العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين ووسائل تحسينها

بالتطبيق على مصر

د/ خيري عثمان فريز فرج عبد العال

دكتوراه الاقتصاد والمالية العامة – من كلية الحقوق جامعة أسيوط

عضو الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع

مستخلص

تسعي الإدارة الضريبية المصرية إلي تحسين العلاقة بينها وبين الممولين لتحقيق أهدافها في ربط وتحصيل الضريبية، وهو ما تناولته الدراسة من خلال بيان طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين في مبحث تمهيدي، منتهية إلي ان العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين هي علاقة تنظيمية تنظمها القوانين واللوائح الضريبية، وموضحة النتائج المترتبة علي قانونية تلك العلاقة، وتناولت الدراسة في الفصل الأول منها تحسين العلاقة الضريبية، وتناولت في الفصل الثاني منها دعم الالتزام الضريبي، وانتهت الدراسة إلي نتائج من أهمها: ان تحسين العلاقة مع الممول واحترامه يؤدي إلي مزايا متعددة للممول وللإدارة الضريبية ويؤثر بالإيجاب علي الحصيلة الضريبية، وان دعم الالتزام الضريبي لدي الممول وعلي الأخص من خلال التوعية الضريبية ومراعاة العوامل النفسية يساهم في تقليل المنازعات الضريبية مع الممولين ويقوي التزامهم الطوعي بأداء الضريبة ويساهم في حل معظم المشكلات الضريبية بين الإدارة والممولين.

The relationship between tax administration and financiers and ways to improve it

Prepared by

Dr/ Khairy Osman Feraz

Abstract

The Egyptian tax administration seeks to improve the relationship between it and the financiers to achieve its objectives in linking and collecting taxes, which is what the study addressed by clarifying the nature of the relationship between the tax administration and financiers in an introductory study, concluding that the relationship between the tax administration and financiers is an organizational relationship regulated by tax laws and regulations. The results of the legality of that relationship are clarified. In the first chapter, the study dealt with improving the tax relationship, and in the second chapter it dealt with supporting tax compliance. The study concluded with results, the most important of which are: Improving the relationship with the taxpayer and respecting him leads to multiple advantages for the taxpayer and for the tax administration and positively affects the tax proceeds, and supporting the tax commitment of the taxpayer, especially through tax awareness and taking into account psychological factors, contributes to reducing tax disputes with taxpayers and strengthens their commitment

Voluntary tax payment and contributes to solving most tax problems between management and financiers.

مقدمة

تعد العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين من العلاقات الهامة، التي تؤثر علي الالتزام الضريبي للممولين، فالممول والإدارة الضريبية هما الطرفان الرئيسيان في العلاقة الضريبية، يضاف إليهما الغير الذي قد يكون مسئولاً عن أداء الضريبة، إذ أن الممول دائماً مطالب ومدين وملتزم بأداء الضريبة وغيرها من الالتزامات التي يقررها القانون الضريبي، أما الإدارة الضريبية فهي تطالب وتفحص وتراقب وتنفذ[1]، ومع ذلك لم تكن تتمتع تلك العلاقة بسمعة جيدة على مر العصور في معظم المجتمعات البشرية، نظراً لاختلاف نظرة كل طرف منهما تجاه الطرف الأخر، وتعسف الإدارة الضريبية في إتباع وسائل قهرية لتحصيل الضرائب، ومحاولة الممول جاهداً التهرب من أدائها.

وقد كان لتطور الفكر الإنساني وبالتالي تطور الفكر الضريبي دوراً هاماً في إعادة النظر في العلاقة الضريبية بما يكفل تحقيق العدل والمساواة في تحمل الأعباء العامة، والعمل علي تقريب المسافة بين الممول والإدارة الضريبية وإزالة الفجوة بينهما بهدف تشجيع الممول على الإذعان الاختياري للقانون الضريبي، دون اللجوء إلى الوسائل الإجبارية إلا في أضيق الحدود، مما كان له أثراً كبيراً في دعم الالتزام الضريبي لدى الممولين، وقد تغيرت نظرة الإدارة الضريبية إلى الممول، فلم يعد ينظر إليه على أنه مجرد متبرع لمبلغ الضريبة، وإنما يجب

---

(1) انظر: د. محي محمد سعد، **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ١٣٥.

معاملته على أنه عميل يحتاج إلى أشكال معينة من الدعم[١]، مع ضرورة الأخذ في الاعتبار أن تكون الضريبة عادلة[٢].

وتطور مفهوم العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين من مفهوم يقوم علي أن الضريبة تستمد قوتها من المبادئ والقواعد القانونية، إلي مفهوم يعتمد علي ضرورة تعزيز فكرة أن العلاقة الضريبية تقوم علي العدالة بواسطة النصوص القانونية المرنة[٣]، وهذا يؤدي إلي ضرورة إتباع وسائل حديثة أفضل في التعامل مع الممولين مما يؤدي إلى الحد من التهرب الضريبي[٤]، وتقليل المنازعات الضريبية، ويزيد من الالتزام الطوعي لدي الممولين بأداء الضريبة؛ من خلال إحكام عملية الالتزام الضريبي لدي الممولين من خلال الرقابة الفعالة علي الالتزام الضريبي لدي الممولين، وإتباع الوسائل المناسبة لدعم الالتزام الضريبي بما يساهم في تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، ويحقق الفائدة لكليهما.

---

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، دار النهضة العربية، القاهرة، ط٢، ٢٠٠٦، ص ٢٤.

(٢) لمزيد من التفصيل انظر:

- Simon. James & Christopher Nobes, **The Economic of taxation, principles, policy and practice**, seventh Edition Pearson Education Ltd Prentice Hall, Edinburg, 1999 / 2000, p .132.

(٣) لمزيد من التفصيل انظر:

- María Teresa Soler Roch, **TAX ADMINISTRATION VS. TAXPAYER. A NEW DEAL?,** Univsierstat de Alacant, P. 1 , available online at: www.eatlp.org/uploads/public/.../Moessner%20lecture.pdf, last viewed at: 19/11/2016.

(٤) لمزيد من التفصيل انظر: سهام محمد جاسم، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي**، بحث منشور في مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد (١٩) لسنة ٢٠١١.

- أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث في انه يتعرض للعلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، مع التعرض لطبيعة العلاقة بينهما وأهمية تحسينها، وبيان العلاج المناسب لأسباب سوء تلك العلاقة، وهذا أمر يفيد الإدارة الضريبية والممولين علي حد سواء؛ لأنه يزيد من الالتزام الطوعي لدي الممولين وبالتالي يقلل من المنازعات الضريبية التي تثقل كاهلهما معاً، ويقلل من التسرب الضريبي، ويساهم في إخضاع الاقتصاد غير الرسمي لرقابة الدولة، ويفيد الدولة في حصولها علي مستحقاتها الضريبية في الوقت المناسب دون منازعات.

- هدف البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء علي العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، ووسائل تحسينها، بما يسهل مهمة التعامل بين الإدارة الضريبية والممولين ويؤدي إلي زيادة الحصيلة الضريبية التي تساهم في تمويل الخزانة العامة للدولة، وتدعم قدرة الدولة علي القيام بالإنفاق العام المطلوب.

- مشكلة البحث:

يتناول البحث العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، حيث إن التعامل السليم الجيد يؤدي إلي تحقيق أغراض فرض الضريبة، كما أن سوء هذا التعامل يؤثر سلباً علي الالتزام الضريبي للممولين، ويؤثر في قدرة الإدارة الضريبية علي تطبيق القانون الضريبي، مما يؤثر بالتالي علي الحصيلة الضريبية، لذا كان من الضروري التعرض للعلاقة بين الإدارة الضريبية ووسائل تحسينها لان العلاقة السيئة بين الإدارة الضريبية والممولين من أهم المشاكل التي تواجهها الدولة في تحصيل مستحقاتها الضريبية.

- منهج البحث:

اعتمد البحث على المزاوجة بين منهجي الاستقراء والاستنباط حيث إنهما المنهجان المناسبان لهذا البحث.

- خطة البحث:

بالبناء على ما تقدم فقد تعين تقسيم البحث إلى مبحث تمهيدي وفصلين وذالك كالأتي:

مبحث تمهيدي: طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين.

الفصل الأول: تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين.

الفصل الثاني: دعم الالتزام الضريبي لدي الممولين.

مبحث تمهيدي
طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين

تنظيم العلاقة بين الدولة ممثلة في الإدارة الضريبية كطرف ايجابي في العلاقة الضريبية، من جهة، والممولين كطرف سلبي على الجانب الآخر من تلك العلاقة، يرتب نتائج خاصة متمثلة في إقامة علاقة عامة وقانونية ذات طبيعة مالية[١].

وتعد العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية من العلاقات الهامة التي ينبغي التعرف على طبيعتها، وهل هي علاقة ود وترابط ، أم علاقة تنافر وازعان؛ لذا لابد من النظرة الواقعية إلى هذه العلاقة، ذلك أن الإدارة الضريبية عند تعاملها مع الممولين؛ تكون في حاجة ماسة إلى تحسين هذه العلاقة من اجل تسهيل مهمتها في ربط وتحصيل الضرائب، دون عناء أو منازعات، وذلك من خلال العمل على راحة الممولين، وتسهيل كل مهامهم، وتلطيف العلاقة معهم حتى يشعروا بالرضاء بالضريبة، وبدفعها بطيب خاطر دون أية انعكاسات نفسية سيئة[٢]، ونظرا لأنه حدث خلاف حول طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية

---

(١) راجع:

- Predrag Goranovic, **TAXPAYERS' RIGHTS AND TAX ADMINISTRATION IN MONTENEGRO,** PhD, School of Economics, University of Montenegro, Podgorica, p.1. Available online at: www.nispa.org/news/papers/wg5/Goranovic.rtf. last viewed at: 11/9/2017.

(٢) راجع: د. محي محمد سعد، **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ١٣١.

والممولين ولأهمية تحديد طبيعة هذه العلاقة فإن الدراسة تتناولها في أربعة مطالب متتابعة توطئة لبيان الاتجاهات الحديثة في التعامل بين الإدارة الضريبية والممولين، وذلك علي النحو الأتي:

المطلب الأول: العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علاقة تعاقدية.

المطلب الثاني: العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علاقة قانونية.

المطلب الثالث: النتائج المترتبة على العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية

المطلب الأول
العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علاقة تعاقدية

ذهب بعض من الفقه إلي أن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية هي علاقة تعاقدية، حيث إن الممول يرتبط مع الدولة بعقد ضمني مؤداه التزام الممول بدفع الضريبة نظير قيام الدولة بخدمات يترتب عليها نفع خاص له[١]، كما إن تقدير وعاء الضريبة يتم بالاتفاق بين الطرفين، وقد ينتهي الخلاف بينهما حول تقدير وعاء الضريبة نتيجة لهذا الاتفاق المبني علي المناقشات بين الطرفين، وبالتالي فهو عبارة عن عمل أو اتفاق تعاقدي[٢].

---

(١)انظر: د. سيد عبد المولي، **التشريع الضريبي المصري**، دار الفكر العربي، ١٩٧٧، ص ١٥٥.

وانظر أيضا:

- Lars P. Feld, Bruno S. Frey, **Trust breeds trust: How taxpayers are treated, Economics of Governance,** July 2002, Volume 3, Issue 2, pp 87–99.

- Lars P. Feld, Bruno S. Frey, **Tax Compliance as The Result of a Psychological Tax Contract The Role of Incentives and Responsive Regulation**, Working Paper No. 2006- 10.

(٢) راجع:

- Louis Formery: **Les impots en France**, Tom (1). 1946. p. 211.

- Henery laufenburger: **Economie du Systeme Fiscal Francais National et Local**. 195. p. 131.

مثبت في د. محمد وديع بدوي، **الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة**، مرجع سابق، ص ٩٩.

وقد اختلف أنصار هذه النظرية في التكييف القانوني لهذا العقد إلى ثلاثة اتجاهات وذلك كالأتي[١]:

الاتجاه الأول: يرى أنصاره أن هذا العقد بمثابة عقد بيع أو إيجار خدمات، أي أن الأفراد يدفعون الضريبة كثمن للخدمات والمنافع التي تقدمها الدولة لهم، إلا أن هذا التكييف لم يسلم من النقد على أساس ما يلي:

– صعوبة تحقيق التناسب بين مبلغ الضريبة ومقدار المنفعة التي يحصل عليها الشخص

–مجافاة هذا التكييف للعدالة ، كونه يؤدي إلى إلزام الطبقات الفقيرة بدفع ضرائب كبيرة مقابل ما يحصلون عليه من خدمات.

– قد تستخدم إيرادات الضرائب في تسديد التزامات مترتبة على الأجيال السابقة.

الاتجاه الثاني: ويرى العقد الضمني على أنه عقد شركه ، الدولة فيه شركه إنتاج كبرى تتكون من شركاء ، لكل منهم عمل معين يقوم به ، ويتحمل في سبيل ذلك نفقات خاصة ، إلا أنه توجد إلى جانب هذه النفقات الخاصة نفقات عامة يقوم بها مجلس الإدارة لهذه الشركة ، يتعين على الشركاء المساهمة في تمويلها و تتمثل هذه المساهمة في الضرائب التي تفرضها الدولة عليهم ، و قد وجهت لهذا الاتجاه الانتقادات التالية:

– أنه يقوم على نوع من التشبيه بين الدولة والشركة، وهذا التشبيه يتنافى مع دقة التحليل

---

(١) انظر: موفق سمور علي المحاميد، **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، (دراسة مقارنة)** ، الدار الجامعية الدولية ومكتبة دار الثقافة، د. ت، ص ١٣.

العلمي.

– قصور هذا الاتجاه في معالجة وظائف الدولة المختلفة التي لا تقتصر على المصالح المادية وإنما تشمل مجموعة من العلاقات والمصالح المعنوية.

– يترتب على هذا الاتجاه ضرورة أن تكون المنفعة التي تعود على الفرد متفقة مع درجة ثرائه وهذا ما يخالف الواقع ويجافي العدالة.

الاتجاه الثالث: تصور آخرون وجود عقد تأمين تقوم الدولة بمقتضاه بتأمين المواطنين من مختلف الأخطار مقابل أدائهم للضريبة باعتبارها قسط تأمين وقد وجهت لهذا الاتجاه العديد من الانتقادات أهمها أن طبيعة عقد التأمين تقتضي أن يعوض المؤمن لمصلحته عند وقوع الخطر، وهذا الأمر غير موجود في مجال علاقة الفرد الضريبية بالدولة[1].

وقد أيدت محكمة النقض المصرية في حكم لها هذا المسلك بالقول بان العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية هي علاقة تعاقدية، حيث قضت محكمة النقض بأنه إذا كانت مصلحة الضرائب قد اعتمدت في سنوات سابقة دفاتر الممول وحساباته، وربطت على أساسها الضريبة المستحقة عليه، فان هذا لا يمنعها إذا هي لم تطمئن إليها في سنة تالية من أن تطرحها، وتحدد أرباحه بطريقة التقدير إذ هذا من حقها بصريح نص الفقرة الأخيرة من المادة (٤٧) من القانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩، فان لم يقبل الممول هذا التقدير عرض الأمر

([1])راجع: بدايرية يحي، الإطار القانوني **لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر – باتنة، ٢٠١٢، ص ١٢-١٣.

على لجنة التقدير، ومن بعدها على المحكمة التي يدخل في اختصاصها محل إقامة الممول إذا طعن أمامها في قرار اللجنة، وبذلك تتاح له فرصة إثبات مطابقة دفاتره وحساباته للواقع، وعلى أساسها يحدد وعاء الضريبة، فإن هو لم يسلك هذا الطريق وقبل التقدير الذي أجرته المصلحة، فانه يكون بقبوله قد عقد معها اتفاقاً لا يحل له أن يتحلل منه، ما لم يثبت وجود شائبة شابت رضاءه وقت انعقاده، أو أنه وقع مخالفاً للنظام العام. ولا يعتبر من الشوائب التي تعيب هذا الاتفاق أن يثبت بعد انعقاده مطابقة دفاتر الممول وحساباته للواقع، إذ لو صح اعتبار هذا الأمر كذلك، لفات الغرض الذي قصد إليه الشارع من إجازة الاتفاق فيما بين الممول والمصلحة، وهو أن يستقر بينهما الوضع نهائياً فيما يتعلق بوعاء الضريبة ومقدارها، إذ هذا الاستقرار من المصلحة العامة[1].

(1) حكم محكمة النقض في الطعن رقم ٣١ لسنة ٢٠ ق، جلسة ١٩٥٢/٣/٢٧، س ٣، ص ٦٤٨.

المطلب الثاني
العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علاقة قانونية

ذهب معظم الفقه الضريبي ويميل إليه الباحث إلى أن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ينظمها القانون على أساس من المبادئ الدستورية، ووفقاً للقواعد القانونية المتفقة على أن دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الواقعة أو الوقائع التي يتطلبها قانون الضريبة، دون أن يتوقف ذلك على إرادة الممول أو إرادة الإدارة الضريبية، وان قرار ربط الضريبة قراراً كاشفاً وليس منشئاً لدين الضريبة[١]، وان القانون الضريبي الحديث لا يرى في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية إلا رباطاً قانونياً لا عقدياً، وذلك إمعاناً في تسويد القانون في شئون الضرائب حماية للممول من تعسف السلطة التنفيذية[٢]، فالعلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين علاقة تنظيمية أساسها حكم القانون وليست علاقة عقدية، كما أن فرض الدولة للضريبة احد المظاهر الأساسية التي تبدو فيها الدولة كسلطة ذات سيادة[٣].

---

(١) انظر: مجدي نبيل محمود شرعب، **امتيازات الإدارة الضريبية – دراسة تحليلية للنظام القانوني الفلسطيني**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا– جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٥، ص ٥٤ وما بعدها.

(٢) راجع: د. قدري نقولا عطية، **ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها**، لا.ن، ١٩٦٠، ص ١١٤، د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٣٣.

(٣) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الشركات القابضة ومشكلاتها الضريبية وفقاً لقانون قطاع الأعمال العام**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٧٤– السنة الأربعون، ١٩٩١، ص ٥٧.

وأن للعلاقة الضريبية (بين الممول والإدارة الضريبية) جانبان أساسيان[1]، **الأول** جانب قانوني: ينظم الحقوق والالتزامات المتبادلة بين الطرفين، وتحكمه بصفة أساسية القوانين الضريبية، واللوائح والقرارات، والتعليمات التفسيرية، والمنشورات الدورية التي تصدرها الإدارة الضريبية، والجانب **الثاني** جانب شخصي: بين الممول وموظفي الإدارة الضريبية، ويتمثل بصفة أساسية في ضرورة قيام العلاقة فيما بينهما على أساس من الثقة المتبادلة، وافتراض حسن النية من جانب الممول.

وان تنظيم الجانب القانوني للعلاقة الضريبية يتطلب: تدخلاً من جانب المشرع ليحدد القواعد الموضوعية، والإجرائية المنظمة لربط الضريبة، ويجب على المشرع أن يراعى الأسس المقررة لتنظيم الدعاوى الموضوعية، وتحقيق العدالة حتى تتوافر الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والممول.

وتنظيم الجانب الشخصي يتطلب: الاهتمام بالعلاقات الإنسانية من جانب الإدارة الضريبية، بحيث يكون الممول دائماً على بينة من حقوقه والتزاماته، والعمل بمختلف الوسائل الممكنة لتسهيل أدائه لهذه الالتزامات، كما يتعين تنمية الشعور بأهمية الالتزام الضريبي لدي الممول، باعتباره واجباً أخلاقياً وقانونياً، يترتب على مخالفته فقد الثقة والاعتبار، ومن ناحية أخرى يجب أن يتم تحديد دين الضريبة المستحقة في ذمة الممول، على النحو الذي حدده القانون، وبدون تحكم من قبل الإدارة الضريبية، مما يودى إلى تقوية الالتزام الضريبي للممول،

---

(1) انظر: د. محمد أحمد عبد الرءوف، **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، مرجع سابق، ص ٢- ٣؛ د. محمد حامد عطا، **المنازعات الضريبية في مجال الضرائب علي الدخل، طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية**، المجلد الثالث عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٥، ص ١٧.

والذي يعنى امتثاله للقانون الضريبي[١]، والعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية تعتبر من روابط القانون العام، وان طبيعة هذه العلاقة تجعل الإدارة الضريبية في مركز متميز عن الممول، إلا أن القوانين الضريبية عادة ما تهدف إلى تحقيق قدر من التوازن بين طرفي العلاقة، وخاصة الامتيازات المقررة للخزانة وضمانات الممولين[٢].

