



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية

(دراسة تحليلية)

دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالب

أنس الدين عماد الدين الحناوي

إشراف الدكتور

إبراهيم العدي

الأستاذ في قسم المحاسبة

2019

الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

لجنة الحكم والمناقشة

د. إبراهيم العدي عضواً مشرفاً

الأستاذ في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

د. شوقي كريم عضواً

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

د. أحلام الشيخ عضواً

المدرس في قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق

الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد



التصنيف:.....

الموضوع:.....

إقرار

أنا الطالب:..... ماجستير/ دكتوراه.....

أُصرح بأن هذا البحث هو من إنجازي ولم يسبق أن نشر من قبلي أو من قبل باحثين آخرين.

دمشق في / /

اسم الطالب: أنس الدين الحناوي

التوقيع:

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

{ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا }

صدق الله العظيم
(سورة طه- الآية 114)

{ وَمَا أُوتِيتُمْ مِنَ الْعِلْمِ إِلَّا قَلِيلًا }

صدق الله العظيم
(سورة الإسراء- الآية 85)

{ قُلْ هَلْ يَسْتَوِي الَّذِينَ يَعْلَمُونَ وَالَّذِينَ لَا يَعْلَمُونَ }

صدق الله العظيم
(سورة الزمر- الآية 9)

{ قَالُوا سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ }

صدق الله العظيم
(سورة البقرة- الآية 32)

الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين أولاً وآخراً على عظيم نعمه وتوفيقه في إعداد وإنجاز هذا البحث.

يتقدم الباحث بخالص شكره وامتنانه وتقديره لمنارة العلم والمعرفة، مثال التواضع والتعاون، الاستاذ الدكتور إبراهيم العدي، على قبوله الإشراف على هذا البحث، وعلى ما قدمه من وقته الثمين في سبيل إتمام هذا البحث وإنجازه بصورة نهائية جزاه الله كل خير.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتور شوقي كريم الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد- جامعة دمشق، على قبوله التكرم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذله من جهد في قراءته ومناقشته.

كما يتقدم الباحث بالشكر والتقدير للدكتورة أحلام الشيخ المدرس في قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد- جامعة دمشق، على قبولها التكرم بالاشتراك في الحكم على هذا البحث وعلى ما بذلته من جهد في قراءته ومناقشته.

ويتوجه الباحث بخالص الشكر والعرفان بالجميل إلى كل أساتذته في جميع مراحل دراسته الذين كان لهم الفضل في وصوله إلى هذه المرحلة، ويتقدم بالشكر إلى جميع أساتذته في الكلية، كما يخص بالشكر كل من الأستاذ الدكتور عميد كلية الاقتصاد، والأستاذ الدكتور رئيس قسم المحاسبة، على تعاونهم مع الباحث.

والله ولي التوفيق

الإهداء

إلى الرحمة المهداة للعالمين

سيدنا محمد عليه أفضل السلام والتسليم

إلى من غرس الفضيلة والإيمان في نفسي
إلى من علمني حب العلم والتضحية من أجله
إلى من له الفضل الكامل في كل نجاح حققته

والذي رحمه الله

إلى ملاكي في الحياة

إلى معنى الحب وإلى معنى الحنان والتفاني

إلى بسملة الحياة وسر الوجود

إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي

والدتي أطل الله في عمرها

إلى من اخترتها رفيقة دربي، وشريكة عمري،

رفيقة الماضي والحاضر والمستقبل

زوجتي

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة

إلى رياحين حياتي

إخوتي

إلى قناديل النور والمعرفة

أساتذتي

إلى إخوتي في الله من يتمنون لي كل الخير

أصدقائي

إليهم جميعاً أهدي هذا الجهد المتواضع

قائمة المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أ	لجنة الحكم والمناقشة
ب	صفحة الإقرار
ت	الآيات القرآنية
ث	الشكر والتقدير
ج	الإهداء
ح	قائمة المحتويات
ر	قائمة الجداول
س	قائمة الأشكال
ش	قائمة الملاحق
ص	قائمة الاختصارات
ض	المستخلص باللغة العربية
	الإطار العام للدراسة
1	مقدمة
1	مشكلة البحث
2	الدراسات السابقة
11	انموذج الدراسة
12	أهمية البحث
12	أهداف البحث
13	فروض البحث
13	منهج البحث
	الفصل الأول: الحوكمة والحوكمة الضريبية
	المبحث الأول: حوكمة الشركات
16	مقدمة
17	نشأة حوكمة الشركات
18	مفهوم حوكمة الشركات

19	أهمية حوكمة الشركات
20	أهداف حوكمة الشركات
20	أطراف حوكمة الشركات
21	مبادئ حوكمة الشركات
	المبحث الثاني: حوكمة القطاع العام
24	مقدمة
25	مفهوم الحوكمة في القطاع العام
26	أهمية الحوكمة في القطاع العام وأهدافها
26	مبادئ الحوكمة في القطاع العام
	المبحث الثالث: الحوكمة الضريبية
28	مقدمة
29	تعريف الحوكمة الضريبية
30	أهمية الحوكمة الضريبية
31	أهداف الحوكمة الضريبية
32	أطراف الحوكمة الضريبية
35	مدى إمكانية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على النظام الضريبي
38	مبادئ الحوكمة الضريبية
38	العدالة الضريبية
42	حماية حقوق المكلفين
45	الشفافية الضريبية
50	تبسيط التشريع الضريبي
54	إدارة المخاطر الضريبية
	الفصل الثاني: كفاءة الإدارة الضريبية
	المبحث الأول: الإدارة الضريبية
60	مقدمة
61	مفهوم الإدارة الضريبية وأهميتها
62	مهام الإدارة الضريبية
65	سلطات الإدارة الضريبية

68	واجبات الإدارة الضريبية
	المبحث الثاني: كفاءة الإدارة الضريبية
71	مقدمة
72	مفهوم كفاءة الإدارة الضريبية والتمييز بينه وبين الفعالية
73	أسباب عدم كفاءة الإدارة الضريبية
75	العوامل المؤثرة في كفاءة الإدارة الضريبية
75	المشكلات المترتبة على عدم كفاءة الإدارة الضريبية
	المبحث الثالث: الإدارة الضريبية في سورية
78	مقدمة
79	- مديرية الاستعلام الضريبي
79	أهداف مديرية الاستعلام الضريبية ومهامها
81	- الهيئة العامة للضرائب والرسوم
81	رؤية الهيئة العامة للضرائب والرسوم ورسالتها وأهدافها
82	مهام الهيئة العامة للضرائب والرسوم
82	إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم
86	مديريات الهيئة العامة للضرائب والرسوم
	الفصل الثالث: الدراسة التحليلية والميدانية
	المبحث الأول: الدراسة التحليلية
90	مقدمة
90	العدالة الضريبية
101	حماية حقوق المكلفين
109	الشفافية الضريبية
114	تبسيط التشريع الضريبي
122	إدارة المخاطر الضريبية
	المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

131	مقدمة
131	الفرضيات الاحصائية
132	مجتمع الدراسة وعينته
133	أداة جمع البيانات
134	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات
134	اختبار ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة Reliability
135	تحليل الإحصاءات الوصفية للمتغيرات التعريفية
136	الأساليب الإحصائية المستخدمة وتفسيرها
137	الاحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة
138	تقييم معايير الحوكمة الضريبية
143	تقييم معايير كفاءة الإدارة الضريبية
144	اختبار الفرضيات
	المبحث الثالث: النتائج والتوصيات
158	النتائج
159	التوصيات
160	المراجع
167	الملاحق
173	المستخلص باللغة الانكليزية

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
91	التطور التاريخي لمعدل ضريبة الدخل على الرواتب والأجور ولمعدل الضريبة على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50%	1
92	نسب ضريبة الرواتب والأجور وضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية لمجمل الضرائب والرسوم	2
94	معدلات الضريبة التصاعدية على الأرباح بموجب القانون رقم/24/ لعام 2003	3
95	معدلات الضريبة التصاعدية على الأرباح بموجب المرسوم التشريعي رقم/51/ لعام 2006	4
97	معدلات الضرائب على الشركات في التشريع الضريبي السوري	5
99	نسبة الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة من مجمل الضرائب والرسوم	6
102	حقوق وواجبات المكلف (ميثاق المكلف)	7
132	العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية	8
133	جدول توزيع متغيرات الدراسة	9
134	اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور أداة القياس	10
135	معاملات اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة	11
135	التوزيع التكراري النسبي للملحوثين حسب الفئة العمرية	12
136	التوزيع التكراري النسبي للملحوثين حسب المؤهل العلمي	13
136	التوزيع التكراري النسبي للملحوثين حسب التخصص العلمي	14
136	التوزيع التكراري النسبي للملحوثين حسب فئة سنوات الخبرة	15
137	طول الفئات في مقياس ليكرت	16
138	الإحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور المحور الأول (العدالة الضريبية)	17
139	الإحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور المحور الثاني (حماية حقوق المكلفين)	18
140	الإحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور المحور الثالث (الشفافية الضريبية)	19
141	الإحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور المحور الرابع (بساطة التشريع الضريبي)	20
142	الإحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور المحور الخامس (إدارة المخاطر الضريبية)	21
143	الإحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور المحور السادس (كفاءة الإدارة الضريبية)	22

144	الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	23
145	الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	24
145	الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة	25
146	الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة	26
146	الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الخامسة	27
147	الدالات الإحصائية لاختبار الفرضية الرئيسية الأولى	28
147	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل (العدالة الضريبية) على المتغير التابع (كفاءة الإدارة الضريبية)	29
148	الدالات الإحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة	30
148	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر العدالة الضريبية على كفاءة الإدارة الضريبية	31
149	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل (حماية حقوق المكلفين) على المتغير التابع (كفاءة الإدارة الضريبية)	32
149	الدالات الإحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة	33
150	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر حماية حقوق المكلفين على كفاءة الإدارة الضريبية	34
151	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل (الشفافية الضريبية) على المتغير التابع (كفاءة الإدارة الضريبية)	35
151	الدالات الإحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة	36
151	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر الشفافية الضريبية على كفاءة الإدارة الضريبية	37
152	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل (بساطة التشريع الضريبي) على المتغير التابع (كفاءة الإدارة الضريبية)	38
153	الدالات الإحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة	39
153	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر بساطة التشريع الضريبي على كفاءة الإدارة الضريبية	40
154	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل (إدارة المخاطر الضريبية) على المتغير التابع (كفاءة الإدارة الضريبية)	41
154	الدالات الإحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة	42
155	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر إدارة المخاطر الضريبية على كفاءة الإدارة الضريبية	43
156	الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل (الحوكمة الضريبية) على المتغير التابع (كفاءة الإدارة الضريبية)	44
156	الدالات الإحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة المتعلق بالفرضية الرئيسية الثانية	45
156	الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر الحوكمة الضريبية على كفاءة الإدارة الضريبية	46

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1	أصحاب المصالح في حوكمة الشركات	23
2	العلاقة بين أطراف المنظومة الضريبية	34

قائمة الملاحق

رقم الملحق	البيان	رقم الصفحة
1	استمارة الاستبيان	167
2	الأساتذة المحكمين لاستمارة الاستبيان	172

قائمة الاختصارات المستخدمة باللغة الانكليزية

المعنى باللغة العربية	الاختصار	المعنى باللغة الانكليزية
منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
منظمة الشفافية الدولية	TI	Transparency International
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
المكتب الدولي للتوثيق المالي	IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
دائرة الإيرادات الداخلية في الولايات المتحدة الاميركية	IRS	Internal Revenues Services
الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية	SPSS	Statistical Package for the Social Sciences
مؤسسة التمويل الدولية	IFC	International Finance Corporation.
مرصد حماية حقوق المكلفين	OPTR	Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights
المركز الأمريكي للتشريع الضريبي	CIAT	Inter-American Centre for Tax Administrators

دور الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية (دراسة تحليلية)

إعداد: أنس الدين الحناوي

إشراف: أ.د. إبراهيم العدي

المستخلص

هدفت الدراسة إلى بيان مدى مراعاة النظام الضريبي السوري لمبادئ الحوكمة الضريبية، وكذلك هدفت الدراسة إلى بيان دور الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية. حيث إن الغاية من حوكمة النظام الضريبي هي تعزيز ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية وضمان حقوقهم، بالإضافة إلى تعزيز قيم العدالة والمساواة بين المكلفين، وسيادة القانون، و تعزيز المساءلة و الشفافية الضريبية، ما يؤدي إلى تضيق الفجوة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، أي الحد من النزاعات الضريبية والتهرب الضريبي، و الحث على الالتزام الطوعي للمكلفين الأمر الذي سينعكس بشكل إيجابي على تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها المحددة بكفاءة وفاعلية.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة استخدم الباحث منهج تحليل المضمون، حيث تم الاعتماد عليه في تحليل واقع النظام الضريبي السوري من حيث مدى مراعاته لمبادئ الحوكمة الضريبية، فقد تم تحليل التشريعات الضريبية السورية من القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته وغيره من التشريعات، بالإضافة إلى تحليل النظام الداخلي للإدارة الضريبية السورية و التشريعات القانونية النازمة لعملها والصلاحيات الممنوحة لها والبيئة التشريعية التي تعمل من خلالها. وكذلك استخدم الباحث المنهج الإحصائي الاستدلالي، حيث تم الاعتماد عليه في الاستدلال عن وجهات نظر عينة من المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة التدقيق والمعتمدين من مجلس المحاسبة والتدقيق لأهمية آرائهم وذلك لتمتعهم بالحياد الأمر الذي يعطي آراءهم أهمية أكبر، وخاصة أن فئة المحاسبين القانونيين تمثل صلة الوصل بين الإدارة الضريبية والمكلف.

والهدف من الدراسة الميدانية هو تعزيز الدراسة التحليلية، أي بهدف التعرف على مدى الانسجام بين النتائج التي توصل لها الباحث بعد اعتماد منهج تحليل المضمون والواقع الحقيقي للمجتمع الضريبي وذلك بتصميم استبانة توزع على عينة البحث، وقد تم تحليل الاستبانات باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، بالاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية الجاهزة SPSS التي من خلالها تم اختبار فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان أهمها أن هناك تطبيق محدود لمبادئ الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي السوري، بالإضافة إلى أن هناك دور للحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الكلمات المفتاحية: الحوكمة الضريبية، كفاءة الإدارة الضريبية، النظام الضريبي

الإطار العام للدراسة

1. مقدمة

تمثل عملية التحاسب الضريبي جوهر النظام الضريبي وأساس العلاقة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، والتي تهتم بقياس الوعاء الضريبي للمكلف، أي قياس المادة الخاضعة للضريبة والأساس الذي تقوم عليه عملية تقدير الضريبة. وترتبط كفاءة عملية التحاسب الضريبي بكفاءة أداء الإدارة الضريبية، وقدرتها على تحصيل أكبر قدر من الضرائب المستحقة على المكلفين بأقل عدد من الإجراءات وفي أقل زمن وبأقل تكلفة ممكنة، مع الحفاظ على العلاقة الجيدة بالمكلفين.

ولم تكن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية جيدة في يوماً من الأيام، بل على العكس تماماً فإن تلك العلاقة يشوبها العديد من المشاكل والنزاعات وذلك نظراً لإختلاف نظرة كل منهما تجاه الآخر، حيث ينظر المكلف للإدارة الضريبية نظرية سلبية وعدائية كإدارة تريد أن تنتزع أمواله رغماً عنه، في حين تعتبر الإدارة الضريبية ما تقوم به واجباً مقدساً نظراً لكونها الجهة المسؤولة عن تنفيذ التشريع الضريبي، حيث تقوم بفرض الضرائب على المكلفين دون مراعاة حقوقهم، وعدم المساواة بين المكلفين الذين ينتمون إلى نفس الفئة، ما يدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب المفروضة عليهم. ونتيجة لتلك العلاقة السيئة أصبح هناك مشكلة ألا وهي ضعف الثقة بينهما، مما دعى الحاجة إلى العمل على تعزيز الثقة بينهما وذلك من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية والتي هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والإجراءات التي تتكفل بضبط ومعالجة الخلل القائم بين أطراف المنظومة الضريبية والمتمثلة بالتشريع الضريبي، والإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي، أي هي النظام الذي يقوم على تنظيم العلاقات بين أطراف المنظومة الضريبية، لضمان حقوق كل طرف، بما يؤدي إلى إصلاح ضريبي شامل، ورفع مستوى الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى المكلف، بالإضافة إلى التزامه الطوعي بتأدية الضرائب المستحقة عليه، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى تحقيق النظام الضريبي للأهداف المرجوة منه بكل كفاءة وفاعلية.

2. مشكلة البحث:

يعاني النظام الضريبي السوري من خلل في كفاءة عملية التحاسب الضريبي وطبيعة العلاقة القائمة بين الأطراف ذوي العلاقة (التشريع الضريبي _ الإدارة الضريبية _ المجتمع الضريبي)، الأمر الذي انعكس على سلباً على الأداء الضريبي بشكل عام، و ساهم بالتالي في إيجاد فجوة ضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، أي زيادة في حالات التهرب الضريبي وعدم الامتثال الطوعي، وإن الذي ساعد في تعميق تلك الفجوة هو قدم التشريعات الضريبية السورية وعدم ملاءمتها لظروف المكلفين، وبالتالي زيادة التعقيد والروتين في إجراءات التحاسب الضريبي المطبقة من قبل الإدارة الضريبية، أي الزيادة في التكاليف والجهد

والوقت، وبالتالي التأثير على كفاءة الإدارة . لذلك لابد من وجود أسس وقواعد ومبادئ تحكم أدائه من أجل اتساق وتوافق تلك الأطراف ذات العلاقة من خلال تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية.

وعليه تمثلت مشكلة البحث في الإجابة عن السؤالين التاليين:

مدى مراعاة النظام الضريبي لمبادئ الحوكمة الضريبية؟

وللإجابة عن السؤال السابق لابد من طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يراعي النظام الضريبي العدالة الضريبية؟
- هل يراعي النظام الضريبي حماية حقوق المكلفين؟
- هل يراعي النظام الضريبي الشفافية الضريبية؟
- هل يراعي النظام الضريبي البساطة في التشريع؟
- هل يراعي النظام الضريبي إدارة المخاطر الضريبية؟

إلى أي مدى تساهم الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية؟

وللإجابة عن السؤال السابق لابد من طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يساهم تطبيق العدالة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية؟
- هل يساهم تطبيق الشفافية الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية؟
- هل يساهم تبسيط التشريع الضريبي في رفع كفاءة الإدارة الضريبية؟
- هل تساهم حماية حقوق المكلفين في رفع كفاءة الإدارة الضريبية؟
- هل تساهم إدارة المخاطر الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية؟

3. الدراسات السابقة:

(1) دراسة¹ (جعفر، 2017) بعنوان: " دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين".

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إمكانية تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي السوداني وبيان دورها في زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين، وكذلك التعرف على دور تطبيق الحوكمة الضريبية على زيادة جودة التقارير المالية. تكمن أهمية الدراسة في أنها تمثل إضافة من خلال المساهمة في الإطار النظري لمفهوم الحوكمة الضريبية وجودة التقارير المالية نسبة لندرة الكتابات بها، كما أنها تعتبر وسيلة لزيادة

¹ جعفر، يوسف حسن عثمان، (2017)، " دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين"، اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، الخرطوم.

جودة التقارير المالية مما يؤدي إلى زيادة مستوى الالتزام الضريبي وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية للدولة الأمر الذي يحقق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة. حيث اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخ والمنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي، ومن خلال الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تؤدي الحوكمة الضريبية إلى زيادة جودة بيانات التقارير المالية.
- تعمل الحوكمة الضريبية على زيادة الالتزام الضريبي للممولين.

(2) دراسة 1 (روابة؛ البشير، 2017) بعنوان: "التوجيهات الحديثة لإدارة المخاطر في الإدارة الضريبية".

هدفت هذه الدراسة إلى تناول نظام إدارة المخاطر كأسلوب متطور لإدارة وتحسين الالتزام بالقوانين الضريبية، والحفاظ على الثقة بين النظام الضريبي والمجتمع، وعرض أساليب مواجهة الأخطار باستخدام نموذج تطبيق إدارة المخاطر الضريبية.

إذ قامت هذه الدراسة بالتحقيق في التحديات التي تواجه الإدارة الضريبية وتوصلت إلى أنه من الضروري اتباع منهجية إدارة مخاطر عدم الالتزام الضريبي، كما توصلت أيضاً إلى أن التعاون بين الإيرادات الضريبية أمر بالغ الأهمية في إدارة المخاطر الضريبية ويتحقق ذلك من خلال تبادل المعلومات والخبرات عن المخاطر والتهديدات التي تواجهها الإدارات الضريبية. وفي هذا الإطار وضعت كل من المفوضية الأوروبية، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، ومكتب الإيرادات الاسترالي نماذج لإدارة مخاطر عدم الالتزام في الإدارة الضريبية.

(3) دراسة 2 (متاني؛ البشير؛ بركات، 2017) بعنوان: " أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي".

هدفت الدراسة إلى بيان أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي في المملكة الأردنية الهاشمية كدراسة حالة. وأيضاً هدفت الدراسة إلى تحديد المبادئ التي تساعد الدوائر الحكومية على تطبيق ممارسات الحوكمة الرشيدة في القطاع العام تعزيز قيم العدالة والمساواة، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد، والشفافية والمساءلة، وبيان دور الحوكمة في المحافظة على المال العام، وتحقيق الجودة والتميز في

¹ روابه، محمد؛ البشير، عبد الكريم، (2017)، "التوجيهات الحديثة لإدارة المخاطر الضريبية في الإدارة الضريبية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجليلة، الجزائر.
² متاني، بلال أحمد؛ البشير، أمين، بركات، حمدي، (2017)، " أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي- دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن.

الأداء. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن للحوكمة جملة من المبادئ التي يجب على المؤسسات إتباعها والعمل على تنفيذها، وغيابها يؤدي إلى انتشار الفساد الإداري والمالي ويضعف من نظام الحوكمة الجيدة.

(4) دراسة¹ (عبد الخالق، 2016) بعنوان: "التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للإصلاح المحاسبي والضريبي".

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بكل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات وبيان اختلاف كل منهما عن الآخر واستقلاليته ووضع حدود فاصلة لمنع الخلط واللبس بينهما، كما هدفت الدراسة إلى السعي لإصلاح المنظومة الضريبية من خلال إصلاح الأطراف ذوي العلاقة بها وهم المشرع الضريبي والإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي وهو ما يتحقق برأي الباحث بتفعيل أساليب الرقابة والإصلاح التي تؤثر على هذه الأطراف وهي كل من الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات معاً. وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أن الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالحوكمة الضريبية يؤدي إلى دعم العمل بحوكمة الشركات والعكس في إطار علاقة تأثيرية متبادلة بينهما مما يؤدي لإصلاح مسار منظومة العمل المحاسبي والضريبي. وكذلك توصلت لعدد من التوصيات أهمها تفعيل العمل بنهج الحوكمة الضريبية مع اتخاذ المحاور الرئيسية لها كأساس للتطبيق ومرجعية للقياس.

(5) دراسة² (العدي، 2015) بعنوان: "أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي".

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي، من خلال تحديد مفهوم النظام الضريبي، وعرض لكل من أهداف النظام الضريبي ومحدداته، وتحديد مفهوم تعقيد النظام الضريبي وبساطته وفقاً لما جاء في الدراسات الضريبية، وتحديد المصادر المختلفة لتعقيد الضريبة، والمبادئ التي يجب أن تطبق في تطوير النظام الضريبي الأبسط، كما تطرق الدراسة إلى مفهوم التهرب الضريبي والدفع التي تدفع المكلفين إلى القيام بالتهرب من دفع الضريبة، وأهم الوسائل التي يجب أن تتبعها الدولة لمكافحة ظاهرة التهرب الضريبي، وذلك من خلال دراسة ميدانية باختيار عينة من مراقبي الدخل كممثلين عن

¹ عبد الخالق، أسامة علي، (2016)، "التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للإصلاح المحاسبي والضريبي، الفكر المحاسبي، مجلد 20، عدد 1، مصر.

² العدي، ابراهيم، (2015)، "أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي- دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد الأول.

الدوائر المالية في الجمهورية العربية السورية. وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق مبدأ البساطة في النظام الضريبي والتخفيض من تعقيده يخفض من التهرب الضريبي.

(6) دراسة¹ (العيني، 2015) بعنوان: " دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي".

هدفت هذه الدراسة لبيان دور الحوكمة الضريبية من خلال الرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة كآلية من آلياتها في الحد من الفساد الحكومي المالي والإداري، ولتحقيق ذلك قام الباحث بتصميم استبانة وتم توزيعها على عينة من مدققي ضريبة الدخل والمبيعات في عدد من الدوائر الضريبية بالإضافة إلى عدد من مدققي الحسابات الخارجيين في المملكة الأردنية الهاشمية. وقد توصل الباحث إلى أن هناك دور للرقابة الضريبية المباشرة وغير المباشرة في الحد من الفساد الحكومي، وأنه كلما زادت الرقابة الضريبية من خلال الإجراءات ومتابعتها من قبل دائرة الضريبة يحد هذا من الفساد المالي والإداري فيها، بالإضافة إلى دور مدققي الحسابات الخارجيين في الحد من الفساد كجزء من منظومة الحوكمة الضريبية من خلال الرقابة غير المباشرة. وفي ضوء النتائج خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات من أهمها: لابد من عمل هيكل تنظيمي للرقابة الضريبية على كافة المستويات، وزيادة الوعي والثقافة الضريبية والتوسع في تقديم الخدمات الإلكترونية وخصوصا التعليم الإلكتروني عن بعد، ومن تبسيط الإجراءات الضريبية من خلال مراكز معلوماتية للمكلفين. وكذلك العمل على تحسين الظروف المعيشية للموظفين من خلال نظام رواتب خاص بهم وربط الزيادات السنوية لهم مع معدلات التضخم، بالإضافة لبيان إجراءات الفحص الضريبي للمكلفين من خلال تعليمات واضحة وسهلة.

(7) دراسة² (باجسير؛ عبد الكافي، 2015)، " أثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة

الضريبية وتحصيل الإيرادات - دراسة حالة على عينة من إدارات مصلحة الضرائب في ليبيا":

تكمن مشكلة الدراسة في أنه لا توجد آليات واضحة في الإدارة الضريبية بسبب عدم الالتزام بالقوانين والتشريعات مما انعكس سلباً على انعدام الثقة لدى المكلفين بدفع الضرائب، حيث هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق الحوكمة في مصلحة الضرائب على كفاءة النظام الضريبي في ليبيا ومعرفة أثر تطبيق نظام

¹ العيني، مهند؛ عبد الرحمن، عبد الرحمن، (2015)، " دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي- دراسة ميدانية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والأربعون.

² باجسير، على طه على؛ عبد الكافي، أشرف سالم، (2015)، " أثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات : دراسة حالة على عينة من إدارات مصلحة الضرائب في ليبيا، مجلة جامعة سرت العلمية، مجلد5، العدد1، ليبيا.

الحوكمة على تفعيل وسائل تحصيل الإيرادات الضريبية. وقد توصل الباحثان من خلال الدراسة الميدانية إلى عدة نتائج أهمها:

- تطبيق نظام الحوكمة يعمل على رفع كفاءة النظام الضريبي وذلك من خلال الالتزام بالقوانين والتوجيهات التي تُحدد مهام المسؤولين بإدارة الضرائب.
 - تطبيق نظام الحوكمة في إدارة مصلحة الضرائب يُمكن من تضيق فرص التلاعب بالقوانين والتشريعات ويحد من فرص التهرب الضريبي ويحقق الالتزام الطوعي للمكلفين.
- مما سبق يتضح إن هذه الدراسة تتشابه مع الدراسة الحالية بالنسبة للربط بين الحوكمة وكفاءة الإدارة الضريبية، ولكن تختلف عن الدراسة الحالية بالنسبة لتناول مفهوم الحوكمة، حيث أن الباحثان لم يتطرقا إلى مفهوم الحوكمة الضريبية وكذلك لم يتطرقا إلى مبادئ الحوكمة الضريبية وربطها بكفاءة الإدارة الضريبية، بينما قام الباحث بالدراسة الحالية بشكل مفصل بالتطرق إلى مفهوم ومبادئ الحوكمة الضريبية وربطها بكفاءة الإدارة الضريبية.

8) دراسة¹ (العبيني، 2012) بعنوان "أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية ولتحقيق ذلك فقد قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على عينة الدراسة التي بلغت 119 مدققاً ضريبياً و205 مدققاً للحسابات، وبعد تحليل مفردات الدراسة توصل الباحث إلى النتائج التالية:

- أن هناك أثراً لآليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية في كافة مراحلها الموجودة في الدراسة من خلال فرض الضريبة وتحصيلها ومنع التهرب من دفعها، حيث تؤثر الرقابة الضريبية إيجابياً كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية من خلال تفعيل الإجراءات الرقابية وزيادة الرقابة الذاتية.
- يؤثر الالتزام الضريبي إيجابياً كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية من خلال توجيه وإرشاد المكلفين في تأدية حقوق الإدارة الضريبية.
- تؤثر المخاطر الضريبية كأحد آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية حيث كانت العلاقة بينهما علاقة عكسية.

¹العبيني، مهند محمد موسى، (2012)، "أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال.

- وأخيراً تؤثر الحوافز الضريبية إيجابياً على الإيرادات الضريبية حيث يجب تشجيع صغار المكلفين بتوريد الضريبة المستحقة عليهم من خلال إعطائهم خصم تشجيعي.

9) دراسة¹ (جيهان، 2012) بعنوان "حوكمة النظام الضريبي وأثرها على جذب الاستثمارات".

هدفت الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف للتعرف على الملامح العامة لمفهوم الحوكمة وتطويرها لتشمل المنظومة الضريبية، وكذلك بيان أثر حوكمة النظام الضريبي على جذب الاستثمارات. حيث اعتمد الباحث بالدراسة على أسلوبين: الأسلوب الأول يتعلق بالجانب النظري والذي من خلاله يتم تجميع وتصنيف وتحليل البيانات، أما الأسلوب الثاني فهو يتعلق بالجانب الميداني فقد تم تصميم استمارة استقصاء بناءً على مقياس ليكرت خماسي المتدرج لإثبات مدى صحة فروض البحث. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

- توجد علاقة معنوية بين تفعيل القضايا المتعلقة بالحوكمة ونجاح الإصلاح الضريبي الشامل بمصر.
- توجد علاقة معنوية بين تطبيق المحاور الرئيسية للحوكمة على النظام الضريبي وتنمية الحصيلة الضريبية.
- توجد علاقة معنوية بين تفعيل قضايا الحوكمة وتطبيق محاورها وتحليل المناخ العام للاستثمار.

10) دراسة دحدل²، (2011)، "كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة":

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم الضرائب وخصائصها وأهدافها وقواعدها وأنواعها، وعلى مفهوم الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها ومبادئها ومزاياها والآثار الاقتصادية والاجتماعية لها، وعلى مفهوم الإدارة الحديثة والمعاصرة وكفاءتها، وعلى أسباب انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية السورية. كما هدفت إلى التعرف على حجم الإيرادات الضريبية ومساهمتها في الناتج المحلي الإجمالي في سورية وبعض الدول العربية المقارنة (مصر، الأردن، لبنان، اليمن)، وعلى نسبة مساهمة ضرائب الاستهلاك في الإيرادات الضريبية بتلك الدول، وعلى كيفية تأثير التطبيق الناجح للضريبة على القيمة المضافة في رفع كفاءة الإدارة الضريبية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية في الناتج المحلي الإجمالي في غالبية الدول المقارنة المطبقة للضريبة على القيمة المضافة أكبر منها في سورية غير المطبقة لهذه الضريبة، وكذلك الأمر بالنسبة لحصة الفرد من الناتج المحلي الإجمالي حيث

¹ جيهان، كامل محمد شلبي، (2012)، "حوكمة النظام الضريبي وأثرها على جذب الاستثمارات"، رسالة دكتوراه في الاقتصاد غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة.

² دحدل، عازر، (2011)، "كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، الجامعة الافتراضية السورية.

يرتفع في غالبية الدول المقارنة المطبقة للضريبة على القيمة المضافة عنها في سورية. وأن تطبيق الضريبة على القيمة المضافة يساعد على تخفيض تكلفة تحصيل الإيرادات الضريبية من خلال انخفاض تكلفة تحصيل هذه الضريبة مقارنة مع تكلفة تحصيل الضرائب والرسوم التي حلت مكانها.

الدراسات الأجنبية:

(1) دراسة¹ (Stephen N, 2018) بعنوان: "أثر الإدارة الضريبية على توليد الإيرادات"

" The Impact of Tax Administration on Revenue Generation"

تعتبر الضرائب حجر الأساس لتوليد الإيرادات لأي حكومة. وتعتبر إدارة الضرائب مهمة للغاية لأي حكومة، حيث تعتبر الإدارة الضريبية الجهة المسؤولة عن تنفيذ وإدارة التشريعات الضريبية. تهدف هذا الدراسة إلى التحقق من تأثير إدارة الضرائب على توليد الإيرادات في ولاية غومبي في نيجيريا. تم الاعتماد على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات، والذي تم تحليله باستخدام SPSS، حيث تم إجراء تحليل ألفا كرنباخ لبيان مصداقية الأسئلة الواردة في الاستبيان. وقد وضع الباحث ثلاث فرضيات للدراسة وتم اختبارها باستخدام معامل الارتباط سبيرمان ومعامل الارتباط بيرسون والانحدار الخطي. وقد توصلت الدراسة إلى أن إدارة الضرائب في ولاية غومبي غير فعالة وكفوءة. وتوصلت الدراسة كذلك إلى أن الإيرادات المتولة في الولاية منخفضة جداً لدرجة أنها لا تستطع تحقيق أهدافها، وذلك بسبب انخفاض مستوى الوعي والثقافة الضريبية بين المكلفين وكذلك بسبب كثرة حالات التجنب والتهرب من الضرائب.

(2) تقرير² (IBFD,2018) بعنوان: " مرصد حماية حقوق المكلفين"

"Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights"

أنشأ المكتب الدولي للتوثيق الضريبي (IBFD) مرصد حماية حقوق مكلفي الضرائب (OPTR) حيث سيساعد بدوره في تحديد المبادئ والمعايير الدنيا وأفضل الممارسات لحماية فعالة لحقوق المكلفين في نطاق العلاقات الضريبية. ويهدف OPTR إلى نشر ثقافة بناءة في العلاقات بين المكلفين والإدارة الضريبية والتي ينبغي أن تساهم في معالجة المشاكل القائمة بشكل صحيح.

¹ Stephen N, Emmanuel,(2018), " The Impact of Tax Administration on Revenue Generation in Gombe State, Nigeria", Department of Accounting, Federal University Kashere, Scholedge International Journal of Management & Development, Vol.05, Issue 08.

² IBFD(International Bureau of Fiscal Documentation),(2018), " Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights", 2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights.

