

السلطة التقديرية للإدارة الضريبية واثرها على الحصيلة الضريبية فى مجال الضرائب على الدخل

The discretionary authority of the tax administration, And its impact on the tax proceeds, in the field of taxes on income

د/ خيرى عثمان فرىز فرج عبد العال
كلية الحقوق جامعة حلوان – مصر –

الملخص

تحتاج الإدارة الضريبية بوجه عام إلى العديد من السلطات حتى تتمكن من تنفيذ القوانين الضريبية المكلفة بتنفيذها، ومن تلك السلطات سلطة الرقابة والتحقق من صحة المعلومات والبيانات والإقرارات التي يقدمها الممول، من خلال حق الاطلاع والمعاينة وطلب الإيضاحات، ولها أيضا سلطة توقيع بعض العقوبات على الممولين نتيجة مخالفتهم للقوانين الضريبية، ولها أيضا سلطة التقدير في حال عدم تعاون الممول وعدم تقديمه المستندات التي تؤيد إقراراته، وتساعد السلطة التقديرية للإدارة الضريبية في اتخاذ القرار الإداري المناسب، بشأن ربط وتحصيل الضريبة، ومع ذلك فإن تلك السلطة لها حدود تضمن حماية الممولين وهو ما تناولته الدراسة من خلال بيان مفهوم السلطة التقديرية ووسائل الحد منها، وتوصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها: – أن السلطة التقديرية للإدارة الضريبية ضرورة لازمة لمساعدة الإدارة الضريبية في القيام بالمهام المكلفة بها في تنفيذ القوانين الضريبية، وخصوصاً في حالات عدم تعاون الممول مع الإدارة الضريبية، كما أن السلطة التقديرية للإدارة الضريبية تساهم في زيادة الحصيلة الضريبية وتحقيقها بطريقة عادلة، وأن وضع قيود على الإدارة الضريبية عند استخدامها لسلطاتها التقديرية مهم لحماية الممول من تعسف الإدارة في تطبيق القوانين الضريبية عليه، وأن نظام الفحص الضريبي بالعينة والربط الذاتي، واعتماد أنظمة محاسبة ضريبية مبسطة للمنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر، ونظام القرارات المسبقة، واستخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة، تساهم في الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية وتدعم الالتزام الضريبي لدى الممولين، وتساهم في زيادة الحصيلة الضريبية؛ إذا ما تم تطبيق تلك الأنظمة بطريقة سليمة.

الكلمات المفتاحية: السلطة التقديرية : الإدارة الضريبية، الحصيلة الضريبية، ضرائب الدخل، الحد من السلطة التقديرية .

Abstract

The tax administration, in general, needs many authorities to be able to implement the tax laws in charge of their implementation, and among those authorities is the authority to monitor and verify the validity of information, data and declarations submitted by the taxpayer, through the right to view, inspect and request clarifications, and it also has the power to impose some penalties on the tax payers as a result of Their violation of tax laws, and it also has the authority to assess in the event that the taxpayer does not cooperate and does not provide documents that support his returns, and the discretionary authority assists the tax administration in making the appropriate administrative decision regarding the assessment and collection of the tax. However, that authority has limits that guarantee the protection of the taxpayers, which is dealt with by explaining the concept of discretion and means to reduce it, The study found results, the most important of which are: - The discretionary authority of the tax administration is necessary to assist the tax administration in carrying out the tasks assigned to it in implementing tax laws, especially in cases where the taxpayer does not cooperate with the tax administration, and the discretionary authority of the tax administration contributes to increase the tax proceeds and achieving them In a fair manner, and that placing restrictions on the tax administration when using its discretionary power is important to protect the taxpayer from the administration's arbitrariness in applying tax laws to him, and that the tax examination by sample and self-linking system, the adoption of simplified tax accounting systems for medium, small and micro enterprises, the prior decision system, and the use of means Modern technology in linking and collecting the tax, Contributes to reducing the discretionary power of the tax administration, supports tax liability of taxpayers, and contributes to increase the tax collection; If these systems are properly implemented

Key Words: Tax administration, Tax proceeds, Income Taxes, Reducing discretion.

مقدمه

تحتاج الإدارة الضريبية بوجه عام إلى العديد من السلطات حتى تتمكن من تنفيذ القوانين الضريبية المكلفة بتنفيذها، ومن تلك السلطات سلطة الرقابة الضريبية والتحقق من صحة المعلومات والبيانات والإقرارات التي

يقدمها الممول، من خلال حق الاطلاع والمعاينة وطلب الإيضاحات، ولها أيضاً سلطة توقيع بعض العقوبات على الممولين نتيجة مخالفتهم للقوانين الضريبية، ولها أيضاً سلطة التقدير فى حال عدم تعاون الممول وعدم تقديمه المستندات التى تؤيد إقراراته.

ومن أهم تلك السلطات السلطة التقديرية التى تساعد الإدارة الضريبية فى أداء مهامها بشرط عدم التعسف فى استخدامها، حيث تساعد السلطة التقديرية التى تمنح للإدارة الضريبية فى قيامها باتخاذ القرار الإدارى المناسب، بشأن ربط وتحصيل الضريبة.

ولا يعنى ذلك ان تترك للإدارة الضريبية الحرية المطلقة فى استخدام سلطتها التقديرية ، وإنما هى مقيدة فى ذلك بنصوص القانون تحقيقاً للعدالة بين الممولين، ومنعاً من التعسف الذى قد يقع على الممولين من الإدارة الضريبية.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تسليط الضوء على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية فى مصر، وبيان القيود على تلك السلطة التى تحد من التوسع فى استخدامها، واثرها على الحصيلة الضريبية وصولاً إلى النتائج التى تساهم فى تطبيق القوانين الضريبية بطريقة عادلةً وناجزةً ودقيقةً.

مشكلة البحث:

يعالج البحث موضوع السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، والتي قد يساء استخدامها في بعض الأحيان من الإدارة الضريبية، ويوضح القيود التي وضعها المشرع للحد من استخدام السلطة التقديرية، والحد من إساءة استخدامها؛ بما يساهم في التطبيق والتنفيذ الصحيح للقوانين الضريبية.

أهمية البحث:

يحتل هذا البحث أهمية عملية وعلمية جديرة بالاعتبار، وتمثل الأهمية العملية للبحث في الفهم الصحيح للسلطة التقديرية للإدارة الضريبية والقيود المفروضة عليها في مجال ضرائب الدخل في مصر، بما يساهم في مساعدة المختصين بتطبيق القوانين الضريبية على تنفيذها بطريقة صحيحة متفقة وما يقرره القانون. أما الأهمية العلمية فتتمثل في ان البحث يعد مساهمة متواضعة وإشارة بسيطة، ولبنة، تفيد الباحثين والمتخصصين في المجال الضريبي؛ بشأن السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، ولفت نظرهم حول أهمية هذا الموضوع.

- أسباب اختيار موضوع البحث.

أن الباحث يعمل في المجال الضريبي وتبين له من الممارسة العملية أهمية وجود سلطة تقديرية للإدارة الضريبية حتى تستطيع القيام بتنفيذ مهامها، واثرها على الحصيلة الضريبية، وكذلك أهمية وجود بعض القيود التي تحد من استخدام سلطات تلك الإدارة بما يساهم في تحقيق العدالة والحفاظ على حقوق الممولين، ويعتقد الباحث أن هذا البحث يعد مساهمة في دراسة موضوع السلطة التقديرية ووسائل الحد منها بما يساهم في علاج بعض المشاكل الناجمة عن تعسف الإدارة الضريبية في استخدامها.

منهج البحث:

يقوم هذا البحث على المزاوجة بين منهجي الاستقراء والاستنباط حيث أنهما المنهجان المناسبان في مجال هذا البحث.

خطة البحث:

قام الباحث بتقسيم المبحث إلى مبحثين متتابعين على النحو الآتي:

المبحث الأول- ماهية السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، واثرها على الحصيلة الضريبية.

المبحث الثاني- أهم وسائل الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية.

المبحث الأول: ماهية السلطة التقديرية للإدارة الضريبية واثرها على الحصيلة الضريبية

تتناول الدراسة في هذا المبحث تحديد مفهوم السلطة التقديرية واثرها على الحصيلة الضريبية وذلك في مطلبين متتالين على النحو التالي:

المطلب الأول: مفهوم السلطة التقديرية للإدارة الضريبية

تقوم فكرة السلطة التقديرية على مدى الحرية المتروكة للإدارة في التقدير.

