

## أثر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على هيكل الإدارة الضريبية والفحص الضريبي سماح محمد علي نجم

### الملخص

جاء القانون ليغير في سياسات الفحص الضريبي، حيث أصبح أسلوب الفحص الشامل لا يتوافق مع أهداف وفلسفة القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي تقوم على أساس تدعيم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية. كما جاءت أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لإرساء قاعدة تواجد إدارة ضريبية متطورة تعمل بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير الجودة الشاملة، وتقدم خدمات متميزة للممولين من خلال عاملين على درجة عالية من الاحتراف المهني، وتعمل بمبادئ العدالة والشفافية، وتحظى بتقدير واحترام المجتمع من خلال منظومة ضريبية متكاملة لخلق مجتمع ضريبي واع وملتزم لتحقيق الاستقرار المالي والنمو الاقتصادي.

## **Abstract:**

The law No. 91 of 2005 was issued to change the tax examination policies, which is mainly based on the strengthening of trust between taxpayers and tax administration. The provisions of that law were prepared to establish a base of sophisticated tax administration, which should be going efficiently and effectively according to the criteria of total quality.

In addition, those provisions could provide excellent services for financiers through working on a high degree of professionalism; working principles of fairness and transparency; and highly appreciated and respected community through an integrated tax system. This aims finally at creating a conscious tax community to be committed to achieving financial stability and economic growth.

## أولاً: المقدمة

يعد تحقيق أهداف السياسة الضريبية لأي دولة مرتبط بمستوى كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية، وذلك لما تقوم به الإدارة الضريبية من دور حيوي في تنظيم العلاقة الضريبية، حيث يتم تحويل التشريع الضريبي إلى التطبيق والتنفيذ من خلال الإدارة الضريبية، وفي نفس الوقت تمثل الجهة التي تتعامل مع الممولين، مما يتطلب الاهتمام بالعلاقات الإنسانية من جانب الإدارة الضريبية، وتتعدد العمليات التي تقوم بها مصلحة الضرائب وهي بصدد تطبيق القانون الضريبي، بداية من مرحلة حصر الممولين، وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة من خلال الفحص سواء من خلال الربط الذاتي أو الإداري، وقد كان لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ انعكاساً مباشراً على الإدارة الضريبية.

## ثانياً: طبيعة المشكلة

إن أي تشريع مهما كانت جودته واتساق نصوصه وأحكامه لن يؤدي ثماره إذا كانت الإدارة الضريبية ليست بالمستوى والكفاءة اللازمين، ولأن منظومة الإصلاح الضريبي تشتمل على العنصر البشري المكون للإدارة الضريبية ومنفذي القوانين الضريبية باعتبارهم جزء من عملية الإصلاح، ولكي يحقق الإصلاح الضريبي مكاسبه تتضح أهميته استمرار الإدارة الضريبية في التطوير المستمر لآلياتها، لأنه من غير إداره ضريبية قادره على تنفيذ التشريع الجديد لن تتجح عملية التطوير، ولا بد من تطبيق الهندسة الضريبية لإتمام عملية الإصلاح الضريبي، وتطبيقها يحتاج إلى إدارة ضريبية غير تقليدية تصف الإدارة بالأهداف عن طريق حسن استخدام إتباع الخطط والبرامج اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، ولا بد أن تكون على أرقى مستوى فني وإداري، وأن تكون هناك مقاييس جديدة علمية لقياس كفاءة الإدارة.

## ثالثاً: أهمية البحث

تحدد اهمية هذا البحث في دراسة ما يلي:

- الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب في ضوء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- أنواع واساليب الفحص الضريبي لتحقيق فلسفة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥
- أساليب التدريب بالإدارة الضريبية

أثر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على هيكل الإدارة الضريبية والفحص .....  
سماح محمد علي نجم

**رابعاً: هدف البحث** يهدف البحث إلى معرفة مدى مساهمة قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في إعادة تغيير لغة الحوار بين الممولين والإدارة الضريبية من خلال إرساء قاعدة تواجد إدارة ضريبية متطورة تعمل بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير الجودة الشاملة، وتقديم خدمات متميزة للممولين من خلال عاملين على درجة عالية من الاحتراف المهني.

### **خامساً: فروض البحث**

يوجد تأثير لقانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على هيكل الإدارة الضريبية وتغيير سياسات الفحص الضريبي.

### **سادساً: حدود البحث**

يقتصر البحث على دراسة قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، حيث لا يتناول البحث مشكلات متعلقة بقانون الضريبة على المبيعات أو الضريبة الجمركية أو غيرها.

### **سابعاً: منهج البحث**

- يرتكز إعداد هذا البحث على استخدام منهجين أساسيين، هما:
- **المنهج الاستقرائي:** وتم الاعتماد على هذا المنهج بصفة أساسية لاستقراء نصوص القانون الضريبي لمعرفة أثره على هيكل الإدارة الضريبية والتعرف على سياسات الفحص الضريبي.
  - **المنهج الاستنباطي:** يتم من خلاله استنباط المعلومات اللازمة لتحليل مدى مساهمة قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في مدى تحقيق الإدارة الضريبية في ظل عملية الدمج، والارتقاء المستمر بأداء الإدارة الضريبية لإرساء قاعدة تواجد إدارة ضريبية متطورة تعمل بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير الجودة الشاملة، وتقديم خدمات متميزة للممولين من خلال مخرجات المنهج الاستقرائي.

## ثامناً: تبويب البحث

يتم في هذا البحث دراسة أثر قانون الضريبة على الدخل على هيكل الإدارة الضريبية والفحص الضريبي من خلال دراسة

أولاً: الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب في ضوء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وفيه يتناول البحث بالدراسة والتحليل عملية الدمج وتحويل مصلحة الضرائب العامة إلى مصلحة الضرائب المصرية وكذلك تشكيل المجلس الأعلى للضرائب.

ثانياً: دراسة وتحليل أنواع واساليب الفحص الضريبي لتحقيق فلسفة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ثالثاً: تحليل أساليب التدريب بالإدارة الضريبية من خلال التعرض لمفهوم التدريب وأهميته ودراسة المهام الأساسية لقطاع التدريب بالإدارة الضريبية ومناقشة أهمية تنميته وتطوير الموارد البشرية في ظل القانون الجديد وقرار الدمج.

أولاً: الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب في ضوء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

صدر قرار رئيس الجمهورية رقم ١٥٤ لسنة ٢٠٠٦ بدمج مصلحتي الضرائب العامة والضرائب على المبيعات في مصلحة الضرائب المصرية، وينشأ بقرار من رئيس الجمهورية مجلس أعلى للضرائب يتبع رئيس مجلس الوزراء وتكون له الشخصية الاعتبارية.

١. الدمج وتحويل مصلحة الضرائب العامة إلى مصلحة الضرائب المصرية يعد من أهم الأسباب والدوافع لعملية الدمج في الحالة المصرية هي (مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٧):

- رفع كفاءة الإدارة الضريبية باعتبارها ركيزة أساسية في برنامج الإصلاح المالي والضريبي وذلك بإنشاء مصلحة الضرائب المصرية التي تتسم بالعصرية والتفاعل الإنساني والقانوني مع المجتمع الضريبي حتى يتم تطبيق القوانين الضريبية بشكل متوازن والحرص على مصلحة طرفي العملية الضريبية (الممول والخزانة العامة).