وتخضع تلك العلاقة لمبدأ المشروعية ومبدأ المساواة؛ ويقتضي مبدأ المشروعية أن تكون جميع قرارات الإدارة الضريبية، وأعمالها المادية والقانونية مطابقة للقانون، وتخضع لرقابة القضاء، ويقتضى تطبيق مبدأ المساواة أن يقوم النظام الضريبي علي أساس العدالة، بحيث يراعي مبدأ عمومية الضريبة وتناسبها مع المقدرة التكليفية للممول، والمساواة بين جميع الممولين عند تطبيق القانون الضريبي من قبل الإدارة الضريبية، ما دامت قد تماثلت مراكزهم القانونية، وتخضع تلك العلاقة أيضا لمبدأ الواقعية، وتعتبر الواقعية السمة المميزة للقانون الضريبي، وتعني أن القانون الضريبي يعتد بواقع الحال فقط بصدد العلاقة

---

(١) راجع:

- Simon JAMES &Clinton ALLY (2004), **Tax compliance, self-Assesment and Tax dministration in New Zealand,** Journal of Finance and Management in Public Services, Volume 2 Number 2, p 3. Available online at:
http://www.cipfa.org.uk/thejournal/download/jour_vol2_no2_c.pdf

(٢) راجع:

- Recci (j.-cl.)., Le pouvoir discretionnaire de L Administration fiscale. These. Universite de Aix - Marseille, 1974, p. 87, 88.

مثبت في: د. محمد أحمد عبد الرءوف، **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، مرجع سابق، ص ٢.

- حسام فايز عبد الغفور، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ٦٤.

الضريبية، وبغض النظر عن الشروط والتكييف القانوني المقرر في مختلف فروع القانون الأخرى[١].

كما أن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علاقة حتمية وليست اختيارية، فهي حتمية حيث تفرضها وتنظمها القوانين واللوائح الضريبية، والتي تتعلق بمهام الإدارة الضريبية من ضرورة تأسيس الضريبة، وتحصيلها من الممولين، وكذلك الالتزامات، والحقوق التي لكلا طرفي العلاقة الحتمية، وهى علاقة غير اختيارية إذ أن الممول لو كان الخيار بيده لما اختار أن يدخل في أية علاقات مع الإدارة الضريبية، ولما اختار إطلاقا أن يدفع الضريبة، وهي علاقة غير متوازنة، أو ليست متكافئة، فالإدارة الضريبية لديها سلطات وحقوق واسعة خولها لها القانون، والممول ملتزم بالكثير من الالتزامات المفروضة عليه بالقانون، والإدارة الضريبية مضطرة إلى استخدام سلطاتها وحقوقها قبل الممولين في سبيل أداء مهامها[٢].

أما القضاء المصري فيري أن الضريبة تكليف في مال الفرد يساهم بها في إقامة المجتمع الذي تمثله الحكومة، وهى تنشا وتتحدد بحكم القانون، ولا يجوز تعديلها أو تغييرها أو إلغائها أو الإعفاء منها بغير قانون[٣]، وان علاقة مصلحة الضرائب بالممولين علاقة تحكمها قواعد القانون المالي، وهى قواعد تستقل بذاتها

---

(١) انظر: د. محمد أحمد عبد الرءوف ، **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، مرجع سابق، ص ٤– ٥.

(٢) راجع: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ١٦٠.

(٣) حكم محكمة استئناف الإسكندرية جلسة ١٠ / ٢/ ١٩٤٧ مثبت في: مؤلف كامل محمد بدوى، **المرجع في تشريعات الضرائب فقهاً وقضاءً – القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩**، دار الفكر العربي، ١٩٦١، ص ٢٦٧.

عن قواعد القانون المدني، وتنفرد بخصائصها الخاصة[١]. وان دين الضريبة ينشأ بمجرد توافر الوقعة المنشأة له طبقاً للقانون، وان إخطار الممول بربط الضريبة لا علاقة له بنشوء الضريبة، التي تولد مع ميلاد الإيراد الخاضع لها[٢].

وبناءً عليه تكون العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علاقة قانونية أساسها تطبيق القانون، ولا تستند إلى عقد بين الطرفين، وأن الالتزام بتطبيق أحكام القانون في شئون الضرائب يؤدي إلى حماية الممول من تعسف الإدارة الضريبية[٣]، بحيث يجب عليها أن تقوم بتحديد دين الضريبة المستحقة في ذمة الممول، على النحو الذي حدده القانون، وبدون تحكم من قبلها، مما يودى إلى تقوية الالتزام الضريبي للممول، والذي يعنى امتثال دافعي الضرائب للقانون الضريبي[٤]، فالقانون هو المصدر المباشر للالتزام الضريبي طبقاً للدستور[١]،

---

(١) حكم محكمة مصر الابتدائية جلسة ٢٠ / ١٢ / ١٩٤٨، وفى نفس المعنى حكم محكمة الإسكندرية الابتدائية، جلسة ١٩٥١/٣/٣١، مثبت في: د. محمد طه بدوى، د. محمد حمدي النشار، **أصول التشريع الضريبي المصري**، ١٩٥٩، ص ١٠٠.

(٢) حكم محكمة النقض المصرية في الطعن رقم ٤٤٣ لسنة ٦٨ ق، جلسة ١٣ مايو لسنة ١٩٩٩، مثبت في د. محمد حامد عطا، **النقض الضريبي الحديث**، المجلد العاشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٢، ص ٣٧ – ٣٨.

(٣) راجع: د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، **أصول التشريع الضريبي المصري**، مرجع سابق، ص ٧٥.

(٤) انظر:

- Simon JAMES &Clinton ALLY (2004), **Tax compliance, self-Assesment and Tax Administration in New Zealand,** Journal of Finance and Management in Public Services. Vol. 2, No. 2, p. 3. Available online at: http://www.cipfa.org.uk/thejournal/download/jour_vol2_no2_c.pdf last viewed at: 11/9/2015.

حيث إن قانون الضرائب ينشئ التزاماً على عاتق الممول دافع الضريبية، وهو أحد التزامات القانون العام ينشأ بإرادة المشرع المنفردة، فيختلف بذلك عن الالتزام التعاقدي الذي يتوقف على إرادة المتعاقدين[٢]، ويعني ذلك أن مصدر الالتزام بدفع الضريبة هو نص القانون، ولا تصلح المصادر الأخرى للالتزام[٣].

---

(١) انظر: د. محمد محمد عبد اللطيف، **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٩، ص ١٣.

(٢) راجع: د. أحمد فتحي سرور، **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠، ص ١٣.

(٣) انظر: د. موفق السمور، **المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع**، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان – الأردن، ٢٠٠٥، ص ٤٥.

المطلب الثالث

النتائج المترتبة على العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية

يترتب علي القول بأن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علاقة تنظيمية؛ يحكمها القانون، عدم اعتبار الإدارة الضريبية شريكاً للممول، ولا خصماً يهمه الانتصار على خصمه بكافة الوسائل، كما أن الإدارة الضريبية تقع في مركز الدائن بالنسبة للممول[١]، وهو ما تتناوله الدراسة على النحو التالي:

الفرع الأول

علاقة مأمور الضرائب بالممول

علاقة مأمور الضرائب بالممول ينظمها القانون باعتباره من موظفي الدولة الخاضعين لقانون الخدمة المدنية، يلتزم بالوجبات التي تفرضها عليه الوظيفة العامة مع مراعاة عدم الإخلال بها، وله كذلك الحقوق المقررة للموظف العام.

ويمثل مأمور الضرائب الإدارة التابع لها (الإدارة الضريبية) فيما هو من اختصاصه، ويلتزم بعدم تجاوز هذا الاختصاص وإلا سقط حق التمثيل المخول له[٢]، ويترتب على كونه ممثلاً للإدارة الضريبية أن يكون له الحق في اتخاذ إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، وان يكون هو صاحب الشأن في مراجعة

---

(١) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة، طبعة ٢٠٠٦**، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٢) حكم محكمة استئناف القاهرة في القضية رقم ١٩ لسنة ١ق، جلسة ٢٩ / ١ /١٩٤١، مشار إليه في د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٣٤.

إقرارات الممولين ودفاترهم وحساباتهم طبقاً للقانون[١]، وهو يقوم بإعمال التقديرات، ويمهد لها، إلماماً منه بحالة الممولين الذين يباشرون نشاطهم في منطقة اختصاصه، وهو الأغزر علماً بحالة السوق المحلية، ومن ثم فان تقدير مأمور الضرائب إذا كان دقيقاً يكون أكثر دلالة على الأرباح الحقيقية للممول من رأى مراجعه، أو مديره الذين يعتمدون في تقديرهم على الخبرة النظرية، أو على المعلومات الشخصية المستمدة من المنطق [٢].

ويقوم مأمور الضرائب بتمثيل الإدارة الضريبية في التعامل مع الممولين، وفحص إقراراتهم الضريبية، وإجراء المناقشات معهم توصلاً إلى اتفاق على وعاء الضريبة يتفق والحقيقة وينهي المنازعة معهم[٣]، وهو الذي يقوم أيضاً بكافة الإجراءات التي يتطلبها القانون الضريبي لربط الضريبة وتحصيلها، والأمر الذي يتطلب أن يكون مأمور الضرائب مؤهلاً من الناحية العلمية والنفسية، ومدرباً على التعامل مع الممولين، وله القدرة على تنمية مهاراته التي تساعده على أداء عملة بطريقة مناسبة تتفق والقانون وقواعد العدالة.

---

(١) حكم محكمة مصر الابتدائية في القضية رقم ٤٥ لسنة ٤٨، مشار إليه في مؤلف د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٣٤.

(٢) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٣٥.

(٣) قضى حكم محكمة الفيوم الابتدائية في ٣ مارس سنة ١٩٤٦" بأنه إذا صادق مأمور الضرائب على إقرار الممول، وأعطاه مخالصة كانت هذه المخالصة صادرة ممن يمثل مصلحة الضرائب قانوناً وتعتبر الضريبة متفقاً عليها بين مصلحة الضرائب والممول اتفاقاً يمتنع معه على المأمورية الالتجاء إلى لجنة التقدير أو إعادة التقدير بنفسها، كما يمتنع معه على الممول المنازعة فيه لدى لجنة التقدير" مثبت في: د. محمد طه بدوى، د. محمد حمدي النشار، **التشريع الضريبي المصري**، مرجع سابق، ص ٩٣.

ويتعين علي مأمور الضرائب احترام حقوق ومصالح الممولين دون استثناء، والتعامل معهم باحترام ولباقة وكياسة وحيادية وتجرد وموضوعية دون تمييز على أساس العرق أو الجنس أو المعتقدات الدينية أو السياسية أو الوضع الاجتماعي أو السن أو الوضع الجسماني أو أي شكل من أشكال التمييز، وإنما يضع في اعتباره أن جميع الممولين سواء بسواء عند تطبيق قانون الضرائب عليهم مع الابتعاد عن الأشكال المختلفة للفساد والرشوة واللامبالاة، والتي قد تؤدي إلي ضعف مستوي الأداء وتقليل الحصيلة الضريبية، وبالتالي عجز الدولة عن تحقيق سياساتها الضريبية.

وعلي مأمور الضرائب السعي إلى اكتساب ثقة الممولين من خلال نزاهته وتجاوبه وسلوكه السليم في كل أعماله بما يتوافق مع القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات المنفذة لها والنظم المعمول بها والعمل علي تطبيقها بدقة وأمانة(١)، مما يشعرهم بالعدالة والنزاهة والإنصاف، ويدفعهم إلي أداء الضريبة عن طيب خاطر.

الفرع الثاني
الإدارة الضريبية ليست خصماً للممول

على الرغم من أن المنازعة الضريبية هي منازعة إدارية، يغلب عليها الطابع الموضوعي أو المشروعية، إلا أن هناك رأيُ يري ان الإدارة الضريبية تعد خصما للممول حيث يري ان المنازعة الضريبية ليست خصومة عينية خالصة

(١) راجع: مادة رقم (٥٧) من قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ المنشور بالجريدة الرسمية بالعدد ٤٣ مكرر (أ) في أول نوفمبر ٢٠١٦، والمادة رقم (١٤٩) من لائحة قانون الخدمة المدنية الصادرة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢١٦ لسنة ٢٠١٧ والمنشورة بالجريدة الرسمية العدد ٢١ مكرر في ٢٧ مايو ٢٠١٧.

مناطها اختصام قرار ربط الضريبة في ذاته استهدافا لمراقبة مشروعيته، وإنما تعتبر بالإضافة إلى ذلك خصومة شخصية، تقوم بين طرفين محددين هما، **الدولة:** وهى الطرف الدائن في الالتزام الضريبي، وهى التي تفرض الضريبة وتحصلها وتمثلها الإدارة الضريبة، **والممول:** وهو الطرف المدين بالضريبة في الالتزام الضريبي، وهذا الطابع الشخصي هو ما يميز المنازعة الضريبية عن غيرها من المنازعات، والممول وهو الطرف الرئيس في المنازعة الضريبية، ويكتسب مركز الخصم فيها[١].

ويذهب رأيُ آخر يؤيده الباحث إلي انه لا يمكن اعتبار الإدارة الضريبية خصماً للممول بمعنى الكلمة؛ لأنها فرع من فروع السلطة التنفيذية للدولة، أعطاها القانون سلطة تحديد الضرائب، وجبايتها وإعمالها في هذا السبيل تعتبر من أعمال السلطة، أي أنها تقوم استناداً على نصيبها من الولاية العامة، وأن الإدارة الضريبية لا يهمها الانتصار علي الممول، وإنما يهمها بيان الحقيقة وتطبيق القانون الضريبي تطبيقاً سليماً، يتفق مع قواعد العدالة والمساواة ونصوص القانون[٢]، ويتطلب ذلك ضرورة مراجعة جهة الإدارة عن طريق الاعتراض والطعن الضريبي، عندما يحدث الاختلاف بين وجهة نظر الممول، ووجهة نظر الإدارة الضريبية حتى يتم حل المنازعات قبل أن تصل إلى القضاء[٣].

ويجب علي الإدارة الضريبية أن تسعي سعياً جاداً نحو تطبيق التشريع الضريبي بعدالة، وشفافية للحد من حجم التهرب الضريبي، وذلك يتطلب أن يكون

---

(١) راجع: د. محمد حامد عطا، **المنازعات الضريبية في مجال الضرائب علي الدخل**، مرجع سابق، ص ٤٣ ، ٤٧.

(٢) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٣٥.

(٣) انظر: د. مصطفى رشدي شيحة، **التشريع الضريبي المصري – ضرائب الدخل المباشرة**، دار الجامعة الجديدة ، الإسكندرية، ١٩٩٨، ص ٥٢٣.

مأمور الضرائب مطبقاً للتشريع الضريبي بحيدة تامة بين الممول والدولة، فهو قاضياً وليس خصماً للممول كما يحدث في كثير من الأحيان، ويجب علي الإدارة الضريبية أن توجهه وتؤهله لذلك[١].

الفرع الثالث

الإدارة الضريبية ليست شريكاً للممول

لا تعد الإدارة الضريبية شريكاً للممول في المنشاة أو في النشاط الذي يزاوله، ومن ثم لا يحق لها أن تتدخل في إدارة المنشأة[٢]، وإنما يكون للممول إدارة منشأته وفقاً لما يراه محققاً لنجاحها في مزاولة النشاط وتحقيق الربح المشروع، ويقتصر دور الإدارة الضريبية على مراقبة حسابات هذه المنشاة بقصد منع التهرب من الضريبة[٣]، وأدائها وفقاً لحقيقة أرباح الممول.

الفرع الرابع

الإدارة الضريبية تعتبر في مركز الدائن بالنسبة للممول

تعتبر الإدارة الضريبية في مركز الدائن بالنسبة للممول المدين بالضريبة، وهى تطالبه بدين الضريبة، ويترتب على ذلك انه إذا أدعت الإدارة الضريبية علي ممول بأنه يزاول نشاطاً ما، فانه يجب عليها في الوقت ذاته أن تقيم الدليل،

---

(١) راجع: د. عبد الرحمن عليان، **محاور ترشيد و تفعيل دور الإدارة الضريبية في رفع كفاءة الأداء الضريبي**، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، المنعقد يومي ١٥-١٦ ديسمبر ٢٠٠٧، ص ٣.

(٢) حكم محكمة مصر المختلطة، في القضية رقم ٢٨٣٣ لسنة ٧١ ق، مثبت في: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٣٦.

(٣) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٣٤.

والحجة المؤيدين لوجهة نظرها[١]، وهي تعتبر دائناً متميزاً عن غيرها من الدائنين في حال تعدد دائني الممول، ودينهاً ديناً ممتازاً تالياً في المرتبة للرسوم القضائية، وذلك على جميع أموال المدينين بالضريبة، أو الملتزمين بتوريدها.

ودين الضريبة واجب الأداء في مقر مصلحة الضرائب، أو فروعها، أو حسب ما يقرره القانون، دون حاجة إلى مطالبة في مقر المدين[٢]. ولها الحق في اتخاذ الإجراءات وتوقيع الحجوز المناسبة التي تمكنها من الحصول على ما يكون مستحق لها من ضرائب في ذمة الممولين[٣].

ويتميز دين الضريبة عن غيرة من الديون بالإضافة إلى كونه ديناً ممتازاً عن غيرة من الديون، بأنه دين يستحق علي الممول بمجرد توافر الواقعة المنشئة له طبقاً للقانون، وهذه الواقعة تنشأ مع نشأة الإيراد الخاضع للضريبة[٤]، ولا يحتاج دين الضريبة إلي مطالبة الإدارة الضريبية للممول به حتى يقوم بسدادة وإنما ينبغي عليه المبادرة بسدادة للخزانة العامة، وانه دين واجب الأداء رغم المنازعة في صحته، أو في مقداره[٥].

---

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٣٨.

(٢) انظر: مادة (١٠٢) من قانون ضرائب علي الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٣) راجع: مادة (١٠٤) ، (١٠٧) من قانون ضرائب علي الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) نقض مدني في الطعن رقم ٢٣٨ لسنة ٣٦ ق، جلسة ١٩٧٤/١/١٦، س ٢٥، ص ١٥٧.

(٥) انظر: هاني محمد حسن شبيطة، **حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٦، ص ٥١.

الفرع الخامس

تطور النظرة إلى الممول من مكلف إلى عميل

الاتجاه السائد لدي العديد من الإدارات الضريبية يظهر أن جميع الممولين من المجرمين المحتملين، ثم أن تحديد المشاكل الإدارية الرئيسية والسيطرة على الممولين واصطياد أولئك الذين يغشون، هي مهام ضرورية ومهمة حقاً، وهذا الاهتمام أمر مبرر في بلد تمر بتحول اقتصادي وضريبي سريع(١).

لذا فإن الالتزام الضريبي المنخفض لدي الممولين يبعث علي القلق الشديد في كثير من الدول النامية، مما يحد من قدرة حكومات تلك الدول علي رفع إيراداتها الضريبية، ويقلل من قدرتها علي تمويل المشروعات التنموية(٢).

وقد أدى ذلك إلي جانب التطور الحديث في كافة المجالات، مع الشعور بأهمية إصلاح الإدارة الضريبية بهدف تشجيع الممول على الإذعان الاختياري للقانون الضريبي إلي تطور النظرة إلى الممول من مكلف – ملزم بأداء الضريبة جبراً إلي الإدارة الضريبية، بالكيفية التي يحددها القانون، باعتباره مكلفاً قانوناً

---

(١) انظر:

- Richard Bird, **Smart Tax Administration**, Economic Premise, The World Bank, OCTOBER 2010 • Number 36, p. 4 .

(٢) انظر:

- ARINDAM DAS-GUPTA, SHANTO GHOSH, DILIP MOOKHERJEE, **Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India,** International Tax and Public Finance, 11, 575–600, 2004, p. 1. available online at: people.bu.edu/dilipm/publications/DasguptaGhMookITPF.pdf . last viewed at: 11/9/2016.

بذلك– إلى عميل أو زبون يحصل علي الخدمة المتمثلة في إعانته علي الوفاء بالتزاماته القانونية تجاه الدولة بأقل تكلفة، سعياً للحصول علي رضائه في إطار من الجودة بمعناها في المشروعات الخاصة، مما يجعله مرتبطاً بالإدارة الضريبية ولا يفكر في الهروب منها ويزيد من التزامه الضريبي[١].

