



إطار مقترح للتحاسب الضريبي للمنشات الافتراضية للحد من التهرب الضريبي "دراسة ميدانية في البيئة المصرية"

A Proposed Framework for Virtue Entities Taxation to Reduce Tax Evasion: "A Field Study in the Egyptian Environment"

الباحثة

أ/ سمر عبد الحميد المستكاوى

أ.م.د/ ياسر زكريا الشافعى
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ

أ.د/ شوقى السيد السيد فودة
أستاذ المحاسبة الخاصة وعميد كلية
التجارة الأسبق - جامعة كفر الشيخ

مجلة الدراسات التجارية المعاصرة

كلية التجارة – جامعة كفر الشيخ
المجلد (١١) - العدد (٢٢) - الجزء الثاني
أكتوبر ٢٠٢٥ م

رابط المجلة: <https://csj.journals.ekb.eg>

المستخلص

يهدفت البحث الى معرفة الإطار مقترح لعملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي، يتمثل مجتمع البحث في عينة من أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة والباحثين بالدراسات العليا وأموري الضرائب والمحاسبين بجمهورية مصر العربية. اعتمدت الباحثة في البحث على إعداد قائمة استقصاء كأداة لجمع البيانات اللازمة من عينة البحث، وقامت الباحثة بإجراء اختبار كولموجوروف سيمرنوف، والاختبارات اللامعلمية للتحليل الإحصائي، وقد تم اختبار فروض البحث الميدانية باستخدام ثلاث طرق للتحليل الإحصائي: الإحصاء الوصفي، واختبار كاي^٢، واختبار فريد مان. وتوصل البحث الى النتائج التالية نذكر منها: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية". ويوجد مدى ذو دلالة إحصائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية". ويوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبناء إطار مقترح لعملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من التهرب الضريبي في البيئة المصرية"، كما اوصى البحث ببعض التوصيات نذكر منها إنشاء نظام تسجيل موحد: تطوير منصة إلكترونية موحدة لتسجيل جميع المنشآت الافتراضية. وتوعية الممولين: تنظيم حملات توعية حول أهمية الإبلاغ الضريبي وأثر التهرب الضريبي على الاقتصاد. وتحسين البنية التحتية الرقمية: تطوير بنية تحتية رقمية قوية لدعم النظام الضريبي الإلكتروني. ومراقبة ومنع التهرب الضريبي: إنشاء وحدة خاصة لمراقبة الأنشطة التجارية الافتراضية وتحليل البيانات. وتطبيق سياسات تحفيزية: تقديم حوافز ضريبية للمنشآت التي تلتزم بالتسجيل والإبلاغ الضريبي.

الكلمات الافتتاحية: التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية، الحد من ظاهرة التهرب الضريبي

Abstract

The study aimed to identify a proposed framework for the tax accounting process for virtual establishments to reduce the phenomenon of tax evasion. The study population consists of a sample of faculty members in faculties of commerce, postgraduate researchers, tax officers, and accountants in the Arab Republic of Egypt. In this study, the researcher relied on preparing a survey list as a tool for collecting the necessary data from the study sample. The researcher conducted the Kolmogorov-Smirnov test and nonparametric tests for statistical

analysis. The field study hypotheses were tested using three statistical analysis methods: descriptive statistics, the Chi-square test, and the Friedman test. The study reached the following results, including: "There is a statistically significant effect of the tax accounting procedures for virtual establishments on reducing the phenomenon of tax evasion in the Egyptian environment." "There is a statistically significant extent to which the phenomenon of tax evasion for virtual establishments in the Egyptian environment is reduced." There is a statistically significant impact of constructing a proposed framework for the tax accounting process for virtual establishments to reduce tax evasion in the Egyptian context. The study also made several recommendations, including: Establishing a unified registration system: Developing a unified electronic platform for registering all virtual establishments; Educating taxpayers: Organizing awareness campaigns on the importance of tax reporting and the impact of tax evasion on the economy; Improving digital infrastructure: Developing a robust digital infrastructure to support the electronic tax system; Monitoring and preventing tax evasion: Establishing a special unit to monitor virtual business activities and analyze data; and Implementing incentive policies: Providing tax incentives to establishments that commit to tax registration and reporting.

Keywords: Tax accounting for virtual establishments, reducing tax evasion

مقدمة البحث

يمثل الحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية جزءاً مهماً من التحول الرقمي، في ظل تنامي الاقتصاد الرقمي وتعقيد التحديات الضريبية، مما يتطلب فهماً دقيقاً للتشريعات وتتبعاً شفافاً للعمليات المالية الرقمية. ويُعد التهرب الضريبي تحدياً بارزاً، إذ يستغل البعض الثغرات القانونية لتجنب دفع الضرائب، ما يستدعي جهوداً مشتركة بين الحكومات والشركات لتطوير استراتيجيات قائمة على التكنولوجيا والتعاون الدولي لضمان نظام ضريبي عادل (عباس، ٢٠٢٤، ص ١٥٨).

تعد الضرائب مصدراً أساسياً لتمويل التزامات الدولة وخطط التنمية، سواء في الدول المتقدمة أو النامية، إذ تسهم في توفير البنية التحتية وتعزيز الاستثمار. ويتم الحاسب الضريبي وفق ضوابط الإدارة الضريبية، مع اختلاف اعتمادها على صافي الأرباح أو القوائم المالية حسب حالة الربح ودقة البيانات، في ظل احتمال استخدام المحاسبة الإبداعية لتحقيق أهداف معينة (خلف، ٢٠١٨، ص ٢٣٩).

ويُعد التهرب الضريبي أحد أشكال الفساد الاقتصادي، حيث يحاول المكلفون التهرب كلياً أو جزئياً بطرق غير قانونية، بينما يُعرف التجنب الضريبي بأنه استغلال الثغرات التشريعية بشكل مشروع. وللتهرب الضريبي غير المشروع آثار سلبية على الاقتصاد الوطني، إذ يحرم الدولة من الموارد اللازمة لتغطية التزاماتها ونفقاتها (أمين، ٢٠١٩، ص ٨).

وفي ضوء ماسبق يحاول البحث معرفة دور عملية الحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهر التهرب الضريبي؟

مشكلة البحث

تمثل عملية الحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية تحدياً كبيراً للأنظمة الضريبية التقليدية، نظراً لغياب الوجود المادي وصعوبة تحديد مواقعها وأنشطتها، مما يسهل استغلال الثغرات القانونية والفوارق بين الأنظمة الضريبية للتهرب من دفع الضرائب، وهو ما ينعكس سلباً على الإيرادات الحكومية والعدالة الاجتماعية. ويتطلب الأمر تطوير تشريعات ملائمة وتوظيف التكنولوجيا الحديثة لتتبع الأنشطة الافتراضية وضمان الامتثال الضريبي، عبر دراسات تجمع بين الاقتصاد والقانون وتكنولوجيا المعلومات (شاكر، ٢٠١٩، ص ٨).

كما تعود صعوبة الحاسب الضريبي لهذه المنشآت إلى طبيعتها الرقمية التي تعيق تتبع المعاملات المالية وحساب الضرائب، بجانب استغلال تحويلات بين دول ذات أنظمة ضريبية مختلفة، ما يزيد من مخاطر التهرب الضريبي ويستلزم استراتيجيات فعالة لتحقيق العدالة الاقتصادية (عبد الله، ٢٠١٨، ص ٣٦).

ويُعد الحد من التهرب الضريبي قضية عالمية معقدة، إذ يؤدي لفقدان موارد ضخمة ويؤثر على تمويل الخدمات العامة، مع تعدد أساليبه من إخفاء الدخل إلى الشركات الوهمية واستغلال الثغرات القانونية. كما تسهم العولمة والتكنولوجيا في تسهيل هذه الممارسات، ما يستدعي تحسين التشريعات، وتعزيز التعاون الدولي، واستخدام تقنيات تحليل البيانات لتعقب الأنشطة المالية المشبوهة (مولوج وآخرون، ٢٠١٨، ص ٣١).

ومن هنا يتمثل السؤال البحثي الرئيسي في:

ما اثر الاطار المقترح لاجراءات عملية الحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة ميدانية في البيئة المصرية؟

ويتفرع من السؤال البحثي الرئيسي الأسئلة البحثية الفرعية التالية:

- ١- ما أثر إجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.
- ٢- ما أثر مدى عملية التحاسب الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في المنشآت الافتراضية في البيئة المصرية.

هدف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في:

بيان أثر الإطار المقترح لاجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية.

ويتفرع من الهدف الرئيسي الأهداف الفرعية التالية:

- ١- بيان أثر اجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.
- ٢- بيان مدى عملية التحاسب الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية.

أهمية البحث

تتمثل أهمية البحث في الأهمية العلمية والعملية على النحو التالي :

الأهمية العلمية للبحث

ترجع الأهمية العلمية للبحث الى ما يلي:

- ١- يساهم الإطار المقترح في إثراء الأدبيات العلمية حول الضرائب، ويقدم مفاهيم جديدة تتعلق بالمنشآت الافتراضية وطرق تحاسبها.
- ٢- يتيح الإطار المقترح حصر وتحليل بيانات حول ظاهرة التهرب الضريبي، مما يساهم في تحسين أساليب البحث الكمي والنوعي في هذا المجال.
- ٣- يقدم الاطار المقترح توصيات تستند إلى أدلة علمية، مما يساهم في توجيه صانعي القرار نحو سياسات ضريبية أكثر فعالية.
- ٤- يعزز هذا البحث من العلاقة بين الأبحاث الأكاديمية والممارسات العملية في مجال الضرائب، مما يجعله ذا فائدة للباحثين والممارسين على حد سواء.
- ٥- يساعد الاطار المقترح من خلال وضع أسس واضحة، يصبح من الأسهل للجهات الضريبية مراقبة الأنشطة المالية للمنشآت الافتراضية، مما يقلل من فرص التهرب.
- ٦- يساهم الإطار المقترح في تحقيق توازن بين فرض الضرائب على المنشآت الافتراضية وتعزيز النمو الاقتصادي، مما ينعكس إيجاباً على الاقتصاد الوطني.
- ٧- يساعد الإطار في نشر الوعي بين رواد الأعمال حول التزاماتهم الضريبية، مما يقلل من الجهل بالقوانين الضريبية.

الأهمية العملية للبحث

ترجع الأهمية العملية للبحث الى ما يلي:

- ١- يوفر هذا البحث من انه يمكن استخدامه في الأبحاث الميدانية لدراسة أثر النظام الضريبي على سلوك المنشآت الافتراضية، مما يساعد في تقييم فعالية السياسات الضريبية المصرية.
- ٢- يوفر وجود نموذج يمكن أن يستخدمه الباحثون لدراسة كيفية تحسين استراتيجيات التحصيل الضريبي من المنشآت الافتراضية، مما يؤدي إلى زيادة الإيرادات الضرائبية في الموازنة العامة للدولة.
- ٣- يخدم هذا البحث الباحثين المهنيين والأكاديميين من اختبار الفرضيات والنماذج في البيئة الواقعية، مما يعزز فهم كيفية تأثير السياسات الضريبية على سلوك المنشآت.
- ٤- يساهم هذا البحث في تطوير أدوات وطرق قياس فعالية عملية التحاسب الضريبي، مما يسهل تقييم الأداء الضريبي للمنشآت الافتراضية.
- ٥- يساعد البحث في تقديم توصيات عملية لصانعي القرار بناء على نتائج الأبحاث، مما يسهل إنشاء سياسات ضريبية أكثر فعالية.
- ٦- يوفر البحث إطارًا حيويًا يساعد على تحقيق توازن بين تشجيع الابتكار في الأعمال الافتراضية وضمان الامتثال الضريبي.
- ٧- يساهم البحث في تطوير برامج توعية للمنشآت حول التزاماتها الضريبية، مما يقلل من التهرب ويساعد على بناء ثقافة ضريبية إيجابية.

فروض البحث

- يتمثل الفرض البحثي الرئيسي العدمي في "لا يوجد أثر للإطار المقترح لإجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية"
- ويتفرع من الفرض البحثي الرئيسي العدمي الفروض البحثية العدمية التالية:
- ١- لا يوجد أثر لإجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.
 - ٢- لا يوجد أثر لمدى عملية التحاسب الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في المنشآت الافتراضية في البيئة المصرية.

منهج البحث:

يتمثل في المنهجين الاستنباطي والاستقرائي على النحو التالي:

١ - المنهج الاستنباطي:

هو أحد المناهج الأساسية في البحث العلمي، يعتمد هذا المنهج على بناء الإطار الفكري (النظري) للبحث وذلك من خلال الإطلاع على المراجع والدوريات والدراسات السابقة و الأبحاث المتعلقة بموضوع البحث سواء العربية أو الاجنبية من أجل بناء الإطار النظري للبحث و كذلك إشتقاق فروض البحث، وساهم المنهج الاستنباطي في تطوير المعرفة العلمية من خلال تقديم تفسيرات مدروسة ودقيقة للظواهر المختلفة.

٢- المنهج الاستقرائي:

يتميز المنهج الاستقرائي بقدرته على اكتشاف أنماط وعلاقات جديدة بين المتغيرات، ويعتمد هذا المنهج بشكل كبير على التجارب العملية والملاحظات الميدانية، مما يجعله مناسباً للعديد من المجالات العلمية مثل العلوم الطبيعية والاجتماعية. كما ويعتمد هذا المنهج على إجراء دراسة ميدانية تبنى على استخدام تصميم قائمة الاستقصاء التي توزع عينة من مجتمع البحث وأسلوب تحليل المحتوى للقوائم والتقارير المالية للشركات المساهمة المصرية لإختبار دور التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي دراسة ميدانية في البيئة المصرية.

٣- وسيلة البحث:

تتمثل وسيلة البحث في إجراء دراسة ميدانية على عينة عشوائية من المنشآت الافتراضية في البيئة المصرية والتي لها ملف ضريبي بمأمورية الضرائب مع استخدام الأساليب الإحصائية والكمية التي تخدم البحث وذلك من خلال تصميم قائمه الاستقصاء التي يتم توزيعها على مفردات عينه الدراسه.

٤- أداة البحث:

وتتمثل في استخدام الأساليب الكمية والاحصائية التي تخدم البحث من خلال تصميم قائمة الاستقصاء والعينة العشوائية التي تمثل مجتمع البحث مع استخدام برنامج التحليل الاحصائي (SPSS).

مجتمع وعينة البحث

يمثل مجتمع البحث كافة المنشآت الافتراضية في البيئة المصرية والتي لها ملف ضريبي. وتتمثل عينة البحث في إختيار عينة عشوائية من ملفات المنشآت الافتراضية في البيئة المصرية والتي لها ملف ضريبي بمأموريات الضرائب .

حدود البحث

- ١- الحدود المكانية: تمثلت على معرفة المنشآت الافتراضية والتي بمأموريات الضرائب لها ملف ضريبي في مختلف المامورات الضريبية.
- ٢- الحدود الموضوعية: بناء اطار مقترح للتحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.
- ٣- الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة الميدانية خلال عام (٢٠٢٣/٣ الى ٢٠٢٥/٨)

خطة البحث

الإطار العام للبحث

عرض وتحليل الدراسات السابقة وذات الصلة بالبحث.
أثر عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية المصرية.
أساليب وعناصر الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.
الدراسة الميدانية.
نتائج وتوصيات البحث وجالات بحثية مستقبلية.

