتفصل فيها الملكية عن الإدارة أو تقرير حوافز مادية أو أدبية لتلك الشركات التي تلتزم بالحوكمة لأن تفعيل العمل بمبادئ الحوكمة لتحقيق الرقابة الذاتية على الأداء وينعكس ذلك على زيادة فعالية الفحص الضريبي.

٣/٢/٤ محور المجتمع الضريبي :

يتمثل المجتمع الضريبي في كافة الأشخاص الخاضعين للتشريع الضريبي من ممولين أو مكلفين بأداء الضريبة سواء أكانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين وأياً كان الشكل القانوني للشخص ويعتبر المجتمع الضريبي رأس مال المصلحة ومركز دائرة اهتمام النظام الضريبي بمساهمته في تمويل الأعباء العامة للدولة.

لذلك يقترح الباحث :

أ- إضافة بند جديد للمادة (٣) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ والخاص بالإجراءات الضريبية الموحد والتي حددت حقوق المكلفين والممولين بتقرير حوافز للممولين أو المكلفين الملتزمين بأحكام قانونا الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وكذلك لممثليهم من محاسبين أو محامين سواء كانت تلك الحوافز أدبية مثل نشر أسمائهم في جريدتين يوميتين على الأقل من الجرائد واسعة الانتشار وذلك لمقابلة نشر أسماء الممولين أو المكلفين الذين صدرت ضدهم أحكام بعقوبة سالبة للحرية في إحدى جرائم التهرب الضريبي وذلك طبقاً لأحكام المادة (٨٠) من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ أو منح المكلفين والممولين الملتزمين وكذلك ممثليهم حوافز مادية كصرف حوافز مادية لهم أو تخفيض الضريبة واجبة الأداء بنسبة معينة وذلك تشجيعاً لالتزامهم واستمرارهم على ذلك.

ب- تقرير حق مشاركتهم وممثليهم عند تعديل أو إصدار التشريعات الضريبية عند إجراء الحوار المجتمعي والاعتداد بأرائهم مع تقنين ذلك تشريعاً كحق من حقوقهم التي يكفلها لهم القانون.

ج- أن ينص على إلزام المجلس الأعلى للضرائب بإصدار ميثاق يحدد حقوق الممول والتزاماته من ناحية وسلطات الإدارة الضريبية وواجباتها من ناحية أخرى ويمنحه سلطة فعلية ليكون الحكم بين الممول والإدارة الضريبية والإشراف على شئون مأموري الضرائب مثل المجلس الأعلى للقضاء.

د- تطوير التزامات المجتمع الضريبي تجاه الإدارة الضريبية من تطبيق معايير وركائز حوكمة الشركات لتوفير الإفصاح والشفافية والمصادقية في كافة البيانات والمعلومات والقوائم والإقرارات التي يقدمها الممولين أو المكلفين وأن يتم إعداد الحسابات والقوائم المالية في ضوء معايير

المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية فيما لم يرد فيه معيار محاسبي مصري مع فرض عقوبة وتشديدها في حالة المخالفة وعدم الالتزام بتنفيذ الالتزامات التشريعية.

٣/٤ المزايا لمتوقع تحقيقها بتطبيق الإطار لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل :

من خلال إطار تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل يتم تحقيق ما يلي :

أ- يساعد في إنشاء نظام ضريبي فعال يتسم بمجموعة من الخصائص من أهمها ما يلي :

- الشفافية أن يعرف الممول والمكلف التزاماته وحقوقه الضريبية بوضوح.

- التنسيق يوجد ترابط وانسجام وتوافق بين أنواع الضرائب المختلفة وأن يكون لدى هذا النظام

الضريبي الفعال القدرة على تحقيق الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية بشكل متناسق.

ب- يساهم في إنشاء نظام معلومات ضريبي متكامل لديه القدرة على تحقيق ما يلي :

- السرعة والدقة في إعداد وتجميع البيانات باستخدام الحاسب الآلي في تشغيل البيانات فالحاسب

الآلي يمكنه معالجة كميات هائلة من البيانات بسعة كبيرة ودقة متناهية مما يؤدي إلى توفير جهد

ووقت العاملين.

- توفير المعلومات ذات الصلة أو الأثر الضريبي بالدقة والكمية المناسبة لمستخدميها وتخزين ما يلزم

لوقت الحاجة إليها وتوفير التغذية العكسية لأغراض الرقابة وتوفير المعلومات للممولين وقت طلبها

وذلك باستخدام الوسائل الآلية الحديثة.

