

المتغيرات المؤثرة علي الحصيلة الضريبية في مصر

إعداد

أ/ محمد حافظ أحمد حافظ

الإدارة العامة لمكافحة التهرب الضريبي لشمال الصعيد

عضو هيئة التدريس بالكلية التكنولوجية بوسط الوادي

٢٠٢٥م - ١٤٤٦هـ

ملخص البحث

تعد الضريبة مورداً مهماً من موارد الدولة اللازمة لتمويل نفقاتها، ومع اتساع نطاق وأنواع الضرائب ظهرت مشاكل عديدة تواجه الحصيلة الضريبية منها التجنب والازدواج والتهرب الضريبي والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول وتعرقلها في تحقيق أهدافها التنموية وزيادة الحصيلة الضريبية ، ولذلك تسعى كافة الدول لاستغلال طاقتها لمعالجة هذه المشاكل الخطيرة ، والتعرف على الأسباب والدوافع الحقيقة لظهورها ووضع تشريعات قوية كفيلة للحد من هذه المشكلة في مصر.

وقد تناول الباحث في هذا البحث ماهية التهرب الضريبي والازدواج الضريبي والتجنب الضريبي والذي يعد من أهم الصعوبات التي تواجه الإدارات الضريبية في تطبيق القوانين والانظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة ، والتي يسعى الممول الي التهرب منها كليا أو جزئيا والتي يجد الفرد نفسه مكلفا بالضريبة ذاتها أكثر من مرة مشكلا بذلك ازدواجا ضريبيا أو محاولة الممول تقليل الالتزام الضريبي من خلال استغلال الثغرات في النظام الضريبي مما يؤثر سلبيا علي الحصيلة الضريبية .

وتتمثل مشكلة البحث في زيادة معدلات التهرب الضريبي والازدواج الضريبي وأثر ذلك على الحصيلة الضريبية ، حيث إن التهرب الضريبي يحرم خزانة الدولة من أكثر من ٨٠٠ مليار جنية سنوياً وهي تشمل ٢٢ ألف حالة تهرب ضريبي عن عام ٢٠٢٣-٢٠٢٤ ، وسدد وتصلح منها ٧٣٠٥ حالات تقدر بنحو ٨.٨ مليار جنية ، حيث وصلت نسبة التهرب الضريبي الثلاث سنوات الأخيرة إلى ٤٠% بدلا من ٥٥% وذلك بفضل الأنظمة الإلكترونية وتطبيق الفاتورة والإيصال الإلكتروني، ومن المتوقع أن تتخفض النسبة إلى ٢٥% بحلول عام ٢٠٣٠ مع اكتمال المنظومة الضريبية المميكنة ، وبالتالي فقد هدف هذا البحث إلى تحليل أثر مكافحة التهرب الضريبي والازدواج والتجنب الضريبي على الحصيلة الضريبية في مصر .

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتغيير مفهوم التعامل مع الضريبة على أنها إجبار وأيضاً الاهتمام بالجانب السلوكي لدي العاملين بمصلحة الضرائب لبيان وتوضيح أهمية دور الضريبة على الحياة العامة .

المقدمة

تعتبر الضرائب في العصر الحديث من أهم مصادر الإيرادات العامة ، والتي تعتمد عليها الدولة بشكل أساسي لتمويل النفقات العامة ، ولتحقيق برامجها الاقتصادية ، والاجتماعية ، وتمثل الإيرادات الضريبية أكثر من ٧٧% من الإيرادات العامة للدولة ، وتواجه مصلحة الضرائب المصرية (النظام الضريبي) مجموعة من أوجه القصور والمشكلات والتي من أبرزها مشكلة الوعي الضريبي وانعدام الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية والذي يؤدي إلى تعقد الإجراءات الضريبية من ربط وتحصيل الضريبة ، ويزيد من حالات التهرب الضريبي .

وحيث تحتل الضرائب مكانة متميزة وأهمية كبيرة لما لها من نتائج إيجابية في دعم الموازنة العامة باعتبارها أحد الأدوات الهامة للسياسات الاقتصادية للدولة ولذلك يجب الاهتمام بالصعوبات التي تواجه النظام الضريبي من التهرب والازدواج والتجنب الضريبي في المجتمع المصري ،

وملامح إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها في الأسئلة التالية : ما هو الدور الذي تلعبه الضريبة ؟ والخوض في هذه الأشكال نستعين بالأسئلة التالية ما هو التهرب الضريبي ؟ وأنواعه ؟ وما هي أسبابه ؟ وأساليب معالجته ؟ وأثره علي الحصيلة الضريبية ؟ وما هي العقوبات المقررة وفقاً لقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

ماهية التجنب الضريبي ؟ وأساليب معالجته ؟ وما أثر علي الحصيلة الضريبية في مصر ؟

ماهية الازدواج الضريبي ؟ وأساليب معالجته ؟ وأثره علي الحصيلة الضريبية في مصر ؟

وبناء على ما سبق سوف يتناول الباحث دراسة وتحليل أثر مكافحة التهرب الضريبي والتجنب الضريبي ، والازدواج الضريبي علي الحصيلة الضريبية ، وبالأستعانة بما ينتج من هذه التحليلات في وضع مقترحات تسهم في معالجة وزيادة الحصيلة الضريبية مع مراعاة ثقافة المجتمع تجاه فرض الضريبة، وهذا يساعد في تطوير عنصر الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب المصرية من خلال تطوير ثقافة واتجاه المجتمع تجاه الضريبة، وإدراكه لأهمية الضرائب كمحرك أساسي للاقتصاد الدولي ككل وأهميته للاقتصاد المحلي .

مشكلة البحث:

تسعي كثير من الدول إلى تعزيز إيراداتها العامة لنمو الاقتصاد القومي، ولذلك تسعى الدولة إلى الاهتمام بالضرائب لأنها أكبر مصادر النفقات العامة و لا أحد ينكر مدي خطورة وأثر المتغيرات علي الحصيلة الضريبية في مصر من التهرب الكلي والجزئي لضريبة أو تحمل المكلف لعبء الضريبة ذاتها مرتين و أستغلال الثغرات القانونية وأثر ذلك علي الوعاء الضريبي ذاته ، فلهذه الظواهر آثار سلبية جدا علي المجتمع الضريبي حيث تقلل روح الافراد وحافزهم علي العمل والانتاج ،مما سوف يؤدي في النهاية الي عرقلة النشاط الاقتصادي ، حيث أن التهرب الضريبي يؤدي الي تقليص إيراداتها وأصبح من الصعب القضاء علي ظاهرة التهرب الضريبي ، كما أن الازدواج الضريبي الذي ينجم غالبا علي فكرة سيادة الدولة وبالتالي عدم التنسيق بين التشريعات الضريبية فيما بين الدول كما يجب ،مما سوف يعرقل تواصل العلاقات الاقتصادية الدولية ،وهذا يضر بمصالح الدول المتقدمة والنامية معا.

ولذلك فإن التهرب الضريبي يؤدي إلى تقليص إيراداتها، وأصبح من الصعب القضاء علي ظاهرة التهرب الضريبي والتي أدت إلى رفع مستويات المعيشة ولذلك تسعى هذه الدراسة إلى تحليل أثر التهرب الضريبي وكيفية وطرق معالجته وأنواعه .

ومن هذا المنطق يمكن للباحث صياغة مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات التالية:

- (١) ماهية التهرب الضريبي وأنواعه ؟ وهل يؤثر التهرب الضريبي سواء الكلي أو الجزئي علي الحصيلة الضريبية ؟
- (٢) ماهية الازدواج الضريبي وأنواعه وأسباب حدوثه ؟وأفضل الية لتجنب حدوث الازدواج الضريبي؟ وما الآثار المترتبة علي حدوث الازدواج الضريبي؟
- (٣) ماهية التجنب الضريبي ؟وأثره علي الحصيلة الضريبية ؟وكيفية معالجته ؟

دوافع اختيار الموضوع :

يمكن تلخيص دوافع اختيارنا لموضوع البحث في النقاط التالية:

١_موضوعات البحث من المواضيع المطروحة على الساحتين المحاسبية والضريبية في الوقت الحالي

٢_الاصلاحات الضريبية التي يشهدها النظام الضريبي المصري والتي ظهر في سياقها تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لتشجيع الاستثمار الأجنبي وتدعيم السوق المالي؛ والحد من التهرب الضريبي ،و التشريعات الضريبية التي تساهم في الحد من الثغرات القانونية للحد من التجنب الضريبي .