ويلخص هذا التقرير التطورات التي تمت مراقبتها فيما يتعلق بالحماية الفعالة للحقوق الأساسية للمكلفين في 25 بلداً في 31 ديسمبر 2017، مقارنة بحالة الامتثال لمجموعة من المعايير الدنيا وأفضل الممارسات المسجلة لتلك الدول بشأن 12 حق من حقوق المكلفين الأساسية المحددة بواسطة Pasquale Pistone (and Prof. Dr Philip Baker) في مؤتمر IFA* بشأن الحماية العملية لحقوق المكلفين.

(3) دراسة¹ (Adamu Pantamee, 2017) بعنوان: " نموذج حوكمة أداء الإدارة الضريبية كأداة لتوليد الإيرادات الضريبية"

“Performance–Governance Tax Administration Reform Model as an Instrument for Tax Revenue Generation in Nigeria”

هدفت هذا الورقة إلى تطوير نموذج لإصلاح الإدارة الضريبية لتوليد الدخل في نيجيريا. ولتحقيق ذلك تم استعراض وتحليل الأدبيات الخاصة بنماذج ومبادئ الإدارة الضريبية السابقة، ويمكن الإستنتاج أن السياسة الضريبية الممتازة في كل اقتصاد في أي بلد لاقية لها إذا لم يكن من الممكن تنفيذها بفعالية وكفاءة من قبل إدارة ضريبية كفؤة.

حيث تتمثل إحدى طرق تحسين الإدارة الضريبية في توليد الدخل تقديم نموذج جيد لكيفية القيام بالتحسين ومن ثم المقارنة مع عمليات الإدارة الضريبية الفعلية في الاقتصاد وذلك لدراسة مدى انحراف العمليات عن النموذج الموضوع. وتحقياً لذلك طورت هذه الورقة نموذج يسمى " حوكمة أداء الإدارة الضريبية "Performance–Governance tax administration model" والذي يهدف إلى تعزيز كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية في نيجيريا.

(4) دراسة² (Budak and James, 2016) بعنوان: " إمكانية تطبيق مؤشر التعقيد OTS على التحليل المقارن بين الدول: أستراليا، نيوزيلندا، تركيا، والمملكة المتحدة"

"The applicability of the OTS Complexity Index to comparative analysis between countries: Australia, New Zealand, Turkey, and the UK"

* IFA: International Fiscal Association

¹ Othman, Zaleha; Binti Mansor, Muzainah; Adamu Pantamee, Abdurrahman,(2017), " Performance-Governance Tax Administration Reform Model as an Instrument for Tax Revenue Generation in Nigeria", International Journal of Innovative Research & Development.

² Budak, Tamer; James, Simon,(2016), " The applicability of the OTS Complexity Index to comparative analysis between countries: Australia, New Zealand, Turkey, and the UK", Journal of Tax Research , vol. 14, no. 2.

أصبحت النظم الضريبية في جميع أنحاء العالم أكثر تعقيداً لمجموعة متنوعة من الأسباب. حيث حاولت دول مثل أستراليا ونيوزيلندا والمملكة المتحدة تبسيط ضرائبها وقد نجحت بشكل محدود. ويعتبر مؤشر التعقيد الصادر عن مكتب تبسيط الضرائب (OTS) في المملكة المتحدة مساهمة مهمة في هذا المجال. وقد هدفت هذه الورقة إلى تناول القضايا المتعلقة بالتعقيد والتبسيط، ثم بحثت مدى فائدة مؤشر تعقيد (OTS) لإجراء المقارنات الدولية من خلال تطبيقه على ضريبة الدخل وضريبة القيمة المضافة أو ضريبة السلع والخدمات في أستراليا ونيوزيلندا وتركيا والمملكة المتحدة. وقد تبين وجود اختلافات كبيرة بالنسبة للتعقيد الضريبي في هذه البلدان. وتقدم هذه الورقة دليلاً يحدد بعض الجوانب التي قد يكون مستوى التعقيد فيها غير ضروري. كما تبين أن مؤشر التعقيد (OTS) غير مناسب للتحليل المقارن الدولي على الرغم من أنه يمكن استخدامه لجمع بيانات مشتركة في بلدان مختلفة. وتقتصر هذه الورقة إنشاء مؤشر دولي يعتمد على طريقة (OTS) من شأنه أن يساهم بشكل كبير في تطوير مدخل جديد في تبسيط الضرائب.

(5) دراسة¹ (Siahaan, 2013) بعنوان: " أثر الشفافية الضريبية والثقة على الالتزام الطوعي للمكلفين"

"The Effect of Tax Transparency and Trust on Taxpayers' Voluntary Compliance"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة التأثير المباشر وغير المباشر للشفافية الضريبية والثقة على الالتزام الطوعي للمكلفين. وقد أجريت الدراسة في سورابايا، جاوا الشرقية من خلال استبيان على مجموعة من المكلفين الأفراد الذين يعملون في الصناعات الخدمية، حيث شارك سبعة وستون مكلف في هذه الدراسة. وقد توصلت الدراسة إلى (1) يعتبر التأثير المباشر للشفافية الضريبية على الالتزام الطوعي للمكلفين تأثيراً غير مهماً. (2) يعتبر التأثير الغير مباشر للشفافية الضريبية على الالتزام الطوعي للمكلفين تأثيراً مهماً.

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن تسجيل الملاحظات التالية والتي تميز البحث الحالي عن الدراسات السابقة كمايلي:

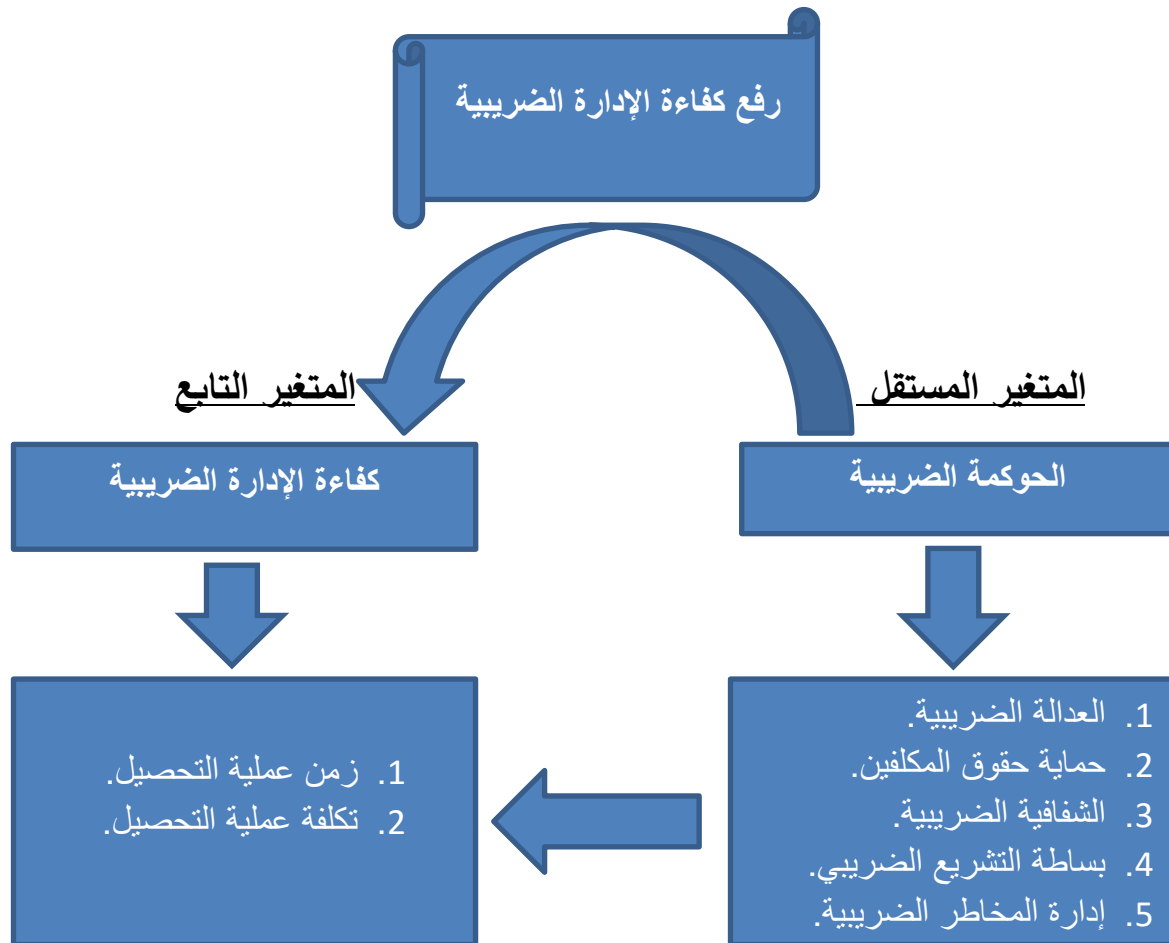
- تناولت الدراسات السابقة مفهوم الحوكمة الضريبية كمتغير مستقل وربطه بمجموعة من المتغيرات التابعة مثل (جودة التقارير المالية/ الالتزام الضريبي للمكلفين/ الإيرادات الضريبية/ جذب الاستثمارات) دون التطرق إلى مفهوم الحوكمة الضريبية كمتغير مستقل ودورها في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

¹ Fadjat O.P. Siahaan, (2013), " The Effect of Tax Transparency and Trust on Taxpayers' Voluntary Compliance", Airlangga University Surabaya, GSTF Journal on Business Review (GBR).

- تناولت الدراسات السابقة مبادئ الحوكمة الضريبية (العدالة الضريبية/ الشفافية الضريبية/ بساطة التشريع الضريبي/ حماية حقوق المكلفين/ إدارة المخاطر الضريبية) بشكل منفرد دون التطرق إلى بيان دور كل منها في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.
- تناولت الدراسات السابقة مفهوم الإدارة الضريبية وكفاءتها دون التطرق إلى بيان دور الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.
- تمت الدراسات السابقة في بيئات عمل مختلفة كالبينة الأوروبية والعربية، وبحسب علم الباحث فإن هذه الدراسة هي أولى الدراسات في بيئة الأعمال السورية التي تناولت مفهوم الحوكمة الضريبية ودورها في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

4. نموذج الدراسة:

يتوضح أنموذج الدراسة من خلال عرض متغيرات الدراسة المتمثلة في الحوكمة الضريبية (المتغير المستقل) و كفاءة الإدارة الضريبية (المتغير التابع) وعناصر كلٍ منهما في المخطط الآتي:



5. أهمية البحث:

الأهمية العلمية:

تمثل الدراسة إضافة حقيقية من خلال المساهمة في الإطار النظري لمفهوم الحوكمة الضريبية نسبة لندرة الكتابات بها.

الأهمية العملية:

تتمثل أهميتها العملية في أن الحوكمة الضريبية تعمل على تحقيق التعاون المشترك بين كل من الإدارة الضريبية والمشرع الضريبي والمكلفين، أي إن الغاية من حوكمة المنظومة الضريبية هي تعزيز ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية وضمان حقوقهم، بالإضافة إلى تعزيز قيم العدالة والمساواة بين المكلفين، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد الإداري والمالي في الإدارة الضريبية والشفافية الضريبية والمساءلة، ما يؤدي إلى تضيق الفجوة الضريبية بين المكلف والإدارة أي الحد من النزاعات الضريبية والتهرب الضريبي، والالتزام الطوعي للمكلفين الأمر الذي سينعكس بشكل إيجابي على تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها المحددة بكفاءة وفاعلية.

6. أهداف البحث:

بناءً على طبيعة مشكلة البحث وأهميتها، فإن هذا البحث يهدف إلى:

✓ تحليل واقع النظام الضريبي السوري من حيث مدى مراعاته لمبادئ الحوكمة الضريبية. وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي خمسة أهداف فرعية وهي:

- بيان مدى مراعاة النظام الضريبي لمبدأ العدالة الضريبية.
- بيان مدى مراعاة النظام الضريبي لمبدأ حماية حقوق المكلفين.
- بيان مدى مراعاة النظام الضريبي لمبدأ الشفافية الضريبية.
- بيان مدى مراعاة النظام الضريبي لمبدأ البساطة في التشريع.
- بيان مدى مراعاة النظام الضريبي لمبدأ إدارة المخاطر الضريبية.

✓ بيان دور الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية، وينبثق عن هذا الهدف الرئيسي خمسة أهداف فرعية وهي:

- بيان دور العدالة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.
- بيان دور الشفافية الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.
- بيان دور حماية حقوق المكلفين في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

- بيان دور تبسيط التشريع الضريبي في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.
- بيان دور إدارة المخاطر الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

7. فروض البحث:

بعد أن تم تحديد مشكلة البحث والأهداف التي يسعى البحث لتحقيقها نستطيع أن نستنتج فروض البحث كما يلي:

الفرضية الرئيسية الأولى: لم يراعي النظام الضريبي مبادئ الحوكمة الضريبية.

وتضمنت هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية على الشكل التالي:

الفرضية الأولى: لم يراعي النظام الضريبي مبدأ العدالة الضريبية.

الفرضية الثانية: لم يراعي النظام الضريبي مبدأ حماية حقوق المكلفين.

الفرضية الثالثة: لم يراعي النظام الضريبي مبدأ الشفافية الضريبية.

الفرضية الرابعة: لم يراعي النظام الضريبي مبدأ البساطة في التشريع.

الفرضية الخامسة: لم يراعي النظام الضريبي مبدأ إدارة المخاطر الضريبية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا تساهم الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

وتضمنت هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية على الشكل التالي:

الفرضية الأولى: لا تساهم العدالة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الثانية: لا تساهم الشفافية الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الثالثة: لا يساهم تبسيط التشريع الضريبي في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الرابعة: لا تساهم حماية حقوق المكلفين في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الخامسة: لا تساهم إدارة المخاطر الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

8. منهج البحث:

بناءً على مشكلة البحث واختباراً لفروضه وتحقيقاً لأهدافه، يتبع البحث المناهج العلمية التالية:

• منهج تحليل المضمون:

اعتمد الباحث عليه في تحليل واقع النظام الضريبي السوري من حيث مدى مراعاته لمبادئ الحوكمة الضريبية، فقد تم تحليل التشريعات الضريبية السورية من القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته وغيره من

التشريعات، بالإضافة إلى تحليل النظام الداخلي للإدارة الضريبية السورية و التشريعات القانونية النازمة لعملها والصلاحيات الممنوحة لها والبيئة التشريعية التي تعمل من خلالها.

• **المنهج الإحصائي الاستدلالي:**

اعتمد الباحث عليه في الاستدلال عن وجهات نظر عينة من المحاسبين القانونيين الممارسين لمهنة التدقيق والمعتمدين من مجلس المحاسبة والتدقيق لأهمية آرائهم وذلك لتمتعهم بالحياد الأمر الذي يعطي آراءهم أهمية أكبر، وخاصة أن فئة المحاسبين القانونيين تُمثل صلة الوصل بين الإدارة الضريبية والمكلف، كون الإدارة الضريبية لا تقبل أي بيان ضريبي دون اعتماده من قبل محاسب قانوني. والهدف من هذه الدراسة هو تعزيز الدراسة التحليلية، أي بهدف التعرف على مدى الانسجام بين النتائج التي توصل لها الباحث بعد اعتماد منهج تحليل المضمون والواقع الحقيقي للمجتمع الضريبي وذلك بتصميم استبانة توزع على عينة البحث، وتُحلل باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، بالإعتماد على حزمة البرامج الإحصائية الجاهزة SPSS التي من خلالها يمكن الوقوف على مدى صحة أو خطأ فروض البحث.

الفصل الأول

الحوكمة والحوكمة الضريبية

يتناول الباحث في هذا الفصل حوكمة الشركات وحوكمة القطاع العام والحوكمة الضريبية من خلال ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: مفهوم حوكمة الشركات وأهدافها وأهميتها ومبادئها.

المبحث الثاني: حوكمة القطاع العام.

المبحث الثالث: مفهوم الحوكمة الضريبية وأهميتها وأهدافها.

المبحث الأول

مفهوم حوكمة الشركات وأهميتها وأهدافها ومبادئها

على مدى العقدين الماضيين شهد عالم الاستثمار عدداً كبيراً من الفضائح المتعلقة بالشركات تُعزى إلى فشل القواعد الحاكمة للشركات، وقد نتج هذا بسبب مجموعة من العوامل التي يمكن تصنيفها بشكل أساسي إلى ثلاثة خطايا ارتكبتها الشركات وهي:

- فقد المديرون التنفيذيون للشركات الإحساس بأخلاقيات العمل، وأصبحت الأرباح الدافع الوحيد، و لم يكن المديرون مستعدين لإظهار الخسائر التي أدت إلى استخدام ممارسات غير أخلاقية مثل تزوير البيانات لإظهار أرباح أعلى.
 - كان المديرون الآخرون كدمية في أيدي المديرين التنفيذيين وذلك باعتمادهم البيانات المالية غير الملائمة والتغاضي عن ممارسات غير عادلة، بالإضافة إلى منح المديرين أنفسهم مكافآت ضخمة وخيارات أسهم، غالباً على حساب المساهمين الآخرين.
 - تواطأ المدققون أو فشلوا في منع المديرين التنفيذيين من استخدام السياسات المحاسبية غير السليمة، و في هذه العملية فقدوا استقلالهم واستسلموا مقابل رسوم تدقيق عالية.
- انطلاقاً من ذلك سوف يتعرض هذا المبحث لكل من نشأة حوكمة الشركات ومفهومها، ثم توضيح أهميتها وأهدافها، وبيان الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيقها، وأخيراً عرض لمبادئ حوكمة الشركات.

أولاً: نشأة حوكمة الشركات.

ثانياً: مفهوم حوكمة الشركات.

ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات.

رابعاً: أهداف حوكمة الشركات.

خامساً: الأطراف الرئيسة المعنية بتطبيق حوكمة الشركات.

سادساً: مبادئ حوكمة الشركات.

أولاً: نشأة حوكمة الشركات The emergence of corporate governance

لقد ظهر مفهوم الحوكمة والحاجة الملحة إليها في نهاية الثمانينيات من القرن العشرين، في وقت حدثت فيه تغيرات سياسية غير مسبوقة، إذ تم انهيار حائط برلين (Berlin Wall) في التاسع عشر من نوفمبر 1989، كذلك تم تفكيك الاتحاد السوفيتي (Soviet Union) في الخامس والعشرين من ديسمبر عام 1991. إن هذه التغيرات السياسية كانت قد خلقت أرضاً خصبة، فسحت المجال أمام نقاش جاد حول الكيفية والآلية التي يجب أن تصمم الدولة وفقها من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية، أي تم مناقشة الحوكمة الرشيدة¹. بالإضافة إلى الانهيارات المذهلة لمنشآت الأعمال - مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي (BCCI) في لندن عام 1991، وكارثة بنوك الادخار والإقراض (Savings and Loan Banks) في الولايات المتحدة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافآت المسؤولين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات.

ثم تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات نتيجة المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم خلال عامي 2001، و2002 مثل شركة (Enron) وشركة (WorldCom)، فقد لجأت شركة (Enron) الأمريكية للطاقة إلى التلاعب بأرباحها وإظهار أرباح وهمية لتحافظ على سمعتها وترفع أسعار أسهمها و أدى كشف الحقيقة إلى إفلاس الشركة وتلاشي أكبر شركة محاسبة في العالم (Arthur Andersen) لسكوته عن هذا التضييل، وكذلك شركة (WorldCom) ثاني أكبر شركات الاتصالات التي لجأت إلى الغش المحاسبي لتضخيم أرباحها، وعندما بدأت هيئة الأوراق المالية الأمريكية بالتحقيق مع الشركة اتهمتها بالاحتيال ما دعا الشركة إلى إشهار إفلاسها وذلك بعد أشهر قليلة من إفلاس (Enron)، و أدت تلك المشاكل إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وذلك لمنع التلاعب والتحريف والخداع وتخفيض الأثر السلبي لظاهرة عدم تماثل المعلومات (information asymmetry).

إن أول من قام بصياغة مفهوم الحوكمة الرشيدة البنك الدولي (World Bank)* وذلك في برامجه التي تساعد على تنمية المشاريع في البلدان النامية. وفي تقريره لعام 1989، قدم لأول مرة مفهوم الحوكمة الرشيدة في خطابه الإنمائي لقياس جودة الحوكمة². وفي ذلك التقرير، استخدم مصطلح الحوكمة لوصف الحاجة إلى إصلاحات مؤسسية وكفاءة إصلاحات القطاع العام. وفي عام 1992، قام البنك الدولي أيضاً

¹ Nicole Madlonado, The World Bank's Evolving concept of Good Governance and its Impact in Human Rights(Doctoral workshop on development and international organizations Stockholm, Sweden, may 29-30, 2010)

* **البنك الدولي:** هو مؤسسة مالية دولية تقدم قروضاً لبلدان العالم من أجل المشاريع الرأسمالية، تأسس عام 1944 في بريتون وودز بنيو همشير الأميركية، ومقره الرئيسي بواشنطن مقاطعة كولومبيا (Wikipedia).

² World Bank , Sub- Saharan Africa from Crisis to Sustainable Development (World Bank Report 1989)

بإعادة تعريف مفهوم الحوكمة الرشيدة وتحديد الحوكمة على أنها الطريقة التي تمارس بها السلطة في إدارة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلدان¹.

ثانياً: مفهوم حوكمة الشركات The Concept Of Corporate Governance

ليس هناك على المستوى العالمي تعريف واحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحليين، وأكدت موسوعة Corporate Governance Encyclopedia الافتقار إلى تعريف موحد لهذا المفهوم، وقد يرجع ذلك إلى تداخله مع العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات، الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد².

وقد عرف تقرير لجنة Cadbury³ حوكمة الشركات "بأنها النظام الذي تُدار به الشركات وتُراقب به، ويكون مجلس الإدارة مسؤولاً عن حوكمة الشركة، ويكون دور المساهمين في الحوكمة انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والمدققين، والتأكد من أن هناك هيكلًا ملائمًا للحوكمة وفي مكانه، وأن مسؤولية المجلس تتضمن وضع الأهداف الإستراتيجية للشركة، وتوفير القيادات التي تحقق هذه الأهداف، ومراقبة إدارة العمل، ورفع التقارير للمساهمين في أثناء فترة توليهم، والتأكد من أن مجلس الإدارة يلتزم بالقوانين واللوائح، ويعمل لمصلحة المساهمين أعضاء الهيئة العامة"⁴.

وقد عرفها (OECD) ** "بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة (management) ومجلس إدارتها (board) و مساهميها (shareholders) وأصحاب المصالح الأخرى (stakeholders). كما توفر حوكمة الشركات الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة، ويتم تحديد وسائل تحقيق تلك الأهداف ومراقبة الأداء"⁵.

وقد عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) * "بأنها النظام الذي يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم بأعمالها"⁶.

¹ World Bank, Governance and Development(World Bank Report 1992)

² أبو العطاء، نرمين(2003)، "حوكمة الشركات" مرجع سبق ذكره، ص1.

³ * **The Cadbury Report**: هو تقرير صادر عن اللجنة المعنية بالجوانب المالية لحوكمة الشركات (The Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance) برئاسة أدريان كادبوري، وكان الدافع من وراء اللجنة هو الانخفاض المتزايد لثقة المستثمرين في صدق الشركات المدرجة، والذي نتج على وجه الخصوص بعد الانهيارات المالية المفاجئة لكبرى الشركات. نُشر التقرير كنسخة مسودة في مايو 1992 وتم إصدار نسخته المعدلة والنهائية في ديسمبر من نفس العام (<http://cadbury.cjbs.archios.info/report>).

⁴ Cadbury, A. (1992) " Report Of The Committee On The Financial Aspects Of Corporate Governance" Burgess Science Press, Great Britain, p 15.

⁵ ** **OECD**: Organisation for Economic Co-operation and Development / منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، منظمة دولية تهدف إلى التنمية الاقتصادية وإلى إنعاش التبادلات التجارية، تأسست عام 1961.

⁶ G20/OECD (2015) "Principles of Corporate Governance", p 9.

* **IFC**: International Finance Corporation.

⁶ Alotaibi Mohamed Meteb, THE IMPORTANCE OF CORPORATE GOVERNANCE IN SAUDI ARABIA ECONOMY, Al-imam Muhammad Ibn Saud Islamic University ,The 2014 WEI International Academic Conference Proceedings, New Orleans, USA,p4.

كما يمكن تعريف الحوكمة " بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى، من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والشفافية"¹. ويمكن للباحث تعريف الحوكمة بأنها مجموعة من القواعد والممارسات والأعراف والمبادئ والقيم التي تشكل في مجموعها النظام العام للشركة ليضمن بها مجلس الإدارة المساءلة والإنصاف والشفافية في علاقات الشركة مع جميع أصحاب المصلحة (الممولين، والعملاء، والإدارة، والموظفين، والحكومة و المجتمع)، بحيث لا تنطغى مصالح طرف على مصالح الأطراف الأخرى، بما يضمن تحقيق أهداف الشركة بكفاءة وفعالية.

ثالثاً: أهمية حوكمة الشركات: Importance of Corporate Governance

تعد حوكمة الشركات من أهم العمليات الضرورية واللازمة لأداء أية شركة وظائفها بأكمل وجه، وتأكيد نزاهة مجلس الإدارة فيها، وكذلك ضمان وفاء الشركة بالتزاماتها، وضمان تحقيق الشركة أهدافها على نحو قانوني سليم². فهي تدعم عملية إتخاذ القرار بما في ذلك كيفية إدارة الشركة للمخاطر (risks) وكيفية اختيارها لتنفيذ المعاملات وإستراتيجيات الأعمال (business strategies) أو عدم تنفيذها³. و تتبع أهمية حوكمة الشركات من إمكانية تطبيقها الصحيح، إذ تساعد على رفع معدلات النمو المستدام (Sustainable Growth Rates)، وتزيد الثقة في الاقتصاد الوطني و زيادة الإستثمارات، بالإضافة إلى حماية حقوق الأقلية من المساهمين (the rights of the minority shareholders) أو صغار المستثمرين (small investors). كما أن حوكمة الشركات تشجع نمو القطاع الخاص (private sector) من خلال دعم قدراته التنافسية التي تساعد على تأمين التمويل اللازم للمشاريع وتوليد الأرباح وخلق فرص عمل⁴. وإن ضعف حوكمة الشركات سيضعف قدرة الشركات على النمو، وفي أسوأ الأحوال سيمهد الطرق أمام الصعوبات المالية (financial difficulties) و الاحتيال (fraud)⁵.

فالحوكمة هي أساس جيد للانضباط (Discipline)، فهي قائمة على مجموعة من القيم والمبادئ العليا التي تؤدي إلى رفع مستويات الأداء للشركات والنهوض بها، و تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري الداخلي التي تواجهها تلك الشركات. وإن التزام الشركات بتطبيق قواعد حوكمة الشركات سوف يزيد من الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها، الأمر الذي سينعكس إيجاباً على أصحاب المصالح عند اعتمادهم عليها في إتخاذ القرارات⁶.

¹ عبد العال حماد، طارق، (2000)، " حوكمة الشركات- المفاهيم- المبادئ- التجارب- تطبيقات في المصارف"، الدار الجامعية، القاهرة، ص 2.

² الخضيرى، محسن أحمد، " حوكمة الشركات"، مرجع سبق ذكره ، ص 57.

³ OECD,(2009),Tax guidance series – Corporate governance and tax risk management, center for tax policy and administration,p6.

⁴ Fawzy,Samiha,(2003),"Assessment of corporate Governance in Egypt". Working paper No (82), the Egyptian Center for Economic Studies, P-6.

⁵ OECD,(2009),Tax guidance series – Corporate governance and tax risk management, center for tax policy and administration,p6.

⁶ سليمان، محمد مصطفى، (2006)، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 28-29.

رابعاً: أهداف حوكمة الشركات Objectives of Corporate Governance

إن الحوكمة أداة ووسيلة، وليست بطبيعتها هدفاً في حد ذاته، ومن ثم فإن اعتبارات (الأداة)، واعتبارات (الوسيلة)، يفترض استخدامها لتحقيق نتائج، وتحقيق أهداف محددة ومطلوب الوصول إليها، ومن ثم تعمل الحوكمة على تحقيق العديد من الأهداف أهمها مايلي¹:

1. تحسين قدرة المشروعات على تحقيق أهدافها، وذلك من خلال تحسين الصورة الذهنية والانطباع الإيجابي عن المشروعات.

2. تحسين مصداقية البيانات وتحقيق سهولة فهمها عبر الحدود، ما يزيد اهتمام المستثمرين وزيادة استثماراتهم في المشروع.

3. تحسين درجات الشفافية والوضوح والإفصاح ونشر البيانات.

4. تمكين الشركات في كثير من الأحيان في البلدان النامية من الحصول على تقييمات أعلى (higher valuation)، وتحسين ربحيتها، وتُتيح لها أيضاً إمكانية الوصول إلى رأس المال الخارجي بشكل أفضل من الشركات الأخرى التي لا تطبق الحوكمة، أي إن تطبيق الحوكمة في الشركات يمكن البلدان النامية من جذب المزيد من الاهتمام من المستثمرين المحليين والأجانب والحد من تعرضهم للآزمات المالية².

5. العمل على محاربة المقترحات غير المقبولة، سواء أكانت في الجانب المادي أم الإداري و الأخلاقي، والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة³.

خامساً: الأطراف الرئيسية المعنية بتطبيق حوكمة الشركات: The main parties in implementing corporate governance

هناك أطراف كثيرة تعمل من أجل التطبيق الصحيح للحوكمة، ولكن يوجد أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتوثر في التطبيق السليم لقواعد الحوكمة، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح والفشل في تطبيق هذه القواعد، وهذه الأطراف هي⁴:

1. **المساهمون (shareholders):** وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق تملكهم أسهمها، وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وهم معنيون بتعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل أيضاً، وهذا يحدد مدى استمرارية الشركة من عدمه.

¹ الخضير، محسن أحمد، "حوكمة الشركات"، مرجع سبق ذكره، ص 22+23.

² Robert A. G. Monks and Nell Minow, (2011), "Corporate Governance", Fifth Edition, John Wiley & Sons, p 416.

³ بيطار، أسامة محمد، (2015)، "دور المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز الحوكمة المصرفية في سورية- دراسة تطبيقية على المصارف الخاصة السورية، اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص 39.

⁴ العابدي، دلال، (2016)، "حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية- دراسة حالة أليانس للتأمينات الجزائرية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خضير بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص 28. **نقلاً عن:** علي، عبد الوهاب نصر، (2009)، "دور آليات المراجعة في تفعيل حوكمة الشركات"، موسوعة المراجعة الخارجية، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 21-20.

2. **مجلس الإدارة (board):** يقوم مجلس الإدارة باختيار المديرين التنفيذيين الذين يُوكل إليهم مهمة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، ويستمر أيضاً في الرقابة على أدائهم، بالإضافة إلى رسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3. **الإدارة (management):** إن إدارة الشركة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها، بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها، وتعتبر الإدارة حلقة الوصل بين مجلس الإدارة وبقية الأطراف المتعاملة مع الشركة، فهي التي تنفذ توصيات مجلس الإدارة والاستراتيجيات والأهداف.

4. **أصحاب المصالح (stakeholders):** وهم مجموعة من الأطراف الذين لهم مصالح داخل الشركة مثل العملاء والدائنين و الموردين والعمال والموظفين، وإن هؤلاء الأطراف لديهم مصالح متضاربة ومختلفة في بعض الأحيان.

سادساً: مبادئ حوكمة الشركات The Principles of Corporate Governance

تعد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) من أولى المنظمات التي أصدرت مبادئ حوكمة الشركات في 26/27 مايو سنة 1999، ثم أصدرت النسخة المعدلة منها عام 2004، حيث اعتمدت معظم دول العالم على هذه المبادئ في تطوير دساتير حوكمة المؤسسات فيها¹. حيث تعتبر هذه المبادئ غير ملزمة، ولا تستهدف تقديم توجيهات تفصيلية للقوانين والتشريعات الوطنية (national legislation)، فهي تعمل بمثابة مرجعيات (reference point) للاستعانة والاسترشاد بها من قبل صانعي السياسة (policy makers) عندما يقومون بوضع الأطر القانونية والتنظيمية لحوكمة الشركات التي تعكس الظروف الاقتصادية والاجتماعية الخاصة بكل دولة بما يتناسب معها².

ولا تعتبر حوكمة الشركات غاية في حد ذاتها، ولهذا السبب فإن مبادئ حوكمة الشركات (the Principles) تم تطويرها لخدمة الأهداف الاقتصادية على أوسع نطاق. والأهم من ذلك أن حوكمة الشركات تتيح الفرصة

¹ مبادئ مظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات (2003)، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة، ترجمة: سمير كريم، إصدار: مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن، ص 145.

² OECD Principles of Corporate Governance, (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT), 2004,p13.

للشركات للحصول على رأس المال الذي يمكن إستخدامه في الإستثمارات التي تؤدي بدورها إلى إنتاجية أعلى (higher productivity) ونمو إقتصادي مستدام (sustainable economic growth)¹. وتغطي هذه المبادئ ستة مجالات رئيسية، وفيما يلي سيتم توضيح هذه المبادئ بإيجاز²:

المبدأ الأول: ضمان وجود الإطار الفعال لحوكمة الشركات:

Ensuring the Basis for an Effective Corporate Governance Framework:

ينبغي أن يشجع إطار حوكمة الشركات (CGF) على قيام أسواق شفافة (transparent) و فعالة (efficient). وأن يكون متوافقاً مع القوانين المحلية، وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

المبدأ الثاني: حقوق المساهمين: The Rights of Shareholders

يجب أن يكون إطار حوكمة الشركات (CGF) قادراً على حماية المساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم من حيث الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصورة منتظمة، وحقوق المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين. و ينبغي أن يأخذ المساهمون ومن بينهم المستثمرون والمؤسسون في الحسبان التكاليف والمنافع المترتبة بممارستهم لحقوق التصويت³.

المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين: The Equitable Treatment of Shareholders

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصاً للحصول على تعويض فعلي في حال انتهاك حقوقهم.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

The Role of Stakeholders in Corporate Governance:

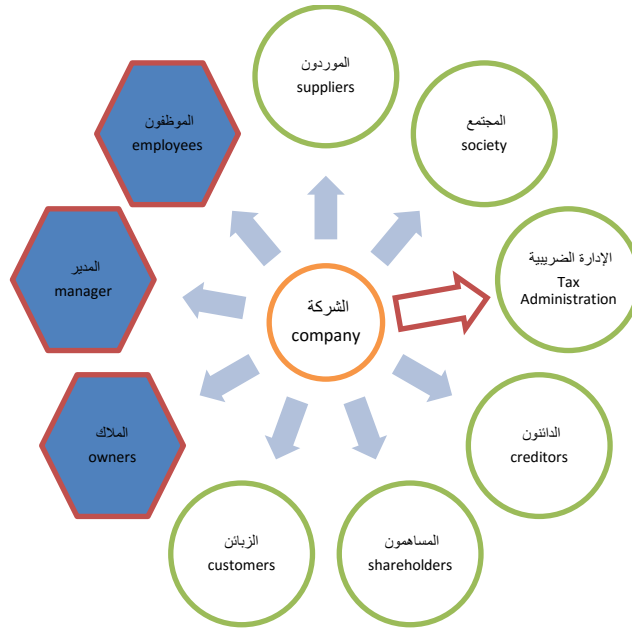
يجب أن يُقرَّ الإطار الخاص بالقواعد المنظمة لحوكمة الشركات (CGF) بحقوق أصحاب المصالح (Stakeholders) كما هي محددة بالقانون، ويشجع التعاون الفعال بين الشركات وأصحاب المصالح بالشركة لخلق الوظائف وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة. وفيما يلي الشكل رقم (1) يبين أصحاب المصالح في حوكمة الشركات:

¹ Growth Companies, Access to Capital Markets and Corporate Governance, OECD REPORT TO G20 FINANCE MINISTERS AND CENTRAL BANK GOVERNORS, September, 2015, P16.