- دقة حصر المجتمع الضريبي لتحقيق العدالة الضريبية،

- زيادة الثقة والثقافة والوعي الضريبي بين أطراف المجتمع الضريبي.

ج- يساهم في إنشاء نظام ضريبي ذو تنظيم محاسبي محكم مما يساهم في تحقيق كفاءته وفعاليته

ويؤدي ذلك إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي.

د- يساعد على إنشاء نظام ضريبي يحقق عناصر الجودة الشاملة.

هـ- يساهم في تحقيق أهداف الدمج والتي من أهمها :

- توحيد الفحص الضريبي وأسس التحاسب بين المصلحتين والقضاء على التعارض بينهما.

- توفير جهد وقت وتكلفة الممول والمكلف عند الفحص لتوحيد الإدارة الضريبية بدلاً من تعدد جهات

الفحص (١).

- توحيد إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها وحل المنازعات الناشئة بين الإدارة الضريبية والمجتمع

الضريبي وخفض النماذج الضريبية وخفض تكلفة الإدارة الضريبية.

خامساً : أثر تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل على زيادة فعالية الفحص

الضريبي وآليات التطبيق :

(١) د. محمد زيدان إبراهيم، د. محسن عبد الغفار، آليات تطوير النظام الضريبي المصري لتحقيق العدالة الضريبية، بحث

مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين، إعادة بناء المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب،

٢٢-٢٣ يونيو ٢٠١٤، ص ١٧.

ويقصد بفعالية الفحص الضريبي هي قدرته على تحقيق أهدافه المختلفة بشكل متناسق وأن تتوافر فيه بعض الخصائص كالعادلة بتحقيقها من خلال المعاملة الضريبية العادلة لجميع فئات المجتمع الضريبي وكذلك الشفافية بتوضيح التزامات وحقوق الممولين والمكلفين وأيضاً أن يتمتع بالمرونة والحساسية بقدرته على التعامل والاستجابة للمتغيرات المختلفة، وأيضاً يمكن أن يقصد بها هي إتمام إجراءات الفحص الضريبي بطريقة تحقق نتائج صحيحة تتمثل في الوصول للوعاء الضريبي العادل والصحيح^(١).

ويرى الباحث أن فعالية نظام الفحص الضريبي هي مدى قدرة النظام على تحقيق أهدافه بشكل يحقق التوازن بين مصلحة كل من الدولة والممول بأقل تكلفة ممكنة وأعلى جودة وبطريقة سهلة التطبيق، وينعكس العديد من الآثار السلبية على القصور في فعالية الفحص الضريبي كالقصور في الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية مما ينتج عن الكثير من المنازعات الضريبية وتراكم المتأخرات الضريبية كذلك انخفاض في الحصيلة الضريبية والكفاءات الضريبية في الفحص والربط مع طول وتعدد إجراءات الفحص والربط والتحصيل والقصور في وجود نظام معلومات جيد وكذلك القصور في حصر المجتمع الضريبي وانخفاض الوعي الضريبي لديهم^(٢).

١/٥ زيادة فعالية الفحص الضريبي من خلال المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل :

يرى الباحث أن المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل يعمل على توافر آليات زيادة فعالية الفحص الضريبي ومن أهمها :

أ- توافر نظام معلومات ضريبي متكامل. ب- توافر الجودة لمكونات النظام الضريبي.
ج- توافر نظام محاسبي دقيق. د- إمكانية تطبيق الفحص الموحد.

يرى الباحث أن المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل يساعد على إمكانية تطبيق الفحص الموحد الذي يؤدي إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي ويتناوله من خلال ما يلي :

١- مقومات نجاح الفحص الموحد : والتي من أهمها :

- توافر نظام المعلومات الضريبي المتكامل.
- توافر التنظيم المحاسبي.
- تحقيق الجودة الشاملة.
- توافر تنمية التأهيل الذاتي للفاحص الضريبي.

(١) د. سامي أحمد غنيم، "إشكاليات الفحص الضريبي مناهج ومخاطر الفحص - نظرية القيود وفرضية التحسين المستمر للفحص"، بحث مقدم للمؤتمر العربي التاسع عشر، "النظام الضريبي وحتمية التغيير"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٦ يوليو ٢٠١٣، ص ٢٧-٢٨.