الدراسات السابقة

الدراسات التي تناولت عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية.

هدفت دراسة (Alonso, 2019) إلى بيان خصائص العملات المشفرة والمعاملة الضريبية لها في إسبانيا، حيث أجريت على أنشطة وعمليات العملات المشفرة باستخدام المنهج الوصفي التحليلي. أظهرت النتائج أن التشريعات القانونية لم تنظم بعد هذه الأنشطة ولم توضح المعاملة الضريبية لها، حيث تُعامل كأصول أو ممتلكات وفق إرشادات الإدارة العامة للضرائب الإسبانية، وتخضع للضريبة على المكاسب الرأسمالية لأغراض ضريبة الدخل الشخصي، في حين يُعفى نشاط البيع من ضريبة القيمة المضافة، بينما تُعامل مثل الممتلكات التقليدية بالنسبة للضرائب العقارية والتمويلات. وأوصت الدراسة بضرورة تحديث التشريعات الضريبية لتشمل العملات المشفرة، وتوضيح المعايير المحاسبية الخاصة بها.

هدفت دراسة (Greeff, 2019) إلى دراسة المعاملة الضريبية للأصول المشفرة في جنوب أفريقيا وفق إرشادات السلطات الضريبية، حيث أجريت على معاملات البيتكوين من منظور ضريبة القيمة المضافة. أظهرت النتائج أن الأصول المشفرة تُعامل كأصول غير ملموسة يخضع ناتج التعامل بها للضريبة على الدخل، بينما تُعفى من ضريبة القيمة المضافة كونها معاملات منفصلة عن الخدمات المالية، وبالتالي فإن شراء أو بيع أو نقل ملكية أو إصدار أو الاحتفاظ بالعملات الرقمية المشفرة لا يخضع لهذه الضريبة. وأوصت الدراسة بضرورة وضع إطار تشريعي واضح يضمن وضوح المعاملة الضريبية لهذا النوع من الأصول، وتعزيز الرقابة على التعاملات المشفرة.

هدفت دراسة (Agbo, 2021) إلى توضيح كيفية حماية الإيرادات الضريبية وتنظيم المعاملات عبر الإنترنت ومعالجة مشاكلها الضريبية، ودراسة تأثيرها على الاقتصاد الوطني في ظل تطور الضرائب الإلكترونية في نيجيريا، حيث أجريت على شركات ومستهلكين إلكترونيين. أوصت الدراسة بوضع إطار قانوني شامل لحماية الإيرادات الضريبية والحد من التهرب الضريبي، ومعالجة أوجه القصور في المعاملة الضريبية لهذه الأنشطة، مع تعزيز الوعي الضريبي للمتعاملين عبر الإنترنت.

هدفت دراسة (Jamkepar, 2021) إلى تحديد محددات قبول دافعي الضرائب لنظام تقديم الإقرارات الضريبية الإلكترونية في جنوب أفريقيا، خاصة في معاملات صناعة المحتوى، حيث أجريت على دافعي الضرائب في هذا النشاط. أظهرت النتائج وجود علاقة متبادلة بين السن والمستوى التعليمي والاتجاه نحو الإقرار الإلكتروني، إذ أن الغالبية من مقدمي الإقرارات الإلكترونية هم الأصغر سناً والأكثر تعليماً. وأوصت الدراسة بتطوير منصات الإقرار الإلكتروني لتكون أكثر ملاءمة للفئات العمرية المختلفة، وزيادة برامج التوعية بأهميتها.

هدفت دراسة (Farm 2021) إلى تطوير أسلوب التحاسب الضريبي للمعاملات الإلكترونية بغرض مكافحة التهرب الضريبي والتعرف على أوجه القصور فيه، حيث أجريت على أساليب التحاسب الحالية. أظهرت النتائج وجود قصور في الأسلوب الحالي ساعد على التهرب الضريبي بسبب كثرة التعليمات والمنشورات الضريبية. وأوصت الدراسة بضرورة التطوير المستمر للنظام الضريبي وربط جميع الأموريات بالإنترنت بما يساهم في حصر المعاملات الإلكترونية سواء كانت تجارة أو صناعة محتوى، وفرض ضريبة عليها.

هدفت دراسة (إبراهيم، ٢٠٢٢) إلى دراسة وتحليل مشكلات التحاسب الضريبي المحتملة لنشاط العملات الرقمية المشفرة، والاستفادة من التجارب الأجنبية في وضع إطار مقترح لمعالجتها في مصر،

حيث أجريت على عينة مكونة من ٤٨ مفردة من خبراء الضرائب وتكنولوجيا المعلومات والأكاديميين. أظهرت النتائج أن العملات المشفرة تمثل تحويلاً غير مادي للنقود القانونية، وأنها تتميز بالعالمية وإمكانية نقلها في أي وقت وبخصوصية عالية دون المرور على هيئات رقابية. وأوصت بضرورة تعديل قوانين الضرائب لإدراج أنشطة البلوك تشين، وإصدار معيار محاسبي ينظمها، وتطبيق برامج فعالة للفحص الضريبي لهذه الأنشطة وإنشاء نظام تتبع إلكتروني.

هدفت دراسة (إبراهيم، ٢٠٢٣) إلى تحليل مشكلات الحاسب الضريبي لنشاط صناعة المحتوى في مصر، والاستفادة من النظم الأجنبية لوضع إطار مقترح لمعالجتها، حيث أجريت على عينة من ٥٢ مفردة من خبراء الضرائب وتكنولوجيا المعلومات وممولي النشاط. أظهرت النتائج أن صانعي المحتوى على الإنترنت يحققون أرباحاً من منصات التواصل، وأن أي إيرادات ناتجة عن نشاط مهني سواء داخل مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزاً لمزاوته فهي خاضعة للضريبة. وأوصت بالاستفادة من النظم الأجنبية وإصدار معيار محاسبي ينظم النشاط، ورفع مستوى الالتزام الضريبي، مع تعزيز التعاون بين الضرائب والشركات التكنولوجية.

هدفت دراسة (قامش، ٢٠٢٤) إلى استكشاف سبل تعزيز الإيرادات الضريبية من التجارة الإلكترونية وصناعة المحتوى الرقمي مع مراعاة خصوصية القطاع وتحدياته، حيث أجريت على الدخل الناتج من هذه الأنشطة في مصر. أظهرت النتائج وجود قصور في أساليب الحاسب الضريبي الحالي وتطور أساليب التهرب الضريبي باستخدام التكنولوجيا، وتعدد أوجه القصور في المعاملة الضريبية لصانعي المحتوى. وأوصت بمراجعة وتحديث التشريعات الحالية وخاصة قوانين الضرائب والتجارة الإلكترونية، واستخدام القياس الفعلي وأدوات الذكاء الاصطناعي لتحسين كفاءة الحاسب.

هدفت دراسة (قامش، ٢٠٢٤) إلى بيان ماهية أنشطة صانعي المحتوى الرقمي وأنواع الضرائب المستحقة عليها، ومحاولة معالجة أوجه القصور التشريعي في هذا المجال، حيث أجريت على عينة من ٣٨٥ مفردة من ممولي النشاط وخبراء الضرائب. أظهرت النتائج وجود فجوة بين القوانين الضريبية والمعايير المحاسبية، وعدم وجود إرشادات صريحة للمحاسبة عن نشاط صناعة المحتوى، إضافة لضعف خبرة مأموري الضرائب بالتعامل مع الأدوات المحاسبية الإلكترونية. وأوصت بمراجعة وتحديث التشريعات، وزيادة الإيرادات الضريبية مع ضمان العدالة والشفافية في التعامل مع هذا القطاع.

الدراسات التي تناولت الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

سعت دراسة (Houser & Sanders, 2017) إلى استخدام تحليلات البيانات الضخمة من قبل مصلحة الضرائب: حلول الحد من ظاهرة التهرب الضريبي. حيث أجريت تحليلية قانونية (تحليلية – وصفية) تناولت الدراسة عدد من المشكلات المحتملة المتعلقة باستخدام مصلحة الضرائب للبيانات التي حصلت عليها عن طريق مواقع التواصل الاجتماعي، بالإضافة إلى القضايا والمشكلات القانونية التي أثارها أنشطته مصلحة الضرائب في جمع البيانات. حيث هدفت الدراسة إلى لفت الانتباه إلى مشكلات الخصوصية الناتجة عن برنامج تحليل البيانات الضخمة التابع لمصلحة الضرائب الأمريكية، والمساهمة في المناقشات الأكاديمية حول المخاطر التي يمثلها جمع مصلحة الضرائب للبيانات. كما توصلت نتائج الدراسة إلى وجود حاجة لمزيد من الشفافية من قبل مصلحة الضرائب فيما يتعلق بجمع واستخراج البيانات

هدفت دراسة (محسن، ٢٠٢٠) إلى تحليل أثر التحاسب الضريبي في دعم الإيرادات العامة من أنشطة التجارة الإلكترونية، مع دراسة نقاط القوة والقصور في التشريعات القائمة. أجريت الدراسة على عينة من ممالي التجارة الإلكترونية ومراجعي الحسابات، مستخدمة المنهج الوصفي المقارن. أظهرت النتائج: وجود قصور تشريعي في تحديد نطاق الأنشطة الإلكترونية الخاضعة للضريبة، ضعف آليات الرقابة الإلكترونية يفتح المجال أمام التهرب الضريبي. وأوصت بـ: تعديل القوانين لتحديد الأنشطة الإلكترونية بدقة، (٢) إنشاء قاعدة بيانات موحدة تربط جميع المعاملات الإلكترونية بالنظام الضريبي. هدفت دراسة (بن كردة، ٢٠٢١) إلى تقييم تأثير تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المعاملات الرقمية، وخاصة مبيعات المحتوى عبر الإنترنت. أجريت على عينة من صانعي المحتوى الرقمي وممثلي الشركات الرقمية، مستخدمة المنهج التحليلي الميداني. خلصت الدراسة إلى: أن فرض ضريبة القيمة المضافة على الخدمات الرقمية يزيد من الإيرادات الضريبية لكنه قد يرفع الأسعار النهائية للمستهلك، أن غياب آلية واضحة لتتبع المعاملات الرقمية يعيق التحصيل الضريبي الفعال. وأوصت بـ: وضع نظام تتبع إلكتروني للمدفوعات الرقمية، توعية صانعي المحتوى بمتطلبات الإقرار الضريبي. هدفت دراسة (Uyar et al., 2021) إلى مبادرات الحكومة الإلكترونية أن الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، أجريت الدراسة على الخدمات الحكومية والتهرب الضريبي. حيث هدفت الدراسة إلى إبراز العلاقة بين التبدل الرقمي للخدمات الحكومية والتهرب الضريبي. حيث تتمثل نتائج الدراسة فيما يلي:

التبدل الرقمي ورقمنة الخدمات الحكومية بات لها تأثير على التقليل والحد من حالات التهرب الضريبي في هذه البلاد، ومن ثم رفع الحصيلة الضريبية . هدفت دراسة (رقاس، ٢٠٢٢) إلى دراسة مدى جاهزية النظام الضريبي لمواكبة التحولات الرقمية في الأنشطة الاقتصادية، وخاصة في مجالات التجارة الإلكترونية وصناعة المحتوى. اعتمدت الدراسة على المنهج الميداني من خلال استبيان موجّه لموظفي الضرائب وممالي الأنشطة الرقمية. أظهرت النتائج: نقص الكوادر المؤهلة في إدارات الضرائب للتعامل مع الملفات الرقمية، غياب التكامل بين قواعد البيانات الضريبية والمنصات الرقمية. وأوصت بـ: تدريب موظفي الضرائب على أنظمة الرقابة الرقمية، تطوير بنية تحتية إلكترونية تربط الجهات الضريبية بالمنصات التجارية. هدفت دراسة (السديري، ٢٠٢٣) إلى تقييم فعالية التشريعات الضريبية القائمة في الحد من التهرب الضريبي في الاقتصاد الرقمي. أجريت الدراسة على عينة من المدققين الماليين وخبراء الضرائب، مستخدمة المنهج التحليلي المقارن. توصلت الدراسة إلى: أن القوانين الحالية لا تغطي جميع أشكال الأنشطة الرقمية، أن التهرب الضريبي في المجال الرقمي يتطور بسرعة باستخدام أدوات تقنية جديدة. وأوصت بـ: تحديث القوانين بشكل دوري لمواكبة التغيرات، إدخال تقنيات الذكاء الاصطناعي في عمليات الفحص الضريبي.

التعليق على الدراسات السابقة:

- في ضوء ما قامت به الباحثة من عرض لعدد من الدراسات السابقة اتضح ما يلي:
- ١- أظهرت الدراسات الدولية (Alonso, 2019)؛ (Greeff, 2019) أن المعاملة الضريبية للأصول والعملات المشفرة ما زالت غير واضحة في العديد من الدول، ما يعكس الحاجة إلى أطر تشريعية واضحة يمكن الاستفادة منها في صياغة إطار مصري ملائم.
 - ٢- أوضحت دراسة (Agbo, 2021) أن حماية الإيرادات الضريبية في المعاملات الإلكترونية تتطلب إطارًا قانونيًا شاملاً، وهي رؤية تدعم هدف الدراسة الحالية في معالجة القصور التشريعي في مصر.
 - ٣- بينت دراسة (Jamkepar, 2021) أن قبول المكلفين بأنظمة الإقرارات الإلكترونية يعتمد على الملاءمة التقنية والتوعية، وهو جانب يجب مراعاته في الإطار المقترح لضمان الامتثال.
 - ٤- أكدت دراسة (Farm, 2021) على أن القصور في أساليب التحاسب الحالية يسهم في التهرب الضريبي، مما يستدعي تطوير نظام متكامل يربط المأموريات إلكترونياً، وهو ما يتفق مع توجه الدراسة الحالية.
 - ٥- توصلت دراسة (إبراهيم، ٢٠٢٢) إلى أن العملات المشفرة تمثل تحدياً رقابياً وضريبياً كبيراً، مما يستدعي إدراجها في التشريعات الضريبية المصرية، وهو ما يدعم نطاق الإطار المقترح.
 - ٦- أظهرت دراسة (إبراهيم، ٢٠٢٣) أن نشاط صناعة المحتوى الرقمي يخضع لضريبة الدخل متى كان مركز النشاط في مصر، لكنها أبرزت نقص المعايير المحاسبية، وهو ما يمكن للإطار المقترح معالجته.
 - ٧- أوضحت دراسة (قامش، ٢٠٢٤) أن التهرب الضريبي في الأنشطة الرقمية يتطور مع التكنولوجيا، مما يتطلب إدخال أدوات ذكاء اصطناعي في التحاسب، وهو عنصر مهم للإطار المقترح.
 - ٨- أشارت دراسة (Houser & Sanders, 2017) إلى أهمية الشفافية وحماية الخصوصية عند استخدام البيانات الضخمة لمكافحة التهرب، وهو بعد أخلاقي وتقني يجب دمجه في الإطار المصري.
 - ٩- بينت دراسة (محسن، ٢٠٢٠) أن ضعف تحديد نطاق الأنشطة الإلكترونية الخاضعة للضريبة يفتح الباب للتهرب، ما يعزز ضرورة تحديد واضح للأنشطة في الإطار المقترح.
 - ١٠- خلصت دراسة (بن كرده، ٢٠٢١) إلى أن فرض الضريبة على الخدمات الرقمية يرفع الإيرادات، لكن غياب آلية تتبع يعوق التحصيل، مما يبرز أهمية نظام تتبع إلكتروني في الإطار المصري.
 - ١١- أظهرت دراسة (Uyar et al., 2021) أن رقمنة الخدمات الحكومية تقلل التهرب الضريبي، وهو ما يدعم ضرورة دمج خدمات الضرائب الإلكترونية في الإطار المقترح.