٣_اهتمام الباحث بموضوعات البحث كونه يدخل ضمن تخصصنا وطبيعة عملنا

أهداف البحث:

وأستنادا علي مشكلة البحث فان أهداف البحث تتمثل في تقديم الإطار المقترح للحد من تأثير المتغيرات (التهرب والازدواج والتجنب الضريبي) علي الحصيلة الضريبية، حيث يعتمد علي التخطيط الجيد واستخدام أساليب الذكاء الاصطناعي، والتوصل إلى إطار مقترح لقياس تأثير المتغيرات الضريبية علي الحصيلة الضريبية وهما على محورين :

(أ) المحور الأول: تحديد معني الضريبة والتهرب الضريبي وأنواعه والازدواج الضريبي وأنواعه وكيفية وأسباب حدوثه وشروط الحكم علي وجود الازدواج الضريبي من عدمه والتجنب الضريبي ويختص أيضاً بقياس أثرهم علي الحصيلة الضريبية وذلك في ضوء استخدام نظم التحول الرقمي الفاتورة والإيصال الإلكتروني ومعرفة العلاقة بين التهرب الضريبي المشروع وغير المشروع والحصيلة الضريبية والازدواج الضريبي والتجنب الضريبي علي الحصيلة الضريبية في مصر.

(ب) المحور الثاني: يختص بمعرفة أسباب التهرب الضريبي للوصول لاستنتاجات وتوصيات وأثر الوعي الضريبي لدى المكلفين في الحد من الآثار السلبية للتهرب الضريبي والصعوبات التي تواجه مصلحة الضرائب تجاة الازدواج الضريبي والتجنب الضريبي .

أهمية البحث

ترجع أهمية هذه الدراسة للاعتبارات التالية :

(أ) الأهمية العملية :

١- التهرب الضريبي يؤثر في انخفاض حجم الإيرادات التي تتحصل عليها الدولة من المكلفين.

٢-الآثار السلبية المترتبة على التهرب الضريبي والتي تطال الفرد والمجتمع حيث تشكل الضرائب نسبة ٧٧% من الموازنة العامة للدولة.

٣- زيادة الوعي بظاهرة التهرب الضريبي، وإدراك الدولة بأهمية وضع الخطط والسياسات المناسبة لعلاجها والسيطرة عليها، لما يترتب عليها من آثار سلبية على الخزنة العامة للدولة.

٤-ضرورة تحسين وتطوير التشريعات الضريبية المصرية بحيث تكون واضحة وتساعد علي الحد من الثغرات الثانوية لتقليل التجنب الضريبي.

٥-الوقوف علي بعض المصطلحات الضريبية الهامة مثل ،التهرب الضريبي ،اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ،الازدواج الضريبي الدولي والمحلي ،الاعفاء من جانب واحد ،التجنب الضريبي .

(ب) الأهمية العلمية للبحث:

ندرة الأبحاث العربية والأجنبية التي تبين أثر التهرب الضريبي والازدواج الضريبي والتجنب الضريبي علي الحصيلة الضريبية "على حد علم الباحث" حيث قد تكون الأبعاد الثقافية ذات أثر واضح علي النظم الضريبية فقد يظهر هذا الأثر من خلال اختيار السياسات الضريبية المتبعة، أو قد يظهر هذا الأثر في وضع النظم الضريبية داخل الدولة، فيجب علي الدولة مراعاة ثقافة المجتمع تجاه الضريبة، ومن ثم قد يساعد ذلك في تطوير عنصر الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب من خلال نظم ضريبية تتوافق مع ثقافة المجتمع، أو من خلال تطوير ثقافة واتجاه المجتمع تجاه الضريبة، مما يؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية، والحد من التهرب الضريبي والتجنب الضريبي .

منهجية البحث :

لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث علي المناهج العلمية التالية :

المنهج الاستنباطي : وذلك في تحديد وصياغة مشكلة البحث وفرضيات البحث.

المنهج الاستقرائي : وذلك في اختبار صحة فرضيات الدراسة.

المنهج التاريخي : وذلك في تتبع أدبيات البحث والاطلاع علي الكتب والمراجع العلمية المرتبطة بموضوع الدراسة

الدراسات السابقة

قد قام الباحث من خلال الاطلاع على عدد من الدراسات السابقة التي تحدثت عن الموضوع محل الدراسة حتي يتثنى له الوقوف على تجارب من سبقه في هذا المجال ، وسوف أستعرض منها ما يلي :

أولاً: الدراسات العربية:

١- دراسة د. مراد سامي (٢٠١٨) : دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي ،مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، ع ٥ ، ص ٩١-١١٥

تناول الباحث في هذا البحث ماهية الازدواج الضريبي الدولي الذي يعد من أهم الصعوبات التي تواجه الإدارات الضريبية في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة والتي تتعدد؛ فيجد الفرد نفسه مكلفاً بدفع الضريبة ذاتها أكثر من مرة مشكلاً بذلك ازدواجاً ضريبياً، كما تناول أسباب حدوث الازدواج الضريبي الدولي، شروط الحكم على وجود ازدواج ضريبي من عدمه، أنواع الازدواج الضريبي آثار حدوث الازدواج الضريبي، دور اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، الطرق الفنية لمعالجة الازدواج الضريبي الدولي، وتوصلت الدراسة إلى أن الازدواج الضريبي الدولي ينشأ عندما تمارس كل دولة على حدة حقوق سيادتها الضريبية التي تتعدى

إقليمها وفقاً لما تقتضيه مصالحها الوطنية وبذلك تنشأ هذه المشكلة، إن خضوع شخص واحد إلى الضريبة في السنة نفسها وفي أكثر من دولة يترك أثراً سلبياً على الاستثمار الأجنبي ويقلص من حجم الاستثمارات الأجنبية للبلد وإن معايير الإخضاع المتباينة في النظم الضريبية لها دور بارز في ظاهرة الازدواج الضريبي ونشوء النزاعات الدولية، إن إصدار تشريع بالاعفاء الضريبي من جانب واحد يؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية التي تعتبر من المصادر المهمة للإيرادات الحكومية وإن عقد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي لا تؤثر على حصيلة الإيرادات الضريبية كما في حالة الاعفاء، مصر الآن بحاجة إلى إيجاد بيئة فعالة لجذب الاستثمارات الأجنبية من خلال تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ولما يتمتع به المناخ الاستثماري في مصر من مرونة لجذب الاستثمارات الأجنبية.

ومما سبق يتضح للباحث أن هذه الدراسة بتناولها موضوع الاليات تجنب الازدواج الضريبي ، وهنا اختلفت عنها دراسة الباحث حيث أنه ركز على أثره المتغيرات الضريبية على الحصيلة الضريبية لمصلحة الضرائب المصرية عن عام ٢٠٢٤ - ٢٠٢٥ .

٢ - دراسة محمد الخطاب (٢٠١٩) : تشخيص أسباب ظاهرة التهرب الضريبي في مصر وكيفية مكافحتها"، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول ص (٧٦).

قامت الدراسة على أساس استعراض وتحليل أسباب ظاهرة التهرب الضريبي بالمجتمع المصري وذلك وفقاً لأهميتها وحيث كان أكثرها ارتباطاً باتساع النطاق الخاص بالفجوة الضريبية بسبب عدم التزام المجتمع الضريبي، وأيضاً ضعف الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية وعدم توافقه وتناسبه مع أعداد الممولين وخاصة القوة الفنية المكلفة بالعمل من الفاحصين وذلك لإنهاء إجراءات الفحص الضريبي.

ويري الباحث أن الهدف من هذه الدراسة توضيح أثر السياسة الضريبية في مصر على اتساع ظاهرة التسرب الضريبي حيث أنها لم تصل إلى مستوي المطلوب في تخفيف الأعباء الضريبية، ولكي تحل هذه المشكلة يجب وضوح التشريع الضريبي واستقراره، وتناسقه وتكون الإدارة الضريبية على وعي تام بسلوكيات الممولين ومحددات هذه السلوكيات وأيضاً تحديد الآليات الخاصة بدعم التزام الممولين، والعمل على تأسيس أنظمة رقابية فعالة لتتبع الفساد المالي والإداري داخل الإدارة الضريبية.

