

تطوير أداء الفاحص الضريبي لتحسين الكفاءة والفاعلية عند التصدي للمشكلات الضريبية في مصر

دكتوراه/ علياء عبد اللطيف أحمد عابد (*)

قائمة بأهم المصطلحات المستخدمة في البحث

المصلحة: مصلحة الضرائب المصرية.

الضريبة : الضريبة على القيمة المضافة.

الفاحص الضريبي: مأمور الضرائب بكل مأمورية داخل المصلحة، أو القائم
بالفحص والمراجعة.

المكلف: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً
المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً أو تاجراً أو
مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل
المنصوص عليه في القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ م بإصدار قانون الضريبة على
القيمة المضافة، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة
خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو
مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق القانون رقم ٦٧
لسنة ٢٠١٦ م مهما كان حجم معاملاته.

المسجل: المكلف الذي تم تسجيله لدى المصلحة وفقاً لأحكام القانون رقم
٦٧ لسنة ٢٠١٦ م.

الشخص المرتبط: كل شخص يرتبط بشخص آخر بعلاقة تؤثر في تحديد
وعاء الضريبة بما في ذلك:

(*) جامعة الأزهر - كلية البنات الإسلامية بأسسوط - شعبة التجارة - قسم المحاسبة.
البريد الإلكتروني: abed.aliaa@yahoo.com

١. الزوج والزوجة والأصول والفروع.
 ٢. شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (٥٠٪) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.
 ٣. شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.
 ٤. أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠٪) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.
 ٥. رب العمل والعمال التابعون له الذين تربطهم به علاقة عمل.
- مورد الخدمة:** كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.
- المستورد:** كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أيًا كان الغرض من الاستيراد.
- المقيم:** الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يعد مقيمًا في مصر وفقًا لأحكام قانون الضريبة على الدخل.
- المنشأة الدائمة:** المقر الذي يتم من خلاله ممارسة النشاط، ومنها:
- محل الإدارة.
 - الفرع، المكتب، المصنع، أو ورشة العمل.
 - المنجم، أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.
 - موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التركيب.
- ويكون الشخص الذي له منشأة دائمة في مصر. من المخاطبين بأحكام القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ م.
- أصحاب المصلحة:** يعرف أصحاب المصلحة بأنهم هؤلاء الذين لهم بعض

التأثير والاهتمام بأداء المصلحة، وتوفير الموارد وتضع المتطلبات التي تحتاج إلى تحقيق.

ويشمل أصحاب المصلحة على الموظفين والفاحصين، الممولين والمكلفين، والمسجلين، والموردين للخدمة، والمستوردين، والأشخاص المرتبطين، والمقيمين، والمنشأة الدائمة، الباحثين، البيئة، الحكومة والمجتمع. ويجب على المصلحة أن تحدد أصحاب المصلحة هؤلاء وذكرهم في أولويات وضع حلول باستخدام التقنيات الحديثة ويتم تفريغهم بشكل أساسي من قبل الإدارة العليا، كما يجب على المصلحة أن تحدد تفاعلهم وتدخلهم فيما بينهم وبين المصلحة.

متطلبات أصحاب المصلحة:

ويمكن حصر أهم متطلبات أصحاب المصلحة في ظل تطبيق التقنيات الحديثة:

- القابلية للتطبيق على أي منظمة.
- التحسين المستمر للعمليات والأداء.
- إشراك أصحاب المصلحة في جميع العمليات.
- إتاحة معلومات عن المهمة الحالية والقيم أمام أصحاب المصلحة.
- التوافق مع مبادئ الضريبة العادلة والأخلاقية.
- إدارة الموارد البشرية بطريقة عادلة.
- التواصل عند استثناء بعض أصحاب المصلحة وتضمينهم في الخطط المستقبلية.
- التقرير عن ملاحظات وتعليقات أصحاب المصلحة عن المشكلات التي تم اختيارها من المصلحة للحل.

• بيئة مفتوحة للمسائلة من جانب أصحاب المصلحة

مفهوم إدارة الجودة الشاملة: (TQM) Total Quality Management

تعريف معهد المقياس البريطاني: «فلسفة إدارية تشمل كافة نشاطات المنظمة التي يتم من خلالها تحقيق احتياجات وتوقعات العميل والمجتمع، وتحقيق أهداف المنظمة كذلك بأكفأ الطرق وأقلها تكلفة عن طريق الاستخدام الأمثل لطاقت جميع العاملين بدافع مستمر للتطوير».

منهج Deming or Shewhart :

وتعرف أيضا بدوره خطط-افعل-افحص-نفذ PDCA Plan-Do-Check-Act Cycle

هو أحد مناهج «كايزن» للتحسينات المتدرجة وكذلك يستخدم داخل أسلوب الـ 6 سيجما وهو إطار عمل من أجل حل المشكلات العارضة، والتي لا تتواءم مع احتياجات ومتطلبات العملاء، وذلك من خلال التأكيد على ضرورة تنفيذ العملية بصورة صحيحة وفعالة، ويستلزم ذلك تحقيق أهداف كل مرحلة من مراحله.

صوت العميل Voice Of Customer

يقصد به «الوصف الكامل لمتطلبات واحتياجات العملاء سواء المعلن منها أو حتى غير المعلن».

تحليل السبب والأثر (عظم السمكة) Cause/Effect (fish Bones)

يساعد في تجميع الأفكار الكلية لفريق العمل، ومساعدته أيضاً في تحديد كل الأسباب الممكنة لحدوث الخطأ، فهو يساعد على المزيد من التحليل لجذور المشكلة.

الحلقات المتكررة Repetitive loops

الأساس في الحلقات التكرارية هو شيوع استخدامها في تصميم نظام ما

والبرمجة أو البرمجيات، حيث تسمح هذه الحلقات لأجزاء معينة من هذا النظام أن يتكرر مرات كثيرة للوصول إلى حالة معينة منشودة وطريقة ومستوى بعينه مطلوب من أداء النظام.

منحنيات التعلم Learning curves

يعرف المنحني على أنه تصوير شكلي للمحاولات والإنجاز، وهو مؤشر للتقدم الحاصل بين محاولة وأخرى للفرد حيث إن تكرار أداء الفرد لواجباته يزيد من مهارته وخبرته، وينعكس ذلك في صورة كفاءة الأداء وقلة الأخطاء، وبتالي فإن زيادة المهارة والخبرة لدى الأفراد العاملين من شأنها أن تؤدي إلى تقليل الزمن اللازم لإنجاز العمل والذي بدوره يؤدي إلى تخفيض التكاليف والرقابة عليها والبحث عن مسبباتها.

تحليل لماذا/ لماذا؟ Why-Why Analysis?

تسلسل تفرعي يبدأ بالإجابة على السؤال الأول وينتهي عند السبب الجذري للمشكلة، وتطبق على المشكلات سهلة الحل.

الملخص

انتشر تطبيق الضريبة على القيمة المضافة خلال العقود الماضية على نطاق واسع لتصبح من أكثر الضرائب انتشاراً في بلدان العالم. وتفضل كثير من الحكومات تطبيق هذه الضريبة نظراً إلى ما هو شائع عن سهولة تحصيلها ووفرة حصيلتها. وقامت الإدارة الضريبية المصرية حالياً بتطبيق هذه الضريبة، علماً أن هذا التطبيق كان يتطلب وجود بنية تحتية تنظيمية ومؤسسية ضريبية متطورة ووعياً ودقة في البيانات والمعلومات والاستعلام الضريبي واستحداث تقنيات وأدوات تواكب التطور المنشود في الأداء خاصة عند التعرض لإيجاد حلول للمشكلات الضريبية، وللأسف هذه العوامل يمكن القول بأنها ليس متوافرة بالمستوى اللازم في الهيكلية والإدارة الضريبية المصرية في الوقت الحالي بالدرجة المنشودة لتحقيق أهداف الضريبة على القيمة المضافة، الأمر الذي يتطلب مزيداً من التحضير والتأهيل لاستخدام تقنيات تعتمد على نظم الجودة الشاملة لتحسين الكفاءة و الفاعلية وتقديم حلول للمشكلات الضريبية في مصر.

ومن خلال دراسة أبرز مشكلات تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات، ومحاولة رصد الإيجابيات والسلبيات لضريبة القيمة المضافة ثم صياغة بعض المتطلبات والشروط اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بصورة فعّالة وعادلة على أرض الواقع حيث إن التطبيق في مصر لا زال يحتاج إلى مزيد من الجهود التنظيمية والتشريعية، وأن لا يتم بمعزل عن بعض العوامل أو المظاهر الاقتصادية المرتبطة بها بمعنى أن يكون التطبيق في إطار سياسة مالية اقتصادية اجتماعية محكمة لكي لا ينعكس سلباً على الفقراء وأصحاب الدخل المحدود ولضمان تحقق العدالة الضريبية والاجتماعية وبما

يحقق أهداف أصحاب المصلحة. الأمر الذي يتطلب دخول أساليب ومفاهيم جديدة لتكون بمثابة أدوات حديثة وتقنيات يستخدمها الفاحص الضريبي عند تطوير أدائه والتعامل مع مشاكل تطبيق النظام الضريبي المصري ومنها: نموذج عظم السمكة والذي يستخدم لتحليل الأثر والسبب عند دراسة إيجاد حلول للمشكلات، الحلقات المتكررة لتحقيق المرونة والتكرار خاصة في الإجراءات المتكررة - منحنيات التعلم لتشمل المهارات والإتقان وتحقيق وفورات الوقت - دورة (PDCA)⁽¹⁾ بما يحقق الكفاءة والفاعلية لمصلحة الضرائب المصرية إضافة إلى التحسين المستمر.

الكلمات المفتاحية:

الضريبة على القيمة المضافة (VAT) - مشاكل تطبيق النظام الضريبي المصري - الحلقات المتكررة Repetitive loops - منحنيات التعلم Learning curves - دورة (PDCA) - نموذج عظم السمكة.

(1) PDCA= Plan-Do-Check-Act Cycle.

Abstract

Spread the VAT application during the past decades on a large scale to become more prevalent in the countries of the world taxes. And many governments prefer the application of this tax due to what is common for ease of collection and the abundance of their proceeds. The Egyptian tax administration is currently implementing such a tax, noting that this application would have required the presence of infrastructure, regulatory and institutional tax sophisticated and aware and accuracy in data and information and tax query and develop Tgueninat tools keep pace with the desired development in the private performance when exposed to a tax solutions to problems, and unfortunately these factors can say it is not available the level required in the structural Egyptian tax administration at the moment primarily intended to check the VAT goals, which requires more preparation and qualification for the use of technologies depends on the overall quality to improve efficiency and effectiveness and provide tax problems in Egypt solutions systems.

Through the study of the most prominent application of tax public law problems on sales, and trying to monitor the pros and cons of the VAT has been formulated that some of the requirements and conditions necessary for the application of VAT in an effective and fair on the ground as the application in Egypt still needs further regulatory and legislative efforts and that is not in isolation from some of the factors or economic aspects related in the sense that the application is in the context of social Court of economic and financial policy in order not to reflect negatively on the poor and low-income tax check and to ensure justice and social order to achieve the objectives of the stakeholders. Which requires entry methods and new concepts to serve as modern tools and techniques used by the examiner tax when developing performance and dealing with the Egyptian tax system application problems, including: recurring episodes to achieve the flexibility and redundancy, especially in the refined procedures - learning curves to include skills and proficiency and achievement and savings time - Cycle (PDCA). So as to achieve efficiency and effectiveness in the interest of the Egyptian taxes in addition to continuous improvement.

key words:

Value Added Tax (VAT) - Egyptian tax system application problems - Repetitive loops- Learning curves - Cycle (PDCA) - Fishbone Model.

مقدمة:

في مارس ٢٠١٦، تم إدخال تعديل جذري على المجموعة الاقتصادية في الحكومة المصرية وذلك بهدف مواصلة تنفيذ برنامجها للإصلاح الاقتصادي الساعي إلى رفع معدلات النمو الاقتصادي وتعزيز مستوى التشغيل. إضافة إلى رغبة الحكومة في الحصول على قرض من صندوق النقد الدولي، وما يستتبع هذه الرغبة من ضرورة التقدم ببرنامج للإصلاح المالي والاقتصادي. ذلك أن صندوق النقد الدولي معروف بتحمسه الشديد للضريبة على القيمة المضافة وبأنه يميل إلى دفع الحكومات التي تطلب الاقتراض منه إلى تضمين التحول إلى هذه الضريبة في خطابات النوايا التي تقدمها للصندوق. وأحد أهم دعائم هذا الإصلاح الاقتصادي هو إصلاح السياسة المالية العامة. ومن ثم، تهدف وزارة المالية المصرية إلى تحديث نظام الضرائب، حيث إن إحدى الخطوات المهمة هي تطبيق نظام ضريبة القيمة المضافة عوضاً عن نظام ضريبة المبيعات الحالي. ولكن هذا التحديث لا يجب أن يتوقف عند تحديث النظام فقط بل يجب أن يمتد للقائمين على تنفيذ وتطبيق النظام والتوجه نحو تحديث أدائهم والأدوات الحديثة التي يمكن أن تدعم هذا التطور في الأداء بهدف رفع الكفاءة والفاعلية والتحسين المستمر. (د. عبد المنعم لطفي، ٢٠١٦: ٣-٦، الأمم المتحدة، ٢٠٠٧: ٤٠-٤٣، د. ولد عيسى، ٢٠١٢: ٢٨-٣٠) وفي الإطار نفسه، نجد أن دول العالم تحاول تبني فلسفة الإصلاح الضريبي مع استحداث قواعد واضحة لملء الإقرارات الضريبية، التي أصبحت تعتمد على التقييم الذاتي من جانب الممولين، وتطبيق عقوبات رادعة لغير الملتزمين. هذا بالإضافة إلى اتخاذ العديد من التدابير الهادفة إلى رفع كفاءة التحصيل والرد الضريبي مع تأكيد كفاءة

وفاعلية الطعن الضريبي لحماية حقوق الممولين. (صندوق النقد الدولي، ٢٠١٦: ١٩، سمر حسن، ٢٠١٢: ١-١٥).

ومن هنا فإن قيام مصلحة الضرائب المصرية باستخدام بعض التقنيات الحديثة من شأنه دعم ومساندة الأهداف المرجوة ومنها الشفافية والعدالة خاصة عند إيجاد حلول للمشكلات الضريبية وقد قطعت الإدارة الضريبية المصرية شوطاً طويلاً في تطبيق هذه الفلسفة الحديثة بأركانها المختلفة. وقد حددت الإدارة الضريبية المصرية ثلاثة أهداف لها (صندوق النقد الدولي، ٢٠١٦: ١٩، عبد الله عبد اللطيف، ٢٠١٢: ١-١٠) الأول: زيادة الإيرادات الضريبية بغرض تقليص العجز المتنامي في الموازنة العامة المصرية، الثاني: جعل الإدارة الضريبية أكثر شفافية وعدالة، الثالث: تحسين أداء الاقتصاد المصري. وهو ما تسانده بقوة التقنيات الحديثة المقترحة عند تطبيقها.

أولاً: طبيعة المشكلة:

في ظل التغيرات السريعة والمتلاحقة التي يشهدها العالم وجد أن المنظمات في وضع حرج يتطلب منها مواجهة ما يحدث من منافسة في الأسواق العالمية، وفي سبيل ذلك يجب على إدارة المنظمات أن تبذل جهداً إدارياً مميزاً للحفاظ على استمرارية المنظمة وتفوقها في أداء مهامها، ومن هذه المنظمات مصلحة الضرائب المصرية وهذا يتطلب منها استخدام تقنيات وأدوات حديثة من شأنها تحقيق الجودة الشاملة والكفاءة والفاعلية للمصلحة ككل وللقائمين باستخدام تلك التقنيات، بحيث إذا ظلت النظم التقليدية في الفحص عند حل المشكلات الضريبية تستخدم فقط للوفاء بالمتطلبات الضرورية للفحص دون النظر للاحتياجات المتطورة والمتزايدة لأصحاب المصلحة خاصة عند التعرض لحل المشكلات المتعلقة بهم، فإنه

بالتالي يصبح نظاماً عتيقاً منفصلاً عن المرونة والتطور في الأداء ويعد إهداراً للموارد (د. سليمان مصطفى، أ/ صلاح الدين إبراهيم، ٢٠١٤ : ١-ب).

وفي ضوء التغيرات الحديثة والتطورات في بيئة العمل فقد أدى الأمر إلى مزيد من المتطلبات من الفاحص الضريبي حيث أصبح هناك ضرورة للالتزام بمعايير ومواصفات تتوافق مع مبادئ الشفافية في الأداء والعدالة عند حل المشكلات الضريبية، وهو الأمر الذي يشير إلى زيادة دور المصلحة والفاحص في بذل المزيد من الجهد في سبيل تطوير الأداء والأهم انعكاس هذا التطور في الأداء على أصحاب المصلحة وشعورهم بالتحسين المستمر في كافة التغيرات التي تحدث داخل المصلحة، ويتطلب ذلك بالتبعية ضرورة امتداد عمل الفاحص ليشتمل على أدوات وتقنيات للفحص عند حل المشكلات الضريبية المختلفة.

ويهدف هذا البحث إلى التعرف على أهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر- وتحليل مشاكل تطبيق النظام الضريبي المصري وإيجابيات وسلبيات التطبيق مع تحديد المتطلبات اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بصورة فعالة وعادلة في مصر- تمهيداً للتعرض لكيفية تحول دور المصلحة والفاحص التقليدي عند حل المشكلات الضريبية المختلفة باستخدام تقنيات حديثة التي تعتمد على المواصفات العالمية في أدائها، لتكون النتيجة النهائية هي الحصول على فاحص ضريبي لديه القدرة على استخدام أدوات حديثة وتقنيات عند تطوير أدائه و التعامل مع مشاكل تطبيق النظام الضريبي المصري ومنها: الحلقات المتكررة Repetitive loops - منحنيات التعلم Learning curves - دورة (PDCA) - نموذج عظم السمكة Fishbone Model - تحليل لماذا - لماذا why - why? Analysis of why.

وذلك في ظل الظروف المختلفة حيث إن نظام الإدارة الفعالة تعد كيان ديناميكي يتغير من وقت لآخر ليساعد المنظمات بصفة عامة ومصلحة الضرائب في هذه الحالة بصفة خاصة على التعامل مع ظروف السوق الجديدة، أصحاب المصلحة، المتطلبات المتجددة، والحاجة الدائمة لأداء أفضل والتحسين المستمر.

وفي هذا الإطار فإن مصلحة الضرائب المصرية ينبغي لها أن تتبع هذا المنهج الديناميكي للوفاء بالمتطلبات الجديدة.

ثانياً: أهمية البحث :

ترجع أهمية هذا البحث من ناحية إلى الاهتمام العالمي بنظام الضريبة على القيمة المضافة حيث انتشرت هذه الضريبة في معظم دول العالم. ومن ناحية أخرى إلى حاجة مصر. للتغلب على العديد من المشكلات باستخدام أدوات حديثة وتقنيات التي آثارتها تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.

ثالثاً: أهداف البحث :

- ١ - تحديد أهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر.
- ٢ - تحليل مشاكل تطبيق النظام الضريبي المصري وإيجابيات وسلبيات التطبيق .
- ٣ - تحديد المتطلبات اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بصورة فعالة وعادلة في مصر.
- ٤ - اقتراح قيام الفاحص الضريبي استخدام أدوات حديثة وتقنيات عند تطوير أدائه والتعامل مع مشاكل تطبيق النظام الضريبي المصري ومنها:

الحلقات المتكررة Repetitive loops - منحنيات التعلم Learning

curves - دورة (PDCA)

رابعاً: فروض البحث :

يقوم البحث على الفروض الثلاثة التالية:

- ١ - توجد علاقة ذات دلالة معنوية بين الضريبة على القيمة المضافة وزيادة الإيرادات العامة في مصر.
- ٢ - توجد ضرورة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة الكاملة في مصر.
- ٣ - توافر أدوات حديثة وتقنيات تساعد الفاحص الضريبي عند حل العديد من المشكلات الضريبية وترفع أداء الفاحص.

خامساً: منهجية البحث :

في سبيل تحقيق هدف البحث، وتحقيقاً للفروض التي يقوم عليها سوف تعتمد هذه الدراسة على المنهج النظري:

حيث يتم استقراء وتحليل الكتابات العلمية العربية والأجنبية المتعلقة بالتأصيل العلمي لموضوع البحث وذلك بهدف اشتقاق مقدمة عامة بشأن مدى جدوى تطبيق ضريبة القيمة المضافة في مصر. ومدى إمكانية استخدام الفاحص الضريبي لبعض التقنيات الحديثة في عمله المعتمدة على نظم الجودة الشاملة بما يحقق الكفاءة والفاعلية في العمل والأداء.

سادساً: حدود البحث:

سوف يقتصر هذا البحث على ما يلي:

- ١ . بعض التقنيات التي يمكن أن يستعين بها الفاحص الضريبي لدعم أدائه عند التصدي للمشكلات المختلفة لدى الفحص.

٢. سيتم استخدام المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي في إطار نظري عند التعرض للتقنيات المشار إليها.

سابعاً: خطة البحث؛

تتناول الباحثة في هذه الدراسة (Value Add Tax) الضريبة على القيمة المضافة من حيث إبراز مشكلات تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات، ومحاولة رصد الإيجابيات والسلبيات لضريبة القيمة المضافة ومن ثم صياغة بعض المتطلبات والشروط اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بصورة فعّالة وعادلة. وذلك بالإضافة إلى استعراض عدد من المفاهيم والتقنيات لتكون بمثابة أدوات حديثة وتقنيات يستخدمها الفاحص الضريبي عند تطوير أدائه و التعامل مع مشاكل تطبيق النظام الضريبي المصري ومنها: نموذج عظم السمكة والمستخدم كثيراً لحل المشكلات وكذا تحليل لماذا - لماذا؟ والمستخدم لحل المشكلات السهلة، الحلقات المتكررة لتحقيق المرونة والتكرار خاصة في الإجراءات المكررة - منحنيات التعلم لتشمل المهارات والإتقان وتحقيق وفورات الوقت - دورة (PDCA) بما يحقق الكفاءة والفاعلية لمصلحة الضرائب المصرية إضافة إلى التحسين المستمر.

وذلك من خلال مبحثين بالإضافة إلى المقدمة والملخص والنتائج والتوصيات، وذلك على النحو التالي:

- قائمة بأهم المصطلحات المستخدمة في البحث.
- فهرس الأشكال والجداول الواردة في البحث.
- ملخص البحث باللغة العربية والإنجليزية.
- أولاً: طبيعة المشكلة.