- ١٢- أشارت دراسة (رقاس، ٢٠٢٢) إلى ضعف التكامل بين قواعد بيانات الضرائب والمنصات الرقمية، وهو تحدٍ يجب أن يعالجه الإطار المصري المقترح.
- ١٣- أوضحت دراسة (السديري، ٢٠٢٣) أن التهرب الضريبي الرقمي يتطور بسرعة، وأن الذكاء الاصطناعي أداة فاعلة للفحص، ما يجعل تضمينه في الإطار المقترح ضرورة ملحة.
- ١٤- بيّنت مجمل الدراسات أن غياب المعايير المحاسبية والإرشادات الواضحة في الأنشطة الرقمية (إبراهيم، ٢٠٢٣؛ قامش، ٢٠٢٤) يعيق العدالة الضريبية، ما يتطلب تضمين هذه المعايير في الإطار المصري الجديد.

الإطار النظري للبحث

أولاً: اثر عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية

١) إجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية

١- تحديد الوعاء الضريبي:

يتوقف حجم الحصيلة الضريبية على طريقة تحديد الوعاء الضريبي. ويقصد بالوعاء الضريبي: " المادة أو العنصر أو الشيء الذي تفرض عليه الضريبة . والوعاء الضريبي قد يكون شخص أو شركة " (رمضان، ٢٠٠١، ص ٦٢).

في هذا المجال يعني تحديد الوعاء الضريبي الدخل الخاضع للضريبة) ويجب التمييز بين الدخل الإجمالي والدخل الصافي حيث أن الضريبة تفرض على صافي الدخل وليس على إجمالي الدخل ولتحديد قيمة الدخل الصافي يتم خصم كافة المصاريف التي يتحملها المكلف للحصول على الدخل الصافي وفقاً لقانون ضريبة الدخل مثل أجور العمال واجرة المحل وماء والكهرباء واجور الهاتف والاندثار والخ... (عبد الجبار، عبيد، ٢٠١٣، ص ٤٠٥).

وفيما يأتي الطرق التي اتبعت لتقدير الوعاء الضريبي للمكلف، مع العرض ان الطريقتين التقدير بواسطة المظاهر الخارجية والتقدير الجزافي غير معمول بها حالياً لتعارضها مع قاعدة العدالة الضريبية ولا تعبر عن الطريقة الصحيحة للوصول الى الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف:

٢- التقدير الغير المباشر ويقسم الى :

- أ. **التقدير بواسطة المظاهر الخارجية:** يتم تقدير الوعاء الضريبي على أساس المظاهر الخارجية التي تعبر عن قيمة الضريبة للمكلف (وروار، ٢٠١٧، ص ٢٧).
- ب. **التقدير الجزافي:** يتم تقدير الوعاء الضريبي بطريقة جزافية استناداً لبعض الأدلة ذات الصلة بالمادة الخاضعة للضريبة وقد تكون هذه الأدلة قانونية (وروار، ٢٠١٧، ص ٢٨) مثل القيمة الايجارية أو معدل إنتاج الوحدة القياسية (الججاوي، العنكي، ٢٠١٦، ص ٧٢).
- ج. **الضوابط السنوية:** هي نسب استرشادية وضعت من قبل السلطة الضريبية في العراق وللمخمن الحق في النزول عنها اذا استدعت ظروف المكلف او الصعود بها ان اقتضى الأمر ذلك بشرط اخذ موافقة الادارة العليا لهيئة العامة للضرائب على ذلك على أن تقتزن

بأسباب المقنعة والتبرير اللازم، بغية الوصول الى الارباح الحقيقية للمكلف (العبودي، ٢٠١٢، ص ص ٧٢-٧٣).

٣- التقدير المباشر ويقسم إلى :

أ. **التقدير الذاتي:** هو ان يتولى المكلف تقدير دخله الخاضع للضريبة بنفسه ومبادرة منه تقديم اقراره الضريبي الى الادارة الضريبية. وهذا الأسلوب في التقدير يُبنى على أساس تعزيز الثقة بين المكلف والسلطة المالية (السعدي، ٢٠١٠، ص ٥٢) . وهناك مزايا وعيوب للتقدير الذاتي ومن مزايا التقدير الذاتي (السعدي، ٢٠١٠، ص ص ٥٨-٥٩):
أولاً: تعزيز المصادقية والثقة في العلاقة بين المكلف والسلطة الضريبية.
ثانياً: تحقيق استثمار أفضل للوقت سواء بالنسبة للمكلف والموظف الضريبي.
ثالثاً: يساهم التقليل الى حد ما من حالات الفساد الإداري.
رابعاً: الاسهام تحقيق التعاون بين جميع الاطراف (المكلفين ومراقبي حسابات وموظفي الإدارة الضريبية).

ومن عيوب التقدير المباشر (السعدي، ٢٠١٠، ص ص ٦٠-٦١)

خامساً: يساعد التقدير الذاتي على التهرب الضريبي إذ يجعل المكلف يفكر بمصلحته الخاصة.
سادساً: تخوف المحاسبين ومراقبي الحسابات من أسلوب التقدير الذاتي خشية وقوعهم تحت طائلة العقاب.

سابعاً: صعوبة التحقق من صحة المعلومات من لدن الهيئة العامة للضرائب.

ب. **التقدير الاحتياطي:** وهو التقدير الذي تقوم به السلطة المالية بصورة مؤقتة بسبب حاجتها إلى معلومات متكاملة وأكثر دقة عن التقارير المالية (التميمي، ٢٠١١، ص ٣٢)، ويكون هذا التقدير على حسب ما يرد بأخر الحسابات المقدمة من لدن المكلف مع إجراء التعديلات اللازمة على الحسابات وبحسب الضوابط ويسدد المبلغ من لدنه ثم تحال إلى قسم التدقيق لتدقيقها (الجنابي، ٢٠١٥، ص ٢٣٠).

ومن شروط إجراء التقدير الاحتياطي (السعدي، ٢٠١٠، ص ٤٦):

ثامناً: عند الشك في الحسابات المقدمة .

تاسعاً: عند صدور تعليمات بالتقدير الأولي والاحتياطي ولحين صدور القرارات التالية.

عاشراً: عند وجود تعهدات في سير العمل يكون التقدير احتياطياً على ايراد مقدر شكلياً ولحين انجاز التعهد.

ومن الجدير بالذكر أن الطريقة المستخدمة عند إجراء التحاسب الضريبي لشركات التأمين الخاصة هي طريقة التقدير الذاتي، وعند الشك في الحسابات الختامية المقدمة من قبل الشركة يلجأ المخمن الضريبي الى استخدام طريقة التقدير الإحتياطي للوصول الى مبلغ الضريبة الحقيقي.

ج. **التقدير الإضافي:** في بعض الأحيان تقوم الادارة الضريبية بتقدير وفرض الضريبة على دخل أحد المكلفين وتحصيلها منه، ومن ثم تفرض مرة أخرى ضريبة عليه وإخضاعه لتقدير آخر يتبع التقدير السابق في حالة إذا تبين لها أن التقدير السابق لم يصل إلى الدخل الحقيقي للمكلف بكامله (ناصر، ٢٠١٥، ص ص ٣٧-٣٨).

د. التقدير بالاتفاق: هو التقدير الذي يكون استنادا الى تقرير المكلف وباتفاق مع السلطة المالية وعن طريقه يقدر الدخل وفرض الضريبة (التميمي، ٢٠١١، ص ٣٢).

٤- ربط الضريبة:

بعد معرفة الوعاء الضريبي يجب ربط الضريبة للمكلف، ويقصد بالربط الضريبي: "تحديد مبلغ الضريبة الذي يلتزم المكلف بدفعه على ضوء الدخل الذي تم تقديره، بعد إجراء الخصومات والاعفاءات التي يسمح لها القانون، ويتم تطبيق سعر الضريبة على المبلغ المتبقي وتحديد مقدار الضريبة المستحقة عليه" (عبد الرحمن، الياسري، ٢٠١٩، ص ١١٤).

٥- تحصيل الضريبة:

يعد تحصيل الضريبة المرحلة الأخيرة من مراحل التحاسب الضريبي وهذه المرحلة تعد مرحلة مهمة والإخفاق فيها يعد ضياعاً للمجهود والتكلفة التي أنفقت من أجل تحصيل الضريبة ويحول دون تحقيق الأهداف المالية والاجتماعية والاقتصادية التي تسعى الى تحقيقها (مسعود، ٢٠١٢، ص ٧٢). يعرف التحصيل الضريبي بأنه "مجموع العمليات التي تقوم بها السلطة الضريبية في سبيل وضع القوانين والانظمة الضريبية موضع التنفيذ، ومن ثم جمع المتحصلات الضريبية، وإيصالها الى خزينة الدولة، وتتبع السلطة الضريبية طرائق مختلفة في تحصيل الضريبة المقدره، وتختلف باختلاف أنواع الضرائب (العمار، ٢٠٢٠، ص ٣٩).

٢) أنواع الضرائب

هناك نوعين من الضرائب هما: (الكعبي، ٢٠٠٨، ص ٢٤):

١- **الضرائب المباشرة:** وهي الضرائب التي تفرض على الدخل الذي تحققه أو تملكه، ويتحمل عبئها المكلف نفسه وهي نوعان (خريس، ٢٠١٣، ص ٥٦).

أ. ضريبة على الدخل: وهي الضريبة التي تفرض على الإيرادات السنوية للمكلف لتحقيق أهداف الدولة المالية (McGee, 2008, p. 605).

ب. ضريبة على رأسمال: وهي الضرائب التي تفرض على الأموال العقارية والمنقولة التي يمتلكها الأفراد في تاريخ معين (عبد الحميد، ٢٠١٤، ص ١٠).

٢- **الضرائب غير المباشرة:** وهي الضرائب التي تفرض على السلع والخدمات عند إنتاجها، بيعها، استيرادها، تصديرها فالمرشح لا يكتفي بفرض الضريبة على الدخل عند تحققه بالإضافة الى فرض الضريبة عند إنفاقها أو تداولها (احمد، ٢٠٠٧، ص ٣٩) وهي كالتالي:

٣- **الضرائب على الانفاق أو الاستهلاك:** وتقسّم الى الانواع التالية (عثمان، عشاوي، ٢٠٠٧، ص ١٩):

أ. ضريبة جمركية: وهي ضرائب تفرض على السلع عند اجتيازها حدود الدولة استيراداً أو تصديراً وتفرّض من اجل حماية الصناعة الوطني (الشافعي، ٢٠٠٦، ص ٥٣)

ب. ضرائب الإنتاج: وهي ضريبة تفرض على السلع المنتجة محليا ويقوم المنتج بنقل عبئها الى المستهلك (الكعبي، ٢٠٠٨، ص ٣٠).

ج. ضريبة المبيعات: وهي الضريبة التي تفرض على كافة عمليات بيع السلع والخدمات المصنعة محليا او مستوردة وتدفع من قبل التاجر أو الصانع عند الشراء ويقع عبئها على المستهلك الهائي (ابو نصار وآخرون، ٢٠٠٥، ص ٤٨٣).

٤- **الضرائب على التداول** وهي الضريبة التي تفرض على تداول الثروة أي نقل الملكية من شخص إلى آخر مثل رسم التسجيل العقاري وهذه الرسوم أصبحت تزيد عن قيمة الخدمة التي تقدمها الدولة ولهذا سميت ضريبة التداول (القيسي، ٢٠١١، ص ١٣٧).

٣) عناصر عملية التحاسب الضريبي

تم تحديد أبعاد عناصر عملية التحاسب الضريبي كل من (بطو، ٢٠٠٦، ص ٨٧) (الشاوي، ٢٠٠٨، ص ٦٩) (بالسلطة التشريعية، والإدارة الضريبية، والمكلفون) .

أما دراسة (Dawit, 2014, p. 24) ، (Baingan, 2011, p. 33) فقد اعتبر (الحصر الضريبي، الفحص الضريبي ، التقدير الضريبي، التحصيل الضريبي) هم ابعاد التحاسب وهي واجبات الادارة الضريبية ولهذا تم تحديد الابعاد التالية :

١- السلطة التشريعية:

مجموعة القواعد القانونية التي تحدد ماهية النظام الضريبي في دولة معينة و في وقت محدد، وتختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصادياً عنها في مجتمع متخلف، ويعني مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الحصر والفحص والتقدير والتحصيل (كامل، عبد الله، ٢٠١٤، ص ٢٣).

٢- الإدارة الضريبية:

تعتبر الإدارة الضريبية الطرف الثاني في العلاقة الضريبية ، وهو الركيزة الأساسية لنجاح النظام الضريبي بأكمله كونها وسيطاً بين التشريع الضريبي و المكلف ويمكن تعريف الإدارة الضريبية بأنها "الإدارة التي يخولها القانون سلطة تنفيذ القوانين الضريبية ، و تحصيل المستحقات الضريبية اللازمة لتمويل النفقات العامة للدولة ". (فرج، ٢٠١٦، ص ٣٤). و تكمن أهمية دور الإدارة الضريبية في أنها من خلال موقعها تقوم كما يلي:

أ. **الحصر الضريبي:** يقصد به المجتمع الضريبي (Baingan, 2011, p. 33) وهو يعتبر اهم

ابعاد التحاسب الضريبي، ويرى البعض ان الحصر الضريبي يمثل " أخصاء الدخول الناتجة من دخل الأنشطة الخاضعة للضريبة بما يحقق الإيرادات للموازنة العامة " (زين الدين، ٢٠١٢، ص ٣٤٨)، و ينبغي التركيز على حصر دافعي الضرائب الجدد (Lumenyela, 2014, p. 13).

ب. **الفحص الضريبي:** يعتبر جوهر عملية التحاسب الضريبي من خلال التحقق مراعاة المتطلبات القانونية عند تقديم الاقرار الضريبي، بالإضافة الى فحص القوائم المالية التي يتم تحديد الدخل الضريبي بما يتفق مع قانون ضريبة الدخل النافذ (القلي، ٢٠١٤، ص ١١٠).

ج. **التقدير الضريبي:** وهو " تحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة المستحقة على المكلف الواجب تسديدها (الشافعي، ٢٠١١، ص ١١٨).

د. **التحصيل الضريبي:** يقصد به " تحصيل الإيرادات الضريبية وإيصالها لخزينة الدولة " (Kamijo, 2014, p.2). لغرض تمويل المؤسسات الحكومية وتقديم الخدمات العالمية لتحقيق أهدافها (Chuenjit, 2014, p. 14).

٣- المكلفون:

هو احد اطراف العلاقة الضريبية، وقد عرف قانون ضريبة الدخل العراقي المكلف بأنه " كل شخص يخضع للضريبة "المادة ٦ الفقرة (٨) من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل وبناءا على ذلك فان كل شخص ملزم بدفع الضريبة يعتبر مكلف.

٤) مصادر البيانات لعملية التحاسب الضريبي

تعتبر مصادر البيانات الخطوة الأولى التي تبني عليها الخطوات الاخرى لتحديد الضريبة على الدخل لكافة الانشطة الخاضعة للضريبة أهمها (شاكور، الخفاجي، ٢٠١٧، ص ١٨٠):

١- القوائم المالية:

توفر هذه القوائم كما من المعلومات التي تبين النشاط الاقتصادي لكل المكلفين عند اعدادها بمصادقية ووفق معايير العمل المحاسبي لمتعارف عليها (الجادري، ٢٠٠٥، ص ٤٦).