(٢) د. أحمد إبراهيم محمد، "أسلوب مقترح للتخطيط والرقابة والتنبؤ بالحصيلة الضريبية بالتطبيق مع ضريبة الدمغة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع، العدد الثالث والعشرون، ١٩٨٣-٢٠٠٣، ص ٩٧-١٧٦.

- توافر المظلة القانونية للفحص بالعينة والفحص الشامل لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل حيث ينص عليها قانون الإجراءات الضريبية الموحد.
- توافر تدعيم جسور الثقة بين المجتمع الضريبي والإدارة الضريبية.
- توحيد إدارة الفحص في إدارة موحدة.

٢-آليات زيادة جودة الفحص الضريبي الموحد :

- كما يرى الباحث أنه لنجاح تطبيق الفحص الضريبي الموحد بجودة عالية يجب توافر الآليات الآتية :
- آليات مرتبطة بالتخطيط لإعداد الفحص.
- آليات مرتبطة بمراحل الفحص المختلفة.
- آليات مرتبطة بالفاحص الضريبي.
- آليات مرتبطة بالمول.

٣-مزايا الفحص الموحد :

ويرى الباحث أن الفحص الضريبي الموحد يحقق عدة مزايا من أهمها :

- أ- أنه يوحد الإجراءات الأساسية في الفحص الضريبي وفق لنظام موحد ومحدد يمر بمراحل متتابعة لكل مرحلة إجراءاتها كما يسهل مهام المراجعة وقياس كفاءة الأداء وتقييم الأعمال وتحديد المسؤولية ورعاية حقوق الممولين والفاحصين في نفس الوقت.
- ب- أنه يحقق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي حيث يخضع الجميع للرقابة بدون استثناء ما يقلل التهرب الضريبي ويحقق العدالة إلى درجة كبيرة مما يؤدي إلى زيادة فعاليته.
- ج- أنه يوفر الوقت والجهد ويخفف الأعباء لكل من الممولين والإدارة الضريبية ويعمل على سرعة التحاسب الضريبي بكفاءة وموضوعية مما يؤدي إلى استقرار المجتمع الضريبي وزيادة الثقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي.
- د- أن ينظم حجم العمل ويعمل على استغلال الطاقة المتاحة أفضل استغلال ممكن.
- هـ- أنه يساعد على حصر المجتمع الضريبي حصراً شاملاً وعلى انضمام القطاع غير رسمي إلى القطاع الرسمي مما يؤدي إلى زيادة الالتزام الطوعي من الممولين.

الدراسة التطبيقية

١/١/٣ هدف الدراسة :

- يهدف الباحث من خلال الدراسة التطبيقية إلى التعرف على آراء عينة الدراسة من أساتذة الجامعات والعاملين بمصلحة الضرائب المصرية بالإضافة إلى المحاسبين القانونيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة وذلك حول:
١. المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية وأوجه القصور في إحداث التكامل بينهما.

٢. دور الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي.

٢/١/٣ فروض الدراسة :

في ضوء هدف الدراسة يمكن للباحث اختبار الفروض البحثية الآتية:

- الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية والقصور في إحداث التكامل بينهما.
- الفرض الثاني: "يؤدي الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي".

٣/١/٣ مجتمع وعينة الدراسة

أولاً: تحديد مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة الذي حدده الباحث فيما يلي:

١. أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية
٢. مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية
٣. مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في مصر

ثانياً: تحديد حجم العينة :

قام الباحث باختيار عينة مبدئية قوامها (٢٥) مفردة من أعضاء هيئة التدريس ببعض كليات التجارة بالجامعات المصرية ما بين أستاذ وأستاذ مساعد ومدرس، وقام باختيار عينة مبدئية قوامها (٣٥) مفردة من مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية، وقام اختيار عينة مبدئية قوامها (٢٥) مفردة من المحاسبين والمراجعين في هذه المكاتب.