ولا يعني اعتبار الممول عميلاً أو زبوناً، تغير الوضع القانوني للعلاقة التنظيمية التي تحكم الممول والإدارة الضريبية، ولا تجعل الضريبة تتحول من فريضة إجبارية إلي التزام اختياري للممول إن شاء أن يقوم به أو يمتنع عنه، تشبيها له بالعميل التجاري الذي يقرر باختياره التعامل مع المنشأة، في الوقت والمكان الذي يناسبه، بل أن الضريبة ستظل كما هي فريضة إجبارية، وان القانون الضريبي يلزم الممول بالإذعان لأحكامه جبراً، ولا يلحق التطور سوي طريقة وأسلوب الإدارة الضريبية في تحقيق هذا ألاذعان، علي أن يكون سبيلها الأساسي هو تشجيع إذعان الممول اختياراً وطواعية للقانون، بنفس الطرق والوسائل التي تتبعها المنشات الخاصة في جذب عملائها علي التعامل معها اختياراً وكسب رضاهم، وألا تلجأ إلي وسائل الإذعان الإجباري للقانون الضريبي

---

(١) عارض بعض الكتاب النظرة إلي الممول من مكلف إلي عميل باعتبارها مبالغة في تقدير العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية علي اعتبار انه لا يمكن تطبيق القواعد التي تحكم القطاع الخاص في علاقته مع المستهلك في هذه الحالة لان القطاع الخاص يعترف دائما بان العميل علي حق وان علي التاجر أن يغير سلوكه لتقديم السلع والخدمات التي يرغبها، بينما تجبر الدولة الممول علي أداء الضريبة بحكم القانون، كما انه ليس من السهل عليها أن تغير سياستها لمجرد الحصول علي رضاء الممولين أو بعضهم.

انظر:

- Ron Hikel : **Real Customer service in Government: Is it Possible ?, Executive Digest**, KPMG, 1996 .

مثبت في: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٣٨.

إلا بصفة استثنائية، وخطوة تالية ضرورية للتعامل مع المخالفين للقانون، وردعاً للمتهربين من التزاماتهم الضريبية[١].

الفرع السادس

تحويل الإدارة الضريبية إلى إدارة خدمات

يتم ذلك من خلال تحويل الإدارة الضريبية من إدارة جباية إلي إدارة خدمات؛ تتمثل خدمتها في مساعدة الممول علي الوفاء بالتزاماته الضريبية، وتجنيبه الوقوع في المخالفات التي تعرضه لتوقيع العقوبات، بحيث يشعر الممول أن الإدارة الضريبية تخدمه، وان خدمتها تعود عليه بالنفع الذي يترجم في صورة مبالغ نقدية تم توفيرها، وتبلغ هذه الخدمة غايتها حينما تتمكن الإدارة الضريبية من إعانة الممول علي دفع الضريبة المستحقة دون مغالاة، وبإجراءات ميسرة وواضحة، في وقت وجيز، دون حاجة إلي اللجوء إلي العديد من الخبراء ذوى الأتعاب عالية التكلفة[٢].

وتحقيقاً لذلك يجب التوسع في الأخذ بنظام الضريبة الرضائية (الالتزام الطوعي) الأمر الذي يساعد علي تحويل الإدارة الضريبية من إدارة جباية إلي إدارة خدمات[٣]، ويجب أن يتبنى المشرع الضريبي فلسفة تقوم علي تحسين الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية للممولين، وذلك من خلال إصدار التعليمات الواضحة المبسطة، والنماذج السهلة المفهومة، وتوفير المعلومات المطلوبة بشفافية، بالإضافة إلي التوسع في نظام الحجز من المنبع الذي يقلل من

---

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٤١ – ٤٢.

(٢) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص٤٢ – ٤٣.

(٣) راجع: د. سامح أحمد محمد إسماعيل، **مشكلات التنظيم الفني للضريبة الموحدة في التشريع الضريبي المصري**، مرجع سابق، ص ٤١٤.

شعور الممول بعبء الضريبة، ويجعل الالتزام الضريبي يتم وفقاً لاختيار الممول أكثر من اعتماده علي إجبار الممول علي الالتزام به جبراً[١].

وتجدر الإشارة إلي أن الإدارة الضريبية المصرية أصبح لديها قناعة بضرورة تحويل مصلحة الضرائب من مصلحة جباية، ألي مصلحة خدمات، تعاون الممول علي أداء التزاماته الضريبية للدولة[٢]، بحيث يمكن اعتبار الإدارة الضريبية عملية إنتاجية تتكون مدخلاتها من الموظفين والمعلومات، وتتكون مخرجاتها من الحصيلة الضريبية التي تؤول إلي الدولة، والعدالة التي تتحقق للممولين[٣].

ومن خلال العرض السابق يري الباحث أن العلاقة بين أطراف العملية الضريبية (الممول والإدارة الضريبية)، يجب أن تتسم بالود والمشاركة، ومعرفة كل طرف لحقوقه والتزاماته، والعمل تحت شعار خدمة الوطن والمجتمع بأسره، بعد أن ثبت أن علاقة العداوة والقهر لا تحقق مصلحة أي من الطرفين، وتزيد من حالات التهرب الضريبي وتتسبب في زيادة المنازعات الضريبية، وتؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية.

---

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٤٣.

(٢) انظر: مجلة الثقافة الضريبية، العدد التاسع والأربعون– يوليو ٢٠٠٥، ص ٢٦.

(٣) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٤٣.

الفصل الأول
تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين

تعد العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية من العلاقات الهامة والحتمية ومن العلاقات التي يكون تحسينها أمراً مهما، حيث إنها تؤدى إلي تقوية الالتزام الضريبي لدي الممولين وبالتالي إلى تحصيل المبالغ اللازمة للمساهمة في نفقات الدولة، وحيث إن هذه العلاقة تحكمها ضوابط لا إرادية أو جبرية، فإنه يمكن أن تكون محل نزاع بين طرفيها؛ بسبب عدم رضاء أحدهما بما هو مفروض علية جبراً[1]. وهذا يدعو إلى ضرورة الاهتمام بتحسينها مما يزيد الالتزام الضريبي لدى الممولين، ويساعد على إنهاء المنازعات في مهدها، ويحقق فائدة لكل من الطرفين.

وتتجه معظم النظم الضريبية الحديثة إلي اتخاذ الإجراءات وإتباع الوسائل التي تؤدي إلي تحسين تلك العلاقة لأهميتها لكل من الممول والإدارة الضريبية والحصيلة الضريبية، لذا تتناول الدراسة موضوع تحسين العلاقة الضريبية من حيث أهميته مع ضرورة تحسين المعاملة الضريبة في المنازعات الضريبية، والمقترحات التي يراها الباحث لتحسين العلاقة الضريبية في ثلاث مطالب متتابعة على النحو التالي:

المبحث الأول: أهمية تحسين العلاقة الضريبية.
المبحث الثاني: تحسين العلاقة في المنازعات الضريبية.
المبحث الثالث: مقترحات تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية.

---

(1) انظر: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ت، ص ٢٠٧.

المبحث الأول
أهمية تحسين العلاقة الضريبية

يحقق تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية فوائد متعددة لكل من الممول والإدارة الضريبية، كما يؤثر تأثيراً ايجابياً على الحصيلة الضريبية، وهو تتناوله الدراسة وفقا للتقسيم الأتي:

المطلب الأول: أهمية تحسين العلاقة الضريبية بالنسبة للممول.
المطلب الثاني: أهمية تحسين العلاقة الضريبية بالنسبة للإدارة الضريبية.
المطلب الثالث: أثر تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية على الحصيلة الضريبية.

المطلب الأول
أهمية تحسين العلاقة الضريبية بالنسبة للممول

يحقق تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية فوائد متعددة للممول، من أهمها [١]ما يلي:

١- شعور الممول بالثقة والاطمئنان إلى أن الإدارة الضريبية لا تتعسف في استخدام حقوقها وسلطاتها وإنما تقوم فقط بتطبيق وتنفيذ القوانين الضريبية الواجب تنفيذها، وشعور الممول بأن حقوقه مصانة يؤدى إلى عدم تزمته، وعدم إساءة الظن بالإدارة الضريبية، وبالتالي راحته النفسية وعدم قلقه، وشعوره بالأمان نحو الإدارة الضريبية، ويؤدي إلي عدم ضياع وقته أو ماله، ويجعله يفكر في تنمية وتطوير نشاطه[٢]، فتوافر الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية والإنصاف في معاملة الممولين وتحقيق اليقين القانوني، والشفافية، يؤدي إلى زيادة كفاءة كل من الممولين والإدارة الضريبية في التعامل الضريبي[٣].

٢- تسهيل مهمة الممول وعدم ضياع وقته وماله، وذلك بالانصراف نحو العمل الجاد والإنتاج دون عناء التفكير في الفرض الضريبي، وما يستتبعه من مشكلات

([١]) انظر: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ٢٠٧.

([٢]) راجع: د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، **الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر- دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي**، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠٠٩، ص ٤٣٢.

([٣]) انظر:

- Frank Van Driessche, **CREATING TAXPAYER AWARENESS: CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AND THE FORUMS FOR TAXPAYER- TAX ADMINISTRATION DIALOGUE**,*Case study*,p.291. Available online at: http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=7258, Last viewed: 09/07/2017.

عديدة؛ لأن العلاقة السيئة مع الإدارة الضريبية والفرض الضريبي المغالى فيه قد يؤدى إلى الإقلال من العمل والإنتاج، وذلك بسبب انشغال الممول في كيفية الإقلال من ضرائبه، وخصوصاً فيما يتعلق بالضرائب التصاعدية المرتفعة على الشرائح العليا من الدخول، الأمر الذي يعود بنتائج سيئة على الاقتصاد القومي بأكمله.

٣- يساهم في قيام الممول بملء إقراره الضريبي بحرية، واطمئنان دون خوف من الخطأ، أو السهو اللذان قد يعرضانه للجزاءات أو العقوبات.

٤- يزيد من شعور الممول بأن الإدارة الضريبية عادله وتقوم بالتطبيق الصحيح للنصوص القانونية الخاصة بالضريبة، مما يؤدى بالتالي إلى الشعور بالرضاء ودفع الضريبية عن طيب خاطر لكونها عادلة، ويتم فرضها وفقاً للقانون، مما يشعر الممول بعدالة الإدارة الضريبية في معاملة الممولين، وأنها لا تظلم ممول وتحابى ممولاً آخر، فالثقة بين الممولين والإدارة الضريبية هي محور فعالية ونجاح الالتزام الضريبي(١).

(١) تجدر الإشارة إلي أن تقرير منظمة التعاون والتنمية في المجال الاقتصادي (OECD) ٢٠١٣ يؤكد أن هذه الثقة يجب أن يكون لها مبررها، حيث تحتاج الإدارة الضريبية علي وجه الخصوص أن تكون راضية عن الإقرار أو الإفصاح المقدم من الممول من خلال نظام رقابة فعال يضمن أن يكون الإقرار المقدم من الممول كامل ودقيق. انظر:

- Jonathan Leigh Pemberton & Alicja Majdanska, **Changing the dynamics of the relationship between Tax Administrations and Taxpayers**, p.11**.** Available online at: https://www.wu.ac.at/fileadmin/wu/d/i/taxlaw/institute/WU_Global_Tax_Policy_Center/2015_09_23_Tax_and_GG_cooperative_compliance.pdf. Last viewed: 09.07.2016.

المطلب الثاني
أهمية تحسين العلاقة الضريبية بالنسبة للإدارة الضريبية

بالإضافة إلى الفوائد التي تعود على الممول، توجد فوائد مهمة تعود على الإدارة الضريبية من تحسين وتلطيف العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية؛ ومن أهمها ما يلي:

١- الإقلال من المنازعات الضريبية، وتوفير وقت وجهد كبير تحتاجه الإدارة الضريبية لحل هذه المنازعات، وبذلك تتمكن الإدارة الضريبية من التركيز في جمع الحصيلة الضريبية بدقة وإحكام، بدلاً من تضييع الوقت والجهد في حل هذه المنازعات[١].

٢- تقليل حالات التهرب الضريبي التي تواجهها الإدارة الضريبية، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية، وعدم ضياع الكثير منها من جراء حالات التهرب المتعددة[٢]، حيث إن شعور الممول بأن هناك إمكانية للتعامل مع الإدارة الضريبية بصورة لائقة وبدون خوفٍ أو رهبةٍ منها، طالما أنه يؤدى واجبة نحو الدولة وعلى نحو سليم؛ يدفعه إلى الإخطار عن نشاطه، وتقديم إقرار عن حجم دخله بطريقة واقعية دون أخطاء أو تهرب، وهذا يعود بالنفع على الخزانة العامة للدولة بقدر كبير.

---

(١) انظر: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ٢٠٨.

(٢) راجع: د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، **الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر**، مرجع سابق، ص ٤٣٢.

٣- وجود مرونة في العمل داخل الإدارة الضريبية، مما يؤدى بأعضائها إلى تأدية واجباتهم الوظيفية بدقة ونفسية هادئة، ويصبحوا أكثر كفاءةً وأكثر فاعلية في تطبيق القوانين الضريبية وتنفيذها.

٤- ثقة الممول بأن موظفو الإدارة الضريبية ليسوا أعداءً له، وعدم النظر إليهم على أنهم خصوم يجب الابتعاد عنهم وتجنبهم وعدم مواجهتهم، وإنما يجب أن تكون نظرته إليهم نظرة مختلفة تماماً، بحيث ينظر إليهم على أنهم أعضاء في الجهاز الإداري للدولة، ويقومون بأداء واجبهم الوظيفي المتمثل في تطبيق القوانين الضريبية، وتنفيذها على أكمل وجه وبكل دقة وأمانة دون تعسف أو محاباة.

٥- يؤدي تحسين العلاقة الضريبية إلى نجاح النظام الضريبي، الذي يتوقف إلى حد كبير على مدى الثقة المتوافرة بين الممول والإدارة الضريبية، وأن هذه الثقة تتولد عن طريق التعامل الحسن والجيد بين الإدارة الضريبية والممولين[١].

٦- الإدارة الضريبية في حاجة ملحة إلى تحسين العلاقة بينها وبين الممولين، من اجل راحتهم، وتسهيل مهامهم في الاتصال بها، وفي تلطيف العلاقة معهم؛ حتى يشعر هؤلاء الممولين بالرضاء بالضريبة، وبدفعها عن طيب خاطر دون انعكاسات نفسية سيئة، وذلك يسهل مهمة الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة دون عناء أو منازعات، إذ يؤدي تراكم المنازعات الضريبية وإطالة أمدها إلى

---

(١) انظر: د. سمير سعد مرقص، **الدفاتر المنتظمة واقتراح حوافز لتشجيعها**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٨٢ – السنة الحادية والأربعون- نوفمبر- ديسمبر ١٩٩٢، ص ٧٤.

العدالة البطيئة التي تضر كثيراً بمراكز الممولين، وتضر بحق الخزانة العامة في الحصول علي مواردها في الوقت المناسب[١].

لذا يتعين على الإدارة الضريبية أن تسعى إلى تحسين علاقتها بالممولين، حتى تتحقق لها الفوائد سالفة الذكر، الأمر الذي يسهل عليها مهمتها في ربط وتحصيل الضريبة دون عناء، أو الدخول في منازعات قد يطول أمدها، وتحتاج منها إلى وقت وجهد، هي في حاجة إليه لتحصيل الضريبة.

(١) راجع: د. سعد محيي محمد، **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ١٣٥.

المطلب الثالث

إثر تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين على الحصيلة الضريبية

يؤدى تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية إلى تدعيم الالتزام الضريبي لدى الممولين؛ وبالتالي يؤدى إلى زيادة الحصيلة الضريبية، حيث إنه من آثار تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، تقليل المنازعات الضريبية، والحد من حالات التهرب الضريبي، وهذين الأمرين لهما اثر كبير على الحصيلة الضريبية[١].فإذا تعامل موظفي الضرائب مع الممول باحترام، فإنه سيتولد لديه الدافع لأداء ما عليه من ضرائب طواعية، ويزيد لديه الالتزام الضريبي، أما إذا استخدمت الإدارة الضريبية عنصر الإجبار وعدم الاحترام لدفعه على الالتزام فإنه سيتولد لديه رد فعل يجعله يتهرب من أداء الضريبية بأية طريقة ممكنة، بمعني أنه كلما كانت هناك علاقة ايجابية بين الإدارة الضريبية والممولين مبنية على الثقة والاحترام، كلما ساعد ذلك على حل كل المشاكل الضريبية[٢].

---

(١) انظر: د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، **الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر**، مرجع سابق، ص ٤٣٢.

(٢) انظر تفصيل ذلك في:

- larsP.Feld and Brunos.Fery . **the tax authority and the tax payer .an exploratory analysis**, 2002, available online at: http://www.wiwi.unimarburg.de/lehrstyehle/vwl/fiwi/f2/forschung/arbaits

ويترتب علي كثرة المنازعات حول تحديد دين الضريبة، والتي قد يطول أمدها في بعض الأحيان لعدة سنوات من خلال الطعون أمام لجان الطعن، والمحاكم، حدوث أمرين: أولهما عدم حصول الإدارة الضريبية على مستحقاتها الضريبية في الوقت المناسب، وثانيهما إساءة العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، تلك العلاقة المستمرة بحكم استمرار النشاط وتواتر الوقائع المنشئة لدين الضريبة في ذمة الممول(١).

وقد تنبه المشرع الضريبي المصري لذلك، الأمر الذي دعاه إلي إصدار قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والذي يعبر عن مرحلة هامة نحو دعم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية(٢)، فقد اعتمد هذا القانون على ركائز أساسية أهمها: تخفيف الأعباء العائلية، برفع حد الإعفاء لها، وتخفيف سعر الضريبة، مما يمهد لبناء جسور الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب، والحد من المنازعات التي قد تنشأ بينهم(٣).

وقد أدي ذلك إلى زيادة واضحة في الحصيلة الضريبية في الأعوام التالية لصدور هذا القانون عن السنوات السابقة لصدوره، نتيجة لزيادة الالتزام الضريبي لدى الممولين، وسدادهم لقدر كبير من المتأخرات الضريبية، وتشكل الضرائب قدراً مهماً من الإيرادات التي تحصل عليها الخزانة العامة المصرية.

---

(١) راجع: د. عبد الباسط وفا محمد، **المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥**، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ / ٢٠٠٧، ص ٣٥.

(٢) لمزيد من التفصيل انظر: د. أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٣١ وما بعدها.

(٣) انظر: مجلة الثقافة الضريبية، العدد التاسع والأربعون، يوليو ٢٠٠٥، ص ٣٣.

ويبين الرسم التالي[١] إجمالي الإيرادات للموازنة العامة المصرية وتقسيماتها من ضرائب وغيرها

(١) المصدر: موقع وزارة المالية موازنة المواطن علي الرابط التالي:

- http://www.budget.gov.eg/Budget20142015/Budget/cebbdae9-2b75-4d5a-8567-74875beac9c8

!Error

ويتضح من هذا الرسم الضرائب على الدخول والأرباح تشكل وحدها نحو ثلث الإيرادات، ويأتي الثلث الثاني من الضرائب على السلع والخدمات ليحققا ٣١% و٢٥% على التوالي بموازنة ٢٠١٥/٢٠١٤، بينما تشكل الإيرادات الأخرى الثلث الثالث بنسبة ٢٩%، تليها الضرائب على الممتلكات بنسبة ٤,٨%، ثم الضرائب على التجارة الدولية بنسبة ٣,٧%، والباقي يمثل المنح والضرائب الأخرى.

ويبين الجدول التالي حجم الإيرادات الضريبية من كافة أنواع الضرائب وذلك علي النحو التالي:

جدول رقم (١)

بشأن الإيرادات الضريبية

السنوات المالية	الإيرادات الضريبية بالمليار جنيه
2011/2012	٢٠٧,٤
2012/2013	251,1
2013/2014	260,3
2014/2015	306,0
2015/2016	362,5

– المصدر موقع وزارة المالية المصرية علي شبكة الانترنت.

ويبين الجدول التالي والذي يعرض الحصيلة الضريبية في مصر من العام المالي ٢٠٠٢/٢٠٠١حتى العام المالي ٢٠٠٩/٢٠٠٨، مدى التغير في الحصيلة الضريبية وفقاً لتغير اتجاه الإدارة الضريبية في تعاملها مع الممولين بعد صدور قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

جدول رقم (٢)

بشأن الحصيلة الضريبية

السنوات المالية	الحصيلة الضريبية بالمليون جنيه
٢٠٠٢/٢٠٠١	٥٠٨٠١,٣٠
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٥٥٧٠٧,٤٠
٢٠٠٤/٢٠٠٣	٦٧١٤٧,٤٠
٢٠٠٥/٢٠٠٤	٧٥٧٥٩,٩٠
٢٠٠٦/٢٠٠٥	٨١٦٠٧،٢
٢٠٠٧/٢٠٠٦	١٠٥٦٤٤،٧

٢٠٠٨/٢٠٠٧	١٢٠٨٢٤,١
٢٠٠٩/٢٠٠٨	١٦٦٥٦٩,٣

المصدر: موقع وزارة المالية المصرية في ٢٠١٥/١/١٣:

Available at: http://www.mof.gov.eg/Arabic/PDF/pyan%20maley%.