² OECD Principles of Corporate Governance, (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT), 2004, p17.

³ عبد العال، طارق، (2007)، "حوكمة الشركات"، طبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة، ص44.

الشكل رقم(1) أصحاب المصالح في حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحث

حيث تعتبر الإدارة الضريبية (Tax Administration) من أهم أصحاب المصالح في الشركات فهي الجهة المنوط لها بتنفيذ القوانين الضريبية، لذلك تحرص على إلزام الشركات (المكلفين) بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات فيها، وذلك لإطفاء الثقة والمصداقية على التقارير المالية التي تصدرها، ثم الإعتماد عليها للوصول إلى وعاء ضريبي (tax base) صحيح.

ويمكن للباحث القول: إنَّ حوكمة الشركات توفر ضماناً للإدارة الضريبية عن جودة الأداء داخل الشركة من حيث دقة الرقابة الداخلية وفعاليتها، وإمساك المكلف دفاتر وسجلات محاسبية منظمة ومراجعتها من قبل مراجع خارجي. وكذلك إنَّ حوكمة الشركات تؤدي إلى إلزام الشركة (المكلف) بحقوق الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى الإفصاح والشفافية والمصداقية في كافة البيانات والمعلومات التي تقدمها الشركة (المكلف) إلى الإدارة الضريبية.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية: Disclosure and Transparency

يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن كل المسائل الجوهرية التي تتعلق بالشركة، بما في ذلك الوضع المادي (financial situation)، الأداء (performance)، الملكية (ownership)، ووضع حوكمة الشركة فيها.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الإدارة: The Responsibilities of the Board

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات التوجيه الاستراتيجي للشركة، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة، ومساءلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

المبحث الثاني

الحوكمة في القطاع العام

إنَّ الحوكمةَ معنيّةٌ بوضع نظم حاكمة للتنظيم الإداري الفعال للمؤسسات وكيفية تحقيق أهدافها، ومطلوبة أيضاً في جميع المنظمات التي تتفصل فيها الملكية عن الإدارة، ويتعدد فيها أصحاب المصالح، فهي مطلوبة للشركات المساهمة وشركات القطاع العام والمنظمات الحكومية وغير الحكومية، وفي الواقع إن مبادئ الحوكمة هي مبادئ عامة يمكن تطبيقها ليس فقط على الشركات كوحدات اقتصادية جزئية، ولكن يمكن تطبيقها أيضاً على الاقتصاد الكلي، بما يعني في الحقيقة حوكمة السياسات الاقتصادية والمالية للحكومة، وذلك في ظل التوجه العالمي لسيادة مبادئ الديمقراطية والعدالة، وتأمين حق الشعوب لكونها صاحبة المصلحة الأولى في فهم واستيعاب السياسات الكلية للحكومة ومغزاها وأهدافها، والمشاركة في صنعها.

وانطلاقاً من ذلك سوف يتعرض هذا المبحث لكل من:

أولاً- مفهوم الحوكمة في القطاع العام.

ثانياً- أهمية الحوكمة في القطاع العام وأهدافها.

ثالثاً- مبادئ الحوكمة في القطاع العام.

أولاً- مفهوم الحوكمة في القطاع العام:

ظهر مفهوم حوكمة القطاع العام أو ما يُعرف (بحوكمة الحكومات) تطبيقاً في نقاشات قادتها وزارة المالية الهولندية عام 2000، حيث عقدت عدداً من الاجتماعات وورش العمل بهدف تفعيل دور حوكمة القطاع العام في هولندا ومحاولة للإجابة عن ماهية هذا النوع من الحوكمة وكيفية تطبيقها¹. وتعد الحوكمة في القطاع العام أحد الأساليب التنظيمية والإدارية التي تساعد الحكومات في تحقيق أهدافها التنموية عن طريق إشراك المستفيدين من الخدمات العامة في إدارة شؤون الدولة².

وتعرف الحوكمة في القطاع العام بأنها مجموعة التشريعات والسياسات والهياكل التنظيمية والإجراءات والضوابط مؤثرة في الطريقة المشكّلة التي تُوجّه وتُدارُ فيها الدائرة الحكومية لتحقيق أهدافها بأسلوب مهني وأخلاقي بكل نزاهة وشفافية وفق آليات للمتابعة والتقييم ونظام صارم للمساءلة لضمان كفاءة وفعالية الأداء من جانب، وتوفير الخدمات الحكومية بعدالة من جانب آخر³.

و تعتبر الحوكمة أمراً ضرورياً لبناء ثقة المواطنين بالدولة ومؤسساتها وتعزيزها من خلال رفع كفاءة الأداء، ووضع الأنظمة الكفيلة بالحد من تضارب المصالح والسلوكيات غير المقبولة، وإعداد أنظمة للرقابة على أدائها، وتصميم هيكل يحدد توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات، وتحديد القواعد والإجراءات المتعلقة بسير العمل في الدوائر الحكومية. وتركز الحوكمة من المنظور الحكومي على المحورين التاليين⁴:

1. الكفاءة والفعالية في إدارة موارد الدولة:

تضمن حوكمة القطاع العام المحافظة على المال العام والاستخدام الفعال للموارد المتاحة لتقديم الخدمات الأساسية للمواطنين وتحسين جودة هذه الخدمات المقدمة وتطويرها وفق أفضل الممارسات في هذا المجال. كما تحدد دور الإدارة العليا في متابعة الإدارة التنفيذية للتأكد من تحقيق أهداف الدائرة الحكومية بكفاءة وفعالية، وسلامة تقارير الأداء والتقارير المحاسبية والإدارية، وإتاحتها للمواطنين في الوقت المناسب.

2. ضمان حقوق الأطراف ذات العلاقة:

تتطلع الأطراف ذات العلاقة للتعامل مع الدوائر الحكومية ضمن معايير وقوانين تتميز بالنزاهة والشفافية والوضوح والعدالة، فيما يضمن تعزيز الثقة فيما بينهما، مما يجعل من المحافظة على الحقوق وحمايتها هدفاً استراتيجياً لجميع الأطراف.

¹ غادر، محمد ياسين، (2012)، "محددات الحوكمة ومعاييرها"، المؤتمر العلمي الدولي، عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس- لبنان، ص 14.

² البسام، بسام، (2016)، "الحوكمة في القطاع العام"، معهد الإدارة العامة، مكتبة الملك فهد الوطنية، ص 10.

³ دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، (2014)، وزارة تطوير القطاع العام، المملكة الأردنية الهاشمية، ص 1.

⁴ متاني، بلال أحمد، وآخرون، (2017): "أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي- دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن، ص 388.

ثانياً - أهمية الحوكمة في القطاع العام وأهدافها:

تتعلق أهمية الحوكمة في المؤسسات والجهات الحكومية (حوكمة القطاع العام) من العديد من الاعتبارات والأسباب التي تختلف من دولة لأخرى، ويتمثل أهم هذه الأسباب في ضعف مستوى الأداء والإنتاجية في الجهات الحكومية، وتداخل الصلاحيات والمسؤوليات فيما بينها، وضعف في المنظومات الرقابية وآليات عملها، وغياب المساءلة، وضعف في الإفصاح والشفافية، وظهور حالات لفساد مالي وإداري. وانطلاقاً من ذلك تهدف الحوكمة في القطاع العام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وهي¹:

1. زيادة نسبة رضا المواطن عن الخدمات التي يقدمها القطاع العام.
2. تحقيق مبدأ المحاسبة والمساءلة للدوائر الحكومية وموظفيها والالتزام بالقوانين والأنظمة.
3. تحقيق مبدأ النزاهة والعدل والشفافية في استخدام السلطة وإدارة المال العام وموارد الدولة، والحد من استغلال السلطة العامة لأغراض خاصة.
4. تحقيق مبدأ تكافؤ الفرص بين المواطنين.
5. تحقيق الحماية اللازمة للملكية العامة مع مراعاة مصالح الأطراف ذات العلاقة.
6. العمل على تحقيق الأهداف الوطنية الإستراتيجية وتحقيق الاستقرار المالي للدوائر الحكومية.
7. رفع مستوى قدرات الدوائر الحكومية من خلال تعزيز وتطوير الأداء المؤسسي عن طريق المتابعة والتقييم باستمرار.
8. إنشاء أنظمة فعالة لإدارة مخاطر العمل المؤسسي وتخفيف آثار المخاطر والأزمات المالية.

ثالثاً - مبادئ الحوكمة في القطاع العام:

تُعَدُّ الحوكمة معنية بوضع نظم حاكمة للتنظيم الإداري الفعال للمؤسسات وكيفية تحقيق أهدافها، و مطلوبة أيضاً في جميع المنظمات التي تتفصل فيها الملكية عن الإدارة، ويتعدد فيها أصحاب المصالح، أي مطلوبة للشركات المساهمة وشركات القطاع العام والمنظمات الحكومية وغير الحكومية، وبناء على ذلك يمكن أن يتم طرح المبادئ التالية كمبادئ مقترحة لحوكمة القطاع العام²:

1. حقوق المساهمين (المواطنين أو ممثليهم):

يُركز هذا المبدأ على ضمان حصول المساهمين (المواطنين) أو ممثلهم على المعلومات الخاصة بالمؤسسة العامة في الوقت المناسب وبصورة منتظمة، والمشاركة في تعيين أعضاء مجلس الإدارة، والحصول على معلومات عن أية تعديلات في النظام الأساسي للمؤسسة، وإتاحة الفرصة لهم من خلال ممثليهم لتوجيه الأسئلة لمجلس الإدارة والحصول على إجابات عن هذه الأسئلة من مجلس الإدارة ومن الإدارة التنفيذية.

¹ دليل ممارسات الحوكمة في القطاع العام، (2014)، مرجع سبق ذكره، ص3.

² رمضان، علي محمود، (2009)، "حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية -دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص38+39.

2. المعاملة المتكافئة للمساهمين (المواطنين أو ممثليهم):

ويتم هذا من خلال إفادة جميع المواطنين من عمل هذه المؤسسات العامة بشكل سليم، ويجب أن يُتاح للمواطنين الحصول على فرصة الحصول على تعويض فعلي في حال انتهاك حقوقهم من قبل الإدارة التنفيذية وأعضاء مجلس الإدارة، ومن خلال الملاحقة الجديّة لأعضاء الفاسدين قانونياً، والحجز على أموالهم بما يُغطي الضرر الذي سببه فسادهم، وتأمين نظام قانوني يضمن هذه المحاسبة لهم، ويجب أن يتم الطلب من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الإفصاح عن أيّة مصالح خاصة بهم تؤثر في الشركة.

3. دور أصحاب المصالح:

في هذا المجال ربّما يكون حجم أصحاب المصلحة ذوي العلاقة مع المؤسسات العامة أكبر منه في حالة الشركات المساهمة. لذلك من الواجب التركيز على حقوقهم، وتفعيل دورهم في حوكمة هذه المؤسسات. إذ يجب احترام حقوق أصحاب المصالح والإهتمام بسمعة المؤسسة وأدائها، وإتاحة الفرصة لحصول أصحاب المصالح على تعويضات في حال انتهاك حقوقهم، وإيجاد آليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء، وأن تكفل الحوكمة حصول أصحاب المصالح على المعلومات اللازمة لضمان مشاركة سليمة لهم في حوكمة هذه المؤسسات.

4. الإفصاح والشفافية:

يجب أن تكفل ممارسة الحوكمة في هذه المؤسسات الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب عن جميع المسائل المادية بهذه المؤسسة دون الإضرار بها، والإفصاح عن أهداف المؤسسة الموضوعية والتي ينبغي الوصول إليها، والإفصاح عن أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين وكفاءتهم وخبرتهم واستقلاليتهم، والإفصاح عن عوامل المخاطرة التي تحيط بالمؤسسة، وهياكل وسياسات الحوكمة في المؤسسة.

5. مسؤوليات مجلس الإدارة:

يجب أن تضمن مجالس الإدارة التزام المؤسسة بالقوانين السارية في الدولة والقوانين النازمة لعمل هذه المؤسسات، وأن تأخذ المجالس بالإعتبار مصالح كافة الأطراف مع المؤسسة، ومراجعة وتوجيه إستراتيجية المؤسسة وخطط عملها والموازنات السنوية ومتابعة أداء المؤسسة، وضمان عنصر الأمانة في التقارير المالية التي تصدرها المؤسسة ووجود نظم ملائمة للرقابة على عمل المؤسسة.

6. تأمين الأسس لإطار حوكمة فعالة على المؤسسات:

يتعلق هذا المبدأ بالمحددات الخارجية للحوكمة من خلال تأمين أساس تشريعي وتنظيمي ومؤسساتي فعال وملائم ضمن الدولة، كما هو بالنسبة للمحددات الخارجية للشركات المساهمة تماماً.

المبحث الثالث

الحوكمة الضريبية

سبق الإشارة إلى أن مبادئ الحوكمة مبادئ عامة، يمكن تطبيقها على الشركات كوحدات اقتصادية جزئية، وعلى الاقتصاد الكلي، ما يعني في الحقيقة حوكمة السياسات الاقتصادية والمالية للحكومة. ولأن النظام الضريبي عموماً هو أحد المخرجات الأساسية للسياسة المالية، وهو شديد الالتصاق بالحياة اليومية والمعيشية لأفراد المجتمع، يرى الباحث أن تطبيق مبادئ الحوكمة على النظام الضريبي كوسيلة لإصلاح هذا النظام أمر ضروري وحتمي في ظل التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المعاصرة.

و لم يحظ مفهوم الحوكمة الضريبية (Tax Governance) والإدارة الضريبية بأي اهتمام أو تركيز في الحقبة السابقة، و كلما ثار الجدل حول الإصلاح الضريبي يتجه الفكر والتركيز نحو إصلاح التشريع الضريبي، كأنما التشريع الضريبي وحده يحتاج للإصلاح، وهو وحده المسؤول عن أوجه القصور في النظام الضريبي كله، على الرغم من أننا نعلم أن النظام الضريبي يتكون من ثلاثة أركان رئيسة لا يقوم بواحد منها دون غيرها وهذه الأركان هي: (1) التشريع الضريبي (2) الإدارة الضريبية (3) المجتمع الضريبي.¹

انطلاقاً من ذلك سوف يتعرض هذا المبحث لكل من:

1. تعريف الحوكمة الضريبية.
 2. أهمية الحوكمة الضريبية.
 3. أهداف الحوكمة الضريبية.
 4. أطراف الحوكمة الضريبية.
 5. مدى إمكانية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على النظام الضريبي.
 6. مبادئ الحوكمة الضريبية.
- العدالة الضريبية.
 - حماية حقوق المكلفين.
 - الشفافية الضريبية.
 - تبسيط التشريع الضريبي.
 - إدارة المخاطر الضريبية.

¹ حنا، نعيم فهم؛ مرقص، سمير سعد، " دور الإستراتيجيات الضريبية والهندسة الإدارية في تفعيل جودة أداء الإدارة الضريبية: مدخل للإصلاح الضريبي الشامل"، المؤتمر الضريبي الثامن إصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية، مصر، ص3.

أولاً- تعريف الحوكمة الضريبية: Definition Of Tax Governance

لم تكن العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية جيدة في يوماً من الأيام، بل على العكس تماماً فإن تلك العلاقة يشوبها العديد من المشاكل والنزاعات، وذلك نظراً لاختلاف نظرة كل منهما تجاه الآخر، إذ ينظر المكلف للإدارة الضريبية نظرة سلبية وعدائية كإدارة تريد أن تنتزع أمواله رغماً عنه، في حين تعدّ الإدارة الضريبية ما تقوم به واجباً مقدساً نظراً لأنها الجهة المسؤولة عن تنفيذ التشريع الضريبي، فتقوم بفرض الضرائب على المكلفين دون مراعاة حقوقهم، ولاتساوي بين المكلفين الذين ينتمون إلى نفس الفئة، ما يدفع المكلفين إلى التهرب من دفع الضرائب المفروضة عليهم. ونتيجة لتلك العلاقة نشأت مشكلة انعدام الثقة بينهما، و نتج عنها عدم الالتزام بأحكام التشريع من كلا الطرفين؛ وتقدم الحوكمة ومبادئها الحل الأمثل لهذه المشكلة.

ويرى الباحث أن الغاية من حوكمة المنظومة الضريبية هي تعزيز ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية وضمان حقوقهم، بالإضافة إلى تعزيز قيم العدالة والمساواة بين المكلفين، وسيادة القانون، ومكافحة الفساد الإداري والمالي في الإدارة الضريبية والشفافية الضريبية والمساءلة، وكل ذلك سيؤدي إلى تضيق الفجوة الضريبية بين المكلف والإدارة، أي الحد من النزاعات الضريبية والتهرب الضريبي، والالتزام الطوعي للمكلفين وهذا سينعكس بشكل إيجابي على تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها المحددة بكفاءة وفاعلية.

وعليه فقد قام العديد من الباحثين والكتاب بتعريف الحوكمة الضريبية، وسوف يتم إدراج عدد من هذه التعريفات كمايلي:

عرفت الحوكمة الضريبية بأنها "مجموعة المبادئ والأسس والقواعد التنفيذية والإجراءات التنظيمية التي تكفل ضبط الأداء بالمنظومة الضريبية ككل من خلال تحديد قاطع لدور الأطراف ذوي العلاقة المستقلة أو التأثيرية بينهم التي ينبغي لكل طرف أداؤها طوعية مع فرض العقوبات في حال الإخلال بها"¹.

وعُرفت أيضاً بأنها "مجموعة القواعد والإجراءات التي تمارسها الإدارة الضريبية لضمان حسن سير العمل والارتقاء به، وزيادة الثقة بين المتعاملين وذلك لتحقيق أهداف التشريع الضريبي وزيادة الثقة في النظام الضريبي والاقتصادي للدولة"².

وكذلك عُرفت بأنها "مجموعة قواعد وضوابط وإجراءات تضمن حسن سير العمل وتحقيق الأهداف ولاسيما الشفافية وتعزيز المصداقية لتوطيد الثقة المتبادلة بين مصلحة الضرائب ومموليها"³.

¹ عبد الخالق، أسامة علي، (2016)، "التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للإصلاح المحاسبي والضريبي"، الفكر المحاسبي، مجلد 20، عدد 1، ص 676.

² عبد السميع، محمد رضا، (2008)، "حوكمة الإدارة الضريبية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثالث.

³ إبراهيم كامل، عاطف، (2008)، "مدى تحقيق قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 للعدالة الضريبية في إطار مفاهيم الحوكمة الضريبية"، المؤتمر الرابع عشر التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، ص 10.

كما عُرفت أيضاً بأنها" الحكم الرشيد للإدارة الضريبية بالمشاركة مع المجتمع المدني لتحسين الأداء وخلق مناخ من الشفافية والانضباط للحفاظ على حقوق الدولة من الإيرادات السيادية ومراعاة العدالة الاجتماعية وحماية حقوق الممولين والمكلفين بأداء الضريبة المفروضة، الأمر الذي يجعل من الإفصاح والشفافية عنواناً لحوكمة المنظومة الضريبية وصولاً إلى سلامة الأداء بالرقابة على الكفاءة والفاعلية وتقرير المساءلة"¹.

وبناء على ماسبق يمكن للباحث تعريف الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة من المبادئ والإجراءات التي تقوم بضبط ومعالجة الخلل القائم بين أطراف المنظومة الضريبية المتمثلة بالتشريع الضريبي، والإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي، أي هي النظام الذي يقوم على تنظيم العلاقات بين أطراف المنظومة الضريبية، لضمان حقوق كل طرف، تنظيمياً يؤدي إلى إصلاح ضريبي شامل، ورفع مستوى الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى المكلف، والتزامه الطوعي بتأدية الضرائب المستحقة عليه، ليحقق النظام الضريبي الأهداف المرجوة منه بكفاءة وفاعلية.

ثانياً-أهمية الحوكمة الضريبية : Importance of Tax Governance

تعد الحوكمة الضريبية (Tax Governance) من أهم العمليات الضرورية اللازمة لحسن عمل الإدارة الضريبية (Tax Administration) والتأكد من نزاهتها، والوفاء بالالتزامات والتعهدات تجاه جميع الموظفين (employees) في الإدارة الضريبية، بالإضافة إلى جميع المتعاملين مع الإدارة من المكلفين (الطبيعيين و الاعتباريين) أو من يمثلهم من المحاسبين أو المحامين، بما يكفل تحقيق أهداف الإدارة الضريبية.

ونتيجة للعلاقة الوثيقة بين أصحاب الشركات بصفته ممولين (مكلفين) ينظرون إلى الإدارة الضريبية كجهة تغتصب أموالهم، وبين الإدارة الضريبية بصفتها من أهم أصحاب المصالح في الشركات ونظرتها الدائمة تجاه المكلفين على أنهم يسعون للغش والتهرب الضريبي، كان لابد أن يكون هناك تطبيق لمبادئ الحوكمة الضريبية على الإدارة الضريبية مصاحباً لتطبيق مبادئ حوكمة الشركات على الشركات (المكلفين) وذلك لمراعاة حقوق المكلفين وتقليص الفجوة القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، لزيادة الثقة بينهما، وتأثير ذلك إيجاباً على الحصيلة الضريبية.

أي إن الحوكمة الضريبية تعد ذات أهمية قصوى لكل من المكلف والإدارة الضريبية²، فمن ناحية المكلف: فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليه بفوائد عدة، أهمها:

1. الثقة والإطمئنان من قبل المكلف بعدم تعسف الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لها.
2. العدالة بالمعاملة بين المكلفين والمحافظة على حقوقهم¹:

¹ جيهان، كامل محمد، (2012)، "حوكمة النظام الضريبي وأثرها على جذب الاستثمارات"، رسالة دكتوراه في الاقتصاد غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة، ص 12.

² الشافعي، جلال، "الحوكمة الضريبية"، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، ص 21-22.

- حق طلب الحماية من ظلم الإدارة الضريبية عند تطبيق القانون.
- حق اطلاع المكلف على آلية تقدير الوعاء وتحديد السعر الضريبي.
- 3. الشفافية بأداء عمل الإدارة الضريبية، يؤدي إلى عدم تزمّت المكلف في إساءة الظن بالإدارة الضريبية، وبالتالي راحته النفسية وعدم قلقه، أي رفع مستوى الوعي والثقافة الضريبية للمكلف بالإضافة إلى حسه بالمسؤولية تجاه المجتمع، وهذا بدوره يؤدي إلى افصاح المكلف عن أرباحه الخاضعة للضريبة بدقة وتأديتها في مواعيدها من غير تأخير.

4. احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف، بالإضافة إلى احترام وقته².

ومن ناحية الإدارة الضريبية:

فإن توافر الحوكمة الضريبية يعود عليها بفوائد كثيرة، أهمها:

1. محاربة الفساد الداخلي في الإدارة الضريبية، وعدم السماح بوجوده أو استمراره، بل القضاء عليه، وعدم السماح بعودته مرة أخرى³.
2. الإقلال من المنازعات والخلافات بين المكلف والإدارة الضريبية.
3. الحد من التهرب الضريبي لزيادة الحصيلة الضريبية.
4. شيوع المرونة في العمل داخل الجهاز الضريبي يساعد أعضائه على تأدية واجباتهم الوظيفية بدقة وهدوء نفسي، تجعلهم أكثر كفاءة وفاعلية في تطبيق القوانين الضريبية وتنفيذها.

ثالثاً- أهداف الحوكمة الضريبية: Goals of tax governance

يؤدي تطبيق الحوكمة الضريبية إلى تحقيق الإصلاح الضريبي الشامل كهدف رئيسي يتفرع منه أهداف عديدة أهمها⁴:

1. قدرة الإدارة على فرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للشركات للمحافظة على الحصيلة الضريبية من الضياع وتعظيم الربح الضريبي .
2. تحقيق الإصلاح الضريبي الشامل.
3. الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية، مثل مخاطر الفحص الضريبي الشامل، وتناقص القيمة بفعل عاملي التضخم، وتغير أسعار الصرف، بالإضافة إلى مخاطر تصاعد المنازعات الضريبية والمخاطر الناشئة عن التراكم الضريبي.
4. عدالة التشريع الضريبي في المعاملة بين المكلفين والإدارة الضريبية وكذلك بين المكلفين أنفسهم.
5. حصر المجتمع الضريبي يمنع التهرب الضريبي، ويقلل من ظاهرة الاقتصاد العشوائي¹.

¹ المهاني، خالد، (2012)، "الإدارة الضريبية"، محاضرات لطلاب السنة الثانية- ماجستير ضرائب، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، ص 40.

² المهاني، خالد، مرجع سبق ذكره، ص 35.

³ الخضير، محسن أحمد، (2005)، مرجع سبق ذكره، ص 50.

⁴ ابو علام، ولهي، (2011)، "نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات"، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم المصرفية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، ص 6.

6. الارتقاء بمستوى الأداء للوصول إلى معايير الجودة الشاملة².
ويشير الدكتور أسامة عبد الخالق إلى أن الهدف من الحوكمة الضريبية يكمن في³:
7. تعبئة الطاقة الضريبية بالكامل.
8. رفع مستوى الوعي الضريبي لأقصى درجة ممكنة.
9. تقييد الإدارة الضريبية في تفسيرها للنصوص الضريبية على خلاف ما استهدفه المشرع الضريبي.

رابعاً-أطراف الحوكمة الضريبية:

لقد قام الباحث بتعريف الحوكمة الضريبية بأنها مجموعة من المبادئ والإجراءات التي تتكفل بضبط الأداء ومعالجة الخلل القائم بين أطراف المنظومة الضريبية المتمثلة بالتشريع الضريبي، والإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي، أي هي نظام يقوم على تنظيم العلاقات بين أطراف المنظومة الضريبية، لضمان حقوق كل طرف، للوصول إلى إصلاح ضريبي شامل، ورفع مستوى الوعي الضريبي والثقافة الضريبية لدى المكلف، بالإضافة إلى التزامه الطوعي بتأدية الضرائب المستحقة عليه، ليحقق النظام الضريبي الأهداف المرجوة بكفاءة وفاعلية.

وبناء على التعريف السابق للحوكمة الضريبية يمكن للباحث تحديد الأطراف ذوي العلاقة بالمنظومة الضريبية، وهناك ثلاث أطراف هم:

1. التشريع الضريبي:

عبارة عن صياغة لمبادئ وقواعد السياسة الضريبية في شكل قوانين⁴ و تعليمات تسن لفرض الضريبة وحصرها وتحصيلها تنظم عمل الإدارة الضريبية والمتعاملين معها. ومن بالغ الأهمية التعرف بالتشريع الضريبي، وتوضيح أحكامه وتقريبها إلى ذهن المكلف، لأن من شأن ذلك جعل المكلف أكثر استيعاباً وفهماً لدور الضريبة، ويسهل عمل الإدارة الضريبية ومهمتها⁵.

2. الإدارة الضريبية:

الوحدة التي تجمع الكوادر الفنية المتخصصة التي يسند إليها تنفيذ وتطبيق التشريع المتعلق بالضريبة، وتجمع المعلومات عن المكلف وتفحص الملفات الضريبية وترتبط الضريبة ثم تقوم بتحصيلها وفقاً للقوانين،

¹ جعفر، يوسف حسن عثمان، (2017)، " دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين"، اطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، الخرطوم، ص52.

² جعفر، يوسف حسن عثمان، (2017)، " مرجع سبق ذكره، ص52. نقلاً عن: ابو عمر، عبد الناصر محمد فؤاد، (2010)، " إطار مقترح لأدلة الحوكمة الضريبية وأثرها على كفاءة وفاعلية الأداء الضريبي"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قناة السويس، ص 49.

³ عبد الخالق، أسامة، (2016)، " التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل بإصلاح المحاسبي والضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص676.

⁴ باجسير، على طه على؛ عبد الكافي، أشرف سالم، (2015)، " أثر تطبيق نظام الحوكمة في رفع كفاءة نظام الإدارة الضريبية وتحصيل الإيرادات : دراسة حالة على عينة من إدارات مصلحة الضرائب في ليبيا، مجلة جامعة سرت العلمية، مجلد5، العدد1، ليبيا، ص 113.

⁵ السيوفي، قحطان، (2008)، "السياسة المالية في سورية (أدواتها - دورها الإقتصادي)"، منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب، وزارة الثقافة، دمشق، ص

وهي بذلك تعدّ القاعدة الأساسية التي يركز عليها نجاح النظام الضريبي في أية دولة¹، لأن نجاح النظام الضريبي يتطلب إدارة ضريبية كفؤة وحبيرة، ونزيهة تتبع أساليب عمل مرنة تتلاءم مع الظروف الاقتصادية العامة². كما أنها تعدّ حلقة وصل بين التشريع الضريبي والممولين المكلفين بأداء الضرائب وفق هذا التشريع.

3. المجتمع الضريبي:

الأشخاص الطبيعيون كافة، مثل الأفراد المكلفين بدفع الضريبة والمحامين والمستشارين الضريبيين والمحاسبين، بالإضافة إلى مدققي الحسابات أو الأشخاص الاعتباريين من شركات مساهمة عامة أو خاصة أو شركات تضامن أو توصية بسيطة ممن يتعاملون مع الإدارة الضريبية³. و يعد المجتمع الضريبي من أهم عناصر المنظومة الضريبية، ولهذا كان من الضروري العمل على خلق مجتمع ضريبي واعي، يؤمن بعدالة الضريبة ودورها في تنمية المجتمع، و يعمل على خلق ثقافة الالتزام الطوعي للممولين⁴. وذلك يؤدي بدوره إلى بناء جسر من الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، ينعكس إيجابياً على الحصيلة الضريبية، التي تحقيق أهداف الدولة عن طريق تغطية الأعباء العامة، وبالتالي فإن أهم أفراد المجتمع الضريبي هم:

- المكلفون:

دافعوا الضرائب وهم العنصر الأساسي في المنظومة الضريبية ويمكن تصنيفهم إلى أشخاص طبيعيين وأشخاص اعتباريين.

- مدققو الحسابات:

نتيجة لتعارض المصالح بين الإدارة الضريبية التي تهدف إلى تحصيل أكبر قدر ممكن من أموال المكلفين كضرائب، وبين المكلفين الذين يسعون بكل الوسائل المتاحة، المشروعة وغير المشروعة للتهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم، دفع الكثير من الدول إلى تكليف مدققي الحسابات بتقديم البيانات الضريبية واعتمادها بما ينسجم مع القوانين الضريبية.

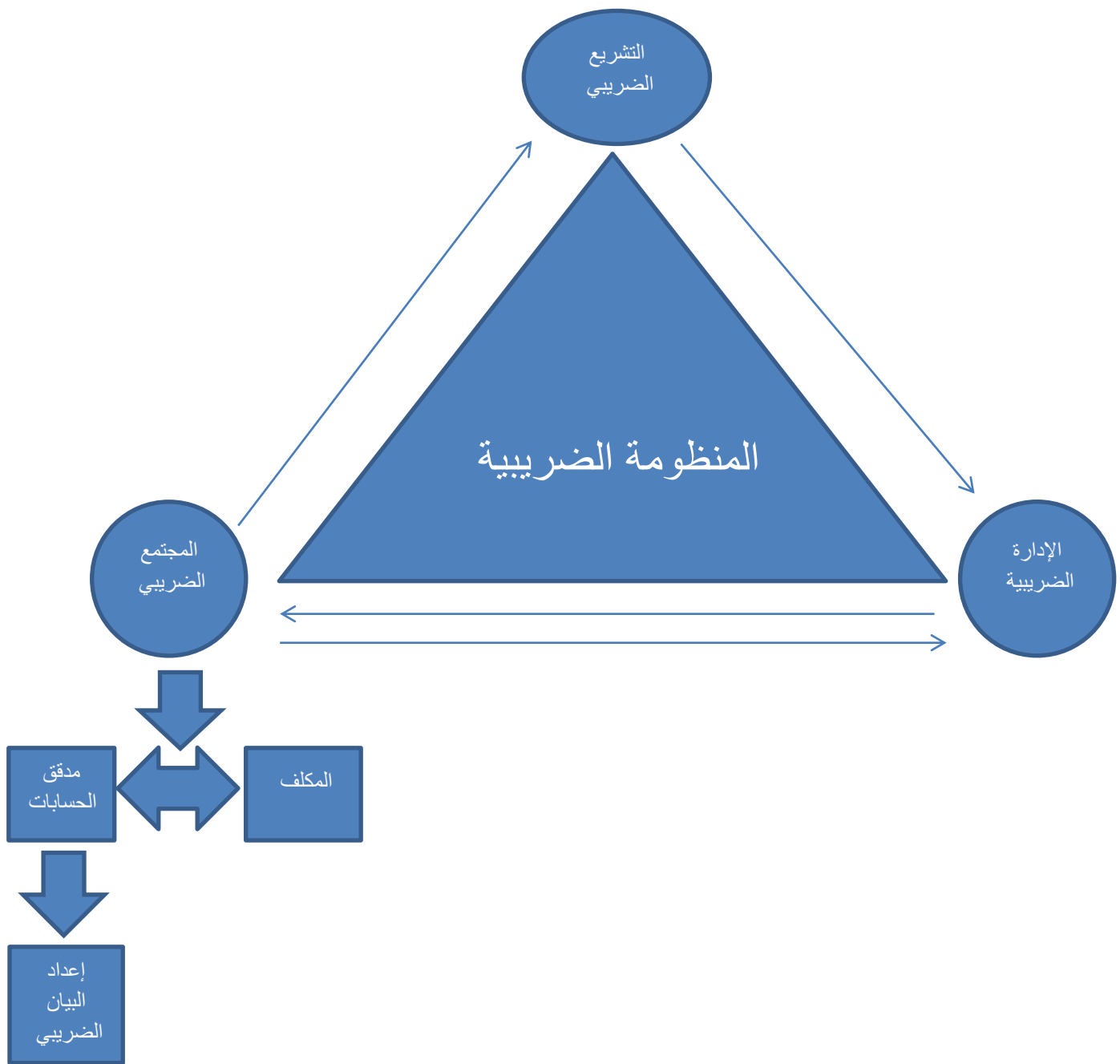
وفيما يلي الشكل رقم (2) يوضح العلاقة بين أطراف المنظومة الضريبية:

¹ كامل، عاطف إبراهيم؛ صادق، أحمد السيد، (2016)، "إعادة هيكلة الإدارة الضريبية ضرورة ختمية لجذب الإستثمارات"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية 2030، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مصر، ص4.

² السيوفي، قحطان، (2008)، مرجع سبق ذكره، ص83.

³ العبيني، مهند محمد موسى، (2012)، "أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، عمان، الأردن، ص28.

⁴ خليل، معوض السيد محمد، (2016)، "رؤية استراتيجية لإصلاح المنظومة الضريبية"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية 2030 - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - مصر، ص2.



