كليـــة التجـــارة
قسـم المحاسبـــة

مدخل محاسبي مقترح لتطوير القياس والافصاح بهدف مكافحة التهرب الضريبي في إطار معايير المحاسبة

بحث مقدم للحصول على درجة دكتور الفلسفة فى المحاسبة

إعـداد الباحث

محمـد راغـــب شطـوري

رئيس قسم بالإدارة المركزية لمكافحة التهرب الضريبي
مصلحة الضرائب المصرية

إشـراف

أ.د/ السعيد محمد عبد العزيز شعيب
أستاذ المحاسبة الخاصة ووكيل الكلية
للدراسات العليا والبحوث الأسبق

د/ زكريـا محمـد نوفـل
مدرس المحاسبة بالكلية

١٤٤٢هـ - ٢٠٢٠م

كلية التجارة الدراسات العليا

قرار لجنة المناقشة والحكم

على رسالة دكتوراه الفلسفة فى المحاسبة

العنـــــــوان	مدخل محاسبي مقترح لتطوير القياس والإفصاح بهدف مكافحة التهرب الضريبي في إطار معايير المحاسبة
الباحـــــث	محمـــد راغـــب شطـــوري محمود
يـوم وتـاريخ المناقشة	الأثنين - الموافق ٢٠٢٠/١٢/٢٨

تتكون لجنة المناقشة والحكم من السادة الأساتذة:

ا.د/ السعيد محمد عبد العزيز شعيب	أستاذ المحاسبة الخاصة بالكلية ووكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث الأسبق	مشرفا ورئيسا
ا.د/ محمد محمد إبراهيم منصور	أستاذ المحاسبة المتفرغ والقائم بأعمال رئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان الأسبق	عضوا
ا.د/ ريمون ميلاد فؤاد	أستاذ المحاسبة المساعد بالكلية	عضوا

قـــرار اللجنـــة

منح الباحث محمد راغب شطوري درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة والمراجعة مع التوصية بطبع الرسالة على نفقة الباحث وتبادلها مع الجامعات الأخرى والتوصية بالحالات المعينة

توقيع السادة أعضاء اللجنة

أ.د/ السعيد محمد عبد العزيز شعيب	أ.د/ محمد محمد إبراهيم منصور	ا.د/ ريمون ميلاد فؤاد



﴿ قَالُوا۟ سُبْحَٰنَكَ لَا عِلْمَ لَنَآ إِلَّا مَا

عَلَّمْتَنَآ ۖ إِنَّكَ أَنتَ ٱلْعَلِيمُ ٱلْحَكِيمُ ﴾

صدق الله العظيم

سورة البقرة: آية ٣٢

شكـــر وعرفـــان

يسجد الباحث للّه سبحانه وتعالى شاكرا فيض نعمه، وعظيم كرمه آناء الليل وأطراف النهار على فضله ونعمته على ما أمد الباحث به من قوة وعون ويسر على إتمام هذا البحث، فاللهم ربنا لك الحمد كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه أجمعين.

ولما كان الرسول ﷺ قد أمرنا أن نشكر من أجرى النعمة على أيديهم لخدمة الإسلام والمسلمين حيث يقول الرسول ﷺ "من استعاذكم باللّه فأعيذوه ومن سألكم من فضله فأعطوه، ومن دعاكم فأجيبوه، ومن صنع إليكم معروفا فكافئوه، فإن لم تجدوا ما تكافئونه به فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه".

"صدق رسول الله صلى الله عليه وسلم"

لذلك يتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير والامتنان والعرفان بالجميل إلى أستاذه الفاضل الأستاذ الدكتور/ السعيد محمد عبد العزيز شعيب أستاذ المحاسبة الخاصة ووكيل الكلية للدراسات العليا والبحوث الأسبق وأحد رواد علم المحاسبة المتميزين صاحب الخلق العالي والعلم الغزير لتفضل سيادته بالإشراف على الرسالة، وعلى ما قدمه للباحث من نصح غامر وجهد وافر وعلى آرائه العلمية القيمة وإشرافه العلمي المتميز وتوجيهاته العلمية السديدة وملاحظاته القيمة التي كانت لها الأثر في إفادة الباحث وإثراء البحث، وما أعطاه لي من وقته وخبرته وعلمه وتوجيهه ما يتناسب مع كرم نفسه ونبل خلقه، فسيادته نعم المعلم والأستاذ والمشرف والموجه، وصاحب الصدر الرحب والجهد الوفير وهذا ليس بجديد عليه، فسيادته سَباق لهذا دائماً نحو طلابه وباحثيه، أسأل الله سبحانه وتعالى أن يبارك لنا في عمره وصحته وعلمه وأن يجزيه عنى خير الجزاء وجعلني له ما حييت تلميذاً باراً وفياً.

ويشرفني أن أتقدم بأسمى معاني الشكر وعظيم التقدير إلى من أعطى وأصدق في العطاء، وأوفى دون انتظار الجزاء، وأدعو الله عز وجل أن يوفقه إلى ما يحبه ويتمناه، فإليك يا من تبنيت هذا البحث فأوليته رعايتك وبذلت معي قصارى جهدك في إرشادى وتوجيهي مما كان له عظيم الأثر في إتمام هذا البحث على هذا النحو، إلى عالماً أغرقني في بحر علمه دون حساب إلى أستاذي الفاضل **الأستاذ الدكتور/ زكريـــا محمـــد نوفـــل مدرس المحاسبة بالكلية** لتفضل سيادته بالإشراف على الرسالة وعلى معاونة سيادته الصادقة وإرشاداته القيمة لإعداد البحث، ولا يسعني إلا أن أدعو له بموفور الصحة ومديد العمر، وأن يجزيه الله عنى وعن زملائي خير الجزاء.

وإن كنت أذكر أساتذتي المشرفين جزيل عطائهم ورعايتهم لي أذكر لهم فضل ما أنا فيه الآن، فإنني أتوجه كذلك بخالص الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الدكتور/ محمد محمد ابراهيم منصور أستاذ المحاسبة المتفرغ والقائم بأعمال رئيس قسم المحاسبة الأسبق بكلية التجارة وإدارة الأعمال جامعة حلوان على تفضل سيادته الكريم بقبول رئاسة

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة رغم أعباء سيادته وشواغله وعظيم مسئولياته، ولكنه كعادته الجادة لا يبخل بتقديم يد المساعدة لكل باحث وهو ما يزيد البحث قيمة وتقديراً، والمناقشة مقاماً وإثراءً، فشكراً أستاذي الحضور، أسأل الله تعالى أن يمتعه بالصحة والعافية وأن يجعله عوناً لأبنائه من طلاب العلم، وجعلني الله ممن يستطيعون حفظ الجميل ورده إلى أهله، وجزاه الله عنى خير الجزاء.

كما يتوجه الباحث بكل عبارات الشكر والتقدير التي يملكها تعبيرا عن سعادته للأستاذ الدكتور/ ريمون ميلاد فؤاد أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد بالكلية لتفضل سيادته بالموافقة على المشاركة في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة رغم أعباء سيادته ومسئولياته، مما زادني فخراً وشرفاً وسعادة، أنار الله طريقك للعلم بالعلم وزادك من فضله، فإليكم الشكر والثناء، أسأل الله تعالى أن يمتعه بالصحة والعافية وأن يجعله عوناً لأبنائه من طلاب العلم، وجزاه الله عنى خير الجزاء.

كما أتوجهُ إلي قرةِ العين وحنين الفؤادِ أمي الغاليةَ الحنونْ التي سهرتْ لراحتيٍ ، وأقولُ لها ما أنا فيهِ الآن إلا بركة دُعَائَكِ لي فما كنتُ أشعرُ بالطمأنينةِ إلا حينما أسمعَ مثل هذا الدعاء الذي طالما سمعتُهُ من لسانٍ لا يعرف تجميلَ العباراتِ ولا تذويقِ الألفاظ ، فأسعدِي يا أمي وطيبيٍ نفساً بما بذلتِ من جهد وكفاح فأهدي لك هذا البحث.

وإلي زوجتي الغالية التي واصلت ليلها بنهارها من أجلِ أن توفر الجو الملائم لإعداد هذا البحث، ولم تؤخر جهداً في سبيل تحقيق ذلك، فضحت براحتها من أجل راحتي وكانت من ورائي بل من أمامي تشد من أزري وتقوي من عزيمتي، فالله أسال أن يجزيها خير الجزاء إنه ولي ذلك والقادر عليه.

ولا يفت الباحث أن يتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى كل من ساعده في استيفاء قوائم الاستقصاء والتحليل الإحصائي لها، وكل من قدم له يد المساعدة والإرشاد طوال فترة البحث من رؤسائه وزملائه في العمل والعاملين بالكلية والمكتبات التي زارها وأسأل الله سبحانه وتعالى أن يجزيهم عنى خير الجزاء.

وأخيراً ..... فاللهم أنى أشهدك بأنني قد بذلت ما يسرت لي من جهدٍ فإن كنت قد وفقت فمن عندك سبحانك، وإن كنت قد أخطأت أو قصرت فمن عندي، ربنا لا تؤاخذنا إن نسينا أو أخطأنا، وآخر دعوانا أن الحمد للّه رب العالمين.

الباحث،،

قائمة المحتويات

الموضوع	الصفحة
المقدمة	
طبيعة المشكلة	ج
الدراسات السابقة	ز
أهمية البحث	ف
هدف البحث	ص
فروض البحث	ق
حدود ونطاق البحث	ق
منهج البحث	ق
خطة البحث	ر
١ الفصل الأول: ماهية التهرب الضريبي	١ – ٣٩
مقدمة	٢
١/١ المبحث الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وأثاره وقياسه	٣
١/١/١ تعريف التهرب الضريبي	٣
٢/١/١ أنواع التهرب الضريبي	٥
٣/١/١ طرق التهرب الضريبي وأليات مكافحتها	٩
٤/١/١ أسباب التهرب الضريبي ووسائل مكافحتها	١٤
٥/١/١ قياس التهرب الضريبي	٢٠
٢/١ المبحث الثاني: صور التهرب الضريبي وعقوباته	٢٢
١/٢/١ صور التهرب الضريبي بضرائب الدخل	٢٢
٢/٢/١: صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة	٢٤
٣/٢/١ صور التهرب الضريبي بضرائب الدخل وما يقابلها بضريبة القيمة المضافة	٣٠
٤/٢/١ عقوبات التهرب الضريبي والتصالح فيها	٣٣
خلاصة الفصل الأول	٣٨

الموضـــــــــــــوع	الصفحة
٢ الفَصْلُ الثَّانِي القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي	٤٠ – ٨١
١/٢ المبحث الأول: القيـــاس المحاسبـــي والضريبـــي	٤١
مـقـدمـــــة	٤١
١/١/٢ المطلب الأول: القياس المحاسبي	٤٢
٢/١/٢ المطلب الثاني: القياس الضريبي	٤٦
٣/١/٢ المطلب الثالث: القياس المحاسبي الضريبي	٥٠
٢/٢ المبحث الثاني: الإفصـاح المحـاسبـي و الضـريبـي	٦٤
١/٢/٢ المطلب الأول: الإفصاح المحاسبي	٦٥
٢/٢/٢ المطلب الثاني: الإفصاح الضريبي	٧٤
٣/٢/٢ المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي الضريبي	٧٩
خـــلاصـــة الفصـــل الثـــانـــي	٨١
٣ الفَصْلُ الثَّالِث أســاليــب التهــرب الضريبـــي وطـــرق مكـــافحتهـــا	٨٢ – ١٤١
مـقـدمـــــة	٨٣
١/٣ المبحث الأول: أساليب التهرب من ضريبة القيمة المضافة وطرق مكافحتها	٨٤
٢/٣ المبحث الثاني: الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي وطرق مكافحتها	١٠٠
٣/٣ المبحث الثالث: مدخل مقترح لتطوير القياس والإفصاح للأغراض الضريبية في ضوء معايير المحاسبة	١١٦
خـــلاصـــة الفصـــل الثـــالـــث	١٣٧
٤ الفَصْلُ الرَّابِع الـدراســة الميدانيـــة	١٤٢ – ١٨٢
المقـدمـــــة	١٤٣
١/٤ المبحث الأول: إطـــار الدراســة الميدانيـــة	١٤٤
١/١/٤ هـــدف الدراسـة الميـــدانيـــة	١٤٤
٢/١/٤ فـروض الدراســة	١٤٤
٣/١/٤ مجتمـــع وعينـــة الـــدراســة الميدانيـــة	١٤٥

الموضوع	الصفحة
٤/١/٤ أسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الاستقصاء	١٤٧
٢/٤ المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض	١٥٠
١/٢/٤ تجهيز البيانات لأغراض التحليل الإحصائي	١٥٠
٢/٢/٤ الأساليب الاحصائية المستخدمة	١٥٠
٣/٢/٤ خصائص مفردات الدراسة	١٥١
٥/٢/٤ نتائج تحليل محاور الدراسة	١٥٤
نتائج الدراسة الميدانية	١٧٩
٥ ملخص البحث والنتائج والتوصيات	**١٨٣ – ١٨٩**
أولاً: ملخص البحث	١٨٤
ثانياً: النتائج	١٨٥
ثالثاً: التوصيات	١٨٨
رابعاً: أبحاث مستقبلية مقترحة	١٨٩
٦ مراجع الدراسة	**١٩٠ – ٢٠٨**
أولاً: المراجع باللغة العربية	١٩١
ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية	٢٠٤
الملاحق	١ – ١٦

ثانيا: فهـــرس الجـــداول:

م	عنـــــوان الـجـــــدول	الصفحة
١	عدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي	١٤٧
٢	اتجـــاه مقيـــاس ليكـــرت	١٤٩
٣	نسبـــة الاستجابـــة	١٥٠
٤	التوزيع التكراري والنسبي للمفردات حسب المؤهل العلمي	١٥١
٥	التوزيع التكراري والنسبي للمفردات حسب الوظيفة	١٥١
٦	التوزيع التكراري والنسبي للمفردات حسب عدد سنوات الخبرة	١٥٢
٧	معاملي الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان (الاستقصاء)	١٥٢
٨	اختبار فرضية اعتدالية البيانات	١٥٣
٩	الإحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول "أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد"	١٥٤
١٠	ترتيب الأهمية النسبية حول "أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد".	١٥٦
١١	الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول "أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد"	١٥٧
١٢	ترتيب الأهمية النسبية حول "أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد".	١٥٩
١٣	الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول "أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥"	١٦١
١٤	ترتيب الأهمية النسبية حول "أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥".	١٦٢

م	عنوان الجدول	الصفحة
١٥	الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول " أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦"	١٦٣
١٦	ترتيب الأهمية النسبية حول " أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦"	١٦٤
١٧	الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول " زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥"	١٦٥
١٨	ترتيب الأهمية النسبية حول " زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥".	١٦٧
١٩	الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول " زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦"	١٦٩
٢٠	ترتيب الأهمية النسبية حول " زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦".	١٧١
٢١	قياس التباين في آراء مجموعات المفردات حسب الوظيفة	١٧٣
٢٢	قياس التباين في آراء مجموعات المفردات حسب عدد سنوات الخبرة	١٧٤
٢٣	قياس التباين في آراء مجموعات المفردات حسب المؤهل العلمي	١٧٥
٢٤	معاملات ارتباط بيرسون واختبارات المعنوية الخاصة بها بين متغيرات الدراسة	١٧٦
٢٥	معاملات ارتباط بيرسون واختبارات المعنوية الخاصة بها بين متغيرات الدراسة	١٧٧
٢٦	معاملات ارتباط بيرسون واختبارات المعنوية الخاصة بها بين متغيرات الدراسة	١٧٨

الإطـــار العـــام للبحـــث

المقـدمـــــة:

تعتبر الضرائب موضوعا هاماً في حياة الشعوب لما لها من اتصال وثيق بحياة الأفراد تؤثر فيهم وتتأثر بهم.

فالضرائب لها فوائد عديدة سواء كانت مالية باعتبارها موردا من أهم موارد الخزانة العامة للدولة والتي من خلالها تتمكن من القيام بواجباتها والوفاء بالتزاماتها وتوفير الموارد اللازمة لتمويل خطط التنمية، أو اجتماعية باعتبارها من الوسائل التى يتم الاعتماد عليها لتحقيق العدالة الاجتماعية ومعالجة الخلل في توزيع الدخل حيث تسعى بعض الضرائب لتحقيق التوزيع العادل للأعباء المالية، وبتقرير بعض الإعفاءات للسلع الضرورية والأساسية، ورعاية لذوى الدخول المحدودة، وبعض الأنشطة ذات الأهمية الاجتماعية، وتشجيع منح التبرعات والإعانات للجهات الحكومية والجمعيات الأهلية.

ويعتبر صدور قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (٩٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته والقرارات الوزارية التالية له قفزة كبيرة للأمام نحو ضبط العلاقة بين أطراف المثلث الضريبي المتمثل في الإدارة الضريبية والممول ومراقب الحسابات الذي يراجع حسابات الممول ويعتمد معه الإقرار الضريبي المقدم إلى الإدارة الضريبية[١]، وهذه الأطراف تقع تحت مظلة المجتمع الضريبي بالإضافة إلى عوامل أخرى.

ويختلف الباحث مع الرأي السابق حيث أن مراقب الحسابات لا يعتبر ضلع مستقل من أضلاع المثلث الضريبي وإنما هو حلقة الوصل وتقريب وجهات النظر بين طرفي المثلث الأول والثاني المتمثلين في الإدارة الضريبية والممول وذلك في اطار تطبيق الطرف الثالث من اطراف المثلث الضريبي وهو التشريع الضريبي.

ونتيجة لاستمرار الدولة في تحديث المنظومة الضريبية فقد صدر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الخاص بالضريبة على القيمة المضافة ليحل محل القانون رقم١١ لسنة ١٩٩١ الخاص بالضريبة العامة على المبيعات.

---

(١) د. على أحمد زين، "ا الآثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية بين الالتزام المهني وحوكمة الشركات"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني عشر، **فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري**، للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٧، ص ٣.

كما صدرت معايير المحاسبة المصرية بموجب قرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بدلا من المعايير الصادرة بموجب القرار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، وتم العمل بهذه المعايير اعتباراً من أول يناير عام ٢٠١٦، ثم صدر القرار الوزاري رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ واستحدث ثلاثة معايير محاسبية تتمثل في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) والخاص بالأدوات المالية بما يتفق مع معيار التقارير الدولي رقم IFRS9، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بما يتفق مع معيار التقارير الدولي رقم IFRS 15 ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم (١١) والمرتبط بالإيراد ومعيار المحاسبة المصري رقم (٨) والخاص بعقود الإنشاء، وآخرها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) والخاص بعقود التأجير تنفيذاً لقانون التأجير التمويلي رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨ ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) التأجير التمويلي.

وبالتالي تقترب منظومة معايير المحاسبة المصرية من التوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية مما يؤدى إلى الارتفاع في جودة القوائم المالية من إفصاح وشفافية تساعد مستخدمي هذه القوائم على فهمها بشكل أفضل واتخاذ قراراتهم الاقتصادية والمالية على أساس قوائم مالية معدة طبقاً لأحدث المعايير المحاسبية.

مشكلـــة البحـــث:

لما كان للضرائب كل هذه الأهمية لكل من المجتمع والدولة، فان الأمر يقتضي التصدي للمشكلات الناتجة من تطبيق النظام الضريبي المصري سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة وخاصة الناتجة من تطبيق قانوني الضرائب على الدخل والضريبة على القيمة المضافة حتى يحقق الأهداف التى وضع من أجلها ويكون التحاسب الضريبي له قواعد ومعايير واضحة ومستقرة.

ويتناول الباحث في هذا البحث ظاهرة التهرب الضريبي وما لها من أثار سلبية كثيرة من أهمها نقص الحصيلة الضريبية وغيرها من الأثار كما يلي:

١- مـــن النـــاحيـــة الاقتصـــاديـــة والمـــاليـــة:

أ) عدم تمكن الدولة من الوفاء بالتزاماتها نظرا لنقص الحصيلة من الضرائب.

ب) عجز الموازنة العامة للدولة نظرا لعدم كفاية الإيرادات العامة لمواجهة النفقات العامة مما يؤدى إلى لجوء الدولة للاقتراض.

ج) إحجام المستثمر الملتزم عن الاستثمار في مجتمع تنتشر فيه ظاهرة التهرب لوجود منافسة غير متكافئة

٢- مـــن النـــاحيـــة الاجتمـــاعـــيـــة:

أ) الإخلال بمبدأ العدالة الاجتماعية مما يؤدى إلى ظهور فوارق اجتماعية لصالح المتهربين من سداد الضرائب مما يؤدى إلى سوء توزيع الدخل.

ب) التأثير سلبا على عملية التنمية

ويتناول الباحث هذه المشكلة من الناحية المحاسبية حيث أن المحاسبة الضريبية هي تطبيق لمبادئ وقواعد وأصول وفنون علم المحاسبة عند تفسير التشريعات الضريبية ولها من الخصائص ما يساهم في حل مشكلات التطبيق العملي للنصوص التشريعية في المجال الضريبي ومن جهة أخرى فإن الممارسات الضريبية تؤدى إلى تطوير كل من الفكر والتطبيق المحاسبي(١).

ويرى الباحث أن أساليب التجنب والتهرب الضريبي في تطور مستمر نتيجة الإلمام بثغرات القانون الضريبي والتعمق في تطبيقه ونتيجة التطور التكنولوجي المستمر مما يؤدى إلى ضرورة تطوير أساليب مكافحتها.

وفيما يلى يعرض الباحث أهم الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي:

١- الشركات الوهمية وبيع الفواتير:

يقوم البعض ممن لديهم خبرة في مجال الضرائب بالاتفاق مع بعض الأشخاص على إنشاء شركة باسم كل منهم واستخراج بطاقة ضريبية وسجل تجارى والتسجيل بمصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة) وهذه الشركات لا تمارس أي نشاط ويقتصر دورها في بيع الفواتير لشركات أخرى، ويكون ذلك نظير مقابل مادى عبارة عن نسبة من قيمة الفواتير.

حيث تستفيد الشركات الصادر لها الفواتير من ناحتين:

أ) ميزة خصم الضريبة المحملة على هذه الفواتير من الضريبة المستحقة على مبيعاتها وبذلك تتهرب من الضريبة على القيمة المضافة.

---

(١) د/ السعيد محمد شعيب، **دراسات في الفكر المحاسبي – قراءة متأنية في نظرية المحاسبة في ضوء مراحل تطور الفكر المحاسبي بين التنظير ومشكلات التطبيق**، القاهرة، بدون ناشر، ٢٠١٢، ص ١٢.

ب) تستفيد منها كتكاليف واجبة الخصم بضرائب الدخل مما يؤدى إلى تخفيض وعاء الضريبة ومن ثم التهرب من ضرائب الدخل لاعتبارها اصطناع فواتير الشراء لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر.

٢- إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية

يمكن للإدارة ان تقوم باتخاذ قرارات من شانها التأثير إيجابيا أو سلبيا على صافى الربح بالتوجيه باستخدام ما يعرف باسم المحاسبة الإبداعية عن طريق استخدام البدائل المحاسبية أو التلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد والمصروف بما يحقق غرضها وهذا السلوك يتم تبنيه من قبل الإدارة للأغراض الأتية:

١- تخفيض الأرباح ويتم ذلك لتخفيض الضرائب المستحقة على المنشأة.

٢- زيادة الأرباح ويتم ذلك لزيادة قيمة المكافأة المستحقة للإدارة بناءً على الربح المحقق.

٣- تمهيد الأرباح ويتم ذلك لتحقيق الاستقرار الأسعار الأسهم في البورصة.

ومع ان هناك تباين في الدوافع للإدارة للتأثير على الربح إلا ان الأسلوب المستخدم للتأثير على الدخل يأخذ أحد اتجاهين إما تخفيضه اذا كان مرتفعا , او زيادته اذا كان منخفضا.

٣- التجـــارة الإلكتـــرونيـــة

شهدت العقود الأخيرة تطورات متلاحقة وسريعة في مجال تكنولوجيا المعلومات وخاصة في مجال الإنترنت وما ترتب عليها من تغيير في شكل التجارة في الدول المتقدمة، حيث شهدت نظم التجارة تحولا سريعاً من الشكل التقليدي للتجارة إلي الشكل الإلكتروني للتجارة، الذي تلعب فيه شبكة الإنترنت دوراً رئيسيا كما تعددت طرق عرض البيانات ووسائل عرض المعلومات وتغيير في نظم الاتصال، وتعمل مختلف الجهات في الدول المتقدمة علي دعم عملية الانتقال من الشكل التقليدي إلي الشكل الإلكتروني للتجارة، والاستفادة من التطورات التكنولوجية وخاصة في مجال تكنولوجيا المعلومات وأهم هذه المتغيرات نظام التجارة الإلكترونية لأنها تساهم بقوة في توسيع الأسواق العالمية المتاحة أمام منتجاتها.

وتشير العديد من التقارير إلى أن حجم التجارة الإلكترونية سيتضاعف كل سنة، خلال المستقبل القريب، وستصبح التجارة من خلال الإنترنت القوة الأساسية التي تقود النمو الاقتصادي في كثير من دول العالم في الفترة القادمة[١].

---

(١) د. أبو زيد كامل السيد يوسف " **تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها علي الاطار الفكري لنظرية المحاسبة** "، المجلة العلمية لكلية التجارة " بنين"- جامعة الأزهر، العدد ٢٨ لسنة ٢٠٠٣، ص ٧٤-٧٥..

وقـد أثـرت المتغيـرات التكنولوجيـة علـي مجـالات كثيـرة منهـا الاقتصـادية والإداريـة والاجتماعيـة والقانونيـة، لـذلك يجـب شـمولها بكثيـر مـن الاهتمـام وخاصـة فـي مجـال الضـرائب ومحاولـة الحـد مـن اسـتخدامها فـي التهـرب الضـريبي وخاصـة فـي تأديـة الخـدمات عبـر شـبكة الإنترنت حيث انه لا يوجد بضاعة ملموسة تدخل أو تخرج عبر الدوائر الجمركية.

وهنا يثار تساؤل **هل تستطيع معايير المحاسبة المصرية والتشريعات الضريبية القائمة مواكبة النمو السريع في التجارة الإلكترونية والحد من التهرب الضريبي الناتج عنها؟**

٤- التجنب والتهرب الضريبي الدولي

تعمل الشركات متعددة الجنسيات على استغلال الاختلافات الضريبية القائمة بين الدول المضيفة من حيث أسعار الضرائب المفروضة أو من حيث الإعفاءات الضريبية التي تمنحها للشركات العاملة على أراضيها للوصول إلى أقل عبء ضريبي ممكن حيث تركز أرباح وحداتها الإنتاجية العاملة على المستوى العالمي في تلك الشركات التابعة التي تعمل في ظل افضل الأنظمة الضريبية، سواء من حيث أسعار الضرائب، أو من حيث مدى الإعفاءات التي تتمتع بها وتستخدم أسعار التحويل لتحقيق ذلك كما يلى:

- إذا كانت الضرائب على أرباح الشركات مرتفعة في الدولة الأم عنه في الدولة المضيفة وكانت الشركة الأم تصدر إلى الشركة التابعة لها فإنها في هذه الحالة ستسعر صادراتها إلى فرعها في الدولة المضيفة بسعر أقل من الواقع ناقلة بذلك الأرباح من الشركة الأم إلى الشركة التابعة لها وبهذا تقلل من العبء الضريبي الكلي للشركة.
- التهرب من الضرائب الجمركية على الواردات فكلما كانت مستويات هذه الضرائب مرتفعة في الدولة المستوردة كلما لجأت الشركات لتسعير السلعة بسعر أدنى من الواقع لتجنب دفع الضريبة.
- تركيز أنشطة الشركة الأم في الشركات التابعة الموجودة في الدول التى تمنح اكبر قدر من الإعفاءات أو ذات العبء الضريبي المنخفض.

٥- النظم المحاسبية الإلكترونية:

أثرت المتغيرات التكنولوجية علي مجالات كثيرة منها المجال المحاسبي حيث قامت بعض الشركات باستبدال النظم المحاسبية التقليدية بنظم أخرى حديثة ومتطورة تواكب تلك المتغيرات واستبدال المستندات والسجلات والدفاتر المحاسبية بأنظمة وبرامج محوسبة وإمساك

حسابات مميكنة وقد أخذ المشرع ذلك في الاعتبار حيث نص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بضرائب الدخل في المادة رقم "٧٨ " الفقرة الأخيرة " **للممول إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قرارا بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الإلكترونية.. .**"

ويؤدى هذا التطور إلى زيادة صعوبة فحص هذه الشركات مما يتطلب إلمام الفاحص بكيفية التعامل مع هذه البرامج واختبارها، لذلك يجب شمولها بكثير من الاهتمام ومحاولة الحد من استخدامها في التهرب الضريبي.

الـــــدراســـــات الســـــابقـــــة:

سيتم تقديم أهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث في ظل مفهومين من المفاهيم الأساسية للعلم بصفة عامة وعلم المحاسبة بصفة خاصة وهما مفهومي العالمية والتراكمية حيث ترتب الدراسات وفق تسلسلها التاريخي بغض النظر عن كونها عربية أو أجنبية كما يلى:

١- دراســـة د/ عبـــد العظيـــم عبـــد الله جمعـــه (٢٠٠٤)[1]

بعنوان **دور معايير الإفصاح المحاسبي في تطوير الفحص الضريبي بالتطبيق على الضريبة على أرباح شركات الأموال.**

هـدف الدراســة : رفـع كفـاءة عمليـة الفحـص الضـريبي لمواكبـة المتغيـرات الاقتصـادية والبيئية الدولية مما يؤدى لزيادة مصداقية تقرير الفحص.

نتائج الدراسة:

١- ضرورة تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي لتدعيم الفحص الضريبي وبالتالي تحقيق أكبر قدر ممكن من الموضوعية وترشيد الحكم الشخصي للفاحص.

٢- ضرورة تطبيق معايير المراجعة الدولية في مرحلتي التخطيط والتنفيذ، ومعايير المراجعة المصرية في مرحلة التقرير وذلك لتدعيم الفحص الضريبي وتحقيق أكبر موضوعية ممكنة في تحديد وعاء الضريبة.

---

(١) ا. عبد العظيم عبد الله جمعه " **دور معايير الإفصاح المحاسبي في تطوير الفحص الضريبي بالتطبيق على الضريبة على أرباح شركات الأموال** " رسالة دكتوراه، جامعة بنها، كلية التجارة، ٢٠٠٤.

٣- توحيد الممارسات المهنية في مجال الفحص الضريبي.

٤- ضرورة وجود إطار علمي للفحص الضريبي بالتطبيق على الضريبة على أرباح شركات الأموال يعتمد على معايير المحاسبة والمراجعة لتدعيم الفحص الضريبي.

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

يرى الباحث أن هذه الدراسة تعتبر أحد المحاور التى يرتكز عليها البحث وهو العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والفحص الضريبي حيث يتناول الباحث هاتين النقطتين من جانب الحد من التهرب الضريبي.

٢- دراســـة [1] Hanousek and Palda (2004)

بعنوان **Quality of Government Services and the Civic Duty to pay Taxes In the Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries**

هـدف الدراسـة: قياس العلاقة بين جودة الخدمات التي تقدمها الحكومة للمواطنين ورغبة المواطنين في التهرب من دفع الضريبة، وشملت هذه الدراسة (١٥٩٠) تشيكي وسلوفاكي

أهم نتائج الدراسة:

١- المواطنين يتهربون من دفع الضرائب إذا اعتقدوا بأنهم لا يحصلون على خدمات حكومية ممتازة.

٢- المواطنين الذين يعتقدون أنهم يتلقون خدمات جيدة أكثر رغبة بدفع ما عليهم من ضرائب.

٣- زيادة الخدمات العامة المحسوسة بنسبة (٢٠ %) تؤدي إلى تخفيض التهرب من دفع الضريبة بنسبة (١٣%) حيث أن تقديم الخدمات الجيدة يشجع المواطنين على الالتزام أكثر بسداد الضرائب المستحقة عليهم.

٤- يمكن زيادة إيرادات الدولة من الضرائب عند زيادة جودة الخدمات المقدمة للمواطنين.

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

تناولت الدراسة العلاقة بين نوعية الخدمات التي تقدمها الحكومة التشيكية للمواطنين ورغبة المواطنين في التهرب من سداد الضريبة وهو جزء مما يتناوله الباحث بالتطبيق على مصر.

(1) Hanousek, Jan, and Palda, Filip, (2004), Quality of Government Services and the Civic Duty to pay Taxes In the Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries, vol, 57. P.237-252

٣- دراســـة [١] Grant Richardson (2006)

بعنوان "**Determinants of Tax Evasion: Across Country Investigation**"

هدف الدراسة: التعرف على مجموعة من العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي في مجموعة من الدول.

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي هي درجة التعقيدات الموجودة في النظام الضريبي ويلى ذلك في الأهمية مصدر الدخل والمستوى الأخلاقي للممول

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

تناولت الدراسة العوامل المؤثرة في التهرب الضريبي في مجموعة من الدول وهو جزء مما يتناوله الباحث بالتطبيق على مصر.

٤- دراســـة [٢] Malkawi and Haloush (2008)

بعنوان **The Case of Income Tax Evasion in Jordan: Symptoms and Solutions.**

هدف الدراسة:

التعرف على أسباب التهرب الضريبي في الأردن وبعض الحلول المقترحة لعلاجها.

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى أن أهم العوامل المساعدة في علاج التهرب الضريبي ما يلى:

١- إصلاح وإعادة هيكلة الادارة الضريبية.

٢- نشر ثقافة الالتزام الضريبي الطوعي بين الممولين.

٣- تدعيم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية.

٤- تطبيق قانون العقوبات على الممولين المتهربين.

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

تناولت الدراسة أسباب التهرب الضريبي في الأردن وهو جزء مما سوف يتناوله الباحث بالتطبيق على مصر.

---

(1) Grant Richardson**, "Determinants of Tax Evasion: Across Country Investigation",** Journal of International Accounting Auditing and Taxation, Vol. 15, 2006, P. 297

(2) Malkawi, B. and Haloush, H**., " The Case of Income Tax Evasion in Jordan: Symptoms and Solutions"**, Journal of Financial Crime, 2008, Vol. 15, No. 3.

٥- دراســـة /خـــالـــد محمـــد علـــى (٢٠٠٩) [١]

بعنوان "**مشكلات المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الإلكترونية في إطار ضريبة الدخل والحلول المقترحة**"

هدف الدراسة: معالجة مشكلات المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الإلكترونية حيث تناولت الدراسة هذه المشكلات من ناحيتين، أولهما مشكلات ناتجة عن طبيعة التجارة الإلكترونية وثانيهما مشكلات ناتجة عن طبيعة النظم الضريبية الحالية والحلول المقترحة لحل مشكلات فرض ضريبة الدخل على صفقات التجارة الإلكترونية.

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى أن الفكرة العامة لعلاج المشكلات الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية تكون من خلال وضع قوانين ولوائح تتلاءم مع المفاهيم الجديدة التي أفرزتها التجارة الإلكترونية، وفي ذات الوقت التخلي عن القياس الدائم بالمفاهيم والقوانين التقليدية.

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

تناولت الدراسة مشكلات المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الإلكترونية فيما يتعلق بضرائب الدخل ويتناول الباحث هذه المشكلات من حيث الحد من استخدام صفقات التجارة الإلكترونية في التهرب الضريبي سواء من ضرائب الدخل أو ضريبة القيمة المضافة.

٦- دراسة / نسرين محمد فتحي يوسف (٢٠١٠) [٢]

بعنوان "**تحليل محاسبي مقارن لمدى التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي في الشركات متعددة الجنسية، دراسة تطبيقية**".

هدف الدراسة: وضع مدخل مقترح يعمل على تقريب وجهات النظر بين كلا من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وبين معايير المحاسبة الدولية.

---

(١) ا/ خالد محمد على " **مشكلات المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الإلكترونية في إطار ضريبة الدخل والحلول المقترحة** " رسالة ماجستير " كلية التجارة جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٩.

(٢) ا/ نسرين محمد فتحي يوسف" تحليل محاسبي مقارن لمدى التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي في الشركات متعددة الجنسية: دراسة تطبيقية "رسالة ماجستير" كلية التجارة جامعة قناة السويس، ٢٠١٠.

نتائج الدراسة:

إمكانية التقارب بين القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وبين معايير المحاسبة الدولية (IAS) عن طريق ما يلى:

١- الوقوف على التجارب الدولية لبعض الدول وذلك من حيث مدى جعل IAS تمثل أساس القاعدة الضريبية وفي ضوء ذلك الوقوف على التجربة المصرية في هذا الشأن.
٢- تسليط الضوء على أوجه التوافق وأوجه الاختلاف بين القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وبين معايير المحاسبة الدولية وذلك فيما يتعلق بالأشخاص الاعتبارية، وكذلك توضيح المعايير المحاسبية الدولية التى يكون لها عدة تفسيرات من الناحية الضريبية.
٣- تسليط الضوء على بعض الأحكام الضريبية الخاصة بالأشخاص الاعتبارية والتي تتعارض مع بعض الأحكام الأخرى وكذلك تسليط الضوء على الأحكام الضريبية المتعارضة مع اللوائح التنفيذية الخاصة بها.
٤- دراسة المشكلات المحاسبية التي تنشأ في الشركات متعددة الجنسية الناتجة عن وجود اختلاف بين القانون الضريبي المصري وبين معايير المحاسبة الدولية.
٥- صياغة مدخل يقوم على عدة محاور في محاولة لخلق التقارب بين القانون الضريبي المصري وبين.IAS

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

تناولت الدراسة التقارب بين القانون الضريبي المصري وبين IAS. لمعاجلة مشكلات الشركات متعددة الجنسيات وسوف يتناول الباحث تطوير القياس والإفصاح في ضوء معايير المحاسبة لكافة الأشكال القانونية للشركات.

٧- دراســـة / حبـــو ونجمـــة (٢٠١١)[١]

بعنوان "**التهرب الضريبي الدولي**"

هدف الدراسة:

التعرف على ظاهرة التهرب الضريبي الدولي من قبل الشركات متعددة الجنسيات.

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها ضعف التشريعات الضريبية في البلدان النامية واحتياجها لرؤوس أموال واستثمارات أجنبية جعلها تمنح إعفاءات ضريبية تستغلها الشركات

(١) د. زهرة حبو، إلياس نجمة " **التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية** " المجلد ٢٧، العدد الأول، دمشق، ٢٠١١.

متعددة الجنسيات وتتهرب من سداد الضرائب، **وأوصت الدراسة** بضرورة سن تشريعات صارمة على الصعيد المحلي وفرض عقوبات رادعة في الدول النامية لمنع التهرب الضريبي الدولي.

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

تناولت الدراسة مشكلة التهرب الضريبي الدولي من الناحية القانونية وسوف يتناول الباحث هذه المشكلة من الناحية المحاسبية.

٨- دراســـة[١] Fariz & Bonnie (2012)

بعنوان **"Tax avoidance, Tax Management and Corporate Social Responsibility"**

هدف الدراسة: التعرف على العلاقة بين التجنب الضريبي وإدارة الضرائب بالشركات من منظور المسئولية الاجتماعية للشركات في ظل تطبيق قانون فاتكا [٢] (FATCA) .

نتائج الدراسة:

ضرورة مشاركة الإدارة الضريبية في تقديم الإفصاح الكافي للمكلفين بأداء الضريبة لتنفيذ الامتثال الأمثل لمتطلبات قانون فاتكا في الإفصاح الكافي والأمين لجميع تعاملات الأشخاص الأمريكيين عن تعاملاتهم خارج أمريكا مع الالتزام الكامل بسداد الضريبة طواعية لتجنب العقوبات.

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

ركزت الدراسة على الإفصاح الضريبي للأشخاص الأمريكيين وهو أحد المحاور التى سوف يرتكز عليها البحث وهو الإفصاح الضريبي سواء من الإدارة الضريبة أو من المكلفين في مصر.

٩- دراســـة Azer & Asaf (2015)[٣]:

بعنوان **"E. Audit And Minimization Of The Tax Evasion"**

هدف الدراسة:

التعرف على مدى إمكانية تطبيق أسلوب المراجعة الإلكترونية في تنفيذ إجراءات الفحص الضريبي لنظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية للممولين، بهدف تقليل مخاطر التهرب الضريبي في أذربيجان، وذلك لانتشار الشركات الكبرى التي تستخدم نظم المعلومات الإلكترونية.

---

(1) Fariz Huseynov, Bonnie K. Klamm, "Tax avoidance, Tax Management and Corporate Social Responsibility", **Journal of Corporate Finance**, Vol. 18, Iss. 4, September 2012, PP. 804 – 827

(2) **Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA)**,– قانون الامتثال الضريبي الأمريكي

(3) Azer Asadov, Asaf Asadov. **E.Audit And Minimization Of The Tax Evasion**, Published In: Vergi Journal Azerbaijan, Vol.1,121, 2015, P . 117 -126. Website: http://vergijurnali.az/upload/file/2015-1.A.Asadov.pdf. 16/11/2016, Retrieved at 12/10/201

نتائج الدراسة:

خلصت الدراسة التي تمت على ٣٠ حالة تطبيقية إلى عدة نتائج منها اختصار زمن عملية الفحص الضريبي بنسبة ٣٠ % تقريباً لكل من الممولين والإدارة الضريبية، زيادة نسبة عائد الضرائب المحصلة، **وأوصت** الدراسة بتطبيق أسلوب الفحص الإلكتروني على الشركات القابضة، الشركات العالمية العاملة في مجال النفط والغاز، شركات التجارة والخدمات التي تستخدم نظام الدفع الإلكتروني، البنوك، شركات التأمين، شركات الاتصالات، التأجير التمويلي، وأعمال التجارة الإلكترونية.

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

يرى الباحث أن هذه الدراسة تعتبر أحد المحاور التى سوف يرتكز عليها البحث في كيفية تطوير القياس والإفصاح المحاسبي والضريبي ليتلاءما مع التكنولوجيا الحديثة وأثر ذلك في الحد من التهرب الضريبي.

١٠- دراســـــة (١) Marius Cristian (2013)

بعنوان **"TAX EVASION AND ECONOMIC GROWTH"**

هدف الدراسة: التعرف على العلاقة بين التهرب الضريبي والنمو الاقتصادي.

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى وجود عدة طرق يجب تطبيقها مجتمعة لمكافحة التهرب الضريبي تتمثل فيما يلى:

أ) الارتقاء بالعمل التشريعي.
ب) تأسيس مؤسسات لمكافحة كلا من التهرب والفساد.
ج) التقليل من الرسوم والضرائب وتبسيط إجراءاتها.
د) إنشاء نظام جمارك متكامل.
هـ) إنشاء نظام يتسم بالشفافية.

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث:

يرى الباحث أن هذه الدراسة تناولت التهرب الضريبي من منظور اقتصادي وسوف يتناول الباحث التهرب الضريبي من منظور محاسبي.

(1) Marius Cristian MILO. **TAX EVASION AND ECONOMIC GROWTH,** Faculty of Economic Sciences, EUROPEAN Union; International assistance, University Eftimie Murgu" of Resita, Romania,2013 , p166-171

١١- دراســـة د/ محمـــود النـــاغـــى، ٢٠١٥[١]

بعنوان: **تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لإعادة الهيكلة**

هدف الدراسة:

رسـم خريطـة لإعـادة هيكلـة النظـام الضـريبي الحـالي بمـا يحقـق أعلـى مسـتوى ممكن من الجودة.

نتائج الدراسة:

١- أهم مخاطر النظام الضريبي:

أ) زيادة قيمة المتأخرات الضريبية.

ب) زيادة مساحة التهرب الضريبي.

ج) انخفاض مستوى القياس والإفصاح المحاسبي.

٢- أهم الاتجاهات الأساسية لإعادة الهيكلة:

أ) مساهمة جميع المواطنين في الالتزام الضريبي طبقا لمبدأ القدرة على الدفع.

ب) تحديد واضح لحساب الإيرادات والتكاليف المرتبطة بالأنشطة المختلفة بشكل واقعى يتناسب وطبيعة المخاطر المحيطة بها.

ج) تعظيم البعد أو الأهداف الاجتماعية للضريبة.

د) حرمان المتهرب من الضرائب من بعض حقوقه السياسية.

علاقة الدراسة بموضوع البحث

يرى الباحث أن هذه الدراسة تعتبر أحد المحاور التى سوف يرتكز عليها البحث حيث اعتبـرت أن التهـرب الضـريبي وانخفـاض مسـتوى القيـاس والإفصـاح مـن اهـم مخـاطر النظـام الضريبي وهما العنصران اللذان سيتناولهما الباحث للتعرف على مدى العلاقة بينهما.

١٢- دراســـة[٢] Jensen and Bachas (2017)

بعنوان " The firm size gradient in tax policy: global

هدف الدراسة:

التعرف على العلاقة بين حجم الشركة ومدى امتثالها الضريبي.

---

(١) د/ محمود السيد الناغى " **تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لإعادة الهيكلة** " مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١٥.

(2) BACHAS, P; JENSEN, A. The firm size gradient in tax policy: global evidence. A working Paper Published by the University of Princeton. USA, University of Princeton, 2017 , p 22 , 23, http://www.andersditlevjensen.com/uploads/6/3/5/6/63566141/sizegradient_jan_2017.pdf , Retrieved at 12/12/2018

نتائج الدراسة:

وجود علاقة طردية وقوية بين حجم الشركة ومدى امتثالها الضريبي، أى أن الشركات الأكبر حجماً لديها معدل ضرائب فعال أعلى، أي أنها تتهرب من الضرائب بمستوى أقل مقارنة بالشركات الاقل حجماً.

علاقة الدراسة بموضوع البحث

توصلت الدراسة إلى انه كلما كبر حجم الشركة كلما قل توجهها للتهرب ويرى الباحث أن حجم التهرب الضريبي يجب أن يتم ربطه بعدة عوامل أحدها حجم الشركة وهو ما سيتم تناوله في البحث.

١٣- دراســـة عيـــد كـــارم، ٢٠١٧ [١].

بعنوان: اطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة – دراسة مقارنة

هدف الدراسة:

محاولة وضع اطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة على أن يعمل هذا الاطار لتحقيق نوع من الاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وأحكام قانون الضريبة على الدخل.

نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى ضرورة إعادة صياغة أحكام التشريع الضريبي للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لإحداث نوع من التوافق والاتساق مع معايير المحاسبة المصرية فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية لكل من المخصصات، الإهلاك، عقود الإنشاءات، تكاليف الاقتراض، الشهرة وغيرها.

علاقة الدراسة بموضوع البحث وما يجب استكماله للوصول إلى هدف البحث

يرى الباحث أن هذه الدراسة تعتبر أحد المحاور التى سوف يرتكز عليها البحث حيث أن التوافق والاتساق بين معايير المحاسبة المصرية وقانون الضرائب على الدخل يعد نقطة أساسية للحد من التجنب والتهرب الضريبي ويتناول الباحث أوجه الاختلاف بين معايير المحاسبة والقواعد الضريبية بهدف تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي للحد من حالات التجنب والتهرب الضريبي.

---

(١) ا . عيد كارم أحمد " **اطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة ، دراسة مقارنة**" رسالة دكتوراه محاسبة، جامعة بنها، كلية التجارة، ٢٠١٧.

ومن خلال الاستعراض السابق لأهم الدراسات السابقة يخلص الباحث إلى ما يلى:

- عدم تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع يؤدى إلى زيادة التهرب الضريبي وعدم الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب.
- هناك علاقة عكسية بين الحصول على خدمات حكومية جيدة وبين التهرب الضريبي
- تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي يعمل على تدعيم الفحص الضريبي وبالتالي تحقيق أكبر موضوعية ممكنه وتقليل نسبة الحكم الشخصي للفاحص.
- وجود نظام معلومات محاسبية لمقابلة احتياجات الإدارة الضريبية يعمل على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- علاج المشكلات الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية تكون من خلال وضع قوانين ولوائح تتلاءم مع المفاهيم الجديدة التي أفرزتها التجارة الإلكترونية.
- الخصم الضريبي والذى يعتمد على الفاتورة الضريبية يعد احد وسائل التهرب من الضريبة على القيمة المضافة.
- المشكلات المحاسبية التي تنشأ في الشركات متعددة الجنسيات تنتج عن وجود اختلاف بين القانون الضريبي المصري وبين معايير المحاسبة الدولية.
- لم تتناول الدراسات السابقة معالجة مشكلة التهرب الضريبي من وجهة النظر المحاسبية إلا في نطاق ضيق.
- لم تتناول الدراسات السابقة الأساليب المستحدثة في التهرب الضريبي إلا بصورة جزئية أو مفردة.
- لم تتناول الدراسات السابقة تطوير القياس والإفصاح المحاسبي بما يلائم الأغراض الضريبية ويحد من التهرب الضريبي.
- لم تتناول الدراسات السابقة أساليب التهرب الضريبي عن طريق التجارة الإلكترونية
- لم تتناول الدراسات السابقة تأثير المنظومة الإلكترونية للإقرارات الضريبية على الحد من التهرب الضريبي.

ومن العرض السابق تتضح أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة والبحث الحالي، وتظهر الفجوة البحثية التى يمكن للباحث عرضها من خلال الجدول التالى:

ما تناولته الدراسات السابقة	الفجوة البحثية	ما سيتم تناوله في البحث الحالي
▪ عدم تحقيق العدالة الضريبية بين أفراد المجتمع يؤدى إلى زيادة التهرب الضريبي وعدم الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب. ▪ تطبيق معايير الإفصاح المحاسبي يعمل على تدعيم الفحص الضريبي وبالتالي تحقيق أكبر موضوعية ممكنه وتقليل نسبة الحكم الشخصي للفاحص ▪ وجود نظام معلومات محاسبية لمقابلة احتياجات الإدارة الضريبية يعمل على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. ▪ علاج المشكلات الضريبية لصفقات التجارة الإلكترونية تكون من خلال وضع قوانين ولوائح تتلاءم مع المفاهيم الجديدة التي أفرزتها التجارة الإلكترونية. ▪ الخصم الضريبي يعد احد وسائل التهرب من الضريبة على القيمة المضافة. ▪ المشكلات المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات تنتج عن وجود اختلاف بين القانون الضريبي المصري وبين معايير المحاسبة الدولية.	▪ لم تتناول الدراسات السابقة معالجة مشكلة التهرب الضريبي من وجهة النظر المحاسبية إلا في نطاق ضيق. ▪ لم تتناول الدراسات السابقة الأساليب المستحدثة في التهرب الضريبي إلا بصورة جزئية أو مفردة. ▪ لم تتناول الدراسات السابقة الحد من ظاهرة التهرب الضريبي باستخدام النظم المحاسبية الإلكترونية. ▪ لم تتناول الدراسات السابقة تطوير القياس والإفصاح المحاسبي بما يلائم الأغراض الضريبية ويحد من التهرب الضريبي. ▪ لم تتناول الدراسات السابقة أساليب التهرب الضريبي عن طريق التجارة الإلكترونية ▪ لم تتناول الدراسات السابقة تأثير المنظومة الإلكترونية للإقرارات الضريبية على الحد من التهرب الضريبي.	▪ سوف تتناول الدراسة مشكلة التهرب الضريبي من وجهة النظر المحاسبية. ▪ سوف تتناول الدراسة الأساليب المستحدثة في التهرب الضريبي. ▪ سوف تتناول الدراسة أساليب الحد من ظاهرة التهرب الضريبي باستخدام النظم المحاسبية ▪ سوف تتناول الدراسة تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي بما يلائم الأغراض الضريبية ومعايير المحاسبة ويحد من التهرب الضريبي. ▪ سوف تتناول الدراسة أساليب التهرب الضريبي عن طريق التجارة الإلكترونية وطرق الحد منها. ▪ سوف تتناول الدراسة تأثير المنظومة الإلكترونية للإقرارات الضريبية على الحد من التهرب الضريبي ووضع مقترح لزيادة كفاءتها.

أهميـــة البحـــث:

تبرز أهمية هذا البحث في جانبين:

أولهما أهميه علميه تتمثل في ندرة الدراسات التي تناولت العلاقة بين كل من القياس والإفصاح المحاسبي وبين مكافحة التهرب الضريبي في مصر، بالإضافة إلى أنها تسلط الضوء على تطوير القياس والإفصاح المحاسبي بما يتلاءم مع الأغراض الضريبية بهدف مكافحة التهرب الضريبي،

وثانيهما أهميه عملية تنبع من أهمية منظومة النظام الضريبي في مصر من حيث هدف الحصيلة وأهداف أخرى اجتماعية واقتصادية لا تقل أهميتها عن هدف الحصيلة وخاصة في هذا التوقيت الحرج التى تمر به مصر وحيث تعتبر الضرائب أهم وأكبر مورد للخزانة العامة

حيث تبلغ مساهمتها في الموازنة العامة للدولة في السنوات الأخيرة اكثر من ٧٠% من إجمالي الإيرادات كما يتبين من الجدول التالى الذى يوضح نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالي الإيرادات(١):

العام المالي	إجمالي الإيرادات	الايرادات الضريبية	النسبة
٢٠١٢/٢٠١١	٣٠٣,٦	٢٠٧,٤	٦٨,٣٪
٢٠١٣/٢٠١٢	٣٥٠,٣	٢٥١,١	٧١,٢٪
٢٠١٤/٢٠١٣	٤٥٦,٨	٢٦٠,٣	٥٧٪
٢٠١٥/٢٠١٤	٤٥٦,٢	٣٠٦	٦٥,٨٪
٢٠١٦/٢٠١٥	٤٩١,٥	٣٥٢,٣	٧١,١٪
٢٠١٧/٢٠١٦	٦٥٩,٢	٤٦٢	٧٠,١٪
٢٠١٨/٢٠١٧	٨٠٥,٧	٦٢٨,١	٧٨٪
٢٠١٩/٢٠١٨	٩٤١,٩	٧٣٦,١	٧٨,١٪

ولذلك تأتى أهمية هذا البحث في ضرورة التصدي لمشكلة التهرب الضريبي في مصر.

هـــدف البحـــث:

إن الهدف الرئيسي من هذا البحث هو تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي في ضوء معايير المحاسبة والتشريع الضريبي بهدف مكافحة التهرب الضريبي، ومن أجل تحقيق هذا الهدف الرئيسي يستهدف الباحث تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١- التعرف على ماهية التهرب الضريبي وأسبابه وحجمه، ودراسة وتحليل الأساليب المستحدثة في التهرب الضريبي.
٢- التعرف على الاطار العام للقياس والإفصاح المحاسبي الضريبي في ضوء معايير المحاسبة والتشريع الضريبي.
٣- دراسة المشكلات المحاسبية والضريبية الناتجة عن التطبيق العملي لأسلوب التحاسب الضريبي القائم واقتراح أساليب لمعالجة هذه المشكلات في اطار التوجه إلى تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي بما يتفق مع معايير المحاسبة والتشريع الضريبي وأثر ذلك على الحد من حالات التهرب الضريبي.
٤- تقديم مدخل مقترح لتطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي بما يتلاءم مع الأغراض الضريبية ويحد من حالات التهرب الضريبي.

(١) المصدر: البنك المركزي المصري، التقرير السنوي، ٢٠١١-٢٠١٩.

فـــــروض البحـــــث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحديد أهدافه, يحاول الباحث وضع مجموعة من الفروض التي تساعد على حل مشكلة البحث وتحقيق الهدف منه وتتمثل هذه الفروض فيما يلى:

١- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وبين التجنب والتهرب الضريبي.

٢- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وبين عدم الاتساق مع معايير المحاسبة.

٣- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي.

وينبثق من هذا الفرض فرضان فرعيان كما يلى:

أ) توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي في ضوء معايير المحاسبة وبين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي.

ب) توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي.

حـدود ونطـــاق البحـــث:

١- لن يتناول الباحث الضريبة الجمركية، ضريبة الدمغة، ضريبة المرتبات وسيقتصر على الضريبة على القيمة المضافة، الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي.

٢- لـن يتنـاول الباحـث كافـة معـايير المحاسـبة وسيقتصـر علـى المعـايير التـى تخـدم أغراض البحث.

منهـــــج البحـــــث:

المنهـــج الاستنباطـــي:

ويتمثل في دراسة تحليليه لقانوني الضرائب على الدخل والضريبة على القيمة المضافة وتعديلاتهما ولائحتهما التنفيذية والتعليمات والمنشورات والكتب الدورية الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية وكذا دراسة وتحليل ما تضمنه الفكر المحاسبي الضريبي من خلال الاطلاع على المراجع العلمية المتخصصة (العربية والأجنبية) من كتب ومقالات منشورة بالدوريات والمجلات العلمية المختلفة وما صدر عن المؤتمرات العلمية ورسائل علمية وأبحاث مرتبطة بموضوع البحث، وكذا دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة المصرية بما يخدم أغراض البحث.

المنهـــج الاستقـــرائـــي:

يتمثل هذا المنهج في الدراسة الميدانية في دراسة النواحي التطبيقية للتشريع الضريبي الخاص بكل من الضريبة على الدخل في ضوء أحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والضريبة على القيمة المضافة في ضوء أحكام القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ وتعديلاتهما ولائحتيهما التنفيذية، وذلك لاختبار مدى صحة الفروض التي يقوم عليها البحث بهدف استقراء أهم المشكلات العملية للتحاسب الضريبي الناتجة عن التطبيق العملي للتشريع الضريبي القائم، مع وضع إطار مقترح لمعالجة هذه المشكلات، وذلك لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية بما يتفق مع المبادئ والمعايير المحاسبية ويحد من حالات التهرب الضريبي، وذلك من خلال إعداد قائمة استقصاء لجمع البيانات المتعلقة بنطاق البحث توجه إلى عينة من الخبراء المهتمين بموضوع البحث، وذلك لاستطلاع آرائهم عن العلاج المقترح لمعالجة هذه المشكلات، مع تحليل نتائج هذه الدراسة واختبار مدى صحة فروض البحث.

خطـــــة البحـــــث:

في محاولة لتحقيق هدف البحث ومعالجة مشكلته بطريقة علمية ومنطقية واختبارا لفروضه ومراعاة لحدوده، تم تناوله من خلال ثلاثة فصول كما يلي:

١- **الفصل الأول : ماهية التهرب الضريبي حيث ينقسم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:**
- المبحث الأول: تعريف التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وأثاره وقياسه.
- المبحث الثاني: صور التهرب الضريبي وعقوباته.

٢- **الفصل الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي حيث ينقسم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين :-**
- المبحث الأول: القياس المحاسبي والضريبي.
- المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي والضريبي.

٣- **الفصل الثالث: أساليب التهرب الضريبي وطرق مكافحتها حيث ينقسم هذا الفصل إلى المباحث الثلاثة التالية:-**
- المبحث الأول: أساليب التهرب من ضريبة القيمة المضافة وطرق مكافحتها.
- المبحث الثاني: الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي وطرق مكافحتها.
- المبحث الثالث: مدخل مقترح لتطوير القياس والإفصاح للأغراض الضريبية في ضوء معايير المحاسبة.

٤- **الفصل الرابع: الدراسة الميدانية حيث ينقسم هذا الفصل إلى المبحثين التاليين:-**
- المبحث الأول: إطـار الدراسـة الميدانيـة.
- المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض.

الفصل الأول

ماهيـــة التهـــرب الضريبـــي

- المبحـث الأول : تعريـف التهـرب الضـريبي وأنواعـه وأسبابه وأثاره وقياسه.
- المبحث الثاني : صور التهرب الضريبي وعقوباته.

الفصل الأول

ماهيـــة التهـــرب الضريبـــي

مقـدمـــة:

يعد التهرب الضريبي واحداً من أهم المشكلات التى تواجه الدول وخاصة الدول النامية التى تعتمد على الايرادات الضريبية بنسبة كبيرة فى تمويل نفقاتها، وهذه المشكلة تؤثر سلبا وبقوة على موارد الدولة وعلى الأداء الأقتصادي لها، لذا يجب على هذه الدول ممثلة في ادارتها الضريبية ايجاد الحلول اللازمة للحد من التهرب الضريبي وحصره ورفع نسبة الالتزام الطوعي للمكلفين من خلال تحديد أسباب التهرب وصوره وطرق مواجهته.

لذلك كان من اللازم التعرض لهذه النقاط بشيء من التفصيل من خلال المباحث التالية:

- **١/١ المبحث الأول:** تعريف التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وأثاره وقياسه.
- **٢/١ المبحث الثانى:** صور التهرب الضريبي وعقوباته.

١/١ المبحث الأول
تعريف التهرب الضريبي وأنواعه وأسبابه وأثاره وقياسه

١/١/١ تعريـــف التهـــرب الضريبـــي:

يحدث أحيانا التباس بين مفهوم كل من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي, ومن ثم يوضح الباحث مفهوم كل منهما على النحو التالى: -

١/١/١/١ التهـــرب الضريبـــي:

لم يتم تحديد أو تعريف جريمة التهرب الضريبي في كل من قانوني الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ و الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تعريفاً قاموسياً محدداً ولكنهما أقتصرا على تحديد الأفعال التي تعد تهرباً وتشكل جريمة تهرب ضريبي، وتم إدراج هذه الأفعال في القانونين على سبيل الحصر حتى لا يكون هناك اجتهاد فى تحديد واقعة التهرب.

تعددت التعاريف التى تناولت التهرب الضريبي ويستعرض الباحث بعضها على النحو التالى: -

أ. هو تهرب الممول من سداد الضريبة المفروضة عليه عن طريق الغش ومخالفة القانون وقد يحدث التهرب الضريبي وقت تحديد وعاء الضريبة عن طريق إخفاء الممول لجزء من الايرادات الخاضعة للضريبة أو عن طريق تقديم إقرار غير صحيح.[١]

ب. هو تخلص الممول من سداد الضريبة المستحقة عليه كلياً أو جزئياً, ويتم التهرب الضريبي قبل بدء فترة السداد أو خلالها باستخدام وسائل غير مشروعة.[٢]

ج. كل فعل أو امتناع عن فعل يكون من شأنه إخفاء الممول أو المكلف لحقيقة نشاطه بأي صورة من الصور التي أعتبرها المشرع تهرباً وذلك بقصد الإثراء على حساب الخزانة العامة للدولة[٣].

---

(١) د. عطية عبد الواحد، **مبادئ واقتصاديات المالية العامة**، دار النهضة العربية، مصر، ٢٠٠٥، ص ٤٧٩.

(٢) د. محمد طاقة، د. هدى العزاوي، **اقتصادات المالية العامة**، عمان، دار المسيرة للطباعة والنشر، ٢٠١٠، ص ١١٨.

(٣) مصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة)، قطاع التدريب، برنامج مكافحة التهرب أساسي، ٢٠١٧، ص ٦٥.

د. في القانون الاتحادي بدولة الامارات رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ بشأن الإجراءات الضريبية المادة (١) يعرف التهرب الضريبي على انه:" إستخدام وسائل غير قانونية ينتج عنها تخفيض مقدار الضريبية المستحقة أو عدم دفعها أو استرداد لضريبة لم يكن له حق استردادها وفقاً لأى قانون ضريبي" [١]

هـ. في قانون مكافحة التهرب الضريبي السورى رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ يعرف التهرب الضريبي على انه: " كل فعل مخالف لإحكام قوانين الضرائب والرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو من يمثله أو من يفوض عنه بقصد التهرب من دفع هذه الضرائب كليا أو جزئيا من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو وثائق أو بيانات تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفائها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانونيا أو إتلافها قبل الموعد المحدد أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره "

ويرى الباحث ان هذه التعاريف رغم الاختلاف فى منطوقها الا انها اجتمعت على مجموعة من الخصائص التى يجب توافرها لاعتبار الفعل تهرب ضريبي كما يلي: -

١- التخلص من العبء الضريبي كلياً أو جزئياً.
٢- مخالفة قواعد وأحكام القانون.
٣- إستعمال إحدى طرق الغش والاحتيال بشرط تحقق البندين السابقين.

٢/١/١/١ التجنـــب الضريبـــي:

أصبح تعبير التجنب الضريبي شائعا في القوانين الضريبية والدراسات الفقهية وقد لا يكون التعبير مستخدما بصراحة في نص القانون ذاته ولكنه موجود ضمنيا عند تطبيق القوانين والقرارات الإدارية.[٢]

والتجنب الضريبي له تعريفات عديدة كما يلى: -

أ. " كل ميزة يحصل عليها الممول تؤدى إلى إعفائه من الالتزام الضريبي أو تخفيضه دون أن يعد متهرباً من الضريبة"[٣]

---

(١) ا. حمد سعيد محمد هزار،، **جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة – دراسة مقارنة**"، رسالة ماجستير ،كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، ٢٠١٩، ص ١١.

(2) WILLIAM (B) BARKER : The Ideology of Avoidance, Loyola University Chicago Law Journal , Volume 40 Issue 2 Winter 2009, p. 229.

(٣) د. رمضان صديق، **التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر فى التشريع المقارن والمصرى**، بدون ناشر، ٢٠١١، ص ٢١.

ب. كما يمكن تعريفه بأنه مجموعة من الإجراءات والوسائل التى يستخدمها الممول للوصول إلى أقل عبء ضريبى ممكن دون الخروج عن نصوص القانون، إلا أنها قد تتضمن الخروج عن روح القانون ومقصد المشرع الضريبي.(١)

ج. كما يُعرف بأنه تخلص المكلف من سداد الضريبة أو جزء منها نتيجة استفادته من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي، مما ينتج عنه عدم سداد كامل الضريبة المستحقة عليه دون أن تكون هناك مخالفة للنصوص القانونية.(٢)

د. وعرفه البعض بأنه "نشاط يقوم به الشخص أو الشركة لتخفيض وعاء الضريبة ضمن القانون".(٣)

- باستقراء التعاريف السابقة لكل من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي يتبين أن الاختلاف الجوهرى بينهما هو قانونية الفعل، حيث أن التجنب يهدف الى تخفيض الضريبة أو عدم سدادها بإتباع طرق وأساليب غير مخالفة للقانون أما التهرب فانه يهدف الى تقليل الضريبة أو عدم سدادها بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون.
- كما يتبين انه يمكن للشركة التى تعمل على تجنب الضريبة أن تقع فى التهرب الضريبي بدون قصد عند اساءة استخدام اساليب التجنب الضريبي، مما يعرضها الى عقوبات التهرب الضريبي.(٤)

٢/١/١ أنـــواع التهـــرب الضريبـــي:

يتنـوع التهـرب الضـريبي بحسـب الزاويـة أو المنظـور الـذي يُنظـر إليـه مـن خلالـه، كمـا يتبـين مـن خـلال الابحـاث والدراسـات التـي تناولـت موضـوع التهـرب الضـريبي وذلك على النحو التالي:

---

(١) د. محمد محمود سليمان، د. أحمد البغدادى أحمد، **العلاقة بين التجنب الضريبى والسلوك غير المتماثل للتكلفة " دراسة إختبارية"**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبى، ٢٠١٩، العدد ٢٣ المجلد الثالث، ص ٧٩٤.