ويبين الجدول التالي أيضاً نسبة المحصل الفعلي، إلي الربط في مصلحة الضرائب المصرية (العامة)، القائمة علي تنفيذ قانون الضرائب علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وتنفيذ قانون ضرائب الدمغة وذلك للمقارنة بين الحصيلة قبل صدور القانون وبعد صدوره حتى خمس سنوات قبل وبعد، على النحو التالي:

جدول رقم (٣)

بشأن الربط والمحصل الفعلي بمصلحة الضرائب المصرية (عامة)

السنة	ربط الموازنة	المحصل الفعلي	نسبة المحصل إلي الربط%
٢٠٠٢/٢٠٠١	٢٩٦٣٥	٢٤٨٩٨	%٨٤
٢٠٠٣/٢٠٠٢	٣١٣٨٣	٢٦٣٥٤	%٨٤
٢٠٠٤/٢٠٠٣	٣٣٢٥٣	٣٢٢٩٣	%٩٧
٢٠٠٥/٢٠٠٤	٣٥٦٥٤	٣٧٤٧٤	%١٠٥
٢٠٠٦/٢٠٠٥	٤٠٩٨٩	٥٤٨٩٨	%١٣٤
٢٠٠٧/٢٠٠٦	٥٣٦٤١,٧	٦٦١٣١	%١٢٣
٢٠٠٨/٢٠٠٧	٦٧٠٥٨,٣	٧٦٢١٧	%١١٤
٢٠٠٩/٢٠٠٨	٨٩٤٢٤	٨٩٤٣٤	%١٠٠
٢٠١٠/٢٠٠٩	٩٠٠٩٣	٩٢٣٥١	%١٠٣
٢٠١١/٢٠١٠	١٠٦٥٧٩	١٠٥٠٧٥	%٩٩

– المصدر الإدارة العامة للمعلومات ودعم اتخاذ القرار – قطاع تكنولوجيا المعلومات بمصلحة الضرائب المصرية (ضرائب الدخل).

ويلاحظ من الجدول السابق، أن هناك زيادة في الحصيلة الضريبية في الفترة التالية لصدور القانون الضريبي رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وما تبعة من سياسة هدفها تنمية الالتزام الطوعي لدى الممولين، وتحسين علاقتهم بالإدارة الضريبية، وتفعيل تطور الأداء بمصلحة الضرائب، وتنشيط تحصيل المتأخرات الضريبية، فالزيادة في الحصيلة الضريبية وفقاً للجدولين السابقين، هي زيادة واضحة على الرغم من أنه كان من المتوقع حدوث انخفاض في حصيلة ضرائب الدخل (والتي تمثل النسبة الأكبر في الحصيلة الضريبية المبينة في الجدول رقم

(١) أعلاه، وتمثل أغلبية المحصل الفعلي لمصلحة الضرائب العامة في الجدول رقم (٢) أعلاه) في الأعوام التالية لتطبيق قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بسبب تخفيض أسعار الضريبة.

وقد أدت السياسة الضريبية الجديدة التي يتبعها القانون سالف الذكر إلى ازدياد الالتزام الطوعي، وسداد الممولين لجزء كبير من المتأخرات الضريبية التي كانت موجودة قبل صدور القانون الحالي، ويوضح الجدول رقم (١) أن نسبة المحصل الفعلي أعلي من الربط المطلوب في السنوات التالية لعام ٢٠٠٥، أما في السنوات السابقة على عام ٢٠٠٥ فإن المحصل كان أقل من الربط المطلوب.

المبحث الثاني
تحسين المعاملة في المنازعات الضريبية

عندما يشعر أو يعتقد الممولين بان الإدارة الضريبية تحاول أن تكون عادلة ونزيهة، وتتعامل معهم بعدالة، يكونوا أكثر تقبلا للثقة في دوافع الإدارة الضريبية؛ الأمر الذي يؤدي إلي قيامهم بالالتزام بقراراتها علي ألمدي الطويل[١]، أما إذا شعر الممول بان دين الضريبة مغالي فيه فانه ينازع فيه، وفي هذه الحالة يجب أن يتمتع الممول بوسائل قانونية سريعة، وسهلة للمنازعة في الدين الضريبي المطالب به، والطعن في التقديرات التي تمت بشأنه[٢].

لذا ينبغي تحسين المعاملة بين الممول والإدارة الضريبية أثناء المنازعات الضريبية، مما يساهم في حسم المنازعات أو تقليلها سواء قبل الفحص الضريبي، أو أثناء الفحص، أو بعد الفحص الضريبي، مع إتاحة الفرصة لإنهاء المنازعات الضريبية بالطرق الودية وهو ما تتناوله الدراسة في مطلبين متتاليين علي النحو التالي:

المطلب الأول: تحسين المعاملة الضريبية في مراحل الفحص الضريبي.
المطلب الثاني: إتاحة الفرصة لإنهاء المنازعات الضريبية بالطرق الودية.

---

(١) انظر:

- Murphy K, " **procedural Justice and Tax compliance** " Australian journal of Social Issues, vol 38, no 3, August 2003 at 381.

(٢) راجع: د. زكي عبد المتعال، **علم المالية والتشريع المالي المصري**، مطبعة فتح الله الياس نوري بالقاهرة، ١٩٤١، ص ٢٥٧.

المطلب الأول
تحسين المعاملة الضريبية في مراحل الفحص الضريبي

أولا- قبل الفحص الضريبي:

يلزم منح الممول بعض الضمانات القانونية التي تتيح له تسوية وتنظيم حالته الضريبية، قبل أن يستخدم اى إجراء مخالف للإجراءات المقررة قانونا، وتوعيته بكيفية تقديم إقراره الضريبي والمطلوب منه قبل إجراء الفحص، والرد على استفساراته بطريقة مناسبة ولائقة، ويتعين إعلام الممول بكل الإجراءات التي يمكن أن تتخذ في جانبه عند الفحص الضريبي، وذلك حتى يكون الممول مستعدا للرد على اى استفسار تطلبه الإدارة الضريبية منه، أو تقديم أية مستندات أو بيانات تتعلق بالفحص الضريبي.

ثانياً- أثناء الفحص الضريبي:

يجب أن يكون الحوار بين الممول والإدارة الضريبية منظماً على أساس معرفة كل طرف لحقوقه والتزاماته، وان تتجنب الإدارة الضريبية قدر الإمكان ربط الضريبة بناءً على المظاهر والعلامات الخارجية، بحيث يكون الربط على أساس الإقرار الضريبي، وعلى أساس حجم النشاط الفعلي للممول، وعلى الإدارة الضريبية أن تقدم للممول أثناء الفحص كل التسهيلات للمناقشة والحوار مع مأمور الضرائب المختص، وإعطاء الممول الفرصة لتقديم كافة المستندات والبيانات، التي تدعم وجهة نظره مع الالتزام أيضاً بوقت محدد لهذا الفحص،

وعدم الدخول في متاهات أو تفاهات تؤدى إلى ضياع وقت الممول، وضياع وقت الإدارة الضريبية[١].

كما يجب مراعاة العوامل النفسية للممول، والتي تتأثر بمدى معاملة موظفي الإدارة الضريبية له، فكلما كان هناك احترام في المعاملة كلما، زاد تحسن العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، كما ينبغي على الطرفين احترام المواعيد المقررة للفحص، والالتزام بما يفرضه القانون على كل منهم.

ثالثاً- بعد الفحص الضريبي:

ينبغي استخدام كل الطرق القانونية للتفاهم والاتفاق مع الممول، وذلك تجنباً للجوء إلى القضاء، وفى حالة استنفاد كل الطرق دون أن يتم التوصل إلى اتفاق بين وجهة نظر الممول والإدارة الضريبية، فان لكل منهم الحق في اللجوء إلى لجان الطعن، وإن لم ينتهي النزاع يتم اللجوء إلى القضاء لفض هذا النزاع، ويتعين لتحسين المعاملة في هذا المجال مساواة الممول مع الإدارة الضريبية في كل الحقوق سواء أمام لجان الطعن[٢]، أو أمام القضاء، وإعطاء الممول كل فرص الدفاع عن وجهة نظره، والسماح له بتقديم ما يراه لازماً من أدلة، ومستندات لتدعيم وجهة نظره[٣].

---

(١) راجع: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ٢٠٢- ٢٠٣.

(٢) ورد بتعليمات لجان الطعن الضريبي الصادرة في ٢٠٠٧/٩/٢٥ من رئيس الوحدة المشرفة علي اللجان بند (٤) التأكيد علي حسن استقبال الممولين الحاضرين للجان الطعن، أو من يمثلهم وحسن معاملتهم، وإفساح اللجنة صدرها لهم، لبث الطمأنينة في نفوسهم والتأكيد علي القناعة لديهم بأنه لا دور للجنة سوي تحقيق العدل، والإنصاف في العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب.

(٣) انظر: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ٢٠٤.

وتحسين المعاملة للممول سواء قبل، أو أثناء الفحص، أو في اى مرحلة من مراحل المنازعة الضريبية، يقتضى حسن لقاء الممول وحسن مخاطبته، وحسن المعاملة لا يقتصر على طريقة وأسلوب لقاء الممولين بالمأموريات والإدارات الضريبية، بل يجب أن يشمل أيضاً إسلوب الكتابة أليهم بأن يكون إسلوب لائق بعيداً عن التهديد والوعيد، مع الإشارة إلي ما يقرره القانون، دون إرهابه أو تكديره[١]، ويجب على الإدارة الضريبية عند استدعائها للممولين أن تحدد صفة الموجه إليه خطاب الاستدعاء، وسبب استدعائها له بوضوح، وعدم توجيه خطابات إلى الممولين بغرض الحضور دون تحديد سبب الاستدعاء والتاريخ والميعاد المحدد للحضور، وما هو مطلوب من مستندات[٢].

ويتعين لتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية في المنازعات الضريبية أيضاً؛ تبسيط الإجراءات الضريبية، وتبسيط إجراءات التقاضي، وجعلها إجراءات مرنة غير معقدة، بحيث يتاح للممول أن يعترض، أو يقرر هو أو الإدارة الضريبية اللجوء إلى القضاء عن طريق إجراءات مبسطة وغير معقدة، وان يتم الفصل في المنازعات الضريبية في كافة مراحلها على وجه السرعة، مما يعود بالنفع على الطرفين، وهذا يدعو إلى وجود قانون موحد للإجراءات الضريبية في مصر لتبسيط تلك الإجراءات.

كما يتعين علي الإدارة الضريبية أن تتجنب استخدام النصوص القانونية المعقدة، ووضع تفسيرات لها إن وجدت، وينبغي أيضاً أن تتناسب العقوبات والجزاءات مع خطورة الجرائم، والمخالفات التي تقع من الممول، فعلى سبيل

---

(١) كتاب دوري رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٠، صادر عن مصلحة الضرائب بتاريخ ١٥ /١١/ ١٩٨٠.

(٢) كتاب دوري رقم ٣ لسنة ١٩٨٣ الصادر عن مصلحة الضرائب بتاريخ ٢٧ / ٢ / ١٩٨٣.

المثال لو أن هناك خطأ في الإقرار الضريبي، فانه ينبغي أن نفرق بين ما إذا كان الممول حسن النية، أو سيء النية، وكذلك الحال في حالة الغش والتهرب الضريبي، فينبغي أن تكون العقوبة متناسبة مع جسامة الجرم المرتكب من الممول، وفقاً لأحوال و ملابسات الفعل المرتكب[١].

ويتعين البحث لإيجاد آلية فعالة لمنع حدوث المنازعات الضريبية بين الإدارة الضريبية والممولين قدر الإمكان، مع سرعة علاج ما قد ينشأ منها بالفعل، وذلك من خلال تهيئة الأجواء لعقد المصالحة بينهما، ويتطلب ذلك عوامل ايجابية؛ منها التحقق من موضوعية نصوص التشريع الضريبي من ناحية، واتساق أحكامه مع الدستور والقوانين الأخرى من ناحية أخري، وان يتضمن التشريع الضريبي نصوص تمنع التعسف الضريبي من قبل الإدارة الضريبية والتقدير الجزافي، والتركيز علي الجانب السلوكي في تعامل مأمور الضرائب مع الممولين؛ لتغيير مناخ التعامل بينهما.

والتركيز علي أهمية إنهاء المنازعات مع الممولين في المراحل الأولي، أو باللجان الداخلية، وعدم تصعيد أي نزاع إلي لجان الطعن، ومنح وزير المالية بنص قانوني سلطة تجديد العمل بأحكام قوانين التصالح الضريبي ومدها، لتصفية أي منازعات ضريبية تصل إلي لجان الطعن والمحاكم أول بأول[٢]، وبذلك يمكن القول بان تحسين معاملة الممول في كافة مراحل المنازعة الضريبية، يؤدى إلي

---

(١) راجع: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ٢٠٥.

(٢) انظر: د. أسامة علي عبد الخالق، **الإطار العام للمحاور الرئيسية التي تحكم الحوكمة الضريبية كمدخل للإصلاح الضريبي**، بحث منشور ضمن بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من اجل الإصلاح الاقتصادي الهيكلي المنعقدة بالقاهرة في نوفمبر ٢٠٠٦، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أعمال المؤتمرات، ٢٠٠٩، ص ٧.

تحسين العلاقة الضريبية، والي إنهاء تلك المنازعات في أسرع وقت ممكن، ويحقق صالح الطرفين.

المطلب الثاني
إتاحة الفرصة لإنهاء المنازعات الضريبية بطريقة ودية

من الأمور التي تساهم في إحكام عملية ربط الضريبة وتحصيلها من خلال تحسين علاقة الممول بالإدارة الضريبية وتدعم الالتزام الضريبي الطوعي لدي الممولين إتاحة الفرصة لإنهاء المنازعات مع الممولين بالطرق الودية في مرحلتيها الإدارية والقضائية، بحيث يسمح القانون للإدارة الضريبية بمحاولة التوصل إلي اتفاقات مع الممولين تنهي المنازعات الضريبية الناشئة او التي قد تنشأ بينهما، ومن ذلك تقنين قانون الضريبة علي الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وقانون الضريبية علي القيمة المضافة في مصر لنظام اللجان الداخلية والتي تقوم بدور مهم في حسم المنازعات الضريبية بالاتفاق الودي مع الممولين([1]).

وقد اعتاد المشرع المصري علي إصدار قوانين للتصالح وإنهاء المنازعات الضريبية القائمة بين الإدارة الضريبية والممولين ومن أحدثها القانون رقم ٧٩ لسنة ٢٠١٦ بشأن إنهاء المنازعات الضريبية القائمة او التي قد تنشأ نتيجة تطبيق القوانين الضريبية شاملة منازعات الضرائب علي الدخل، ومنازعات الضريبة العامة علي المبيعات التي لم تنتهي بعد ومنازعات الضريبة علي القيمة المضافة الناشئة او التي قد تنشأ بعد صدور القانون، سواء كانت المنازعة أمام المحاكم علي اختلاف درجاتها، او لجان الطعن الضريبي، او عرضت علي لجان التوفيق، وذلك من خلال لجان إدارية، يرأسها مختص من غير العاملين بالإدارة الضريبية، وتضم في عضويتها ممثلاً عن القضاء، وآخر عن الإدارة الضريبية،

([1]) لمزيد من التفصيل انظر: رسالتنا للدكتوراه في موضوع" **إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق**" حقوق أسيوط، ٢٠١٢، نشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣.

للتوصل إلي اتفاق ينهي المنازعة الضريبية، دون ان يطول أمدها أمام القضاء، ويحقق استقرار مراكز الممولين بسرعة، وحصول الخزانة العامة علي مستحقاتها في الوقت الملائم([1]).

([1]) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الضريبية على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن**، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠١٧، ص ٦٨٠.

المبحث الثالث

مقترحات تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية

بعد العرض السابق لأهمية تحسين العلاقة الضريبية مع ضرورة تحسين المعاملة في كافة مراحل المعاملة مع الممول وخصوصاً في مراحل المنازعة الضريبية، يعرض الباحث لبعض المقترحات التي يعتقد أنها مناسبة لتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية ومن أهمها ما يلي:

١- العمل علي استقرار التشريعات الضريبية، وعدم تكرار تعديلها بشكل مستمر وعلي فترات متقاربة، إلا ما تستوجبه ضرورة الإصلاح، وما يتوافق مع ظروف المجتمع، ويجب أن تصدر القوانين واللوائح الضريبية بوضوح تام قدر الإمكان، وتجنب الغموض بها مما يؤدى إلى كثرة المنازعات بشأنها[١]، وان يكون من أهداف الإصلاح الضريبي المساهمة في تهيئة المناخ المناسب الجاذب للاستثمار المحلي والأجنبي، ووضع الآليات المناسبة لتوسيع قاعدة المجتمع الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، وتحجيم الأنشطة الاقتصادية غير الرسمية لزيادة كفاءة المنظومة الضريبية[٢].

([١]) انظر: د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، **الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر**، مرجع سابق، ص ٤٣٢.

([٢]) راجع: د. عبد الحميد الشواربي، أ. محمد الشواربي، **إدارة مخاطر التعثر المصرفي من وجهتي النظر المصرفية والقانونية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠٠٧، ص ٢٨٨.

٢- يجب أن يتم إعلام الممول بحقوقه وواجباته، ونشر الوعي الضريبي من خلال وسائل الإعلام المختلفة، وتعريف الممول بأهمية الضريبية له ولمجتمعة، وان يشعر بمردود الضريبة علية، مما يؤدى إلى تقوية الالتزام الضريبي الطوعي لدية.

٣- ويجب أن يتم إعداد أفراد الإدارة الضريبية إعداداً جيداً من الناحية الفنية، والناحية السلوكية، مع ضرورة التركيز على الجوانب النفسية، والثقافية، والعناية بالنواحي الاجتماعية والإنسانية، والحوافز المناسبة التي تكفل الارتقاء لسلامة الأداء.

٤- ويجب إعطاء المزيد من الاهتمام لتنظيم جهات الاختصاص التي تفصل في المنازعات بين الممول والإدارة الضريبية، كاللجان الداخلية ولجان الطعن ولجان إنهاء المنازعات، ووضع نظام لقضاء ضريبي متخصص، مع تحديد المواعيد والإجراءات الكفيلة بضمان العدالة وحسن التقدير، وإعطاء الممول الحق في أن يخطر بوجهة نظر الإدارة في ربط الضريبة، والحق في دعوته لسماع وجهة نظره أمام لجنة إدارية تابعة للإدارة الضريبية نفسها او تابعة لجهة اعلي تتبع وزارة المالية(١)، حتى تتمكن الإدارة الضريبية أن تراجع نفسها إن كان هناك خطأ، وتتثبت من حقيقة اعتراضات وملاحظات الممول(٢).

٥- ويجب إصدار قانون موحد للإجراءات الضريبية، ويراعي فيه العمومية بحيث يطبق علي جميع أنواع الضرائب، وان تكون إجراءات موحدة شاملة

---

(١) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الضريبة على القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن**، مرجع سابق، ص ٦٠٢.

(٢) انظر: د. أسامة محمد الفولي، **محاضرات في النظام الضريبي المصري**، دار زمزم للنشر والطباعة والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٨٥، ص ٥٦.

لكافة مراحل الإجراءات الضريبية المختلفة، وان يراعي فيها ذاتية الإجراءات الضريبية[١]، ويحدد حقوق والتزامات الإدارة الضريبية والممولين بدقه.

٦- يجب مراعاة العدالة الضريبية عند فرض الضرائب ومراعاة الفئات الأقل دخلا، ومراعاة أصحاب الدخول المتحققة من العمل نظرا للمخاطر التي تحوم حولها بالمقارنة بالدخول المتحققة من رأس المال.

٧- يجب أن يتم وضع حدود واضحة للفحص الضريبي والتحقيقات، التي تقوم بها الإدارة الضريبية مع تحديدها بمدة معينة، بما يضمن حماية الحياة الخاصة للممول، بحيث تلتزم الإدارة الضريبية بأن تقوم بفحص الإقرار الضريبي للممول خلال سنة من تاريخ نهاية الأجل المحدد لتقديمه، و إلا اعتبر عدم فحصه، خلال تلك السنة بمثابة قبول للإقرار، إلا إذا كانت هناك ظروف عامة أو خاصة منعت المصلحة من فحصه خلال السنة[٢]، حتى لا يظل الممول في حالة قلق مدة طويلة بسبب التفكير في قبول أو عدم قبول إقراره، وحتى يستطيع التركيز في نشاطه، وكذلك حتى تتمكن الإدارة الضريبية من فحص إقرارات الممول التي تدخل ضمن عينة الفحص في متسع من الوقت بدقة وكفاءة، ودون الخوف من السقوط بالتقادم.