ثالثاً: تحديد نسبة الاستجابة وصلاحية القوائم المستردة للتحليل الإحصائي

يمكن للباحث توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول (١) نسبة الاستجابة وصلاحية القوائم المستردة للتحليل الإحصائي

عينة الدراسة			عدد قوائم الاستقصاء المستردة		عند قوائم الاستقصاء المستردة الغير صالحة للتحليل الإحصائي		عند قوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي	
الوزعة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	النسبة	النسبة
أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة المصرية	٢٥	٢٠	٨٠%	٣	١٥	١٧	٨٥%	٢٥%
مأمور ضرائب لدى مصلحة الضرائب المصرية	٣٥	٣٢	٩١%	٢	٦%	٣٠	٩٤%	٤٥%
مكاتب المحاسبة والمراجعة	٢٥	٢٣	٩٢%	٣	١٢%	٢٠	٨٧%	٢٠%
الإجمالي	٨٥	٧٥	٨٨%	٨	١١%	٦٧	٨٩%	١٠٠%

- * النسبة على أساس عدد قوائم الاستقصاء الموزعة لكل فئة
- ** النسبة على أساس عدد قوائم الاستقصاء المستردة من كل فئة
- *** النسبة على أساس حجم العينة الإجمالي.

وبتضح من الجدول السابق ما يلي:

- نسبة قوائم الاستقصاء المستردة (نسبة الاستجابة) من عينة الدراسة على قوائم الاستقصاء ٨٨%، وهى نسبة جيدة جدا تدل على استجابة واهتمام عينة الدراسة بموضوع البحث.
- نسبة القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي تُعد نسبة مقبولة وتزيد عن ٨٥% لكل فئة من فئات الدراسة، وهو ما يعكس إمكانية الاعتماد على النتائج التي تم الحصول عليها.
- النسبة الإجمالية لقوائم الاستقصاء المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي هي ٨٩%، وهى نسبة جيدة.

٦/١/٣ الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات :

أعتمد الباحث عند تحليل الإستبانة إحصائيا على نموذج ليكرت المتدرج الخماسي، وهو تصميم الإجابة على الاستفسارات بشكل تدريجي يختار المستقصي منها إجابة من خمس إجابات، والتي يعبر كل منها على درجة من درجات الموافقة أو الأهمية، ويأخذ معيار ليكرت للحكم على درجة الموافقة أساس أن لكل عبارة وزن (Weights)، ويتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) ،ثم يحدد الاتجاه كما في الجدول التالي:

جدول (٣) اتجاه الرأي لمقياس ليكرت الخماسي

اتجاه الرأي لمقياس ليكرت الخماسي		
درجة الموافقة	الوزن (Weights)	اتجاه الرأي (قرار الموافقة)
غير موافق بشدة	١	المتوسط من ١ إلى ١.٧٩ : غير موافق بشدة
غير موافق	٢	المتوسط من ١.٨٠ إلى ٢.٥٩ : غير موافق
محايد	٣	المتوسط من ٢.٦٠ إلى ٣.٣٩ : محايد
موافق	٤	المتوسط من ٣.٤٠ إلى ٤.١٩ : موافق
موافق بشدة	٥	المتوسط من ٤.٢٠ إلى ٥ : موافق بشدة

وقام الباحث بتفريغ بيانات قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل وتحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية [Statistical Package for Social Science (SPSS)]^(*).

(*) أستخدم الباحث برنامج SPSS الإحصائي الإصدار (٢٥) في تحليل البيانات إحصائيا.

ثانياً: درجة الثبات والصدق لمجموعات قائمة الاستقصاء (اختبار ألفا كرونباخ)

تم قياس درجة الثبات الداخلي والصدق لقائمة الاستقصاء ككل باعتبارها تمثل الأداة المستخدمة في قياس وتحليل النتائج بالإضافة إلى قياس الثبات والصدق لمتغيرات وأبعاد الدراسة، وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ، والذي يوضحه الجدول التالي:

جدول (٥) مدى الثبات والصدق لقائمة الاستقصاء (اختبار ألفا كرونباخ)