٢- التصاريح الجمركية:

هي الوثائق الرسمية التي يعرض فيها تفاصيل البضائع المستوردة حسب المانفيسست التي تصل الى الهيئة العامة للضرائب وهي التي يتم اعتمادها لأغراض التحاسب الضريبي مع المكلفين (البغدادى، ٢٠١٥، ص ٥٤).

٣- المقتبسات:

وهي المعلومات الصادرة من القطاع العام والخاص والتي تشمل اعمال المقاولات والتعهدات مع دوائر الدولة ز هي قانونية وادلة اثبات على نشاط المكلف (شاكور، ٢٠١٧، ص ١١٢).

٤- الاخبار الضريبي :

وهو الاخبار عن مصادر الدخل لم يعلن عنها المكلف عندما قدم إقراره الضريبي الى الهيئة العامة للضرائب على ان يتم اخذ الاخبار والتأكد من صحتها قبل اتخاذ الاجراءات بحق المكلف (ناصر وآخرون، ٢٠١٩، ص ٢٧٣).

٥- آلية التنسيق بين قسمي العقار والدخل:

يمكن الاستفادة من المعلومات ضريبة عقار وتوظيفها من أجل حصر المكلفين من خلال المعلومات التي يقدمها مالكي العقارات وذلك كون عقود الإيجار وثيقة لدى شعبة العقار للاحتساب الضريبي (محسن، ٢٠١٦ ص ١٣).

٥) المكونات الأساسية لعملية التحاسب الضريبي

عملية التحاسب الضريبي هي أهم عناصر النظام الضريبي والتي تختص بتنفيذ أحكام التشريع الضريبي الذي يتضمن السياسة الضريبية، ويمكن توضيح المكونات الأساسية لعملية التحاسب الضريبي كالآتي(سالم، ٢٠١٨، ص ١١٨):

١- القواعد التشريعية:

تشكل القواعد التشريعية أهم مكونات عملية التحاسب الضريبي، إذ تعمل على تحديد النظام الضريبي الذي يسعى بدوره إلى تحقيق أهداف الدولة في مختلف أنواعها، بالإضافة إلى ذلك فان القواعد التشريعية تعمل على تنظيم العلاقات ما بين الإدارة الضريبية من جهة والمكلفين من جهة أخرى، ومن الطبيعي أن تكون الحاجة إلى إقرار مبدأ سيادة القانون أمراً مهماً خاصة في قضية مهمة كالضريبة، حيث ان الضريبة لا تفرض إلا بقانون (البغدادى، ٢٠١٥، ص ٥٤).

ويمكن توضيح بعض القواعد التي ركز عليها التشريع الضريبي على النحو التالي:

أ. قواعد متعلقة بتحديد المكلفين وأوضاعهم:

وتناولت هذه القواعد تعريف الأشخاص الطبيعيين والإعتباريين، وتعريف المكلف والمقيم وغير المقيم، بالإضافة الي التكيف الضريبي للزوج والزوجة والأولاد، وإجراءات الوصول إلى الوعاء الضريبي.

ب. قواعد متعلقة بتحديد واجبات المكلفين:

وتناولت هذه القواعد واجبات المكلفين بتقديم تقارير الدخل السنوية ومسؤولية المكلفين عن مضمون هذه التقارير السنوية، كما تناولت واجبات الشخص المعنوي المكلف بالضريبة وواجبات الشركاء.

ج. قواعد متعلقة بصلاحيات وسلطة الإدارة الضريبية:

تناولت هذه القواعد صلاحيات فرض الضريبة أو قبول الوثائق أو رفضها والسجلات التي يقدمها المكلفون، بالإضافة إلى صلاحيات تقديم التقارير وطلب المعلومات والتحري عن دخل المكلف وغيرها من صلاحيات الدوائر الضريبية تجاه المكلفين.

د. قواعد متعلقة بحقوق المكلفين:

تناولت هذه القواعد حقوق المكلفين بالتبليغ بمقدار الضريبة المفروضة عليهم وحق الاعتراض على الضريبة المقدرة.

عرض قواعد أخرى ومن هنا يمكن للباحثة متعلقة بالقضاء الضريبي، والتبليغ والجباية والتحصيل، والعقوبات والغرامات (شبيطة، ٢٠٠٦، ص ٢).

٢- التنظيم الإداري:

يمثل التنظيم الإداري قلب عملية الحاسب الضريبي ويشكل الجزء المهم لتطبيق القانون الضريبي والربط بين العمليتين التشريعية والتنفيذية، إذ أن من أهم المقومات لنجاح العمل الضريبي هو وجود سلطات ضريبية قادرة على إدارة العمل الضريبي بكفاءة وباقل التكاليف، واستغلال أمثل للموارد المتاحة لها، بالإضافة إلى قدرتها على تفسير القوانين وتطبيقها، ووجود هيكل تنظيمي ملائم للإدارة الضريبية. ويتمثل التنظيم الإداري بالإدارة الضريبية التي يمكن تعريفها بشكل عام بأنها " جزء من السلطة التنفيذية التي تتولى تنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها، وذلك حماية المصالح الخزينة العامة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، كما تعتبر جهة إدارية تابعة لوزارة المالية". ويمكن تعريف الإدارة الضريبية بأنها " الأداة التي تعتمد عليها الدولة لتطبيق سياستها المالية، وذلك على اعتبار أن الإيرادات الضريبية هي بند مهم من بنود الموازنة العامة " (شرعب، ٢٠٠٦، ص ٦٥).

ومن خلال العرض السابق توصلت الباحثة مهام الإدارة الضريبية بما يلي:

- ١- تفسير التشريعات الضريبية والإشراف على تطبيقها والرقابة عليها.
- ٢- تأهيل الموارد البشرية الضريبية وفقاً لما يتطلبه القانون الضريبي.
- ٣- فرض الغرامات والعقوبات الضريبية المذكورة في القانون الضريبي.
- ٤- تحصيل الديون من المكلفين وفق الإجراءات الموضحة في القانون الضريبي (تايه، ٢٠٠٤، ص ٨٥).

٦) مقترحات لمعالجة المشكلات التي تواجه عملية التحاسب الضريبي

يمكن تقديم مجموعة من المقترحات لمعالجة هذه المشكلات، وتتمثل أهم هذه المقترحات في (شاكر، الخفاجي، ٢٠١٧، ص ١٨٠):

١- ضرورة وضع تعريف للخدمة أكثر تحديداً ووضوحاً من الذي وضعه القانون، ويقترح الباحثان التعريف التالي للخدمة وهو نشاط غير ملموساً أياً كانت طبيعته أو مصدره يستهدف تحقيق إشباع رغبات وإحتياجات المتعاملين أيما كانت طبيعتهم. وبشأن تعريف المقيم فيجب وضع الشروط المتعلقة بالمقيم في صلب القانون.

٢- أنه يفضل تخفيض سعر الضريبة من ١٣% أو ١٤% إلى ٩% للمساعدة في زيادة عدد المسجلين بشكل طوعي وتقليل التهرب الضريبي وتقليل العبء علي المواطنين نتيجة إرتفاع سعر الضريبة وما ينتج عن ذلك من إرتفاع الأسعار.

٣- أنه يفضل رفع النسبة المخصصة للإنفاق على برامج العدالة الإجتماعية من ١% من حصيله الضريبة إلى ١٠% علي الأقل للمساهمة بشكل أفضل في تحقيق برامج العدالة الاجتماعية، وكذلك يري الباحثان أن الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة من الأفضل إستثنائها من الضريبة بشكل كامل وليس فرض ضريبة عليها بنسبة ٥% لأن هذه السلع ليست مشتراة بغرض المتاجرة أو البيع أي ليست محققة للربح بشكل مباشر ولكنها السبب الرئيسي في نشأة المنتج، أي تمثل سلع ومعدات رأسمالية.

٤- أنه يفضل حذف الفقرة الثانية من المادة رقم (٢٢) والاكتفاء فقط بالفقرة الأولى من نفس المادة والتي أوضحت أن للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداد أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وذلك يتيح للمسجل خصم كامل الضريبة المسددة على المدخلات بدون قيود.

٥- أنه يفصل تعديل المادة الخامسة من مواد الإصدار من القانون كمايلي : يتم إخطار كل من لم يبلغ حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون بمدي رغبتهم في الإستمرار في التسجيل من عدمه، وإذا لم يتم الرد خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإخطار يعتبر مستمر في التسجيل، وإذا أراد إلغاء التسجيل فعليه التقدم بطلب بإلغاء التسجيل متضمناً بيان بحجم معاملاته، وتقديم إقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإخطار مبيناً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات وذلك كما نص القانون، وبالتالي يكون الأصل التسجيل وليس العكس كما ورد في القانون.

٦- إجراء تعديل بشأن المادة رقم (٨) من القانون بحيث توضح بأن من توقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته أن يتم التقدم بطلب إلغاء التسجيل، وبيان بحجم معاملاته، وتقديم إقرار ضريبي عن آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء خلال ثلاثين يوماً من تاريخ العمل بهذا القانون مبيناً به رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات، بالإضافة إلى حذف لفظ للخلف لأنه غير مفعل لدي الإدارة الضريبية وقد يخلق مشكلات في التعامل.

٧- إجراء تعديل للبند الثالث من المادة رقم (١٠) من القانون بأن تفرق بين درجات الأشخاص المرتبطين وكلا منهم له سعر ضريبي أو توحيد المعاملة على أساس إجمالي التكلفة وليس على أساس أنها لا تقل عن القيمة البيعية بالإضافة إلى ضرورة توحيد المعاملة أو يفصل ألا تخضع للضريبة في حالة الاستخدام الشخصي والإستهلاك الشخصي لأن الإثنين يتنافى فيهم عرض المتاجرة والبيع والمكسب ولأنها لا تمثل واقعة بيع فعلي، وأن عملية البيع أو تولد الإيراد المفترض أن تكون هي الواقعة المنشئة للضريبة.

٨- إجراء تعديل للبند الرابع من المادة رقم (١٠) من القانون في حالة البيع بالمقايضة بأن يتم التفرقة بين السلع والخدمات المتبادلة ذات طبيعة وقيم متماثلة وبالتالي لا يتولد منها إيراد ولا تخضع للضريبة والسلع والخدمات المتبادلة ذات طبيعة وقيم مختلفة وبالتالي قد يتولد منها إيراد وتخضع في هذه الحالة للضريبة.

٩- إجراء تعديل للبند السادس من المادة رقم (١٠) من القانون في حالة المبيعات التي يستحق فيها المقابل ، أقساط يتم الاعتراف بالإيراد في تاريخ البيع وذلك طبقاً لسعر البيع المستثنى منه الفوائد، وبالتالي يفضل استبعاد الفوائد في هذه الحالة.

١٠- إجراء تعديل للبند الحادي عشر من المادة رقم (١٠) من القانون باستبدال لفظ استعمال بلفظ استخدام شخصي أو إستهلاك شخصي، ووضع معايير لسبب وضع هذه المدة للإستهلاك والنسبة الخاضعة للضريبة.

١١- أنه يفضل تعديل جزء من المادة رقم (١٤) من القانون بأنه على كل مسجل أن يقدم للمصلحة إقراراً ربع سنوياً عن الضريبة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها بحسب الأحوال وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض وليس بشكل شهري كما أنه يفضل حلف جزء من المادة رقم (١٤) من القانون بشأن التزام المسجل بتقديم هذا الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية، وذلك حتى لا يُرهق كاهل المسجلين ويتحملوا أعباء وتكاليف بلا داعي طالما لم يحقق بيعاً أو أدى خدمات خاضعة خلال الفترة الضريبية.

ثانياً: الحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية

١) أنواع حالات ظاهرة التهرب الضريبي

يراد بالتهرب الضريبي مجموعة من الأفعال المادية الإيجابية، أو السلبية التي يتبناها الكلف وتتطوي على مخالفة صريحة للقانون الضريبي باستعمال وسائل الغش والاحتتيال بغية التخلص من الضريبة المفروضة عليه بصورة كلية، أو جزئية مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة لذلك يقسم التهرب الضريبي إلى ما يأتي (قاسم، ٢٠١٧، ص ١٢٤):

أولاً: التهرب الضريبي بموجب معيار المشروعية: (كمال، ٢٠٢١، ص ٩٧) ويؤوب إلى ما يلي:

١- التجنب الضريبي:

هو الذي لا جرم فيه، إذ يتجنب المكلف تحمل الضريبة أو الالتزام بها دون مخالفة أحكام التشريعات الضريبية وذلك بالإبتعاد عن مواطن التكليف أو الإستفادة من بعض الثغرات الموجودة في القانون" حيث يلجأ المشرع إلى استخدام الضريبة على أنواع معينة من السلع الإستهلاكية دون غيرها، أو من أنشطة الإستيراد أو من أوجه الإستثمار، تحقيقاً الأغراض إجتماعية أو إقتصادية معينة

٢- الجرم الضريبي:

هو التهرب الذي يتضمن غشاً أو إحتيالاً يلجأ اليه المكلف بالضريبة للتخلص منها وهذه مخالفة (جريمة) يعاقب عليها القانون (علي، ٢٠٠٢، ص ١٢٣) ولهذا النوع من التهرب أساليب عديدة من بينها الآتي: -

أ. **بوساطة الحسابات:** إذ يعتمد المكلف إلى عدم مسك السجلات لأغراض ضريبة الدخل ويلجأ إلى هذا الأسلوب عندما تكون الغرامات المفروضة على عدم مسك السجلات قليلة قياساً إلى الضريبة المفروضة، وقيام المكلف بتزوير سجلاته ودفاتره من أجل التلاعب بمصادر دخله وزيادة نفقاته.

ب. **إخفاء بعض مصادر الدخل بشكل كامل:** إذ يقدم إقراره لدى دوائر الضريبة ببعض تلك المصادر ويخفي البعض الآخر.

ج. **ثانياً: التهرب بموجب معيار الحجم** هناك تقسيم آخر للتهرب الضريبي ينظر إليه من زاوية مقدار ما يتمكن منه المكلف في التخلص من الضريبة المستحقة قانوناً كلياً أو جزئياً وكالاتي:

د. **التهرب الكلي:** ويقصد به بأن يمتنع المكلف عن دفع الضريبة كلياً عندما يكون المكلف خارج نطاق التحاسب الضريبي ولا يوجد له سجل ولم تتم متابعتة لصعوبة الوصول إليه لغياب العنوان الصحيح أو مثل بعض أصحاب المهن الحرة والسماصرة والموزعين المتعهدين أصحاب الحرف وغيرهم من الذين لا يكون لهم مكاتب معينة أو تصاريح مزاوله المهنة، ولم يتم ادراجهم في سجلات الضريبة وبذلك ستضيع على الدولة مبالغ طائلة (الجبوري، ٢٠١٢، ص ٦٣).