- الارتباط والتشابه الكبير بين ضرائب المبيعات وضرائب الدخل في معظم الأنشطة الضريبية ولذلك فإنه من الأفضل أن يتم ذلك تحت مظلة مصلحة واحدة.
- تحديث الإجراءات وإدخال التكنولوجيا الحديثة لجعل الخدمة التي تقدمها مصلحة الضرائب أكثر كفاءة وأقل تكلفة.
- تيسير الالتزام الطوعي للجمهور ومساعدته على الوفاء بالالتزامات الضريبية.
- تحسين مناخ الاستثمار لأن الضرائب وأسعارها ومرونة التعامل معها من أهم الموضوعات التي تشغل بال المستثمرين.
- تخفيض تكلفة العمل الضريبي وسرعة انجاز التحاسب الضريبي وتقديم خدمات متميزة لدافعي الضرائب بتوحيد الإجراءات عند تطبيق قانوني الدخل والمبيعات.

وأشار تقرير صندوق النقد الدولي إلى أن نجاح عملية الدمج أعتمد على مجموعة من العناصر الهامة منها:

- الإدارة الضريبية المتطورة.
- التنسيق المستمر بين السياسات الضريبية والخطط التشريعية الحاكمة للنظام الضريبي بشك عام تهيئة الرأي لقبول عملية الدمج واستطلاع رأي قطاع الأعمال سواء كانت اتحادات صناعية أو تجارية فيعملية مجال مصالح الإيرادية.
- التخطيط المسبق لعملية الدمج مع إدارة تطبيق نتائج هذه الدراسات بكفاءة، وضرورة أن تسبق عملية الدمج إجراءات إصلاح في السياسة الضريبية.
- نجاح الدمج يتوقف أيضا على التنسيق القوي والكامل بين القيادة الإدارية للمصالح الإيرادية التي تدمجها عن طريق اختيار قيادة موحدة قادرة على تحقيق التنسيق المطلوب.

أ. المبادئ الأساسية التي يقوم عليها تنظيم مصلحة الضرائب المصرية في ظل

الدمج

• ستعمل الإدارة بشكل أساسي الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب المصرية على أساس وظيفي، بمعنى أن الأنشطة الوظيفية سيتم تنظيمها وإدارتها بشكل هرمي.

• تطبيق نظرية التحصيل الحديثة

والتي تقوم على أن ٢٠% من الممولين بالمجتمع الضريبي سواء في الدول النامية أو المتقدمة يساهمون بنسبة ٨٠ % من إجمالي الحصيلة الضريبية السنوية وأن ٨٠ % من أفراد المجتمع الضريبي يساهمون بنسبة ٢٠ % من إجمالي الحصيلة، وبناء عليه يتم تقسيم الممولين على ثلاث فئات وفقاً لرقم الأعمال وهي:

■ الفئة الأولى: تمثل كبار الممولين، وتضم كل ممول يبلغ إجمالي ما يسدده من ضرائب مبيعات مليون جنيه فأكثر أو يصل صافي أرباحهم سبعة ملايين جنيه فأكثر بالنسبة للضرائب على الدخل، ويتم تطبيق قانوني ضريبة الدخل والمبيعات على هذه الشريحة.

■ الفئة الثانية: تمثل متوسطي الممولين، والتي ستضم كل ممول أقل من حد التسجيل في مأمورية كبار الممولين وفوق حد تسجيل ضريبة المبيعات الموجود الآن وهو ١٥٠ ألف جنيه كرقم أعمال ومن المحتمل رفع حد التسجيل ليكون ٣٠٠ ألف جنيه بصدور تعديل بعض أحكام قانون ضريبة المبيعات والانتقال إلى التطبيق الكامل لضريبة القيمة المضافة، ويتم تطبيق أيضاً قانوني الضرائب على المبيعات والعمالة على هذه الشريحة.

■ الفئة الثالثة: تمثل صغار الممولين، وهم كل ممول غير مسجل في ضريبة المبيعات وهذا يعني أن الممولين في هذه الفئة يخضعون لضريبة الدخل فقط.

• تتبنى الإدارة الضريبية منهجاً عالي الجودة ويتم التركيز فيه على خدمة الممولين والاعتماد على الثقة المتبادلة بين المصلحة والممولين والتأكد على أن المصلحة الجديدة جزء من المجتمع تؤثر فيه وتتأثر به وستكون بمثابة المستشار القانوني للضريبي لكل الممولين.

ب. الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب المصرية أثناء مشروع الدمج تم تشكيل هيكل تنظيمي لمشروع الدمج يتكون من بعض العاملين بمصلحة الضرائب على الدخل والمبيعات لوضع تصميم وخطة للمصلحة الجديدة بشكل يتلاءم مع البيئة والثقافة المصرية ويتكون هذا الهيكل من:

- اللجنة التوجيهية: يرأسها رئيس مصلحة الضرائب المصرية، وتضم في عضويتها ممثلين من وزارة المالية والمصلحتين وخبراء مصريين يتم تعيينهم بقرار من وزير المالية بالإضافة إلى مدير مشروع الدمج، وتتولى اللجنة تلقي كل التوصيات التي تنتهي إليها مجموعات العمل واتخاذ القرارات بشأن كل جوانب التخطيط والتنفيذ.
- مكتب برنامج المشروع: يرأسه أحد مستشاري وزير المالية ويضم في عضويته نخبة متميزة ممن لديهم دراية وخبرة محلية وعالمية في مجال الضرائب وتكنولوجيا المعلومات والموارد البشرية، ويقوم المكتب مع لجان الدمج بتحليل كل مجالات العمل بالمصلحة الجديدة ورفع التوصيات المقترحة إلى اللجنة التوجيهية لاتخاذ اللازم بشأنها.
- اختيار ١٧ مجموعة عمل متنوعة: وتم اختيار أعضاء تلك الفرق من المصلحتين بالتساوي وتقوم هذه المجموعات بوضع الخطة لكل مجالات العمل الضريبي وتقوم بتقديمها إلى اللجنة التوجيهية للموافقة عليها أو تعديلها.

ومما سبق تخلص الباحثة إلى ما يلي:

- أن عملية دمج مصلحتي الدخل والمبيعات تحت مسمى مصلحة الضرائب المصرية ليس هدفاً في حد ذاته وإنما هو جزء من عملية الإصلاح الضريبي



- وسيلة لتقديم خدمة ضريبية مميزة للممولين، حيث أنه سوف يوحد الإجراءات الضريبية، وبذلك يتم توفير وقت وجهد الممولين.
- ويتضح أن تقسيم الممولين إلى فئات طبقاً لرقم أعمالهم لا يعتبر بمثابة تفضيل فئة على أخرى في التعامل ولكن المقصود منه هو اتخاذ المصلحة لمنهج أساسي في التعامل مع الممولين كلاً طبقاً لإمكانياته سواء التكنولوجيا في مجال الإقرار الضريبي أو السجلات والدفاتر المحاسبية.
  - وتتفق الباحثة مع أحد الآراء (مسلم، ٢٠٠٧، ص ٢٨) والتي ترى أن عملية الدمج هي جزء من عملية إصلاح ضريبي يشمل عدة مكونات أساسية يجب التركيز عليها في آن واحد للارتقاء بالنظام الضريبي وتحقيق الأهداف الاقتصادية المرجوة منه، وتتمثل تلك المكونات الأساسية للإصلاح الضريبي في الآتي:
- توسيع الوعاء الضريبي: ويقصد به أن تصل الضريبة إلى عدد أكبر من دافعي الضريبة، من خلال التعرف على أنواع جديدة من الدخول أو السلع الاستهلاكية التي يمكن أن تفرض عليها الضريبة، وتوسيع الوعاء الحالي من خلال الوصول إلى شرائح لم تغطي في السابق.
  - ترشيد معدلات الضريبة: وتعني في الدرجة الأولى تقليل الفوارق بين المعدلات في الهيكل الضريبي لأنه كلما زادت الضريبة كلما زاد مقدار التعقيد الضريبي وزادت معه مشاكل التجنب والتهرب الضريبي.
  - التنسيق بين كافة الأدوات المالية: حيث أن عملية الإصلاح الضريبي لا بد أن تشمل النظر إلى النظام الضريبي بأكمله، لأن عملية إصلاح نوع واحد من الضرائب قد يكون على حساب نوع آخر.
  - رفع كفاءة الجهاز الإداري: ويتضح ذلك من خلال اهمية التناسق بين مدى ومستوى الإصلاحات الضريبية من ناحية ومد فاعليه وقدرة الجهاز الإداري على التكيف والتحسين السريع في الأداء من ناحية أخرى، وتتمثل أهم أهداف الإصلاح الإداري في:
- زيادة وتحسين الالتزام من جانب دافعي الضرائب.
  - زيادة كفاءة العمليات الأساسية لتقييم ومراجعته وتحصيل الضريبة.