المصدر: من إعداد الباحث

يرى الباحث أن الفكرة الرئيسية التي توضح مفهوم حوكمة المنظومة الضريبية يمكن الاستدلال عليها من خلال الشكل السابق. حيث أن الحوكمة الضريبية تقوم على ضبط العلاقات بين أطراف المنظومة الضريبية وتنظيمها، بحيث تحدد مسؤوليات كل طرف من أطراف المنظومة الضريبية وحقوقه لمنع حدوث تنازعات ضريبية بينهم. فلو بدأنا من رأس المثلث الذي يمثل التشريع الضريبي، وجب أن تتوفر البساطة في نصوصه وتوافقه مع أحكام القانون، بالإضافة لتحفيزه الشركات على اتباع مفهوم الحوكمة، و قاعدة المثلث تشكل علاقة وثيقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي، حيث تقوم الإدارة الضريبية بتنفيذ التشريع الضريبي وتطبيقه بعدالة على المكلفين، الذين يقومون بإعداد البيان الضريبي المطلوب عن طريق مدقق

الحسابات وفق للمادة /9/ من المرسوم التشريعي رقم/51/ لعام 2006، ثم تقديمه للإدارة الضريبية، ليشكل نقطة البدء في عمل الإدارة الضريبية إلا أن هذا لايعني الاعتماد المطلق عليه نظراً لإمكانية التلاعب والتحريف بالبيان وذلك بالاتفاق بين المدقق والمكلف. لذلك يتوجب على الإدارة الضريبية إلزام الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات وقواعدها، ولم يعد مقبولاً الاكتفاء بالقاء عبء الإلتزام بتطبيق ومتابعة تطبيق قواعد الحوكمة على عاتق الجهات الرقابية الأخرى بما فيها مراقبي الحسابات، وإلا كان أدى ذلك إلى غياب وحياد دور الإدارة الضريبية في الرقابة على الشركات والاعتماد على نتائج الجهات الرقابية الأخرى في مجال الحوكمة بسلبياتها وإيجابياتها¹.

وإن نجاح العلاقة بين الإدارة الضريبية والمجتمع الضريبي بشكل جيد، يؤدي إلى نجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المرجوة منه، ويعكس مدى وعي المكلفين والتزامهم الطوعي بتأدية الضرائب المستحقة عليهم، والعكس صحيح أي إن فشل هذه العلاقة سيؤدي إلى حدوث نزاعات ناتجة عن فجوة التوقعات الضريبية، يؤدي إلى فشل النظام الضريبي بتحقيق الأهداف المرجوة منه.

وفي النهاية تتم العودة من قبل المجتمع الضريبي إلى التشريع الضريبي ليفصل بينه وبين الإدارة الضريبية عند أية منازعات بينهما مع ضمان حقوق كل منهم.

خامساً- مدى إمكانية تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على النظام الضريبي:

بما أن الحوكمة معنية بوضع نظم حاكمة للتنظيم الإداري الفعال للمؤسسات وكيفية تحقيق أهدافها، وهي مطلوبة في جميع المنظمات التي تنفصل فيها الملكية عن الإدارة، ويتعدد فيها أصحاب المصالح، و مطلوبة للشركات المساهمة وشركات القطاع العام والمنظمات الحكومية وغير الحكومية، فإن النظام الضريبي أيضاً يحتاج إلى تطبيق مبادئ الحوكمة بما يضمن تحقيق أهدافه، ويحمي حقوق الأطراف ذات العلاقة كافة. ومن ناحية أخرى فإن النظام الضريبي أحد أهم أدوات السياسة المالية يتشابه في كثير من الأمور التي أوجبت تطبيق مبادئ الحوكمة في الشركات، مثل انفصال الملكية عن الإدارة، ووجود أطراف متعددة ذات مصلحة، وجود تضارب في المصالح²، كما هو موضح فيما يلي:

1. انفصال الملكية عن الإدارة (عقد الوكالة):*

أدى انفصال الملكية عن الإدارة في الشركات المساهمة إلى تقطعت الملكية وتوزيعها على عدد كبير من حملة الأسهم، وترتب عليه ضعف قدرة الملاك على التحكم في تصرفات الإدارة، بالإضافة إلى وجود قلة من حملة الأسهم لهم اليد العليا في توجيه سير هذه الشركات، مما أدى إلى زيادة الاهتمام والتفكير بضرورة

¹ عبد الخالق، أسامة علي،(2016)، "التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للإصلاح المحاسبي والضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص 652.

² عيد الرسول، ياسر عوض،(2016)، "تطبيق الحوكمة على الإدارة الضريبية في مصر مقارنة ببعض الدول الأجنبية"، مجلة مصر المعاصرة، مجلد 107، عدد 522، مصر، 52.

* نظرية الوكالة (Agency Theory): عرفت من قبل Jensen & Meckling على أنها عقد يرتبط بموجبه شخص أو أكثر (الموكل Principal) مع شخص آخر (الوكيل Agent) لأداء خدمة ما لمصلحته، ويتضمن العقد تفويض بعض صلاحيات اتخاذ القرار للوكيل.

وجود مجموعة من القوانين واللوائح بين الإدارة والمساهمين التي تعمل على حماية مصالح المساهمين. وفي عام 1976 قام كل من (Jensen and Meckling) بالاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإبراز أهميتها في الحد من المشاكل التي قد تنشأ عن الفصل بين الملكية والإدارة التي مثلتها نظرية الوكالة¹. وبالانتقال إلى النظام الضريبي لمعرفة فيما إذا كان هناك فصل بين الملكية والإدارة، نجد أن النظام الضريبي يتكون من مجموعة من العناصر هي:

- التشريع الضريبي.
- الإدارة الضريبية.
- المجتمع الضريبي.

إن الإدارة الضريبية كأحد عناصر النظام الضريبي هي الجهة التي يسند إليها تنفيذ التشريع المتعلق بالضريبة وتطبيقه، وجمع المعلومات عن الممول وفحص الملفات الضريبية وربط الضريبة ثم تحصيلها وفقاً للقوانين، فهذه الإدارة ليست المالك الفعلي للنظام الضريبي، وإنما تعمل من خلال ما يمكن تشبيهه بعقد الوكالة، ويكون المالك الحقيقي للنظام الضريبي كافة أفراد الشعب (المجتمع الضريبي)، الذي يوكل البرلمان في سن التشريعات الضريبية، ويوكل الحكومة في تطبيق القوانين الضريبية وإدارة الضريبة².

2. وجود أطراف متعددة ذات مصلحة:

ثمة أربعة أطراف رئيسية في الشركات المساهمة تعمل من أجل التطبيق الصحيح للحوكمة، تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لقواعد الحوكمة، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح والفشل في تطبيق هذه القواعد، وهؤلاء الأطراف لديهم مصالح متضاربة ومختلفة في بعض الأحيان. وهذه الأطراف هي:

- المساهمون (shareholders).
- مجلس الإدارة (board).
- الإدارة (management).
- أصحاب المصالح (stakeholders).

وقد تم التطرق إليهم مفصلاً في المبحث الأول (حوكمة الشركات). وبالانتقال إلى النظام الضريبي نجد أن هناك أطرافاً متعددة ذات مصلحة وهم:

- المكلفون (صغار - متوسطون - كبار): تتمثل مصلحة المكلفين في النظام الضريبي بأمور عدة هي:
 - العدالة في المعاملة بين المكلفين من قبل التشريع الضريبي (عدالة التشريع)، وكذلك العدالة في المعاملة من قبل الإدارة الضريبية (عدالة المطرح و عدالة التكاليف).
 - تخفيض الضرائب بإستمرار.

¹ دحدوح، حسين؛ قريط، نعمة؛ القاضي، يوسف، (2014)، "أصول المراجعة"، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 496.

² عبد الرسول، ياسر عوض، (2016)، "تطبيق الحوكمة على الإدارة الضريبية في مصر مقارنة ببعض الدول الأجنبية"، مرجع سبق ذكره، ص 53.

- عدم تعسف الإدارة الضريبية في استخدام السلطات الممنوحة لها.
- المحافظة على حقوق المكلفين.
- الشفافية بأداء عمل الإدارة الضريبية.
- احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف، واحترام وقته.
- **الحكومة:** تتمثل مصالح الحكومة في الإدارة الضريبية في¹:
 - تحصيل الضرائب الصحيحة في الوقت المحدد لتاريخ استحقاقها.
 - تحقيق أعلى قدر من الحصيلة الضريبية بأقل تكلفة.
 - تعاون المجتمع الضريبي للتطبيق الصحيح والفعال للقوانين الضريبية.
- **المستثمرون:** تتمثل مصالح المستثمرين في النظام الضريبي في:
 - استقرار التشريعات الضريبية وعدم تعقيدها بما لا يخل بقاعدة اليقين.
 - الحوافز الضريبية.
 - الإعفاءات الضريبية*.
- **أفراد المجتمع:** تتمثل مصلحة أفراد المجتمع جميعهم في النظام الضريبي في إعادة النظر في توزيع الدخل، فتؤخذ من ذوي الدخل أو رؤوس الأموال المرتفعة ضرائب تصاعدية عالية تشكل واردات للموازنة ليعاد توزيعها على ذوي الدخل والثروات البسيطة على شكل إعانات أو خدمات مالية واقتصادية واجتماعية.

3. وجود صراع بين الأطراف ذات العلاقة أو تضارب المصالح:

من خلال الفقرة السابقة يمكن أن نستنتج أن هناك اختلافاً في المصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالنظام الضريبي، فمصلحة المكلفين تخفيض الضريبة إلى أدنى حد ممكن، والإدارة الضريبية على العكس من ذلك من مصلحتها تحصيل أكبر قدر من الحصيلة، إذ ينظر المكلف للإدارة الضريبية نظرة سلبية وعدائية كإدارة تريد أن تنتزع أمواله رغماً عنه، في حين تعدّ الإدارة الضريبية ما تقوم به واجباً مقدساً نظراً لكونها الجهة المسؤولة عن تنفيذ التشريع الضريبي.

وأحياناً قد تتعارض المصالح بين المكلفين أنفسهم، فبعض الشركات الخاضعة للضريبة لاتعامل بعدالة، مثلاً عدم التزام بعض الشركات (المكلفين) بدفع الضرائب المستحقة عليهم دون أن تستطيع الإدارة الضريبية

¹ عبد الرسول، ياسر عوض، "تطبيق الحوكمة على الإدارة الضريبية في مصر مقارنة ببعض الدول الأجنبية"، مرجع سبق ذكره، ص 54.

* ففي سورية يعمد المشرع إلى دعم الزراعة، فقد أعفى الدخل الزراعي من أي ضريبة على الدخل، بينما أخضع الدخل الصناعي والتجاري والحرفي لضريبة الدخل، وذلك بموجب قانون الدخل الصادر بالقانون رقم/24 لعام 2003 وتعديلاته. وكذلك فإن المشرع السوري يشجع القطاع التعاوني (الإنتاجي و الاستهلاكي) فقد أعفاه أيضاً من ضريبة الدخل. كما منح المشرع الضريبي السوري إعفاءات ومزايا ضريبية لبعض القطاعات كالسياحة والصناعة. كما خفض الرسوم الجمركية على المواد الأولية المستوردة للصناعة أو الزراعة وكذلك على الآلات واللوازم الصناعية تشجيعاً لإنمائها.

اتخاذ إجراءات ضدها، يضع هذه الشركات في منافسة غير متكافئة مع الشركات التي تقوم بدفع الضرائب المترتبة عليها¹.

ومما سبق يستنتج الباحث أن الأسباب التي دعت إلى ظهور حوكمة الشركات كإفصال الملكية عن الإدارة ووجود أطراف متعددة ذات مصلحة وكذلك وجود صراع بين الأطراف ذات العلاقة، تتوافر في النظام الضريبي، أي يمكن تطبيق مبادئ حوكمة الشركات على النظام الضريبي كما طبقت من قبل على الشركات.

سادساً - مبادئ الحوكمة الضريبية:

أولاً-العدالة الضريبية:

1. مفهوم العدالة الضريبية:

هناك اعتقاد خاطئ سائد عند الكثيرين، وهو أن المساواة تعني العدالة، ولكن في الحقيقة هناك اختلاف كبير بين المصطلحين، فالعدالة هي أن يتم التعامل مع الناس بشكل عادل حسب ظروفهم، أي يتم الأخذ بعين النظر الاحتياجات والمتطلبات الخاصة بكل فرد. أما المساواة فهي عندما يعامل الجميع بالطريقة نفسها، دون أن يؤخذ بعين النظر الاحتياجات والمتطلبات الخاصة بكل فرد، بعبارة أخرى هي الحالة التي يمنح فيها كل فرد الحقوق والمسؤوليات نفسها بصرف النظر عن الاختلافات الفردية. ويمكن أن نستنتج مما سبق أنه لا يمكن تحقيق العدالة من خلال معاملة جميع المكلفين على قدم المساواة، لأن المساواة لا تعني العدالة بلا شك، بل تعدّ في بعض المواقف والظروف تجسيداً للظلم، وإنما يمكن تحقيق العدالة من خلال معاملة جميع المكلفين بطريقة منصفة (أي حسب ظروفهم)، أي إن التمييز بين المكلفين وعدم مساواتهم في أمر معين هو عين العدالة.

و تعد العدالة الضريبية من القواعد المهمة التي يجب أن تكون موضع اهتمام لدى المشرعين والكتاب على حد سواء، وكدليل على أهمية العدالة الضريبية تضمنت الدساتير في معظم دول العالم نصوصاً صريحة تدعو إلى التقيد بها وتطبيقها، وأن تكون أساساً لأي تشريع في المجال الضريبي، ففي دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012 نصت المادة (18) من الفصل الثاني (المبادئ الاقتصادية) من الباب الأول على أن (1- لا تفرض الضرائب والرسوم والتكاليف العامة إلا بقانون/2- يقوم النظام الضريبي على أسس

¹ عبد الرسول، ياسر عوض، (2016)، "تطبيق الحوكمة على الإدارة الضريبية في مصر مقارنة ببعض الدول الأجنبية"، مرجع سبق ذكره، ص 54. نقلاً عن: شعبان، إبراهيم محمد، (2014) تطوير الإدارة الضريبية ونظم المعلومات الحديثة"، بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي التاسع، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، دار الدفاع الجوي.

عادلة وتكون الضرائب تصاعدية بما يحقق مبادئ المساواة والعدالة الاجتماعية). بحيث تلعب العدالة الضريبية دوراً كبيراً في تشجيع الإمتثال الطوعي وكذلك الثقة بالإدارة الضريبية¹.

وبناءً على ما سبق يمكن تعريف العدالة الضريبية "بأنها الكيفية الحاصلة في توزيع الأعباء المراد تحصيلها بين أفراد المجتمع المبنية على الأيديولوجية السياسية والاجتماعية والاقتصادية السائدة في فترة معينة من الزمن، بحيث يمكن القول إن النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أفراد المجتمع بعدالتها"².

2. أنواع العدالة الضريبية:

يمكن التمييز بين نوعين للعدالة الضريبية هما³:

العدالة الأفقية: تعني أنه يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة معاملة ضريبية متساوية، فيقومون بتسديد ضرائب متماثلة، وهو ما يشكل أساس مبدأ المساواة أمام الضريبة.

العدالة الرأسية: تعني أنه يجب معاملة الأفراد ذوي الظروف الاقتصادية المختلفة معاملة ضريبية مختلفة، فمن هم في وضع أفضل يجب أن يدفعوا مزيداً من الضرائب.

و بالنظر إلى النوعين السابقين للعدالة الضريبية يتبين أن تطبيق العدالة الأفقية على المكلفين ذوي الظروف الاقتصادية المتماثلة سهل وبسيط، فبمجرد حصر المكلفين الذين ينتمون إلى نفس الفئة يمكن عندئذ تطبيق ضريبة واحدة عليهم، بينما تطبيق العدالة الرأسية يعدّ صعباً نوعاً ما، فغالبية المكلفين مختلفون في ظروفهم الاقتصادية، وهنا تظهر المشكلة بالصعوبة في تحقيق العدالة بين المكلفين. ولحل المشكلة السابقة، هناك رأيان فيما يتعلق بالكيفية التي تنتهجها الدولة في فرض الضرائب على المكلفين، يرى بعضهم أن الضرائب يجب أن تدفع مقابل المنفعة التي تعود على المكلف بطريقة غير مباشرة من الخدمات العامة التي تقوم الدولة بتقديمها، ويرى آخرون أن الضرائب يجب أن تدفع طبقاً لمقدرة كل مكلف على أدائها. وفيما يلي نعرض بإيجاز الإتجاهين للاسترشاد بهما في توزيع العبء الضريبي على المكلفين⁴:

مبدأ المنفعة كمعيار للعدالة الضريبية:

رأى أنصار هذا المبدأ أن التوزيع العادل لعبء الضريبة يكون وفقاً للمنفعة التي تعود على الأفراد عن طريق الخدمات العامة التي تقدمها الدولة لإشباع حاجاتهم، وبذلك تكون الضريبة ثمناً لقيام الدولة بعملية

¹ The Inland Revenue Department and the New Zealand Treasury, (2018), "Tax and fairness", Background Paper for Session 2 of the Tax Working Group, P5.

² بني هاني، عمر عابد، (2005)، "العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة، الأردن، ص 22. نقلاً عن: د. سمير محمد عبد العزيز، (بدون تاريخ)، "الثروة - الدخل - الاتفاق ومدى صلاحيتهم كمؤشرات للعدالة الضريبية"، المعهد القومي للإدارة العليا، القاهرة، ص 2.

³ بني هاني، عمر عابد، (2005)، "العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني"، مرجع سبق ذكره، ص 24.

⁴ نصار، السيد محمد السيد، (2011)، "مبدأ العدالة الضريبية في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005"، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد 68، الجمعية المالية والضرائب، مصر، ص 39-41.

التنظيم العام للمجتمع¹، ورأى أنصار هذا المبدأ أن هناك عقداً ضمناً يقوم بين الأفراد من جانب والدولة من جانب آخر، يلتزم بمقتضاه الأفراد بدفع الضرائب مقابل التزام الدولة بتحقيق منفعتهم العامة، ويعاب هذا المبدأ من جانبين هما:

- أن كثيراً من الخدمات التي تقدمها الدولة للمواطنين غير قابلة للقياس بالنقود.
- أن الأخذ بهذا المبدأ سيؤدي إلى تحميل الفقراء ضرائب أكثر من تحميل الأغنياء، وذلك نظراً لكونهم أكثر انتفاعاً من الأغنياء بالخدمات التي تقدمها الدولة من صحة وتعليم....الخ.

مبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية:

ينظر أنصار هذا المبدأ إلى الضريبة على أنها مساهمة في الأعباء العامة للدولة، وليس مقابل منفعة، فالضريبة ليست ذات طبيعة "عاقدية" بل ذات طبيعة "سيادية"، فالدولة تقوم بفرض الضرائب على أفراد الجماعة بما لها من سيادة عليهم أداء لواجب التضامن الاجتماعي، ووفقاً لهذا المبدأ فإن العدالة الضريبية تتحقق عن طريق اختلاف المعاملة الضريبية مع اختلاف الظروف الاقتصادية للمكلف.

3. خصائص العدالة الضريبية²:

لتحقيق العدالة في النظام الضريبي يجب التركيز على:

عدالة المطرح: تعني أن يؤمن المكلف بأن الوعاء الضريبي الذي فرضت عليه الضريبة عادل وصريح، وهنا تبرز كفاءة الجهاز الإداري للإدارة الضريبية في تحديد ذلك الوعاء الضريبي بعدالة.

عدالة التشريع: أي سن التشريعات والقوانين الضريبية وفقاً للقواعد الأساسية التي تقوم عليها الضريبة (قاعدة العدالة / قاعدة اليقين / قاعدة الملاءمة / قاعدة الاقتصاد)، مع مراعاة تغير الزمن والظروف الاقتصادية للبلاد.

عدالة التكليف: أن يتم التكليف وفقاً لقواعد وشروط موضوعية فلا يحمل المكلف جزافاً أو على أساس المظاهر.

4. متطلبات العدالة الضريبية³:

- ❖ **المساواة أمام الضرائب:** أي توزيع العبء الضريبي توزيعاً يؤمن تساوي المكلفين بالتضحية.
- ❖ **عمومية الضرائب:** يقصد بعمومية الضريبة فرض الضريبة على جميع الأشخاص وعلى جميع الأموال فلا يُعفى دون مسوغ قانوني بعض المكلفين من دفعها، كما لا تفرض على أموال دون أخرى. وبناء على ذلك يمكن تقسيم العمومية الضريبية إلى جزأين:

¹ السيوفي، قحطان، (2008)، "السياسة المالية في سورية (أدواتها - دورها الاقتصادي)"، مرجع سبق ذكره، ص 75.

² أحمد، بروا سردار، (2010)، "العوامل المؤثرة على العدالة الضريبية - دراسة تطبيقية في دوائر ضريبة الدخل في محافظات إقليم كردستان -

العراق"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة، الأردن، ص 15.

³ أحمد، بروا سردار، (2010)، مرجع سبق ذكره، ص 33.

- **العمومية الشخصية:** أن تفرض الدولة الضريبة على الأشخاص الخاضعين لسيادتها أو التابعين لها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون فيها على حد سواء، والقول بغير ذلك مجافٍ لمنطق العدالة.
- **العمومية المادية:** أن تخضع كافة الأموال الموجودة في إقليم الدولة لسيادتها، بمعنى أن تفرض الضريبة على جميع الأموال بلا إستثناء.
- ❖ **شخصية الضريبة:** أي أن تأخذ التشريعات الضريبية في اعتبارها عند فرض الضريبة على المكلف ظروفه ومركزه المالي وحالته الإجتماعية.
- ❖ **سعر الضريبة (معدل الضريبة):** سعر الضريبة هو نسبة الضريبة إلى الوعاء الخاضع لها، أي ذلك القدر الذي تقتطعه الضريبة من المال الخاضع لها¹.
- ويلعب معدل الضريبة دوراً كبيراً في تحديد مدى تحقق العدالة الضريبية في النظام الضريبي للدولة، ويمكن تمييز الأنواع المختلفة لضريبة الدخل على أساس معدل الضريبة وفق ما يلي²:
- **الضريبة النسبية: Proportional**
هي الضريبة التي لا يتغير فيها معدل الضريبة بتغير القاعدة الضريبية، أي هي نسبة ثابتة لا تختلف باختلاف المطرح الضريبي.
- **الضريبة التصاعدية: Progressive**
هي الضريبة التي ترتفع بارتفاع المطرح الضريبي، أي هي نسبة تتزايد مع تزايد المطرح الضريبي.
- **الضريبة التنازلية: Regressive**
هي الضريبة التي تتخفض بارتفاع المطرح الضريبي، أي هي نسبة تتخفض مع تزايد المطرح الضريبي.
- وفيما يلي مثالاً على الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية ومدى تحقيق كل منها للعدالة الضريبية، فلنفرض لدينا مكلفان الأول دخله (100,000) ل.س والثاني دخله (1,000,000) ل.س، ولنفرض أن دخل المكلفين خاضع للضريبة على الدخل بمعدل ثابت (10%)، وبناءً على ماسبق نستنتج أن المكلف الذي دخله (100,000) ل.س سوف يدفع ضريبة على الدخل بمقدار (10,000) ل.س، وكذلك المكلف الثاني صاحب الدخل (1,000,000) ل.س سوف يدفع ضريبة على الدخل بمقدار (100,000) ل.س.
- وتطبيقاً للضريبة التصاعدية نفرض أن المكلف صاحب الدخل (100,000) ل.س سوف يخضع للضريبة على الدخل بمعدل (10%)، أي إن الضريبة المستحقة على المكلف هي (10,000) ل.س، أما المكلف صاحب الدخل (1,000,000) ل.س فسوف يخضع للضريبة على الدخل بمعدل (12%)، أي إن الضريبة المستحقة على المكلف هي (120,000) ل.س.
- وبناءً على ماسبق يرى الباحث أن الضريبة النسبية لا تؤدي إلى العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، فالنسبة الثابتة (10%) في سعر الضريبة بالنسبة للمكلفين ذوي الدخل المنخفض تعد أشد ظلماً من تلك التي

¹ بني هاني، عمر عابد، (2005)، مرجع سبق ذكره، ص 94.

² المهاني، خالد؛ العدي، ابراهيم؛ وآخرون، (2017)، "المحاسبة الضريبية"، منشورات جامعة دمشق، كلية الإقتصاد، ص 30+31.

يدفعها ذوو الدخل المرفع، على الرغم من أن مقدار الضريبة التي يدفعها المكلفون ذوو الدخل المرتفع تزيد عما يدفعه المكلفون ذوو الدخل المنخفض، حيث أن معدل (سعر) الضريبة النسبية يفرض بمعدل واحد على الدخل مهما بلغت قيمته وهو بذلك يحقق العدالة الأفقية، ولكن هذا المعدل النسبي قد يعجز عن تحقيق العدالة الرأسية. وعلى العكس تماماً نلاحظ أن الضريبة التصاعدية تؤدي إلى العدالة في توزيع الأعباء الضريبية، وذلك بمراعاتها مبدأ القدرة على الدفع، فهي بذلك تحقق العدالة الرأسية، ولكنها في الوقت نفسه تعجز عن تحقيق العدالة الأفقية.

❖ **الازدواج الضريبي:** تتطلب العدالة الضريبية ألا يخضع الشخص الواحد للضرائب أكثر من مرة لنفس السبب في فترة زمنية واحدة وعلى نفس المال¹.

مما سبق يستنتج الباحث أهمية مبدأ العدالة الضريبية كأحد مبادئ الحوكمة الضريبية لما له من دور هام في تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين لتشجيعهم على الامتثال الطوعي و الثقة بالإدارة الضريبية، وبالتالي الحد من الفجوة الضريبية بين الإدارة الضريبية والمكلفين.

ثانياً: مبدأ حماية حقوق المكلفين (Taxpayers' Rights):

1. مفهوم حماية حقوق المكلفين:

إن من مبادئ الحوكمة الضريبية التأكيد على حماية حقوق المكلفين، أي يجب على الإدارة الضريبية أن تعتبر محور إهتمامها الأصل حقوق المكلفين مثلما تعتبر يقيناً أن حقوق الخزنة العامة للدولة إهتمامها الأول والوحيد². حيث إن حماية حقوق المكلفين ضرورة حتمية لنجاح الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها المرجوة بكفاءة عالية. وهناك مجموعة من المبادئ الفرعية التي تدعم هذا المبدأ لضمان تحقيقه بشكل صحيح وذلك على الشكل التالي³:

- ينبغي وضع الإجراءات والآليات الضرورية التي تكفل ضمان حقوق المكلفين وحمايتهم وتسهيل حصولهم عليها وممارستها دون انتقاص أو انتهاك من قبل الإدارة الضريبية.
- ينبغي إعطاء الفرصة الكاملة للمكلفين للمشاركة الفعالة في اتخاذ القرارات التنفيذية التي تؤثر في وضعهم الضريبي.
- ينبغي وضع وإصدار وثيقة حقوق المكلفين، التي توضح حقوق المكلفين وواجباتهم.

¹ بني هاني، عمر عابد، (2005)، مرجع سبق ذكره، ص 82.

² شلبي، جيهان كامل محمد، (2012)، "مبادئ الحوكمة الضريبية وفقاً لمفاهيم دمج المصالح الضريبية"، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، العدد 4، مصر، ص 1048.

³ الشافعي، ياسر زكريا، (2015) "حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي"، المؤتمر الضريبي الثاني والعشرين بعنوان: تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء متطلبات الاستثمار والتنمية- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مجلد2، مصر، ص 46.

2. الحقوق الأساسية للمكلفين:

في أي مجتمع ديمقراطي سيحظى المكلفون بعدد من الحقوق الأساسية التي تضمن حقوقهم، حيث إن معظم البلدان لديها تشريعات تنظم حقوق المكلفين والتزاماتهم فيما يتعلق بالضرائب. وكما هو متوقع، ونظراً لتنوع البيئات التي تواجهها الإدارات الضريبية في جميع أنحاء العالم، فإن التفاصيل المحددة للحقوق والالتزامات تتباين إلى حد ما حسب البلد، ومع ذلك هناك عدد من الحقوق مشتركة يمكن تحديدها بين البلدان. ففي عام 1990، نشرت لجنة العمل المعنية بشؤون المالية العامة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) وثيقة بعنوان "حقوق والتزامات دافعي الضرائب- دراسة استقصائية للحالة القانونية في بلدان مظمة التعاون الاقتصادي والتنمية" ووجدت الدراسة أن معظم البلدان في ذلك الوقت لم يكن لديها ميثاق واضح للمكلفين، وأن الحقوق الأساسية للمكلفين في جميع الأنظمة كانت على الشكل التالي¹:

1. حق المكلف في الحصول على المعلومات، والاستماع إليه، وكذلك حقه في الحصول على المساعدة اللازمة عند الطلب:

تعد الولايات المتحدة من أولى الدول التي تبنت في بداية الخمسينيات من القرن الماضي برنامجاً حكومياً لمساعدة المكلفين على التكليف الضريبي، حيث يقوم فريق من المتطوعين أو الموظفين بإعداد الإقرارات الضريبية للمكلفين²، كما تُلزم قوانين دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) الإدارات الضريبية بأن تحيط المكلف علماً بالزمان والمكان والتغيرات التي تطرأ على التزاماته الضريبية³. و لتلبية تلك الحقوق يجب على الإدارة الضريبية أن:

- تساعد المكلف على فهم الالتزام الضريبي الخاص به. فمن حق المكلف أن يعي التزامه الضريبي جيداً قبل أن يُطالب بالوفاء به، فقد اعترفت الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة بتعقيد القانون الضريبي وصعوبة فهمه الأمر الذي يستعصي على كثير من المكلفين فهمه والالتزام بأحكامه على نحو صحيح⁴.
- توضح للمكلف أسباب القرارات التي تم اتخاذها.
- تجيب على استفسارات المكلف بأسرع وقت ممكن.
- تجيب على المكالمات الهاتفية للمكلف على الفور دون أي مماطلة.

¹ Douglas H. Shulman, (2011), "Tax Administration in OECD and Selected Non- OECD Countries: Comparative Information Series (2010)", Forum on Tax Administration, p 202+205.

² الفندي، سليمان، (2017)، "الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة"، مجلة جامعة البعث، المجلد 39، العدد 44، ص 64. نقلاً عن: صديق، رمضان، (2005)، "الإدارة الضريبية الحديثة"، جامعة حلوان، دار النهضة العربية، ص 84.

³ الفندي، سليمان، (2017)، "الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة"، مجلة جامعة البعث، المجلد 39، العدد 44، ص 64. نقلاً عن: Predrag Goranovic, Taxpayers Right and Tax Administration in Montenegro, PHD, school of Economics, University of Montenegro, Podgorica, p2.

⁴ محمد، عرفان فوزي، (2016)، "تطوير الإدارة الضريبية وفق مبادئ الحوكمة خطوة أولى نحو إصلاح المنظومة الضريبية"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين 2016- دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية 2030، ص 7.

- تعطي المكلف فرصة الحصول على مستشار قانوني أو ضريبي معتمد أثناء أي تحقيق.

2. الحق في الطعن:

سوف تسعى الإدارة الضريبية في الظروف العادية إلى:

- شرح كامل لحقوق المكلف في المراجعة والاعتراض والطعن، إذا كان غير متأكد منها أو تحتاج إلى توضيح.

- مراجعة قضية المكلف، إذا كان يعتقد أن الإدارة الضريبية قد أساءت تفسير الحقائق، تطبيق القانون بشكل غير صحيح، أو عدم التعامل مع الشؤون الخاصة به بشكل صحيح.

- ضمان أن تتم المراجعة بطريقة شاملة ومهنية ونزيهة من قبل ممثل محتمل لم يشارك في القرار الأصلي الذي تم اتخاذه.

- إعطاء أسباب مقنعة للمكلف إذا كان اعتراضه غير مسموح به كلياً أو جزئياً.

- طلب مزيد من المعلومات من المكلف فقط حيث يكون ذلك ضرورياً لحل المشكلات محل النزاع.

3. الحق في الدفع بما لايزيد عن المبلغ المستحق عليه:

يجب على الإدارة الضريبية التعامل بنزاهة في جميع المعاملات التي تتم بينها وبين المكلف، حيث يدفع المكلف فقط الضريبة المستحقة عليه قانوناً.

4. حق اليقين:

يشير هذا الحق إلى أن الضريبة المفروضة على المكلف يجب أن تكون محددة وصريحة، وأن يكون توقيت الجباية وطريقتها والمبالغ المطلوب جبايتها محدداً وواضحاً للمكلف و لكل من يهمه الأمر، وبالتالي يجب على الإدارة الضريبية القيام بما يلي:

- توفير المشورة اللازمة للمكلف.

- تنظيم مكان ووقت مناسبين للمقابلة وإتاحة الوقت اللازم للمكلف لإعداد سجلاته.

5. حق الخصوصية:

يجب على الإدارة الضريبية :

- إجراء استفسارات عن المكلف فقط عند الحاجة للتأكد من أنه امتثل لالتزاماته الضريبية.

- الحصول على المعلومات ذات الصلة بالاستفسارات المطلوبة فقط.

- التعامل مع أي معلومات تم الحصول عليها كمعلومات خاصة.

6. حق السرية:

يُعترف بحق السرية على نطاق واسع كحق أساسي من حقوق المكلفين، وذلك نظراً للحجم الهائل من المعلومات التي تمتلكها الإدارة الضريبية عن المكلفين¹، حيث يتوجب على الإدارة الضريبية:

¹ IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation), (2018), " Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights", 2015–2017 General Report on the Protection of Taxpayers' Rights, p 27.

- عدم الاستخدام أو الكشف عن أية معلومات شخصية أو مالية عن المكلف إلا إذا كان قد أذن لها خطياً للقيام بذلك أو في الحالات التي يسمح بها القانون.
- السماح فقط للموظفين داخلها الذين يأذن لهم القانون، بالوصول إلى المعلومات الخاصة بالمكلف وذلك لإدارة البرامج والتشريعات.
- من خلال ماتقدم يستنتج الباحث أن هناك عدداً من الحقوق الأساسية الواجب توافرها وتحقيقها للمكلفين، وأن وجود مثل هذه الحقوق من شأنه أن يُعمق العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية ويوطدّها، ما يؤدي بدوره إلى زيادة الثقة بين الطرفين، وتجنب الدخول في نزاعات يترتب عليها تكاليف يتحملها طرفا العلاقة الضريبية أي المكلفون والإدارة الضريبية.

ثالثاً-الشفافية الضريبية:

1. مفهوم الشفافية الضريبية: The concept of Tax Transparency

يعدّ موضوع الشفافية وتبادل المعلومات الضريبية بين المكلف (Taxpayer) والإدارة الضريبية (Tax administration) موضوعاً هاماً وأساسياً للحكومات في العالم لما يشكّله من خطورة على مستويات عدة. حيث أن مصداقية وفعالية النظام الضريبي في تحقيق أهدافه المرجوة ترتكز على مدى قوة العلاقة القائمة بين الإدارة الضريبية والمكلف ومتانتها، التي يجب أن تبنى على الثقة والشفافية في التعامل من قبل كلا الطرفين دون أي استثناء. فكما يجب أن يفصح المكلف عن أرباحه الحقيقية الظاهرة بالبيان الضريبي بشفافية وصدق دون أي تلاعب أو تحريف لتحقيق مصلحة الإدارة الضريبية باستقطاع الضرائب المستحقة، كذلك يجب أن تتوفر الشفافية بعمل الإدارة الضريبية لضمان حقوق المكلفين ومصالحهم. و يعد مبدأ الإفصاح والشفافية الضريبية واحداً من مجموعة المبادئ الهامة واللازمة لحوكمة المنظومة الضريبية.