٢ - دراسة د. محمد موسي شحاتة (٢٠١٩) :

دور تفعيل آليات التحول الرقمي في تحسين كفاءة النظام الضريبي المصري كمرتكز للحد من التهرب الضريبي في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠ ، "وبين حتمية التغير.. ونتائج التطبيق"المجلة العلمية... للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد السادس، العدد الأول، ص (١-٤٢).

اهتمت الدراسة بتحليل دور تفعيل آليات التحول الرقمي كمرتكز لتعزيز الشمول المالي في تطوير المنظومة الضريبية بمختلف أركانها (الممولين، التشريع الضريبي، الإدارة الضريبية) وإظهار انعكاساتها ودورها في الحد من التهرب الضريبي وفقاً لرؤية مصر ٢٠٣٠، وتوصلت هذه الدراسة على مجموعة من النتائج ومن أهمها ما يلي:

- أ- وجود ضرورة حتمية لإصلاح التشريعات الضريبية .
- ب- تطوير وتحسين نظم السياسات الضريبية من خلال ميكنة النظام الضريبي بإدخاله إلى بيئة التقدم التكنولوجي الحديث .
- ت- تتجسد أهمية التحول الرقمي في تحديث منظومة الفحص الضريبي وتيسير الإجراءات على الممولين، وذلك على النحو الذي يساعد في تحفيز الاستثمار وتشجيع المستثمرين على زيادة والتوسع في أنشطتهم.
- ث- يساعد في تحقيق العدالة الضريبية وضبط مجتمع الضريبة بشكل أكثر دقة وتحصيل حق الدولة.

٣- دراسة د. عبد الناصر محمد (٢٠٢٢) : دراسات معاصرة في الفحص الضريبي " مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الأول، ص (٧٩)

قامت الدراسة على عرض وتحليل أسباب التهرب الضريبي بداخل المجتمع المصري، وأوضحت الفرق بين التهرب الضريبي والتخطيط الضريبي وعرضت أسبابهما وأساليبهما، وطرق الحد منهما، وأثرهما على الفجوة الضريبية، وأوضحت مشكلات المعاملة الضريبية لأنشطة وعمليات البلوك تشين في مصر، ودور وأساليب ذكاء الأعمال في تطوير الإجراءات الضريبية، ثم عرض العلاقة بين الفجوة الضريبية والربح المحاسبي والضريبي، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

(أ) وجود ضرورة حتمية لإصلاح نظام الفحص الضريبي المصري وتحسينه وذلك من خلال الاستفادة من التقنيات التكنولوجية الحديثة (أسلوب الشبكات العصبية الاصطناعية) وأيضًا الاستفادة من التحول الرقمي.

ويتضح للباحث أن هذه الدراسة تناولت أثر التهرب الضريبي على الفجوة الضريبية داخل المجتمع المصري بينما اختلفت عنها دراسة الباحثة من حيث تناول أثر المتغيرات الضريبية على الحصيلة الضريبية.

ثانيا الدراسات الأجنبية:

(١) دراسة (Brezina et al (2020) ، Eberhartinger, E. , & Zieser, M, " The Future of Tax Audits? The Acceptance of Online-Based, Automated Tax Audits and their Effects on Trust and Power, The Acceptance of Online-Based, Automated Tax Audits and their Effects on Trust and Power (January 1, 2021). WU International Taxation Research Paper Series, (2021-02

وهدفت الدراسة إلى التحقق من مدى قبول دافعي الضرائب (الممولين) والمأمير والمراجعين للفحص الإلكتروني، وأيضًا تحليل أثر الفحص والتدقيق الإلكتروني على ثقة وسلطة السلطات الضريبية، وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى موافقة وقبول دافعي الضرائب يعتمد على ٤ مميزات وهي كالتالي: خصوصية البيانات والشفافية، والثقة في المراجعة الضريبية، الاستقلال عن الوسطاء، وأهمهم الثقة واليقين في التدقيق والفحص الضريبي.

(٢) دراسة Bentley, D (2020) "Digital Tax Administration: Transforming The Workforce To Deliver", Journal Of Tax Research, Vol,18, Issue:2, Pp. 353-381

هدفت هذه الدراسة إلى تناول دراسة القدرات والمهارات اللازمة لتطبيق الضرائب الرقمية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية: تحول الضرائب إلى منظومة رقمية يتطلب الاستثمار في الموارد البشرية والبنية التحتية و منظومة لإدارة المخاطر الرقمية بعناية، والذي يعني توافر العمالة التي لديها المهارات والقدرات اللازمة، وتوفير التدريب المستمر للمحافظة عليها، وفي حالة تم القيام بعمل جيد، نجد أن الحكومة الرقمية وإدارة الضرائب الرقمية تدعم النمو والتنمية المستدامة والذي بدوره يزيد من ثقة الممولين والمواطنين ورفاهيتهم وهذا من الضروري من أجل حماية الإيرادات العامة والحفاظ عليها ويساعد في الحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية .

فروض البحث:

فروض البحث ما هي إلا تعبير يتم بموجبه تحديد الظاهرة محل الدراسة كما أنها تفصح للقارئ ما الذي تريد الدراسة معرفته عن الظاهرة وفقاً لأهميتها النسبية، ومن هذا المنظور ومن هدف البحث؛ فإن فرض الدراسة يتمثل :

الفرضية الأولى : يوجد ارتباط إيجابي ما بين مكافحة التهرب الضريبي كأحد أبعاد المتغيرات الضريبية في مصر والحصيلة الضريبية

الفرضية الثانية : يوجد ارتباط إيجابي بين منظور الازدواج الضريبي و أثره علي الحصيلة الضريبية في مصر .

الفرضية الثالثة : يوجد ارتباط إيجابي بين تعديل التشريعات الضريبية للحد من التجنب الضريبي والحصيلة الضريبية في مصر .

الإطار النظري

الإطار المفاهيمي للتهرب الضريبي :

أولا مفهوم التهرب الضريبي :

التهرب الضريبي ظاهرة عالمية وقديمة لا تعترف بالحدود، توجد في البلدان الغنية وكذلك الفقيرة، لها تأثيرات بالغة على الاقتصاد القومي ولفهم الظاهرة أكثر سوف نعرض التعريفات التالية :

التهرب الضريبي هو المخالفة المتعمدة من قبل المكلفين بالضريبة بقصد التخلص منها أو التقليل من وعائها

التهرب الضريبي هو تعمد مباشر وصريح سواء كان على وعي أم غير وعي بقانون الضرائب وهو يتمثل في مجموعات من التوليفات القانونية والمحاسبية أو أساليب وطرق مادية لتجنب الضريبة (السعدني مصطفى حسن بسيوني ٢٠١٧)

ثانياً أنواع التهرب الضريبي :

ينقسم ويتنوع التهرب الضريبي من حيث المنظور الذي ينظر إليه من خلاله، ويمكن تقسيم التهرب الضريبي كما يلي :

١- التهرب الضريبي وفقاً لمشروعيته : (محمد خالد المهاني ٢٠١٠)

(أ) **التهرب الغير مشروع** : ويقصد به قيام الممول بالتخلص من عبء الضريبة كلياً أو جزئياً مخالفاً بذلك قوانين الضرائب، أي يقوم الممول بالتهرب من قانون الضرائب عن طريق الغش واستخدام طرق الاحتيال مثل لجوء الممول إلى اصطناع دفاتر ومستندات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو إخفاء أنشطة تخضع للضريبة .

(ب) **التهرب المشروع** : وهو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية والتي يمكن أن تكون في قانون الضرائب، أي أن الشخص يتمكن من التخلص من الالتزام الضريبي دون أن يضع نفسه في مركز المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك من خلال تجنب الواقعة المنشئة للضريبة حيث يقوم المكلف بالاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لمعرفة طرق التخلص من الضريبة وذلك بالاعتماد على خلل وثغرات في التشريع الضريبي.