الفرع الأول: المقصود بالسلطة التقديرية وحدودها

تقوم فكرة السلطة التقديرية على مدى الحرية المتروكة للإدارة في التقدير⁽¹⁾، واتخاذ القرار الإداري المناسب، بشأن ربط وتحصيل الضريبة⁽²⁾، فالسلطة التقديرية للإدارة يقصد بها: أن يترك للإدارة قدراً من الحرية في التصرف وهى تباشر اختصاصاتها، بحث يكون لها الحق في أن تقرر بمحض إرادتها مدى سلامة تدخلها لممارسة عمل معين⁽³⁾، أو الوسائل المناسبة له، والوقت الملائم لذلك، فلها حرية اتخاذ القرار والعمل القانوني الذي تراه مناسباً إذا توافرت الشروط القانونية لإصداره⁽⁴⁾.

(¹) راجع في هذا المعنى:

- De laubadère, "C 'est le pouvoir discrétionnaire, C'est à dire la marge de liberté que les sources de la légalité peuvent laisser à l'administrateur dans son activité." Voir André De laubadère, Yves Gaudemet, Traité droit administratif. Tome 01, Libraire général de droit de jurisprudence, 16e édition, Paris, 1999, P.578.

(²) انظر: د. حمدي سليمان القبيلات، الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الاردنى رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته " دراسة تحليلية وتطبيقية"، مجلة الحقوق الكويتية، مجلس النشر العلمي، العدد 1- لسنة 32- ربيع الأول 1429 هـ - مارس 2008 م، ص 417.

(³) راجع:

- Jacqueline Morand-Develi, Cours de droit administratif. Montchrestien, 6e édition, Paris, 1999, P.278.

(⁴) انظر: د. لينده يشوي، السلطة التقديرية ومفهوم الملائمة كامتياز من امتيازات الإدارة، مجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد 2- السنة 34- جمادي الآخر 1431 هـ- يونيو 2010 م، ص 293.

والسلطة التقديرية يقررها القانون للإدارة اما صراحة او ضمناً، كي تمارسها بنزاهة، وموضوعية، بغرض تحقيق الصالح العام، دون أن يكون الهوى الشخصي، أو التعنت الجائر للموظف هو الباعث أو المحرك لها، ومن ثم فهي تخضع لرقابة القضاء لتصحيح أى انحراف بهذه السلطة، أو تجاوز حدودها⁽⁵⁾.

ويجب على الإدارة الضريبية عند ممارستها لسلطتها التقديرية ، أن تمارسها بحسن نية، وللأغراض التي كانت ممنوحة لها من اجلها⁽⁶⁾، وهي ربط وتحصيل الضريبة وفقاً للقانون وقواعد العدالة، وعلي مأمور الضرائب أن يكون أكثر حرصاً عند ممارسة السلطة التقديرية من اجل تحقيق التوازن بين الحاجة إلى أن يكون تطبيقها عادلاً، وبين الحاجة لأن يكون أكثر كفاءة وفعالية، ويجب أن يكون أكثر حرصاً على تجنب الممارسات المسيئة، أو التعسفية وذلك حتى تتوفر فرص متكافئة للممولين حتى يشعروا بالعدالة، وتكون نظرتهم غير سيئة نحو الضرائب⁽⁷⁾ مما يزيد من التزامهم الضريبي.

حدود السلطة التقديرية :

إذا كان للإدارة حرية التصرف في العمل بمقتضى ما لها من سلطة تقديرية، فإن حريتها في ذلك ليست مطلقة، ذلك أن الإدارة لا تتمتع بسلطة تحكمية، بل بسلطة تحدها حدود المشروعية المختلفة، بمعنى أنه إذا كان للإدارة الحرية في مباشرة نشاطها، فإن عليها أن تمارس هذا النشاط داخل نطاق وحدود معينة لا يمكن تجاوزها وإلا عدت أعمالها باطلة، و حدود تلك السلطة التقديرية إنما تتمثل في أوجه المشروعية المختلفة التي يجب على الإدارة احترامها وعدم تجاوزها⁽⁸⁾، وبهذا استقر الفقه والقضاء الإداريان على أن جميع أركان القرار الخمسة، الشكل والاختصاص والمحل والسبب والغاية تعد مجالا للتقييد والتقدير بحسب موقف المشرع منها، وأن سلطة الإدارة التقديرية تختلف من ركن لآخر من أركان القرار⁽⁹⁾.

⁽⁵⁾ د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط2، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006، ص 163.

⁽⁶⁾ Rodneng Fisher and Cynthia Coleman, "The Hardship Discretion-Building Bridges with the Community", e Journal of Tax Research, vol8, no 2, December 2010, p159.

⁽⁷⁾ D, Ascenzo M, "Sustaining good practice Tax administration " (2009) 38 at Rev 76 at 85.

⁽⁸⁾ راجع: محسن خليل، مبدأ المشروعية وتنظيم القضاء الإداري، مطبعة التوحي، الإسكندرية، ص 96.

⁽⁹⁾ انظر: د. سامي جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة. ب. ن، 1995، ص. 148، د. إبراهيم عبد العزيز شبحا، الوسيط في مبادئ وأحكام القانون الإداري. دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 415.

وقد كانت نصوص قوانين الضرائب على الدخل في مصر قبل صدور القانون رقم (91) لسنة 2005 تمنح مصلحة الضرائب سلطة تقديرية واسعة في العديد من نصوصها، وعلى الرغم من أن قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 قد حد وضيق⁽¹⁰⁾ من نطاق هذه السلطة التقديرية ؛ بهدف الحد من إساءة استخدامها، فإنه لازالت هذه السلطة مقررّة قانوناً، وموجودة في الواقع حتى تتمكن الإدارة الضريبية من ربط وتحصيل الضريبة في حالات عدم تعاون الممول، أو إخلاله بالالتزامات التي يفرضها عليه القانون كإخلاله بالالتزام بتقديم الإقرار الضريبي، وكذلك عند الإخلال بالالتزام بتقديم المستندات التي تؤيد إقراره.

الفرع الثاني: الاعتبارات التي تقوم عليها منح السلطة التقديرية للإدارة الضريبية

يقوم منح السلطة التقديرية للإدارة الضريبية على اعتبارات مهمة منها ما يلي(11):

الاعتبار الأول- مبدأ المشروعية.

يحكم مبدأ المشروعية العلاقات والروابط القانونية التي ينظمها الدستور او القانون او اللوائح او الكتب الدورية والتعليمات، وتعني المشروعية المطابقة او الموافقة مع القانون وعدم الخروج ومن ثم فان السلطة المقيدة هي احدي صوره أو نتائجه ، الا انه في المقابل فان ممارسة الإدارة لسلطتها التقديرية لا تعني الخروج عن حكم القاعدة القانونية بل هي تطبيق لهذا الحكم من خلال تمتع الإدارة بقدر من حرية التصرف وهي تمارس اختصاصاتها القانونية، وان حدث انحراف في استعمال السلطة التقديرية ونتج عن ذلك قرارا اداريا عدّ مخالفا للقانون ويصبح القرار معيبا، ويعني ذلك ان سلطة الإدارة التقديرية ليست مطلقة، وانما هي محكومة بمجموعة من الضوابط تحدد ممارسة الإدارة لسلطتها وصلاحياتها التقديرية .

(10) تضمنت المذكرة الإيضاحية لمشروع قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 أن مشروع قانون الضرائب العامة على الدخل يبغي تحقيق المزيد من الايجابيات المتفق عليها ومن بينها عدالة توزيع العبء الضريبي، وتطوير الإدارة الضريبية لكي تؤدي دورها بكفاءة وفعالية، مع إرساء دعائم الثقة المتبادلة بينها وبين الممولين، وذلك كله من خلال جملة من الأحكام الموضوعية، والإجرائية التي استحدثها المشروع، ومن بينها : 8...- تحديد التزامات الإدارة الضريبية في اتخاذ إجراءات ربط وتحصيل الضريبة، وتحصيلها بما يحد من إساءة استعمال سلطتها التقديرية في هذا المجال، بغية دعم الثقة بينها وبين الممول، بما يحقق كفاءة تنفيذ القانون في إطار من الحيدة والنزاهة المطلوبين.

¹¹ - انظر: د. قيس حسن عواد البدراني، مفهوم السلطة التقديرية في قانون الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد (14)، العدد (51)، السنة (16)، ص 217، 217.

الاعتبار الثاني - تحقيق المصلحة العامة.