ووفقاً لمنظمة الشفافية الدولية (Transparency International)*، فإن الشفافية سمة من سمات الحكومات والمنظمات والأفراد، المنفتحين بالكشف عن المعلومات والخطط والإجراءات المتبعة¹. أي هي درجة مشاركة المنظمة للمعلومات التي يحتاجها أصحاب المصلحة لاتخاذ قرارات مستنيرة².

وتم تعريف الشفافية الضريبية بأنها وضوح التشريعات وسهولة فهمها، واستقرارها وانسجامها مع بعضها، وموضوعيتها، ووضوح لغتها ومرونتها وتطورها وفقاً للتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والإدارية بما يتناسب

* الشفافية الدولية (Transparency International) يُرمز لها بإختصار (TI) وهي منظمة دولية غير حكومية معنية بالفساد، وقد تأسست في برلين بألمانيا عام 1993 كمؤسسة غير ربحية، وتشتهر عالمياً بتقريرها السنوي (مؤشر الفساد) الذي هو عبارة عن قائمة مقارنة للدول من حيث إنتشار الفساد حول العالم (Wikipedia).

¹ Transparency International, (2009), "The Anti-Corruption Plain Language Guide", Berlin: Transparency international, p44.

² Shel Holtz, John c. Havens, (2008), "Tactical Transparency: How Leaders Can Leverage Social Media to Maximize Value and Build their Brand", Published by Jossey-Bass A Wiley Imprint, p22.

مع روح العصر، إضافة إلى تبسيط الإجراءات، ونشر المعلومات والإفصاح عنها وسهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع.¹

وقد تم تعريف الشفافية الضريبية أيضاً بأنها الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين وذلك من شأنه أن يؤدي إلى زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة على دخولهم.²

ففي الوقت الحاضر يحتاج المكلفون إلى المزيد من المعلومات عن شفافية الإجراءات الضريبية، ويريدون أن تفصح الإدارة الضريبية بشكل أكثر صراحة عن الضرائب التي يدفعونها، حيث أن الشفافية الضريبية هي مدى إمكانية حصول المكلفين على المعلومات المطلوبة عن الضرائب.³

ويُمكن للباحث بعد استعراض تلك التعاريف أن يُحدد مفهوم الشفافية الضريبية لكل طرف من أطراف المنظومة الضريبية:

التشريع الضريبي:

الشفافية في صياغة التشريعات الضريبية أي معرفة الآلية أو المعيار أو الحاجة التي دعت لصياغة تلك التشريعات، بالإضافة إلى توحيد جميع المصطلحات الواردة ضمن تلك التشريعات، حتى تتمكن الإدارة الضريبية من تطبيقها بسهولة ويسر، وكذلك حتى يتمكن المكلف من حساب التزاماته الضريبية بكل سلاسة.

الإدارة الضريبية:

درجة مشاركة الإدارة الضريبية للمعلومات الضريبية التي يحتاجها المكلفون، للاطلاع على حقوقهم وواجباتهم والإجراءات التي يتم إتباعها في حساب الضرائب المستحقة عليهم، وكذلك مشاركتهم في إعداد القوانين الضريبية لإبداء آرائهم بها، على نحو يسهم في تخفيض الفجوة الضريبية القائمة بين المكلف والإدارة الضريبية، وزيادة الثقة والمصداقية بينهما، وتقليل سوء الإدارة وفسادها، وضمان نزاهة كافة العاملين في الإدارة واستقامتهم، بالإضافة لتفعيل أدوات المساءلة، بما يعود بالنفع على الحصيلة الضريبية.

المجتمع الضريبي:

درجة مصداقية المكلف بالإفصاح عن أرباحه الحقيقية الظاهرة بالبيان الضريبي بشفافية وصدق دون أي تلاعب أو تحريف بما يحقق مصلحة الإدارة الضريبية باستقطاع الضرائب المستحقة بشكل صحيح.

2. أهداف الشفافية الضريبية:

¹ السبيعي، فارس، (2010)، " دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية"، إطروحة دكتوراة، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، قسم العلوم الإدارية، الرياض، ص16.

² الكعبي، جابر محمد علي؛ عبد الحميد، ياسر عمار، (2008)، " شفافية الضريبة وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب"، ورقة مقدمة ضمن مؤتمر إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة، بغداد، ص8.

³ Fadjat O.P. Siahaan, (2013), " The Effect of Tax Transparency and Trust on Taxpayers' Voluntary Compliance", Airlangga University Surabaya, GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.2 No.3,p5.

النظام الضريبي الشفاف هو النظام الذي يتيح للمكلف الضريبي مايلي¹:

1. حساب التزاماته الضريبية بسهولة : أي يمكن للمكلفين اتباع التعليمات الضريبية وجدول معدلات الضرائب بسهولة، وذلك لتحديد التزاماتهم الضريبية المستحقة.
2. يُخفض من تكاليف الالتزام المباشرة وغير المباشرة لكل من المكلف والإدارة الضريبية: وذلك انطلاقاً من مساهمة الشفافية الضريبية في تخفيض حالات الاعتراض على التكاليف وما يستلزمه هذا الأمر من وقت وجهد، و يؤدي إلى تكاليف إضافية وتأخر في عملية تحصيل الضريبة.
3. إدراك المكلفين وفهمهم للمنطق الكامن وراء القوانين والمعدلات الضريبية: أي أن يتمكن المكلفون من فهم المنطق (مسوغات) المشرعين الكامنة وراء وضع تلك القوانين والمعدلات الضريبية، سواء أُنقِص المكلفين مع تلك المسوغات أم لا، ولكن من بالغ الأهمية أن يكونوا قادرين على فهمها.² فتوضيح القوانين والتعاليم وغيرها من الإجراءات والتدابير التي تتخذها الإدارة الضريبية في إطار عملية فرض الضريبة، يزيد من معرفة المكلف بحقوقه وواجباته، وهذا الأمر يزيد من درجة الوعي الضريبي لدى المكلف.
4. إدراك المكلفين مدى امثال الآخرين: أي أن يدرك المكلفون مدى تطبيق القوانين الضريبية على الآخرين، بمعنى أن يدركوا مدى احتمال قيام أصدقائهم وجيرانهم والشركات المنافسة بدفع الضرائب المستحقة عليهم فعلياً.

3. مبادئ تطبيق الشفافية الضريبية:

تقوم مبادئ تطبيق الشفافية الضريبية على النقاط الرئيسية التالية:³

1. مشاركة المواطنين في إعداد القوانين الضريبية: وذلك من خلال عرض مشاريع القوانين والمراسيم الضريبية على المواطنين لإبداء الرأي المعلل الذي يمكن أن تستفيد منه الإدارة الضريبية، فتعدل المشروع بما يحقق الغاية منه، ويمكن أن يتم هذا من خلال زيادة دور السلطة التشريعية عند إقرار القوانين لأنها المؤسسة التي تمثل المواطن في التأثير على عملية وضع القرارات.
2. حماية حقوق المكلف الضريبية: ويتم ذلك من خلال مجموعة من الإجراءات أهمها:
 - المحافظة على سرية معلومات المكلف التجارية التي تطلع عليها الإدارة الضريبية.
 - المعاملة الضريبية المتماثلة لذات الظروف المتعلقة بنفس الاختصاص.

¹ Government Accountability Office (GAO), (2005), "Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions", GAO-05-1009SP (9/05), p 48.

² Government Accountability Office (GAO), (2005), "Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions", GAO-05-1009SP (9/05), p 48.

³ الكعبي، جابر محمد علي؛ عبد الحميد، ياسر عمار، (2008)، شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب، مرجع سبق ذكره، ص8.

• تحسين ظروف الاعتراض وإجراءاته، ثم التقاضي للمكلف، بما يسمح بإنصافه خلال تعامله مع الإدارة الضريبية.

• ضمان حق المكلف بالاطلاع على الآلية التي يتم من خلالها تكليفه بالضريبة.

3. تفعيل دور الإعلام الحيادي والنزيه في الموضوعات ذات الصلة بالضرائب، وضمان حماية

الإعلامي عند تسليطه الضوء على فساد الإدارة الضريبية أو سلبيات التشريع الضريبي.

4. تفعيل دور الرقابة الداخلية لدى الإدارة الضريبية لتعزيز ضبط أداء موظفي الإدارة الضريبية، وهذا

يسمح بكشف المخالفات التي يرتكبونها بما يسمح بمحاسبتهم عند عدم الحيادية أو النزاهة.

5. تأمين قناة للتواصل المباشر بين السلطة الإدارية العليا في الإدارة الضريبية والمكلف من خلال

الانترنت أو صندوق شكاوى مباشر فعال وسري.

وقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) بتطبيق المبادئ التوجيهية التالية

في وضع تشريعات ضريبية أكثر شفافية:¹

1. أولوية إصدار نظام ضريبي جيد:

إن الشفافية (Transparency) مبدأ أساسي من مبادئ النظام الضريبي الجيد، وللأسف لم تحظ بأولوية

عالية في التشريعات الضريبية في السنوات الأخيرة. ولكي يصبح التشريع الضريبي أكثر شفافية، يتوجب

على المشرعين أن يعترفوا بأهمية الشفافية في تحقيق تشريع ضريبي عادل، وتحسين الامتثال الطوعي،

وجعل البيئة الاقتصادية بيئة صحية.

2. تطبيق نهج الشفافية:

يجب على المشرعين مراجعة القوانين الضريبية بدقة لإزالة الغموض في نصوص التشريع الضريبي، وينبغي

قدر الإمكان تنقيح التشريعات القائمة. و تقييم مدى اتساق جميع التشريعات المرتبطة مع مبدأ الشفافية.

فعلى سبيل المثال أي تغيير مقترح على التشريع الضريبي يجب أن يعالج مدى قدرة المكلفين قادرين على

فهم المعدلات الضريبية الحقيقية الخاصة بهم والقدرة على حساب التزاماتهم الضريبية، وإذا كان الجواب لا،

فإن هناك حاجة إلى عمل إضافي لجعل الاقتراح يتسق مع مبدأ الشفافية.

4. العلاقة بين الشفافية والثقة والالتزام الطوعي للمكلفين²:

تسهم الشفافية الضريبية إيجاباً في تعزيز الثقة (Trust) من خلال بناء المصداقية (Credibility) بين

المكلف والإدارة الضريبية، وعلاوة على ذلك، فإن زيادة الشفافية يُمكن الإدارة الضريبية من أن تقلل الشك

لدى المكلفين وتسمح لهم باتخاذ القرارات العقلانية.

¹ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),Tax Policy Concept Statement 3, Guiding Principles for Tax Law Transparency, September 2003,p13.

² Fadjar O.P. Siahaan,(2013),” The Effect of Tax Transparency and Trust on Taxpayers’ Voluntary Compliance”, Airlangga University Surabaya, GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.2 No.3,p5,6.

و الثقة في الإدارة الضريبية يعزز الامتثال الطوعي للمكلفين، فقد أثبتت دراسة (Murphy 2004) أن الثقة في السلطات الحكومية لها تأثير قوي في ردود فعل المواطنين تجاه السلطات واستعدادهم للالتزام طوعية بالتوجيهات الصادرة عنها. و هناك علاقة بين المعاملة العادلة والصحيحة للمكلف والثقة بالإدارة الضريبية، وترتبط الثقة بدورها بالرغبة في الامتثال الطوعي.

وإذا شُهد الموظفون بالإدارة الضريبية يتصرفون بشفافية، فإن المكلفين سيثقون في دوافع تلك الإدارة، وسوف يؤدون مستحقاتهم طوعية، ولذلك فإن الشفافية (transparency) والثقة (Trust) مترابطان، ولا يمكن أن يوجد أحدهما دون الآخر.

وبناءً على ماسبق يمكننا القول إن الإدارة الضريبية التي تتميز بدرجة عالية من الشفافية الضريبية، سوف تكتسب درجة أكبر من الثقة من قبل المكلفين، وبالتالي سوف تكون قادرة على تحقيق المزيد من الامتثال الطوعي للمكلفين.

5. العلاقة بين الشفافية الضريبية والمساءلة (Accountability):

تعد المساءلة والشفافية ركيزتين أساسيتين للحكومة الجيدة.¹ ولقد عرف هاموند (Hammond) المساءلة بأنها وسيلة يمكن للأفراد والمنظمات عبرها أن يتحملوا مسؤوليات أداؤهم بحيث يؤدي ذلك إلى اطمئنان من يتعامل معهم بأن الأمور تجري للصالح العام وفق الأهداف المرسومة، وتستند إلى تعظيم الممارسات الجيدة وتحجيم الممارسات السيئة، وأن المشكلات يتم التعامل معها بعدالة ومساواة.²

وبما أنَّ الإدارة الضريبية مسؤولة أمام الحكومة والمكلفين الذين سوف يتأثرون بأعمالها والقرارات المتخذة من قبلها، فإن توافر الشفافية وتعزيزها في الإدارة الضريبية يؤدي إلى تقوية حق المكلفين وتفعيله في مساءلة المسؤولين في الإدارة عن قراراتهم وعن الإجراءات المتبعة المشكوك فيها، و إن توفر المعلومات حول نشاطات الإدارة الضريبية يعزز قدرة المكلف على المساءلة. أي هناك علاقة ارتباط قوية ووثيقة بين الشفافية الضريبية والمساءلة فكل منهما يعزز الآخر، فتوافر الشفافية الضريبية يدعم حق المكلف بالمساءلة عند انتهاك أحد حقوقه، وإذا كان هناك شفافية ضريبية من دون أن يكون للمكلف الحق بالمساءلة تصبح عندئذ الشفافية بلا معنى، أي إن المساءلة لا يمكن أن تتحقق دون الشفافية.³

¹ Schlotterbeck, Stephane, (2017), "Tax Administration Reforms in the Caribbean "Challenges, Achievements, and Next Steps", IMF Working Paper.

² السبيعي، فارس، (2010)، " دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية"، مرجع سبق ذكره، ص38.

³ Adamu Pantamee, Abdurrahman;Binti Mansor, Muzainah; Othman, Zaleha;(2017), "Performance-Governance Tax Administration Reform Model as an Instrument for Tax Revenue Generation in Nigeria", INTERNATIONAL JOURNAL OF INNOVATIVE RESEARCH & DEVELOPMENT, Vol 6 Issue 3, p79.

6. العلاقة بين الشفافية الضريبية و الفساد الإداري (administration corruption):

إن تعزيز الشفافية الضريبية ضرورة حتمية لأنها من أهم الأدوات الضرورية لمكافحة الفساد والاستخدام غير اللائق للمناصب العامة مقابل تحقيق مكاسب خاصة. وغياب الشفافية وتكريس الضبابية في العمل الإداري داخل الإدارة الضريبية يعدّ من أهم العوامل المساعدة على ظهور الفساد، أي إن هناك علاقة عكسية بين الشفافية الضريبية والفساد، و كلما زادت درجة الشفافية الضريبية أدى ذلك إلى تقليل نسبة الفساد في الإدارة الضريبية والعكس صحيح، أي كلما غابت الشفافية في عمل الإدارة الضريبية زادت نسبة الفساد فيها¹. والشفافية في حد ذاتها ليست كافية للحد من الفساد القائم، فجعل المعلومات متاحة للمجتمع الضريبي لن تمنع الفساد أو تقف في وجهه، إلا إذا كانت مرتبطة بالمساءلة كما بينا سابقاً.

وقد احتلت سورية في عامي 2017 و 2018 المرتبة 178 من أصل 180 بلدا وإقليماً وفقاً لمدرجات انتشار الفساد في قطاعها العام استناداً إلى آراء الخبراء والمسؤولين في مجال الأعمال، وذلك حسب مقياس يتراوح بين 0 و 100 نقطة. و تُمثل النقطة صفر البلدان الأكثر فساداً في حين تُمثل النقطة 100 البلدان الأكثر نزاهة، إذ حصلت سورية على 14 نقطة في عامي 2017 و 2018 ما يؤكد ازدياد الفساد خلال فترة الأزمة مقارنة بالعام 2012 التي حصلت فيه على 26 نقطة².

ويرى الباحث أن مبدأ الشفافية الضريبية واحد من أهم مبادئ الحوكمة الضريبية لما يلعبه من دور هام في تحقيق أهداف الإدارة الضريبية بكفاءة عالية، وذلك عن طريق تخفيض تكاليف الالتزام المباشرة وغير المباشرة، ومكافحة الفساد، وتعزيز المساءلة، ويعدّ هذا المبدأ من وجهة نظر الباحث بمثابة العمود الفقري الذي تقوم عليه الحوكمة الضريبية.

رابعاً - تبسيط التشريع الضريبي:

1. مفهوم التشريع الضريبي:

تؤدي السياسة الضريبية دوراً هاماً في مجال تحقيق وتنفيذ أهداف السياسة المالية على مختلف المستويات، و مبادئ وقواعد السياسة الضريبية تصاغ وتقر في قوانين يطلق عليها اسم التشريع الضريبي الذي تتناول أحكامه الجانبين التطبيقي والعملي للضرائب. ولا بدّ من التعريف بالتشريع الضريبي، وتوضيح أحكامه وتقريبها إلى ذهن المكلف، لأن من شأن ذلك جعل المكلف بالضريبة أكثر استيعاباً وفهماً لدور الضريبة، ما يسهل مهمة الإدارة الضريبية ويعزز ثقة المكلف بها³.

¹ عتير، سليمان؛ بلعش نور الدين، وآخرون، (2014)، "دور الشفافية الضريبية في مكافحة الفساد الإداري والمالي"، جامعة قصدي مرياح ورقلة، ص570.

² https://www.transparency.org/news/feature/corruption_perceptions_index_2017.

³ السيوقي، قحطان، (2008)، "السياسة المالية في سورية"، مرجع سبق ذكره، ص83.

ويعرف التشريع الضريبي بأنه مجموعة اللوائح والقوانين والتشريعات التي تُصدرها الجهات المختصة المتعلقة بفرض الضرائب، وكافة الأحكام والقرارات المتعلقة بالمنازعات الضريبية، ويقوم التشريع الضريبي على ثلاث محاور¹:

المحور الأول: علمي نظري يتمثل في الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها محلياً وعالمياً.

المحور الثاني: فني تطبيقي (المحور المهني) يعتمد على الخبرة الفنية والعلمية والعملية بالأحكام التشريعية للضرائب والالتزام بضوابط ممارسة المهنة، والتقيد بمعايير الترخيص.

المحور الثالث: المحور التشريعي المتمثل في التشريعات القانونية سارية المفعول.

2. مفهوم بساطة التشريع الضريبي:

هناك الكثير من الجدل حول مفهوم تعقيد التشريع الضريبي، والإجراءات والطرق اللازمة لتبسيطه. وغالباً ما يُعتقد أن تبسيط التشريع الضريبي يتطلب تغييراً في صياغة قانون الضرائب بحيث لا يكون سهل الاستخدام فحسب بل يمكن فهمه أيضاً، وهذا لا يكفي لجعل التشريع الضريبي بسيطاً وفعالاً. في الواقع يشير التبسيط إلى أنه من الضروري تصميم التشريعات الضريبية تصميماً سهلاً ومفهوماً والحد من التشوهات والتناقضات الموجودة في القوانين وتوافق الضرائب على المستوى المحلي².

وقد يؤدي التشريع الضريبي البسيط إلى التقليل من أعباء المكلفين في امتثالهم للنظام الضريبي من حيث الوقت والمال، ومن خلال تقليل هذه التكاليف يُمكن التبسيط من تقليل العبء الكلي (burden) للضرائب على المكلفين، وفي الوقت نفسه يزيد التشريع الضريبي البسيط الشفافية الضريبية، ويؤدي إلى تقليل عدد النقاط المتنازع عليها بين الإدارة الضريبية والمكلفين³. أي تعدّ البساطة (Simplicity) مقياساً للوقت والموارد الأخرى التي ينفقها المكلفون للامتثال للقوانين الضريبية، ويشمل ذلك الوقت والموارد التي يتم إنفاقها على حفظ السجلات والتعرف على الالتزامات الضريبية وإعداد البيانات الضريبية المطلوبة⁴.

3. مزايا التشريع الضريبي البسيط:

يمكن تلخيص المزايا المرتبطة بالتشريع الضريبي البسيط كمايلي⁵:

¹ عبد الله، حسين محمود،(2015)، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي - دراسة تطبيقية في سورية"، كلية الإقتصاد، جامعة دمشق، ص 30.

² Budak, Tamer; James, Simon,(2016), "The applicability of the OTS Complexity Index to comparative analysis between countries: Australia, New Zealand, Turkey, and the UK", eJournal of Tax Research , vol. 14, no. 2 pp. 426-454,p 429.

³ William Gale,(2001), "Tax Simplification: Issues and Options", Tax Notes,1463-1483,p1465.

⁴ Government Accountability Office (GAO) ,(2005), "Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions", GAO-05-1009SP, 5.

⁵ Nicholson, Mark,(2006), "Keep it Simple: Proposals to Reduce the Complexity of the UK Tax System", The Bow Group,p4+5.

❖ تقليل تكاليف الامتثال (Lower compliance costs):

إن التشريع الضريبي البسيط يجعل عملية التحاسب الضريبي أسرع وأسهل، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى التقليل من الوقت والمال اللازم في إعداد البيانات الضريبية من قبل المكلفين.

❖ تقليل تكاليف التحصيل (Lower collection costs):

يحتاج التشريع الضريبي البسيط إلى عدد أقل من موظفي الإدارة الضريبية لتنفيذه، وبالتالي تحقيق وفورات في التكلفة، كما أن التبسيط في التشريعات الضريبية من شأنه أن يترك ثغرات أقل للمكلفين وللمستشارين الضريبيين و لموظفي الإدارة الضريبية لاكتشافها واستغلالها، والتبسيط في التشريع يعمل على الحد من تلك الثغرات ومن إمكانية استغلالها.

❖ تقليل الأخطاء (Fewer Errors):

يساهم التشريع الضريبي المعقد في زيادة عدد الأخطاء المرتكبة من قبل الإدارة الضريبية، فالتشريع الضريبي المعقد مسؤول جزئياً عن ملايين المكلفين الذين يدفعون مبالغ غير صحيحة من الضرائب، وتبسيط التشريع الضريبي يساهم في الحد من تلك الأخطاء.

❖ تعزيز الشفافية والمساءلة (Enhance transparency and accountability):

يساهم التشريع الضريبي البسيط في تعزيز الشفافية الضريبية، وتوافر الشفافية وتعزيزها في التشريع الضريبي والإدارة الضريبية يؤدي إلى تقوية حق المكلفين وتفعيله في مساءلة المسؤولين في الإدارة الضريبية عن قراراتهم وعن الإجراءات المتبعة المشكوك فيها.

❖ زيادة معدلات الامتثال الضريبي (Raise compliance rates):

يزيد التشريع الضريبي البسيط من معدلات الامتثال الضريبي للمكلفين، أي يساهم في الحد من التهرب الضريبي، فكثر من المكلفين يتهربون من دفع الضرائب لأنهم لا يفهمون التشريعات الضريبية بسبب تعقيدها، وتوضيح هذه التشريعات وتبسيطها من شأنه أن يساعد المكلفين على فهم التزاماتهم الضريبية أفضل ويؤدي إلى زيادة الامتثال الطوعي للمكلفين¹.

4. توصيات لتبسيط التشريع الضريبي:

توصي AICPA* بإستخدام المبادئ التوجيهية التالية في تطوير التشريعات الضريبية البسيطة²:

1. جعل البساطة أولوية (Make simplification a priority): يجب أن يُنظر إلى التبسيط كهدف أولي للسياسة الضريبية وأن يُؤخذ بالحسبان عند وضع وتطوير التشريعات الضريبية؛ لما لهذا المبدأ من أهمية كبيرة لكل من المكلفين (الأفراد/ الشركات) و الإدارة الضريبية على حد سواء.

¹ William Gale,(2001), "Tax Simplification: Issues and Options", Tax Notes,1463-1483,p1465.

* AICPA: American Institute of Certified Public Accountants. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

² American Institute of Certified Public Accountants,(2002)," Guiding Principles for Tax Simplification", Tax Policy Concept Statement,p8-12.

2. البحث عن مداخل أبسط (Seek simplest approaches): عندما يضع مشرعو الضرائب أهداف السياسة الضريبية، يجب أن يختاروا المداخل الأبسط والأكثر شفافية.

3. تخفيض أعباء الالتزام (Minimize compliance burdens): يجب أن تخفض تكاليف الالتزام من ناحية الوقت والمال، بحيث تحقق العدالة بين الموارد وقدرة المكلفين على الدفع، وإن أحد مقاييس تعقيد التشريع الضريبي في الولايات المتحدة هو العبء الذي يفرضه على المكلفين، إذ يقضي المكلفون وقتاً كبيراً في إعداد النماذج والسجلات المتعلقة بالضرائب، ويتحملون تكاليف عالية عن طريق الاستشارات الضريبية بهدف تبسيط التشريع الضريبي، ومن هنا فإنَّ عدم اليقين وعدم القدرة على فهم التشريعات الضريبية يسبب القلق والإحباط لكثير من المكلفين.

4. تقليل وتيرة التغيير في القانون الضريبي (Reduce frequency of tax law change): ينشأ التعقيد الضريبي بسبب كثرة التعديلات على التشريعات الضريبية¹. حيث إن التغيير في حد ذاته يزيد من التعقيد على المدى القصير، ولو كان التغيير سيؤدي إلى التبسيط على المدى الطويل، حيث إنه مع كل تغيير تحتاج الإدارة الضريبية لوقت كافٍ لإعادة تصميم النماذج والإرشادات الضريبية، ومع كل تغيير يجب على المكلفين ومستشاريهم الضريبيين دراسة التغيرات وتقييم مدى إمكانية تطبيقها وآثارها المحتملة. ولا يقصد بتقليل التغيير (استقرار) القانون الضريبي جمود هذا القانون ورفضه لكل إصلاح بل يجب أن يتطور وفق التغيرات التي يفرضها الواقع، ويجب على القوانين الضريبية أن تتغير فقط لمجاعة التغيير في حاجات الدخل، ولإجراء تعديلات مهمة في السياسة الضريبية، أو للتخفيف من التعقيدات والتناقضات القائمة.

وذلك أن كثرة التعديلات تجعل من الصعوبة ملاحقة هذه التشريعات، مما يفقد الثقة لدى المكلفين في النظام الضريبي، ويدفعهم إلى التهرب الضريبي، ويخل بقاعدة اليقين، وكما يقول الفيلسوف والحكيم الصيني "لاو تسو" أنه: كلما سنت قوانين وضرائب أكثر؛ زاد عدد الخارجين عن القانون والمتهربين من الضرائب².

5. استخدام مفاهيم وتعريفات متسقة (Use consistent concepts and definitions): يجب إزالة التناقضات في المفاهيم والتعريفات القانونية في القانون الحالي، وكذلك يجب تجنبها عند صياغة قوانين جديدة، حيث يساعد استخدام المفاهيم والتعريفات بشكل متسق المكلفين في تقدير التزاماتهم الضريبية بسهولة وبدرجة معينة من اليقين. وعندما تتغير القوانين الضريبية باستمرار ولا يتم إتخاذ سوى

¹ Saad, Natrah, (2014), "Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View", 2nd World Conference On Business, Economics And Management- WCBEM 2013, Procedia - Social and Behavioral Sciences, p1071.

² خليل، معوض السيد محمد، (2016)، "رؤية استراتيجية لإصلاح المنظومة الضريبية"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية 2030، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، ص6.

القليل من العناية لضمان أن تكون التعاريف والقواعد الجديدة متسقة مع القوانين الحالية، فإن ذلك سؤدي إلى ظلم المكلفين وإرباكهم.

6. النظر في الأعباء الإدارية (Consider administrative burdens): يجب الأخذ بالحسبان قدرة

الإدارة الضريبية على فرض القانون وتقديم التوجيه للمكلفين عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية، أي إنه عند تطوير التشريعات الضريبية يجب النظر في الآثار المترتبة على الإدارة الضريبية، هل هناك وقت كاف بين سن التشريعات وتاريخ نفاذها وذلك لتعديل التعليمات والمنشورات وبرامج الكمبيوتر من قبل الإدارة الضريبية؟ ماهي تكاليف إجراء هذه التغيرات؟ هل سيتغير عدد المكلفين أو حجم العائدات؟ هل الأنظمة اللازمة متوافرة أو قابلة للتكيف بسهولة مع هذه التعديلات لتمكين الإدارة الضريبية من تطبيق النصوص الجديدة؟

7. تجنب التطبيق المحدود (Avoid limited applicability): يجب تجنب القوانين الضريبية التي

تطبق على مجموعة محددة من المكلفين، وكذلك يجب تجنب القوانين الضريبية التي تستخدم خلال فترة قصيرة من الزمن.

ومن وجهة رأي الباحث تعتبر البساطة من أهم الصفات التي يجب أن يتصف بها التشريع الضريبي، فيجب أن تكون التشريعات الضريبية واضحة وصريحة غير قابلة للتأويل، أي أن تحدد بوضوح كيف يتم تحديد مبلغ الضريبة، ومتى يتوجب على المكلف أن يدفعها، وكيفية سدادها، وذلك لمنع التعسف من قبل الإدارة الضريبية عند فرضها وتحصيلها (قاعدة اليقين)، ويتوجب أيضاً صياغة التشريعات الضريبية بطريقة تؤدي إلى إنخفاض تكاليف التحصيل إلى الحد الأدنى وذلك للإدارة الضريبية والمكلفين على حد سواء (قاعدة الاقتصاد). فكلما كانت التشريعات الضريبية معقدة، قل عدم اليقين وزيادة المنازعات التي تنشأ بين كل من المكلفين والإدارة الضريبية، فضلاً عن زيادة التعقيد في التشريعات الضريبية الذي يسهم في زيادة تكاليف إجراءات التحاسب الضريبي المطبقة من قبل الإدارة الضريبية وفي الوقت نفسه أيضاً زيادة تكاليف الامتثال للمكلفين.

خامساً: مبدأ إدارة المخاطر الضريبية (Tax risk management):

1. مفهوم المخاطر الضريبية:

تشكل المخاطر الضريبية قضية أساسية من أهم القضايا التي تشغل أية إدارة ضريبية في العالم، كيف لا وهي التي تمنع هذه الإدارة من تحقيق أهدافها أو تعظيمها. حيث إن الهدف الرئيسي لأي إدارة ضريبية في العالم هو جمع الإيرادات الضريبية بكفاءة وفعالية، ومن أجل تحقيق هذا الهدف ينبغي على السلطات الضريبية أن تركز على مستويات عالية من الامتثال الطوعي وتقليل تكاليف الالتزام الضريبي. فالمكلفين يلتزمون بالقوانين الضريبية عندما يلتزمون بتقديم إخطار بدء مزاولة النشاط، وحفظ وتقديم المعلومات الضريبية المطلوبة والتصريح بمعلومات كاملة ودقيقة ودفع المستحقات الضريبية في الوقت المحدد، والفشل

في الوفاء بهذه الإلتزامات من شأنه أن يخلق مخاطر عدم الإلتزام للإدارة الضريبية¹. وكذلك فإن عدم كفاءة وخبرة العاملين في الإدارة الضريبية من شأنه أن يولد مخاطر تحد من تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها الإستراتيجية.

وبناء على ماسبق يمكن تعريف المخاطر الضريبية بأنها كل حدث من شأنه أن يكون له تأثير في الأهداف الاستراتيجية للإدارة الضريبية.

2. أنواع المخاطر الضريبية:

يمكن إرجاع المخاطر التي يمكن أن تواجه الإدارة الضريبية إلى نوعين من المخاطر وهما مخاطر داخلية ومخاطر خارجية كمايلي²:

1.2. المخاطر الداخلية: Internal Risks

وهي تعبر عن المخاطر المرتبطة بنظم العمل الضريبي وبكفاءة العاملين بالإدارة الضريبية، التي بدورها تحد من مقدرة الإدارة الضريبية على تحقيق أهدافها الاستراتيجية، فهي المخاطر التي يكون للإدارة الضريبية السيطرة عليها، وتصنف المخاطر الداخلية إلى:

1.1.2. مخاطر نظم العمل الضريبي:

هي المخاطر المرتبطة بعمليات ومراحل الأداء الضريبي من بداية حصر المكلفين حتى مرحلة الحجز والتحويل، والمخاطر المرتبطة بهذه المراحل يمكن التعبير عنها بأنها المخاطر التشغيلية للضرائب وهي:

أ- مخاطر الحصر ونظم وتكنولوجيا المعلومات:

وهي تعبر عن المخاطر التي تنشأ من عدم القدرة على القيام بعمليات حصر المكلفين وأنشطتهم، أو فقد ونقص المعلومات المتاحة عن المكلفين من حيث الكم والكيف.

ب- مخاطر الفحص والمراجعة الضريبية:

وتتمثل في مجموعة المخاطر التي تعوق الإدارة الضريبية عن قيامها بمحاسبة وتحديد قيمة الضريبة المستحقة على المكلف، وهي تشمل مجموعة مخاطر أهمها:

- مخاطر التقدير والحكم الشخصي للفاحص الضريبي.

- مخاطر المراجعة الضريبية.

- مخاطر الفحص الضريبي الإلكتروني.

- مخاطر الفحص بالعينة.

¹ رواية، محمد؛ البشير، عبد الكريم، (2017): "التوجهات الحديثة لإدارة المخاطر الضريبية في الإدارة الضريبية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، ص 193.

² السيد سمرة، ياسر؛ هاشم محمد، (2016): "إطار مقترح لإستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية"، الفكر المحاسبي، مصر، ص 377-383.

ج- مخاطر التحصيل الضريبي:

- مخاطر التراكم الضريبي.
- مخاطر المنازعات الضريبية.
- مخاطر سقوط حق الإدارة الضريبية بالمطالبة بدين الضريبة (مخاطر التقادم).

2.1.2. المخاطر المرتبطة بالعاملين في الإدارة الضريبية:

وهي تعبر عن المعوقات التي تحد من إمكانية الإفادة القصوى من قدرات ومهارات وفكر العاملين لتحقيق أهداف الإدارة الضريبية، وهي تتمثل في نقص الخبرات والمهارات وسوء التخطيط الإداري وضعف التدريب وكيفية المواءمة بين إمكانيات العاملين ومتطلبات تحقيق الأهداف الإستراتيجية للإدارة الضريبية ورسالتها.

3.1.2. مخاطر البيئة الرقابية:

تتمثل في المخاطر الناشئة عن عدم إلتزام العاملين بالتشريعات والتعليمات التنفيذية والفساد المالي والإداري وضعف الرؤية المستقبلية للإدارة الضريبية وغيرها.

2.2. المخاطر الخارجية: External Risks

وهي تعبر عن الأحداث أو المعوقات التي تحد من قدرة الإدارة الضريبية على تحقيق أهدافها الإستراتيجية والتي تؤدي لتحمل تضحيات مالية أو إقتصادية وفقد بعض الموارد دون أن يكون لها سيطرة عليها، وتصنف مخاطر البيئة الخارجية إلى:

1.2.2. المخاطر السياسية Political Risks:

وتتمثل في المخاطر الناشئة عن عدم الإستقرار السياسي في بيئة عمل الإدارة الضريبية التي تؤثر على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة الضريبية.

2.2.2. المخاطر الإقتصادية Economical Risks:

وهي تشمل مجموعة مخاطر، أهمها المخاطر الناشئة عن تناقص القيمة الحالية للحصيلة الضريبية بفعل عاملي التضخم وتغير سعر الصرف.