٨- ضرورة عدم إجراء فحص للملفات الضريبية للممولين خلال فترة تقديم الإقرارات الضريبية وخاصة خلال شهري مارس وابريل؛ حتى يتفرغ الممول

---

(١) راجع: د. محمد أحمد عبد الرءوف، **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، مرجع سابق، ص ٨٦٠.

(٢) قضت بمثل ذلك المادة ٦٧ فقرة ب من قانون ضرائب الدخل اليمني رقم ٣١١ لسنة ١٩(٩١) ، ويأمل الباحث أن يحذو القانون الضريبي المصري حذو قانون ضرائب الدخل اليمني في هذا الشأن.

لإعداد إقراره الضريبي بطريقة سليمة دون أن يربكه عناء التفكير في الفحص والانشغال به، وعدم إمكانية إجراء الفحص بالجودة المطلوبة نظرا للضغط الكبير علي مأموريات الضرائب نتيجة إقبال الممولين علي تقديم الإقرارات في هذين الشهرين، مع جواز إجراء الفحص استثناءً لحالات التوقف، وحالات السقوط بالتقادم، والحالات الخاصة الأخرى التي يحددها القانون[١].

٩- يجب أن يراعي نظام العقوبات الضريبية العدالة والتوافق مع خطورة الجرائم والمخالفات، وان يراعي فيها اعتبار حسن النية، أو سوئها من جانب الممول، وكذلك وضع نظام تأديبي مناسب لموظفي الإدارة الضريبية الذين يخلون بوجبات وظائفهم بما يؤدى إلى نشأة المنازعات وتعددها، ويؤدى إلي إزعاج الممول، وتضيع وقته وجهده.

١٠- ضرورة الإبقاء على سلطات، وحقوق الإدارة الضريبية والتي تضمن لها تحصيل مبالغ الضريبة المطلوبة وفقا للقانون من الممولين، وذلك حتى تتمكن من ممارسة مهامها في التحصيل، مع التأكيد علي توقيع الغرامات علي المتأخرين في سداد المستحقات الضريبية.

١١- ويجب أن تحاول الإدارة الضريبية أن تنهي المنازعات الضريبية بينها وبين الممول بالوسائل الودية، من خلال التقاء وجهات النظر، واستخدام كل سبل التفاهم والإقناع بالمناقشات الموضوعية المؤيدة بالحجج القانونية، وذلك

---

(١) صدر بهذا المعني من مصلحة الضرائب المصرية الكتاب الدوري رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٧ في ٢٠٠٧/١١/٢٦ بشأن الفحص الضريبي، ومع ذلك صدر الكتاب الدوري رقم (١٤) لسنة ٢٠١٠، بشأن الفحص الضريبي بإيقاف العمل بالكتاب الدوري رقم (١٧) لسنة ٢٠٠٧ بحجة حرص مصلحة الضرائب المصرية علي سرعة الانتهاء من فحص العينة بالجودة المطلوبة مما يستغرق الكثير من الوقت.

وفقا لنظام قانوني واضح ودقيق يتيح للإدارة الضريبية إنهاء منازعاتها مع الممولين بالطرق الودية.

١٢- كفالة الحماية القانونية لحقوق الممولين، حيث إنه لنجاح العملية الضريبية يجب تتضمن التشريعات الضريبية نصوصاً تضمن وتراعي حقوق الممولين وتلزم الإدارة الضريبية باحترامها، وتدعم التزامهم بالواجبات الضريبية مع اختيار وسائل التحصيل المناسبة، حيث إن تنظيم العلاقة بين الدولة كطرف قوي ايجابي من جهة والممولين كطرف آخر ضعيف وسلبي من جهة أخري يرتب نتائج جيده لتلك العلاقة القانونية ذات الطبيعة المالية(١).

لذا فإنه من المناسب قانوناً أن يكون فرض الضريبة من خلال قانون يحدد حجم الواجبات الضريبية، ويتيح ممارسة الحقوق وسداد الالتزامات الضريبية، مع توقيع عقوبات مناسبة علي الممولين المتأخرين والمتقاعسين عن أداء الالتزامات الضريبية، وهذه العملية لتنظيم الوضع القانوني للممولين تتم من خلال ثلاثة محاور أساسية وهي تحديد حقوق الممولين، وحمايتها، مع السيطرة علي التنفيذ(٢).

ولنجاح عمليات الإصلاح الضريبي فإنه يجب أن تتوافر الإرادة السياسية القوية للقيام بتنفيذ الإصلاحات المطلوبة، سواء في الهيكل، أو النظام الضريبي بعيداً عن إرضاء جماعات الضغوط السياسية، والعمل على

---

١ – لمزيد من التفصيل راجع:

- Popovic D., **"Nauka O Porezima I Poresko Pravo",** Belgrade, 1997, p. 30.

٢ – لمزيد من التفصيل انظر:

- Petrovic M., **"Opsti pogled na fiskalno-pravni polozaj poreskih obveznika"**, Finansije Vol 9-10/91

تهيئة المجتمع لقبول الإصلاحات الضريبية وتفهم أسباب الضغوط الاقتصادية، وذلك من خلال استثمار وسائل الإعلام بأنواعها لشرح الأبعاد المختلفة للإصلاحات، والأهداف المنشودة منها، وبالتالي خلق الوعي الضريبي لدى كل مواطن من المواطنين.

ويجب التأكيد علي الأهمية الكبيرة التي تمثلها الإدارة القائمة على تنظيم الضرائب وتنظيم تحصيلها، والتي يجب أن تقوم بعملها بالشفافية والنزاهة، مع تحسين الخدمات المقدمة للممولين، وبناء الثقة مع الممول من خلال تغيير المنهج الإداري القائم(١)، ويتطلب ذلك العمل على إلغاء التعقيدات القانونية، وتبسيط الإجراءات المنظمة للضرائب، مع تحسين نظام الحوافز لموظفي الإدارة الضريبية، والتي هي السبيل إلى القضاء على الفساد والرشوة من ناحية، واجتذاب أحسن الخبرات المهنية والعملية من ناحية أخرى، وتوفير الحماية القانونية المناسبة لموظفي الإدارة الضريبية، مما يرفع من مستوى أداء الإدارة الضريبية وكفاءتها(٢).

---

١ – راجع:

- **Frank Van Driessche, CREATING TAXPAYER AWARENESS: CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AND THE FORUMS FOR TAXPAYER- TAX ADMINISTRATION DIALOGUE,** Case study, p.294.

(٢) انظر: محمد ناجي النوني، **تقييم سياسات الضرائب في الأقطار العربية**، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، ٢٠٠٠، متاح علي الموقع الاليكتروني التالي:
.http://www.arab-api.org/books/b2000115.htm

الفصل الثاني
دعم الالتزام الضريبي لدي الممولين

يقصد بالالتزام الضريبي "الخضوع للقانون الضريبي أو الامتثال له عن طريق قيام الممولين أو غيرهم بواجباتهم التي يقررها القانون، أي أن الالتزام الضريبي مستمد من القانون الذي يقرره وينظمه، ولا يقتصر هذا الالتزام على الممول وحدة، وإنما يمتد ليشمل كل الأطراف المرتبطة بتنفيذ القانون الضريبي، كالإدارة الضريبية والغير"[١].

ويمكن دعم الالتزام الضريبي لدي الممولين من خلال وسائل متعددة من أهمها تنمية الوعي الضريبي لدي الممولين، وتحسين العلاقة الضريبية، والأخذ بنظام الربط الذاتي للضريبي، وتطبيق نظام القرارات المسبقة، ومراعاة العوامل النفسية لدي الممولين، واستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في التعامل مع الممولين، وهو ما تتناوله الدراسة على النحو التالي:

وهو ما تتناوله الدراسة على النحو التالي:

المبحث الأول: تنمية الوعي الضريبي لدي الممولين.

المبحث الثاني: العمل بنظام الربط الذاتي للضريبية.

المبحث الثالث: تطبيق نظام القرارات المسبقة.

المبحث الرابع: مراعاة العوامل النفسية عند التعامل مع الممولين.

المبحث الخامس: استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في التعامل مع الممولين.

---

(١) د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ٦٩.

المبحث الأول

تنمية الوعي الضريبي لدي الممولين

تتناول الدراسة الوعي الضريبي كأحد وسائل دعم الالتزام الضريبي وتحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين من خلال مطلبين متتابعين على النحو التالي:

المطلب الأول: أهمية الوعي الضريبي.

المطلب الثاني: كيفية تنمية الوعي الضريبي.

المطلب الأول
أهمية الوعي الضريبي

يعد الوعي الضريبي ضرورة من ضروريات تنمية الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، ويساهم في زيادة الالتزام الطوعي لدي الممولين وامتثالهم للقوانين الضريبية[١]، ويقصد بالوعي الضريبي: تفهم أفراد المجتمع لرسالة الضرائب التي تؤديها لهم ولمجتمعهم، حيث تستخدم حصيلة الضرائب في تغطية النفقات العامة للدولة، وتحقيق الرفاهية لهذا المجتمع وتوفير الخدمات لأبناء هذا المجتمع من: صحة، وتعليم، وثقافة، وطرق، وخدمات، وخلافه بحيث يساير المجتمع المجتمعات المتحضرة، كما تمكن الضريبة الدولة من توفير الأمن الداخلي، وحماية أمنها الخارجي، وإقامة المشاريع العامة من مياه، وكهرباء، وصرف صحي، ونقل، ومواصلات التي تعود على الدولة كلها بالفائدة والنفع[٢].

لذا فإن توافر الوعي الضريبي لدى أبناء المجتمع، يجعلهم يسددون الضرائب المستحقة عليهم طوعاً واختياراً، فضلاً عن أنه كفيل بسد ثغرات التشريع الضريبي، ومعالجة ضعف الجهاز الضريبي، والتغلب على أوجه القصور في إجراءات التطبيق، وتبدو أهمية الوعي الضريبي في انه يدعم الالتزام الضريبي،

---

(١) راجع:

- Nurlis Islamiah Kamil, **The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Compliance: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung),** Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-847 (Online), Vol.6, No.2, 2015, p .104.

(٢) انظر: أ. سمير سعد مرقص، **الضريبة الموحدة وإجراءات تطبيقها في مصر**، دراسة مقارنة، ص ١٠ ،١١.

ويقلل حالات التهرب في حين أن ضعف هذا الوعي يؤدى إلى زيادة حالات التهرب الضريبي[١]، مما يؤثر بالتالي سلباً على الحصيلة الضريبية[٢].

ورفع مستوى الوعي الضريبي يؤدى إلى تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، فالوعي الضريبي يمثل أهميه بالغة من ناحية الممول، حيث يحقق الاقتناع الكافي لديه بعدالة الضريبة، وأهميتها، كما انه يوقظ لدى الممول فكرة الواجب الوطني الضريبي لديه، وينشر فكرة التضامن، والتكافل الضريبي بين الممولين، لذا لابد أن تشمل التوعية الضريبية تعريف الممولين بالمكاسب، والإنجازات التي حققتها الدولة لهم على المستوى الاقتصادي، والاجتماعي، والسياسي، وان يشعر الممولين بمردود الضريبة عليهم، ولو بطريق غير مباشر، وان يشعر الممولين بان الدولة تسعى من خلال الضريبة إلى الوصول إلى العدالة الاجتماعية، لتوزيع الدخول والثروات، هذا بالإضافة إلى أن الوعي الضريبي يجعل الممول ينظر إلى الإدارة الضريبية باعتبارها إدارة من الإدارات العامة بالدولة، تمارس عملها الذي يرتكز على دعائم الثقة، والتعاون، والمسئولية المشتركة في سبيل النفع العام، وليس باعتبارها خصماً له[٣].

---

(١) لمزيد من التفصيل راجع:

- Annette Alstadsæter , Martin Jacob, **The Effect of Awareness and Incentives on Tax Evasion**, CESifo Working Paper Series No. 4369, August 30, 2013, Presented at CESifo Area Conference on Public Sector Economics, April 2013.

(٢) انظر: د. عبد الله الصعيدي، **الضرائب والتنمية**، دار النهضة العربية، القاهرة، د. ت، ص ٢٦٢.

(٣) راجع: حسام فايز أحمد عبد الغفور، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية**، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية– كلية الدراسات العليا، فلسطين، ٢٠٠٨، ص ٧٨– ٧٩.

ويمثل الوعي الضريبي أهمية أيضا بالنسبة للإدارة الضريبية، حيث إن سياسة الإدارة الضريبية تؤثر بشكل كبير في مستوى العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، وبالتالي على مستوى تحصيل، وجباية الضريبة، لذلك يتعين على الإدارة الضريبية عند وضع الخطط، والسياسات، أن تأخذ في الاعتبار تحقيق الأهداف المرجوة منها، وعليها أن تضع السياسات المناسبة، وان تعمل على تعديل هذه الخطط، والسياسات بحيث تتلاءم مع ظروف، وأوضاع الممولين، وعلى الإدارة الضريبية متابعة هذه الخطط، والسياسات، وتقيمها باستمرار.

ويجب أن يكون لدى الإدارة الضريبية الخبرات المناسبة، والإلمام المالي، والمحاسبي، والضريبي، وان يكون لديها وعى بالظروف الاقتصادية، والسياسية، والبيئية المحيطة، حيث إن هذا الوعي والمعرفة يساعد الإدارة الضريبية في وضع الخطط والاقتراحات وتعديلها ومتابعتها، واقتراح تعديل القوانين لكي تتناسب وتلك الظروف، وكذلك الحال عند وضع اللوائح والتعليمات وإصدارها[١].

أما بخصوص موظفي الإدارة الضريبية القائمون على حصر وتقدير وعاء الضريبية وتحصيلها، فيجب أن يكون لديهم الخبرة الكافية والوعي الضريبي المناسب، وان يقوم الفرد منهم دائما على زيادة خبرته، وإطلاعه على الأمور المتعلقة بعمله، كالأمور المحاسبية والمالية والضريبية والقانونية، والقوانين الأخرى ذات الصلة، وان يطلع على الأبحاث والمجلات والدوريات التي تصدر في مجال عمله[٢]، ويجب أن يكون لدى مأمور الضرائب الاستعداد لتطوير وتذويد معرفته،

---

(١) انظر: نفس المرجع، ص ٧٧.

(٢) تصدر في مصر العديد من المجلات المتخصصة في المجال الضريبي منها: مجلة التشريع المالي والضريبي وتصدرها رابطة مأموري الضرائب، وكذلك مجلة الثقافة الضريبية وتصدر عن مصلحة الضرائب علي المبيعات، ومجلة الضرائب المصرية وتصدرها جمعية الضرائب المصرية، وغيرها وهى مجلات متخصصة بالأمور الضريبية.

وان يكون لديه الإلمام بالقطاعات الاقتصادية المختلفة، مما يكون له أثره على موضوعية تقديراته، وقراراته المتعلقة بحصر وتقدير وعاء الضريبة وتحصيلها.

المطلب الثاني
كيفية تنمية الوعي الضريبي

يمكن تنمية الوعي الضريبي لدى الممولين من خلال وسائل متعددة منها ما يلي:

أولا- تعريف الممولين بالنظام الضريبي:

ويتم ذلك من خلال ما يلي:

١- توفير المعلومات الكافية عن النظام الضريبي المتبع، وأنواع الضرائب المختلفة، حيث إن العديد من الممولين لا يعرف ماهية النظام الضريبي، ولا التفرقة بين أنواع الضرائب التي يمكن أن يخضع لها عند مزاولته للأنشطة المختلفة، وقواعد الجزاءات، والقواعد العامة الأخرى التي يجب أن يتعرف عليها؛ ليكون كل ممول على بينة من أمره عند كل تعامل مع الإدارة الضريبية، مما يبعث على الطمأنينة والثقة، التي تستند على العلم والمعرفة[١].

٢- نشر القوانين والقواعد الضريبية، وهذا يساعد للممول علي تحديد مدى التزاماته وحقوقه تجاه الإدارة الضريبية، هذا بالإضافة إلى ضرورة إعلام الممولين حول مشروعية الضريبة وفائدتها للمجتمع[٢].

---

(١) راجع: نبيل فتحي المعداوى، **مقومات أداة التنفيذ الضريبي**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٧٤- السنة الأربعون - ١٩٩١، ص ٤٠- ٤١.

(٢) انظر: د. غزال منتسل العوسى، د. أبا الدرداء حساني أحمد، **حقوق الإنسان الاقتصادية (الحق في معاملة ضريبية عادلة)** ، مرجع سابق، ص ١٠٢.

ثانيا- التأثير الإعلامي على الممولين:

يمكن تنمية الوعي الضريبي من خلال التأثير الإعلامي على الممولين، وذلك من خلال تعريفهم بأجهزة مصلحة الضرائب وفروعها، وتعريفهم بأهمية الضريبة للمجتمع ككل وارتباطها بالتنمية الاقتصادية، وشرح السياسة الضريبية للدولة للجمهور، وأيضاً شرح أي تعديل، أو تغيير لهذه السياسة، ومساعدة جمهور الممولين على تكوين فكره ورأيه بكل ما يتصل بمسائل الضرائب[١]، وليكون هذا الرأي مبنياً على أساس من الحقائق، والبيانات السليمة التي تصل إليه من الطريق الإعلامي، ويجب أن يكون للتأثير الإعلامي على الممولين دوراً في تصحيح ما يصل إلى الجمهور من أخبار أو بيانات عن طريق غير رسمي، وإمداد الجمهور بالأخبار والبيانات الصحيحة من حيث الشكل والموضوع، لإبعاد اى أثار سلبية للبيانات غير الصحيحة[٢].

---

(١) يتعين علي الدولة عند العزم علي إصدار قانون ضريبي جديد أو تعديل قانون ضريبي قائم أن تقوم بتوعية وتعريف المواطنين بأسباب إصدار هذا القانون والهدف المالي والاقتصادي والاجتماعي من إصدارة ومن ينطبق عليهم هذا القانون وكيفية التعامل مع الإدارة الضريبية بشأنه ومحاولة تصحيح المفاهيم الخاطئة والشائعات غير الصحيحة التي قد تنتشر عند عزم الدولة علي إصدار هذا القانون والرقابة علي تنفيذ القانون خصوصا في الضرائب غير المباشرة التي قد تؤثر علي أسعار السلع والخدمات نتيجة لجشع المكلفين بتحصيل تلك الضريبة من خلال رفع الأسعار بمبالغ تزيد عن الضريبة المقررة وخير مثال علي ذلك في مصر ما حدث عن إصدار قانون الضريبة علي القيمة المضافة الصادر بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصادر بتاريخ ٢٠١٦/٩/٧، وما تبعة من إشاعات وارتفاع في الأسعار نتيجة لنقص الوعي الضريبي لدي المواطنين.

(٢) راجع: أ.نبيل فتحي المعداوى، **مقومات أداة التنفيذ الضريبي**، مرجع سابق، ص ٤١.

وعملية التوعية الضريبة للممولين بالطريق الإعلامي تتم من خلال وسائل الإعلام المسموعة، والمرئية، والمقروءة، و من خلال الكتيبات، ومن خلال موقع مصلحة الضرائب على الانترنت، فعملية تنمية الوعي الضريبي لدى الممولين في مصر تتطلب إعلام الممولين، وتعليمهم، ومحو أميتهم، وإبراز دور وسائل الإعلام، والتعليم في تنمية الوعي الضريبي لجمهور الممولين، على أن يواكب ذلك ترشيد الإنفاق العام، وتوجيه قدر منه لما يمس حياة الممولين وغيرهم مباشرة، ويشبع بعض حاجاتهم الأساسية، وذلك حتى يشعر الممولين ببعض ثمار ما دفعوه من ضرائب، ومن ثم يزيد الالتزام الضريبي الطوعي لدى الممولين[١].

ثالثاً- الالتزام بحق الممول في الاستعلام والمساعدة الضريبية:

يرتبط الوعي الضريبي بحق الممول في الاستعلام، والمساعدة الضريبية، بحيث يجب على الإدارة الضريبية تزويد الممولين بالمعلومات الكافية، والتي يستعلمون عنها كما يجب عليها مساعدة الممولين الذين تكون لديهم صعوبات في ملء بيانات الإقرار الضريبي، وتتم المساعدة إما عن طريق تقديم الاستشارات الضريبية، أو عن طريق المعاونة في تحرير الإقرارات الضريبية، وجدير بالذكر انه توجد في الولايات المتحدة الأمريكية هيئة متخصصة مجانية تسمى (Volunteer Income Tax Assistant) تقوم بمساعدة الممولين الذين تكون لديهم صعوبات في ملء بيانات الإقرار الضريبي[٢].