الفرض	صيغة الفرض	متغيرات الدراسة	عدد العبارات	معامل الثبات (الفأكرونباخ)	معامل الصدق
الفرض الأول	توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية والتصور في إحداث التكامل بينهما	المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية	٢٦	٠.٩١٩	٠.٩٥٨
		أثر المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل على التصور في إحداث التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.	٢٠	٠.٩٥٣	٠.٩٧٦
		= ألفا كرونباخ للفرض الأول ككل			٤٦
الفرض الثاني	يؤدي الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي	محاور الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل	٣١	٠.٩٢١	٠.٩٥٩
		المزايا التي يحققها الإطار المقترح والتي ينعكس آثارها على زيادة فعالية الفحص الضريبي	١٨	٠.٩٥٥	٠.٩٧٧
		المزايا التي يحققها الفحص الموحد والتي تعمل على زيادة فعالية الفحص الضريبي	٤٩	٠.٩٥٩	٠.٩٧٩
= ألفا كرونباخ للفرض الثاني ككل					
ألفا كرونباخ للقائمة ككل					

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الثبات والصدق عالية جداً مما يشير إلى وجود درجة عالية من التجانس والتناسق بين متغيرات الدراسة، بالإضافة إلى وجود تناسق داخلي لعناصر وعبارات القائمة بدرجة كبيرة.

٢/٢/٣ التحليل الإحصائي للبيانات واختبار فروض الدراسة :

١- اختبار الفرض الأول :

يتم اختبار الفرض الأول للدراسة من تحديد العلاقة بين متغيرات الفرض باستخدام اختبار الارتباط والاتحدار بالإضافة إلى تحليل التباين (مدى الاتفاق والاختلاف) بين فئات العينة حول بيانات الفرض الأول، وذلك كما يلي:

أ/ (١) تحليل الارتباط لمتغيرات الفرض الأول :

يوضح الجدول التالي علاقة الارتباط بين المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية وبين إحداث التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وذلك كما يلي:

جدول (٩) نتائج علاقة الارتباط بين متغيرات الفرض الأول

المتغير المستقل	المتغير التابع	بيانات الارتباط	(Y) : قصوري إحداث التكام بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل
(X) : المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية	معامل الارتباط (R)	٠.٦٥٦	٠.٠٠٠
	مستوى المعنوية		

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠,٠١

٢/١) تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول

يوضح الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار البسيط لمتغيرات الفرض الأول وذلك كما يلي:

جدول (١٠) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الأول

بيان	معامل الانحدار (B)	قيمة اختبار (t)	مستوى المعنوية	الدالة الإحصائية
المقدار الثابت (Bo)	١.١٦٤	٢.٤٥٢	٠.٠١٧	---
(X) : المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية	٠.٧٥٢	٧.٠١٠	٠.٠٠٠	دال إحصائياً
القيمة التفسيرية للنموذج : معامل التحديد $R^2 = ٠.٤٣١$				
المعنوية الكلية للنموذج : مستوى المعنوية لتحليل ANOVA - ٠.٠٠٠				
قيمة اختبار (Durbin-Watson) - ١.٧٢٢				

- تحديد مدى الاتفاق والاختلاف (تحليل التباين) بين فئات العينة حول بيانات الفرض الأول

ويتناول الباحث التباين (مدى الاتفاق والاختلاف) في آراء مجموعات العينة حول

العبارات المرتبطة بالفرض الأول وذلك من خلال اختبار كروسكال ويلز (Kruskal -Wallis Test)

وهو من الاختبارات اللاعلمية التي تطبق مع المتغيرات التي لا تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي

لقياس التباين بين عدة عينات مستقلة وذلك كما يلي :

جدول (١١) تحليل التباين في آراء مجموعات العينة حول بيانات الفرض الأول حسب المنصب الوظيفي

العناصر (الأبعاد) المرتبطة بالفرض الأول	للمنصب الوظيفي	عدد الشاهدا ت	متوسط الرتب	الترتيب	معنوية اختبار Kruskal-Wallis
١- العناصر التي تحدد المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية	أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة المصرية	١٧	٣٩.٨٨	١	٠.٢٠٧
	مأمور ضرائب لدى مصلحة الضرائب المصرية	٣٠	٣٢.١٨	٢	
	مكاتب المحاسبة والمراجعة	٣٠	٣٠.٢٢	٣	
	الإجمالي	٦٧			
٢- العناصر التي تحدد القصور في إحداث التكام بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل	أعضاء هيئة التدريس بكلية التجارة المصرية	١٧	٣٧.٤٤	١	٠.٦٦١
	مأمور ضرائب لدى مصلحة الضرائب المصرية	٣٠	٣٢.٠٨	٢	
	مكاتب المحاسبة والمراجعة	٣٠	٣٢.٩٥	٣	
	الإجمالي	٦٧			

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠,٠٥

ويخلص الباحث مما سبق إلى ثبوت صحة الفرض الأول للدراسة من خلال:

- اتفاق بين آراء عينة الدراسة حول المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية وأثرها على إحداث التكامل بين الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية والقصور في إحداث التكامل بينهما.