3.2.2. مخاطر الثقافة المجتمعية Social Culture Risk :

وهي تعبر عن المخاطر الناشئة نتيجة ثقافة المجتمع وعدم وعيه لدور الضريبة وأهميتها، التي تؤثر في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة الضريبية.

4.2.2. المخاطر المالية Financial Risks:

وتعتبر عن المخاطر التي من الممكن أن تتعرض لها الإدارة الضريبية نتيجة نقص الإعتمادات المخصصة لها وذلك لتنفيذ البرامج والأهداف المطلوبة مثل الإنفاق على التدريب والتوظيف ورفع كفاءة العاملين، مما يؤدي إلى انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية في تحقيق رسالتها وأهدافها الإستراتيجية.

5.2.2. المخاطر التشريعية Legislative Risks:

وهي المخاطر الناشئة نتيجة التعقيد في التشريع الضريبي وعدم إدراك المكلف لكثير من مواد القانون وآليات تنفيذه وكثرة التعديلات التي تؤدي لعدم إستقرار المجتمع الضريبي، وكذلك المخاطر الناشئة عن عدم الإتساق الداخلي والخارجي للتشريعات الضريبية.

6.2.2. المخاطر المرتبطة بالمكلفين Taxpayers Risks:

وهي المخاطر الناشئة عن ممارسات يتبعها المكلفون والتي تعوق أداء الإدارة الضريبية مثل:

- عدم تقديم الإقرارات الضريبية في مواعيدها المقررة.
- عدم إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية.
- تقديم خسائر بالإقرارات.
- التأخر في دفع الضرائب المستحقة واجبة السداد.
- عدم الإفصاح عن الأنشطة.

3. إدارة المخاطر الضريبية:

أكدت الحكومة الفيدرالية بالولايات المتحدة على أهمية إدارة المخاطر بالمنظمات الحكومية لديها¹، كما أكدت وزارة الخزانة البريطانية على أن مواجهة المخاطر أصبحت إلزامية على كافة المنظمات منها الحكومية وغير الحكومية لتأثيرها المباشر في نتائج أعمالها وتحقيق أهدافها، حيث قد يؤدي تجاهلها إلى الفشل في إدارة موارد الدولة².

وتعرف إدارة المخاطر بأنها مجموعة من الإجراءات والعمليات التي تستخدمها إدارة المنظمة بهدف مواجهة الفرص والتهديدات ومعرفة الآثار المترتبة عليها (Charofos, 2008)³.

وعليه يمكن تعريف إدارة المخاطر في الإدارة الضريبية بمجموعة السياسات والإجراءات والأنشطة الواجب القيام بها لتحديد الأحداث المحتمل حدوثها والرقابة عليها للإطمئنان على تحقيق الأهداف المستقبلية للإدارة الضريبية، ومنه فإن الأمر يستوجب تأهيل الإدارة الضريبية لإدارة المخاطر وأيضاً تحديد أطر لمعاييرها¹.

¹ Government Accounting Office (GAO), 2014, "The Green Book: Standards For Internal Control in the Federal Government, Available at: <https://www.gao.gov/greenbook/overview>.

² HM Treasury, (2004), "The Orange Book Management of Risk- Principles and Concepts", Available at: <https://www.gov.uk/government/organisations/hm-treasury>.

³ السيد سمرة، ياسر؛ هاشم محمد، (2016)، "إطار مقترح لإستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية"، ص 383.

حيث تنحصر عملية إدارة المخاطر وفقاً لذلك في تحديد وتصنيف وتحليل المخاطر وتقييم أثرها وتحديد الإجراءات الواجب إتخاذها نحو مواجهة تلك المخاطر لوضع أساس سليم لتطوير عملية تقييم ومواجهة المخاطر، ويتوجب على الإدارة الضريبية أن تقوم بالتأكد من أن هناك عملية منظمة لتحديد المخاطر واحتمال حدوثها وتصنيفها ثم القيام بعملية تسجيل وتقييم المخاطر بطريقة تسهل رصد وتحليل أولويات المخاطر على أن يكون هناك تحديد واضح للفرق بين المخاطر الحتمية Inherent Risk و المخاطر التي يمكن تجنبها أو التعامل معها Residual Risk للمساعدة في كيفية اتخاذ القرارات لإدارة تلك المخاطر².

وعليه يستنتج الباحث أن وجود نظام فعال لإدارة المخاطر بالإدارة الضريبية يقلل من مخاطر الأخطاء والمخالفات ويؤكد تفعيل مبادئ الحوكمة الضريبية، بحماية موارد الإدارة الضريبية وضمان وجود المراقبات في موضعها، والتي تعمل للمساعدة على ضمان تطبيق القوانين الضريبية واللوائح، ولذلك فإن الأمر يتطلب إنشاء "إدارة للمخاطر الضريبية" يُوكل إليها مهام فحص ورقابة تنفيذ خطة الإدارة الضريبية وتحديد عناصر الإستراتيجية اللازمة لمواجهة المخاطر التي تواجه الإدارة الضريبية.

¹ عطية، محمد السيد محمد، (2014)، "تطوير الأداء للإدارة الضريبية المصرية من خلال تطبيقها لمبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب المصرية مع الإشارة للمنهج الإسلامي والتجارب الدولية"، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين: إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مصر، ص 34.

² السيد سمرة، ياسر؛ هاشم محمد، (2016)، مرجع سبق ذكره، ص 384.

الفصل الثاني

كفاءة الإدارة الضريبية

يتناول الباحث في هذا الفصل مفهوم الإدارة الضريبية وكفاءة الإدارة الضريبية والتعرف على الإدارة الضريبية في الجمهورية العربية السورية، وذلك من خلال ثلاثة مباحث كمايلي:

المبحث الأول: الإدارة الضريبية

المبحث الثاني: كفاءة الإدارة الضريبية

المبحث الثالث: الإدارة الضريبية في الجمهورية العربية السورية

المبحث الأول

الإدارة الضريبية

مقدمة:

تعتبر الإدارة الضريبية من أهم أركان النظام الضريبي لأنها تمثل الجهة المنوط بها تطبيق وتنفيذ التشريع الضريبي، وإذا كانت الإدارة الضريبية لا تستطيع أن تحول التشريع الضريبي السيئ إلى تشريع ضريبي جيد فإنها تستطيع أن تحول أفضل التشريعات الضريبية إلى أسوأها تشريعاً وذلك من خلال تنفيذها بغير كفاءة وفعالية في الأداء الفعلي. وتعدّ أيضاً إحدى الإدارات العامة في الدولة ملتزمة بالالتزامات العامة التي ترد في القانون الإداري. كذلك هي إدارة متخصصة في فرض الضرائب وتحصيلها. فهي تلتزم بالتزامات خاصة في هذا المجال ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجبها في إطار من الدقة والعدالة. والإدارة الضريبية من الإدارات ذات المهام الصعبة والمهمة في ذات الوقت، حيث يُنَاط بها تطبيق القانون الضريبي وتحصيل الإيرادات الضريبية التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة، وإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه آثار عديدة هامة قد تؤدي إلى إحكام الرقابة والوصول إلى كل حقوق الخزانة العامة، وإما أن تؤدي إلى ضياع الكثير من هذه الحقوق وإفلات الكثير من المكلفين وتهربهم من أداء التزاماتهم الضريبية، ولهذا ولمواجهة التحديات المعاصرة ولنجاح النظام الضريبي في تحقيق أهدافه بكفاءة وفعالية فإن الأمر يتطلب حتمية إصلاح الإدارة الضريبية كمدخل أساسي وضروري لإصلاح النظام الضريبي.

وانطلاقاً من ذلك سوف يعرض هذا المبحث كلاً من:

- مفهوم الإدارة الضريبية وأهميتها
- مهام الإدارة الضريبية
- سلطات الإدارة الضريبية
- واجبات الإدارة الضريبية

أولاً: مفهوم الإدارة الضريبية وأهميتها

إن للتحدي المتمثل في توليد الإيرادات الضريبية وكذلك إدارة الإدارة الضريبية بكفاءة وفعالية أهمية كبيرة لدى كافة الحكومات، إذ يتم اتخاذ الخطوات الضرورية ووضع اللوائح اللازمة دوماً من أجل بناء نظامٍ فعالٍ وكفء¹. حيث تعتبر الإدارة الضريبية من أهم أركان النظام الضريبي لأنها تمثل الجهة المنوط بها تطبيق وتنفيذ التشريع الضريبي، وإذا كانت الإدارة الضريبية لا تستطيع أن تحول التشريع الضريبي السيئ إلى تشريع ضريبي جيد فإنها تستطيع أن تحول أفضل التشريعات الضريبية إلى أسوأها تشريعاً وذلك من خلال تنفيذها بغير كفاءة وفعالية في الأداء الفعلي².

وقد تم تعريف الإدارة الضريبية بأنها "الوحدة التي تجمع الكوادر الفنية المتخصصة التي يُسند إليها تنفيذ وتطبيق التشريع المتعلق بالضريبة، وجمع المعلومات عن المكلف وفحص الملفات الضريبية وربط الضريبة ثم تحصيلها وفقاً للقوانين، وهي بذلك تعتبر القاعدة الأساسية التي يرتكز عليها نجاح النظام الضريبي في أية دولة، كما أنها حلقة الوصل بين التشريع الضريبي والمكلفين بأداء الضرائب وفق هذا التشريع"³.

وقد تم تعريفها أيضاً بأنها "إحدى الإدارات العامة التنفيذية في الدولة والمسؤولة أمام الحكومة ممثلة بوزارة المالية على رفد الخزينة العامة للدولة بالإيرادات الضريبية، وبهدف ذلك يناط بها تنفيذ القوانين والتشريعات الضريبية بما يكفل نجاح تطبيق السياسة الضريبية وغاياتها في تحقيق السياسة العامة والسياسة المالية للدولة، وبما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، كما يوكل إليها عادةً اقتراح التشريعات الضريبية وإصدار التعليمات والقرارات وكل مايلزم لحسن تنفيذ هذه التشريعات والتحقق من سلامة التنفيذ حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى، وبالتالي الارتقاء بالنظام الضريبي إلى أرفع درجات الفعالة والكفاءة والنجاح"⁴.

وتتبع أهمية الإدارة الضريبية من أهمية الوظيفة التي تُسند إليها بتنفيذ التشريعات الضريبية وتطبيقها، حيث إن تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود جهاز إداري مؤلف من عناصر مؤهلة لديها الكفاءات الفنية القادرة على القيام بالمهام الملقاة على هذا الجزء من الجهاز الإداري لدى الحكومة، بدءاً من تحديد المكلفين بالضريبة وتحديد الوعاء الضريبي لكل ضريبة، ومعرفة المعدل الضريبي لكل شريحة من شرائحها وتصنيفاتها

¹ Emmanuel Stephen N,(2018)," The Impact of Tax Administration on Revenue Generation in Gombe State, Nigeria", Department of Accounting, Federal University Kashere, Scholedge International Journal of Management & Development, Vol.05, Issue 08, p86.

² غنيم، مسعود حسن أحمد؛(2012)، "حتمية إصلاح الإدارة الضريبية لمواجهة التحديات المعاصرة كمدخل لإصلاح النظام الضريبي، المؤتمر الضريبي الثامن عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، القاهرة، مصر، ص 3.

³ كامل، عاطف إبراهيم،(2016)، "مرجع سبق ذكره، مصر، ص 4.

⁴ دحل، عازر،(2011)، "كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، الجامعة الافتراضية السورية، ص 78.

وحسابها وجبايتها، مروراً بكل عمليات الفحص والرقابة المتعلقة بهذا الشأن، والتصدي لكل الخلافات الضريبية التي تثار مع المكلف سواء في مرحلة التسوية غير القضائية أم في مرحلة النظر في هذه الخلافات أمام القضاء¹. أي إن تنفيذ القوانين الضريبية يتطلب وجود إدارة ضريبية تحقق الكفاءة في العمل وتراعي في الوقت نفسه ظروف المجتمع وتقاليده، وتستند إلى قواعد العدالة والمساواة والدقة واليقين والوضوح، كل ذلك من أجل حماية حقوق الدولة وحقوق المكلفين في الوقت ذاته؛ لذلك من الطبيعي أن تسترشد الإدارة الضريبية في إنجاز وظائفها بأسس الإدارة العلمية، إلا أن اختلاف طبيعة مهمتها عن غيرها من الإدارات يقتضي تطوير هذه الأسس لتلائم كونها إدارة متخصصة بتنفيذ القوانين الضريبية².

ثانياً: مهام الإدارة الضريبية³:

يجب أن تحصل جميع الدول على الأموال اللازمة لتمويل نفقاتها المختلفة وذلك لتوفير البنية التحتية وتأمين الخدمات للسكان والاستثمار في المجال الإقتصادي والتنمية. والمهمة الرئيسية للإدارة الضريبية هي جمع الإيرادات الضريبية المستحقة التي تحتاجها الدولة من المكلفين وذلك بموجب التشريعات الضريبية المعمول بها، فالمهام الرئيسية للإدارة الضريبية هي⁴:

1. تسهيل وتشجيع الإلتزام الطوعي للمكلفين (Voluntary Compliance).

2. تطبيق التشريع الضريبي بإنصاف (Fairly) ونزاهة (Impartially).

3. تقليل التكلفة والعبء الضريبي الواقع على المكلفين.

4. مراقبة مدى الإلتزام بالتشريعات الضريبية.

5. تطبيق التشريعات الضريبية بالقوة في حالات عدم الإلتزام.

6. استخدام مواردها بكفاءة وفاعلية.

7. ضمان تأدية موظفي الإدارة الضريبية وظائفهم بنزاهة وأمانة.

وفي متابعة مهمتها، تواجه جميع الإدارات الضريبية تحديات مماثلة، مثل كيفية توسيع القاعدة الضريبية عن طريق دفع المكلفين غير الملتزمين و غير المصرحين عن أنشطتهم إلى الإلتزام، وتعزيز التنظيم والإدارة، ومكافحة التهرب الضريبي، وتحسين تحصيل الضرائب. والتحدي الأكبر لأي إدارة ضريبية هو تحقيق والحفاظ على درجة عالية من الإلتزام الطوعي للمكلفين، التي يمكن تحقيقها عن طريق تقديم الخدمة الجيدة للمكلفين وكذلك عن طريق برامج التعليم الضريبي.

ويكاد ينعقد الإجماع في الفكر الضريبي في وجوب قيام أية إدارة ضريبية بمهام ووظائف رئيسية، ولا يمكن عدّها إدارة ناجحة وفاعلة إلا من خلال نجاحها في القيام بهذه الوظائف، ولعل أهمها:

¹ العكام، محمد خير، بحث منشور في الموسوعة العربية على الموقع: <http://arab-ency.com/law/detail/164538>

² كامل، عاطف إبراهيم، (2016)، "مرجع سبق ذكره، ص 5.

³ العكام، محمد خير، مرجع سبق ذكره.

⁴ Jacobs, Arturo,(2013),” Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean”, USAID’S LEADERSHIP IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT,p9+10.

- وظيفة ذات طابع تشريعي تتمثل في اقتراح نصوص القانون الضريبي على السلطة التشريعية، وإصدار التعليمات التنفيذية والتطبيقية لوضع هذه النصوص موضع التنفيذ، وإعداد النماذج وتحضير المستندات والوثائق الإدارية اللازمة لذلك.
- وظيفة ذات طابع إداري فني متعلقة بالنواحي الفنية والإدارية للعاملين لديها.
- تأسيس الضرائب والرسوم وتحصيلها.
- إدارة عمليات التسوية والنزاعات الضريبية مع المكلفين.
- الاهتمام بالمكلفين، وتسهيل مهمتهم ومدهم بكل مساعدة يطلبونها، وإعلامهم بكل جديد يتعلق بالضرائب والرسوم في نشرات دورية.
- تقديم العون المناسب للإدارات الأخرى المسؤولة عن تحصيل بعض إيرادات الدولة، كإدارة المصالح العقارية، وإدارة أملاك الدولة، وغيرها من الإدارات.
- إلا أن تنظيم الإدارات الضريبية يكفل القيام بهذه الوظائف وفقاً لمبدأ مركزية التوجيه لا مركزية التنفيذ، ولهذا فإن وظائف الإدارة الضريبية المركزية تختلف عن وظائف الإدارة الضريبية التنفيذية.

1. مهام الإدارة الضريبية المركزية: تقوم الإدارة الضريبية المركزية بالمهام التالية:

- أ- **البحث والتخطيط:** يعد التخطيط الوظيفة الأولى للإدارة الضريبية¹، حيث يقوم القسم المختص بالبحوث والتخطيط لدى الإدارة الضريبية بتجميع البيانات والإحصاءات والتقارير والملاحظات وما يتلقاه من مقترحات من الإدارات التنفيذية وتحليلها وإجراء البحوث والدراسات العلمية النظرية والتطبيقية للوقوف على الأوضاع القائمة وأسبابها ومسوغاتها، والتنبؤ بالتطورات اللازمة للقوانين الضريبية من أجل تكييفها مع هذه التطورات وتحقيقها لأهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والمالية.
- ب- **التوجيه الفني:** بعد أن تصدر القوانين الضريبية بناء على اقتراح من قسم البحث والتخطيط تبدأ مهمة الإدارة الضريبية المركزية في التوجيه، وتتصدر مهمة التوجيه الفني للإدارة المركزية في السعي إلى تحقيق ضمان تطبيق القوانين الضريبية عن طريق تفسير النصوص وتوحيد الإجراءات والمعاملات الضريبية للمكلفين لدى الإدارات التنفيذية المختلفة المنتشرة في أنحاء الدولة.
- ج- **إدارة القوى البشرية:** وتقوم هذه الإدارة بالأعمال التالية:
 - توصيف الوظائف المختلفة للإدارات الضريبية وتقدير الحجم الأمثل للقوى العاملة المطلوبة لكل وظيفة، وتحديد الواجبات والمسؤوليات المتعلقة بكل منها، ثم القيام بالدراسات المناسبة لتحديد المواصفات العلمية والأخلاقية الواجب توافرها في شاغلي كل وظيفة من وظائف تلك الإدارات والسلطات التي يجب أن تعطى لكل منهم كي ينجز المهام الموكلة إليه بنجاح.

¹ الخطيب، أحمد، معاينة عادل، (2009)، "الإدارة الحديثة- نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة"، الطبعة الأولى، جدارا للكتاب العالمي للنشر والتوزيع، عالم الكتاب الحديث.

- اختيار أكفأ العاملين للعمل في الإدارات الضريبية.
- تأهيل العاملين وتدريبهم وإعدادهم لممارسة أعمالهم التخصصية، وتصميم البرامج التأهيلية والتدريبية اللازمة لذلك، وعادة يلحق بها المعاهد التخصصية للقيام بهذه المهمة، كالمعهد المالي التابع لوزارة المالية بدمشق.
- الاهتمام بأوضاع العاملين المادية والاجتماعية لحمايتهم من إغراءات الفاسدين.
- توفير كل الإمكانيات الضرورية لتهيئة المناخ الملائم للعمل في الإدارات الضريبية والمستلزمات المناسبة للقيام بمهامها.
- وضع الأنظمة اللازمة لمتابعة أعمال الإدارات الضريبية وتحديد أسس الترقية ومحاسبة العاملين فيها.
- د- **المتابعة والمراقبة:** تتمثل أهمية هذه الإدارة في سعي الإدارة الضريبية إلى ضمان حسن تنفيذها للقوانين الضريبية ورفع كفاءتها لإنجاز المهام الملقة على عاتقها على المستويين المركزي والتنفيذي، **وتنحصر مهامها في:**

- متابعة تقارير الإدارات التنفيذية، والتأكد من صحتها ودقة تعبيرها عن الواقع.
- تحليل البيانات المتعلقة بكل الإدارات التنفيذية، وتحليل أسباب التفاوت بين المستهدف والمحقق من جهة وبين الفترات الزمنية المختلفة من جهة أخرى، وما إذا كان هذا التفاوت نتيجة لتقصير من الإدارات التنفيذية أو الخطأ في تخطيط الأهداف ووضع المعدلات، أو نتيجة عقبات ومعوقات ظهرت أثناء التنفيذ.

2. **مهام الإدارة الضريبية التنفيذية:** تختص هذه الإدارات على مستوى المحافظات بجميع الأعمال التنفيذية للقوانين الضريبية، وتقوم هذه الإدارات بالأعمال التالية:

أ- **التخطيط قصير الأجل:** وظيفة هذه الإدارة تنبثق أساساً من الإطار العام للخطة الضريبية التي تحددها الإدارة المركزية، حيث تسعى إلى تحديد الخطط التفصيلية والآليات التي تحقق أهداف الخطط المركزية وذلك عن طريق حصر كل الأعمال المتأخرة من أعمال السنوات السابقة، وتحديد المطلوب إنجازه في السنوات التالية في ضوء حجم الأعمال المتأخرة في السنوات السابقة، وتحديد معايير الأداء ومعدلاته التي تؤدي إلى إنجاز الأعمال المطلوب إنجازها، ووضع الخطط الجزئية لكل قسم من أقسام الإدارات التنفيذية لتحقيق أهدافها.

ب- **حصر المكلفين:** تعد مهمة حصر المكلفين الذين تنطبق عليهم أحكام القوانين الضريبية أساس الإدارة الضريبية الناجحة، فحصر المكلفين هي العملية التي يتم بمقتضاها تحديد الأشخاص الخاضعين لكل ضريبة وتدوين أسمائهم في سجلات الإدارة الضريبية وذلك بالتعاون مع قسم الاستعلام الضريبي.

ج- **تحقق الضريبة وتصفياتها وحسابها:** المقصود بهذه المهمة تحديد مبلغ الضريبة الواجب على المكلف سداذه إلى الإدارة الضريبية، ويتم ذلك وفق خطوات وإجراءات يحددها المشرع الضريبي.

د- **تحصيل الضريبة:** عندما تنتهي إدارة التحقق الضريبي من أعمالهما في تحديد الدين الضريبي بذمة المكلف بصفة نهائية، وتصبح الضريبة واجبة الأداء يحوّل ملف المكلف إلى إدارة تحصيل الضريبة، وتقوم هذه الإدارة بكل الإجراءات الإدارية والقانونية المناسبة لضمان حقوق الخزينة العامة.

هـ- **المتابعة والرقابة:** وتتمثل وظائف الإدارة التنفيذية في عملية المتابعة والرقابة في مهمتين رئيسيتين؛ هما اتخاذ كل الإجراءات المناسبة لرفع الدعاوى المدنية والجزائية ومتابعتها لاستكمال إجراءات جباية الضريبة التي عجزت عنها الإدارات السابقة، إضافة إلى متابعة أعمال مكافحة التهرب الضريبي في نطاق تلك المديریات.

ثالثاً: سلطات الإدارة الضريبية:

لكي تمارس الإدارة الضريبية الأعمال الموكلة إليها من تطبيق للتشريع الضريبي، وجمع المعلومات عن المكلف، وفحص الملفات الضريبية، وربط الضريبة ثم تحقيقها وفقاً للقوانين، فإنها تتمتع بسلطات واسعة تساعدها على تنفيذ أعمالها كمايلي¹:

1. سلطة الفحص والرقابة:

- الحق في الإطلاع:

تتطلب العدالة الضريبية التأكد من صحة المعلومات والبيانات الواردة في الإقرارات الضريبية، ومن هنا جاء حق الإدارة الضريبية وسلطتها في الإطلاع وفحص كل عناصر الوعاء الضريبي لإجراء الرقابة عليه، وبالتالي التحقق من سلامة ماجاء بالإقرارات من بيانات ووثائق. وقد أكدت المادة /6/ من قانون الاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي رقم 25 لعام 2003 هذا الحق من خلال ما ورد في متنها " يتمتع العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بحق الإطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف بالضرائب والرسوم مع مراعاة أحكام سرية المصارف"، إذ ألزمت هذه المادة كلاً من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين في كل من القطاع الخاص والمشارك بتقديم البيانات والجداول والوثائق التي يحددها وزير المالية بقرار منه مع البيان الضريبي السنوي. كذلك ألزمت هذه المادة كلاً من جهات القطاع العام والتعاوني والمشارك بما في ذلك الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمنظمات والنقابات بتقديم البيانات والمعلومات والوثائق كافة التي يطلبها العاملون في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي التي من شأنها أن تساعد الدوائر المالية في عملها. وقد نصت أيضاً المادة /7/ من هذا القانون على الآلية التي يتم بموجبها الإطلاع على البيانات والمعلومات " يتم الإطلاع على البيانات والمعلومات المحددة في المادة 6 من هذا القانون من قبل عاملين اثنين على الأقل خلال الأيام التي يمارس فيها

¹ عبد الغفور، فايز أحمد، (2008)، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأقرها على التحصيل والجباية"، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين، ص31-34.

المكلفون أعمالهم ويجري التدقيق خلال ساعات العمل العادية وبالسرية الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكلفين".

- الحق في الاستيضاح:

نصت المادة/24/ من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003 على حق الإدارة الضريبية في الاستيضاح، وتتولى الدوائر المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون، ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعد التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبيانه ويحرر ضبط بذلك.

- الحق في التدقيق:

منحت المادة/ 26/ من قانون ضريبة الدخل 24 لعام 2003 الإدارة الضريبية صلاحية تدقيق قيود المكلفين ومستنداتهم، إذ نصت المادة على أنه يجوز للدوائر المالية في سبيل تحقق الضريبة على المكلفين أن تقوم أو أن توعز بالقيام بكل تدقيق وتحقيق من شأنه أن يبينها، وأن تطلب منهم ومن المكلفين الآخرين ومن الإدارات والمؤسسات العامة وجهات القطاع العام جميع الوثائق الحسابية والقوائم والعقود. وكل من تكون لديه المعلومات والوثائق التي تطلبها الدوائر المالية بمقتضى الفقرة السابقة ويرفض إعطاءها يعاقب بغرامة نقدية قدرها 5000 ليرة سورية عن كل مخالفة بقرار من وزير المالية وفي حال التكرار تضاعف الغرامة.

- الحق في تفتيش المساكن:

منحت المادة /7/ من القانون 25 لعام 2003 العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي القيام بتحريات عن أماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين بناء على طلب المدير أو مدير المالية للتأكد من صحة تطبيق هذا القانون. وقد وضحت هذه المادة الإجراءات التي يجب على العاملين القيام بها عند قيامهم بالتحريات كمايلي:

1. إبراز بطاقتهم الخاصة الصادرة عن وزير المالية وتعريف المكلف بطبيعة مهماتهم.
2. في حال عثر العاملين على وثائق أو بيانات أو معلومات بما فيها الحسابات المستخلصة من واقع سجلات الحاسب مخفاة عن التكاليف الضريبي عليهم إثبات ذلك بموجب محضر رسمي يذكر فيه نوع الوثائق أو البيانات أو المعلومات ويذيل بتوقيعهم وتوقيع المكلف أو من ينوب عنه على وجود الوثيقة فإذا رفض يحق للعاملين الموماً إليهم مصادرة الأوراق المخفاة وتحريرها وربطها بالمحضر ويجوز لهم عند الاقتضاء الاستعانة بأفراد القوى العامة.
3. إذا دلت التحريات أو الإخبارات على وجود وثائق أو مستندات في غير أماكن إدارة عمل المكلف المعتادة فلا يتم التدقيق إلا بعد أخذ الأذن من النيابة العامة لتفتيش المكان بناء على طلب معمل من المدير أو مدير المالية وعلى العاملين في هذه الحالة إبراز إذن النيابة العامة.

4. إذا تعرض أحد المكلفين أو الأشخاص للعاملين في أثناء قيامهم بمهامهم أو منعهم من القيام بها يتم تنظيم محضر رسمي بذلك.

2. سلطة ضمان تحصيل الضريبة

بعد تقديم الإقرار الضريبي من قبل المكلفين، والتأكد من صحة وسلامة البيانات الواردة فيه تقوم الإدارة الضريبية بربط الضريبة لتحصيل المبالغ المقررة، ففي حال عدم الالتزام بتسديد الضرائب المترتبة بموجب البيان ضمن المهلة المحددة فإن للإدارة الضريبية الحق بفرض مبالغ إضافية كجزاء على هذا التأخير، وجاء ذلك واضحاً في نص المادة /107/ من القانون 24 لعام 2003 حيث فرضت غرامة تأخير بواقع 10% في حال عدم الالتزام بتسديد الضرائب المترتبة تضاف إلى الضريبة، كما تضاف نفس الغرامة نهاية كل عام في حال عدم التسديد، ويحدد الحد الأقصى للغرامة ب 30% من أصل التكاليف بما فيها جميع الإضافات. فإذا رفض المكلف ذلك، تقوم الإدارة الضريبية باستخدام سلطاتها في هذا المجال، فالتشريع الضريبي يعطي الإدارة الضريبية سلطات واسعة لضمان حق الخزنة العامة من الضياع، وهذه السلطات تعود لخطورة المهمة الملقة على عاتق الإدارة الضريبية، وحتى تتمكن من القيام بهذه المهمة على أكمل وجه، وتستطيع أن تصل إلى كل حقوق الخزنة العامة لا بد من حقوق وسلطات تتمتع بها إزاء هذه المهمة ومن أهم هذه الحقوق:

1. سلطة توقيع الحجز على أموال المدين.

2. حق الإدارة في تتبع أموال المدين تحت أي يد استيفاء لدين الضريبة.

3. امتياز دين الضريبة على غيره من الديون.

وقد أكدت المادة/1118/ من المرسوم التشريعي رقم/84/ لعام 1949 هذه الخاصة، إذ نصت على أن "المبالغ المستحقة للخزنة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كان يكون لها امتياز بالشروط المقررة في القوانين والقرارات الصادرة في هذا الشأن. وتستوفى هذه المبالغ من ثمن الأموال المنقولة بهذا الامتياز في أية يد كانت قبل أي حق آخر ولو كان ممتازاً أو مضموناً برهن عدا المصروفات القضائية".

ومدة هذا الامتياز مرتبطة بسقوط حق الخزينة العامة في المطالبة بالضريبة، أي إنه مرتبط بتقادم الدين الضريبي، وهي في سورية خمس عشرة سنة* وذلك كما ورد في نص المادة/27/ من المرسوم التشريعي /54/ لعام 2006 القانون المالي الأساسي¹ على أنه "لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها الا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع".

* إن مدة تقادم الدين الضريبي في فرنسا أربع سنوات، وإن مدة تقادم الدين الضريبي في مصر خمس سنوات.

¹ القانون المالي الأساسي وتعديلاته الصادر بالمرسوم التشريعي رقم /54/ تاريخ 2006/10/1.

رابعاً: واجبات الإدارة الضريبية:

تعدّ الإدارة الضريبية إحدى الإدارات العامة في الدولة تلتزم بالواجبات العامة التي يشار إليها في اللوائح والقوانين المنظمة للسلطات العامة في الدولة، وهي أيضاً كإدارة متخصصة في فرض الضرائب وتحصيلها تُفرض عليها واجبات خاصة بهذا المجال ينبغي عليها مراعاتها حتى تؤدي واجباتها في إطار من الدقة والعدالة. وفي الواقع إن الإدارة الضريبية من الإدارات ذات المهام **الصعبة والمهمة** في ذات الوقت فمهامها **صعبة** حيث يُنَاط بها تطبيق القانون الضريبي ومنها هنا تنشأ العلاقة الصعبة والمتشابكة من المكلفين بأنواعهم المختلفة و بإمكاناتهم وأنشطتهم المتعددة. وهي **مهمة** أيضاً إذ يُنَاط بها تحصيل الإيرادات التي تستخدمها الدولة في تمويل النفقات العامة وعلى ذلك فإن قوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليها آثار عديدة قد تؤدي إلى إحكام الرقابة والوصول إلى كل حقوق الخزانة كاملة أو إلى ضياع كثير من الحقوق وإفلات الكثير من المكلفين وتهريبهم من أداء إلتزاماتهم الضريبية. وسوف يتناول الباحث هذه الواجبات على النحو التالي¹:

1. الواجبات العامة للإدارة الضريبية:

أ- **عدم التعسف في استخدام السلطات الممنوحة لها** : يتوجب على الإدارة الضريبية عدم التعسف في استخدام السلطات الممنوحة لها كسلطة التقدير الجزافي وسلطة التقدير بمبدأ الفطنة والدراية، فقد مُنحت الإدارة الضريبية سلطات واسعة تقديرية في هذا المجال، يتوجب ضبط هذه السلطة إلى أضيق الحدود وعدم المغالاة فيها بهدف المحافظة على حقوق المكلفين.

ب- **التطبيق الصحيح للقانون وعدم إصدار تفسيرات متناقضة**: بينا سابقاً أن الإدارة الضريبية هي الجهة المنوط بها تنفيذ وتطبيق التشريع الضريبي، ويتوجب عليها التطبيق الصحيح للتشريع الضريبي وعدم إصدار تفسيرات متناقضة وذلك تجنباً لحدوث فجوة في التطبيق كعدم التطابق بين الأهداف المُبتَغاة من التشريع والغايات التي قصد إليها المشرع الضريبي، وبين التنفيذ الفعلي الذي تُمارسه فعلاً الإدارة الضريبية لهذا التشريع، وينشأ عدم التطابق من عدة أسباب أهمها²:

- عدم وضوح التشريع الضريبي أو غموض نصوصه.

- كثرة التشريعات وتعارضها أحياناً أو تضاربها.

ج- **احترام الحريات الشخصية والفردية للمكلف**: لتطبيق هذا الالتزام يتوجب على الإدارة الضريبية مراعاة الأتي:

أ. **تمكين المكلف من الدفاع عن نفسه ((حق الطعن))**: للمكلف الحق في الدفاع عن نفسه ومقاومة الظلم الذي يقع عليه نتيجة التطبيق الخاطئ للقانون من جانب الإدارة الضريبية. وقد بينت المادة 28/ من القانون/24/ لعام 2003 هذا الحق من خلال إعطاء المكلف مهلة 30 ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى

¹ ونوس، هشام سليمان،(2012)، " دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي- دراسة تطبيقية في سورية"، إطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، ص 30-34.

² حنا، نعيم فهم،(2005)، " نحو حوكمة النظام الضريبي المصري"، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي العلمي الخامس، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ص33.

الدوائر المالية المحلية، وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً. ووضحت المادة أنه إذا لم يعترض المكلف على التكليف المؤقت يصبح هذا التكليف بحقه قطعياً. وإذا اعترض المكلف (خلال المهلة الآتية الذكر) على التكليف المؤقت فيجب أن يبين في اعتراضه التقديرات التي يقبل بها وأن يقدم الوثائق التي تثبت ادعاءه خلال 15 يوماً من تاريخ انقضاء مهلة تقديم الاعتراض.

ب. عدم التدخل في الحياة الخاصة للمكلف: أشرنا في الفقرة السابقة إلى السلطات الممنوحة للإدارة الضريبية في الإطلاع والفحص لجميع عناصر الوعاء الضريبي، وأيضاً صلاحيتها في تفتيش مساكن المكلفين وغيرها من الصلاحيات، وبالتالي فإن الإدارة الضريبية مطالبة بأن يكون فحصها ورقابتها وسلطاتها في حدود عدم التدخل في الحياة الخاصة والشخصية للمكلف.