ويعتبر من أهم الأسباب الأساسية لعدم الالتزام هو تعقيد القوانين والنظم ولإجراءات المنظمة للضريبة، وبالتالي فإن تبسيط قوانين ونظم الجهاز الضريبي هي خطوة اساسيه لجعل عمل الجهاز أكثر سهولة وفاعليه.

## ٢. المجلس الأعلى للضرائب

جاء قانون الضرائب رقم ٩١ ينص في المادة ١٣٩ على إنشاء مجلس أعلى للضرائب، وحدد اختصاصاته وتشكيله من مجموعة من الشخصيات العامة والخبرات المصرية والقانونية وأساتذة الجامعات و ٣ من رؤساء المصلحة السابقين، وحدد اختصاصاته القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في ثماني مواد (قانون رقم ٩١ ، ٢٠٠٥) هي ١٣٩ الي ١٤٦ وجاء القرار الجمهوري في يناير ٢٠١١ ليقر وجوده حيث صدر القرار.

ويهدف المجلس الي ضمان حقوق دافعي الضرائب على اختلاف انواعها والالتزام الإدارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن وان تتم اجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية وكذلك توجيه الممولين الي الاجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على حقوقهم.

وبتحليل هذه الاهداف نجد ان المشرع اهتم بتحديد علاقة المجلس بالمولين في ضمان حقوقهم وتوجيههم الي الاجراءات القانونية التي تكفل حصولهم على هذه الحقوق وان لم تحدد المادة كيفية ضمان حقوق دافعي الضرائب ويجب ان تتوافر لدي المجلس الوسائل التي يمكن بها التحقق من مدي التزام الادارات الضريبية المختصة بأحكام القوانين واللوائح الصادرة في هذا الشأن وكيف تتم اجراءات الربط والتحصيل في إطار من التعاون وحسن النية بين الادارة الضريبية والممولين.

المجلس الأعلى للضرائب يواجه عدة تحديات عند بدء عمله تتعلق باختصاصاته منها :

- تحديات ترتبط بمدي الحاجة الي اعادة هيكلة نظام الضرائب على الدخل في

مصر.

حيث انه من الملاحظ ان تغيرا ملموسا في توزيع الدخل بين المواطنين قد حدث مما يتطلب المواءمة بين هيكل النظام الضريبي وبين هذا التغيير بالإضافة الي التغيير في اتجاهات الدولة الاقتصادية والاجتماعية.

- تحديات ترتبط بنتائج التطبيق للتشريعات الحالية واهمها:
  - زيادة حجم المتأخرات الضريبية.
  - زيادة حجم التهرب الضريبي.
  - زيادة العبء الضريبي على بعض الممولين.
  - طول وضعف الإجراءات الضريبية الحالية.
  - الحاجة الي مراجعة الإعفاءات الضريبية الحالية.
- تحديات ترتبط بالإدارة الضريبية.

وهنا يجب حسم تعدد مصالح الضرائب والحاجة الي تقييم دراسة دمج بعض المصالح في إدارة ضريبية واحدة تحقيقا لعناصر الاقتصاد والكفاءة والفاعلية في الأداء.

وترى الباحثة ان المجلس الأعلى للضرائب يحتاج الي تعديل في احكامه تتناول مهامه وتشكيله ونطاق عمله بما يسمح له بتحقيق التطلعات المتعلقة عليه في ضوء التحديات القائمة في المجتمع الضريبي المصري وحتى لا يصبح المجلس عبئا على النظام الضريبي بدلا من ان يكون مرشدا له ومحققا لكفاءته وفاعليته.

ورد في أحكام ومواد قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يقوم المجلس بدور رقابي على أداء وزارة المالية ضريبيا ومصالحة الضرائب وابداء الرأي والموافقة على مشروعات القوانين الضريبية قبل عرضها على البرلمان ويكون حكما بين وزارة المالية ومصالحة الضرائب والممولين.

وتتلخص مهامه في دراسة القوانين واللوائح المنظمة لشئون الضرائب على اختلاف أنواعها واقتراح تعديلها، وذلك بالتعاون مع الحكومة والجهات الإدارية المختصة، والدفاع عن حقوق دافعي الضرائب.

ويتضمن اختصاصات المجلس أيضا على سبيل المثال وليس الحصر أن يتم عرض مشروعات القوانين واللوائح التي تقترحها الحكومة بالنسبة للضرائب عليه بمختلف أنواعها على المجلس لمراجعتها وأخذ رأيه فيها قبل عرضها على مجلس الشعب، وإلغاء كافة التعليمات التي لا تتفق وأحكام القوانين واللوائح المعمول بها، وعمل تقارير سنوية ترفع لمجلس الشعب ورئيس الجمهورية، بما من شأنه ضبط أداء الإدارة الضريبية.

## ثانياً: تحليل لأنواع واساليب الفحص الضريبي لتحقيق فلسفة القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

### ١. مفهوم الفحص الضريبي

الفحص الضريبي بصفه عامة يعنى بهالتحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي وأن كل ما نص القانون على خضوعه للضرائب من أنواع الايرادات والعمليات المختلفة قد خضع بالفعل للضرائب التي يجب أن يخضع لها، وانه لا توجد مبالغ أو ايرادات يجب خضوعها للضرائب اغفلها الممول بحسن النية (الشافعي، ٢٠٠٧، ص ٣١).

ويعرفه آخرون (عوض، ٢٠٠٧): الفحص الضريبي بأنه يعتبر فحصاً لغرض خاص يتضمن فحص حسابات الممولين والمنشآت والشركات بهدف تحديد وعاء الضريبة المستحقة، سواء كانت الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

كما يعرف بأنه عملية فحص انظمه الرقابة الداخلية والبيانات والحسابات والدفاتر الخاصة بالنشاط مستندياً وفنياً، والتحليل الانتقادي المنظم، وتقدير الحسابات والدخل الصافي الفعلي بما يتفق وقانون ضريبة الدخل بقصد إصدار قرار ضريبي يحدد بموجبه وعاء الضريبة وسعرها وقيمتها.

• اهمية الفحص الضريبي (عيسى، ٢٠٠٢، الشافعي، ٢٠٠٠، ص ٦) تكمن اهمية الفحص الضريبي في كونه وسيلة لا غاية تهدف لخدمة الإدارة الضريبية في تحديد الوعاء الضريبي على نحوٍ منظم يحافظ على حقوق الممولين والدولة.