يجب ان يكون هدف الإدارة هو تحقيق المصلحة العامة عند استخدامها لسلطتها التقديرية . وعلي الرغم من ان القاعدة الضريبية تتميز بالوضوح والتحديد الا ان النصوص القانونية الضريبية لا تخلو من منح الإدارة السلطة التقديرية لاتخاذ القرار خاصة وان المصلحة العامة المسيطرة في القوانين الضريبية هي تسهيل حصول الدولة على التمويل المالي من الممولين والمكلفين الخاضعين للضريبة، مما يؤدي الى ضمان استمرارية تمويل الخزانة العامة اللازم لتمويل الانفاق العام.

ولهذا الاعتبار اهمية بالغة حيث ان العلاقة هنا تكون بين الدولة والافراد، وان مقتضيات المصلحة العامة توجب وجود السلطة التقديرية الى جانب السلطة المقيدة، فكلاهما لازم لضمان ممارسة الإدارة الضريبية لمهامها بشكل يحقق المصلحة العامة وأرداه المشرع، فالسلطة التقديرية ضرورة في بعض الاحيان لقيام الإدارة الضريبية بمهامها لذا يمنحها القانون تلك السلطة لتقدر كيفية التطبيق في الحالات التي لا يتمكن المشرع من وضع صياغة حاکمة مانعة في بعض الامور، والتي يكون فيها اعتماد المعايير الموضوعية القائمة على المرونة بمعرفة الإدارة دون الخروج على نصوص القانون.

المطلب الثاني: اثر منح السلطة التقديرية للإدارة الضريبية على الحصيلة الضريبية

كان للسلطة التقديرية المطلقة التي كانت ممنوحة للإدارة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة قديما دورا مهما في زيادة الحصيلة الضريبية وذلك نظرا لقلة الوعي الضريبي لدى الممول وقوة ميلهم الى عدم اداء الضريبة وعدم تعاونهم مع الإدارة الضريبية، مما اعطي اهمية كبرى لان يكون لدى الإدارة الضريبية سلطة كافية لإجراء ربط وتحصيل الضريبة حتى وان ترتب على ذلك تعسفها في مواجهتهم

لكن مع التطور الانساني والذي نتج عنه تطور في الفكر الانساني وزيادة الوعي الضريبي لدى جمهور الممولين مع الاهتمام بالوعي الضريبي للممولين واعطائهم الفرصة لربط الضريبة ذاتيا من خلال قيامهم بتقديم إقراراتهم وقبولها حال صحتها، مع استخدام الوسائل التكنولوجية الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة مما ادي الى تقليل تدخل العنصر البشري في عملية ربط وتحصيل الضريبة وادي الى تقليل المنازعات الضريبية واحكام الرقابة على الممول وصولا لزيادة في التحصيل وتحقيق حصيلة ضريبية جيدة.

فالسطة التقديرية تساهم فى زيادة الحصيلة فى مرحلة الفحص الضريبي وقد منح هذه السلطة بهدف الوصول الى الدخل الحقيقى للممول، ويحدث ذلك عند كفاية البيانات والمعلومات المقدمة من الممول عن نشاطه الخاضع للضريبة، بحث يعطى للإدارة الضريبية حق الاطلاع على دفاتر وسجلات الممول ولها ان تطلب منه او من غيره وفقا للقانون تقديم البيانات والمعلومات التى تساعد فى ربط الضريبة على الدخل الحقيقى دون زيادة او نقصان، وكل هذا يساعد فى قيام الإدارة الضريبية بتحصيل الضريبة التى كانت ستضيع لولا منحها تلك السلطات التقديرية .

ويمثل التحصيل النتيجة ذات الاهمية الاكبر بين النتائج الأخرى التى تحققها الإدارة الضريبية من عملها ونظرا لأهمية التحصيل كهدف من اهداف الإدارة الضريبية فقد أحاطه المشرع بالحماية اللازمة لضمان تحقيق الحصول على الاموال واعطاها السلطة التقديرية اللازمة بموجب نصوص القانون. ولمباشرة الإدارة الضريبية مهامها فى تحصيل الضريبة فإنها تتمتع بسلطات تضمن لها التحصيل سواء اكانت عقابية بفرض غرامات تأخير على الممولين وفقا لنص القانون⁽¹²⁾ او بتوقيع الحجز عليهم فى حال نكولهم عن السداد⁽¹³⁾، او كانت لصالح الممول بالسماح له بتقسيط الضريبة عند عدم تمكنه من سدادها بالكامل⁽¹⁴⁾ او اسقاطها عنه عند عجزه كليا عن السداد فى حدود ما تسمح به نصوص القانون⁽¹⁵⁾ وهذا يحقق العدالة فى تحصيل الضريبة.

المبحث الثانى: أهم وسائل الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية

ابتدعت وسائل تشريعية وإدارية للحد من السلطة التقديرية ، والحد من خطر إساءة استعمالها على مناخ الثقة الواجب توافره بين الممول والإدارة الضريبية، وذلك دون التفريط فى واجب الإذعان للقانون، ومن أهم

¹² - راجع: مادة (110) من قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن مقابل التأخير.

¹³ - نظر: مادة (104)، ومادة (107) من قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005، بشأن توقيع الحجز التنفيذى والحجز التحفظى.

¹⁴ - راجع: مادة (105) من قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن تقسيط الضريبة .

¹⁵ - انظر: مادة (114) من قانون الضريبة على الدخل المصري الصادر بالقانون رقم 91 لسنة 2005 بشأن اسقاط كل او بعض الضريبة.

هذه الوسائل: الفحص بالعينة، ونظام الربط الضريبي الذاتي، ونظام القرارات المسبقة¹⁶، وهو ما تتناوله الدراسة فى ثلاثة مطالب متتابعة على النحو التالى:

المطلب الأول: الفحص بالعينة ونظام الربط الضريبي الذاتي، ونظام مبسط للمحاسبة الضريبية.

المطلب الثانى: نظام القرارات المسبقة، واستخدام الوسائل الالكترونية الحديثة فى ربط وتحصيل الضريبة.

المطلب الأول: الفحص بالعينة، وربط الضريبة الذاتى، ونظام مبسط للمحاسبة الضريبية

نتناول فى هذا المطلب الفحص الضريبي بالعينة والربط الضريبي الذاتى كوسيلتين للحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية، وذلك فى فرعين متتالين على النحو التالى:

الفرع الاول: الفحص الضريبي بالعينة

تعتبر أعمال الفحص والربط التى تقوم بها الإدارة الضريبية من أهم الأعمال التى تؤثر فى العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، والتى تؤتى ثمارها الايجابية فى تحصيل الضريبة المستحقة دون إبطاء، بينما يترتب على نتائجها السلبية متأخرات ضريبية، وزيادة فى معدلات تجنب الضريبة، أو التهرب، لذلك أولاهها المشرع رعاية خاصة، وتعهدها أحكام القضاء بالرقابة الدقيقة، التى تكفل التوازن بين حق الممول فى التطبيق الصحيح، والعادل لقانون الضريبة، وبين حق الخزنة العامة فى تحصيل الضريبة المستحقة دون تقصير، أو تأخير⁽¹⁷⁾.

¹⁶ - انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص 166، وأيضاً انظر مؤلف سيادته، إنهاء المنازعة الضريبية الناشئة عن تطبيق القوانين والاتفاقيات الدولية، دراسة مقارنة، دار النهضة العربية، القاهرة، د.ت، ص 46.

⁽¹⁷⁾ راجع: د. رمضان صديق محمد، الرقابة القضائية على أعمال الفحص والربط على ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة 2005 ولائحته التنفيذية، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر المنعقد فى يومي 15-16 ديسمبر 2007، بكلية التجارة جامعة عين شمس، بعنوان الفحص الضريبي فى ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005، ص 2.

ويقصد بأسلوب الفحص بالعينة أن تخضع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة من الممولين، لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي أعدت عليها بدون فحص⁽¹⁸⁾.

وتمتاز طريقة الفحص بالعينة بأنها تجمع بين إتاحة الفرصة للممول الملتزم ليقدّم إقراراً أميناً تقبله الإدارة الضريبية دون فحص، وبين حصر جهد الإدارة الضريبية في ملاحقة الممولين المتهربين الذين يقدمون إقرارات خاطئة، أو غير صحيحة، إلا أن هذه الطريقة تتطلب لنجاحها استخدام تقنية حديثة (حاسبات إلية)، وإدارة ضريبية عالية الكفاءة لتحديد العينة، وفحصها بدقة⁽¹⁹⁾.