ج. احترام وقت المكلف: يجب على الإدارة الضريبية احترام وقت المكلف، ومثال على ذلك ممارسة الإدارة لحق الاطلاع على الأوراق والمستندات والدفاتر التي يلزم المكلف بمسكها في أوقات العمل العادية، وليس في أوقات خارجة عن هذه المواعيد، وذلك وفق ما نصت عليه المادة /7/ من القانون رقم /25/ لعام 2003 بأنه "يتم الاطلاع على البيانات والمعلومات المحددة في المادة/6/ من هذا القانون من قبل عاملين اثنين على الأقل خلال الأيام التي يمارس فيها المكلفون أعمالهم، ويجري التدقيق خلال ساعات العمل العادية بالسرعة القصوى الممكنة دون أن يؤدي ذلك إلى عرقلة أعمال المكلفين".

2. الواجبات الخاصة بالإدارة الضريبية:

تقرض العملية الضريبية عدداً من الواجبات على الإدارة الضريبية يقرها التشريع الضريبي أو قواعد العمل الإداري الصحيح، بالمحصلة فإن إلزام الإدارة الضريبية بهذه الواجبات يُعزز عملها ويعطيه جدوى أكبر من خلال العائد والوقت ويخلق علاقة جيدة مع المكلف تنعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية. ومن هذه الواجبات:

أ- الالتزام بمراعاة مبدأ السر المهني: لقد أشرنا إلى هذا الالتزام من قبل ونحن بصدد دراسة حقوق المكلفين، حيث يتوجب على الإدارة الضريبية عدم الاستخدام أو الكشف عن أية معلومات شخصية أو مالية عن المكلف إلا إذا أذن لها خطياً للقيام بذلك أو في الحالات التي يسمح بها القانون، وإن التزام الإدارة الضريبية بهذا الواجب من شأنه أن يعزز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية الأمر الذي ينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية.

ب- الالتزام بإعلام المكلف بحقوقه وواجباته: في الواقع إن هذا الالتزام من بالغ الأهمية إذ يحقق مزايا وفوائد أكيدة للمكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، إذ يكون للمكلف ميزة التعرف على حقوقه وواجباته، وبالتالي لا يجد صعوبة في التعامل مع الإدارة الضريبية، ولا يجد صعوبة في ملء البيانات الضريبية، و في معرفة التزاماته تجاه الإدارة الضريبية، أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإنه يحقق عدة ميزات منها:

- تبسيط إجراءات التعامل مع المكلفين.
- تلافي الكثير من المشاكل والتعقيدات التي تنجم عن إجراء عدم معرفة المكلفين بالكثير من حقوقهم والتزاماتهم الضريبية.

ويتم إعلامهم بذلك عن طريق المجالات والدوريات التي تصدرها الإدارة الضريبية، كما ينبغي على الإدارة الضريبية أن تقوم بإصدار نشرات توعية ذات صفة دورية، لتوعية المكلفين بواجباتهم، وحثهم على هذا الواجب بالطرق التي تخفف العبء النفسي للضريبة والشعور بثقلها، أو الشعور بعدم العدالة الضريبية لدى المكلفين في بعض الأحيان.

ج- الالتزام برد المبالغ التي حصلت عليها وتتجاوز الضريبة المقررة: إذا سدد المكلف مبلغاً يتجاوز الضريبة المقررة من قبل الإدارة الضريبية فجب أن تعيد له الفرق بين المستحق والمسدد فعلاً، والتجاوز بمبلغ الضريبة المسدد قد يكون ناتجاً عن عدد من الأسباب، منها:

- تحصيل ضريبة الدخل جزئياً ثم نهائياً مثل تحصيل الضريبة من المتعهدين والمقاولين في سورية وفق القانون/60 لعام 2004 عن الأعمال أو التوريدات التي يقدمونها للقطاع العام ومن ثم تأخذ هذه التسديدات بالإعتبار في المبيعات المستحق عليها الضريبة الإجمالية.
- إقرار اللجان المختصة تخفيض الضريبة وفقاً لصلاحيتها وللأسباب التي تراها وفقاً للتشريع الضريبي مما يتطلب إعادة فرق المسدد زيادة.
- وجود خطأ محاسبي نجمت عنه أرباح أكبر من الواقع فسدد المكلف ضريبة أكبر مما يجب أن يسدد، وقد يكشف هذه الخطأ لدى المكلف فيطلب التصحيح أو قد يكشف لدى الإدارة الضريبية وتبلغ المكلف بذلك، وتُخفض الضريبة، ويعاد الفرق للمكلف.

د- الالتزام بإعلام المكلف أو إخطاره: يدخل هذا الالتزام ضمن الاختصاصات العادية للإدارة الضريبية، فيكون من واجبها إخطار المكلف بعناصر الربط وذلك طبقاً لنص المادة/27 من القانون/24 لعام 2003 التي جاء فيها " يتوجب على الإدارة الضريبية تبليغ المكلف إخباراً خطياً فردياً يعدّ بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكاليف في حالة طلبه مالم يكن متضمناً معلومات سرية أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق، عندها يعطى المكلف أسس التكاليف فقط".

هـ- العدالة بالمعاملة بين المكلفين: تم التطرق إلى هذا الواجب مفصلاً فيما سبق.

و- الشفافية بأداء عمل الإدارة الضريبية: تم التطرق إلى هذا الواجب مفصلاً فيما سبق.

المبحث الثاني

كفاءة الإدارة الضريبية

تمثل عملية التحاسب الضريبي جوهر النظام الضريبي، وأساس العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، التي تهتم بقياس الوعاء الضريبي للمكلف، أي قياس المادة الخاضعة للضريبة والأساس الذي تقوم عليه عملية تحديد الضريبة.

وترتبط كفاءة عملية التحاسب بكفاءة الإدارة الضريبية وقدرتها على تحصيل أكبر قدر من الضرائب المستحقة على المكلفين بأقل عدد من الإجراءات وفي أقل زمن وبأقل تكلفة ممكنة، مع الحفاظ على العلاقة الجيدة المستمرة بالمكلفين.

وانطلاقاً من ذلك سوف يقف هذا المبحث على كل من:

- مفهوم كفاءة الإدارة الضريبية وتمييزه عن مفهوم الفعالية.
- أسباب عدم كفاءة الإدارة الضريبية والعوامل المؤثرة في الكفاءة.
- المشكلات المترتبة على عدم كفاءة الإدارة الضريبية.

أولاً: مفهوم كفاءة الإدارة الضريبية والتميز بينه وبين الفعالية:

للإدارة الضريبية دورٌ هامٌ وفعالٌ في النظام الضريبي، لذلك يجب أن تتمتع بالكفاءة والفاعلية والقدرة على تطبيق القوانين الضريبية كافة على نحو صحيح، بحيث يؤدي التطبيق الجيد إلى حصول الدولة على حقها بعدالة وبدون ظلم يقع على المكلفين، وهذا لن يتحقق إلا من خلال إدارة ضريبية ذات كفاءة وفعالية تقوم على تطبيق النظم الإدارية الحديثة من خلال الموارد البشرية التي تعمل بها. وبناءً على ذلك يمكننا تمييز الكفاءة من الفاعلية على الشكل التالي¹:

الفاعلية: هي أداء الأعمال الصحيحة "To Do Right Things" وترتبط الفعالية **بالقيادة**، وتتحقق عندما يكون هناك رؤيا واضحة وأهداف محددة وإستراتيجيات ومبادئ وقيم وتنمية وتطوير وغير ذلك من سمات القيادة.

الكفاءة: هي أداء الأعمال بطريقة صحيحة "To Do Things Right" وترتبط الكفاءة **بالإدارة**، وتتحقق عندما يكون هناك تخطيط وتنظيم وإدارة للوقت ورقابة ومتابعة.

حيث يقصد بالكفاءة تحقيق أكبر قدر من الانتاج بأقل قدر من المدخلات وأدنى تكلفة ممكنة، كما يقصد بكفاءة الخدمة التحسين المستمر للخدمة وهي مقياس لمدى استخدام القدر الصحيح من الموارد لتوصيل عملية أو خدمة أو نشاط ما. والعملية الكفاء هي العملية التي تحقق أهدافها بأقل قدر ممكن من الوقت والمال والبشر وغيرها من الموارد². وقد عبر عنها Philippe بأنها القدرة على تعظيم القيمة وتخفيض التكاليف، حيث أنه لا يمكن أن تتحقق الكفاءة في حالة خفض التكاليف فقط أو رفع القيمة فقط بل لابد من تحقق الحالتين معاً³. وقد ربطت أدبيات الاقتصاد الكفاءة بالإنتاجية، بحيث يقصد بالكفاءة تخفيض المدخلات دون حدوث ضياع، وفق طرائق الإنتاج الأقل تكلفة وبأفضل جودة وأقل جهد⁴.

وقد عرف المركز الأمريكي للتشريع الضريبي *CIAT (الكفاءة) بأنها: مستوى أداء الإدارات الضريبية ونشاطاتها من حيث التكاليف والإنتاجية، بينما يشير مصطلح (الفاعلية) إلى مستوى امتثال المكلفين لأهداف الإدارة الضريبية⁵.

ومن جهتها فإن منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) تعدّ أهم عاملين لكفاءة الإدارة الضريبية يتمثلان في¹:

¹ كحل، عازر، (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 83. نقلًا عن: <http://www.ssic2008.com/assets/files/PDF/351-400/372.pdf>

² <https://www.almaany.com>.

³ عشي، بدر، (2016)، "جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي"، جامعة قاصدي ورباح، كلية العلوم الاقتصادية، ص12.
⁴ القريقر، عبد الغني، (2002)، "العوامل المؤثرة في تقييم المراجع الخارجي للخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة- دراسة ميدانية"، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، ص18.

* CIAT: Inter-American Centre for Tax Administrators.

⁵ Atta-Mills, J. (2002) Improving resources and organizational structures of the tax administration. Brazil, December, p2.

1. زيادة الإيرادات الضريبية كنسبة من الناتج المحلي الإجمالي.
2. انخفاض تكلفة تحصيل الإيرادات الضريبية.

وهناك كثير من المزايا المستمدة من فعالية الإدارة الضريبية وكفاءتها منها²:

1. تساعد على توليد المزيد من الإيرادات وبالتالي تمكين الحكومات من زيادة الإنفاق لتوفير البنية التحتية اللازمة للنمو الإقتصادي.
2. تغني عن الحاجة إلى إدخال معدلات ضريبية أعلى و / أو جديدة.
3. تسهل اعتماد قوانين ضريبية بسيطة وسهلة تجعل عدم الامتثال أكثر صعوبة.

ثانياً: أسباب عدم كفاءة الإدارة الضريبية والعوامل المؤثرة في كفاءة الإدارة الضريبية:

هناك أسباب عدة تؤثر في كفاءة الإدارة الضريبية من أهمها³:

1. ضعف مستوى تأهيل الموارد البشرية بالإدارة الضريبية:

وذلك نتيجة تدني مستوى البرامج التدريبية وضعف تجهيزات مراكز التدريب الضريبي، نتيجة إهمال الإدارة الضريبية لعملية تنمية الموارد البشرية وقدراتها الفنية ما يؤدي إلى انخفاض مستوى الأداء المهني والفني للعاملين بالإدارة الضريبية.

2. ضعف أدلة الإثبات في التحاسب الضريبي:

تعد أدلة الإثبات من المقومات الهامة التي يعتمد عليها الفاحص الضريبي عند قيامه بعملية الفحص الفحص الضريبي، إذ يتخلف الكثير من المكلفين عن تقديم بياناتهم الضريبية للإدارة الضريبية، وذلك لأنهم بالأصل لم يقوموا بالتصريح عن نشاطاتهم التجارية، فيؤدي ذلك إلى صعوبة إجراء الفحص الذي يقوم به الفاحص، لعدم وجود الأساس الأول الذي يعتمد عليه عند بدء فحصه لنشاط المكلف. وفي كثير من الحالات يتم تقديم البيان الضريبي مؤيداً بحسابات صورية وليست حقيقية، ما يضطر الفاحص الضريبي إلى إهمالها واللجوء للتقدير الجزافي لعناصر الإيرادات والمصروفات لغياب أدلة إثبات يستند إليها في تقدير الضريبة المستحقة من المكلف.

3. ضعف نظم العمل الضريبي:

تعد نظم العمل الضريبي من المقومات التشغيلية للنظام الضريبي، والإدارة الضريبية في سورية تعاني ضعفاً شديداً وتقاوم نظم العمل الضريبي بها، وعدم تطورها بما يتناسب مع التطورات والتقنيات الحديثة المستخدمة في أداء الأعمال. فما زالت الإدارة الضريبية في سورية تعتمد على النظم التقليدية في أداء أعمالها،

¹ دحلل، عازر، (2011)، مرجع سبق ذكره، ص 84. نقلاً عن: Lonti, Z. Woods, M. (2008), " Towards government at a Glance: Identification of core data and issues related to public sector efficiency, Paris, Jan, P.P 126,127.

² Atta-Mills, J. (2002) Improving resources and organizational structures of the tax administration. Brazil, December, p2.

³ الشافعي، باسر زكريا، (2015)، " حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي " مرجع سبق ذكره، ص 25-28.

المتمثلة في الاعتماد على الملفات الورقية فتكون عرضة للتلف أو الفقد والضياع كلياً أو جزئياً، بالإضافة إلى أن ظروف العمل داخل الإدارة الضريبية غير لائقة ولا تتوافر فيها كثير من متطلبات العمل وتجهيزاته.

4. تقادم الهياكل التنظيمية للإدارة الضريبية:

يجب تنظيم الإدارة الضريبية بكفاءة وفعالية أكبر، وتصميم هيكل تنظيمي يعترف باختلاف احتياجات وتحديات الالتزام الضريبي لكل من كبار المكلفين ومتوسطيهم وصغارهم، وتصميم برامجها وفقاً لذلك. فيجب تخصيص أقسام لكل منهم، كما يمكن تخصيص أقسام للمكلفين أصحاب الثروات الضخمة.

5. ضخامة الهيكل الوظيفي في الإدارة الضريبية:

يعد الهيكل الوظيفي للإدارة الضريبية من المقومات التشغيلية للنظام الضريبي، وينبغي أن يتناسب حجم الإدارة الضريبية ومواردها وتنظيمها المسؤوليات الملقاة عليها، لأن الإدارات الضريبية ذات الموارد الكبيرة الضخمة قد لا تؤدي أفضل من الإدارات ذات الموارد القليلة، وينبغي أن يعتمد الحجم الأمثل للإدارة الضريبية وعدد موظفيها على نطاق تحديات التهرب الضريبي.

6. ضعف مستوى التدريب الضريبي وعدم فعاليته:

يعد الإعداد والتدريب المهني للعاملين في الإدارة الضريبية من المقومات التشغيلية للنظام الضريبي، ويؤدي التدريب المهني المستمر إلى رفع المستوى العلمي والعملية للعاملين ورفع كفاءتهم العلمية وإكسابهم مهارات مختلفة في التعامل مع المكلفين، وإمدادهم بالمعلومات الضريبية الجديدة وإطلاعهم على أساليب العمل المتطورة.

7. إتباع الأساليب التقليدية في الفحص الضريبي:

تعد الأساليب التي تتبعها الإدارة الضريبية في إجراء عملية الفحص الضريبي للبيانات والملفات الضريبية من المقومات التشغيلية للنظام الضريبي، والأساليب التي تتبعها الإدارة الضريبية في إجراء عملية التحاسب الضريبي للمكلفين تتصف بأنها تقليدية لا تحقق الهدف المنشود منها ولا تحقق طموحات كل من المكلفين والإدارة الضريبية، إذ تعتمد العمل اليدوي، مع غياب الأساليب المتطورة مثل الفحص الضريبي الانتقائي والفحص التحليلي لبيانات المكلفين.

8. عدم كفاءة نظام الرقابة الداخلية:

يعد نظام الرقابة الداخلية في الإدارة الضريبية أحد الأركان الرئيسية للمقومات التشغيلية للنظام الضريبي، ويتطلب التطبيق السليم للقوانين والتشريعات وضع نظام كفء للرقابة الداخلية، يتضمن إجراءات وضوابط رقابية يتم تصميمها لضمان تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها والتزامها بالقوانين واللوائح، والرقابة على اقتصاد الأنشطة والسياسات الإدارية وكفاءة عمليات الحصر والفحص والربط والتحصيل.

و هناك عدة عوامل تؤثر في كفاءة الإدارة الضريبية، حيث يمكن قياس كفاءة الإدارة الضريبية من خلال عدة مؤشرات¹:

1. مؤشرات إدارية وتنظيمية: مثل خصائص القوى العاملة في الإدارة الضريبية، والدورات التدريبية، والاستشارات الضريبية، وأساليب العمل وإجراءاته، والهياكل التنظيمية وغيرها.
2. مؤشرات مالية واقتصادية: مثل تكلفة التحصيل، ونسبة التحصيل الضريبي إلى مجموعة من المقاييس المالية مثل الإيرادات الضريبية، والنفقات العامة، وجودة الخدمات المقدمة للمكلفين وتكلفتها.
3. مؤشرات تشريعية: بما في ذلك القوانين والأنظمة الضريبية، وتعديلاتها المستمرة غير الثابتة، ومدى فعاليتها في تحقيق أهداف الضريبة.
4. مؤشرات اجتماعية وبيئية: مثل تدمير المكلفين، والمحسوبية، ومدى التعاون بين الموظفين.

ثالثاً: المشكلات المترتبة على عدم كفاءة الإدارة الضريبية:

إن عملية التحاسب الضريبي تواجه الكثير من الصعوبات نتيجة عدم كفاءة الإدارة الضريبية، ويؤدي ذلك إلى العديد من المشكلات تحول بين الإدارة الضريبية و تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية، وأهم تلك المشكلات:

1. مشكلة التراكم الضريبية:

يمثل التراكم الضريبي أحد أهم التحديات والمشكلات التي تواجه الإدارة الضريبية في الدول المختلفة، ويتفاوت حجم هذه المشكلة من دولة إلى أخرى تبعاً للمستوى الثقافي والتشريعي والوعي الضريبي في المجتمع، وكفاءة الإدارة الضريبية. وتتعدد أسباب ظهور التراكمات الضريبية وتضخم حجمها وأهمها: عدم كفاءة التحاسب الضريبي، الذي يجعل مقدار الدخل الخاضع للضريبة محل خلاف و طعن من المكلف، بحيث يستنفد وقتاً طويلاً حتى يتم حله فيؤخر تحصيل الضريبة، وكذلك ضعف الإدارة الضريبية في عملية التحصيل. ولأليس ثمة معلومات دقيقة عن حجم التراكم الضريبي في الجمهورية العربية السورية.

2. كثرة المنازعات الضريبية:

تشكل المنازعات الضريبية مشكلة مرهقة للإدارات الضريبية، حيث تتطلب جهداً ووقتاً وتكلفة وتؤدي إلى تأجيل تحصيل الضريبة المستحقة، لذلك تسعى الإدارات الضريبية إلى الحد منها قدر الإمكان، ومحاولة إنهاء أي خلاف يحدث مع المكلف في بدايته، ومن خلال مراحل ومستويات مختلفة لتسوية النزاع الضريبي. وتعرف المنازعة الضريبية بأنها نزاع بين الإدارة الضريبية والمكلف حول واحدة أو أكثر من المسائل الضريبية أو منازعة ناشئة عن تطبيق أحكام القانون الضريبي².

وتنشأ المنازعات الضريبية نتيجة اختلاف الهدف الذي يسعى لتحقيقه طرفا النزاع، فالمكلف يسعى إلى تخفيض مقدار الضريبة المستحقة عليه إلى أدنى قدر ممكن، والإدارة الضريبية تسعى إلى تطبيق القانون الضريبي لمحاسبة المكلف وتحصيل الضريبة المستحقة منه، و فقدان الثقة بين الطرفين يؤدي إلى حدوث

¹ www.TADAT.org

² الشافعي، زكريا، (2015)، "حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص30.

نزاعات، فالمكلف يفقد الثقة في عدالة القانون الضريبي، وفي قدرة الإدارة الضريبية على تطبيقه على نحو صحيح، كذلك الإدارة الضريبية تفقد الثقة في المكلف وتعتقد أنه يحاول التهرب من دفع الضريبة، ما ينعكس سلباً على كفاءة عملية التحاسب الضريبي. كما تنشأ المنازعات نتيجة عدم كفاءة الإدارة الضريبية، فتتوسع في تفسير مواد القانون والخلط بين الكثير من المفاهيم القانونية. وليس هناك أي معلومات دقيقة عن نسبة المنازعات الضريبية في الجمهورية العربية السورية.

3. انخفاض الالتزام الطوعي للمكلفين:

حاول العديد من المختصين في مجال الضرائب والباحثين الأكاديميين تعريف الالتزام الضريبي بأشكال مختلفة، على سبيل المثال عرف James and Alley (2002) الالتزام الضريبي بأنه "رغبة الأشخاص والشركات والمؤسسات الخاضعة للضريبة في الالتزام بالتشريعات الضريبية، والالتزام بمتطلبات الإدارة الضريبية بدون استخدام أدوات القوة"¹. كذلك تم تعريف الالتزام الضريبي من قبل العديد من الإدارات الضريبية الرسمية كدائرة الإيرادات الداخلية (IRS)* في الولايات المتحدة الأمريكية بأنه استعداد المكلفين للالتزام بالقوانين الضريبية طوعية ودفع جميع الضرائب والغرامات المستحقة في الوقت المناسب². وبناء على ذلك يمكن للباحث تعريف الالتزام الطوعي برغبة المكلفين واستعدادهم للالتزام بالتشريعات الضريبية المعمول بها في البلد، وذلك عن طريق الإفصاح الصحيح عن الأرباح الصافية دون أي تلاعب، من خلال تقديم بياناتهم الضريبية إلى الدوائر الضريبية مرفقة بجميع الوثائق الحسابية الضرورية، ودفع الضريبة المستحقة في الوقت المحدد دون أي تأخير.

ويعتمد نجاح الإدارة الضريبية بدرجة كبيرة على مدى كفاءة الجهاز الإداري الضريبي، و الإدارة الضريبية الكفؤة لا يمكنها تحويل ضريبة سيئة إلى ضريبة جيدة، ولكن الإدارة الضريبية غير الكفؤة يمكنها تحويل أحسن الضرائب إلى أسوأها، كما أن النصوص التشريعية تصبح حبراً على ورق أو مادة بلا روح، إذا لم تقم بتنفيذها إدارة ضريبية تتمتع بالنزاهة والعدالة والحيادية التامة مع الحزم والكفاءة العالية، إدارة تتعدى حقوق المكلفين فتدفعهم إلى عدم الالتزام الطوعي، ولا تتسامح بالقدر الذي يجعل الملتزم بالقانون في وضع أسوأ من غير الملتزم به³. وبالتالي يستنتج الباحث أن هناك علاقة بين كفاءة الإدارة الضريبية و الالتزام الطوعي للمكلفين.

¹ James, S., & Alley, C. (2002). Tax compliance, self-assessment and tax administration. Journal of Finance and Management in Public Services, Volume 2, Number2, 27-42.

*IRS: Internal Revenues Services. دائرة الإيرادات الداخلية في الولايات المتحدة الأمريكية

² IRS (2018). Internal Revenues Services. The United States of America. <https://www.irs.gov/individuals/vita-grant-faqs-category-tax-compliance>.

³ حنا، نعيم فهم؛ (2005)، "نحو حوكمة النظام الضريبي المصري"، مرجع سبق ذكره، ص 31.

4. ضخامة التهرب الضريبي:

تعاني معظم الدول من مشكلة التهرب الضريبي، الذي ينتج عنه الكثير من الآثار السلبية على الحصيلة، وقد يؤدي ذلك إلى فرض ضرائب جديدة أو رفع معدلات الضرائب الحالية لتعويض الانخفاض الناتج عنه، والإخلال بقاعدة العدالة الضريبية بشقيها الرأسي والأفقى، وانتشار ظاهرة الفساد. والتهرب الضريبي يقوض أهداف النظام الضريبي لزيادة الإيرادات وإعادة التوزيع، فالتهرب الضريبي يؤدي إلى إعادة توزيع من الملزمين بالقوانين إلى غير الملزمين بها، و ظهور مشكلات أخرى كالفقر والبطالة والهجرة والفساد وفقدان الثقة بين المواطن والدولة. ويعد عدم كفاءة الإدارة الضريبية من أهم أسباب التهرب الضريبي، فتعسف الإدارة الضريبية وعدم تحقيق توازن بينها وبين المكلفين، والمبالغة في التقدير الجزافي، وعدم المساواة في التطبيق واختلاف أسس المحاسبة يضعف الثقة بها ويشعر المكلف الملزم بالظلم ما يدفعه للتهرب¹. لذا يستنتج الباحث أن هناك علاقة بين كفاءة الإدارة الضريبية وحجم التهرب الضريبي.

¹ الشافعي، زكريا، (2015) " حوكمة الإدارة الضريبية لرفع كفاءة التحاسب الضريبي"، مرجع سبق ذكره، ص31.

المبحث الثالث

الإدارة الضريبية في سورية

تُمارس الإدارة الضريبية في الجمهورية العربية السورية مهامها وسلطاتها من خلال مديريات المالية في وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب والرسوم التي ترتبط بوزير المالية، وعليه تكون الإدارة الضريبية في الجمهورية العربية السورية متمثلة في مايلي:

1. وزارة المالية ممثلة بمديريات المالية التي يقوم بالإشراف عليها السيد معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات.

وبموجب أحكام المرسوم التشريعي/64/ تاريخ 2010/8/9 تم نقل مهام وزارة المالية وصلاحياتها في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم، باستثناء مهام مديرية الاستعلام الضريبي وصلاحياتها واختصاصاتها، حيث نص المرسوم على ما يلي:

المادة 1- أ- مع الاحتفاظ بصلاحيات وزير المالية المنصوص عليها في القوانين والأنظمة النافذة تنقل مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم المحدثة بالقانون رقم /41/ لعام 2007 باستثناء مهام وصلاحيات واختصاصات مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها و دوائرها.

المادة 1- ب- تتولى مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية وأقسامها ودوائرها في المحافظات والمناطق تنفيذ خطة الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بعد إقرارها من مجلس إدارة الهيئة، و تصدر بقرار من وزير المالية.

المادة 2- تنقل المهام والصلاحيات والاختصاصات المحددة لمعاون الوزير لشؤون الإيرادات إلى المدير العام للهيئة أينما وردت في التشريعات والأنظمة الضريبية النافذة.

2. الهيئة العامة للضرائب والرسوم المحدثة بموجب القانون رقم/41/ لعام 2007.

وبناءً على ذلك سوف يتناول الباحث في هذا الفصل كلاً من:

1. مديرية الاستعلام الضريبي.
- أهداف ومهام مديرية الاستعلام الضريبي.
2. الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- رؤية الهيئة العامة للضرائب والرسوم ورسالتها وأهدافها الإستراتيجية.
- مهام الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
- مديريات الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

مديرية الاستعلام الضريبي

أهداف مديرية الاستعلام الضريبي ومهامها:

أشارت المادة/1/ من النظام الداخلي لمديرية الاستعلام الضريبي إلى أهداف المديرية، إذ تهدف مديرية الاستعلام الضريبي من خلال تنفيذ المهام الموكلة إليها إلى:

1. مكافحة التهرب الضريبي بمختلف أشكاله وصوره لجميع أنواع الضرائب والرسوم (باستثناء رسم الطابع والرسوم الجمركية) واتخاذ جميع الإجراءات الضرورية للحد من تلك الظاهرة تنفيذاً لأحكام القانون رقم/25/ لعام 2003.

2. توفير قاعدة معلومات دقيقة عن المكلفين بمختلف أنواع الضرائب والرسوم ورفد الدوائر المالية بها.

3. تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين عن طريق اكتشاف وتتبع المطارح الضريبية المخفأة كلياً أو جزئياً وحماية المال العام.

4. نشر الثقافة الضريبية لتنمية الوعي الضريبي بين أفراد المجتمع وربط مفهوم الضريبة بالانتماء الوطني. وأشارت المادة/3/ من القانون /25/ لعام 2003 و المادة/2/ من النظام الداخلي لمديرية الاستعلام الضريبي إلى أن مهمة مديرية الاستعلام الضريبي مكافحة التهرب الضريبي عن طريق¹:

1. استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين: على سبيل المثال جمع المعلومات المتعلقة بالعقارات التي يملكها المكلف من الجهات الرسمية المختصة مثل (السجل العقاري - السجل المؤقت - السجل المالي في حال تضمن اسم المالك الفعلي أو واضح اليد) مع ملاحظة ان هناك بعض الجهات التي يمكن الاستفادة من قيودها لحصر الملكية العقارية مثل (المؤسسة العامة للإسكان - الجمعيات التعاونية السكنية - تجمع دمر السكني.....الخ).

ملاحظات:

➤ تعدّ المعلومات السابقة من المعلومات السرية التي لا يجوز اطلاع أحد عليها ولا تستخدم إلا لأغراض تتعلق بالتكليف الضريبي.

➤ تجدد تلك المعلومات بصورة دورية لمراعاة الوقوعات الطارئة على الأوضاع المالية للمكلفين.

➤ لا تتم مخاطبة المصارف للحصول على أية معلومات تتعلق بالحسابات المصرفية للمكلف مراعاة لأحكام قانون سرية المصارف.

2. جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم وضبط حالات التهرب منها وذلك عن طريق جهات عديدة.

¹ التعليمات التنفيذية للمادة/3/ من القانون/25/ لعام 2003.

3. التحقيق في الشكاوى والإخباريات المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم مع التقيد التام بالشروط الواجب توفرها بالشكاوى أو الإخبار والإجراءات المتبعة بالتحقيق والمنصوص عنها بالتعليمات التنفيذية للقانون رقم/25/ لعام 2003 الصادرة بالقرار رقم (19/6530) تاريخ 2004/3/10.
4. التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة عن طريق تحديد أسباب تلك الظاهرة وإعداد الدراسات واقتراح الحلول المناسبة إلى الجهات الوصائية المختصة .
5. إعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي وذلك بالتعاون مع وزارات (وزارة الثقافة - وزارة التربية - وزارة الإعلام) والمنظمات الشعبية والنقابات واتحادات غرف التجارة والصناعة وعقد الندوات واستخدام وسائل الإعلان بما فيها الإعلانات المرئية والمسموعة والمقروءة وذلك بغية نشر الثقافة الضريبية وإعلام المكلفين بالواجبات المترتبة عليهم تجاه الدوائر المالية وذلك بصورة دورية منتظمة .
6. إعداد الدراسات والتقارير الدورية عن التطورات الطارئة على الاتجاهات الاستثمارية لرؤوس الأموال وعلى مختلف الأسعار والمواد والسلع وعلى رواج أو ركود كل المهن أو بعضها والحرف الممارسة في القطر خلال فترات زمنية متتالية، وذلك بالتنسيق مع الجهات المختصة، ومن ثم تحليل أسباب ونتائج هذه التطورات وأثارها الضريبية وتعميمها على الدوائر المالية المعنية.
7. متابعة تطور مختلف التشريعات والنظم العامة التي تنعكس بآثار سلبية أو إيجابية على المطارح الضريبية أو على اتجاهات استثمار رؤوس الأموال وتطوير عمل جهاز الاستعلام الضريبي بما يساير أحكام تلك التشريعات والنظم.
- ويحق للعاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي الاطلاع على البيانات والمعلومات والوثائق المتعلقة بالتكليف الضريبي على أن يراعى قانون سرية المصارف¹. ويتوجب عليهم القيام بتحريات لأماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين بناء على طلب المدير أو مدير المالية للتأكد من صحة تطبيق هذا القانون².
- وقد أوضحت التعليمات التنفيذية للقانون/25/ أن القيام بزيارة أحد المكلفين من أجل التأكد من قيامه بالواجبات القانونية يقتضي التأكد من القيام بهذه الواجبات بالخطوط الإجمالية العريضة دون التعرض للتفاصيل على أن تتم زيارة هؤلاء المكلفين بناءً على موعد مسبق يتم تحديده مع المكلف، وأما إن كانت المهمة للتأكد من تسجيل معلومات معينة في القيود والتصريح عنها للدوائر المالية فلا يجوز القيام بمثل هذه المهمة إلا بعد انتهاء العام وإغلاق القيود وتقديم البيانات للدوائر المالية وذلك حتى يتم التأكد من نية المكلف بالتهرب من دفع الضريبة³.

¹ الفقرة/أ/ من المادة/6/ من القانون/25/ لعام 2003.

² الفقرة/ب/ من المادة /7/ من القانون/25/ لعام 2003.

³ التعليمات التنفيذية للمادة/7/ من القانون/25/ لعام 2003.

الهيئة العامة للضرائب والرسوم

أولاً: الهيئة العامة للضرائب والرسوم (رؤيتها، رسالتها، وأهدافها الإستراتيجية).

أُحدثت الهيئة العامة للضرائب والرسوم بموجب القانون رقم/41 لعام 2007، وتتمتع بالشخصية الاعتبارية والإستقلال المالي والإداري وترتبط بوزير المالية ومركزها الرئيسي في دمشق، وتحدث مديريات وأقسام ودوائر في المحافظات والمناطق والتجمعات السكنية بقرار من الوزير بناء على اقتراح المدير العام للهيئة. وقد أضاف المرسوم التشريعي/64 لعام 2010 في المادة/3 منه فقرتين/ج،د/ إلى المادة/2/ من القانون /41/ لعام 2007 وفق مايلي:

أ- تعدّ مديريات المالية في المحافظات ومديريات المال في المناطق والمدن الصناعية والدوائر والشعب في التجمعات السكنية تابعة للهيئة باستثناء (أقسام و دوائر الخزينة و الاستعلام الضريبي ودوائر العقارات الآيلة للدولة، والعاملين فيها كافة حيث تبقى تابعة للوزارة).

ب-تعدّ دائرة العقارات الآيلة للدولة في مديريةية المالية في المحافظات تابعة لقسم الخزينة.

1. رؤيتها(Vision):

إدارة ضريبية متطورة ذات كفاءة عالية تحقق العدالة والالتزام الطوعي في المجتمع الضريبي.

2. رسالتها(Mission):

الالتزام بتقديم خدمات متميزة للمكلفين والعمل على نشر الوعي الضريبي بالاعتماد على كوادر مؤهلة وتشريعات ضريبية واضحة وإجراءات بسيطة ضمن جو من الشفافية والثقة والتشاركية مع شركائنا في المجتمع الضريبي بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

3. أهدافها الإستراتيجية:

- توفير الخدمات بجودة عالية وتبسيط الإجراءات لتحقيق أفضل رضا للمكلفين وتعميق الثقة المتبادلة معهم.
- الارتقاء بمستوى الأداء من خلال معالجة إلكترونية للبيانات وبرامج تدقيق فعالة باستخدام أفضل التقنيات.
- الانتقال من ثقافة الجباية والفرص إلى ثقافة الالتزام الطوعي من خلال توعية المكلفين بحقوقهم وواجباتهم.
- رفع مستوى كفاءة التحصيل مع الالتزام بتطبيق القوانين بشفافية وعدالة.
- المساهمة في تطوير القوانين والتشريعات والسياسات الضريبية بما يخدم السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة.
- اعتماد مبدأ التقدير الذاتي في التعامل مع المكلفين.
- اعتماد سياسة الباب المفتوح مع المكلفين.
- تنمية وتطوير الكوادر على مستوى من المسؤولية والمساءلة لبناء إدارة ضريبية حديثة .