• زيادة مستوى الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له.

• زيادة حصيلة الضريبة.

• التحقق من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي.

### ٢. تحليل لأنواع واساليب الفحص الضريبي

اختلفت فلسفة التشريع الضريبي الجديد عما سبقه من قوانين ضريبية، فقد عمد القانون إلى إعادة الثقة بين الممول والمصلحة، حيث سيتم اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس ربط الضريبة، مع عدم جواز اهدار الدفاتر

دون سبب جوهري، وفي المقابل سوف يتم الأخذ بنظام الفحص بالعينه وتغليظ عقوبة التهرب الضريبي، وذلك حفاظاً على حقوق الدولة والمجتمع (مصلحة الضرائب، ٢٠٠٥، ص ٨).

وبناء على ما سبق يتم دراسة وتحليل أنواع وطرق واساليب الفحص الضريبي بما يتماشى مع تحقيق أهداف القانون الضريبي الجديد.

#### أ. تحليل أنواع الفحص الضريبي

تحدد أنواع الفحص في نوعين:

##### • الفحص الضريبي المكتبي

##### ■ مفهوم الفحص الضريبي المكتبي

أنه عباره عن مجموعة من الاجراءات المكتبية التي يقوم بها المأمور الفاحص قبل قيامه بالانتقال إلى مقر المنشأة لإجراء الفحص الميداني، وذلك من خلال مراجعة ملف الممول لتكوين قاعدة بيانات اساسيه عن الممول المراد فحص إقراراته وحساباته ودفاتره.

##### ■ أهمية الفحص الضريبي المكتبي

- التعرف على حالة الممول بما يضمن جودة الفحص.
- تنفيذ خطة الفحص الموضوعية بأقل مجهود.
- التأكد من سلامة الاجراءات المطبقة واستكمالها إذا لزم الأمر.
- نقل الخبرات وزيادتها من خلال الاطلاع على تقارير الفحص السابقة.

##### ■ إجراءات الفحص المكتبي

تتعدد الاجراءات وتتركز أهمها على النحو التالي:

- مناقشة تقرير مراقب الحسابات والتعرف على التحفظات التي ابداه.
- دراسة الحسابات الختامية من واقع القرارات الضريبية وعمل مقارنات لها حتى يمكن أن يحدد المأمور الفاحص ما يجب أن يشمل برنامج الفحص، وكذلك الاسلوب الممكن اتباعه في الفحص.

وتؤكد كثير من الدراسات (الشافعي، ٢٠٠٧، ص ص ٣٣-٣٥، الغرناوي، ٢٠٠٥، ص ص ٥-٦) أن الواقع العملي للإدارة الضريبية يعتبر الفحص المكتبي أحد الخطوات التمهيديّة للأعداد للفحص والذي يتبعه ضرورة الانتقال إلى المنشأة لإجراء الفحص الميداني، ولا يعتبره أحد أنواع الفحص.

وبتحليل مفهوم واجراءات الفحص المكتبي ترى الباحثة أن أخذ الإدارة الضريبية للفحص المكتبي بأنه يعد أحد الخطوات التمهيديّة لأعداد للفحص الضريبي فقط يتعارض مع فلسفة التشريع الجديد والذي يستهدف استعادة الثقة بين الإدارة الضريبية والممول، لأنه إذا أكدت نتيجة الفحص المكتبي أنا قائمة الدخل قد أعدت وفقاً لمعايير المحاسبة الضريبية، وان بنود الإقرار الضريبي لا تتعارض مع أحكام القانون فيجب أن يتم تقدير ذاتي للضريبة لما يحقق ما استهدفه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

#### • الفحص الضريبي الميداني

المأمور الفاحص هو الذي يحدد موعد الفحص الضريبي الميداني، ويتضح ذلك من خلال المادة ٩٥ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن:

"تلتزم المأمورية المختصة بأخطار الممول بكتاب موصى عليه بعلم الوصول بالتاريخ المحدد للفحص ومكانه والمدة التقديرية له قبل عشرة أيام كتابة على الأقل من هذا التاريخ. ويلتزم الممول باستقبال موظفي المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية وتمكينهم من الاطلاع على ما لديه من دفاتر ومستندات ومحركات و ....

ولا يجوز إعادة فحص عناصر سبق فحصها مالم تتكشف حقائق جوهرية تستوجب اعادة الفحص".

وتناولت المادة ١١٩ من اللائحة التنفيذية الشروط التي يجب على اساسها تحقيق الفقرة الأخيرة من المادة ٩٥ من القانون (اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥).

ومما سبق يتضح أن الانتقال إلى الفحص الميداني يجب أن يكون إذا ما تأكد من أن هناك ضرورة لذلك من خلال إجراء الفحص المكتبي، وان القانون ولائحته

التنفيذية وضعا شروط ومحددات تحد من سلطة المأمور الفاحص في الانتقال للفحص الميداني.

وتتفق الباحثة مع أحد الآراء (شعيب، ٢٠٠٧، ص ٥٩٩) التي ترى بأن الفحص الميداني يعتبر نوعاً من أنواع الفحص وليس خطوة من خطوات الفحص الضريبي على المأمور الفاحص ضرورة القيام بها.

#### ب. تحليل طرق الفحص الضريبي

توجد طريقتان للفحص الضريبي:

##### • الفحص الضريبي الشامل

■ والفحص الضريبي الشامل يقصد به فحص كافة الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات المستند إليها الإقرار وجميع المفردات والقيود المثبتة بها ومراجعة كافة المستندات والترحيلات وأعمال الجمع والترصيد ومطابقة الدفاتر والسجلات وكافة المعلومات المالية مع الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتأكد من سلامة القيد وانتظامه وأن كافة الدفاتر والسجلات تعبر عن قيمة النشاط الحقيقي.

■ ونظام الفحص الضريبي الشامل هو الأسلوب الذي استخدم منذ نشأة الضريبة في مصر عام ١٩٣٩ وحتى نهاية السنة المالية ٢٠٠٤ وهو أسلوب في الفحص كان يهتم أساساً بالكم وليس بالكيف ومن التطبيق العملي لهذا النظام ظهرت كثير من أوجه القصور التي أفقدته مقومات العدالة والكفاءة والمرونة والاستقرار والذي كان ووفقاً لما أظهرته دراسات عديدة يمثل عبئاً كبيراً على كل من الممول ومصصلحة الضرائب ولم يحقق كذلك أهداف النظام الضريبي ويتضح ذلك ما يلي (الشافعي، ٢٠٠٠، ص ٨٧، الدياسطي، ١٩٩٩):

- طول وتعقد الاجراءات أو زيادة الاعباء والتكاليف الإدارية.
- الحاجة إلى عدد كبير من مأموري الفحص لفحص الكم الهائل من الملفات الضريبية، والذي يصعب توفيرهم في الوقت المناسب.