---

(١) انظر: د. عبد الله الصعيدي، **الضرائب والتنمية**، مرجع سابق، ص ٢٦٣.

(٢) مشار إليها في د. أمين السيد أحمد لطفي، **الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة**، دار النهضة العربية القاهرة، ١٩٩٥، ص ٩٦.

وهناك من يري وبحق[١]أنه من المفيد لزيادة الوعي الضريبي لدي الأفراد إنشاء إدارة مركزية متخصصة، تكون مهمتها العمل علي زيادة الوعي الضريبي لدي الممولين مع توفير كافة الموارد المالية لها، وتختص بتوزيع كتيب سنوي مجاني للممولين لتوعيتهم بكيفية التعامل مع الإدارة الضريبية، وتقديم بعض الخدمات والمعلومات الخاصة بنوع كل نشاط يزاوله الممولين، وحث الممولين علي ضرورة إمساك دفاتر أمينة تعبر عن حقيقة المركز المالي، واستخدام كافة الوسائل الإعلامية في حث الأفراد علي القيام بواجبهم ودفع الضريبة المستحقة عليهم، وتبصيرهم بكيفية الاستفادة من حصيلة الضرائب ودورها في تمويل مشروعات التنمية الاقتصادية.

ويقترح الباحث إنشاء وتخصيص إدارة للمساعدة والاستشارات الضريبية داخل مصلحة الضرائب؛ لتوعية الممولين، وتقديم الخدمات الضرورية لهم في المجال الضريبي أو تكليف الإدارة العامة لخدمة الممولين بمصلحة الضرائب المصرية بهذه المهمة[٢]، مما يؤدى إلي التيسير على الممولين، وتحسين العلاقة بينهم وبين الإدارة الضريبية، حيث إن مصلحة الضرائب قد أنشأت إدارة عامة لخدمة الممولين؛ بهدف تسهيل أداء الخدمات للمتعاملين مع مصلحة الضرائب، والمساهمة في تيسير وحل المشاكل التي تعوق تنفيذ أداء الخدمة، وتوفير مستوى

---

(١) انظر: أ.عماد أحمد علي وآخرون، **دراسة حول تقييم السياسة الضريبية في مصر**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٦٣– نوفمبر – ديسمبر ١٩٨٨، ص ١٠٥.

(٢) صدر قرار رئيس مصلحة الضرائب في ٢٠٠٦/٢/٢ بتحديد اختصاصات وإجراءات مجموعة خدمة الممولين، وتتمثل في استقبال الممولين، والتعرف علي مطالبهم، والتأكد من وجود عدد كاف من اللافتات الإرشادية بالمكان المخصص لتردد المتعاملين، وتحويل كل الاستفسارات التليفونية الواردة لخدمة الممولين، وفقا لطبيعة الاستفسار، والتحقق من المتحدث عن تفاصيل الاستفسار، لاتخاذ الأجراء المناسب، وتقديم المساعدة الفنية في حالة رغبة الممول ملء الإقرار الضريبي مع الاحتفاظ بعدد كاف من النماذج الضريبية.

عال من المعرفة والتثقيف للممولين والجمهور، والتوعية بالحقوق والواجبات، وتحسين استيعاب الممولين للنظام الضريبي وأهميته[١]، وتقوم مصلحة الضرائب المصرية من خلال الإدارة العامة للعلاقات العامة والإدارة العامة لخدمة الممولين بتوعية الممولين من خلال كافة وسائل الإعلام لتوعيتهم بأهمية الضريبة، وبضرورة الالتزام بتقديم الإقرارات الضريبية التي تعبر عن حقيقة دخولهم في المواعيد المحددة قانونا[٢].

(١) قرار رئيس مصلحة الضرائب رقم ٤٦٥ لسنة ٢٠٠٣ بشأن بدء العمل بالإدارة العامة لخدمة الممولين، الصادر بتاريخ ٢٠٠٣/٧/٢٤.

(٢) كتاب دوري رقم ١ لسنة ٢٠١٠ الصادر بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٢٩، بشان الإقرارات الضريبية عن عام ٢٠٠٩ والبيانات الإحصائية الخاصة بها.

المبحث الثاني
العمل بنظام الربط الضريبي الذاتي

أدت الرغبة المتزايدة لدي اغلب الإدارات الضريبية في معظم دول العالم في تبسيط نظام ربط الضريبة؛ بهدف تشجيع الالتزام الطوعي لدي الممولين، إلي تبني العديد من الدول لنظام الربط الضريبي الذاتي للضريبة، كحل مناسب لتبسيط نظام ربط الضريبة، وتشجيع الالتزام الطوعي لدي الممولين[١]، ونظراً لأهمية الربط الضريبي الذاتي؛ تتناوله الدراسة علي النحو التالي:

تعريف الربط الضريبي الذاتي للضريبة:

يعنى نظام الربط الضريبي الذاتي أن يقوم الممول بنفسه بتحديد ودفع الضريبة المستحقة عليه بصورة صحيحة وفى الوقت المناسب[٢]، مع تدخل محدود من جانب موظفي الإدارة الضريبية المعنيون بتقدير الإيرادات[٣]، بحيث يقوم الممول بتقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية، يتضمن سائر التفصيلات المتعلقة بدخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن السنة السابقة[٤]،

---

(١) انظر:

-Tapan K. SARKER, **Improving Tax Compliance in Developing Countries Via Self-Assessment Systems - What Could Bangladesh learn From Japan?,** AISA-PACIFIC TAX BULLETIN VOL.9,NO.6, JUNE 2003, P1.

(٢) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ١٨١.

(٣) انظر: د.طارق محمود عبد السلام السالوس، **تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية**، مرجع سابق، ص ١٤٣.

(٤) راجع: د. نائل عبد الرحمن صالح، **ضريبة الدخل وأحكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة تحليلية للقانون الأردني الفرنسي**، عمان– الأردن، ١٩٨٦، ص ٣٣– ص ٣٤.

حيث إن الممول ملتزم بتقديم إقرار ضريبي سنوي عن دخلة في الشكل وعلي النموذج الذي تصدره الإدارة الضريبية، والمحدد وفقا للقانون[١].

ويستند هذا النظام على حقيقة مؤداها أن الممول هو وحدة الذي يستطيع أن يحدد وبدقه التزاماته الضريبية؛ لأنه يعلم مقدار دخله بدقة أكثر من غيره، ومأمور الضرائب لا يقيم مع الممول طول الوقت وفى جميع الأماكن ليراقب أعماله، وبالتالي فلا يمكنه تحديد مقدار الضريبة المستحقة على جميع الممولين بالدقة التامة[٢]، كما يحمى هذا النظام الممول من تحكم الإدارة الضريبية في تقدير إيراداته، ويوفر عليه الكثير من الإجراءات والوقت[٣].

ونظام الربط الضريبي الذاتي يعتمد على قيام الممول بتقديم أقراراً للإدارة الضريبية عن قيمة الوعاء الضريبي، ويلزم أن يتسم الإقرار الضريبي المقدم من الممول الصدق والأمانة، فإذا اتصف بهما كان أفضل الوسائل للوصول إلى الدخل الحقيقي للممول من مصادره المختلفة، ولا يثير واجب الوفاء بالضريبة صعوبة، وإنما يقتصر الأمر على تطبيق السعر الضريبي الذي رسمه القانون[٤]، فالإقرار الضريبي كما يشير إليه البعض: هو الذي تنصهر فيه القواعد والمبادئ المحاسبية مع أحكام التشريع الضريبي؛ لتخرج الوعاء الضريبي الذي

---

(١) انظر:

Amended at 3 Ill. Reg. 44, P. 198, effective October 19, 1979.

(٢) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، مرجع سابق، ص ١٨١.

(٣) راجع: د. حامد عبد المجيد دراز، **المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٤، ص ٢٢٣.

(٤) انظر: د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، **دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ، دراسة مقارنة**، د. ت، لا. ن، ص ١٤٩.

يكون أساس تحديد المقدرة التكليفية للممول، ومن ثم تحديد العبء الضريبي له[١].

وقد اخذ النظام الضريبي المصري بنظام الربط الضريبي الذاتي؛ حيث اعتبر المشرع المصري أن الإقرار المقدم من الممول ربطاً للضريبة، وليس لمصلحة الضرائب أن تعدل هذا الربط إلا بموجب بيانات واردة بالإقرار تؤيدها مستندات تخالفها، كما لا يجوز لمصلحة الضرائب عدم الاعتداد بالدفاتر، والسجلات المنتظمة المستند الإقرار عليها، إلا إذا أثبتت المصلحة عدم صحتها بموجب مستندات تقدمها، وجعل قانون الضرائب على الدخل المصري مجرد تقديم الممول إقراراً مستنداً علي الدفاتر والمستندات التي يقررها القانون حجة على مصلحة الضرائب، ويقع عليها وحدها عبء إثبات ما يناقض هذا الإقرار الذي دعاها إلى تعديله أو تصحيحه أو عدم الاعتداد به.

مزايا الربط الضريبي الذاتي للضريبة:

ويمتاز الربط الضريبي الذاتي الذي يتم من خلال الممول عن الربط المبنى على التقدير الإداري بمعرفة الإدارة الضريبية بما يلي:

- يقلل من التكلفة الإدارية التي تنجم عن فحص الإدارة الضريبة لجميع ملفات الممولين وربط الضريبة عليهم.
- يوفر قدراً من المعلومات اللازمة للربط؛ كان يصعب على الإدارة الضريبية أن تحصل عليها دون تكلفة من الوقت والجهد والمال.

---

(١) راجع: محمد محمود عبد القادر، **الإقرار الضريبي بين المعالجة الضريبية والمعاملة الضريبية**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣١٨ – نوفمبر – ديسمبر ١٩٩٨، ص ٥٢.

- يحظى بحجية في مواجهة الإدارة الضريبية حيث يعتبره القانون صحيحاً، ومعبراً عن المركز الضريبي للممول، وبالتالي ينقل عبء الإثبات من على كاهل الممول إلى كاهل الإدارة الضريبية.
- يقلل من حجم الفساد الإداري؛ لأن الربط الضريبي الذاتي يتضمن تقييداً لسلطة الإدارة الضريبية بحيث لا يكون لمأمور الضرائب شأن كبير في تقدير الضريبة[١].
- يقلل من حاجة الإدارة الضريبية لحساب التزامات كل ممول، ثم إخطاره بها، مما يمكنها من التركيز على الأقلية من الممولين التي تعتبر مصدر خطر، نظراً لعدم التزامها بمسئولياتها الضريبية، ويؤدى إلى خفض تكاليف الإذعان الضريبي، نتيجة تقلص الحاجة إلى التفاعل الدائم بين الإدارة الضريبية والممولين[٢]، حيث إن الإدارة الضريبية يمكنها أن تعتمد إقرارات جانب من الممولين، وتركز اهتمامها بالجانب الآخر من الممولين الذين يفتقدون الشفافية في الإفصاح عن أرباحهم، والذين تمثل ملفاتهم مخاطر أكبر إذا ما تركت دون فحص[٣].

ومع ذلك لم يخل نظام الربط الضريبي الذاتي من عيوب[٤]، من أهمها ما يلي:

---

(١) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة، ط ٢**، مرجع سابق، ص ١٨٤.

(٢) راجع: د. طارق محمود عبد السلام السالوس، **تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية**، مرجع سابق، ص ١٤٤.

(٣) انظر:

- Jonathan Leigh Pemberton & Alicja Majdanska, **Changing the dynamics of the relationship between Tax Administrations and Taxpayers**, op cit, p.11.

(٤) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة، ط ٢**، مرجع سابق، ص ١٨٥.

- إذا تعرف الممول على طريقة العينة التي تأخذ بها الإدارة الضريبية، واستطاع أن يتنبأ مستقبلا بان الإقرار الذي يقدمه في سنة مالية معينة لن يخضع للفحص، وبالتالي تتاح له الفرصة لكي يتهرب من الضريبة عن طريق تقديم إقرار غير سليم؛ ولتجنب ذلك يتعين وجوب ارتباط نظام الربط الضريبي الذاتي بأسلوب فعال لتطبيق الفحص بالعينة لا يمكن الممول من التعرف على طريقة العينة التي تأخذ بها الإدارة الضريبية.
- توجد مخاطر قد تتعرض لها الإدارة الضريبية نتيجة اعتماد نظام الربط الضريبي الذاتي أو التقدير الذاتي، وتتمثل في أن هذا النظام يلقي عبء الإثبات على مصلحة الضرائب، ويعتبر الضريبة المسددة من واقع الإقرار هي الضريبة النهائية، ما لم تثبت الإدارة الضريبية عكس ما ورد به، كما أن الربط الضريبي الذاتي يحتاج إلي نظام معلومات كفء، وهذا الأمر غير متوفر بقدر مناسب في الإدارة الضريبية المصرية في الوقت الحالي.
- يتطلب نجاح نظام الربط الضريبي الذاتي توفير قدراً كبيراً من المعلومات عن الممولين من مصادر مختلفة، وان تتوافر هذه المعلومات للإدارة الضريبية في الوقت المناسب، مما يكلف الإدارة الضريبية مبالغ كبيرة؛ لتوفير الإمكانيات المادية للحصول على تلك المعلومات.
- يتطلب نجاح هذا النظام أيضاً أن يكون لدى الممولين الوعي الكافي بأهمية الضرائب، وبالمعايير المحاسبية اللازمة لتحديد وعاء الضريبة، وما يترتب على ذلك من ضرورة إمساك دفاتر منتظمة، والاستعانة بالمحاسبين والخبراء، لتقديم إقرار الربط الضريبي الذاتي الصحيح، وهذا لا يلاءم صغار الممولين، وهم الأغلبية بالنسبة لأجمالي عدد الممولين في الدول النامية ومنها مصر، ولا يسعهم إمساك دفاتر لعدم خبرتهم الكافية بها، وعدم مقدرة اغلبهم المالية على الاستعانة بمحاسب أو خبير.

المبحث الثالث

العمل بنظام القرارات المسبقة

تتناول الدراسة نظام القرارات المسبقة من حيث مفهومها مع إلقاء نظرة تقيميه لتلك القرارات وذلك على النحو التالي:

أولاً- مفهوم القرارات المسبقة:

تتعرض الدراسة لتعريف القرارات المسبقة، ثم بيان سماته وذلك كما يلي:

- تعريف القرارات المسبقة:

القرارات المسبقة: هي القرارات التي تصدرها الإدارة الضريبية بناءً على طلب الممول، لتحديد المعاملة الضريبية التي تطبق على الممول صاحب الطلب في المستقبل، عند إبرامه صفقة محددة، أو إنجازه معاملة معينة بذاتها، أو مزاولته لنشاط معين، بحيث يكون هذا القرار ملزم للإدارة الضريبية، ولا يجوز لها تغييره أو العدول عنه، طالما لم يحدث تغيير جوهري في موضوع القرار، أو في القانون المتعلق به[1].

سمات نظام القرارات المسبقة:

يتسم نظام القرارات المسبقة بما يلي:

(1) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة، ط ٢**، مرجع سابق، ص ١٨٦.

١ -انه يهدف إلي مساعدة الممول على المعرفة المسبقة للمعاملة الضريبية وذلك لتحقيق الشفافية ودعم الثقة بين الممول والإدارة الضريبية وتحسين العلاقة بينهما.

٢ -انه يتسم بخصائص من أهمها أن القرارات المسبقة قرارات فردية تصدر لكل ممول على حدة، بناءً على طلبه من حيث الأصل، ويجوز استثناءاً صدور قرار مسبق لعدد من الممولين بناءً على طلب جماعي منهم؛ لتشابه ظروفهم أو اشتراكهم في معاملة واحدة، ولا يستفيد منها ممولين آخرون لم يكونوا طرفاً فيها، ولا تلتزم مصلحة الضرائب بتطبيقها على ممولين لم يشملهم القرار المسبق.

٣ -أن القرار المسبق يعالج موضوعاً محدداً، ويتناول بالدراسة معاملة أو صفقة أو نشاط محدد، وأنه يجب أن يتعلق بمعاملات تتم في المستقبل، ولا تتعلق بإبداء الرأي في مسائل نظرية، أو حالات افتراضية، أو بتفسير نصوص قانونية ليس لصاحب الطلب مصلحة معينة بشأنها.

٤ -تتسم القرارات المسبقة بأنها ملزمة للإدارة الضريبية، ولا يجوز لها أن تخالفها، أو تخرج عنها، أو تقوم بالعدول عنها، طالما لم يحدث تغيير جوهري في موضوع تلك القرارات، أو القانون المتعلق بها، أو أن يقرر القضاء معاملة مختلفة في حالة الممول مقدم الطلب مما يؤدى إلى التحلل من الالتزام[١].

ثانيا- نظرة تقييميه على نظام القرارات المسبقة:

بالنظر إلى نظام القرارات المسبقة يتبين انه لهذا النظام مزايا وعيوب تستعرضها الدراسة علي النحو التالي:

---

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة، ط ٢**، مرجع سابق، ص ١٨٧.

- عيوب نظام القرارات المسبقة:

من العيوب التي قيل بها على نظام القرارات المسبقة ما يلي:

١- أن نظام القرارات المسبقة يؤدى إلى كشف الثغرات القانونية التي يمكن أن يستفيد منها الممول.
٢- أنه يفتح المجال أمام الفساد من خلال إنشاء علاقات غير مشروعة بين الممول، والمعنيين بإصدار القرارات المسبقة؛ لاصطناع معاملة ضريبية غير عادلة أو غير صحيحة.
٣- انه يؤدى إلي تكرار الإجراءات بتكرار طلبات الممولين إصدار القرارات المسبقة[١].

ويمكن الرد على هذه العيوب بأنها ليست عيوباً خاصة بالقرارات المسبقة وحدها، وإنما تخص النظام الضريبي بصفة عامة، وبخصوص تكرار الإجراءات فهو أمر غير واقعي، حيث يمكن الاسترشاد بالقرارات المسبقة التي سبق صدورها عند إصدار قرارات جديدة بما يتفادى هذا التكرار[٢].

- مزايا نظام القرارات المسبقة:

يحقق نظام القرارات المسبقة مزايا[٣]من أهمها ما يلي:

---

(١) انظر: د. طارق محمود عبد السلام السالوس، **تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية**، مرجع سابق، ص ١٦٤.

(٢) راجع: د. طارق محمود عبد السلام السالوس، **تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية**، مرجع سابق، ص ١٦٤.

(٣) انظر: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة، ط ٢**، مرجع سابق، ص ١٨٨.

١- أن حصول الممول على قرار مسبق بشأن المعاملة الضريبية للصفقة أو العملية التي يقوم بها في المستقبل، يوفر له رؤية واضحة عن رأى الإدارة الضريبية، تجعله قادراً على اتخاذ القرار الصحيح بشأن دراسة جدوى هذه العملية، وما إذا كان من الأفضل أن يستمر فيها، أو أن يتوقف عنها.

٢- تنشئ القرارات المسبقة علاقة مباشرة، وأكثر انفتاحاً بين الممول والإدارة الضريبية، تجعل تطبيق القانون واضحاً، ويقينياً مما يشجع على مزيد من الاستثمارات.

٣- تساعد القرارات المسبقة الممول على أن يقوم بربط الضريبة ذاتياً بصورة صحيحة، وليست محلاً للمنازعة بينه وبين الإدارة الضريبية.

٤- أن هذا النظام يجعل تطبيق الإدارة الضريبية للقانون الضريبي أكثر شفافية، ويمنع من اتخاذها القرارات لصالح أو ضد أحد الممولين.

وقد أخذ قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بنظام القرارات المسبقة، حيث قررت المادة رقم (١٢٧) منه أن للممول الحق في أن يطلب من رئيس مصلحة الضرائب بيان موقف المصلحة في كيفية تطبيق قانون الضرائب علي الدخل على معاملة، يكون لها آثار ضريبية مؤثرة، سواء من حيث قيمة الضريبة التي تترتب على هذه المعاملات، أو من حيث التزاماته تجاه العاملين والمتعاملين معه في تلك المعاملات، ويرغب في إتمامها وذلك بعد تقديمه للوثائق الدالة على هذه المعاملة[١]، وتلتزم مصلحة الضرائب بان تصدر قرارها بشأن هذه المعاملة خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب، على أن يكون

([١]) انظر: أ. سيد محمود أحمد معوض، **شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥**، مصلحة الضرائب المصرية – قطاع التدريب، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٥٩٦.

هذا القرار ملزماً للمصلحة ما لم تظهر بعد إصدارها لهذا القرار عناصر للمعاملة لم تعرض على المصلحة أثناء البحث في هذه المعاملة.