- ثانياً: أهمية البحث.
- ثالثاً: أهداف البحث.
- رابعاً: فروض البحث.
- خامساً: منهجية البحث.
- سادساً: حدود البحث.
- سابعاً: خطة البحث.
- المبحث الأول: التحول إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.
- المبحث الثاني: معالجة المشكلات الضريبية في مصر- في ضوء استخدام الفاحص الضريبي للتقنيات الحديثة.
- الملخص والنتائج والتوصيات.
- مراجع البحث.

المبحث الأول

التحول إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

المقدمة:

تعد الضرائب عموماً من أهم أدوات السياسة المالية للدولة، وهي ليست فقط المورد الأساسي والأهم للخزينة العامة فحسب، بل الوسيلة الفعالة - عند اللزوم - لتدخل الدولة في مستوى الحياة المعيشية والاجتماعية لمواطنيها عن طريق إعادة توزيع الدخل.

والتبويب المبسط للضرائب يقسمها إلى نوعين أساسيين، هما الضرائب المباشرة وأهمها الضرائب على الدخل والضرائب غير المباشرة وأهمها (Value Add Tax) الضريبة على القيمة المضافة. ويرمز لها اختصاراً (VAT) وهي ضريبة غير مباشرة ظهرت للمرة الأولى سنة ١٩٥٤ في فرنسا بفضل موريس لوريه الذي وضع قواعدها الرئيسية سنة ١٩٥٣. ويمكن تعريفها أنها نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة التي تسري على جميع السلع والخدمات إلا ما أعفي منها صراحة، بمناسبة التعامل مع تلك السلع أو أداء تلك الخدمات، وهي تصيب عمليات بيع السلع، سواء كانت تباع بحالتها المشتراه بها أم بعد إدخال بعض التعديلات عليها وسواء كانت محلية أم مستوردة، كما تصيب عمليات تأدية الخدمات، وتفرض على الفرق في قيمتها بين المدخلات والمخرجات في مرحلة المحاسبة الضريبية، وذلك بإضافتها إلى فاتورة البيع أو تأدية الخدمة في بند مستقل من قبل المكلف بتحصيلها (البائع أو مؤدي الخدمة) وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على القيمة المضافة في مواعيد يحددها قانون فرضها. (د.عابد فضلية، ٢٠١٠: ١٥٨-١٥٩).

(Wolfgang&Other, 2006:801).

فإذا كانت القيمة المضافة تساوي قيمة الإنتاج عند البيع (المخرجات) -
قيمة مستلزمات الإنتاج (المدخلات). وكانت قيمة المخرجات تساوي ألف
جنيه وقيمة المدخلات (مواد أولية وإهلاك الآلات والماء والكهرباء
والهاتف وغيرها) كانت تساوي أربعمائة جنيه وكان معدل الضريبة على
القيمة المضافة على هذا الفرق هو ١٠٪ من هذه القيمة فإن :

$$\text{الضريبة على القيمة المضافة} = (١٠٠٠ - ٤٠٠) \times ١٠\% = ٦٠٠ \times ١٠\%$$

وتفضل كثير من الحكومات تطبيق هذه الضريبة نظراً إلى حصيلتها
الوفيرة وكونها بديلاً عن العديد من الضرائب الأخرى، ويقوم المكلف
القانوني نفسه بجباية هذه الضريبة وتحصيلها وفقاً لمعايير معينة ثم يسدها
للجهات الضريبية وخلال السنوات الأخيرة تم في العديد من الدول النامية
اعتماد مبدأ الضريبة على القيمة المضافة في إطار برامج الإصلاح الضريبي
التي يحض عليها ويشترطها صندوق النقد الدولي الذي ساعد خبراءه خلال
العقود الماضية في تطبيق مبدأ هذه الضريبة في العديد من الدول، منها كوريا
الجنوبية والمكسيك وجنوب إفريقيا ومن أوائل الدول العربية التي طبقت
الضريبة المغرب عام (١٩٨٦) تلتها تونس عام (١٩٨٨) والجزائر عام
(١٩٩٢) وموريتانيا عام (١٩٩٥) والأردن عام (٢٠٠١) ولبنان عام
(٢٠٠٢)، ومؤخراً قدمت مصر - قانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م - قانون
الضريبة على القيمة المضافة -، والجدير بالذكر أن تطبيق هذا النوع من
الضريبة يتطلب وجود بنية تنظيمية تحتية ومؤسسية ضريبية متطورة ودقة في
البيانات والمعلومات والإفصاح والاستعلام الضريبي، ليست موجودة
(و/أو) ليس من السهل إحداثها بالمستوى المطلوب في الهيكليات الإدارية
الضريبية في الدول النامية، ومن ثم فإن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة

ليس بالأمر البسيط، ويتطلب معالجة في غاية الموضوعية والواقعية أو ربما معالجة باستخدام تقنيات حديثة من جانب مراجع أو فاحص ضريبي مؤهل بشكل يتيح له إمكانية استحداث أدوات جديدة عند الفحص أو على الأقل إمكانية تدريبه عليها حتى يتمكن من استخدامها بسهولة ويسر. والتمكن معها من الأداء بشكل أفضل إضافة إلى إمكانية التحسين المستمر في الأداء وصولاً لنتائج مرضية في العمل (د. علي زين، ٢٠١٤: ٣-٧، د. سعيد عبد المنعم، ٢٠١٤: ٣-٤، جاياتي غوش، ٢٠٠٧: ٣-٤). وهذا ما يحاول البحث تحليله وإيضاحه من خلال:

أولاً: الدراسات السابقة:

١ - دراسة Mclure (٢٠٠٥):

أظهرت الدراسة أن إدخال الفيدرالية لضريبة القيمة المضافة في أمريكا يخلق فرصاً للولايات المتحدة الأمريكية لتحسين نظمها الضريبية بشكل جوهري إما بإحلال ضريبة القيمة المضافة محل ضرائبها الخاصة بمبيعات التجزئة، أو بإصلاح ضريبة مبيعات التجزئة.

٢ - دراسة Bickley (٢٠٠٦)

أوضحت الدراسة مفهوم الضريبة على القيمة المضافة، ونماذجها، وطرق حسابها، والإعفاءات المقررة، وإيضاح الحالات التي تفرض فيها الضريبة بسعر «صفر»، كما تناولت إمكانية فرض ضريبة قيمة مضافة ذات وعاء متسع في الولايات المتحدة الأمريكية، وهل من الممكن أن تمثل تلك الضريبة مصدراً جيداً للإيرادات في الولايات.

٣- دراسة Sthanumoorthy (٢٠٠٦)

تناولت هذه الدراسة تحليلاً لأثر ضريبة القيمة المضافة على بعض المتغيرات الاقتصادية كالمدخرات والاستثمار والاستهلاك والإيرادات الضريبية والتجارة الخارجية.

وأوضحت الدراسة أن إدخال وتطبيق ضريبة القيمة المضافة يعمل على زيادة المتغيرات الاقتصادية السابق سردها، إضافة إلى ما تضمنه للدولة من احتلال تجارتها الدولية مكان مميز، وأبرزت الدراسة أن ضريبة القيمة المضافة تمنع العيوب الموجودة في الضرائب السلعية الأخرى.

٤- دراسة Shankaraiah & Rao (٢٠٠٦)

قدمت هذه الدراسة المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة باعتبارها أحد المفاهيم التي أدخلت في الفكر المحاسبي حديثاً وذلك تلبية متطلبات التغير الواقعة في البيئة الاقتصادية وحدة التنافس التي تواجه قطاع الصناعة.

كما أوضحت أن البنك الدولي قام بعقد الكثير من ورش العمل وذلك لحث وتشجيع الدول النامية للاتجاه لتطبيق تلك الضريبة باعتبارها تمثل مصدراً هاماً لتوليد إيرادات أكبر إلى جانب ما تقدمه من حوافز علة الاستثمار والنمو الاقتصادي.

وأبرزت الدراسة في النهاية أنه بالرغم من ثبوت فاعلية المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة إلا أن هناك العديد من القيود (الدستورية والقانونية والمالية والسياسية والإدارية) تواجه التنفيذ وأنه يمكن التغلب على هذه القيود عن طريق التخطيط السليم المنظم لإدارة النظام الضريبي.

٥ - دراسة Blanca Fernandez & other (٢٠١٦)

استعرضت هذه الدراسة ما جاء في الأدبيات المحاسبية من أن ضريبة القيمة المضافة (VAT) تعد كأداة جاذبة لزيادة الإيرادات البلدية. فهي، أولاً تعمل على زيادة الكفاءة المالية وثنائياً، أنها يمكن أن تستخدم لتعزيز التخطيط الحضري المستدام. وأن هناك نقص في إيجاد منهج متعدد التخصصات يستطيع الأخذ في الاعتبار جميع الآثار الاقتصادية والاجتماعية والبيئية. وتوضح الدراسة أن ضريبة القيمة المضافة (VAT) إذا ما تم تناولها في إطار من منظور التخطيط الحضري المستدام وتطبيق هذا الإطار لتقييم الممارسات الحالية في أوروبا نجد أن هناك قصور شديد في تصميم السياسات في معظم البلدان الأوروبية، على الرغم من أن الدنمارك تعد واعدة كمثالاً وهي الأفضل في تصميم السياسات. وتوصلت الدراسة إلى أن ضريبة القيمة المضافة لها قدرة عالية على تحسين التخطيط الحضري المستدام.

٦ - دراسة Estian CalitzAda Jansen & (٢٠١٧)

قدمت هذه الدراسة أسباب استخدام ضريبة القيمة المضافة (VAT) على الصعيد الدولي وذلك للتخفيف من التراجع في تحصيل إيرادات الضريبة. كما أوضحت أنه من وجهة النظر الاقتصادية، فإنه قد أصبح مقبول اقتراح أن تكون ضريبة القيمة المضافة (VAT) تساوى صفر عند التعامل مع الفقراء فتوضح هذه الدراسة أن تصنيف ضريبة القيمة المضافة صفر هو الطريقة الأكثر فعالية من حيث التكلفة لاستهداف الفقراء في جنوب أفريقيا. وتقيس الدراسة الآثار المترتبة على عائدات الضرائب من تطبيق الضريبة صفر مقارنة مع برامج التحويل الاجتماعي القائم، وذلك باستخدام

البيانات الواردة من مسح الدخل والإنفاق ١١/٢٠١٠ وتقديرات الإنفاق الوطني في جنوب أفريقيا. وتوصلت الدراسة إلى فاعلية تصنيف ضريبة القيمة المضافة صفر من حيث التكلفة عند استهداف الفقراء.

ثانياً: أهمية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر

هناك مجموعة من الدواعي - من وجهة نظر الإدارة الضريبية - لتطبيق تلك الضريبة في مصر منها على سبيل المثال (د. طه طه، ٢٠١٤: ٣-٧، د. هشام المليجي، ٢٠١٤: ٣-٤، د. محمد السنباطي، ٢٠١٤: ٣-٤، د. السعيد شعيب، ٢٠١١: ٥-٢٠).

أ- تزيد من الطاقة الضريبية وتوفر حصيلة للخزينة العامة لأنساع نطاقها وشموليتها، فهي من حيث المبدأ تفرض على كل شيء وعلى أي شيء، قبل أن تستثني وتخفف وتعفي، وتصيب بذلك حزماً ومجموعات واسعة من السلع والخدمات. وعموماً فقد أثبت الواقع العملي أن نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة كان بمستويات متباينة في الدول التي طبقتها، فاقت نسبتها من إجمالي الإيرادات الضريبية في بعض الدول حيث بلغت في الأرجنتين (٤١,٤٪)، في حين بلغت في فرنسا (١٧٪)، وتتراوح في الدول العربية التي طبقتها بين (١٧,٩٪)، كما في مصر - (ضرائب المبيعات) وبين (٣١٪) كما في الجزائر، وتبلغ على سبيل المثال (٢٥,٣٪) في تونس و(٢٢,٧٪) في المغرب و(٢٣,٣٪) في موريتانيا.

وتعتقد الباحثة أن قياس الطاقة الضريبية يحتاج إلى المزيد من البحوث سواء طاقة الفرد أم طاقة المجتمع ككل لما لها من انعكاسات على فرضي العدالة والملائمة وكذلك معنويات الضريبة أو ما يعرف بـ *tax morale*.

- ب- سريعة التحصيل ويتم توريدها إلى الخزينة العامة بعد مدة قصيرة جداً من استحقاقها أو حدوث الواقعة المنشئة بها .
- ج- مرنة وملائمة للخزينة العامة فهي تزداد مع ازدياد النشاط الاقتصادي، ولا تتأثر كثيراً في حالة الركود إذ لا يبقى منها دون سداد سوى (أجزاء) أو فقط الجزء الأخير المتعلق بتجارة الجملة.
- د- من شأنها (نظرياً وفي حال تم التطبيق بشكل مدروس) أن تسمح بتبسيط الهيكل الضريبي لأنها تحل محل العديد من الضرائب المختلفة.
- هـ- تعد أداة تقييم حقيقي ومباشر لمخرجات كل مرحلة من مراحل النشاط الاقتصادي المختلفة، وتضمن للمكلف إمكانية استرداده لكامل الضريبة المدفوعة من قبله على مدخلات نشاطه الإنتاجي.
- و- سهولة التحصيل وحيث إن تحصيلها وسدادها يتم من قبل المكلف مباشرة، ومن ثم فهي من جهة أخرى تسهم في انخفاض التكاليف الإدارية للتحصيل الضريبي.
- ز- تعد أداة رقابية على ضرائب الدخل، فهي تحقق تدقيق مزدوج بينها وبين ضرائب الدخل من خلال مقارنة البيانات الخاصة بضرريبة القيمة المضافة مع البيانات الخاصة بضررائب الدخل. كل ما سبق بالإضافة إلى عيوب التطبيق في القانون السابق وخاصة ما يطلع عليه مشكلات التطبيق وهو ما تعرضه الباحثة في الجزء التالي.

ثالثاً: إبراز مشكلات تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات:

(أ.محي الشباصي، ٢٠١٤: ٥-١٤، أ.زمزم أبو بكر، ٢٠١٤: ٥-١٢، د.علي زين، ٢٠١٤: ٥-٢٠).

١ - مشكلة تدني وتعدد حدود التسجيل: فهناك ثلاثة حدود للتسجيل وهما:

أ- حد منخفض للمنتج الصناعي إذا بلغت قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها ٥٤ ألف جنيه، وكذا مؤدوا الخدمة إذا بلغت قيمة مبيعاتهم من السلع الخاضعة للضريبة فقط هذا المبلغ، ولا يوجد مبرر لهذا الخلاف بين المنتج ومورد الخدمة، وقد تقرر هذا الحد في بداية تطبيق القانون في ١٩٩١/٥/٢ م.

ب- حد مرتفع لكل من تاجر الجملة وتاجر التجزئة يبلغ ١٥٠ ألف جنيه وقد تقرر هذا الحد عند تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة اعتباراً من ٢٠٠١/٧/١.

ج- استثناءات لبعض الحالات وضرورة التسجيل أيًا كانت مبيعاتهم وتشمل هذه الحالات:

- منتجي السلع المدرجة بالجدول رقم (١).
- مستوردي السلع الخاضعة للضريبة بغرض الاتجار.
- وكلاء التوزيع المساعدون المكلفون.

وقد ترتب على تدني الحد الأدنى لتسجيل تعامل المصلحة مع العديد من المنشآت الصغيرة وبالتالي زيادة تكاليفها وأعبائها الإدارية مع قلة الحصيلة المستفادة من هذه المنشآت.

٢- مشكلة عدم تعميم الخصم الضريبي في قانون الضريبة العامة على المبيعات:

وتلك من أهم المعوقات التي تحول دون الوصول إلى الصورة الكاملة للضريبة على القيمة المضافة .

ويقصد بالخصم الضريبي: الميزة التي يمنحها المشرع لبائع السلعة بأن يؤدي الضريبة على قيمة ما أضافه للسلعة فقط في كل مرحلة من مراحل تداولها دون أن يتحمل بالضريبة على مستلزمات إنتاجها أو الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة البائع المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيع السلعة وذلك بمنح المسجل حق تسوية الضريبة السابق تحميلها على مشترياته من الضريبة المستحقة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية المقدم عنها الإقرار .

وتحسب الضريبة بالمعادلة التالية :

$$\text{الضريبة الواجبة} = \text{الضريبة المستحقة} - \text{الضريبة المخصومة}$$

مثال ذلك: لو أن إحدى الشركات (أ) باعت بضاعة قيمتها مليون جنيه إلى الشركة (ب) وأضافت على هذه القيمة ١٠٪ ضريبة مبيعات فإنها ستحصل على مليون ومائة ألف جنيه .

وإذا قامت الشركة (ب) ببيع هذه البضاعة إلى المستهلك النهائي بمبلغ أربعة ملايين جنيه فإنها ستدفع فقط ثلاثمائة ألف جنيه (عبارة عن أربع مائة ألف - ناقص - مائة ألف سبق تحصيلها ودفعها).

هذا، وقد سمح الشرع بإجراء التسويات الخاصة بالخصومات (مثل خصم تعجيل الدفع)، ولكن تظل هناك مشكلات تتعلق بالخصم الضريبي

منها عدم تطبيق الخصم الضريبي على سلع وخدمات الجدولين ١، ٢
المرفقين للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، ومشكلة عدم خصم الضريبة
المسددة على المدخلات عند بيعها لجهات معفاة.

٣- مشكلة السلع والمعدات الرأسمالية المستوردة من الخارج بغرض الإنتاج:
وإخضاعها للضريبة على المبيعات، وكذلك السلع والمعدات الرأسمالية
المشتراة من السوق المحلي لأغراض استخدامها في الإنتاج وهذا يفرض عبئاً
ثقيلاً على المنتج في بداية نشاطه مما يعوق النشاط الصناعي ويؤثر على تحديث
الصناعة وتنفيذ عمليات الإحلال والتجديدات لزيادة الإنتاج وتحسينه
وتبدو هذه المشكلة في عدم خصم الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية مع
أن هذه الضريبة أصلاً ضريبة على الإنفاق الاستهلاكي **Consumption**
spending وليس على الإنفاق الاستثماري **Investment spending**.

٤- مشكلة خدمات التشغيل للغير:
مثل خدمات المقاولات والنقل وغيرها وهذا يتطلب وضع مفهوم
محدد للخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات حصرياً مع السماح بخصم ضريبة
المبيعات المسددة على مدخلات هذه الخدمات وذلك تفادياً للإزدواج
الضريبي وتطبيقاً للقواعد الضريبية السليمة.

وقد ظل الخلاف حول تفسير المقصود بخدمات التشغيل للغير منذ
بداية تطبيق القانون سنة ١٩٩١ حتى صدور قانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢
بشان تفسير بعض أحكام القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والخاص بالضريبة
العامة على المبيعات، وكذا صدور حكم المحكمة الدستورية العليا بعدم
دستورية عبارة «خدمات التشغيل للغير».

وهذا التعبير عام يتضمن كافة الخدمات التي تؤدي للغير بأجر والتي ترتب عليها العديد من المشكلات بين المصلحة ومؤدوا الخدمات، وقد عرفها القانون المفسر رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ بأنها: «الخدمات التي تؤدي للغير باستخدام أصول ومعدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة **Service Supplier** أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه» مثال ذلك جميع أعمال التصنيع بما في ذلك تشغيل المعادن، وأعمال مقاولات البناء والتشديد، وخدمات نقل البضائع والمواد، وخدمات الإصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع. والتحاسب عن هذه الخدمات قد يؤدي إلى ازدواج ضريبي. ورغم الجهود المبذولة لحل المشكلات المرتبطة بخدمات التشغيل للغير فما زال هناك مشكلات باقية دون حل.

٥ - مشكلة تعدد فئات الأسعار الضريبية **Rates of Sales Tax** :

فقد شهدت هذه الضريبة تعدداً في الأسعار من صفر - ٥٪ - ١٠٪ - ١٥٪ - ٢٥٪ - ٤٥٪ وهذا يرهق كل من المسجلين والإدارة الضريبية خاصة في ظل قصر الفترة الضريبية (شهر واحد) حيث يقدم إقرار ضريبة المبيعات عادة ١٢ مرة سنوياً بواقع إقرار شهرياً بينما إقرار ضريبة الدخل **Income Tax** يقدم مرة واحدة سنوياً - وقد أدى وجود خمس فئات لضريبة السلع وثلاث للخدمات إلى صعوبة إعداد الإقرارات الضريبية، وتعقد فواتير وسجلات المسجل المكلف، وصعوبة القيام بالفحص الضريبي المصلحي.

ووفقاً للمادة (٣) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ يبلغ سعر الضريبة على السلع ١٠٪ فيما عدا السلع المدرجة بالجدول رقم (١) فالسعر قرين كل

سلعة منها، كما يبين الجدول رقم (٢) سعر الضريبة على الخدمات مع جواز تعديل سعر الضريبة على السلع وتعديل الجداول نفسها بقرار جمهوري.

٦- مشكلة عدم وجود قيود أو حدود على تحرك السلع والخدمات داخل الدولة :

فقد يتم الإنتاج في مكان والاستهلاك في مكان آخر مثال ذلك الصناعات الخشبية، وكذا قضية الوكلاء التجاريون خاصة بالنسبة للسلع المعمرة فهناك وكلاء حصريون في جميع أنحاء الدولة، وتحويل المخزون من فرع لآخر.

٧- مشكلة التهرب الضريبي Tax Evasion :

وهذه قائمة في جميع أنواع الضرائب ولكنها تبدو أكثر خطراً في ضريبة المبيعات (وبالتالي ضريبة القيمة المضافة).

فهناك صوراً عديدة لهذا التهرب مثل عدم تسجيل المكلفين رغم بلوغهم حد التسجيل، واستغلال تعدد معدلات فئات الضريبة VAT Rates وإخفاء بعض المتحصلات، وعدم توريد الضريبة المحصلة من العملاء إلى الإدارة الضريبية المختصة، وتزوير واصطناع الفواتير، والمطالبة بخصومات ضريبية عن مشتريات لا يستحق عليها الخصم وغيرها من الأساليب الاحتيالية للتهرب من ضريبة المبيعات Creative Accounting Practices for Sales Tax Evasion مما يحتم على السلطات الضريبية تضيق الخناق على هؤلاء المتلاعبين للحد من عمليات الاحتيال والتهرب من الضريبة وذلك من خلال إعداد برامج فحص جيدة ومحكمة التصميم، والتنسيق الفعال بين برامج فحص ضريبة المبيعات (أو ضريبة القيمة المضافة) مع ضريبة الدخل

وذلك حتى لا تتزايد فجوة ضريبة القيمة المضافة VAT Gap وتضيق الإيرادات على الخزنة العامة.