٢- اختبار الفرض الثاني

يتم اختبار الفرض الثاني من تحديد العلاقة بين متغيرات الفرض باستخدام اختبار الارتباط والانحدار بالإضافة إلى تحليل التباين بين فئات العينة حول بيانات الفرض الثاني، وذلك كما يلي:

١/١) تحليل الارتباط لمتغيرات الفرض الثاني

يوضح الجدول التالي علاقة الارتباط بين الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وبين فعالية الفحص الضريبي وذلك كما يلي:

جدول (١٥) نتائج علاقة الارتباط بين متغيرات الفرض الثاني

المتغير المستقل	المتغير التابع	بيانات الارتباط	(Y) : فعالية الفحص الضريبي
(X) : الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل	معامل الارتباط (R)	٠.٨٢٤	
	مستوى المعنوية	٠.٠٠٠	

** تشير إلى معنوية معامل الارتباط عند مستوى معنوية ٠.٠٠١

٢/١) تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني

يوضح الجدول التالي نتائج تحليل الانحدار البسيط لمتغيرات الفرض الثاني وذلك كما يلي:

جدول (١٦) نتائج تحليل الانحدار لمتغيرات الفرض الثاني

بيان	معامل الانحدار (B)	قيمة اختبار (t)	مستوى المعنوية	الدلالة الإحصائية
المقدار الثابت (Bo)	٠.٥٢١	١.٥٧٢	٠.١٢٠	---
(X) : الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل	٠.٨٨٥	١١.٧٢٢	٠.٠٠٠	دال إحصائياً
القيمة التفسيرية للنموذج: معامل التحديد $R^2 = ٠.٦٧٩$				
المعنوية الكلية للنموذج: مستوى المعنوية لتحليل ANOVA - ٠.٠٠٠				
قيمة اختبار (Durbin-Watson) - ١.٩٩٦				

- تحديد مدى الاتفاق والاختلاف (تحليل التباين) بين فئات العينة حول بيانات الفرض الثاني :

ويتناول الباحث التباين (مدى الاتفاق والاختلاف) في آراء مجموعات العينة حول العبارات المرتبطة بالفرض الثاني وذلك من خلال اختبار كروسكال ويلز (Kruskal - Wallis Test) وهو من الاختبارات اللامعلمية التي تطبق مع المتغيرات التي لا تتبع بياناتها التوزيع الطبيعي لقياس التباين بين عدة عينات مستقلة وذلك كما يلي :

جدول (١٧) تحليل التباين في آراء مجموعات العينة حول بيانات الفرض الثاني حسب المنصب الوظيفي

العناصر (الأبعاد) المرتبطة بالفرض الثاني	المنصب الوظيفي	عدد المشاهدات	متوسط الرتب	الترتيب	معنوية اختبار <i>Kruskal-Wallis</i>
١- العناصر التي تحدد الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل	أعضاء هيئة التدريس بكتليات التجارة المصرية	١٧	٣٣.٦٥	٢	٠.٩٧٤
	مأمور ضرائب لدى مصلحة الضرائب المصرية	٢٠	٣٤.٦٠	١	
	مكاتب المحاسبة والمراجعة	٢٠	٣٣.٤٠	٣	
	الإجمالي	٦٧			
٢- العناصر التي تزيد فعالية الفحص الضريبي في ضوء تطبيق الإطار المقترح	أعضاء هيئة التدريس بكتليات التجارة المصرية	١٧	٣٥.٥٣	١	٠.٧٧٥
	مأمور ضرائب لدى مصلحة الضرائب المصرية	٢٠	٣٤.٩٢	٣	
	مكاتب المحاسبة والمراجعة	٢٠	٣١.٣٣	٢	
	الإجمالي	٦٧	٣٣.٦٥		

* دال إحصائياً عند مستوى معنوية ٠.٠٥.