ويحقق الفحص بالعينة فوائد للممول من أهمها:

- 1- تخفيف عبء الالتزام بإحضار المستندات المطلوبة، أملاً في عدم شمول ملفه عينة الفحص العشوائي.
- 2- ومعالجة أسلوب الفحص الشامل، وتقليل نسبة المنازعات الضريبية مع الممول، وبالتالي تخفيف العبء النفسي عليه، وحمايته من تراكم الضريبة.
- 3- من خلال أسلوب الفحص بالعينة يتأكد أن لكل ممول من الممولين فرصة واحدة في احتمال خضوعهم للفحص، ومن ثم تتوافر لكل منهم أسباب تحقيق العدالة، وتنفيذ القانون، بنفس الدرجة، مما يزيد من دعم الثقة، وتحسين العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية⁽²⁰⁾.

كما يحقق الفحص بالعينة فوائد للإدارة الضريبية من أهمها:

- 1- توفير الوقت، والجهد والمال الذي تبذله الإدارة الضريبية على عكس الفحص الشامل.
- 2- ويؤدي إلى التركيز على فحص الملفات المهمة التي تدخل ضمن عينة الفحص.

⁽¹⁸⁾ انظر: د. محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، المجلد السادس عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2006، ص 375، د. ادوارد نشأت ناشد، ربط الضريبة وأثره على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 494 - 495.

⁽¹⁹⁾ راجع: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص 167، د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية القاهرة، 2009، ص 127.

⁽²⁰⁾ انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط 2005، مرجع سابق، ص 162.

3- يخفف العبء الإداري من على كاهل موظفي الإدارة الضريبية، ويؤدي إلى جودة أعمال الفحص بالتركيز على الكيف، وليس الكم ويسهل مهام المراجعة، وقياس كفاءة الأداء، ورعاية حقوق الممولين، والإدارة الضريبية على حد سواء⁽²¹⁾.

4- يحقق أسلوب الفحص بالعينة الردع الذي يمنع الممول من التفكير في مخالفة القانون الضريبي، إذ يكفي أن يشعر الممول أنه معرض للفحص في كل سنة، وما قد يقع عليه من عقوبات نتيجة اكتشاف مخالفة إقراره للحقيقة حتى يتحرى الصدق والدقة في تقديم الإقرارات الضريبية.

5- يساعد أسلوب الفحص بالعينة على التعرف على الحيل المستحدثة في التهرب من الضريبة، وتطوير أسلوب الفحص بما يضمن ترشيد استخدام الإدارة الضريبية لمواردها.

ويجد أسلوب الفحص بالعينة مبرراته فيما يلي⁽²²⁾:

1- إن فحص جميع الإقرارات الضريبية المقدمة سنوياً بكفاءة ودقة، يحتاج إلى أعداد كثيرة من الفاحصين الذين يصعب توافرهم في الوقت المناسب.

2- يتطلب فحص الملفات المهمة من الإدارة الضريبية عادة جهداً أكبر عند الفحص، عن الملفات الأخرى، مما يتطلب التركيز، والعناية بها، وهذا لا يتحقق بطبيعة الحال في ظل نظام الفحص الضريبي الشامل، والذي من مقتضاه أن تقوم الإدارة الضريبية بفحص جميع ملفات الممولين لديها.

3- إن التركيز على فحص الملفات الهامة، واستخدام كافة الإمكانيات والخبرات بالإدارة الضريبية، يؤدي إلى التوصل لحقيقة أرباح المنشآت الخاضعة للضريبة، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية.

4- أسلوب الفحص بالعينة يؤدي إلى تخفيف العبء الذي يقع على الإدارة الضريبية من جراء الفحص الشامل لجميع ملفات الممولين لديها، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى عجز في تنفيذ خطة الفحص، وعدم توافر الوقت الكافي للفاحصين لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلفين بها، مما يترتب عليه تراكم سنوات التحاسب

⁽²¹⁾ راجع: د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه، حقوق بني سويف، 2007، نشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، 2008، ص 511 - 515.

⁽²²⁾ انظر: د. محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، مرجع سابق، ص 375.

الضريبي، والمستحقات الضريبية، وكثرة المنازعات الضريبية، كما أن نظام الفحص الشامل لا يتلاءم مع التطور الضخم في حجم النشاط الاقتصادي، وما يترتب عليه من زيادة عدد الممولين، وحجم معاملاتهم.

5- تساعد دقة الفحص على كشف نوعية الأخطاء المختلفة، والتي يمكن التخلص منها عن طريق إصدار قواعد ولوائح جديدة؛ للحد من هذه الأخطاء، ويراعي أن تكون محددة بالقانون.

6- شعور الممول بأن إقراراته ستكون موضع عناية ودقة، من جانب الإدارة الضريبية يجعله يفكر كثيراً قبل إتباع أساليب التهرب، والتي تكون الإدارة الضريبية قادرة على اكتشافها.

ومع ذلك لا يخل نظام الفحص بالعينة من العيوب وهى على النحو التالي⁽²³⁾:

1- أن نظام الفحص بالعينة يمثل فرصة للممولين المخالفين للقانون في التهرب من أداء التزاماتهم الضريبية، إذا لم تصبح عملية العينة، وبالتالي تعتبر عملية الفحص بالعينة العشوائية بمثابة تكلفة يتحملها النظام الضريبي، تتمثل في نقص الإيرادات الضريبية، التي كان يمكن الحصول عليها فيما لو قامت الإدارة الضريبية بالفحص الفعلي لكل إقرار.

2- يحتاج تطبيق نظام الفحص بالعينة إلى تدريب العاملين على الأساليب المختلفة للفحص العشوائي بكفاءة، مما يكلف الميزانية العامة أعباء إضافية، قد لا تستطيع تحملها بعض الدول.

3- لا يمكن الحكم على مدى فعالية نظام الفحص بالعينة، وبيان مدى استفادة المجتمع منه؛ إلا بعد مضي وقت غير قصير من تطبيقه؛ لأن الإدارة الضريبية تحتاج إلى عدد من السنوات حتى يشمل الفحص كافة، أو معظم الإقرارات الضريبية، وبالتالي يتوافر عنصر الردع، أو يعتاد المجتمع على الالتزام.

ويعتمد نجاح أسلوب الفحص بالعينة في تحقيق الغرض منه وهو إضعاف ميل الممول نحو التهرب على حجم العينة المرشحة للفحص، فكلما زاد حجم هذه العينة كلما كان أثر الفحص العشوائي ايجابى، ومن ثم يحتاج نجاح هذا الأسلوب من الفحص إلى عدد كبير من الموظفين؛ لفحص أكبر حجم ممكن منها.

⁽²³⁾ انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص 169، د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 511 وما بعدها.

وقد اخذ قانون ضرائب الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 بنظام الفحص بالعينة، حيث نصت المادة رقم (94) منه على أنه: "على مصلحة الضرائب فحص ملفات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار من الوزير بناءً على عرض رئيس المصلحة".

وقد اشترط المشرع الضريبي المصري وفقاً لنص المادة رقم (94) سالفه الذكر للأخذ بنظام العينة أن يصدر قرار من وزير المالية بتحديد هذه العينة، بناءً على ما يعرضه رئيس المصلحة، وأن تشمل قواعد ومعايير محددة، وأن تتغير هذه المعايير سنوياً.

ويتفق الباحث مع الرأي⁽²⁴⁾ الذي يذهب إلى ضرورة قيام المشرع بتحديد ميعاد معين كل عام لإصدار وزير المالية قراره بتحديد هذه العينة، وأن الموعد المناسب لذلك هو شهر مايو من كل عام، وهو الشهر التالي لموعد تقديم الإقرارات الضريبية، وذلك حتى تتمكن الإدارة الضريبية من الانتهاء من عملية الفحص بالعينة قبل بداية إقرارات العام التالي ويكون لدى الفاحصين متسع من الوقت لإجراء الفحص بصورة دقيقة، وجيدة ومتفقة والقانون، وبذلك يتحقق الغرض الأساسي من الأخذ بنظام الفحص بالعينة، وهو الوصول إلى الوعاء الحقيقي للضريبة، ويهدف الفحص بالعينة إلى التحقق من صحة بيانات الإقرار، وتطبيق أحكام القانون، وتحديد وعاء للضريبة متفق عليه بطريقة عادلة دون الإخلال بجودة ونزاهة الفحص⁽²⁵⁾، وعدم المغالاة عند تحديد وعاء الضريبة⁽²⁶⁾.