٢- التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم أو المقدار :

وفقاً لهذا المنظور ينقسم التهرب الضريبي إلى مقدار العبء الضريبي الذي يستطيع المكلف أن يتخلص منه إلى نوعين : (مادولين ، اذكار ٢٠٢٠).

(أ) **التهرب الضريبي الكلي** : وهو التهرب الحاصل عندما يقدر الممول أن يتهرب من الضريبة المكلف بها كلياً وعدم تسديدها إلى الخزانة العامة للدولة ويتم ذلك أما بإخفاء الممول كلياً للنشاط ؟ أو بإخفاء جزء من نشاطه الإقتصادي.

(ب) **التهرب الضريبي الجزئي** : يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء من الضريبة المستحقة عليه وذلك إما عن طريق إسقاط بعض عناصر نشاطه الخاضع للضريبة قانوناً، بحيث لا يعبر الجزء المتبقي والظاهر عن الحقيقة النشاط الفعلي، وهذا سوف يؤدي إلى ربط الضريبة بأقل مما كان يجب أن تربط به أو من خلال تمكن الممول من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب، وذلك بأسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة (عاطف صدقي ، د محمد أحمد الرزاز ٢٠٠٠).

"حيث يتم في هذه الطريقة إخفاء كل ما هو ممكن من رقم الأعمال في بيانات مكلفي الضرائب، وهذا يحدث خاصة في النشاطات الداخلية التي لا تدخل فيها الدولة كطرف، ولا تمر هذه النشاطات على الدوائر الحكومية لأي سبب كان، وهو يتضمن أغلب فعاليات التجار فيما بينهم تجارة الجملة والتجزئة " (لطفي ، أمين السيد أحمد ١٩٩٧) .

ويري الباحث أن التهرب الضريبي هو كل الجهد والسعي الذي يبذله المكلف (الممول) في سبيل الوصول إلى التخلص أو تقليل الضرائب المفروضة عليه سواء كلياً أو جزئياً بشتى الوسائل المشروعة، وأيضاً غير المشروعة ودون أن ينقل عبئها إلى الطرف الآخر١.

٣- التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي :

حيث يعتمد على حدوث التهرب داخل أو خارج الدولة: وهما نوعان تهرب داخلي وتهرب خارجي .

(أ) **التهرب الداخلي أو الوطني**: وهو الذي يقع داخل حدود الدولة ويعد من أقدم الظواهر كما أنه الأكثر شيوعاً في العالم، بل لا تكاد تخلو منه أي دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقدمها ونموها وهو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة ذاتها.

(ب) **التهرب الضريبي الخارجي**: وهو التهرب الذي يحدث خارج حدود الدولة الواحدة نتيجة استفادة المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة، واستغلال ارتباطه بعلاقة تبعية تربطه بعدة دول أخرى (سواء حامل لجنسية الدولة، أو لديه إقامة بها، أو يمارس نشاط اقتصادي عليها) وذلك بغرض التخلص من الالتزام الضريبي.

٤- من حيث نوع الضريبة :

أيضاً يمكننا تصنيف التهرب وفقاً لنوع الضريبة المتهرب منها حيث قد يكون التهرب لضريبة القيمة المضافة أي التخلص من أداء ضريبة معينة أو التهرب من ضرائب الدخل وهكذا باقي أنواع الضرائب (لطفي ، أمين السيد أحمد ١٩٩٧)

ويري الباحث مما سبق أن التهرب الضريبي بكافة أنواعه يلحق الضرر البالغ على الحصيلة الضريبية بالتالي على الاقتصاد القومي للدولة.

٢/٣ أسباب التهرب الضريبي : (السعدني مصطفى بسيوني ٢٠١٠) .

تتعدد أسباب التهرب الضريبي ولا يمكن حصرها وذلك لأنها تختلف باختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية، ومدى كفاءة الإدارة الضريبية، ودقة الإجراءات المتخذة ومستوى الوعي العام ويمكن إجمال هذه الأسباب على النحو التالي:

٢/١/١ أسباب مباشرة :

وهي الأسباب التي لها تأثير مباشر على الضرائب ومنها ما يلي :

(أ) **أسباب تاريخية**: وترجع هذه الأسباب إلى شعور الأفراد بأن الضرائب قلما تفرض عليهم من أجل تطبيق مصالح عامة وأنها لا تعود على الأفراد.

(ب) **أسباب تشريعية**: يعد التشريع أحد أهم الأسباب التي تدفع الأفراد للتهرب من الضريبة ومن أهمها: (ارتفاع الأسعار الضريبية التي يطبقها القانون، المعاملة المتميزة لبعض الأنشطة أو الدخول على حساب أنشطة ودخول أخرى، وجود ثغرات قانونية)

(ت) **أسباب إدارية**: والأسباب الإدارية عديدة ومن أهمها ما يلي :

- ضعف الثقة بين الممول والإدارة الضريبية، السلطة التقديرية الواسعة التي كانت تمنحها التشريعات الضريبية لمأمور الضرائب.

(ك) **الأسباب الجزائية** : الجدير بالذكر أن ضعف العقوبات المقررة على المتهربين والمخالفين من دفع الضريبة قد يكون الحافز لدى المكلفين للتخلص من العبء الضريبي (رشا عبد المجيد سعيد ٢٠٠٥).

٣/١/٢ - الأسباب الغير مباشرة :

(أ) الأسباب النفسية: دائماً ما كان هناك اعتقاد وورثته الشعوب على مر التاريخ خاصة الشعوب التي تعرضت إلى الاستعمار مثل الاستعمار الفرنسي في الجزائر، أن الضريبة أداة لاغتصاب وإفقار الشعوب، وهذا ما كان يمارسه الاستعمار باستخدامه الضريبة كأداة لنهب أموال الأفراد مما أدى إلى تولد الشعور لديهم بعدم تحقيق العدالة (فهمي، محمد مرسي، عبدالله، سيد لطفي، ١٩٩٠)

(ب) أسباب أخلاقية: تتمثل في رغبة الأفراد في الحصول على العائد السريع مما في أيديهم من أموال، والذي يتحقق من ممارستهم لأنشطتهم المختلفة دون النظر لما يجب أن يؤدي مقابل الخدمات العامة والتسهيلات التي تقدمها لهم الدولة لتحقيق هذا العائد.

(ت) الأسباب السياسية : يلعب الاستقرار السياسي، والرشد في استخدام الأموال العامة دوراً مهماً في التهرب الضريبي، فكلما كان هناك عدم استقرار سياسي، أو عدم الرشد في استخدام الموارد الضريبية للدولة، كلما قلت رغبة المكلفين نحو التهرب من الضريبة (الجداي، طاهر ٢٠٠٧).

(ج) الأسباب الاقتصادية: يعتبر التهرب الضريبي من الجرائم الاقتصادية والذي قد يكون له آثار تنعكس بالسلب على الاقتصاد القومي، وتؤدي إلى عدم تحقيق المساواة والعدالة بالمكلفين بالضريبة (د سوزان جلال عبد الشافي ٢٠٢١).

٢/٤ وسائل مكافحة التهرب الضريبي :

إن مكافحة التهرب الضريبي ليس بالأمر الهين، نظرا للأشكال التي يتخذها والتقنيات المتبعة من طرق المكلفين في استعمال الطرق الاحتيالية.

وإذا كانت الرقابة الضريبية من أنجح الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إلا أنها تبقى قاصرة وهذا لنقص الوسائل المادية والبشرية خاصة الكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني، ولمكافحة التهرب الضريبي يجب أن تأخذ الرقابة الضريبية أشكالاً وصوراً عديدة والتي تتمثل في ثلاثة أشكال متتابعة ومتكاملة هي (السعدني مصطفى بسيوني ٢٠١٠).

١ - الرقابة على الشكلية

وهي العملية الأولية التي تخضع لها التصريحات المكتتبه وتشكل مجمل التدخلات التي تهدف إلى إحداث تصحيحات مادية للأخطاء والنقائص أثناء الكتابة بواسطة المكلفين، والتصريحات والتحقق من هوية المكلف؟، وعنوان المكلف وكذلك مختلف العناصر التي تدخل في تحديد الوعاء الضريبي .