(2) Payne, D., and C. Raiborn : Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality, Journal of Business Ethics 147(3) , 2018 , p. 474

(3) Fuest, C. and Riedel, N., **"Tax Evasion, Tax Avoidance and tax expenditure in developing countries: A review of the literature"**, Oxford University Center for Business Taxation, 2009, P 4.

(4) Jennifer McGarry, "Smart or shirking? The effect of aggressive tax avoidance on corporate repuation" (2018). College of Business Theses and Dissertations. P.14. https://via.library.depaul.edu/business_etd/6 , available at 11/11/2019

١/٢/١/١ تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمعيار المقدار أو الحجم :

ينقسم بموجبه إلى نوعين، تهرب كلي وتهرب جزئي كما يلى[١]:

أ. التهرب الكلي من الضريبة:

قيام المكلف بالتهرب من سداد الضريبة المستحقة علي ايراداته بالكامل بقصد التخلص الكلى من سداد الضريبة المستحقة عليه إما بالامتناع عن الافصاح عن ممارسة النشاط، أو بالامتناع عن تقديم أي اقرارات مما يترتب عليه فقدان الخزانة العامة لكامل الضريبة.

ب. التهرب الجزئي من الضريبة:

وهو قيام المكلف بالتهرب من سداد جزء من الضريبة المستحقة علية وليس كامل الضريبة، أي أن الإقرار لا يمثل حقيقة النشاط بحيث يتم الاقرار عن جزء من الايرادات الحقيقية للنشاط وعدم الاقرار عن الجزء الاخر.

٢/٢/١/١ تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لمعيار مكان حدوثه :

يقسَم التهرب الضريبي طبقاً للمعيار الإقليمي، أي من زاوية حدوثه داخل إقليم الدولة أو خارجها، إلى نوعين رئيسين هما: تهرب داخلي، وتهرب خارجي أو دولي.

أ- **التهرب الضريبي الداخلي:** وهو التهرب الواقع داخل حدود الدولة الواحدة ويعد الأكثر شيوعاً وقدماً، ويكثر اللجوء إليه في إطار الضرائب المباشرة، التي تعتمد غالباً على تقديم إقراراتٍ ضريبية من المكلف إلى الإدارة الضريبية، كما في الضرائب على الدخل.

ب-**التهرب الضريبي الخارجي (الدولي):** وهو التهرب الحاصل خارج حدود الدولة الواحدة، نتيجة نقل المكلف لارباحه من الدولة التي حققها فيها إلى دولة أخرى يتميز نظامها الضريبي بكثرة الاعفاءات وانخفاض معدل الضريبة أو عدم وجود ضريبة؛ مما يلحق خسارة بايرادات الدولة التى يمارس المكلف نشاطه فيها، لأن الوعاء الضريبي في هذه الحالة يخرج من إقليم تلك الدولة [٢].

---

(١) د. غازى نورية، أ. قدورى نورة،" **استراتيجية عصرنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر**"، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد السادس، العدد الثانى، جامعة أبو بكر بلقايد، الجزائر، ٢٠٢٠، ص ٣٠٢-٣٠٣.

(٢) د. مهداوي عبد القادر،" **الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي** "، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثانى عشر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، ٢٠١٥، ص٤.

٣/٢/١/١ تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لدرجة التعقيد:

أ- التهرب الضريبي البسيط:

يركز على التخلص المباشر من الضريبة، وهو كل فعل يترتب عليه عدم سداد الضريبة مثل ممارسة النشاط في اماكن يصعب حصرها وعدم فتح ملف ضريبى كما في الاقتصاد غير الرسمي.

ب- التهرب الضريبي المركب:

هو مرادف لعبارة الطرق التدليسية [١]، أي أنه ذلك النوع الذي يتبع فيه الممول او المكلف لطرق تدليسية عن طريق **أكثر من اجراء** يصل في محصلتهم الى التهرب الضريبي حيث يقوم بإخفاء حقيقة نشاطه عن طريق إعداد سجلات وقيود مصطنعة أو تقديم فواتير وهمية للإدارة الضريبية.

٤/٢/١/١ تقسيم التهرب الضريبي وفقاً لوقت التهرب[٢] :

يمكن تقسيم مراحل التهرب إلى:

أ. مرحلة التهرب خلال فترة ما قبل التسجيل بمصلحة الضرائب:

فى هذه المرحلة يتعمد الممول أو المكلف بعدم اخطار مصلحة الضرائب عن مزاولتة للنشاط ويساعد على ذلك وجود القطاع غير الرسمى (اقتصاد الظل) المتمثل في وجود عدد كبير من الأنشطة الاقتصادية التي تعمل بدون ترخيص وبالتالي لا تسدد الضريبة وقد تشمل أنشطة صناعية، حرفية، خدمية وتعليمية... الخ وعندما يُكتشف النشاط يكون قد مضى وقت طويل على ممارسته وعدم سداد الضريبة عليه.

ب. مرحلة التهرب خلال فترة ما بعد التسجيل بمصلحة الضرائب:

فى هذه المرحلة يلجأ الممول أو المكلف إلى خفض مقدار الضريبة عند تحديدها أو عدم سداد كامل الضريبة فى موعد تحصيلها كما يلى: -

١) تحديد وعاء الضريبة:

يلجأ المكلف فى هذه المرحلة إلى تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه من خلال عدة طرق منها: -

---

(١) د.عوادي مصطفى ورحال صر" **الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري** "، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، ٢٠١١، ص٧ .

(٢) د. محمد طاقة، د. هدى العزاوي، **مرجع سابق، ص١١٨.**

- عدم تقديم الاقرار الشهرى لضريبة القيمة المضافة أو التأخر فى تقديمه بعد مهلة المخالفة.
- اعطاء بيانات غير صحيحة.
- التظاهر بعدم امساك دفاتر محاسبية منتظمة لمحاسبته تقديرياً.
- تقديم فواتير مشتريات وهمية عند الفحص.

٢) سداد وتحصيل الضريبة:

يلجأ المكلف فى هذه المرحلة إلى تخفيض مقدار الضريبة الواجبة السداد أو الامتناع عن سدادها وذلك من خلال عدة طرق منها: -

- القيام بعمليات صورية للتظاهر بالافلاس، عن طريق الاتفاق مع احد الدائنين لرفع قضية افلاس ضد الممول بعد قيام الاخير بتصفية حساباته بالبنوك ولدى المدينيين، أو التصرف في أملاكه صوريا.
- تفضيل اللجوء الى اجراءات التقاضى لكسب اكبر وقت ممكن املا فى صدور قانون يخفض الضريبة المستحقة أو يعفيه منها أو من مقابل التأخير الخاص بها.

وفيما يلى يستعرض الباحث أهم القوانين الصادرة فى هذا الشأن:-

أ. قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما جاء بالمواد التالية من مواد الاصدار:

- **المادة الرابعة** "يعفى كل شخص من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة على دخله وجميع مبالغ الضريبة العامة على المبيعات، وذلك عن الفترات الضريبية السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون، وما يرتبط بتلك الضرائب من مقابل تأخير وغرامات وضريبة إضافية وغيرها.....".

- **المادة الخامسة** " تنقضي الخصومة في جميع الدعاوى المقيدة أو المنظورة لدى جميع المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤ بين مصلحة الضرائب والممولين إذا كان الوعاء السنوي للضريبة محل النزاع لا يجاوز عشرة آلاف جنيه.

- **المادة السادسة** ". ..يكون للممولين في المنازعات القائمة بينهم وبين مصلحة الضرائب والمقيدة أو المنظورة أمام المحاكم على اختلاف درجاتها قبل أول أكتوبر سنة ٢٠٠٤، طلب إنهاء تلك المنازعات خلال سنة من تاريخ العمل بهذا القانون مقابل أداء نسبة من الضريبة والمبالغ الأخرى المستحقة على الوعاء السنوي للضريبة المتنازع عليه وفقاً لشرائح من ١٠%حتى٤٠%حسب المبلغ المتنازع عليه.

ب. ما ورد بالقانون رقم ١٧٤ لسنة ٢٠١٨ حيث أعطى ميزة للممولين الذين لم يسددوا الضرائب المستحقة عليهم باعفائهم من نسبة كبيرة تتراوح بين ٥٠%: ٩٠% من مقابل التأخير والضريبة الاضافية اذا قاموا بسداد اصل الدين سواء كان هذا الدين ناتج عن:

١- قانون الدمغة الصادر برقم ١١١ لسنة ١٩٨٠
٢- قانون الضريبة العامة على المبيعت الصادر برقم ١١ لسنة ١٩٩١
٣- قانون الضرائب على الدخل الصادر برقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥
٤- قانون الضريبة على القيمة المضافة الصادر برقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦

٣/١/١ طرق التهرب الضريبي وأليات مكافحتها:

١/٣/١/١ طـــرق التهـــرب الضريبـــي:

لقد أدى التطور التكنولوجي والتوسع في الاستثمارات الداخلية والخارجية إلى تعدد طرق التهرب الضريبي والتحديث المستمر لمهارات وخبرات المتهربين، ويستعرض الباحث أهم هذه الطرق وتوضيح صلتها بالأنواع المختلفة للتهرب الضريبي الواردة في الفقرة السابقة مع ملاحظة امكانية استخدام الطريقة الواحدة في أكثر من نوع كما يلي:

١/١/٣/١/١ التحايـــل المـــادي[١]:

ويقصد به تغيير أو إخفاء المكلف لواقعة مادية بطريقة غير قانونية، سواء كان الإخفاء جزئي أو كلياً وعدم الافصاح بكامل ايراداته، وعدم الاعتراف بقيمة الأرباح الفعلية، وتستخدم هذه الطريقة فى جميع أنواع التهرب.

٢/١/٣/١/١ التحايـــل القانونـــي[٢]:

هو العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية، ويعتبر الأكثر استعمالا وشيوعا، ومن أهم أشكاله:

---

(١) ا. رابح صمارى، حمزة تجانية، سعد الله عرعار، **دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة**، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة الوادى، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٩، ص ١٥.

(٢) ا. عبد الدايم صباح، **أهمية الثقافة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي**، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ٢٠١٩، ص ٣٢-٣٣.

- **الإخفاء عن طريق العمليات الوهمية:**

ويستعمل غالبا من طرف المكلف في مجال الضريبة على القيمة المضافة، والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة أو صورية لعمليات البيع والشراء، وتستخدم هذه الطريقة فى التهرب الجزئى& الداخلى & المركب & عند تحديد الوعاء.

- **الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية:**

ويتمثل هذا الإخفاء بتزييف المكلف لحالة قانونية خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء أو محل معاملة ضريبية أفضل، وتستخدم هذه الطريقة فى التهرب الجزئى & الداخلى& البسيط & المركب & عند تحديد الوعاء.

٣/١/٣/١/١ التحايل المحاسبي:

هذا الإخفاء ذو طبيعة محاسبية ,لأن المحاسبة هى اللغة التى يتم بها الافصاح عن الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة للمكلف وهى نقطة البدء فى مراجعة الاقرارات والفحص من قبل مصلحة الضرائب، لذلك يلجأ بعض المكلفين لمطابقة القيود المحاسبية فيما بينها وبين المستندات المؤيدة لها من خلال تقليل الايرادات بعدم قيد بعضها أو تضخيم المصروفات باصطناع مستندات لها، تستخدم هذه الطريقة فى التهرب الجزئى & الداخلى & المركب & عند تحديد الوعاء.

ومن أمثلة التحايل المحاسبى[١]:

١- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع.
٢- توزيع الأرباح على شركاء وهميين، تسجيل مبيعات وهمية.
٣- عدم تسجيل بعض المبيعات النقدية وعدم تحرير فواتير عنها.
٤- التسجيل الوهمي لمردودات مبيعات أو خصومات تجارية ممنوحة.
٥- تسجيل قيمة المبيعات بأقل من ثمنها الحقيقي بالاتفاق مع العميل.

---

(١) – أ. عبابسة عبير، دور الرقابة على الوثائق في مكـــافحة التهرب الضريبى، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة محمد خيضر بالجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ٢٠١٩، ص٧٤.
– د. علياء عبد اللطيف احمد عابد، **مدخل مقترح لإعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات لمواجهة اساليب المحاسبة الابداعية– دراسة ميدانية**، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد ٢، ٢٠١٩، ص ٩١٢.

ومن أمثلة التحايل المحاسبي الاخرى العمل بدورتين محاسبيتين أومسلسلين للفواتير أحدهما فعلية تقدم للشركاء والأخرى صورية لتقديمها لمصلحة الضرائب باجمالى ايرادات وصافى ربح أقل مع مراعاة توثيقها بالمستندات(١).

وأيضًا تحميل المصروفات الخاصة بالمبيعات المعفاه على المبيعات الخاضعة.(٢)

٢/٣/١/١ آليات مكافحة التهرب الضريبي:

تعمل الدولة جاهدة على مكافحة والحد من ظاهرة التهرب الضريبي وذلك من خلال استخدام أدواتها المختلفة للتعامل مع أضلاع المثلث الضريبي المتمثلة فى التشريع الضريبي، المكلف، والإدارة الضريبية، ولكل منهم جوانب يجب أخذها في الاعتبار كما يلي:

١/٢/٣/١/١ بالنسبـــة للتشريـــع الضريبي:

يوجد العديد من آليات مكافحة التهرب الضريبي خاصة بالتشريع الضريبي كما يلي:

أ. حـــق الاطـــلاع:

أعطى قانون الضرائب الحق لمأموري الضرائب فى الاطلاع على الملفات التي بحوزة المكلف فعلى سبيل المثال:

نصت المادة (٦٤) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على: " لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية الحق في الإطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر والسجلات والفواتير والوثائق أياً كان نوعها المتعلقة بتطبيق احكام هذا القانون وضبطها عند توافر دلائل على وجود مخالفة لاحكامه ولهم باذن كتابى من رئيس المصلحة او من ينيبه اخذ عينات محددة من السلع للتحليل والفحص "

كما نصت الفقرة الثانية من المادة (٩٥) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على: "ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات".

ويرى الباحث ضرورة اتاحة الاطلاع لمأمور الضرائب لدى جميع الجهات سواء كانت خاضعة للضريبة او غير خاضعة اذا كان ذلك يساعد فى تحديد وعاء الضريبة او الكشف عن حالة من حالات التهرب الضريبي.

---

(١) حالة واقعية تم اكتشافها من قبل ادارة مكافحة التهرب الضريبي.

(2) Ahmed Ebrahim, Cost Shifting and Ubti Reporting In Colleges And Universities, **Journal of Business, Economics and Technology**, Fairfield University, Spring 2020, P.3

ب. تقديم إقرار المؤيد باليمين[١]:

تلجأ بعض التشريعات الضريبية إلى طلب حلف اليمين من المكلف بشأن المستندات المقدمة لمصلحة الضرائب.

ويرى الباحث أن حلف اليمين يناسب المكلف الملتزم الذى تتصف اقراراته بالامانه ولا يناسب المكلف الذى يسعى إلى التهرب الضريبي.

ج. التبليغ بواسطة الغير:

- تُجيز بعض التشريعات الضريبية لأفراد المجتمع أن يقدموا معلومات تساعد في اكتشاف التهرب الضريبي، بل ترصد لهم مكافئات على هذه المعلومات.

ويرى الباحث عودة مكافأة الارشاد في كل التشريعات الضريبية والتى كان معمول بها حتى عام ٢٠٠٥.

- الزام الجهات المنوط بها منح تراخيص مزاولة النشاط مثل اتحاد مقاولى التشييد والبناء، الغرف التجارية بتزويد المصلحة بالتراخيص الصادرة منها بصفة دورية وعدم تجديدها الا بتقديم شهادة بالموقف الضريبي.[٢]

د. عدم المبالغة في تعدد الضرائب:

إعادة صياغة القوانين الضريبية بما يتلاءم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، والسياسية، بحيث لا يتم فرض أنواع متعددة من الضرائب حتى يتم قبولها من الممولين.

هـ. الخصم من المنبع:

لجوء الدولة إلى استقطاع الضريبة من مصدرها، لضمان تحصيل جزء من الضريبة في وقت مبكر وتقليل إمكانية التهرب كما ورد بالمادة (٩٥) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة٢٠٠٥ ومفادها استقطاع نسبة من كل مبلغ تدفعه الجهات الملزمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥% من هذا

---

(١) أ. حمداوي آمنة" **دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي** "، رسالة ماجستير محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، ٢٠١٨، ص ٢٥.

(٢) د .عبد الحفيظ فرح ميرة، **واقع تفعيل الآليات القانونية مكافحة التهرب الضريبي "من وجهة نظر موظفي مصلحة الضرائب"**، المجلة الجامعة، العدد الثاني والعشرون، المجلد الثاني، جامعة الزاوية، ٢٠٢٠، ص٢٠.

المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص, وقيام الجهات الحكومية باقتطاع ضريبة القيمة المضافة من الشركات المتعاملة معها وتوريدها بأسمائهم للمصلحة[١].

و. توقيع عقوبات على المتخلفين عن السداد:

تفرض معظم التشريعات الضريبية غرامات او فوائد تأخير على الممولين والمكلفين الذين لا يؤدوا الضريبة في موعدها، فطبقاً لما نصت عليه الفقرة الاخيرة من المادة (١١٠) من قانون ضرائب الدخل "يحسب مقابل التأخير المشار إليه في هذه المادة على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافا إليه ٢% ويتم حساب مقابل التأخير المستحق للممول على أساس سعر الإئتمان والخصم مخصوماً منه ٢%".

يرى الباحث عدم التناسب في حساب مقابل التأخير المستحق على الممول على أساس سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً إليه ٢%, بينما يتم حساب مقابل التأخير المستحق للممول على أساس سعر الإئتمان والخصم مخصوماً منه ٢%.

وطبقاً لنص المادة رقم (١) من قانون ضريبة القيمة المضافة يتم احتساب ضريبة اضافية " بواقع (١,٥%) من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول غير المدفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار وذلك عن كل شهر أو جزء منه إعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد هذا بالاضافة الى الغرامة والتعويض ويتناول الباحث هذه النقطة بالتفصيل فى المبحث التالى.

يرى الباحث حساب مقابل تأخير للمكلف مساوى لنسبة الضريبة الاضافية في حالة تأخر المصلحة عن رد الضريبة المستحقة له طبقا للمواعيد الموضحة بالقانون.

ز. انشاء قضاء ضريبي متخصص.[٢]

يرى الباحث ان القضاء الضريبي المتخصص سوف يؤدى الى سرعة انهاء المنازعات بشكل موضوعى، مما يقلل من الجهد والوقت للفصل فى هذه المنازعات لدى القضاء الادارى.

---

(١) كتاب دورى وزارة المالية رقم ٦٧ لسنة ٢٠٢٠.

(٢) د. حيدر عمران سهر، التهرب من ضريبة الدخل والعوامل المسببة له وألية مكافحته (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، ٢٠١٨، المجلد ١٠، العدد ٢، ص ٥٠٢.

٢/٢/٣/١/١ على مستوى الإدارة الضريبية:

حتى يحقق التشريع الضريبي اهدافه يجب أن ينفذ بواسطة إدارة ضريبية على مستوى مقبول من التنظيم والكفاءة، بحيث تعمل على تسهيل وتوحيد الاجراءات وميكنتها بقدر الامكان مما يستلزم وجود هيكل إداري ملائم للبيئة التى سيطبق فيها التشريع الضريبي ، يعمل على الاستفادة من كافة الامكانات المتاحة سواء كانت مادية أو بشرية والعمل على تطويرها كما يلى:

- **الجانب البشري:**

إن تزايد الممولين والمكلفين بالضريبة يتطلب تدعيما لهياكل الإدارة الضريبية بالإمكانيات البشرية لتقليل الفجوة بين عدد مأمورى الضرائب وبين عدد الملفات التي يجب دراستها وفحصها، مع إعداد مأمورى الضرائب إعداداً جيداً من حيث التأهيل العلمى والعملى ورفع مستواهم عن طريق التدريب المستمر سواء مهنيا أو تقنيا.

- **الجانب المادي:**

إن تعدد مهام الإدارة الضريبية سواء المتعلقة بحصر وتسجيل المكلفين أو المتعلقة بفحصهم وتوجيههم والرقابة على صحة تطبيقهم للقانون، يجعل من الضرورى توفير مقار مجهزة بالأدوات التى تساعدها على انجاز اعمالها بكفاءة وفعالية وان تتسم هذه الادوات بمواكبة التغير التكنولوجى باستمرار، ومن الجدير بالذكر أن مصلحة الضرائب تعمل حاليا على ميكنة الاجراءات الضريبية مما يسهل الاجراءات ويوفر الجهد والوقت لكل من المصلحة والمكلفين.

٣/٢/٣/١/١ على مستوى المكلف بالضريبة:

يجب أن تهتم الإدارة الضريبية بتنمية الثقافة الضريبية للمكلفين باستمرار وبعث الاطمئنان لديهم خاصة في حالة فرض ضرائب جديدة أو تعديل لتشريعات ضريبية قائمة، عن طريق نشر التوعية الضريبية بوسائل الإعلام المختلفة سواء المرئية أو المسموعة أو المقروءة مع التركيز على الوسائل الحديثة مثل مواقع الانترنت ووسائل التواصل الاجتماعى بالاضافة إلى فتح حوار مجتمعي.

٤/١/١ أسباب التهرب الضريبي ووسائل مكافحتها: -

١/٤/١/١ أسبـــاب التهـــرب الضريبـــي:

يستعرض الباحث أهم أسباب التهرب الضريبي فيا يلى:

أ. أسبـــاب تاريخيـــة:

وهى ترجع إلى شعور الأفراد بأن الضرائب قلما تفرض عليهم بغرض تطبيق مصالح عامة بل تفرض لصالح الحاكم وأنها لا تعدو إلا مظهراً من مظاهر الظلم الذي يجب مقاومته[١].

(١) مصلحة الضرائب المصرية، قطاع التدريب، الفحص المنسق – الدرس السابع، ص ٥٩٩-٦٠٠ .

ب. أسباب سياسية واجتماعية:

- سياسة الدولة الانفاقية، فعندما يكون إنفاق الدولة موجها إلى ما يحقق أكبر قدر من المنافع للأفراد يشعر المكلفون بأداء الضريبة بجدوى سدادها وبالتالي يقل التهرب الضريبي، والعكس صحيح.
- النظرة الاجتماعية للمتهرب: أن نظرة المجتمع للتهرب الضريبي تؤثر بشكل مباشر على قرار المكلف بالتهرب من سداد الضريبة، حيث ينظر اليه فى بعض المجتمعات على انه شخص منبوذ بينما ينظر اليه فى مجتمعات اخرى بنظرة تعاطفية ويتم التفاخر بين المكلفين حول امكانية وطرق التهرب الضريبي(١).
- التوزيع غير العادل للعبء الضريبي على النحو المقصود من واضعي السياسات الضريبية؛ إذ يزداد العبء بالنسبة للذين قاموا بأداء التزاماتهم الضريبية على الوجه الأكمل، بينما ينخفض أو يتلاشى هذا العبء بالنسبة لمن تمكنوا من التهرب من هذه الالتزامات الضريبية أو من جزء منها.(٢)
- عدم خضوع بعض أصحاب الدخول العليا وأصحاب الثروات للضرائب؛ بسبب ما يتمتعون به من نفوذ سياسي واجتماعي، يمكنهم من التهرب من أية تشريعات ضريبية.(٣)

ج. أسبـــاب أخلاقيـــة:

كلما زادت درجة الوعي الأخلاقي والثقافى والوطنى فى المجتمع كلما زاد شعور أفراده بالمسئولية وحب المصلحة العامة مما يدفعهم الى عدم التهرب الضريبي، حيث أن يوجد تناسبا عكسيا بين الوعى الاخلاقى والشعور بالمسئولية تجاه المجتمع وبين التهرب الضريبي.(٤)

---

(١) د. يسرى مهدي حسن السامرائي، د. زهره خضير عباس العبيدي، "**تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي**"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد(٤)، العدد(٩)، ٢٠١٢م، ص. ١٣٤

(٢) د. يونس البطريق، **المالية العامة الضرائب والنفقات**، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٧، ص ١٤.

(٣) د. نيفين فرج إبراهيم، **أثر عجز الموازنة العامة فى مصر فى الدين الخارجى باستخدام التكامل المشترك والسببية**، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، ٢٠١٥، العدد ٧١، ص ١٠٤ .

(٤) يرجع في ذلك:

– د. هاشم منصور الهاشم، **الجمارك الأردنية (دراسة توثيقية)**, دار الخليج للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٢٠، ص ٦٤

– د. فهدة بنت سلطان السديري، حنين بنت أحمد الماس، **التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية استكشافية**، مجلة الفكر المحاسبي، كية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٨، ٢٠١٨، ص ١٦١٢.

د. أسبـــــاب تشريعيـــــة:

يعـد التشـريع أحـد أهـم العوامـل التـى تـدفع الأفـراد للتهـرب الضـريبي، لعـدة أسـباب من أهمها:-

- ارتفـاع أسـعار الضـريبة التـى يـتم تطبيقهـا حيـث أن زيـادة عـبء الضـريبة ينـتج عنـه مستويات أعلى من التهرب.(١)
- غموض النصوص القانونية فى بعض الاحيان: إن غموض نصوص القانون واللوائح والتعليمات المفسرة له تؤدي إلى عدم وضوح الغرض منه وكيفية التطبيق الأمثل له من قبل المكلفين به، وبالتالي قيام المكلفين بأفعال غير مقصودة يمكن تصنيفها تهرب من وجهة نظر القانون.(٢)
- عدم تناسب نصوص التشريع الضريبي في بعض الأحيان مع الواقع العملي مما يدفع بعض الممولين إلى التهرب من سداد الضريبة بإخفاء كل أو جزء من إيراداتهم .
- المعاملة المختلفة لنفس النشاط فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة (مثل نشاط المقاولات).
- وجـود اختلافـات بـين القواعـد المنظمـة للعمـل الضـريبي (قـانون- لائحـة- تعليمـات- منشورات- كتب دورية).
- تعدد أوعية الضرائب التى يخضع لها الممول.(٣)
- الازدواج الضريبي.
- كثرة الإجراءات والنماذج الضريبية.
- عدم تفعيل المجلس الأعلى للضرائب مما يؤدى الى صعوبة الرقابة المجتمعية على نظام الضرائب.

---

(1) Williams. J & Carceloo, J. GAAP. **Study to quantify and analyses the VAT gap in the EU-25 Member States** , (Report Published by the European Commission) , 2009 , P.58.

(٢) د. نوفان العليمات، **أثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن**، مجلة المنارة، المجلد (٢٢)، العدد (٤ / ب)، ٢٠١٦، ص ٥٤٨.

- د. محمد ابكر احمد، محمد جار النبى مختار، **اثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي (دراسة ميدانية)**، مجلة الشرق للدراسات و البحوث العلمية، كلية الشرق الأهلية - كسلا، المجلد (٢٢)، العدد الخامس،٢٠١٧، ص ٧٠

(٣) د. حسين سيد حسن عبد الباقي، **تحديات تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر "دراسة تطبيقية"**، مجلة الفكر المحاسبي، كية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد ١، ٢٠١٩، ص ٤٠٦.

ه. أسبـــاب اقتصاديـــة:

وهـي تتعلـق بالوضـع الاقتصـادي ومسـتوى المعيشـة، فمـن المفتـرض أن الـدول ذات التصنيف الاقتصادي الجيد ولديها مستوى معيشي مرتفع يقل فيها التهرب الضريبي، حيث يرى البعض[١] وجود علاقة سلبية بين التهرب الضريبي وكل من جودة البنية التحتية ومستوى الخدمات المقدمة للمواطنين، ومستوى الاستدامة الشاملة.

كما أن التهرب الضريبي يمكن أن يؤدى إلى:

- التهرب يولد تهرب أخر حيث أنه قد ينضم الأمناء ممن يتحملون التزامهم الضريبي للمكلفين الذين تهربوا بالفعل نتيجة عدم احساسهم بالعدالة.[٢]
- التهرب الضريبي يؤدى الى توجيه الإستثمارات إلى الأنشطة التي تفرض فيها ضريبة أقل، أو يمكن التهرب منها على حساب الأنشطة الإنتاجية الأخرى التى تسعى الدوله الى تنميتها، كما يقلص من حجم الاقتصاد الرسمى ويوسع من الاقتصاد غير الرسمى.[٣]

و. أسبـــاب إداريـــة وفنيـــة:

- ضعف الثقة بين الممول والإدارة الضريبية.
- الفحص التقديري المغالى فيه من قبل بعض مأموري الضرائب.
- ضعف الحصر الخاص بالمجتمع الضريبي وخاصة الحصر على الطبيعة
- طول المدة التى يتم فحصها.
- شعور المكلف بعدم المساواة فى تطبيق الضريبة على كافة المكلفين[٤].
- اتساع نطاق الاقتصاد غير الرسمي وبالتالي الخروج عن نطاق التشريعات الضريبية.
- قلة الوعي المحاسبي والضريبي لدى المكلفين، وعدم التزامهم بإمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية[٥].

---

(1) Hichem Khlif Achraf Guidara Khaled Hussainey**,"Sustainability level corruption and tax evasion: a cross-country analysis",** Journal of Financial Crime, 2016 , Vol. 23 Iss 2 , p. 4.

(٢) أ. طرشى ابراهيم، "**التهرب الضريبي وأليات مكافحته** "، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر، ٢٠١٥، ص١٨.

(٣) د. ناصر مراد، **التهرب والغش الضريبي في الجزائر**، دار قرطبة للنشر والتوزيع، بدون سنة نشر، ص٢٢.

(٤) د.عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي" **التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود** "، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص١٧٩.

(٥) أ. حيدر عودة كاظم، "**دوافع التهرب الضريبي في العراق دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية** "، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد ١٨ عدد ٢، ٢٠١٦، ص ٢٤٥.

- التوسع فـى اصـدار التعليمـات والمنشـورات مـن مصـلحة الضـرائب والفتـاوى مـن ادراة البحوث الضريبية.

ويـرى الباحـث ان التوسـع فـي اصـدار التعليمـات والمنشـورات مـن مصـلحة الضـرائب وكـذلك التوسع في تفسير القرارات الوزارية يؤدى إلى وقوع كثير من المكلفين في التهرب الضريبي سواء بقصد او بدون قصد فعلى سبيل المثال، صدر القرار الوزاري رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ باشتراطات تمتع المطاعم والمحال غير السياحية بالإعفاء من ضريبة القيمة المضافة الا ان المصلحة توسعت فى تطبيق هذا القرار على أنشطة اخرى خاضعة للضريبة مثل تصنيع وتجارة الحلوى من عجين وبالتالى اخضعتها للفئة العامة للضريبة بالرغم من خضوعها اصلا لضريبة الجدول مما ادخل الكثير من المكلفين في هذا النشاط فـي التهرب الضـريبي، حيـث ان مصـنع الحلـوى خاضـع لضـريبة الجـدول بفئـة ٥% فـوجىء بمطالبتـه بضـريبة بفئـة ١٤% وان تـاجر الحلـوى غيـر مطالـب بالتسـجيل لاقتصـار نشـاطه علـى تجـارة سلع الجدول اولا فوجىء باعتباره متهربا من الضريبة لعدم التسجيل ومطالبته بضريبة قدرها ١٤% بالاضـافة إلـى التعـويض والغرامـات، ممـا أدى لكثيـر مـن المشـكلات التطبيقيـة وامتنـاع المكلفيـن عـن تطبيق القرار لانهم غير مخاطبين به وعدم سداد الضريبة ولجأ الكثير منهم إلى القضاء.

٢/٤/١/١ وسائل مكافحة التهرب الضريبي[(١)]:

إذا كان التهرب الضريبي يرجع لعوامل مختلفة سواء كانت أخلاقية أو سياسية أو اقتصادية أو فنية فإن معالجة هذه العومل يساهم بشكل كبير في مكافحة التهرب الضريبي، كما يلي:

أ. تنميـــة الوعـــي الأخلاقـــي:

تنمية وعي الأفراد بأن سداد الضرائب المستحقة عليهم هو التزام أخلاقي قبل أن يكون التزامًا قانونيًا، حيث يعمل على زيادة روح التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع.

ب. ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة للتهرب الضريبي:

من أهم العوامل التي تؤدي إلى ارتفاع نسب التهرب الضريبي هى عدم وجود العقوبات الكافية على مرتكب هذه الجريمة أو وجود عقوبات ولكنها لا تتناسب معها، لذلك يجب فرض العقوبات الكافية والرادعة على مرتكبي جريمة التهرب الضريبي.

---

(١) أ. سميرة بوعكاز " **مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبى** "، رسالة دكتوراة محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ٢٠١٥، ص ٥٥ – ٥٦.

ويرى البعض[١] أن التزام المكلف بالضريبة لا يتحقق تلقائيا، وإنما يتحقق بموجب قواعد قانونية محددة في التشريع الضريبي وفرض عقوبات رادعة على عدم الالتزام بها.

ج. من الناحية التشريعية:

يجب صياغة قوانين الضرائب بطريقة مناسبة وواضحة بحيث لا توجد ثغرات قانونية تسهل التجنب أو التهرب الضريبي.

ويرى البعض[٢] ضرورة ان تكون نصوص القانون الضريبي واضحة وسهلة الفهم ولا تحتمل أكثر من تأويل أوتفسير.

د. مـــن الناحيـــة الفنيـــة:

يجب الاهتمام بتدريب موظفي الادارة الضريبية بشكل مستمر للعمل في المجال الضريبي على نحو يكفل لهم الوقوف على أحدث الأساليب والوسائل الفنية المستخدمة في المجال الضريبي، كما ينبغي تمكين موظفي مصلحة الضرائب من الإطلاع على المستندات والدفاتر التي تساعدهم على ربط الضريبة على الوجه الصحيح سواء كانت هذه المستندات لدى المكلف أو لدى أى جهة أخرى.

هـ. مـــن الناحيـــة السياسيـــة:

ينبغي على الحكومات التأكد من تطبيق النظام الضريبي بشكل عادل على جميع الفئات، وحسن استخدام الحصيلة الضريبية والعمل على تقليل التعديلات الضريبية حتى يتحقق الاستقرار في النظام الضريبي.

---

(١) ا. محمد روابة " **نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي – دراسة حالة** " رسالة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بو على الشلف، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ٢٠١٨، ص ٣.

- د. طارق عبد الكريم عبد الفضيل، طلحة احمد محمد، " **النظم الإلكترونية واثرها في الحد من التهرب الضريبي**"، جامعة النيلين، مجلة الدراسات العليا، مجلد ١٠, عدد ٤٠، ٢٠١٨, ص ٣٥٤ .

(٢) د. عرفان فوزى " **الضوابط التشريعية للنصوص الضريبية** " المؤتمر الضريبي الخامس والعشرين بعنوان " اشكالية واليات تطوير المنظومة الضريبية ", الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب , ١٢ – ١٣ ديسمبر ٢٠١٧, ص ١١ .

- د. إيمان شاكر محمد " **التحاسب الضريبي وفق نظام الضريبة الموحدة آلية مقترحة للتطبيق في الهيئة العامة للضرائب** " مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الثاني عشر العدد ٤١، ٢٠١٧، ص ١٦١ .

و. من الناحية الاقتصادية:

يجب أن تعمل الحكومات على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الجوانب المفيدة للمجتمع، مما يؤدى لشعور أفراد المجتمع بأن قيامهم بسداد الضريبة له فوائده المحسوسة لكل منهم.

كما يجب تضييق نطاق الاقتصاد غير الرسمى ودمجه فى الاقتصاد الرسمى مما يؤدى الى زيادة الحصيلة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية.

٥/١/١ قيـــاس التهـــرب الضريبـــي:

يمثل حجم وتوزيع التهرب الضريبي مصدر اهتمام وجدل مستمر فى مختلف الاوساط. حيث يعتقد البعض ان الجزء الاكبر من التهرب الضريبي يقوم به الاثرياء عن طريق الشركات متعددة الجنسيات مثل اللجوء الى الملاذات الامنه أو ما يعرف بالجنات الضريبية (Tax haven) حيث الدول التى لا توجد بها ضرائب أو التى يوجد بها معدل ضريبي منخفض كما فى بنما.[١]

وتقدر الإيرادات المفقودة بسبب التهرب الضريبي الدولي للاتحاد الأوروبي في عام ٢٠١٦ بمبلغ ٤٦ مليار يورو.[٢]

وحيث أن طبيعة التهرب الضريبي تكون سرية فان حساب وقياس التهرب الضريبي بالأرقام وبشكل دقيق صعب التحقيق فى الواقع العملى حيث ارتكزت معظم عمليات التقدير على اثار التهرب الضريبي والنتائج المترتبة عليه.

ومن الجدير بالذكر ان معظم الدراسات المتعلقة بحجم التهرب الضريبي ارتكزت على قياس حجم الاقتصاد غير الرسمى حيث انه طبقا للدراسة التي غطت ١٦٢ دولة من ضمنها مصر خلص شنايدر وآخرون إلى أن حجم الاقتصاد غير الرسمي في مصر بلغ حوالي ٣٧ % من الناتج المحلي الإجمالي في عام ٢٠٠٧[٣]. أما التقرير الذي صدر عن صندوق النقد الدولي عام ٢٠١١ حول الاقتصاد غير الرسمي عن عام ٢٠٠٨ فقد قدر حجم الاقتصاد غير الرسمي

(1) Annette Alstadsæter, Niels Johannesen, Gabriel Zucman." Tax Evasion and Inequality" October 6, 2017 . P 1. paper is supplemented by an Online Appendix **available at 1/1/2019** http://gabriel-zucman.eu/leak

(2) Charles Vellutini &others, **Estimating International Tax Evasion by Individuals – Final Report**, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2019,P.13 https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019-taxation-papers-76.pdf available at 28/6/2020

(3) Friedrich Schneider, Andreas Buehn and A. Montenegro. 2010. Shadow Economies All Over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007. World Bank. Policy Research Working Paper, No. 21.

فـي الاقتصـاد المصرى بحوالي ٣٤ % من الناتج المحلـي الاجمـالي[١]، وقدر نسبته من الناتج المحلى الاجمالى فى الفترة من ٢٠١٠ حتى ٢٠١٥ كما يتبين من الجدول التالى.[٢]

العام المالى	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥
النسبة من الناتج المحلى	٪٣٠,٥	٪٣٢,٩١	٪٣٣,٦٤	٪٣٤,٣٧	٪٣٤,٩٦	٪٣٣,٣٢

وبناءً على ماسبق يمكن تقدير حجم الاقتصاد غير الرسمى فى مصر كما يلى:

حجم الاقتصاد غير الرسمى عن الفترة من ٢٠١١ حتى ٢٠١٥ بالمليار جنية			
العام المالي	الناتج المحلى الإجمالي[٣]	نسبة الاقتصاد غير الرسمي	حجم الاقتصاد غير الرسمي
٢٠١٢/٢٠١١	١٥٧٥,٥	٪٣٢,٩١	٥١٨,٥
٢٠١٣/٢٠١٢	١٦٠٨,٦	٪٣٣,٦٤	٥٤١,١٣
٢٠١٤/٢٠١٣	١٧٢٩,٢	٪٣٤,٣٧	٥٩٤,٣٣
٢٠١٥/٢٠١٤	١٨٠١,٩	٪٣٤,٩٦	٦٢٩,٩٤
٢٠١٦/٢٠١٥	١٩١٧,٢	٪٣٣,٣٢	٦٣٨,٨١
الإجمالي			٢٩٢٢,٧١

يتضـح من الجدول السابق أن حجم الاقتصـاد غير الرسمي فـي مصـر عن الفترة من ٢٠١١ حتى ٢٠١٥ يقدر بحوالي ٢٩٠٠ مليار جنية لم يتم سداد الضرائب المستحقة عليها بعد استبعاد الأنشطة المعفاة.

(1) IMF. 2011.Regional Economic Outlook: MENAP Oil Importers: Meeting Social Needs, Restoring Economic Confidence; Addressing Informality and Promoting Inclusion.

(2) Leandro Medina, Friedrich Schneider: "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?" IMF Working Paper, WP/18/17, Washington, 2018, P. 71.

(٣) المصدر: البنك المركزي المصري، التقرير السنوي عن الاعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٦، أعداد مختلفة.

١ / ٢ المبحث الثانى
صـــور التهـــرب الضريبـــي وعقوباتـــه

١/٢/١ صور التهرب الضريبي بضرائب الدخل:

طبقا للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنه يعتبر الممول متهربا من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية:

١. "تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها".

تنطبق هذه الحالة على الممولين الملتزمين بإمساك حسابات منتظمة والذى تم تحديدهم وفقاً للمادة رقم ٧٨[١] ويقوم الممول بإمساك نوعين من الدفاتر الأول يعبر عن الإيرادات والأرباح الحقيقية للنشاط والثاني مصطنع لا يعبر عن الأرباح الحقيقية بهدف التهرب من الضرائب.

٢. "تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها".

تنطبق هذه الحالة على الممولين الذين يقدمون الإقرارات الضريبية عل أساس تقديري لعدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات إلا انه لديهم دفاتر وسجلات ومستندات وذلك لعدم الإفصاح عن جميع إيراداتهم بهدف التهرب من الضرائب.

٣. "الإتلاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة".

---

(١) تنص المادة ٧٨ على " يلتزم الممولون الآتى ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:
١- الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقا لأحكام الباب الأول من الكتاب الثانى من هذا القانون، الذى يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقا لآخر ربط ضريبى نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه.
٢- الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون."

هذا الأجل مدته خمس سنوات بدايةً من انتهاء الأجل المحدد لتقديم الإقرار الضريبي عن الفترة الضريبية وتزداد إلى ست سنوات اذا كان الممول متهربا من أداء الضريبة بأي صورة من صور التهرب التى وردت بالقانون.

٤. "اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر".

٥. "إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة" وفي جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة. مادة (١٣٤) "يُسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها".

ويرى الباحث أن المشرع اعتبر أن من حالات التهرب تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة، تقديم الإقرار الضريبي السنوي على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها الا أنه لم يعتبر عدم تقديم الاقرار تهرباً واكتفى بعقوبة المخالفة مما يشجع على عدم تقديم الاقرار فى حالة توجه المكلف للتهرب الضريبي حيث يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه طبقا للمادة ١٣٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويعتبر الباحث هذه الحالة احدى نقاط القصور فى اسلوب التحاسب الضريبي ويقترح إدراج حالة عدم تقديم الاقرار ضمن حالات التهرب واستبعادها من حالات المخالفات أسوة بما ورد بقانون الضريبة على القيمة المضافة.

ويرى البعض أن المشرع قد منح مزايا للمتهرب الذى لم يقدم الاقرارات الضريبية السنوية كما يلى [١]:

١- لا يمكن أن يطبق عليه العقوبة الواردة في المادة ١٣٣ حتى ولو سلك السلوك الإجرامي واستعمل إحدى الطرق المنصوص عليها في المادة ١٣٣ حيث أنه بذلك يكون شروع في الجريمة واكتشفت المصلحة ذلك قبل الربط لأنه لم يقدم الإقرار والذي يعتبر ربط للضريبة

(١) أ. إسماعيل عبد اللطيف، "**التهرب الضريبي في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥** "، مجلة البحوث المالية والضريبية- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - مصر، عدد ٥٦، ٢٠٠٩، ص ١٢٤، ١٢٥.

والشروع في الجنحة لا عقوبة عليه إلا بنص خاص ولم ينص المشرع في المادة ١٣٣ على العقاب على الشروع في الجريمة وإنما نصت على عقوبة الذي تهرب بالفعل.

ويتفق الباحث مع هذا الرأى وهذا ما أخذ به المشرع عند اصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ حيث استبعد فيه فقرة محاولة رد الضريبة (شروع فى رد الضريبة) والتى كانت واردة بقانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ من فقرات التهرب الواردة بقانون الضريبة على القيمة المضافة.

٢- لا يكون للمصلحة حق توقيع حجز تنفيذي بقيمة ما يكون مستحقاً من الضرائب من واقع الإقرارات الضريبية المقدمة حيث انه لم يقدم إقرار ضريبي طبقا للمادة ١٠٤.

٣- يمكن للممول التصالح طبقاً لنص المادة ١٣٨ " للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة ١٣٥ من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة ألاف جنيه ".

٢/٢/١: صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة:

يتسم التهرب من الضريبة على القيمة المضافة بانه يستغل ألية الائتمان الضريبي فى التهرب كخصم ضريبة مدخلات دون وجه حق أو رد ضريبة غير مستحقة او الحصول على اعفاءات غير قانونية أو تخفيض عبء الضريبة[1]، مما دعى المشرع الضريبي أن يتوسع فى بنود التهرب من الضريبة على القيمة المضافة حيث أورد عدد تسعة عشر صورة من صور التهرب كما جاء فى المادة رقم ٦٨ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ حيث حصر فيها الحلات التى تعتبر تهربا نتيجة ارتكاب المكلف لفعل أو امتناعه عن فعل يكون من شأنه إخفاء المكلف لحقيقة نشاطه بأي صورة من الصور التي اعتبرها قانون ضريبة القيمة المضافة تهربا.

فقد نصت المادة رقم (٦٨) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ علي أنه

"يعد تهربا من الضريبة يعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها بالمادة ٦٧"

١- "عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة "

حددت المادة (١٦) من القانون الأشخاص الذين يتعين عليهم التقدم للتسجيل.

(1) Michael Walpole " Tackling VAT Fraud" INTERNATIONAL VAT MONITOR SEPTEMBER/OCTOBER 2014، P. 258

وبناء على ما ورد في تلك المادة فأنه ينبغي حتى تتوافر أركان جريمة التهرب وفقاً لهذه الصورة أن يتم التعرف على من هو المكلف بالتسجيل.

المكلـــف بالتسجيـــل: -

المكلف هو الشخص الطبيعى او الشخص الاعتبارى خاصا كان او عاما المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجا لسلعة او تاجرا او مؤديا لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاتة حد التسجيل المنصوص علية فى هذا القانون وقيمته خمسمائة الف جنيها، وكل مستورد او مصدر او وكيل توزيع لسلعة او لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاتة، وكذلك كل منتج او مؤدى او مستورد لسلعة او لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاتة.

٢- "بيع السلعة أو اداء خدمة او استيراد اى منهما دون الإقرار عنها، وسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة".

أي أنه في حالة عدم قيام المسجل بالإقرار عن مبيعاته من السلعة أو استيرادها أو أداء الخدمة ولن يقر عنها يعتبر متهربا ويعتبر المسجل متهربا أيضا في حالة عدم سداد الضريبة المستحقة رفق الإقرار أي أنه لا يكفي الإقرار ولكن لابد من السداد للضريبة المستحقة.

٣- "خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم" .

في حالة مخالفة المسجل للمادة رقم 22 من القانون والمواد من رقم ٢٦ حتى ٣٠ من اللائحة التنفيذية والتي تحدد الشروط العامة للخصم الضريبي فإن ذلك يعد عملا من أعمال التهرب مهما كان قيمة هذه الضريبة التي تم خصمها.

حيث تنص المادة (٢٢) على " للمسجل عند حساب الضريبة ان يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاتة من السلع والخدمات ما سبق سدادة او حسابة من ضريبة على المردودات من مبيعاتة وما سبق تحميلة من هذة الضريبة على مدخلاتة بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المبيعة بمعرفة المسجل فى كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقا للحدود وبالشروط والاوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية "

ولايسرى الخصم المنصوص علية فى هذه المادة على ما ياتى: -

١- ضريبة الجدول سواء على سلع او خدمات خاضعة بذاتها او كمدخلات فى سلع او خدمات خاضعة للضريبة وذلك فيما لم يرد نص خاص فى هذا القانون.

٢- ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.

٣- السلع والخدمات المعفاة.

ومن شروط خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات.

- أن يكون هناك فاتورة ضريبية.
- أن تكون الفاتورة صادرة من مسجل.
- أن يكون محدد بها قيمة ضريبة القيمة المضافة.
- أن تكون خاصة بمدخلات تدخل في صناعة السلع او الخدمات المباعة بطريقة مباشرة او غير مباشرة.
- أن تكون السلعة المباعة خاضعة للضريبة.
- وعلى ذلك فلو خالف المسجل شروط وحدود الخصم سالفة الذكر فأنه يكون متهرباً وفقا للصورة سالفة الذكر.

٤- "استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك".

نصت المادة (٣٠) من القانون على أنه " ترد الضريبة طبقاً للشروط والأوضاع والحدود التي بينتها اللائحة التنفيذية خلال خمسة واربعين يوما من تقديم الطلب مؤيدا بالمستندات فى حالات محدده، اهمها: -

- الضريبة السابق سدادها او تحميلها على السلع والخدمات التى يتم تصديرها ، سواء صدرت بحالتها او ادخلت فى سلع او خدمات اخرى، بما لايجاوز الرصيد الدائن بشرط توريد قيمة الصادرات الى احد البنوك الخاضعة لاشراف البنك المركزى وفقا للضوابط التى يحددها، او وفقا لاى من طرق السداد او التسويات الاخرى التى تحددها اللائحة التنفيذية وذلك كلة بشرط الا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.
- الضريبة السابق سدادها على الالات والمعدات التى تستخدم فى انتاج سلعة او اداء خدمة خاضعة للضريبة ، وذلك عند تقديم اول اقرار ضريبى عدا الاتوبيسات وسيارات الركوب الا اذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.
- وفى جميع الاحوال يجب ان يكون من بين المستندات الدالة على احقية المكلف فى خصم الضريبة او ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجداول المحاسين والمراجعين تفيد ذلك.

وعلى ذلك فأن قيام المنشأة بتقديم أي مستندات بخلاف الحقيقة لاسترداد الضريبة في الحالات سالفة الذكر وترتب عليه استردادها دون وجه الحق فإن هذا الفعل يعتبر تهرباً.

٥- "تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها".

عادة ترتبط هذه الفقرة بفقرات أخرى، مثل تقديم المسجل فواتير مزورة لمشتريات محملة بالضريبة علي أن يقوم بخصمها بالإقرار لتقليل الضريبة المستحقة.

أو يتقدم إلي قسم رد الضريبة بمستندات مزورة تفيد قيامه بالتصدير محاولة منه لاسترداد الضريبة السابق سدادها علي مدخلاته.

٦- "عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول".

في هذه الحالة يكون المسجل متهرباً اذا خالف المادة "١٤" من القانون والمادة "٧" من اللائحة التنفيذية والتي تحدد البيانات الواجب توافرها في الفاتورة والشروط القانونية لصحتها.

٧- "انقضاء ستين يوماً على إنتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها وسدادها".

هنا المشرع أوجب علي المسجل تقديم إقرار عن مبيعاته من السلع أو الخدمات وحيث أن الضريبة علي القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة فلا معني لقيام المسجل بحجز الضريبة أكثر من المدة التي حددها القانون لتوريدها إلي المصلحة فإذا تأخر في تقديم الإقرار وأداء الضريبة عن المدة المقررة لذلك وهي ستون يوما بعد إنتهاء المدة التى حددها القانون يعتبر ذلك تهرباً.

٨- "إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول".

إن إصدار الفاتورة وتحصيل وتوريد الضريبة يقتصر على المسجل فلو قام غير المسجل بإصدار فاتورة ضريبية محملة بالضريبة او ضريبة الجدول فأنة يعتبر متهرباً وذلك لأنه يقوم بتحصيل هذه الضريبة لحسابه الخاص مما يؤدي إلى الإثراء على حساب الخزانة العامة.

٩- "عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقا لأحكام المادة (١٢) من هذا القانون".

حيث تنص المادة (١٢) على " يلتزم المسجل بان يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة او اداء الخدمة الخاضعة للضريبة على ان تتضمن اسم المشترى ورقم تسجيلة ان كان مسجلا وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التى تتضمنها الفواتير والاجراءات التى تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها "

ويرى الباحث ضم هذه الفقرة الى الفقرة رقم ٦ لوحدة الموضوع.

١٠- "اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية، وتقع المسئولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها"

يرى الباحث ان هذه الفقرة تم ادراجها لتحد من ظاهرة بيع الفواتير وسوف يتم القاء الضوء على هذه الظاهرة بالتفصيل فى الفصل الثالث.

١١- "عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقا لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون".

١٢- "حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربة" بمقتضي هذه الصورة فإن المشرع قد جرم حيازة السلع الخاضعة للضريبة والتي تكون مهربة سواء كانت سلع عامة أو سلع جدول وسواء كانت الحيازة لمسجل أو لغير مسجل.

١٣- "عدم تقديم إقرار ضريبي نهائى، وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل".

حيث تنص المادة الخامسة من مواد الاصدار على الآتي: -

"يلغى تلقائيا تسجيل كل من لم يبلغ حد التسجيل المنصوص علية فى القانون المرافق مل لم يطلب خلال ستين يوما من تاريخ العمل بة استمرار تسجيلة وعلى من الغى تسجيلة تقديم اقرار ضريبى عن اخر فترة ضريبية قبل الالغاء, وكذا الفترات الضريبية التى لم يحل ميعاد تقديم اقراراتها خلال ثلاثين يوما من تاريخ العمل بهذا القانون مبينا به رصيد اخر المدة من الانتاج التام والخامات والخدمات , ويلتزم باداء ما يستحق علية خلال ستة اشهر من تاريخ العمل بهذا القانون , كما يلتزم بان يحتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ الغاء تسجيلة وعلية تمكين موظفى المصلحة من الاطلاع عليها".

١٤- "عدم الالتزام بأحكام المادة (٤٠) أو المادة (٤٢) من هذا القانون"

حيث تنص المادة (٤٠) على " فى حالة اخضاع سلعة او خدمة لضريبة الجدول او زيادة الفئة المفروضة عليها، يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان الى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من هذة السلع او الخدمات فى اليوم السابق لسريان ضريبة الجدول الجديدة او المزيدة، ويكون تقديم هذا البيان خلال خمسة عشر يوما من هذا التاريخ وتستحق ضريبة الجدول الجديدة او المزيدة فى تاريخ تقديم هذا البيان، ويجب اداء ضريبة الجدول المستحقة على هذة السلع والخدمات خلال المدة التى يحددها رئيس المصلحة على الا تجاوز ستة اشهر من تاريخ استحقاقه ".

كذلك نصت المادة (٤٢) من القانون على أنه "لايجوز انشاء او تشغيل اى مصنع او معمل لانتاج اية سلعة او تادية اية خدمة من السلع والخدمات المنصوص عليها فى الجدول المرافق لهذا القانون الا بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الادارية المختصة".

١٥- **"وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها".**
ومثال ذلك وضع علامات بندرول مصطنعة على المشروبات الروحية والسجائر.

١٦- **"قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التي يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هوسعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب الضريبة عليه**، سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلع أو الوارد بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير، وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر".

١٧- **"حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون أن يكون ملصقاً عليها العلامة المميزة (البندرول) والتي يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها"**

١٨- **"التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة".**

تنص المادة (٤٤) من القانون على أنه "مع عدم الإخلال بما نص علية هذا القانون من أحكام خاصة يحظر التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء إلا بعد أخطار المصلحة وسداد الضرائب المستحقة وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف".

١٩- **"عدم الالتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار"**

جيث تنص المادة الرابعة من مواد الاصدار على "يستمر المسجل فى ظل أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات برقم تسجيله إذا بلغت أو تجاوزت قيمة مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى القانون المرافق، كما يستمر تسجيل المستورد لسلعة خاضعة للضريبة، وكذلك كل منتج أو مستورد لسلعة من سلع الجدول المرافق بقانون الضريبة العامة على المبيعات إذا أدرجت ذات السلعة فى الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته، وعليه الإلتزام بكافة أحكام القانون المرافق".

كما يلتزم بتوريد الضريبة العامة علي المبيعات المستحقة عليه رفق إقراراته وفي المواعيد المقررة وفقا لأحكام هذا القانون، وعليه الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس

سنوات تالية لتاريخ العمل بهذا القانون، وفي حالة الإخلال بأي من الأحكام المنصوص عليها في الفقرتين السابقتين يعد المسجل متهربا وفقا لأحكام القانون المرافق.

وتنص المادة الخامسة من مواد الاصدار على " يلغى تلقائياً تسجيل كل من لم يبلغ حد التسجيل المنصوص عليه فى القانون المرافق ما لم يطلب خلال ستين يوماً من تاريخ العمل به استمرار تسجيله، وعلى من ألغى تسجيله تقديم إقرار ضريبى عن آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء، وكذا الفترات الضريبية التى لم يحل ميعاد تقديم إقراراتها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون مبيناً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات، ويلتزم بأداء ما يستحق عليه خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون، كما يلتزم بأن يحتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ إلغاء تسجيله، وعليه تمكين موظفى المصلحة من الاطلاع عليها ".

٣/٢/١ صور التهرب الضريبي بضرائب الدخل وما يقابلها بضريبة القيمة المضافة:

من خلال استقراء صور التهرب الواردة فى القانون الخاص بكل من ضريبة القيمة المضافة وضرائب الدخل يرى الباحث أن صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة أكثر من صور التهرب من ضرائب الدخل حيث أن كل صورة من صور التهرب من ضرائب الدخل يقابلها أكثر من صورة من صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة كما يتضح من الجدول التالى:-

م	فقرات التهرب بضرائب الدخل	الفقرات المقابلة بضريبة القيمة المضافة
١	**تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع عمله بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.**	فقرة ٥ " تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها ". فقرة ٩ "عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقا لأحكام المادة (١٢) من هذا القانون ". فقرة ١١ " عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقا لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون "

م	فقرات التهرب بضرائب الدخل	الفقرات المقابلة بضريبة القيمة المضافة
٢	**تقـديم الإقـرار الضـريبي السـنوي علـى أسـاس عـدم وجـود دفـاتر أو سـجلات أو حسـابات أو مسـتندات مـع تضمينه بيانـات تخـالف مـا هـو ثابت لديه من دفـاتر أو سـجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها.**	فقرة ٥ " تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها ". فقرة ١١ " عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقا لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون "
٣	**الإتـــلاف العمـــد للســـجلات أو المسـتندات ذات الصـلة بالضـريبة قبـل انقضـاء الأجـل المحـدد لتقـادم دين الضريبة.**	فقرة ٩ "عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التي تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقا لأحكام المادة (١٢) من هذا القانون ". فقرة ١١ " عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقا لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون " فقرة ١٣ "عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي، وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة أشهر من تاريخ إلغاء التسجيل "
٤	**اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيـع أو غيرهـا مـن المسـتندات لإيهـام المصـلحة بقلـة الأربـاح أو زيادة الخسائر.**	فقرة ٣ " خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم " فقرة ٥ " تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها ". فقرة ١٠ " اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية، وتقع المسئولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها. "

م	فقرات التهرب بضرائب الدخل	الفقرات المقابلة بضريبة القيمة المضافة
٥	**إخفـاء نشـاط أو جـزء منـه ممـا يخضع للضريبة**	فقـرة ١ " عـدم التقـدم للمصـلحة للتسـجيل فـي المواعيـد المحددة ". فقرة ٢ " بيـع السـلعة أو أداء خدمـة أو اسـتيراد أي منهمـا دون الإقـرار عنهـا، وسـداد الضـريبة وضـريبة الجـدول المستحقة ". فقرة ٣ " خصم الضريبة أو ضريبة الجدول كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم " فقرة ٥ " تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة للـتخلص مـن سـداد الضـريبة وضـريبة الجـدول كلهـا أو بعضها ". فقرة ٦ "عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة "

باستقراء الجدول السابق يتبين ان صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة تحتوى صور التهرب من ضرائب الدخل بل تزيد عنها حيث أن هناك صور تهرب بضريبة القيمة المضافة لا يقابلها صور للتهرب من ضرائب الدخل وهى كما يلى: -

١) فقـرة ٤ "اسـترداد الضـريبة أو ضـريبة الجـدول كلهـا أو بعضـها دون وجـه حـق مـع العلم بذلك "
٢) فقرة ٧ " انقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة و ضريبة الجدول دون الإقرار عنها وسدادها"
٣) فقرة ٨ " إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول "
٤) فقرة ١٢ " حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الاتجار مع العلم بأنها مهربه "
٥) فقرة ١٣ " عدم تقديم اقرار ضريبى نهائى وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة اشهر من تاريخ الغاء التسجيل "
٦) فقرة ١٤ " عدم الالتزام باحكام المادة (٤٠) او المادة (٤٢) من هذا القانون "
٧) فقـرة ١٥ " وضـع علامـات أو أختـام مصـطنعة للـتخلص مـن سـداد ضـريبة الجـدول كلها أو بعضها ".

٨) فقرة ١٦ " قيام المنتج او الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التى يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب ضريبة المبيعات عليه سواء السعر المعلن من المنتجين او المستوردين لتلك السلع أو الواردة بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة فى السعر "

٩) فقرة ١٧ " حيازة سلع الجدول بقصد الاتجار دون ان يكون ملصقا عليها العلامة المميزة (البندرول) والتى يصدر قرار من الوزير بوضع هذة العلامة عليها "

١٠) فقرة ١٨ " التصرف فى السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول او استعمالها فى غير الغرض الذى اعفيت من اجلة خلال فترة الحظر دون اخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة "

١١) فقرة ١٩ " عدم الالتزام باحكام المادة الرابعة او المادة الخامسة من مواد الاصدار"

٤/٢/١ عقوبات التهرب الضريبي والتصالح فيها:

١/٤/٢/١ عقوبات التهرب من ضرائب الدخل والتصالح فيها:

١/١/٤/٢/١ عقوبات التهرب من ضرائب الدخل:

مادة (١٣١):

"مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، يعاقب على الجرائم المبينة في المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها".

مادة (١٣٢)

"يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقرارا ضريبيا أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية:

١- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته ولم تفصح عنها المستندات التي شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمرا ضروريا لكي تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول.

٢- إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأي تعديل أو تغيير في الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر. وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً".

مادة (١٣٣)

"يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين".

مادة (١٣٤)

"يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضي بها في شأنها".

٢/١/٤/٢/١ التصالح فى التهرب الضريبي بضرائب الدخل:

مادة (١٣٨) "للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء:

(أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة ١٣٥ من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة آلاف جنيه.

(ب) ملغاة.

(ج) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و١٣٤ بالإضافة إلى **تعويض يعادل مثل هذه المبالغ.**

(د) تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون."

٣/١/٤/٢/١ الآثار المترتبة على التصالح:

إذا تم التصالح بين الممول والمصلحة ترتب على ذلك ما يلي:

أ – انقضاء الدعوى الجنائية

ب– انقضاء الآثار المترتبة على الدعوى الجنائية

ج – تأمر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.

٢/٤/٢/١ عقوبات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة والتصالح فيها:

١/٢/٤/٢/١ عقوبات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة:

حيث تنص المادة رقم ٦٧ من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على "مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد منصوص عليها في أى قانون آخر، يعاقب على التهرب من الضريبة وضريبة الجدول بالسجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين ويجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والأدوات والمواد التي استعملت في التهريب، وذلك فيما عدا السفن والطائرات، ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض

ويحكم على الفاعلين متضامنين بالضريبة أو ضريبة الجدول أو كليهما, بحسب الاحوال، والضريبة الاضافية. وتضاعف العقوبة المنصوص عليها بالفقرة الاولى من هذه المادة

في حالة تكرار الجريمة خلال ثلاث سنوات. وتنظر قضايا التهرب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال".

وطبقا لهذه العقوبة فإن جريمة التهرب تعد جناية وليست جنحة ومما يترتب عليه عدة آثار وفقاً لقانونى العقوبات والاجراءات الجنائية من أهمها [١]:-

- تنظر قضايا التهرب أمام محكمة الجنايات.
- يجب ان يكون للمتهم محامى يحضر معه التحقيقات.
- مدة التقادم في الجنايات عشر سنوات من تاريخ وقوع الجريمة طبقا للمادة ١٥ من قانون الاجراءات الجنائية.

ويرى الباحث عدم سقوط جريمة التهرب الضريبي بمضى مدة معينة لما لها من اثار سلبية كثيرة كما تم ذكرها.

وفي جميع الأحوال تعد جريمة التهرب من الضريبة وضريبة الجدول من الجرائم المخلة بالشرف والامانة.

ويرى الباحث أن اعتبار جريمة التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالشرف والامانة سيعمل على زيادة الحرص والمراجعة المهنية الدقيقة لحسابات واقرارات الممولين وخاصة رجال الأعمال من ذوى الشخصيات العامة خشية الوقوع فى التهرب الضريبي مما يحرمهم من ممارسة حقوقهم السياسية.

وأضاف المشرع عقوبة أخرى إذا كان التهرب متعلق بالسلع الواردة بالجدول المرافق للقانون كما جاء بنص المادة (٦٩) من القانون على "مع عدم الاخلال بالاحكام المنصوص عليها بالمادة ٦٧ من هذا القانون يحكم بمصادرة السلع الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون موضوع التهرب. فاذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها او يجوز الحكم بمصادرة وسائل النقل والادوات والموارد التى استعملت فى التهرب وذلك عدا السفن والطائرات ما لم تكن اعدت خصيصا اواجرت فعلا لهذا الغرض"

أما فى حالة ما اذا كان التهرب متعلق بسلع مستوردة لم يتم الافراج عنها من الجمارك فتسرى عليها أحكام قانون الجمارك كما جاء فى نص المادة ٤٩ " تسري بالنسبة للسلع المستوردة الخاضعة للضريبة، والتي لم يتم الافراج عنها من الجمارك أحكام المخالفات والتهرب المنصوص عليها في قانون الجمارك.

---

(١) أ. محمد إبراهيم سليمان، ا. نصر أبو العباس " **الضريبة علي القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق فى ظل أحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦** "، بدون ناشر، ٢٠١٧، ص ٢٤٢.

المسئول قانونا عن جريمة التهرب من الضريبة عل القيمة المضافة:

تنص المادة (٧٠) على" المسئول قانونا عن جريمة التهرب حيث تنص على الآتي: (فى حالة وقوع أى فعل من أفعال التهرب من الضريبة من احد الاشخاص الاعتبارية يكون المسئول عنة الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الادارة المنتدب او رئيس مجلس الادارة ممن يتولون الادارة الفعلية على حسب الأحوال".

ومن خلال نص المادة المذكورة يتبين لنا الآتي:

لابد من تحديد المسئول قانونا فى جريمة التهرب بدقة ولكى يتم تحديدة لابد ان نتطرق الى المسئول قانونا عن جريمة التهرب فى الاشكال القانونية للمنشآت كالآتي: –

المنشـــآت الفـــرديـــة :

مالك المنشأة هو الذى يتحمل المسئولية المدنية والجنائية معا عن اعمال المنشأة.