هـ. **التهرب الجزئي:** يتمثل في تهرب المكلف بصورة جزئية من العبء الضريبي، وذلك باستعمال وسائل الغش والاحتتيال، ويتحقق هذا التهرب بوسائل وصور متعددة منها، إسقاط المكلف لبعض عناصر نشاطه بحيث لا يعبر الجزء المتبقي منه عن حقيقة نشاطه الفعلي مما يؤدي إلى تقدير الضريبة عليه بأقل، مما كان يجب أن تقدر، أو عدم مسكه الدفاتر التجارية، مما يدفع الإدارة الضريبية إلى تقدير الضريبة عليه تقديراً جزئياً (احمد، ٢٠١٢، ص ١٠٠).

٢ طرق ظاهرة التهرب الضريبي

لا يمكن حصر جميع طرق ظاهرة التهرب الضريبي نظراً لأن التهرب هنا مرتبط بمدى براعة وتفطن المكلفين في التخلص من عبء الضريبة سالكين بذلك عدة طرق، فمنهم من يعتمد على التلاعب عن طريق العمليات المحاسبية الذي يعمل فيه المكلف على تضخيم الأعباء من جهة وتخفيض إيراداته من جهة أخرى، وكذلك التهرب عن طريق الوسائل المادية والقانونية (عليما، ٢٠١٦، ص ٨٢).

١- التهرب عن طريق الإخفاء المحاسبي:

حيث أن الضرائب تعتمد على تصريح المكلف عن دخله بواسطة الإقرار المقدم منه للدوائر الضريبية فإن المكلف يلجأ أحياناً وبهدف أو نية التهرب من الضريبة إلى هذا النوع من الغش حيث يقوم بإخفاء أو عدم التصريح عن الجزء الأكبر من أرباحه حيث غالباً ما يكون للتاجر حسابان أحدهما يقوم بإرساله إلى دوائر الضريبة أما الآخر فإنه يحتوي حساباته الحقيقية فيبقى هذا الحساب لديه. وكذلك قد يتخذ التهرب شكلاً سلبياً وذلك مثل الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي للدخل أو الثروة أو بإخفاء الواقعة المنشأة للضريبة أو تعديل أركانها وشروطها كإنكار الثروة أو بعض الرتب أو تخفيض قيمتها

الحقيقية. وقد يقوم المكلف بإخفاء بعض الحقائق أو عن طريق تخفيض الإيرادات وزيادة النفقات أو المصروفات (المنصور، ٢٠٠٤، ص ص ٧٣-٧٤).

٢- **تضخيم النفقات:** يقوم المكلف بتضخيم النفقات عن طريق العديد من الطرق من بينها (ياقوت، ٢٠٠٣، ص ص ٥٦-٥٧):

أ. العمال الوهميين: هذه الطريقة تحتوي على تسجيل أجور ورواتب لعمال لا وجود لهم إلا في الوثائق المحاسبية تؤدي إلى تضخيم الأعباء وبالتالي إلى تخفيض نسبة الضريبة كما يمكن للمكلف أن يدفع أجورا باهضة لأشخاص حقيقيين دون أن تتناسب هذه الأجور مع وظائفهم التي غالبا ما تكون أقل مما يجب أن تكون بالنظر إلى المرتبات المدفوعة والملاحظ أن هؤلاء العمال المعنيين يردون للمكلف فوائض الأجور الحقيقية مقابل مبلغ يدفع لهم لقيامهم بهذه الخدمة.

ب. الأعباء العامة غير المبررة: يمكن تعريف الأعباء العامة غير المبررة على أنها عبارة عن نفقات تدفع من أجل الحصول على دخل المؤسسة وهي تترجم بتخفيض للأصل الصافي للمؤسسة أي من ثروتها". وخصم الأعباء العامة النتيجة الخاضعة للضريبة يتوقف على ثلاث شروط وهي:

- ١- يجب أن تتعلق الأعباء بالتسيير العادي للمؤسسة وتتفق لمصالحها.
 - ٢- يجب أن تحتسب الأعباء بصفة عادية ومنتظمة ومبررة بالوثائق اللازمة لها مثل الفواتير.
 - ٣- يجب أن تعبر الأعباء عن تخفيض في المحصول الصافي للمؤسسة.
- يتحail المكلف في هذه الحالة بإضافة مصاريف الشخصية كمصاريف سيارته الخاصة أو المتعلقة بمسكنه إلى الأعباء العامة المتصلة بنشاطه التجاري أو الصناعي وغالبا ما يبالغ فيها وفي تسجيلها رغم عدم ربطها بنشاط المؤسسة ولهذا السبب تبقى التكاليف العامة دائما موضوع تحقيق معمق من طرف الإدارة الجبائية للتأكد من حقيقتها (الزعيرات، ٢٠١٦، ص ٩٤).

ج. تقنية الإهلاك: يعرف الإهلاك على أنه عبارة عن نفقات محتسبة معبرة عن التقليل من قيمة المال الثابت من جراء الاستعمال ومرور الزمن عليه". وبعبارة أخرى فهو يمثل القيمة المفقودة تدريجيا للموجودات الثابتة أي الأصول المملوكة للمؤسسة والمتمثلة في المباني العقارات التجهيزات، وسائل النقل ومعدات المكاتب. ويعتبر الإهلاك أحد عناصر المكونة للربح الخاضع للضريبة كونه يدخل ضمن قائمة الأعباء المخصومة من إيرادات المؤسسة وهو عبء من أعباء الاستغلال ولكي تكون هذه الإهلاكات قابلة للخصم لابد أن تخضع لشروط معينة هي كما يلي:

- ١- أن يصنف الأصل المستهلك ضمن عناصر الأصول الثابتة للمؤسسة والتي تتقدم مع مرور الزمن.
- ٢- ألا تتعدى الإهلاكات المتراكمة قيمة الأصل المستهلك.
- ٣- أن تكون هذه الأصول محل الاستغلال ومسجلة في سجلات المحاسبة وهكذا يقوم المكلف بالتلاعب بالنسب المحددة من قبل العرف والممارسات التجارية والواجب تطبيقها على الوسائل القابلة للإهلاك بتطبيق معدلات لا تتعلق بالأصل المهلك أو يحاول الرفع منها علاوة على ذلك يحاول التلاعب حتى في قيمة الأصل المهلك فيضيف الرسم إلى ثمن الشراء مع أنه مع من

الأصح أن يحسب بثمن الشراء باستثناء الرسم ومن أجل تضخيم الأعباء يقوم المكلف بإضافة قيمة اهتلاك أخرى لأصول غير موجود مثل اهتلاك أصول تم بيعها أو اهتلاكه.

٣- تدنية الإيرادات: عملية تخفيض الإيرادات هي أسلوب قديم في التهرب الضريبي وتتمثل في عدم إجراء التسجيل المحاسبي بصفة جزئية أو كلية للمداخل المحققة وهذا باستعمال الأساليب مختلفة من بينها ما يلي (عبد القادر، ٢٠٠٥، ص ٣٣):

- أ. إهمال المبيعات وذلك عن طريق البيع نقدا من دون فواتير أو شيكات حتى لا يكون أي أثر لعملية البيع.
- ب. تسجيل العود الوهمية للبضائع مع أنه لم تكن هناك أي عودة أو استرداد للبضائع.
- ج. عدم التسجيل المحاسبي للإيرادات الملحقة أو الاستثنائية الناتجة عن التنازل عن عناصر الأصول.
- د. التخفيض في الفوترة، مما يسمح بالتهرب من أداء الرسم على رقم الأعمال من جهة والضريبة على الأرباح المحققة من جهة أخرى، وهي تقنية جد معقدة وصعبة نوعا ما لأنها تتجاوز الحدود الوطنية أي تدخل وهي حيث تكون معدلات و (paradis fiscal) ضمن التهرب الدولي وبالتحديد مع البلد الذي يدعى الجنة الضريبية نسب الضرائب والرسوم جد منخفضة وأحيانا مساوية للصفر بالنسبة لمداخل الشركات الأجنبية.

٤- التهرب الضريبي عن طريق التحايل القانوني:

يعتبر التحايل القانوني الأسلوب الأكثر استعمالا وتنظيما والأرقى تقنية، فلقد عرفه Brumo على أنه العملية التي من خلالها يتم خلق وضعية قانونية مخالفة للوضعية القانونية الحقيقية. ويمكن ذكر شكلين أساسيين للتحايل القانوني وهما (بوزيدة، ٢٠٠٧، ص ص ٤٥-٤٦):

١- الإخفاء عن طريق التلاعب في تكييف الحالات القانونية: ويتمثل هذا الإخفاء القانوني في تحريف حالة حقيقية بتزييف المكلف لحالة أو وضعية قانونية ما خاضعة للضريبة إلى وضعية أخرى محل إعفاء ومن أمثلة ذلك ما يلي:

- أ. تغيير عقد البيع بعجله عقد هبه لتفادي دفع ضرائب على العقد الأول.
 - ب. توزيع الشركة للأرباح على المساهمين في شكل رواتب وأجور ينخفض بذلك معدل الضريبة.
- ٢- الإخفاء عن طريق العمليات الوهمية: ويتم ذلك كالآتي:

أ. يستعمل هذا النوع من الإخفاء غالبا في مجال الرسم على القيمة المضافة والذي يتمثل في إنشاء فواتير مزيفة العمليات البيع والشراء من طرف المكلف الذي يستطيع من خلالها الاستفادة من حق خصم الرسوم على المشتريات حيث يلجأ إلى انتهاج مثل هذه التقنية طنا منه أن التحقيقات الجبائية تقوم على مطابقة القيود المحاسبية للوثائق التبريرية المقدمة ولأجل ذلك فإن المتهربين يقومون بتأسيس نظام تقرب قائم على كتابات حسابية متناقضة فيما بينها وتبريرها بفواتير وهمية وهذا ما يسمح بالاستفادة من:

ب. تدنية الرسم على القيمة المضافة الخاص برقم الأعمال وهذا التخفيض يكون بمقدار قيمة الرسم الوهمي المسجل في الفواتير المزورة وما دامت الوثائق التبريرية تتمتع بالشرعية والقانونية بغض النظر عن مصدرها فإن خطر المراقبة يبقى بعيدا.

٥- التهرب الضريبي عن طريق الإخفاء المادي:

تتمثل في إخفاء السلع أو مواد الأولية التي في الواقع خاضعة للضريبة سواء كان هذا الإخفاء جزئي أو كلي (سعد، ٢٠١٤، ص ص ٢٨-٢٩).

أ. الإخفاء الجزئي: يتمثل في إخفاء جزء من أملاكه أو جزء من المخزونات التي هي في الواقع تخضع للضريبة لإعادة بيعها بعد ذلك في السوق السوداء.

ب. الإخفاء الكلي: يقوم أصحاب المشاريع بإنشاء مصانع صغيرة في المناطق الريفية ليصعب الوصول إليها فالإنتاج المحصل عليه منها يباع دون فواتير بعيد عن كل مراقبة وهكذا تحرم خزينة الدولة من إيرادات مالية لتمويل مشاريعها.

٣) آثار ظاهرة التهرب الضريبي

تعتبر الضرائب الممول الرئيسي لخزينة الدولة لذلك فإن محاولة التملص من دفعها يؤدي إلى علة آثار سلبية، يمكن تصنيفها إلى آثار مالية اقتصادية اجتماعية، وذلك على النحو التالي (زعارير، وآخرون، ٢٠٢٠، ص ١٠٣):

أ. آثار التهرب الضريبي من الناحية الاقتصادية:

للتهرب الضريبي آثار اقتصادية سلبية أهمها (رمضان، ٢٠١٧، ص ص ١٤٠-١٤١):

١- أثر التهرب الضريبي على التنمية: إن التهرب الضريبي يؤدي إلى تخفيض الإيرادات العامة وبالتالي تؤثر سلباً على الخزينة العامة للحكومة ويترتب على العجز في الخزينة العامة الناتج عن التهرب الضريبي عرقلة برامج الإنفاق العام للدولة وما تؤدي إليه من زيادة فجوة التهرب الضريبي نتيجة لانخفاض إنفاق الدولة وبالتالي ضعف ثقة المكلفين بالحكومة. كذلك يشكل التهرب الضريبي أحد معوقات تحقيق التنمية الاقتصادية لكون الضريبة من الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية عن طريق ما يلي (خلف، ٢٠٢١، ص ص ٢٤٢).

أ. توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ ودعم المشروعات الاستثمارية وجذب رؤوس الأموال لبناء البنية التحتية، وحيث أن بعض المشاريع التنموية تحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة لا يستطيع القطاع الخاص توفيرها أو أن مردودها قليل واسترداده طويل الأمد لذلك تبقى الوسيلة الوحيدة لتمويل تلك المشاريع عن طريق الدولة وخاصة في الدول النامية التي تعتبر التنمية الاقتصادية من الأهداف الرئيسية لحكوماتها وهذا يدفع الدولة إلى تعبئة هذه الموارد عن طريق الضريبة كإحدى تلك الموارد التمويلية غير التضخمية.

ب. تعاني الدول النامية من انخفاض معدلات الادخار والتخلف والاحتلال في سوق رأس المال التي تؤثر سلباً على توفير التمويل اللازم للمستثمرين في القطاع الخاص. وفي هذا المجال تستخدم حصيلة الضريبة في دعم قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان الضروري لتمويل الفرص الاستثمارية المتاحة للقطاع الخاص. وبهذا فإن أي نقص يصيب حصيلة الضرائب الناجم عن التهرب منها يؤدي إلى كبح جهود الحكومة وقدرتها على تمويل المشاريع الاستثمارية الأساسية نتيجة لانخفاض قدرتها على زيادة الاحتياطات النقدية لدى البنوك، وبما أن الدول النامية ما تزال في مراحلها الأولى من عمليات التنمية الاقتصادية وهي بأمر الحاجة إلى الإيرادات لتمويل النفقات العامة والإنفاق على المشاريع التنموية لذلك ستكون نتائج التهرب

الضريبي على البلدان النامية أكبر منها على الدول المتقدمة في الغالب (زعارير، وآخرون، ٢٠٢٠، ص ١٠٣).

٢- **أثر التهرب الضريبي على الإنتاج القومي:** إن انخفاض الإيرادات الضريبية الناتجة من التهرب الضريبي تدفع الحكومة إلى إيجاد وسائل جديدة للمحافظة على حجم إيراداتها ومن هذه الوسائل زيادة الاسعار الضريبية أو التوسع في حجم الوعاء الضريبي وهذه الضرائب الجديدة من شأنها أن تؤثر على الناتج القومي من خلال إضعاف الحافز على زيادة الناتج من قبل المنتجين.

٣- **أثر التهرب الضريبي على دعم الأسعار:** في بعض الأحيان تلجأ الحكومة إلى تقليص دعمها لأسعار السلع والخدمات التي تقدمها الحكومة لتعويض النقص في الإيرادات الناجمة من التهرب الضريبي. وهذا يؤدي إلى زيادة أسعار هذه السلع على المواطنين وخاصة ذوي الدخل المحدود وتؤثر في مستواهم المعيشي والتأثير على معدل الادخارات ومن ثم الاستثمارات القومية بالمحصلة ظهور بؤادر ركود اقتصادي (زعارير، وآخرون، ٢٠٢٠، ص).