ومما يدعم التنسيق بين ضريبتى المبيعات والدخل الدمج الذي تم بين المصلحتين تحت مسمى: «مصلحة الضرائب المصرية» والاتجاه نحو تخصيص الأمور الشامل للضريبتين معاً. ويؤدي التنسيق الفعال بين ضرائب المبيعات وضرائب الدخل إلى تبادل المعلومات حتى لا تختلف أسس تحديد كل منهما لرقم الأعمال أو قيمة مبيعات السلع والخدمات عند تحديد وعاء الضريبة بأسس مختلفة مما يخلق مشاكل عديدة بين الممولين المسجلين ومصلحة الضرائب ويجب تفادي هذا التضارب والنظر لإقرارات الممولين المقدمة للإدارتين بصفتها مصدر بيانات واحد لكل وعاء. وفي هذا الصدد يلزم التفرقة بين حالة تجنب الضريبة Tax Avoidance باستخدام أساليب مشروعة Legal Acts وتخطيط ضريبي مشروع، وبين التهرب من الضريبة Tax Evasion باستخدام أساليب احتيالية غير مشروعة Illegal Creative Acts .

٨- مشكلة خضوع تجار التجزئة للضريبة :

في ظل عدم إمساحهم لدفاتر محاسبية منتظمة وعدم المقدرة في كثير من الأحيان على إصدار فواتير ، فهناك صعوبات تكتنف تطبيق القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ بالنسبة لتجار التجزئة بعد تطبيق المرحلتين الثانية والثالثة فهؤلاء يواجهون المشكلات التالية:

أ- التعامل في أصناف كثيرة جداً بعضها خاضع للضريبة والبعض الآخر غير خاضع ، ومن الصعب متابعة سداد الضريبة على كل صنف، ومتابعة الضريبة القابلة للخصم من عدمه لتلك الأصناف.

ب- عدم إمساك عدد كبير من المكلفين من تجار الجملة دفاتر محاسبية أو الاحتفاظ بفواتير كاملة البيانات بكافة تعاملاتهم وقيام عدد كبير من التجار بعدم إصدار فواتير لإخفاء معاملاتهم.

ج- صعوبة تحديد الضريبة المقابلة للمخزون السلعي Inventory في حالة عدم وجود فواتير ضريبية عن مشتريات التاجر.

٩- مشكلة حساب الضريبة عند البيع الآجل والبيع بالتقسيط:

حيث يلتزم المكلف باحتساب الضريبة عند التعاقد أو إصدار الفاتورة أو تسليم السلعة أو تحصيل مقدم الثمن **Unearned Revenue** ، وقد لا يتمكن البائع بعد ذلك من تحصيل باقي ثمن السلع المباعة بسبب تعسر العملاء أو إفلاسهم فتعالج كديون معدومة ولا يتمكن البائع من استرداد ما سبق أن دفعه عن تلك المبالغ التي أعدمته ، فهناك تعارض في أساليب معالجة المصلحة لتحديد وعاء ضريبة المبيعات مع معايير المحاسبة في حالات كثيرة منها حالات البيع الآجل والبيع بالتقسيط وتجاهل مخاطر عدم التحصيل رغم تعارض ذلك مع نص المادة رقم (١١) من القانون رقم (١١) نفسه والذي نص على أن تكون القيمة الواجب التحاسب عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً ونفس الشيء يتكرر في إلزام شركات المقاولات بسداد الضريبة بمجرد تقديم المستخلصات لعملائها وذلك قبل صرف قيمة هذه المستخلصات مما يؤثر عليها مالياً.

١٠ - مشكلة عملية رد الضريبة Refunds :

فعملية رد الضريبة قد يشوبها بعض الثغرات التي تؤثر على الحصيلة

المستهدفة، فقد تؤدي هذه العمليات إلى خلق فرص مواتية للاحتيال كما أن منح مأموري الضرائب سلطة اتخاذ قرارات الرد قد تفتح مجالاً للفساد، علاوة على احتمال تأخر السلطات الضريبية في رد الضريبة لأسباب تتعلق بالسيولة وهذه العوامل جميعاً تؤدي إلى إضعاف الثقة والمصدقية في الإدارة الضريبة وتدهور الحصيلة الضريبية.

١١ - مشكلة الإعفاءات الضريبية Tax Exemptions:

فقد تلاحظ أن أغلبية الإعفاءات الواردة بجدول (أ) المرافق للقرار الجمهوري رقم ١٨٠ لسنة ١٩٩١ إعفاءات صورية غير حقيقية حيث إن مدخلات السلع المعفاة مفروض عليه ضريبة، كما فرق المشرع في فلسفة الإعفاءات المقررة للضريبة العامة على المبيعات بين السلع والخدمات حيث ورد بالمادة (٢٠) من القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والخاص بالضريبة العامة على المبيعات ما يلي:

- تفرض الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص.

- وتفرض ضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون .

ويعني ذلك أن الأصل في فرض الضريبة على السلع هو خضوع كافة السلع لها والاستثناء هو الفرع ، بينما الأصل في حالة الخدمات هو عدم خضوعها للضريبة والخضوع هو الفرع .

وتحتاج الإعفاءات إلى إعادة نظر بما يتناسب مع التطبيق السليم للضريبة على المبيعات (القيمة المضافة).

١٢ - مشكلة المعاملات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية E-Commerce:

حيث يتم إبرام الصفقات بجميع مراحلها حتى تسليم المبيعات بصورة رقمية غير مادية مما ترتب عليه صعوبة فرض الضريبة مما دعا بعض الباحثين للمطالبة بإعفاء معاملات التجارة الإلكترونية من الضريبة في هذه المرحلة لما يكتنفها من صعوبات عملية في التطبيق وتشجيعاً لانتشار هذا النوع من التجارة في المجتمع المصري.

ويمثل التحاسب الضريبي عن عمليات وصفقات التجارة الإلكترونية تحدياً جديداً ويزداد هذا التحدي مع الانتقال من مفهوم ضريبة المبيعات إلى مفهوم الضريبة على القيمة المضافة ويبدو ذلك واضحاً بسبب صعوبة توافر أدلة إثبات كافية **Sufficient Evidence** وسهولة التلاعب في البيانات **Misstatements**، ويشير مصطلح: التبادل الإلكتروني للبيانات **Electronic Data Interchange (EDI)** إلى تنفيذ الصفقات الإلكترونية دون توثيق ورقي مستندي **Documentary** مؤيد لها ويستخدم هذا النظام في كثير من العمليات مثل إجراء التفاوض بين الأطراف، وإبرام العقود والاستعلامات، وطلبات الشراء، ومواعيد الشحن والتسليم، وبيانات الإنتاج، وشهادات المطابقة ودفع الفواتير وخطابات الاعتماد ... وغيرها وتتم هذه التعاملات في ظل اختفاء الوثائق الورقية للمعاملات مما يشكل صعوبة في إثبات العقود والتعاملات، ويفقد هذه التعاملات أدلة الإثبات الكافية والملائمة والمقنعة. ولا يوجد حتى الآن آليات متفق عليها لإخضاع المنتجات الرقمية غير المنظورة للضريبة، ويتم التسديد عبر شبكة الإنترنت ومن الصعب تتبع التسليم المادي للمنتجات الإلكترونية المباعة.

وأبرز عيوب المعاملات التي تتم عن طريق التجارة الإلكترونية أنها قد تتيح فرصاً أمام الممولين للتهرب الضريبي أو التجنب الضريبي لأن بعض السلع والخدمات يتم تسليمها إلكترونياً ويصعب على مأمور الفحص الوصول إلى مواقع السجلات الإلكترونية واكتشافها وفحصها كما أن هذه السجلات قد تتضمن معلومات مشفرة تؤدي إلى غموضها حيث يخفي الممول مفتاح فك الشفرة فيمنع أو يعوق الوصول إلى هذه السجلات المشفرة.

ويمكن حصر أهم مشكلات وتحديات التجارة الإلكترونية لنظام الضريبة العامة على المبيعات فيما يلي :

أ- أن جزءاً كبيراً من التجارة الإلكترونية يمثل تجارة غير منظورة **Trade Invisible** يصعب حصرها وتحديدتها .

ب- صعوبة إجراء المراجعة الخارجية على عمليات التجارة الإلكترونية .

ج- عدم توافر مستندات وأدلة الإثبات الكافية لحصر التجارة الإلكترونية وعائداتها. وتعتبر التجارة الإلكترونية على هذا النحو مجالاً حديثاً نسبياً يجعل فرض الضرائب عليه متسماً بالغموض وعدم الاستقرار ولذا يفضل إعطاء مهلة ضريبية لمشرعات التجارة الإلكترونية لدراسة المعاملات الضريبية لهذه الصفقات، وحتى يتم تدريب كوادر ضريبية قادرة عن التعامل مع التكنولوجيا الحديثة من حيث الإعداد والحصر. والفحص الضريبي لأن فرض الضريبة على صفقات التجارة الإلكترونية في الوقت الراهن قد يجد من انطلاقها ويؤدي إلى تعسرها ولذا يجب عدم التسرع في إخضاع معاملات

التجارة الإلكترونية للضرائب المختلفة حتى تستقر أوضاعها ويتم تأهيل كوادر من الطاقة البشرية المدربة للتعامل مع هذا النوع من المعاملات، كما يتطلب ذلك استعدادات بشرية ومحاسبية ومراقبة منافذ الدولة وحدودها.

١٣ - مشكلة تفاوت أسعار بيع السلع والخدمات الخاضعة للضريبة :

نظراً لاقتصار التكلفة بتحصيل وتوريد الضريبة على المسجلين بالمصلحة مما يزيد أسعار بيع سلع هؤلاء عن غير المسجلين كما قد يتأثر حجم مبيعات المسجلين لهذا السبب.

كما أدى عدم شمول الضريبة كل الخدمات واقتصارها على بعض الخدمات المدرجة في جدول رقم (٢) المرافق للقانون إلى ارتفاع تكلفة هذه الخدمات بالذات .

١٤ - مشكلة احتساب الضريبة على قيمة الفاتورة :

وتجاهل خصم تعجيل الدفع (الخصم المسموح به) Discount Allowed الذي يمنحه بائع السلعة أو الخدمة للمشتري نظير سرعة تحصيل قيم هذه المبيعات.

١٥ - مشكلة التعامل مع المحاسبين والمراجعين :

وحدوث فجوة في العلاقة بينهم وبين الإدارة الضريبية مثال ذلك: منع مأموري الفحص من فحص إقرارات المسجلين في مكاتب المحاسبة والمراجعة كوكلاء عن هؤلاء المسجلين، ورفض المأموريات تصوير تقارير الفحص وإطلاع المحاسبين القانونيين عليها مما يؤثر على مصداقية التعاون بين الطرفين.

من العرض السابق للمشكلات يتضح أن قانون ضريبة المبيعات قد اظهر بعض أوجه القصور مما استلزم تغييره وتعرض الباحثة في الجزء التالي لبعض الآراء عن ايجابيات وسلبيات القانون الخاص بالقيمة المضافة.

رابعاً: ايجابيات وسلبيات القيمة المضافة الواقع والتحديات:

رصدت الباحثة (د.جلال الشافعي، ٢٠١٤، د.سعيد عبدالمنعم، ٢٠١٤، د.محمود الناعى، ٢٠١٤) عدة ايجابيات وسلبيات لقانون القيمة المضافة، ومن أبرز إيجابيات مشروع قانون القيمة المضافة .

- تجنب ازدواجية الضريبة وذلك بجواز خصم الضريبة المسددة على الخدمات .
- محاولة تقليل فئات الضريبة لتصبح ١٠,٥ ٪ بدلاً من الفئات الكثيرة.
- المبلغ الذي سيحدد (حد التسجيل) سيكون لإجمالي قيمة السلع والخدمات الخاضعة فقط وليس لإجمالي الأعمال كما كان في القانون الحالي.
- إعفاء بعض المواد مثل: السكر، الزيوت، الأدوية، الأسمدة، المبيدات الحشرية.
- إعفاء برامج الحاسبات الآلية وذلك تشجيعات لتطوير الصناعات والأجهزة.
- خضوع السلع المستوردة والعامة المباعة لغير المسجلين وذلك بزيادة قدرها ٢٪ وذلك لتحقيق العدالة بين المسجلين وغير المسجلين .
- إجازة المسجل بطلب رد الرصيد الدائن الذي يظهر لمدة ٦ شهور متتالية وكانت هناك تعليمات بذلك في القانون الحالي لذلك جيد أن يكون ذلك بقانون.

- إخضاع إيرادات الممثلين والأفلام والمسرحيات والسينمات والكافتریات
- مسئولية المحاسب القانوني مع مسئولي الشركة على المخالفات وأحكام التهرب.
- إخضاع الاشتراكات في القنوات الخاصة والقنوات الفضائية.
- النص صراحة عند طلب إلغاء التسجيل نتيجة رفع حد التسجيل أن يرفق بطلبه الضريبة المستحقة وسدادها.

أما السلبيات فهي: (د. مصطفى شاهين، ٢٠١٤، د. سعيد عبد المنعم، ٢٠١٤).

إخضاع كل الخدمات: بخضوع كل الخدمات ماعدا ما ورد على سبيل الحصر بمشروع القانون أصبح هناك اتساع في عدد المسجلين الذين يقومون بكل هذه الخدمات فعلي سبيل المثال أصبحت الخدمات المهنية خاضعة للضريبة بدءاً من خدمات الطبيب، المهندس، المحاسب إلى خدمات صالونات الحلاقة وبعد أن كانت خدمات التدريب والاستثمارات وكل الأعمال الذهنية غير خاضعة أصبحت الأتعاب التي يتقاضاها الممثلون والفنانون والكتاب خاضعة للضريبة. وبعد أن كانت النوادي الرياضية غير خاضعة أصبحت خاضعة للضريبة بل وإيرادات المباريات بكل صورها سواء كانت على التذاكر أو حق الإذاعة تلفزيونياً أو إذاعياً أو على الإيرادات التي يتم تحصيلها من الرعاية سواء على صور الإعلانات داخل الاستاد أو التلفزيون لأن كل الإعلانات والأفلام والتمثيلات المذاعة تلفزيونياً ستخضع لأن الإعفاء مقصور على ما هو مذكور مجاني فقط.

حد التسجيل: حتماً سيتم زيادة عدد المسجلين بشكل كبير جداً وذلك لإخضاع كل الخدمات - باستثناء بعضها - وعلاج هذه الزيادة لابد من رفع حد التسجيل إلى ٥٠٠٠٠٠ جنيه لأن الضريبة على القيمة المضافة للمسجل

الذي بلغ ٥٠٠ ألف جنيه هي ١٠ آلاف جنيه تقريباً (٢٪ على إجمالي الأعمال) وهو مبلغ نرى أنه قد يقابل تكاليف التحصيل وليجنب الإدارة الضريبية المشاكل التي واجهت ومازالت تواجه ممالي الضريبة على الدخل فالعبرة ليس بالعدد ولكن بالنوعية والكيفية.

إعفاء الأدوية وإخضاع الأطباء والمستشفيات الخاصة:

على الرغم من التوضيح في بداية القانون بأن الأدوية معفاة إلا أنه قيد هنا الإعفاء بعبارة وردت في نهاية القانون وهي بصدر قرار من الوزير بناء على اقتراح الوزير المختص ونرى أن هذا النص يجب إلغاؤه تماماً ويجب أن يكون التحفظ بأن إعفاء الأدوية مقصور على ما يتم تسجيله كدواء وليس مكماً غذائياً أي يجب أن يكون الإعفاء منصوصاً عليه قانوناً وغير مرتبط بقرارات وزارية مثل القانون الحالي الذي أدخل موزعي الأدوية في مشكلات لا حصر لها بسبب عدم حصولهم على القرارات الوزارية أو شهادات تسجيل الأدوية أو المكملات الغذائية. ويرى البعض أن هناك تعارضاً بين إعفاء الأدوية وإخضاع الأطباء والمستشفيات الخاصة والاستشارية ويروا وجوب إعفاء هذه الخدمة لهذا القطاع وتعتقد الباحثة بضرورة خضوع مستشفيات الفندقية للضريبة.

• **إعفاءات الجيش والشرطة:** هناك نص صريح بإعفاء الطائرات الحربية والأسلحة والذخائر.... وهذا أمر جيد ولكن هل يعنى ذلك أن باقي السلع المباعة لوزارة الدفاع والداخلية تخضع للضريبة؟

وتعتقد الباحثة أنه ربما كان من الأفضل النص صراحة بأن الإعفاء مقصور على الطائرات والدبابات وأجزائها وقطع غيارها وكل الأسلحة

والمواد الكيماوية (بصفتها النهائية وليس الداخلة في إنتاج أسلحة) معفاة، أما ما يدخل ضمن صناعة تلك السلع المعفاة المشتراة محلياً أو المستورد منها فيخضع للضريبة لتدخل بعد ذلك في عناصر تكلفتها تجنباً لمشكلات الإعفاء التي تقيد إعفاء الشركات والمؤسسات على خطاب وزارة الدفاع أو الداخلية بأن مشترياتها لازمة للأمن القومي لا يكتفي بها بل لابد من حصول خطاب الإعفاء من مصلحة الضرائب والتي في الغالب تطلب طلبات لحصر لها وبعد كل ذلك لا تعفي (على الرغم من صدور خطاب الإعفاء من الجهات المعنية) لذلك لابد أن يكون الإعفاء واضح في القانون بدون أي إرجاء إلى قرارات وزارية أو الحصول على موافقات من جهات إدارية بالمصلحة.

منتجات الألبان: كانت المشكلة الرئيسية لهذه السلع هو مدي خضوع الأيس كريم وما هي نسبة مكوناته من الألبان وقد صدرت تعليمات بإعفاء الأيس كريم الذي يمثل اللبن فيه أكثر من ٥٠٪ وخضوع الأيس كريم الذي يقل فيه نسبة اللبن عن ٥٠٪.

منتجات الأراضي: أعفي مشروع القانون منتجات الأرض بحالتها الطبيعية وذكر على سبيل الحصر: الرمل / الزلط / أحجار / أتربة.

والسؤال: هل معني ذلك أن البترول سيخضع للضريبة وهل الغاز الطبيعي سيخضع أيضاً؟ ويرى البعض أن هذا مستبعد تماماً لأن هاتين السلعتين لا تمثلان الشركات المحلية بل أساس إنتاج هاتين السلعتين بالاشتراك - اتفاقيات دولية - مع شركات أجنبية والمساس بهما يجب أن يكون عن دراسة ما ورد بهذه الاتفاقيات وما قد يسببه من مشكلات تمس العلاقات الدولية وهنا لابد أن يكون النص صريح بإعفاء منتجات الأرض بحالتها الطبيعية دون تقييد لهذا الإعفاء تجنباً للمشكلات.

اللحوم: هناك تساؤلات تثير الكثير من المشكلات عند إعفاء اللحوم حيث ورد بأنه الطازج أو المدخن منها والخلافات تبدو عند محاولة الإجابة على: هل اللحوم المجهزة بعد إضافة بعض التوابل أو الخضراوات مثل البلوييف، والسوسيس، المفروم، الهامبورجر ستخضع أم لا؟ وبالمثل في الأسماك حيث ورد بأن الإعفاء مقصور على الطازج أو المجمد أو المملح أو المدخن منها فهل السمك المقلي سيخضع أو السمك الفيلية إنها تساؤلات كان ينبغي أن تكون صريحة وواضحة في نصوص القانون لأننا فيما نحن نعالج سلبيات القانون الحالي يجب أن تعالج بسلبيات أخرى. فالنص الحالي كان واضحاً بأن كل محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحوم لذلك لم تواجه بمشاكل تذكر في هذا القطاع لذلك فالنص الحالي يعبر مثالياً لذلك كان يجب الإبقاء عليه وحتى يتحقق أيضا الهدف الذي من أجله طرح القانون الجديد وهو تخفيف الإعباء من المواطنين.

الخصم الضريبي: في ظل القانون الحالي كان الخصم مقصوراً على الضريبة المسددة على مدخلات السلع المباعة ولا يجوز خصم الضريبة المسددة على الخدمة بكل صورها ولا يجوز خصم الضريبة لمدخلات مبيعات الجهات المعفاة ولا قطع الغيار المستخدمة في الصيانة مع خصم الضريبة المسددة على الآلات وقطع الغيار الداخلة في الإنتاج ولكن أي ضريبة مسددة على السلع الأخرى لا تخصم، فهناك شبه استقرار على ذلك.

والسؤال هنا ما هو المعيار لاعتبار الأثاث أو أجهزة الكمبيوتر أو السلع غير المباشرة من السلع والخدمات اللازمة لمزاولة النشاط من عدمه وهل يجوز خصمها أم لا، وعليه فإن هذه العبارة تتسبب في تضارب الآراء والتفسيرات؛ لذلك كان يمكن شطب عبارة اللازمة لمزاولة النشاط وإضافة

المباشرة وغير المباشرة أو المباشرة فقط ولكن بقاء النص على عبارة اللازمة لمزاولة ستدخل المسجلين والإدارة الضريبية في مشكلات عديدة.

- القنوات الفضائية: تم الإبقاء على إعفاء البث التلفزيوني والإذاعي المجاني ولكنه في نفس الوقت أخضع الاشتراك في القنوات الخاصة والفضائية والسؤال كيف سيكون هناك عدم تعارض بين إلزام تلك الشركات بتحصيل ضريبة على هذه الاشتراكات وهي في نفس الوقت أغلبها مناطق حرة؟!

انقضاء ٦٠ يوماً على انتهاء المواعيد القانونية المحددة لسداد الضريبة دون الإقرار عنها وسدادها وهذا النص أدخل كثيراً من الشركات تحت طائلة التهرب.

إن طلبات الصلح في هذه المخالفات توضح حجم تلك الشركات لأن كثيراً منها عند إجراء المراجعة الربع أو النصف سنوية أو السنوية تفاجأ ببعض الأخطاء فتلقائياً يتم الإقرار عن هذه الأخطاء لتفاجأ تلك الشركات بهذا النص. فما الوضع بالنسبة لمن قام بتعديل أخطائه والإقرار عنها بعد انقضاء ٦٠ يوماً - بمعنى أنه لم يور ٦٠ يوماً أصبح في حكم المتهرب ولو أضيف النص الجديد يصبح في نطاق جريمة مخلة بالشرف! وكيف سيكون حال المسجلين أيضاً؟ لذلك مطلوب إضافة نص جديد وهو خلال السنة المالية بالإضافة إلى النص السابق.

إصدار غير المسجل لفواتير محملة بالضريبة، أي أن من يقوم بتحميل فواتيره بالضريبة قبل التسجيل في حكم المتهرب حتى ولو كان أقر عنها ولا ننسى مشكلة بيع الفواتير والتي تحتاج لتسليط الضوء عليها ووضع إطار يساهم في حلها.

وفي حالة عملية لفندق تأخرت فيه إجراءات استخراج البطاقة الضريبية وبالتالي تأخير التسجيل في ضرائب المبيعات وكان أمام الفندق خياران: الأول: الانتظار لحين استخراج البطاقة الضريبية وبالتالي استخراج شهادة التسجيل بضرائب المبيعات.