شـــركـــات الاشخـــاص:

أ) شركة التضامن:

يتحدد المسئول قانونا عن المسئولية المدنية والجنائية فيها كالتالى:

- جميع الشركاء بالشركة مسئولين مسئولية تضامنية وشخصية عن جميع ديون الشركة حيث لا يجوز الرجوع على احد الشركاء دون ان يكون بمقدورة الدفع بالرجوع على الشركة أو باقى الشركاء وذلك نظرا للمسئولية التضامنية لهذا الشريك
- الشريك المتنازل الية يكون مسئولا عن ديون الشركة التالية لدخولة الشركة وكذلك الديون السابقة ما لم يشترط فى عقد التنازل خلاف ذلك.
- تظل مسئولية الشريك المتنازل عن ديون الشركة السابقة على خروجة من الشركة طالما لم يقم باجراءات شهر هذا التنازل.

ب) شركة التوصية البسيطة:

تتحدد المسئولية المدنية والجنائية فى هذة الشركات على النحو التالى:

- الشريك المتضامن مسئول مسئولية تضامنية وشخصية عن ديون الشركة
- الشريك الموصى مسئول بقدر حصتة فى راس مال الشركة
- مسئولية الشريك الموصى مسئولية تضامنية وشخصية عن اعمال الادارة التى يمارسها

شـــركـــات الامـــوال

أ) شركات المساهمة:

- رئيس مجلس الإدارة.
- عضو مجلس الإدارة المنتدب.
- المدير المسئول.

ب) شركات التوصية بالاسهم:

- الشريك المتضامن مسئول مسئولية تضامنية وشخصية عن جميع تعهدات الشركة وهو نفس حكم شركات التضامن.
- الشريك الموصى وتكون مسئوليتة مسئولية مدنية محدودة بقدر حصتة فى راس المال وهو نفس حكم شركات المساهمة.

ج) شركات ذات مسئولية محدودة:

- رئيس مجلس الإدارة.
- عضو مجلس الإدارة المنتدب.
- المدير المسئول.

عقوبة المحاسب القانونى في قانون الضريبة عل القيمة المضافة

تنص المادة (٧١) على الآتي: "يعاقب بالوقف عن ممارسة المهنة لمدة عام وبغرامة لاتقل عن عشرة الاف جنية ولا تجاوز خمسين الف جنية كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين خالف الالتزام المنصوص علية فى الفقرة الاخيرة من نص المادة (٣٠) من هذا القانون وفى حالة العود تضاعف العقوبة الأصلية".

والفقرة الاخيرة من المادة (٣٠) تنص على الآتي ".....و فى جميع الاحوال يجب ان يكون من بين المستندات الدالة على احقية المكلف المسجل فى خصم الضريبة او ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك.

٢/٢/٤/٢/١ التصالح فى التهرب الضريبي من ضريبة القيمة المضافة:

تـنص المـادة (٧٢) علـى أنـة " ..... ويجوز للوزير أو من يفوضة التصالح في الجرائم المشار اليها، وذلك قبل صدور حكم بات فى الدعوى مقابل سداد الضريبة او ضريبة الجدول المستحقة او كليهما، حسب الاحوال والضريبة الاضافية وذلك بالاضافة الى تعويض يعادل نصف الضريبة او ضريبة الجدول او كليهما بحسب الاحوال اذا كان التصالح فى جريمة من جرائم التهرب....."

ويترتب مباشرة على التصالح إنقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما ترتب على قيامها من آثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها عليه "

ومن الجدير بالذكر وجود بعض الملاحظات الهامة المتعلقة بالتصالح كالآتي:

- أن التصالح جوازي للوزير أو من ينيبه وليس وجوبياً.
- في حالة تكرار التهرب يجوز مضاعفة العقوبة.
- يترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية وإلغاء ما يترتب على قيامها من أثار بما في ذلك العقوبة المقضي بها على الشخص المتهرب.

خـــلاصـــة الفصـــــل الأول:

تناول الباحث في هذا الفصل ظاهرة التهرب الضريبي من خلال مبحثين كما يلي:

تناول المبحث الأول: ماهية وأسباب وحجم وطرق التهرب الضريبي:

وقد قام الباحث في هذا المبحث بعرض مفهوم التهرب الضريبي والفرق بينه وبين التجنب الضريبي، كما استعرض طرق التهرب الضريبي والأسباب التى تؤدى اليه وكيفية معالجتها.

وخلص الباحث إلى الآتي:

١- الاختلاف الجوهرى بين التجنب والتهرب الضريبي هو قانونية الفعل، حيث أن الأول يهدف الى تخفيض الضريبة أو عدم سدادها بإتباع طرق وأساليب غير مخالفة للقانون أما الثاني فيهدف الى تقليل الضريبة أو عدم سدادها بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون.
٢- تتعدد طرق التهرب الضريبي وتتطور باستمرار وفقا لمهارات وخبرات المتهربين واستخدام الوسائل الحديثة مثل تكنولوجيا المعلومات.
٣- تتعدد أسباب التهرب الضريبي، ومن أهمها: أسباب تاريخية، أسباب سياسية واجتماعية، أسباب أخلاقية، أسباب تشريعية، أسباب اقتصادية، أسباب إدارية وفنية.
٤- تتعدد وسائل مكافحة التهرب الضريبي بتعدد أسباب التهرب، ومن أهمها: تنمية الوعي الأخلاقي، ضرورة توافر الجزاءات الضريبية المناسبة للتهرب الضريبي، صياغة القوانين الضريبية على نحو سليم بطريقة محكمة، على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل، على توجيه الحصيلة الضريبية إلى الأوجه المفيدة للمجتمع، تضييق نطاق الاقتصاد غير الرسمي ودمجه في الاقتصاد الرسمي.

تناول المبحث الثاني: صور التهرب الضريبي وعقوباته

وقد قام الباحث في هذا المبحث بعرض صور التهرب الضريبي في كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة، كما استعرض أنواع التهرب الضريبي الأسباب التى تؤدى إلى التهرب الضريبي وكيفية معالجتها.

وخلص الباحث إلى الآتي:

١- صور التهرب الواردة في قانون الضريبة على القيمة المضافة تحتوى صور التهرب الواردة في قانون ضرائب الدخل بل تزيد عنها حيث أن هناك صور تهرب بضريبة القيمة المضافة لا يقابلها صور للتهرب من ضرائب الدخل ومن أمثلتها ما يلى:
أ) فقرة ٤"استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك.

ب) فقرة ٧ " انقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها وسدادها"

ج) فقرة ٨ " إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول "

د) فقرة ١٢ " حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الإتجار مع العلم بأنها مهربه

٢- تتعدد الأساليب المستخدمة في التهرب لكل فقرة من فقرات التهرب الواردة بالقانون.

٣- وجود أساليب للتهرب تستخدم في اكثر من فقرة من فقرات التهرب.

عقوبات التهرب الضريبي:

أ) **عقوبات التهرب من ضرائب الدخل:** الحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم أداؤها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين.

ب) **عقوبات التهرب من ضريبة القيمة المضافة:** السجن مدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

الفصل الثاني

القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي

- المبحث الأول: القياس المحاسبي والضريبي.
- المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي والضريبي.

٢/١المبحث الأول
القيـــاس المحاسبـــي والضريبـــي

مقـدمـــة:

يعتبر القياس المحاسبي أهم المراحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية، حيث يتم تقييم وتسجيل البنود الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها أو عرضها لمختلف مستخدميها بغرض اتخاذ القرار المناسب، ونظرا لأهمية القياس المحاسبي وما له من دور في جعل القوائم المالية ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع، وأهمية القياس الضريبي فى التأثير على قرارات المستثمرين.[١]

يتم إلقاء الضوء عليهما من خلال المطالب التالية:

- **٢/١/١ المطلب الأول:** القياس المحاسبي.
- **٢/١/٢ المطلب الثاني:** القياس الضريبي.
- **٢/١/٣ المطلب الثالث:** القياس المحاسبي الضريبي.

(١) أ. وليد محمد محمد السيد عبد الرحمن، "**أثر حوكمة الشركات عل العلاقة بين التخطيط الضريبي وقيمة المنشأة المحاسبية فى مجالات القياس والعرض والافصاح**"، رسالة دكتوراة، جامعة بور سعيد، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ٢٠١٨، ص ٤٠.

١/١/٢ المطلب الأول
القيـــــاس المحـــاسبـــــي

١/١/١/٢ مـــاهيـــة القيـــاس المحـــاسبـــي:

يوجد تعريفات متعددة لعملية القياس، حيث ينسب أول تعريف لعملية القياس بشكل عام إلى Campell الذي عرفها بأنها "قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة"(١)، أما أكثر التعريفات تحديدا للقياس المحاسبي هو التعريف الصادر من جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) حيث نص على "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة فى الماضي والحاضر والمستقبل، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة".(٢)، ويعرفه أخر بأنه "مقابلة أحد خصائص مجال معين بأحد خصائص مجال أخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الكميات أو الدرجات ويفضل أن تكون المقاييس كمية مما يؤدي لزيادة دقة التعاريف".(٣)

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة بغرض الحصول على معلومات دقيقة لتمييز أحد البدائل عن الآخر في حالة اتخاذ القرار".(٤)

ويعرف أيضا على انه "قيم الأحداث الاقتصادية الناتجة عن أداء نشاط معين، داخل الوحدة المحاسبية، مع بيان التغيرات في تلك الأحداث وتأثيرها على القوائم المالية"(٥)، كما يُعرف

---

(١) د/ محمد مطر، موسى السويطي، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية فى مجالات القياس والعرض والافصاح**"، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ط٣، ٢٠١٢، ص ١١١، نقلا عن

- Campell ،Norman R "**Foundations of science**" (Dover pblication) ،1957.

(٢) د/ وليد ناجي الحيالي"_**نظرية المحاسبة**_" منشورات الجامعة العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، ٢٠٠٧، ص١٠٠.

(٣) د/ على عبدالله شاهين، "**النظرية المحاسبية اطار فكرى وتطبيقى**"، مكتبة أفاق للطباعة والنشر، غزه، ٢٠١١، ص ٣٥.

(٤) ريتشارد شرويد، وآخرون، "**نظرية المحاسبة**"، (ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي)، دار المريخ، الرياض، ٢٠٠٦، ص. ١٨٥

(٥) د/ محمد مطر، موسى السويطي، **مرجع سبق ذكره**، ص١٢٦.

بأنه[١] نشاط يومي لتحديد أثر الأحداث المالية لوحدة محاسبية مستمرة النشاط، والتعرف على هذا الأثر كل سنة مالية، وهو قياس تقريبي لن يكون نهائيا إلا مع تصفية الوحدة محل القياس، وتستخدم وحدة النقد كأداة للتعبير عنه في شكل وحدات عددية.

ومن التعريفات السابقة يمكن استخلاص الملامح الرئيسية للقياس المحاسبي كما يلى:

أ) تحديد الخواص المطلوب قياسها (قيمة / كمية / وزن / طول /...)
ب) استخدام وحدات النقد لقياس الخواص حتى تكون النتائج قابلة للمقارنة.
ج) يتم القياس كل سنة مالية ويكون تقريبيا بهدف التعرف على النتائج الدورية للنشاط ومقدرة الوحدة على الاستمرار.
د) يعتبر القياس نهائيا عند تصفية الوحدة محل القياس.
هـ) نتائج القياس تتأثر بالشخص القائم بعملية القياس خاصةً عند وجود مساحة من التقدير.

٢/١/١/٢ أهـــداف القيـــاس المحـــاسبـــي:

من أهم الأهداف التى يسعى القياس المحاسبي إلى تحقيقها ما يلي:

أ) التعبير عن الأحداث الاقتصادية التي تتم في الوحدات الاقتصادية بوحدة قياس مناسبة هي النقود.[٢]
ب) قياس الأصول المملوكة للوحدة الاقتصادية والالتزامات المترتبة عليها.[٣]
ج) التعرف على التغيرات التي تحدث في أصول وخصوم وحقوق ملكية الوحدة الاقتصادية من فترة مالية إلى أخرى وربط هذه التغييرات بفترة زمنية محدودة.
د) قياس نتائج الأعمال للوحدة الاقتصادية وعرض مركزها المالي.[٤]

---

(١) د. محمود السيد الناغى، "**نظرية المحاسبة– مدخل معاصر**"، المكتبة العصرية، ٢٠١٧، ص ٢٥١–٢٥٢
(٢) د/ عيد محمود حميدة، **دراسات فى المحاسبة المالية المتقدمة فى ضوء المعايير المحاسبية**، دار الخولى للطباعة، بدون سنة نشر، ص٧٠
(٣) ا/أسامة محمد صالح، دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، **رسالة دكتوراة**، ٢٠١٢م، ص ١٢٨
(٤) د/ محمد معتصم إبراهيم حمد، د/ اسماعيل محمد النجيب، "بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، **مجلة العلوم الاقتصادية**، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدراسات التجارية، عدد ١٦، ٢٠١٥، ص١٤٠

٢/١/١/٢ أنـــواع القيـــاس المحـــاسبـــي:

القـيم التـي تظهـر بهـا العناصـر فـي القـوائم الماليـة هـي ناتجـة عـن قياسـها وفقـا لاحد الأنواع التالية[١]:

أ) التكلفة التاريخية (Historical Cost): تستخدم في قياس الأصول الثابتة.

ب) التكلفة الجارية (Current Cost): تستخدم في قياس الأصول والخصوم المتداولة.

ج) القيمة القابلة للتحقق Net realizable (settlement) value (مثل المدينون).

د) القيمة المخصومة (القيمة الحالية لتدفقات مستقبليه) Present (or discounted) value of future cash flows (مثل السندات).

هـ) القيمة السوقية العادلة Fair market value: تستخدم في قياس الأصول التي يتم شرائها بقصد إعادة بيعها بقيمتها السوقية.

٤/١/١/٢ معـــاييـــر القيـــاس المحـــاسبـــي:

عند القيام بعملية القياس لابد من مراعاة بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية، ومن أهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)، وتتمثل فيما يلي[٢]:

أ) الصلاحية للغرض المستهدف منها :

يتطلب هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث تأثيرها على الهدف الذي تعد من أجله، وهذا هو المطبق في المحاسبة المالية حيث أن قياس نتيجة الأعمال وإظهار المركز المالي هما الهدفان الأساسيان للقياس المحاسبي.[٣]

---

(١) د/ طلال محمد الجحاوى، "**اساسيات المعرفة المحاسبية**"، دار البازورى للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ط١، ٢٠٠٩، ص ٣٥٦

(٢) د. محمد المعتز المجتبى إبراهيم "**أثر القياس والإفصاح المحاسبي في ظل المعيار الدولي رقم (٤٠) الخاص بالاستثمارات العقارية على القوائم المالية**"، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، المجلد ٨، العدد ٢٦، ٢٠١٧، ص ٣٧-٣٨

(٣) د. عبد الحي مرعي، د. محمد عباس بدوي "**مقدمة في أصول المحاسبة المالية**" دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٣، ص: ٣٠

ب) القـابليـــة للتحقـــق منهـــا:

التحقق في مجال المحاسبة المالية يعني استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المكتوبة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر.(١)

ج) الالتـــزام بـــالمـــوضـــوعيـــة:

الموضوعية في الممارسات المحاسبية تعني الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان والاستناد إلى مصادر موثقة للبيانات والمعلومات المحاسبية.(٢)

د) القـابليـــة للقيـــاس الكمـــي:

استخدام الأساس النقدي كمعيار القياس الوحيد الذي يتم استخدامه في إعداد التقارير والقوائم المالية.(٣)

هـ) معيـــار الفـــائـــدة:

يجب أن تتصف المعلومات الواردة فى القوائم المالية بأنها مفيدة بالنسبة للمستخدمين سواء داخل الوحدة الاقتصادية أو خارجها، وذلك في مختلف مجالات صنع القرار أو تحديد الأهداف أو توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المطلوب تحقيقها.(٤)

---

(١) د. حيدر محمد علي بني عطا، " **مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة**" دار الحامد، عمان الأردن، ط١، ٢٠٠٧، ص ٤١

(٢) أ. وليد زعرات " **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفق المعايير المحاسبية الدولية**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية،. كلية العلوم الإقتصاد ية والتسيير، جامعة البليدة، ٢٠٠٩، ص ٩٩

(٣) د. عبد الحي مرعي، د. محمد عباس بدوي "**مرجع سبق ذكره**"، ص ٣٢

(٤) أ. طبيب أسامة " **آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الإفصاح والتقييم في المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، رسالة دكتوراة محاسبة، الجمهورية الجزائرية، جامعة فرحات عباس، سطيف، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ،٢٠١٩، ص ١٤

٢/١/٢ المطلب الثاني
القيـــاس الضـــريبـــي

١/٢/١/٢ مفهـــوم القيـــاس الضـــريبـــي

القياس الضريبي يتم وفقاً للمحاسبة الضريبية التى تعد فرعاً من فروع المحاسبة، ولكنها تختلف في تأثرها بالقوانين والقواعد الضريبية المعمول بها في الدولة، وهذه القوانين هي الأساس في حساب الربح الضريبي وتحديد الفئات الضريبية، حيث تعدل المحاسبة الضريبية الربح المحاسبي ليتوافق مع القوانين الضريبية السارية، وبالتالي فإن المحاسبة الضريبية هي حلقة الوصل بين معايير المحاسبة وبين القوانين والقواعد الضريبية، وليس للمحاسبة الضريبية مبادئ خاصة بها وإنما تستند إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومحاولة التوفيق بينها وبين القوانين والقواعد الضريبية.(١)

٢/٢/١/٢ علاقة النظام المحاسبي بالنظام الضريبي

يمكن تحديد العلاقة التي تربط بين النظامين المحاسبي والضريبي في مختلف دول العالم بتصنيفها ضمن أربع أنواع، كما يلي(٢):

أ) عـــلاقـــة قـــويـــة ومبـــاشـــرة:

يتحدد الربح الضريبي مباشرة من الربح المحاسبي دون إجراء أي تعديلات عليه باستثناء التكاليف المتعلقة بالغرامات والعقوبات ذات الطابع الضريبي، حيث يكون النظام المحاسبي مرتبط بشكل كامل بالنظام الضريبي في قواعد القياس والعرض ومن أمثلة هذه الدول ألمانيا.

ب) عـــلاقـــة قـــويـــة وغـــير مبـــاشـــرة:

يتم إعداد الحسابات وفقا لكل من معايير المحاسبة ومتطلبات المحاسبة الضريبية، مما يعني عدم السماح للمنشآت بتسجيل قيود محاسبية لا تتوافق مع قواعد المحاسبة الضريبية، مثل

---

(١) د/ سلطان محمد على محمد السلطان، "**المحاسبة الضريبية النظرية والتطبيق**"، الرياض، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الطبعة السادسة، ١٤١٦ هجرية، نقلاً عن الموقع الإلكتروني لمنتديات طلاب جامعة القدس المفتوحة: http://www.gudsst.com ،available at 23/6/2019

(2) Frédéric GIELEN ،John HEGARTY ،A pan-european perspective on tax accounting implications of IFRS adoption ،an accounting an taxation conundrum ، the World Bank ،September 2007 ،pp: 12-15.

عدم اعتبار الغرامات كمصروفات محاسبية اذا كانت لا يعتد بها ضريبيا ومن أمثلة هذه الدول روسيا وسلوفينيا.

ج) عـــلاقـــة وسطيـــة:

يتحدد الربح الضريبي استنادا على الربح المحاسبي، حيث لا تتوافق المحاسبة في جميع مبادئها وقواعدها وطرق معالجتها مع القواعد الضريبية بسبب وجود أهداف معينة للمحاسبة، مثل توفير المعلومات لمستخدمي البيانات المالية، لكنها تدرج كثيرا من القواعد الضريبية عند تسجيل الإيرادات والمصروفات ضمن نظامها المحاسبي مثل طرق إهلاك الأصول الثابتة، أي ان المحاسبة تأخذ الكثير من القواعد الضريبية في الحسبان، ومن أمثلة هذه الدول المملكة المتحدة، فرنسا ولوكسمبورج.

د) لا عـلاقـة بـين النظـامـين:

لا توجد علاقة بين النظامين، وتلتزم المنشآت بتطبيق القواعد الضريبية دون الرجوع إلى النتائج المحاسبية وهذا الفصل يعتبر نظري لأن الواقع العملي يفرض علاقة ولو غير مباشرة ونسبية، ومن أمثلة هذه الدول هولندا.

٣/٢/١/٢: علاقة النظام المحاسبي بالنظام الضريبي في مصر:

من العرض السابق لأنواع العلاقة بين كل من النظام المحاسبي والنظام الضريبي يتبين أن هذه العلاقة في مصر تصنف ضمن النوع الثالث أي علاقة وسطية، حيث أن القياس المحاسبي طبقاً للمحاسبة المالية يختلف عن القياس الضريبي طبقاً للمحاسبة الضريبية، مما يؤدى إلى اختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي، ومن ثم قيمة ضريبة الدخل التي تتحدد وفقاً للمحاسبة الضريبية تختلف عن قيمة ضريبة الدخل التي تتحدد وفقاً للمحاسبة المالية.

وترجع أسباب الاختلاف بين كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي إلى أن التشريعات الضريبية تأخذ أحياناً ببعض المعالجات التي تختلف عن المعالجات الموجودة في معايير المحاسبة والتي على أساسها يتم قياس الربح المحاسبي، مما يتطلب تعديل هذا الربح ليتوافق مع أحكام التشريع الضريبي.

فالربح الضريبي ينتج عن تعديل الربح المحاسبي سواء بالزيادة أو النقصان وفقاً لأحكام التشريع الضريبي.

مما سبق يتضح أن هناك اختلاف بين الربح المحاسبي المحسوب بالقوائم المالية المعدة طبقا لمعايير المحاسبة المصرية، وبين الربح الضريبي بقيمة ما يتم إدخاله من إضافات وخصومات على الربح المحاسبي طبقا لأحكام التشريع الضريبي، ويمكن إرجاع هذا الاختلاف إلى الأمور التالية[١]:

- الاختلاف في مفهوم الإيرادات بين كل من وجهتي النظر المحاسبية والضريبية.
- الاختلاف في مفهوم التكاليف واجبة الخصم بين كل من وجهتي النظر المحاسبية والضريبية.
- الاختلاف في طرق قياس تكلفة الأصول وفى طرق توزيع عبئها على مدار عمرها الإنتاجي.
- الإعفاءات الضريبية.

ويمكن تقسيم الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي إلى مجموعتين رئيسيتين[٢]:

المجموعة الأولى: الفروق الدائمة Permanent differences

وهى عبارة عن فروق تنشأ نتيجة الاختلاف في طرق معاملة بعض العمليات للأغراض الضريبية عن معاملتها للأغراض المحاسبية، مثل إعفاء بعض الإيرادات من الخضوع للضريبة، السماح بخصم التبرعات بنسبة معينة، اعتماد المصروفات غير المؤيدة بمستندات بنسبة معينة.

وهذه الفروق يقتصر تأثيرها على الفترة التي تحدث فيها فقط ولا يمتد تأثيرها لفترات مقبلة، لذلك لا يترتب عليها أية آثار ضريبية مستقبلية، ويقتصر تأثيرها على قائمة الدخل فقط ولا يمتد لقائمة المركز المالي.

ومن أمثلة الفروق الدائمة:

- الاحتياطيات والمخصصات، حيث لا يعترف التشريع الضريبي بكونها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

---

(١) أ/ السيد إمام أحمد محمد، "**مرجع سبق ذكره**"، ص. ١٩ – ٢٠.

(٢) د/ سعيد عبدالمنعم محمد، أ/ تامر سعيد عبدالمنعم محمد، "**دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية – المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) المحاسبة عن ضرائب الدخل – تأصيل علمي وعملي**"، القصر للطباعة والإعلان، الطبعة الأولى، سنة ٢٠٠٥، ص ٧ – ٨.

- الزيادة في العوائد المدينة عما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي.
- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.
- الزيادة في المصروفات غير المؤيدة بمستندات عن ٧% من المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

المجموعة الثانية: الفروق المؤقتة Temporary differences

وهى الفروق التي تنشأ بين القيمة الدفترية للأصول أو الخصوم المدرجين بقائمة المركز المالي طبقا لمعايير المحاسبة وبين الأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات (القيمة للأغراض الضريبية) مما ينتج عنه اختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

وتتميز هذه الفروق بأن تأثيرها لا يقتصر على الفترة المالية التي تحدث فيها وإنما يمتد تأثيرها إلى الفترات المالية التالية، أي أنه توجد لهذه الفروق آثار ضريبية مؤجلة إلى فترات قادمة مما ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة سيتم إضافتها لوعاء الضريبة مستقبلا أو مبالغ واجبة الخصم سيتم تخفيض وعاء الضريبة بقيمتها في المستقبل.

لذلك لا يقتصر تأثير الفروق المؤقتة على قائمة الدخل فقط وإنما يمتد تأثيرها إلى قائمة المركز المالي كأصل ضريبي مؤجل أو كالتزام ضريبي مؤجل.

ومن أهم الفروق المؤقتة تلك الناتجة عن المخصصات، الإهلاك، استهلاك الأصول غير الملموسة بما فيها الشهرة، حيث تستخدم هذه الفروق في فترات تالية لمواجهة تكاليف تتوافر فيها شروط الخصم أو يتم ردها إلى الإيرادات.

ويرى الباحث أن تضييق مساحة الاختلاف بين الربحين المحاسبي والضريبي، وتدنية الفروق الضريبية المؤقتة يخفف العبء على الممولين والإدارة الضريبية، ويزيد من مساحة الاتساق بين القياس والإفصاح المحاسبي وبين القياس والإفصاح الضريبي، ويزيد من فاعلية التحاسب الضريبي.

٣/١/٢ المطلب الثالث
القيـــاس المحـــاسبـــي الضـــريبـــي

١/٣/١/٢ مفهوم القياس المحاسبي الضريبي:

يجمع القياس المحاسبي الضريبي خصائص كل من القياس المحاسبي والقياس الضريبي في بوتقة المحاسبة الضريبية، بحيث يتم قياس المعلومات المحاسبية ضريبيا مثل إعداد الإقرار الضريبي، ويتم قياس المعلومات الضريبية محاسبيا مثل حساب الضريبة المؤجلة.

ويرى الباحث أنه في ضوء التعديل المستمر للمعايير المحاسبية المصرية والأخذ بها من قبل التشريع الضريبي في تحديد صافى الربح المحاسبي ليكون نقطة البدء في تحديد الربح الضريبي كما جاء بنص المادة رقم (١٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥: "يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.. . " فإن المحاسبة الضريبية تكون هي حلقة الوصل بين المعايير المحاسبية وبين التشريعات الضريبية.

وتتسم المحاسبة الضريبية بمجموعة من الخصائص كما يتم توضيحها في البند التالى.

٢/٣/١/٢ خصائص المحاسبة الضريبية[١]:

أ) تقوم على قواعد ومبادئ ومعايير قد لا تتفق مع مبادئ وقواعد ومعايير المحاسبة المالية، مما جعل القياس الضريبي وفقاً للمحاسبة الضريبية مختلفا عن القياس المحاسبي وفقاً للمحاسبة المالية، وبالتالي فان قيمة ضريبة الدخل وفقاً للمحاسبة الضريبية تختلف عن قيمة ضريبة الدخل وفقاً للمحاسبة المالية.

ب) لا تقتصر على مجرد تحديد الوعاء الضريبي ولكنها تشمل الآتي:

- القياس المحاسبي الضريبي للإيرادات الخاضعة للضريبة بمختلف أنواعها، والتكاليف والمصروفات المتعلقة بها، والإعفاءات الضريبية.

---

(١) د/ جلال الشافعي، "**دراسة تحليلية إنتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية في ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥**"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر، النظام الضريبي المصري، القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، دار الدفاع الجوى، سنة ٢٠٠٦ ، ص ٧ – ١٠.

- الفحص الضريبي الذي يهدف إلى تحديد الوعاء الضريبي، والضريبة المستحقة من خلال فحص الحسابات والإقرارات للتأكد من أمانتها وصحتها وشمولها كافة إيرادات المنشأة خلال سنوات الفحص وكذلك معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً لوجهة نظر التشريع الضريبي.

وبالتالي فإن المحاسبة الضريبية تعتمد على كل من العلوم التالية: المحاسبة، المراجعة، المالية العامة، العلوم السلوكية، التشريعات الضريبية.

ج) القصد منها هو الربط بين المحاسبة والتشريع الضريبي.

د) أنها تنبع من نظرية المحاسبة الضريبية التي تعنى "مجموعة من المبادئ والسياسات والمعايير العلمية المستمدة من مجموعة المفاهيم والفروض المتسقة مع طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت الخاضعة للضريبة والتي تحكم القياس والفحص الضريبي في إطار الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع.

٣/٣/١/٢ التحاسب الضريبي:

يُعرف التحاسب الضريبي بأنه التنظيم الفني للضريبة الذى يتناول كيفية قياس الايرادات الخاضعة للضريبة وربط وتحصيل الضريبة بناء على نتيجة هذا القياس.(١)

كما يُعرف بأنه عملية البحث والتقصي الموضوعي بغرض التأكد من صدق البيانات المدرجة في الإقرار الضريبي المقدم من الممول وفقا لمتطلبات المحاسبة الضريبية.(٢)

كما يمكن تعريفه بأنه تنظيم فنى لقياس الدخل الضريبي، وربط وتحصيل الضريبة نتيجة هذا القياس، من خلال ثلاث مراحل تبدأ بقياس الربح الضريبي وتمر بربط الضريبة وتنتهى بتحصيلها.(٣)

ويهدف التحاسب الضريبي إلى الوقوف على مدى صحة إقرارات الممولين والتأكد من سلامة وأمانة دفاترهم في ضوء أحكام التشريع الضريبي.

---

(١) د/ علاء فريد عبد الأحد، "**المعيار المحاسبي الدولي ١٢ والقاعدة المحاسبية ١٣ رؤية للتحول من التحاسب الضريبي إلى المحاسبة الضريبية**"، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد الثلث عشر، ٢٠١٤، ص ٢٠٥.

(٢) د/ صالح حامد محمد على، مزمل عوض طه أحمد، "**دور جودة التحاسب الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للأرباح**"، مجلة النيل الأبيض للدراسات والبحوث، كلية النيل الابيض للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد السابع، ٢٠١٦، ص ٨٤.

(٣) ا/ هانى التابعى محمد جزر، "**إطار مقترح للتحاسب الضريبي لتدنية مخاطر الامتثال الضريبي الطوعي في ظل المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية**"، رسالة دكتوراة، جامعة بور سعيد، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ٢٠١٩، ص ٤٢.

وتتم عملية التحاسب الضريبي من خلال الفاحص الضريبي الذي يقوم بالاطلاع على دفاتر الممولين وقوائمهم وتقاريرهم المالية ومراجعة المستندات المؤيدة للعمليات التي تمت خلال فترة الفحص والحصول على أدلة إثبات لهذه العمليات، ثم يقوم بإعداد تقرير الفحص في ضوء البيانات التي توصل إليها.

وتلعب الكفاءة العلمية والمهنية لكل من المراجع والفاحص الضريبي دوراً هاماً في زيادة مستوى جودة عملية التحاسب الضريبي.

وبما أن الفحص الضريبي هو المحور الأساسى الذى يقوم عليه التحاسب الضريبي فلابد من إلقاء الضوء عليه فى البند التالى.

٤/٣/١/٢ الفحـــص الضـــريبـــي

الفحص الضريبي يعتبر فحصاً **لغرض خاص**، يتضمن فحص حسابات الممولين بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، حيث يقوم الفاحص الضريبي بالتأكد من ان الحسابات الختامية تبين حقيقة أرباح الممول، وتشمل كافة العمليات التى قام بها خلال الفترة، طبقا لما يقضى به التحاسب الضريبي[١]، ويتناول الباحث الفحص الضريبي من خلال النقاط التالية:

١/٤/٣/١/٢ مـــاهيـــة الفحـــص الضـــريبـــي:

يقصد بالفحص الضريبي بصفة عامة، التحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي، وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضريبة من أنواع الإيرادات المختلفة قد خضع بالفعل للضرائب التي يجب أن يخضع لها، وأنه لا توجد إيرادات يجب خضوعها للضرائب وأغفلها الممول بحسن نية[٢] .

كما عرف الفحص الضريبي بأنه مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية لفحص الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين ومدى توافقها مع القوانين واللوائح والتعليمات المعمول بها[٣].

كما عرف بأنه كافة الإجراءات التي يقوم بها الفاحص الضريبي للتحقق من أن الدخل الذي أدرجه الممول في إقراره الضريبي يشمل جميع الأنشطة التي قام بها خلال فترة الفحص،

---

(١) **د/** السعيد محمد عبد العزيز شعيب " **"اثر معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل علي هيكل الفحص الضريبي"**، مجلة الدراسات والبحوث التجارية– السنة ٢٧، العدد الأول– المجلد الأول– جامعة بنها – كلية التجارة، ٢٠٠٧، ص ٥٩٣.

(٢) **د/** جلال الشافعى" **الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية** " مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٧، ص ٣١.

(٣) **د/** محمد سلمان عبود" **تأثير الإدارة العليا على التطبيق الناجح لإجراءات الفحص الضريبي**" مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، كلية الادارة والاقتصاد جامعة واسط، العراق، العدد (٢٨) الجزء الثاني، ٢٠١٨، ص ٧.

وانه لا يتضمن أخطاء أو غش، والتأكد من أن التسويات الضريبية قد تم تحديدها علي أساس سليم ودقيق، للوصول إلي الوعاء الضريبي الصحيح وحساب الضريبة واجبة الأداء.(١)

وعرف على أنه عبارة عن نظام لفحص البيانات والمعلومات المحاسبية المدرجة بالإقرار الضريبي، وكذلك فحص دفاتر وسجلات الممولين للتحقق من صحة بيانات الإقرارات الضريبية المقدمة منهم والتي تعبر عن حقيقة نشاطهم وذلك للوصول إلى تحديد وعاء الضريبة المستحقة بشكل عادل وموضوعي في ضوء مجموعة المعايير والأسس المتعارف عليها عالميا ومحليا.(٢)

وعرف على أنه مرحلة فنية وأساسية من مهام عمل الإدارة الضريبية يقوم بها الفاحص الضريبي لفحص البيانات الواردة بالإقرار الضريبي للممول من خلال دراسة وتحليل وتقييم القوائم المالية ودفاتر وحسابات المنشأة محل الفحص وفقا للمعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية، للتأكد من صحة البيانات المدرجة بالإقرارات الضريبية المقدمة من الممول خلال فترة الفحص لاعتمادها أو إجراء تعديلات عليها.(٣)

ويستخلص الباحث من التعريفات السابقة أن الفحص الضريبي هو مجموعة من الأساليب والإجراءات التي تقوم بها الإدارة الضريبية بمعرفة ممثلها (الفاحص الضريبي) لمراجعة الإقرارات الضريبية للممولين والمكلفين للتأكد من عدم مخالفتها للقواعد الضريبية السارية خلال فترة الفحص، وإجراء التعديلات اللازمة في حالة وجود مخالفة للقواعد الضريبية للوصول إلى وعاء الضريبة وبالتالي تحديد الضريبة المستحقة ثم الضريبة واجبة الأداء.

٢/٤/٣/١/٢ أهمية الفحص الضريبي:

للفحص الضريبي أهمية كبيرة تتمثل في كونه الوسيلة التي تمكن الإدارة الضريبية من تحديد الوعاء الضريبي على نح وعلمي سليم يحافظ على حقوق كل من المكلفين والدولة بالإضافة إلى زيادة مستوى الالتزام الطوعي بأحكام التشريع الضريبي عن طريق توعية المكلفين وتثقيفهم ضريبيا، وزيادة الحصيلة الضريبية والمساهمة فى الحد من حالات التهرب الضريبي.(٤)

---

(١) **د/** ناجي نجيب يوسف " **الأساس الفلسفي لفحص ضريبة الدخل مدخل جودة الفحص الضريبي**"، جامعة الزقازيق كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد ٣٦ ،العدد ٢ ،٢٠١٤، ص ٦٧.

(٢) **د/** جلال الشافعى "**الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية، الجزء السادس، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**" الدار الجامعية، ٢٠١٠، ص ١٥٣

(٣) **ا/** عماد الدين رزق دفع الله، "**الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي ودورها فى الحد من الاعتراضات الضريبية وتأكيد المصداقية فى تقارير المراجعة الخارجية** " رسالة دكتوراة، السودان، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا، ٢٠١٧، ص ٤٦.

(٤) د/ خالد أمين عبد الله، " **تدقيق الحسابات** "، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، ٢٠١٤، ص٩.

ويرى الباحث أن الفحص الضريبي من أهم الإجراءات التى تساعد على مكافحة التهرب الضريبي نظرا لطبيعة النظام الضريبي الذي يعتمد على التقدير الذاتي للضريبة من خلال الإقرارات المقدمة من الممولين والمكلفين والتي قد لا تعكس الحقيقة، لذلك تقوم الإدارة الضريبية بعدة أشكال من الفحص الضريبي كما يُوضح في أنواع الفحص الضريبي.

٣/٤/٣/١/٢ أنـــواع الفحـــص الضـــريبـــي:

تتعدد وتختلف أنواع وأساليب الفحص الضريبي، من حيث المفهوم والإجراءات والهدف ، وعند اختيار نوع وأسلوب الفحص، يجب مراعاة معايير محددة يمكن الاعتماد عليها في المفاضلة بينهم ، من أهم هذه المعايير[١]:

- ما الذى استهدفه القانون الضريبي.
- ما هى المحاور التى عمد إليها المشرع الضريبي لتحقيق الأهداف.

ويعرض الباحث أنواع الفحص الضريبي طبقاً للزاوية التي يُنظر إليه منها كما يلي:

١/٣/٤/٣/١/٢ مـــن حيـــث خطـــوات الفحـــص[٢]

أ) الفحـــص المكتبـــي:

وهو الفحص الذي يعتمد على الدراسة المكتبية للبيانات المتاحة عن ملف الممول وهو يسبق الفحص الميداني، ومما لا شك فيه أن الفحص المكتبي الجيد للممول أو المسجل، والمستند على قاعدة بيانات داخلية وخارجية شاملة وحديثة يؤدى إلى جودة الفحص الميداني.

ومن أهم إجراءات الفحص المكتبي دراسة الحسابات الختامية والميزانية للسنة موضوع الفحص من واقع الإقرارات الضريبية ومقارنتها بحسابات السنوات السابقة، ثم تحليل هذه المقارنات واستخدام نتائجها في تحديد ما يجب أن يشمله برنامج الفحص وكذلك الأسلوب الممكن إتباعه في الفحص.

ب) الفحـــص الميـــدانـــي:

هو فحص الدفاتر والسجلات والمستندات والقوائم المالية الخاصة بالممول أو المسجل بغرض إبداء الرأي في مدى مصداقية إقراراته الضريبية وخلوها من مخاطر التحريف الجوهرية وبالتالي التأكد من صحتها من عدمه.

ويبدأ الفحص الميداني بتحديد موعد للفحص طبقاً لما جاء بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مادة ٩٥ [٣] وينتهى بإعداد تقرير الفحص.

---

(١) د. السعيد محمد عبد العزيز شعيب، "**اثر معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل علي هيكل الفحص الضريبي**"، مرجع سابق، ص ٥٩٣.

(٢) المرجع السابق، ص ٥٩٦-٥٩٧.

(٣) المادة (٩٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الفقرتين الأولى والثانية " تلتزم المأمورية المختصة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام على الأقل من ذلك التاريخ. ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحررات.".

٢/٣/٤/٣/١/٢ مـــن حيـــث درجـــة دوريـــة الفحـــص:

أ) الفحـــص الـــدوري:

هو الفحص الذي يتم بصفة دورية ويتكرر في نهاية كل فترة زمنية محددة (في نهاية كل عام) وفقاً لخطط محددة مسبقاً.

وهو مطبق في كل من الضرائب على الدخل وضريبة القيمة المضافة.

ب) فحـــص عـــارض (لأغراض خاصة):

وهو فحص غير دوري، ويتم بناء على طلبات مقدمة من الممولين أو جهات أخرى داخل المصلحة، ويتم وضعها في خطط حسب الأولوية، مثل الحالات التالية:

أولاً: بالنسبة لضرائب الدخل:

١- التوقف عن النشاط أو تصفية المنشأة وذلك وفقاً لنص المادة رقم (٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥: " وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق لوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كليا عن مزاولة النشاط..... " ، والمادة رقم (٧٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥[١]، وتنظمه أيضا المادة رقم (٨١) من نفس القانون[٢] والمادة ١٠١ من اللائحة التنفيذية[٣].

٢- المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة المستحقة مواد (٨٤، ٩١) [٤] من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

---

(١) المادة (٧٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الفقرتين الاولى والاخيرة " إذا توقف الممول عن العمل توقفا كليا أو جزئيا تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه العمل "، " وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفى صاحبها خلال مدة الثلاثين يوما المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوما من تاريخ وفاة مورثهم ".

(٢)المادة (٨١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " للممول الذي يرغب في التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية، أن يطلب من المصلحة تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرته للبلاد بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بتقديمها وفقا لأحكام هذا القانون.

(٣) المادة (١٠١) من اللائحة التنفيذية "يكون طلب الممول الذي يرغب فى التوقف عن مزاولة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو مغادرة البلاد مغادرة نهائية تحديد موقفه الضريبي حتى تاريخ توقفه أو تنازله أو مغادرة البلاد، طبقا للمادة (٨١) من القانون، بشرط أن يكون قد قدم الإقرارات الملتزم بها قانوناً، وعلى المأمورية المختصة إجابته إلى طلبه خلال تسعين يوماً من تاريخ استلام الطلب".

(٤)المادة (٨٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " .....فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل."

- المادة (٩١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد."

٣- إعادة الفحص سواء بطلب من الممول أ وبتوجيه من المصلحة في حالة ظهور بيانات جوهرية لم تتوفر أثناء الفحص[١].

ثانياً: بالنسبة لضريبة القيمة المضافة

١- الغاء التسجيل (المادة الخامسة، مواد أرقام ٨ ،٢١) من القانون [٢]، مادة ٢٥ من اللائحة التنفيذية [٣].

٢- رد الضريبة على الصادرات.[٤]

٣- استيفاء تعاملات.[٥]

٤- إعادة الفحص سواء بطلب من الممول أ وبتوجيه من المصلحة في حالة ظهور بيانات جوهرية لم تتوفر أثناء الفحص.[٦]

---

(١) المادة (٩٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الفقرة الاخيرة " ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها ما لم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص".

(٢) المادة (٨) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ " فى حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته تستحق الضريبة على السلع التى فى حوزة المسجل وقت التصرف فيها ، إلا إذا كان الخلف مسجلاً أو قام بتسجيل نفسه طبقا لأحكام هذا القانون..

- المادة (٢١) يجوز لرئيس المصلحة أن يلغى التسجيل فى الحالات وبالشروط والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية

(٣) المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية في تطبيق أحكام المادتين (٨) و(٢١) من القانون يجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه أن يلغى التسجيل في الحالات الآتية:

١- إذا فقد المسجل أحد شروط التسجيل المنصوص.

٢- إذا طلب المسجل ذلك وفقاً لأحكام المادة (١٨) من القانون،

٣- إذا ثبت لدى المصلحة أن تسجيل المكلف تم على خلاف الحقيقة.

٤- إذا توقف المسجل عن ممارسة النشاط وفقاً لحكم المادة رقم (٨) من القانون، ويجب على رئيس المصلحة أو من يفوضه أن يلغى تسجيل المسجل المتوقف اعتباراً من تاريخ آخر يوم في الفترة الضريبية التي تم خلالها التوقف عن ممارسة النشاط الخاضع للضريبة أو ضريبة الجدول.

(٤) المادة (٣٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الفقرة الاولى " ترد الضريبة طبقا للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية:

١- الضريبة السابق سدادها أو تحميلها علي السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى،

(٥) ا/ محمد ابراهيم سليمان ونصر أبو العباس أحمد " **الضريبة على القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق** "، مرجع سابق، ص ٢٣٠.

(٦) المرجع السابق، ص ٢٣٠.

٣/٣/٤/٣/١/٢ من حيث عدد الملفات وحجم الإقرارات الخاضعة للفحص.[٤]

أ) فحـــص شـــامـــل

يقصد به فحص جميع مفردات المجتمع الضريبي من الممولين أو المسجلين، بمعنى آخر فحص جميع الملفات والإقرارات الضريبية دورياً، بصرف النظر عن:

١- شكل أو حجم المنشأة.

٢- صغر أو كبر حجم الأعمال.

٣- إمساك دفاتر وحسابات منتظمة من عدمه.

٤- تقديم الإقرار من عدمه

وهذا هو المطبق بضريبة القيمة المضافة بالنسبة للملفات والمطبق بضرائب الدخل عند فحص الممولين عن المرتبات والضريبة المخصومة من المنبع وضريبة الدمغة.

ب) فحـص انتقـائـي (عينـة):

هو اختيار وفحص نسبة أو عينة من مفردات المجتمع الضريبي، أو من الملفات والإقرارات المقدمة، واعتماد باقي الملفات والإقرارات بدون فحص. وعند اختيار هذه النسبة في الأعوام التالية قد يتم استبعاد الملفات السابق اختيارها في الأعوام الماضية، أو لا.

وهذا هو المطبق بضرائب الدخل عند فحص الممولين عن أرباح النشاط التجاري والصناعي، ومطبق بضريبة القيمة المضافة عند فحص الملف فيتم فحص عينة من الفترات.

٤/٤/٣/١/٢ الفحص الضريبي في القانون:

تنص المادة (٩٤) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على "على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من المصلحة بناء على عرض رئيس المصلحة".

ويقصد بالفحص الضريبي بالعينة "الانتقائي" خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة والملفات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة, في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها وبدون فحص, بحيث يتم فحص الملف الضريبي مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل عام، على أن يكتفي كل سنة بعينة معينة على سبيل المثال وحسب الأحول[١].

---

(٤) **د/** جلال الشافعى" **الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية**"، مرجع سابق، ص ٣٨-٤٢.

(١) د/ جلال الشافعي، "إطار مقترح لتطوير النظام الضريبي المصري ليتواءم مع الحالة الاقتصادية الحالية"، **بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر, نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة, الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب, سنة ٢٠١٢** ، ص ٢١.

ويـرى الباحـث أن مبـدأ الفحـص بالعينـة أُهدر بصـدور قـرار وزيـر الماليـة رقـم ٨ لسـنة ٢٠١٣ بشأن قواعد ومعايير تحديد عينة فحص إقرارات الممولين عن الفترة الضريبية ٢٠١٠ " ضريبة الدخل" حيث ورد بالمادة الأولى في البند الرابع:

- **الإقرارات عن النشاط التجاري والصناعي والمهني والأنشطة غير التجارية غير المؤيدة بحسابات منتظمة.**

وبذلك أصبح الفحص شامل لجميع إقرارات الممولين غير المؤيدة بحسابات منتظمة بدءا من عام ٢٠١٠ مما لـه اثر كبير علـى تـأخر الفحص واللجوء إلـى الفحص التقديري المكتبـي المغالى فيه وإرسال النماذج بناء على ذلك خشية من التقادم، مما أدى إلى لجوء معظم الممولين إلى اللجان الداخلية ثم لجان الطعن.

ويرى البعض[١] أن التقديرات المغالى فيها تؤدى إلى اتجاه بعض الممولين إلى محاولة التخلص من سداد الضريبة كليا أو جزئيا من خلال التهرب والتجنب الضريبي.

أما بالنسبة لقانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ فلم يحدد المشرع طريقة للفحص إلا انه حدد مدة تعديل الإقرار كما ورد بالمادة رقم ١٥ ونصها " على المصلحة تعديل الإقرار الذي يقدمه المسجل اذا تبين لها ان قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بهذا الإقرار عن أية فترة ضريبية، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية وفقا لحكم المادة (١٤) من هذا القانون.

وتخطر المصلحة المسجل بالتعديل والأسس التي استندت عليها على النموذج المعد لهذا الغرض (نموذج ١٥) بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقا لقانون التوقيع الإليكتروني أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني، ولصاحب الشأن في جميع الأحوال، الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون".

يرى الباحث أن عدم تحديد طريقة الفحص سواء بالعينة ام لا؛ يعنى ان يكون الفحص شاملا لجميع الملفات مما يجعل الأمر أكثر صعوبة ويستلزم توافر عدد من الفاحصين يتناسب

---

(١) د. يوحنا نصحى عطية "**ضرورة ترشيد الحكم الشخصى للفاحص الضريبي كأحد الأليات المستحدثة في تفعيـل اداء المنظومـة الضـريبية**" المؤتمر الضـريبي الخـامس والعشرين بعنـوان "اشكالية واليـات تطـوير المنظومة الضريبية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢ – ١٣ ديسمبر ٢٠١٧، ص ١٠

مع عدد الملفات، مما أدى إلى عدم فحص بعض المسجلين، فحص البعض الأخر عن فترات كبيرة، ويقترح الباحث استخدام الفحص الإلكتروني للتغلب على هذه الصعوبات وخاصة أنه يتناسب مع المنظومة الضريبية الإلكترونية للإقرارات التي تم البدء في استخدامها من قبل المصلحة؛ مما يؤدى لمزيد من الرقابة على الإقرارات الضريبية والحد من التهرب الضريبي حيث أن مبيعات المسجل المرفقة بالإقرار تظهر كمشتريات للمسجل الذى قام بشرائها.

ويستنتج الباحث ان هناك عدم اتساق بين القانون وبين التعليمات والقواعد المنظمة للفحص الضريبي في كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة، كما يلي:

أ) عدم اتساق بين القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وبين التعليمات المنظمة للفحص الضريبي، حيث انه طبقا لنص المادة رقم (٧٨)[١] من القانون فأن الممول يلتزم بإمساك الدفاتر والسجلات اذا تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه في حين ان الإقرارات الضريبية تتيح للممول ان يقدم إقرارات لا تستند لدفاتر وحسابات منتظمة حتى رقم أعمال مليون جنيه، بل ان الإدارة الضريبية تجاوزت ذلك بتعليماتها التنفيذية رقم ٦٥ لسنة ٢٠٢٠ بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت والشركات التي يتجاوز رقم أعمالها السنوي المليون جنيه سنويا والتي تقدمت بإقرارات ضريبية لا تستند لدفاتر وحسابات منتظمة.

ب) عدم اتساق بين قانون ضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وبين التعليمات المنظمة للفحص الضريبي بضرائب الدخل حيث يجوز للمكلف الذى يقل رقم أعماله عن مليون جنيه أن يقدم إقرارات لضرائب الدخل لا تستند لدفاتر وحسابات منتظمة، في حين أن عدم إمساك دفاتر منتظمة يعتبر واقعة تهرب ضريبي طبقا لقانون الضريبة على القيمة المضافة.

ويقترح الباحث النقاط التالية لمعالجة هذا التعارض:

- تعديل المادة ٧٨ بحيث يصبح الممول ملتزما بإمساك حسابات منتظمة اذا تجاوز رقم أعماله السنوي نصف مليون جنيه لان هذا المبلغ هو حد التسجيل بضريبة القيمة المضافة.

---

(١) تنص المادة ٧٨ على " يلتزم الممولون الآتى ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون:

١- الشخص الطبيعى الخاضع للضريبة وفقا لأحكام الباب الأول من الكتاب الثانى من هذا القانون، الذى يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا، إذا تجاوز رأس ماله المستثمر مبلغ خمسين ألف جنيه، أو تجاوز رقم أعماله السنوى مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه، أو تجاوز صافى ربحه السنوى وفقا لآخر ربط ضريبى نهائى مبلغ عشرين ألف جنيه.

٢- الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون."

- عدم السماح للممول بتقديم إقرارات لضرائب الدخل لا تستند لدفاتر وحسابات منتظمة اذا تجاوز رقم أعماله السنوي نصف مليون جنيه.
- اعتبار واقعة عدم تقديم الإقرار في الحالة السابقة واقعة تهرب ضريبي
- محاسبة الممولين التي تقل أرقام أعمالهم عن نصف مليون جنيه عن طريق اتفاقيات تحاسبية أو مبالغ مقطوعة حسب كل نشاط مما يوفر الجهد والوقت والتكلفة بالنسبة لكل من الإدارة الضريبية والممولين.

٥/٤/٣/١/٢ أهـداف الفحـص الضـريبـي[١] :

تتمثل أهداف الفحص الضريبي في الآتي:

١- زيادة الالتزام الطوعي للممولين والمكلفين.

٢- المشاركة في الحد من حالات التهرب الضريبي.

٣- تحقيق العدالة الضريبية.

٤- تقليل الفجوة بين ما يجب أن يسدده الممول من ضرائب وما يسدده فعلا.

٥- تحديد قيمة الضرائب وتحصيلها بصورة صحيحة.

٦- التأكد من انتظام الحسابات والدفاتر واحتوائها على كافة أنشطة الممول.

٦/٤/٣/١/٢ إجراءات الفحص الضريبي لحالات التهرب

استعرض الباحث في الفقرات السابقة أنواع الفحص الضريبي المختلفة في حالة الظروف الطبيعية لممارسة النشاط، أما اذا ارتكب الممول أو المكلف عملا من أعمال التهرب الضريبي؛ فيتم فحص نشاطه وفقا لإجراءات مختلفة كما يلى:

أولاً: إجراءات الفحص الضريبي لحالات التهرب من ضرائب الدخل

أتاحت المادة ٩٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ دخول مقار عمل الممول دون إخطار مسبق حيث نصت في فقرتها قبل الأخيرة على " وللوزير أن يأذن لموظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة".

---

(١) د. شيماء أبو المعاطى " **تطوير أساليب الفحص الضريبي في ضوء الإستفادة من التحليل المالي للبيانات- دراسة تطبيقية** " المؤتمر الضريبي السادس والعشرين، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٨ - ٣٠ يناير ٢٠١٩، ص ٦

وبناءً على ذلك في حال توفر قرائن على تهرب الممول يتم اتباع الخطوات التالية:

١- العرض على اللجنة الوزارية لبحث حالات التهرب لطلب موافقة وزير المالية على اتخاذ الإجراءات القانونية قبل الممول
٢- استصدار موافقة وزير المالية
٣- إيقاف التعامل على ملف الممول من قبل المأمورية
٤- جمع الاستدلالات عن الممول عن طريق المصادر الداخلية والخارجية
٥- إجراء المحاضر اللازمة مع الممول (مناقشة- إثبات حالة – معاينة)
٦- فحص ملف الممول عن طريق إدارة المكافحة (مجموعة عمل مختلفة عن المجموعة التي قامت بجمع الاستدلالات) من خلال النتائج التي تم التوصل اليها من النقاط السابقة.
٧- إعداد التقرير.
٨- العرض على نيابة مكافحة التهرب.

ثانياً: إجراءات الفحص الضريبي لحالات التهرب من الضريبة على القيمة المضافة

في حال توفر قرائن على تهرب الممول يتم اتباع الخطوات التالية:

أ) في حالات التفتيش والضبط:

١- جمع الاستدلالات عن الممول عن طريق المصادر الداخلية والخارجية.
٢- إجراء المحاضر اللازمة عن نشاط المكلف (اطلاع-مناقشة- إثبات حالة – معاينة).
٣- تحديد قيمة التهرب الضريبي الجزئي حيث انه في هذه الحالة تتوافر دلائل على التهرب الضريبي ولكن يصعب تحديد قيمته مثل:
أ) إصدار اكثر من مسلسل للفواتير.
ب) إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة.
ج) عدم إصدار فواتير ضريبية.
٤- إجراء التحريات اللازمة عن مقار مزاولة النشاط والاحتفاظ بالمستندات.
٥- العرض على وزير المالية لطلب موافقة سيادته على اتخاذ الإجراءات القانونية قبل المكلف من تفتيش وضبط وتحقيق.
٦- استصدار موافقة الوزير.
٧- استصدار اذن النيابة بالتفتيش.
٨- تنفيذ محضر التفتيش والضبط ضد المكلف بناء على موافقة الوزير وإذن النيابة.

٩- تحريز المستندات والدفاتر المضبوطة.

١٠- إحالة الملف لإدارة فحص قضايا التهرب.

١١- العرض على نيابة مكافحة التهرب من قبل إدارة فحص القضايا بتشكيل لجنة لفحص ملف المكلف.

١٢- تقوم اللجنة المشكلة للفحص بحلف اليمين أمام نيابة مكافحة التهرب.

١٣- إخطار المكلف بالحضور لفض الأحراز.

١٤- فض الأحراز وإثباتها تفصيليا في حوافظ مستندات.

١٥- البدء في فحص ملف المكلف عن طريق اللجنة المشكلة.

١٦- إعداد تقرير الفحص وتحديد مستحقات المصلحة.

١٧- العرض على نيابة مكافحة التهرب بالنتيجة.

١٨- يعرض المكلف على النيابة فاذا قام بسداد مستحقات المصلحة يتم إحالة الملف للمأمورية المختصة، أما اذا لم يوافق على السداد يتم إحالته إلى المحكمة لاتخاذ شئونها.

ب) في حالات الضبط بدون تفتيش

١- جمع الاستدلالات عن الممول عن طريق المصادر الداخلية والخارجية.

٢- إجراء محاضر اللازمة مع المكلف (مناقشة- إثبات حالة – معاينة).

٣- تحديد قيمة التهرب الضريبي.

٤- مواجهة المكلف بقيمة مستحقات المصلحة ومطالبته بسدادها.

٥- اذا قام بسداد مستحقات المصلحة يتم إحالة الملف للمأمورية المختصة للسير في إجراءات التصالح.

٦- في حالة عدم الموافقة على سداد مستحقات المصلحة يتم اتخاذ الإجراءات القانونية.

٧- العرض على اللجنة الوزارية لبحث حالات التهرب لطلب موافقة وزير المالية على اتخاذ الإجراءات القانونية قبل المكلف.

٨- استصدار موافقة الوزير.

٩- تنفيذ محضر ضبط ضد المكلف بناء على موافقة الوزير.

١٠-إحالة الملف لإدارة فحص قضايا التهرب.

١١-العرض على نيابة مكافحة التهرب من قبل إدارة فحص القضايا بتشكيل لجنة لفحص ملف المكلف.

١٢-تقوم اللجنة المشكلة للفحص بحلف اليمين أمام نيابة مكافحة التهرب.

١٣-فحص ملف الممول عن طريق اللجنة المشكلة.

١٤-إعداد التقرير وتحديد مستحقات المصلحة.

١٥-العرض على نيابة مكافحة التهرب بالنتيجة.

١٦-يعرض المكلف على النيابة فاذا قام بسداد مستحقات المصلحة يتم إحالة الملف للمأمورية المختصة أما اذا لم يوافق على السداد يتم إحالته إلى المحكمة لاتخاذ شئونها.

٢ / ٢ المبحث الثاني
الإفصـــاح المحـــاسبـــي والضـــريبـــي

يعتبر الإفصاح المحاسبي أهم المراحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية، حيث يتم تقييم وتسجيل البنود الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها أو عرضها لمختلف مستخدميها بغرض اتخاذ القرار المناسب، حيث أن الإفصاح عن المعلومات بدرجة عالية من الجودة يعد أمراً في غاية الأهمية لمستخدمي المعلومات المحاسبية سواء كانوا مستثمرين حاليين أو مرتقبين أو غيرهم من أصحاب المصالح وذلك لأنه يحسن قرارات الاستثمار[١].

ونظرا لأهمية الإفصاح المحاسبي وما له من دور في جعل القوائم المالية ذات مصداقية ومعبرة عن الواقع وكذا أهمية الإفصاح الضريبي من قبل المكلف ومصلحة الضرائب فيجب القاء الضوء على كل منهما في مطلب مستقل ثم يعرض الباحث الإفصاح المحاسبي الضريبي في المطلب الثالث كما يلي:

- **٢/٢/١ المطلب الأول:** الإفصاح المحاسبي
- **٢/٢/٢ المطلب الثاني:** الإفصاح الضريبي
- **٢/٢/٣ المطلب الثالث:** الإفصاح المحاسبي الضريبي

(1) Ferdy Van Beest, Geert Braam, Suzanne Boelens "Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics", Nice Working Paper, Nijmegen Center for Economics (NICE), Institute for Management Research, Radboud university Nijmegen, the Netherlands, April, (2009),. P.29 http://www.rn.nl/workingpapers

١/٢/٢ المطلب الأول
الإفصـــــاح المحـــــاسبـــــي

١/١/٢/٢ ماهيـة الإفصـاح المحاسبـي:

لا يوجد تعريف واضح ومتفق علية للإفصاح، ويرجع السبب في ذلك إلي أن مفهوم الإفصاح المحاسبي يختلف من بيئة لأخرى، بل يختلف في البيئة الواحدة من وقت لأخر، نظرا لتأثره بالعوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية وغير ذلك من العوامل الأخرى، التي قد تلزم المنشأة بالإفصاح عن نوعية معينة من المعلومات، لذا يمكن القول أن المعلومات التي تناسب بيئة معينة قد لا تتناسب مع بيئة أخري، كما يتأثر الإفصاح المحاسبي بتطور الشكل القانوني للمشروع وارتباطه بتطور الأنشطة الاقتصادية حيث تختلف درجة الإفصاح في المنشأة الفردية عنها في شركات الأشخاص عنها في شركات الأموال التي تتميز بانفصال الملكية عن الإدارة مما يستلزم وجود إفصاح يوفر التقارير المالية للأطراف الخارجية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، كما يتأثر الإفصاح المحاسبي بالقوانين الصادرة التي تؤثر على إعداد وتنظيم الحسابات والقوائم المالية.

وبناء على ذلك عرف الكتاب والباحثين الإفصاح المحاسبي بعدة تعريفات كما يلى:

١- عرف الإفصاح المحاسبي على أنه عرض وتقديم البيانات والمعلومات الخاصة بنشاط المنشأة إلى الأطراف المستفيدة منها بصورة كاملة وملائمة وفي الوقت المناسب بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات المناسبة وخاصةً الاستثمارية منها.(١)

٢- الإفصاح المحاسبي هو احتواء القوائم والتقارير المالية على بيانات ومعلومات كافية ومفيدة وغير مضللة لمستخدمي القوائم المالية بصفه عامة لاسيما المعلومات الهامة التي تظهر المنشأة فى صورة تعبر عن أوضاعها الحقيقية.(٢)

٣- الإفصاح المحاسبي هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المنشأة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية متاحة، ويجب أن تتصف هذه المعلومات بالكفاية والشمولية والعدالة، حيث تهدف الكفاية إلى تحديد حجم الحد الأدنى من المعلومات، وتهدف الشمولية إلى عدم إخفاء أية معلومات جوهرية أما العدالة فتهدف إلى التعامل المتوازن مع أصحاب المصالح المختلفة داخل المنشأة أو خارجها.(٣)

---

(١) د. اسماعيل محمد عبد الرحمن "**الافصاح المالي**"، دار الوفاء للنشر، الاسكندرية، مصر، ٢٠١٤، ص ٢٩

(2) Ryan, Young Won Shin "XBRL, Financial Reporting, and Auditing. 2006, p 23

(٣) د. عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قدومي، **الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد ٠٩،٢٠١٣، ص٢٩٥.

٤- وقد عرف الإفصاح على أنّه " إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسات للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية في تلك المؤسسات، وأن تعرض المعلومات في التقارير والقوائم المالية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل".(١)

٥- الإفصاح المحاسبي هو الأداة الأساسية التي توفر بها الإدارة معلومات ماضية وحالية ومستقبلية عن المنشأة لأصحاب المصالح لمساعدتهم في اتخاذ القرارات(٢).

٦- كما عرف الإفصاح على أنّه " عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية فى القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات الخاصة بالمنشأة ".(٣)

٧- الإفصاح المحاسبي هو عرض المعلومات المالية وغير المالية بصورة كافية وملائمة من خلال التقارير والقوائم المالية والإيضاحات المتممة سواء على مستوى المنشأة أو القطاعات المكونة لها وذلك في الوقت المناسب لمساعدة أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات الرشيدة.(٤)

وينبع الاختلاف حول مفهوم الإفصاح عن المعلومات المالية من اختلاف المصالح للأطراف ذات العلاقة واختلاف الأهداف من استخدام البيانات المالية ونوعية وأهمية المعلومات المفصح عنها(٥).

يرى الباحث انه من الصعب التوصل إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوي الإفصاح الذي يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباته واحتياجاته الكاملة في هذا المجال، مما يؤدى إلى ضرورة التعرف على الأنواع المختلفة للإفصاح.

---

(١) د. مبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، دار ايتراك، القاهرة، ٢٠٠٥، ص: ٥٧٧.

(٢) ا. حمادة السعيد المعصراوي، **دور العلاقات بين الموردين والعملاء في الإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد لتعزيز شفافية التقارير المالية**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة. جامعة طنطا، ٢٠١٩، ص٦.

(٣) د. زغدار أحمد، ا. سفير محمد، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، جامعة الجزائر، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد السابع، ٢٠١٠، ص: ٨٤.

(٤) ا. إيمان فتحى اسعد احمد الزغبى، **أثر تكنولوجيا المعلومات علي الافصاح المحاسبي عن المعلومات القطاعية بهدف تحقيق جودة التقارير المالية**، رسالة ماجستير محاسبة، كلية التجارة. جامعة بنها، ٢٠١٨، ص٥.

(٥) د. طه الطاهر ابراهيم، د.احمد السباعى قطب، **تحليل ونقد القوائم المالية**، بدون ناشر، ٢٠١٤، ص ٣٠.

٢/١/٢/٢ أنـــــواع الإفصـــــاح

يرتبط مفهوم الإفصاح بكمية ونوعية المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وكذا مدى تلبيته لاحتياجات المستفيدين منه ومدى الإلزام بالإفصاح، وعلى ذلك يمكن تصنيف الإفصاح طبقا لهذه العوامل كما يلى:

١/٢/١/٢/٢ المدخل الأول: الإفصاح من حيث كمية المعلومات

١- الإفصـــــاح الكـــامـــل:

ويقصد به شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ وأهمية هذا النوع من الإفصاح من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية والتي لها تأثير على مستخدميها[١].

٢- الإفصـــــاح المثـــالـــي:

يعنى تحديد مستوى الإفصاح الذى يخدم كافة الأطراف بما لا يضر بالوحدة المحاسبية ذاتها، ولكن يصعب تحقيق ذلك عملياً لصعوبة تحديد النقطة التي تتلاقى فيها مصالح كافة الأطراف بعدالة تامه.[٢]

٣- الإفصاح العادل أو المناسب:

نص المعيار المحاسبي الأول (عرض القوائم المالية) علي أن العرض العادل يتطلب ما يلي[٣]:

أ) اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) الخاص بالسياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء ويضع المعيار المذكور هيكلاً تسترشد به الإدارة في حالة عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق تحديدا على بند معين.