٢ - الرقابة على الوثائق

يعد هذا النوع من الرقابة ثاني إجراء تقوم به الإدارة الضريبية بعد الرقابة الشكلية، ويتجلى دور هذه الرقابة في مجموعة الأعمال والفحوصات الدقيقة التي تتم على مستوى المكتب، والتي تقوم من خلالها الإدارة بمقارنة المعلومات المصرح بها من طرف المكلف، والمعلومات المتحصل عليها من طرف الإدارات والهيئات والمؤسسات من العامة أو الخاصة، والمتعلقة بالمعاملات أو الصفقات المبرمة بين المكلف وهذه الهيئات .

٣ - الوسائل الجزائية

على خلاف الرقابة على الوثائق، فإن الرقابة بعين المكان تتم خارج مكاتب الإدارة الضريبية، مما يسمح لهم بالتنقل إلى المقرات المهنية لإجراء بحوث ميدانية، من أجل التأكد من صحة ودراسة المعلومات المصرح بها، وهذا بمقارنتنا مع العناصر الخارجية (عशल الهيثمي محمد ٢٠٢٠).

الإزدواج الضريبي

الإطار المفاهيمي للازدواج الضريبي

(١) مفهوم الازدواج الضريبي :

وهو فرض ضريبتين من نوع واحد علي المنشأة نفسها خلال فترة زمنية واحدة وأقتطاعها من مال مكلف واحد (ديونس أحمد بطريق ١٩٩٧)

٢ - أنواع الازدواج الضريبي (د. مراد سامي محمود ٢٠١٨)

يختلف الازدواج الضريبي من حيث المكان (داخلي أو الدولي) ومن حيث القصد (مقصود أو غير مقصود)

(١) من حيث المكان :

(أ) **الإزدواج الداخلي**: كون الازدواج داخليا عندما تتوافر عناصره داخل الحدود الإقليمية للدولة، وتعود أسباب هذا الازدواج الى تعدد السلطات المالية التابعة لدولة واحدة والتي تفرض الضريبة.

(ب) **الإزدواج الدولي**: تؤدي ممارسة كل دولة على حدة حقوق سيادتها الضريبية ، التي قد تتعدى نطاق إقليمها ، وفقا لما تقتضيه مصالحها الوطنية إلى ظهور الازدواج الضريبي الدولي بما ينطوي عليه من زيادة العبء الضريبي نتيجة تعدد مرات إخضاع الدخل أو المال للضرائب.

(٢) الإزدواج من حيث القصد

(أ) **الازدواج المقصود**: هو الازدواج الذي تتجه نية المشرع لإحداثه، وذلك عندما تعمد السلطة لفرض أكثر من ضريبة على نفس المال من أجل زيادة الحصيلة الضريبية لمواجهة الزيادة المستمرة في الإنفاق أو زيادة عدالة توزيع العبء الضريبي بين المكلفين وتلجأ الدولة عادة إلى هذا النوع من الازدواج في النطاق الداخلي لتحقيق أغراض مالية واقتصادية واجتماعية، أو لتأمين إيرادات للوحدات الإدارية المحلية.

(ت) **غير المقصود**: هو الازدواج الذي لا تتجه نية المشرع لإحداثه، وقد يكون سببه إما اختلاف الأسس التي تقوم عليها التشريعات الضريبية في الدول المختلفة.

٣- آثار الازدواج الضريبي على الحصيلة الضريبية: (UNCTAD ٢٠٢٠)

- ١- انخفاض الالتزام الضريبي: يدفع المكلفون إلى التهرب أو التخطيط الضريبي المعقد لتفادي العبء المزدوج.
- ٢- تقليل الاستثمار الأجنبي المباشر (FDI): يخشى المستثمرون من فقدان جزء كبير من أرباحهم، مما يؤدي إلى تراجع في الاستثمارات وبالتالي انخفاض الإيرادات الضريبية.
- ٣- تشجيع التهرب الضريبي الدولي: حيث يبحث الأفراد والشركات عن ثغرات في الأنظمة الضريبية.
- ٤- تراجع الشفافية والعدالة الضريبية: يؤثر ذلك على مصداقية النظام الضريبي، وبالتالي يضعف الامتثال الطوعي.
- ٥- تأثير سلبي على الحصيلة الضريبية: نتيجة لكل ما سبق، فإن الإيرادات الضريبية تتأثر سلبًا، مما يقلل من قدرة الدولة على تمويل خدماتها العامة.

٤- أساليب وطرق تجنب الازدواج الضريبي في مصر علي ضرائب الدخل

وحيث أن للازدواج الضريبي آثار سلبية عديدة والتي تتناول مختلف النواحي الاجتماعية والاقتصادية والمالية، فقد تنبّهت العديد من الدول علي ضرورة دراسة وتهيئة السبل والوسائل اللازمة لتجنب الازدواج الضريبي وتخفيف من آثاره ما أمكن وذلك بهدف تسهيل حركة انتقال السلع وتوسيع التجارة الدولية .

(أ) مفهوم تجنب الازدواج الضريبي :

وهو عدم خضوع المكلف للضريبة مرتين علي المطرح الواحد في البلدين الموقعين علي اتفاقية للفترة التكلفة نفسها، مع تحديد الاختصاص المكاني الذي تطرح فيه الضريبة حسب مصدر الدخل، وحسب الشروط التعاقدية للبلدين الموقعين والمتفق عليهما من برلماني الدولتين (د. مراد سامي محمود ٢٠١٨) .

(ب) أساليب وطرق تجنب الازدواج الضريبي في مصر (د. عبد العزيز أحمد فتوح ٢٠١٩)

علي مستوي الدولة
عادة ما يكون الازدواج الداخلي غير مقصود ولاسيما أنه نتيجة عدم تنسيق القواعد التي تلتزمها السلطات الوطنية المختلفة في فرض الضرائب. ولذلك يكون من الضروري رغبة في منع هذا الازدواج، العمل علي تنسيق هذه القواعد وهو أمر ليس من العسير تحقيقه، نظرا لوجود سلطة عليا داخل الدولة الواحدة تلتزم بقراراتها بقية السلطات، وعادة تتبع الدول أحد ثلاثة حلول للتغلب علي هذه المصاعب وهي :
(أ) خصم أيراد من ايراد: ومن خلال ذلك الاسلوب يتم بموجبه خصم الضريبة من المطرح الاول من الضريبة من المطرح الثاني والعكس صحيح ولكن بشرط أن يكون معدل الضريبتين واحد لكي يتم خصمه أما أن كان معدل الضريبي مختلف يكون الازدواج قد تحقق بصورة جزئية بتالي التجنب بصورة جزئية من الازدواج الضريبي .
(ب) خصم ضريبة من ضريبة: ويتم من خلال ذلك النظام خصم ما يترتب علي الممول من إجراء فرض الضريبة الثانية مما دفعة الي مصلحة الضرائب من الضريبة الاولى والعكس

صحيح .

(ج). **خصم ضريبية من إيراد**: ويتم ذلك الأسلوب بخصم الضريبة الأولي المدفوعة إلي الادارة المالية من إجمالي المطرح الخاضع للضريبة الثانية .

٢_ علي المستوي الدولي :

وقد أهتمت المنظمات الدولية بمشكلة الإزدواج الضريبي الدولي وحاولت وضع حلول لتجنبه وقد بذلت العديد من الجهود الدولية لمعالجة هذه المشكلة .

ومن أهم الطرق التي يمكن من خلالها تجنب الإزدواج الضريبي الدولي:

(أ). **تنظيم الأصول العملية للضريبة**: يمكن أن يتخذ المشرع الإجراءات الكفيلة بعدم تحقق الإزدواج الضريبي، وذلك عن طريق تضمين التشريعات الضريبية الوطنية أحكاما تحد من اختصاص الدولة الضريبي إلى خارج أقاليمها ولكن هذا الأسلوب قد يؤدي إلى حرمان الدولة من إيرادات كبيرة، إلا أنه في الوقت نفسه يعد عاملا لتشجيع توظيف رؤوس الأموال مما يعوض عن الخسارة في الإيرادات.