وقد صدر قرار وزير المالية رقم (414) لسنة 2009⁽²⁷⁾، بتاريخ 2009 / 7 / 2، بشأن قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة، وإجراءات تحصيل الضريبة عن أرباحها، وجاء بالمادة التاسعة منه انه يطبق نظام الفحص بالعينة وفقاً لحكم المادة (94) من قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 على

(24) راجع: د. نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة على الدخل وأثره على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مرجع سابق، ص 490.
(25) تعليمات عامة رقم 9 لسنة 2009 بشأن الإطار العام للفحص في ظل أحكام القانون رقم (91) لسنة 2005 الصادرة في 1/20 / 2009، وجاء بها أيضاً أنه: "تود المصلحة أن تلفت النظر إلى ما يلي:

..... تقتصر المأمورية على فحص ملفات العينة بالإضافة إلى ملفات التوقف النهائي والتنازل عن المنشأة ومغادرة البلاد مغادرة نهائية طبقاً لأحكام المواد 79، 80، 81 من القانون وذلك بنفس القواعد المشار إليها".

(26) تعليمات عامة للفحص رقم 28 لسنة 2008، الصادرة بتاريخ 19 / 8 / 2008.

(27) الوقائع المصرية - العدد 153 تابع (أ) الصادر بتاريخ 2009/7/2.

المنشآت التى يتم محاسبتها وفقاً لأحكام هذا القرار، ثم توالى بعد ذلك القرارات الوزارية بشأن الفحص الضريبى بالعينة خلال السنوات التالية.

وتجدر الإشارة إلى أن قانون الضريبة على الدخل المصرى رقم (91) لسنة 2005⁽²⁸⁾ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم (991) لسنة 2005⁽²⁹⁾ قد حاولا أن ينظما قواعد الفحص بالعينة، وما يتطلبه من تحريات، على نحو يصون حقوق الخزنة العامة ولا يفتت على حقوق الممول⁽³⁰⁾، وذلك بأن قرر ما يلى:

1- ألزام مأمورية الضرائب المختصة عند عزمها القيام بعملية الفحص بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول، بالتاريخ المحدد للفحص، ومكانه، والمدة التقديرية له على النموذج رقم (31) فحص) قبل عشرة أيام على الأقل من تاريخ استلام الممول لهذا الإخطار⁽³¹⁾.

2- ألزام الممول باستقبال موظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية، وألزمه بتمكينهم من الإطلاع على ما لديه من على دفاتر ومستندات ومحركات⁽³²⁾.

3- أعطي لموظفى مصلحة الضرائب ممن لهم صفة الضبطية القضائية بعد الحصول على إذن من وزير المالية، حق دخول مقار عمل الممول خلال ساعات عمله دون إخطار مسبق وذلك إذا توافرت للمصلحة أسباب جدية على تهرب الممول من الضريبة⁽³³⁾.

4- طبقاً لنص المادة (119) من اللائحة التنفيذية، لا يجوز لمصلحة الضرائب إعادة فحص عناصر سبق فحصها فى حسابات وعلى دفاتر الممول، ما لم تكشف حقائق جوهرية تستوجب إعادة الفحص⁽³⁴⁾، وعلى مصلحة الضرائب بيان الأسباب الداعية إلى إعادة الفحص، ويلزم المشرع الممول

⁽²⁸⁾ صدر بتاريخ 8 / 6 / 2005، الجريدة الرسمية العدد 23 تابع فى 9 / 6 / 2005.

⁽²⁹⁾ صدر بتاريخ 27 / 12 / 2005، الجريدة الرسمية، بتاريخ 27 / 12 / 2005.

⁽³⁰⁾ انظر: د. عبد الباسط وفا محمد، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، دار النهضة العربية القاهرة، 2006/2007، ص 11.

⁽³¹⁾ نص المادة 94 فقرة 2 من القانون رقم (91) لسنة 2005، والمادة رقم (118) من اللائحة التنفيذية.

⁽³²⁾ نص المادة 95 فقرة 2 من القانون رقم (91) لسنة 2005.

⁽³³⁾ نص المادة 95 فقرة 3 من القانون رقم (91) لسنة 2005.

⁽³⁴⁾ نص المادة 95 فقرة 4 من القانون رقم (91) لسنة 2005.

بتوفير البيانات، وصور الدفاتر، والمستندات، والمحركات بما في ذلك قوائم العملاء والموردين التي تطلبها مصلحة الضرائب كتابة على النموذج رقم (32 فحص) خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ طلبها.

5- أعطي للممول الحق في أن يطلب مد المهلة الممنوحة له في حالة تقديمه دليلاً كافياً على الصعوبات التي واجهها في إعداد وتقديم البيانات والصور المطلوبة على النموذج رقم (26 طلبات)، ولرئيس المصلحة أو من يفوضه مد تلك المهلة أو أن يرفض طلبه على النموذج (33 فحص) مع إبداء الأسباب في حالة الرفض⁽³⁵⁾.

وبغرض تمكين موظفي مصلحة الضرائب من القيام بإجراءات ربط الضريبة في صورة تتفق والحقيقة والواقع، قرر المشرع الضريبي أن على جميع الجهات الحكومية بما في ذلك جهاز الكسب غير المشروع، ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة وشركات القطاع العام والنقابات إطلاع موظفي المصلحة ممن لهم سلطة الضبطية القضائية على ما يريدون الإطلاع عليه لديها من الوثائق، والأوراق بغرض ربط الضريبة المقررة بموجب هذا القانون ولا يجوز لها أن تمتنع عن إطلاعهم ولو بحجة المحافظة على سر المهنة، ويتعين على الجهات سالفه الذكر موافاة المصلحة بكافة ما تطلبه من البيانات اللازمة لربط الضريبة⁽³⁶⁾.

وقرر أنه على النيابة العامة أو جهاز الكسب غير المشروع أن تطلع مصلحة الضرائب على ملفات أية دعوى مدنية، أو جنائية، تتعلق بما تجرّيه المصلحة من فحص، أو ربط، أو تحصيل الضرائب المقررة بهذا القانون⁽³⁷⁾، ولوزير المالية أن يطلب من رئيس محكمة استئناف القاهرة الأمر بإطلاع موظفي مصلحة الضرائب، أو حصولهم على بيانات متعلقة بحسابات العملاء، وودائعهم وخزائنها في البنوك على النموذج (34 بيانات)⁽³⁸⁾.

ويلزم قانون الضرائب المكلفون بإدارة أموال ما، وكل من يكون من مهنتهم دفع إيرادات القيم المنقولة، وكذلك الشركات، والهيئات، والمنشآت، وأصحاب المهن التجارية وغير التجارية، وغيرهم من الممولين بأن

⁽³⁵⁾ المادة 96 من القانون رقم (91) لسنة 2005، والمادة 120 من اللائحة التنفيذية.

⁽³⁶⁾ المادة (97) من القانون رقم (91) لسنة 2005.

⁽³⁷⁾ المادة (98) من القانون رقم (91) لسنة 2005.

⁽³⁸⁾ المادة (99) من ق رقم (91) لسنة 2005؛ والمادة (121) من اللائحة التنفيذية لذات القانون.

يقدموا إلى موظفى مصلحة الضرائب ممن لهن صفة الضبطية القضائية عند كل طلب، العلى دفاتر التى يفرض عليهم قانون التجارة، أو غيره من القوانين إمساكها، وكذلك غيرها من المحررات، والعلى دفاتر والوثائق الملحقه بها وأوراق الإيرادات والمصروفات، لكي يتمكن الموظفون المذكورون من التثبت من تنفيذ جميع الأحكام التى يقررها هذا القانون، سواء بالنسبة لهم أو لغيرهم من الممولين، ولا يجوز الامتناع عن تمكين موظفى مصلحة المشار إليهم من الإطلاع، على أن يتم بمكان وجود العلى دفاتر والوثائق والمحررات، وغيرها أثناء ساعات العمل العادية، ودون حاجة إلى إخطار مسبق⁽³⁹⁾.

وتلتزم المنشآت والمؤسسات التعليمية والهيئات والمنشآت المعفاة من الضريبة المنصوص عليها فى هذا القانون، بما فيها المنشآت والشركات المقامة بنظام المناطق الحرة أن تقدم إلى موظفى مصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية عند كل طلب، على دفاتر حساباتها وكل ما تطالب بتقديمه من مستندات⁽⁴⁰⁾.