- طول الوقت الذي يستغرق حتى تصبح الضريبة واجبه الأداء، الأمر الذي يترتب عليه تأخر توفير حصيلة متجدده للدولة، تمكنها من مواجهة الأعباء المالية العامة أو تنفيذ خطط التنمية.
- تعرض بعض الحالات للسقوط بالتقادم الخمسي، وضياع حصيلة الضريبة على الخزنة العامة للدولة نتيجة عدم القدرة على فحص كافة الحالات خلال المدة القانونية.
- ومن خلال تطبيق هذا النظام نتج (عطيه، ٢٠٠٦، ص ص ١٠-١١):
  - حدثت فجوة كبيرة بين الربط والمستهدف.
  - زادت عدد حالات التهرب الضريبي.
  - زيادة عدد المنازعات الضريبية بين الممولين والمصلحة.
  - لم يحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الممولين على أساس مقدرتهم التكاليفية الحقيقية.
- ويتضح للباحثة أن أسلوب الفحص الشامل لا يتوافق مع أهداف وفلسفة قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لأنه لا يشجع الممولين على الالتزام الطوعي، حيث أنه لا يميز بين الممولين الملزمين بتقديم اقراراتهم الصحيحة وغير الملزمين بذلك، ولأنه لا يعمل على تحقيق نتائج توزيعية ايجابية عن طريق الضرائب في المجالات الاجتماعية والاقتصادية بإعادة توزيع الدخل القومي وتوزيع المدخرات على المنافذ الاستثمارية في إطار خطة التنمية وما تتضمنه من أولويات.
- الفحص الضريبي الانتقائي بالعينة
  - يقصد بالفحص الضريبي الانتقائي خضوع نسبة محددة من الاقرارات الضريبية المقدمة والملفات لفحص دقيق في ضوء محددات ومؤشرات معينة، في حين تعتمد باقي الاقرارات بالحالة التي اعدت عليها بدون فحص، بحيث يتم فحص الملف الضريبي مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل سنة، على أن يكفي كل سنة بعينة معينة على سبيل المثال وحسب الأحوال (نخيل، ١٩٩٧).
  - وينقسم الفحص الضريبي الانتقائي إلى (غنيم، ٢٠٠٥، ص ص ١١-١٢):



• فحص ضريبي انتقائي تفصيلي: ويعني اختيار مجموعة من الملفات طبقاً لمؤشرات معينة وسريان ما أسفر عنه الفحص على كافة الملفات المماثلة، ويتم الفحص داخل هذه العينة لجميع العمليات والدفاتر والسجلات.

• فحص ضريبي انتقائياًختياري: ويعني اختيار عدد معين من العمليات والمستندات والدفاتر والسجلات داخل عينة الملفات لفحصها على سبيل الاختبار.

ومما سبق يتضح أن الفحص الضريبي بالعينة في ضوء القانون ٩١ لسنة 2005 يتم من خلال اختيار مجموعة من اقرارات الممولين ويتم فحصها ضريبياً. وترى الباحثة أن أسلوب الفحص بالعينة يتفق مع تحقيق أهداف القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، لما يحققه من مزايا مثل تشجيع الممولين على الالتزام الطوعي، حيث أنه يفرق بين الممولين الملتزمين وغير الملتزمين، كما تتناسب هذه الطريقة مع الزيادة المستمرة في عدد الممولين والتطور في حجم نشاطاتهم الاقتصادية، ويعمل على الاهتمام بجودة عملية الفحص الضريبي وليس بكمية ما يتم فحصه من الاقرارات.

وتوجد بعض الآراء (عبد الخالق، ٢٠٠٥، ص ص ١١-١٢) التي تتخوف من أن الإدارة الضريبية قد وضعت أسساً وقواعد مبدئية لتطبيق الفحص بالعينة مما قد يؤدي إلى تطبيق محدود وضئيل للغاية للفحص بالعينة وأنها ستؤدي إلى استمرار العمل بالفحص الشامل، حيث يقتصر الفحص بالعينة على حالات الربح دون الخسارة.

#### ج. أساليب الفحص الضريبي

• الفحص الضريبي التفصيلي

ويتمثل أسلوب الفحص التفصيلي لتحديد وعاء الضريبة في فحص جميع الدفاتر والسجلات والمستندات والحسابات المستند إليها الاقرار الضريبي بهدف التأكد من تنفيذ أحكام التشريع الضريبي، سواء فيما يتعلق بجميع الايرادات أو التكاليف أو المصروفات والخصومات والوصول إلى الوعاء الصحيح الخاضع للضريبة، حيث يتم فحص قائمة الدخل، ثم قائمة المركز المالي (الميزانية).

ويتضح أن هذا الأسلوب هو الذي يتم اتباعه عند طريقة الفحص الشامل، مما يجعله لا يتلاءم مع مقتضيات الفحص في ضوء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

#### • الفحص الضريبي الاختباري

ويعني أن يقتصر الفاحص الضريبي على اختبار عدد معين من المستندات والدفاتر والعمليات لفحصها على سبيل العينة، فإذا تبين لا أن هذه العينة خالية من الخطأ والغش فإنه من حقه أن يفترض صحة بقية المستندات والدفاتر والعمليات الأخرى التي لم يتم فحصها. ويستخدم الفاحص لتحديد حجم العينة أحد الأساليب التالية (قنديل، ٢٠٠٦، ص ص ٢٠٣-٢٠٧، شاهين، ١٩٩٠، ص ص ٢٥٦-٢٥٨، Guy, 1981, PP 2-17, (Tryfos, 1996, 41-71):

#### ■ أسلوب المعاينة الحكيمة أو العمدية

حيث يتم تحديد حجم العينة واختيار بنودها طبقاً للتقدير الشخصي للفاحص، ويتميز هذا الأسلوب بسهولة بالرغم من أنه يتم بناء على التقدير الشخصي للفاحص، مما يفقده توافر عنصر الموضوعية عند اختيار العينة.

#### ■ أسلوب المعاينة الإحصائية

يتم استخدامه على نطاق واسع في فحص جميع العمليات باعتباره أسلوب متطور لاختبار عينات الفحص، ويتميز هذا الأسلوب بتمكين الفاحص الضريبي من تقدير خطأ العينة باستخدام الوسائل الإحصائية المتعارف عليها مثل معدل وقوع الخطأ ومستوى الثقة ودرجة دقة العين، ويساعد على أن يتم الفحص خلال فترة زمنية محددة، مما يؤدي للحصول على نتائج سليمة.

#### • الفحص الضريبي التحليلي

يرتكز الفحص التحليلي على أساس أن هناك علاقة ارتباط بين أرصدة الحسابات، حيث تتوقف قيمة أرصدة بعض الحسابات على قيمة أرصدة حسابات أخرى، مثل العلاقة بين المبيعات ومصاريف البيع وبين سعر البيع وتكلفة

المبيعات. وأشارت بعض الدراسات (لطفي، ١٩٩٨، ص ص ٧٣-٧٤) أن الفحص الضريبي يعتبر مجموعة من الاجراءات التحليلية التي تشمل العمليات التالية:

- التنبؤ بالأرصدة للبنود محل المراجعة أو الفحص.
- مقارنة هذه الأرصدة المتوقعة مع تلك التي تم التقرير عنها في القوائم المالية بقصد تحديد الاختلافات بينهما.
- تقييم الأهمية النسبية لتلك الاختلافات والانحرافات بغرض تحديد مدى الثقة في الفحص التحليلي ومدى امكانيه التوسع في إجراء اختبارات تفصيليه اضافيه.
- الأساليب المستخدمة في الفحص التحليلي (الشافعي، ١٩٩٧، ص ص ٧٥-٩٥، مصطفى، ٢٠٠٧، ص ص ٦٨-١٤١)
- المقارنات: وتعد أكثر أساليب الفحص التحليلي استخداما، وتتم في عدة صور، مثل مقارنة أرصدة الحسابات الإجمالية بأرصدة سنوات أخرى سابقة.
- تحليل الاتجاه: ويعني تحليل التغيرات في بند معين من بنود القوائم المالية خلال الفترات المحاسبية المختلفة، ويستخدم في ذلك عدة طرق:
  - الطريقة البيانية: وتتم بعمل رسم بياني وتحديد نقاط البيانات خلال الفترات موضوع المقارنة.
  - طريقة التغير من فترة لأخرى: يتم من خلال هذه الطريقة تحديد الاتجاه من واقع سلسلة من البيانات على أساس التغيرات التي حدثت للبند موضوع التقدير بين فترة سابقة أو أكثر.
  - طريقة السلاسل الزمنية الإحصائية: ويمكن رسم خط الاتجاه وتحليل الانحدار وتحديد القيم بالأساليب الاحصائية باستخدام طريقة المربعات الصغرى، حتى يتمكن الفاحص من تقدير القيم المتوقعة للمبيعات مثلاً ودراسة الاتجاه.
- التحليل المالي: يتمثل في دراسة القوائم المالية بعض تبويبها التبويب الملائم واستخدام أساليب فنيه ورياضيه واحصائية بهدف تبيان الارتباطات التي تربط بين عناصرها والتغيرات التي تطرأ على هذه

العناصر، خلال فترة واحدة أو عدة فترات، وأثر هذا التغيير على الهيكل المالي للمشروع.