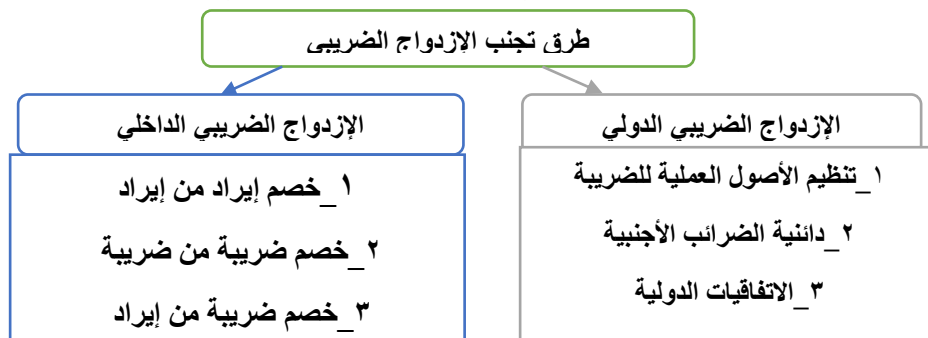
(ب) **دائنة الضريبة الأجنبية**: ويتم بوسائل الحياد الضريبي (حياد تصدير رأس المال، حياد أستيراد رأس المال)

_ **حياد أستيراد رأس المال** : ويتحقق ذلك عندما تخضع جميع الشركات الاجنبية والمحلية والعاملة بصناعة نفسها ،وبلد معين الي معدل ضريبي واحد علي أرباحها.

_ **حياد تصدير رأس المال**: حيث يفرض معدل ضريبي واحد علي الأرباح الأجنبية والمحلية وتسمى "دائنة الضريبة الأجنبية" .

(ج) **الاتفاقيات الدولية**: وهي معاهدات ترمي إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة فتحدد الأسس الكفيلة لتجنب الإزدواج الضريبي الدولي عن مواطني الدولتين المتعاقدتين(د. مراد سامي محمود ٢٠١٨)

نموذج يوضح طرق تجنب الإزدواج الضريبي تجنب الإزدواج الضريبي :



المصدر: من اعداد الباحث (٢٠٢٥)

التجنب الضريبي

الإطار المفاهيمي للتجنب الضريبي

مفهوم التجنب الضريبي :

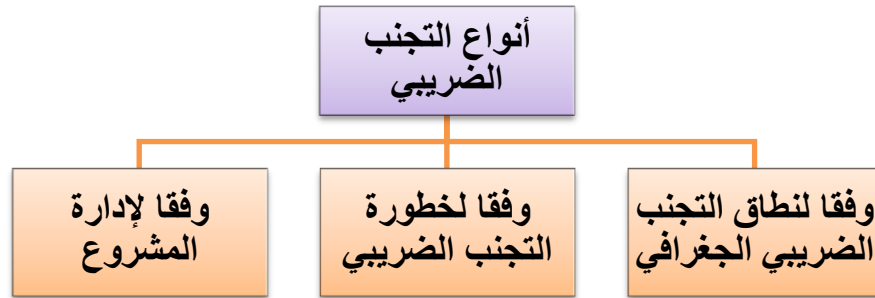
تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التجنب الضريبي بأنه: ترتيب أمور الممول بما يمكنه من تخفيض الضريبة بصورة تتفق مع القانون ولكنها تتعارض مع قصد المشرع من تطبيق هذا القانون ويعيب هذا التعريف أنه يسيء إلى كل من يتجنب الضريبة وهو تعميم غير مستحب لأن من بين من يتجنب الضريبة فئة من الناس يتحقق لها ذلك وهي تتعامل بحسن نية

ومن خلال ما سبق يتضح للباحث أن تعريف التجنب الضريبي :

هو كل ميزة يحصل عليها الممول تؤدي إلى إعفائه من الالتزام الضريبي أو تخفيضه دون أن يعد متهرباً من الضريبة ويتضح من هذا التعريف بأنه يشمل كل من يتجنب الضريبة قاصداً الحصول على المزايا الضريبية فقط أو الاستفادة بالثغرات التي يوفرها القانون دون اعتباره متهرباً.

٤/٢ - أنواع التجنب الضريبي:

ويمثل الشكل التالي أنواع التجنب الضريبي : إعداد الباحث ٢٠٢٥



(١) وفقاً لنطاق التجنب الضريبي الجغرافي :

- (أ) التجنب المحلي : يكون التجنب الضريبي محلياً عندما تقوم به المنشآت داخل نطاق الدولة
- (ب) التجنب الدولي : وهو الذي تقوم به المنشآت التي تعمل بين دول مختلفة وأخطرها تلك التي تعمل في الملاذات الضريبية .

(٢) وفقاً لخطورة التجنب الضريبي :

- (أ) التجنب المحمود : وهو الذي يؤدي الي توزيع الإيراد الضريبي في الجهات التي يود المشرع أن يصل إليها مثل التبرعات الي الحكومة .
- (ب) التجنب غير المحمود : وهو الذي يؤدي الي خسارة في الحصيلة الضريبية دون أن يقابلة نفع عام اقتصادي مثل التجنب الناتج عن تفتيت الأرباح.

(٣) وفقا لإدارة المشروع وينقسم الي :

(أ) **التجنب المقصود** : وهو الذي يعينيه مسبقا ويقصد كالتجنب الناتج عن الإعفاءات والحوافز الضريبية

(ب) **التجنب غير المقصود** : وهو تجنب يحققه الممول ولا يقصده المشرع كالتجنب الناشئ عن اختيار الممول لكيان قانوني معين لتفتيت الأرباح تجنباً للضريبة.

٣ / ٤ - أثار التجنب الضريبي

إن خطر التجنب الضريبي لا يمكن تجاهله فهو يصيب النظام الضريبي في أهم أركانه وهو العدالة الضريبية حيث تتمكن مجموعة من الممولين من تخفيض أعبائهم الضريبية باتباع وسائل لا يقصدها المشرع بينما يتحمل باقي الممولون أعباءهم الضريبية مع أنهم متساوون في المراكز القانونية وهذا يعبر عن نقص في القيم الأخلاقية كما يشكل هروب رأس المال من الدول النامية خطراً على أوضاعها الاقتصادية لأنه يحرم هذه الدول من الاستفادة من هذه الأموال في خططها التنموية.

أثر المتغيرات الضريبية علي الحصيلة الضريبية في مصر الحصيلة الضريبية :

تعتبر الحصيلة الضريبية أهم مصدر من الموارد التي تعتمد عليها الدولة وذلك من أجل تمويل نفقاتها الجارية إذا أنها تشكل في مصر نسبة ٧٧% من إجمالي الإيرادات العامة للدولة وذلك حظيت بالعديد من اهتمامات الباحثين والمخططين للسياسة المالية.

وحيث أن الدولة تسعى لتحقيق العديد من المشاريع الاقتصادية للمجتمع ومن أجل أداء ذلك يجب على الدولة الحصول على ما يلزمها من موارد اقتصادية والتي تتمثل في الإيرادات العامة للدولة والتي من أهمها الإيرادات الضريبية .

ولذلك سعت الدولة إلى الاهتمام بالإيرادات الضريبية حيث كانت الحصيلة الضريبية عن عام ٢٠٢٣ _ ٢٠٢٤ بلغت ١.٤٨٣ ترليون جنية خلال الفترة من يوليو ٢٠٢٣ إلى يونيو ٢٠٢٤ وذلك في مقابل ١.١٣٩ ترليون جنية عن الفترة المماثلة بمعدل نمو ٣٠%، وبزيادة قدرها ٣٤٣ مليار جنية، وذلك بنسبة تنفيذ قدرها ١٠٦% من الربط البالغ ١.٤٠١ ترليون جنية بزيادة قدرها ٨١ مليار جنية.