وحفاظاً على أسرار الممولين وصيانة لها؛ فقد ألزم القانون كل شخص يكون له بحكم وظيفته، أو اختصاصه أو عمله شأن فى ربط أو تحصيل الضرائب المنصوص عليها فى هذا القانون (قانون الضرائب على الدخل رقم (91) لسنة 2009)، أو فى الفصل فيما يتعلق بها من منازعات، بمراعاة سرية المهنة، ولا يجوز لأي من العاملين بمصلحة الضرائب ممن يتصل عملهم بربط وتحصيل الضريبة، إعطاء أى بيانات أو إطلاع الغير على أية ورقة أو بيان أو ملف أو غيره إلا فى الأحوال المصرح بها قانوناً، ولا يجوز إعطاء بيانات من الملفات الضريبية إلا بناء على طلب كتابى من الممول، أو بناء على نص فى قانون آخر، ولا يعتبر إفشاءً للسرية إعطاء بيانات للمتنازل إليه عن المنشأة، أو تبادل المعلومات، والبيانات بين الجهات الإيرادية التابعة لوزارة المالية، وفقاً للتنظيم الذى يصدر به قرار من وزير المالية⁽⁴¹⁾.

وقد حددت التعليمات العامة للفحص رقم (28) لسنة 2008⁽⁴²⁾ الضوابط التى يجب مراعاتها عند الفحص، وحددت الاختصاصات والمسؤوليات⁽⁴³⁾ لكل من قطاع الفحص الضريبى بمصلحة الضرائب، والإدارة

⁽³⁹⁾ المادة (99) فقرة 2، وفقرة 3 من القانون رقم (91) لسنة 2005.

⁽⁴⁰⁾ المادة (122) من اللائحة، والمادة (100) من القانون رقم (91) لسنة 2005.

⁽⁴¹⁾ المادة (101) من القانون رقم (91) لسنة 2005.

⁽⁴²⁾ صادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ 19 / 8 / 2008.

المركزية للفحص الضريبي، والمناطق الضريبية، والمأموريات، ولضمان جودة ودقة الفحص الضريبي أصدرت مصلحة الضرائب المصرية تعليماتها⁽⁴⁴⁾ بإنشاء لجان لمراقبة جودة الفحص، وتشكل هذه اللجان من مدير عام المأمورية ومدير عام الفحص أو مدير شئون الفحص بالمأمورية، وأقدم مراجع فحص بالمأمورية، ومفتش الفحص المختص بالمنطقة، ومفتش التوجيه والرقابة، وتختص هذه اللجان بمراجعة ومراقبة الجودة لعينة من الفحص قبل الإخطار بالنماذج القانونية، والتأكد من مدي انطباق أساليب الفحص على الحالة، بحث يتم إنهاؤها بالاتفاق بين الممول والمأمورية.

الفرع الثانى: الربط الضريبي الذاتى، ونظام مبسط لمحاسبة المنشآت الصغيرة والمتوسطة ومتناهية

الصغر

أدت الرغبة المتزايدة لدى أغلب الإدارات الضريبية فى معظم دول العالم فى تبسيط نظام ربط الضريبة؛ بهدف تشجيع الالتزام الطوعى لدى الممولين، إلى تبني العديد من الدول لنظام الربط الضريبي الذاتى للضريبة، كحل مناسب لتبسيط نظام ربط الضريبة، وتشجيع الالتزام الطوعى لدى الممولين⁽⁴⁵⁾، ونظراً لأهمية الربط الضريبي الذاتى؛ تتناوله الدراسة على النحو التالى:

تعريف الربط الضريبي الذاتى للضريبة:

يعنى نظام الربط الضريبي الذاتى أن يقوم الممول بنفسه بتحديد ودفع الضريبة المستحقة عليه بصورة صحيحة وفى الوقت المناسب⁽⁴⁶⁾، مع تدخل محدود من جانب موظفى الإدارة الضريبية المعينون بتقدير

⁽⁴³⁾ انظر تفصيل ذلك فى: البند ثالثاً من التعليمات العامة رقم (28) لسنة 2008 الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية فى 19/ 8/ 2008/.

⁽⁴⁴⁾ راجع: البند رابعاً من التعليمات العامة رقم (28) لسنة 2008 الصادرة عن مصلحة الضرائب المصرية بتاريخ 2008/8/19.

⁽⁴⁵⁾ 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.

⁽⁴⁶⁾ راجع: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص 181.

الإيرادات⁽⁴⁷⁾، بحث يقوم الممول بتقديم إقرار ضريبي للإدارة الضريبية، يتضمن سائر التفاصيل المتعلقة بدخله الخاضع للضريبة والضريبة المستحقة عليه عن السنة السابقة⁽⁴⁸⁾، حيث إن الممول ملتزم بتقديم إقرار ضريبي سنوي عن دخلة في الشكل وعلي النموذج الذي تصدره الإدارة الضريبية، والمحدد وفقا للقانون⁽⁴⁹⁾.

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 وفي جميع الأماكن ليراقب أعماله، وبالتالي فلا يمكنه تحديد مقدار الضريبة المستحقة على جميع الممولين بالدقة التامة⁽⁵⁰⁾، كما يحمى هذا النظام الممول من تحكم الإدارة الضريبية في تقدير إيراداته، ويوفر عليه الكثير من الإجراءات والوقت⁽⁵¹⁾.

ونظام الربط الضريبي الذاتي يعتمد على قيام الممول بتقديم إقرارا 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⁽⁵²⁾، فالإقرار الضريبي كما يشير إليه البعض: هو الذي تنصهر فيه القواعد والمبادئ المحاسبية مع أحكام التشريع الضريبي؛ لتخرج الوعاء الضريبي الذي يكون أساس تحديد المقدرة التكلفة للممول، ومن ثم تحديد العبء الضريبي له⁽⁵³⁾.

⁽⁴⁷⁾ انظر: د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 143.

⁽⁴⁸⁾ راجع: د. نائل عبد الرحمن صالح، ضريبة الدخل وأحكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة تحليلية للقانون الأردني الفرنسي، عمان- الأردن، 1986، ص 33-34.
⁽⁴⁹⁾ انظر:

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

⁽⁵⁰⁾ راجع: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، مرجع سابق، ص 181.

⁽⁵¹⁾ راجع: د. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1984، ص 223.

⁽⁵²⁾ انظر: د. مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، دراسة مقارنة، د. ت. لا. ن، ص 149.

⁽⁵³⁾ راجع: محمد محمود عبد القادر، الإقرار الضريبي بين المعالجة الضريبية والمعاملة الضريبية، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 318 - نوفمبر - ديسمبر 1998، ص 52.

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 الاعتراف بالدفاتر، والسجلات المنتظمة المستندة للإقرار عليها، إلا إذا أثبتت المصلحة عدم صحتها بموجب مستندات تقدمها، وجعل قانون الضرائب على الدخل المصري مجرد تقديم الممول إقراراً مستنداً على العلى دفاتر 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 الاعتراف به.

مزايا الربط الضريبي الذاتي للضريبة:

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

- يقلل من التكلفة الإدارية التي تنجم عن فحص الإدارة الضريبية 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.
- 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 بحث لا يكون لمأمور الضرائب شأن كبير في تقدير الضريبة⁽⁵⁴⁾.
- 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، ويؤدي إلى خفض

(54) انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط 2، مرجع سابق، ص 184.

تكاليف الإذعان الضريبي، نتيجة تقلص الحاجة إلى التفاعل الدائم بين الإدارة الضريبية والممولين⁽⁵⁵⁾.
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 فحص⁵⁶.

ومع ذلك لم يخل نظام الربط الضريبي الذاتي من عيوب⁽⁵⁷⁾ والتي من أهمها ما يلي:

- إذا تعرف الممول على طريقة العينة التي تأخذ بها الإدارة الضريبية، واستطاع أن يتنبأ مستقبلاً بأن 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 مصلحة الضرائب نتيجة اعتماد نظام الربط الضريبي الذاتي أو التقدير الذاتي، وتمثل في أن هذا النظام يلقي عبء الإثبات على مصلحة الضرائب، ويعتبر الضريبة المسددة من واقع الإقرار هي الضريبة النهائية، ما لم تثبت مصلحة الضرائب عكس ما ورد به، كما أن الربط الضريبي الذاتي يحتاج إلى نظام معلومات كفاء، وهذا الأمر غير متوفر بقدر مناسب في مصلحة الضرائب المصرية في الوقت الحالي.
- يتطلب نجاح نظام الربط الضريبي الذاتي توفير قدر كبيراً من المعلومات عن الممولين من مصادر مختلفة، وأن تتوفر هذه المعلومات للإدارة الضريبية في الوقت المناسب، مما يكلف الإدارة الضريبية مبالغ كبيرة؛ لتوفير الإمكانات المادية للحصول على تلك المعلومات.

⁽⁵⁵⁾ راجع: د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 144.
⁽⁵⁶⁾ انظر:

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

⁽⁵⁷⁾ انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط 2، مرجع سابق، ص 185.