■ ينقسم التحليل المالي بصفة عامه إلى نوعين رئيسيين هما إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية لعدة فترات، ودراسة القوائم المالية من كافة الوجوه عن فترة معينة بالذات.

#### ● أساليب التحليل المالي

○ المقارنات والتغيرات والاتجاهات: ويقصد بها إجراء المقارنات بين عناصر القوائم المالية لعدة فترات، بهدف إبراز التغيرات تمهيداً لدراسة اسبابها، ومعرفة تأثيرها على الهيكل التمويلي للمشروع، والنتائج التي يتم الحصول عليها تتطلب من الفاحص إجراء الفحص اللازم للتأكد من صحة بنود قائمة الدخل بصفة عامة أو بند صافي الدخل بصفة خاصة.

○ قوائم التوزيع النسبي: هي التي توضح الوزن النسبي للعناصر داخل المجموعة الواحدة والوزن النسبي لإجمالي هذه المجموعات داخل القائمة المالية الواحدة.

○ النسب المالية: ويقصد بها العلاقة التي تنشأ بين الأرقام الواردة في قائمة ماليه معينة أو بين أرقام هذه القوائم وارقام قوائم أخرى، وتفيد هذه النسب في تحديد التغيرات الهامة والارتباطات بين البيانات التي تعكس حقيقة المعاملات المالية في المنشأة. من هذه النسب والتي تهم المأمور في ظل الفحص التحليلي على سبيل المثال وليس الحصر:

- نسبة مصاريف المبيعات إلى المبيعات
- نسبة مجمل الربح إلى المبيعات.
- نسبة صافي الربح إلى المبيعات.
- نسبة الإهلاك إلى الاصول الثابتة.
- نسبة العوائد المدفوعة إلى القروض.

وبعد دراسة وتحليل أنواع وطرق وأساليب الفحص الضريبي في ضوء القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تخلص الباحثة إلى:

- بالرغم من أن الفحص الضريبي الشامل قد يتناسب مع المجتمعات التي تعاني من نقص في الوعي الضريبي، مما يجعل الممولين غير قادرين على إعداد الاقرارات الضريبية بشكل سليم، وعدم تمكنهم من إمساك الدفاتر والسجلات اللازمة، إلا أنه لا يتناسب مع أهداف وفلسفه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي تقوم على أساس من تدعيم الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية، وايضا حيث يعتمد هذا النوع من الفحص على مهارات الفاحص والتي تختلف من فاحص لآخر، مما ينعكس على موضوعية وعدالة الفحص الضريبي، مما يجعله لا يحقق ما استهدفه المشرع.
- وبناء على الفقرة السابقة تم تطبيق الفحص بطريقة العينة وفقاً لمقتضيات أحكام المادة ٩٤ من القانون، وتتطلب هذه الطريقة استخدام أساليب الفحص الاختباري أو التحليلي أو الاثنين معاً، ولا يتناسب مع أسلوب الفحص التفصيلي وخاصة في ظل زيادة حجم تعاملات الممولين.
- لا بد من تنمية مهارات ألفاحص الضريبي حتى تؤهله من استخدام الوسائل الرياضية والاحصائية والنسب المالية، حيث تعتمد أساليب الفحص الاختباري أو التحليلي على هذه المهارات، مما يمكن الفاحص من إنجاز أعمال الفحص بأبعاده المتطورة.

### ثالثاً: تحليل أساليب التدريب بالإدارة الضريبية

يعد التدريب أحد الوسائل الهامة في تطوير وتنمية الموارد البشرية، وبالتالي فإن بناء الاستراتيجيات بهدف تطوير وتحديث أساليب نظم العمل أصبحت أمراً ضرورياً وخاصة في الجهاز الضريبي، وتعتمد عملية التدريب على نقل المهارات المناسبة سواء الفنية منها أو العملية بطريقة تواكب تحديات متطلبات العمل التي تتغير باستمرار، نتيجة للتغيرات البيئية المحيطة بظروف العمل، وانطلاقاً من ذلك كان لا بد أن تنتهج الإدارة الضريبية نظاماً لتدريب العاملين لمواجهة تحديات فحص الاقرارات الضريبية وتطبيق قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ليساهم في إعادة تغيير لغة الحوار بين الممولين والإدارة الضريبية.

## ١. مفهوم التدريب وأهميته

يقصد بالتدريب اكساب الأفراد المعلومات والمعارف المتعلقة بأعمالهم وأساليب الأداء الأمثل فيها، وصقل المهارات والقدرات التي يتمتعون بها وتمكينهم من استثمار الطاقات التي يخترنونها ولم تجد طريقة للاستخدام الفعلي بعد، بالإضافة إلى تعديل السلوك وتطوير أساليب الأداء التي تصدر عن الأفراد لإتاحة الفرص والمزيد من التحسين والتطوير في العمل وتأمين الوصول إلى أهداف الإنتاجية المتصاعدة، بما يحقق معايير الجودة الشاملة (هلال، ١٩٩٦).

وبخصوص أهمية التدريب، فإن قطاع التدريب والتطوير بمصلحة الضرائب يحمل على عاتقه مسؤوليه نقل الخبرات والمعرفة من النظم الضريبية العالمية إلى البيئة المصرية من خلال تطوير البرامج التدريبية باستخدام أساليب تدريبية متطورة لمواجهة كل المستجدات في بيئة العمل، ويهدف ذلك إلى تخفيض الفجوة بين الأداء الحالي والمستهدف (إبراهيم، ٢٠٠٧) معتمدين لتحقيق ذلك على مدربين اكفاء يملكون الخبرات النظرية والعملية، وتكمن أهمية التدريب في كونه أحد المحاور الأساسية لتنمية الموارد البشرية وتكوين الكوادر القادرة على الإسهام بفاعليه في تحقيق الإصلاح الضريبي والتنمية الشاملة، ويعد من أهم محاوره ما يلي:

- تدريب العاملين على كيفية مساعدة المملين في تقديم الخدمة الضريبية.
- تدريب الممولين على كيفية تحرير اقراراتهم ونوعيتها، وكذلك ارشادهم إلى أهم مزايا الالتزام الطوعي والذي يعد من أهم نقاط فلسفة القانون الضريبي الجديد.