---

(١) د. لطيف زيود وآخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسدت والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم ٢٩، العدد ٠١، سوريا، ٢٠٠٧، ص ١٠٨.

(٢) د. عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، **نظرية المحاسبة**، المملكة العربية السعودية، الرياض، بدون ناشر، ٢٠٠٩، ص٥٩١.

(٣) الفقرة (١٧) من المعيار المحاسبي المصري رقم (١)، **اصدار ٢٠١٩**.

ب) عرض المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بأسلوب يوفر معلومات ملائمة ويعتمد عليها وسهلة الفهم ويمكن مقارنتها.

ج) عرض فصاحات إضافية عندما تكون المتطلبات الواردة في معايير المحاسبة المصرية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي.

ويهدف الإفصاح العادل إلى الرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي لا يقدم أو يفضل مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، أي تزويدهم بنفس الكمية من المعلومات، وفى وقت واحد.[١]

٤- الإفصاح الكافي:

يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويعد هذا النوع من الإفصاح الأكثر شيوعا في الاستعمال، لكنه يفترض أدنى مقدار من الإفصاح حتى يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مضللة[٢].

ويرى الباحث أن مفهوم الحد الأدنى للمعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها يختلف حسب الاحتياجات والخبرات المختلفة للمستفيدين.

٢/٢/١/٢/٢ المدخل الثاني: نوعية الإفصاح

١- الإفصاح الوقائي

يطلق عليه الإفصاح التقليدي ويهدف إلى حماية المستثمرين والدائنين وغيرهم من مستخدمي المعلومات المحاسبية من اتخاذ قرارات غير ملائمة[٣].

---

(١) د. مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياتى، فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، **المؤتمر الدولى الأول حول المحاسبة والمراجعة فى ظل بيئة الأعمال الدولية**، ٤-٥ ديسمبر ٢٠١٢، جامعة المسيلة، الجزائر، ص ٢.

(٢) د. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولى**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، ٢٠٠٦، ص ٥٢٥.

(٣) د. أمين السيد أحمد لطفي، **مراجعة المعلومات المحاسبية ومسئولية التقرير**، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، ٢٠٠٩، ص ٥٦٠.

ويجب أن تتسم المعلومات بالموضوعية ويتطلب الكشف عن الأمور الآتية[١]:

- التغير في السياسة المحاسبية.
- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية.
- المكاسب والخسائر المحتملة.
- الارتباطات المالية.
- الأحداث اللاحقة.

٢- الإفصـــاح التثقيفـــي[٢]

يعكس النظرة المعاصرة للإفصاح ويطلق عليه الإفصاح الإعلامي حيث ظهر نتيجة ازدياد أهمية الملائمة كأحد خصائص المعلومات، ويهدف إلى تقديم معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاستثمارية.

حيث ظهرت المطالبة بالإفصاح عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات كالإفصاح البيئي والإفصاح عن المسؤولية الاجتماعية.

٣- الإفصـــاح الإلكتـــرونـــي

يعتبر الإفصاح الإلكتروني أحد تطبيقات تقنية المعلومات من خلال تبنى النظم الإلكترونية الحديثة التي أنتجتها ثورة المعلومات والاتصالات، للاستفادة منها في دعم دور النظم المحاسبية في تلبية احتياجات مستخدميها والتوافق مع المتغيرات البيئية الحديثة في مجال المحاسبة.[٣]

ويمكن تعريفه على انه قيام المنشأة بنشر القوائم والتقارير المالية وغير المالية عبر شبكة الإنترنت.[٤]

---

(١) د. رضوان حلوة حنان، **تطور الفكر المحاسبى مدخل نظرية المحاسبة**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩، ص ٤٤٦.

(٢) **يراجع فى ذلك**

- د. سامى محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار الميسرة للنشر، عمان، ٢٠١١، ص ١٨٩.
- د. لقليطي الاخضر، **دراسات في المالية والمحاسبة**، دار حميثرا للنشر والترجمة، القاهرة، ٢٠١٨، ص ١٦٨.

(٣) ا. محمد سالم محمد أبو يوسف، **قياس أثر الإفصاح المالى الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العاومه للدولة (دراسة ميدانية)**، رسالة دكتوراة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ٢٠١٨، ص ٣٠.

(4) Ghazali N.," **Voluntary Disclosure in Malaysian Corporate Annual Reports: views of stakeholders**", Social Responsibility Journal, 2008, p35.

يرى الباحث ان الإفصاح الإلكتروني لا يعتبر نوع من أنواع الإفصاح وإنما هو طريقة لعرض الأنواع السابق ذكرها بصورة إلكترونية باستخدام الحاسب الألى وبرامج النشر الإلكتروني.

٣/٢/١/٢/٢ المدخل الثالث: الإفصاح من حيث الإلزام

١- الإفصـــاح الإجبـــاري

هو ذلك الإفصاح الذي تتطلبه المعايير المهنية والقوانين والأنظمة المعمول بها في دولة ما، حيث يكون ملزم من قبل التشريعات المحلية مثل قانون الشركات ومتطلبات إدراج الأوراق المالية في البورصة.(١)

٢- الإفصـــاح الاختيـــاري

يعرف الإفصاح الاختياري بانه وسيلة تستخدمها الشركة وذلك بالإفصاح عن معلومات لم تكن من متطلبات الإفصاح الإلزامي، حيث ان الكشف عنها قد يفيد كلا من الشركة والمستثمرين في مجالات محدودة.(٢)

ويرى الباحث ان هناك تداخل وتكرار بين الأنواع المختلفة للإفصاح، وهو امر منطقي حيث انه يمكن تصنيف الإفصاح الواحد بأكثر من نوع حسب طريقة التصنيف، على سبيل المثال يمكن ان يكون الإفصاح إجباري وتثقيفي وعادل في نفس الوقت.

٣/١/٢/٢ مقـــومـــات الإفصـــاح المحـــاسبـــي(٣)

تتمثل مقومات الإفصاح المحاسبي فيما يلي:

١- المستخـــدم للمعلـــومـــة المحـــاسبيـــة:

إن تحديد مستخدم المعلومات المحاسبية من شانه معرفة أو تحديد الخصائص الواجب توافرها في تلك المعلومات من حيث الشكل والمحتوى الذي يتناسب مع مستخدمي المعلومات بمستوياتهم المختلفة في تفسير المعلومات وهذا الأمر يصعب تحقيقه، إلا أن هناك احتياجات

---

(١) د. صائب سالم محمد، **أثر الإفصاح الاختياري في جودة الإبلاغ المالي دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الرابع والخمسون، ٢٠١٨، ص ٢٥٥.

(2) Yang Lan, Lili Wang and Xueyong Zhang**," Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market"**, China Journal of Accounting Research, Vol. 6, 2013, p 265.

(٣) يراجع في ذلك

- د. إبراهيم جابر السيد، **الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في البلاد الأجنبية**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠١٤، ص ٤٧-٥٤
- وليد ناجى الحيالى، **مرجع سابق**، ص ٣٧١-٣٨٠

مشتركة لهؤلاء المستخدمين فالمعلومات التي تلبي احتياجات المستثمرين ستفي أيضا بمعظم احتياجات المستخدمين الآخرين.

٢- أغراض استخدام المعلومات المحاسبية :

إن تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية يؤدى إلى تحقيق خاصية الموثوقية بحيث يستفيد المستخدم من هذه المعلومات في اتخاذ القرارات.

وتقع مسؤولية إعداد وعرض المعلومات المالية للمنشأة على عاتق إدارتها كما يتوافر لها الحصول على معلومات مالية وغير مالية إضافية تمكنها من أداء وظائفها.

٣- أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المالية :

تعتمد طريقة الإفصاح على نوع المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، لذلك يتم الإفصاح عن المعلومات الهامة المؤثرة في قرارات المستخدمين الحاليين والمرتقبين في صلب القوائم المالية، ويتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى في الإيضاحات المتممة لتلك القوائم أو في بيانات أخرى.

ويمكن عرض أساليب الإفصاح عن المعلومات كما يلي:

أ) القـــوائـــم المـــاليـــة:

- قائمة الدخل.
- قائمة الدخل الشامل.
- قائمة المركز المالي.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.
- الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
- الملاحظات الهامشية والمعلومات بين الأقواس.

ب) الجـــداول الملحقـــة:

- الملاحظات التي يتضمنها تقرير مراقب الحسابات.
- تقرير الإدارة.

٤- توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية :

الإفصاح عن المعلومات فعالاً، يجب أن يتم توصيلها لمتخذي القرار في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قراراتهم، لذلك يجب أن يؤخذ توقيت إعداد وعرض القوائم المالية في الحسبان، وهو ما أكد عليه اطار المعيار المحاسبي رقم (١) إعداد وعرض القوائم المالية[١]

(١) معايير المحاسبة المصرية، ٢٠١٥، **اطار اعداد وعرض القوائم المالية، الجزء (٣) الخصائص النوعية للمعلومات المفيدة**، خ ن ٢٩

٤/١/٢/٢ أهـــداف الإفصـــاح المحـــاسبـــي[١]

١- مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات الرشيدة، وذلك يتطلب بأن تتناسب قيمة ونوعية وحجم المعلومات المحاسبية مع أهمية القرارات المراد اتخاذها، على أن يكون الاهتمام بالإفصاح مرتبطًا بتحليل النتائج السابقة واستيعاب الحاضر مما يساعد على التنبؤ بالمستقبل.

٢- المساهمة في توفير الأساس القانوني لصحة العقود، فالإفصاح عن البيانات اللازمة يجعل الأطراف على بينة بما يتم التعاقد عليه.

٣- تلبية احتياجات المستخدمين الخارجيين، حيث تتأثر درجة رشادة قراراتهم المتعلقة بمنح الائتمان والقروض والتسهيلات بالإفصاح للوحدات الطالبة.

٤- توفير المعلومات عن صافي الموارد المتاحة لدى الوحدة، وعن الالتزامات القائمة عليها، وبيان التغيرات في الأصول كنتيجة للأحداث التي حدثت خلال فترة معينة.

٥- عرض المعلومات المفيدة لمن يقوم بتدبير الموارد المالية سواء في الوقت الحاضر أو في المستقبل وذلك في مجال ترشيد قراراتهم بشأن تخصيص الموارد بين الوحدات، وتقييم الخدمات التي تقدمها كل الوحدة وتحديد مدى قدرتها على الاستمرار في تقديمها.

ويتمثل الهدف العام للإفصاح في التعبير عن الوضع المالي بوضوح وعدالة من خلال التقارير والقوائم المالية ويمكن تحقيق ذلك عن طريق التطبيق المتكامل لمعايير المحاسبة وتوفير الخصائص النوعية للمعلومات.[٢]

٥/١/٢/٢ العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي

عـــوامـــل بيئيـــة[٣]:

يختلف الإفصاح المحاسبي من بيئة لأخرى، بل يختلف في البيئة الواحدة من وقت لأخر، نظرا لتأثره بالعوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية وغيرها من العوامل الأخرى، التي قد تؤثر علي المنشأة لتقوم بالإفصاح عن نوعية معينة من المعلومات المحاسبية بطريقة تؤثر علي مفهوم الإفصاح المحاسبي، لذا يمكن القول أن المعلومات المناسبة لبيئة معينة قد لا تكون مناسبة لبيئة أخرى.

---

(١) د. ثائر صبري محمود كاظم الغبان، **تكييف الإفصاح المحاسبى للمصارف التجارية وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية وعرضها- (دراسة تطبيقية)**، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد السابع والعشرون، ٢٠١٠، ص ١٧٧-١٧٨

(٢) د. محمود السيد الناغى، **دراسات فى نظرية المحاسبة**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع،٢٠١١، ص ٣٤٧

(٣) د. محمد المعتز المجتبى إبراهيم، **دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار: دراسة تطبيقية في سوق الخرطوم للأوراق المالية**، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، أماراباك، المجلد ٦ ،العدد ١٦ ،٢٠١٥، ص ٤٠.

عـــوامـــل تتعلـــق بـــالمعلـــومـــات[١]

ترتبط درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها، ومدى استخدامها في صنع القرار وقابليتها للتحقق والمقارنة، حيث أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية إلى أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست سوى أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها.

عـوامـل تتعلـق بـالـوحـدة الاقتصادية[٢]

أ) حجـــم المشـــروع:

توجد علاقة طردية بين قيمة أصول المنشأة ودرجة الإفصاح في التقارير المالية، ويرجع ذلك إلى أن تكلفة الإفصاح عن المعلومات تكون غير ملموسة في المنشئات الكبيرة إذا ما قورنت بالمنشئات صغيرة الحجم.

ب) عـــدد المســـاهميـــن:

هناك علاقة بين عدد المساهمين وبين درجة الإفصاح، حيث أن الزيادة في عدد المساهمين تؤدي إلى الزيادة في المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها.

ج) تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية:

لهذا العامل تأثير مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تلتزم الشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية بتعبئة عدد من النماذج والإيضاحات حول أهداف وأنشطة الشركة، ونتائج أعمالها بشكل دوري وبهذا تكون ملزمة بزيادة درجة الإفصاح في التقارير المالية وتحسينها.

عـــوامـــل تتعلـــق بـــالتكلفـــة[٣]

توجد علاقة عكسية بين التكاليف التي تتكبدها المنشأة للإفصاح الاختياري وبين درجة الإفصاح، حيث تعمل الإدارة على زيادة الإفصاح الاختياري مادام غير مكلف أو في حدود عدم زيادة التكلفة عن المنفعة.

---

(١) ا. فوضيل لحسن، **دور نظام المعلومات المحاسبي في إدارة مخاطر البنوك–دراسة حالة البنوك الجزائرية**، رسالة دكتوراة، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، ٢٠١٨، ص ١٥٥.

(٢) **المرجع السابق**، ص ١٥٦.

- H Kamel, E Awadallah, The extent of voluntary corporate disclosure in the Egyptian Stock Exchange, Journal of Accounting in Emerging, 2017, p.268

(٣) ا. أية محمد جابر عبد الرحمن دغيدي، **محددات الإفصاح عن المعلومات الاستدامة وأثره على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية)**، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة حلوان، كلية والتجارة، ٢٠٢٠، ص ٦٨.

٢/٢/٢ المطلب الثاني
الإفصـــــاح الضـــــريبـــــي

لم يحظ مصطلح الإفصاح الضريبي بكثير من الاهتمام في الأبحاث والدراسات مثل الإفصاح المحاسبي إلا ان الواقع العملي يظهر مدى الحاجة إلى إفصاح ضريبي، طالما أن المعلومات المحاسبية تصطدم في كثير من الأحيان بالقانون الضريبي.

وهنا يأتي الدور الذى تلعبه المحاسبة الضريبية حيث أنها تطبيق لمبادئ وقواعد وأصول وفنون علم المحاسبة عند تفسير التشريعات الضريبية ولها من الخصائص ما يساهم في حل مشكلات التطبيق العملي للنصوص التشريعية في المجال الضريبي ومن جهة أخرى فأن الممارسات الضريبية تؤدى إلى تطوير كل من الفكر والتطبيق المحاسبي(١).

ويرى الباحث أن الإفصاح الضريبي هو الإفصاح وفقا للمحاسبة الضريبية حيث تُعرض المعلومات المحاسبية في صورة ضريبية.

١/٢/٢/٢ مفهـــــوم الإفصـــــاح الضـــــريبـــــي

أ) مفهوم الإفصاح الضريبي من وجهة نظر المكلفين:

تقديم المعلومات المتعلقة بالضرائب إلى الإدارة الضريبية التي تتمتع بموجب القانون بحق الحصول عليها، وكذلك تقديم معلومات إضافية عن حسابات وأعمال الشركة، مثل السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد الحسابات والمعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، ومكافئات أعضاء مجلس الإدارة، وما إلى ذلك(٢).

وبالتالي يجب على المنشأة الإفصاح في إقرارها الضريبي بكل وضوح دون أي لبس أو غموض عن كافة الحقائق والبيانات المالية الخاصة بنشاطها الخاضع للضريبة مع دعم ذلك الإقرار بالقوائم المالية التي تعكس القيم الحقيقية المفصح عنها تلك القوائم، مما يعني أن تكون البيانات المدرجة بالإقرار على درجة عالية من الدقة والوضوح بحيث تعطي صورة حقيقية لمركز المنشأة الضريبي(٣).

---

(١) د/ السعيد محمد شعيب : الضريبة على الدخل وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، بدون ناشر، عام ٢٠٠٦، ص١١.

(٢) د. يسري الغراوي، شبكة عين الجامعة، مفاهيم علم القانون.
https://forum.univeyes.net/t56614 available at 1/1/2019

(٣) د/علي محمد ثجيل المعموري" **الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي (١٢)** "، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد العاشر، العدد ٣٠، ٢٠١٥، ص ١٠٢.

ب) مفهوم الإفصاح الضريبي من وجهة نظر الإدارة الضريبية :

يتمثل في الأسلوب الذى يمكن من خلاله عرض القوانين واللوائح والتعليمات على الممولين والمكلفين مما يؤدى إلى زيادة قدرتهم على معرفة الضريبة المستحقة عليهم.[١]

ويرى البعض[٢] ضرورة اتباع الإدارة الضريبية للإجراءات الإلكترونية في إبلاغ المكلفين بالمعلومات الضريبية بصفة دورية.

٢/٢/٢/٢ أهـــداف الإفصـــاح الضـــريبـــي

يهدف الإفصاح الضريبي إلى تحقيق الأهداف التالية[٣]:

١- تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية المفصح عنها في الإقرارات الضريبية.

٢- تخفيض الخطر الضريبي والحد منه.

٣- تجنب الوقوع تحت طائلة التهرب الضريبي والمخالفات المترتبة على عدم تقديم الإقرار أو التأخر فى تقديمه ومن ثم تجنب العقوبات والغرامات الناتجة عنهم.

٤- التأكد من تطبيق المنشأة للقواعد الضريبية الخاضعة لها بمختلف أنواعها.

٥- توفير المعلومات المتعلقة بالضرائب لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

٦- زيادة الوعى الضريبي للممولين وللمكلفين.

٧- سهولة وصول المعلومات للمكلفين مما يحد من الفساد الإداري.

---

(١) د/ إيمان جسام محمد" **التهرب الضريبى ووسائل معالجته** "، مجلة الجامعة العراقية، العدد ٤٣ الجزء ٢، ٢٠١٩، ص ٣٢٦.

(٢) د/ مأمون ياسين شخاترة "**أثر منظومة ضريبة الدخل والمبيعات في رفع كفاءة تحصيل الضرائب في الأردن** " مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، جامعة البلقاء، الأردن، العدد ٢٨، المجلد ١، ٢٠٢٠، ص ١٩٢.

د. الحمزة عبد الحليم، الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية_ نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، مجلة دراسات جبائية، ٢٠١٨ ، العدد ١٢، ص١٠٣

(٣) ا/ خديجة بن يحيى " أثر الإفصاح الضريبي على تدنية الخطر الضريبي" رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، الجزائر، ٢٠١٥، ص ١١.

٣/٢/٢/٢ أنـــواع الإفصـــاح الضـــريبـــي

يمكن تقسيم الإفصاح الضريبي حسب الجهة المفصحة إلى ثلاثة أنواع كما يلى:

أ) إفصـاح مـن جـانـب المكلـف

وهو ما يفصح عنه المكلف من بيانات سواء بالإقرارات المقدمة أو القوائم المالية أو أي بيانات تتطلبها القواعد الضريبية، وفيما يلي نبذة عن كل منه:

١- الإقـــرارات

يلتزم المكلف بتقديم عدة إقرارات إلى الإدارة الضريبية أهمها:

- الإقرار السنوي الخاص بضرائب الدخل.
- الإقرار الشهري الخاص بضريبة القيمة المضافة.
- إقرار ربع سنوي الخاص بضريبة كسب العمل.

٢- القـــوائـــم المـــاليـــة

يدرج المكلف بيانات قائمة الدخل وقائمة المركز المالي ضمن الإقرار السنوي الخاص بضرائب الدخل ويقدم القوائم المالية كاملة عند الفحص سواء من قبل ضرائب الدخل أو ضريبة القيمة المضافة.

٣- البيـــانـــات الأخـــرى

يقدم المكلف البيانات التى تطلب منه عند الفحص لتوثيق إقراراته الضريبية مثل العقود وأوامر التوريد وشهادات الخصم من المنبع وفواتير البيع والشراء.

ب) إفصاح من جانب الإدارة الضريبية

تلتزم الإدارة الضريبية بالإفصاح عن:

١- القوانين المتعلقة بالمحاسبة الضريبية وأى تعديلات عليها وكذلك اللوائح التنفيذية.

٢- القرارات الوزارية والتعليمات والمنشورات والكتب الدورية.

٣- الإفصاح عن أسس التحاسب الضريبي التى تم الاعتماد عليها في الفحص للوصول إلى وعاء الضريبة.

ج) إفصـاح مـن جـانـب الغـير

يلتزم شخص أخر غير المكلف بتقديم البيانات سواء:

١- التى يتطلبها القانون مثل نماذج الخصم من المنبع التى تقدم للإدارة الضريبية كل فترة. ضريبية ربع سنوية وضريبة المرتبات التى تخصم من العاملين.

٢- التى تطلبها الإدارة الضريبية منه مثل استيفاء التعاملات والعقود وأوامر التوريد.

٣- الإفصاح عن العملاء والموردين بالإقرارات الضريبية الشهرية لضريبة القيمة المضافة.

٤/٢/٢/٢ نمـــاذج الإفصـــاح الضـــريبـــي

أولا: نمـــاذج ضـــريبـــة الـــدخـــل

أ) نماذج إقرارات قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ضرائب الدخل:

- الإقرار الضريبي على مجموع صافى الدخل للأشخاص الطبيعيين.
- الإقرار الضريبي على مجموع صافى الدخل للأشخاص الطبيعيين لإيرادات المرتبات والنشاط المهني.
- الإقرار الضريبي على مجموع صافى الدخل للأشخاص الطبيعيين للمرتبات والثروة العقارية.
- إقرار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (نموذج رقم (٢٩) إقرارات).
- الإقرار الضريبي على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين لأرباح النشاط التجاري والصناعي المؤيد بحسابات.
- الإقرار الضريبي على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين لأرباح النشاط التجاري والصناعي غير المؤيد بحسابات.

ب) نماذج الحصر والفحص والسداد

- نموذج رقم (١) طلبات (طلب تغيير فترة ضريبية)
- نموذج رقم (٢ ،٣، ٤، ٥) مرتبات
- نموذج رقم (٦ ،٧، ٨، ٩ ،١٠) عقاري
- نموذج رقم (١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥) مستقطعة
- نموذج رقم (١٦) حصر (إخطار بمزاولة النشاط)
- نموذج (١٩) ضريبة – اخطار بربط الضريبة وقيمتها
- نموذج (٢٥) توقف
- نموذج رقم (٢٦) طلبات
- نموذج رقم (٣٠) إقرارات (إخطار بالأخطاء الحسابية الواردة بالإقرار)
- نموذج رقم (٣١، ٣٢ ،٣٣) فحص
- نموذج رقم (٣٤) بيانات (مقدم لرئيس محكمة الاستئناف للاطلاع على حسابات البنوك)
- نموذج (٣٥، ٣٦، ٣٧) سداد
- نموذج رقم (٣٩، ٤٠) لجان – موصي علية مصحوبا بعلم الوصول
- نموذج رقم (٤١) خصم وتحصيل

ثانيا: نماذج الضريبة على القيمة المضافة

أ) نماذج إقرارات قانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ضريبة القيمة المضافة

- نموذج ١٠ (الضريبة على القيمة المضافة طبقاً للقانون).
- نموذج ١٠/١٠٠ (الضريبة على الجدول والضريبة على القيمة المضافة).
- نموذج ١٠٠ (الضريبة على سلع وخدمات الجدول).
- نموذج ١٢٢ (الإقرار النهائي لضريبة المبيعات طبقا لأحكام المادة الخامسة).

ب) نماذج التسجيل والفحص والسداد

- نموذج ٥ (إخطار بإلغاء التسجيل).
- نموذج ١٣ (تعديل بيانات المسجل).
- نموذج ١٤: ويتم إرساله للمسجلين الذين لم يقدموا إقرارات.
- نموذج ١٥: ويتم إرساله بعد فحص الشركة وهو ما يمثل التعديل الذي تراه المصلحة من وجهة نظرها ويحق للمسجل التظلم منه والاستمرار في الإجراءات التالية.
- نموذج ١٦: بالضريبة الإضافية المستحقة على المسجل نتيجة التأخير في سداد المستحقات بواقع ١,٥ % من الضريبة المستحقة عن كل شهر أو جزء منه.

٥/٢/٢/٢ مزايا الإفصاح الضريبي[١]:

١- زيادة الثقافة الضريبية للمكلفين عن طريق قيام الإدارة الضريبية بتوفير المعلومات لهم في الوقت المناسب.

٢- تخفيض تكلفة تحصيل الضريبة من خلال انخفاض حجم الاعتراضات.

٣- تطبيق العدالة الضريبية بإتاحة المعلومات لجميع مفردات المجتمع الضريبي.

٤- المساهمة في الحد من التهرب الضريبي لزيادة ثقة المكلف بالإدارة الضريبية.

٥- جذب الاستثمارات وتحسين بيئة الأعمال نتيجة الشفافية والإفصاح الضريبي.

---

(١) يرجع فى ذلك:

- د/ إيمان محمد السعيد سلامة "مكافحة التهرب الضريبي يحقق العدالة الاجتماعية " كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبى، مجلد ١٥ عدد خاص، ٢٠١١، ص ٢٣٨-٢٣٩.
- Mahfoudh Hussein Mgammal & Ku Nor Izah Ku Ismail1 "Corporate Tax Disclosure: A Review of Concepts, Theories Constraints, and Benefits", Asian Social Science; Vol. 11, No. 28; 2015, Published by Canadian Center of Science and Education, p.8

٢/٢/٣ المطلب الثالث
الإفصـــاح المحـــاسبـــي الضـــريبـــي

يجمع الإفصاح المحاسبي الضريبي بين خصائص كل من الإفصاح المحاسبي والإفصاح الضريبي في بوتقة المحاسبة الضريبية، بحيث يتم عرض المعلومات المحاسبية في صورة ضريبية كما يتضح من عناصر الإقرار الضريبي، ويتم عرض المعلومات الضريبية محاسبيا كما يتضح من الإفصاح عن الضريبة المؤجلة في قائمة المركز المالي.

ويعرض الباحث فيما يلي أمثلة من أساليب الإفصاح عن كل من المعلومات الضريبية محاسبيا والمعلومات المحاسبية ضريبيا:

١/٣/٢/٢ أساليب الإفصاح عن المعلومات الضريبية محاسبيًا

١- القـــوائـــم المـــاليـــة:

أ) قـــائمـــة الـــدخـــل:

- الإفصاح عن الضريبة الدخلية طبقا لمتطلبات المعيار المحاسبي المصري رقم (١) الخاص بعرض القوائم المالية.[١]

ب) قـائمـة المـركـز المـالـي:

- الإفصاح عن الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة [٢].
- الإفصاح عن ضريبة القيمة المضافة في جانب الأصول بند المدينون اذا كانت الضريبة المحصلة على الإيرادات في نهاية الفترة الضريبية أقل من الضريبة المدفوعة على المدخلات وبالتالي يكون للمكلف رصيد دائن، الإفصاح عن ضريبة القيمة المضافة المستحقة في جانب الخصوم بند الدائنون، اذا كانت الضريبة المحصلة على الإيرادات في نهاية الفترة الضريبية أكبر من الضريبة المدفوعة على المدخلات وبالتالي يستحق على المكلف الفرق بينهما.
- الإفصاح عن مخصص للمستحقات الضريبية في حال وجود نزاع بين المكلف والمصلحة.

ج) قائمة التدفقات النقدية:

- يتم الإفصاح عن التدفقات النقدية المرتبطة بالضرائب على الدخل بشكل منفصل[٣].

---

(١) معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي رقم (١)، **اطار اعداد وعرض القوائم المالية،** اصدار ٢٠١٩، بند ٨٢ فقرة د

(٢) معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي رقم (١)، **اطار اعداد وعرض القوائم المالية،** اصدار ٢٠١٥، بند ٥٤ فقرة ص

(٣) معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي رقم (٤)، **قائمة التدفقات النقدية،** اصدار ٢٠١٥، بند ٣٥

د) قائمة التغير في حقوق الملكية:

- يتم الإفصاح عن مجموع الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التى تحمل أو تضاف إلى حقوق الملكية بشكل منفصل(١).

هـ) قائمة الدخل الشامل:

- يتم الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المتعلق بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخرى(٢).

و) الافصاح عن الموقف الضريبي في الإيضاحات المتممة

٢- تقرير مراقب الحسابات

- الإفصاح عن الموقف الضريبي للمنشأة بتقرير مراقب الحسابات

٢/٣/٢/٢ أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ضريبيا

١- **الإقرارات الضريبية:** يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الإقرارات الضريبية كما يلي:

أ) إقرارات ضرائب الدخل تُعرض فيها جميع المعلومات المحاسبية طبقا للقوائم المالية.

ب) إقرارات ضريبة القيمة المضافة تُعرض فيها المعلومات المحاسبية الخاصة بالإيرادات والمدخلات القابلة للخصم سواء كانت مشتريات أو مصروفات.

٢- نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة التى تقدم للإدارة الضريبية كل فترة ضريبية ربع سنوية بقيمة المشتريات التى قامت المنشأة بشرائها من كل جهة من جهات التعامل موضحا بها قيمة الضريبة المخصومة من المنبع.

٣- **تقارير الفحص:** يوضح بها المعلومات المحاسبية ومعالجتها ضريبيا للوصول إلى الضريبة المستحقة.

٤- **النماذج الضريبية:** يوضح بها أسس التحاسب الضريبي للوصول إلى الضريبة المستحقة.

ويقترح الباحث إعداد قائمة دخل وفقا للمحاسبة الضريبية تشمل المعلومات المحاسبية بعد معالجتها ضريبيا تسمى قائمة الدخل الضريبي.

---

(١) معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي رقم (٢٤)، **ضرائب الدخل**، اصدار ٢٠١٥، بند ٨١ (أ)

(٢) معايير المحاسبة المصرية، المعيار المحاسبي رقم (٢٤)، **ضرائب الدخل**، اصدار ٢٠١٥، بند ٨١ (أ ب)

خـــلاصـــة الفصـــل الثـــانـــي:

تناول الباحث في هذا الفصل القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي من خلال مبحثين كما يلي:

تناول المبحث الأول: القياس المحاسبي الضريبي

وقد قام الباحث في هذا المبحث بعرض مفهوم كل من القياس المحاسبي، القياس الضريبي، والقياس المحاسبي الضريبي.

وخلص الباحث إلى الآتي:

١- اختلاف القياس المحاسبي عن القياس الضريبي.
٢- علاقة النظام المحاسبي بالنظام الضريبى في مصر هى علاقة وسطية، حيث أن القياس المحاسبي طبقاً للمحاسبة المالية يختلف عن القياس الضريبي طبقاً للمحاسبة الضريبية, مما يؤدى إلى اختلاف الدخل المحاسبي عن الدخل الضريبي.
٣- يعد الفحص الضريبي جوهر عملية التحاسب الضريبي.

تناول المبحث الثاني: الإفصاح المحاسبي الضريبي

قد قام الباحث في هذا المبحث بعرض مفهوم كل من الإفصاح المحاسبي، الإفصاح الضريبي، والإفصاح المحاسبي الضريبي.

وخلص الباحث إلى الآتي:

١- اختلاف الإفصاح المحاسبي عن الإفصاح الضريبي.
٢- تعد القوائم والتقارير المالية جوهر الإفصاح المحاسبي.
٣- تعد الاقرارات الضريبية أهم نماذج الإفصاح الضريبي.
٤- يتم الافصاح عن المعلومات الضريبية محاسبيا من خلال القوائم والتقارير المالية والايضاحات المتممة لها.
٥- يتم الافصاح عن المعلومات المحاسبية ضريبيا من خلال الاقرارات الضريبية، نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، تقارير الفحص.

الفصل الثالث

أساليب التهرب الضريبي وطرق مكافحتها

- ١/٣ المبحث الأول : أساليب التهرب من ضريبة القيمة المضافة وطرق مكافحتها .
- ٢/٣ المبحث الثاني : الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي وطرق مكافحتها .
- ٣/٣ المبحث الثالث : مدخل مقترح لتطوير القياس والإفصاح للأغراض الضريبية في ضوء معايير المحاسبة .

الفصل الثالث

أساليب التهرب الضريبي وطرق مكافحتها

مقـــدمـــــة

في الفصل الأول تناول الباحث التهرب الضريبي من مختلف جوانبه سواء التهرب من ضرائب الدخل أو من ضريبة القيمة المضافة وخلص أن صور التهرب من ضريبة القيمة المضافة تحتوى صور التهرب من ضرائب الدخل بل تزيد عنها، وبناءً على ذلك سيركز الباحث في هذا الفصل على أساليب التهرب من ضريبة القيمة المضافة وطرق مكافحتها والحد منها وذلك من خلال المبحثين الأول والثاني كما يتناول الباحث في المبحث الثالث الاختلافات بين القياس والإفصاح الضريبي ومعايير المحاسبة وتقديم مقترح لتطوير القياس والإفصاح للأغراض الضريبية كما يلى:

١/٣ أساليب التهرب من ضريبة القيمة المضافة وطرق مكافحتها.

٢/٣ الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي وطرق مكافحتها.

٣/٣ مدخل مقترح لتطوير القياس والإفصاح للأغراض الضريبية في ضوء معايير المحاسبة.

٣/١/١ المبحث الأول

أساليب التهرب في الضريبة على القيمة المضافة وطرق مكافحتها

لا شك أن أساليب التهرب الضريبي تتطور بتطور المجتمع الضريبي وكذلك بتطور التكنولوجيا الحديثة المستخدمة مثل الكمبيوتر والإنترنت ويجب على الجهاز الضريبي ان يواكب هذا التطور حتى يتمكن من ملاحقته مما يؤدي إلى الحد من حالات التهرب الضريبي، ويتناول الباحث فيما يلى صور التهرب من الضريبة على القيمة المضافة وأهم أساليب التهرب في كل صورة(١).

الصورة الأولى: عدم التقدم للمصلحة للتسجيل في المواعيد المحددة:

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- قيام بعض الممولين بفتح أكثر من ملف ضريبي حتى يتم توزيع رقم الأعمال على هذه الملفات بحيث لا تصل مبيعات أي ملف منها إلى حد التسجيل المحدد قانونا.

٢- قيام بعض الممولين بعدم إدراج قيمة المبيعات في إقرارات ضرائب الدخل للتهرب من اكتشاف بلوغهم حد التسجيل وذلك عن طريق الإقرار بقيمة صافى الربح فقط.

٣- عدم البيع بفواتير ضريبية والاكتفاء بالبيع على بيان أسعار غير ثابت فيه أي بيانات تدل على شخصية البائع ومقر مزاولة النشاط.

٤- إنتاج وتقليد بعض الماركات العالمية وطرحها بالأسواق للبيع بأسعار أقل من أسعار هذه الماركات مما يحقق مبيعات بكميات كبيرة دون التسجيل بالمصلحة

٥- قيام المنشأة بالتشغيل ليلا وبعد انتهاء مواعيد العمل الرسمية وذلك لإيهام مصلحة الضرائب بان المنشأة لا تزاول النشاط وبالتالي عدم التسجيل.

---

(١) يرجع فى ذلك:

- مصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة)، قطاع التدريب، برنامج الجرائم والعقوبات فى ظل قانون الضريبة عل القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة٢٠١٦، ٢٠١٧، ص ٤٠-١١٣.
- مصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة)، قطاع التدريب، برنامج الجرائم والعقوبات فى ظل تقارير منظومة الإقرار الإلكتروني، ٢٠٢٠، ص ٦٥ -١٢٠.
- حالات من الواقع العملى تم اكتشافها من قبل ادارة مكافحة التهرب الضريبي.
- رؤية الباحث من حيث خبرته فى مجال مكافحة التهرب الضريبي.

٦- الاعتماد على المولدات الكهربائية في التشغيل بدلا من الكهرباء وذلك حتى لا يكون هناك دليل على مزاولة النشاط ومعرفة حجم هذا النشاط.

٧- قيام المنشأة بمزاولة النشاط في مكان صغير جدا للإيهام بصغر حجم النشاط وبالتالي عدم التسجيل في حين أنها تقوم بممارسة النشاط في مكان أخر وتخزين بضائع بكميات كبيرة في مخازنها ويتم البيع من خلال تلك المخازن.

٨- قيام المنشأة بالتعامل باسم صوري خلاف الاسم الحقيقي لها وذلك حتى لا يمكن حصر تعاملاتها الحقيقية وبالتالي التهرب من التسجيل.

٩- قيام المنشأة بمزاولة نشاط خاضع للضريبة دون التقدم باستخراج أي مستندات تدل على وجود الشركة مثل التراخيص – الشهر العقاري – السجل التجاري، وذلك بهدف التهرب من التسجيل بالمصلحة.

١٠- قيام المنشأة بمزاولة نشاط خاضع لضريبة وبمجرد اقتراب بلوغ إيراداتها من حد التسجيل تقوم بإلغاء الكيان القانوني للمنشأة وإنشاء كيان قانوني جديد.

الصورة الثانية: "بيع السلعة أو أداء الخدمة أو استيراد أي منها دون الإقرار عنها وسداد الضريبة وضريبة الجدول المستحقة"

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- قيام المنشأة بالبيع لبعض الجهات دون الإقرار عن تلك المبيعات وسداد الضريبة المحصلة.

٢- قيام بعض تجار السيارات بإصدار فواتير بقيمة اقل من القيمة المدفوعة فعلا من العميل.

٣- قيام المنشاة بعرض منتجاتها عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي وتوصيلها إلى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون الإقرار عنها أو التسجيل لدى المصلحة.

٤- قيام المنشأة بتقديم هدايا من بعض منتجاتها لبعض الأشخاص أو الجهات دون الإقرار عنها.

٥- قيام المنشأة بالاستيراد لسلع أو خدمات خاضعة للضريبة وذلك دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة.

٦- قيام البعض بالاستيراد على اسم الغير بالنيابة عن التاجر مما يضيع على خزينة الدولة الأثر الضريبي من بيع البضاعة من قبل التاجر (البيع الأول).

٧- قيام المنشأة باستلام ثمن السلعة أو الخدمة أو جزء من قيمتها وذلك دون إصدار فاتورة بذلك وبالتالي عدم الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة.

٨- قيام المنشأة بالبيع النقدي والبيع الأجل وقيامها بالإقرار عن المبيعات النقدية دون المبيعات الآجلة على اعتبار ان قيمة هذه المبيعات لم يتم تحصيلها من العملاء

٩- قيام المنشأة بإخفاء جزء من المشتريات وذلك بهدف إخفاء المبيعات المقابلة لها وبالتالي الإقرار عن قيمة مبيعات اقل من القيمة الفعلية.

١٠- قيام المسجل بتحصيل جزء من قيمة مبيعاته بتوجيه العملاء لإيداعها في حسابه الجاري وعدم إدراجها في مبيعات الشركة وبالتالي عدم الإقرار عنها.

١١- تداول البضاعة بين الشركات الشقيقة دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة

١٢- البيع بالمقايضة بدون فواتير

١٣- قيام المنشأة بفتح ملف حديث والبيع بفواتير ضريبية بقيم كبيرة وعدم الإقرار عنها ثم تغلق النشاط وتترك المكان بعد فترة قصيرة على اعتبار ان هذه المبيعات لم يتم اكتشافها من قبل المصلحة إلا بعد مرور فترة من الزمن.

الصورة الثالثة: "خصم الضريبة كلياً أو جزئياً دون وجه حق بالمخالفة لأحكام وحدود الخصم":

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاته المستخدمة في انتاج سلعة من السلع الواردة بالجدول.

٢- خصم الضريبة المسددة على سلعة داخلة في إنتاج سلعة معفاة أو غير خاضعة للضريبة.

٣- خصم الضريبة السابق سدادها على مردودات المبيعات في حين أن المسجل لم يقم باستلام هذه المردودات فعلا.

٤- خصم ضريبة دون توافر أي مستندات تدل على سبق سداد ضريبة القيمة المضافة على المشتريات.

٥- خصم الضريبة بناء على فواتير مشتريات مصطنعة أو وهمية.

٦- خصم الضريبة بناء على فواتير صادرة من غير مسجلين.

الصورة الرابعة: "استرداد الضريبة أو ضريبة الجدول كلها أو بعضها دون وجه حق مع العلم بذلك":

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:.

١- تقديم مستندات تصدير وهمية لبعض السلع بهدف استرداد الضريبة المسددة على مدخلاتها في حين أن هذه السلع لم يتم تصديرها أصلا.

٢- تقديم مستندات (فواتير مشتريات للمدخلات الداخلة في تصنيع السلعة المصدرة) غير صحيحة بهدف الإيهام بوجود ضريبة قيمة مضافة مسددة على تلك المدخلات لردها.

٣- التلاعب في الكميات المصدرة في نموذج ١٣ جمارك وذلك بهدف الإيهام بتصدير كمية خلاف الحقيقة.

٤- التلاعب في نوعية السلعة المصدرة وذلك حتى يتمكن من استرداد الضريبة عنها دون وجه حق، فمثلا تكون السلعة المصدرة جلود طبيعية ويتم إصدار النماذج على أنها منتجات جلدية حتى يتمكن من رد الضريبة على مدخلات هذه المنتجات.

الصورة الخامسة: "تقديم مستندات أو سجلات مزورة أو مصطنعة أو بيانات غير صحيحة للتخلص من سداد الضريبة وضريبة الجدول كلها أو بعضها":

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- تقدم المسجل لقوائم مالية وهمية تعكس موقف ضريبي أقل من الحقيقة حيث يقوم المسجل بعمل نوعين من القوائم المالية احدهما حقيقية ويقوم بإخفائها والأخرى وهمية يقدمها للمصلحة.

٢- تقديم المسجل لمستندات تصدير مزورة للاستفادة من رد الضريبة

٣- تقديم المسجل لفواتير مشتريات مزورة ومحمل عليها ضريبة قيمة مضافة وذلك بهدف الاستفادة من خصم تلك الضريبة.

٤- استخدام احدى المنشآت لفواتير ضريبية مصطنعة باسم منشأة أخرى مسجلة وذلك بهدف تحصيل الضريبة دون توريدها لمصلحة.

الصورة السادسة: عدم إصدار المسجل فواتير عن مبيعاته من السلع للضريبة والخاضعة للضريبة وضريبة الجدول:

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- قيام المسجل بالاتفاق مع المشترى على البيع دون إصدار فاتورة بتلك التعاملات.
٢- قيام المسجل باستخدام اكثر من مسلسل للفواتير حيث يقوم المسجل بالإقرار عن مسلسل وعدم الإقرار عن المسلسل الأخر.
٣- قيام المسجل بالبيع لذوى القربى والأصدقاء دون إصدار فواتير مبيعات.
٤- قيام المسجل بإصدار فواتير لبعض العملاء وعدم إصدار فواتير للبعض الأخر بالاتفاق معهم حتى لا يقروا عن هذه المشتريات وبالتالي المبيعات المقابلة لها.
٥- قيام المسجل بإصدار بيان أسعار أو عروض أسعار وعدم إصدار فواتير مبيعات لها.

الصورة السابعة: "انقضاء ستين يوماً على انتهاء المواعيد المحددة لسداد الضريبة وضريبة الجدول دون الإقرار عنها وسدادها":

نصت المادة (٤) من القانون على "يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون".

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- عدم تقديم المسجل للإقرارات.
٢- التأخر في تقديم الإقرار لحين تحصيل قيمة المبيعات.

الصورة الثامنة: "إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة وضريبة الجدول":

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- قيام المطاعم والمقاهي غير المسجلة بإضافة ضريبة قيمة مضافة ضمن إجمالي المبالغ المدفوعة بحجة أنها قامت بشراء نظام محاسبي جاهز لهذه الأنشطة ولا تعلم انه مخالف للقانون.
٢- تعاقد بعض جهات الإسناد مع مكلفين غير مسجلين والنص على ان السعر يشمل ضريبة القيمة المضافة.
٣- قيام بعض التجار لسلع الجدول المرافق للقانون بتحصيل ضريبة القيمة المضافة على هذه السلع.

٤- قيام بعض تجار السيارات باستخدام تجار أخرين غير مسجلين لإصدار فواتير مبيعات لهم محملة بالضريبة بأسعار مرتفعة حتى يقوموا بخصمها.

٥- قيام منشأة غير مسجلة بإصدار فواتير ضريبية عليها رقم تسجيل مصطنع أو لا يخصها بهدف تحصيل الضريبة دون توريدها للمصلحة.

٦- قيام الشركات الشقيقة بالبيع باسم احدهما وهى غير مسجلة وتحصل الضريبة باسمها وذلك حتى لا يتم التحاسب عن تلك المبيعات للشركة الشقيقة الأخرى (المسجلة).

الصورة التاسعة: عدم الالتزام بالقواعد والإجراءات والضوابط التى تكفل انتظام إصدار الفواتير وفقا لأحكام المادة (١٢) من هذا القانون:

حيث تنص المادة (١٢) من القانون على الاتي:

- يلتزم المسجل بان يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة على ان تتضمن اسم المشترى ورقم تسجيله ان كان مسجلا وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التى تتضمنها الفواتير والإجراءات التى تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها

ومن خلال هذا النص يتضح أن القواعد والإجراءات التى تنظم إصدار الفواتير يمكن تلخيصها في الاتي:

- ان تكون الفواتير الضريبية مسلسلة برقم مطبوع.
- ان تكون الفواتير الضريبة مكونة من اصل وصورة يحتفظ بها.
- ان تكون الفواتير الضريبة ليس بها أي كشط أو تحشير.
- ان تكون الفواتير الضريبية الملغاة موجود الأصل والصورة.
- ان تكون هذه الفواتير مثبتة بالدفاتر والسجلات.
- ان تكون هذه الفواتير شاملة ما هو مدون بإذن التسليم أو إذن الصرف.

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- إصدار فواتير غير مسلسلة أو مؤرخة.

٢- إصدار فواتير ضريبية نقدا.

٣- إصدار فواتير ضريبة بها كشط وتشطيب.

٤- إصدار فواتير غير مدون عليها اسم البائع وعنوانه.

الصورة العاشرة: اصطناع فواتير للغير دون ان تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية وتقع المسئولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها:

حيث تنص المادة (١٢) من القانون بان "يلتزم المسجل بان يحرر فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة على ان تتضمن اسم المشترى ورقم تسجيله ان كان مسجلا وتحدد اللائحة التنفيذية البيانات التى تتضمنها الفواتير والإجراءات التى تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها".

يرى الباحث ان إدراج هذه الفقرة في نصوص التجريم يعمل على تغطية السلبيات التى نتجت عن تطبيق القانون رقم ١١ لسنة ٩١ الخاص بالضريبة العامة على المبيعات الملغى بنص القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ حيث ظهر في الآونة الأخيرة ما يسمى بالشركات الوهمية التى تستخدم لرد أو خصم الضريبة دون وجه حق وسيتناولها الباحث بالتفصيل في المبحث التالى.

الصورة الحادية عشر: "عدم إمساك المسجل سجلات أو دفاتر محاسبية منتظمة وفقا لأحكام المادة (١٣) من هذا القانون"

نصت المادة (١٣) من القانون (٦٧) لسنه ٢٠١٦ على أنه " يلتزم المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدويا أو إلكترونيا يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمده خمس سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه السجلات والدفاتر".

وتتمثل الالتزامات وفقاً لنص المادة (١٣) في الآتي:

- التزام المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدويا أو الكترونيا.
- أن يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها.
- أن يحتفظ بهذه السجلات وصور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بالسجلات.

وبناء على ذلك فإن عدم قيام المسجل بتنفيذ هذه الالتزامات يعد في هذه الحالة متهربا وفقا لأحكام القانون.

يرى الباحث صعوبة تطبيق هذه الحالة على كل المسجلين حيث أنه في الواقع العملي يوجد بعض الأنشطة الخاضعة للضريبة جرى العرف عل عدم إمساكها لحسابات منتظمة مثل مصانع الطوب والمخابز، كما أنه يوجد مسجلين يتم محاسبتهم تقديريا بضرائب الدخل على أساس عدم إمساكهم لحسابات منتظمة.

ويتساءل الباحث عن قيمة الضريبة التى يطبق عليها عقوبة التهرب الضريبي؟ هل هي الضريبة الناتجة عن الفحص التقديري؟ وهل يجوز اعتبار الضريبة المحسوبة تقديريا واقعة تهرب؟ وأين المستندات الدالة على التهرب؟

ويقترح الباحث إعادة النظر في هذه الفقرة بما يتناسب مع الأنشطة التى يصعب إمساكها لحسابات منتظمة ويتناسب مع المعاملة الضريبية بضرائب الدخل.

الصورة الثانية عشر: "حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الإتجار مع العلم بأنها مهربه"

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- قيام منشأة بالإتجار في السجائر المستوردة مع علم صاحبها بانها مهربة.

٢- قيام منشأة بالإتجار في الخمور مع علم صاحبها بانها مهربة.

٣- حيازة غير المسجل لسلع خاضعة للضريبة مع علمه بانها مهربة.

٤- حيازة تاجر لسلع خاضعة للضريبة دون ان تكون مشتراه بفواتير ضريبية.

الصورة الثالثة عشر: "عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي وتسديد كامل الضريبة المستحقة بموجب هذا القانون خلال ستة اشهر من تاريخ إلغاء التسجيل"

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- عدم تقديم الإقرار الضريبي النهائي في المواعيد المحددة مع قيام المصلحة بإلغاء التسجيل المذكور تلقائيا.

٢- تقديم الإقرار الضريبي وعدم تسديد الضريبة خلال الستة اشهر.

٣- تسديد الضريبة المستحقة بالإقرار النهائي بعد المواعيد المحددة.

٤- عدم الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات عن الفترة السابقة لإلغاء التسجيل.

٥- عدم تمكين موظفي المصلحة من مراجعة الدفاتر والسجلات خلال فترة الخمس سنوات.

ويرى الباحث ان هذه الصورة ستطبق في المرحلة الانتقالية فقط في بداية تطبيق القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وغير مستمرة مما يفضل معه ربطها بفترة أو الغائها بعد استقرار العمل بالقانون سالف الذكر.

الصورة الرابعة عشر: "عدم الالتزام بأحكام المادة (٤٠) أو المادة (٤٢) من هذا القانون"

- **حيث تنص المادة (٤٠) على الآتي:**

"في حالة إخضاع سلعة أو خدمة لضريبة الجدول أو زيادة الفئة المفروضة عليها، يلتزم المستوردون وتجار الجملة ونصف الجملة والتجزئة والموزعون بتقديم بيان إلى المصلحة بالرصيد الموجود لديهم من هذه السلع أو الخدمات في اليوم السابق لسريان ضريبة الجدول الجديدة أو المزيدة، ويكون تقديم هذا البيان خلال خمسة عشر يوما من هذا التاريخ وتستحق ضريبة الجدول الجديدة أو المزيدة في تاريخ تقديم هذا البيان، ويجب أداء ضريبة الجدول المستحقة على هذه السلع والخدمات خلال المدة التى يحددها رئيس المصلحة على ألا تجاوز ستة اشهر من تاريخ استحقاقها".

ويتضح من نص المادة انه في حالة إخضاع سلعة أو خدمة لضريبة الجدول أو في حالة زيادة فئة الضريبة على سلعة أو خدمة يجب تقديم بيان بالمخزون وسداد الضريبة خلال المدة التى يحددها رئيس المصلحة على ألا تجاوز ستة اشهر وفى حالة عدم تقديم هذا البيان وسداد الضريبة يعتبر حالة من حالات التهرب.

- **كذلك نصت المادة (٤٢) من القانون على:**

"لا يجوز إنشاء أو تشغيل أي مصنع أو معمل لإنتاج أية سلعة أو تأدية أية خدمة من السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون إلا بعد الحصول على ترخيص بذلك من الجهة الإدارية المختصة طبقا للشروط والأوضاع التى يقررها الوزير المختص بالاتفاق مع الوزير".

وعلى كل منتج لسلعة أو مؤدى خدمة من هذه السلع أو الخدمات اخطار المصلحة بتوقف العمل بالمصنع أو المعمل أو المقر الذى يتم من خلاله ممارسة النشاط لأى سبب كان سواء توقف كلى أو جزئي، وعلية كذلك إخطار المصلحة فور انتهاء فترة التوقف، وذلك كلة على النحو الذى يصدر به قرار من رئيس المصلحة".

وبناء على ذلك فقد أعتبر المشرع أن مجرد تشغيل المصنع أو المعمل لمنتج سلع الجدول دون إخطار المصلحة بذلك يعتبر تهرباً من الضريبة.

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- عدم تقديم الموزع بيان بالمخزون الموجود لديه من السلع التى صدر بها قرار جمهوري بإخضاعها إلى ضريبة الجدول.

٢- عدم قيام التجار بتقديم بيان بالمخزون الموجود لديهم من السلع التى زادت فئة الضريبة عليها بناء على قرار جمهوري.

٣- قيام احد المكلفين عن نشاط مخبز بإضافة نشاط إنتاج الحلوى من العجين أو إنتاج المعجنات بجانب الخبز دون إخطار المصلحة.

٤- قيام احد المقاولين بتنفيذ أعمال مقاولات دون التسجيل بالمصلحة.

الصورة الخامسة عشر: "وضع علامات أو أختام مصطنعة للتخلص من سداد ضريبة الجدول كلها أو بعضها":

بمقتضي هذه الصورة فأن الشخص يعتبر متهرباً بمجرد وضع علامات أو أختام مصطنعة وذلك بقصد التخلص من سداد الضريبة كلها أو بعضها حيث أن القصد من وضع هذه العلامات أو الأختام إيهام المصلحة بأنه قد تم سداد الضريبة عن تلك السلعة "ومثال ذلك علامات البندرول على الكحوليات والسجائر".

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- قيام المكلف بوضع علامات بندرول مصطنعة على الكحوليات وذلك للإيهام بسداد الضريبة على تلك السلعة.

٢- قيام المكلف بوضع علامات بندرول مصطنعة على السجائر المهربة.

الصورة السادسة عشر: "قيام المنتج أو الموزع أو التاجر ببيع سلع الجدول التى يكون وعاء الضريبة وضريبة الجدول عليها هو سعر بيع المستهلك بسعر أعلى من السعر الذي تم احتساب ضريبة المبيعات عليه سواء السعر المعلن من المنتجين أو المستوردين لتلك السلع أو الواردة بالقوائم السعرية المحددة بمعرفة الوزير وذلك كله دون سداد الضريبة المستحقة على الزيادة في السعر".

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- قيام احد تجار التجزئة ببيع سلعة السجاير بأعلى من سعرها الحقيقي.

٢- قيام احد التجار ببيع الأسمدة بأعلى من السعر المحدد لها أو المسعر جبريا.

الصورة السابعة عشر: حيازة سلع الجدول بقصد الإتجار دون ان يكون ملصقا عليها العلامة المميزة (البندرول) والتى يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها

بمقتضي هذه الصورة فأن المشرع قد جرم حيازة السلع الخاضعة للضريبة بقصد الإتجار دون ان يكون ملصقا عليها العلامة المميزة (البندرول) والتى يصدر قرار من الوزير بوضع هذه العلامة عليها.

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- بيع سجائر غير ملصق عليها علامة البندرول.
٢- قيام احد الفنادق ببيع عبوات خمور غير ملصق عليها علامة البندرول.
٣- بيع المشروبات الكحولية بدون وضع العلامة المميزة على العبوة.

الصورة الثامنة عشر: "التصرف في السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول أو استعمالها في غير الغرض الذى أعفيت من اجله خلال فترة الحظر دون إخطار المصلحة وسداد الضريبة المستحقة"

تنص المادة (٤٨) من القانون على " مع عدم الإخلال بما نص علية هذا القانون من أحكام خاصة يحظر التصرف في أي من السلع المعفاة من الضريبة أو استعمالها في غير الغرض الذي أعفيت من أجله خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء إلا بعد أخطار المصلحة وسداد الضرائب المستحقة وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- قيام احدى الجهات الصادر لها قرار إعفاء لجهاز غسيل كلوى ببيع هذا الجهاز بعد مرور ٣ سنوات على وروده دون إخطار المصلحة
٢- قيام أحد الأطباء باستخدام جهاز كشف بالأشعة في عيادته الخاصة وهذا الجهاز سبق وان صدر له قرار إعفاء على انه سيستخدم في احدى المستشفيات قبل مرور خمس سنوات.
٣- قيام أحد الأشخاص باستخدام السيارات السابق إعفائها على أنها سيارات معوقين

الصورة التاسعة عشر: "عدم الالتزام بأحكام المادة الرابعة أو المادة الخامسة من مواد الإصدار"

تنص المادة الرابعة من مواد الإصدار على "يستمر المسجل في ظل أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات برقم تسجيله اذا بلغت أو تجاوزت قيمة مبيعاته حد التسجيل المنصوص علية في القانون المرافق".

كما يستمر تسجيل المستورد لسلعة خاضعة للضريبة وكذلك كل منتج أو مستورد لسلعة من سلع الجدول المرافق بقانون الضريبة العامة على المبيعات اذا أدرجت ذات السلعة في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته، وعلية الالتزام بكافة أحكام القانون المرافق، كما يلتزم بتوريد الضريبة العامة على المبيعات المستحقة علية رفق إقراراته وفي المواعيد المقررة وفقا لأحكام هذا القانون، وعلية الاحتفاظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ العمل بهذا القانون، وذلك طبقا للشروط والضوابط التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون، وفي حالة الإخلال بأي من الأحكام المنصوص عليها في الفقرتين السابقتين يعد المسجل متهربا وفقا لأحكام القانون المرافق، وللمصلحة من واقع أي بيانات أو مستندات متاحة لديها تعديل الإقرارات واتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل ضريبة المبيعات المستحقة وللمسجل الحق في الطعن في ذلك وفقا لأحكام القانون المرافق

وتنص المادة الخامسة من مواد الإصدار للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على الآتي:

"يلغى تلقائيا تسجيل كل من لم يبلغ حد التسجيل المنصوص علية في القانون المرافق ما لم يطلب خلال ستين يوما من تاريخ العمل به استمرار تسجيله وعلى من أُلغى تسجيله تقديم إقرار ضريبي عن أخر فترة ضريبية قبل الإلغاء، وكذا الفترات الضريبة التى لم يحل ميعاد تقديم إقراراتها خلال ثلاثين يوما من تاريخ العمل بهذا القانون مبينا به رصيد أخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات، ويلتزم بأداء ما يستحق علية خلال ستة اشهر من تاريخ العمل بهذا القانون، كما يلتزم بان يحتفظ بالدفاتر والسجلات والمستندات لمدة خمس سنوات تالية لتاريخ إلغاء تسجيله، وعلية تمكين موظفي المصلحة من الاطلاع عليها.

وللمصلحة من واقع أي مستندات أو بيانات متاحة لديها تعديل الإقرارات واتخاذ الإجراءات القانونية لتحصيل الضريبة المستحقة، ولمن الغى تسجيله الطعن في ذلك وفقا لأحكام القانون المرافق.

ومن خلال هذين النصين يلاحظ ان هاتين المادتين تنظم العمل بالمصلحة في المرحلة الانتقالية، أي ان كل مسجل بضريبة المبيعات بلغ حجم أعماله حد التسجيل البالغ ٥٠٠٠٠٠ جنية فهو مستمر في التسجيل وكذلك كل مستورد أو مصدر أو موزع وكذلك كل منتج أو مستورد لسلعة من سلع الجدول.

أما الذى لم يبلغ حد التسجيل وفقا لأحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ عليه ان يقرر خلال ٦٠ يوم من تاريخ العمل بالقانون ان يستمر في التسجيل من عدمه.

وأما الذى لم يبلغ حجم أعماله حد التسجيل وتم إلغاء تسجيله تلقائيا علية ان يقدم إقرار ضريبي نهائي خلال شهر من تطبيق القانون مرفق به بيان بالمخزون الذى لدية من الإنتاج التام والخامات والخدمات ومن يخالف ذلك يكون متهربا وفق هذه الفقرة.

يرى الباحث ان هذه الفقرة مرتبطة بالفقرة الثالثة عشر ومن الأفضل دمجهما معاً.

أهم أساليب التهرب في هذه الصورة:

١- قيام أحد المسجلين الذين تم إلغاء تسجيلهم تلقائيا بتقديم الإقرار الضريبي ولم يسدد الضريبة المستحقة علية خلال ٦ شهور

٢- قيام احد المسجلين بعدم تمكين موظفي المصلحة من الاطلاع على الدفاتر والسجلات الموجودة لدية في فترة الخمس سنوات

٣- قيام احد المسجلين الذين تم إلغاء تسجيلهم بعدم تقديم الإقرار الضريبي ولا بسداد الضريبة خلال ال٦ شهور

ويرى الباحث ان هذه الصورة ستطبق في المرحلة الانتقالية فقط في بداية تطبيق القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ وغير مستمرة مما يفضل معه ربطها بفترة أو إلغائها بعد استقرار العمل بالقانون سالف الذكر مع مراعاة مدة التقادم.