الثاني: البدء في التشغيل وتوريد الضريبة المستحقة حتى لا يقع ذلك الفندق في المخالفة. وبالفعل استقر الرأي على الاختيار الثاني وتم تحصيل الضريبة على فواتير الخدمات وتم توريدها بعد التسجيل بالمصلحة.

خامساً: تطوير الهيكل التنظيمي :

بدأت مصلحة الضرائب بالفعل في الاستعداد لتطبيق القيمة المضافة عند ما قررت الاندماج بين المصلحتين حيث يحتاج تطبيق القانون وجود نماذج ضريبية موحدة وأسس محاسبية واحدة وهو ما احتاج إلى الدمج القابل للوصول بالمول إلى رقم أعمال واحد وذلك من خلال تطوير النماذج الضريبية المختلفة. (د. مصطفى عبد القادر، ٢٠١٤: ٩-١٠، أ. عبد الله عبد اللطيف، ٢٠١٢، د. خالد إبراهيم، بدون سنة: ٤٩-٥٠، الأمم المتحدة، ٢٠٠٤، ٢٠٠٦: ٩٠-٩٥).

وقد اختلفت أسس المحاسبة الضريبية بالنسبة لضريبة القيمة المضافة من دولة لأخرى حيث جعلت بعض الدول مأمور ضرائب الدخل هو محصل ضريبة القيمة المضافة وفصلت دول أخرى مصلحة الضرائب على المبيعات من الدخل وقد اختارت مصر- النموذج الثالث بدمج مصلحة الضرائب الدخل والمبيعات معاً إلا أن الواقع يشير إلى العديد من المعوقات الأخرى، منها: (د. محمد الكتيبي، ٢٠٠٨: ٣-٧، د. أيمن الطاهر، ٢٠٠٧: ٣-٤، صندوق النقد الدولي، ٢٠١٦: ٦٦-٦٧).

(١) انخفاض مستوى الدخل لشريحة عريضة من المواطنين المصريين، ونظراً أن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة سيؤدي حتماً إلى ارتفاع مستوى الأسعار، فإن هذا الوضع ليس ملائماً لتطبيقها الآن ما لم يتم تحسين مستوى الدخل الحقيقي من جهة، وضبط صارم للأسواق والأسعار من جهة أخرى وما يتبعها. خلال سنوات من مشكلة التضخم نتيجة تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

(٢) البيروقراطية والفساد والضعف التي يتسم بها الجهاز الضريبي المصري من جهة، وغياب الوعي الضريبي للمكلفين من جهة أخرى، وضعف آلية الاستعلام الضريبي للجهات الضريبية وعدم الربط بين الهياكل التنظيمية الضريبية من جهة ثالثة، والطرائق التقليدية والعشوائية التي تسيطر على آلية عمل وإدارات النشاطات الاقتصادية لقطاعات الإنتاج والتجارة والخدمات من جهة رابعة.

كل ذلك لا يعد مساعداً في تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة ما لم تتم تذليل هذه العقبات أو القليل منها، وهذا ليس بالأمر اليسير ويتطلب سياسات وإجراءات حكومية فعالة متكاملة ويحتاج إلى الوقت، وما التهرب الضريبي والجمركي السائدان حالياً سوى خير دليل على عوامل الضعف المذكورة. وفي هذا السياق لا بد من التنويه إلى أن إصلاح الإدارة الضريبية يكتسب أهمية كبرى في عملية الإصلاح الضريبي، لأن النظام الضريبي الذي تقوم هذه الإدارة بتنفيذه ما هو إلا انعكاس للسياسة العامة الضريبية التي تنتهجها الدولة كجزء من السياسة المالية، وتعتقد الباحثة أنه عندما تفتقد الإدارة الضريبية الكفاءة يمكن أن تحول أفضل النظم والتشريعات إلى أسوأها كنتيجة طبيعة لذلك. احتياج التطبيق إلى جهود كبيره للأنظمة

المحاسبية سواء في المجموعة المستندية أو المجموعة الدفترية وكذلك دليل حسابات للقيمة المضافة لكل مرحلة.

ولإنجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر. فإن الأمر يتطلب على الأقل توافر الشروط التالية:

سادساً: المتطلبات والشروط اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بصورة فعّالة وعادلة؛ ويتمثل أهمها في الآتي: (د. عماد الصايغ، ٢٠١٤: ١٠، أ. ممدوح أبو السعود، أ. مبروك نصير، ٢٠١٤: ٣-٤، فريد النجار، ٢٠١٤، د. عبد الله عبد اللطيف وآخرون، ٢٠١٥: ٣-٦).

١. يجب تحديد توقيت مناسب لتطبيق ضريبة القيمة المضافة لتفادي حدوث ضغوط تضخمية. فاستحداث الضريبة في وقت تنخفض فيه قيمة العملة الوطنية وترتفع أسعار السلع المستوردة سوف يعتبر مسئولاً بشكل كبير عن ارتفاع الأسعار ومن ثم يؤدي إلى زيادة المعارضة لتطبيق الضريبة.

٢. يقترن استحداث ضريبة القيمة المضافة بالتعهد بأن المعلومات التي سيتم الحصول عليها من خلالها لن تستخدم في التحقق من صحة الإقرارات السابقة لضريبة الدخل وذلك للحد من المعارضة لاستحداث ضريبة القيمة المضافة.

٣. قيام مصلحة الضرائب بدورات تدريبية وتأهيلية للعاملين وتوزيعهم على وحدات عمل داخل جميع المحافظات المصرية وإجراء الندوات والمؤتمرات والحوارات مع مجتمع الأعمال من تجار وصناعيين ورجال أعمال وغرف تجارة وصناعة وزراعة وسياحة ونقابات مهنية وجمعيات حرفية.

٤. توحيد الفئات: يشير إلى أن المشكلة الأولى تتمثل في تعدد فئات الضريبة فمن سلبيات قانون الضريبة العامة على المبيعات تعدد أسعار الضريبة التي تمثل نسبة (٥٪، ١٠٪، ١٥٪، ٢٥٪، ٣٠٪، ٤٥٪) من القيمة، وهو ما يؤدي إلى خلط لدي المسجلين عند احتساب وتطبيق فئة الضريبة الصحيحة نظراً لتعدد فئاتها، مشيراً إلى أن الإدارة الضريبية تري أن الأفضل وجود سعر واحد للضريبة على القيمة المضافة، مقترحاً بأن تكون فئة الضريبة على القيمة المضافة عند تطبيقها في مصر- بواقع ١٠٪ لجميع السلع والخدمات.

٥. كذلك مشكلات تباين حد التسجيل حيث قرر المشرع حد التسجيل للمنتج ومؤدي الخدمة بمبلغ (٥٤ ألف جنيه مصري)، في حين قرر لتاجر الجملة والتجزئة مبلغ (١٥٠ ألف جنيه مصري)، وأخضع المستورد للتسجيل أيّاً من ما كان حجم أعماله، وهذا يؤدي إلى وجود غموض أو لبس لدي الأفراد والمنشآت وتعقيد شروط وإجراءات التسجيل، خاصة في حالة قيام المنشأة بالتجارة وتأدية خدمات في آن واحد، ومن ثم فإننا نرى أن يكون حد التسجيل الإجمالي للضريبة على القيمة المضافة هو (٥٠٠ ألف جنيه مصري) كرقم أعمال سنوي مع ضرورة للتفكير في زيادة رقم أعمال إلى (مليون جنيه مصري) كحد للتسجيل. حيث يعتبر تعديل حد التسجيل الضريبي ليكون مليون جنيه ليتفق مع قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ الذي عرف المنشأة الصغيرة بأنها كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً إنتاجياً أو خدمياً أو تجارياً ولا يتجاوز رأسمالها مليون جنيه.

إن وضع حد مرتفع نوعاً ما للتسجيل مما يعفي المشروعات الصغيرة

التي يشتري مبيعاتها الفقراء غالباً، ومن ثم زيادة التأثير التصاعدي لضريبة القيمة المضافة، وبالتالي ويعتبر هذا الحد ضرورياً تماشياً مع معدلات التضخم والأوضاع الاقتصادية.

٦. إلزام المسجل عند التعامل مع المسجل الاحتفاظ بصورة رسمية من شهادة التسجيل وإلا احتسبت الضريبة بالسعر المقرر بالإضافة إلى نسبة ٢٪ وسوف يؤدي ذلك إلى حصر- الأنشطة غير الرسمية والوقوف على حجم تعاملاتها في السوق المصري، يؤدي هذا الاقتراح إلى سعي غير المسجلين إلى التسجيل بالمصلحة والالتزام بأحكام القانون لاستبعاد نسبة ٢٪ المفروضة على غير المسجلين.

٧. التحديد الدقيق للسلع والخدمات الخاضعة وأن ينص القانون على إخضاع جميع السلع والخدمات كأصل عام.. وحصر- السلع والخدمات المطلوب إعفاؤها بمسميات محددة بموجب جدول يرفق بالقانون للقضاء على التفسيرات المتعددة لما هو خاضع وما هو معفي من الضريبة.. على أن يؤخذ في الحسبان إعفاء جميع الخدمات المالية وعمليات البنوك وصندوق توفير البريد، والخدمات الصحية والتعليمية وخدمات البنوك والتأمين وإعادة التأمين وغيرها من الخدمات الأخرى التي لا تهدف لتحقيق ربح وجميع الخدمات الحكومية من الضريبة. حيث إن عدم الخضوع الضريبي الكامل للخدمات أسوة بالسلع أدي إلى مشكلة تكمن في أن المشرع خص خدمات بذاتها على سبيل الحصر. للخضوع الضريبي عدا ذلك فإن الخدمات الأخرى تخرج عن نطاق الخضوع الضريبي.

٨. توسيع قاعدة الضريبة. مع السماح ببعض الاستثناءات التي تستدعيها صعوبات التطبيق أو متطلبات اجتماعية أو صحية أو بيئية وهو ما

يستوجب إلغاء الجدول رقم (١) المرفق لقانون الضريبة العامة على المبيعات لإنهاء الازدواجية في نوع الضريبة (قيمة - نوعية).

٩. إقرار مبدأ الخصم الضريبي لجميع السلع والخدمات التي تستخدم في إنتاج سلع أو تأدية خدمات خاضعة للضريبة سواء كان استخداماً مباشرة مثل المواد الخام أو غير مباشر مثل الأدوات والمعدات والآلات. أي أنه يجب النص في القانون على أن يخصم الضريبة السابق له سدادها على جميع المدخلات والخدمات المستخدمة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في إنتاج السلع أو تقديم الخدمات الخاضعة للضريبة بما في ذلك السلع والخدمات المباعة لجهات معفاة، ولا يسري الخصم المشار إليه على الدخان ومنتجاته والسجائر بأنواعها والبنزين ولا يسمح بخصم الضريبة المسددة عن تلك السلع عند استخدامها في إنتاج سلع أخرى أو تقديم خدمة حيث يؤدي ذلك إلى تعميم أحقية خصم جميع الضرائب على المدخلات للسلع والخدمات، تجنب مشكلات الخصم الضريبي عند التوريد لجهات أعفاها القانون مثال ذلك شركات البحث والتنقيب عن البترول، المحافظة على الحصيلة الضريبية من الدخان ومنتجاته السجائر والبنزين والتي تسهم بنسبه ٣٢٪ من الحصيلة.

١٠. تقديم إقرار ضريبي ربع سنوي يتضمن جميع قيمة توريدات السلع والخدمات والضريبة المحصلة عنها وكذلك الضريبة السابق سدادها على جميع المدخلات المستخدمة في النشاط الخاضع للضريبة وذلك بدلاً من تقديم إقرار شهري على النحو المنصوص عليه في قانون ضريبة المبيعات الحالي وبذلك يكون قد تم تخفيض العبء الإداري والمالي على المسجلين وذلك على غرار تقديم إقرار ربع سنوي لضرائب كسب العمل والتحصيل

تحت حساب الضريبة، على أن يقدم الإقرار خلال ثلاثين يومًا من انتهاء فترة المحاسبة (٣ أشهر). مع استحداث التقديم الإلكتروني لإقرارات ضريبة القيمة المضافة لخفض المدة اللازمة للتسجيل وتقديم الإقرارات.

١١. تعميم نظام الفوترة في التعامل بين المنتجين والمستهلكين ويعد هذا مسألة ضرورية لإمكانية تطبيق ضريبة القيمة المضافة بشكل فعال، بحيث تكون الدفاتر والسجلات والفواتير هي المنصوص عليها في أحكام القانون السابق لضريبة المبيعات على أن تطبق العقوبة الواجبة على المسجل أو غير المسجل الذي يرفض إصدار فواتير ضريبة عن كل حالة بيع حتى ولو لم يطلبها المشتري أو متلقي الخدمة المعاقب عليها في قانون ضرائب الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

١٢. توحيد لجان الطعن وتعديل تشكيلها وأن يتم إسناد اختصاصات الطعن في القانون المقترح إلى لجان الطعن الواردة بقانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ خاصة بعد دمج المصلحتين في مصلحة الضرائب المصرية.

١٣. إصدار قانون الإجراءات الضريبية الموحد الذي يحدد إجراءات التعامل مع مصلحة الضرائب سواء عن ضريبة الدخل أو الضريبة على القيمة المضافة المقترحة.

١٤. الاحتفاظ بسجلات عن القطاعات التي تحصل على امتيازات وتكلفتها من حيث الإيرادات الضائعة مع إجراء تقييم كل امتياز ضريبي بانتظام لبحث ما إذا كان الامتياز يحقق النتائج المرجوة منه.

١٥. مساندة وزارات الدولة وهيئتها المركزية واللامركزية عند تنفيذ متطلبات التطبيق ولا سيما وزارة الصناعة والتجارة الداخلية وغيرها.

١٦. إحكام حصر- المجتمع الضريبي وعلى مصلحة الضرائب أن تسجل من يتقاعس عن التسجيل إذا توافرت لديها معلومات تؤكد ذلك .

١٧. ضرورة إعفاء السلع الرأسمالية التي تستخدم في الإنتاج من الضريبة على المبيعات حالياً ومستقبلاً، وكذلك من الضريبة على القيمة المضافة لضمان مساندة أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية وما تتطلبه من تحفيز كبير للاستثمار بجميع صوره وأشكاله.

١٨. منح الممولين الحق في استرداد الضريبة المسددة عن مبالغ دخلت في حكم الديون المعدومة التي تعذر تحصيلها من عملاء الممول المسجل وذلك وفق ضوابط صارمة أهمها التأكد من إعدام الدين فعلاً، وحذفه من دفاتر الممول المسجل، وأن يقدم الممول المسجل ما يفيد اتخاذه مختلف الإجراءات القانونية اللازمة لتحصيل الدين دون جدوى وذلك سداً للثغرة قيام بعض العملاء بالإعدام الصوري لبعض الديون لاسترداد مبالغ سبق دفعها دون وجه حق.

١٩. سد جميع الثغرات التي يمكن أن ينفذ منها المتهرب الضريبي وذلك باستخدام برامج فعالة للفحص والحد من التهرب الضريبي مع توسيع نطاق الفحص الانتقائي مع التركيز على الحالات ذات المخاطر العالية وهذا الفحص ينبغي أن يأخذ درجة أعلى من الأهمية في حالات رد الضريبة التي سبق تحصيلها الأمر الذي يستدعى بالضرورة توافر فاحصين مدربين ومؤهلين بشكل فعال للقيام بهذا النوع من الفحص دون الدخول في مصادمات مع الممولين أو التحيز لبعض الفئات دون الأخرى. ويقصد بالفحص الضريبي مراجعة الإقرار المقدم من الممول المكلف - المسجل -

للتحقق من صحة وسلامة ما ورد من بيانات واتفاقها مع متطلبات التشريع الضريبي بما يكفل تحديد الوعاء الضريبي السليم للضريبة على القيمة المضافة، ويعد الفحص الضريبي التحليلي من أهم أساليب الفحص التي يمكن الاعتماد عليها في إجراء الفحص الضريبي.

وتعتقد الباحثة أن الأهم أن يتم كل ما سبق في ظل مبادئ الجودة الشاملة فالمقصود بالتأهيل ليس فقط التدريب على استخدام الأساليب المختلفة للفحص بكفاءة بل التحسين المستمر في هذا التأهيل بمساندة بعض التقنيات الحديثة بمعنى تطبيق منظومة الجودة الشاملة.

والسؤال الذي يفرض نفسه: بفرض دعم الإدارة وموافقتها على تطبيق منظومة الجودة الشاملة ما الدور المنتظر لكل طرف في هذه العملية؟ مما سبق يمكن القول أن منظومة الجودة الشاملة إذا ما تم اختيارها للتطبيق فهناك دور لكل طرف كالتالي:

١. المكلف أو الممول: حسن تقدير الذاتي لمبلغ الضريبة وسلامته وصدقه وافترض الثقة في المصلحة وأن هناك تغيير للأفضل.

٢. إدارات ومؤسسات وأجهزه ضريبية: تتصف بالكفاءة والفاعلية واستخدام (TQMT) تقنيات إدارة الجودة الشاملة **Total Quality Management Techniques**.

٣. تشريعات ضريبية شاملة وبسيطة وواضحة ومرنة .

٤. على وزارة المالية اتخاذ بعض الخطوات الإصلاحية على أرض الواقع منها:

-اعتماد مبدأ التقسيم الوظيفي للاقتراب مما هو متبع في كثير من دول

- العالم ومنها أحداث أقسام ودوائر لكبار ومتوسطي الممولين في بعض المحافظات وكذلك صغار الممولين .
- مراعاة قانون المنشآت الصغيرة والمتناهية الصغر وعلاقتها بالضريبة (حد التسجيل - سبب التسجيل).
 - إصدار دليل تصنيف النشاطات الاقتصادية وفق المعايير الدولية والبدء بتعميم نظام التسجيل .
 - البدء في اعتماد إدارة الجودة الشاملة كأسلوب عمل من خلال دعم الإدارة العليا للتطبيق وأن تبدأ في التدريب الفعلي للفاحصين من مرحلة إعداد إجراءات العمل وليس من مرحلة التنفيذ على استخدام أدوات حديثة من شأنها تطوير أداء المصلحة ككل وزيادة التأهيل العلمي والعملية للفاحصين.
 - يجب الاتجاه لتحقيق الجودة دون النظر إلى تخفيض التكلفة، حيث إن العائد سوف يكون أكثر، وأن الحل هو العمل على تحقيق التحسين المستمر واعتباره نهج جديد للمصلحة.
 - استخدام أسلوب فريق في العمل .
 - فحص ودراسة الإجراءات من أجل تطوير الأداء وتسهيل عمليات التشغيل (الفحص والحرص- والربط وتقديم حلول للمشكلات الضريبية باستخدام تقنيات الجودة الشاملة).
- فمن جهة أن هذه الشروط غير متوافرة بالمستوى الكافي في النظام الضريبي المصري ومن جهة أخرى أن واقع الإدارة الضريبية يقوم على أساليب الفحص التقليدي ويغيب فيه نظام يعتمد على أدوات الجودة الشاملة

وتقنيات حديثة تدعم وتعمل على رفع الكفاءة والفاعلية في الأداء وتهمل ما تهتم به الجودة من حيث تحديد الفلسفة والمفاهيم والأدوات والأساليب والإجراءات فالحاجة أصبحت ملحة لضرورة التغيير في الثقافة الفكرية والمهنية وفي أساليب الأداء للأنشطة على مستوى المصلحة خاصة فيما يتعلق بتقديم حلول للمشكلات الضريبية باستخدام أدوات من شأنها زيادة الثقة في المصلحة ما يعبر عنه في رضا العميل إلى جانب تحقيق أهداف المصلحة وعلى رأسها زيادة الحصيلة الضريبية وإنهاء المنازعات وحل المشكلات الضريبية. وهنا يتبين لنا حجم الصعوبات التي من شأنها أن تعيق تطبيق مبدأ الضريبة على القيمة المضافة دون استخدام تقنيات إدارة الجودة الشاملة (TQMT) وهو ما تعرضه الباحثة في المبحث التالي.

المبحث الثاني

معالجة المشكلات الضريبية في مصر في ضوء استخدام الفاحص الضريبي للتقنيات الحديثة

مقدمة

يناقش هذا المبحث عدد من المفاهيم والتقنيات لتكون بمثابة أدوات حديثة وتقنيات يستخدمها الفاحص الضريبي عند تطوير أدائه و التعامل مع مشاكل تطبيق النظام الضريبي المصري ومنها: الحلقات المتكررة لتحقيق المرونة والتكرار خاصة في الإجراءات المتكررة - منحنيات التعلم لتشمل المهارات والإتقان وتحقيق وفورات الوقت - دورة (PDCA) - نموذج عظم السمكة - تحليل لماذا - لماذا؟

كل هذا بغرض توفير أدوات حديثة تمكن مأمور الضرائب أو الفاحص بأداء عمله بسهولة وبما يحقق الكفاءة والفاعلية لمصلحة الضرائب المصرية إضافة إلى التحسين المستمر، حيث إن النقص الواضح في عدد الأبحاث التي تناقش استخدام الفاحص الضريبي لأدوات حديثة عند قيامه بالفحص يعد من المعوقات الرئيسية أمام تمكين الفاحص الضريبي من مراجعة مشاكل تطبيق النظام الضريبي المصري وعليه فإن الباحثة تتناول ذلك المبحث من خلال ما يلي:

أولاً: الدراسات السابقة

نظراً لفرض الضريبة حديثاً في عام ٢٠١٦م لم يتم التطبيق على المشكلات الحالية للقانون حيث إنه بقيام الباحثة^(١) باستطلاع الواقع ولقاء

(١) قامت الباحثة بإجراء بعض المقابلات الشخصية مع بعض الفاحصين والعاملين بالضرائب على المبيعات بأسبوط وإدارة التدريب بالمصلحة.

مع بعض العاملين من مصلحة الضرائب المصرية (منطقة أسيوط) وبالأستفسار عن المشاكل التطبيقية للقانون الجديد أفاد المسئولين بأنه لم يتم التعرف على المشكلات الناتجة عن القانون الجديد لعدم حلول وقت الفحص بعد . بالإضافة إلى أنه حتى عند استقراء وتحليل الكتابات العلمية العربية والأجنبية المتعلقة بالتأصيل العلمي لموضوع البحث وذلك بهدف الوقوف على مدى استخدام الفاحص الضريبي لبعض التقنيات الحديثة في عمله المعتمدة على نظم الجودة الشاملة بما يحقق الكفاءة والفاعلية في العمل والأداء. لم تجد الباحثة هذا مطبق في مجال الإدارات الضريبية ولكن الجيد في نظم إدارة الجودة الشاملة هو اتصافها بالمرونة التي تتمتع بها وقد وجدت الباحثة هذا عند تحليل الكتابات العلمية الأجنبية فقط. بمعنى أنه تم تناول هذه التقنيات في مجالات مختلفة مع التوصية بإمكانية استخدامها في مجالات حديثة وجدت منها الباحثة مجال الإدارة الضريبية مناسب للتطبيق.