• تدريب العاملين على فحص القرارات الضريبية بعد القانون الجديد.  
كما يساهم التدريب في إعادة تغير لغة الحوار والتخاطب بين الممولين والإدارة الضريبية، حيث كانت المعتقدات السائدة لدى الكثير من مأموري الضرائب تقوم على فكرة أن الممول غير صادق، مما يستوجب الأمر بالذهاب بالتقديرات الجرافية إلى أبعد الحدود لحين إجراء الفحص الضريبي والاتفاق من خلال اللجان الداخلية على صافي ربح تربط عليه الضريبة، ولكن هذا الفكر لا يتواءم مع فلسفة القانون الضريبي الجديد (عبد الخالق، ١٩٨٦).

## ٢. المهام الأساسية لقطاع التدريب بالإدارة الضريبية

يعد من أهم المهام الأساسية لقطاع التدريب بالإدارة الضريبية ما يلي:

- وضع وتنفيذ خطط التدريب لموظفي الإدارة الضريبية ضمن إطار تنميه الموارد البشرية، من خلال توفير فرص التدريب العملية والفنية لتأهيل الكوادر البشرية مهنيًا للنهوض بالمهام المستجدة لتحقيق مزيداً من الالتزام الطوعي لجمهور الممولين، وتحقيقاً لمبدأ الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة (توفيق، ٢٠٠٤).
- استخدام أحدث الوسائل والتقنيات العلمية لمواكبة التطورات المستجدة في مجال التدريب، ونقل الخبرة بما يكفل الارتقاء بمستوى كفاءة الأداء في قطاع التنفيذ وبما يحقق مزيداً من فاعلية الإدارة الضريبية نحو تحقيق اهدافها بالشكل الذي ينمي درجة رضا الممولين.

## ٣. اهمية تنميه وتطوير الموارد البشرية في ظل القانون الجديد وقرار الدمج

أ. اهمية التدريب في ضوء الدمج

جاء في رسالة الإدارة الضريبية عند صدور قرار الدمج بين ضرائب الدخل والضرائب على المبيعات في مصلحة الضرائب المصرية: "... وقد ألقى هذا القرار على أكتافنا شرف تحمل هذه الأمانة القومية الكبرى... وحمل ضمائرنا أمام التاريخ والوطن مسؤوليه بناء مصلحة ضريبية على مستوى عالمي... تتميز بمستوى عالي في الالتزام بالمعايير والمقاييس الدولية... وتنتهج نهجاً ضريبياً فعالاً من حيث:

- تقديم خدمة أكثر جودة وشمولاً وسهولة للممول وللعاملين...
- خدمة توفر الجهد والوقت والتكلفة... وتتعامل مع ملفات العملاء من خلال نظرة واحدة وشاملة في نفس الوقت... نظرة يحددها إطار العمل وتضبطها قوانين وتشريعات ولوائح المصلحة الجديدة، نظرة ينتهي معها عصر الاتجاهات الفردية... وتزول بسببها كافة التشوهات الضريبية المختلفة... مما يجعل العمل الضريبي مدخلاً حقيقياً لمواطنة فاعلة... تخرج بنا من

ضيق ثقافة الجباية والفرد إلى رحابات ثقافة الثقة والالتزام الطوعي للممول..."

وترى الباحثة أن رسالة المصلحة جاءت متمثلة في إدارة ضريبية متطورة تعمل بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير الجودة الشاملة، تقدم خدمات متميزة للممولين من خلال عاملين على درجة عالية من الاحتراف المهني، تعمل بمبادئ العدالة والشفافية، وتحظى بتقدير واحترام المجتمع، من خلال منظومة ضريبية متكاملة، لخلق مجتمع ضريبي واعٍ وملتزم لتحقيق الاستقرار المالي والنمو الاقتصادي.

ب. تنميه وتطوير الموارد البشرية لرفع كفاءه عمليه الفحص الضريبي (متولي، ٢٠٠٣، الناغي، ١٩٧٣)

إن تطوير التشريعات الضريبية ونظم العمل مالم يواكبه تطوير مماثل في الموارد البشرية القائمة على تنفيذ القانون ونظم العمل لا يؤدي إلى أحداث التطوير المنشود، إن تطور أي مؤسسة مربوط بتطور نظامه الإداري ولا يمكن أن يتطور النظام الإداري إذا لم نغير مفاهيمنا ونظرتنا نحو هذا النظام.

واقترحت بعض الدراسات (إبراهيم، ٢٠٠٧، ص ١٧) أن تطور النظام الإداري لابد أن يتم بوضع وصف وظيفي محدد لكل وظيفة بدءاً من وصف وظيفي لوظيفة المأمور الفاحص لحالات كبار أو متوسطي أو صغار الممولين تتناسب مع روح القانون الضريبي الجدي، ثم اختيار كوادر ذات كفاءات تتناسب وهذا الوصف الوظيفي الذي حددها، ثم القيام بالتدريب المستمر والمتطور للفاحصين نظراً لأن التعامل مع كل فئة من فئات دافعي الضرائب يختلف من فئة لأخرى، ثم تتم المراقبة المستمرة لذلك النظام.

وتؤكد الباحثة على ضرورة التوسع في مجال تدريب العاملين الجدد من خلال برنامج توجيهي عام يكون هدفه تعريفهم بدور الإدارة الضريبية الجديد في ظل فلسفة القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتغيرات السياسية والاقتصادية واجبات ومسؤوليات العاملين ونظم تكنولوجيا المعلومات وكيفية استخدامها، وخاصة في ظل التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية وهي بصدد تطبيق القانون الجديد، والتي يعد من أهمها نظام فحص الاقرارات الضريبية وفق القانون



الضريبي الجديد والذي يعتمد على الفحص بالعينة والتي يجب أن يتم اختيارها وفقاً لمعايير موضوعية تعتمد على القدرات الفنية والعلمية للفائمين بعملية الفحص، وعلى الرغم من أن معظمهم على درجة عالية من الخبرة في مجال الفحص الضريبي إلا أنه قد استجبت بعد الموضوعات المهمة أثناء عملية الفحص مثل معايير المحاسبة المصرية، محاسبة المشروعات الصغيرة ضريبياً، السعر المحايد وكيفية تحديده، مخاطر الفحص بالعينة، وغيرها من الأمور التي لا بد من أن يكون الفاحصين على دراية كاملة بها.

### الخلاصة

تناول البحث توضيح أثر قانون الضريبة على الدخل على هيكل الإدارة الضريبية والفحص الضريبي من خلال التعرف على الهيكل التنظيمي لمصلحة الضرائب في ضوء القانون 91 لسنة ٢٠٠٥ وتحليل لأنواع وأساليب الفحص الضريبي لتحقيق فلسفة القانون إضافة إلى تحليل أساليب التدريب الإدارية الضريبية.

## النتائج

- أستهدف القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إرساء علاقة ضريبية مستقرة وتعتمد على الثقة المتبادلة بين الممولين والإدارة الضريبية من خلال إيجاد شكل مقبول للمعاملات الضريبية
- تعد الإدارة الضريبية همزة الوصل بين التشريع الضريبي والممولين، وأن مأمور الضرائب هو الجزء الفعال في الإدارة الضريبية، ولذلك يجب توافر كل الجوانب الفنية والقانونية والموضوعية وبعض الصفات الشخصية في مأمور الضرائب. حتى يقوم بأداء عمله بالكفاءة والفعالية المطلوبين.
- بالرغم من أن الفحص الضريبي الشامل قد يتناسب مع المجتمعات التي تعاني من نقص في الوعي الضريبي، إلا أنه لا يتناسب مع أهداف وفلسفه القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

## التوصيات

- تطوير لغة الحوار والتخاطب بين الممولين والإدارة الضريبية من خلال تكثيف التدريب وتنمية مهاراتهم للتعامل مع الممولين، وذلك لتأكيد ودعم الثقة الذي ينعكس إيجابياً على زيادة التزام الممولين ضريبياً.
- ضرورة استقلال وحياديه المأمور الفاحص لما يحققه من زيادة في كفاءته وجوده أداء عمليه الفحص، مما ينعكس إيجابياً على مصداقيه عمل المأمور الفاحص.
- لا بد من تنمية مهارات ألفاحص الضريبي حتى تؤهله من استخدام الوسائل الرياضية والاحصائية والنسب المالية، مما يمكنه من إنجاز أعمال الفحص بأبعاده المتطورة.