مما سبق يتبين ان كل صورة من صور التهرب الواردة بقانون الضريبة على القيمة المضافة لها أساليب للتهرب قد تكون قاصرة عليها او مشتركة مع غيرها من الصور وفيما يلى يستعرض الباحث هذه الأساليب عن طريق تجميعها فى شكل عناصر مع استبعاد العناصر المكررة ودمج العناصر المتشابهة واقتراح طرق مكافحتها من خلال الجدول التالى:

م	أساليب التهرب	طرق المكافحة
١	قيام بعض الممولين بفتح أكثر من ملف ضريبي حتى يتم توزيع رقم الأعمال على هذه الملفات بحيث لا تصل مبيعات أي ملف منها إلى حد التسجيل المحدد قانونا	منع فتح الممول لأكثر من ملف على مستوى الجمهورية وان يتم فتح الملف بناء على الرقم القومي
٢	قيام بعض الممولين بعدم إدراج قيمة المبيعات في إقرارات ضرائب الدخل للتهرب من اكتشاف بلوغهم حد التسجيل وذلك عن طريق الإقرار بقيمة صافى الربح فقط	عدم قبول الإقرار الذى لم يذكر فيه قيمة المبيعات وضرورة إعداد تقارير دورية للمكلفين الذين بلغوا حد التسجيل أو جاوزوه خلال كل عام مالي على حده
٣	عدم البيع بفواتير ضريبية والاكتفاء بالبيع على بيان أسعار غير ثابت فيه أي بيانات تدل على شخصية البائع أوعنوانه	المعاينات المستمرة وفحص المخزون الوارد والمنصرف
٤	قيام المنشأة بالتشغيل ليلا وبعد انتهاء مواعيد العمل الرسمية لمصلحة الضرائب وذلك لإيهام المصلحة بان المنشأة لا تزاول النشاط.	التنسيق مع الجهات المختلفة مثل شركة الكهرباء والمياه والحى
٥	الاعتماد على المولدات الكهربائية في التشغيل بدلا من الكهرباء وذلك حتى لا يكون هناك دليل على مزاولة النشاط ومعرفة حجمه.	التنسيق مع الجهات المختلفة مثل شركة المياه والحى، المعاينات المفاجئة

م	أســـاليـــب التهـــرب	طـــرق المكـــافحـــة
٦	قيام المنشأة بمزاولة النشاط في مكان صغير جدا للإيهام بصغر حجم النشاط وبالتالي عدم التسجيل في حين أنها تقوم بتخزين بضائع بكميات كبيرة في مخازنها غير المثبتة بالبطاقة الضريبية ويتم البيع من خلال تلك المخازن.	التنسيق مع الضرائب العقارية والحصر على الطبيعة (الميداني)
٧	قيام المنشأة بالتعامل باسم صوري خلاف الاسم الحقيقي لها وذلك حتى لا يمكن حصر تعاملاتها الحقيقية وبالتالي التهرب من التسجيل	الحصر على الطبيعة (الميداني)
٨	قيام المنشأة بمزاولة نشاط خاضع للضريبة دون التقدم باستخراج أي مستندات تدل على وجود الشركة مثل التراخيص – البطاقة الضريبية	التنسيق مع الضرائب العقارية والحصر على الطبيعة (الميداني)
٩	قيام المنشأة بمزاولة نشاط خاضع للضريبة وبمجرد بلوغها حد التسجيل تقوم بإلغاء الكيان القانوني وإنشاء كيان قانوني جديد.	تتبع تطور الكيان القانوني للممول والعمل على دمج هذه الكيانات اذا تبين ان الغرض من تعددها هو تجنب حد التسجيل
١٠	قيام المنشأة بالبيع لبعض الجهات وخاصة غير الملزمة بالخصم من المنبع دون الإقرار عن تلك المبيعات وسداد الضريبة المستحقة.	تفعيل دور الحصر للمنشآت غير الملزمة بالخصم من المنبع وحصر تعاملاتها مع الجهات المختلفة
١١	قيام بعض تجار السيارات بإصدار فواتير بقيمة اقل من القيمة المدفوعة فعلا من العميل	فحص إيصالات استلام النقدية مع الفواتير المقدمة للمرور
١٢	قيام المنشأة بعرض منتجاتها عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي وتوصيلها إلى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون الإقرار عنها أو التسجيل لدى المصلحة	تتبع مواقع الإنترنت وانشاء حسابات مصطنعة لجمع المعلومات والتنسيق مع وزارة الداخلية
١٣	قيام المنشأة بالاستيراد لسلع خاضعة للضريبة وذلك دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة على البيع الأول.	تتبع الرسائل الاستيرادية
١٤	عدم إقرار المنشأة عن مبيعات الفيزا اعتمادا على سرية الحسابات في البنوك.	الزام البنوك بالإفصاح عن المعاملات التجارية بالتنسيق مع وحدة غسيل الأموال
١٥	قيام المنشأة بإخفاء جزء من المشتريات وذلك بهدف إخفاء المبيعات المقابلة لها وبالتالي الإقرار عن قيمة مبيعات اقل من القيمة الفعلية.	المعاينات المفاجئة وفحص المخزون الوارد والصادر
١٦	قيام المسجل بتحصيل جزء من قيمة مبيعاته بتوجيه العملاء لإيداعها في حسابه الجاري وعدم إدراجها في مبيعات الشركة وبالتالي عدم الإقرار عنها.	فحص المخزون، التنسيق مع وحدة غسيل الأموال لمعرفة مصادر الأموال
١٧	تداول البضاعة بين الشركات الشقيقة دون الإقرار عنها وسداد الضريبة المستحقة	فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها في نفس التوقيت
١٨	البيع بالمقايضة بدون فواتير	المعاينات وفحص المخزون واستبعادات وإضافات الأصول بالإقرار الضريبي
١٩	قيام المنشأة بفتح ملف حديث والبيع بفواتير ضريبية بقيم كبيرة وعدم الإقرار عنها ثم تغلق النشاط وتختفى بعد فترة قصيرة على اعتبار ان هذه المبيعات لم يتم اكتشافها من قبل المصلحة إلا بعد مرور فترة من الزمن	الربط الإلكتروني للإقرارات طبقا لمنظومة الإقرارات الإلكترونية مما يؤدى إلى سرعة اكتشاف الواقعة والحد منها
٢٠	قيام المسجل بخصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاته من سلعة من السلع الواردة بالجدول.	فحص المشتريات & الربط الإلكتروني للإقرارات

م	أســـاليـــب التهـــرب	طـــرق المكـــافحـــة
٢١	خصم الضريبة المسددة على سلعة داخلة في إنتاج سلعة معفاة أو غير خاضعة للضريبة.	فحص المشتريات & الربط الإلكتروني للإقرارات
٢٢	خصم ضريبة دون توافر أي مستندات تدل على سبق سداد ضريبة القيمة المضافة على المشتريات.	فحص المشتريات& الربط الإلكتروني للإقرارات
٢٣	خصم الضريبة بناء على فواتير مشتريات مصطنعة أو مجهولة المصدر أو وهمية.	فحص المشتريات وعدم الاعتراف بالخصم& الربط الإلكتروني للإقرارات
٢٤	خصم الضريبة بناء على فواتير صادرة من غير مسجلين.	عدم الخصم واتخاذ الإجراءات القانونية ضد غير المسجلين لقيامهم بتحصيل الضريبة
٢٥	تقديم مستندات تصدير غير صحيحة لبعض السلع بهدف استرداد الضريبة المسددة عليها في حين أن هذه السلع لم يتم تصديرها أصلا.	استيفاء مستندات التصدير من مصلحة الجمارك
٢٦	تقديم مستندات (فواتير مشتريات للمدخلات الداخلة في تصنيع السلعة المصدرة) غير صحيحة بهدف الإيهام بوجود ضريبة قيمة مضافة مسددة على تلك المدخلات لردها.	استيفاء فواتير المشتريات& الربط الإلكتروني للإقرارات
٢٧	التلاعب في نوعية السلعة أو الكميات المصدرة في نموذج ١٣ جمارك وذلك بهدف الإيهام بتصدير كمية أو نوعيات خلاف الحقيقة	استيفاء نماذج ١٣ من مصلحة الجمارك& الربط الإلكتروني مع مصلحة الجمارك
٢٨	تقديم المسجل لفواتير مشتريات مزورة ومحمل عليها ضريبة قيمة مضافة وذلك بهدف الاستفادة من خصم تلك الضريبة.	استيفاء فواتير المشتريات عن طريق المنظومة الإلكترونية & واستيفائها من المسجلين
٢٩	قيام المسجل باستخدام اكثر من مسلسل للفواتير حيث يقوم المسجل بالإقرار عن مسلسل وعدم الإقرار عن المسلسل الأخر.	استيفاء جميع الفواتير حيث ان مبيعات مكلف هي مشتريات لمكلف أخر& الربط الإلكتروني للإقرارات
٣٠	قيام المسجل بإصدار فواتير لبعض العملاء وعدم إصدار فواتير للبعض الأخر بالاتفاق معهم حتى لا يقروا عن هذه المشتريات وبالتالي المبيعات المقابلة لها.	فحص المخزون لتحديد الكميات المنصرفة ومطابقتها مع دفتر البوابة
٣١	قيام المسجل بإصدار بيان أسعار أو عروض أسعار وعدم إصدار فواتير مبيعات لها.	فحص المخزون لتحديد الكميات المنصرفة ومطابقتها مع دفتر البوابة
٣٢	عدم تقديم المسجل للإقرارات	التوعية والمعاينة واتخاذ الإجراءات
٣٣	التأخر في تقديم الإقرار لحين تحصيل قيمة المبيعات	التوعية والمعاينة واتخاذ الإجراءات
٣٤	قيام المطاعم والمقاهي غير المسجلة بإضافة ضريبة قيمة مضافة ضمن إجمالي المبالغ المحصلة من العملاء.	الحصر على الطبيعة وإجراء المعاينات، ربط النظام المحاسبي بمصلحة الضرائب
٣٥	قيام بعض المنشآت غير المسجلة بالتعاقد مع جهات الإسناد على بعض الأعمال والتعاقد على ان السعر يشمل ضريبة القيمة المضافة.	تفعيل إمداد جهات الإسناد لإدارة الحصر بالتعاقدات، الزام جهات الإسناد بالضريبة حال التعاقد مع مكلف غير مسجل
٣٦	قيام بعض التجار لسلع الجدول المرافق للقانون بتحصيل ضريبة القيمة المضافة على هذه السلع.	اتخاذ الإجراءات القانونية
٣٧	قيام منشأة غير مسجلة بإصدار فواتير ضريبية عليها رقم تسجيل مصطنع أو لا يخصها بهدف تحصيل الضريبة دون توريدها للمصلحة	استيفاء جميع الفواتير حيث ان مبيعات مكلف هي مشتريات لمكلف أخر & تفعيل المسئولية التضامنية للبائع والمشترى
٣٨	قيام احدى الشركات الشقيقة غير المسجلة بالبيع باسم الشركة الشقيقة المسجلة وتحصل الضريبة باسم الشركة وذلك حتى لا يتم التحاسب عن تلك المبيعات للشركة الشقيقة المسجلة.	فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها في نفس التوقيت

م	أســـاليـــب التهـــرب	طـــرق المكـــافحـــة
٣٩	إصدار فواتير غير مسلسلة	توعية – معاينة
٤٠	قيام منشأة بالإتجار في السجائر أو الخمور المستوردة مع علم صاحبها بانها مهربة.	المعاينة - اتخاذ الإجراءات القانونية –مصادرة السلعة
٤١	حيازة تاجر لسلع خاضعة للضريبة دون ان يكون معه فواتير شراء لهذه السلع أو ما يفيد مصدرها	المعاينة - اتخاذ الإجراءات القانونية –مصادرة السلعة اذا كانت سلع جدول
٤٢	عدم قيام التجار بتقديم بيان بالمخزون الموجود لديهم من السلع التى زاد سعرها أو زادت فئة الضريبة عليها أو أدرجت بالجدول بناء على قرار جمهوري	المعاينة - اتخاذ الإجراءات القانونية –مصادرة السلعة
٤٣	قيام احد المقاولين بتنفيذ أعمال مقاولات دون التسجيل بالمصلحة	التوعية – المعاينة – التسجيل بقوة القانون واتخاذ الإجراءات القانونية
٤٤	قيام المنشأة بوضع علامات بندرول مصطنعة على الكحوليات وذلك للإيهام بسداد الضريبة على تلك السلعة	المعاينة - اتخاذ الإجراءات القانونية –مصادرة السلعة
٤٥	قيام احد تجار التجزئة ببيع سلعة السجائر بأعلى من سعرها الحقيقي	المعاينة - اتخاذ الإجراءات القانونية –مصادرة السلعة
٤٦	بيع السجائر أو المعسل أو المشروبات الكحولية بدون ان يكون ملصق عليها علامات البندرول	المعاينة - اتخاذ الإجراءات القانونية –مصادرة السلعة
٤٧	قيام احدى الجهات الصادر لها قرار إعفاء بالتصرف في السلع المعفاة قبل مرور خمس سنوات دون إخطار المصلحة.	متابعة الإعفاءات بصفة دورية – اتخاذ الإجراءات القانونية
٤٨	قيام أحد الأطباء باستخدام جهاز كشف بالأشعة في عيادته الخاصة وهذا الجهاز سبق وان صدر له قرار إعفاء لاستخدامه في احد المستشفيات	متابعة الإعفاءات بصفة دورية، اتخاذ الإجراءات القانونية
٤٩	تقديم المسجل إقرارات معدله لضرائب الدخل بعد إخطاره بوجود واقعة تهرب من الضريبة على القيمة المضافة	الزام المسجل الذى يقدم إقرار ضريبي معدل بضرائب الدخل بالإفصاح عن سبب تعديل الإقرار وتأثير التعديل على ضريبة القيمة المضافة.

ويرى الباحث أن هذه الأساليب السابق عرضها نتج عنها عدة مشكلات مستحدثة عن طريق استخدام المكلف لأسلوب أو أكثر وسيتم إلقاء الضوء عليها في المبحث التالي مع اقتراح طرق مكافحتها عن طريق تطوير القياس والإفصاح.

٣ / ٢ المبحث الثاني
الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي وطرق مكافحتها

يوجد أربعة نقاط رئيسية تمثل الملامح الأساسية للاطار العلمي للضريبة على القيمة المضافة والتي تمثل الأساس المشترك بينها وبين الضريبة العامة على المبيعات وهى[١]:

١- عمومية الخضوع

٢- توحيد فئات الضريبة

٣- تحديد المكلف بأداء الضريبة وتحديد حد التسجيل

٤- عمومية الخصم الضريبي

ويرى الباحث أن هذه الملامح هي التى تميز قانون الضريبة على القيمة المضافة عن قانون الضريبة العامة على المبيعات، مما ينقلنا إلى ضرورة القاء الضوء على كل منها وطرق التجنب والتهرب الضريبي التى يمكن ان تحدث باستغلال كل عنصر منها ومحاولة وضع تصور لمعالجة هذه الطرق بتطوير طرق القياس والإفصاح الحالية للحد من التجنب والتهرب الضريبي كما يلى:

١/٢/٣ أهم الأساليب المستخدمة للتجنب أو التهرب الضريبي بعد رفع حد التسجيل

١- تجنب الوصول لحد التسجيل:

وهو ما نصت عليه المادة ٥٤ من قانون الضريبة على القيمة المضافة " لا يعتد بأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو احد أغراضها الرئيسية تجنب الالتزام بالضريبة وضريبة الجدول أو تأجيله أو تخفيض عبء الضريبة ويعتبر تطبيق هذه المادة تجنبا للضريبة"

التصرفات التى تتم بين الأشخاص المرتبطين في بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول ويكون الهدف منها عدم بلوغ احدهم أو جميعهم حد التسجيل المقرر قانونا.

إنشاء شركات أو تقسيمات أو تجزئة المعاملات لأغراض ضريبية، كما يلى:

أ) قيام بعض المكلفين بفتح أكثر من ملف ضريبي حتى يتم توزيع رقم الأعمال على هذه الملفات بحيث لا تصل مبيعات اسى ملف منها إلى حد التسجيل المحدد قانونا، أو تسجيل ملف منهم للتعامل مع الجهات الحكومية وعدم تسجيل باقي الملفات.

---

(١) د/ السعيد محمد شعيب، " **قانون للضريبة على القيمة المضافة. . لماذا ؟ الأمر لايعدو إلا أن يكون تعديلا... تعديلا فقط لقانون الضريبة العامة على المبيعات!!!**"، للمؤتمر الضريبي التاسع عشر بعنوان " النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير, المجلد الثالث، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب , ٢٥ – ٢٧ يونيو ٢٠١٣, ص ١٠- ١٥.

ويمكن التغلب على هذه المشكلة من خلال التنسيق الكامل مع ضرائب الدخل بحيث يتم منع فتح الممول لأكثر من ملف على مستوى الجمهورية وان يتم فتح الملف بناء على الرقم القومي، ويرى البعض تجميع هذه الأعمال ومعاملتها كوحدة واحدة اذا ثبت للإدارة الضريبية ان توزيع الأعمال بهدف تجنب الضريبة [١] ويتفق الباحث مع هذا الرأي.

ب) قيام بعض المكلفين بعدم إدراج قيمة المبيعات في إقرارات ضرائب الدخل للتهرب من اكتشاف بلوغهم لحد التسجيل وذلك عن طريق الإقرار بقيمة صافى الربح فقط ويجب على مصلحة الضرائب المصرية (الدخل) عدم قبول الإقرار الذى لم يذكر فيه قيمة المبيعات وضرورة إعداد تقارير دورية للمكلفين الذين بلغوا حد التسجيل أو جاوزوه خلال كل عام مالي على حده وإرساله إلى إدارة الحصر بضريبة القيمة المضافة.

ج) **الإقرارات المعدلة:** الممول في ضرائب الدخل طبقا للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥[٢] يلتزم بتقديم إقرار ضريبي معدل إلى المأمورية المختصة إذا اكتشف أي سهو أو خطا في إقراره الضريبي خلال فترة تقادم دين الضريبة والتي تبلغ خمس سنوات ونظرا لأن كلا من ضريبتي الدخل والقيمة المضافة يتبعان مصلحة واحدة وهى مصلحة الضرائب المصرية فان الأمر يتطلب عدم الاعتداد بالإقرارات المعدلة المقدمة من الشركات بعد إخطارها بوجود واقعة تهرب من الضريبة على القيمة المضافة وخاصة اذا تم تعديل الإقرار حتى لا يتجاوز رقم المبيعات حد التسجيل بهدف الخروج عن نطاق الخضوع لقانون الضريبة على القيمة المضافة.

كذلك إلزام الممول الذى يقدم إقرار ضريبي معدل بالإفصاح عن سبب تعديل الإقرار وطريقة القياس المحاسبي المستخدمة في تحديد قيمة الإيرادات والتكاليف وتأثير التعديل على وعاء ضريبة القيمة المضافة، وكذا صورة القوائم المالية بعد التعديل اذا استدعى الأمر تعديل في القوائم المالية طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥) ويكون ذلك رفق الإقرار المعدل وموقعا من المحاسب القانوني.

---

(١) د/ رمضان صديق، " **الضريبة على القيمة المضافة فى التشريع المصرى والمقارن** "، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٧، ص ٦٥٠.

(٢) المادة (٨٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

٢/٢/٣ أهم الأساليب المستخدمة للتجنب والتهرب الضريبي بعد تعميم الخضوع:

من الجدير بالذكر أن الكثير من الدول تطبق ضريبة القيمة المضافة على كافة السلع والخدمات كما يلى:

ألمانيا [١]: تطبق الضريبة على القيمة المضافة على كلا من السلع والخدمات، كما تطبق **سنغافورة**[٢] الضريبة العامة على المبيعات على السلع والخدمات بفئة ٥%، **وتطبق الجزائر** الضريبة على القيمة المضافة على كافة السلع والخدمات بفئة ١٧ % [٣] وكذلك تطبق **المغرب** الضريبة على القيمة المضافة على كافة السلع والخدمات[٤].

ويرى الباحث أن الأساليب المستحدثة للتهرب بعد تعميم الخضوع ستتجه نحو قطاع الخدمات أكثر من السلع نظرا لخضوع السلع من بداية تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات عام ١٩٩١ لذلك سيتم التركيز على أهم الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي بعد تعميم الخضوع بالنسبة للخدمات كما يلى:

أ) استخدام التجارة الإلكترونية في التهرب الضريبي

تعرف التجارة الإلكترونية بأنها مجموعة من الإجراءات التى تتم بها عمليات بيع وشراء السلع والخدمات والمعلومات عبر شبكة الإنترنت[٥]، وشهدت التجارة الإلكترونية نموا سريعا للغاية خلال السنوات الأخيرة خاصة مع تنامي استعمال الإنترنت، حيث بلغت قيمة التجارة الدولية الإلكترونية وحدها عام (٢٠١٧) مبلغ ٣,٨ ترليون دولار[٦]

وفى هذه المعاملات يتم تقديم العديد من الخدمات الاستشارية للمهنيين والمستشارين من أصحاب المهن الحرة وهذا النوع من المعاملات يعتبر تحديا بالغ الصعوبة في عمليات الحصر الضريبي، حيث أن هذه العمليات قد لا يتم تسجيلها بالدفاتر ولا توجد مستندات مؤيدة لها ولا تحتاج لكيان مادي لممارستها لأنها غير منظورة.

وبالتالي تعتبر مشكلة التهرب الضريبي باستخدام التجارة الإلكترونية من المشاكل التى تحتاج إلى تدخل تشريعي وتقنى لحلها.

---

(1)WWW.Worldwide-Tax.com/Germany/Ger_other.asp

(2)WWW.FIN.Inland Revenue Authority of Singapore/GST and the Construction Industry

(٣) قانون الرسم على رقم الأعمال رقم ٠٢ – ١١ المؤرخ في ٢٤ديسمبر ٢٠٠٣ بالجزائر.

(٤) قانون الضريبة على القيمة المضافة المطبق في المغرب بقانون المالية رقم ٠٦-٤٣ للسنة المالية ٢٠٠٧.

(٥) د/ عمرو ابراهيم عوض الشورى، د/ ريهام مصطفى عيسى, "**أثر التنوع فى استخدام بعض العملات الافتراضية للتغلب على معوقات التجارة الإلكترونية**", مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بور سعيد، المجلد ٢١، العدد الثالث، يوليو ٢٠٢٠، ص ٨٨.

(٦) د/ سهام الدين خيري, "**الاساليب التكنولوجية الحديثة وسيلة اساسية في معالجة عمليات التهرب الضريبي والجمركي**", مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخاص بالمؤتمر العلمي السابع، ٢٠١٨، ص ٢٠.

ويرى الباحث أن عدم وجود تشريع ضريبي ينظم المعاملة الضريبية للصفقات التى تتم بواسطة التجارة الإلكترونية ويحدد نوعية المستندات التى يجب على الشركات والأفراد توفيرها في هذه الحالة نظرا لاختلاف طبيعتها، يجعل من الصعب أحكام السيطرة على المجتمع الضريبي في هذا المجال بما يفتح الباب للتهرب الضريبي، ومما زاد الأمر تعقيدا استخدام العملات الرقمية والمشفرة مثل البيتكوين في تداول السلع والخدمات بالإضافة إلى تداول هذه العملات في حذ ذاتها بالمضاربة فيها بين مختلف الأفراد على مستوى العالم لأنها تمنح مستعمليها عدم الكشف عن هوياتهم، سرعة التحويل، وكذلك تكلفة تحويل أقل للمعاملات المالية تتسم بالثبات مهما كانت قيمة المبلغ المحول(١).

يرى الباحث أن الصفقات التى يمكن إحكام السيطرة عليها والحد من التهرب فيها هي الصفقات الخارجية سواء عن طريق الصادر أو عن الوارد وذلك عن طريق المنافذ الجمركية وذلك بالنسبة للسلع إلا اذا كان هناك تهرب جمركي أيضا (كلى أو جزئي) ولكنها تخرج عن السيطرة في حالة الخدمات حيث أنها لا تمر على المنافذ الجمركية وبالتالي لا تفرض عليها ضريبة.

ويقترح الباحث للحد من حالات التهرب الضريبي من خلال التجارة الإلكترونية ما يلي:

١- الزام المستوردين بتقديم فاتورة من الشركة الأجنبية مدون بها عبارة أنها الفاتورة الوحيدة للشحنة وانها صحيحة من حيث الكميات والأسعار.

٢- تفعيل دور الملحقيات التجارية في الدول التى يتم الاستيراد منها في التحقق من الأسعار التى يتم الاستيراد بها كل فترة.

٣- التنسيق مع وحدة مكافحة غسل الأموال والمخول لها طبقا لقانون مكافحة غسل الأموال رقم ٨٠ لسنة ٢٠٠٢ وتعديلاته وفقا للمادتين (٨&٩)(٢) الاطلاع على حسابات العملاء بالبنوك

(1) Nakamoto, Satoshi (2008) "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System." https://nakamotoinstitute.org/static/docs/bitcoin.pdf , Retrieved at 15/1/2020

(٢) مادة (٨) تلتزم المؤسسات المالية بإخطار الوحدة عن العمليات المالية التى يشتبه فى أنها تتضمن غسل أموال المشار إليها فى المادة (٤) من هذا القانون وعليها وضع النظم الكفيلة بالحصول على بيانات التعرف على الهوية والأوضاع القانونية للعملاء والمستفيدين الحقيقيين من الأشخاص الطبيعيين، والأشخاص الاعتبارية، وذلك من خلال وسائل إثبات رسمية أو عرفية مقبولة وتسجيل بيانات هذا التعرف.
ولا يجوز لها فتح حسابات أو ربط ودائع أو قبول أموال أو ودائع مجهولة أو بأسماء صورية أو وهمية.
مادة (٩) تلتزم المؤسسات المالية بإمساك سجلات ومستندات لقيد ما تجريه من العمليات المالية المحلية أو الدولية تتضمن البيانات الكافية للتعرف على هذه العمليات، وعليها أن تحتفظ بهذه السجلات والمستندات وبسجلات بيانات العملاء والمستفيدين المشار إليها فى المادة (٨) من هذا القانون لمدة لا تقل عن خمس سنوات من تاريخ انتهاء التعامل مع المؤسسة أو من تاريخ قفل الحساب – على حسب الأحوال – وعليها تحديث هذه البيانات بصفة دورية وأن تضع هذه السجلات والمستندات تحت تصرف السلطات القضائية والجهات المختصة بتطبيق أحكام هذا القانون عند طلبها أثناء الفحص والتحرى وجمع الاستدلالات أو التحقيق أو المحاكمة فى أى من الجرائم الخاضعة لهذه الأحكام.

والمؤسسات المالية الأخرى لإخطار مصلحة الضرائب بالتحويلات المالية التي تتم عن طريق البنوك والمؤسسات المالية الأخرى بين الشركات المختلفة وأيضا الإخطار عن المعاملات التى تتم باستخدام البطاقات الائتمانية ووسائل السداد الإلكترونية الأخرى وخاصة ان التهرب الضريبي يعد من ضمن جرائم غسل الأموال طبقا للمادة رقم (٢) من هذا القانون.[١]

٤- إنشاء شبكة موحدة لأجهزة الحاسب الآلي على مستوى مصلحة الضرائب المصرية (دخل، قيمة مضافة) ومصلحة الجمارك وربطها بشبكة الإنترنت والتنسيق الكامل بين هذه المصالح لتبادل المعلومات فيما بينها بالنسبة للصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية.

٥- تفعيل الاتفاقات الضريبية الدولية بغرض تبادل المعلومات عن التجارة الإلكترونية للأغراض الضريبية.

٦- الزام الجهات المتعاملة في التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية الكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.

٧- التنسيق مع وزارة الاتصالات لإمداد المصلحة ببيانات المتعاملين من خلال شبكة الإنترنت.

٨- الزام الجهات مستقبلة الخدمات باستقطاع مبلغ الضريبة في حالة تأدية الخدمة من شركة غير مقيمة أو شخص ليس له ملف ضريبي.

ويرى الباحث ضرورة الزام هذه الجهات باستقطاع مبلغ الضريبة في حالة تأدية الخدمة من شخص ليس له ملف ضريبي ويتم توريد الضريبة بالرقم القومي لهذا الشخص حتى يفتح له ملف ضريبي، كما يرى الباحث فحص الضريبة المستقطعة بمعرفة ضرائب الدخل عند فحص الضريبة المخصومة تحت حساب الضريبة عملا بمبدأ الاقتصاد.

٩- الزام الجهات مستقبلة الخدمات بالإفصاح في قوائمها أو تقاريرها المالية عن الخدمات المؤداه لها عن طريق التجارة الإلكترونية من قبل الشركات أو الأشخاص.

---

(١) يحظر غسل الأموال المتحصلة من ---------والجرائم الواقعة على الآثار، والجرائم البيئية المتعلقة بالمواد والنفايات الخطرة، وجرائم القتل والجر ح، **وجرائم التهرب الجمركي**، وجرائم التعامل في النقد الاجنبى بالمخالفة للقواعد المقررة قانونا، وجرائم الكسب غير المشروع،

١٠- الزام مشغل الأنترنت بتكليف البائع بتوريد الضريبة للمصلحة وإلا يقوم بإغلاق صفحة البائع ومنعه من ممارسة التجارة الإلكترونية وإخطار مصلحة الضرائب[١].

١١- الاستفادة من التكنولوجيا في تحسين أليات تحصيل الضريبة وتقليل الاعتماد على المدفوعات النقدية[٢] وهذا ما أقرته المصلحة بعدم السماح بالسداد النقدي لما يجاوز مبلغ ٥٠٠ جنيه.

١٢- إبرام بروتوكولات واتفاقيات مع شركات التواصل الاجتماعي وشركات التجارة الإلكترونية للاتفاق على المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية وخدمات الإعلانات الرقمية.

١٣- تطوير الجهاز الضريبي من خلال الأجهزة والمعدات وأجهزة الحاسب الألى لكى تواكب التطور التكنولوجي.

١٤- الدعم الفني للعاملين بالجهاز الضريبي من خلال التأهيل للتعامل مع التقنيات الحديثة في المعاملات التجارية.

ب) خضوع شركات الاستثمار العقاري:

كانت شركات الاستثمار العقاري غير خاضعة وفقا لقانون ضريبة المبيعات حيث أنها تقوم بالبناء لنفسها وان خدمة المقاولة يشترط لخضوعها ان تؤدى للغير باعتبارها احدى خدمات التشغيل للغير.

أما في ضوء القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ (ضريبة القيمة المضافة) فانه تم إدراج خدمة المقاولات في الجدول بفئة ضريبة ٥% وبالتالي لا يشترط لخضوعها ان تؤدى للغير.

ومن ثم فان خضوع شركات الاستثمار العقاري التى تقوم بالبناء لنفسها باعتبارها استخدام خاص سيكون فيه جدل كبير بين الشركات والمصلحة خاصة ان الوحدات السكنية معفاة من ضريبة القيمة المضافة طبقا للبند (٢٨) من قائمة الإعفاءات " بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية".

---

(1) Mike Camburn " **The UT has concluded that the transferee could operate the same kind of business as the taxpayer and therefore there was a TOGC for VAT purposes."** Weekly Tax Matters , July 2015 , P. 9

- OECD " **THE ROLE OF DIGITAL PLATFORMS IN THE COLLECTION OF VAT/GST ON ONLINE SALES."** As presented for consideration at the fifth meeting of the Global Forum on VAT ,March 2019, P. 16

(2) Richard Thompson Ainsworth & Boryana "**Real-Time Collection of the Value-Added Tax: Some Business and Legal Implications**" (October 24, 2012). Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 12-51, P.7-8

يـرى الباحـث ان إعفـاء المنـتج النهـائي (المبـاني والوحـدات السـكنية) لا يعنـى إعفـاء المدخلات وبالتالي فان المعاملة الضريبية تتحدد وفقا لطريقة التعامل مع المواد والمصنعيات (التوريد والتركيب) كما يلى:

١- شركة تقوم بشراء الأرض وتسند أعمال المقاولات المتكاملة لشركة أخرى فتكون الأخيرة مكلفة بتحصيل الضريبة من الأولى وتقوم الأولى بإدراج الضريبة ضمن التكلفة في هذه الحالة تكون الأولى معفاة من الضريبة وغير مطالبة بالتسجيل.

٢- شركة تقوم بشراء الأرض والمواد وتبنى بمعداتها وعمالها ولا تقوم بإسناد الأعمال إلى مقاول أخر فهنا تعتبر المقاولة استخدام خاص والشركة خاضعة للضريبة ومن ثم تفرض الضريبة على قيمة المقاولة وتدرج ضمن التكلفة.

٣- شركة تقوم بشراء الأرض والمواد محملة بالضريبة وتسند أعمال المصنعيات والتركيب إلى مقاولين مستقلين.

فهنا يوجد احتمالين:

أ) أن المقاولين المسند اليهم الأعمال مسجلون، فيتم تحصيل الضريبة من الشركة عن هذه الأعمال وتدرج الشركة الضريبة ضمن التكلفة ثم تحسب ضريبة القيمة المضافة عل خدمة المقاولات والتشييد والبناء بفئة ٥% من إجمالي التوريدات السلعية والخدمية الداخلة في المقاولة سواء تم توفيرها بمعرفة جهة الإسناد أو المقاول.

ويـرى الباحـث ان هذه الحالة بها ازدواج ضريبي لسداد الضريبة مرة على المواد الداخلة في المقاولة بالفئة العامة ثم سداد الضريبة على المصنعيات ثم سداد الضريبة على خدمة المقاولة ككل ويقترح ان يتم الاكتفاء بالضريبة المسددة على المواد الداخلة في التشييد والبناء وكذلك الضريبة على المصنعيات وتكون بالفئة العامة وتكون الشركة في هذه الحالة غير مطالبة بالتسجيل مالم تمارس أي نشاط أخر خاضع للضريبة.

ب) أن المقاولين المسند اليهم الأعمال غير مسجلين، فتعتبر المقاولة في هذه الحالة استخدام خاص والشركة خاضعة للضريبة ومن ثم تفرض الضريبة على قيمة المقاولة وتدرج ضمن التكلفة.

ج) شركة تقوم بشراء الأرض والمواد وتستعين بعمالة غير منتظمة للقيام بأعمال المصنعيات والتركيب، فتعتبر المقاولة في هذه الحالة استخدام خاص والشركة خاضعة للضريبة ومن ثم تفرض الضريبة على قيمة المقاولة وتدرج ضمن التكلفة.

٤- شركة تقوم بشراء الأرض فقط وتتعاقد مع شركة أخرى لبنائها ويتم تقسيم الوحدات فيما بينهما بنسبة المشاركة المتفق عليها في العقد، فيتم اعتبار الأخيرة مؤديه لخدمة المقاولة وتحتسب قيمة المقاولة بنصيبها من الوحدات.

٥- بيع أو تأجير شركة الاستثمار العقاري للوحدات التجارية أو الإدارية الملحقة بمشاريعها السكنية وغير السكنية المملوكة لها (على سبيل المثال مول تجارى داخل كمباوند سكنى) في هذه الحالة يعتبر قيمة البيع أو الإيجار خاضع للضريبة بالسعر العام طبقا لرؤية المصلحة من تاريخ صدور اللائحة حيث تم إخضاع المحال التجارية وفقاً للائحة التنفيذية للقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

يرى الباحث أن اللائحة التنفيذية والتعليمات الصادرة من المصلحة أخضعت المحال التجارية والوحدات الإدارية للضريبة بالرغم من الإعفاء المطلق الموجود بالقانون الذى نص على إعفاء الوحدات السكنية وغير السكنية وفقا للبند رقم ٢٨ من قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة المرافقة للقانون، ومفاده إعفاء بيع وتأجير الأراضي الفضاء، والأراضي الزراعية، والمباني، والوحدات السكنية، وغير السكنية، من الضريبة على القيمة المضافة.

كما نص البند ثانيا من المادة (٧٨) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة، على أنه "يقصد بالوحدة السكنية كل وحدة يجهزها مالكها للغير، بغرض استعمالها في السكن، ويقصد بالوحدة غير السكنية كل وحدة يجهزها مالكها للغير بغرض ممارسة نشاط تجارى، أو صناعي، أو مهني ولا يشمل ذلك المحال التجارية".

مما يعنى ان اللائحة استثنت المحال التجارية من الإعفاء.

ومن الجدير بالذكر ان اللائحة لم تتطرق إلى استثناء الوحدات الإدارية من الإعفاء إلا ان المصلحة أصدرت تعليمات بخضوعها بالمخالفة للقانون مما يؤدى إلى ارتفاع نسبة التهرب من سداد الضريبة على هذه المعاملات لاعتبارها مخالفة للقانون من وجهة نظر المكلفين حيث انه لا ضريبة إلا بنص.

٣/٢/٣ تعميـــم الخصـــم:

إن نظام الخصم الضريبي من أهم الركائز الرئيسية التى تقوم عليها الضريبة على القيمة المضافة بل يعتبر أهم هذه الركائز ومن الجدير بالذكر ان القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قد راعى عمومية الخصم بالنسبة للسلع والخدمات على حد سواء.

وفيما يلى يستعرض الباحث أهم المشكلات بعد تعميم الخصم:

١- الشركات الوهمية وبيع الفواتير

يقوم البعض ممن لديهم خبرة في مجال الضرائب بالاتفاق مع بعض الأشخاص على إنشاء شركة باسم كل منهم واستخراج بطاقة ضريبية وسجل تجارى والتسجيل بمصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة) وهذه الشركات لا تمارس أي نشاط ويقتصر دورها في بيع الفواتير لشركات أخرى، ويكون ذلك نظير مقابل مادى عبارة عن نسبة من قيمة الفاتورة

حيث تستفيد الشركات الصادر لها الفواتير من ناحتين:

١- ميزة خصم الضريبة المحملة على هذه الفواتير من الضريبة المستحقة على مبيعاتها وبذلك تتهرب من الضريبة على القيمة المضافة.
٢- تستفيد منها كتكاليف واجبة الخصم بضرائب الدخل مما يؤدى إلى تخفيض وعاء الضريبة ومن ثم التهرب من ضرائب الدخل.

وذلك بإصدار فواتير ضريبية من الناحية الشكلية فقط ويقوم المشترى بخصمها وعند استيفائها لا يمكن التوصل لهذه الشركات لعدم وجودها الفعلي، وفى هذه الحالة يتمسك المشترى بخصم الضريبة على المشتريات بحجة ان الفواتير ضريبية من الناحية الشكلية ولا يمكن له ان يقوم بالتأكد من صحة البيانات المدونة على الفواتير وهذا ليس دوره وانه عند واقعة الشراء كانت الشركة موجودة مستغلا طول الفترة بين وقت الشراء والاستيفاءات.

ويرى البعض انه لعلاج هذه الظاهرة يمكن الأخذ بالمقترحات التالية[١]:

١- زيادة نطاق الإفصاح في الفاتورة بإضافة خانة يوضح فيها المصدر الأصلي للمنتج فاذا كانت مستوردة يشار إلى ذلك ويذكر اسم المستورد ورقم تسجيله أما اذا كانت محلية الصنع فيذكر اسم المصنع ورقم تسجيله حيث انه أي منتج له قناتين شرعيتين أما الاستيراد أو التصنيع المحلى مع ذكر رقم مرحلة البيع فاذا كان البيع من المصدر الأصلي مباشرة يكتب رقم ١ في مرحلة البيع أما اذا كان تاجر جملة يشترى من المصدر ويبيع للتجار فيكتب رقم ٢ وهكذا وبذلك يقل الاعتماد على شركات الاقتصاد غير الرسمي أو إدماجها في الاقتصاد الرسمي.

---

(١) ا. مصطفى فتحي سليم واخرون، " **مدى الاتساق بين القواعد المنظمة لكل من الضريبة العقارية والضريبة على الدخل والاطار المقترح للضريبة على القيمة المضافة**"، بحث مقدم لمؤتمر كلية التجارة بجامعة بنها بعنوان " مشاكل التقييم العقاري والضريبية العقارية "، ٦ مايو ٢٠١٥، ص ١٥.

٢- إرفاق نموذج للمشتريات مع الإقرار بحيث يدرج به جميع فواتير المشتريات وكافة بياناتها مثل رقم الفاتورة واسم المسجل ورقم تسجيله وكذا المصدر الأصلي للمنتج السابق الإشارة إليه في البند السابق.

٣- يتم تفريغ بيانات الإقرارات ونماذج المشتريات المرفقة بها في قاعدة بيانات على مستوى المصلحة بحيث يمكن استدعاء تعاملات شركة ما على مستوى الجمهورية ببيانات مفصلة من خلال هذه القاعدة حيث يتم حصر تعاملات المصدر الأصلي للمنتج ومقارنتها بإقراراته لتحديد المنتجات المستخدمة في بيع الفواتير في أسرع وقت والتركيز عليها في الفحص.

٤- تعديل برنامج الجستاكس بحيث:

- ترحل بيانات المشتريات إلى كل مسجل برقم تسجيله وإجراء المقارنات فور إدراج البيانات شهريا واستخراج تقارير بالمسجلين الذين تكون تعاملاتهم غير متطابقة وذلك لسرعة اكتشاف التلاعب والأخطاء.
- ربط برنامج الجستاكس ببرنامج التحصيل تحت حساب الضريبة (دخل) بحيث ترحل التعاملات تلقائيا لملف المسجل وتجرى المقارنات أوتوماتيكيا.

٥- إنشاء إدارة استيفاء بكل منطقة ضريبية تكون وظيفتها فقط استيفاء فواتير المشتريات المقدمة مع الإقرارات الشهرية بصفة منتظمة ودورية وفى اقصر وقت ممكن مع إعطاء الأولوية للشركات التى تفيد تقارير الجستاكس بانها غير مطابقة وفى حالة عدم الاستدلال على الشركات المصدرة لتلك الفواتير أو عدم الإقرار عنها يتم اخطار الشركة مقدمة الفواتير بعدم قبول خصم هذه الفواتير وتعديل إقرارها بذلك في أسرع وقت ممكن حتى لا يكون هناك حجة بوجود الشركة وقت الشراء.

٦- عدم السماح بخصم الضريبة على المشتريات حتى ولو بفواتير ضريبيه ألا بعد التأكد من توريد الضريبة المراد خصمها للمصلحة من قبل البائع .

ويتفق الباحث مع هذه الرأي لمعالجة المشكلة حتى عام ٢٠١٨ حيث انه تم تناول النقاط السابقة بداية من عام ٢٠١٩ حيث قامت المصلحة بتطوير منظومة الإقرارات الضريبية في ضوء قرار وزير المالية رقم ٦٩٥ لسنة ٢٠١٨ بتعديل اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ باستبدال الفقرة الأولى من المادة رقم ١٦ بالزام كل مسجل بتقديم إقرار إلكتروني شهري عن الضريبة وضريبة الجدول وذلك اعتبارا من شهر يناير ٢٠١٩.

وبناء على ذلك يلتزم المسجلون بإدراج فواتير المبيعات والمشتريات رفق الإقرار الشهري لضريبة القيمة المضافة ولذلك يقترح الباحث لمعالجة هذه المشكلة العناصر التالية:

١- ان تصدر المصلحة قائمة بأسماء الشركات التى يتبين قيامها ببيع الفواتير وتخطر جميع المأموريات بعدم الاعتداد بخصم الضريبة على الفواتير الصادرة من تلك الشركات ويكون ذلك بصفة دورية وبموقع المصلحة حتى يسهل الوصول اليه من قبل المسجلين.

٢- يتم تغذية المنظومة ببيانات الشركات الوهمية الصادرة من المصلحة بصفة دورية.

٣- عدم قبول المنظومة الإلكترونية للإقرار الذى يتبين فيه خصم الضريبة للفواتير الصادرة من الشركات الوهمية وظهور تنبيه للشركات متلقية هذه الفواتير بعدم جواز خصم هذه الضريبة حتى تقوم بتعديل الإقرار ولا تقع في التهرب الضريبي.

٤- تفعيل الفقرة رقم ١٠ من المادة رقم ٦٨ لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والتي تنص على " ١٠- اصطناع فواتير للغير دون أن تكون صادرة عن عمليات بيع حقيقية، وتقع المسئولية بالتضامن بين مصدر الفاتورة المصطنعة والمستفيد منها "

٥- الغاء تسجيل كل شركة يتبين قيامها ببيع الفواتير.

٦- توحيد لون الفاتورة الضريبية لكل مرحلة من مراحل التداول مثلا اللون الأخضر للتصنيع والأصفر لتجارة الجملة والأحمر للتجزئة.

٧- العمل بنظام الفاتورة الإلكترونية حيث انه بمجرد صدورها تقيد مبيعات عند البائع ومشتريات عند المشترى في نفس اللحظة.

٨- اعتبار الشركات التى تقوم بتسويات بمبالغ كبيرة في الإقرارات من الحالات عالية المخاطر وفحصها في اسرع وقت.

٩- زيادة الإفصاح في القوائم المالية بحيث توضح قيمة الضريبة على القيمة المضافة المقابلة للمشتريات وقيمة الضريبة على القيمة المضافة المقابلة للمبيعات وعدم إجراء المقاصة بينهما.

٢- الأشخاص المرتبطة

أو ما يطلق عليه الأطراف ذوى العلاقة طبقا لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٥ سبق وأن تم توضيح أن القانون لا يعتد بالتصرفات بين الأطراف المرتبطة إذا كان الهدف منها عدم بلوغ احدهم أو جميعهم حد التسجيل المقرر قانونا طبقا للمادة رقم ٥٤ باعتبار هذه التصرفات تجنب ضريبي.

ويرى الباحث انه يمكن ألا يكون الهدف من هذه التصرفات هو عدم بلوغ حد التسجيل وإنما يكون الهدف منها تهرب ضريبي جزئي عن طريق:

أ) **تكرار خصم الضريبة على المشتريات** لأكثر من طرف من هذه الأطراف وخاصة اذا كان الاسم التجاري متشابه أو تصدر الفاتورة باسم صاحب المنشأة أو الشريك الرئيسي في مجموعة الشركات المرتبطة اعتمادا على تفاوت توقيت الفحص لكل منهم أو عدم إدراج فواتير المشتريات المكررة ضمن العينة التى تؤخذ عند الفحص.

ب) استخدام الآلات والمعدات السابق رد الضريبة عليها من طرف لدى طرف مرتبط أخر وخاصة اذا كان الأخير ينتج سلع معفاة أو غير مسجل.

ج) استخدام السلع المعفاة من الضريبة وضريبة الجدول والمشتراه من طرف تنطبق عليه شروط الإعفاء لدى طرف أخر لا تنطبق عليه شروط الإعفاء.

د) عدم تسعير التعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة بالسعر المحايد.

هـ) قيام منتجي سلع الجدول (أولاً) بإنشاء شركة للتجارة في هذه السلع ويقومون بالبيع لها بسعر متدنى وبالتالي سداد ضريبة جدول أقل مما يجب وبعد ذلك تقوم شركة التجارة بالبيع للشركات والمستهلكين بأسعار مرتفعة ولا تحصل ضريبة عليها حيث ان سلع الجدول أولاً تستحق عليها الضريبة مرة واحدة فقط عند انتقالها من المنتج أو المستورد إلى التاجر.

و) قيام مؤدو الخدمات المهنية والاستشارية بأداء الخدمات للأطراف ذوى العلاقة معهم بمقابل بسيط أو بدون مقابل وبالتالي عدم سداد الضريبة المستحقة حيث ان الوعاء الخاضع للضريبة لهذه الخدمات هو القيمة المدفوعة فعلا وليس القيمة الواجب سدادها.

ويرى الباحث أنه لعلاج هذه المشكلة الأخذ بالإجراءات الأتية:

- فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها في نفس التوقيت
- إجراء محاضر معاينة للأشخاص المرتبطة في نفس التوقيت.
- اذا كان من بين الأشخاص المرتبطة شخص غير مسجل أو ينتج منتجات معفاة يتم التركيز على الأسعار التى يتعامل بها مع باقي الأشخاص المرتبطة وتعديلها إلى السعر المحايد.
- إرفاق نموذج للمشتريات مع الإقرار بحيث يدرج به جميع فواتير المشتريات وكافة بياناتها مثل رقم الفاتورة واسم المسجل ورقم تسجيله وكذا المصدر الأصلي للمنتج.
- فحص التسويات للأشخاص المرتبطة في وقت واحد.

٤/٢/٣ حالات من الواقع العملي للتهرب من الضريبة على القيمة المضافة وكيفية حدوثها ووضع اطار لمكافحتها مستقبلا:

١- الأطـــراف المـــرتبطـــة:

- قامت المجموعة (ح) المكونة من عدد ثلاثة شركات (ا، ب، ج) بتوجيه الموردين التى تشترى منهم مدخلاتها بإصدار الفواتير بالاسم التجاري للمجموعة وعدم إصداره باسم الشركة القائمة بالشراء.
- قامت كل شركة من الشركات الثلاث المكونة للمجموعة بخصم الضريبة على هذه المدخلات.
- نتج عن ذلك استفادت المجموعة بخصم الضريبة على نفس المدخلات ثلاث مرات (مرة لكل شركة).
- اكتشفت إدارة المكافحة الواقعة عن طريق فحص شركات المجموعة في نفس الوقت فتبين الأتى:

أ) ان الشركة (ا) تم فحصها عن الفترة التى تم فيها الخصم وتم الإقرار عن الضريبة المخصومة واعتمادها في الفحص.

ب) ان الشركة (ب) تم فحصها عن الفترة التى تم فيها الخصم على أساس عدم وجود فواتير ولا دفاتر لتقديم وكيل الشركة ما يفيد فقد المستندات الخاصة بالشركة (محضر شرطة).

ج) ان الشركة (ج) لم يتم فحصها عن نفس الفترة.

- **قامت إدارة المكافحة بالإجراءات التالية:**

أ) استوفت إدارة المكافحة مشتريات الشركة المفحوصة الواردة بتقرير الفحص مع الموردين بالتركيز على اسم المشترى ومكان التسليم وطريقة السداد.

ب) تبين من الاستيفاء أن المشترى ومكان التسليم ومسدد القيمة هم الشركات الثلاثة وليست الشركة محل الفحص (ب) فقط.

ج) تم إجراء التحريات اللازمة مستندياً وميدانياً عن شركات المجموعة.

د) تم استصدار موافقة السيد وزير المالية وإذن النيابة بتفتيش مقار شركات المجموعة.

هـ) تم تنفيذ إذن النيابة بتفتيش مقار شركات المجموعة في وقت واحد حيث أسفر عن ضبط المستندات والدفاتر والسجلات الورقية والإلكترونية الخاصة بشركات المجموعة وتحريزها.

و) تم فحص الأحراز وتبين ثبوت الواقعة عن هذه الفترة بالإضافة إلى تكرار نفس الواقعة عن فترات أخرى.

٢- زيـــت الطعـــام:

- قيام شركة للتجارة في زيت الطعام بعدم الإقرار عن مبيعاتها استناداً إلى ان سلع الجدول أولاً تستحق عليها الضريبة مرة واحدة فقط عند انتقالها من المنتج أو المستورد إلى التاجر.
- اكتشفت إدارة المكافحة الواقعة عن طريق شكوى مقدمة من احد منتجي الزيت لرفض العميل (مصنع أعلاف) سداد ضريبة القيمة المضافة مسترشداً بعدم سداده للضريبة لباقي الموردين.
- **قامت إدارة المكافحة بالإجراءات التالية:**

أ) استوفت إدارة المكافحة مشتريات مصنع الأعلاف.

ب) تبين من الاستيفاء أن مورد زيت الطعام هي شركة لتجارة الزيت.

ج) تم إجراء التحريات اللازمة مستندياً وميدانياً عن هذه الشركة فتبين الأتى:

١- قيام أحد منتجي زيت الطعام بإنشاء شركة للتجارة في منتجاته.

٢- بيع كل إنتاجه لهذه الشركة بفئة ضريبية قدرها ٠,٥% باعتبارها من سلع الجدول (أولاً).

٣- تقوم شركة التجارة بالبيع للشركات الصناعية ولا تحصل ضريبة استناداً إلى ان سلع الجدول أولاً تستحق عليها الضريبة مرة واحدة فقط.

- **النتيجة:**

أ) تهرب الشركة من ضريبة القيمة المضافة حيث ان تطبيق الفئة الضريبية البالغ قدرها ٠,٥% على الزيت مشروط باستخدامه للطعام[١] وليس تطبيقاً مطلقا على الزيت.

ب) تم إجراء المحاضر اللازمة مع الشركة.

ج) أقرت الشركة بالواقعة وسددت الضريبة والضريبة الإضافية وتعويض يعادل نصف الضريبة.

---

(١) البند ٣ من سلع الجدول المرافق للقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ "زيوت نباتية **للطعام** ثابتة، سائلة، أو جامدة أو منقاة أو مكررة".

٣- المياه الغازية:

- قيام مصنع للمياه الغازية بعدم الإقرار عن معظم مبيعاته
- اكتشفت إدارة المكافحة الواقعة عن طريق شكوى مقدمة من احد كبار منتجي المياه الغازية لتضرره من السعر المتدني لعبوات المياه الغازية للمصنع المشكو في حقه وانتشار إنتاجه في مختلف محافظات مصر.
- **قامت إدارة المكافحة بالإجراءات التالية:**

أ) دراسة النشاط لتحديد العناصر الأساسية لمدخلاته حيث تبين أنهما السكر وثاني أكسيد الكربون.

ب) تم الحصول على معادلات الإنتاج الخاصة بالمدخلين السابقين من هيئة الرقابة الصناعية.

ج) تم تتبع مشتريات السكر فتبين انه بكميات كبيرة لا تتناسب مع حجم الإنتاج.

د) تم إجراء التحريات اللازمة مستندياً وميدانياً عن هذه الشركة فتبين الآتي:

١- ان المنتج له انتشار واسع على مستوى الأقاليم.

٢- ان المصنع واحد من خمس شركات مملوكة لمجموعة من المستثمرين

٣- تم الاطلاع على تقرير الفحص حيث تبين قيام المصنع ببيع الجزء الأكبر من مدخلاته من السكر لشركات أخرى بدون إضافة ضريبة قيمة مضافة لأنه معفى[١] وادخال الجزء الضئيل الباقي في التصنيع بما يتناسب مع معادلة الإنتاج وحجم المبيعات التى تقر عنه.

٤- تم الاطلاع على باقى الشركات حيث تبين عدم تسجيل إحداها لتجارته في سلع معفاة (السكر) وهى الشركة التى تشترى السكر من المصنع.

٥- تم حصر مشتريات المصنع من غاز ثاني أكسيد الكربون وتبين أنه في المدى الطبيعي لمعادلة الإنتاج مما دعي الإدارة إلى توسيع نطاق البحث.

٦- تم حصر منتجي غاز ثاني أكسيد الكربون والحصول منهم على تحليل مبيعاتهم على مستوى العملاء.

- **النتيجة**

أ) من خلال فحص تحليل مبيعات منتجى غاز ثاني أكسيد الكربون على مستوى العملاء تبين أن جميع شركات المجموعة باستثناء الشركة غير المسجلة تقوم بشراء كميات كبيرة من الغاز.

---

(١) البند ٣ من قائمة السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة – المرافقة للقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ " الشاى **والسكر** والبن".

ب) بتتبع مشتريات شركات المجموعة من الغاز من حيث كيفية السداد وتسليم الغاز تبين ان:

- معظم السداد يتم من خلال المصنع أو من الحسابات الجارية للشركاء
- يتم تسليم جميع طلبيات الغاز بالمصنع.

ج) تم حصر كميات الغاز المستلمة وتطبيق معادلة الإنتاج عليها والحصول على كمية الإنتاج خلال الفترة.

د) تم مقارنة كمية الإنتاج المقر عنها بكمية الإنتاج الناتجة من المعادلة وتبين ان الأخيرة اكبر من الأولى بكميات كبيرة جدا جدا مما يؤكد واقعة تهرب المصنع من الضريبة.

هـ) تم إجراء التحريات الميدانية والمستندية عن شركات المجموعة

و) تم استصدار موافقة السيد وزير المالية وإذن النيابة بتفتيش مقار شركات المجموعة.

ز) تم تنفيذ إذن النيابة بتفتيش مقار شركات المجموعة في وقت واحد

ح) أسفر التفتيش عن ضبط المستندات والدفاتر والسجلات الورقية والإلكترونية الخاصة بشركات المجموعة وتحريزها.

ط) تم فحص الأحراز وتبين ثبوت الواقعة وأسفر عن إسقاط في حجم المبيعات يقدر بحوالي مليار جنية.

٣ / ٣ المبحث الثالث

تطوير القياس والإفصاح للأغراض الضريبية في ضوء معايير المحاسبة

يرى البعض[١] وجوب تطبيق المعايير المحاسبية ضريبياً, وهذا الإجراء من شأنه تحقيق عديد من المزايا من أهمها تحديث أساليب القياس الضريبي لعناصر القوائم المالية وخاصة عنصري الإيرادات والتكاليف، حيث أن تطبيق هذه المعايير ضريبياً يؤدى إلى التزام الممولين بأسس وقواعد قياس وإفصاح محددة تمنع التلاعب في قياس نتائج الأعمال والمركز المالي، وفيه أيضاً التزام للإدارة الضريبية بتطبيقها عند الفحص الضريبي.

ويستعرض الباحث فيما يلى أهم الاختلافات بين كل من القياس والإفصاح الضريبي من جهة ومعايير المحاسبة المصرية من جهة أخرى ويقدم اقتراحات للحد من هذه الاختلافات مما يؤدى إلى زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي وبالتالي الحد من حالات التهرب كما يلى:

١- معيار المحاسبة المصري رقم (١) الخاص بعرض القوائم المالية

- يتطلب المعيار أن تتسم القوائم المالية بالحيطة والحذر، وأن يتم عرض المخصصات، بينما تختلف المحاسبة الضريبية عن المعيار في هذا الشأن حيث ينص البند (١) من المادة (٢٤) من قانون الضريبة على الدخل على: "ألا تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها".

  في حين أن المخصصات عبارة عن مبالغ تجنب من إيراد المنشأة لمقابلة نقص فعلى في أصل من الأصول أو خسارة فعلية، ولكنهما غير معلومي المقدار، وبالتالي تعد من التكاليف الإيراد يجب تكوينها.
- يتطلب المعيار أن يتم عرض وتحليل وتبويب كافة المصروفات التي تحملتها المنشأة خلال السنة المالية طبقا لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، وقد تختلف المحاسبة الضريبية عن هذا المعيار في هذا الصدد بالنسبة للبنود التالية:
  - احتساب المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش، بما لا يجاوز (٢٠%) من مجموع مرتبات وأجر العاملين بها[٢].

---

(١) د/ أسامة على عبدالخالق، "الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات"، مرجع سبق ذكره، ص١٧.

(٢) البند (٥) من المادة (٢٣) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

- تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في القانون حيث جاءت المادة (٢٨) بأمر لم يتم إحالته إليها من القانون وهو اشتراط ألا تزيد المصروفات غير المؤيدة بمستندات عن ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات مما يخل بمبدأ المقابلة.
- اعتبار التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة, ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية, من التكاليف واجبة الخصم بشرط ألا تتجاوز (١٠%) من الربح السنوي الصافي للممول[١].

ويرى الباحث أن المشرع الضريبي وفقاً للمادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أخذ بمعايير المحاسبة المصرية لتحديد صافى الربح كنقطة بداية للوصول لوعاء الضريبة بعد تعديله إلى ربح ضريبي.

ويقترح الباحث إضافة قائمة للدخل الضريبي إلى القوائم المالية التى نص عليها معيار المحاسبة المصري رقم (١) مما يعنى تحديد صافى الربح الضريبي على أساس قائمة الدخل لضريبي المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقواعد الضريبية.

كما يقترح الإفصاح عن ملخص للإقرار الضريبي في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية حتى يكون مستخدميها على علم بالتعديلات التى تتم على الدخل المحاسبي للوصول إلى الدخل الضريبي.

٢- معيار المحاسبة المصري رقم (٢) الخاص بالمخزون:

بالنسبة لتقييم المخزون

يقضى المعيار بقياس قيمة المخزون على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل, وهو ما أخذ به التشريع الضريبي حتى صدور قرار وزير المالية رقم (٧٧٩) لسنة ٢٠٠٧ بشأن تعديل المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ومفاده أن يراعى عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة اعتماد التكلفة كأساس لتقييم رصيد المخزون في أخر المدة.

وهنا يثار تساؤل هل يجوز تعديل طريقة المحاسبة الضريبية بقرار وزاري؟

---

(١) البند (٨) من المادة (٢٣) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

يرى الباحث ان من له سلطة الإصدار هو من له سلطة التعديل أو الإلغاء، ونظرا لان اللائحة تُصدر بقرار وزاري؛ فانه يمكن تعديلها بقرار وزاري.

وهنا يثار تساؤل أخر هل يجوز تعديل اللائحة بهدف تضييق نطاق التطبيق المنصوص عليه في القانون؟

يرى الباحث ان اللائحة مفسرة للقانون ولا تضيف له أو تضيق نطاقه، ونظرا لنص القانون على الأخذ بمعايير المحاسبة فانه لا يجوز للائحة النص على اعتماد طريقة واحدة من طرق تقييم المخزون الموجودة بالمعيار، ولو أراد المشرع اعتماد طريقة معينة من الطرق الواردة بالمعيار لنص على ذلك صراحة كما فعل في المحاسبة الضريبية للعقود طويلة الأجل عندما حدد طريقة واحدة من ثلاث طرق جاءت بالمعيار رقم (٨) لتحديد نسبة الإتمام حيث **نصت المادة (٢١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على انه:** "يتحدد صافى الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل, على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية. **وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد..** "

هذا الاختلاف الذى أحدثه القرار الوزاري السابق أدى إلى ظهور فرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وذلك لاختلاف قيمة المخزون أخر المدة محاسبياً عنه ضريبياً.

كما يقضى المعيار بأن تتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء والتشكيل والتكاليف الأخرى التي تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة, ويتطلب ذلك تحميل تكلفة المخزون بتكاليف الشراء وتكاليف التشكيل المباشرة وتحميل تكلفة المخزون بنصيبها من التكاليف غير المباشرة باستخدام معدلات الطاقة المستخدمة[١].

ولكن من وجهة نظر المشرع الضريبي ووفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإن التكاليف واجبة الخصم هي التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات واللازمة لمزاولة النشاط.

وهنا ظهرت في التكاليف غير المؤيدة من وجهة النظر الضريبية والتي قد تكون جزءً من تكلفة المبيعات أو المصروفات وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢) المخزون, حيث أنها

(١) د/ السعيد محمد شعيب، قراءات فى معايير المحاسبة المصرية والدولية ودراسة للتحديات والاتجاهات الحديثة فى المحاسبة المالية والضرائب– الأثر عل نتائج القياس والإفصاح المحاسبي والفحص الضريبي، بدون ناشر، بدون سنة نشر، ص٧١-٧٢.

ضرورية إما كتكاليف مواد خام أو تكلفة التشكيل (أجور ومصروفات صناعية) للوصول بالمخزون لحالته البيعية. إلا أن نسبة الـ ٧% المسموح بها كمصروفات غير مؤيدة بمستندات تحسب من المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة مستندياً.

١- الإخلال بمبدأ المقابلة في حالة انخفاض قيمة مخزون أخر المدة لظروف ما عن التكلفة.
٢- ظهور فرق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وذلك لاختلاف طريقة حساب تكلفة المخزون المحملة على الإيراد والمتضمنة مصروفات غير مؤيدة وكذلك اختلاف قيمة المخزون أخر المدة محاسبياً عنه ضريبياً.
٣- عدم التطبيق الصحيح لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، حيث أن المادة (١٧) من القانون تنص صراحة على أن الربح المحاسبي يتحدد وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وأن الوعاء الضريبي (الربح الضريبي) يتحدد بتطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل على صافى الربح, حيث لا يجوز مخالفة معايير المحاسبة المصرية في تحديد صافى الربح المحاسبي والذي على أساسه وبتطبيق نصوص القانون الضريبي عليه يتم تحديد صافى الربح الضريبي (الوعاء الضريبي).

ومن الجدير بالذكر انه تم الغاء المادة ٧٠ من اللائحة بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ مما يزيل اثرها إلا أنه في نفس القرار تم إضافة المادة ٢٤ إلى اللائحة التنفيذية والتي نصت في بندها الأول "يكون تحديد صافي الربح المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة ١٧ من القانون علي أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية"، مما يعنى بقاء تأثير المادة ٧٠ بالنسبة للمخزون.

ويرى الباحث **الغاء اثر القرار رقم (١٧٢) لسنة ٢٠١٥ فيما يخص اعتماد والتكاليف الفعلية لتحديد صافى الربح.**

بما يسمح بتقييم رصيد مخزون البضاعة أخر المدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وهو ما ورد في المعيار المحاسبي المصري رقم (٢) المخزون حيث يتم تقييم المخزون "**على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل**".

وكذلك اعتماد التكاليف التى جرى العرف بأنها غير مؤيدة مستندياً.

مما يؤدى إلى المزيد من الاتساق لضريبة الدخل مع معايير المحاسبة.

٣- معيار المحاسبة المصري رقم (٨) الخاص بعقود الإنشاءات:

حدد المعيار المحاسبي رقم (٨) طرق مختلفة لتحديد نسبة الإتمام للعقد وعلى المنشأة أن تستخدم الطريقة التي يمكن أن تقيس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق بها، وطبقاً لطبيعة العقد فإن هذه الطرق قد تتضمن[١]:

أ) نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله.
ب) حصر الأعمال المنفذة.
ج) ما تم إنجازه فعلياً من أعمال العقد.

بناء على ما سبق يتضح ان ضرائب الدخل أخذت بالطريقة الأولى من الطرق الثلاث التى حددها المعيار لحساب نسبة الإتمام وضريبة القيمة المضافة أخذت بالطريقة الثالثة

مما يؤدى لكثير من المشكلات عند إعداد الإقرارات الضريبية واعتمادها من المراجع الخارجي في مجال نشاط المقاولات[٢]، ويرى الباحث أن قيمة الإيرادات الواردة بالإقرارات المقدمة لضريبة القيمة المضافة ستكون مختلفة عن الواردة بإقرار ضرائب الدخل عن نفس الفترة لاختلاف أسس حساب كلاً منها مما قد يعطى مؤشر لوجود تهرب ضريبي في أحد الوعائين ويقترح الباحث زيادة الإفصاح في هذه الحالة بحيث يضاف عمود مقارن بقائمة الدخل يوضح فيه الإيرادات طبقا لإقرارات ضريبة القيمة المضافة.

٤- معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها:

يُعد الإهلاك أكثر العناصر التي تؤدى إلى حدوث فروق مؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي حيث نص التشريع الضريبي بالمادتين (٢٥، ٢٦) على احتساب إهلاك معجل الآلات والمعدات الجديدة بنسبة ٣٠% كما فرض نسب إهلاك للأصول الثابتة بالرغم من عدم نص معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) الأصول الثابتة وإهلاكاتها على نسب أو معدلات إهلاك للأصول الثابتة.

---

(١) الفقرة (٣٠) من المعيار المحاسبي المصري رقم (٨)، مرجع سبق ذكره.

(٢) د/ السعيد محمد شعيب، "دراسة لمشاكل ومقومات التطبيق للضريبة على الدخل وأثرها على مسئولية المراجع في اعتماد الإقرار الضريبي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية لكلية التجارة ببنها، ملحق العدد الأول، ٢٠٠٦، ص ٢٣.

يرى البعض[١] إلغاء معدلات وطرق الإهلاك الواردة بالمادتين (٢٥، ٢٦) من القانون والأخذ بمعايير المحاسبة المصرية، وما استقر عليه العرف المحاسبي.

ويتفق الباحث مع هذا الرأي ويقدم المقترحات التالية:

١- مقترح بالنسبة لمشكلات الإهلاك المعجل:

باستقراء نص المادة رقم (٢٧) من القانون ومفادها " أن نسبة الـ ٣٠% الإهلاك المعجل قاصراً على الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج" أي الإنتاج بأنواعه سواء صناعي أو زراعي أو خدمي إلا أن المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية نصت على أن نسبة الـ ٣٠% الإهلاك المعجل قاصراً على الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة, المستخدمة **في مجال الإنتاج الصناعي فقط.**

ولذلك يقترح الباحث الآتي:

أ) أن يعتبر هذا الإهلاك المعجل من التكاليف واجبة الخصم في السنة الأولى لاستخدام الأصل بالشروط التالية:

- يطبق هذا الإهلاك على الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج أياً كانت طبيعة هذا الإنتاج سواء **صناعي أو زراعي أو خدمي**, وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.
- أن تكون هذه الآلات والمعدات جديدة سواء كانت مشتراه أو **مصنعة ذاتياً**, ليكون الهدف من الإهلاك المعجل هو تشجيع المنشآت وحثها على تحديث آلاتها ومعداتها.
- أن يتضمن التشريع الضريبي نصاً يحدد فترة زمنية للاحتفاظ بالآلات والمعدات لدى المنشأة بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل عليها ويقترح الباحث أن تكون خمس سنوات أسوة بالمدة المحددة للاحتفاظ بالآلات التى تم رد ضريبة القيمة المضافة المسددة عند شرائها[٢].

---

(١) يرجع فى ذلك:

- أ/ مصطفى فتحي زكى سليم " إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل "، مرجع سبق ذكره، ص ١٨٨.
- أ/ محمد مصطفى الحسيني سويد، "دراسة تحليلية لمدى اتساق قانون الضريبة على الدخل مع مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي لزيادة فعالية التحاسب الضريبي"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها، سنة ٢٠١١، ص ١٩٤.
- أ/ عيد كارم أحمد، مرجع سابق، ص١٤٥.

(٢) البند (٣) من المادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة.

- ضرورة إمساك المنشأة لدفاتر منتظمة.
- يتم حساب أساس الإهلاك عن أول فترة بعد خصم نسبة الإهلاك المعجل المحددة.

ب) الإفصاح عن الإهلاك المعجل في السنة الأولى لاستخدام الأصل بشكل منفصل عن باقي الإهلاك لإيضاح إضافة المنشأة لا صول جديدة مما يعطى مؤشر على زيادة الإنتاج وما يتبعه من زيادة الإيرادات ثم زيادة الوعاء الضريبي سواء لضرائب الدخل أو ضريبة القيمة المضافة.

ج) إضافة فقرة بالمعيار رقم ١٠ مفادها الأخذ بالإهلاك المعجل لما له من تأثير إيجابي على الاستثمار[١] وبالتالي يتم إدراجه محاسبيا بالدفاتر بدلاً من اقتصار أثره على الإقرار الضريبي[٢].

ويتفق الباحث مع إدراج الإهلاك المعجل محاسبيا ولكن ليس بإضافة فقرة بالمعيار رقم ١٠ مفادها الأخذ بالإهلاك المعجل انما بإضافتها بالمعيار رقم ٢٤ الخاص بضرائب الدخل.

٢- مقترح بالنسبة لمشكلات الضريبة على القيمة المضافة للأصول الثابتة:

المعاملة الضريبية للأصول الثابتة وفقا لقانون القيمة المضافة هي عدم تحميل ضريبة القيمة المضافة على تكلفة الأصل حيث يسمح القانون بخصم الضريبة السابق سدادها على الأصول سواء كانت مستورده أو محلية الصنع في إقرار الشهر الذى تمت فيه عملية الشراء ويستثنى من ذلك الآلات والمعدات التى سمح القانون برد الضريبة السابق سدادها عند شرائها باعتبار ضريبة القيمة المضافة من **الضرائب المستردة**.

وهذه المعاملة تتفق مع ما ورد بالمعيار رقم ١٠ حيث يتم قياس أي بند من بنود الأصول الثابتة عند الاعتراف به كأصل على أساس التكلفة وتتكون من سعر شراء الأصل شاملا رسوم الاستيراد وضرائب الشراء **غير المستردة** وأية تكلفة مباشرة تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التى يتم تشغيله بها في الغرض الذى اقتنى من أجله ويخصم أي خصم تجارى أو تخفيض في القيمة للوصول إلى سعر الشراء إلا أنها تختلف مع المعيار من حيث

---

(١) د. أمانى هاشم السيد حسن هاشم، **دور معايير المحاسبة المستحدثة فى تحديد وعاء الضريبة**، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، العدد الرابع والثلاثون، جامعة الأزهر، ٢٠٠٩، ص ٣٦٨.