لذا سيتم التعرض بصفة عامة للدراسات التي قدمت الشروط بشكل عام اللازمة لتطبيق نظم إدارة الجودة الشاملة بما يحقق الكفاءة والفاعلية في حل المشكلات التي تواجه الإدارات. ثم استنباط ما هو مفيد للبيئة المصرية والقابل للتطبيق في مصلحة الضرائب المصرية من وجهة نظر الباحثة وذلك بناء على دراسة الشروط العامة في نظم إدارة الجودة الشاملة ومقارنتها بما هو موجود في الإدارة الضريبية المصرية.

١ - دراسة &otherBernardo Villarreal (٢٠١٦)

استعرضت هذه الدراسة استخدام الحلقات التكرارية والطرق القائمة على البحوث العمليات والمحاكاة. كأدوات للتحسين المستمر من خلال

دراسة حالة في شركة مكسيكية. لتحسين عمليات النقل البري على أساس التفكير بنظم الجودة الشاملة.

٢- دراسة Nur Nasution (٢٠١٦)

تناولت هذه الدراسة تحليلاً لأثر استخدام دورة ديمينج كنموذج للتحسين المستمر على صناعة ما أو منظمة التي ترغب بإجراء تغيير أو تحسين بسبب الضغط من البيئة الداخلية والخارجية. وأن مقومات النجاح تتوقف على دعم الإدارة و التخطيط الاستراتيجي لتقبل التغيير. والفوائد أو النتائج المترتبة على هذا التحسين: تحسين الجودة، وانخفاض التكاليف، والإنتاجية العالية، وانخفاض الأسعار، وارتفاع حصص السوق، وضمان بقاء الصناعة، مجال عمل أوسع ورضا العميل.

٣- دراسة Shun-Hsing Chen (٢٠١٧)

أظهرت الدراسة أن إدخال إدارة الجودة الشاملة لقطاع الأمن حققت في تايوان التحرير المالي وخفضت الكثير من إجراءات السيطرة النقدية، وركزت هذه الدراسة على زوايا صناعة الخدمات لصناعة الأوراق المالية القابلة للتداول وما إذا كانت هذه الزوايا تؤثر على درجة رضا العملاء وولائهم من خلال استخدام مبادئ إدارة الجودة الشاملة، وتوصلت الدراسة إلى أنها تؤثر إيجابياً على ولاء العملاء.

٤- دراسة Kumaraguru Mahadevan (٢٠١٧)

أوضحت الدراسة مفهوم نظم إدارة الجودة الشاملة وكيفية دعمها للتحسين المستمر في بيئات الأعمال المختلفة وركزت على الأعمال التجارية، وقد أشارت هذه الدراسة إلى أهمية عنصرَي الإدارة العليا ودعمها بالإضافة

إلى التعلم المستمر من خلال منحنيات التعلم وغيرها من أدوات تستخدم في تحسين الأعمال وذلك حتى تتمكن المنظمة من قيادة التغيير والعمل بنظم إدارة الجودة الشاملة.

٥ - دراسة Chhikara Mohit & other (٢٠١٧)

قدمت هذه الدراسة مفهوم ستة سيجما كمفهوم لتحسين الجودة عن طريق الحد من الاختلافات العملية، وإجراء تحسينات مستمرة، والحد من معدلات العيب وتحسين العمليات. وقد تم تغيير تعاريف ومفاهيم ستة سيجما منذ ذلك الحين التطور وفقا لمتطلبات الوقت وظروف السوق. في البداية، ركز مفهوم ستة سيجما على الحد من العيب، ثم على خفض التكاليف جنباً إلى جنب مع إضافة القيمة والآن على خلق القيمة، وقدمت نموذج عظم السمكة وغيره من أدوات لتحقيق أهداف الجودة الشاملة والتحسين المستمر.

من الدراسات السابقة استخلصت الباحثة عدة تقنيات تعتقد أنها الأكثر ملائمة لاستخدامها في مصلحة الضرائب المصرية وبصفة خاصة عند حل المشكلات الضريبية وفي الجزء التالي ستقوم الباحثة بتوضيح اسم التقنية المقترح استخدامها وما توفره أو سبب استخدامها:

جدول (١) مجموعة التقنيات الداعمة لعمل الفاحص الضريبي

التقنية	الغرض من استخدام التقنية المقترحة
نموذج عظم السمكة	- والذي يعد من الأدوات شائعة الاستخدام عند حل المشكلات حيث يعمل على تسليط الضوء على الأسباب الجذرية التي تؤثر على المتغير الأساسي للمشكلة محل الفحص.
(تحليل لماذا- لماذا (Why-Why Analysis?)	- تسلسل تفرعي يبدأ بالإجابة على السؤال الأول وينتهي عند السبب الجذري للمشكلة، وتطبق على المشكلات سهلة الحل
دورة PDCA	- توفير حقائق عن عملية التنفيذ لمصلحة الضرائب المصرية التي لم تعتاد التعامل مع مثل هذه التقنيات الحديثة - صقل خبرات المصلحة التي بالفعل لديها واحد أو أكثر من أساسيات الجودة الشاملة ولديها مشاكل في التنفيذ. أو أنها لم تتلقى التدريب الكاف على الاستخدام.
أساليب ومبادئ التميز	- زيادة مستوى الأداء المتولد عن حل مشكلات متعلقة بتطبيق ضريبة القيمة المضافة.
مرحلة اتخاذ القرار	- المصلحة في هذه المرحلة تقرر إذا ما كانت ستكتفي بمتطلبات الحد الأدنى للفحص الضريبي أم التوسع في استخدام تقنيات حديثة الأمر الذي يستدعى بالضرورة تدريب الفاحصين.

المصدر : من إعداد الباحثة.	- إحدى أهم مزايا الحلقات التكرارية إنها تستخدم بغض النظر عن أي الإجراءات سيطبق أو أي المشاكل الضريبية سنبداً بحله. - عنونة أي تسلسل للفحص (بمعني إعطاء كل مرحلة مسلسلة داخل عملية الفحص عنوان محدد مما يسهل معه حل المشكلة ككل أو أجزاء منها).	الحلقات التكرارية
وفيما يلي تعرض الباحثة لهذه التقنيات بشيء من التفصيل وذلك على النحو التالي: ثانياً: تحسينات كايزن التدريجية المستمرة	- تسهيل عمليات التعلم. - زيادة الخبرة وإتقان المفاهيم الأساسية للإدارة في ظل تقنيات الجودة الشاملة والتحسين المستمر. - الحد من التكاليف الإجمالية للتنفيذ مقارنة بتنفيذ كل عملية فحص وكل إجراء لحل مشكلة بشكل منفصل أو حتى بأساليب الفحص التقليدية المطبقة فعليا داخل المصلحة. - خفض الفترة الزمنية المستغرقة في التنفيذ الشامل.	منحنى التعلم
Kaizen Incremental Continual Improvements	- توفير آليات الرقابة التي تحقق التأكد من أن الأهداف المنشودة تحققت واتخاذ إجراءات المقابلة عند الضرورة.	حلقة التغذية المرتدة السلبية

ياباني لإدخال تحسينات تدريجية صغيرة وبسيطة **Incremental improvements** ومستمرة على المنتجات والخدمات والعمليات، تخفض التكاليف وتقلل من الفاقد والهدر في الموارد، وتزيد من معدل الإنتاجية. بحيث يشارك جميع العاملين في المنظمة في عملية التحسين، وعلى جميع المستويات الإدارية، بغض النظر عن مراكزهم الوظيفية ويهدف كايزن إلى تطوير الأداء وبيئة العمل، ويقوم على مبدأ أن جميع العاملين في المؤسسة لهم حق التطوير المستمر من خلال تحقيق خطوات صغيرة لكن أثرها يكون كبيراً

في المستقبل. وعندما يقوم العاملون بأنفسهم وبتوجيه من الإدارة بتقنين قواعد التشغيل ووضع أسس للتطوير المستمر، فإنهم يتبنونها بكامل إرادتهم على العكس مما لو كانت صادرة إليهم من أعلى، حيث من المؤكد أن يلتزم العاملون بتلك القواعد التشغيلية التي ساهموا أنفسهم في إيجادها بالإضافة إلى تفهمهم التام لبنودها، مما يمكنهم من تطويرها فيما بعد إذا وجودا ضرورة لذلك. (Hendro & Susanto., 2017:6-10, Wolfgang, 2006:10-20)

وتكمن فلسفة كايزن «Kaizen» في التحسين التدريجي والتغيير المستمر لكافة أوجه وأنشطة المنظمة نحو الأفضل، ولكن بدون تكبد الكثير من المصاريف أثناء إجراء هذا التغيير. والمقصود به هو التغيير الذي يتفق مع إستراتيجية المؤسسة ويساهم في تحقيق أهدافها. ولا تقتصر عملية التحسين المستمرة على القطاع الصناعي فقط، ولكن تتعدى ذلك لتشمل التحسين المستمر في الحياة التنظيمية، والحياة الشخصية، والحياة المنزلية، والحياة الاجتماعية، والحياة العملية.

(Ada & Estian ., 2017:60-70, Al-Dhaafri et al, 2016:10-20, Bernardo Villarreal et al, 2016: 867-870).

وترى الباحثة إنه في مجال حل المشكلات الضريبية التي تواجه المصلحة يتضمن مفهوم التحسين المستمر، تحسين الأداء للفاحص الضريبي من خلال تخفيض الوقت المستغرق في حل المشكلات بالطرق التقليدية واستخدام التقنيات الحديثة وإعداد ما يشبه ببنك خبرة ومعلومات متاحة عن كل مشكلة والطرق المتاحة لحلها، وتحسين الجودة من خلال إتاحة جميع الحلول للفاحص الضريبي وما تم نجاحه منها وما تم فشله وأسباب النجاح والفشل لكل حل وبالتالي إمكانية المفاضلة بين الحلول ولا نهمل بالطبع المرونة في

الأداء من خلال إمكانية اقتراح حلول جديدة ومتطورة في ذات المشكلات المطروحة، وزيادة الإنتاجية من خلال زيادة الإيرادات ومنع أو خفض بعض المشكلات المؤدية لنقص التحصيل. وهناك عدة عناصر أساسية لبرنامج «كايزن» وهي:

جدول (٢) العناصر الأساسية لبرنامج «كايزن»

Quality	الجودة
Efforts	تضافر الجهود
Involvement of all employees	مشاركة جميع العاملين
Willingness to change	الرغبة في التغيير
Quality Circles	حلقات الجودة
Personal discipline	الانضباط الشخصي
Improve moral	تحسين المعنويات
Teamwork	العمل الجماعي «بروح الفريق الواحد»
Suggestion for improvement	اقتراحات من اجل التحسينات
وتركز فلسفة «كايزن» على التحسين المستمر	

١ - أدوات كايزن لحل المشاكل Kaizen Problem-Solving Tools:

(Chhikara& Dahiya , 2017:23-28, Jackson et al, 2016:145-150, Kafetzopoulos et. al., 2016: 1179-1199)

هناك عدة أدوات تستخدم منها الباحثة خلال هذا البحث:

مخطط هيكل السمكة: Fishbone Diagram - التحليل التسلسلي (لماذا-

لماذا؟ - Why-Why Analysis) - دورة ديمينج Deming Cycle

١/١ مخطط هيكل السمكة : Fishbone Diagram

وهي طريقة لتحليل ظاهرة معينة مثل الأعطال أو عيوب العمليات
نسبة للقواعد ويستخدم مخطط السبب والنتيجة في اكتشاف الأسباب
الحقيقية للمشكلة بطريقة منظمة، ويبين مخطط السبب والنتيجة العلاقة بين
نتيجة ما (مشكلة ما) وجميع الأسباب المحتملة المؤثرة فيها.

ترسم مخططات السبب والنتيجة لعرض بوضوح الأسباب المختلفة التي
تؤثر على العملية، وذلك من خلال تصنيف الأسباب وتبين العلاقات فيما بينها،
وفي الغالب، يكون لكل نتيجة بضع فئات رئيسية من الأسباب وفيما يلي
خطوات التحليل:

١. تحديد ووصف الظاهرة من خلال دراستها موقعياً.
٢. تحري القواعد الطبيعية، وذلك بوصف كيفية وميكانيكية حدوثها.
٣. تحديد وتعريف الحالات التي تتسبب في حدوث المشكلة.
٤. تحري العلاقة بين الحالات الناشئة في الخطوة السابقة ومدخلات الإنتاج
٥. تحديد الحالات المثلى بناء على الحالات الفعلية والرسومات والمقاييس،
وذلك لكل عامل مؤثر في حدوث المشكلة.
٦. تحري طريقة القياس: وذلك بإيجاد أكثر الأساليب وثوقاً لقياس الفجوة
بين الحالات المؤثرة والقيم المثلى لها.

٧. تحديد وتعريف أوجه القصور: وذلك بوضع كل العوامل التي تحيد عن القيم المثلى في قائمة بالإضافة إلى أية نقاط خلل أو عيوب ثانوية يتم اكتشافها.

٨. إعداد وتنفيذ خطة التحسين، وذلك لتصحيح ومعالجة القصور ومنع تكرار حدوثه.

فإذا افترضنا على سبيل المثال أن هناك العديد من المشاكل الضريبية والتي يمكن أن نوجزها في ثلاث مجموعات رئيسية هي (د. حسين شحاته ١٩٨٤، ١٩٨٧، ١٩٩٠م)^(١):

• مشاكل متعلقة بهيكل النظام الضريبي.

• مشاكل متعلقة بالتمويل الضريبي.

• مشاكل متعلقة بالإدارة الضريبية.

أ- مشاكل هيكل النظام الضريبي:

تتمثل أهم مشاكل هيكل النظام الضريبي المصري في الآتي:

- مشكلة الموازنة بين الأغراض الاجتماعية والأغراض الاقتصادية.
- مشكلة الموازنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من حيث العبء الضريبي.
- مشكلة الموازنة بين الضرائب المركزية والضرائب المحلية.
- مشكلة الضرائب الأصلية والضرائب الإضافية المختلفة.

(١) بالإضافة إلى عدة محاضرات على موقع د. حسين شحاته تناقش عدة موضوعات متعلقة بالزكاة والضرائب - بتصرف من الباحثة ..

- مشكلة تطوير الإطار العام للنظام الضريبي بما يتفق مع الاتجاهات العالمية في هيكل النظم الضريبية الوضعية.
- مشكلة تطوير الإطار العام للنظام الضريبي بما يتفق مع نظم إدارة الجودة الشاملة.

ب- المشاكل المتعلقة بالمول الضريبي

- مشكلة انخفاض الوعي الضريبي وإقناع الممولين بأن أداء الضريبة واجب قومي.
- مشكلة الآثار السيئة للضريبة على نفسية وسلوك دافعي الضرائب.
- مشكلة ارتفاع أسعار الضرائب في ظل التضخم النقدي فوق الطاقة الضريبية للممول.
- مشكلة محاسبة بعض الممولين نظراً لطبيعتهم الخاصة مثل الحرفيين.
- مشكلة صعوبة إمساك دفاتر وحسابات منتظمة.
- مشكلة تعدد المحاسبة أمام أكثر من مأمورية ضرائب نظراً لإتباع نظام التوزيع النوعي لمأموريات الضرائب.
- مشكلة الشعور بعدم وجود العدالة الضريبية بين بعض طوائف الممولين حيث يشعر صغار الممولين بتهرب بعض كبار الممولين من أداء الضرائب المستحقة عليهم مع تجاهل أو جهل مصلحة الضرائب.
- مشكلة الإرهاب الضريبي الذي يخشاه كل من يدخل إلى مجال الأعمال.
- مشكلة شعور الممول بعدم الاستفادة المباشرة من أداء الضرائب المستحقة عليه وإقناعه بأن الضريبة تحصل بالعدل وتنفق برشد وكفاءة.

ج - المشاكل المتعلقة بالإدارة الضريبية:

يمكن تبويب المشاكل المتعلقة بالإدارة الضريبية في مصر إلى مجموعتين رئيسيتين هما: (د. حسين شحاته ١٩٩٠م)

١ - مشاكل متعلقة بالعمل ذاته وتتمثل في الآتي:

أ- مشكلة فقد الثقة بين الجهاز الضريبي وبين الممولين، وتنتج هذه المشكلة من أساليب الإعلان وإتباع سياسة الإرهاب الضريبي وبعض التشريعات الضريبية التي تسبب الرعب لدى الممول .

ب- مشكلة عدم توافر البيانات والمعلومات الكافية والدقيقة عن بعض الممولين أو صعوبة الحصول عليها في الميعاد المناسب سواء أكان ذلك على مستوى المأمورية أو على مستوى الإدارات العامة أو على مستوى الجهاز الضريبي برمته.

ج - مشكلة تأخر وصول القوانين الضريبية الجديدة والتعليقات التفسيرية لها إلى المأمور الضريبي في الوقت المناسب مما يترتب عليه مشاكل عند محاسبة الممولين.

د - مشكلة كثرة البيانات والمعلومات المطلوبة سواء أكانت بصفة دورية أم بصفة غير دورية وهذا بدون شك يضيع الكثير من وقت المأمور الذي كان يمكن الاستفادة منه في الأعمال الفنية وانجاز بعض الأعمال المتأخرة.

هـ - مشكلة عدم توافر المكان المناسب للمأمور لأداء العمل وهذا بدون شك يقلل من الكفاية الإنتاجية ويؤثر على النواحي النفسية للمأمور.

و- مشكلة عدم وجود نظام سليم لحفظ البيانات التي ترد عن الممولين حيث ثبت بالدليل العلمي فشل نظام الملفات بسبب ضياع الأوراق منها سواء بقصد أو بدون قصد وبترتب على هذا كله وجود خلافات بين الممول والمأمور.

ز- مشكلة عدم توافر الوسائل الآلية والاليكترونية التي تساعد المأمور الضريبي في تحليل البيانات وقياس الوعاء الضريبي وحساب مقدار الضريبة المستحقة بسرعة.

ح- مشكلة عدم وجود نظام سليم لتوصيل الخطابات الصادرة إلى الممولين مما يؤدي إلى ضياعها ويترتب على ذلك العديد من المشاكل التي يقع الممول فريسة بها.

ط- مشكلة الضغوط التي أحياناً تفرض على بعض العاملين على شئون الضرائب من قبل الوساطات العالية وأصحاب النفوذ مما يؤدي إلى عدم استقلاله الكامل في عمله في ضوء مبادئ العدالة التي يهدف إليها النظام الضريبي وتبرز وهذه الظاهرة بصورة واضحة جلية في الجمارك والمحاسبة الضريبية للمهن الحرة.

٢- مشاكل متعلقة بأفراد الجهاز الإداري الضريبي:

أ- مشكلة فقد الثقة بين المأمور وبين المستويات الإدارية العليا في مصلحة الضرائب، كما هي موجودة دائماً بين أي رئيس ومروسيه ويترتب على ذلك إشاعة المعلومات التي أحياناً تسيء إلى خلق العامل الضريبي.

ب- مشكلة عدم وجود نظام حوافز مادية عادلة بالحق تتناسب مع الجهود التي يبذلها المأمور الضريبي ومع متطلبات حياته الضرورية وهى المأكل والمشرب والملبس والمأوى حتى لا يقع فريسه أمام مغريات الوظيفة ولا سيما وأن معظم أعماله تعتمد على التقدير الشخصي الذي ربما تتأثر بالنوازع المادية أو العاطفية.

ج- مشكلة عدم وجود نظام حافز معنوي فعال يقوم على مبدأ الشورى وتبادل الآراء والنصيحة وكثيراً ما تصدر القوانين والتشريعات الضريبية دون استشارة ممثلي العاملين في المجال الضريبي، بحجة أن ذلك يعبر عن اتجاه القيادات السياسية.

د- مشكلة عدم توافر القدوة الحسنة للعاملين في الحقل الضريبي إذ يترتب على الضغوط المفروضة عليهم من قبل رؤسائهم لتحقيق أغراض شخصية فقد الثقة وأصبح العمل يحكمه مبدأ المصالح الشخصية.