٢/٥ - أثر مكافحة التهرب الضريبي علي الحصيلة الضريبية:

نتيجة لسعي الدولة للحد من التهرب الضريبي وسعيها بكل الطرق لمكافحة التهرب الضريبي وتجنب الازدواج الضريبي وتعديل التشريعات الضريبية للحد من التجنب الضريبي وحيث أن مصلحة الضرائب المصرية قد اعتمدت على عدة محاور لتحقيق الحصيلة الضريبية منها محور التحول الرقمي لمصلحة الضرائب المصرية والذي شمل تطبيق منظومات الكترونية مختلفة مثل (منظومة الإقرارات الإلكترونية ومنظومة الفاتورة الإلكترونية ومنظومة الإيصال الإلكتروني ومنظومة توحيد معايير وأسس احتساب الضريبة على الأجور والمرتببات)، بالإضافة إلى محور التوسع الأفقي وتوسيع القاعدة الضريبية، وإجراءات أخرى ساهمت في تحقيق الحصيلة مثل إنهاء المنازعات الضريبية وفتح قنوات تواصل مستمرة ومد جسور الثقة مع المستثمرين وإزالة كافة العقبات لتهيئة مناخ جاذب للاستثمار .

وأيضاً سعت المصلحة إلى إضافة منظومة الإقرارات الإلكترونية التي ساهمت في توفير بيانات رقمية ضخمة عن كافة التعاملات في المجتمع الضريبي، مما ساهم بشكل كبير في زيادة قدرة المصلحة على تحليل البيانات ورصد اتجاهات الاقتصاد واكتشاف مخاطر الممولين الضريبية وبالتالي تقليل الفاقد الضريبي والحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية .

وإن التوسع في عمليات التوعية والإرشاد لمنظومة الإقرارات الإلكترونية، ساهم في زيادة عدد الإقرارات المقدمة خلال العام ٢٠٢٤، وأدى إلى دقة وسرعة احتساب الضريبة المستحقة، مما أدى إلى زيادة حصيلة الإقرارات الضريبية عن العام السابق (المماثل) بمعدل نمو ٦٠% للأشخاص الطبيعيين، و ٨٣% للأشخاص الاعتبارية .

(ب).أثر تجنب الإزدواج الضريبي علي الحصيلة الضريبية

وقد ساهم تجنب الإزدواج الضريبي الي تحسين من سياسات فرض الضرائب بين الدول من خلال تقريب التشريعات ولأنظمة الضريبية وتقليل التفاوت في العبء الضريبي والتكليف المالي وصولاً الي توحيد التشريعات والأنظمة الضريبية بين الدول.

وقد ساهم في تنظيم موارد الدول من خلا تحسين النظام الضريبي ورفع كفاءة وتشجيع أننقال رؤوس الأموال وتوطينها وزيادة انسياب رؤوس الأموال الأجنبية الي الدول لزيادة الاستثمارات بين الدول مما ساعد علي تشجيع الاستثمار وتحقيق العدالة الضريبية والتي انعكست علي زيادة الحصيلة الضريبية

ويعتقد الباحث أن الإزدواج الضريبي مقصودا في بعض الحالات وذلك تحقيقا لبعض الأغراض الاقتصادية والسياسية منها :

-الحد من توظيف رؤوس الأموال الوطنية في الخارج من خلال فرض ضريبة على إيراد رؤوس الأموال المستثمرة في الخارج لمنع خروجها وتشجيع استثمارها في داخل الدولة

-الحد من استيراد رؤوس الأموال الأجنبية وذلك للحيلولة دون استثمار تلك الأموال الأجنبية في مشاريع قد ترى الحكومة أنه يتعين تمويلها برؤوس أموال وطنية

-رغبة الدولة في زيادة الحصيلة الضريبية مما يدفعها لفرض الضريبة أكثر من مرة وتطبيق سياسة ضريبة تجاة بعض الظواهر الاقتصادية التي لا ترغب الدولة بوجودها في المجتمع.

(ت) أثر التنسيق الضريبي في الحد من التجنب الضريبي واثرة علي الحصيلة الضريبية

وظهر أثر التنسيق الضريبي علي الحد من التجنب الضريبي في النقاط التالي : Cobham, A. & Janský, P. (2019)

-تجسيم استغلال الفوارق بين النظم: من خلال توحيد المعايير الضريبية، تقل فرص استغلال التباينات.

-تحسين الشفافية: عبر تبادل المعلومات، يصعب على الشركات إخفاء أرباحها.

-الحد من التسعير التحويلي: التنسيق في تسعير التحويل يقلل من نقل الأرباح إلى الملاذات الضريبية.

وأنعكس الحد من التجنب الضريبي علي الحصيلة الضريبية في النقاط التالية :

(أ) زيادة الإيرادات العامة : الحد من التجنب الضريبي يساهم في استرداد الضرائب الضائعة.

(ب) تحسين عدالة النظام الضريبي: بتوزيع العبء بشكل أكثر توازنًا.

(ج) تعزيز ثقة المواطنين والمستثمرين: بوجود نظام ضريبي فعال ومنصف.

وظهرت تلك النتائج في موازنة عام ٢٠٢٢ - ٢٠٢٣ على الحصيلة الضريبية : كشفت بيانات وزارة المالية، عن ارتفاع الإيرادات الضريبية بالموازنة العامة للدولة لتصل إلى ٥٤٧.٧ مليار جنيه خلال الفترة من يوليو إلى يناير من العام المالي ٢٠٢٢/٢٠٢٣ بزيادة ٨٧.٢ مليار جنيه عن الفترة المماثلة من العام المالي الماضي بنسبة نمو ١٨.٩%، مقسمة بين ١٠١.١ مليار جنيه متحصلات ضريبية من الجهات السيادية بنسبة نمو ٣٢.٥%، و٤٤٦.٦ مليار جنيه من الجهات غير السيادية بنسبة نمو ١٦.٢%، وجاءت أهم بنود الإيرادات الضريبية، التي ساهمت في ارتفاع جملة الإيرادات وهي (وزارة المالية المصرية ٢٠٢٣):

- ٥١ مليار جنيه ضريبة على المرتبات المحلية بنسبة نمو ٢١.٨%.
- ٢٢.٨ مليار جنيه ضريبة على النشاط التجاري والصناعي بنسبة نمو ١٧.٩%.
- ٣٢.١ مليار جنيه ضريبة من قناة السويس بنسبة نمو ٨٤.٥%.
- ٦٥ مليار جنيه ضريبة من الشركات الأخرى بنسبة نمو ١٢.٨%.
- ١٣٢.٨ مليار جنيه ضريبة القيمة المضافة على السلع بنسبة نمو ٢٠.٣%.
- ٣٤.٣ مليار جنيه ضريبة القيمة المضافة على الخدمات بنسبة نمو ١١.٨%.
- ٧٠.٥ مليار جنيه ضرائب على سلع جدول رقم "١" محلية بنسبة نمو ٩.٥%.
- ٧.٦ مليار جنيه حصيلة من رسم التنمية بنسبة نمو ١١.٩%.
- ١٣.٨ مليار جنيه من ضرائب الدمغة بنسبة زيادة ٢٥.٤%.
- ١١.٧ مليار جنيه حصيلة من الضريبة على استخدام السلع بنسبة زيادة ٤٤.٦%.
- ٧٢.٢ مليار جنيه الحصيلة من الضرائب على الممتلكات بنسبة زيادة ١٨.٦%
- ١.٧ مليار جنيه حصيلة من الضريبة على الخدمات الخاصة بزيادة ٧٠٠ مليون جنيه
- ٦٣.٧ مليار جنيه حصيلة الضرائب على عوائد أذون وسندات الخزنة.
- ٢٧.٤ مليار جنيه متحصلات من الضرائب على التجارة الدولية بنسبة زيادة ١٦%.

وباستمرار الدولة في مكافحة التهرب الضريبي بكافة الطرق وتجنب الإزدواج الضريبي ظهر ذلك في ميزانية عام ٢٠٢٤-٢٠٢٥ حيث قدرت الإيرادات العامة بمشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٢٤/٢٠٢٥ نحو ٢ تريليون و٦٢٥ ملياراً و١٦٨ مليون جنيه (١٥.٤ من الناتج المحلي الإجمالي) مقارنة بنحو ٢ تريليون و١٤٢ ملياراً و١١٠ ملايين جنيه بموازنة السنة المالية الجارية ٢٣/٢٤ (١٨.١% من الناتج المحلي)، حسبما يوضح البيان المالي المقدم من وزير المالية الدكتور محمد معيط - وزير المالية آنذاك -، إلى مجلس النواب برئاسة المستشار الدكتور حنفي جبالي.