(٢) د. جلال مطاوع ابراهيم وأخرون، **المحاسبة الضريبية فى منشآت الأعمال** (الضريبة على ارباح الأشخاص الاعتبارية والضريبة على القيمة المضافة وضريبة الدمغة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٨/٢٠١٩، ص ١٠٧.

السماح بخصم الضريبة المسددة في الشهر الذى تم فيه الشراء وعدم توزيعها على العمر الاقتصادي للأصل مما يؤدى إلى العديد من المشكلات كما يلى:

أ) وجود رصيد دائن وخاصةً في بداية النشاط فغالبا ما يكون هناك فتره بينيه ليست قصيرة بين شراء الأصول الثابتة وبين الإنتاج ثم المبيعات، كما أن هذه الفترة تتسم بأن التدفقات النقدية للمسجل تكون تدفقات خارجه مما تزيد من تكلفة وأعباء المكلف (نقص السيولة النقدية للمسجل) وسيكون لديه رصيد دائن بقيمة ضريبة القيمة المضافة المسددة عند شراء الأصول الثابتة مما يشجعه على عدم سداد الضريبة على القيمة المضافة عن طريق شراء مدخلاته من غير المسجلين أو الشراء بدون فواتير ضريبية حتى يستفيد من عدم تحمل ضريبة القيمة المضافة على هذه المدخلات استنادا أن له رصيد دائن ولن يورد أي ضريبة للمصلحة خلال مدة استنفاذ الضريبة السابق سدادها على مشترياته من الأصول الثابتة مما يؤدى إلى عدم انتظام الإطار الفني للضريبة على القيمة المضافة والتي تعمل على المراقبة الذاتية حيث تراقب كل مرحله على المرحلة السابقة لها.

ب) هذه المعاملة الضريبية في حالة استخدام هذه الأصول في انتتاج سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة أما في حالة انتاج سلع أو أداء خدمات معفاة من الضريبة فتحمل الضريبة السابق سدادها بمناسبة اقتناء الأصل على تكلفته حيث تصبح ضريبة غير مستردة مما يثير تساؤل حول استخدام الأصول الثابتة في إنتاج سلع خاضعة وغير خاضعة ومعفاة بأولويات مختلفة كما يلى

٣- استخدام الأصول الثابتة في إنتاج سلع خاضعة ومعفاة في نفس الفترة:

نجد أن المعالجة الضريبية من وجهة نظر المصلحة في هذه الحالة هي الخصم بنسبة الخاضع إلى إجمالي المبيعات وهنا يثار تساؤل هو ما هي المعالجة المحاسبية للضريبة غير المخصومة ؟ فهل يتم رسملتها؟ أم يتم تحميلها على تكلفة السلع غير الخاضعة والمعفاة في تكلفة المبيعات ؟ أم يتم تحميلها كمصرفات عمومية؟ ويرى الباحث رسملة هذه الضريبة بجعل حـ/ الأصل مدين بقيمة الضريبة غير المخصومة و حـ/ مصلحة الضرائب دائن.

٤- استخدام الأصول الثابتة في إنتاج سلع خاضعة حتى رد الضريبة أو خصمها بالكامل ثم استخدامها في إنتاج سلع معفاة:

فى هذه الحالة يستفيد المسجل برد وخصم الضريبة بالكامل ثم ينتج سلع معفاة باستخدام نفس الأصول.

جاءت اللائحة بمعالجة هذه الحالة حيث نصت في المادة رقم ٣٧ بند ٣ " وفى حالة التصرف في الآلات أو المعدات السابق رد الضريبة عليها أو استخدامها في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة معفاة من الضريبة قبل مضى خمس سنوات تالية للرد، يلتزم المسجل قبل التصرف بإخطار المأمورية المختصة وسداد الضريبة السابق ردها وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف.

٥- استخدام الأصول الثابتة في إنتاج سلع معفاة ثم استخدامها في إنتاج سلع خاضعة :-

فى هذه الحالة يتم رسملة الضريبة باعتبارها جزء من تكلفة الأصول الثابتة وعند استخدامها في إنتاج سلع خاضعة لا يحق للمسجل خصمها لأنه أدرجها ضمن تكلفة الأصول ومن شروط خصم الضريبة عدم ادرجها ضمن التكلفة.

يرى الباحث اتباع الخطوات الأتية لمعالجة هذه النقاط:

١- يتم تجميع قيمة الضريبة على القيمة المضافة المسددة عند شراء الأصول الثابتة مع قيمة الضريبة عند تركيبها ونقلها وغيرها من التكاليف اللازمة لجعل الأصول الثابتة صالحه للاستخدام ويتم إدراجها في حساب وسيط وليكن باسم حـ/ مجمع الضريبة على الأصول الثابتة.
٢- يتم حساب نصيب كل سنة من الضريبة على الأصول الثابتة وفقا للطريقة المستخدمة في حساب الإهلاك لكل سلعه رأسمالية وبنفس الفئة.
٣- يتم قيد نصيب كل سنة في الجانب المدين من حـ/ جارى مصلحة الضرائب على القيمة المضافة وفى نفس الوقت يتم تخفيضها من حـ/ مجمع الضريبة على الأصول الثابتة بجعله دائنا بهذه القيمة ويتم تكرار هذا القيد لكل سنة حتى استنفاذ حـ/ مجمع الضريبة.
٤- يتم إظهار رصيد حـ/ مجمع الضريبة على الأصول الثابتة في جانب الأصول بالميزانية بالقيمة المتبقية منه في نهاية كل عام.

٥- معيار المحاسبة المصري رقم (١٤) الخاص بتكاليف الاقتراض:

أولاً: المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض:

من الجدير بالذكر أنه تم إلغاء المعالجة القياسية لتكاليف الاقتراض باعتبارها مصروف يحمل على قائمة الدخل وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم ١٤ الصادر ضمن معايير المحاسبة عام ٢٠١٥ والواجب تطبيقها من عام ٢٠١٦ وبذلك تكون المعالجة المحاسبية لتكاليف

الاقتراض هي الرسملة بحيث يتم اعتبار تكاليف الاقتراض المتعلقة مباشرةً باقتناء أو إنشاء أو انتاج أصل مؤهل جزءاً من تكلفة ذلك الأصل أما تكاليف الاقتراض الأخرى فيعترف بها كمصروف، لذلك يجب تحديد قيمة تكلفة الاقتراض التى يتم رسملتها على هذا الأصل والتى تتمثل في تكلفة الاقتراض الفعلية التى تتكبدها المنشأة خلال الفترة بسبب عملية الاقتراض مطروحاً منها أى إيراد تحقق من الاستثمار المؤقت للأموال المقترضة.

أى يتم رسملة الفوائد الفعلية التى تتحملها الوحدة وتحميلها على الأصول المشتراة وإهلاكها بنفس طريقة الإهلاك استنادا إلى قيام العلاقة المباشرة بين القروض وشراء هذه الأصول.

ثانياً: المعالجة الضريبية لتكاليف الاقتراض:

أ) المعالجة الضريبية لتكاليف الاقتراض بضرائب الدخل:

خرج المشرع الضريبي عن المعالجة المحاسبية الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤) "تكلفة الاقتراض"، وأورد معالجة خاصة في قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تقضى بما يلي[١]:

تعتبر عوائد القروض والسلفيات التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة من التكاليف واجبة الخصم بالشروط التالية:

١- ألا تزيد قيمة القروض والسلفيات على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية، وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، فإذا زادت عن ذلك لا تعتبر عوائدها من التكاليف واجبة الخصم وذلك تطبيقاً للبند (١) من المادة (٥٢) من القانون.
٢- ألا تكون القروض والديون على اختلاف أنواعها مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها، فإذا كانت كذلك فلا تعتبر عوائدها أياً كانت مقدارها من التكاليف واجبة الخصم.
٣- ألا تزيد قيمة العوائد المسددة عن مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية، فإذا زادت

(١) د. عبدالعزيز السيد مصطفى, **الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥**, كلية التجارة, جامعة القاهرة, سنة ٢٠٠٧ ، ص ٢٧٣.

العوائد المسددة عن ذلك فلا تعتبر الزيادة من التكاليف واجبة الخصم تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٢٤) من القانون.

٤- أن يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانونا وذلك تطبيقاً للبند (١) من المادة (٢٣) من القانون، وذلك بهدف مواجهة التجنب الضريبي التى تلجأ إليه بعض المنشآت عن طريق الاقتراض بغرض تخفيض الوعاء الضريبي بقيمة فائدة القروض ثم إعادة استثمار هذه القروض للحصول على إيرادات معفاة أو غير خاضعة للضريبة مثل عوائد السندات وأذون الخزانة[١].

٥- ألا تكون تكلفة الاستثمار والتمويل متعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة تطبيقاً للبند (٦) من المادة رقم (٢٤) من القانون.

ويوجد طريقتين لتحديد تكلفة الاستثمار والتمويل كما جاء باللائحة في المادة ٣٢مكرر

أ) **طريقة التخصيص:** تطبق إذا كان الغرض الوحيد الحصول على أموال في تحقيق إيرادات معفاة وتكون التكلفة هي العوائد المدفوعة مقابل الحصول على هذه الأموال

ب) **طريقة التقسيم النسبي:** اذا لم يكن الغرض الوحيد هو الاستثمار في أموال إيراداتها معفاة من الضريبة وفى هذه الحالة تكون التكلفة المتعلقة بالإيرادات المعفاة

$$= \frac{\text{إجمالي الإيرادات المعفاة قانونًا}}{\text{إجمالي الإيرادات الكلية التي حققتها الشركة}}$$

ويتفق الباحث على ما ورد باللائحة في هذه النقطة حيث انه يتسق مع ما ورد باللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة في تحديد الضريبة واجبة الخصم على المدخلات التى تستخدم في انتاج سلع بعضها خاضع للضريبة والبعض الأخر معفى.

ويلاحظ ان المشرع الضريبي وضع شروط معينة لاعتماد تكلفة الاقتراض ضمن التكاليف واجبة الخصم ولكن لم يحدد أولويات تطبيقها حيث أنها وردت مستقلة ومتفرقة في نصوص المواد أرقام (٢٣، ٢٤، ٥٢) لذلك يمكن للممول استخدام الترتيب الذى يحقق أهدافه.[٢]

---

(١) د/ السعيد محمد شعيب، التحاسب الضريبى، مشكلات الفحص والمراجعة الضريبية ومقترحات العلاج ، بدون ناشر، ٢٠١٧ ص ١٤٠.

(٢) د/ ثروت مصطفي على العايدى، دراسة انتقادية لمعالجة تكلفة الاقتراض في التشريع الضريبي المصري في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بور سعيد، المجلد ١٩، العدد الأول، ٢٠١٨ ص ٣٤.

حيث تبين عند تحديد العوائد المدينة من القانون التكاليف واجبة الخصم، أن قيمة هذه العوائد تتغير من ترتيب إلى أخر عند تطبيق شروط الاعتراف بها ضريبياً كتكاليف واجبة الخصم[١].

ويقترح البعض[٢] ما يلي:

تعديل نص البند (١) من المادة (٢٣) من القانون كما يلي:

"تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وعلى الأخص ما يلي:

- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها، بشرط ألا تجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً".

ويلزم لقبول هذا المقترح أن يتم إلغاء البندين (٤، ٥) من المادة (٢٤) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

ويتفق الباحث مع هذا الرأي حيث أنه يحقق ما جاء في نص المادة (٢٢) من القانون التي تنص على خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الأرباح، إذا ما تحققت الشروط الواردة في هذه المادة.

ويرى الباحث انه طبقا للمعالجة القياسية لتكلفة الاقتراض الواردة بمعايير المحاسبة والتي تسمح برسملة تكلفة الاقتراض بشروط معينة، فأن تكلفة الاقتراض المرسملة لن تظهر ضمن العوائد المدينة المدرجة بقائمة الدخل، وهنا يثار عدة تساؤلات:

أ) هل تطبق الشروط السابق ذكرها للتكاليف واجبة الخصم على تكلفة الاقتراض المرسملة أم تطبق على العوائد المدينة المدرجة بقائمة الدخل فقط ؟ بالرجوع إلى المادة (٥٢) من القانون يتبين ان المقصود من العوائد المدينة هي العوائد المدفوعة وبالتالي فان تكلفة الاقتراض المرسملة المستحقة لا تدخل ضمن العوائد المدينة، أما المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية وضحت أن المقصود بالعوائد المدينة كل ما يتحمله الشخص الاعتباري

---

(١) د/ محمد عبدالعزيز خليفة، "الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤) تكلفة الاقتراض"، مرجع سبق ذكره، ص ١٦ – ١٩.

(٢) د/ السعيد محمد عبدالعزيز شعيب، "دراسة لمشاكل ومقومات التطبيق للضريبة على الدخل وأثرها على مسئولية المراجع في اعتماد الإقرار الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص ٣١ – ٣٢.

من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أياً كان نوعها وبالتالي فان تكلفة الاقتراض المرسملة تدخل ضمن العوائد المدينة.

ب) ويرى الباحث وجود تعارض بين القانون واللائحة في هذه النقطة ويقترح تعديل نص المادة (٥٢) من القانون لتتوافق مع المادة (٥٨) من اللائحة لأنها تتفق مع المبادئ المحاسبية.

ج) وهنا يثار تساؤل أخر في حالة وجود تكلفة للاقتراض تم رسملتها ولم يتم الاعتراف بها كتكاليف واجبة الخصم فهل يتم خصمها من تكلفة الأصل المحملة عليه واحتساب الإهلاك الضريبي على التكلفة المعدلة؟ فاذا كانت الإجابة نعم فانه يلزم الإجابة على التساؤل التالى:

هل يؤدى ذلك إلى زيادة مساحة الاختلاف بين الربح المحاسبي والضريبي؟

يرى الباحث ان المعالجة السابقة لا تتسق مع معايير المحاسبة أرقام (١٠) لاختلاف تكلفة الأصل المحاسبي عن الضريبي ومعيار (١٤) لعدم اعتماد تكلفة الاقتراض المرسملة ضريبيا ومعيار (١) لعدم التطبيق السليم لمبدأ المقابلة

ب) *المعالجة الضريبية لتكاليف الاقتراض بضريبة القيمة المضافة:*

لقد أخضع قانون الضريبة على القيمة المضافة جميع الخدمات المقدمة ما عدا ما استثنى بنص خاص في بند الإعفاءات ومن بين هذه الخدمات خدمة الإقراض التى تقوم بها بعض الشركات أي عندما تقوم المنشأة بمنح قرض لمنشأة أخرى أو لأى جهة ففي هذه الحالة عملية الإقراض خاضعة للضريبة على القيمة المضافة وفى هذه الحالة فإن مقابل الخدمة هو قيمة الفائدة المحملة على هذا القرض والتي تفرضها المنشأة مانحة القرض على المنشأة المقترضة

مع الأخذ في الاعتبار ما ورد في نص المادة رقم (٣) في اللائحة التنفيذية والتي نص فيها على الحالات التى لاتعد من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة في البند رقم (٥) ومفاده "**في تطبيق أحكام القانون، لا يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة:** عمليات الإقراض التي تتم بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها أو فيما بين بعضها البعض ".

ويلاحظ هنا أن عمليات الإقراض التي تتم بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها أو فيما بين بعضها البعض لا تعد من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة كما ورد في البند رقم ٥ من المادة رقم ٣ من اللائحة التنفيذية وبمفهوم المخالفة فان أي عمليات إقراض أخرى تخضع لضريبة القيمة المضافة باستثناء ما ورد بقائمة الإعفاءات مثل الفوائد الممنوحة من البنوك، وبالتالي فان الفوائد هي الجزء الخاضع للضريبة على القيمة المضافة مع ملاحظة

أن تكلفة القروض طبقا للمعالجة الواردة بالمعيار يتم رسملتها أي يتم تحميلها على قيمة الأصل في دفاتر الشركة المتلقية للقرض وهنا يثار تساؤل هل ترسمل ضريبة القيمة المضافة المحملة على تكلفة الاقتراض أسوة بها أم يتم فصلها وخصمها من وعاء الضريبة؟

يرى الباحث أن تعامل ضريبة القيمة المضافة المحملة على تكلفة الاقتراض نفس معاملة ضريبة القيمة المضافة المحملة على الخدمات التى تؤدى للأصول الثابتة كما سبق ذكره عند تناول معيار المحاسبة المصري رقم ١٠.

وأيضاً الإفصاح عن القروض ومجالات استخدامها حيث انه من الممكن ان تستخدم في توسعات أو إنشاء خطوط انتاج جديدة أو تحديث الخطوط الحالية مما ينتج عنه زيادة في الانتاج وبالتالي زيادة في الإيرادات والأرباح وأثر ذلك على الوعاء الضريبي للشركة محل الفحص.

٦- معيار المحاسبة المصري رقم (١٥)

الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة :

عرف المعيار الأطراف ذوي العلاقة بأنها تلك الأطراف التي يكون لها القدرة علي السيطرة علي المنشأة أو ممارسة تأثير فعال علي اتخاذ القرارات المالية أو التشغيلية، سواء كان ذلك بطريق مباشر أو غير مباشر.

ويجب الإفصاح في القوائم المالية أو الإيضاحات المتممة لها عن قيم وأنواع ونتائج وعناصر المعاملات بين الأطراف المرتبطة والمنشأة المعدة للقوائم المالية، وبالأخص ما يتعلق منها بالاستثمارات والإقراض والقروض طويلة الآجل وسياسات التسعير والحسابات المدينة والدائنة المتعلقة بما تم من معاملات مع الأطراف المرتبطة، وبيان أثر هذه المعاملات علي القوائم المالية للمنشأة المعدة لهذه القوائم، لكي يتمكن قارئ القوائم المالية من معرفة وتقييم تأثير العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة علي المنشأة التي تعد القوائم المالية.

المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة

يترتب على وجود هذه العلاقات بين الأطراف المرتبطة تأثير على المركز المالي ونتائج أعمال المنشأة التى تعد القوائم المالية.

ويرجع ذلك إلى وجود معاملات بين هذه الأطراف وهذه المعاملات يتم إثباتها بالدفاتر على أساس سعر متفق عليه فيما بينها وهذا السعر يتمتع بدرجة من المرونة قد لا توجد بين الأطراف غير المرتبطة.

بالإضافة إلى ذلك فان وجود العلاقة بين شركات المجموعة في حد ذاته يكون له تأثير على النتائج بالرغم من عدم وجود معاملات بين هذه الأطراف.

طرق تسعير المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة :

أورد المعيار المحاسبي المصري ثلاثة طرق لتسعير المعاملات بين الأطراف ذوى العلاقة ولكنة لم يحدد متطلبات تطبيق كل طريقة.

- طريقة سعر البيع المقارن.
- طريقة سعر إعادة البيع.
- طريقة التكلفة مضافا الهيا هامش ربح.

يرى الباحث أن المعاملة الضريبية في كل من ضرائب الدخل والضريبة على القيمة المضافة تتفق إلى حد كبير مع المعيار كما يلى:

أ) المعاملة الضريبية بضرائب الدخل:

تنص المادة (٣٠) من القانون على الآتي:

إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى أخر معفى منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد.

ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة علي إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد.

حيث جاء بالمادة رقم ٣٩ من اللائحة التنفيذية:

يتم تحديد السعر المقارن المنصوص عليه في المادة (٣٠) من القانون، طبقاً لإحدى الطرق الآتية:

١- طريقة السعر الحر المقارن:

وفقاً لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين.

ويعتمد في هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة.

٢- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح:

ووفقاً لهذه الطريقة، يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل أخر في معاملات أخرى مشابهة.

٣- طريقة سعر إعادة البيع:

ووفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

ب) *المعاملة الضريبية وفقا للضريبة على القيمة المضافة*:-

تنص المادة (١٠) من القانون على الاتي:

١- تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها وفقا لأحكام الفقرة (١) من هذه المادة المبالغ الأتية:
- المبالغ التى يتم تحصيلها من المشترى أو متلقى الخدمة تحت أي مسمى طالما كانت بمناسبة بيع السلع أو أداء الخدمات.
- جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة – والتغليف – والتستيف – والنقل والتامين والمفروضة من قبل البائع على المشترى أو المستورد

٢- في حالة بيع سلعة أو خدمة محلية أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذى يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وفقا لقوى السوق وظروف التعامل.

٣- في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة المتخذة أساسا لربط الضريبة هي سعرها وفقا لقوى السوق وظروف التعامل.

٤- تتحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للاستخدام الخاص على أساس إجمالي التكلفة.

وتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي بالسعر وفقا لقوى السوق وظروف التعامل.

٧- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٤) الخاص بضرائب الدخل.

نظراً لوجود بعض الاختلافات بين بنود الإيرادات والتكاليف والمصروفات التي تحدد وفقاً لمعايير المحاسبة، وتحديد تلك البنود وفقاً لقواعد ومبادئ المحاسبة الضريبية، فإنه تنشأ فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي تتمثل في فروق دائمة وفروق مؤقتة كما سبق الإشارة إليه.

ومن أمثلة الفروق الدائمة في هذا الشأن:

- هناك بعض المصروفات يتم تحميلها على الإيرادات في نفس الفترة المالية من وجهة نظر المحاسبة المالية، بينما تضع المحاسبة الضريبية قيوداً وحدوداً معينة لها، مثل المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش، والتبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي.
- هناك بعض الإيرادات التي تدخل ضمن الربح المحاسبي، بينما لا تدخل ضمن الربح الضريبي لكونها معفاة من الضريبة.

ومن أمثلة الفروق المؤقتة في هذا الشأن:

- يتم تحديد بنود التكاليف واجبة الخصم عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على الإيرادات التجارية والصناعية للأشخاص الطبيعيين، والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية على أساس الاستحقاق وفقاً لمبادئ المحاسبة المالية، بينما طبقاً لمبادئ المحاسبة الضريبية فإن بعض هذه البنود يتم تحديدها على أساس نقدي لاعتبارات معينة مثل التأمينات الاجتماعية والتبرعات.
- احتساب إهلاك معجل للآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج، في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول وذلك وفقاً للمحاسبة الضريبية، بينما لا يوجد إهلاك معجل في المحاسبة المالية، ولذلك تختلف الفترات الزمنية التي توزع عليها تكلفة الآلات والمعدات ما بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية.

ويقترح الباحث الأخذ بالإهلاك المعجل في المحاسبة المالية ضمن هذا المعيار.

- يرى الباحث أنه بأخذ المقترحات المقدمة لتقليل الفجوة بين معايير المحاسبة وبين القواعد الضريبية في الحسبان سيؤدى إلى تقليل الفروق الدائمة والمؤقتة إلى اقل حد ممكن.

٨- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) الخاص بالمخصصات.

كقاعدة عامة لا يسمح المشرع الضريبي بتكوين المخصصات لأغراض الضريبة طبقاً لنص البند (١) من المادة (٢٤) من قانون الضريبة على الدخل الذي نص على أنه "لا يعد من التكاليف واجبة الخصم المخصصات والاحتياطيات على اختلاف أنواعها".

ويرى البعض[١] اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم من الناحية الضريبية حتى لا يكون هناك تعارض مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تقضى بأن المخصصات تعتبر تكلفة من تكاليف الإيرادات، مما يتطلب إعادة النظر في هذا الأمر واعتماد المخصصات من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم فى حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها.

ومن الجدير بالذكر أن المشرع الضريبي قد اعتبر المخصصات من التكاليف واجبة الخصم في القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١.

إلا أن المشرع الضريبي في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته قد اعتبر ان المخصصات لا تعد من التكاليف واجبة الخصم باستثناء نوعان من المخصصات اعتبرها المشرع من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة كما جاء بنص البند (٢) من المادة (٥٢) بيانها كالآتي:

أولا: مخصص القروض بالنسبة للبنوك:

انه يعد من التكاليف الواجبة الخصم ٨٠% من مخصص القروض التى تلتزم البنك بتكوينها وفقا لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادر عن البنك المركزي.

هكذا نجد ان القانون حدد نوع المخصص الذى يعد من التكاليف الواجبة الخصم ونسبته وهذا يعنى ان جميع أنواع المخصصات الأخرى التى تكوينها البنوك لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم وتضاف في الإقرار الضريبي إلى صافى الربح.

ومن الجدير بالذكر أنه تم الغاء هذه الفقرة بموجب القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ الصادر في ٢٠١٣/٥/١٨ إلا أنه سرعان ما تم إعادتها بعد ضغط من القطاع المصرفي بموجب القانون ١٦٤ لسنة ٢٠١٣ الصادر في ٢٠١٣/١٢/١٢.

---

(١) د/ جلال الشافعي، "دراسة انتقادية لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وإقراراته"، مرجع سبق ذكره، ص ٣٧.

ثانيا: المخصصات الفنية لشركات التأمين:

يعد أيضا من التكاليف الواجبة الخصم المخصصات الفنية التى تلتزم شركات التأمين بتكوينها طبقا لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ سنة ١٩٨١.

ويرى البعض[١] تعديل البند (١) من المادة رقم (٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بما يسمح باعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم, في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها, حتى تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها التي تعتبر هذه المخصصات إحدى عناصر تكلفة الحصول على الإيراد, حيث أن عدم اعتماد المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم قد أهدر مبدأ هام من مبادئ المحاسبة وهو مبدأ الحيطة والحذر.

٩- معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) الخاص بتجميع الأعمال.

باستقراء المعيار المحاسبي المصري رقم (٢٩) تجميع الأعمال, فيما يتعلق بالشهرة, فإنه يجب أن تقوم المنشأة المقتنية بما يلي:

١- الاعتراف بالشهرة المقتناة عن تجميع الأعمال كأصل.
٢- يتم القياس الأولى للشهرة بالتكلفة, والتي تمثل زيادة تكلفة تجميع الأعمال عن نصيب المنشأة المقتنية في صافى القيمة العادلة للأصول والالتزامات المحتملة للمنشأة المقتناة.
٣- تمثل الشهرة المقتناة عن تجميع الأعمال ما تقوم بسداده المنشأة المقتنية مقابل منافع اقتصادية مستقبلية من أصول لا يمكن تحديدها بشكل منفرد أو الاعتراف بها بشكل منفصل.
٤- بعد الاعتراف الأولى للشهرة يتم قياسها بالتكلفة مخصوماً منها إجمالي الخسائر الناشئة عن اضمحلال القيمة.
٥- **لا يتم استهلاك الشهرة المقتناة عن تجميع الأعمال, وبدلاً من ذلك تقوم المنشأة المقتنية بعمل اختبار لقياس اضمحلال قيمة الشهرة سنوياً أو دورياً** إذا كانت الأحداث أو التغيرات في الظروف تفيد وجود مؤشر عن اضمحلال قيمة الشهرة وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٣١) "اضمحلال قيمة الأصول"[٢].

---

(١) ا / مصطفى فتحي زكى سليم " إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل"، **رسالة دكتوراة**، كلية التجارة جامعة بنها، ٢٠١٥ ص ١٧٣.
(٢) لمزيد من التفاصيل: راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" الفقرات ١ ، ٥١ – ٥٥.

حيث يتم قياس الانخفاض في قيمة تلك الأصول وعرضها على أنها خسارة اضمحلال (أي انخفاض في قيمة الأصل) بالشكل الذي يمثل خسارة تُعرض في قائمة الدخل إلا أنها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم عند إعداد الإقرار الضريبي للممولين الاعتبارية مما يمثل زيادة في العبء المالي على الشركة نتيجة خضوعها للضريبة(١).

ويرى الباحث أن صدور القرار الوزاري رقم (٧٧٩) لسنة ٢٠٠٧ بتعديل اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بنصه في المادة ٧٠ بأنه لا يدخل في الوعاء الخاضع للضريبة خسائر الاضمحلال وما يتم إدراجه كإيرادات عند رد هذه الخسائر, يعنى أن اللائحة التنفيذية قد أضافة نصوص لم ترد بالقانون من شأنها فرض الضريبة أو الإعفاء منها، هذا بالإضافة إلى مخالفتها لأحكام معيار المحاسبة المصري رقم (٣١) اضمحلال الأصول بعدم اعترافها بخسائر الاضمحلال مما يؤدى إلى ظهور فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

ومن الجدير بالذكر انه تم الغاء المادة ٧٠ من اللائحة بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ مما يزيل اثرها إلا أنه في نفس القرار تم إضافة المادة ٢٤ إلى اللائحة التنفيذية والتي نصت في بندها الأول "يكون تحديد صافي الربح المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة ١٧ من القانون علي أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية", مما يعنى بقاء تأثير المادة ٧٠ بالنسبة لخسائر الاضمحلال.

تختلف المعالجة الضريبية للشهرة المشتراه عن المعالجة المحاسبية, فقد نصت المادة (٢٥) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على إهلاك بمعدل (١٠%) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم **شراؤها**, بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

ويرى الباحث أن هذا الاختلاف بين المعايير المحاسبية والقواعد الضريبية يؤدى إلى آثار ضريبية مختلفة على صافى الربح الضريبي, كذلك قد يؤدى إلى المبالغة في حساب قيمة للشهرة في بعض الشركات عند اندماجها لتحقيق وفورات ضريبية، حيث يرى البعض(٢) أن كثير

---

(١) د/ نبيل عبدالرؤوف إبراهيم، "نموذج مقترح لقياس مقدار الاضمحلال في قيمة الأصول الثابتة مع ضرورة الاعتراف بها ضريبياً"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، **الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة وأثارها على انخفاض حصيلة الضرائب**، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧ – ٢٩ يونيه ٢٠١٠، ص ٥.

(٢) د/ طارق عبدالعال حماد، "نموذج مقترح لقياس منفعة القوائم المالية في ضوء التغيرات الحديثة في المفاهيم والسياسات المحاسبية – دراسة ميدانية"، **مرجع سبق ذكره**، ص ص ١٣١ – ١٣٢.

من المنشآت الكبرى العاملة في مصر استغلت هذا الأمر في تكوين شركات قابضة صورية لشراء شركات تابعة (لنفس الأفراد) ونشأة شهرة عن ذلك بمبالغ كبيرة وتقييم الأسهم على أساس القيم الجديدة للأصول وحقوق الملكية وطرح جزء منها في البورصة لتتحول إلى أرباح حقيقية معفاة من الضريبة, ثم حساب إهلاك ضريبي فقط للشهرة وتخفيض وعاء الضريبة بقيمة هذا الإهلاك الضريبي ١٠% من تكلفتها.

كما تختلف المعالجة الضريبية للشهرة المتولدة عن المعالجة المحاسبية, فقد نصت المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أن الأصول المعنوية بما فيها الشهرة التي يتم **إنشاؤها** بمعرفة المنشأة يتم إهلاكها بنسبة ١٠% مثل الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، في حين ان القانون في المادة (٢٥) اقتصر على معالجة الشهرة المشتراه فقط، مما يعنى أن اللائحة التنفيذية قد أضافة نصوص لم ترد بالقانون من شأنها فرض الضريبة أو الإعفاء منها.

كما تختلف هذه المعالجة عن المعالجة المحاسبية وفقا لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣) الذى لا يعترف بالشهرة المتولدة داخليا لأنها لا تستوفى شروط الاعتراف بالأصول غير الملموسة.

خـــلاصـــة الفصـــل الثـــالـــث:

تناول الباحث في هذا الفصل أساليب التهرب الضريبي وطرق مكافحتها من خلال ثلاثة مباحث كما يلي:

تناول المبحث الأول: أساليب التهرب من ضريبة القيمة المضافة وطرق مكافحتها

وقد قام الباحث في هذا المبحث بعرض أساليب التهرب من ضريبة القيمة المضافة لكل فقرة من فقرات التهرب الضريبي وطرق مكافحتها.

وخلص الباحث إلى الآتي:

١- كل صورة من صور التهرب الواردة بقانون الضريبة عل القيمة المضافة لها أساليب للتهرب قد تكون قاصرة عليها او مشتركة مع غيرها من الصور.
٢- لكل أسلوب من أساليب التهرب طرق مختلفة لمعالجته.

تناول المبحث الثاني: الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي وطرق مكافحتها

وقد قام الباحث في هذا المبحث بعرض الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي بعد تطبيق الضريبة عل القيمة المضافة وطرق مكافحتها.

وخلص الباحث إلى أنه من أهم الاساليب المستحدثة للتجنب أو التهرب الضريبى، ما يلي:

أ) تجنب الوصول لحد التسجيل.
ب) استخدام التجارة الالكترونية والعملات الرقمية.
ج) مدى خضوع شركات الاستثمار العقارى.
د) الشركات الوهمية وبيع الفواتير.
هـ) الاشخاص المرتبطة.

وقد أوصى الباحث بالآتي:

أ) إعداد تقارير دورية للمكلفين غير المسجلين الذين بلغوا حد التسجيل أو جاوزوه خلال كل عام مالي على حده وإرساله إلى إدارة الحصر بضريبة القيمة المضافة.
ب) الزام الجهات المتعاملة في التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية الكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.

ج) الزام الجهات مستقبلة الخدمات بالإفصاح في قوائمها أو تقاريرها المالية عن الخدمات المؤداه لها عن طريق التجارة الإلكترونية من قبل الشركات أو الأشخاص.

د) ان تصدر المصلحة قائمة بأسماء الشركات التى يتبين قيامها ببيع الفواتير وتخطر جميع المأموريات بعدم الاعتداد بخصم الضريبة على الفواتير الصادرة من تلك الشركات ويكون ذلك بموقع المصلحة وبصفة دورية حتى لا يتم التعامل معها ويقع المشترى في التهرب الضريبي.

هـ) فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها في نفس التوقيت، إجراء محاضر معاينة للأشخاص المرتبطة في نفس التوقيت.

تناول المبحث الثالث: اطار مقترح لتطوير القياس والافصاح للاغراض الضريبية فى ضوء معايير المحاسبة المصرية.

وقد قام الباحث في هذا المبحث بعرض أوجه الاتفاق والاختلاف بين معايير المحاسبة وبين القواعد الضريبية فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة.

وخلص الباحث الى أنه من أهم أوجه الاختلاف بين معايير المحاسبة وبين القواعد الضريبية، ما يلي:

أ) بالنسبة لضرائب الدخل

١- تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في معيار المحاسبة رقم (٢) باعتماد التكلفة فقط كأساس لتقييم رصيد المخزون في أخر المدة.

٢- تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في القانون حيث اشترطت المادة (٢٨) ألا تزيد المصروفات غير المؤيدة بمستندات عن ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

٣- مشكلة عدم اعتماد المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم، مما يعد مخالفا لما جاء بمعايير المحاسبة.

٤- اقتصار قانون الضريبة على الدخل على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق.

٥- مشكلة تعارض قانون الضريبة على الدخل في تطبيق مواده بالنسبة للإهلاك مع ما نصت عليه معايير المحاسبة المصرية.

٦- احتساب إهلاك معجل للآلات والمعدات وفقاً للمحاسبة الضريبية، بينما لا يوجد إهلاك معجل في معايير المحاسبة.

٧- خروج المشرع الضريبي عن المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤).

٨- اختلاف المعالجة المحاسبية لخسائر اضمحلال قيمة الأصول عن المعالجة الضريبية لهذه الخسائر.

٩- اختلاف المعالجة المحاسبية عن المعالجة الضريبية للأصول المعنوية بما فيها الشهرة.

ب) بالنسبة لضريبة القيمة المضافة

١- اقتصار قانون الضريبة على القيمة المضافة على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق.

٢- السماح برد أو خصم الضريبة على القيمة المضافة المسددة عند شراء السلع الرأسمالية فى الشهر الذى تم فيه شراء الأصل وعدم توزيعها على العمر الاقتصادي لها.

٣- عدم وضوح المعاملة الضريبية لضريبة القيمة المضافة المحملة على تكاليف الاقتراض المرسملة.

٤- المشكلات الناتجة عن التعاملات بين الأطراف المرتبطة اذا كان الهدف منها عدم بلوغ احدهم أو جميعهم حد التسجيل المقرر قانونا.

وقد أوصى الباحث لزيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي بالآتي:

أ) بالنسبة لضرائب الدخل

١- توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع أو تضييق.

٢- إعداد قائمة دخل ضريبي، تقوم على أسس وقواعد المحاسبة الضريبية.

٣- تعديل نص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون فيما يخص المصروفات غير المؤيدة بالمستندات، على أن يوضح التعديل معايير تحديد هذه المصروفات.

٤- اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم، في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها.

٥- تعديل اللائحة التنفيذية بما يسمح بتقييم رصيد مخزون البضاعة أخر المدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية "على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل".

٦- إعادة صياغة مواد القانون الخاصة بالمعالجات الضريبية للعوائد المدينة لتلافى اختلاف المفاهيم الواردة بالقانون واللائحة التنفيذية بشأنها وترتيب الفقرات.

٧- تعديل المادة (٢١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بحيث تتضمن الطرق الأخرى من تحديد نسبة الإتمام والواردة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) وذلك بشأن تحديد صافى الربح الضريبي عن العقود طويلة الأجل.

٨- ترك الحرية للمنشأة في تحديد معدلات الإهلاك بناء على العمر الإنتاجي للأصل.

٩- الأخذ بالإهلاك المعجل بمعايير المحاسبة المصرية.

١٠- ضرورة تعديل التشريع الضريبي ليتضمن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة.

١١- الإفصاح عن ملخص للإقرار الضريبي في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

١٢- الزام الممول الذى يقدم إقرار ضريبي معدل بالإفصاح عن سبب تعديل الإقرار وطريقة القياس المحاسبي المستخدمة في تحديد قيمة الإيرادات والتكاليف.

١٣- إبرام بروتوكولات مع شركات التواصل الاجتماعي وشركات التجارة الإلكترونية في مصر لتحديد المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية وخدمات الإعلانات الرقمية.

ب) بالنسبة لضريبة القيمة المضافة

١- توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع أو تضييق.

٢- إصدار المصلحة قائمة بأسماء الشركات الوهمية التى يتبين قيامها ببيع الفواتير وتخطر جميع المأموريات بعدم الاعتداد بخصم الضريبة على الفواتير الصادرة من تلك الشركات ويكون ذلك بموقع المصلحة وبصفة دورية حتى يتطلع عليها المكلفون ولا يقبلوا الفواتير الصادرة منها خشية الوقوع في التهرب الضريبي.

٣- عدم قبول المنظومة الإلكترونية للإقرار الذى يتبين فيه خصم الضريبة للفواتير الصادرة من الشركات الوهمية.

٤- العمل بنظام الفاتورة الإلكترونية حيث انه بمجرد صدورها تقيد مبيعات عند البائع ومشتريات عند المشترى في نفس اللحظة.

٥- فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها في نفس التوقيت، إجراء محاضر معاينة للأشخاص المرتبطة في نفس التوقيت.

٦- اذا كان من بين الأشخاص المرتبطة شخص غير مسجل أو ينتج سلع معفاة يتم التركيز على الأسعار التى يتعامل بها مع باقي الأشخاص وتعديلها إلى السعر المحايد.

٧- الزام الجهات المتعاملة في التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية إلكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.

٨- الزام بعض الجهات مثل المطاعم والمقاهي باستخدام نظم محاسبية إلكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.

٩- توضيح المعاملة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري بكافة أنواعه بما لا يدع مجالا للاجتهاد في تفسير القانون سواء من المسجل أو المصلحة.

١٠- توحيد الطرق والأساليب المتبعة في فحص المسجلين في جميع المأموريات.

١١- حساب مقابل تأخير للمكلف مساوى لنسبة الضريبة الإضافية في حالة تأخر المصلحة عن رد الضريبة المستحقة له طبقا للمواعيد الموضحة بالقانون.

١٢- تفعيل الحصر الضريبي لكافة الأنشطة والمناطق على الطبيعة بالتنسيق مع الضرائب العقارية ومباحث الضرائب والرسوم.

١٣- عدم السماح بفتح اكثر من ملف ضريبي للشخص الواحد وان يتم فتح الملف بناء على الرقم القومي.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

- ١/٤ المبحث الأول : إطار الدراسة الميدانية.
- ٢/٤ المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية واختبار صحة الفروض.

الفصل الرابع
الدراســة الميدانيــة

المقدمـــة:

تعرض الباحث في الفصول السابقة للإطار النظرى لموضوع البحث والذى تضمن أهم المشكلات المحاسبية والضريبية التي أسفر عنها التطبيق العملي لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والتى تمثل أوجه القصور في اسلوب التحاسب الضريبي الحالي مما يؤدى إلى ارتفاع حالات التجنب والتهرب الضريبي، كما تضمن الاطار النظرى أيضا اقتراح أساليب لمعالجة هذه المشكلات بأسس علمية وموضوعية على ان تكون هذه المقترحات قابلة للتطبيق في إطار التوجه إلى تطوير نظام التحاسب الضريبي في ضوء المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية، وفي هذا الفصل يتم استكمال الجانب الميداني للبحث للربط بينه وبين الجانب النظري للوقوف على مدى صحة فروض البحث وتأكيد نتائج الدراسة النظرية.

وتنقسم الدراسة الميدانية إلى المبحثين التاليين:

- **١/٤ المبحث الأول: إطـــار الدراســـة الميدانيـــة.**
- **٢/٤ المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية واختبار صحة الفرض.**

٤/١ المبحث الأول
إطـــار الـدراســـة الميـدانيـــة

لتحقيق الأهداف العلمية والعملية من هذا البحث يتم القيام بدراسة ميدانية لاستطلاع الآراء في تطبيق الإطار المقترح وذلك من خلال تصميم قائمة استقصاء توجه إلى عينة من الخبراء والمتخصصين في مجال الضريبة على الدخل لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بأهم مشكلات التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وأهم المقترحات لعلاج هذه المشكلات من أجل تطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة.

ومن خلال هذا المبحث يتم تحديد الإطار العام للقيام بهذه الدراسة الميدانية وذلك من خلال ما يلي:

١- هدف الدراسة الميدانية.

٢- فروض الدراسة الميدانية.

٣- مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

٤- أسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الاستقصاء.

٤/١/١ هـــدف الدراســة الميـدانيـــة:

تهـدف الدراســة الميدانيــة إلــى التعـرف علــى آراء واتجاهــات مجموعــة مــن الخبــراء والمتخصصين في مجال الضريبة على الدخل فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والمقترحات لعلاجها والتي توصل إليها الباحث.

٤/١/٢ فـروض الدراســة:

فى ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحديد أهدافه, يحاول الباحث وضع مجموعة من الفروض التي تساعد على حل مشكلة البحث وتحقيق الهدف منه وتتمثل هذه الفروض فيما يلى:-

١- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين التجنب و التهرب الضريبي.

٢- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين عدم الاتساق مع معايير المحاسبة.

٣- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وبين الحد من التجنب و التهرب الضريبي.

وينبثق من هذا الفرض فرضان فرعيان كما يلى:

- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة وبين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي.
- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي وبين الحد من التجنب و التهرب الضريبي.

٣/١/٤ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية:

حيث أن موضوع البحث في مجال المحاسبة الضريبية فإن مجتمع الدراسة يتمثل فيما يلي:

١- أساتذة الجامعات المصرية المتخصصين في مجال المحاسبة الضريبية.

٢- مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية.

٣- المحاسبون القانونيون في مكاتب المحاسبة والمراجعة والضرائب.

وقد تم اختيار عينة عشوائية والتي تعتمد على عدم التحيز لمفردات العينة في المجتمع وبحيث تكون ممثلة لكافة قطاعات المجتمع في خصائصه ذات العلاقة بموضوع البحث.

وقد تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة لكل قطاع من قطاعات الدراسة الميدانية على النحو التالي:

١. تحديد مجتمع وعينة الدراسة بالنسبة لأساتذة الجامعات المصرية:

اهتم الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على عدد من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية بكليات التجارة (خاصة أقسام المحاسبة) المهتمين والمتخصصين في مجال المحاسبة الضريبية وذلك لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بأهم المشكلات المحاسبية والضريبية التي أسفر عنها التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والتى تمثل أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي مما يؤدى إلى ارتفاع حالات التجنب والتهرب الضريبي ومقترحات علاج هذه المشكلات، ومن ثم الوقوف على مدى صحة فروض الدراسة. وقد راعي الباحث عند تحديده لعناصر عينة الدراسة من أعضاء هيئة التدريس ضرورة توافر مجموعة من الشروط وهي:

- أن يكون من المهتمين والمتخصصين في مجال المحاسبة الضريبية.
- أن يكون عضو هيئة تدريس (أستاذ- أستاذ مساعد- مدرس) بكليات التجارة (قسم المحاسبة والمراجعة) بجامعات (القاهرة- عين شمس- حلوان- بنها- الأزهر).
- أن يكون له اهتمامًا ودراية بموضوع البحث ويأتي ذلك من خلال الكتابات أو الإشراف على رسائل علمية متعلقة بموضوع البحث.

٢. تحديد مجتمع وعينة الدراسة بالنسبة لمأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية:

اهتم الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على عدد من مأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية، كما راعي الباحث عند تحديده لعناصر عينة الدراسة من مأموري الضرائب ضرورة توافر مجموعة من الشروط وهي:

- أن يكون من العاملين بقطاع مكافحة التهرب الضريبي (دخل ، قيمة مضافة)، إدارة الفحص، المكافحة، الحصر بمأموريات ضرائب (المركز الضريبي لكبار الممولين– مركز متوسطي الممولين – مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة – مأمورية ضرائب شركات الاستثمار بالقاهرة) وبمجال البحوث الضريبية.
- أن يكون لديهم خبرة لمدة لا تقل عن خمس سنوات وذلك حتى يكون لديهم الخبرة الكافية لإبداء الرأي السليم والمستمد من الخبرة الكبيرة في مجال مكافحة التهرب الضريبي، الفحص والبحوث الضريبية، وذلك حتى تكون آرائهم ومقترحاتهم بناءة وتفيد في التوصل إلى الحلول المناسبة لمعالجة مشكلات التطبيق العملي.

٣. تحديد مجتمع وعينة الدراسة بالنسبة للمحاسبين القانونيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة والضرائب:

اهتم الباحث بتوزيع قائمة الاستقصاء على عدد من مكاتب المحاسبة والمراجعة حيث راعي الباحث عند تحديده لعناصر عينة الدراسة من المحاسبين القانونيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة والضرائب ضرورة توافر مجموعة من الشروط في هذه المكاتب وهي:

- أن يكون المحاسبون القانونيون من مكاتب المحاسبة الكبرى ويقومون بمراجعة حسابات الشركات العملاقة وخاصة التي تعد قوائمها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية.
- أن يكون لديهم الخبرة الكافية والإلمام بمشكلات التطبيق العملي لأحكام الضريبة على الدخل والضريبة على القيمة المضافة للوقوف على أهم هذه المشكلات والتعرف على مقترحات علاجها.

وفي ضوء هذه الشروط أمكن للباحث تحديد حجم العينة باستخدام القانون التالي:

$$n = \frac{\sigma^2 . z_{\frac{\alpha}{2}}^{2}}{E^2}$$

$$n = \frac{(0.5)(0.5)(1.96)^2}{(0.06)^2} = 267$$

حيث:

σ^2	هو التباين وفي حالة عدم معلوميته يكون ٠,٢٥
$Z_{\frac{\alpha}{2}}$	هي الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى ثقة ٩٥ % وهي ١,٩٦
E	هو خطأ المعاينة وهو ٠,٠٦
n	هو حجم العينة العشوائية

ويوضح الجدول التالي بيانًا بعدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي:

جـــدول (١)

عدد قوائم الاستقصاء المرسلة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل الإحصائي

الفئـــــــة	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة (حجم العينة)	عدد قوائم الاستقصاء المستلمة	عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل
أعضاء هيئة تدريس	٦٠	٥٤	٥٢
مأموري الضرائب	١٢٠	١٠٨	١٠٤
محاسبون قانونيون	١٢٠	١٠٣	١٠١
إجمالي العينة	٣٠٠	٢٦٥	٢٥٧

٤/١/٤ أسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الاستقصاء:

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الاستقصاء وذلك لاختبار فروض البحث والتأكد من صحتها أو عدم صحتها، والتعرف على أهم مشكلات التطبيق العملي لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والتي تمثل أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي مما يؤدى إلى ارتفاع حالات التجنب والتهرب الضريبي وأهم المقترحات لعلاج هذه المشكلات وذلك من خلال أراء المستقصي منهم.

وقد جاء الاختيار لأسلوب قائمة الاستقصاء نظرًا لما يلي:

- اختلاف الشرائح التي تكونت منها عينة البحث والمتمثلة في أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية بكليات التجارة ومأموري الضرائب بمصلحة الضرائب المصرية والمحاسبون القانونيون بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وكذلك اختلاف وتعدد مواقع عملهم.
- تمكين المستقصي منهم من تقديم ما يُطلب منهم من بيانات وإبداء آرائهم بشكل دقيق.

وقد راعى الباحث الأصول اللازمة في تصميم الأسئلة والعبارات بقائمة الاستقصاء وهي "الشمول، الاختصار، التركيز، سهولة الفهم، الموضوعية، الترتيب والتتابع، تجنب ما يبعث على التحيز والرقابة الضمنية".[١]

- **تضمنت قائمة الاستقصاء ثلاث مجموعات، كل مجموعة تختبر فرض من فروض الدراسة**

وقد قام الباحث بتوزيع قوائم الاستقصاء والمتابعة بالمقابلة الشخصية، مع شرح قائمة الاستقصاء والرد على بعض الاستفسارات المرتبطة بها، واستلام الردود (يتضمن ملحق البحث رقم (١) نموذج لقائمة الاستقصاء المستخدمة في جمع البيانات).

تصميم قائمة الاستقصاء و المقاييس المستخدمة فى الدراسة الميدانية:

تم جمع البيانات الأولية اللازمة للدراسة من خلال الاستقصاء، حيث تم تصميم قائمة استقصاء واحدة و التى تم توجيهها إلى عينة الدراسة، ويتناول الباحث فيما يلى أقسام قائمة الاستقصاء والمقاييس المستخدمة فى تصميمها:

حيث تتضمن القائمة تقسيم الأسئلة كما يلى:

- **بعض المتغيرات الديموغرافية:** والتي تشتمل على المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة.

المجموعة الأولي (المحور الأول):

أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي. وينقسم هذا المحور إلى:

أولاً: فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التى تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد.

ثانياً: فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد.

المجموعة الثانية (المحور الثاني):

أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية. وينقسم هذا المحور إلى:

أولاً: فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

ثانيا: فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.

---

(١) د/ محمود عساف، "**دليل الباحثين في إعداد البحوث والرسائل العلمية**"، القاهرة، مكتبة عين شمس، غير موضح سنة النشر، ص ص ٤٩-٥٠.

المجموعة الثالثة (المحور الثالث):

العلاقة بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي. وينقسم هذا المحور إلى:

أولاً: زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

ثانياً: زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.

وتنقسم المقاييس التي تم استخدامها فى صياغة العبارات الخاصة بمتغيرات الدراسة بقائمة الاستقصاء إلى نوعين هما:

أ- مقياس ليكرت (Likert):

والذى يعتبر من أكثر المقاييس استخداماً للتعرف على اتجاهات المستقصى منهم، وذلك لقياس جميع محاور (أبعاد الدراسة)، ويتكون مقياس ليكرت من خمس درجات لتحديد الأهمية لكل عبارة و تُعْطَى درجة معينة لكل استجابة كما يلى:

تم استعمال مقياس ليكرت الخماسي والمكون من خمس درجات لتحديد الأهمية النسبية لمدى أهمية فقرات جميع محاور الدراسة كما يتضح من الجدول التالي:

جـــــدول (٢)

اتجـــــاه مقيـــــاس ليكـــــرت

مدى الأهمية	غير هام	قليل الأهمية	متوسط الأهمية	هام	هام جداً
الدرجة	١	٢	٣	٤	٥

ب- المقاييس الأسمية:

وذلك لقياس المتغيرات الديموغرافية التي تم تحديدها مسبقا وهذه المتغيرات هي المؤهل العلمي، الوظيفة، عدد سنوات الخبرة.

٤ / ٢ المبحث الثاني

تحليل البيانات واختبار فروض الدراسة

١/٢/٤ تجهيز البيانات لأغراض التحليل الإحصائي:

بعد جمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة وقبل البدء في مرحلة تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (IBM SPSS 25)، كان من الضروري القيام بعدة خطوات لتجهيز البيانات لأغراض التحليل الإحصائي كما يلى:

أ- مراجعـــة البيانـــات:

وقام الباحث بمراجعة قوائم الاستقصاء للتأكد من اكتمالها وصلاحيتها لإدخال البيانات والتحليل الإحصائي حيث تم استبعاد القوائم الغير صالحة لأغراض التحليل بسبب عدم الاستيفاء الكامل للبيانات المطلوبة أو التي لا يتوافر بها الشروط اللازمة (وضع علامة على إجابة واحدة في كل أسئلة القائمة، أو وضع أكثر من علامتين على إجابتين لسؤال واحد).

جدول رقم (٣)

نسبـــــة الاستجابـــة

الفئـــــــة	عدد قوائم الاستقصاء الموزعة (حجم العينة)	عدد قوائم الاستقصاء المستلمة	عدد قوائم الاستقصاء الصالحة للتحليل	نسبة الاستجابة ٪
أعضاء هيئة تدريس	٦٠	٥٤	٥٢	٩٠
مأموري الضرائب	١٢٠	١٠٨	١٠٤	٩٠
محاسبون قانونيون	١٢٠	١٠٣	١٠١	٨٦
اجمالي العينة	٣٠٠	٢٦٥	٢٥٧	٨٨

يوضح الجدول السابق أن عدد الاستمارات الموزعة ٣٠٠ وعدد الاستمارات المستلمة والصالحة للتحليل ٢٥٧ بنسبة ٨٨ % وهي تعتبر نسبة استجابة مرتفعة جداً.

ب- ترميـــز البيانـــات:

قام الباحث بترميز المتغيرات والبيانات التي اشتملت عليها قائمة الاستقصاء، كما يلى:

- تسمية المتغيرات باستخدام الحروف الإنجليزية.
- ترقيم الأسئلة التي تحتوى عليها القائمة بغرض التعرف على عدد الأسئلة التي سوف تخضع للتحليل، وعدد المتغيرات التي سوف تخضع للتحليل على مستوى كل سؤال.
- بإعطاء أوزان للإجابات حسب الأهمية النسبية وطبقًا لمقياس ليكرت (Likert Scal) وتتراوح الأوزان بين (١، ٥) باعتبار أن هام جدًا يكون وزنه الترجيحي (٥)، وهام يكون وزنه الترجيحي (٤)، ومتوسط الأهمية يكون وزنه الترجيحي (٣)، وقليل الأهمية يكون وزنه الترجيحي (٢)، وغير هام يكون وزنه الترجيحي (١).

٢/٢/٤ الأساليب الاحصائية المستخدمة:

لقد قام الباحث بتفريغ بيانات الاستبيان بعد عمل الأكواد اللازمة على ملف بيانات في البرنامج الإحصائي (IBM SPSS 25) وتم عمل التحليل الاحصائي للبيانات مستخدماً الأساليب الإحصائية التالية:

١- الإحصاء الوصفي بعمل التكرارات والتكرارات النسبية ومتوسطات والانحراف المعياري لبيانات جميع فقرات الاستبيان.
٢- اختبار ألفا كرونباخ لدراسة مدى ثبات وصدق فقرات الاستبيان.
٣- اختبار t.
٤- اختبار اعتدالية البيانات (هل البيانات تتبع التوزيع المعتدل (الطبيعي)): باستخدام اختبار كلموجروف- سيمرنوف Kolmogorov-Smirnov Test.
٥- اختبار فريدمان (Friedman Test) لتحديد ترتيب الأهمية النسبية لكل عنصر من العناصر الخاصة بكل متغير من متغيرات الدراسة.
٦- نموذج الانحدار البسيط واختبارات المعنوية الخاصة به.
٧- نموذج الانحدار المتعدد واختبارات المعنوية الخاصة به.
٨- اختبار كروسكال- وايلز (Kruskal-Wallis Test) لاختبار الفروض الإحصائية المتعلقة بالفروق المعنوية بين أكثر من مجموعتين.
٩- اختبار مان-ويتني (Mann-Whitney Test) لاختبار الفروض الإحصائية المتعلقة بالفروق المعنوية بين أكثر من مجموعتين.

٣/٢/٤ خصائــص مفــردات الدراســة:

وكانت خصائص مفردات الدراسة كما يلي: -

أولا: حســـب المؤهـــل العلمـــي:

جـــدول (٤)
التوزيع التكراري والنسبي للمفردات حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	التكرار النسبي ٪
بكالوريوس	١٥٦	٦١
ماجستير	٣٩	١٥
دكتوراه	٦٢	٢٤
الإجمالي	٢٥٧	١٠٠

من الجدول السابق يتضح تنوع العينة وتمثيلها لمجتمع الدراسة تمثيلا دقيقا.

ثانيا: حســـب الوظيفـــة:

جـــدول (٥)
التوزيع التكراري والنسبي للمفردات حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	التكرار النسبي ٪
أعضاء هيئة تدريس	٥٢	٢٠
مأموري الضرائب	١٠٤	٤١
محاسبون قانونيون	١٠١	٣٩
الإجمالي	٢٥٧	١٠٠

من الجدول السابق يتضح تنوع العينة وتمثيلها لمجتمع الدراسة تمثيلا دقيقا.

ثالثا : حسب عدد سنوات الخبرة :

جدول (٦)

التوزيع التكراري والنسبي للمفردات حسب عدد سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	التكرار النسبي٪
أقل من ٥ سنوات	٤٩	١٩
من ٥ سنوات إلى أقل من ١٠	١٣٦	٥٣
أكثر من ١٠ سنوات	٧٢	٢٨
الإجمالي	٢٥٧	١٠٠

من الجدول السابق يتضح تنوع العينة وتمثيلها لمجتمع الدراسة تمثيلا دقيقا.

٤/٢/٤ اختبار مدى ثبات وصدق الاستبانة :

لبيان مدى ثبات قائمة الاستبيان تم حساب معامل الثبات Cronbach's Alpha وتم حساب معامل الصدق [١].

جـــدول (٧)

معاملي الثبات والصدق لأسئلة الاستبيان (الاستقصاء)

مجموعات (محاور) الدراسة	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الأول : أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التى تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	٢٠	٠,٨٢	٠,٩١
المحور الأول : ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	٢٣	٠,٧٩	٠,٨٩
المحور الثاني : أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	١٢	٠,٨٨	٠,٩٤
المحور الثاني : ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	٦	٠,٨٣	٠,٩١
المحور الثالث : أولاً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	٢٠	٠,٩٤	٠,٩٧
المحور الثالث : ثانياً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	٢٢	٠,٩٧	٠,٩٨
اجمالي قائمة الاستقصاء (اجمالي المحاور)	١٠٣	٠,٨٩	٠,٩٤

(١) معامل الصدق هو الجذر التربيعي لمعامل الثبات.

يتضح من الجدول السابق أن معاملي الثبات والصدق يقتربا من الواحد الصحيح مما يشير إلى أن التناسق الداخلي للعبارات المستخدمة في البحث يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

اختبارات اعتدالية البيانات:

اختبار هل البيانات تتبع التوزيع المعتدل (الطبيعي): Kolmogorov-Smirnov test

جـدول (٨)

اختبـار فرضيـة اعتداليـة البيانـات

المحـــور	قيمة إحصائية الاختبار Z	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية	القرار (النتيجة)
المحور الأول: أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التى تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	٠,١٣٥	٠	معنوي	البيانات لا تتبع التوزيع المعتدل
المحور الأول: ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	٠,١٨٣	٠	معنوي	البيانات لا تتبع التوزيع المعتدل
المحور الثاني: أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	٠,١	٠,٠١٢	معنوي	البيانات لا تتبع التوزيع المعتدل
المحور الثاني: ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	٠,٠٩١	٠,٠١٤	معنوي	البيانات لا تتبع التوزيع المعتدل
المحور الثالث: أولاً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	٠,٤٥٧	٠	معنوي	البيانات لا تتبع التوزيع المعتدل
المحور الثالث: ثانياً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	٠,١٢	٠,٠١٥	معنوي	البيانات لا تتبع التوزيع المعتدل

من الجدول السابق يتضح أنه يتم قبول الفرض البديل القائل بأن جميع البيانات لا تتبع التوزيع المعتدل (الطبيعي) لجميع محاور (مجموعات) الدراسة حيث أن مستوى الدلالة يقل عن٥%؛ لذلك يتم استخدام الاختبارات اللامعلمية بديلاً من الاختبارات المعلمية.

٥/٢/٤ نتائج تحليل محاور الدراسة:

(أ) نتائج تحليل المحور الأول:

أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي. وينقسم هذا المحور إلى:

أولاً: فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التى تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد.

نتائج التحليل الوصفي:

جدول (٩)

الإحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول "أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد"

العبـــــــارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.
تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في القانون باعتماد التكلفة كأساس لتقييم رصيد المخزون في أخر المدة	٤,٣	٠,١٢	هام جداً	٤٨,٣	٠
تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في القانون حيث جاءت المادة (٢٨) بأمر لم يتم إحالته إليها أصلاً من القانون وهو اشتراط ألا تزيد المصروفات غير المؤيدة بمستندات عن ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.	٤,٢	٠,٤٢	هام جداً	١٣,٢	٠
تضارب اللائحة التنفيذية مع القانون فى بعض الأحيان. مثل مشكلة عدم الاتساق بين نصوص القانون ونصوص اللائحة التنفيذية فيا يتعلق بتكلفة الاقتراض ، حيث تعتبرها القانون الفوائد المدفوعة, أما اللائحة فتعتبرها الفوائد المستحقة وهناك اختلاف في القيمتين.	٣,٦	٠,٧٣	هام	٣٦,٢	٠
كثرة التعليمات والمنشورات وتوسعها فى بعض الأحيان مثل إلغاء الفحص بالعينة للممولين الذين لا يمسكون حسابات منتظمة.	٤,١	٠,٤٩	هام	١٣,٣	٠
عدم التناسب في حساب مقابل التأخير المستحق على الممول على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً إليه ٢٪، بينما يتم حساب مقابل التأخير المستحق للممول على أساس سعر الائتمان والخصم مخصوماً منه ٢٪.	٣,٦	٠,٦٩	هام	٢١,٥	٠
غموض بعض النصوص الواردة فى القانون او اللائحة أو التعليمات مما يؤدى إلى احتمال تفسيرها بأكثر من طريقة.	٤,٤	٠,٤٢	هام جدا	٢٥,٤	٠
عدم تناول التجارة الإلكترونية بالشكل المناسب بالتشريع الضريبي مما يؤدى لاستخدامها في التجنب او التهرب الضريبي.	٤,٣	٠,٥٩	هام جدا	٢٥,١	٠

العبـــــــارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة .Sig
انتشار ظاهرة الشركات الوهمية وبيع الفواتير.	٤	٠,٥٩	هام	٢٢,١	٠
اختلاف المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة مما يؤدى لاختلاف قيمة الإيراد السنوي في كل منهما مما يؤدى إلى وجود شبهة تهرب صورى في احدهما.	٤,٢	٠,٥١	هام جدا	٢٢,٧	٠
عدم توحيد أسلوب التحاسب الضريبي في جميع المأموريات بين الممولين المتشابهين فى المراكز القانونية	٣,٩	٠,٦١	هام	٤٨,٣	٠
عدم تحديد مواصفات معينة تضمن امن البرامج المحاسبية الإلكترونية المستخدمة من قبل الممولين والتأكد من عدم احتوائها على ثغرات يمكن ان تستخدم فى التهرب الضريبي.	٤,٢	٠,٤٢	هام جداً	٤٥,٨	٠
عدم توافر الخبرة الكافية لدى مأمور الضرائب في اختبار والتعامل مع البرامج المحاسبية الإلكترونية	٤,٢	٠,٤٣	هام جداً	٥٤,٤	٠
عدم التناسب بين عدد مأموري الفحص وبين عدد الملفات مما يؤدى لفحص الملف عن فترات طويلة، واللجوء للفحص التقديري خشية من التقادم.	٤,٢	٠,٣٩	هام جداً	٢٤,٩	٠
عدم شمول الحصر الضريبي لكافة الأنشطة والمناطق	٤,١	٠,٦٣	هام	٤٨,٣	٠
القصور في التعامل مع الاقتصاد غير الرسمي	٤,٢	٠,٤٢	هام جدا	٦٣,٣	٠
القصور في الإفصاح الضريبي من المصلحة مثل عدم نشر كافة التعليمات والمنشورات.	٤,٢	٠,٣٦	هام جداً	٦٣,٣	٠
عدم تفعيل العقوبات للممولين غير الملتزمين بإمساك حسابات منتظمة.	٤,١	٠,٣٦	هام	٦٣,٣	٠
انتشار ظاهرة البيع بدون فواتير ضريبية.	٤,١	٠,٣٦	هام	١١,١	٠
قيام الممول بعرض منتجاته عن طريق وسائل التواصل الاجتماعى وتوصيلها الى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون فتح ملف ضريبي.	٣,٦	٠,٨٢	هام	٢٤,٣	٠
لجوء الممول إلى القضاء لإلغاء أو تخفيض مقابل التأخير المستحق عليه بسبب تأخر المصلحة في فحصه.	٤	٠,٦٢	هام	٣٢,٥	٠
إجمالي المحور	٤	٠,٥١			

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه جميع عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد هامة وهامة جداً.

اختبار فريدمان (ترتيب الأهمية النسبية)

تحديد الأهمية النسبية لعناصر " أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب أو التهرب الضريبي **فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد**".

جـــدول (١٠)

ترتيب الأهمية النسبية حول " أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد".

بيـــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في القانون باعتماد التكلفة كأساس لتقييم رصيد المخزون في أخر المدة	٧,٥	١٥	٤٩,٥	٠
تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في القانون حيث جاءت المادة (٢٨) بأمر لم يتم إحالته إليها أصلاً من القانون وهو اشتراط ألا تزيد المصروفات غير المؤيدة بمستندات عن ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.	١٠,٢	٥		
تضارب اللائحة التنفيذية مع القانون فى بعض الأحيان. مثل مشكلة عدم الاتساق بين نصوص القانون ونصوص اللائحة التنفيذية فيا يتعلق بتكلفة الاقتراض ، حيث تعتبرها القانون الفوائد المدفوعة، أما اللائحة فتعتبرها الفوائد المستحقة وهناك اختلاف في القيمتين.	٦	١٧		
كثرة التعليمات والمنشورات وتوسعها فى بعض الأحيان مثل إلغاء الفحص بالعينة للممولين الذين لا يمسكون حسابات منتظمة.	٩,٦	٩		
عدم التناسب في حساب مقابل التأخير المستحق على الممول على أساس سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً إليه ٢٪، بينما يتم حساب مقابل التأخير المستحق للممول على أساس سعر الإئتمان والخصم مخصوماً منه ٢٪.	٥,٣	١٩		
غموض بعض النصوص الواردة فى القانون او اللائحة أو التعليمات مما يؤدى إلى احتمال تفسيرها بأكثر من طريقة.	١١	١		
عدم تناول التجارة الإلكترونية بالشكل المناسب بالتشريع الضريبي مما يؤدى لاستخدامها في التجنب او التهرب الضريبي.	١٠,٥	٢		
انتشار ظاهرة الشركات الوهمية وبيع الفواتير.	٨,٤	١١		
اختلاف المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة مما يؤدى لاختلاف قيمة الإيراد السنوي في كل منهما مما يؤدى إلى وجود شبهة تهرب صورى في احدهما.	١٠,٥	٣		
عدم توحيد أسلوب التحاسب الضريبي في جميع المأموريات بين الممولين المتشابهين فى المراكز القانونية	٧,٨	١٣		
عدم تحديد مواصفات معينة تضمن امن البرامج المحاسبية الإلكترونية المستخدمة من قبل الممولين والتأكد من عدم احتوائها على ثغرات يمكن ان تستخدم فى التهرب الضريبي.	١٠,٢	٦		
عدم توافر الخبرة الكافية لدى مأمور الضرائب في اختبار والتعامل مع البرامج المحاسبية الإلكترونية	١٠,١	٨		
عدم التناسب بين عدد مأموري الفحص وبين عدد الملفات مما يؤدى لفحص الملف عن فترات طويلة ، واللجوء للفحص التقديري خشية من التقادم.	١٠,٢	٧		
عدم شمول الحصر الضريبي لكافة الأنشطة والمناطق	٩,٥	١٠		
القصور في التعامل مع الاقتصاد غير الرسمي	١٠,٣	٤		
القصور في الإفصاح الضريبي من المصلحة مثل عدم نشر كافة التعليمات والمنشورات.	٨,٣	١٢		
عدم تفعيل العقوبات للممولين غير الملتزمين بإمساك حسابات منتظمة.	٧,٦	١٤		
انتشار ظاهرة البيع بدون فواتير ضريبية.	٦,٤	١٦		
قيام الممول بعرض منتجاته عن طريق وسائل التواصل الاجتماعى وتوصيلها الى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون فتح ملف ضريبي.	٤,١	٢٠		
لجوء الممول إلى القضاء لإلغاء أو تخفيض مقابل التأخير المستحق عليه بسبب تأخر المصلحة في فحصه.	٥,٤	١٨		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد.

كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " غموض بعض النصوص الواردة فى القانون او اللائحة أو التعليمات مما يؤدى إلى احتمال تفسيرها بأكثر من طريقة" وأقلها أهمية نسبية هي " قيام الممول بعرض منتجاته عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي وتوصيلها الى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون فتح ملف ضريبي".

ثانياً: أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي **فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد:**

نتائـــج التحليـــل الوصفـــي:

جدول (١١)

الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول "أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد"

العبـــــارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.
توسع اللائحة التنفيذية فى خضوع بعض الأنشطة مثل المحال التجارية.	٤,١	٠,٥٤	هام	٢٩,٢	٠
كثرة التعليمات والمنشورات وتوسعها فى بعض الأحيان مثل إخضاع الوحدات الإدارية للضريبة وتضاربها مع بعضها فى أحيان أخرى.	٤,١	٠,٥٧	هام	١٨,٩	٠
التوسع في تفسير القرار الوزاري رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ باشتراطات تمتع المطاعم والمحال غير السياحية بالإعفاء وتطبيقه على أنشطة اخرى مثل تصنيع وتجارة الحلوى من عجين.	٤,٢	٠,٦٢	هام جداً	١٧,٩	٠
عدم تناول التجارة الإلكترونية بالشكل المناسب بالتشريع الضريبي.	٣,٩	٠,٦٩	هام	٣٠,٢	٠
انتشار ظاهرة الشركات الوهمية وبيع الفواتير.	٤,٣	٠,٥٥	هام جداً	٥٠,٧	٠
الازدواج الضريبي فى بعض الأحيان كما في نشاط الاستثمار العقاري.	٤,٣	٠,٤١	هام جداً	٣٩,٩	٠
اختلاف المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة مما يؤدى لاختلاف قيمة الإيراد السنوي في كل منهما.	٤,٢	٠,٤٧	هام جداً	١٧,٣	٠
عدم شمول الحصر الضريبي لكافة الأنشطة والمناطق	٣,٦	٠,٥٨	هام	١٦,٤	٠
انتشار ظاهرة الشراء بدون فواتير ضريبية لتخفيض سعر المنتج بقيمة ضريبة القيمة المضافة.	٣,٦	٠,٦	هام	١٨,٢	٠

العبـــــارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.
عدم وضوح المعالجة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري	٤,٢	٠,٦١	هام جداً	١٤,٦	٠
قيام بعض الممولين بفتح أكثر من ملف ضريبى حتى يتم توزيع رقم الأعمال على هذه الملفات بحيث لا تصل مبيعات اى ملف منها الى حد التسجيل المحدد قانونا.	٣,٥	٠,٦٢	هام	٢٠,٦	٠
قيام المنشأة بعرض منتجاتها عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي وتوصيلها الى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون الإقرار عنها أو التسجيل لدى المصلحة.	٣,٩	٠,٦٤	هام	٢٣,٤	٠
تقديم إقرارات معدله لضرائب الدخل من الشركات بعد إخطارها بوجود واقعة تهرب من الضريبة على القيمة المضافة وخاصة اذا تم تعديل الإقرار حتى لا يتجاوز رقم المبيعات حد التسجيل.	٣,٩	٠,٦	هام	٢٣,٨	٠
قيام المسجل بتحصيل جزء من قيمة مبيعاته بتوجيه العملاء لإيداعها فى حسابه الجارى وعدم إدراجها فى مبيعات الشركة.	٤	٠,٦	هام	١٧,٧	٠
قيام المنشأة بفتح ملف حديث والبيع بفواتير ضريبية بقيم كبيرة وعدم الإقرار عنها ثم تغلق النشاط وتختفى بعد فترة قصيرة على اعتبار ان هذه المبيعات لم يتم اكتشافها من قبل المصلحة الا بعد مرور فترة من الزمن	٣,٨	٠,٦٨	هام	١٦,١	٠
قيام المطاعم والمقاهي غير المسجلة بإضافة ضريبة قيمة مضافة ضمن إجمالي المبالغ المحصلة من العملاء	٣,٨	٠,٧٤	هام	١٦	٠
قيام المسجل بإصدار فواتير لبعض العملاء وعدم إصدار فواتير للبعض الأخر بالاتفاق معهم حتى لا يقروا عن هذه المشتريات وبالتالى المبيعات المقابلة لها.	٣,٨	٠,٧١	هام	١٨,٨	٠
قيام بعض جهات الإسناد بالتعاقد مع مكلفين غير مسجلين على ان السعر يشمل ضريبة القيمة المضافة.	٣,٨	٠,٦٤	هام	٢٢,٤	٠
التعاملات بين الشركات الشقيقة وخاصة اذا كان منها شركات غير مسجلة أو تنتج سلعة معفاة.	٣,٩	٠,٦١	هام	٢١,٥	٠
انخفاض جودة منظومة الإقرارات الإلكترونية من حيث البنية التحتية واستيعاب تحميل مرفقات الإقرارات.	٤,٢	٠,٦٥	هام جداً	٣٢,٢	٠
استحداث إمكانية تقديم إقرارات معدلة لضريبة القيمة المضافة من خلال منظومة الإقرارات الإلكترونية مما ينتج عنه اعتبار من يقدمها متهربا اذا قدمها بعد مهلة التهرب	٤,١	٠,٥٣	هام	٢٠,٦	٠
لجوء الممول إلى القضاء لإلغاء أو تخفيض الضريبة الإضافية المستحقة عليه بسبب تأخر المصلحة في فحصه.	٤	٠,٦٨	هام	٩,٨	٠
إجمالي المحور	٣,٩	٠,٦٢			

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه جميع عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد هامة وهامة جداً.

اختبار فريدمان (ترتيب الأهمية النسبية)

تحديد الأهمية النسبية لعناصر " أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي **فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد**"

جدول (١٢)

ترتيب الأهمية النسبية حول " أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد".

بيـــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
توسع اللائحة التنفيذية فى خضوع بعض الأنشطة مثل المحال التجارية.	٦	١٩		
كثرة التعليمات والمنشورات وتوسعها فى بعض الأحيان مثل إخضاع الوحدات الإدارية للضريبة وتضاربها مع بعضها فى أحيان أخرى.	٦	٢٠		
التوسع في تفسير القرار الوزاري رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ باشتراطات تمتع المطاعم والمحال غير السياحية بالإعفاء وتطبيقه على أنشطة اخرى مثل تصنيع وتجارة الحلوى من عجين.	٣١,٣	١		
عدم تناول التجارة الإلكترونية بالشكل المناسب بالتشريع الضريبي.	٤,٧	٢٢		
انتشار ظاهرة الشركات الوهمية وبيع الفواتير.	٢٨,٩	٢		
الازدواج الضريبي فى بعض الأحيان كما في نشاط الاستثمار العقاري.	٦,٥	١٧		
اختلاف المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة مما يؤدى لاختلاف قيمة الإيراد السنوي في كل منهما.	٦,٢	١٨		
عدم شمول الحصر الضريبي لكافة الأنشطة والمناطق	١٨,٤	١٥		
انتشار ظاهرة الشراء بدون فواتير ضريبية لتخفيض سعر المنتج بقيمة ضريبة القيمة المضافة.	١٩	١٤		
عدم وضوح المعالجة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري	٢٨,٣	٣		
قيام بعض الممولين بفتح أكثر من ملف ضريبى حتى يتم توزيع رقم الأعمال على هذه الملفات بحيث لا تصل مبيعات اى ملف منها الى حد التسجيل المحدد قانونا.	١٨,١	١٦		
قيام المنشأة بعرض منتجاتها عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي وتوصيلها الى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون الإقرار عنها أو التسجيل لدى المصلحة.	٢٦,٣	٩		
تقديم إقرارات معدله لضرائب الدخل من الشركات بعد إخطارها بوجود واقعة تهرب من الضريبة على القيمة المضافة وخاصة اذا تم تعديل الإقرار حتى لا يتجاوز رقم المبيعات حد التسجيل.	٢٧,٦	٦	٧٨,٢	٠
قيام المسجل بتحصيل جزء من قيمة مبيعاته بتوجيه العملاء لإيداعها فى حسابه الجارى وعدم إدراجها فى مبيعات الشركة.	٢١,٩	١٢		
قيام المنشأة بفتح ملف حديث والبيع بفواتير ضريبية بقيم كبيرة وعدم الإقرار عنها ثم تغلق النشاط وتختفى بعد فترة قصيرة على اعتبار ان هذه المبيعات لم يتم اكتشافها من قبل المصلحة الا بعد مرور فترة من الزمن	٢٦,٥	٧		

بيـــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
قيام المطاعم والمقاهي غير المسجلة بإضافة ضريبة قيمة مضافة ضمن إجمالي المبالغ المحصلة من العملاء	٢٧,٩	٥		
قيام المسجل بإصدار فواتير لبعض العملاء وعدم إصدار فواتير للبعض الأخر بالاتفاق معهم حتى لا يقروا عن هذه المشتريات وبالتالى المبيعات المقابلة لها.	٢٦	١٠		
قيام بعض جهات الإسناد بالتعاقد مع مكلفين غير مسجلين على ان السعر يشمل ضريبة القيمة المضافة.	٢٣,٨	١١		
التعاملات بين الشركات الشقيقة وخاصة اذا كان منها شركات غير مسجلة أو تنتج سلعة معفاة.	٢٦,٥	٨		
انخفاض جودة منظومة الإقرارات الإلكترونية من حيث البنية التحتية واستيعاب تحميل مرفقات الإقرارات.	٢٨,٢	٤		
استحداث إمكانية تقديم إقرارات معدلة لضريبة القيمة المضافة من خلال منظومة الإقرارات الإلكترونية مما ينتج عنه اعتبار من يقدمها متهربا اذا قدمها بعد مهلة التهرب	٤	٢٣		
لجوء الممول إلى القضاء لإلغاء أو تخفيض الضريبة الإضافية المستحقة عليه بسبب تأخر المصلحة في فحصه.	٥,٧	٢١		
عدم حساب مقابل تأخير للمكلف مساوى لنسبة الضريبة الإضافية في حالة تأخر المصلحة عن رد الضريبة المستحقة له عن المواعيد الموضحة بالقانون.	٢١,٧	١٣		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد.

كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " التوسع في تفسير القرار الوزاري رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ باشتراطات تمتع المطاعم والمحال غير السياحية بالإعفاء وتطبيقه على أنشطة اخرى مثل تصنيع وتجارة الحلوى من عجين" وأقلها أهمية نسبية هي " التوسع في تفسير القرار الوزاري رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ باشتراطات تمتع المطاعم والمحال غير السياحية بالإعفاء وتطبيقه على أنشطة اخرى مثل تصنيع وتجارة الحلوى من عجين".

(ب) نتائج تحليل المحور الثاني:

أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية.

وينقسم هذا المحور إلى:

أولاً: أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥:**

نتائج التحليل الوصفي:

جـــدول (١٣)

الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول

" أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ "

العبـــــارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.
تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في معيار المحاسبة رقم (٢) باعتماد التكلفة فقط كأساس لتقييم رصيد المخزون في أخر المدة	٤,٢	٠,٥٦	هام جدا	١٥,٩	٠
تحدثت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون عن أمر لم يتم إحالته إليها أصلاً من القانون وهو اشتراط ألا تزيد المصروفات الغير مؤيدة بمستندات على ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات وهو مخالف لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.	٣,٧	٠,٦٧	هام	١٨,٤	٠
مشكلة عدم إعتماد المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم, مما يعد مخالفا لما جاء بمعايير المحاسبة.	٣,٨	٠,٦٤	هام	١١,٩	٠
اقتصار قانون الضريبة على الدخل على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام, بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق لتحديد مستوى الإتمام.	٤,٢	٠,٤٥	هام جدا	٢١,٢	٠
مشكلة تكوين المخصصات الفنية في مجال المقاولات.	٣,٩	٠,٦٢	هام	١٥	٠
مشكلة تعارض قانون الضريبة على الدخل في تطبيق مواده بالنسبة للإهلاك مع ما نصت عليه معايير المحاسبة المصرية.	٣,٨	٠,٧٦	هام	٢٩,٢	٠
مشكلة احتساب إهلاك معجل للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول وذلك وفقا للمحاسبة الضريبية, بينما لا يوجد إهلاك معجل في معايير المحاسبة.	٤,٢	٠,٥٥	هام جدا	٢٢,٧	٠
مشكلة إغفال القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للإستخدام الذاتي بشأن الاستفادة من الإهلاك المعجل.	٣,٩	٠,٦١	هام	٢٢,٤	٠
مشكلة عدم اشتراط القانون فترة زمنية للإحتفاظ بالأصول بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل.	٣,٩	٠,٦١	هام	١٥,٢	٠
مشكلة خروج المشرع الضريبي عن المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤) وأورد معالجة خاصة في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.	٣,٨	٠,٧٧	هام	١٧	٠
مشكلة اختلاف المعالجة المحاسبية لخسائر إضمحلال قيمة الأصول عن المعالجة الضريبية لهذه الخسائر.	٣,٨	٠,٧	هام	١٥,٥	٠
مشكلة اختلاف المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بما فيها الشهرة عن المعالجة الضريبية لها.	٣,٨	٠,٧٣	هام	١٩,٨	٠
إجمالي المحور	٣,٨	٠,٦٦			

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه جميع عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ هامة وهامة جدا.**

اختبار فريدمان (ترتيب الأهمية النسبية)

تحديد الأهمية النسبية لعناصر " أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥**"

جدول (١٤)

ترتيب الأهمية النسبية حول " أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ".

بيـــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة Sig
تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في معيار المحاسبة رقم (٢) باعتماد التكلفة فقط كأساس لتقييم رصيد المخزون في أخر المدة	٢٩,٤	٢	٢٨,٥	٠
تحدثت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون عن أمر لم يتم إحالته إليها أصلاً من القانون وهو اشتراط ألا تزيد المصروفات الغير مؤيدة بمستندات على ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات وهو مخالف لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.	٢٢,٣	١١		
مشكلة عدم اعتماد المخصصات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم، مما يعد مخالفا لما جاء بمعايير المحاسبة.	٢٣,٨	١٠		
اقتصار قانون الضريبة على الدخل على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق لتحديد مستوى الإتمام. .	٢٦,٣	٣		
مشكلة تكوين المخصصات الفنية في مجال المقاولات.	٢٥,٨	٤		
مشكلة تعارض قانون الضريبة على الدخل في تطبيق مواده بالنسبة للإهلاك مع ما نصت عليه معايير المحاسبة المصرية.	٢٤,٩	٩		
مشكلة احتساب إهلاك معجل للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول وذلك وفقا للمحاسبة الضريبية، بينما لا يوجد إهلاك معجل في معايير المحاسبة.	٣٠,٦	١		
مشكلة إغفال القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للاستخدام الذاتي بشأن الاستفادة من الإهلاك المعجل.	٢٠,٩	١٢		
مشكلة عدم اشتراط القانون فترة زمنية للاحتفاظ بالأصول بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل.	٢٥,٨	٥		
مشكلة خروج المشرع الضريبي عن المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤) وأورد معالجة خاصة في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.	٢٥,٥	٨		
مشكلة اختلاف المعالجة المحاسبية لخسائر اضمحلال قيمة الأصول عن المعالجة الضريبية لهذه الخسائر.	٢٥,٧	٧		
مشكلة اختلاف المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بما فيها الشهرة عن المعالجة الضريبية لها.	٢٥,٨	٦		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.**

كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " مشكلة احتساب إهلاك معجل للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول وذلك وفقاً للمحاسبة الضريبية, بينما لا يوجد إهلاك معجل في معايير المحاسبة" وأقلها أهمية نسبية هي " اقتصار قانون الضريبة على الدخل على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق لتحديد مستوى الإتمام".

ثانياً: أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦:**

نتائـج التحليـل الوصفـي:

جدول (١٥)

الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول

" أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦"

العبـــــارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.
اقتصار قانون الضريبة على القيمة المضافة على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام, بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق لتحديد مستوى الإتمام.	٣,٨	٠,٦٤	هام	٢١	٣,٨
السماح برد أو خصم الضريبة على القيمة المضافة المسددة عند شراء السلع الرأسمالية فى الشهر الذى تم فيه شراء الأصل وعدم توزيعها على العمر الاقتصادي له	٣,٩	٠,٦٢	هام	١٨,٣	٣,٩
عدم وضوح المعاملة الضريبية لضريبة القيمة المضافة المحملة على تكاليف الاقتراض المرسملة.	٣,٧	٠,٦٢	هام	٢٠,٧	٣,٧
المشكلات الناتجة عن التعاملات بين الأطراف المرتبطة اذا كان الهدف منها عدم بلوغ احدهم او جميعهم حد التسجيل المقرر قانونا.	٣,٨	٠,٦٢	هام	٢٦,٦	٣,٨
قيام منتجى سلع الجدول (أولاً) بإنشاء شركة للتجارة فى هذه السلع والبيع لها بسعر متدنى وبالتالى سداد ضريبة جدول أقل مما يجب وبعد ذلك تقوم شركة التجارة بالبيع للشركات والمستهلكين بأسعار مرتفعة ولا تحصل ضريبة عليها حيث ان سلع الجدول أولاً تستحق عليها الضريبة مرة واحدة فقط عند انتقالها من المنتج أو المستورد الى التاجر مما يؤدى الى تجنب ضريبي.	٤,٢	٠,٦	هام جدا	١٧,٢	٤,١
قيام مؤدو الخدمات المهنية والاستشارية بأداء الخدمات للأطراف ذوى العلاقة معهم بمقابل بسيط أو بدون مقابل وبالتالي عدم سداد الضريبة المستحقة حيث ان الوعاء الخاضع للضريبة لهذه الخدمات هو القيمة المدفوعة فعلا وليس القيمة الواجب سدادها.	٣,٨	٠,٦٨	هام	١٦,٤	٣,٨
إجمالـــي المحـــور	٣,٩	٠,٦٣			

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه جميع عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ هامة وهامة جداً.**

اختبار فريدمان (ترتيب الأهمية النسبية)

تحديد الأهمية النسبية لعناصر " أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦** "

جـــدول (١٦)

ترتيب الأهمية النسبية حول "أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦".

بيـــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
اقتصار قانون الضريبة على القيمة المضافة على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق لتحديد مستوى الإتمام.	٢٥,٩	٢	٣٧,٤	٠
السماح برد أو خصم الضريبة على القيمة المضافة المسددة عند شراء السلع الرأسمالية فى الشهر الذى تم فيه شراء الأصل وعدم توزيعها على العمر الاقتصادي له	٢٥,٣	٣		
عدم وضوح المعاملة الضريبية لضريبة القيمة المضافة المحملة على تكاليف الاقتراض المرسملة.	٢٢	٦		
المشكلات الناتجة عن التعاملات بين الأطراف المرتبطة اذا كان الهدف منها عدم بلوغ احدهم او جميعهم حد التسجيل المقرر قانونا.	٢٥,٢	٤		
قيام منتجي سلع الجدول (أولاً) بإنشاء شركة للتجارة في هذه السلع والبيع لها بسعر متدنى وبالتالي سداد ضريبة جدول أقل مما يجب وبعد ذلك تقوم شركة التجارة بالبيع للشركات والمستهلكين بأسعار مرتفعة ولا تحصل ضريبة عليها حيث ان سلع الجدول أولاً تستحق عليها الضريبة مرة واحدة فقط عند انتقالها من المنتج أو المستورد الى التاجر مما يؤدى الى تجنب ضريبي.	٣١,٥	١		
قيام مؤدو الخدمات المهنية والاستشارية بأداء الخدمات للأطراف ذوى العلاقة معهم بمقابل بسيط أو بدون مقابل وبالتالي عدم سداد الضريبة المستحقة حيث ان الوعاء الخاضع للضريبة لهذه الخدمات هو القيمة المدفوعة فعلا وليس القيمة الواجب سدادها.	٢٤,٥	٥		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي

وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.**

كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي "قيام منتجى سلع الجدول (أولاً) بإنشاء شركة للتجارة فى هذه السلع والبيع لها بسعر متدنى وبالتالي سداد ضريبة جدول أقل مما يجب وبعد ذلك تقوم شركة التجارة بالبيع للشركات والمستهلكين بأسعار مرتفعة ولا تحصل ضريبة عليها حيث ان سلع الجدول أولاً تستحق عليها الضريبة مرة واحدة فقط عند انتقالها من المنتج أو المستورد الى التاجر مما يؤدى الى تجنب ضريبي " وأقلها أهمية نسبية هي " عدم وضوح المعاملة الضريبية لضريبة القيمة المضافة المحملة على تكاليف الاقتراض المرسملة".

(ج) نتائج تحليل المحور الثالث:

العلاقة بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وبين الحد من التجنب و التهرب الضريبي. وينقسم هذا المحور إلى:

أولاً: زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

نتائـــج التحليـــل الوصفـــي:

جدول (١٧)

الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول

"زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥"

العبـــــارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.
تـوافر الموضـوعية والوضـوح في نصـوص القـانون واللائحـة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع او تضييق.	٤,٢	٠,٥٨	هام جدا	١٦	٠
إعداد قائمة دخل ضريبي، تقوم على أسس وقواعد المحاسبة الضريبية.	٣,٧	٠,٦٧	هام	١٤,٧	٠
ضرورة أن ينص القانون على طريقة للمحاسبة الضريبية في حالة عدم إمساك المنشأة حسابات منتظمة.	٣,٦	٠,٦٧	هام	١٥,٧	٠
تعديل نص المادة (١١٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن مقابل التأخير وذلك بحذف عبارة "مخصوماً منه ٢٪".	٣,٧	٠,٦٧	هام	٢٦,٦	٠
تعديل نص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون فيما يخص المصروفات غير المؤيدة بالمستندات والمحددة بطريقة حكمية، على أن يوضح التعديل معايير تحديد هذه المصروفات.	٤,١	٠,٦	هام	٢٢,٦	٠
اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم، في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها، لاتفاقها مع المبادئ المحاسبية التي تعتبر هذه المخصصات إحدى عناصر تكلفة الحصول على الإيراد.	٤	٠,٦٤	هام	١٩,٣	٠

العبارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.
تعديل اللائحة التنفيذية للقانون بما يسمح بتقييم رصيد مخزون البضاعة آخر المدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية "على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل".	٤,٢	٠,٧٢	هام جدا	٢٦,١	٠
ضرورة تطبيق شروط اعتبار العوائد المدينة من التكاليف واجبة الخصم حسب ترتيب نصوص القانون.	٤,١	٠,٦١	هام	٢٣,٣	٠
إعادة صياغة مواد القانون الخاصة بالمعالجات الضريبية للعوائد المدينة لتلافى اختلاف المفاهيم الواردة بالقانون واللائحة التنفيذية بشأنها.	٤	٠,٦٣	هام	١٧,٨	٠
تعديل المادة (٢١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بحيث تتضمن الطرق الأخرى من تحديد نسبة الإتمام والواردة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) وذلك بشأن تحديد صافى الربح الضريبي عن العقود طويلة الأجل التي تقوم بتنفيذها شركات المقاولات.	٤,٢	٠,٥٨	هام جدا	١٩	٠
أن يُترك للمنشأة حرية تحديد معدلات الإهلاك بناء على العمر الإنتاجي المقدر للأصل.	٣,٩	٠,٦٧	هام	١٨,٨	٠
أن يترك الحرية للمنشآت لاختيار الطريقة التي تراها مناسبة لإهلاك الأصول القابلة للإهلاك.	٣,٩	٠,٦٧	هام	١١,٩	٠
الأخذ بالإهلاك المعجل بمعايير المحاسبة المصرية لما له من تأثير إيجابي على الاستثمار.	٤,٢	٠,٥٥	هام جدا	١٤,٩	٠
ضرورة توضيح التشريع الضريبي لموقف الأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للاستخدام الذاتي وذلك من الإهلاك المعجل الذي يعد من التكاليف واجبة الخصم.	٣,٨	٠,٧٨	هام	٩,٣	٠
أن يتضمن التشريع الضريبي نص يحدد فترة زمنية للاحتفاظ بالآلات والمعدات الجديدة لدى المنشأة بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل.	٣,٥	٠,٧٦	هام	١٠,٤	٠
ضرورة تعديل التشريع الضريبي ليتضمن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة، بالإضافة إلى تعديل اللائحة التنفيذية للقانون لتفسير هذه المعالجات.	٣,٦	٠,٨٢	هام	٤٥,٢	٠
ضرورة تبنى المشرع الضريبي للمعالجة المحاسبية للشهرة طبقاً لما جاء بمعايير المحاسبة المصرية، من حيث عدم إجراء إهلاك هذه الشهرة، والاكتفاء بإجراء اختبار اضمحلال قيمة سنوي لها (اختبار انخفاض القيمة).	٤,١	٠,٤٤	هام	٣٨,٥	٠
الإفصاح عن ملخص للإقرار الضريبي فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية حتى يكون مستخدميها على علم بالتعديلات التى تتم على الدخل المحاسبى للوصول الى الدخل الضريبى.	٤,٢	٠,٤٦	هام جداً	٢٦,٩	٠
الزام الممول الذى يقدم إقرار ضريبي معدل بالإفصاح عن سبب تعديل الإقرار وطريقة القياس المحاسبى المستخدمة فى تحديد قيمة الإيرادات والتكاليف.	٤,١	٠,٤٩	هام	٣٩,٤	٠
الزام الجهات المتعاملة فى التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية الكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.	٤,١	٠,٤٩	هام	٢٤,٨	٠
إجمالـــي المحـــور	٣,٩	٠,٦٥			

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه جميع عناصر محور **زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ هامة وهامة جداً.**

اختبار فريدمان (ترتيب الأهمية النسبية)

تحديد الأهمية النسبية لعناصر " **زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥**"

جدول (١٨)
ترتيب الأهمية النسبية حول " زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥".

بيـــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع او تضييق.	٣٢,٣	١		
إعداد قائمة دخل ضريبي, تقوم على أسس وقواعد المحاسبة الضريبية.	٢٢,٧	١٢		
ضرورة أن ينص القانون على طريقة للمحاسبة الضريبية في حالة عدم إمساك المنشأة حسابات منتظمة.	٢٠,٦	١٥		
تعديل نص المادة (١١٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن مقابل التأخير وذلك بحذف عبارة "مخصوماً منه ٢٪".	٢١,٦	١٤		
تعديل نص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون فيما يخص المصروفات غير المؤيدة بالمستندات والمحددة بطريقة حكمية, على أن يوضح التعديل معايير تحديد هذه المصروفات.	٢٣,٥	١١		
اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم, في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها, لاتفاقها مع المبادئ المحاسبية التي تعتبر هذه المخصصات إحدى عناصر تكلفة الحصول على الإيراد.	٥,٨	١٨		
تعديل اللائحة التنفيذية للقانون بما يسمح بتقييم رصيد مخزون البضاعة آخر المدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية "على أساس التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل".	٢٩,٧	٤		
ضرورة تطبيق شروط اعتبار العوائد المدينة من التكاليف واجبة الخصم حسب ترتيب نصوص القانون.	٣١,٦	٢		
إعادة صياغة مواد القانون الخاصة بالمعالجات الضريبية للعوائد المدينة لتلافى اختلاف المفاهيم الواردة بالقانون واللائحة التنفيذية بشأنها.	٢٥,٩	٩		

بيـــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
تعديل المادة (٢١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بحيث تتضمن الطرق الأخرى من تحديد نسبة الإتمام والواردة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) وذلك بشأن تحديد صافى الربح الضريبي عن العقود طويلة الأجل التي تقوم بتنفيذها شركات المقاولات.	٣١,٦	٢		
أن يُترك للمنشأة حرية تحديد معدلات الإهلاك بناء على العمر الإنتاجي المقدر للأصل.	٢٦,٩	٦		
أن يترك الحرية للمنشآت لاختيار الطريقة التي تراها مناسبة لإهلاك الأصول القابلة للإهلاك.	٢٦,٧	٧		
الأخذ بالإهلاك المعجل بمعايير المحاسبة المصرية لما له من تأثير إيجابي على الاستثمار.	٣٠,٤	٣		
ضرورة توضيح التشريع الضريبي لموقف الأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للاستخدام الذاتي وذلك من الإهلاك المعجل الذي يعد من التكاليف واجبة الخصم.	٢٦,٧	٨		
أن يتضمن التشريع الضريبي نص يحدد فترة زمنية للاحتفاظ بالآلات والمعدات الجديدة لدى المنشأة بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل.	١٨,٣	١٦		
ضرورة تعديل التشريع الضريبي ليتضمن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة, بالإضافة إلى تعديل اللائحة التنفيذية للقانون لتفسير هذه المعالجات.	٢١,٧	١٣		
ضرورة تبنى المشرع الضريبي للمعالجة المحاسبية للشهرة طبقاً لما جاء بمعايير المحاسبة المصرية, من حيث عدم إجراء إهلاك هذه الشهرة, والاكتفاء بإجراء اختبار اضمحلال قيمة سنوي لها (اختبار انخفاض القيمة).	٥,٨	١٧		
الإفصاح عن ملخص للإقرار الضريبي فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية حتى يكون مستخدميها على علم بالتعديلات التى تتم على الدخل المحاسبى للوصول الى الدخل الضريبى.	٢٩,٦	٥		
الزام الممول الذى يقدم إقرار ضريبي معدل بالإفصاح عن سبب تعديل الإقرار وطريقة القياس المحاسبى المستخدمة فى تحديد قيمة الإيرادات والتكاليف.	٥,٧	١٩		
الزام الجهات المتعاملة فى التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية الكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.	٥,٦	٢٠		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر **زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.**

كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع او تضييق" وأقلها أهمية نسبية هي " الزام الجهات المتعاملة فى التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية الكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية".

ثانياً: زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦:

نتائـج التحليـل الوصفـي:

جدول (١٩)

الاحصاء الوصفي لنتائج آراء المفردات حول

"زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦"

العبـــــارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة Sig.
توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع أو تضييق.	٤,١	٠,٤٩	هام	٣٣,٤	٠
تجميع كافة المنشورات والتعليمات الخاصة بكل نشاط على حده وتوضيح المنشورات والتعليمات المعمول بها فى الوقت المحلى وبيان المنشورات والتعليمات الملغاة أولا بأول ونشرها بموقع المصلحة.	٤,١	٠,٥١	هام	٢٦٧	٠
عدم التوسع في تطبيق القرارات الوزارية والتعليمات والمنشورات.	٤,١	٠,٥٣	هام	٣٨,٤	٠
يجب التأكد عند إصدار أى منشورات أو تعليمات أن تكون متفقة مع القانون واللائحة التنفيذية وباقي المنشورات والتعليمات.	٤,١	٠,٥٥	هام	٣٥,٧	٠
إصدار المصلحة قائمة بأسماء الشركات الوهمية التى يتبين قيامها ببيع الفواتير وتخطر جميع المأموريات بعدم الاعتداد بخصم الضريبة على الفواتير الصادرة من تلك الشركات ويكون ذلك بموقع المصلحة وبصفة دورية حتى يتطلع عليها المكلفون ولا يقبلوا الفواتير الصادرة منها خشية الوقوع فى التهرب الضريبى.	٤,٢	٠,٥٤	هام جدا	٤٠,١	٠
عدم قبول المنظومة الإلكترونية للإقرار الذى يتبين فيه خصم الضريبة للفواتير الصادرة من الشركات الوهمية وظهور تنبيه للشركات متلقية هذه الفواتير بعدم جواز خصم هذه الضريبة حتى تقوم بتعديل الإقرار و لا تقع فى التهرب الضريبى.	٤,٢	٠,٧٢	هام جدا	٣٧,٥	٠
إنشاء إدارة للمخاطر تكون مهمتها حصر الحالات عالية المخاطر من خلال المنظومة الإلكترونية وتوجيه هذه الحالات إلى إدارة مكافحة التهرب الضريبى لسرعة اكتشاف واقعة التهرب الضريبى والحد منها مستقبلا.	٣,٩	٠,٦٨	هام	٢٨,٣	٠
إلغاء إمكانية تقديم إقرارات معدلة من خلال منظومة الإقرارات الإلكترونية لعدم وجود مرجعيه له فى القانون.	٣,٨	٠,٦٧	هام	٣٧,٦	٠

العبـــــــارات	المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	درجة الأهمية	قيمة t	مستوى الدلالة .Sig
العمل بنظام الفاتورة الإلكترونية حيث انه بمجرد صدورها تقيد مبيعات عند البائع ومشتريات عند المشترى فى نفس اللحظة.	٣,٧	٠,٦٥	هام	٣٥,٥	٠
فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها فى نفس التوقيت ، إجراء محاضر معاينة للأشخاص المرتبطة فى نفس التوقيت.	٤,٢	٠,٦٩	هام جدا	٢٩,٩	٠
اذا كان من بين الأشخاص المرتبطة شخص غير مسجل أو ينتج منتجات معفاه يتم التركيز على الأسعار التى يتعامل بها مع باقى الأشخاص المرتبطة وتعديلها الى السعر المحايد.	٣,٨	٠,٦٨	هام	٣٨,٣	٠
إبرام بروتوكولات واتفاقيات مع شركات التواصل الاجتماعي و شركات التجارة الإلكترونية في مصر لتحديد المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية وخدمات الإعلانات الرقمية.	٤	٠,٧	هام	٣٦,٤	٠
الزام الجهات المتعاملة فى التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية إلكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.	٤,١	٠,٧١	هام	٣٥,٤	٠
الزام بعض الجهات مثل المطاعم والمقاهى باستخدام نظم محاسبية إلكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.	٣,٩	٠,٦٩	هام	٢٣,٥	٠
توضيح المعاملة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري بكافة أنواعه بما لا يدع مجالا للاجتهاد فى تفسير القانون سواء من المسجل أو المصلحة.	٤,٢	٠,٧	هام جدا	٢٢,٨	٠
توحيد المعاملة الضريبية لنشاط المقاولات فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة مما يؤدى لعدم اختلاف قيمة الإيراد السنوي في كل منهما.	٣,٩	٠,٧١	هام	٢٤,١	٠
توحيد الطرق والأساليب المتبعة فى فحص المسجلين فى جميع المأموريات.	٣,٧	٠,٧٤	هام	٢٥,٢	٠
تفعيل الحصر الضريبي لكافة الأنشطة والمناطق على الطبيعة بالتنسيق مع الضرائب العقارية	٤,١	٠,٧٥	هام	٢٤,٥	٠
عدم السماح بفتح اكثر من ملف ضريبي للشخص الواحد وان يتم فتح الملف بناءً على الرقم القومي.	٤	٠,٧٤	هام	٢٣,٥	٠
الزام الممول الذى يقدم إقرار ضريبي معدل بضرائب الدخل بالإفصاح عن سبب تعديل الإقرار وتأثير التعديل على ضريبة القيمة المضافة.	٣,٩	٠,٧٧	هام	٢٤,٥	٠
عدم الاعتداد بالإقرارات المعدلة المقدمة لضرائب الدخل من الشركات بعد إخطارها بوجود واقعة تهرب من الضريبة على القيمة المضافة وخاصة اذا تم تعديل الإقرار حتى لا يتجاوز رقم المبيعات حد التسجيل بهدف الخروج عن نطاق الخضوع لقانون الضريبة على القيمة المضافة	٣,٨	٠,٦٩	هام	٢٣,٨	٠
إجمالـــي المحـــور	٣,٩	٠,٦٧			

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يعني وجود دلالة معنوية أي أنه جميع عناصر محور **زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ هامة وهامة جداً.**

اختبار فريدمان (ترتيب الأهمية النسبية)

تحديد الأهمية النسبية لعناصر " " زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦"

جدول (٢٠)

ترتيب الأهمية النسبية حول

" زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦".

بيـــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع أو تضييق.	٥,٣	١٥		
تجميع كافة المنشورات والتعليمات الخاصة بكل نشاط على حده وتوضيح المنشورات والتعليمات المعمول بها فى الوقت المحلى وبيان المنشورات والتعليمات الملغاة أولا بأول ونشرها بموقع المصلحة.	٥	١٦		
عدم التوسع في تطبيق القرارات الوزارية والتعليمات والمنشورات.	٥,٤	٩		
يجب التأكد عند إصدار أى منشورات أو تعليمات أن تكون متفقة مع القانون واللائحة التنفيذية وباقي المنشورات والتعليمات.	٥,٣	١٤		
إصدار المصلحة قائمة بأسماء الشركات الوهمية التى يتبين قيامها ببيع الفواتير وتخطر جميع المأموريات بعدم الاعتداد بخصم الضريبة على الفواتير الصادرة من تلك الشركات ويكون ذلك بموقع المصلحة وبصفة دورية حتى يتطلع عليها المكلفون ولا يقبلوا الفواتير الصادرة منها خشية الوقوع فى التهرب الضريبى.	٥,٦	٢		
عدم قبول المنظومة الإلكترونية للإقرار الذى يتبين فيه خصم الضريبة للفواتير الصادرة من الشركات الوهمية وظهور تنبيه للشركات متلقية هذه الفواتير بعدم جواز خصم هذه الضريبة حتى تقوم بتعديل الإقرار و لا تقع فى التهرب الضريبى.	٥,٦	٣		
إنشاء إدارة للمخاطر تكون مهمتها حصر الحالات عالية المخاطر من خلال المنظومة الإلكترونية وتوجيه هذه الحالات إلى إدارة مكافحة التهرب الضريبى لسرعة اكتشاف واقعة التهرب الضريبى والحد منها مستقبلا.	٥,٦	٦	١٩,٢	٠,٠٠٥
إلغاء إمكانية تقديم إقرارات معدلة من خلال منظومة الإقرارات الإلكترونية لعدم وجود مرجعيه له فى القانون.	٥,٦	٥		
العمل بنظام الفاتورة الإلكترونية حيث انه بمجرد صدورها تقيد مبيعات عند البائع ومشتريات عند المشترى فى نفس اللحظة.	٥,٥	٧		
فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها فى نفس التوقيت، إجراء محاضر معاينة للأشخاص المرتبطة فى نفس التوقيت.	٥,٧	١		

بيـــــــــان	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة المحسوبة كاي تربيع	مستوى الدلالة sig
اذا كان من بين الأشخاص المرتبطة شخص غير مسجل أو ينتج منتجات معفاه يتم التركيز على الأسعار التى يتعامل بها مع باقى الأشخاص المرتبطة وتعديلها الى السعر المحايد.	٥,٤	١١		
إبرام بروتوكولات واتفاقيات مع شركات التواصل الاجتماعي و شركات التجارة الإلكترونية في مصر لتحديد المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية وخدمات الإعلانات الرقمية.	٥,٤	١٢		
الزام الجهات المتعاملة فى التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية إلكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.	٥,٤	١٣		
الزام بعض الجهات مثل المطاعم والمقاهى باستخدام نظم محاسبية إلكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.	٥,٥	٨		
توضيح المعاملة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري بكافة أنواعه بما لا يدع مجالا للاجتهاد فى تفسير القانون سواء من المسجل أو المصلحة.	٥,٦	٤		
توحيد المعاملة الضريبية لنشاط المقاولات فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة مما يؤدى لعدم اختلاف قيمة الإيراد السنوي في كل منهما.	٥,٤	١٠		
توحيد الطرق والأساليب المتبعة فى فحص المسجلين فى جميع المأموريات.	٣,٣	٢١		
حساب مقابل تأخير للمكلف مساوى لنسبة الضريبة الإضافية في حالة تأخر المصلحة عن رد الضريبة المستحقة له طبقا للمواعيد الموضحة بالقانون.	٣,٣	٢٢		
تفعيل الحصر الضريبي لكافة الأنشطة والمناطق على الطبيعة بالتنسيق مع الضرائب العقارية	٣,٤	٢٠		
عدم السماح بفتح اكثر من ملف ضريبي للشخص الواحد وان يتم فتح الملف بناءا على الرقم القومى.	٣,٦	١٩		
الزام الممول الذى يقدم إقرار ضريبي معدل بضرائب الدخل بالإفصاح عن سبب تعديل الإقرار وتأثير التعديل على ضريبة القيمة المضافة.	٣,٧	١٨		
عدم الاعتداد بالإقرارات المعدله المقدمة لضرائب الدخل من الشركات بعد إخطارها بوجود واقعة تهرب من الضريبة على القيمة المضافة وخاصة اذا تم تعديل الإقرار حتى لا يتجاوز رقم المبيعات حد التسجيل بهدف الخروج عن نطاق الخضوع لقانون الضريبة على القيمة المضافة	٣,٨	١٧		

من الجدول السابق يتضح أن مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يدل على وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور" **زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.**

كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها فى نفس التوقيت، إجراء محاضر معاينة للأشخاص المرتبطة فى نفس التوقيت" وأقلها أهمية نسبية هي " حساب مقابل تأخير للمكلف مساوى لنسبة الضريبة الإضافية في حالة تأخر المصلحة عن رد الضريبة المستحقة له طبقا للمواعيد الموضحة بالقانون".

اختبار الفرض المتعلقة بوجود فروق معنوية بين اراء المستقصى منهم حول جميع محاور الدراسة حسب المتغيرات الديموجرافية :

فـــــرض (١):

والذي ينص علي أنه أن "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستقصي منهم حول محاور الدراسة حسب "الوظيفة".

جدول (٢١) قياس التباين في آراء مجموعات المفردات حسب الوظيفة

المحـــــــور	متوسط الرتب لمجموعات المفردات			قيمة إحصائية الاختبار	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
	أعضاء هيئة تدريس	مأموري الضرائب	محاسبون قانونيون			
المحور الأول : أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التى تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	١٥٨,٥٨	١٣١,١٧	٢٤١,٣٥	٦٠,٦٥	٠,٠٠	معنوى
المحور الأول : ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	١٩١,٥٨	١٨٤,٥٤	١٥٧,١٤	٨,٤٤	٠,٠٢	معنوى
المحور الثاني : أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	١٥٧,٧٠	١٤٧,٥٠	٢٣٠,٨٥	٤٢,٨٨	٠,٠٠	معنوى
المحور الثاني : ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	١٩١,٧٠	١٤٨,٤٧	١٥٤,٢٩	١٣,٤٤	٠,٠٠	معنوى
المحور الثالث : أولاً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	٢٠٢,١٧	١٧٢,٨٢	١٢٦,٢٧	٤٠,٧٢	٠,٠٠	معنوى
المحور الثالث : ثانياً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	٢٠١,٩٣	١٩٣,٥٧	١١٨,٠٨	٥١,٩٥	٠,٠٠	معنوى

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

حيث أن جميع قيم مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ مما يعني: وجود فروق معنوية بين أراء المستقصى منهم حول جميع محاور الدراسة وذلك حسب الوظيفة.

فـــرض (٢):

والذي ينص علي أنه أن "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستقصي منهم حول محاور الدراسة حسب "عدد سنوات الخبرة".

جدول (٢٢) قياس التباين في آراء مجموعات المفردات حسب عدد سنوات الخبرة

المحـــــــور	متوسط الرتب لمجموعات المفردات			قيمة إحصائية الاختبار	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
	أقل من ٥ سنوات	من ٥ إلى أقل من ١٠	١٠ عاماً فأكثر			
المحور الأول: أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التى تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	٥١,١٥	٥٧,١٧	٤٠,٨٢	٦,٩٣	٠,٠٣	معنوى
المحور الأول: ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	٦٠,٧٠	٥١,٠٩	٤٥,٧١	٣,٠٤	٠,٢٢	غير معنوى
المحور الثاني: أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	٦٥,٣٠	٤٧,٥١	٤٩,٣٤	٥,٥٤	٠,٠٦	غير معنوى
المحور الثاني: ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	٦٩,٥٨	٤٤,١٧	٥٢,٧٣	١١,٨٦	٠,٠٠	معنوى
المحور الثالث: أولاً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	٥٢,٥٣	٤٨,٧٨	٥٦,٠٢	١,٢٢	٠,٥٤	غير معنوى
المحور الثالث: ثانياً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	٧٢,٣٠	٤٥,٢٦	٤٨,٦٨	١٢,٥٤	٠,٠٠	معنوى

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

حيث أن بعض قيم مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ وبعضها أكبر من ٠,٠٥ مما يعني: عدم وجود فروق معنوية بين أراء المستقصى منهم حول بعض محاور الدراسة كما يوجد فروق معنوية بين البعض الآخر وذلك حسب عدد سنوات الخبرة.

فـــرض (٣):

والذي ينص علي أنه أن "لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين أراء المستقصي منهم حول محاور الدراسة حسب "المؤهل العلمي".

جدول (٢٣) قياس التباين في آراء مجموعات المفردات حسب المؤهل العلمي

المحـــــور	متوسط الرتب لمجموعات المفردات			قيمة إحصائية الاختبار	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
	بكالوريوس	ماجستير	دكتوراه			
المحور الأول: أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التى تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	٢١٧,٦٢	١٨٩,٨٨	١٧٦,٣٢	٤,٠٠	٠,١٤	غير معنوى
المحور الأول: ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد	١٨٠,٣١	١٧٨,٢٧	١٧٩,٤٢	٠,٠٢	٠,٩٩	غير معنوى
المحور الثاني: أولاً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	٢١١,٧٧	١٨٣,٩٣	١٧٦,٢٧	٢,٧١	٠,٢٦	غير معنوى
المحور الثاني: ثانياً أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	١٤٨,٥٠	١٧٦,٢٥	١٧٥,٩٢	١,٨٥	٠,٤٠	غير معنوى
المحور الثالث: أولاً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥	١٠٣,٠٦	١٨٣,٠٠	١٧٧,٢٠	١٤,٥٤	٠,٠٠	معنوى
المحور الثالث: ثانياً زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦	١٧٤,٢٧	١٨٢,٣١	١٦٧,٤٥	١,٧٧	٠,٤١	غير معنوى

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

حيث أن بعض قيم مستوى الدلالة أقل من ٠,٠٥ وبعضها أكبر من ٠,٠٥ مما يعني: عدم وجود فروق معنوية بين أراء المستقصى منهم حول بعض محاور الدراسة كما يوجد فروق معنوية بين البعض الآخر وذلك حسب المؤهل العلمي.

اختبارات فروض الدراسة:

الفرض الأول:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين التجنب و التهرب الضريبي:

وللتحقق من صحة هذا الفرض يستخدم أسلوب الارتباط والانحدار الخطي البسيط كما يتضح مما يلي:

جدول (٢٤)

معاملات ارتباط بيرسون واختبارات المعنوية الخاصة بها بين متغيرات الدراسة

العلاقات بين المتغيرات	معامل الارتباط	التفسير	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي (كمتغير مستقل) وبين التجنب والتهرب الضريبي (كمتغير تابع)	٠,٦٩	يوجد علاقة طردية متوسطة	٠	معنوي

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين التجنب والتهرب الضريبي.
- تقدير النموذج:

المتغير التابع: التجنب والتهرب الضريبي.

المعالم	القيمة المقدرة	قيمة اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (value-P)	معامل التحديد (R^2)
الجزء الثابت	٧١٠.	٣,٥٤٢	٠٠٢٠.	٠,٤٨
القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي	٨٩٠.	٣,٧	٠,٠٠٥	
قيمة اختبار (F) = ١٧,٤٨ درجات الحرية = ١ ، ٢٥٥ القيمة الاحتمالية (value-P)= ٠				

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة معنوية للقصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى على التجنب والتهرب الضريبي.

مما يؤكد صحة الفرض الأول القائل بأنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين التجنب و التهرب الضريبي "

الفرض الثاني:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين عدم الاتساق مع معايير المحاسبة:

وللتحقق من صحة هذا الفرض يستخدم أسلوب الارتباط والانحدار الخطي البسيط كما يتضح مما يلي:

جدول (٢٥)

معاملات ارتباط بيرسون و إختبارات المعنوية الخاصة بها بين متغيرات الدراسة

العلاقات بين المتغيرات	معامل الارتباط	التفسير	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي (كمتغير مستقل) وبين عدم الاتساق مع معايير المحاسبة (كمتغير تابع)	٠,٧٤	يوجد علاقة طردية قوية	٠	معنوي

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين **عدم الاتساق مع معايير المحاسبة.**
- تقدير النموذج:

المتغير التابع: **عدم الاتساق مع معايير المحاسبة**

المعالم	القيمة المقدرة	قيمة اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (value-P)	معامل التحديد (R^2)
الجزء الثابت	٠,٨٣	٣,٩٤٢	٠	٠,٥٥
القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي	٠,٧٥	٤,١	٠	
قيمة اختبار (F) = ٢٢,١٧ درجات الحرية = ١ ، ٢٥٥ القيمة الاحتمالية (value-P)= ٠				

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة معنوية للقصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى على **عدم الاتساق مع معايير المحاسبة.**

مما يؤكد صحة الفرض الثاني القائل بأنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين عدم الاتساق مع معايير المحاسبة "

الفرض الثالث:

توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي.

وينبثق من هذا الفرض فرضان فرعيان كما يلى:

- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة وبين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي.
- توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي.

وللتحقق من صحة هذا الفرض يستخدم أسلوب الارتباط والانحدار الخطي البسيط كما يتضح مما يلي:

جدول (٢٦)

معاملات ارتباط بيرسون و إختبارات المعنوية الخاصة بها بين متغيرات الدراسة

العلاقات بين المتغيرات	معامل الارتباط	التفسير	مستوى الدلالة Sig.	مدى المعنوية
تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة (كمتغير مستقل) وبين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي (كمتغير تابع)	٠,٨١	يوجد علاقة طردية قوية	٠	معنوي
رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي (كمتغير مستقل) وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي (كمتغير تابع)	٠,٧٣	يوجد علاقة طردية متوسطة	٠	معنوي

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة وبين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي.
- توجد علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي.
- تقدير النماذج:

المتغير التابع: **رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي**

المعالم	القيمة المقدرة	قيمة اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (P-value)	معامل التحديد (R^2)
الجزء الثابت	٠,٤٩	٤,٢٤٢	٠	٠,٦٦
تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة	٠,٥٣	٤,٤	٠	
قيمة اختبار (F) = ٢٣,٠٩ درجات الحرية = ١ ، ٢٥٥ القيمة الاحتمالية (value-P)= ٠				

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

- توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة معنوية لتطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة على رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي.

المتغير التابع: **الحد من التجنب والتهرب الضريبي**

المعالم	القيمة المقدرة	قيمة اختبار (t)	القيمة الاحتمالية (value-P)	معامل التحديد (R^2)
الجزء الثابت	٠,٦٣	٤,٣٤٢	٠	٠,٥٣
رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي	٠,٤٧	٤,٥	٠	
قيمة اختبار (F) = ٢٠,١٢ درجات الحرية = ١ ، ٢٥٥ القيمة الاحتمالية (value-P)= ٠				

من الجدول السابق يتضح ما يلي:

توجد علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة معنوية لرفع **كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي** على **الحد من التجنب والتهرب الضريبي.**

مما يؤكد صحة الفرض الثالث القائل بأنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي" من خلال التحقق من صحة الفروض الفرعية التالية:

- تم التحقق من صحة الفرض الفرعي التالي "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة وبين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي".
- تم التحقق من صحة الفرض الفرعي التالي "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي".

نتائــج الدراســة الميدانيــة:

١- جميع عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد هامة وهامة جداً.

٢- وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد. كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " غموض بعض النصوص الواردة فى القانون او اللائحة أو التعليمات مما يؤدى إلى احتمال تفسيرها بأكثر من طريقة" وأقلها أهمية نسبية هي " قيام الممول بعرض منتجاته عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي وتوصيلها الى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون فتح ملف ضريبي".

٣- جميع عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد هامة وهامة جداً.

٤- وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التى تؤدى للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد. كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " التوسع في تفسير القرار الوزاري رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ باشتراطات تمتع المطاعم والمحال غير السياحية بالإعفاء وتطبيقه على أنشطة اخرى مثل تصنيع وتجارة الحلوى من عجين" وأقلها أهمية نسبية هي " التوسع في تفسير القرار الوزاري رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ باشتراطات تمتع المطاعم والمحال غير السياحية بالإعفاء وتطبيقه على أنشطة اخرى مثل تصنيع وتجارة الحلوى من عجين".

٥- جميع عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ هامة وهامة جدا.**

٦- وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥**. كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " مشكلة احتساب إهلاك معجل للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول وذلك وفقاً للمحاسبة الضريبية, بينما لا يوجد إهلاك معجل في معايير المحاسبة" وأقلها أهمية نسبية هي " اقتصار قانون الضريبة على الدخل على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام, بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق لتحديد مستوى الإتمام".

٧- جميع عناصر محور أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ هامة وهامة جداً.**

٨- وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وعلاقتها بالمعايير المحاسبية **فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦**. كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي "قيام منتجى سلع الجدول (أولاً) بإنشاء شركة للتجارة فى هذه السلع والبيع لها بسعر متدنى وبالتالى سداد ضريبة جدول أقل مما يجب وبعد ذلك تقوم شركة التجارة بالبيع للشركات والمستهلكين بأسعار مرتفعة ولا تحصل ضريبة عليها حيث ان سلع الجدول أولاً

تستحق عليها الضريبة مرة واحدة فقط عند انتقالها من المنتج أو المستورد الى التاجر مما يؤدى الى تجنب ضريبى " وأقلها أهمية نسبية هي " عدم وضوح المعاملة الضريبية لضريبة القيمة المضافة المحملة على تكاليف الاقتراض المرسملة".

٩- جميع عناصر محور **زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ هامة وهامة جداً.**

١٠- وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر **زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.** كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع او تضييق" وأقلها أهمية نسبية هي " الزام الجهات المتعاملة فى التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية الكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية".

١١- جميع عناصر محور **زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ هامة وهامة جداً.**

١٢- وجود فروق معنوية في الأهمية النسبية حول عناصر محور" **زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.** كما يتضح أن أكثر العناصر أهمية نسبية هي " فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها فى نفس التوقيت، إجراء محاضر معاينة للأشخاص المرتبطة فى نفس التوقيت" وأقلها أهمية نسبية هي " حساب مقابل تأخير للمكلف مساوى لنسبة الضريبة الإضافية في حالة تأخر المصلحة عن رد الضريبة المستحقة له طبقا للمواعيد الموضحة بالقانون".

١٣- وجود فروق معنوية بين أراء المستقصى منهم حول جميع محاور الدراسة وذلك حسب الوظيفة.

١٤- عدم وجود فروق معنوية بين أراء المستقصى منهم حول بعض محاور الدراسة كما يوجد فروق معنوية بين البعض الآخر وذلك حسب عدد سنوات الخبرة.

١٥- عدم وجود فروق معنوية بين أراء المستقصى منهم حول بعض محاور الدراسة كما يوجد فروق معنوية بين البعض الآخر وذلك حسب المؤهل العلمي.

١٦- تم التحقق من صحة الفرض الأول القائل بأنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين التجنب و التهرب الضريبي "

١٧- **تم التحقق من صحة الفرض الثاني القائل بأنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين عدم الاتساق مع معايير المحاسبة "**

١٨- تم التحقق من صحة **الفرض الثالث القائل بأنه " توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي**" من خلال التحقق من صحة الفروض الفرعية التالية:

١٩- تم التحقق من صحة الفرض الفرعي التالي "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة وبين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي".

٢٠- تم التحقق من صحة الفرض الفرعي التالي "توجد علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي".

ملخص البحث والنتائج والتوصيات

أولاً : ملخص البحث.

ثانياً : النتائج.

ثالثاً : التوصيات.

رابعاً : أبحاث مستقبلية مقترحة.

أولا: ملخص البحث:

هدف البحث إلى تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وذلك من خلال تحليل المشكلات المحاسبية والضريبية التي أسفر عنها التطبيق العملي لقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والتي تمثل أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي مما يؤدى إلى ارتفاع حالات التجنب والتهرب الضريبي, كما تضمن البحث اقتراح أساليب لمعالجة هذه المشكلات بأسس علمية وموضوعية على ان تكون هذه المقترحات قابلة للتطبيق في إطار التوجه إلى تطوير نظام التحاسب الضريبي في ضوء المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية، وذلك من خلال أربعة فصول كما يلي:

- **الفصل الأول:** تناول ظاهرة التهرب الضريبي من خلال التعرف على ماهية وأسباب وحجم وطرق التهرب الضريبي، وقام الباحث بعرض مفهوم التهرب الضريبي والفرق بينه وبين التجنب الضريبي، كما استعرض طرق التهرب الضريبي والأسباب التى تؤدى إليه وكيفية معالجتها.
- **الفصل الثاني:** تناول القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي من خلال التعرف على مفهوم كل من القياس والإفصاح المحاسبي والضريبي وكذلك القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي
- **الفصل الثالث:** تناول أساليب التهرب الضريبي وطرق مكافحتها من خلال التعرف على أساليب التهرب الضريبي لكل صورة من صور التهرب وطرق معالجتها، والتعرف على الأساليب المستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي وطرق مكافحتها.
- **الفصل الرابع:** تناول الدراسة الميدانية لاستكمال الجانب الميداني للبحث والربط بينه وبين الجانب النظري للوقوف على مدى صحة فروض البحث وتأكيد نتائج الدراسة النظرية.

وخلص الباحث إلى الآتي:

١- الاختلاف الجوهري بين التجنب والتهرب الضريبي هو قانونية الفعل، حيث أن الأول يهدف إلى تخفيض الضريبة أو عدم سدادها بإتباع طرق وأساليب غير مخالفة للقانون أما الثاني فيهدف إلى تقليل الضريبة أو عدم سدادها بإتباع طرق وأساليب مخالفة للقانون.

٢- تتعدد طرق التهرب الضريبي وتتطور باستمرار وفقا لمهارات وخبرات المتهربين واستخدام الوسائل الحديثة مثل تكنولوجيا المعلومات.

٣- صور التهرب الواردة في قانون الضريبة على القيمة المضافة تحتوى صور التهرب الواردة في قانون ضرائب الدخل بل تزيد عنها.

٤- وجود أوجه اتفاق واختلاف بين معايير المحاسبة وبين القواعد الضريبية في كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة.

٥- وجود أوجه قصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي.

٦- وجود علاقة إيجابية بين أوجه قصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالي وبين التهرب الضريبي.

٧- تقديم مدخل مقترح لتطوير التحاسب الضريبي بهدف مكافحة التهرب الضريبي.

ثانياً: النتـــائـــــج:

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التى قام بها الباحث بشقيها النظري والميداني يمكن عرض أهم نتائج هذه الدراسة فيما يلى:

١- تتعدد الأساليب المستخدمة في التهرب لكل فقرة من فقرات التهرب الواردة بالقانون.

٢- وجود أساليب للتهرب تستخدم في اكثر من فقرة من فقرات التهرب.

٣- علاقة النظام المحاسبي بالنظام الضريبي في مصر هى علاقة وسطية.

٤- يتم الإفصاح عن المعلومات الضريبية محاسبيا من خلال القوائم والتقارير المالية والإيضاحات المتممة لها.

٥- يتم الإفصاح عن المعلومات المحاسبية ضريبيا من خلال الإقرارات الضريبية، نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، تقارير الفحص.

٦- وجود نقاط ضعف وقصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالى من أهمها:

(أ) توسع اللائحة التنفيذية في خضوع بعض الأنشطة وتضاربها مع القانون في بعض الأحيان.

(ب) عدم تناول التجارة الإلكترونية بالشكل المناسب بالتشريع الضريبي.

(ج) الشركات الوهمية وبيع الفواتير.

٧- إثبات صحة فرض الدراسة الأول:

"وجود علاقة بين القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين التجنب والتهرب الضريبي "

يتبين ذلك من عدة عناصر أهمها:

(أ) توسع أو تضييق اللائحة التنفيذية والتعليمات في خضوع بعض الأنشطة أو أسس التحاسب الضريبي وعدم اقتناع المكلفين بذلك مما يؤدى إلى سعى البعض لعدم سداد الضريبة ولجوئهم الى القضاء.

(ب) عدم توافر الخبرة الكافية لدى مأمور الضرائب في اختبار والتعامل مع البرامج المحاسبية الإلكترونية.

(ج) القصور في التعامل مع الاقتصاد غير الرسمي.

(د) ظهور طرق مستحدثة للتجنب والتهرب الضريبي بعد تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

٨- إثبات صحة فرض الدراسة الثاني:

وجود علاقة بين القصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالى وبين عدم الاتساق مع معايير المحاسبة.

كما يتبين من النقاط التالية على سبيل المثال:

(أ) عدم التزام المنشأة بالمعايير المحاسبية عند حساب تكلفة المخزون المحملة على الإيراد والمتضمنة مصروفات غير مؤيدة وكذلك عند تقييم مخزون أخر المدة إذا انخفضت قيمة مخزون أخر المدة لظروف ما عن التكلفة.

(ب) السماح برد أو خصم الضريبة على القيمة المضافة المسددة عند شراء السلع الرأسمالية في الشهر الذى تم فيه شراء الأصل وعدم توزيعها على العمر الاقتصادى له.

(ج) احتساب إهلاك معجل للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول وذلك وفقاً للمحاسبة الضريبية, بينما لا يوجد إهلاك معجل في معايير المحاسبة.

(د) لا يسمح المشرع الضريبي بتكوين المخصصات لأغراض الضريبة وعدم اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم.

٩- إثبات صحة فرض الدراسة الثالث:

توجد علاقة بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وبين التجنب والتهرب الضريبي.

كما يتبين من اثبات صحة الفرضين الفرعيين التاليين:

(أ) وجود علاقة بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي في ضوء معايير المحاسبة وبين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي.

(ب) وجود علاقة بين رفع كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي وبين الحد من التجنب والتهرب الضريبي.

كما يتضح من تطبيق المدخل المقترح لتطوير القياس والإفصاح لمعالجة نقاط الضعف والقصور في أسلوب التحاسب الضريبي الحالى مما يؤدى إلى الحد من التجنب والتهرب الضريبي سواء بقصد من المكلفين أو بدون قصد كما يلى:

(أ) توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع او تضييق.

(ب) إضافة قائمة للدخل الضريبي إلى القوائم المالية التى نص عليها معيار المحاسبة المصرى رقم (١) مما يعنى تحديد صافي الربح الضريبي على أساس قائمة الدخل الضريبي المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والقواعد الضريبية.

(ج) الإفصاح عن ملخص للإقرار الضريبي في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية حتى يكون مستخدميها على علم بالتعديلات التى تتم على الدخل المحاسبي للوصول إلى الدخل الضريبي.

(د) عدم قبول المنظومة الإلكترونية للإقرار الذى يتبين فيه خصم الضريبة للفواتير الصادرة من الشركات الوهمية وظهور تنبيه للشركات متلقية هذه الفواتير بعدم جواز خصم هذه الضريبة حتى تقوم بتعديل الإقرار.

(هـ) العمل بنظام الفاتورة الإلكترونية حيث انه بمجرد صدورها تقيد مبيعات عند البائع ومشتريات عند المشترى في نفس اللحظة.

ثالثاً: التوصيات:

في ضوء ما جاء في التأصيل النظري للبحث وما توصل إليه الباحث من نتائج تعكس اختبار الفروض، فإن الباحث **يوصى بتطبيق المدخل المحاسبي المقترح لتطوير القياس والإفصاح بهدف مكافحة التهرب الضريبي.**

وتتلخص أليات تنفيذ هذه التوصية في:

الألية الأولى: توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع او تضييق، ومراجعة المنشورات أو التعليمات للتأكد من اتفاقها مع القانون واللائحة التنفيذية وباقي المنشورات والتعليمات .

وتتلخص طريقة تنفيذ هذه الألية في تشكيل لجنة دائمة من الاكاديميين والمهنيين والتنفيذيين في المجال الضريبي بحيث تعمل على ما يلي:

١- مراجعة كافة القوانين الضريبية والقوانين ذات الصلة بها (مثل قانون الاستثمار، قانون المنشآت الصغيرة، قانون الإجراءات الضريبية الموحدة) للتنسيق بينها وتوحيد المفاهيم والإجراءات وعدم التضارب بينها.