٤- **أثر التهرب الضريبي على التخطيط الاقتصادي:** حيث يؤثر التهرب الضريبي سلباً على التوازن القطاعي في الاقتصاد القومي، فوجود فرص للتهرب الضريبي في أنشطة الاقتصادية معينة يجذب المستثمرين إليها وتتوسع هذا النشاط وقد يكون هذا التوسع غير مفيد للاقتصاد الوطني إلى في حدود معينة حسب التخطيط الاقتصادي للبلد، فيؤدي إلى نشوء الاقتصاد بحيث تكون أحد القطاعات متقدمة على القطاعات الأخرى ويكون الاقتصاد غير متكافئ وأحادي الجانب ويعرضه للأزمات الاقتصادية وبهذا يفقد الضريبة خاصيتها كأداة للتوجيه السياسية الاقتصادية. كذلك وجود التهرب الضريبي في أنشطة ومشاريع معينة تحد من شروط المنافسة بين المشاريع التي هي في الأساس تحسين الانتاجية حيث تكون فرصة المشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي أكبر على المشروعات الأكثر تنظيماً، إنتاجاً وفائدة للمجتمع. وذلك لما تحققه من تخفيض نفقة الإنتاج بسبب عدم وجود دفعها للضرائب، وبهذا فهي تسيطر على السوق بمنافسة غيرها من المشاريع الملزمة بدفع الضريبة (اللباب، ٢٠١٩، ص ٨٦).

٥- **أثر التهرب الضريبي في معالجة التضخم:** إن السياسة الضريبية ستقتل في معالجة مشكلة التضخم في حالة وجود التهرب الضريبي فعلى الرغم كون السياسة الضريبية أحد الادوات الرئيسية التي تستخدمها الحكومة لمعالجة التضخم عن طريق سحب القوة الشرائية الزائدة من المستهلكين المسببة لارتفاع الأسعار، ولكن وجود التهرب الضريبي يؤدي إلى فشل فعالية هذا الأداة لتحقيق هذا الهدف.

ب. آثار التهرب الضريبي من الناحية الاجتماعية:

تؤدي ظاهرة التهرب الضريبي إلى إضعاف روح التضامن بين أفراد المجتمع، كما يؤدي إلى عدم المساواة بين المكلفين في تحمل عبء الضريبة، إذ يتحمل البعض الضريبة بكاملها بينما يتخلص منها الذين تمكنوا التهرب منها أي عدم عدالة توزيع العبء الضريبي، وتؤدي كثرة التهرب الضريبي لجوء الدولة إلى رفع معدلات الضرائب الموجودة أو إضافة ضرائب جديدة، فيزداد العبء على من لم يتهرب من الضريبة، لذلك تصبح ضريبة عاجزة عن تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع بالإضافة إلى ذلك تصبح الضريبة عامل الإفساد أخلاقي من خلال البحث عن جميع الوسائل سواء المشروعة أو غير المشروعة قصد التحايل والافلات من الواجب الضريبي (مراد، ٢٠٠٢، ص ٢٩٦).

ج. آثار التهرب الضريبي من الناحية المالية:

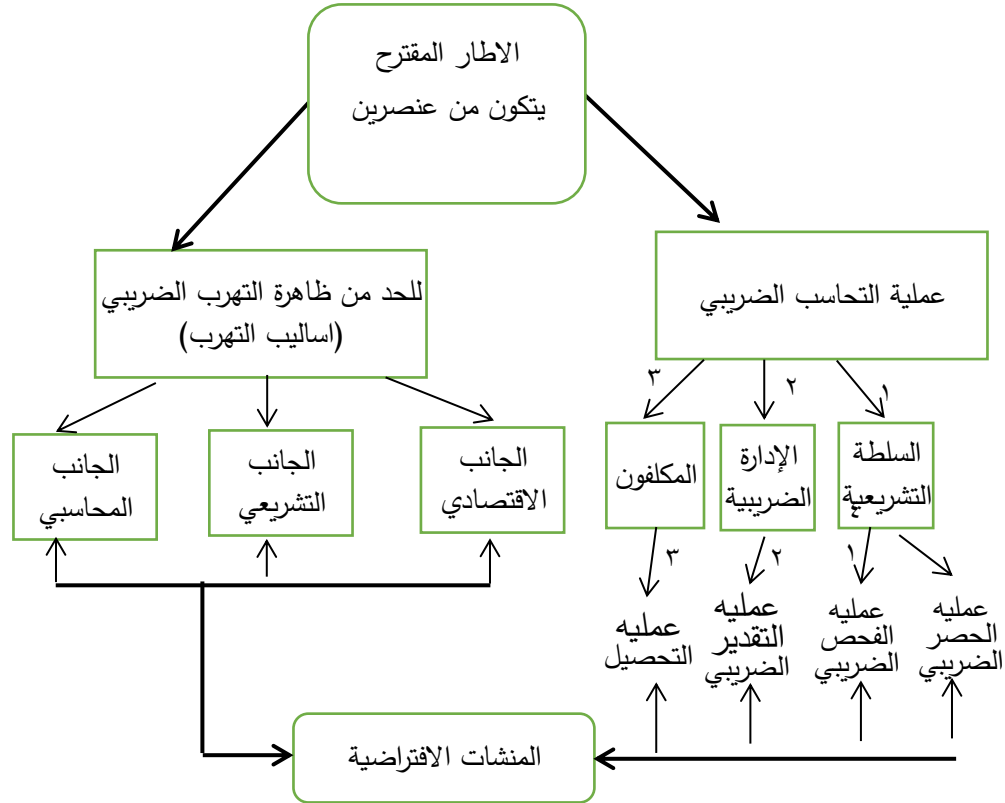
إن أول نتائج السلبية للتهرب الضريبي تتمثل في الأضرار على الخزينة العامة، حيث تنخفض الإيرادات الضريبية وهو ما يقود إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية اتفاتها العام. وهذا ما يحدث عجزاً في الموازنة العامة المسألة التي تدفع بالحكومة إلى البحث عن وسائل لتوفير موارد جديدة، قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة أو زيادة أسعار الضرائب الموجودة، وهو ما يقود بالتالي إلى زيادة على المكلفين الشرفاء الذين يحترمون القانون وكذلك الذين لم يتمكنوا من التهرب من دفع الضريبة. ومن جانب آخر فإن انخفاض حصيلة الإيرادات الضريبية نتيجة للتهرب قد يدفع بالحكومة إلى الاقتراض أو إصدار النقد الجديد الذي قد ترافقه أضرار كبيرة نتيجة لما قد يقود إليه من تضخم كبير ينعكس سلباً على القوة الشرائية لأفراد المجتمع. علاوة على مواكب القروض الخارجية من ضغوط سياسية تهدد الأمن الاقتصادي والسياسي للدولة هذا بالإضافة لما يقود إليه التمويل بالعجز من إخلال بقواعد العدالة الاجتماعية وتحميل أصحاب الدخل الثابتة المزيد من أعباء نتيجة الارتفاع الأسعار (الفيتوري، الفارسي، ٢٠٠٣، ص ١٩٣).

٤) طرق مكافحة ظاهرة التهرب الضريبي

يوجد هناك أكثر من طريقة لمكافحة التهرب الضريبي وذلك بعد معرفة السبب للتهرب وتختلف كل طريقة من دولة لأخرى مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه الطرق لا تمنع من التهرب وتقضي عليه، بل قد تحد من انتشاره، ومن هذه الطرق (الحاج، ٢٠٠٩، ص ص ٨٥-٨٦):

- ١- **حق الاطلاع:** يجوز لموظفي الضريبة الاطلاع على الوثائق والملفات التي بحوزة المكلف وذلك ضمن القانون مما يجعل للمكلف أن يقدم معلومات صحيح.
- ٢- **تقديم إقرار مقيد باليمين:** تلجأ بعض التشريعات الضريبية إلى الطلب من المكلف حلف يمين بشأن صحة المعلومات التي يقدمها للدوائر الضريبية كما يحصل في فرنسا هذه الطريقة لا تصلح في جميع الدول لذلك فإن استخدامها محدود.
- ٣- **التبليغ بواسطة الغير:** تحيز بعض القوانين في بعض الأحوال لكل شخص أن يدلي إلى الدوائر المالية بمعلومات من شأنها أن تساعد في اكتشاف التهرب الضريبي.
- ٤- **عدم المبالغة في تعدد الضرائب:** يجب أن تفرض الضرائب بالسعر والعدد القابل للتطبيق وأن تلائم مع الوضع الاقتصادي السائد وإمكانيات المواطنين. فليس من المنطق أن نكثر من الضرائب في الوقت الذي لا يستطيع المواطن تحمل أعبائه. من هنا تلجأ العديد من الدول إلى صياغة القوانين الضريبية بما يلائم مع المتغيرات الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية والمالية.
- ٥- **الجباية من المصدر:** تلجأ بعض الدول إلى جباية الضريبة من منبعها وذلك كي تضمن توريدها للخزينة وتقليل احتمالية التهرب. كأن تقطع الضريبة على دخل الموظف من رب العمل قبل توزيعه على العاملين أو اقتطاع ضريبة الإنتاج من المصنع.
- ٦- **توقع عقوبات على المتخلف عن الدفع:** تلجأ معظم التشريعات الضريبية إلى وضع غرامات تأخير على المكلفين الذين يمتنعون عن توريد الضريبة بموعدها.

الإطار مقترح لعملية الحاسب الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية



المصدر: من اعداد الباحثه

الشكل التالى رقم (١/٤): الإطار مقترح لعملية الحاسب الضريبي للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية

الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث اختيار عينة عشوائية من المنشآت الافتراضية المصرية التي يوجد بها ملفات ضريبية لهذا الشأن.

وقد قامت الباحثة برفع القائمة على Google Drive وإرسال رابط الإستقصاء إلى الفئات المستهدفة عن طريق البريد الإلكتروني ومواقع التواصل الإجتماعي، وبلغت الردود المستلمة ١٢٥ رد مثلت عينة البحث الميدانية ملفات ضريبية لدى مأموري الضرائب لدرجة

الماجستير في المحاسبة أو الدكتوراه وكذلك مديري الإداره الضريبية مراجعة ضرائب وعينه من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية تخصص محاسبة ضريبية.

التحليل الإحصائي واختبارات الفروض البحثية

قامت الباحثة بتحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الاستقصاءات، وذلك باستخدام الإصدار السادس والعشرون لبرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية Statistical Package for Social Sciences (SPSS)، وقد تم اختبار فروض الدراسة الميدانية باستخدام ثلاث طرق للتحليل الإحصائي والتي يمكن توضيحها فيما يلي:

١ - الإحصاء الوصفي (Descriptive Statistics)

- أ. الإحصاء الوصفي لبيانات الدراسة الميدانية، حيث يتم حساب الوسط الحسابي لإجابات مفردات العينة على أسئلة قائمة الاستقصاء والذي يستخدم كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء.
- ب. الإحصاء الوصفي يتضمن أيضا حساب الانحراف المعياري وهو أحد مقاييس التشتت ويستخدم كمؤشر لتحديد انحرافات القيم عن وسطها الحسابي، ويفيد في قياس مدى التشتت أو التجانس بين الآراء، حيث يزيد التجانس بين الآراء عندما يقل الانحراف المعياري، ويزيد التشتت بين الآراء عندما يزيد الانحراف المعياري.

٢ - اختبار كا^٢ (Chi-Square Test)

هو اختبار إحصائي لا معلمي يستخدم لقياس العلاقة بين المتغيرات الوصفية، وذلك عن طريق مقارنة قيمة كا^٢ المحسوبة لكل عبارة من العبارات مع قيمة كا^٢ الجدولية، حيث يتم مقارنة مستوي المعنوية (Sig.) المحسوبة لكل عبارة مع مستوي المعنوية (Sig.) الجدولية، حيث تكون العبارة معنوية إذا كان مستوي المعنوية أقل من (٠,٠٥)، وبالتالي يتم رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل.

٣ - اختبار فريد مان (Friedman Test)

هو اختبار إحصائي لا معلمي يستخدم لتحديد درجة التوافق أو الاختلاف بين آراء العينة ككل حول عبارات قائمة الاستقصاء، وذلك من أجل تحديد الأهمية النسبية للعبارات التي تم اختبارها. ويمكن معرفة السبب الأكثر أهمية عن طريق متوسط الرتب أي أن السبب الذي يأخذ أعلى متوسط للرتب يكون هو العنصر الأكثر أهمية من وجهة نظر المستقصي منهم. وعليه، إذا كان مستوي المعنوية (Sig.) أقل من ٠,٠٥، فهذا يعني أن هناك فرقًا كبيرًا بين إجابات مفردات العينة حول أهمية المتغيرات، وإذا كان مستوي المعنوية (Sig.) أكبر من ٠,٠٥، فهذا يعني أنه لا يوجد فرق كبير بين إجابات مفردات العينة حول أهمية المتغيرات.

١/٩/٥ اختبار الفرض البحثي الفرعي الأول

ينص الفرض الأول على أنه "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية"

أولاً: الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics

جدول رقم (٨/٥):

الإحصاء الوصفي للفرض الأول

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X1.1	٣,٨٦	١,٠٩	موافق
X1.2	٣,٨٢	١,٠٧	موافق
X1.3	٤,٠٠	٠,٩٤	موافق
X1.4	٣,٧٤	١,٠٨	موافق
X1.5	٣,٩١	١,٠٢	موافق
X1.6	٣,٨٨	١,٠٥	موافق
X1.7	٣,٩٥	٠,٩٠	موافق

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (٨/٥) أن آراء عينة البحث أظهرت إتجاهاً بالموافقة تماماً على أنه يوجد أثر لإجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.

ثانياً: اختبار كا^٢ Chi-Square Test

جدول رقم (٩/٥):

اختبار كا^٢ للفرض البحثي الفرعي الأول

العبارة	قيمة كا ^٢ المحسوبة	مستوي المعنوية (Sig.)
X1.1	١١١,٥٢	٠,٠٠٠
X1.2	١١٣,٦٨	٠,٠٠٠
X1.3	١٢٣,١٢	٠,٠٠٠
X1.4	٩٢,٥٦	٠,٠٠٠
X1.5	١١١,٧٦	٠,٠٠٠

العبارة	قيمة كا ^٢ المحسوبة	مستوي المعنوية (Sig.)
X1.6	٩٥,٣٦	٠,٠٠٠
X1.7	١٥١,٦٠	٠,٠٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (٩/٥) أن قيمة كا^٢ المحسوبة لجميع العبارات أكبر من قيمة كا^٢ الجدولية، كما أن مستوي المعنوية (Sig.) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥ مما يعني قبول أفراد عينة الدراسة لعبارات الفرض الفرعي البحثي الأول والتي تشير الى وجود أثر لإجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.

ثالثاً: اختبار فريد مان Friedman Test

جدول رقم (١٠/٥):

اختبار فريد مان للفرض الأول

العبارة	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي المعنوية
X1.1	٣,٩٨	٥	١٤,٤٠١	٠,٠٢٥
X1.2	٣,٩٠	٦		
X1.3	٤,٢٤	١		
X1.4	٣,٧٢	٧		
X1.5	٤,٠٠	٤		
X1.6	٤,٠٤	٣		
X1.7	٤,١٣	٢		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (١٠/٥) ما يلي:

١ - مستوي المعنوية لهذا المحور أقل من ٠,٠٥ مما يعني أن هناك اختلاف جوهري بين آراء المستقصي منهم حول أثر مشكلات التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من التهرب الضريبي في مصر.

٢- أعلى متوسط للرتب هو ٤,٢٤ والخاص بالعبارة الثالثة والتي تشير الى أن مشكلة تحديد إيرادات أنشطة المنشآت الافتراضية يعتبر أكثر مشكلات التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية.