وفيما يلي رسم توضيحي لطبيعة كل مجموعة من المجموعات السابقة:

تطوير أداء الفاحص الضريبي لتحسين الكفاءة والفاعلية عند التصدي للمشكلات
الضريبية في مصر
د/علياء عبد اللطيف أحمد عابد

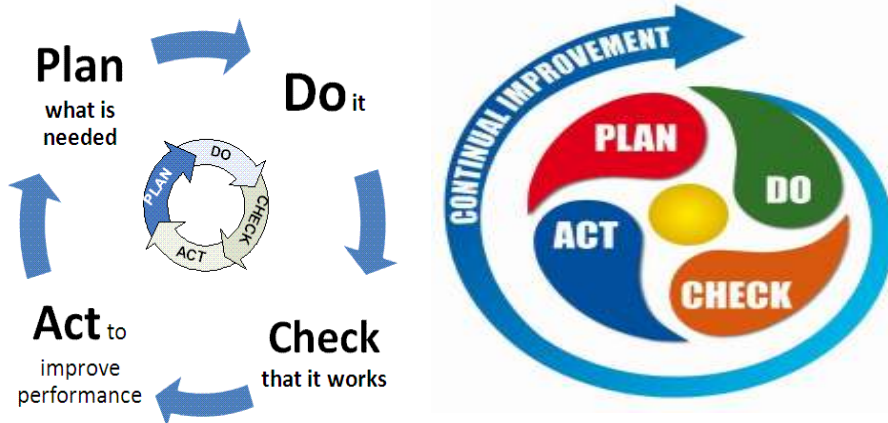
• مشاكل متعلقة بالعمل ذاته مثل: • مشكلة قد تلحق بين الجهاز الضريبي وبين الممول، وتنتج هذه المشكلة من أسباب الإختلاف القائم بين سياسة الإزهاق الضريبي وبين التشريعات الضريبية التي تشيى الرغب لدى الممول. • مشكلة عدم توافق البيلت والمعلومات الكافية والفقير عدم وضوح القوانين أو معيابه المصون عليها في المعيار المتألب سواء أكان ذلك على مستوى المقبرة أو على مستوى الإدارات العامة و على مستوى الجهاز الضريبي. • مشكلة تلحق وصول القوانين الضريبية الجديدة والتحديثات التشريعية لها إلى المأمور الضريبي في الوقت المتألب مما يترتب عليه مشاكل في محاسبة الممولين. • مشكلة تكرار البيلتات والمعلومات المطلوبة سواء أكانت ضريبة مبردة أو صفة غير مبردة وما بين ذلك يصعب الكثير من وقت الممول الذي كان يقضى الإستهادة منه في العمل لليلة ولما يصعب الوصول المتألفة. • مشكلة عدم توافق المكان المتألب المأمور لاءه الملاء وما حدث ذلك في سنن التقاضي الإستهادية يوزن على التواضع التقية للممولين. • مشكلة عدم وجود نظام سليم لحفظ البيلتات التي ترش من الممولين حيث قد يفتقد القلي مثل مشاكل ذاتها بسبب ضيق الأوراق فيها سواء أكانت ضريبة أم غير ضريبة حيث على ما ذكره وجود مشاكل بين الممول والمأمور. • مشكلة عدم توافر الوسائل الآلية والإلكترونية التي تساهم في توفير الضريبة، في تحقيل البيلتات وإيقان إقواءه الضريبي وحسب ما ذكره. • مشكلة عدم وجود نظام سليم لتوصيل المخطات الإدارية إلى الضرائب مما أدى إلى إزدحامها وقربت على ذلك العديد من المشاكل التي يقع الممول في مواجهتها. • مشكلة المصنوع التي أجدنا تعرض على بعض المأمورين على شكل تصرف من قبل إرسائات الملاء وإسباب التواء مما يؤدي إلى عدم استكاثته الكامل على عمله في صورة مبالغ الملاء التي يهدف إليها نظام الضريبة وتوازن وهذه الظاهرة بصورة واضحة على حلة في المأمور والمعاهدة الضريبية لتبين أحوال. • مشاكل متعلقة بأفراد الجهان الإداري: • مشكلة قد تلحق بين المأمور وبين الممولينك الإدارية العليا وبتصلها بالممولين، كما حسي ممولون دائما بين أي رئيس ومموليه وقربت على ذلك إشاعة الممولينك التي أجدنا تشيى إلى قلق المأمور الضريبي. • مشكلة عدم وجود نظام حوافز مادية علله بالحق كتألب مع الجسود التي يبتليها المأمور الضريبي ومع متطلبات حيله الممولين والممولين وأفرادهم. • مشكلة عدم وضوح القوانين والتشريعات الضريبية دون إشارة على المأمور في المجال الضريبي، بمعنى أن ذلك يجرى من تجاه الويات الإدارية. • مشكلة عدم توافق القدرة المسئلة للمأمور في الحل الضريبي أو يرتب على المصنوع التروسة عليهم من قبل مموليه لتخليق أعراضا شحيصة قد تلحق وأصبح العمل يكفه مبدأ اليوم للرها.	• مشكلة انخفاض الوعى الضريبي واقتناع الممولين بأن أداء الضريبة واجب قويم، • مشكلة الآثار السلبية للضريبة على نفسية وسلوك دافعي الضرائب. • مشكلة ارتفاع اسعار الضرائب في ظل التضخم والتقصير التقني فوق الطاقة الضريبية للممول • مشكلة محاسبة بعض الممولين نظرا لطبيعتهم الخاصة مثل الحرفيين. • مشكلة صعوبة إسداد فاتر وحسابات منتظمة. • مشكلة تعدد المحاسبة أمام أكثر من مامورية ضرائب نظرا لاتبايع نظام التوزيع النوعي لماموريات الضرائب. • مشكلة الشعور بعدم وجود العدالة الضريبية بين بعض طوائف الممولين حيث يشعر صفار الممولين بتهمرب بعض كبار الممولين من أداء الضرائب المستحقة عليهم مع تجاهل أو جمل مصلحة الضرائب. • مشكلة الارهاب الضريبي الذي يخشاه كل من يدخل الى مجال الأعمال. • مشكلة شعور الممول بعدم الاستفادة المباشرة من أداء الضرائب المستحقة عليه واقناعه بأن الضريبة تحصل بعدالة وتنفق يرشد وكفاءة.	 • مشكلة الموازنة بين الأغراض الاجتماعية والاغراض الاقتصادية • مشكلة الموازنة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة من حيث العبء الضريبي • مشكلة الموازنة بين الضرائب المركزية والضرائب المحلية. • مشكلة الضرائب الأصلية والضرائب الإضافية المختلفة • مشكلة تطووير الإططار العام للنظام الضريبي بما يتفق مع الاتجاهات العالمية في هيكل النظم الضريبية الوضعية. • مشكلة تطووير الإططار العام للنظام الضريبي بما يتفق مع نظم إدارة الجودة الشاملة
--	---	--

الشكل (٢-١) تبويب المشاكل المتعلقة بالإدارة الضريبية

المصدر: من إعداد الباحثة.

بصدد التنفيذ من جانب الفاحص الضريبي أو المصلحة يجب أن يمر بالتخطيط أولاً ثم التنفيذ ويتم فحصه ومراجعته للوقوف على الانحرافات أو إمكانية التحسين. وبالتالي يأتي التصرف إما بتصحيح هذا الانحراف أو التحسين في الأداء والتنفيذ للمخطط له مسبقاً وفقاً لهذه الدورة. بشكل أكثر توضيحاً وضع تحديد واضح للمشكلة الضريبية المراد حلها ثم اقتراح جميع الحلول الممكنة للتنفيذ. مع ضرورة معرفة والوقوف على أسباب عدم إمكانية التنفيذ في حال الحلول غير الممكنة التنفيذ. ثم تجربة الحلول فإذا تم الحل نتقل للمشكلة التالية، وإذا لم يتم الحل إما أن يتم الوقوف على معوقات الحل والعمل على إجراء تصحيح لها أو اللجوء إلى حل آخر والاستمرار كلما أمكن في محاولة تذليل العقبات ونقاط الضعف في الحل الذي لم يتم حيث إن بعض الحلول لا تتوقف على المصلحة فقط . (Genserikl et al., 2011:1241, Michiya et al., 2010: 2).

وحتى يمكن تطبيق ذلك الأسلوب، فلا بد من القيام بتدريب العاملين على نموذج عام يحتوي على إرشادات خاصة بجميع التقنيات وكيفية التطبيق بالنسبة لأي إجراء يتخذ من أجل تحسين العمليات المختلفة التي يتم اتخاذها في سبيل حل المشكلات الضريبية، ويمكن توضيح الدورة بالشكل التالي
رقم (٢-٣):



الشكل (٢-٣) دورة PDCA للتحسين المستمر

المصدر: من إعداد الباحثة من خلال الانترنت^(١).

فعلى سبيل المثال أول نشاط في منهجية عمل الفاحص الضريبي هو «الحصول على دعم والتزام الإدارة العليا» ويتم تطبيق دورة (PDCA) عليه كالتالي:

الخطوة الأولى: إعداد تقرير بمجموعة العروض (المشكلات التي وقع عليها الاختيار للبدء بها) التي تُقدمها الإدارة العليا بمعنى آخر حصر أفضل توصيف للمشاكل التي تواجه كل مأمورية وكل فاحص ضريبي التي تتقدم بها الإدارة العليا تمهيداً لتنفيذ الفحص الضريبي باستخدام التقنيات الحديثة في حل المشكلات الضريبية المختلفة أو أحدها (خطط).

الخطوة الثانية: يجب أن يكون مقدمو العروض (يفضل أن تكون لجنة مكونة من بعض أعضاء الإدارة العليا وبعض الفاحصين) مستعدين للتنفيذ بكفاءة بناء على ما تم تخطيطه وكذا الحلول الممكنة يجب أن يتم تجميعها

(١) من خلال البحث عن صور التحسين المستمر في المحرك البحثي جوجل.

وبالتالي يتم عمل (اتصال) بين المشكلات والتقنيات المراد استخدامها من جهة ومن جهة أخرى الحلول، للعرض على الإدارة (نفذ).

الخطوة الثالثة: الأشخاص المسئولون عن تقديم العروض أو بالأحرى أصحاب المقترحات والعروض ذاتهم عليهم التحقق من مدى تصور واستجابة الإدارة العليا لهذه العروض واستخلاص ما يمكن أن يتخذ من إجراءات (افحص).

الخطوة الرابعة: هذه الإجراءات التي تم التوصل إليها واستخلاصها يمكن أن تنطوي إما على عروض جديدة (مشاكل استجدت نتيجة التطبيق) أو تحسينات على العروض المقدمة مسبقاً (مشكلات قديمة لم تحل بالطرق التقليدية ولكن تم التوصل فيها لنتائج ليست سيئة فيجب عدم إهدارها بل البدء بها توقفت عنده) من أجل تنفيذ الفحص الضريبي باستخدام أداه من الأدوات الحديثة كجزء يتم تطويره من إستراتيجية المصلحة (تصرف).

(Pande et al., 2003: 41, Pyzdek., 2008: 32, Basadur, 2004: 105-110 Chhikara, 2017: 25-29).

وترى الباحثة أن المفهوم السابق بمراحله الأربعة يتم استخدامه في هذا البحث من خلال تضمينه عملية الفحص الضريبي وبشكل خاص عند التصدي لمشكلات التطبيق والفحص داخل مصلحة الضرائب في كل خطوة من خطوات تنفيذ عمليات الفحص، ويظهر دور الفاحص الضريبي بوضوح من خلال المرحلة الثالثة في هذه الدورة وهي مرحلة (افحص) كما يظهر تطور دور مصلحة الضرائب في المرحلة الرابعة (تصرف)، بل إذا تم النظر إلى الفاحص الضريبي كأساس لإنجاح استخدام هذه الأساليب والتطوير فهو موجود بالفعل داخل المراحل الأربعة وذلك كالتالي:

إن الفاحص الضريبي المنوط به مراجعة وفحص المشكلات الضريبية عليه أن يكون مشتركاً من البداية مع الإدارة العليا عند التخطيط لاستخدام المصلحة لهذه التقنيات، فهذا يتيح للفاحص الضريبي الوقوف على كل مشكلة وما يناسبها من هذه التقنيات المقترحة برؤية أكثر عمقاً حيث أمامه المشكلات الضريبية والأساليب المقترحة استخدامها وتوظيفها للمساعدة في حل المشكلات بشكل أكثر فاعلية ووجهات النظر الخاصة بالإدارة العليا، بل ومتابعة عملية التنفيذ المبدئي في ذات الوقت للوقوف على الصعوبات التي قد تواجه التنفيذ أو تعوقه، والذي يجب أن يكون الفاحص الضريبي الأكثر دراية بها (خطط)، ثم مرحلة التنفيذ وهى المرحلة التي يقوم فيه الفاحص الضريبي بالاشتراك في تنفيذ واستخدام التقنيات المقترحة والتي سيقوم لاحقاً بمراجعتها لتقييم مدى نجاحها في الإضافة لأدائه من عدمه، وهذا يتيح للفاحص الضريبي فهماً أعمق لنقاط القوة والضعف وأسباب الضعف، ومن ثم إمكانية تصوّر حلول لنقاط الضعف التي يتعرض لها في عمله وهذا في حد ذاته من شأنه زيادة كفاءة الفاحص الضريبي إدارياً، فهو يجمع بين أدوات الإدارة والمراجعة مما يجعل الفاحص الضريبي لديه من المهارة المهنية التي تؤهله للقيام بتنفيذ ومراجعة أي عدد من المشاكل مستقبلاً خاصة أنه من البديهي أن يتم ترقية هذا الفاحص تدريجياً حتى يصبح هو المسئول عن اتخاذ القرار أي أن الفاحص اليوم هو الإدارة العليا غداً (نفذ). وفي مرحلة الفحص يقوم الفاحص الضريبي بدوره التقليدي من الفحص والمراجعة، ولكن نظراً لإشراك الفاحص الضريبي في المرحلتين (خطط / نفذ) فإن الفاحص الضريبي هنا يقوم بدوره بكفاءة تجعل من السهل مقابلة المشكلة وتحليلها بشكل يسهل معه التصدي لمعوقات التطبيق

خاصة إذا ما أخذنا في الاعتبار أن هذه الخطوات لا تتم بمعزل عن منحنيات التعلم التي بلا شك توفر الكثير من الوقت والجهد على الفاحص وصولاً إلى التحسين المستمر والجودة الشاملة أو على الأقل الوصول بدور هذا الفاحص للتصدي للمشكلات بشكل أكثر مرونة والأهم في اعتقاد الباحثة هو إمكانية إيجاد حالة من الثقة بين الفاحص والممول من خلال سرد المشكلة وكيفية التصدي لها بشكل علمي سهل هذه الثقة في عمل الفاحص في حد ذاتها قد تكون سبب في حل المشكلة سواء من الشعور المتولد من كلا الطرفين بالعدالة في التعامل أو من إمكانية قيام المصلحة بشرح وتصوير أعمالها تجاه الممولين بشكل يعكس الشفافية في التعامل والحياد في التعامل مع المشكلات المتشابهة الأمر الذي يستدعى بالضرورة القضاء على الفساد المتمثل في شبهة التواطؤ من الفاحص الضريبي مع البعض على حساب البعض الآخر، الأمر الذي يؤدي إلى خفض التكاليف بشكل مباشر متمثلة في خفض عدد حالات الاعتراض والتظلمات والتقاضي وعدد أيام الفحص وذلك من خلال إتباع من الفاحص الضريبي لإجراءات وأدوات محددة (افحص)، أخيراً من خلال إتباع الإجراءات الواضحة والأدوات المحددة تستطيع المصلحة الوقوف على الانحرافات أو نقاط الضعف وتحسينها أو اقتراح أن تقوم الإدارة بتعديل وتغيير العروض التي تسببت في نقاط الضعف (تصرف) فمن خلال تنفيذ دورة (PDCA) في كل خطوات التنفيذ وباستمرار في كل المستويات التخطيطية والاستراتيجية والتنفيذية فإن المصلحة بهذا تقوم بتقوية مهاراتها الإدارية وتحسين كفاءة الفاحصين بها وصولاً إلى التحسين المستمر في الأداء بشكل عام داخل المصلحة ككل.

ثالثاً: أساليب أخرى لتحسين الأداء في ظل التقنيات؛

(Law, 2010:124, McGee, M.P, 2008: 132)

إن مقابلة متطلبات أصحاب المصلحة وعلى رأسهم الممولين الواردة في الأنظمة القانونية أو حتى في أسلوب الفحص الخاص بكل مصلحة لا يُعد وحدة ضمان للمصلحة من أجل القضاء على المشكلات التي تتعرض لها في التطبيق، وأن الاستخدام المبدئي لهذه التقنيات يهدف نطاقه إلى تلبية متطلبات أصحاب المصلحة، بما يتوافق مع القوانين الخاصة بالضريبة وبما لا يتعارض مع أهداف المصلحة. إضافة إلى تطوير أداء الفاحص الضريبي ومن ثم إمكانية التغلب على المشكلات الضريبية بشكل يتصف بالكفاءة ويضمن التحسين المستمر.

وعند استخدام الفاحص الضريبي لهذه التقنيات يجب أيضاً الأخذ في الاعتبار أن تشمل المنهجية التي سيتبعها في أدائه لعمله تحسين تقنيات تشغيلية بما يمكن المصلحة من تجاوز الحد الأدنى للمتطلبات الخاصة بأصحاب المصلحة، وعلى الفاحص الضريبي أن يعي هذا الدور للمصلحة بل لابد أن يساعد في تعريف الإدارة بمثل هذه التقنيات ومنها التقييم الذاتي، تصميم أطر عمل لقياس الأداء وتطبيق هذا في عمله والتحول له وتنفيذه.

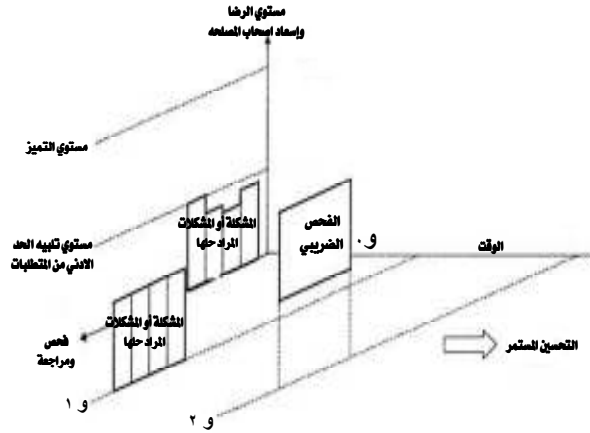
فهذه النقاط تعد جزءاً لا يتجزأ من التقنيات التي سيتم إدراجها لتعزيز وتحسين أداء المصلحة ليصب الجميع في النهاية لأعلى مستوى من رضا أصحاب المصلحة بل وإسعادهم وضمان ولائهم للمصلحة (مترجم في عدة صور على رأسها عدم التهرب الضريبي) بل وربما في المستقبل عدم وجود بعض من المشاكل والقضاء عليها بشكل كبير.

تحديد الهيكل العام للمشكلات والمراحل اللازمة لحلها:
في هذا القسم من البحث ولتحديد الهيكل العام الذي تظهر به المشكلات التي تحتاج حل باستخدام الفاحص الضريبي بعض التقنيات الحديثة، يتم التعرض للمراحل التي تمر بها عملية حل المشكلات الضريبية، وكذا بعض الأساليب التي تستخدم داخل هذه المراحل وصولاً إلى أفضل أداء، منها على سبيل المثال: الحلقات التكرارية، منحنيات التعلم، التغذية المرتدة السالبة للحلقات التكرارية.

(بتصرف Checkland,1999. ASQ, 2005 Foley, K,2004:33 Barrle, G. D,2003:77)

المراحل التي تمر بها المشكلات الضريبية تمهيدا لحلها

هناك مجموعة من الخطوات تتولد من ممارسة متطلبات وتقنيات الجودة الشاملة (ممارسات متفاوتة) ينشأ عنها مجموعات من الأنشطة ذات الصلة (حلول مبدئية)، هذه المجموعات من الأنشطة هي ما يطلق عليه المراحل، وهذه المراحل بدورها سيكون لها أغراض واضحة، إجراءات، ومخرجات لتقود في النهاية إلى النقطة التي معها تستطيع الإدارة العليا اتخاذ قرار من شأنه أن يحدد وتيرة المرحلة التالية (التوصل والاتفاق على حل نهائي للمشكلة). وعلى الرغم من أن الفاحص الضريبي يبدأ عمله بعد انتهاء كل مرحلة، إلا أن إشراك الفاحص الضريبي في مثل هذه الخطوات من شأنه الوصول به لأعلى كفاءة مهنية في الفحص، حيث إن وجود معالم واضحة تساعد الفاحص الضريبي ومعه المصلحة على تحديد المشاكل في صورة قابلة للحل من خلال تقسيمها إلى الخطوات الأربع الواردة في دورة (PDCA). والشكل التالي رقم (٢-٤) يوضح الطريق نحو حل المشكلات الضريبية في مصر.



الشكل رقم (٢-٤) الطريق نحو حل المشكلات الضريبية

المصدر: من إعداد الباحثة.

في البداية (٠) عندها تكون المصلحة تمتلك عدد (ع) من المشاكل المراد حلها والمساهمة في تذليلها أو ربما القضاء عليها كلما كان ذلك ممكن ، وكل مشكلة تختلف عن الأخرى في طرق حلها والعمل على تذليلها، فهناك مشاكل يتم تجاهلها لعدم وضوح النصوص القانونية بشأنها أو لاعتقاد الفاحصين بعدم قدرتهم على التصدي لها أو لأسباب أخرى تتوقف على نوع المشكلة ذاتها وهناك مشاكل تحل مع الأسف الشديد بشكل فردي إما لنفوذ صاحب المشكلة أو لوجود فساد في واحد أو أكثر من منظومة العمل بمأموريات الضرائب و تطبق الحلول فقط لأغراض الحصول على ميزه أو حتى ربما لخضوع الفاحص الضريبي لضغوط خارجية، وغير ذلك من أسباب تؤدي إلى ذات النتيجة وهى حلول فردية لأشخاص بعينها، هذا الاختلاف وعدم الإدراك الكامل للمشكلات وطرق حلها والتي تواجه

المصلحة عند قيامها بتحديد وحل المشكلات بل ربما عدم حصر المشاكل في كل الأموريات بشكل واضح ونهائي يجعل من الصعب تحقيق الآتي:
أولاً: إيجاد الحل لهذه المشاكل.

ثانياً: يصعب التوحيد في التطبيق من مأمورية لأخرى وبالتالي يصعب فحص المشاكل المتضاربة والمختلفة عن تلك التي واضحة في توصيفها وأسبابها.

والتقنيات المقترحة استعانة الفاحص الضريبي بها تعي هذه الحقائق فتبدأ بتجميع كل المعلومات الضرورية لإعداد مخطط عام للمشكلات التي يمكن التغلب عليها بطريقة واضحة معاً بشكل ممتاز، والإجراءات الواجب اتخاذها للحل.

إضافة إلى أنها تعد هي المشكلات الأولى باختيارها للبدء سواء لعدم إحباط الفاحص أو حتى لشعور المصلحة بأن هناك اختلاف فعلي وملحوس على أرض الواقع والأهم من وجهة نظر الباحثة انعكاس ذلك على الممولين وأصحاب المصلحة بصفة عامة.

والخطوات والإجراءات السابقة هي ما يُطلق عليه «المراحل». وعند الوقت (١) المنهجية تقود المصلحة إلى مرحلة التوصيف الواضح للمشكلة المراد حلها وتنفيذ ووضع عناصر المشكلة والحلول المقترحة لحلها في عملية واحدة ونظام يتصف بالشمولية وهو تحديد المشكلة وتقسيمها لعناصر بشكل تفصيلي ووضع أكثر من حل مبدئي للحل فهذه تعد مرحلة أخرى من المراحل التي تمر بها المصلحة وصولاً للحل النهائي المرغوب فيه أو ربما الذي يأخذ جميع الأطراف عند تصميمه في الاعتبار.

هذه الشمولية تتحقق على سبيل المثال، عندما تبدأ المصلحة بفحص مشكلة من المشكلات التي تقابلها مثل:

مشكلات معالجة الغموض في نصوص التشريع الضريبي

فعند دراسة التشريع الضريبي المصري يتبين أن الفاحص الضريبي يواجه بوحدة أو أكثر من تلك المشاكل:

- نصوص معطلة ليس لها نصيب من التطبيق العلمي لأنها غير واقعية أو منطقية.
- نصوص غامضة مبهمة يصعب تفسيرها، بل تكثر الاجتهادات في بيانها ويترتب على ذلك تضارب ردود الأفعال المتخذة من الفاحصين تجاه التغلب على هذه المشاكل وبالتالي عدم توحيد الحلول على كافة الأفراد ومن ثم شعور بعدم الثقة والرضا في أداء المأمورية وربما يبالغ البعض في الشعور بعدم الرضا عن المنظومة كاملة وبالتالي التأكيد على انعدام العدالة والشعور بالعدائية تجاه الدولة لاعتقاد البعض بأخذ أموالهم بدون وجه حق.
- نصوص مكررة في أكثر من موضع إما للتأكيد أو بسبب عدم التنسيق بين التشريعات الضريبية وغيرها .
- فإن كل مأمورية تحاول التغلب على هذه المشكلات بشكل منفرد، فإن النظام في هذه الحالة يحقق الحد الأدنى من متطلبات أصحاب المصلحة ولكن دون شك أن المجتمع وأصحاب المصلحة لا يتوقعون ولا ينتظرون هذا الحد الأدنى من المصلحة وهو أيضاً ما لا تسعى إليه التقنيات المقترحة بل العكس تماماً هو الصحيح، فالمصلحة لا تسعى فقط لتحقيق الحد الأقصى من متطلبات

أصحاب المصلحة بل تسعى إلى ابتهاج وإسعاد أصحاب المصلحة الأمر الذي يمكن صياغته في توافر الثقة وعدم التهرب والشعور بالغضب والسخط وفي ذات الوقت زيادة الحصيلة. إلى غيرها من أمور مرغوب في تحقيقها من جانب المصلحة وتحقيقها من جانب المتعامل مع المصلحة.