وعلى الرغم من أن ما قام به المشرع الضريبي المصري من الأخذ بنظام القرارات المسبقة؛ يعتبر وسيلة هامة من وسائل خلق الشفافية في العلاقة مع الممولين، ودعم الثقة بينهم وبين الإدارة الضريبية، إلا أن النص التشريعي بوضعه الحالي قد تعرض للنقد[1] للأسباب التالية:

١- أن القرار المسبق الذي تصدره مصلحة الضرائب في شأن المعاملة يلزمها وحدها، دون النص على التزام الممول به، مما يقيد يد مصلحة الضرائب في الرجوع عن قرارها، بينما تكون يد الممول طليقة في أن يلتزم أو لا يلتزم بهذا القرار، وبالتالي لم تمتنع المنازعة الضريبية رغم إصدار القرار المسبق، إذ أن للممول أن يطعن عليه إداريا أو قضائيا.

٢- أن المدة المحددة لإصدار القرار وهي ستون يوماً من تاريخ تقديم الطلب، هي مدة قد تكون قصيرة في بعض الحالات أو غير كافية للبحث في معاملات مستحدثة أو تحتاج إلى بحث أطول، وخاصة إذا كانت هذه المعاملة تنطوي على مسائل فنية، أو تتطلب إيضاحات من الممول، أو استشارة جهات متعددة، وكان ينبغي على المشرع منح مصلحة الضرائب الحق في جواز إطالة مدة الرد في حالات معينة.

٣- أن للممول الحق في طلب إصدار قرارات مسبقة في جميع أنواع التعاملات، بغض النظر عن أهميتها، أو مدى سبق ارتباطه في معاملات مماثلة خضعت

---

(١) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة، ط ٢**، مرجع سابق، ص ١٩٧ – ١٩٨.

للضريبة من قبل، أو تبين معاملتها ضريبيا، مما يعنى أن طلب إصدار القرار المسبق لمثل هذه الحالات بمثابة إضاعة لوقت المصلحة، أو تحويله إلى مكتب للاستشارات الضريبية، على خلاف ما جرى عليه نظام القرارات المسبقة في الدول الأخرى.

ويرى الباحث أن على المشرع المصري أن يتدخل لمعالجة أوجه النقد التي تعرض لها نظام القرارات المسبقة سالفة الذكر، وذلك بان يصدر نص تشريعي يجعل القرارات المسبقة ملزمة للطرفين الممول والإدارة الضريبية، وان يعطى الإدارة الضريبية (مصلحة الضرائب) الحق في جواز إطالة مدة الرد حسب أهمية الحالة، وما تحتاجه من وقت مناسب لها، وان يحدد الحالات التي يسمح فيها بطلب إصدار قرارات مسبقة.

المبحث الرابع
مراعاة العوامل النفسية عند التعامل مع الممولين

تلعب العوامل النفسية دوراً هاماً فيما يتعلق بالتزام الممول الضريبي(١)، وترجع العوامل النفسية السيئة لدي الممول إلي النظرة التقليدية للضريبة علي أنها اقتطاع مالي من الممول دون الحصول علي مقابل مباشر(٢)، وتظهر النواحي النفسية، والاجتماعية تنافراً في العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، ذات طبيعة متعارضة ومتضاربة، لذا كان لابد من التفكير في إصلاح العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، بتهيئة أفضل السبل والوسائل التي تلطف من هذه العلاقة القائمة بينهما(٣) من خلال مراعاة العوامل النفسية عند التعامل مع الممولين، وهو ما تتناوله الدراسة علي النحو التالي:

المطلب الأول: أثر العوامل النفسية على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية.

المطلب الثاني: تهيئة الممولين نفسياً لقبول الالتزام الضريبي.

---

(١) لمزيد من التفصيل راجع:

- Richard C. Stark : **A principal approach to collection and accuracy – related penalties** , Tax Notes Magazine , Vol. 91, 2001, pp. 115- 121.

- G. Schmolders: Fiscal Psychology : **A neaw approach of Public Finance** , National Tax Journal , No. 15, pp. 184-193.

- larsP.Feld and Brunos.Fery . **the tax authority and the tax payer .an exploratory analysis**, 2002, available at:http://www.wiwi.unimarburg.de/lehrstyehle/vwl/fiwi/f2/forschung/arbaits

(٢) انظر: د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، **الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر**، مرجع سابق، ص ٣٩٩.

(٣) راجع: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ١٦٤.

المطلب الأول

أثر العوامل النفسية على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية

يؤثر تعامل الإدارة الضريبية مع الممول على مدى إقباله على سداد الضريبة، فمراعاة الإدارة الضريبية للمقدرة التكليفية للممول، وتوافر خاصية العدالة الضريبية للضرائب، وفرضها طبقاً للقانون، وقيام الإدارة الضريبية بتطبيق القوانين الضريبية تطبيقاً صحيحاً، وعادلا دون تعسف في تطبيق القانون، أو التعسف في استخدام السلطات المخولة لها بالإضافة إلى قيامها بمعاملة الممول باحترام، فان كل هذه الأمور لها تأثير نفسي على الممول مما يؤدي إلي تحسين علاقته بالإدارة الضريبية ويزيد من الالتزام الطوعي لديه.

أما في الحالات العكسية وهي حالة عدم العدالة الضريبية، والتعسف في تطبيق القوانين الضريبية من ناحية الإدارة الضريبية، وإساءة معاملة الممولين؛ فان ذلك يؤدى إلى إلا ضرار بالعلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، ويجعل نظرة الممول إلي الإدارة الضريبية نظرة عدائية، ويؤدى إلى ردود فعل نفسية سيئة لدى الممولين تجاه الإدارة الضريبية.

وتختلف ردود الفعل النفسية للممول باختلاف أنواع الضرائب، حيث إن الانعكاسات النفسية السيئة تزداد نحو الضرائب التي تدفع عن طريق الإقرار أو التحصيل المباشر لها من موارد الممول كالضريبة على الدخل، والضرائب المباشرة عموماً؛ لان من عيوبها أنها تفرض بطريقة تجعل الممول يشعر بعبئها، مما يؤدى إلى النفور منها وإظهار الجوانب العدائية نحوها، ويثير لدي الممول السخط على الإدارة الضريبية، أما في حالة فرض الضريبة بطريقة لا يشعر بها

الممول، ولا بثقلها كما هو الحال في الضرائب غير المباشرة، فان الأثر النفسي يكون اقل وطأة، ولا تكون هناك ردود فعل سيئة، ويمكن علاج هذه المشكلة من خلال التوسع في تطبيق نظام تحصيل الضريبة عن طريق الحجز من المنبع في الضرائب المباشرة، حيث يتم تحصيل الضرائب قبل أن يصل وعائها إلى الممول، وهنا لا يشعر الممول كثيراً بثقل الضريبة من واقع عدم دفعه للضريبة مباشرة[١].

(١) انظر: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ١٦٨، د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، **الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر**، مرجع سابق، ص ٣٩٩.

المطلب الثاني
تهيئة الممولين نفسياً لقبول الالتزام الضريبي

أجريت العديد من الدراسات على موضوع العلاقة بين الممول والإدارة الضريبة وتناول معظمها الأثر النفسي للممول المترتب على كيفية معاملة الإدارة الضريبية له، وأثر ذلك على إذعان الممول للقانون الضريبي.

حيث انتهت إحدى الدراسات إلى انه كلما كان تعامل الإدارة الضريبية مع الممولين باحترام، كلما كان هناك التزام ضريبي طوعي لديهم، في حين أنها إذا استخدمت عنصر الإجبار لدفعه على الالتزام، فان هذا الأمر سيولد لدى الممول رد فعل يجعله يتهرب من دفع الضريبة بأي طريقة ممكنة، وبينت هذه الدراسة أن العلاقة النفسية بين الممول والإدارة الضريبية تساعد على حل غموض الالتزام الضريبي، بمعنى انه كلما كانت العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين مبنية على الثقة والاحترام المتبادل بينهما، كلما أدي ذلك إلي حل كل المشاكل، والصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية[١].

وهناك دراسة أخرى خرجت بنتائج هامة منها أن العلاقة بين الإدارة الضريبية، ووكلاء الضرائب ودافعي الضرائب، يجب أن تكون علاقة تبادلية، بحيث يكون هناك ثقة واحترام متبادل، وبناء عليه يجب على الإدارة الضريبية أن تعمل على كسب ثقة واحترام دافعي الضرائب، ويمكن للإدارة الضريبية الاستفادة من وكلاء الضرائب؛ الذين قد يلعبوا دوراً حاسماً في هذه العلاقة من خلال

---

(١) انظر:

- LarsP.Feld and Brunos.Fery, op.cit, p.1.

تأثيرهم علي زبائنهم أو عملائهم من الممولين، ولكي تتمكن الإدارة الضريبية من ذلك يجب أن يقوم النظام الضريبي علي العدالة والكفاءة والفاعلية(١).

وانتهت دراسة ثالثة إلى التوصية بان التشدد والقسوة في فرض العقوبات تقلل رغبة المواطنين في الالتزام الضريبي، وبالتالي يعتبرون النظام الضريبي في ظل التشدد والقسوة نظاما غير عادل، وبناء عليه يجب الموازنة بين تشجيع الممولين على الالتزام، وبين الردع القاسي لعدم الالتزام(٢).

ولتهيئة الممولين نفسياً لقبول الالتزام الضريبي تري الدراسة ما يلي:

أولاً- إنشاء مدارس للضرائب تتضمن تدريس مادة متخصصة في علم النفس الاجتماعي:

قامت بعض الدول المتقدمة بإدخال مادة متخصصة في علم النفس الاجتماعي، ضمن المواد التي تدرس في مدرسة الضرائب، حيث يتم التدريب العملي علي ممارسة العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية عن طريق القيام بالأدوار الرئيسية للحالات المختلفة التي يكون فيها الممول؛ بحيث يتقمص احد الطلبة المهيئين للعمل بوظيفة مفتش ضرائب دور احد الممولين، ويتقمص طالب

---

(١) راجع:

- Michael D, Ascenzo. **Relationships between Tax Administrations and Tax Agents/Taxpayers. The Asia-Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting**, Manila 11 November 2005, Available online at: http://www.ato.gov.au/largelcontent.asp?doc=interieures/ . last viewed at: 24/2/2016.

(٢) انظر:

Simon JAMES &Clinton ALLY (2004). op.cit.

أخر دور المفتش الرئيسي للضرائب، بحضور زملائهم تحت إشراف المدرب لهم، ويقوم الطلبة بالتعليق علي دور كل منهم ثم يقوم كل واحد منهم بتقمص نفس الدور، وتهدف هذه الممارسة العملية إعداد موظف الضرائب على أساس انه موظف ضريبي وممول في نفس الوقت، مما يترتب عليه إزالة كل ما هو عقبة في إصلاح العلاقة بين الطرفين[١].

ويأمل الباحث أن يتم إنشاء مثل هذه المدارس في مصر، وان يتم إدخال مادة متخصصة في علم النفس الاجتماعي ضمن المواد التي تدرس بها حتى يتم إعداد موظفي الضرائب إعداداً يؤهلهم لأداء عملهم في المجال الضريبي، والتعامل مع الممولين بأفضل طريقة ممكنة.

ثانيا- وضع سياسة ضريبية تراعي الجوانب الإنسانية في العلاقات مع الممولين:

تطالب الدراسة الإدارة الضريبية بوضع سياسة تهدف إلي مراعاة الجوانب الإنسانية في العلاقات مع الممولين، ينتج عنها تحويل العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية لتكون في شكل حوار من مواطن إلى مواطن، فالإدارة الضريبية في حاجة ملحة إلي تحسين العلاقات بينها وبين الممولين من اجل راحتهم، وتسهيل كل مهامهم في الاتصال بها، وفى تلطيف العلاقة بينهما حتى يشعر هؤلاء الممولين بالرضاء بالضريبة، وبدفعها عن طيب خاطر دون اى انعكاسات

---

(١) يتم تطبيق هذا النظام في الولايات المتحدة وفرنسا، مثبت في: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ١٦٥.

نفسية سيئة، وذلك يسهل مهمة الإدارة الضريبية في تحصيل الضريبة دون عناء أو منازعات[١].

ثالثاً- دراسة طبيعة وسلوك واحتياجات الممولين:

يتعين علي الإدارة الضريبية دراسة طبيعة وسلوك واحتياجات الممولين، وعليها التعامل معهم بشفافية وعدالة، حتى يمكن تحقيق الجودة الشاملة بمصلحة الضرائب (الإدارة الضريبية)، والذي يظهر مدي جودة الخدمة وطريقة التعامل، هو الممول نفسه، فإذا تم الوصول إلي رضاء الممول فانه يمكن اعتبار الخدمة قد تمت بجودة عالية، ويجب أن يكون ذلك هدفاً دائما للإدارة الضريبية[٢].

رابعاً- دعم أواصر الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين:

من الأمور المهمة بناء الثقة بين الإدارة الضريبية والممولين من خلال الوصول إلى المعلومات الخاصة بما يفكر فيه الممولين، وإزالة أسباب تخوفهم من الإدارة الضريبية، والتأثير الإعلامي عليهم، وتبسيط الإجراءات الضريبية وتطويرها[٣]، بما يدعم الناحية النفسية لدي الممولين ويعزز الالتزام الضريبي لديهم الأمر الذي يودى إلى إنهاء المنازعات الضريبية بالطرق الودية، ويعد معدل

---

(١) انظر: د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، مرجع سابق، ص ٢٢٧.

(٢) راجع: د. عبد الرحمن عليان، مرجع سابق، ص ٥ – ٧.

(٣) راجع: محمد محمد حسن الحاوي، **كيف نبنى جسور الثقة بين مصلحة الضرائب والممولين**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد رقم ٢٦٤- يناير – فبراير ١٩٨٩، ص١٥ وما بعدها.

الاتفاقات المباشرة بين الإدارة الضريبية والممولين مؤشراً مهماً لقياس العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين[١].

خامسا- الاستقبال الجيد للممولين:

حيث إن انطباعات الممولين عن الإدارة الضريبية تبقى في غالب الأحيان رهينة بجودة الاستقبال الذي يخصص لهم عند تعاملهم مع تلك الإدارة، كما الكثير من الانتقادات الموجهة إلى الإدارة الضريبية تعود بالأساس إلى الاستقبال غير اللائق، مهما كان مستوى الخدمات المقدمة؛ لذا يجب على هذه الإدارة اتخاذ مجموعة من الإجراءات و التدابير العملية لتحسين جودة الاستقبال و تجاوز كل الانتقادات الموجهة لها في هذا الصدد[٢] بما يجعل الممولين في جو ملائم ويساهم في الحصول علي المعلومات من الممول عن نشاطه، وذلك يمكن أن يتم من خلال ما يلي:

- تدريب موظفي الإدارة الضريبية على كيفية استقبال الممولين وإعطاء انطباعات جيدة لديهم عن الإدارة الضريبية وعن الالتزام الضريبي، مع إنشاء وحدات لاستقبال الممولين على صعيد المأموريات والمناطق الضريبية والإدارات

---

(١) انظر: محمد عصمت درويش غانم، **مدى فعالية الإدارة الضريبية في تحقيق أهداف السياسة الضريبية في جمهورية مصر العربية**، كلية التجارة، رسالة ماجستير، جامعة طنطا، ١٩٩٢، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٨١- ١٩٩٢، ص ١١٨.

سحر التهامي، **إدارة الضرائب وتكلفة تعامل الممولين مع الجهاز الضريبي في مصر**، ورقة مقدمة بمنتدى التنمية لدول البحر الأبيض المتوسط عام ١٩٩٨ في مراكش.

(٢) راجع: زينب حرحور، **دور الرقابة الجبائية في تكريس الوعي الجبائي**، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام المعمق، كلية العلوم القانونية و الاقتصادية و الاجتماعية – طنجة، المغرب، ٢٠٠٨ – ٢٠٠٩، ص ٩٥.

التي تتعامل مع الممولين، مجهزة بالوسائل الضرورية لخلق ظروف الراحة للممولين، و تشرف عليها عناصر مؤهلة، لديها خبرة لتستطيع الرد علي استفسارات الممولين وتوجيهم الوجه الصحيحة وتعريفهم بالإجراءات التي يلزم إتباعها وتوصيلهم إلي الموظف المختص أيا كان سبب حضور الممول إلي مقرات الإدارة الضريبية.

– إعداد دليل إرشادي يعلق في مدخل كل وحدة من وحدات مصلحة الضرائب لتعريف الممولين باختصاصات تلك الوحدة وأقسامها واختصاص كل قسم وكيف الوصول إلى تلك الأقسام في المبني الإداري الذي تشغله تلك الوحدة، مع تعريف الممولين بالإجراءات الواجب إتباعها للحصول على الخدمات المطلوبة والتي تقع في اختصاص هذه الوحدة من وحدات مصلحة الضرائب (مأمورية – منطقة ...الخ).

– فتح خطوط هاتفية للاتصال الهاتفي بمأموريات الضرائب ليستطيع الممولين الاستفسار حول أمور محددة، تخص الفحص الضريبي ومواعيده والتزامات الممولين، والإجراءات التنظيمية التي لا تصل إلى علم الممولين في الوقت المناسب.

– إعداد برامج إعلامية تهدف إلى اطلاع الممولين على الخدمات التي تقدمها الإدارة الضريبية في جميع المجالات التي تخصها.

– تخصيص معاملة تفضيلية المعاقين وكبار السن واستقبالهم وتقديم مساعدة تستجيب لحاجاتهم، و تهيئة الأماكن اللازمة لراحتهم كشريحة تحظى بعناية خاصة.

المبحث الخامس
استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في التعامل مع الممولين

شهد العالم في السنوات الأخيرة الماضية تطوراً هائلة في استخدام التكنولوجيا وعلي الأخص الوسائل الالكترونية ومن أهمها الشبكة الدولية للانترنت، وهذا يدعوا إلي ضرورة مواكبة الإدارات الضريبية بوجه عام ومنها الإدارة الضريبية المصرية(١) لتلك التطورات واستخدامها لتسهيل التعامل مع الممول وتبسيط الإجراءات عليهم بما يحسن المعاملة معهم.

ويحقق استخدام الوسائل الالكترونية الحديثة ميزة للإدارة الضريبية والممولين تتمثل في الاستفادة من إمكانيات التطور التكنولوجي والمتمثلة سهولة الاتصال بالممولين وسرعة الحصول عن المعلومات عنهم من خلال استخدام البريد الاليكتروني في المراسلات مع الممولين[٢] وإتاحة إمكانية قيام الممولين بتقديم إخطاراتهم وإقراراتهم وطعونهم بالطريق الاليكتروني، من خلال إنشاء موقع اليكتروني للإدارة الضريبية علي شبكة الانترنت يسهل علي الممولين التواصل مع

---

(١) يري البعض أن هناك قصور في النظام الضريبي المصري في التعامل مع التطورات التكنولوجية الحديثة، لمزيد من التفصيل انظر: د. نبيل ياسين احمد، **النظام الضريبي المصري مظاهر القصور ومجالات التطوير من منظور محاسبي**، رسالة دكتوراه، تجارة سوهاج، ٢٠٠٧، ص ٤٨، د. نعيم فهيم حنا، **الحاجة إلى هيكلة النظام الضريبي المصري في ظل التطورات الاقتصادية المعاصرة**، بحث مقدم في مؤتمر كلية تجارة الإسكندرية بعنوان الضرائب علي الدخل، يونيه ٢٠٠١.

(٢) راجع: د. رمضان صديق محمد، **الضريبة على التجارة الاليكترونية**، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠٠١، ص ٣١٩.

الإدارة الضريبية والحصول علي المعلومات اللازمة من الموقع، وهو ما قامت به بالفعل معظم الإدارات الضريبية في العالم.

وعلي الرغم من المزايا التي يحققها استخدام الإدارة الضريبية للوسائل التكنولوجية في التعامل مع الممولين إلا أن البعض يري أن ذلك الاستخدام قد يؤدي إلى مخاطر من أهمها، مخاطر القراصنة ومحترفي سرقة البيانات علي الانترنت واختراق الأجهزة والحصول علي المعلومات وتعديلها، ومخاطر البرمجيات الخبيثة التي تضر بالبيانات وتدمرها وبالأنظمة التي تعمل بها أجهزة الحاسبات الالكترونية، هذا بالإضافة إلي الأعطال التي قد تحدث للأجهزة وأخطاء العنصر البشري[١].

ونري أن تلك المخاطر أو العيوب ليست بالصعبة وإنما يمكن تجنبها من خلال استخدام البرامج القوية القادرة على حماية الأجهزة من مخاطر القرصنة والبرمجيات الخبيثة، واستخدام أجهزة حاسبات حديثه يتم تغيرها كل ثلاث سنوات لمواكبة التطور التكنولوجي، وعمل نسخ احتياطية للبيانات لتجنب مخاطر فقدانها وتدريب العنصر البشري بالإدارة الضريبية علي استخدام الحاسبات بطريقة سليمة.