ويخلص الباحث مما سبق إلى ثبوت صحة الفرض الثاني للدراسة من خلال:

- اتفاق بين آراء عينة الدراسة حول الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل ودوره في زيادة فعالية الفحص الضريبي.
- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وفعالية الفحص الضريبي.
- وبعد إجراء التحليل الإحصائي للبيانات واختبار صحة الفروض انتهت الدراسة التطبيقية إلى الآتي:
- ثبوت صحة الفرض الأول: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية والقصور في إحداث التكامل بينهما".
- ثبوت صحة الفرض الثاني: يؤدي الإطار المقترح لتكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل إلى زيادة فعالية الفحص الضريبي".

نتائج البحث :

- توجد بعض المشكلات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل والإدارة الضريبية وانعكس أثر تلك المشكلات على القصور في إحداث تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.
- يلعب الفحص الضريبي دوراً هاماً في تحقيق أهداف المنظومة الضريبية ويعتبره بعض المشكلات التي تحد من فعاليته.
- يمثل الإطار المقترح تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل أهمية كبرى لتحقيق العديد من المزايا التي تنعكس أثرها على زيادة فعالية الفحص الضريبي.

توصيات البحث :

١. ضرورة العمل على إجراء تعديلات على التشريع الضريبي لكل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل وكذلك ضرورة تطوير الإدارة الضريبية بتفعيل الدمج الشامل وتطبيق الحوكمة الضريبية وضرورة الاهتمام بالمجتمع الضريبي والعمل على زيادة الوعي الضريبي وزيادة الثقافة الضريبية لديه لإمكانية تحقيق تكامل الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل.
٢. ضرورة العمل من الآن تطوير المنظومة الضريبية لتشمل كل من الضريبة على القيمة المضافة والضريبة على الدخل في إطار تكاملي لإنشاء منظومة ضريبية يتوافر فيها التكامل بين الضريبتين لتحقيق خصائص الفعالية وتحقيق الجودة الشاملة لمكونات النظام الضريبي وتحقيق نظام معلومات ضريبي متكامل وذو تنظيم محاسبي دقيق والذي يتم تنفيذها من خلال إدارة ضريبية موحدة وذلك لزيادة فعالية الفحص الضريبي لدوره الهام والفعال في تحقيق أهداف المنظومة الضريبية وجعلها قادرة على مواجهة التحديات المعاصرة ولمواكبة الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي تمر بها الدولة لتحقيق الإصلاح الضريبي المنشود.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- ١- د. أحمد إبراهيم محمد، "أسلوب مقترح للتخطيط والرقابة والتنبؤ بالحصيلة الضريبية بالتطبيق مع ضريبة الدمغة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد السابع، العدد الثالث والعشرون، ١٩٨٣-٢٠٠٣.
- ٢- د. أكرم محمد حشيش، "إطار مقترح لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة"، بحث مقدم للمؤتمر التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ٢٥-٢٧ يونية ٢٠١٣.
- ٣- د. السعيد شعيب، "القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين أحكام التشريع ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري - القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات العلاج، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٩-٢٢ يونية ٢٠٠٦.
- ٤- د. جلال الشافعي، دراسة تحليلية انتقادية للضريبة على القيمة المضافة في ظل القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس والعشرين، إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، قائمة المؤتمرات العباسية، القاهرة، ١٢-١٣ ديسمبر ٢٠١٧.
- ٥- د. رمضان صديق : الضوابط الدستورية التي يلزم مراعاتها عند إعداد قانون الضريبة على القيمة المضافة، بحث مقدم لمؤتمر الضريبي العشرين "تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، العباسية، ٢٧ فبراير ٢٠١٤.
- ٦- د. سامح أحمد محني، "المعاملة الضريبية للإيرادات المهن غير التجارية"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٦ يونيو ٢٠١٣.
- ٧- د. سامي أحمد غنيم، "إشكاليات الفحص الضريبي مناهج ومخاطر الفحص - نظرية القيود وفرضية التحصيل المستمر للفحص"، بحث مقدم للمؤتمر العربي التاسع عشر، "النظام الضريبي وحتمية التغير"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ٢٦ يوليو ٢٠١٣.
- ٨- د. سعيد عبد المنعم، "الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة"، بحث مقدم من المؤتمر الضريبي العشرين لتحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ٢٧ فبراير ٢٠١٤.
- ٩- د. سعيد عبد المنعم، آليات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي، لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر الضرورات والمحاذير، جامعة بنها، كلية التجارة، ١٧ مايو ٢٠١٤، ص ٢١٨.