٢- مراجعة القوانين الضريبية مع لوائحها التنفيذية للعمل على اقتصار دور اللائحة التنفيذية على تفسير مواد القانون دون توسع أو تضييق مع مراعاة عدم إصدار قرارات وزارية وتعليمات ومنشورات مخالفة للقانون أو اللائحة.

٣- العمل على تقليل نقاط الاختلاف بين القوانين الضريبية وبين معايير المحاسبة.

الألية الثانية: معالجة مشكلة الشركات الوهمية وبيع الفواتير وفقاً للأليات الفرعية التالية:

١- ان تصدر المصلحة قائمة بأسماء الشركات التى يتبين قيامها ببيع الفواتير وتخطر جميع المأموريات بعدم الاعتداد بخصم الضريبة على الفواتير الصادرة من تلك الشركات ويكون ذلك بصفة دورية وبموقع المصلحة حتى يسهل الوصول اليه من قبل المسجلين .

٢- يتم تغذية المنظومة الإلكترونية للإقرارات الضريبية ببيانات الشركات الوهمية الصادرة من المصلحة بصفة دورية.

٣- عدم قبول المنظومة الإلكترونية للإقرار الذى يتبين فيه خصم الضريبة للفواتير الصادرة من الشركات الوهمية.

٤- عدم قبول المنظومة الإلكترونية للإقرار الذى يتبين فيه خصم الضريبة للفواتير الصادرة من المسجلين الذين لم يقوموا بالإقرار عن هذه الفواتير.

٥- العمل بنظام الفاتورة الإلكترونية حيث انه بمجرد صدورها تقيد مبيعات عند البائع ومشتريات عند المشترى في نفس اللحظة.

الألية الثالثة: معالجة مشكلة التجارة الإلكترونية وفقاً للأليات الفرعية التالية:

١- التنسيق مع وحدة مكافحة غسل لإخطار مصلحة الضرائب بالتحويلات المالية التي تتم عن طريق البنوك والمؤسسات المالية الأخرى بين الشركات المختلفة.

٢- الزام الجهات المتعاملة في التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية الكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية.

٣- الدعم الفنى للعاملين بالجهاز الضريبي من خلال التأهيل للتعامل مع التقنيات الحديثة في المعاملات التجارية.

٤- إبرام بروتوكولات واتفاقيات مع شركات التواصل الاجتماعي وشركات التجارة الإلكترونية في مصر للاتفاق على المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية وخدمات الإعلانات الرقمية.

رابعاً: أبحاث مستقبلية مقترحة:

يوصي الباحث بإجراء مزيد من الدراسات والأبحاث النظرية والتطبيقية لاستكمال النقاط التى لم يتطرق إليها موضوع البحث وصولا إلى تطوير التحاسب الضريبي والحد من حالات التهرب الضريبي، ومنها على سبيل المثال:

١- أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية في زيادة كفاءة وفاعلية التحاسب الضريبي لضريبة القيمة المضافة.

٢- أثر تطبيق منظومة الإقرارات الضريبية في الحد من حالات التهرب الضريبي في الضريبة على الدخل.

٣- أثر استخدام تقارير منظومة الإقرارات الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة.

٤- أثر استخدام الفحص الإلكتروني في مكافحة التهرب الضريبي في الضريبة على القيمة المضافة.

قائمة المراجع

- أولاً : المراجع باللغة العربية.
- ثانياً : المراجع باللغة الإنجليزية.

قـائـمـــة الـمـراجـــع

أولاً: المراجـــع باللغة العربيـــة:

أ- الكتب العلمية:

١- د. إبراهيم جابر السيد، الإفصاح المالي أثره وأهميته في نمو الأعمال التجارية العربية في البلاد الأجنبية، دار غيداء للنشر والتوزيع، الأردن،، ٢٠١٤.

٢- د. إسماعيل محمد عبد الرحمن ، الإفصاح المالي"، دار الوفاء للنشر، الإسكندرية، مصر، ٢٠١٤.

٣- د/ السعيد محمد عبد العزيز شعيب، الضريبة على الدخل وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، بدون ناشر، عام ٢٠٠٦.

٤- ـــــــــــــــــــ، دراسات في الفكر المحاسبي – قراءة متأنية في نظرية المحاسبة في ضوء مراحل تطور الفكر المحاسبي بين التنظير ومشكلات التطبيق، القاهرة، بدون ناشر، ٢٠١٢.

٥- ـــــــــــــــــــ، التحاسب الضريبى، مشكلات الفحص والمراجعة الضريبية ومقترحات العلاج ، بدون ناشر، ٢٠١٧.

٦- ـــــــــــــــــــ، قراءات فى معايير المحاسبة المصرية والدولية ودراسة للتحديات والاتجاهات الحديثة فى المحاسبة المالية والضرائب– الأثر على نتائج القياس والإفصاح المحاسبى والفحص الضريبي، بدون ناشر، بدون سنة نشر.

٧- د. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، منظور التوافق الدولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، ٢٠٠٦.

٨- ـــــــــــــــــــ، مراجعة المعلومات المحاسبية ومسئولية التقرير، الدار الجامعية للطباعة والنشر، مصر، ٢٠٠٩.

٩- د. جلال الشافعي ـ، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، النصر للطباعة والدعاية والإعلان، سنة ٢٠٠٦.

١٠- ـــــــــــــــ" الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية " مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٧.

١١- ـــــــــــــــ "الموسوعة الحديثة فى المحاسبة الضريبية، الجزء السادس، دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية" الدار الجامعية، ٢٠١٠.

١٢- د. جلال مطاوع إبراهيم وأخرون، المحاسبة الضريبية فى منشآت الأعمال (الضريبة على ارباح الأشخاص الاعتبارية والضريبة على القيمة المضافة وضريبة الدمغة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، ٢٠١٨/٢٠١٩.

١٣- د. حيدر محمد علي بني عطا، " مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة" دار الحامد ، عمان الأردن، ط١، ٢٠٠٧

١٤- د/ خالد أمين عبد الله، " تدقيق الحسابات "، الشركة العربية المتحدة ، القاهرة، ٢٠١٤.

١٥- د. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبى مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، ٢٠٠٩.

١٦- د/ رمضان صديق ، " الضريبة على القيمة المضافة فى التشريع المصرى والمقارن "، دار النهضة العربية، القاهرة ، ٢٠١٧

١٧- ــــــــــــــ، التجنب الضريبي بين الإباحة والحظر فى التشريع المقارن والمصرى، بدون ناشر، ٢٠١١.

١٨- ريتشارد شروید، وآخرون"نظرية المحاسبة"،(ترجمة خالد كاجيجي)، دارالمريخ، الرياض، ٢٠٠٦

١٩- د. سامى محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار الميسرة للنشر، عمان، ٢٠١١.

٢٠- د. سعيد عبدالمنعم محمد، أ/ تامر سعيد عبدالمنعم محمد، "دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية – المعيار المحاسبي الدولي رقم (١٢) المحاسبة عن ضرائب الدخل – تأصيل علمي وعملي"، القصر للطباعة والإعلان، الطبعة الأولى، سنة ٢٠٠٥.

٢١- د. سلطان محمد على محمد السلطان، "المحاسبة الضريبية النظرية والتطبيق"، الرياض، إصدارات الجمعية السعودية للمحاسبة، الطبعة السادسة، ١٤١٦ هجرية.

٢٢- د. طلال محمد الجحاوى ،"اساسيات المعرفة المحاسبية "، دار البازورى للنشر والتوزيع، الأردن، ط١، ٢٠٠٩

٢٣- د. طه الطاهر ابراهيم، د. أحمد السباعي قطب، تحليل ونقد القوائم المالية، بدون ناشر، ٢٠١٤.

٢٤- د. عبد الحكيم مصطفى الشرقاوي" التهرب الضريبي والاقتصاد الأسود "، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ٢٠٠٦.

٢٥- د. عبد الحي مرعي، د. محمد عباس بدوي " مقدمة في أصول المحاسبة المالية" دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، مصر، ٢٠٠٣

٢٦- د. عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، المملكة العربية السعودية، الرياض، بدون ناشر، ٢٠٠٩.

٢٧- د. عبدالعزيز السيد مصطفى, الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥, كلية التجارة, جامعة القاهرة, سنة ٢٠٠٧ .

٢٨- د. عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، مصر، ٢٠٠٥.

٢٩- د. على عبدالله شاهين، "النظرية المحاسبية اطار فكرى وتطبيقى"، مكتبة أفاق للطباعة والنشر، غزه، ٢٠١١.

٣٠- د. عوادي مصطفى ورحال صر" الغش والتهرب الضريبي في النظام الضريبي الجزائري "، مكتبة بن موسى السعيد، الوادي، ٢٠١١.

٣١- د. عيد محمود حميدة، دراسات في المحاسبة المالية المتقدمة في ضوء المعايير المحاسبية، كلية التجارة، جامعة بنها، بدون ناشر، غير موضح سنة النشر .

٣٢- د. لقليطي الأخضر، دراسات في المالية والمحاسبة، دار حميثرا للنشر والترجمة، القاهرة، ٢٠١٨.

٣٣- د. مبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، دار ايتراك، القاهرة، ٢٠٠٥.

٣٤- محمد إبراهيم سليمان، ا. نصر أبو العباس " الضريبة علي القيمة المضافة بين التشريع والتطبيق فى ظل أحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ "، بدون ناشر، ٢٠١٧.

٣٥- د. محمد طاقة، د. هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، عمان، دار المسيرة، ٢٠١٠.

٣٦- د. محمد مطر، موسى السويطي ، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية فى مجالات القياس والعرض والافصاح "، دار وائل للنشر، عمان الأردن، ط٣، ٢٠١٢

٣٧- د. محمود السيد الناغى ، "نظرية المحاسبة- مدخل معاصر"، المكتبة العصرية، ٢٠١٧.

٣٨- ــــــــــــــــ، دراسات فى نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، ٢٠١١

٣٩- د. محمود عساف، "دليل الباحثين في إعداد البحوث والرسائل العلمية"، القاهرة، مكتبة عين شمس، غير موضح سنة النشر.

٤٠- د. ناصر مراد، التهرب والغش الضريبي في الجزائر، دار قرطبة للنشر والتوزيع، بدون سنة نشر.

٤١- د. هاشم منصور الهاشم، الجمارك الأردنية (دراسة توثيقية)، دار الخليج للنشر والتوزيع، الأردن، ٢٠٢٠

٤٢- د/ وليد ناجي الحيالي" نظرية المحاسبة "منشورات الجامعة العربية المفتوحة بالدنمارك، ٢٠٠٧.

٤٣- د. يونس البطريق، المالية العامة الضرائب والنفقات، الإسكندرية، الدار الجامعية، ٢٠٠٧.

ب- الدوريات والمؤتمرات والمجلات العلمية:

١- د. أبو زيد كامل السيد يوسف " تكنولوجيا المعلومات وتأثيرها علي الاطار الفكري لنظرية المحاسبة "، المجلة العلمية لكلية التجارة " بنين"- جامعة الأزهر، العدد ٢٨ لسنة ٢٠٠٣.

٢- أ. إسماعيل عبد اللطيف، "التهرب الضريبي في ضوء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ "، مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، مصر، عدد ٥٦، ٢٠٠٩.

٣- د. الحمزة عبد الحليم، الفحص الضريبي الإلكتروني كأداة لتفعيل عمل الإدارة الضريبية_ نحو نموذج لنظام المعلومات الإلكترونية في الإدارة الضريبية في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، مجلة دراسات جبائية، ٢٠١٨ ، العدد ١٢.

٤- د. السعيد محمد عبد العزيز شعيب " "اثر معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة علي الدخل علي هيكل الفحص الضريبي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية- السنة ٢٧ ،العدد الأول- المجلد الأول- جامعة بنها – كلية التجارة، ٢٠٠٧.

٥- ــــــــــــــــــــ، "دراسة لمشاكل ومقومات التطبيق للضريبة على الدخل وأثرها على مسئولية المراجع في اعتماد الإقرار الضريبي"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية لكلية التجارة ببنها، ملحق العدد الأول، ٢٠٠٦.

٦- ــــــــــــــــــــ، " قانون للضريبة على القيمة المضافة .. لماذا ؟ الأمر لايعدو إلا أن يكون تعديلا... تعديلا فقط لقانون الضريبة العامة على المبيعات!!!"، للمؤتمر الضريبي التاسع عشر بعنوان " النظام الضريبي المصري وحتمية التغيير، المجلد الثالث، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، ٢٥ – ٢٧ يونيو ٢٠١٣.

٧- د. أمانى هاشم السيد حسن هاشم، **دور معايير المحاسبة المستحدثة فى تحديد وعاء الضريبة**، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، العدد الرابع والثلاثون، جامعة الأزهر، ٢٠٠٩

٨- د/ إيمان جسام محمد" التهرب الضريبى ووسائل معالجته "، مجلة الجامعة العراقية، العدد ٤٣ الجزء ٢، ٢٠١٩.

٩- د. إيمان شاكر محمد " التحاسب الضريبي وفق نظام الضريبة الموحدة آلية مقترحة للتطبيق في الهيئة العامة للضرائب " مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، المجلد الثاني عشر، العدد ٤١، ٢٠١٧.

١٠- د/ إيمان محمد السعيد سلامة "مكافحة التهرب الضريبي يحقق العدالة الاجتماعية" كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبى، مجلد ١٥ عدد خاص، ٢٠١١.

١١- د. ثائر صبري محمود كاظم الغبان، تكييف الإفصاح المحاسبى للمصارف التجارية وفق متطلبات المعايير الدولية ذات الصلة بالأدوات المالية وعرضها- (دراسة تطبيقية)، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، العدد السابع والعشرون، ٢٠١٠.

١٢- د/ ثروت مصطفي على العايدى، دراسة انتقادية لمعالجة تكلفة الاقتراض في التشريع الضريبي المصري في ضوء المعايير المحاسبية المرتبطة، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بور سعيد، المجلد ١٩، العدد الأول، ٢٠١٨.

١٣- د/ جلال الشافعي، "دراسة تحليلية إنتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية في ظل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الحادي عشر, النظام الضريبي المصري, القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل, مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول, الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب, القاهرة, ٢٠٠٦.

١٤- ــــــــــــ, "إطار مقترح لتطوير النظام الضريبي المصري ليتواءم مع الحالة الإقتصادية الحالية", بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثامن عشر, نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة, الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب, سنة ٢٠١٢ .

١٥- د. حسين سيد حسن عبد الباقي، تحديات تطبيق قانون الضريبة على القيمة المضافة في مصر "دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد ١، ٢٠١٩.

١٦- أ. حمادة السعيد المعصراوي، دور العلاقات بين الموردين والعملاء في الإفصاح عن مخاطر سلسلة التوريد لتعزيز شفافية التقارير المالية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة. جامعة طنطا، ٢٠١٩.

١٧- د. حيدر عمران سهر، التهرب من ضريبة الدخل والعوامل المسببة له وألية مكافحته (بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب)، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، جامعة بابل، العراق، ٢٠١٨، المجلد ١٠، العدد ٢.

١٨- د. حيدر عودة كاظم، "دوافع التهرب الضريبي في العراق دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب فرع الديوانية "، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد ١٨ عدد ٢، ٢٠١٦.

١٩- د. زغدار أحمد، ا. سفير محمد، خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، جامعة الجزائر، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد السابع، ٢٠١٠.

٢٠- د. زهرة حبو، إلياس نجمة " التهرب الضريبي الدولي، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية " المجلد ٢٧، العدد الأول، دمشق، ٢٠١١.

٢١- د. سهام الدين خيري، "الأساليب التكنولوجية الحديثة وسيلة اساسية في معالجة عمليات التهرب الضريبي والجمركي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، المؤتمر السابع، ٢٠١٨ .

٢٢- د. شيماء ابو المعاطى " تطوير أساليب الفحص الضريبي في ضوء الإستفادة من التحليل المالي للبيانات – دراسة تطبيقية "المؤتمر الضريبي السادس والعشرين، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ، يناير ٢٠١٩

٢٣- د. صائب سالم محمد، أثر الإفصاح الاختياري في جودة الإبلاغ المالي دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الرابع والخمسون، ٢٠١٨.

٢٤- د. صالح حامد محمد على، مزمل عوض طه أحمد، " دور جودة التحاسب الضريبي في اكتشاف التطويع المصطنع للارباح "، مجلة النيل الابيض للدراسات والبحوث، كلية النيل الابيض للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد السابع، ٢٠١٦،

٢٥- د. طارق عبد الكريم عبد الفضيل، طلحة احمد محمد، " النظم الإلكترونية واثرها في الحد من التهرب الضريبي" ، جامعة النيلين، مجلة الدراسات العليا، مجلد ١٠، عدد ٤٠، ٢٠١٨ .

٢٦- د .عبد الحفيظ فرح ميرة، واقع تفعيل الآليات القانونية مكافحة التهرب الضريبي "من وجهة نظر موظفي مصلحة الضرائب"، المجلة الجامعة، العدد الثاني والعشرون، المجلد الثاني، جامعة الزاوية، ٢٠٢٠.

٢٧- د. عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قدومي، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، العدد ٢٠١٣.

٢٨- د. عرفان فوزى "الضوابط التشريعية للنصوص الضريبية " المؤتمر الضريبي الخامس والعشرين بعنوان " إشكالية واليات تطوير المنظومة الضريبية "، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢ – ١٣ ديسمبر ٢٠١٧.

٢٩- د/ علاء فريد عبد الأحد، "المعيار المحاسبي الدولي ١٢ والقاعدة المحاسبية ١٣ رؤية للتحول من التحاسب الضريبي إلى المحاسبة الضريبية"، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العدد الثلث عشر، ٢٠١٤.

٣٠- د. على أحمد زين، "ا الآثار الضريبية لتطبيق معايير المحاسبة المصرية بين الإلتزام المهني وحوكمة الشركات"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي الثاني عشر، فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري، للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠٠٧.

٣١- د/علي محمد ثجيل المعموري" الإفصاح عن الضرائب المؤجلة وفق المعيار المحاسبي الدولي (١٢) "، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد العاشر، العدد ٣٠، ٢٠١٥.

٣٢- د. علياء عبد اللطيف احمد عابد، مدخل مقترح لإعادة هندسة مراجعة الجهاز المركزى للمحاسبات لمواجهة اساليب المحاسبة الابداعية- دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٣، العدد ٢، ٢٠١٩.

٣٣- د/ عمرو ابراهيم عوض الشورى، د/ ريهام مصطفى عيسى، "أثر التنوع فى استخدام بعض العملات الافتراضية للتغلب على معوقات التجارة الإلكترونية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بور سعيد، المجلد ٢١، العدد الثالث ، يوليو ٢٠٢٠ ، ص ٨٨

٣٤- د. غازى نورية، ا. قدورى نورة،" استراتيجية عصرنة إدارة الضرائب لمكافحة التهرب الضريبي في الجزائر"، مجلة البشائر الإقتصادية، المجلد السادس، العدد الثانى ، جامعة أبو بكر بلقايد ، الجزائر، ٢٠٢٠، ص ٣٠٢-٣٠٣.

٣٥- د. فهدة بنت سلطان السديري، حنين بنت أحمد الماس، التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالمملكة العربية السعودية، دراسة ميدانية استكشافية، مجلة الفكر المحاسبي، كية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٨، ٢٠١٨.

٣٦- د. لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد رقم ٢٩، العدد ٠١، سوريا، ٢٠٠٧.

٣٧- د/ مأمون ياسين شخاترة "أثر منظومة ضريبة الدخل والمبيعات في رفع كفاءة تحصيل الضرائب في الأردن " مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، جامعة البلقاء، الأردن، العدد ٢٨، المجلد ١، ٢٠٢٠.

٣٨- د. محمد ابكر احمد، محمد جار النبى مختار، اثر الفحص الضريبي للقوائم المالية في الحد من مخاطر التهرب الضريبي (دراسة ميدانية)، مجلة الشرق للدراسات و البحوث العلمية، كلية الشرق الأهلية – كسلا، المجلد (٢٢)، العدد الخامس، ٢٠١٧.

٣٩- د. محمد المعتز المجتبى إبراهيم، دور الشفافية والإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار: دراسة تطبيقية في سوق الخرطوم للأوراق المالية، مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا، أماراباك، المجلد ٦، العدد ١٦، ٢٠١٥.

٤٠- د. محمد المعتز المجتبى إبراهيم وأخرون " أثر القياس والإفصاح المحاسبي في ظل المعيار الدولي رقم (٤٠) الخاص بالاستثمارات العقارية على القوائم المالية " مجلة الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا ، المجلد ٨، العدد ٢٦ ، ٢٠١٧

٤١- د/ محمد سلمان عبود" تأثير الإدارة العلِيا على التطبيق الناجح لإجراءات الفحص الضريبي" مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة واسط، العراق، العدد (٢٨) الجزء الثاني، ٢٠١٨.

٤٢- د. محمد محمود سليمان، د. أحمد البغدادى أحمد، العلاقة بين التجنب الضريبى والسلوك غير المتماثل للتكلفة " دراسة إختبارية"، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مجلة الفكر المحاسبى، ٢٠١٩، العدد ٢٣ المجلد الثالث.

٤٣- د/ محمد معتصم إبراهيم حمد، د/ إسماعيل محمد النجيب، "بدائل القياس المحاسبي ودورها في إدارة الأرباح في المنشآت الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا – كلية الدراسات التجارية، عدد ١٦، ٢٠١٥.

٤٤- د. محمود السيد الناغى " تقييم مخاطر النظام الضريبي المصري كمدخل لإعادة الهيكلة " مجلة البحوث المالية والضريبية، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٠١٥.

٤٥- ا. مصطفى فتحى سليم وأخرون، " مدى الاتساق بين القواعد المنظمة لكل من الضريبة العقارية والضريبة على الدخل والاطار المقترح للضريبة على القيمة المضافة"، مؤتمر كلية التجارة جامعة بنها بعنوان " مشاكل التقييم العقارى والضريبية العقارية "، ٦ مايو ٢٠١٥.

٤٦- د. مهداوي عبد القادر، الآليات القانونية الاتفاقية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي ، مجلة دفاتر السياسة والقانون، العدد الثانى عشر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة (الجزائر)، ٢٠١٥.

٤٧- د. مؤيد الساعدي، قاسم علي عمران البياتى، فاعلية الإفصاح المحاسبي في تقليل الفساد المالي والإداري، المؤتمر الدولى الأول حول المحاسبة والمراجعة فى ظل بيئة الأعمال الدولية، ٤-٥ ديسمبر ٢٠١٢، جامعة المسيلة، الجزائر.

٤٨- د/ ناجي نجيب يوسف "الأساس الفلسفي لفحص ضريبة الدخل مدخل جودة الفحص الضريبي"، جامعة الزقازيق كلية التجارة، مجلة البحوث التجارية، المجلد ٣٦، العدد ٢، ٢٠١٤.

٤٩- د/ نبيل عبدالرؤوف إبراهيم، "نموذج مقترح لقياس مقدار الاضمحلال في قيمة الأصول الثابتة مع ضرورة الاعتراف بها ضريبياً"، بحث مقدم للمؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة وأثارها على إنخفاض حصيلة الضرائب، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ٢٧ – ٢٩ يونيه ٢٠١٠.

٥٠- د. نوفان العليمات، أثر تطبيق مبادئ الحاكمية المؤسسية في الحد من التهرب الضريبي في الأردن، مجلة المنارة، المجلد (٢٢)، العدد (٤ / ب)، ٢٠١٦.

٥١- د. نيفين فرج إبراهيم، أثر عجز الموازنة العامة فى مصر فى الدين الخارجى باستخدام التكامل المشترك والسببية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، ٢٠١٥، العدد ٧١.

٥٢- د. يسري الغراوي، شبكة عين الجامعة، مفاهيم علم القانون. https://forum.univeyes.net/t56614

٥٣- د. يسرى مهدي حسن السامرائي، د. زهره خضير عباس العبيدي، "تحليل ظاهرة التهرب الضريبي ووسائل معالجته في النظام الضريبي العراقي"، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، مجلد(٤)، العدد(٩)، ٢٠١٢م.

٥٤- د. يوحنا نصحى عطية "ضرورة ترشيد الحكم الشخصى للفاحص الضريبي كأحد الأليات المستحدثة في تفعيل أداء المنظومة الضريبية" المؤتمر الضريبي الخامس والعشرين بعنوان "اشكالية وأليات تطوير المنظومة الضريبية"، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢ – ١٣ ديسمبر ٢٠١٧.

ج- الرسائل العلمية:

١- أ/ أسامة محمد صالح، دور الفكر المحاسبي في معالجة مشكلات القياس والإفصاح عن تكلفة رأس المال الفكري، الخرطوم: جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراة، ٢٠١٢م.

٢- أ. إيمان فتحى اسعد احمد الزغبى، أثر تكنولوجيا المعلومات علي الإفصاح المحاسبي عن المعلومات القطاعية بهدف تحقيق جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير محاسبة، كلية التجارة. جامعة بنها، ٢٠١٨.

٣- أ. آية محمد جابر عبد الرحمن دغيدي، محددات الإفصاح عن المعلومات الاستدامة وأثره على جودة التقارير المالية (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة حلوان، كلية والتجارة، ٢٠٢٠.

٤- ا. حمد سعيد محمد هزار، جرائم التهرب من ضريبة القيمة المضافة " دراسة مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية القانون، جامعة الإمارات العربية المتحدة، ٢٠١٩،

٥- ا. حمداوي آمنة" دور الرقابة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي "، رسالة ماجستير محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، ٢٠١٨.

٦- ا. خالد محمد على " مشكلات المحاسبة الضريبية عن صفقات التجارة الإلكترونية في إطار ضريبة الدخل والحلول المقترحة " رسالة ماجستير " كلية التجارة جامعة قناة السويس ، ٢٠٠٩

٧- أ. خديجة بن يحيى، "أثر الإفصاح الضريبي على تدنية الخطر الضريبي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التيسير، الجزائر، ٢٠١٥.

٨- ا. رابح صمارى، حمزة تجانية ، سعد الله عرعار، دور التحفظ المحاسبي في التقليل من التهرب الضريبي من خلال الضرائب المؤجلة ، رسالة ماجستير محاسبة ، جامعة الوادى ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر ، ٢٠١٩.

٩- ا. سميرة بوعكاز " مساهمة فعالية التدقيق الجبائي في الحد من التهرب الضريبى "، رسالة دكتوراة محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ٢٠١٥.

١٠- ا. طبيب أسامة " آثار تعدد بدائل القياس المحاسبي على عملية الإفصاح و التقييم في المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة بعض المؤسسات الإقتصادية الجزائرية " ، رسالة دكتوراة محاسبة ، الجمهورية الجزائرية ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ،٢٠١٩

١١- ا. طرشى ابراهيم، "التهرب الضريبي وأليات مكافحته "، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، الجزائر، ٢٠١٥.

١٢- ا. عبابسة عبير، دور الرقابة على الوثائق في مكـــافحة التهرب الضريبى، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة محمد خيضر بالجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ٢٠١٩.

١٣- ا. عبد الدايم صباح، أهمية الثقافة الضريبية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، رسالة ماجستير محاسبة ، جامعة محمد خيضر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، الجزائر ، ٢٠١٩.

١٤- ا. عبد العظيم عبد الله جمعه " دور معايير الإفصاح المحاسبي في تطوير الفحص الضريبي بالتطبيق على الضريبة على أرباح شركات الأموال " رسالة دكتوراه، جامعة بنها، كلية التجارة، ٢٠٠٤.

١٥- ا. عماد الدين رزق دفع الله ، " الكفاءة المهنية للفاحص الضريبي ودورها فى الحد من الاعتراضات الضريبية وتأكيد المصداقية فى تقارير المراجعة الخارجية " رسالة دكتوراة ، السودان ، جامعة النيلين كلية الدراسات العليا ، ٢٠١٧.

١٦- ا . عيد كارم أحمد " اطار مقترح لتطوير الضريبة على الدخل في ضوء التجارب الدولية المعاصرة ، دراسة مقارنة" رسالة دكتوراه محاسبة، جامعة بنها، كلية التجارة، ٢٠١٧.

١٧- أ. فوضيل لحسن، دور نظام المعلومات المحاسبي في إدارة مخاطر البنوك-دراسة حالة البنوك الجزائرية، رسالة دكتوراة، جامعة حسيبة بن بو علي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، ٢٠١٨.

١٨- ا/ محمد روابة ،" نمذجة العلاقة بين الدولة و المكلف للحد من الغش الضريبي – دراسة حالة " رسالة دكتوراه، جامعة حسيبة بن بو على الشلف، الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ٢٠١٨.

١٩- أ. محمد سالم محمد أبو يوسف، قياس أثر الإفصاح المالى الإلكتروني وفق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تخطيط ورقابة استخدامات الموازنة العامة للدولة (دراسة ميدانية)، رسالة دكتوراة، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ٢٠١٨.

٢٠- ا. محمد مصطفى الحسيني سويد، "دراسة تحليلية لمدى اتساق قانون الضريبة على الدخل مع مبادئ القياس والإفصاح المحاسبي لزيادة فعالية التحاسب الضريبي"، **رسالة ماجستير**، كلية التجارة، جامعة بنها، سنة ٢٠١١

٢١- أ. مصطفى فتحي زكى سليم " إطار مقترح لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية على الدخل فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة جامعة بنها، ٢٠١٥.

٢٢- ا/ نسرين محمد فتحي يوسف" تحليل محاسبي مقارن لمدى التوافق والاختلاف بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي في الشركات متعددة الجنسية: دراسة تطبيقية "رسالة ماجستير" كلية التجارة جامعة قناة السويس، ٢٠١٠.

٢٣- أ/ هانى التابعى محمد جزر، "إطار مقترح للتحاسب الضريبي لتدنية مخاطر الامتثال الضريبي الطوعي في ظل المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية"، رسالة دكتوراة، جامعة بور سعيد، كلية التجارة، قسم المحاسبة، ٢٠١٩.

٢٤- أ. وليد زعرات " معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفق المعايير المحاسبية الدولية"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية،. كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة البليدة، ٢٠٠٩.

٢٥- أ. وليد محمد محمد السيد عبد الرحمن، "أثر حوكمة الشركات عل العلاقة بين التخطيط الضريبي وقيمة المنشأة المحاسبية فى مجالات القياس والعرض والإفصاح "، رسالة دكتوراة ، جامعة بور سعيد، كلية التجارة ، قسم المحاسبة ، ٢٠١٨.

د- مصـــادر أخـــرى:

١- القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل وتعديلاته ولائحته التنفيذية .

٢- القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ الخاص بالضريبة على القيمة المضافة وتعديلاته ولائحته التنفيذية .

٣- قرار وزير المالية رقم (٨٢) لسنة ٢٠١٧ بشأن اشتراطات تمتع المطاعم بالإعفاء .

٤- مصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة)، قطاع التدريب، برنامج مكافحة التهرب أساسي، ٢٠١٧.

٥- مصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة)، قطاع التدريب، برنامج الجرائم والعقوبات في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة، ٢٠١٧.

٦- مصلحة الضرائب المصرية (قيمة مضافة)، قطاع التدريب، برنامج الجرائم والعقوبات في ظل تقارير منظومة الإقرار الالكترونى، ٢٠٢٠.
٧- مصلحة الضرائب المصرية، قطاع التدريب، برنامج الفحص المنسق
٨- البنك المركزي المصري، التقرير السنوي عن الاعوام من ٢٠١١ حتى ٢٠١٦، أعداد مختلفة.
٩- قانون الرسم على رقم الأعمال رقم ٠٢ – ١١ المؤرخ في ٢٤ديسمبر ٢٠٠٣ بالجزائر.
١٠-قانون الضريبة على القيمة المضافة المطبق في المغرب بقانون المالية رقم ٠٦-٤٣ للسنة المالية ٢٠٠٧.
١١-القانون الاتحادي بدولة الإمارات رقم (٧) لسنة ٢٠١٧ بشأن الإجراءات الضريبية.
١٢-معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الإستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥.

ثانياً: المراجـع باللغة الأجنبيـة:

A- Books & Periodicals:

1- Ahmed Ebrahim, Fairfield University, Cost Shifting and Ubti Reporting In Colleges And Universities, Journal of Business, Economics and Technology, Spring 2020.

2- Annette Alstadsæter, Niels Johannesen, Gabriel Zucman.” Tax Evasion and Inequality” October 6, 2017. paper is supplemented by an Online Appendix available at 1/1/2019 http://gabriel-zucman.eu/leak

3- Azer Asadov, Asaf Asadov. E.Audit And Minimization Of The Tax Evasion, Published In: Vergi Journal Azerbaijan, Vol.1,121, 2015 .

4- BACHAS, P; JENSEN, A. The firm size gradient in tax policy: global evidence. A working Paper Published by the University of Princeton. USA, University of Princeton, 2017 ,

5- Campell, Norman R "Foundations of science” (Dover pblication), 1957.

6- Charles Vellutini &others, Estimating International Tax Evasion by Individuals – Final Report, Luxembourg: Publications Office of the European Union, 2019.

7- Fariz Huseynov, Bonnie K. Klamm, "Tax avoidance, Tax Management and Corporate Social Responsibility", Journal of Corporate Finance, Vol. 18, Iss. 4, September 2012.

8- Ferdy Van Beest, Geert Braam, Suzanne Boelens "Quality of Financial Reporting: Measuring Qualitative Characteristics", Nice Working Paper, Nijmegen Center for Economics (NICE), Institute for Management Research, Radboud university Nijmegen, the Netherlands, April, (2009).

9- Frédéric Gielen, John HEGARTY, A pan-european perspective on tax accounting implications of IFRS adoption, an accounting an taxation conundrum, the World Bank, September 2007.

10- Friedrich Schneider, Andreas Buehn and A. Montenegro. 2010. Shadow Economies All Over the World: New Estimates for 162 Countries from 1999 to 2007. World Bank. Policy Research Working Paper, No. 21.

11- Fuest, C. and Riedel, N., "Tax Evasion, Tax Avoidance and tax expenditure in developing countries: A review of the literature", Oxford University Center for Business Taxation, 2009.

12- Ghazali N.," Voluntary Disclosure in Malaysian Corporate Annual Reports: views of stakeholders", Social Responsibility Journal, 2008.

13- Grant Richardson, "Determinants of Tax Evasion: Across Country Investigation", Journal of International Accounting Auditing and Taxation, Vol. 15, 2006.

14- H Kamel, E Awadallah, The extent of voluntary corporate disclosure in the Egyptian Stock Exchange, Journal of Accounting in Emerging, 2017.

15- Hanousek, Jan, and Palda, Filip, (2004), Quality of Government Services and the Civic Duty to pay Taxes In the Czech and Slovak Republics, and other Transition Countries, vol, 57.

16- Hichem Khlif Achraf Guidara Khaled Hussainey,"Sustainability level corruption and tax evasion: a cross-country analysis", Journal of Financial Crime, 2016 , Vol. 23 Iss 2.

17- IMF. 2011.Regional Economic Outlook: MENAP Oil Importers: Meeting Social Needs, Restoring Economic Confidence; Addressing Informality and Promoting Inclusion.

18- Jennifer McGarry, "Smart or shirking? The effect of aggressive tax avoidance on corporate repuation" (2018). College of Business Theses and Dissertations

19- Leandro Medina, Friedrich Schneider: "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?" IMF Working Paper, WP/18/17, Washington, 2018.

20- Mahfoudh Hussein Mgammal & Ku Nor Izah Ku Ismail1 "Corporate Tax Disclosure: A Review of Concepts, Theories Constraints, and Benefits", Asian Social Science; Vol. 11, No. 28; 2015, Published by Canadian Center of Science and Education.

21- Michael Walpole " Tackling VAT Fraud" INTERNATIONAL VAT MONITOR SEPTEMBER/OCTOBER 2014.

22- Malkawi, B. and Haloush, H., " The Case of Income Tax Evasion in Jordan: Symptoms and Solutions", Journal of Financial Crime, 2008, Vol. 15, No. 3.

23- Mike Camburn "The UT has concluded that the transferee could operate the same kind of business as the taxpayer and therefore there was a TOGC for VAT purposes." Weekly Tax Matters , July 2015.

24- Marius Cristian MILO. TAX EVASION AND ECONOMIC GROWTH, Faculty of Economic Sciences, EUROPEAN Union; International assistance, University Eftimie Murgu" of Resita, Romania,2013.

25- Nakamoto, Satoshi (2008) "Bitcoin: A Peer-to-Peer Electronic Cash System."

26- OECD "The Role of Digital Platforms in The Collection of Vat/Gst on Online Sales." As presented for consideration at the fifth meeting of the Global Forum on VAT, March 2019.

27- Payne, D., and C. Raiborn: Aggressive Tax Avoidance: A Conundrum for Stakeholders, Governments, and Morality, Journal of Business Ethics 147(3), 2018.

28- Richard Thompson Ainsworth & Boryana "Real-Time Collection of the Value-Added Tax: Some Business and Legal Implications" (October 24, 2012). Boston Univ. School of Law, Law and Economics Research Paper No. 12-51.

29- Ryan, Young Won Shin "XBRL, Financial Reporting, and Auditing. 2006.

30- WILLIAM (B) BARKER : The Ideology of Avoidance, Loyola University Chicago Law Journal , Volume 40 Issue 2 Winter 2009.

31- Williams. J & Carceloo, J. GAAP. Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-25 Member States ,) Report Published by the European Commission), 2009.

32- Yang Lan, Lili Wang and Xueyong Zhang**," Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market"**, China Journal of Accounting Research, Vol. 6, 2013.

B- Other Sources:

1- http://www.gudsst.com
2- WWW.CMA,gov.eg
3- WWW.So Cpa.Org. Sa/As/as 13/as 13.6. htm.
4- http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php.
5- http://www.beba.org.eg/Resources/docs/New-Tax-Law.doc
6- http://shbab2day.yoo7.com/montada-f48/topic-t400.htm
7- WWW.Worldwide-Tax.com/Germany/Ger_other.asp
8- WWW.FIN.Inland Revenue Authority of Singapore/GST and the Construction Industry
9- https://via.library.depaul.edu/business_etd/6
10- http://gabriel-zucman.eu/leak
11- https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/2019-taxation-papers-76.pdf

الـمـلاحـــق

ملحـــــــق (١) : قائمـــــــة الاستقصـــــــاء.

ملحق (٢) : إفـــادة الجهـاز المركزي للتعبئـة العامـة والإحصـاء .

ملحـق (١)

قـائمـــــة الاستقصـــاء

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعـة بنـــها
كليـــة التجـــارة
قســـم المحاسبـــة

قائمة استقصاء

السيد الأستاذ/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ..... وبعد ،،،

يهدف هذا البحث إلى دراسة أهم المشكلات المحاسبية والضريبية التي أسفر عنها التطبيق العملي لقانون الضرائب على الدخل وقانون الضريبة على القيمة المضافة مما يؤدى إلى ارتفاع حالات التهرب الضريبي، وذلك بهدف اقتراح أساليب لمعالجة هذه المشكلات في إطار التوجه إلى تطوير نظام التحاسب الضريبي في ضوء المعايير المحاسبية والتشريعات الضريبية .

لذلك يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية كجزء من البحث المقدم للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة بعنوان "**مدخل محاسبي مقترح لتطوير القياس والإفصاح بهدف مكافحة التهرب الضريبي في اطار معايير المحاسبة**"،

لذلك يحاول الباحث من خلال هذه القائمة التعرف على وجهة نظر سيادتكم ومقترحاتكم تجاه هذه المشكلات ومقترحات علاجها . حيث تمثل إجابتكم على الأسئلة المطروحة بها بكل دقة أحد الدعائم الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج .

ويؤكد الباحث لسيادتكم أن كل ما تقدمونه من آراء ووجهات نظر سوف تحظى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط .

ويشكر الباحث سيادتكم لتعاونكم الصادق معه في العمل على خدمة البحث العلمي، راجيا من الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء .

الباحث: **محمد راغب شطورى**

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور / **السعيد محمد عبد العزيز شعيب**
أستاذ المحاسبة الخاصة بالكلية
وكيل الكلية الأسبق للدراسات العليا والبحوث

الأستاذ الدكتور / **زكريا محمد نوفل**
عضو هيئة التدريس المتفرغ بالكلية

بيانـــات شخصية

من فضلك استيفاء البيانات التالية:

الإســـــم: ..... (إذا رغبت)

جهة العمل: ..... (إذا رغبت)

الوظيفـــة: .....

- عضو هيئة تدريس ☐
- محاسب قانوني ☐
- مأمور ضرائب ☐

سنوات الخبرة:

- أقل من ٥ سنوات ☐
- من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات ☐
- أكثر من ١٠ سنوات ☐

الدرجة العلمية / المؤهل:

- بكالوريوس في المحاسبة ☐
- ماجستير في المحاسبة ☐
- دكتوراه في المحاسبة ☐

الجمعيات المهنية (عضوية / زمالة):

- .....
- .....
- .....

(من فضلك ضع علامة (✓) أمام ما تراه مناسباً)

المحور الأول: أوجه القصور في أسلوب التحاسب الضريبي وعلاقتها بالتجنب او التهرب الضريبي.

س١: برجاء تحديد درجة أهمية المشكلات الآتية والتي تعبر عن أوجه القصور فى أسلوب التحاسب الضريبي الحالى لكل من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦، من وجهة نظر سيادتكم:

البيـــان	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام
أولاً: فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملى فى ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التى تؤدى للتجنب أو التهرب الضريبى أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد:					
١. تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في القانون باعتماد التكلفة كأساس لتقييم رصيد المخزون في أخر المدة					
٢. تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في القانون حيث جاءت المادة (٢٨) بأمر لم يتم إحالته إليها أصلاً من القانون وهو اشتراط ألا تزيد المصروفات غير المؤيدة بمستندات عن ٧% من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات .					
٣. تضارب اللائحة التنفيذية مع القانون فى بعض الأحيان. مثل مشكلة عدم الاتساق بين نصوص القانون ونصوص اللائحة التنفيذية فيما يتعلق بتكلفة الاقتراض ، حيث تعتبرها القانون الفوائد المدفوعة، أما اللائحة فتعتبرها الفوائد المستحقة وهناك اختلاف في القيمتين.					
٤. كثرة التعليمات والمنشورات وتوسعها فى بعض الأحيان مثل إلغاء الفحص بالعينة للممولين الذين لا يمسكون حسابات منتظمة .					
٥. عدم التناسب في حساب مقابل التأخير المستحق على الممول على أساس سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً إليه ٢%، بينما يتم حساب مقابل التأخير المستحق للممول على أساس سعر الإئتمان والخصم مخصوماً منه ٢% .					
٦. غموض بعض النصوص الواردة فى القانون او اللائحة أو التعليمات مما يؤدى إلى احتمال تفسيرها بأكثر من طريقة					
٧. عدم تناول التجارة الإلكترونية بالشكل الكافى فى القانون الضريبي مما يؤدى لاستخدامها فى التجنب او التهرب					

الضريبي .

٨. انتشار ظاهرة الشركات الوهمية وبيع الفواتير.

٩. اختلاف المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة مما يؤدى لاختلاف قيمة الإيراد السنوي في كل منهما مما يؤدى إلى وجود شبهة تهرب صورى في احدهما.

١٠. عدم توحيد أسلوب التحاسب الضريبي في جميع المأموريات بين الممولين المتشابهين فى المراكز القانونية

١١. عدم تحديد مواصفات معينة تضمن امن البرامج المحاسبية الإلكترونية المستخدمة من قبل الممولين والتأكد من عدم احتوائها على ثغرات يمكن ان تستخدم فى التهرب الضريبي.

١٢. عدم توافر الخبرة الكافية لدى مأمور الضرائب في اختبار والتعامل مع البرامج المحاسبية الإلكترونية

١٣. عدم التناسب بين عدد مأموري الفحص وبين عدد الملفات مما يؤدى لفحص الملف عن فترات طويلة، واللجوء للفحص التقديري خشية من التقادم.

١٤. عدم شمول الحصر الضريبي لكافة الأنشطة والمناطق

١٥. القصور في التعامل مع الاقتصاد غير الرسمي

١٦. القصور في الإفصاح الضريبي من المصلحة مثل عدم نشر كافة التعليمات والمنشورات.

١٧. عدم تفعيل العقوبات للممولين غير الملتزمين بإمساك حسابات منتظمة.

١٨. انتشار ظاهرة البيع بدون فواتير ضريبية.

١٩. قيام الممول بعرض منتجاته عن طريق وسائل التواصل الاجتماعى وتوصيلها الى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون فتح ملف ضريبي.

٢٠. لجوء الممول إلى القضاء لإلغاء أو تخفيض مقابل التأخير المستحق عليه بسبب تأخر المصلحة فى فحصه.

ثانياً: فيما يتعلق بمشكلات التطبيق العملي في ضوء أحكام قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ التي تؤدي للتجنب او التهرب الضريبي أو عدم سداد المستحقات الضريبية سواء بقصد او بدون قصد:

١. توسع اللائحة التنفيذية في خضوع بعض الأنشطة مثل المحال التجارية .
٢. كثرة التعليمات والمنشورات وتوسعها في بعض الأحيان مثل إخضاع الوحدات الإدارية للضريبة وتضاربها مع بعضها في أحيان أخرى .
٣. التوسع في تفسير القرار الوزاري رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ باشتراطات تمتع المطاعم والمحال غير السياحية بالإعفاء وتطبيقه على أنشطة اخرى مثل تصنيع وتجارة الحلوى من عجين.
٤. عدم تناول التجارة الإلكترونية بالشكل المناسب بالتشريع الضريبي .
٥. انتشار ظاهرة الشركات الوهمية وبيع الفواتير .
٦. الازدواج الضريبي في بعض الأحيان كما في نشاط الاستثمار العقاري .
٧. اختلاف المعالجة الضريبية لنشاط المقاولات في كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة مما يؤدى لاختلاف قيمة الإيراد السنوي في كل منهما .
٨. عدم شمول الحصر الضريبي لكافة الأنشطة والمناطق
٩. انتشار ظاهرة الشراء بدون فواتير ضريبية لتخفيض سعر المنتج بقيمة ضريبة القيمة المضافة .
١٠. عدم وضوح المعالجة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري
١١. قيام بعض الممولين بفتح أكثر من ملف ضريبي حتى يتم توزيع رقم الأعمال على هذه الملفات بحيث لا تصل مبيعات اى ملف منها الى حد التسجيل المحدد قانونا.
١٢. قيام المنشأة بعرض منتجاتها عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي وتوصيلها الى المستهلك وقبض الثمن عند الاستلام دون الإقرار عنها أو التسجيل لدى المصلحة.
١٣. تقديم إقرارات معدله لضرائب الدخل من الشركات بعد إخطارها بوجود واقعة تهرب من الضريبة على القيمة المضافة وخاصة اذا تم تعديل الإقرار حتى لا يتجاوز رقم المبيعات حد التسجيل.
١٤. قيام المسجل بتحصيل جزء من قيمة مبيعاته بتوجيه العملاء لإيداعها في حسابه الجاري وعدم إدراجها في مبيعات الشركة.

١٥.قيام المنشأة بفتح ملف حديث والبيع بفواتير ضريبية بقيم كبيرة وعدم الإقرار عنها ثم تغلق النشاط وتختفى بعد فترة قصيرة على اعتبار ان هذه المبيعات لم يتم اكتشافها من قبل المصلحة الا بعد مرور فترة من الزمن					
١٦.قيام المطاعم والمقاهى غير المسجلة بإضافة ضريبة قيمة مضافة ضمن إجمالي المبالغ المحصلة من العملاء					
١٧.قيام المسجل بإصدار فواتير لبعض العملاء وعدم إصدار فواتير للبعض الأخر بالاتفاق معهم حتى لا يقروا عن هذه المشتريات وبالتالى المبيعات المقابلة لها .					
١٨.قيام بعض جهات الإسناد بالتعاقد مع مكلفين غير مسجلين على ان السعر يشمل ضريبة القيمة المضافة .					
١٩.التعاملات بين الشركات الشقيقة وخاصة اذا كان منها شركات غير مسجلة أو تنتج سلعة معفاة.					
٢٠.انخفاض جودة منظومة الإقرارات الإلكترونية من حيث البنية التحتية واستيعاب تحميل مرفقات الإقرارات.					
٢١.استحداث إمكانية تقديم إقرارات معدلة لضريبة القيمة المضافة من خلال منظومة الإقرارات الإلكترونية مما ينتج عنه اعتبار من يقدمها متهربا اذا قدمها بعد مهلة التهرب					
٢٢.لجوء الممول إلى القضاء لإلغاء أو تخفيض الضريبة الإضافية المستحقة عليه بسبب تأخر المصلحة في فحصه.					





المحـور الثـانى: اوجـه القصـور فـي اسلوب التحاسب الضريبي الحـالي وعلاقتهـا بالمعـايير المحاسبية:.

س٢: يرجاء تحديد درجة أهمية المشكلات الآتية والتي تعبر عن مشكلات التحاسب الضريبي التي تواجه التطبيق العملي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦عند تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد وعاء الضريبة، من وجهة نظر سيادتكم:

البيـــان	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام
أولاً: فيما يتعلق بقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥:					
١. تضييق اللائحة التنفيذية لنطاق التطبيق المنصوص عليه في معيار المحاسبة رقم (٢) باعتماد التكلفة فقط كأساس لتقييم رصيد المخزون في آخر المدة					
٢. تحدثت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون عن أمر لم يتم إحالته إليها أصلاً من القانون وهو اشتراط ألا تزيد المصروفات الغير مؤيدة بمستندات على ٧% من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات وهو مخالف لمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات .					
٣. مشكلة عدم إعتماد المخصصات على إختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم، مما يعد مخالفا لما جاء بمعايير المحاسبة .					
٤. اقتصار قانون الضريبة على الدخل على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، بينما اتسع المعيار المحاسبى المصري ليشمل ثلاث طرق لتحديد مستوى الإتمام .					
٥. مشكلة تكوين المخصصات الفنية في مجال المقاولات .					
٦. مشكلة تعارض قانون الضريبة على الدخل في تطبيق مواده بالنسبة للإهلاك مع ما نصت عليه معايير المحاسبة المصرية .					
٧. مشكلة احتساب إهلاك معجل للآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول وذلك وفقاً للمحاسبة الضريبية، بينما لا يوجد إهلاك معجل في معايير المحاسبة .					
٨. مشكلة إغفال القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للاستخدام الذاتي بشأن الإستفادة من الإهلاك المعجل					
٩. مشكلة عدم اشتراط القانون فترة زمنية للاحتفاظ بالأصول					

بعد الإستفادة من خصم الإهلاك المعجل .

١٠. مشكلة خروج المشرع الضريبي عن المعالجة المحاسبية لتكلفة الاقتراض الواردة في المعيار المحاسبي المصري رقم (١٤) وأورد معالجة خاصة في القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

١١. مشكلة إختلاف المعالجة المحاسبية لخسائر إضمحلال قيمة الأصول عن المعالجة الضريبية لهذه الخسائر .

١٢. مشكلة إختلاف المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية بما فيها الشهرة عن المعالجة الضريبية لها .

ثانيا: فيما يتعلق بقانون لقانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦:

١. اقتصار قانون الضريبة على الدخل على استخدام طريقة واحدة عند تحديد نسبة مستوى الإتمام، بينما اتسع المعيار المحاسبي المصري ليشمل ثلاث طرق لتحديد مستوى الإتمام .

٢. السماح برد أو خصم الضريبة على القيمة المضافة المسددة عند شراء السلع الرأسمالية في الشهر الذى تم فيه شراء الأصل وعدم توزيعها على العمر الاقتصادي له

٣. عدم وضوح المعاملة الضريبية لضريبة القيمة المضافة المحملة على تكاليف الاقتراض المرسملة.

٤. المشكلات الناتجة عن التعاملات بين الأطراف المرتبطة اذا كان الهدف منها عدم بلوغ احدهم او جميعهم حد التسجيل المقرر قانونا .

٥. قيام ملتجى سلع الجدول (أولاً) بإنشاء شركة للتجارة في هذه السلع والبيع لها بسعر متدنى وبالتالى سداد ضريبة جدول أقل مما يجب وبعد ذلك تقوم شركة التجارة بالبيع للشركات والمستهلكين بأسعار مرتفعة ولا تحصل ضريبة عليها حيث ان سلع الجدول اولاً تستحق عليها الضريبة مرة واحدة فقط عند انتقالها من المنتج أو المستورد الى التاجر مما يؤدى الى تجنب ضريبى.

٦. قيام مؤدو الخدمات المهنية والاستشارية بأداء الخدمات للأطراف ذوى العلاقة معهم بمقابل بسيط أو بدون مقابل وبالتالى عدم سداد الضريبة المستحقة حيث ان الوعاء الخاضع للضريبة لهذه الخدمات هو القيمة المدفوعة فعلا وليس القيمة الواجب

المحور الثالث: العلاقة بين تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي وبين الحد من التجلب و التهرب الضريبي .

س٣: برجاء تحديد درجة أهمية الحلول الآتية والمقترحة لزيادة فعالية المحاسبة الضريبية من خلال تطوير القياس والإفصاح المحاسبي الضريبي مما يؤدى للحد من حالات التجلب والتهرب الضريبي في كل من الضريبة على الدخل وضريبة القيمة المضافة، من وجهة نظر سيادتكم:

البيـــان	هام جداً	هام	متوسط الأهمية	قليل الأهمية	غير هام
أولاً: زيادة كفاءة وفعالية التحاسب الضريبي لقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥:					
١.توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع او تضييق.					
٢.التوصل إلى تصوير قائمة دخل ضريبي، تقوم على أسس وقواعد المحاسبة الضريبية .					
٣.ضرورة أن ينص القانون على طريقة للمحاسبة الضريبية في حالة عدم إمساك المنشأة حسابات منتظمة.					
٤.تعديل نص المادة (١١٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن مقابل التأخير وذلك بحذف عبارة "مخصوماً منه ٢%" .					
٥.تعديل نص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون فيما يخص المصروفات غير المؤيدة بالمستندات والمحددة بطريقة حكمية، على أن يوضح التعديل معايير تحديد هذه المصروفات .					
٦.اعتبار المخصصات من التكاليف واجبة الخصم، في حدود شروط معينة بحسب الغرض منها أو شروط استخدامها، لإتفاقها مع المبادئ المحاسبية التي تعتبر هذه المخصصات إحدى عناصر تكلفة الحصول على الإيراد .					
٧. تعديل اللائحة التنفيذية للقانون بما يسمح بتقييم رصيد مخزون البضاعة آخر المدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية "على أساس التكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل" .					

٨. ضرورة أن ينص قانون الضريبة على الدخل على تطبيق شروط اعتبار العوائد المدينة من التكاليف واجبة الخصم حسب ترتيب النصوص الضريبية .					
٩.إعادة صياغة مواد القانون الخاصة بالمعالجات الضريبية للعوائد المدينة لتلافى اختلاف المفاهيم الواردة باللائحة التنفيذية بشأنها .					
١٠. تعديل المادة (٢١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بحيث تتضمن الطرق الأخرى من تحديد نسبة الإتمام والواردة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٨) وذلك بشأن تحديد صافى الربح الضريبي عن العقود طويلة الأجل التي تقوم بتنفيذها شركات المقاولات .					
١١. أن يُترك للمنشأة حرية تحديد معدلات الإهلاك بناء على العمر الإنتاجي المقدر للأصل .					
١٢.أن يترك الحرية للمنشآت لإختيار الطريقة التي تراها مناسبة لإهلاك الأصول القابلة للإهلاك .					
١٣.الأخذ بالإهلاك المعجل بمعايير المحاسبة المصرية لما له من تأثير ايجابى على الاستثمار.					
١٤.ضرورة توضيح التشريع الضريبي لموقف الأصول التي تقوم المنشأة بتصنيعها للاستخدام الذاتي وذلك من الإهلاك المعجل الذي يعد من التكاليف واجبة الخصم .					
١٥.أن يتضمن التشريع الضريبي نص يحدد فترة زمنية للاحتفاظ بالآلات والمعدات الجديدة لدى المنشأة بعد الاستفادة من خصم الإهلاك المعجل .					
١٦.ضرورة تعديل التشريع الضريبي ليتضمن المعالجة الضريبية لاضمحلال قيمة الأصول طويلة الأجل الملموسة وغير الملموسة، بالإضافة إلى تعديل اللائحة التنفيذية للقانون لتفسير هذه المعالجات .					
١٧.ضرورة تبنى المشرع الضريبي للمعالجة المحاسبية للشهرة طبقاً لما جاء بمعايير المحاسبة المصرية، من حيث عدم إجراء إهلاك هذه الشهرة، والاكتفاء بإجراء اختبار اضمحلال قيمة ستوي لها (اختبار انخفاض القيمة) .					
١٨. الإفصاح عن ملخص للإقرار الضريبي فى الإيضاحات المتممة للقوائم المالية حتى [illegible] على علم بالتعديلات التى تتم على [illegible]					

الدخل الضريبي. ١٩. الزام الممول الذى يقدم إقرار ضريبي معدل بالافصاح عن سبب تعديل الاقرار وطريقة القياس المحاسبي المستخدمة فى تحديد قيمة الايرادات والتكاليف . ٢٠. الزام الجهات المتعاملة فى التجارة الالكترونية باستخدام نظم محاسبية الكترونية متصلة بنظام الادارة الضريبية . **ثانيـاً: زيـادة كفـاءة وفعاليـة التحاسـب الضـريبى لقـانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦:** ١. توافر الموضوعية والوضوح في نصوص القانون واللائحة التنفيذية واقتصار دور اللائحة على تفسير مواد القانون دون توسع او تضييق. ٢. تجميع كافة المنشورات والتعليمات الخاصة بكل نشاط على حده وتوضيح المنشورات والتعليمات المعمول بها فى الوقت المحلى وبيان المنشورات والتعليمات الملغاة أولا بأول ونشرها بموقع المصلحة. ٣. عدم التوسع في تطبيق القرارات الوزارية والتعليمات والمنشورات. ٤. يجب التأكد عند إصدار أى منشورات أو تعليمات أن تكون متفقة مع القانون واللائحة التنفيذية وباقى المنشورات والتعليمات . ٥. إصدار المصلحة قائمة بأسماء الشركات الوهمية التى يتبين قيامها ببيع الفواتير وتخطر جميع المأموريات بعدم الاعتداد بخصم الضريبة على الفواتير الصادرة من تلك الشركات ويكون ذلك بموقع المصلحة وبصفة دورية حتى يتطلع عليها المكلفون ولا يقبلوا الفواتير الصادرة منها خشية الوقوع فى التهرب الضريبى . ٦. عدم قبول المنظومة الإلكترونية للإقرار الذى يتبين فيه خصم الضريبة للفواتير الصادرة من الشركات الوهمية وظهور تنبيه للشركات متلقية هذه الفواتير بعدم جواز خصم هذه الضريبة حتى تقوم بتعديل الإقرار و لا تقع فى التهرب الضريبى. ٧. إنشاء إدارة للمخاطر تكون [illegible] عالية المخاطر من خلال المنظومة الإلكترونية [illegible] هذه					

الحالات إلى إدارة مكافحة التهرب الضريبى لسرعة اكتشاف واقعة التهرب الضريبى والحد منها مستقبلا .

٨. إلغاء إمكانية تقديم إقرارات معدلة من خلال منظومة الإقرارات الإلكترونية لعدم وجود مرجعيه له فى القانون .

٩. العمل بنظام الفاتورة الإلكترونية حيث انه بمجرد صدورها تقيد مبيعات عند البائع ومشتريات عند المشترى فى نفس اللحظة .

١٠. فحص الأشخاص المرتبطة كوحدة واحدة ان امكن أو فحصها فى نفس التوقيت ، إجراء محاضر معاينة للأشخاص المرتبطة فى نفس التوقيت .

١١. اذا كان من بين الأشخاص المرتبطة شخص غير مسجل أو ينتج منتجات معفاه يتم التركيز على الأسعار التى يتعامل بها مع باقى الأشخاص المرتبطة وتعديلها الى السعر المحايد .

١٢. إبرام بروتوكولات واتفاقيات مع شركات التواصل الاجتماعي و شركات التجارة الإلكترونية في مصر لتحديد المعاملة الضريبية للتجارة الإلكترونية وخدمات الإعلانات الرقمية .

١٣. الزام الجهات المتعاملة فى التجارة الإلكترونية باستخدام نظم محاسبية إلكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية .

١٤. الزام بعض الجهات مثل المطاعم والمقاهى باستخدام نظم محاسبية إلكترونية متصلة بنظام الإدارة الضريبية .

١٥. توضيح المعاملة الضريبية لنشاط الاستثمار العقاري بكافة أنواعه بما لا يدع مجالا للاجتهاد فى تفسير القانون سواء من المسجل أو المصلحة.

١٦. توحيد المعاملة الضريبية لنشاط المقاولات فى كل من ضرائب الدخل وضريبة القيمة المضافة مما يؤدى لعدم اختلاف قيمة الإيراد السنوي في كل منهما .

١٧. توحيد الطرق والأساليب المتبعة فى فحص المسجلين فى جميع المأموريات .

١٨. تغطية الحصر الضريبى لكافة الأنشطة والمناطق على الطبيعة بالتنسيق مع الضرائب العقارية

١٩. عدم السماح بفتح اكثر من ملف ضريبى للشخص الواحد ولن يتم فتح الملف بناءا على الرقم القومى.

٢٠.الزام الممول الذى يقدم إقرار ضريبي معدل بضرائب الدخل بالإفصاح عن سبب تعديل الإقرار وتأثير التعديل على ضريبة القيمة المضافة . ٢١.عدم الاعتداد بالإقرارات المعدله المقدمة لضرائب الدخل من الشركات بعد إخطارها بوجود واقعة تهرب من الضريبة على القيمة المضافة وخاصة اذا تم تعديل الإقرار حتى لا يتجاوز رقم المبيعات حد التسجيل بهدف الخروج عن نطاق الخضوع لقانون الضريبة على القيمة المضافة					

س٥ : إذا كان هناك أي معلومات إضافية ترى أنها ضرورية من وجهة نظر سيادتكم في مجال البحث برجاء ذكرها:

١- .....

٢- .....

٣- .....

٤- .....

مع خالص الشكر لتعاونكم مع الباحث





ملحـــــــــق (٢)

إفـــادة الجهـــاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء

الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء

القيـــد : ٤٤٩ ..... الموضوع : .....

التاريـــخ : ١ / ١٠ / ٢٠٢٠ المرفقات : .....

السيد الأستاذ / مدير عام كلية التجارة
جامعة بنها
تحية طيبة وبعد ،،،

بالإشارة لكتاب سيادتكم ومرفقاته الوارد للجهاز في ٢٠٢٠/٩/٢٠ بشأن طلب الموافقة على قيام الباحث / محمد راغب شطوري محمود – المسجل لدرجة دكتوراه الفلسفة / قسم المحاسبة / كلية التجارة جامعة بنها بإجراء دراسة ميدانية بعنوان: (مدخل محاسبي مقترح لتطوير القياس والإفصاح بهدف مكافحة التهرب الضريبي في اطار معايير المحاسبة)

وذلك وفقا للإطار المعد لهذا الغرض.

يرجى التكرم بالإحاطة بأن الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء يوافق على قيام الباحث / محمد راغب شطوري محمود - بإجراء الدراسة الميدانية المشار إليها بعالية وفقا للقرار رقم (٢٨٢) لسنة ٢٠٢٠ اللازم في هذا الشأن وعلى إن يوافى الجهاز بنسخة من النتائج النهائية كاملة فور الانتهاء من إعدادها طبقا للمادة رقم (٧) من القرار .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،،

مدير عام الإدارة العامة للامن

جمهورية مصر العربية

الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء

قرار رئيس الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء

بالتفويض رقم (٢٨٢) لسنة ٢٠٢٠

فى شان قيام الباحث / محمد راغب شطورى محمود – المسجل لدرجة دكتوراه الفلسفة / قسم المحاسبة / كلية التجارة جامعة بنها - بإجراء دراسة ميدانية بعنوان: (مدخل محاسبى مقترح لتطوير القياس والافصاح بهدف مكافحة التهرب الضريبى في اطار معايير المحاسبة)

رئيس الجهاز

- بعد الإطلاع على القرار الجمهوري رقم (٢٩١٥) لسنة ١٩٦٤بشان إنشاء الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء.
- وعلى قرار رئيس الجهاز رقم (٢٣١) لسنة ١٩٦٨في شان إجراء الإحصاءات والتعدادات والاستفتاءات والاستفصاءات.
- وعلى قرار رئيس الجهاز رقم (١٣١٤) لسنه ٢٠٠٧ بشأن التفويض فى بعض الاختصاصات.
- وعلى كتاب كلية التجارة - جامعة بنها - الوارد للجهاز فى ٢٠٢٠/٩/٢٠.

قـــــرر

مادة ١: يقوم الباحث / محمد راغب شطورى محمود – المسجل لدرجة دكتوراه الفلسفة / قسم المحاسبة / كلية التجارة جامعة بنها - بإجراء الدراسة الميدانية المشار اليها عالية.

مادة ٢: تجرى الدراسة على عينة حجمها (٣٠٠) ثلاثمائة مفردة موزعة كالتالى:

٦٠ مفردة من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات الاتية: (القاهرة – عين شمس – الأزهر – بنها)

١٢٠ مفردة من مأمورى الضرائب - ١٢٠ مفردة من المحاسبين القانونيين

(بقطاع مكافحة التهرب الضريبى – بمركز كبار الممولين – ومركز متوسطى الممولين).

مادة٣: تجمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة بموجب الاستماره المعدة لذلك وعدد صفحاتها ثلاثة عشر صفحة معتمدة كل منها بخاتم الجهاز المركزي للتعبئة العامة والإحصاء.

مادة ٤: تقوم الجامعات المذكورة – وتحت إشراف / امين عام كل جامعة وكذا الجهات المستهدفة - وتحت اشراف إدارة بكل منه بتيسيراجراء هذه الدراسة الميدانية - ومراعاة الضوابط الخاصه بتقييم درجة سرية البيانات والمعلومات المتداوله مسبقا بمعر كل جهه طبقا لما جاء بخطة الامن بها.

مادة ٥: يراعى موافقة مفردات العينة - وسرية البيانات الفردية طبقا لقانون الجهاز رقم (٣٥) لسنة ١٩٦٠ والمعدل بالقانو رقم (٢٨) لسنة ١٩٨٢ وعدم استخدام البيانات التي يتم جمعها لأغراض أخرى غير أغراض هذه الدرا

مادة ٦: يجرى العمل الميداني خلال ثلاثة أشهر من تاريخ صدور هذا القرار .

مادة ٧: يوافى الجهاز المركزى للتعبئة العامة والإحصاء بنسخة من النتائج النهائية لهذه الدراسة.

مادة ٨: ينفذ هذا القرار من تاريخ صدوره.

صدر في: ٢٢ / ٩ / ٢٠٢٠

رئيس الإدارة المركزية
لشئون مكتب رئيس الجهاز