أثر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على هيكل الإدارة الضريبية والفحص .....  
سماح محمد علي نجم

## المراجع :

### المراجع العربية:

#### الكتب:

١. أحمد فتحي مصطفى، طرق واساليب الاحصاء، بدون ناشر، ٢٠٠٦ ٢٠٠٧ .
٢. أمين السيد لطفي، المراجعة باستخدام التحليل الكمي ونظم دعم القرار، دار النهضة العربية، ١٩٩٨
٣. جلال الشافعي، أساليب الفحص الضريبي الحديثة، بدون ناشر، ٢٠٠٠ .
٤. جلال الشافعي، فلسفة وسالب المراجعة الحديثة، بدون ناشر، ١٩٩٧ .
٥. حسين محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، دراسات في المحاسبة الإدارية، بدون ناشر، ١٩٩٦ .
٦. رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية مقارنا بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، القاهرة، بدون تاريخ.
٧. سعيد عبد العزيز عثمان، شكري رجب العشماوي، اقتصاديات الضرائب (سياسات - نظم - قضايا معاصرة)، بدون ناشر، ٢٠٠٧ .
٨. عبد الرحمن توفيق، المناهج التدريبية المتكاملة، مكتبة عين شمس، ٢٠٠٤ .
٩. عبد الفتاح محمد قنديل، طرق واساليب الاحصاء، بدون ناشر، ٢٠٠٦ .
١٠. متولي السيد متولي، رؤية مصرية معاصرة، مكتبة عين شمس، ٢٠٠٣ .
١١. محمد عبد الغني هلال، مهارات إدارة الجودة الشاملة في التدريب، دار النهضة العربية، ١٩٩٦ .

#### الدوريات:

١. إبراهيم محمد درويش عيسى، نموذج مقترح للتنبؤ بالحصيلة الضريبية مع دراسة تطبيقية على الضريبة على أرباح شركات الأموال، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعه المنصورة، المجلد ٢٦، العدد رقم ١، ٢٠٠٢ .
٢. السعيد محمد عبد العزيز شعيب، أثر معايير المحاسبة المصرية وقانون الضريبة على الدخل على هيكل الفحص الضريبي، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، ألسنة ٢٧، العدد الأول، مجلد ١، ٢٠٠٧ .
٣. محمد محمد عبد القادر الدياسطي، نموذج مقترح لترشيد قرار الفاحص الضريبي عن مدى امانه النظم المحاسبية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعه المنصورة، المجلد ٢٣، العدد الثاني، ١٩٩٩ .

أثر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على هيكل الإدارة الضريبية والفحص .....  
سماح محمد علي نجم

### المؤتمرات:

١. أسامة عبد الخالق، دراسة انتقادية للبعد المحاسبي والضريبي في ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢ ١٥ سبتمبر ٢٠٠٥.
٢. جلال الشافعي، دراسة انتقادية مقارنة لقانون الضريبة على الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب ١٢ ١٨ سبتمبر ٢٠٠٥.
٣. سامي غنيم، آليات فعالية الفحص الضريبي الانتقائي وفقاً لمحددات المحاسبة الاستراتيجية والمعايير الرقابية، المؤتمر الضريبي العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، سبتمبر ٢٠٠٥.
٤. سيد عطيتو محمد علي، الرابط التقديري في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبه الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، كلية التجارة، جامعه عين شمس، ١٥ ١٦ ديسمبر ٢٠٠٧.
٥. عادل التابعي الغرنائي، التقدير الذاتي كأساس لربط الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، ١٢ ١٥ سبتمبر ٢٠٠٥.
٦. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، الحاجة الماسة لإعادة هندسة التدريب بالدارة الضريبية لمواجهة تحديات فحص القرارات الضريبية وتطبيق قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، المؤتمر الضريبي السنوي الخامس عشر بعنوان الفحص الضريبي في ضوء معايير المحاسبة المصرية وقانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ١٥ ١٦ ديسمبر ٢٠٠٧.
٧. نصحي منصور نخيل، تطور نظام الفحص الضريبي باستخدام أسلوب الفحص بالعينة، المؤتمر العلمي السنوي الأول، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، ٢٣ ٢٤ فبراير ١٩٩٧.
٨. يوحنا نصحي عطيه، مقومات نجاح نظام الفحص الضريبي باستخدام العينة، المؤتمر الضريبي الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بعنوان النظام الضريبي المصري - القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل - مشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحلول، يونيو ٢٠٠٦.

### مصادر أخرى:

١. أسامة على عبد الخالق، المحاسبة الضريبية للفئات صعبة المحاسبة - دراسة مقارنة مع اشاره خاصة للمهن الطبية، رسالة ماجستير، بدون ناشر، كلية التجارة، جامعه عين شمس، ١٩٨٦.
٢. اسئلة واجوبة في قانون الضرائب الجديد، مصلحة الضرائب، يونيو ٢٠٠٥.

٣. جلال الشافعي، الفحص الضريبي من الناحيتين النظرية والعملية، وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية، قطاع التدريب، ٢٠٠٦، ٢٠٠٧.
٤. رسالة رئيس مصلحة الضرائب المصرية عن قرار دمج مصلحتي الدخل والمبيعات في مصلحة الضرائب المصرية، يناير ٢٠٠٧.
٥. سيد محمود أحمد عوض، شرح أحكام قانون الضريبة العامة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مصلحة الضرائب المصرية، ٢٠٠٧.
٦. المادة ١١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٧. المواد ٩٠ و ٩٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
٨. المجلس الأعلى للضرائب يواجه تضاربا حول الاختصاصات والتمويل، الأهرام الاقتصادي، ١٨ يوليو ٢٠١١.
٩. محمود السيد الناغي، الأعداد والفحص الضريبي في إطار مبادئ المحاسبة واصول المراجعة، رسالة ماجستير، بدون ناشر، كلية التجارة، جامعه عين شمس، ١٩٧٣.
١٠. مصطفى عبد العزيز شاهين، نحو نظام معلومات للفحص الضريبي كأساس لزيادة فاعلية أساليب التحاسب الضريبي - بالتطبيق على ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، رسالة ماجستير، كلية تجارة بنها، ١٩٩٠.
١١. المواد من ١٣٩ الى ١٤٦ من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
١٢. نظام الربط الذاتي في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بحث منشور على الشبكة العنكبوتية العالمية، عنوان الموقع:  
<http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=5189#.UuUJgL>  
Q1iNU تاريخ الدخول: ٢٠١٣/١/٢٦ الساعة ١٢:١٤.
١٣. هل ينجح تطبيق أسلوب التقدير الذاتي للضريبة؟، الأهرام الاقتصادي، ٣ ابريل ٢٠٠٦.

### المراجع الأجنبية:

1. Guy, D.M., An Introduction to Statistical Sampling in Auditing, John Wiley & Sons Inc. New York 1981.
2. Tryfos, P., Sampling Methods for Applied Research, John Wiley & Sons, New York, 1996.