٣- أقل متوسط للرتب هو ٣,٧٢ والخاص بالعبارة الرابعة والتي تشير الى أن مشكلة تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة لأنشطة المنشآت الافتراضية هي أقل مشكلات التحاسب الضريبي لعمليات التجارة الإلكترونية في بيئة الأعمال المصرية. في ضوء التحليل الإحصائي السابق للفرض البحثي الفرعي الأول فإنه يمكن رفض الفرض العدمي وقبول الفرض البديل الذي يؤكد أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية بمستوى معنوية (٠,٠٢٥)".

٢/٩/٥ اختبار الفرض الفرعي الثاني

ينص هذا الفرض على أنه "لا يوجد مدى ذو دلالة إحصائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية".

أولاً: الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics

جدول رقم (١١/٥):

الإحصاء الوصفي للفرض البحثي الثاني

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X2.1	٤,١٢	٠,٨٦	موافق
X2.2	٤,٢٣	٠,٦٢	موافق
X2.3	٤,١٤	٠,٨٤	موافق
X2.4	٣,٩٤	١,٠٢	موافق
X2.5	٤,٢٣	٠,٦٦	موافق
X2.6	٣,٨٦	١,١٠	موافق
X2.7	٣,٨٢	١,٠٧	موافق

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (١١/٥) أن آراء عينة البحث أظهرت إتجاهها بالموافقة على أنه يوجد مدى للحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية.

ثانياً: اختبار كا^٢ Chi-Square Test

جدول رقم (١٢/٥):

اختبار كا^٢ للفرض البحثى الفرعى الثانى

العبارة	قيمة كا ^٢ المحسوبة	مستوى المعنوية (Sig.)
X2.1	١٢٧,٩٢	٠,٠٠٠
X2.2	١١٢,٧٣	٠,٠٠٠
X2.3	١١٥,٧٦	٠,٠٠٠
X2.4	٨٦,٣٢	٠,٠٠٠
X2.5	٩٤,٣٠	٠,٠٠٠
X2.6	١١١,٥٢	٠,٠٠٠
X2.7	١١٣,٦٨	٠,٠٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (١٢/٥) أن قيمة كا^٢ المحسوبة لجميع العبارات أكبر من قيمة كا^٢ الجدولية، كما أن مستوى المعنوية (Sig.) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥ مما يعني قبول أفراد عينة البحث لعبارات الفرض الفرعى البحثى الثانى والتي تشير الى وجود مدى للحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية.

ثالثاً: اختبار فريد مان Friedman Test

جدول رقم (١٣/٥):

اختبار فريد مان للفرض الثانى

العبارة	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوى المعنوية
X2.1	٤,١٥	٤	٤١,١٥٣	٠,٠٠٠
X2.2	٤,٢٧	١		
X2.3	٤,١٩	٣		
X2.4	٣,٨٨	٥		
X2.5	٤,٢٥	٢		
X2.6	٣,٦٩	٦		
X2.7	٣,٥٧	٧		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (١٣/٥) أن:

١ - مستوى المعنوية لهذا المحور أقل من ٠,٠٥ مما يعني أن هناك اختلاف جوهري بين آراء المستقصي منهم حول مدى الحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية.

٢ - أعلى متوسط للرتب هو ٤,٢٧ والخاص بالعبارة الثانية والتي تشير الي أن توعية المكلفين بأضرار التهرب الضريبي تُقلل من انتشاره، يعد أفضل طريقة لعلاج ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية.

٣ - أقل متوسط للرتب هو ٣,٥٧ والخاص بالعبارة السابعة والتي تشير الى العقوبات المفروضة على التهرب الضريبي غير رادعة بما يكفي، وهذا يعنى أن هذه أقل العبارات فعالية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية.

في ضوء التحليل الإحصائي السابق للفرض الفرعى الثاني يمكن للباحثة رفض الفرض العدمى وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه "يوجد مدى ذو دلالة إحصائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية بمستوى معنوية (صفر)".

٣/٩/٥ اختبار الفرض الفرعى الثالث

ينص هذا الفرض على أنه "لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية".

أولاً: الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics

جدول رقم (١٤/٥):

الإحصاء الوصفي للفرض الثالث

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
X3.1	٣,٩٧	٠,٩١٥	موافق
X3.2	٣,٧١	١,٠٦١	موافق
X3.3	٣,٨٧	٠,٩٩٩	موافق
X3.4	٣,٨٤	١,٠٣٤	موافق
X3.5	٣,٩٢	٠,٨٨٥	موافق
X3.6	٤,٠٩	٠,٨٤٦	موافق
X3.7	٤,٢٢	٠,٦١٧	موافق

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (١٤/٥) أن آراء عينة البحث أظهرت إتجاهها بالموافقة على أنه يوجد علاقة بين عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.

ثانياً: اختبار كا^٢ Chi-Square Test

جدول رقم (١٥/٥):

اختبار كا^٢ للفرض البحثي الفرعي الثالث

العبرة	قيمة كا ^٢ المحسوبة	مستوي المعنوية (Sig.)
X3.1	١٣٨,٣٢٠	٠,٠٠٠
X3.2	١٠٥,٦٨٠	٠,٠٠٠
X3.3	١٢٧,٧٦٠	٠,٠٠٠
X3.4	١٠٩,٣٦٠	٠,٠٠٠
X3.5	١٦٨,٢٤٠	٠,٠٠٠
X3.6	١٣٦,٥٦٠	٠,٠٠٠
X3.7	١١٧,٥٩٢	٠,٠٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (١٥/٥) أن قيمة كا^٢ المحسوبة لجميع العبارات أكبر من قيمة كا^٢ الجدولية، كما أن مستوي المعنوية (Sig.) لجميع العبارات أقل من ٠,٠٥ مما يعني قبول أفراد عينة البحث لعبارات الفرض الفرعي الثالث والتي تشير الى وجود علاقة بين عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.

ثالثاً: اختبار فريد مان Friedman Test

جدول رقم (١٦/٥):

اختبار فريد مان للفرض الثالث

العبرة	متوسط الرتب	الترتيب	القيمة الجدولية	مستوي المعنوية
X3.1	٤,٠٥	٣	٤٤,٤٨٦	٠,٠٠٠
X3.2	٣,٥٢	٧		
X3.3	٣,٨١	٦		
X3.4	٣,٨٥	٥		
X3.5	٣,٩٤	٤		
X3.6	٤,٣١	٢		
X3.7	٤,٤٦	١		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول السابق رقم (١٦/٥) ما يلي:

١- مستوي المعنوية لهذا المحور أقل من ٠,٠٥ مما يعني أن هناك اختلاف جوهري بين آراء المستقضي منهم حول العلاقة بين عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية.

٢- أعلى متوسط للترتب هو ٤,٤٦ والخاص بالعبارة السابعة والتي تشير الى أن التقنيات الحديثة (مثل الذكاء الاصطناعي) تُعزز كفاءة التحاسب الضريبي وتحد من التهرب، يعد أفضل طريقة لعلاج ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية.

٣- أقل متوسط للترتب هو ٣,٥٢ والخاص بالعبارة الأولى والتي تشير الى تزامن التعديلات التشريعية مع التحديات الافتراضية يحد من ظاهرة التهرب، وهذا يعنى أن هذه أقل العبارات فعالية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية. في ضوء التحليل الإحصائي السابق للفرض الفرعى الثالث يمكن للباحثة رفض الفرض البحثى الثالث الفرعى العدمى وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه "يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية".

في ضوء التحليل الإحصائي السابق توصلت الباحثة لرفض الفرض العدمى الرئيسى وقبول الفرض البحثى الرئيسى البديل الذي ينص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبناء إطار مقترح لعملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من التهرب الضريبي في البيئة المصرية".

نتائج الدراسة الميدانية

يمكن للباحثة عرض أهم النتائج التي توصلت إليها البحث بشقيه النظري والتطبيقي كما يلي:

١- ينص الفرض الفرعى الأول على أنه " لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية"

توصلت نتائج الدراسة الميدانية إلى رفض الفرض العدمى وقبول الفرض البديل الذي يؤكد أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإجراءات عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية".

٢- ينص الفرض الفرعى الثانى على أنه " لا يوجد مدى ذو دلالة إحصائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية".

توصلت نتائج الدراسة الميدانية إلى رفض العدمى الرئيسى وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه " يوجد مدى ذو دلالة إحصائية للحد من ظاهرة التهرب الضريبي للمنشآت الافتراضية في البيئة المصرية".

٣- ينص الفرض الفرعي الثالث على أنه " لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين عملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية والحد من ظاهرة التهرب الضريبي في البيئة المصرية".

توصلت نتائج الدراسة الميدانية إلى رفض العدمي الرئيسي وقبول الفرض البديل الذي ينص على أنه " يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبناء إطار مقترح لعملية التحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية للحد من التهرب الضريبي في البيئة المصرية ".

توصيات الدراسة الميدانية

- ١- إنشاء نظام تسجيل موحد: تطوير منصة إلكترونية موحدة لتسجيل جميع المنشآت الافتراضية.
- ٢- توعية الممولين: تنظيم حملات توعية حول أهمية الإبلاغ الضريبي وأثر التهرب الضريبي على الاقتصاد.
- ٣- تحسين البنية التحتية الرقمية: تطوير بنية تحتية رقمية قوية لدعم النظام الضريبي الإلكتروني.
- ٤- مراقبة ومنع ظاهرة التهرب الضريبي: إنشاء وحدة خاصة لمراقبة الأنشطة التجارية الافتراضية وتحليل البيانات.
- ٥- تطبيق سياسات تحفيزية: تقديم حوافز ضريبية للمنشآت التي تلتزم بالتسجيل والإبلاغ الضريبي.
- ٦- تعاون مع المنصات الإلكترونية: التعاون مع منصات التجارة الإلكترونية لتسهيل تسجيل الأنشطة والشركات الافتراضية.
- ٧- مراجعة قانونية شاملة: تحديث القوانين الضريبية لتشمل التعريفات والتصنيفات المناسبة للمنشآت الافتراضية.
- ٨- تطبيق الضرائب المقطوعة: النظر في تطبيق نظام الضرائب المقطوعة للمنشآت الافتراضية ذات الإيرادات المنخفضة.
- ٩- تدريب موظفي الضرائب: تنظيم دورات تدريبية لموظفي الضرائب لتعزيز مهاراتهم في التعامل مع الاقتصاد الرقمي.
- ١٠- تحفيز الابتكار: تشجيع الابتكار من خلال تقديم مزايا ضريبية للمنشآت التي تقدم حلولاً تقنية جديدة.
- ١١- إنشاء قاعدة بيانات مركزية: تطوير قاعدة بيانات مركزية تتعقب المعلومات الضريبية للمنشآت الافتراضية.
- ١٢- تطبيق العقوبات المتدرجة: من خلال وضع نظام عقوبات متدرجة للحد من ظاهرة التهرب الضريبي وفقاً لخطورة المخالفة.
- ١٣- تطوير أدوات تحليل البيانات: من خلال استخدام أدوات تحليل البيانات للكشف عن الأنماط الغير طبيعية في السلوك المالي.

- ١٤- تنسيق مع الجهات الدولية: من خلال التعاون مع المنظمات الدولية لتبادل المعرفة والخبرات في مكافحة التهرب الضريبي.
- ١٥- إتاحة خدمات الدعم الفني: من خلال توفير خدمات الدعم الفني للمنشآت الإلكترونية لتسهيل الالتزام الضريبي.
- ١٦- تشجيع الإبلاغ المبكر: عن طريق تقديم مكافآت للمواطنين الذين يبلغون عن الأنشطة التجارية غير المصرح بها.

البحوث المستقبلية المقترحة

توصى الباحثة بإجراء المزيد من الدراسات في بيئة الأعمال المصرية من أجل اختبار الجوانب المختلفة للحاسب الضريبي للمنشآت الافتراضية، وأيضاً في البيئة المصرية في هذا الصدد تقترح الباحثة القيام بالدراسات التالية:

- ١- أثر تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية في رفع جودة عملية التحاسب الضريبي.
- ٢- أثر التشريعات الضريبية على عملية التحاسب الضريبي.
- ٣- أثر تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية على جودة معلومات التحاسب الضريبي.
- ٤- أثر اليات التحول الرقمي لمنظومة عملية التحاسب الضريبي المصرية في دعم حصيلة الإيرادات الضريبية.
- ٥- دور اليات التحول الرقمي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ٦- أثر المسؤولية المجتمعية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.
- ٧- التخطيط الاستراتيجي للضرائب واثره في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

أ. الكتب العلمية

- ١- ابو نصار، محمد محفوظ؛ المشاعله، فراس عطا الله . (٢٠٠٥). "محاسبة الضرائب بين النظرية والتطبيق"، ط ٣ ، مطابع الدستور العالمية، عمان.
- ٢- احمد، رائد ناجي. (٢٠١٢). "علم المالية العامة والتشريع المالي في العراق"، الطبعة الثانية ، القاهرة، مصر، العاتك للكتاب.
- ٣- آل علي، رضا صاحب ابو محمد. (٢٠٠٢). "المالية العامة"، البصرة، العراق، الدار الجامعية للطباعة.
- ٤- الجنابي، طاهر. (٢٠١٥). "علم المالية العامة والتشريع المالي الطبعة الأولى"، دار السنهوري، بغداد.
- ٥- الحاج، طارق. (٢٠٠٩). "المالية العامة، دار الصفاء، الأردن، الطبعة الأولى، ص ص ٨٥-٨٦.
- ٦- الشافعي ، جلال. (٢٠٠٦). "مبادئ المحاسبة الضريبية"، الدار الجامعية.
- ٧- الكعبي ، جبار محمد علي. (٢٠٠٨). "التشريعات الضريبية في العراق"، مطبعة الكرار ، ط ٢ ، العراق.
- ٨- بوزيدة، حميد. (٢٠٠٧). "جباية المؤسسات" دراسة تحليلية في النظرية العامة للضريبة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، ص ص ٤٥-٤٦.
- ٩- الحجاوي، طلال محمد علي؛ العنكي، هيثم محمد علي. (٢٠١٦). "المحاسبة والتحاسب الضريبي"، ط ٢.
- ١٠- خريش، ابراهيم محمد. (٢٠١٣). "الضرائب في النظام المالي الاسلامي"، دراسة مقارنة ، دار الايام للنشر والتوزيع، عمان.
- ١١- رمضان إسماعيل خليل إسماعيل. (٢٠٠١). "المحاسبة الضريبية"، ط. دار الكتب للطباعة والنشر، بغداد العراق.
- ١٢- زين الدين، ناصر. (٢٠١٢). "مبادئ علم المالية، دار النهضة، القاهرة.
- ١٣- عثمان، سعيد عبد العزيز؛ العشماوي، شكري رجب. (٢٠٠٧). "اقتصاديات الضرائب"، الدار الجامعية، اسكندرية.
- ١٤- الفيتوري، عطية المهدي؛ الفارسي، عيسى حمد. (٢٠٠٣). "النظام الضريبي في ليبيا، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا، الطبعة الأولى، ١٩٣.
- ١٥- القيسي، أعاد حمود. (٢٠١١). "المالية العامة والتشريع الضريبي : الطبعة الثامنة"، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- ١٦- القيسي، اعاد محمود. (٢٠١١). "المالية العامة والتشريع الضريبي"، ط ١ ، دار الثقافة، عمان.