- يتطلب نجاح هذا النظام أيضاً أن يكون لدى الممولين الوعي الكافي بالضرائب، وبالمعايير المحاسبية اللازمة لتحديد وعاء الضريبة، وما يترتب على ذلك من ضرورة إمساك دفاتر، والاستعانة بالمحاسبين والخبراء، لتقديم إقرار الربط الضريبي الذاتي الصحيح، وذلك لا يلائم صغار الممولين، وهم الأغلبية بالنسبة لأجمالي عدد الممولين في الدول النامية، ولا يسعهم إمساك على دفاتر لعدم خبرتهم الكافية بها، وعدم مقدرة أغلبهم المالية على الاستعانة بمحاسب أو خبير.

تقرير نظام مبسط لمحاسبة المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر:

يعد استخدام نظام مبسط للمحاسبة وخاصة للمنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر بفرض ضريبة مقطوعة حسب رقم الأعمال أو تقرير معاملة ضريبية مبسطة بحسب الاحوال نظاما جيدا يحقق مزايا للإدارة الضريبية والممولين على حد سواء حيث انه يساهم في الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية ويقلل من نفقات التحصيل ويحسن العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين، ويوفر على الممولين عناء الفحص الضريبي والالتزام الضريبية الاخرى والاستعانة بمحامين أو محاسبين ويقلل تعاملهم مع الإدارة الضريبية بحث يقتصر دورهم على دفع الضريبة المقطوعة المقررة وفقا لرقم الأعمال المحدد قانوناً⁽⁵⁸⁾.

المطلب الثاني: نظام القرارات المسبقة، واستخدام الوسائل الالكترونية الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة

تتناول الدراسة في هذا المطلب نظام القرارات المسبقة واستخدام الوسائل الالكترونية الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة كوسيلتان للحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية وزيادة الالتزام الضريبي لدى الممولين

الفرع الاول: نظام القرارات المسبقة

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 إنجاز معاملة معينة

⁽⁵⁸⁾ انظر: قانون رقم 152 لسنة 2020 بشأن تنمية المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر، منشور بالجريدة الرسمية بتاريخ 15 يوليو 2020.

بذاتها، أو مزاولته لنشاط معين، بحث يكون هذا القرار ملزم للإدارة الضريبية، ولا يجوز لها تغييره أو العدول عنه، طالما لم يحدث تغيير جوهري فى موضوع القرار، أو فى القانون المتعلق به⁽⁵⁹⁾.

سمات نظام القرارات المسبقة:

يتسم نظام القرارات المسبقة بما يلي:

1- أنه يهدف إلى مساعدة الممول على المعرفة المسبقة للمعاملة الضريبية وذلك لتحقيق الشفافية ودعم

الثقة بين الممول والإدارة الضريبية وتحسين العلاقة بينهما.

2- أنه يتسم بخصائص من أهمها أن القرارات المسبقة قرارات فردية تصدر لكل ممول على حدة، بناءً على

طلبه من حيث الأصل، ويجوز استثناء صدور قرار مسبق لعدد من الممولين بناءً على طلب جماعي

منهم؛ لتشابه ظروفهم أو اشتراكهم فى معاملة واحدة، ولا يستفيد منها ممولين آخرون لم يكونوا طرفاً

فيها، ولا تلتزم مصلحة الضرائب بتطبيقها على ممولين لم يشملهم القرار المسبق.

3- أن القرار المسبق يعالج موضوعاً محدداً، ويتناول بالدراسة معاملة أو صفقة أو نشاط محدد، وأنه يجب أن

يتعلق بمعاملات تتم فى المستقبل، ولا تتعلق بإبداء الرأي فى مسائل نظرية، أو حالات افتراضية، أو

بتفسير نصوص قانونية ليس لصاحب الطلب مصلحة معينة بشأنها.

4- تتسم القرارات المسبقة بأنها ملزمة للإدارة الضريبية، ولا يجوز لها أن تخالفها، أو تخرج عنها، أو تقوم

بالعدول عنها، طالما لم يحدث تغيير جوهري فى موضوع تلك القرارات، أو القانون المتعلق بها، أو أن

يقرر القضاء معاملة مختلفة فى حالة الممول مقدم الطلب مما يؤدى إلى التحلل من الالتزام⁽⁶⁰⁾.

عيوب نظام القرارات المسبقة:

يعاب على نظام القرارات المسبقة على أساس أنها تؤدى إلى كشف الثغرات القانونية التي يمكن أن يستفيد

منها الممول، ويفتح مجال الفساد من خلال إنشاء علاقات غير مشروعة بين الممول، والمعنيين بإصدار القرارات

⁽⁵⁹⁾ انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط 2، مرجع سابق، ص 186.

⁽⁶⁰⁾ راجع: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط 2، مرجع سابق، ص 187.

المسبقة؛ لاصطناع معاملة ضريبية غير عادلة أو غير صحيحة، كما انه يؤدى إلى تكرار الإجراءات بتكرار طلبات الممولين إصدار القرارات المسبقة⁽⁶¹⁾.

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⁽⁶²⁾.

مزايا نظام القرارات المسبقة:

لنظام القرارات المسبقة مزايا⁽⁶³⁾ من أهمها: 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.

تنشئ القرارات المسبقة علاقة مباشرة، وأكثر انفتاحاً بين الممول والإدارة الضريبية، تجعل تطبيق القانون واضحاً، و يقينياً مما يشجع على مزيد من الاستثمارات، وتساعد القرارات المسبقة الممول على أن يقوم بربط الضريبة ذاتياً بصورة صحيحة، وليست محلاً للمنازعة بينه وبين الإدارة الضريبية، كما أن هذا النظام يجعل تطبيق الإدارة للقانون الضريبي أكثر شفافية، ويمنع من اتخاذها القرارات لصالح أو ضد احد الممولين.

وقد أخذ قانون الضرائب على الدخل المصري رقم (91) لسنة 2005 بنظام القرارات المسبقة، حيث قررت المادة رقم (127) منه أن للممول الحق في أن يطلب من رئيس مصلحة الضرائب بيان موقف المصلحة في كيفية تطبيق قانون الضرائب على 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

⁽⁶¹⁾ انظر: د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 164.

⁽⁶²⁾ راجع: د. طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، مرجع سابق، ص 164.

⁽⁶³⁾ انظر: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط 2، مرجع سابق، ص 188.

المعاملات، ويرغب في إتمامها وذلك بعد تقديمه للوثائق الدالة على هذه المعاملة⁽⁶⁴⁾، وتلتزم مصلحة الضرائب بأن تصدر قرارها بشأن هذه المعاملة خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب، على أن يكون 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⁽⁶⁵⁾ للأسباب التالية:

1- 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 تتمتع المنازعة الضريبية رغم إصدار القرار المسبق، إذ أن للممول أن يطعن عليه إدارياً أو قضائياً.

2- أن المدة المحددة لإصدار القرار وهى 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.

3- أن للممول الحق في طلب إصدار قرارات مسبقة في جميع أنواع التعاملات، بغض النظر عن أهميتها، أو مدى سبق ارتباطه في معاملات مماثلة خضعت للضريبة من قبل، أو تبين معاملتها ضريبياً، 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.

⁽⁶⁴⁾ انظر: أ. سيد محمود أحمد معوض، شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، مصلحة الضرائب المصرية - قطاع التدريب، القاهرة، 2007، ص 596.

⁽⁶⁵⁾ راجع: د. رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط 2، مرجع سابق، ص 197 - 198.

ويرى الباحث أن على المشرع المصري أن يتدخل لمعالجة أوجه النقد التي تعرض لها نظام القرارات المسبقة سالفة الذكر، وذلك بان 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.

الفرع الثاني: استخدام الوسائل الالكترونية الحديثة في عمليات ربط وتحصيل الضريبة والتعامل مع

الممولين

يؤدي استخدام الوسائل الالكترونية الحديثة الى تقليل دور العنصر البشري في ربط وتحصيل الضريبة وبالتالي يقلل من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية من ناحية، ويساهم في احكام الرقابة على الممولين وزيادة الحصيلة الضريبية من ناحية اخرى حيث ان النظام الالكتروني في الربط والتحصيل اكثر دقة من العمل اليدوي، ولا يتأثر بالاطع البشري مقصودة كانت او غير مقصودة.