وفي حالة تطبيق المنهجية المقترحة لا نجد لهذه الأمور وجوداً وذلك للأسباب الآتية:

(١) يتحدد حل المشكلة بشكل مبدئي في إطار علمي يمكن صياغته وترجمته بشفافية للمتعامل أو صاحب المصلحة لا تتبدل ولا تتغير من مأمورية لأخرى ولا تختلف من فاحص لغيره أو من فرد لفرد من المتعاملين، وهذه القواعد عامة ويتم اعتمادها من مصلحة الضرائب الأمر الذي يضمن عليها المصادقية والثقة.

(٢) تخضع التفاصيل والأساليب والإجراءات الخاصة بحل كل مشكلة للتجريب والاختبار وللاجتهاد من جانب القائمين على التطبيق لتحقيق المرونة في التطبيق حتى التوصل لشكل نهائي قبل التطبيق الفعلي.

(٣) تتسم القواعد المطبقة في هذه الحالة بالشمولية إذ تطبق على كافة أنواع المشاكل ومع كافة الأموال والإيرادات الخاضعة للضريبة، كما أنها تتفق مع مبادئ الجودة والتميز من خلال إمكانية طرح حلول جديدة ومبتكرة من خلال الفاحصين المؤهلين علمياً وعملياً.

يتبين من التحليل السابق أنه بتطبيق التقنيات الحديثة والتي يجب معها توثيق وتوصيف دقيق لكل مشكلة أن الفاحص يكون لديه أكثر من حل ممكن وبالطبع هذا بالتنسيق الكامل والتام مع الإدارة العليا بل وبمباركتها

هذه المنهجية لمحاولة التغلب على العيوب والثغرات في التشريع الضريبي المصري.

وعند الوقت (٢و) وما بعده، فإن المصلحة تسعى لتعزيز الجوانب المختلفة في كل مشكلة سيتم التعرض لها وحلها بحثاً عن أفضل أداء والتحسين المستمر، وتعد أساليب التميز من بين الأدوات المقترحة لتحقيق هذا التعزيز والتحسين التي تهدف إليه المصلحة.

وكما هو موضح في الشكل (٢-٤) فإنه عند الوقت (٢و) يصبح الفاحص الضريبي لمحاولة حل المشكلات في أعلى مستوياته للتفوق، حيث إن المشكلة التي أمام الفاحص في هذه المرحلة هي مشكلة معززة ومحسنة بحلول مقترحة في ظل مبادئ وأساليب التميز، إلى جانب الصياغة الواضحة جداً لكل إجراء نحو حل المشكلة بكافة جوانبها بشكل تفصيلي أو المشكلات بشكل عام الموجودة في كل مأمورية.

والشكل يوضح كيف أن المنهجية تمر بثلاث مراحل، وكل مرحلة تحقق أهداف معينة، فعلى سبيل المثال المرحلة الأولى، والخاصة بالتخطيط لحل مشكلة ما والتي فيها يجب أن تقرر المصلحة الضريبية بأي المشكلات ستبدأ وما هي توقعات كل فاحص للحل وما هو المتاح لتنفيذ هذه الحلول بشكل مبدئي وما هي الحلول غير الممكنة والبدائل المتاحة في مثل هذه الحالات. والمرحلة الثانية، وفيها يجب على مصلحة الضرائب وضع القرارات المنتهية إليها من المرحلة الأولى محل التنفيذ مع الأخذ في الاعتبار الحد الأدنى من المتطلبات للشروع في المرحلة الثالثة، والتي تقوم فيها المصلحة بتعزيز ودعم المشكلات المراد حلها والتغلب عليها بأساليب وأدوات التميز، هذا إذا أرادت المصلحة المضي قدماً إلى أكثر من مجرد تلبية

الحد الأدنى من المتطلبات إلى مرحلة تحقيق الأهداف والتميز ورفع كفاءة الفاحصين بها وحل المشكلات بشكل نهائي.

الأسلوب الأول: الحلقات التكرارية:

في القسم السابق وتحديدًا في المرحلة الثانية من المراحل الثلاثة التي تمر بها المشكلات نحو الحلول، وعلى الرغم من أهمية المراحل الثلاثة إلا أن المرحلة الثانية والخاصة بالتنفيذ، تحتاج بصفة خاصة إلى المرونة بشكل أكبر لتحديد النطاق النهائي والتسلسل في الحلول المقترحة، وغالبًا فإن التسلسل البسيط والتتابع بين الإجراءات يفقد إلى مثل هذه المرونة المطلوبة، لذا فإن الحلقات التكرارية تعد من الخيارات الملائمة أمام الإدارة أو القائم على التنفيذ الفاحص الضريبي لتوفير مثل هذه المرونة المطلوبة.

والأساس في الحلقات التكرارية هو شيوع استخدامها في تصميم نظام ما والبرمجة أو البرمجيات، حيث تسمح هذه الحلقات لأجزاء معينة من هذا النظام أن يتكرر مرات كثيرة للوصول إلى حالة معينة منشودة وطريقة ومستوى بعينه مطلوب من أداء النظام. (Pradeep, 2003: 101; Wolfgang, 2006:801).

وبعبارة أخرى فإن عددًا محددًا أو متغيرًا من التكرارات يتم داخل النظام للوصول إلى قيمة معينة، وعند تطبيق هذا المفهوم على المنهجية الخاصة بحل المشكلات الضريبية، فإن الحلقات التكرارية سيتم تضمينها خلال المرحلة الثانية لتكرار هذه المرحلة حتى تشمل عدد من الحلول الممكنة والتي تم استيعابها من جانب كل من الفاحص والمصلحة - بل وربما تكون هي أحد اقتراحات بعض الفاحصين ذاتهم - والمطلوب المفاضلة بين الحلول

واختبارها تمهيداً لاختيار أفضلها وأنسبها للواقع بالنسبة لكل مشكلة، وبالتالي فالمرونة التي تتصف بها الحلقات التكرارية توفر اختيار أي عدد من المشاكل المراد حلها بمرونة كافية، وفي ذات الوقت هذه المرونة هي من أهم المتطلبات عند قيام الفاحص الضريبي بعملية الفحص، حيث إنها تعد سلاحاً ذا حدين، فإذا لم يكن ذلك الفاحص مشاركاً من المراحل الأولى وعلى وعي كامل بالمراحل الثلاثة والأدوات المستخدمة فيها، فانه بالتأكيد سيكون لديه حلقات مفقودة في إمكانية استخدام الحلول أو بدائلها في حل المشكلات، حيث إنه عند بداية استخدام المصلحة لأسلوب الحلقات التكرارية فإن الإدارة تستطيع تحديد أي المشكلات هو الأكثر مناسبة للبداية وتنفيذه، سواء لأهميته بالنسبة للمصلحة أو لأنها بالفعل بدأت بجهود سابقة مبذولة فيه، وكذلك لأنه يحقق الحد من الخلافات بينها وبين المتعاملين أو ربما يقود لتصالح بين الطرفين وإنهاء عدد من المشكلات .

وهذا يعني أن كل دورة أو حلقة تمثل مشكلة واحدة، وبالتالي فإن عدد الحلقات التكرارية هو عدد المشكلات التي تم اختيارها لإيجاد حلول لها وهذا يعكس بوضوح مدي المرونة في اختيار أي عدد من المشكلات مطلوب حلها، وأي عدد من الحلول وهذه الطبيعة الخاصة جداً لأسلوب الحلقات التكرارية به ميزة أخرى من خلال التكرار وهي التعلم من خلال الممارسة وهو ما ستعرض له الباحثة في القسم التالي.

الأسلوب الثاني: منحنيات التعلم

كنتيجة متولدة عن استخدام وتضمين أسلوب الحلقات التكرارية داخل منهجية حل المشكلات الضريبية، فالمصلحة بصدد تكرار نفس الإجراءات وتطبيق ذات القواعد عند تناول كل مشكلة بالتحليل تمهيداً

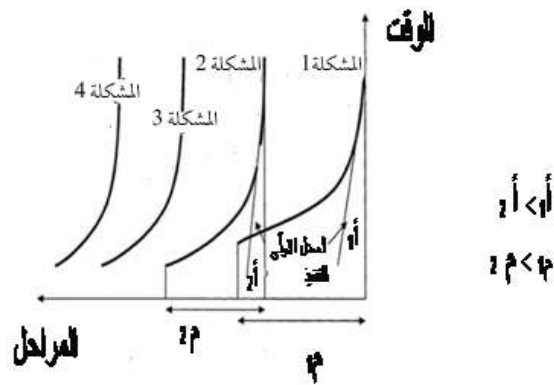
لوضع حلول لها، عدد من المرات وهذا من شأنه التمكن والإجادة
لأساسيات حل المشكلات، وبالتالي فهذا التمكن ينتظر معه التوصل إلى
تخفيض في تكاليف التقاضي وحل النزاعات وتوفير الوقت مع تحسن طردي
في الأداء العام للمصلحة ككل والفاحص بشكل خاص، وهذه الظاهرة
تعرف في الإدارة والتدريب باسم منحني التعلم والتدريب (Malgorzata et
al;2010:519; Malgorzata & Katrin, 2008:74)

وطبقاً لمنحني التعلم من المسلم به أن تكرار النتائج لنفس الإجراء
يؤدي بالضرورة إلى انخفاض في الوقت والجهد في الدورات التالية
للإجراءات.

وجدير بالذكر هنا إن اشتراك الفاحص الضريبي وتدريبه بشكل ممتاز
في مثل هذه المراحل والأساليب المستخدمة يوفر له من الوقت والجهد إضافة
إلى جودة أداء الفاحص ذاته في التكرار وتعلم المهارات الأساسية في تنفيذ
وحل أي عدد من المشكلات التي تقابله وما ينطبق على الفاحص بالضرورة
ينطبق على المصلحة ذاتها من حيث تعلم المهارات والتدريب نتيجة التكرار
وما يترتب على ذلك من خفض الجهد والإقلال قدر المستطاع من وقت
التنفيذ والمصروفات الخاصة بالتقاضي والمكاتبات والخلافات بين المصلحة
وأصحاب المصالح المختلفين والإجراءات المتبعة لحل ذات المشكلة الواحدة
بشكل منفرد طبقاً لرؤية كل مأمورية أو فاحص وتحسين جودة ونوعية عملية
التنفيذ ككل ولكن هذا التحسين يعتمد على عدة عوامل منها: مدى تقبل
الإدارة العليا لمثل هذه التقنيات الحديثة ورغبتها في تحسين العلاقات مع
أصحاب المصلحة، أساليب الإدارة العليا في تدريب وتجهيز الفاحصين
للتعامل بهذه التقنيات ومنهجية التعلم، تعاون رأس الدولة في تبني مثل هذه

التقنيات وبالتالي تسهيل التطبيق على أرض الواقع وعدم تضارب الوزارات والتصادم مع مصلحة الضرائب، إيجاد التشريعات التي تكفل التنفيذ الصحيح لهذه التقنيات خاصة وأن توجه الحكومة المصرية ممثلة في رئيس الجمهورية دائما ما يطالب بأفكار جديدة التي يطلق عليها البعض - النظر خارج الصندوق -.

والشكل (٥-٢) يوضح رسماً تمثيلاً لمنحنى التعلم عند تنفيذ حل عدة مشكلات والوقت المستغرق لحل كل مشكلة على حدة، إضافة إلى إيضاح اختصار الوقت المستغرق للتنفيذ طبقاً لمنحنيات التعلم وهو بمثابة وقت مكتسب، كما يمكن للفاحص اعتباره تكلفة التنفيذ.



الشكل (٥-٢) مراحل منحنى التعلم عند حل المشكلات

المصدر: من إعداد الباحثة

الأسلوب الثالث: التغذية المرتدة السالبة للحلقات التكرارية:

المصلحة وهي بصدد تنفيذ حل عدة مشكلات ضريبية بأكثر من حل ممكن وفي وقت واحد، فهي بصدد التحقق من عدة عناصر منها على سبيل

المثال: إذا ما كانت المشكلة محددة بشكل صحيح أم لا (أحد العناصر المراد التحقق منها)، هل تلك الحلول التي تم اختيارها قادرة على إنهاء المشكلة أو على الأقل خفض حدة المشكلة تمهيداً لحلها والوصول مع الممولين أو الطرف صاحب المشكلة لتفاهم حول الحل وفقاً لما هو مخطط مسبقاً (عنصر آخر يراد التحقق منه)، وللقيام بمثل هذا التحقق يحتاج الفاحص الضريبي هنا أو القائم على عملية التنفيذ (شخصاً أو مأموريات) إلى ما يطلق عليه التغذية المرتدة السالبة للحلقات التكرارية (Antti & Tomi, 2009: 873).

والشكل التالي رقم (٢-٦) يوضح هذه التغذية المرتدة السالبة حيث يسمح للحلول المقترحة للمشكلات أثناء عملية التنفيذ بتصحيح الأوضاع، مثال على ذلك غياب بعض العناصر، والتي قد يكون لها تأثير على مستويات الأداء سلباً نتيجة هذا الغياب، فالتغذية المرتدة السالبة من شأنها تدارك هذه العناصر الغائبة ومحاولة تداركها أثناء تنفيذ النظم لرفع مستويات الأداء، بل وحتى الارتقاء بالأداء وصولاً ليس فقط لحل المشكلة ولكن العمل على عدم حدوثها مستقبلاً.

وترى الباحثة أن الشكل (٢-٦) يوضح - على سبيل المثال - أنه أثناء إدخال المدخلات وتنفيذ العمليات الخاصة بحل أحد المشكلات ولتكن مثلاً:

معالجة مشكلة التهرب الضريبي بكافة صوره

تحتل مشكلة التهرب الضريبي مكان الصدارة بين المشكلات الضريبية في مصر، ولقد بذلت جهوداً طيبة في معالجة تلك المشكلة واقترحت معالجات شتى من أبرزها:

جدول (٣) حلول مقترحة لمشكلة التهرب الضريبي

أ	ب
مشكلة التهرب الضريبي	تنمية الوعي الضريبي للمجتمع ككل .
	تخفيض سعر الضرائب ليتناسب مع المقدرة التكليفية.
	توفير المقومات المعنوية والمادية لمأموري الضرائب.
	تطوير نظام البطاقة الضريبية ونظام الخصم والإضافة.
	إعادة النظر في عقوبات التهرب بأن تكون صارمة. على سبيل المثال: أداء الضريبة، إضافة إلى مصادرة نصف مال المتهرب وغيرها حسب حجم ونوع التهرب.
	حسن اختيار الفاحصين من البداية ممن يتوافر فيهم الالتزام بالقيم والمثل والأخلاق الطيبة وهذا هو المعيار لاختيارهم .
	التدريب المستمر لرفع كفاءة الفاحصين وزيادة التأهيل العملي لهم وتوافر أحدث التقنيات المستجدة في أساليب الفحص خلال هذا التدريب.
	معرفة الممول بما عليه من حقوق مالية وطرق الحساب عليها في إطار من الشفافية والوضوح من خلال ندوات أو مشاركات مجتمعية مع المجتمع المدني وأي وسيلة تزود الممول بالمعلومات التي يرغب في الاستفسار عنها.

المصدر: من إعداد الباحثة

وتجدر الإشارة إلى أن هناك جهود ممتازة التي بذلت ومازالت في هذا المجال، ولكن النتائج مازالت غير شافية ومرضية.

وطبقاً للمنهجية المقترحة فالمفروض تساوي العناصر (أ، ب)، فإذا لم يتحقق هذا التساوي فيجب على الفور البدء في الإجراءات التصحيحية أثناء التنفيذ وهو ما تقوم به التغذية المرتدة السالبة.

(بالطبع يمكن إحلال العنصر أ بأي مشكلة أخرى يراد حلها)



الشكل (٢-٦) التغذية المرتدة السالبة للحلقات التكرارية

المصدر: من إعداد الباحثة

الملخص والنتائج والتوصيات

- الملخص:

في هذا البحث قامت الباحثة بإعداد دراسة نظرية حول مشكلة القيام بتقديم حلول للمشكلات الضريبية باستخدام بعض التقنيات الحديثة لزيادة الكفاءة والفاعلية، ولتحقيق ذلك الهدف فقد تم تقسيم البحث إلى مبحثين بالإضافة إلى المقدمة والمراجع وهي كالتالي:

المبحث الأول:

تناولت فيه «التحول إلى تطبيق الضريبة على القيمة المضافة»، وقد استعرضت فيه الباحثة الأسباب الداعية للتحول لضريبة القيمة المضافة، وذلك في ضوء الدراسات السابقة الأجنبية مع عرض لعيوب تطبيق قانون الضريبة العامة على المبيعات، ورصد الإيجابيات والسلبيات لضريبة القيمة المضافة ومن ثم صياغة بعض المتطلبات والشروط اللازمة لتطبيق ضريبة القيمة المضافة بصورة فعّالة وعادلة في مصر.

المبحث الثاني:

ناقشت فيه «معالجة المشكلات الضريبية في مصر- في ضوء استخدام الفاحص الضريبي للتقنيات الحديثة»، والذي يعنى بدعم تقديم حلول للمشكلات الضريبية في مصر- باستخدام بعض الأساليب والتقنيات منها دورة (PDCA) وتقنية نموذج عظم السمكة والتحليل التسلسلي لماذا- لماذا؟ والحلقات التكرارية ومنحنيات التعلم والتغذية المرتدة مع صياغة لبعض المشكلات ووضع حلول مقترحة عند التطبيق.

النتائج:

- وقد أسفرت الدراسة النظرية عن العديد من النتائج والتي تمثلت فيما يلي:
- أن هناك اهتماماً عالمياً بتطبيق الضريبة على القيمة المضافة، يتضح ذلك في توجه عدة دول لتطبيقها.
- لا بد أن يكون التطبيق لتلك الضريبة ذات وجهة إستراتيجية شاملة، وأن تكون عملية التحسين والتطوير بها عملية مستمرة نظراً لأن منظومة التعلم دائمة التغير.
- أن الدخول في استخدام واستحداث تقنيات حديثة تتوقف بشكل كبير على موافقة الإدارة العليا.
- أن تحقيق مستوى متميز لمصلحة الضرائب المصرية لا يمكن أن يتحقق إلا بتضافر جهود جميع العاملين في المصلحة، وبالمشاركة الفعالة من جانب الفاحصين الضريبيين مع الإدارة العليا ومن جانب أصحاب المصلحة والمجتمع ككل.
- أن هناك حاجة ماسة لوجود مثل تلك التقنيات الحديثة والمتطورة عند القيام بحل المشكلات الضريبية، يتضح ذلك من خلال جملة الفوائد التي تتحقق من تطبيق هذه التقنيات وعلى رأسها خفض التكاليف والجهد والوقت إلى جانب إبراز كفاءة وفاعلية إدارة مصلحة الضرائب المصرية خاصة في ظل تطبيق الجودة الشاملة والتحسين المستمر.
- أن هناك أهمية لإشراك الفاحص الضريبي في تنفيذ تطبيق هذه التقنيات منذ بدايتها حيث إن ذلك من شأنه الارتقاء بمستوي خبرته في هذا المجال وتميزه عن غيره من الفاحصين وحتى على المستوى الدولي.

- أهمية استخدام مصلحة الضرائب المصرية التقنيات الحديثة عند حل المشكلات الضريبية والعمل على استعادة الثقة والعمل في ظل الشفافية والعدالة الضريبية وإنهاء المنازعات حتى تستطيع المصلحة القيام بالأدوار الجديدة المطلوبة منها في ظل الجودة الشاملة خاصة في مجال استعادة ثقة الممول والعمل على إرضائه أو على الأقل الوفاء بمتطلباته بشأن العدالة الضريبية عند التعامل وحتى لا تكون بمعزل عن تلك التقنيات ومنها تقنية نموذج عظم السمكة ومنحنيات التعلم والحلقات التكرارية ودورة (PDCA) وغيرها مما يستجد من تقنيات.
- ضرورة عقد تدريبات للفاحصين الضريبيين لمعرفة هذه التقنيات وكيفية توظيفها داخل عملية حل المشكلات.
- أن هناك ندرة في الأبحاث العربية أو الأجنبية التي تناولت أدوار مصلحة الضرائب المصرية وفاحصيها الجديدة والمحتملة في تطبيق أدوات إدارة الجودة الشاملة عند حل المشكلات الضريبية، وأن ذلك يتطلب ضرورة إجراء المزيد من الدراسات في هذا المجال.
- أن الأخذ بمتطلبات تطبيق أدوات إدارة الجودة الشاملة عند حل المشكلات الضريبية يؤثر بالضرورة على مجموعة المستندات والسجلات المستخدمة حالياً في مصلحة الضرائب المصرية.

- التوصيات:

- بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها توصي الباحثة بما يلي:
- إعادة تهيئة شاملة للإدارات العليا بمصلحة الضرائب المصرية بتوفير دورات تدريبية وورش عمل وحلقات نقاشية للتوعية بأهمية استحداث

أدوات جديدة خاصة بحل المشكلات الضريبية باستخدام النظم الحديثة في الإدارة وذلك بهدف إدراك أهمية حل المشكلات بأسلوب يحقق رضا أصحاب المصلحة والحصول على دعم الإدارة العليا والذي يتوقف عليه استخدام التقنيات والأدوات من عدمه.

▪ ضرورة توفير الدعم الكافي من الإدارة العليا للفاحص الضريبي عند فحص تنفيذ استخدام التقنيات المقترحة وإدراك الأثر الإيجابي له في دعم التحسين المستمر وصيانة عملية حل المشكلات بأساليب الجودة الشاملة.

▪ البدء في تحديث وتطوير دور الفاحص الضريبي داخل المأموريات المختلفة حتى يتمكن من القيام بدوره في دعم مصلحة الضرائب المصرية بما يحقق لها الكفاءة والفاعلية في ظل متطلبات الجودة الشاملة والتحسين المستمر.

▪ توفير قاعدة بالبيانات والمعلومات التي تساعد الفاحص الضريبي على استخدام الأساليب المتعددة لحل المشكلات الضريبية على أساس منهجية الجودة الشاملة في تقييمه للحلول المقترحة وما يتناسب مع كل مشكلة.

▪ الاهتمام بعمل دراسات دورية وإجراء مسح لاستطلاع آراء أصحاب المصلحة في ما تقدمه مصلحة الضرائب المصرية من خدمات للوصول لأفضل مستوى من جودة الأداء المقدم، وبالضرورة انخفاض عدد النزاعات وزيادة الحصيلة الضريبية.