ب. الدوريات

- ١- إبراهيم، السيد زكريا. (٢٠٢٢). "إطار مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي المحتملة لنشاط العملات الرقمية المشفرة في مصر (دراسة نظرية ميدانية)"، مجلة التجارة والتمويل، ٤٢(٢)، ص ص ٦٠-١٢٠.
- ٢- إبراهيم، السيد زكريا. (٢٠٢٣). "إطار مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبي لنشاط صناعة المحتوى في مصر (دراسة نظرية ميدانية)"، مجلة التجارة والتمويل، ٤٣(٢)، ص ص ٧١-١٢٣.
- ٣- الشافعي، جلال عبد الحكيم. (٢٠١١). "دراسة تحليلية انتقادية لفلسفة المحاسبة الضريبية"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، ٣٣(١)، ص ص ٢٣٤-٢٦٩.
- ٤- خلف، علي فالح. (٢٠١٨). "دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من التهرب الضريبي دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، ٨(٣)، ص ص ٢٦٠-٢٧٢.
- ٥- خلف، قيس. (٢٠٢١). دور المحاسبة القضائية للحد من عمليات التهرب الضريبي دراسة ميدانية في الهيئة العامة للضرائب. مجلة الدنانير، ١(٢٣)، ص ص ٢٣٧-٢٥٧.
- ٦- رمضان، عيسى هاوكر. (٢٠١٧). "تحليل أسباب وأثر ظاهرة التهرب الضريبي وطرق معالجته في النظام الضريبي العراقي، مجلة جامعة دهوك، العراق، ٢٠(٢)، ص ص ١٤٠-١٤١.
- ٧- زعابري، ياسر؛ عبد المنعم، اسامة وعثمان محمد. (٢٠٢٠). أثر استخدام المحاسبة القضائية في الحد من طرق ظاهرة التهرب الضريبي في الشركات المساهمة دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الاردنيين. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، ٢٠(١١)، ص ص ١٩٣-٢٠٠.
- ٨- شاكر، علي غانم؛ الخفاجي، عبيد خيؤن. (٢٠١٧). "اثر نظم المعلومات في زيادة الإيرادات الضريبية"، جامعة بغداد، مجلة دراسات المحاسبية والمالية، ١٢(٣).
- ٩- عاشور، إيهاب محمد كامل. (٢٠١١). "مدخل مقترح لترشيد التحاسب الضريبي في مصر في ظل التجارة الإلكترونية"، مجلة البحوث المالية والتجارية، ٢(٢)، ص ص ٢٥١-٣٥٠.
- ١٠- عباس، دلاوهر قادر. (٢٠٢٤). "أثر تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية في رفع جودة التحاسب الضريبي والحد من التهرب الضريبي"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، ١٦(٥٤)، ص ص ١٥٨-١٧٩.
- ١١- عبد الجبار، ورقاء خالد؛ عبيد، فداء عدنان. (٢٠١٣). "واقع التحاسب الضريبي في العراق وأفاق تطوره"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ٧٢(١٩).
- ١٢- عبد الرحمن، لقاء مالك؛ الياسري، إحسان شمran. (٢٠١٩). "دور الإفصاح المحاسبي في رفع جودة التحاسب الضريبي: بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، ٤٧(١٤).

- ١٣- قامش، محمد إبراهيم. (٢٠٢٤). " أثر استخدام أسلوب التكلفة العكسي للمحاسبة عن أنشطة صانعي المحتوى الرقمي بهدف ترشيد التحاسب الضريبي"، مجلة البحوث المالية والتجارية، ٢٥ (٤)، ص ص ٢٨٠-٣٠٦.
- ١٤- قامش، محمد إبراهيم. (٢٠٢٤). " أثر التجارة الإلكترونية وأنشطة صناعة المحتوى على التحاسب الضريبي: التحديات والفرص"، مجلة البحوث المالية والتجارية، ٢٥ (٤)، ص ص ٣٢٨-٣٠٧.
- ١٥- مولوج، إسماعيل. (٢٠١٨). " أثر تبني نظام الدفع الإلكتروني على الحد من التهرب الضريبي في الجزائر : دراسة ميدانية"، المجلة المصرية لعلوم المعلومات، ٥ (٢)، ص ص ٨٧-١١٦.
- ١٦- مولوج، كمال، محيد، فثيت، مزبود، إبراهيم، طلحة، حممد، مولوج، مساعيل. (٢٠١٨). " أثر تبني نظام الدفع الإلكتروني على الحد من التهرب الضريبي في الجزائر"، المجلة المصرية لعلوم المعلومات، ٢ (٥)، ص ص ١٣-٣١.
- ١٧- ناصر، انور عباس؛ لطيف، عبد الامير زامل؛ ملاح، حسن نايف. (٢٠١٩). " دور نظم المعلومات الضريبية ف حصر المكلفين الخاضعين للضريبة"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة المثنى، (١١)٩.
- ج. الرسائل
- ١- احمد، محسن ابراهيم. (٢٠٠٧). "تقويم فاعلية النظام الضريبي في العراق للمدة ١٩٨٠-٢٠٠٥"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة السليمانية.
- ٢- أمين، عبدا هلال محمود. (٢٠١٩). "تقويم" فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية.
- ٣- البغدادي، علي غانم. (٢٠١٥). " نظم المعلومات ودورها ف تعزيز الإيرادات الضريبية"، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير في المحاسبة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ٤- التميمي، حيدر كاظم نصر الله. (٢٠١١). "تقييم أسلوب التقدير الذاتي في التحاسب الضريبي لكبار المكلفين في دول عربية وإمكانية تطبيقها في العراق"، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب غير منشورة، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
- ٥- الجادري، فراس عبد الامير حسين. (٢٠٠٥). "تقويم نظام المعلومات الضريبي واثره في رفع فاعلية وكفاءة الاداء"، المعهد العربي المحاسبين القانونيين.
- ٦- الجبوري، أرشد مكي. (٢٠١٢). "تقويم دور نظام المعلومات في الحد من التهرب الضريبي"، بحث دبلوم عالي معادل للماجستير، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد.
- ٧- الزعيرات، خلف. (٢٠١٦). الأداء المهني لمدقق الضرائب ودوره في الحد من التهرب الضريبي في الأردن (رسالة دكتوراه في المحاسبة). جامعة أم درمان الإسلامية.
- ٨- الزعيرات، خلف. (٢٠١٦). "الأداء المهني لمدقق الضرائب ودوره في الحد من التهرب الضريبي في الأردن"، (رسالة دكتوراه في المحاسبة)، جامعة أم درمان الإسلامية.

- ٩- السديري، فهذه بنت سلطان. (٢٠١٩). "التهرب الضريبي وعلاقته بالوعي الضريبي بالملكة العربية السعودية - دراسة ميدانية استكشافية، كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز.
- ١٠- السعدي، مروج طارق حسين. (٢٠١٠). "تقدير الوعاء الضريبي باستخدام طريقة التقدير الذاتي"، رسالة دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب غير منشورة"، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
- ١١- العبودي، رباب مطشر رزاق. (٢٠١٢). "دور الضوابط السنوية في تحقيق عدالة التحاسب الضريبي في مجال ضريبة الدخل"، بحث تطبيقي دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب غير منشور، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
- ١٢- العمار، عادل محمد ماجد. (٢٠٢٠). "التحاسب الضريبي وأثره على العدالة الضريبية: بحث تطبيقي"، دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب غير منشور، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.
- ١٣- اللباب، الطيب. (٢٠١٩). دور نظم المعلومات المحاسبية في الحد من التهرب الضريبي: دراسة ميدانية على ديوان الضرائب السودان رسالة ماجستير، جامعة النيلين، الخرطوم السودان.
- ١٤- بطو، علاء فريد عبد الاحد. (٢٠٠٦). "اثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الإبداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة"، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.
- ١٥- بن كردة، رشيدة. (٢٠١٧). "اثر التهرب الضريبي على التنمية الاقتصادية"، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم دولة الجزائر.
- ١٦- تايه، هشام. (٢٠٠٤). "النظام القانوني للإدارة الضريبية في فلسطين بين النظرية والتطبيق"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص ١-١٨٣.
- ١٧- سالم، نور الدين صالح عبيد. (٢٠١٨). "دور التحاسب الضريبي في تحسين جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة جامعة البحر الأحمر للعلوم الإنسانية، جامعة البحر الأحمر، ١(١٢)، ص ١١١ - ١٢٦.
- ١٨- سعد، علاء سعيد حسين. (٢٠١٤). "تقييم دور نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي من وجهة نظر مكاتب المحاسبة والدوائر الضريبية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، ص ٢٨-٢٩.
- ١٩- الشاوي، الهام جعفر. (٢٠٠٨). "أهمية الافصاح عن المعلومات المحاسبية البيئية لتحديد الدخل الخاضع لضريبة الشركات"، اطروحة دكتوراه، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة.
- ٢٠- شبيطة، هاني. (٢٠٠٦). "حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص ١-٧٤.

- ٢١- شرعب، مجدي نبيل محمود. (٢٠٠٦). " امتيازات الإدارة الضريبية - دراسة حالة لنظام القانون الضريبي الفلسطيني"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص ١٠٣-١.
- ٢٢- عبد الحميد، عفيف. (٢٠١٤). "فعالية السياسة الضريبية في تحقيق التنمية المستدامة"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، الجزائر.
- ٢٣- عبد القادر، جمعي. (٢٠٠٥). "التهرب الضريبي وأثره على التنمية المحلية"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، ص ٣٣.
- ٢٤- عبد الله، هويدا علي محمد. (٢٠١٨). " نظام الدفع والتحويل الالكتروني واثره علي التحاسب الضريبي دراسة ميدانية على ديوان الضرائب في السودان"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا جامعة النيلين، السودان.
- ٢٥- عليمات، طارق (٢٠١٦). دور تطبيق المحاسبة القضائية في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر المحاسبين القانونيين. (رسالة ماجستير). جامعة آل البيت.
- ٢٦- فرج، خيرى عثمان فرز. (٢٠١٦). "إنهاء المنازعة الضريبية على الدخل بطريق الاتفاق"، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة.
- ٢٧- قاسم، فهم. (٢٠١٧). أثر التدقيق الضريبي الالكتروني في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر مدقي دائرة ضريبة الدخل والمبيعات (رسالة ماجستير). جامعة عمان العربية.
- ٢٨- كامل، عاطف إبراهيم؛ عبد الله، ولاء لطف. (٢٠١٤). "مدخل مقترح لتطور الضريبة العامة على المبيعات لمواجهة التحديات المعاصرة"، المؤتمر العلمي الضريبي الحادي والعشرون، الجمعية المصرية العامة والضرائب، ص ٣.
- ٢٩- كماله، أحمد. (٢٠٢١). أثر الحوافز الضريبية في الحد من التهرب الضريبي من وجهة نظر مقدري ضريبة الدخل والمبيعات الأردنية (رسالة ماجستير). جامعة آل البيت.
- ٣٠- محسن، حسن سالم. (٢٠١٦). "الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي"، الجامعة المستنصرية، بغداد.
- ٣١- محسن، حسن سالم. (٢٠١٦). "الحصر الضريبي ومدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي بحث تطبيقي في الهيئة العامة للضرائب"، الجامعة المستنصرية، ص ٥٠٨-٥٣٠.
- ٣٢- مراد، ناصر. (٢٠٠٢). "فعالية النظام الضريبي وإشكالية التهرب دراسة حالة الجزائر"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، ص ٢٩٦.
- ٣٣- مسعود، ليث صلاح. (٢٠١٢). "أهمية التوافق بين مراقب الحسابات واجراءات التحاسب الضريبي" بحث تطبيقي، دبلوم عالي للماجستير في الضرائب غير منشور، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.

٣٤- المنصور، إيهاب خضر أحمد. (٢٠٠٤). "العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب الضريب من ضريبة الدخل في فلسطين"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، في المنازعات الضريبية، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص ص ٧٣ - ٧٤ .

٣٥- ناصر، أنور عباس. (٢٠١٥). " دور الامتثال الطوعي للمكلفين في زيادة الحصيلة الضريبية: بحث تطبيقي"، دبلوم عالي معادل للماجستير في الضرائب غير منشور، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.

٣٦- وروار، سمية اكرم. (٢٠١٧). " الطرق المعتمدة في تقدير الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس الجزائر .

٣٧- ياقوت، أوهيب بن سالم. (٢٠٠٣). " الغش الضريبي"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، في القانون الجنائي والعلوم الجنائية، كلية الحقوق والعلوم الإدارية، جامعة الجزائر، الجزائر، ص ص ٥٦ - ٥٧ .

ثانياً: المصادر الأجنبية

A. Books

- 1- Houser, K. A., & Sanders, D. (2016). The use of big data analytics by the IRS: Efficient solutions or the end of privacy as we know it. Vand. J. Ent. & Tech. L., 19, 817.
- 2- McGee ,R., (2008)" Taxation and public Finance in Transition.

B. Periodicals

- 1- Agbo, Ei. 8nwadiolor, e.o. (2021), E-commerce and tax revenue. Noble international journal of economics and financial, research, 5 (8), 80-91.
- 2- Alonso, Nafiez, (2019), " Activities and Operations with Cryptocurrencies and Their Taxation Implications: The Spanish Case", law journal, 8 (3), 1-13.
- 3- Chuenjit , Pak rang,(2014). "The Culture Of Taxation: Definition And Conceptual Approaches For Tax Administration" Journal Of Population And Social Studies, January.
- 4- Farm, C.k, (2021)," Acceptance of electronic tax filing: A study of taxpayer intentions", information and management journal, 43 (7), 109-126.
- 5- Greeff, Cecileen (2019), "An Moves Ligation into the output tax consequences of bit coin Transaction for a south African value- added

tax vendor” south African Journal of Economic and Management Sciences.

- 6- Jamkeepsad, R.w . ,(2021)." Acceptance of the electronic method of filing tax returns by south African tax payers : an exploratory study", journal of Economic and financial sciences, 9 (1), 120- 130.

C. Thesis

- 1- Baingan, E.,(2011). “Corporation Tax Administration And Revenue Performance Uganda Revenue Authority In Eastern Uganda” The Degree Of Masters Of Science In Accounting And Finance Of Makerere University.
- 2- Dawit, Esay Solomonm. (2014), “Factor Affecting Fairness of Taxation On Category “B” Tax Payers” MSc. Thesis by Esay Solomon Shina Hawassa University College of Business and Economics.
- 3- Kamil, I. (2020, December). The Effect of Zakat as A Reduction Of Taxed Income And Self Awareness Of Personal Personal Tax Payer (WPOP) Compliance. In Proceedings of The International Conference on Environmental and Technology of Law, Business and Education on Post Covid 19, ICETLAWBE 2020, 26 September 2020, Bandar Lampung, Indonesia.
- 4- Lumenyela ,J., J., (2014). “Assessment Of The Performance In Revenue Collection From Fresh Water Fishes At Nya Magana Municipal Council In Mwanza, Tanzania”, Dissertation For The Degree Of Master Of Science In Agricultural Economics.
- 5- Uyar, A ., Nimer, K ., Kuzey, C ., Shahbaz, M ., & Schneider, F, (2021), "Can egovernment initiatives alleviate tax evasion? ", Technological Forecasting and Social Change, 166, 1-13 .
- 6- Kamijo , Y. ,(2014). “A Theory Of Strategic Auditing : How Should We Select One Member From A Homogeneous Group?” School Of Economics And Management Research Center For Social Design Engineering Kochi University Of Technology.