- ١٠- د. طه خيرى طه، "مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي بهدف تحسين جودة الأداء الضريبي والحد من التقديرات الشخصية"، بحث منشور، دار المنظومة، العدد ٣، المجلد ٢٠، عام ٢٠١٨.
- ١١- د. على أحمد زين، "الأثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية بين الالتزام المهني وحكمة الشركات بحث مقدم للمؤتمر العربي الثاني عشر، فعالية تطبيق نظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سنة ٢٠٠٧.
- ١٢- أ. على عبد العظيم علي، "مشاكل تطبيق معايير المحاسبة المصرية عند تحديد الربح الضريبي - دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، كلية الدراسات العليا، القاهرة، ٢٠٠٩.
- ١٣- د. غريب محمد عبد العزيز، "أثر حد التسجيل بضريبة القيمة المضافة على الإيرادات السيادية للدولة"، بحث مقدم للمؤتمر السادس والعشرين "المنظومة الضريبية - الواقع - الفرص - التحديات"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، يناير ٢٠١٩.
- ١٤- أ. مبروك محمد السيد، "استخدام الضريبة على القيمة المضافة في تطبيق التحاسب الضريبي الموحد للمنشآت الصغيرة"، بحث مقدم للمؤتمر العشرين ، تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، الجمعية المصرية الحالية العامة والضرائب، ٢٧ فبراير سنة ٢٠١٤.
- ١٥- د. محمد زيدان إبراهيم، د. محسن عيد عبد الغفار، آليات تطوير النظام الضريبي المصري لتحقيق العدالة الضريبية، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي والعشرين"، إعادة بناء المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٢-٢٣ يونية ٢٠١٤.
- ١٦- د. محمود الناعى، "التوازن بين فرض العدالة وفرض الحصيلة أساس الإصلاح الضريبي المستهدف"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي التاسع عشر، النظام الضريبي المصري وحتمية التغير، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٥-٢٧ يونية ٢٠١٣.
- ١٧- مصطفى فتحى زكي سليم، "إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة بنها، سنة ٢٠١٥.
- ١٨- أ. مصطفى محمد بدري، "معوقات الدمج الشامل بين مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات وسبل علاجها، رسالة ماجستير، جامعة السويس، كلية التجارة بالإسماعيلية، عام ٢٠١٣.
- ١٩- د. ياسر زكريا شفعي، "المعايير المهنية الضريبية : ضرورة ملحة لتطوير المنظومة الضريبية"، بحث مقدم للمؤتمر السادس والعشرين "المنظومة الضريبية - الواقع - الفرص - التحديات"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يناير ٢٠١٩.
- ٢٠- د. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، إجراءات مقترحة للشركات الملتزمة بتطبيق مبادئ الحوكمة للشركات من إصدارات DEGD في الحد من التجنب الضريبي وعدم تآكل الوعاء BEPS، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس والعشرين : إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢-١٣ ديسمبر ٢٠١٧.

6. Conclusion and Recommendations

٢١- شمسان على محمد نايب، "دور الفحص الضريبي في تحقيق أهداف الضرائب"، رسالة ماجستير، أكاديمية السودان للعلوم المصرفية والمالية، الدراسات العليا، عام ٢٠١٨.

٢٢- نهى سعيد سليمان، تفعيل إدارة الأزمات في مصلحة الضرائب المصرية بهدف رفع كفاءة المنظومة الضريبية، بحث مقدم للمؤتمر الخامس والعشرين، إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢-١٣ ديسمبر ٢٠١٧.

٢٣- ياسر محمد عبد، رؤية مقترحة حول آليات تعديل بعض أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٠، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الخامس والعشرين "إشكاليات وآليات تطوير المنظومة الضريبية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، ١٢-١٣ ديسمبر ٢٠١٧.

ثانياً: المراجع الأجنبية :

- 1- Christopher S. & et al., : "Corporate Governance, Incentives and Tax Avoidance", **Journal of Accounting and Economics**, Vol.6, Issue1, August 2015.
- 2- Khaled Hany Abo-Ahmed. "Impact Of Income And Corporate Taxes On Economic Development In Egypt, A Thesis Submitted to the Public Policy and Administration Department in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Public Policy, The American University in Cairo School of Global Affairs and Public Policy, 2021.