▪ الاهتمام بزيادة الكفاءة المهنية وإعادة تأهيل الفاحصين الضريبيين للقيام

بحل المشكلات الضريبية وذلك من خلال توافر مقاييس لأدائهم ولتدعيم نطاق عملهم والإلمام بأدوار المصلحة الجديدة في ظل تطبيق الجودة الشاملة.

- العمل على إيجاد وإجراء برامج تدريبية للفاحصين الضريبيين في نطاق التحديد المبدئي للمشكلات وتحليلها والبدايل المختلفة المتاحة وأهم المعوقات التي تواجه للتنفيذ وآليات التنفيذ.
- العمل المشترك بين الفاحص الضريبي وبين جميع العاملين في مصلحة الضرائب المصرية وأصحاب المصلحة والإدارة العليا والتعاون معاً في حل المشكلات العملية التي تواجه الممولين بصفة خاصة والبيئة المحيطة.
- الاهتمام بجودة تنفيذ الحلول المتوصل إليها وتقديم الدعم الفني للفاحص الضريبي والتقنيات الحديثة مثل نموذج عظم السمكة، (PDCA) ومنحنيات التعلم والحلقات التكرارية وغيرها من الأساليب التي تمكنه من أداء مهامه بجودة عالية.
- قيام الأجهزة المعنية في الدولة بتشجيع وتحفيز مصلحة الضرائب بجميع مأمورياتها خاصة تلك التي تلتزم ذاتياً بتنفيذ مبادئ الجودة الشاملة والتي تفصح عن هذا الالتزام في تقاريرها السنوية بأي شكل من أشكال التشجيع والتحفيز.
- التقييم الدوري للعمل على التوافق مع معايير الجودة الشاملة مما ينعكس على تحسين رضا أصحاب المصلحة وتحسين فاعلية أداء المصلحة الضرائب المصرية وتحسين قدرتها على حل المشكلات الضريبية

بتخفيض النزاعات إلى الحد الأدنى وخفض الوقت والجهد المبذول في
عملية الفحص وزيادة الحصيلة الضريبية.

(ج) مقترحات الأبحاث المستقبلية

- تقترح الباحثة مجموعة من الأبحاث التي يمكن إعدادها مستقبلاً وهي:
 - محاولة تنفيذ التقنيات المقترحة وغيرها من تقنيات خاصة بالجودة الشاملة والتحسين المستمر داخلياً في منظمات وقطاعات مختلفة وتقنيات مختلفة للحصول على قاعدة بيانات تجريبية ومقارنة هذه البيانات مع المعلومات التاريخية للأداء السابق للمنظمات، هذه المقارنة تساعد في التحقق من صحة استخدام وتوظيف التقنيات في مختلف النظم الإدارية وفوائدها ومناطق التحسين الممكنة.
 - تنمية وتطوير المنهجيات والأدوات المصممة بشكل خاص لاستخدامها في حل المشكلات الضريبية المصرية والتي تحفز الفاحص الضريبي على الإبداع من خلال استحداث أدوات مساعدة للقيام بالفحص في ظل التوازن مع متطلبات أصحاب المصلحة ومتطلبات المعايير الجودة الشاملة والتحسين المستمر وموارد مصلحة الضرائب المصرية .

قائمة المراجع References

أولاً: المراجع العربية:

(١) الكتب:

١- د. خالد إبراهيم السيد أحمد: «المالية العامة»، القاهرة، بدون سنة نشر.

(٢) الدوريات

١- أ.د. حسين حسين شحاته: «التطبيق المعاصر لزكاة المال، الصعوبات

والمعوقات»، مجلة الاقتصاد الإسلامي، ١٤١٣هـ/ ١٩٨٤م.

٢- د. عابد فضلية: «آلية حساب الضريبة على القيمة المضافة - خصائصها

ومعوقات تطبيقها في الجمهورية العربية السورية»، مجلة جامعة دمشق

للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٦، العدد الثاني، ٢٠١٠.

٣- د. ولد محمد عيسى- محمود: «معوقات التكتلات الاقتصادية الإقليمية في

البلدان النامية (دراسة حالة الكوميسا)، مجلة الباحث، العدد ١٠، الجزائر،

جامعة مستغانم، ٢٠١٢م.

٤- د. محمد البشير الكتيبي: «الآثار الاقتصادية للضريبة الكمركية في

الإمارات العربية المتحدة»، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الحادي

والسبعون، كلية الإدارة والاقتصاد - قسم إدارة الأعمال، ٢٠٠٨م.

(٣) أبحاث غير منشورة:

١- أيمن الطاهر أحمد حمد: «المشاكل المحاسبية لتطبيق الضريبة على القيمة

المضافة في السودان»، رسالة ماجستير، كلية التجارة - جامعة النيلين،

٢٠٠٧م.

(٤) المؤتمرات والندوات:

١- د/ أسامة على عبد الخالق، «الضريبة على القيمة المضافة بين الحوكمة الضريبية

ومبدأ الرقابة الذاتية وأثره على مكافحة التهرب الضريبي»، الجمعية المصرية

للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية

التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المحور الثاني: الإطار العام لنظام الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤ م.

٢- أ. د/ جلال الشافعي، «استخدام الضريبة على القيمة المضافة ومدى إمكانية تطبيقها بصورة شاملة في ظل الظروف الحالية الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤ م.

٣- أ. د. حسين حسين شحاته: «أصول القواعد المحاسبية والتنظيم المحاسبي لزكاة المال بين الفكر والتطبيق»، بحث مقدم إلى ندوة مالية الدولة في صدر الإسلام، جامعة اليرموك. الأردن، إبريل ١٩٨٧ م.

٤- أ. د. حسين حسين شحاته: «المنهج الإسلامي لمعالجة المشكلات الضريبية في ضوء زكاة المال» بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الرابع، كلية الحقوق جامعة الزقازيق. مصر، فبراير ١٩٩٠ م.

٥- أ / زمزم أحمد أبو بكر، «مشكلات الضريبة على المبيعات وحتمية الانتقال للضريبة على القيمة المضافة»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المحور الأول: مشكلات تطبيق قانون الضريبة على المبيعات، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤ م.

٦- أ. د/ سعيد عبد المنعم محمد، «الإطار العام للضريبة على القيمة المضافة»،

الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المحور الثالث: مقومات نجاح الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤م.

٧- أ.د/ سعيد عبد المنعم محمد، «آليات تطبيق الضريبة على القيمة في مصر»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المحور الثاني: الإطار العام لنظام الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤م.

٨- أ.د/ سليمان محمد مصطفى، «الضريبة على القيمة المضافة بين الواقع والمأمول التحديات وآليات التطبيق»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المحور الثاني: الإطار العام لنظام الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤م.

٩- أ.د/ سليمان محمد مصطفى، أ/ صلاح الدين عبد العليم إبراهيم: «دراسة تحليلية للمشكلات المصاحبة لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة في الفكر الضريبي المعاصر»، المؤتمر العلمي لجمعية خريجي كلية التجارة جامعة بنها بالاشتراك مع الغرفة التجارية بالقليوبية - جامعة بنها - ومصلحة الضرائب المصرية، المنعقد تحت عنوان «تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر--الضرورات والمحاذير»، السبت ١٧ مايو ٢٠١٤م.

١٠ - د/ طه خيرى طه، «المقومات الأساسية لتطوير أداء الفاحص الضريبي في ضوء متطلبات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: **تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق**، المحور الثالث: مقومات نجاح الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤م.

١١ - أ. د/ على أحمد زين، «تقييم نظام الضريبة على المبيعات ومتطلبات الانتقال إلى الضريبة على القيمة المضافة»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: **تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق**، المحور الأول: مشكلات تطبيق قانون الضريبة على المبيعات، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤م.

١٢ - أ. د/ عماد محمد الصايغ، «تطوير المحاسبة عن معلومات القيمة المضافة لتقييم الأداء المالي والتشغيلي للشركات»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: **تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق**، المحور الثالث: مقومات نجاح الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤م.

١٣ - أ. د/ فريد راغب النجار، «حول مستقبل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة الكفاءة - الفاعلية - المرونة»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس

- ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: **تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق**، المحور الثاني: الإطار العام لنظام الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤ م.
- ١٤ - أ/ مبروك محمد السيد نصر، «استخدام الضريبة على القيمة المضافة في تطبيق التحاسب الضريبي الموحد للمنشآت الصغيرة»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: **تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق**، المحور الثالث: مقومات نجاح الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤ م.
- ١٥ - د/ محمد عماد السنباطي، «متطلبات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: **تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق**، المحور الثالث: مقومات نجاح الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤ م.
- ١٦ - أ. د/ محمود السيد الناعى، «تحديات تطبيق الضريبة على القيمة المضافة في مصر. والآليات المطلوبة»، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: **تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق**، المحور الثاني: الإطار العام لنظام الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير ٢٠١٤ م.
- ١٧ - أ / محي سامي محمد الشباسي، «تقييم نظام الضريبة على المبيعات ومتطلبات التحول للضريبة على القيمة المضافة»، الجمعية المصرية للمالية العامة

والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة
جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: تحديات الانتقال
للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق المحور الأول: مشكلات تطبيق
قانون الضريبة على المبيعات، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير
٢٠١٤.

١٨- أ/ ممدوح أبو السعود، «مقومات نجاح تطبيق الضريبة على القيمة المضافة»،
الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين
بالاشتراك مع كلية التجارة جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية
بعنوان: تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المحور
الثالث: مقومات نجاح الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية
التجارة، فبراير ٢٠١٤.

١٩- أ.د/ هشام حسن عواد المليجي، «ما مدى قبول المجتمع المصري للضريبة
على القيمة المضافة في مصر - دراسة ميدانية -»، الجمعية المصرية للمالية العامة
والضرائب المؤتمر العلمي الضريبي العشرين بالاشتراك مع كلية التجارة
جامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية بعنوان: تحديات الانتقال
للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، المحور الثالث: مقومات نجاح
الضريبة على القيمة المضافة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، فبراير
٢٠١٤.

(٤) أخرى:

١- الباحثة/ سمر حسن محمد على «دراسة عن دور صندوق النقد الدولي والبنك
الدولي في تحقيق الاستقرار المالي في مصر» وزارة المالية، قطاع مكتب الوزير،
الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، الإدارة العامة للبحوث
المالية، مجلد البحوث المالية السادس، ٢٠١٢

- ٢- أ.د/ عبد المنعم لطفي «الضريبة القيمة المضافة في مصر»، المركز المصري للدراسات الاقتصادية، ورقة عمل رقم ٨٣، مارس ٢٠١٦.
- ٣- الباحثين/ عبد الله عبد اللطيف عبد الله، محروسة عمر على، محمد متولي دكروري، ممدوح أحمد إبراهيم «مدى جدوى تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الوقت الراهن- إطار مقترح لتطبيقها في مصر-» وزارة المالية، قطاع مكتب الوزير، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، الإدارة العامة للبحوث المالية، ٢٠١٥.
- ٤- الباحث/ عبد الله عبد اللطيف عبد الله «تقييم مدى قدرة السياسة الضريبية المصرية على مواجهة متطلبات التنمية- من منظور تحقيق عدالة التوزيع للدخل وتشجيع الاستثمار-» وزارة المالية، قطاع مكتب الوزير، الإدارة المركزية للبحوث المالية والتنمية الإدارية، الإدارة العامة للبحوث المالية، مجلد البحوث المالية السادس، ٢٠١٢.
- ٥- أ.د/ مصطفى محمود عبد القادر، «تحليل مشروع الضريبة القيمة المضافة» المجلس الوطني المصري للتنافسية- مبادرة دعم وزيادة الأعمال وتنمية المنشآت- تنافسية المنشآت الصغيرة والمتوسطة ومشروع قانون الضريبة على القيمة المضافة.
- ٦- صندوق النقد الدولي: «الشرق الأوسط وشمال أفريقيا»، مجلة آفاق الاقتصاد الإقليمي، ١٩ أكتوبر، ٢٠١٦.
- ٧- صندوق النقد الدولي: «دراسات استقصائية للأوضاع الاقتصادية والمالية العامة»، مجلة آفاق الاقتصاد العالمي، الطبعة العربية، أبريل، ٢٠١٦.
- ٨- الأمم المتحدة: دليل التنظيم الإحصائي، السلسلة واو، العدد ٨٨، نيويورك، ٢٠٠٤.
- ٩- الأمم المتحدة: بناء قطاعات مالية شاملة للتنمية، نيويورك، ٢٠٠٦.
- ١٠- جاياتي غوش: الأمم المتحدة: الاستراتيجيات الإنمائية الوطنية - مذكرة معلومات أساسية - سياسات الاقتصاد الكلي والنمو، مركز الدراسات

الاقتصادية والتخطيط، كلية العلوم الاجتماعية، جامعة جواهر لال نهرو،
نيودلهي الهند، نيويورك، ٢٠٠٧م.

(٥) قوانين:

١. القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ بإصدار قانون الضريبة على المبيعات
٢. القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م بإصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

(A) Books:

1. ASQ: "Glossary and Tables for Statistical Quality Control", 4th ed., Statistics Division, ASQ Quality Press, Milwaukee, USA, 2005.
2. Bakan, J.: "The Corporation: the pathological pursuit of profit and power", New York, Free Press, 228 p, 2004.
3. Barrle, G. D.: "Managing Quality", Black Well Publishing, 4th ed., 2003.
4. Checkland, P., "Systems Thinking, Systems Practice", Chichester, John Wiley, 1999.
5. Dale, B. G.: "Self-Assessment, Models and Quality Awards", Managing Quality, Oxford, Blackwell Publishers, 2004.
6. Foley, K.: "Meta Management", SAI Business Publishing, Sidney, Australia, 2004.
7. Hendro Lukman , Susanto Salim, Factors Influencing Implementation of Lean Manufacturing: Case on Manufacturing in Indonesia, © Emerald Publishing Limited 2017.
8. Hitchins, D.K.: "Advanced Systems. Thinking, engineering and management", Norwood. MA, 2003.
9. Juran, J. M. and Gryna, F.M.: "Quality Control Handbook". New York, McGraw-Hill, seven edition, 2010.
10. Pande, P. S. Robert, P. N., and Roland, R. C., "Six Sigma Way: How GE, Motorola, and Other Top Companies Are Honing Their Performance", Publisher: American Media International, Series: McGraw Hill Audiobks, 2003
11. Pradeep. K.R.: "Integrated management from E-Business perspective concepts, Archite-ctures and Methodologeis", Kluwer Academic plenum publishers, New York, 2003.
12. Pyzdek: "The Handbook for Quality Management", Part 1, Quality Publishing, 2008.

-
13. Wolfgang. M.C.: "Process engineering and 9th international symposium on process systems engineering", Elsevier. B.V., Oxford, UK., first edition, 2006.

(B) Periodicals:

- 1- Ada Jansen & Estian Calitz, " Considering the efficacy of value-added tax zero-rating as pro-poor policy: The case of South Africa", Journal Development Southern Africa, Volume 34, 2017 - Issue 1, pp. 56-73.
- 2- Al-Dhaafri, H.S., Al-Swidi, A.K. and Bin Yusoff, R.Z. , "The mediating role of total quality management between the entrepreneurial orientation and the organizational performance", The TQM Journal, Vol. 28 No. 1, 2016, pp. 89-111. [[Google Scholar](#)] [[Link](#)] [[Infotrieve](#)]
- 3- Antti. S., Tomi. L.: "Positive and negative feedback effects in competition for dominance of network business systems", Research Policy, 2009, pp. 871-884
- 4- Basadur, M. , "Leading others to think innovatively together: creative leadership", The Leadership Quarterly, Vol. 15 No. 1, 2004, pp. 103-121. [[Google Scholar](#)] [[CrossRef](#)], [[ISI](#)] [[Infotrieve](#)]
- 5- Bernardo Villarreal, Jose Arturo Garza-Reyes & Vikas Kumar" Lean road transportation – a systematic method for the improvement of road transport operations", Production Planning & Control, The Management of Operations, Volume 27, 2016 - Issue 11, pp. 865-877.
- 6- Blanca Fernandez & David Kapfer & Felix Creutzig, " A systematic framework of location value taxes reveals dismal policy design in most European countries", Land Use Policy, Volume 51, February 2016, pp335–349.
- 7- Chatterjee, D. , "Leadership in innovators and defenders: the role of cognitive personality styles", Industry and Innovation, Vol. 21 No. 5, 2014, pp. 430-453. [[Google Scholar](#)] [[CrossRef](#)], [[ISI](#)] [[Infotrieve](#)].
- 8- Chhikara Mohit, Narwal S. M., Dahiya Pradeep , " Implementation of Six Sigma in Indian Manufacturing Industries", International Journal of Advance Research, , Volume 3, 2017 - Issue 1, pp. 22-30 ISSN: 2454-132X , Ideas and Innovations in Technology.
- 9- Eguren, J.A., Elorza, U. and Pozueta, L, "Model/framework for addressing continuous improvement projects effectively and efficiently using six sigma methodology. Case study of automotive auxiliary company", Management and Production Engineering

- Review, Vol. 3 No. 4, 2012, pp. 35-46. [\[Google Scholar\]](#) [\[Infotrieve\]](#)
- 10- Igbaekemen, G.O. and Odiwri, J.E., "Impact of leadership style on organization performance: a critical literature review", *Arabian Journal of Business and Management Review*, Vol. 5 No. 142, 2015, pp. 1-7, doi: 10.4172/2223-5833.1000142. [\[GoogleScholar\]](#) [\[CrossRef\]](#) [\[Infotrieve\]](#)
 - 11- Jackson, S.A., Gopalakrishna-Remani, V., Mishra, R. and Napier, R., "Examining the impact of design for environment and the mediating effect of quality management innovation on firm performance", *International Journal of Production Economics*, Vol. 173, 2016, pp. 142-152. [\[Google Scholar\]](#) [\[CrossRef\]](#), [\[ISI\]](#)
 - 12- Kafetzopoulos, D., Gotzamani, K. and Gkana, V. "Relationship between quality management, innovation and competitiveness: evidence from Greek Journal of Manufacturing Technology Management, Vol. 26 No. 8, 2015, pp. 1177-1200. [\[Google Scholar\]](#)[\[Link\]](#), [\[ISI\]](#) [\[Infotrieve\]](#)
 - 13- [Kumaraguru Mahadevan](#)"Culture driven regeneration (CDR): a conceptual business improvement tool", *The TQM Journal*, Vol. 29 Iss: 2, 2017, pp.403 – 420,DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/TQM-05-2015-0061>
 - 14- Lam, M., O'Donnell, M. and Robertson, D. , "Achieving employee commitment for continuous improvement initiatives", *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 35 No. 2, 2015, pp. 201-215. [\[Google Scholar\]](#) [\[Link\]](#), [\[ISI\]](#) [\[Infotrieve\]](#)
 - 15- Malgorzata. P, Ngwenyama. O.K. & Rohlf. K.: "A comparative analysis of learning curves implication for new technology implementation management" *European Journal of Operational Research*, Vol. 200, 2010, pp.518-528.
 - 16- Mclure, C.E, "Coordinating state sales taxes with A federal VAT: opportunities, risks and challenges", *National Bureau of Economic Research, state tax notes, Stanford university,the hoover institution on war,revolutionand peace*, Vol. 36 No. 12, 2005,
 - 17- Mellat-Parast, M. "Supply chain quality management: an inter-organizational learning perspective", *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 30 No. 5, 2013, pp. 511-529. [\[Google Scholar\]](#) [\[Link\]](#) [\[Infotrieve\]](#)
 - 18- Nur Nasution" A Deming Cycle as a Tool of Improving A Continuous Service Quality" *International Management and Accounting Research Journal*, Faculty of Economics and Business, Trisakti

University I M A R, (Indonesian Management and Accounting Research), Volume 5, NO.1 2006 - Issue 11, pp. 53-87 2016, Print ISSN : 1411-8858, Online ISSN

- 19- Shun-Hsing Chen, Chu-Chuan Hsu and, I-Ping Wu: "The effects of total quality management implications on customer satisfaction and customer loyalty: an empirical study in the Taiwanese security industry" European Journal of Industrial Engineering, Volume 11, Issue1, 2017, pp.373-387. DOI: <http://dx.doi.org/10.1504/EJIE.2017.081416>
- 20- Sthanumoorthy.R., "Economic effects of value added tax" The Icfai Journal of public finance Volume 4, NO.4 2006.
- 21- Vimal Kumar, R.R.K. Sharma, "Relating management problem-solving styles of leaders to TQM focus: an empirical study", The TQM Journal, Vol. 29 Issue: 2, 2017, pp.218 - 239
DOI:<http://dx.doi.org/10.1108/TQM-01-2016-0002>
- 22- Zehir, C., Ertosun, Ö.G., Zehir, S. and Müceldilli, B. "Total quality management practices' effects on quality performance and innovative performance", Procedia – Social and Behavioral Sciences, Vol. 41, 2012, pp. 273-280. [Google Scholar] [CrossRef]

(C) Thesis:

- 1- Law, Norman.: "Application of the IUMSS Methodology in an R&D-Oriented Nanotechnology" Master. Science. Thesis, University of Alberta, Edmonton, Canada, 2010.
- 2- McGee, M.P.: "ISO 9001, Six Sigma and the Baldrige Criteria: Benefits, Costs and Synergies of these Quality Planning Guidelines", Master of Science in Quality Assurance, Faculty of California State University, Dominguez Hill., 2008.

(D) Conferences:

- 1- Kumar, V. and Sharma, R.R.K. , "Relating left/right brained dominance types of leaders to TQM focus: a preliminary study", 2016 International Conference on Industrial Engineering and Operations Management (IEOM), IEEE, pp. 1-10. [Google Scholar]
- 2- Wolfgang E. Nagel, Wolfgang V. Walter, Wolfgang Lehner, 12th International Euro-Par Conference, Dresden, Germany, August 28-September 1, 2006, Euro-Par 2006 Parallel Processing Lecture Notes in Computer Science Theoretical Computer Science and General Issues, Springer Science & Business Media, 2006 Springer Science & Business Media, 2006, 3540377832, 9783540377832,

١٢٢١ من الصفحات، المجلد ٤١٢٨

(E) Other:

- 1- Bickley, J.M, "value added tax :A new U.S revenue Source?" Congressional Research Service(CRS), the Library of Congress, August, 2006 .
- 2- Shankaraiah. K, Rao. N, "value added tax Accounting: Concepts and issues", Collage of Commerce and Economics, Sultan Qaboos university, Muscat, Sultanate of Oman,2007.

(F) Internet:

- 1- Styles to achieve continuous improvement and/or innovation", California Business Review, Vol. 2 No. 2, pp. 13-20, available at: <http://dx.doi.org/10.18374/CBR-2-2.2> [Google Scholar] [CrossRef] [Infotrieve]