والعيب الوحيد من وجه نظرنا في التعامل من خلال الوسائل الالكتروني الحديثة هو احتمالية عدم قدرة استخدام الممول للوسائل الالكترونية إما لعدم المعرفة أو عدم القدرة على استخدامها ومع ذلك نري أن هذا العيب ليس مهما لان البديل الورقي لازال متاحا للممولين، كما أن التطور التكنولوجي يزداد يوما

---

(١) انظر: د. محمد صلاح الدين محمد، **مخاطر نظام الإقرار الضريبي الالكتروني**، بحث منشور بمجلة كلية تجارة الأزهر بنين، العدد ٣١ لسنة ٢٠٠٦، ص ٤٤١ وما بعدها.

بعد يوم بما نتوقع معه أن يكون استخدام التكنولوجيا متاح لجميع البشر في العالم في وقت قريب.

وتجدر الإشارة ان الإدارة الضريبية المصرية تحاول جاهدة الاستفادة من التطور التكنولوجي في تحسين الخدمات المقدمة للممولين وتطوير إسلوب التعامل معهم، وذلك من خلال موقعها الاليكتروني Income tax، وموقع ETA ، وموقع وزارة المالية المصرية، كما أصدرت مصلحة الضرائب المصرية حزمة من البرمجيات؛ لتنمية وتطوير الأداء بمصلحة الضرائب، عن طريق الاتصال المباشر بالممول من خلال شبكة معلومات الكترونية تؤمنها مصلحة الضرائب، كنافذة لتلقي الإقرارات، والنماذج الضريبية، وسداد الضرائب، والمبالغ المستحقة، وذلك تطبيقاً لأحكام المواد (٧٨)، (٩٢) من قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وكذلك أحكام المواد (٨٢)، (١٠٠)، (١٠٤) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون والمواد (٧)، (١٠) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١١) لسنة (١٩٩١) وتعديلاته بشأن الضريبة العامة علي المبيعات، والمادة رقم (١٥) من قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة (٢٠١٦)، وذلك لما تساهم به هذه الحزمة من البرمجيات في رفع كفاءة الأداء بمصلحة الضرائب، وتيسير الاتصال المباشر الكترونياً مع الممولين، وجهات التعامل[١].

ومن أبرز الإجراءات التي اتخذتها الإدارة الضريبية تحت إشراف وزارة المالية المصرية للتعامل مع الممولين من خلال الوسائل الالكترونية الحديثة مشروع تطبيق النظام المميكن، الذي تسعي الإدارة الضريبية إلي تطبيقه بالاتفاق مع كبريات الشركات العالمية في هذا المجال، من خلال مناقصة عامة؛ وذلك

---

(١) لمزيد من التفصيل انظر: قواعد وتعليمات عامة رقم (٢) لسنة ٢٠١٠، الصادرة عن وزارة المالية بتاريخ ٢٠١٠/١٢/١، بشأن تطبيق حزم برامج مصلحة الضرائب المصرية لخدمة الممولين وجهات التعامل.

لميكنة كافة الإجراءات الضريبية وتطوير المصلحة وإعادة هيكلتها، ويأمل ان الباحث ان يتم تنفيذ هذا المشروع يحقق النجاح المتوقع منه.

الخاتمة

تناولت الدراسة العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين ووسائل تحسينها، والتي تهدف إلي تحسين العلاقة الضريبية، وبالتالي تسهل مهمة التعامل بين الإدارة الضريبية والممولين بما يؤدي إلي زيادة الحصيلة الضريبية التي تساهم في تمويل الخزانة العامة للدولة، وتدعم قدرة الدولة علي القيام بالإنفاق العام المطلوب، وتحقيق العدالة بين الممولين في تحمل الالتزامات الضريبية.

وقد تناولت الدراسة طبيعة العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين في المبحث التمهيدي من خلال بيان طبيعتها والنتائج المترتبة على العلاقة القانونية، ودور العوامل النفسية في التأثير على العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين.

وتعرضت الدراسة في الفصل الأول منها تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية من حيث أهميتها للممول والإدارة الضريبية وأثر ذلك على الحصيلة الضريبية، مع ضرورة تحسين العلاقة في المنازعات الضريبية، وعرض لمقترحات تحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية.

وتناولت الدراسة طرق دعم الالتزام الضريبي لدي الممولين من خلال تنمية الوعي الضريبي لديهم، العمل بنظام الربط الذاتي للضريبة، وتطبيق نظام القرارات المسبقة، ومراعاة الإدارة الضريبية للعوامل النفسية عند التعامل مع الممولين، وذلك في الفصل الثاني من الدراسة.

نتائج الدراسة:

أثمرت الدراسة عن عدد من النتائج من أهمها ما يلي:

١- ان العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية هي علاقة قانونية تنظمها القوانين واللوائح، وليست علاقة تعاقدية.

٢- ان طريقة التعامل مع الممول تطورت من اعتباره مكلف بأداء الضريبية إلى اعتباره عميل او زبون يحتاج إلى أشكال أفضل من أشكال التعامل مع بقاء الضريبة التزام إجباري على الممول، وليس اختياريا يؤديه او لا يؤديه حسب رغبته.

٣- ان تحسين العلاقة مع الممول واحترامه يؤدي إلى مزايا متعددة للممول وللإدارة الضريبية ويؤثر بالإيجاب على الحصيلة الضريبية.

٤- ان دعم الالتزام الضريبي لدي الممول وعلى الأخص من خلال التوعية الضريبية ومراعاة العوامل النفسية يساهم في تقليل المنازعات الضريبية مع الممولين ويقوي التزامهم الطوعي بأداء الضريبة ويساهم في حل معظم المشكلات الضريبية بين الإدارة والممولين.

التوصيات:

١- الإسراع في إصدار قانون موحد للإجراءات الضريبية بما يساهم تحديد حقوق والتزامات الممولين بدقة ويساهم في توطيد العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين.

٢- استخدام الوسائل الحديثة في التعامل مع الممولين ومن أهمها ميكنة كافة أعمال الإدارة الضريبية حتى يتمكن الممولين من التعامل مع الإدارة الضريبية بسهولة من خلال شبكة المعلومات الدولية (الانترنت).

٣- إصدار قانون للمحاسبة الضريبية المبسطة المنشئات الصغيرة ومتناهية الصغر بما يساهم في تبسيط الإجراءات الضريبية واستقرار مراكز الممولين، وتوفير الجهد والتكاليف على الإدارة الضريبية، مع ضرورة دمج الاقتصاد غير الرسمي في المنظومة الضريبية من خلال تبسيط الإجراءات الضريبية وإعطاء مزايا لمن يعملون في مظلة الاقتصاد الرسمي ويرغبون في العمل تحت مظلة الاقتصاد الرسمي بمنحهم قروض او أماكن او أراضي في المناطق التجارية والصناعية لتأسيس او توسعة نشاطهم.

المراجع

أولاً- المراجع العربية

١- المؤلفات:

- د. أحمد فتحي سرور، **الجرائم الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٠.

- د. أسامة محمد الفولي، **محاضرات في النظام الضريبي المصري**، دار زمزم للنشر والطباعة والتوزيع، الإسكندرية، ١٩٨٥.

- د. أمين السيد أحمد لطفي، **الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية في محاسبة وربط الضريبة الموحدة**، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٥.

- د. أمين السيد أحمد لطفي، **فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٧.

- د. حامد عبد المجيد دراز، **المالية العامة**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٨٤.

- د. رابح رتيب بسطا، **الممول والإدارة الضريبية**، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ت.

- د. رمضان صديق محمد، **الإدارة الضريبية الحديثة**، دار النهضة العربية، القاهرة، ط٢، ٢٠٠٦.

- **، الضريبة علي التجارة الاليكترونية**، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠٠١.

- **، الضريبية علي القيمة المضافة في التشريع المصري والمقارن**، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠١٧.

- د. زكي عبد المتعال، **علم المالية والتشريع المالي المصري**، مطبعة فتح الله الياس نوري بالقاهرة، ١٩٤١.

– د. محي محمد سعد، **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨.

– د. سمير سعد مرقص، **الضريبة الموحدة وإجراءات تطبيقها في مصر**، دراسة مقارنة، لان، بد. ت.

– د. سيد عبد المولي، **التشريع الضريبي المصري**، دار الفكر العربي، ١٩٧٧.

– د. طارق محمود عبد السلام السالوس، **تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية**، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٩.

– د. عبد الباسط وفا محمد، **المنازعات الضريبية وفقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥**، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٦ / ٢٠٠٧.

– د. عبد الحميد الشواربي، أ. محمد الشواربي، **إدارة مخاطر التعثر المصرفي من وجهتي النظر المصرفية والقانونية**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، ٢٠٠٧.

– د. عبد الله الصعيدي، **الضرائب والتنمية**، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ نشر.

– د. غزال منتسل العوسى، د. أبا الدرداء حساني أحمد، **حقوق الإنسان الاقتصادية (الحق في معاملة ضريبية عادلة)**، لا. ن، أسيوط، ٢٠٠٨.

– د. قدري نقولا عطية، **ذاتية القانون الضريبي واهم تطبيقاتها**، لا. ن، ١٩٦٠.

– د. محمد حامد عطا، **المنازعات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل، طبقاً لأحدث التشريعات الضريبية**، المجلد الثالث عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٥.

– د. محمد حامد عطا، **النقض الضريبي الحديث**، المجلد العاشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، ٢٠٠٢.

– د. محمد طه بدوي، د. محمد حمدي النشار، **أصول التشريع الضريبي المصري**، ١٩٥٩.

– د. محمد محمد عبد اللطيف، **الضمانات الدستورية في المجال الضريبي**، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٩٩.

– د. محي محمد سعد، **الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية**، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، الإسكندرية، ١٩٩٨.

– د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، **دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل النافذ، دراسة مقارنة**، د. ت، لا. ن.

– د. مصطفى رشدي شيحة، **التشريع الضريبي المصري – ضرائب الدخل المباشرة**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ١٩٩٨.

– د. نائل عبد الرحمن صالح، **ضريبة الدخل وأحكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة تحليلية للقانون الأردني الفرنسي**، عمان– الأردن، ١٩٨٦.

– سيد محمود أحمد معوض، **شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥**، مصلحة الضرائب المصرية – قطاع التدريب، القاهرة، ٢٠٠٧.

– كامل محمد بدوي، **المرجع في تشريعات الضرائب فقهاً وقضاءً – القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩**، دار الفكر العربي، ١٩٦١.

– موفق سمور علي المحاميد، **الطبيعة القانونية لقرارات تقدير ضريبة الدخل، (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية الدولية ومكتبة دار الثقافة، د. ت.

ثانياً– الرسائل العلمية:

– د. إسماعيل فاروق كامل عز الدين، **الآثار المالية لتطبيق الضريبة الموحدة في مصر– دراسة مقارنة بالفقه الإسلامي**، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، ٢٠٠٩.

- بدايرية يحي، الإطار القانوني **لتسوية النزاع الضريبي في ظل التشريع الجزائري**، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة الحاج لخضر – باتنة، ٢٠١٢.

- حسام فايز أحمد عبد الغفور، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية**، رسالة ماجستير جامعة النجاح الوطنية– كلية الدراسات العليا، فلسطين، ٢٠٠٨.

- د. خيري عثمان فريز،" **إنهاء المنازعة الضريبية علي الدخل بطريق الاتفاق**" رسالة دكتوراه، حقوق أسيوط، ٢٠١٢، نشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١٣.

- د. سامح أحمد محمد إسماعيل، **مشكلات التنظيم الفني للضريبة الموحدة في التشريع الضريبي المصري**، رسالة دكتوراه.

- زينب حرحور، **دور الرقابة الجبائية في تكريس الوعي الجبائي**، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام المعمق، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية – طنجة، المغرب، ٢٠٠٨ – ٢٠٠٩.– د. محمد احمد عبد الرءوف، **المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن**، رسالة دكتوراه، حقوق عين شمس، نشرت بدار النهضة العربية، سنة ١٩٩٨.

- محمد عصمت درويش غانم، **مدى فعالية الإدارة الضريبية في تحقيق أهداف السياسة الضريبية في جمهورية مصر العربية**، كلية التجارة، رسالة ماجستير، جامعة طنطا، ١٩٩٢، منشورة بمجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٨١، ١٩٩٢.

- مجدي نبيل محمود شرعب، **امتيازات الإدارة الضريبية – دراسة تحليلية للنظام القانوني الفلسطيني**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا– جامعة النجاح الوطنية، ٢٠٠٥.

– د. موفق السمور، **المعاملة الضريبية للدخل غير المشروع**، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية، عمان – الأردن، ٢٠٠٥.
– د. نبيل ياسين احمد، **النظام الضريبي المصري مظاهر القصور ومجالات التطوير من منظور محاسبي**، رسالة دكتوراه، تجارة سوهاج، ٢٠٠٧.

– د. نشأت ادوارد ناشد، **ربط الضريبة على الدخل وأثره علي العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة**، رسالة دكتوراه، حقوق بني سويف، ٢٠٠٧، نشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٨.

– هاني محمد حسن شبيطة، **حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين**، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ٢٠٠٦.

– د. محمد وديع بدوي، **الاتفاق علي تقدير وعاء الضريبة**، دراسة مقارنة، دار مطابع الشعب، ١٩٦٤.

ثالثا– الأبحاث والمقالات والمؤتمرات والدوريات:

– د. أسامة علي عبد الخالق، **الإطار العام للمحاور الرئيسية التي تحكم الحوكمة الضريبية كمدخل للإصلاح الضريبي**، بحث منشور ضمن بحوث وأوراق عمل ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من اجل الإصلاح الاقتصادي الهيكلي المنعقدة بالقاهرة في نوفمبر ٢٠٠٦، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أعمال المؤتمرات، ٢٠٠٩.
– د. عبد الرحمن عليان، **محاور ترشيد وتفعيل دور الإدارة الضريبية في رفع كفاءة الأداء الضريبي**، المؤتمر الضريبي الخامس عشر، الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، المنعقد يومي ١٥–١٦ ديسمبر ٢٠٠٧.

– د. رمضان صديق محمد، **الشركات القابضة ومشكلاتها الضريبية وفقاً لقانون قطاع الأعمال العام**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٧٤– السنة الأربعون، ١٩٩١.

– سحر التهامي، **إدارة الضرائب وتكلفة تعامل الممولين مع الجهاز الضريبي في مصر**، ورقة مقدمة بمنتدى التنمية لدول البحر الأبيض المتوسط عام ١٩٩٨ في مراكش.

– د. سمير سعد مرقص، – أ. سمير سعد مرقص، **الضريبة الموحدة وإجراءات تطبيقها في مصر**، دراسة مقارنة، د.ت.

– سهام محمد جاسم، **العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي**، بحث منشور في مجلة الاقتصادي الخليجي، العدد (١٩) لسنة ٢٠١١.

– عماد أحمد علي وآخرون، **دراسة حول تقييم السياسة الضريبية في مصر**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٦٣– نوفمبر – ديسمبر ١٩٨٨.

– د. محمد صلاح الدين محمد، **مخاطر نظام الإقرار الضريبي الالكتروني**، بحث منشور بمجلة كلية تجارة الأزهر بنين، العدد ٣١ لسنة ٢٠٠٦.

– محمد محمد حسن الحاوي، **كيف نبني جسور الثقة بين مصلحة الضرائب والممولين**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد رقم ٢٦٤– يناير– فبراير ١٩٨٩.

– محمد محمود عبد القادر، **الإقرار الضريبي بين المعالجة الضريبية والمعاملة الضريبية**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٣١٨ – نوفمبر– ديسمبر ١٩٩٨.

– محمد ناجي النوني، **تقييم سياسات الضرائب في الأقطار العربية**، المعهد العربي للتخطيط بالكويت، ٢٠٠٠.

– د. نعيم فهيم حنا، **الحاجة إلى هيكلة النظام الضريبي المصري في ظل التطورات الاقتصادية المعاصرة**، بحث مقدم في مؤتمر كلية تجارة الإسكندرية بعنوان الضرائب علي الدخل، يونيه ٢٠٠١.

– نبيل فتحي المعداوى، **مقومات أداة التنفيذ الضريبي**، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٧٤– السنة الأربعون – ١٩٩١.

ثانياً– المراجع باللغة الانجليزية

- Annette Alstadsæter , Martin Jacob, The Effect of Awareness and Incentives on Tax Evasion**, CESifo Working Paper Series No. 4369, August 30, 2013, Presented at CESifo Area Conference on Public Sector Economics, April 2013.**

- ARINDAM DAS-GUPTA**, SHANTO GHOSH, DILIP MOOKHERJEE, Tax Administration Reform and Taxpayer Compliance in India**, International Tax and Public Finance, 11, 575–600, 2004.

- Frank Van Driessche, **CREATING TAXPAYER AWARENESS: CORPORATE SOCIAL RESPONSIBILITY AND THE FORUMS FOR TAXPAYER- TAX ADMINISTRATION DIALOGUE**,Case study.

- Jonathan Leigh Pemberton & Alicja Majdanska, **Changing the dynamics of the relationship between Tax Administrations and Taxpayers**.

- Lars P. Feld, Bruno S. Frey**, Trust breeds trust: How taxpayers are treated, Economics of Governance**, July 2002, Volume 3, Issue 2.

- Lars P. Feld, Bruno S. Frey, **Tax Compliance as The Result of a Psychological Tax Contract The Role of Incentives and Responsive Regulation,** Working Paper No. 2006- 10.

- María Teresa Soler Roch, **TAX ADMINISTRATION VS. TAXPAYER. A NEW DEAL?,** Univsierstat de Alacant, P. 1 , available online at: www.eatlp.org/uploads/public/.../Moessner%20lecture.pdf,

- Murphy K, **" procedural Justice and Tax compliance " Australian journal of Social Issues**, vol 38, no 3, August 2003 at 381.

- Nurlis Islamiah Kamil, **The Effect of Taxpayer Awareness, Knowledge, Tax Penalties and Tax Authorities Services on the Tax Compliance**: (Survey on the Individual Taxpayer at Jabodetabek & Bandung), Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-847 (Online), Vol.6, No.2, 2015.

- Petrovic M., **"Opsti pogled na fiskalno-pravni polozaj poreskih obveznika"**, Finansije Vol 9-10/91.

- Popovic D., **"Nauka O Porezima I Poresko Pravo",** Belgrade, 1997.

- Predrag Goranovic, **TAXPAYERS' RIGHTS AND TAX ADMINISTRATION IN MONTENEGRO,** PhD, School of Economics, University of Montenegro, Podgorica .

- Richard Bird, **Smart Tax Administration, THE WORLD BANK, Economic Premise,** OCTOBER 2010 , Number 36, available online at:

- Ron Hikel : **Real Customer service in Government: Is it Possible ?, Executive Digest**, KPMG, 1996 .

- Simon. James & Christopher Nobes, **The Economic of taxation, principles, policy and practice**, seventh Edition Pearson Education Ltd Prentice Hall, Edinburg, 1999 / 2000, p .132.

-Amended at 3 III. Reg. 44, P. 198, effective October 19, 1979.

- G. Schmolders: Fiscal Psychology : **A neaw approach of Public Finance** , National Tax Journal , No. 15

-larsP.Feld and Brunos.Fery . **the tax authority and the tax payer .an exploratory analysis**, 2002 .

-Michael D, Ascenzo. **Relationships between Tax Administrations and Tax Agents/Taxpayers. The Asia-Oceania Consultants Association (AOTCA) general meeting**, Manila11 November 2005, 2005.

-Richard C. Stark **: A principal approach to collection and accuracy – related penalties** , Tax Notes Magazine , Vol. 91, 2001.

-Simon JAMES &Clinton ALLY (2004), **Tax compliance, self-Assesment and Tax Administration in New Zealand, Journal of Finance and Management in Public Services,** Volume 2 Number 2. Available at,

http://www.cipfa.org.uk/thejournal/download/jour_vol2_no2_c.pdf

-Tapan K. SARKER, **Improving Tax Compliance in Developing Countries Via Self-Assessment Systems - What Could Bangladesh learn From Japan?,** AISA-PACIFIC TAX BULLETIN VOL.9,NO.6, JUNE 2003.

ثالثاً: المراجع باللغة الفرنسية

- Henery laufenburger: **Economie du Systeme Fiscal rancais National et Local**. 195..

- Louis Formery: **Les impots en France**, Tom (1). 1946.

- Recci (j.-cl**.)., Le pouvoir discretionnaire de L Administration fisc**ale. These. Universite de Aix - Marseille, 1974,.