وتقدر الإيرادات الضريبية بمشروع الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٢٤/٢٥ نحو ٢ تريليون و٢١ ملياراً و٩٩١ مليون جنيه (١١.٨% من الناتج المحلي الإجمالي مقابل نحو ٢ تريليون و٥٢٩ ملياراً و٩٩١ مليون جنيه (١٢.٨% من الناتج المحلي الإجمالي) بموازنة السنة المالية السابقة بنسبة زيادة قدرها ٣٢%.

النتائج والتوصيات

وسوف نتعامل في هذا الجزء مع الاستنتاجات، النتائج، التوصيات والدراسات المستقبلية ونبدأ:

أولاً: النتائج:

يمكن استعراض النتائج بناء على ما جاء بالدراسة على النحو التالي:

في ضوء الدراسة النظرية وما انتهت الدراسة يمكن بإيجاز نتائج البحث فيما يلي:

١- تعد المبالغ التي يتم التهرب ضريبياً من دفعها كبيرة جداً وذات أهمية بالنسبة للحصيلة الضريبية.

٢- الإخلال بقواعد العدالة الضريبية حيث يتحمل عبء الضريبة المكلفون الذين لا يستطيعون التهرب منها، ويتجنبها آخرون حسب مراكزهم.

٣- إن خضوع شخص واحد للضريبة في السنة نفسها وفي أكثر من دولة يترك أثراً سلبياً على الاستثمار الأجنبي ويقلص من حجم الاستثمارات الأجنبية للبلد وإن معايير الإخضاع المتباينة في النظم الضريبية لها دور بارز في ظاهرة الإزدواج الضريبي ونشوء النزاعات الدولية التي تقلص من تدفق رؤوس الأموال ويمكن تلافي ذلك من خلال عقد اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي، لتسهيل انتقال الأشخاص ورؤوس الأموال بين الدول التي تعقد تلك الاتفاقيات.

٤- تعتبر مصر حالياً مناخاً استثمارياً جذاباً للاستثمارات الأجنبية وهو بحاجة إلى تفعيل اتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي بدلاً من الإعفاءات الضريبية التي تمنح للمستثمر الأجنبي وتؤدي إلى هدر الإيرادات الضريبية، حيث إن معدل الضريبة البالغ (27.5% بالنسبة للفرد / ٢٢.٥% للشخص الاعتباري) يعتبر مشجعاً للاستثمار حيث إنه يقل عن معدلات الضريبة في الدول المتقدمة.

وتؤكد النتائج السابقة صحة الفرضية الأساسية للبحث والتي تشير الي "أثر المتغيرات الضريبية من مكافحة التهربي الضريبي وتجنب الإزدواج الضريبي وتنسيق التجنب الضريبي تأثيراً ايجابياً علي تشجيع الاستثمار الأجنبي وزيادة حجم الإيرادات الضريبية والذي ينعكس ايجابياً علي الحصيلة الضريبية .

ثانيا : التوصيات :

وفي ضوء نتائج الدراسة يمكن الوصول الي التوصيات التالية :

❖ على المستوى العملي:

- ١- ينبغي على مصلحة الضرائب المصرية استخدام الذكاء الاصطناعي وتطبيقاته، وذلك لما يقدمه من مساهمات فعلية في تخطيط للفحص الضريبي بما يضمن تحقيق المطلب الرئيسي من متطلبات تحقيق العدالة الضريبية في المجتمع الضريبي والحد من التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية وتنمية الإلزام الطوعي لدى الممولين، وذلك من خلال إرشاد وتوجيه وتوعية الممول بأهمية مصلحة الضرائب وما يعود عليه من خدمات ومنافع .
- ٢- يجب على الإدارة الضريبية التأكد من تفعيل البعد التكاملي للحصر الضريبي وذلك مع استخدام مصادر المعلومات والجهات الحكومية التابعة للدولة وربطها بمصلحة الضرائب المصرية والتي تساعد مأمور الحصر والفحص الضريبي على الحد من حالات التهرب الضريبي من خلال الاطلاع على بيانات الممولين من الجهات التي يتعامل معها، وهي من الأدوات الإيجابية لتقليل التهرب الضريبي وزيادة الحصيلة الضريبية .
- ٣- ضرورة تفعيل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع كافة الدول وخاصة المتقدمة منها وجذب الاستثمارات الأجنبية إلى مصر دون اللجوء إلى تقديم الاعفاءات الضريبية التي تؤدي إلى هدر في الإيرادات الضريبية .

المراجع

أولاً: المصادر والمراجع باللغة العربية:

١- الكتب :

- فهيم، محمد مرسي، عبدالله، سيد لطفي، (١٩٩٠) "الضريبة الموحدة على الأشخاص الطبيعيين وتطبيقاتها العملية" القاهرة، بدون دار نشر، ص ٣٠١ .
يونس أحمد بطريق (١٩٩٧) "السياسات الدولية في المالية العامة" الدار الجامعي الأسكندرية، ص ١٢١
لطفي . أمين السيد احمد، (أسس القياس والفحص الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة (١٩٩٧)
عاطف صدقي، د محمد احمد الرزاز، "المالية العامة"، القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٠م
الجنابي، طاهر (٢٠٠٧)، " علم المالية العامة والتشريع المالي، العاتك للطباعة، القاهرة، مصر .
محمد خالد المهاني، (٢٠١٠) " التهرب الضريبي وأساليب مكافحته، (القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الإدارية)، (٢٠١٠) ص (١٠)
السعدني، مصطفى حسن بسيوني، "التهرب الضريبي: أسبابه وأثاره على مجتمع الاقتصاد والمحاسبة، جامعه القاهرة، ٢٠١٧.

٢- الرسائل العلمية باللغة العربية :

- رشا عبدالمجيد سعيد، (٢٠٠٥) "التهرب الضريبي في المهن الطبية" رسالة ماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبة والمالية، جامعة بغداد، ص 30

٣- المجلات العلمية، والمقالات المنشورة :

- د.مراد سامي محمود، (٢٠١٨)، دراسة تحليلية لآليات تجنب الازدواج الضريبي الدولي، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، ع ٥، ص ٩١-١١٥
د.عبدالعزیز احمد فتوح، (٢٠١٩)، "الازدواج الضريبي" النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية، مج ٢٩، ع ١١٤، ص ٣٠-٣٥
محمد موسي شحاته (٢٠١٩): دور تفعيل آليات التحول الرقمي في تحسين كفاءة النظام الضريبي المصري كمرتكز للحد من التهرب الضريبي في ضوء رؤية مصر ٢٠٣٠، "وبين حتمية التغير.. ونتائج التطبيق" المجلة العلمية... للدراسات والبحوث المالية والإدارية، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، المجلد السادس، العدد الأول.
عشال الهيثمي محمد، "أثر مقومات الفحص الضريبي في الحد من التهرب الضريبي" دراسة ميدانية على مكاتب مصلحة الضرائب في محافظة عدن، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، ٢٠٢٠، ص ٨٠-١٣٣
مادولين، انكار، (٢٠٢٠)، "التهرب الضريبي والازدواج الضريبي وأثرهما علي التنمية الاقتصادية" مجلة الحقوق، ع ٢٢، ص ١٦٩-١٩٣
د سوزان جلال عبد الشافي (٢٠٢١)، "التهرب الضريبي دراسة في التشريع المصري والسعودي، جامعة المنصورة كلية الحقوق، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، ص ٧٤٢.

ثانيا: المصادر والمراجع باللغة الإنجليزية:

- Cobham, A. & Janský, P. (2019). Global Distribution of Revenue Loss from Tax Avoidance. WIDER Working Paper
- Brezina, P. , Eberhartinger, E. , & Zieser, M, (2021), " The Future of Tax Audits? The Acceptance of Online-Based, Automated Tax Audits and their Effects on Trust and Power, The Acceptance of Online-Based, Automated Tax Audits and their Effects on Trust and Power (January 1, 2021). WU International Taxation Research Paper Series, (2021-2022)
- Bentley, D,(2020),”Digital Tax Administration: Transforming The Workforce To Deliver “,Journal Of Tax Research ,Vol,18,Issue:2,Pp. 353-381.
- _UNCTAD (2020). World Investment Report: International Tax Reform and Sustainable Investment