وبالنظر الى الإدارة الضريبية المصرية فانها تعتمد على ثلاثة محاور رئيسية تساعد في رفع كفاءة النظام الضريبي وهى اعادة هندسة الاجراءات الضريبية، وقد تم الانتهاء منها بالفعل، بالإضافة الى احلال هيكل تنظيمى متطور لمصلحة الضرائب بديلا عن الهيكل القديم لتواكب التشريعات والاجراءات وتنفيذها بكفاءة بالإضافة الى ميكنة منظومة الإدارة الضريبية وتوحيد الاجراءات الضريبية⁽⁶⁶⁾؛ لتيسير على الممولين، وتحصيل المستحقات الضريبية على النحو الذي يمكن الدولة من تعزيز اوجه الانفاق العام وتحسين مستوي معيشة المواطنين، والارتقاء بجودة الخدمات المقدمة اليهم، كما ان ميكنة اجراءات العمل الضريبي بداية من التسجيل ومكافحة التهرب الضريبي، والفحص والطعون والقضايا الضريبية وإدارة المخاطر،... وصولا الى تحصيل الضريبة. بالإضافة الى تنفيذ منظومة الفاتورة الالكترونية التي تساهم في حصر المجتمع الضريبي بشكل اكثر دقة، وتحقيق العدالة الضريبية، وتحد من التهرب الضريبي وتساهم في ضم الاقتصاد غير الرسمي الى الاقتصاد الرسمي

خاتمة

⁽⁶⁶⁾ انظر: قانون الاجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020، منشور بالجريدة الرسمية بالعدد رقم 42 مكرر (ج) بتاريخ 19 اكتوبر 2020.

تناولت الدراسة موضوع السلطة التقديرية للإدارة الضريبية من خلال التعرض لمفهوم السلطة التقديرية ، والأسباب التي تدعو لوجودها، مع بيان مزاياها وعيوبها واثرها على الحصيلة الضريبية في المبحث الأول، وتناولت الدراسة أهم وسائل الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية وهي نظام الفحص الضريبي بالعينة والأخذ بالربط الضريبي الذاتي والنظام المبسط لمحاسبة المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر، ونظام القرارات المسبقة، واستخدام الوسائل الالكترونية الحديثة في ربط وتحصيل الضريبة وذلك في المبحث الثاني من الدراسة.

نتائج الدراسة:

أسفرت الدراسة عن عدة نتائج من أهمها.

- أن السلطة التقديرية للإدارة الضريبية ضرورة لازمة لمساعدة الإدارة الضريبية في القيام بالمهام المكلفة بها في تنفيذ القوانين الضريبية، وخصوصا في حالات عدم تعاون الممول مع الإدارة الضريبية.
- أن وضع قيود على الإدارة الضريبية عند استخدامها لسلطاتها التقديرية مهم لحماية الممول من تعسف الإدارة في تطبيق القوانين الضريبية عليه، مع اعمال القضاء لرقابته على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية صونا لها من الانحراف.

- ان السلطة التقديرية للإدارة الضريبية تساهم بدور مهم في تحقيق الحصيلة الضريبة، وتحصيل ضريبة عادلة.
- أن نظام الفحص الضريبي بالعينة والربط الذاتي للضريبة ونظام القرارات المسبقة، و استخدام الوسائل الالكترونية الحديثة في عمليات ربط وتحصيل الضريبة والتعامل مع الممولين؛ تساهم في الحد من السلطة التقديرية للإدارة الضريبية وتدعم الالتزام الضريبي لدى الممولين إذا ما تم تطبيق تلك الأنظمة بطريقة سليمة.

التوصيات:

من اهم التوصيات في مجال هذا البحث:

- ضرورة تفعيل النظام المبسط لفحص ومحاسبة المنشآت المتوسطة والصغيرة ومتناهية الصغر، وسرعة انهاء اجراءات ميكنة منظومة العمل الضريبية في مصر بما يساهم في الحد من الإدارة الضريبية ويبسط الإجراءات الضريبية ويقلل من نفقات التحصيل، ويساهم في تحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين.

- ضرورة وضع ضوابط للفحص الضريبي بالعينة ونظام الربط الضريبية الذاتي بما يضمن الالتزام الضريبي السليم للممول، وضع قواعد موحدة للقرارات المسبقة خصوصاً بالنسبة للقرارات التي تصدر للممولين في حالات متماثلة حتى لا يكون هناك تضارب تمييز عند إصدار تلك القرارات، وان تكون تلك القرارات ملزمة للممول والإدارة الضريبية، مع التأكيد على تفعيل سلطة القضاء في رقابته على السلطة التقديرية للإدارة الضريبية صونها لها من الانحراف.

قائمة المصادر والمراجع

- إبراهيم عبد العزيز شيخا، الوسيط في مبادئ وأحكام القانون الإداري. دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 1999.
- الرقابة القضائية على أعمال الفحص والربط على ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (91) لسنة 2005 ولائحته التنفيذية، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر المنعقد في يومي 15-16 ديسمبر 2007، بكلية التجارة جامعة عين شمس، بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم (91) لسنة 2005
- حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1984، ص 223.
- حمدي سليمان القبيلات، الطعن في قرار تقدير ضريبة الدخل في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل الأردني رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته " دراسة تحليلية وتطبيقية"، مجلة الحقوق الكويتية، مجلس النشر العلمي، العدد 1- لسنة 32- ربيع الأول 1429 هـ - مارس 2008 م.
- رمضان صديق محمد، الإدارة الضريبية الحديثة، ط 2، دار النهضة العربية، القاهرة، 2006.
- سيد محمود أحمد معوض، شرح قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، مصلحة الضرائب المصرية - قطاع التدريب، القاهرة، 2007.
- طارق محمود عبد السلام السالوس، تفعيل دور الإدارة الضريبية في ظل الأزمة الاقتصادية، دار النهضة العربية، القاهرة، 2009.
- عبد الباسط وفا محمد، المنازعات الضريبية وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005، دار النهضة العربية القاهرة، 2006/2007.
- قيس حسن عواد البدراني، مفهوم السلطة التقديرية في قانون الدخل العراقي النافذ رقم 113 لسنة 1982، مجلة الرافدين للحقوق، المجلد (14)، العدد (51)، السنة (16).

- لينده يشوي، السلطة التقديرية ومفهوم الملائمة كامتياز من امتيازات الإدارة، مجلة الحقوق الصادرة عن مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد 2- السنة 34- جمادي الآخر 1431هـ- يونيو 2010م.
- محسن خليل، مبدأ المشروعية وتنظيم القضاء الإداري، مطبعة التوني، الإسكندرية، ص 96.
- محمد حامد عطا، معايير المراجعة المصرية والفحص الضريبي، المجلد السادس عشر، دار الطباعة الحرة، الإسكندرية، 2006.
- محمد محمود عبد القادر، الإقرار الضريبي بين المعالجة الضريبية والمعاملة الضريبية، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 318 - نوفمبر - ديسمبر 1998.
- مدحت عباس أمين، ضريبة الدخل في التشريع الضريبي العراقي، دراسة تحليلية لنصوص قانون ضريبة الدخل رقم 113 لسنة 1982 المعدل النافذ، دراسة مقارنة، د. ت. لا. ن.
- نائل عبد الرحمن صالح، ضريبة الدخل وأحكامها والجرائم الواقعة عليها، دراسة تحليلية للقانون الأردني الفرنسي، عمان- الأردن، 1986.
- نشأت ادوارد ناشد، ربط الضريبة وأثره على العلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، دراسة مقارنة، رسالة دكتوراه حقوق بني سويف، 2007، نشرت بدار النهضة العربية، القاهرة، 2008.
- سامي جمال الدين، الرقابة على أعمال الإدارة. بدون ناشر، 1995.

المراجع الأجنبية

- Jonathan Leigh Pemberton & Alicja Majdanska, **Changing the dynamics of the relationship between Tax Administrations and Taxpayers**, op cit.
- 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.
- Rodneng Fisher and Cynthia Coleman, "The Hardship Discretion-Building Bridges with the Community", e Journal of Tax Research, vol8, no 2, December 2010.
- D, Ascenzo M, " Sustaining good practice Tax administration " (2009) 38 at Rev 76.
- Amended at 3 III. Reg. 44, effective October 19, 1979.
- Jacqueline Morand-Devili, **Cours de droit administratif. Montchrestien, 6e édition**, Paris, 1999, P.278.
- De laubadère, "C 'est le pouvoir discrétionnaire, C'est à dire la marge de liberté que les sources de la légalité peuvent laisser à l'administrateur dans son activité." Voir André De laubadère, Yves Gaudemet, **Traité droit administratif. Tome 01, Libraire général de droit de jurisprudence, 16e édition**, Paris, 1999, P.578.