ثانياً: مهام الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

نصت المادة/3/ من القانون/41/ لعام 2007 وتعديلاتها الواردة في المادة/5/ من المرسوم التشريعي /64/ لعام 2010 على المهام المنوط بالهيئة العامة للضرائب والرسوم تأييدها:

1. اقتراح السياسة الضريبية وتنفيذها في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة .
2. وضع الخطط اللازمة لتنفيذ السياسة الضريبية بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
3. اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بفرض الضرائب والرسوم وتنفيذ التشريعات الضريبية التي تدخل بإختصاصها.
4. إعداد تقديرات الإيرادات السنوية من الضرائب والرسوم للموازنة العامة للدولة.
5. وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي . (تم إلغاء هذه المهام بموجب المادة/6/ من المرسوم التشريعي/64/ لعام 2010).
6. إعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات ومذكرات التفاهم المتعلقة بالضرائب والرسوم التي تدخل في اختصاصها.
7. التنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم على أن تتولى هذه الأجهزة رقابتها على أعمال الاستعلام الضريبي بعد موافقة رئيس مجلس الوزراء أو وزير المالية المسبقة أو بناء على طلب أي منهما.
8. التنسيق مع مديرية الجمارك العامة لتبادل المعلومات على كافة المستويات بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.
9. ممارسة أية مهام أخرى تعهد إليها من الوزير .

ثالثاً: إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

نصت المادة /4/ من القانون /41/ لعام 2007 وكذلك المادة/2/ من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم على أن يتولى إدارة الهيئة 1- مجلس إدارة، 2- المدير العام، وكذلك حددت المواد/5و8/ على التوالي 3- معاوني المدير العام، 4- المجلس الاستشاري.

1. مجلس الإدارة:

أ- هيكل مجلس الإدارة:

يتألف مجلس الإدارة كما ورد في الفقرة/أ/ من المادة/7/ من المرسوم التشريعي/64/ لعام 2010 التي عدلت الفقرة/أ/ من المادة/5/ من القانون/41/ لعام 2007 من:

رئيساً	وزير المالية
عضواً ونائباً للرئيس	المدير العام للهيئة
عضواً	مدير الجمارك العام
عضوين	معاوننا المدير العام للهيئة
عضواً	مدير الإستعلام الضريبي في الوزارة
عضواً	ممثل عن الوزارة
عضوين	خبيران إختصاصيان

ملاحظات حول مجلس إدارة الهيئة:

- يتم تسمية أعضاء مجلس الإدارة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير ويجوز إضافة أعضاء آخرين.
- تحدد مكافآت وتعويضات أعضاء مجلس الإدارة بقرار من رئيس مجلس الوزراء.
- يجتمع المجلس بدعوة من رئيسه مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل وكلما دعت الحاجة، ويكون الاجتماع قانونياً بحضور ثلثي الأعضاء على أن يكون من بينهم رئيس مجلس الإدارة أو نائبه وتتخذ القرارات بالأغلبية المطلقة لمجلس الإدارة وعند تساوي الأصوات يرجح جانب الرئيس .
- يسمي رئيس مجلس الإدارة أمين سر للمجلس من العاملين في الهيئة بناء على اقتراح المدير العام .

ب- مهام مجلس الإدارة:

- مجلس الإدارة هو السلطة المختصة برسم السياسة التي تسير عليها الهيئة لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله، ويتمتع بأوسع الصلاحيات في إدارة الهيئة وتسيير أعمالها، ويعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن إقرار الخطط وحسن تنفيذها. وقد نصت المادة/6/ من القانون/41/ لعام 2007 على مهام مجلس الإدارة للهيئة العامة للضرائب والرسوم على الشكل التالي:
- رسم السياسة التي تسير وفقها الهيئة لتحقيق الغرض الذي قامت من أجله.
 - إقرار الخطط وحسن تنفيذها.
 - إقرار التقرير السنوي عن نشاطات الهيئة.
 - الموافقة على مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم ورفعها للجهات المعنية.
 - الموافقة على مشروع الموازنة السنوية للهيئة .
 - دراسة ما يرى رئيس مجلس الإدارة عرضه من القضايا التي تتعلق بعمل الهيئة.

2. المدير العام:

يتولى المدير العام إدارة الهيئة وتصريف شؤونها كافة وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة. ومن الشروط الواجب توافرها لشغل وظيفة مدير عام كما ورد في النظام الداخلي للهيئة أن يكون للفرد القدرة على اتخاذ القرار المناسب والقيادة والتوجيه و إتقانه لإحدى اللغات الأجنبية و إتقانه استخدام الحاسوب. وقد نصت المادة/7/ من القانون/41/ لعام 2007 على:

- يتعين المدير العام للهيئة بمرسوم يحدد فيه أجره وتعويضاته .
- أن يكون للمدير العام معاون أو أكثر يسمى بقرار من الوزير بناء على اقتراح المدير العام .
- ووفقاً لما ورد في المادة /8/ من القانون /41/ لعام 2007 وتعديلاتها في المادة /9/ من المرسوم التشريعي /64/ لعام 2010، يتولى المدير العام إدارة الهيئة وتصريف شؤونها كافة وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة وله على وجه الخصوص ما يلي:
- تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم وأعمال تحصيل الضرائب والرسوم والإيرادات الأخرى المتعلقة بعمل الهيئة.
- اقتراح مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم وعرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها واستكمال أسباب صدورها.
- إعداد التعليمات التنفيذية والبلاغات المتعلقة بالتشريعات الضريبية كافة.
- وضع خطط العمل والبرامج التنفيذية للهيئة وإصدار القرارات اللازمة لحسن تنفيذ هذه الخطط والبرامج.
- تشكيل اللجان المنصوص عليها في تشريعات الضرائب والرسوم عدا لجان إعادة النظر التي تصدر بقرار من الوزير .
- تفويض بعض صلاحياته لمن يراه مناسباً من معاونين والمديرين الفرعيين ورؤساء الأقسام والدوائر في الهيئة.
- تشكيل اللجان الاستشارية ولجان العمل الخاصة وتحديد مهامها وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة.
- اقتراح أسس منح المكافآت التشجيعية والحوافز للعاملين في الهيئة وعرضها على مجلس الإدارة على أن تصدر بقرار من الوزير .
- عقد النفقة وتصفياتها.
- تمثيل الهيئة في صلاتها مع غيرها وأمام القضاء .
- عرض ما يراه مناسباً من المواضيع على مجلس الإدارة.
- وتم الإشارة كذلك إلى بعض المهام الأخرى للمدير العام ضمن النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم كما يلي:
- تخطيط النشاط العام للهيئة وما يرتبط به من وسائل وقوى بشرية عاملة.
- يتأسس اللجنة الرئيسية للجان إعادة النظر .

- يترأس اللجنة المختصة بالبت بالاعتراضات المقدمة على رسم الطابع.
- يشرف على مديريات المالية في المحافظات لحسن تطبيق القوانين والأنظمة النافذة.
- وقد نصت المادة /10/ من القانون/41/ لعام 2007 على أنه خلافاً لكل نص نافذ يجوز للمدير العام التعاقد مع خبراء على أن تحدد شروط التعاقد وأجورهم وتعويضاتهم بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير، أما التعاقد مع الخبراء من غير السوريين ومن في حكمهم فيتم بقرار من رئيس مجلس الوزراء.

3. معاونو المدير العام:

- يعاون المدير العام في عمله معاون أو أكثر.
- يمارس معاونو المدير العام مهامهم كلّ في مجال اختصاص المديريات المشرف عليها كما يمارسون الصلاحيات التي يفوضهم بها المدير العام.
- يشرف معاونو المدير العام كل في حدود اختصاصاته على المديريات المرتبطة به ويكونون مسؤولين من الناحيتين الإدارية والفنية عن سير العمل في تلك المديريات ويؤشرو على جميع المعاملات والتعليمات والبلاغات والقرارات الصادرة عنها قبل توقيعها من المدير العام، ويوقعون بصورة نهائية على المعاملات التي يفوضون فيها بقرار من المدير العام.
- وقد حُدد في النظام الداخلي للهيئة ثلاثة معاونين لمدير الهيئة:
- أ- **معاون المدير العام التنفيذي ويرتبط به ثلاث مديريات هي:**
 - مديرية التشريع الضريبي.
 - مديرية الضرائب على العقارات والرسوم الأخرى.
 - مديرية المتابعة وإدارة الديون.
- ب- **معاون المدير العام لشؤون الالتزام ويرتبط به ثلاث مديريات وهي:**
 - مديرية السياسة الضريبية.
 - مديرية الالتزام.
 - مديرية خدمات المكلفين.
- ج- **معاون المدير العام للشؤون الإدارية والقانونية ويرتبط به أربعة مديريات وهي:**
 - مديرية الشؤون الإدارية و الموارد البشرية .
 - مديرية التأهيل والتدريب.
 - مديرية الشؤون القانونية.
 - مديرية المعلوماتية.

4. المجلس الاستشاري:

هو الجهة المختصة بتقديم المشورة والرأي في المسائل المتعلقة بالضرائب والرسوم، ويشكل بقرار من الوزير على النحو التالي:

المدير العام للهيئة	رئيساً
معاونو المدير العام	أعضاء
المديرون بالإدارة المركزية	أعضاء
ممثل عن غرف التجارة أو الصناعة أو السياحة حسب الحال	أعضاء

ملاحظات حول المجلس الاستشاري:

- يحق لمدير عام الهيئة دعوة من يراه مناسباً لحضور جلسات المجلس.
- ينعقد المجلس الاستشاري مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر وله أن يجتمع عند الضرورة بدعوة من رئيسه وينوب أحد معاوني المدير العام عنه في حال غيابه قانونياً في ترؤس جلسات المجلس الاستشاري.

رابعاً: مديريات الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

يتألف الهيكل الإداري والتنظيمي للهيئة العامة للضرائب والرسوم كما ورد في المادة/9/ من النظام الداخلي للهيئة من:

أ- الإدارة المركزية وتتألف من:

1. مديرية مكتب المدير العام:

تتولى مديرية مكتب المدير العام تنظيم مواعيد مقابلات المدير العام، ومتابعة عمل المنظمات والمؤسسات العربية والإقليمية والدولية، والقيام بكافة أعمال الترجمة المتعلقة بنشاط الهيئة.

2. مديرية الرقابة الداخلية:

تتولى مديرية الرقابة الداخلية ضمن الولاية العامة للهيئة المركزية للرقابة والتفتيش إعداد الخطة السنوية لعملها المقررة من قبل الهيئة العامة للضرائب والرسوم بالتنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش.

3. مديرية التشريع الضريبي:

تتولى مديرية التشريع الضريبي معالجة الاستفسارات التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة بالإضافة إلى إعداد مشاريع الصكوك التشريعية والأنظمة المتعلقة بالضرائب والرسوم والقرارات التنظيمية الخاصة بها، والمشاركة في إعداد تقديرات الإيرادات السنوية للضرائب والرسوم

والمشاركة في المباحثات التي تجري مع وفود الدول العربية والأجنبية لإعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم.

4. مديرية الضرائب والرسوم على العقارات:

تتولى مديرية الضرائب والرسوم على العقارات دراسة المواضيع والقضايا المتعلقة بالضرائب والرسوم على العقارات ومعالجتها، وإعداد خطة العمل السنوية للمديرية، ووضع المؤشرات لخطط الأقسام في مديريات المالية في المحافظات ومتابعة تنفيذها.

5. مديرية المتابعة وإدارة الديون:

تتولى مديرية المتابعة وإدارة الديون الإشراف ومتابعة أعمال تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها والغرامات المترتبة عليها، والضرائب غير المباشرة التي لم تحصل وفق الطريقة المحددة لتحصيلها في قوانينها الخاصة، وإعداد مشاريع أنظمة بيع الأموال المنقولة وغير المنقولة، ومعالجة طلبات التقسيط وتأجيل التحصيل وفقاً للتدابير الإجرائية.

6. مديرية السياسة الضريبية:

تتولى مديرية السياسة الضريبية تحليل الإحصاءات المتعلقة بالضرائب والرسوم وإعداد الدراسات الضرورية بهدف اقتراح السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية للدولة، وإجراء الدراسات والتحليلات للقطاعات الاقتصادية والسوق المحلية لمعرفة واقع هذه القطاعات والعمل على توفير المعلومات الإحصائية لتدعيم بناء النظام الإحصائي الموحد.

7. مديرية الالتزام:

تتولى مديرية الالتزام متابعة أعمال الاستقصاء عن المعلومات الموثقة ذات الصلة بالأوضاع المالية للمكلفين والمعلومات عن مطارح الضرائب والرسوم من مختلف الجهات، ووضع الوسائل المناسبة لمعالجتها، ووضع معايير نظام إدارة المخاطر، ووضع إستراتيجية سياسة التدقيق لأقسام ودوائر الالتزام ومتابعة تنفيذها، والرد على كافة الاستفسارات الواردة إليها من جميع مديريات الهيئة والجهات الأخرى فيما يخص عملها.

8. مديرية خدمات المكلفين:

تتولى مديرية خدمات المكلفين الإشراف ومتابعة عمل أقسام ودوائر خدمات المكلفين في المحافظات، وإصدار النماذج الموحدة الخاصة بعمل مديريات المالية في المحافظات، وتحديد متطلبات التواصل مع المكلف، والعمل على إعداد برامج مواد التوعية للمكلفين.

9. مديرية المعلوماتية:

تتولى مديرية المعلوماتية وضع خطة أتمتة الإدارة الضريبية والإشراف على تنفيذها واستخدام تقانة المعلومات وتطويرها في الهيئة وإدارة الأنظمة المعيارية وصيانتها بالإضافة إلى تحديد احتياجات الهيئة من التجهيزات الحاسوبية والشبكية وتأمينها.

10. مديرية الشؤون الإدارية والموارد البشرية:

تتولى مديرية الشؤون الإدارية والموارد البشرية دراسة احتياجات الهيئة من القوى العاملة، ووضع خطة تأمينها خلال الفترات الزمنية المستقبلية، واقتراح التعديلات الخاصة بالملاك العددي للهيئة، ومعالجة كل ما يتعلق بأوضاع العاملين، ومعالجة كل ما يتعلق بأمور النفقات والصرف والتصفية وتأمين كافة المستلزمات والخدمات والأشغال التي يتطلبها سير العمل في الهيئة، ومتابعة أمور الأبنية والآليات والمستودعات والمقسم، ومعالجة أعمال الصيانة كافة والإشراف على دخول وخروج العاملين، والإشراف على الديوان.

11. مديرية التأهيل والتدريب:

تتولى مديرية التأهيل والتدريب وضع خطة التدريب السنوية للهيئة والقيام بتأهيل الكوادر وفق الطرق العلمية الحديثة، والتواصل مع المعاهد والمراكز التدريبية داخل القطر وخارجه بهدف تدريب العاملين ورفع كفاءتهم المهنية، والعمل على تقويم أدائهم، وإعداد أسس منح مكافآت تشجيعية وحوافز لهم.

12. مديرية الشؤون القانونية:

تتولى مديرية الشؤون القانونية إعداد الدفوع اللازمة للدعاوى التي تكون الهيئة طرفاً فيها، وإقامة الدعاوى أمام القضاء المختص عن طريق إدارة قضايا الدولة، وإعداد الردود القانونية على الاستفسارات التي ترد إليها، والعمل على متابعة وتنفيذ المقترحات والتوصيات الصادرة عن الأجهزة الرقابية بالإضافة إلى الإعلان عن المناقصات وطلبات العروض لتأمين احتياجات الهيئة.

13. دائرة لجان إعادة النظر:

تتبع لجان إعادة النظر للمدير العام مباشرة، وتقوم بتنظيم عمل لجان إعادة النظر، ووضع خطة لمعالجة الاعتراضات الواردة من مديريات المالية، وإعداد مشاريع قرارات تشكيل الهيئة العامة للجان إعادة النظر، وإبلاغ القرارات الصادرة عن هذه اللجان إلى مديريات المالية في المحافظات.

14. دائرة مكافحة التهرب الضريبي:

تتبع دائرة مكافحة التهرب الضريبي للمدير العام مباشرة، وتقوم بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي في الوزارة بوضع خطة مكافحة التهرب الضريبي، ومتابعة الشكاوى والإخباريات المتعلقة بمكافحة حالات التهرب الضريبي.

15. مكتب الجاهزية:

يتبع مكتب الجاهزية المدير العام مباشرة، ومن مهامه تنظيم لوائح اسمية بالعاملين في الهيئة، تضم عناوين إقامتهم وهواتفهم، وتنظيم لوائح بكافة الآليات متضمنة عربات نقل مبيت العاملين وخطوط السير ذهاباً وإياباً، وتأمين جاهزية الاتصالات في المقر العملي في الهيئة والتأكد من جاهزيتها (الداخلية والخارجية).

ب- مديريات المالية في المحافظات وتتألف من:

1. مديرية مالية المحافظة:

- نصت المادة/33/ من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم على المهام والهيكل الإداري والتنظيمي لمديريات المالية في المحافظات كمايلي:
- أ- تقوم مديرية المالية ضمن نطاق المحافظة وفي حدود القوانين والأنظمة النافذة بتمثيل الوزارة أو الهيئة متمتعة باللامركزية في ممارسة مهامها الإدارية والمحاسبية.
- ب- إدارة إيرادات الضرائب والرسوم التي تدخل ضمن اختصاص الهيئة العامة من حيث تحققها وتحصيلها ومسك حساباتها وحفظ مستنداتها.
- ج- مسك حسابات الذمم الشخصية بغرض تحصيلها.
- د- توحيد حسابات مديرية مالية المحافظة مع حسابات مديريات مال المناطق التابعة لها من تحقق و تحصيل للضرائب والرسوم.

2. مديريات المال في المناطق والمدن الصناعية:

- نصت المادة/53/ من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم على المهام والهيكل الإداري والتنظيمي لمديرية مال المنطقة كمايلي:
- أ- إدارة الإيرادات العامة من حيث تحققها وتحصيلها ومسك حساباتها وحفظ مستنداتها.
- ب- إصدار سندات التحقق والترقين التي تنص القوانين والأنظمة النافذة على إصدارها من مدير مال المنطقة.
- ج- تدارك كل سهو أو نقص أو خطأ مادي في التكليف بسند تحقق إضافي والعمل على تصحيح الأخطاء المادية الواقعة في طرح الضريبة أو حسابها وترقين التكاليف المكررة أو المطروحة على شخص معقور، وذلك وفق القوانين والأنظمة النافذة.
- د- مسك حسابات الذمم الشخصية بغرض تحصيلها.
- هـ- تنظيم جداول الحسابات الشهرية وتقديمها إلى الجهات المختصة المحددة في القوانين والأنظمة والتعليمات النافذة.

3. الدوائر والشعب والمكاتب والوحدات في النواحي والتجمعات السكنية.

الدراسة التحليلية

مقدمة:

اعتمد الباحث على منهج تحليل المضمون في تحليل واقع النظام الضريبي السوري من حيث مدى مراعاته لمبادئ الحوكمة الضريبية، فقد تم تحليل التشريعات الضريبية السورية من القانون 24 لعام 2003 وتعديلاته وغيره من التشريعات، بالإضافة إلى تحليل النظام الداخلي للإدارة الضريبية السورية و التشريعات القانونية النازمة لعملها والصلاحيات الممنوحة لها والبيئة التشريعية التي تعمل من خلالها.

• العدالة الضريبية

على الرغم من صدور رزمة كبيرة من التشريعات الضريبية لا يزال النظام الضريبي السوري لا يحقق العدالة الضريبية في التكليف، لأن العديد من التشريعات أدت إلى تخفيف العبء الضريبي عن المكلفين الكبار اقتصادياً واللجوء إلى استصدار رزمة من التشريعات الضريبية بفرض ضرائب لامست ذوي الدخل المحدود والضعفاء اقتصادياً.

أولاً: عدم عدالة ضريبة الرواتب والأجور بالمقارنة مع الضريبة المفروضة على دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية.

بالمقارنة بين نسب الضرائب المفروضة من قبل المشرع الضريبي السوري على الرواتب والأجور وبين نسب الضرائب المفروضة على بعض الشركات المساهمة نجد:

وفقاً للمادة /1/ من المرسوم التشريعي رقم /46/ الصادر بتاريخ 2015/9/23 فرضت ضريبة دخل على الرواتب والأجور بنسب تصاعدية تصل إلى 22% عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز (75000) ل.س، بينما تصل الضريبة على دخل بعض الشركات إلى 14% وذلك وفقاً للمادة/20/ من المرسوم التشريعي رقم /10/ الصادر بتاريخ 2015/1/26 المعدلة للمادة /3/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ الصادر بتاريخ 2006/10/3.

وفيما يلي جدول يوضح التطور التاريخي للضريبة على الرواتب والأجور وللضريبة على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50%:

جدول رقم (1)

التطور التاريخي لمعدل ضريبة الدخل على الرواتب والأجور ولمعدل الضريبة على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50%

ضريبة الدخل على الرواتب والأجور			الضريبة على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50%		
م	الحد الأدنى الشهري المعفى من الضريبة	القانون/ المرسوم	معدل الضريبة	م	القانون/ المرسوم
1	100	المادة/44/ من المرسوم التشريعي /85/ الصادر بتاريخ 1949/5/21.	12% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز 4000 ليرة سورية	1	المادة/3/ من القانون 20/ لعام 1991
2	5000	المادة/68/ من القانون /24/ الصادر بتاريخ 2003/11/13.	20% عن جزء الدخل الصافي الشهري الذي يتجاوز 30000 ليرة سورية	2	المادة/16/ من القانون /24/ الصادر بتاريخ 2003/11/13
3	6010	المادة/1/ من المرسوم التشريعي/33/ الصادر بتاريخ 2009/5/14.	22% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز 75000 ليرة سورية	3	المادة/7/ من القانون /60/ الصادر بتاريخ 2004/12/30
4	10000	المادة/1/ من المرسوم التشريعي /42/ الصادر بتاريخ 2011/3/24.	22% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز 75000 ليرة سورية	4	المادة/20/ من المرسوم التشريعي رقم /10/ الصادر بتاريخ 2015/1/26
5	15000	المادة/1/ من المرسوم التشريعي /46/ الصادر بتاريخ 2015/9/23.	22% عن جزء الدخل الصافي الذي يتجاوز 75000 ليرة سورية		

المصدر: إعداد الباحث من خلال الرجوع إلى التشريعات والقوانين الضريبية السورية.

من الجدول رقم (1) يجد الباحث:

- ارتفاع معدلات الضرائب باستمرار بالنسبة لضريبة الرواتب والأجور، فبعد أن كانت الشريحة الأخيرة 12% وفق المرسوم التشريعي /85/ لعام 1949 ارتفعت إلى 22% وفق المادة/1/ من المرسوم التشريعي/46/ لعام 2015 النافذ إلى الآن. وانخفاض معدلات الضرائب باستمرار للضريبة على دخل

الأرباح للشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50%، فبعد أن كان معدل الضريبة المقطوع 32% من دخل الأرباح وذلك وفق المادة/3/ من القانون /20/ لعام 1991 انخفض إلى 14% وفق المادة/20/ من المرسوم التشريعي/10/ لعام 2015 النافذ إلى الآن. وبالتالي لايجوز بأي شكل من الأشكال أن تكون الضريبة على دخل العمل أي الرواتب والأجور أعلى من الضريبة على دخل العمل ورأس المال أي الربح، ففي هذا محاباة ضد محدودي الدخل في معدلات الضرائب وغير عادلة عند مقارنتها بضريبة الأرباح.

- ارتفاع الحد الأدنى المعفى من الضرائب لضريبة الرواتب والأجور، فقد ارتفع من /100/ ل.س وفق المادة/44/ من المرسوم التشريعي /85/ لعام 1949 إلى أن وصل إلى 15000 ألف ليرة سورية وفق المادة/1/ من المرسوم التشريعي /46/ لعام 2015. وبمقارنة الحد الأدنى المعفى من الضريبة والحد الأدنى للفقر عالمياً المحدد ب/1.9\$/¹ للفرد يومياً بنحو /285/ دولار شهرياً لأسرة مكونة من خمسة أفراد وفقاً لأسرة نموذجية سورية، أي إن الأسرة السورية المكونة من 5 أفراد بحاجة إلى مايقارب /124000/ ل.س شهرياً كحد أدنى لتأمين ضرورات الحياة، ومنه نستنتج أن الحد الأدنى المعفى من الضريبة غير عادل لعدم أخذه بعين النظر الحد الأدنى من الدخل اللازم لتأمين ضرورات الحياة(الحد الأدنى من الفقر). وبرأي الباحث يجب أن يحرر القسم الأكبر من الدخل من خلال رفع الحد الأدنى للرواتب والأجور المعفى من الضرائب وذلك من خلال جعل الحد الأدنى المعفى من الضرائب كنسبة مئوية من الراتب وعدم جعله كمبلغ ثابت، أي لا بد من ربط الحد الأدنى المعفى من الضرائب بالمستوى العام للأسعار وذلك لكي تقوم الضرائب بدورها بتحقيق التنمية وتخفيف التمايزات الاجتماعية.

جدول رقم (2)

جدول يبين نسب ضريبة الرواتب والأجور وضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية لمجمل الضرائب والرسوم

البيان	2010	2011	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية(1)	144700	174000	77000	38500	32000	57000	63000	75000	100000
ضريبة الرواتب والأجور(2)	9000	12000	11000	12000	15000	25000	28000	33600	40000
مجمل الضرائب والرسوم(3)	278418	325005	165221	117252	172000	253450	322489	409500	563050

¹ <https://www.albankaldawli.org/ar/research/brief/poverty-and-shared-prosperity-2018-piecing-together-the-poverty-puzzle-frequently-asked-questions>. تم الرجوع إليه بتاريخ 2018/12/25

² بإفتراض سعر صرف الدولار مقابل الليرة السورية يساوي /435/ وذلك حسب النشرة الصادرة عن مصرف سورية المركزي بتاريخ 2018/12/25.

17.760	18.315	19.536	22.490	18.605	32.835	46.604	53.538	51.972	3/1
7.104	8.205	8.682	9.864	8.721	10.234	6.658	3.692	3.233	3/2

(المبالغ بملايين الليرات)

المصدر: المجموعة الإحصائية

من الجدول رقم (2) يجد الباحث:

- إن ضريبة الرواتب والأجور كانت تشكل (3.233%) من مجمل الضرائب والرسوم في عام 2010 وأصبحت تشكل في عام 2019 ما نسبته (7.104%) من مجمل الضرائب والرسوم، أي خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2019 زادت مساهمة ضريبة الرواتب والأجور بنسبة 120%. ونلاحظ كذلك ازدياد نسبة مساهمة ضريبة الرواتب والأجور من إجمالي الضرائب والرسوم بنسبة 205% خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2016.

- بينما نلاحظ أن ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية كانت تشكل (51.972%) من مجمل الضرائب والرسوم في عام 2010 وأصبحت تشكل في عام 2019 ما نسبته (17.760%) من إجمالي الضرائب والرسوم، أي خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2019 انخفضت مساهمة ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية تقريباً بنسبة 66%.

استناداً إلى ماسبق يستنتج الباحث أن المشرع الضريبي السوري لجأ لزيادة إيراداته الضريبية خلال الفترة المدروسة من خلال الاعتماد على ضريبة الرواتب والأجور، إذ زادت نسبة مساهمة ضريبة الرواتب والأجور بنسبة (205%) من مجمل الضرائب والرسوم خلال الفترة 2010-2016، ومن ثم تعاود تلك النسبة بالإنخفاض إلى (120%) خلال الفترة 2010-2019، ويردّ الباحث لجوء المشرع الضريبي السوري إلى ذلك لأن الضريبة على الرواتب والأجور سهلة التحصيل، تُحتجز من المنبع. أما عن سبب انخفاض مساهمة ضريبة دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية بنسبة (66%) من مجمل الضرائب والرسوم خلال الفترة المدروسة، فيُرده الباحث إلى عدة أسباب أهمها توقف الكثير من المعامل والمنشآت الاقتصادية عن العمل وخروجها من دائرة الانتاج بسبب الأزمة الراهنة، وكذلك استمرار التهرب الضريبي بسبب الفجوة الضريبية القائمة بين المكلفين والإدارة الضريبية والتي من أهم أسبابها عدم قناعة ورضا المكلفين بعدالة التشريع الضريبي، وكذلك عدم عدالة إجراءات التحاسب الضريبي المطبقة من قبل الإدارة الضريبية، وللأسف أحياناً يتم التهرب من الضرائب بمساعدة بعض العاملين بالإدارة الضريبية، ففي كثير من البلدان النامية لا يحصل موظفو الإدارة الضريبية على رواتب مجزية، ما يجعلهم خاضعين لإغراء الرشاوى والحوافز التي يقدمها لهم المكلفون لمساعدتهم على تجنب الضريبة، وهذا يؤثر بالطبع في تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة عالية، فعندما يكون هناك التزام طوعي للمكلفين بدفع الضرائب المستحقة

عليهم، عند اعتقادهم بعدالة النظام الضريبي، فإن ذلك يساهم في تحقيق وفورات بالتكلفة للإدارة الضريبية وللمكلف على حد سواء.

ثانياً: عدم العدالة في المعاملة بين كبار المكلفين مع بقية المكلفين:

إن احتساب أية ضريبة يتطلب معرفة سعر الضريبة المطبق، فيمكن أن تفرض الضريبة بسعر واحد بصرف النظر عن قيمة المادة المفروضة عليها (الضريبة النسبية). كما يمكن أن تفرض أسعار مختلفة تبعاً لاختلاف قيمة المادة المفروضة عليها (الضريبة التصاعدية)، وقد أخذ المشرع الضريبي في الجمهورية العربية السورية بكلتا الضريبتين:

1. الضريبة التصاعدية:

هي الضريبة التي يزداد معدلها الحقيقي بزيادة قيمة ما يفرض عليه، و تطبق على الأفراد وشركات التضامن والتوصية البسيطة وشركات المحاسبة العاملة في القطاع الخاص.

حيث أنه منذ إحداث ضريبة الدخل في سورية عام 1949 خضعت ضريبة الأرباح التجارية والصناعية إلى معدل تصاعدي بهدف تحقيق العدالة الضريبية. وكانت النسب المئوية التصاعدية لضريبة الأرباح مرتفعة جداً فقد وصلت نسبة الاقتطاع الضريبي الظاهري 93% من الأرباح الصافية¹ إلى أن صدر القانون رقم 24/ لعام 2003 وحدد في المادة 16/ منه نسب تصاعد جديدة، عُدلت بموجب المادة 3/ من المرسوم التشريعي رقم 51/ لعام 2006 النافذ اعتباراً من 2007/1/1.

جدول رقم (3)

معدلات الضريبة التصاعدية على الأرباح بموجب القانون رقم 24/ لعام 2003

الأرباح	المعدل	الشريحة
عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى مبلغ 200000 ل.س.	10%	الشريحة الأولى
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 200000 وحتى 500000 ل.س.	15%	الشريحة الثانية
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 400000 وحتى 700000 ل.س.	20%	الشريحة الثالثة
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 700000 وحتى 1000000 ل.س.	23%	الشريحة الرابعة
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000000 وحتى 2000000 ل.س.	26%	الشريحة الخامسة
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 2000000 وحتى 3000000 ل.س.	29%	الشريحة السادسة
عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000000 ل.س.	35%	الشريحة السابعة

¹ العدي، ابراهيم، (2019)، "واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره"، ورقة عمل مقدمة إلى ورشة عمل السياسات المالية في سورية- الواقع والخيارات الممكنة، المرصد العمالي للدراسات والبحوث، ص4.

يعمل بهذه النسب للتكاليف الخاصة بالأعوام (2006/2005/2004)، ثم تم تعديل هذه النسب بموجب الفقرة/أ/ من المادة/3/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 لتصبح شرائح الأرباح كمايلي:

جدول رقم(4)

معدلات الضريبة التصاعدية على الأرباح بموجب المرسوم التشريعي/51/ لعام 2006

الشريحة	المعدل	الأرباح
الشريحة الأولى	10%	عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى وحتى مبلغ 200000 ل.س.
الشريحة الثانية	15%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 200000 وحتى 500000 ل.س.
الشريحة الثالثة	20%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 500000 وحتى 1000000 ل.س.
الشريحة الرابعة	24%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 1000000 وحتى 3000000 ل.س.
الشريحة الخامسة	28%	عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000000 ل.س.

- يعمل بهذه المعدلات فقط لتكاليف عام 2007 ومابعد.
- يضاف إلى الضريبة الناتجة حسب الجدول رقم(4) السابق نسبة/10%/ من أصل الضريبة للإدارة المحلية في جميع المحافظات السورية.
- كما يضاف أيضاً إلى الضريبة الناتجة عن الجدول السابق ضريبة المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار، حيث نصت المادة/1/ من القانون رقم/13/ تاريخ 2013/7/2 النافذ اعتباراً من 2013/8/1 على مايلي:

" تضاف نسبة 5% إلى تحقيقات الضرائب والرسوم المباشرة وعلى الضرائب والرسوم غير المباشرة لمدة ثلاث سنوات تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار " وتطبيق وفق مايلي:

أ- بدءاً من تكاليف عام 2012 بالنسبة لمكلفي زمرة الأرباح الحقيقية.

ب- بدءاً من تكاليف عام 2013 بالنسبة لباقي مكلفي الضرائب والرسوم المباشرة الأخرى والضرائب والرسوم غير المباشرة.

ج- لاتطبيق هذه الإضافة على:

- 1- ضريبة دخل الرواتب والأجور.
 - 2- رسم مقطوعية الكهرباء المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم/18/ تاريخ 2010/2/14.
 - 3- الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة المسددة قبل تاريخ نفاذه.
- وقد تم تمديد العمل بهذا المرسوم لغاية عام 2018 بموجب المرسوم التشريعي رقم/3/ لعام 2016.
- كما قضى القانون رقم/46/ تاريخ 2017/12/20 بتعديل نسبة المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار لتصبح /10%/ فقط عشرة بالمئة لاغير. ونصت المادة/2/ منه على أنه لايطبق هذا التعديل على

الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة المسددة قبل تاريخ نفاذ هذا القانون. كما قضت المادة/3/ منه بأن هذا القانون يعد نافذاً من 2018/1/1.

وبالتعليق على الجدول رقم (4) نجد:

1. إن الضريبة فيها تمييز ضد صغار المكلفين، فحجم الشرائح الثلاث الأولى مليون ليرة سورية، وحجم الشريحة الرابعة وحدها/2/ مليون ليرة سورية.

2. بالمقارنة بين معدلات الضرائب في الجدول رقم(3) والجدول رقم(4) نلاحظ انخفاض معدلات الضرائب لاسيما على الأرباح التي تتجاوز/3000000/ فما فوق وهذا يعكس عدم عدالة هذه المعدلات التي جاءت لتعطي ميزات إضافية لأصحاب الدخل المرتفعة.

يمكن للباحث أن يصف ضريبة الدخل المطبقة في الجمهورية العربية السورية بأنها ضريبة شبه تصاعدية، لأنها تعتمد على شرائح ضيقة لا تأخذ بعين النظر التفاوت في الدخل، الأمر الذي يساهم في تعميق التفاوت الاجتماعي، فلا تميز بين أصحاب الدخل المرتفعة جداً والمتوسطة الارتفاع، أي إن المكلف الذي حقق أرباحاً صافية بمقدار مليار ليرة سورية سوف يدفع نفس معدل الضريبة بالنسبة لمكلف آخر حقق أرباحاً صافية مقدارها عشرة ملايين ليرة سورية وهو /28%/ وذلك عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز 3000000، إذا يفترض أن تكون الشرائح الخاضعة للنظام التصاعدي متعددة لتصل إلى ثمانية شرائح أو أكثر.

2. الضريبة النسبية:

تصيب هذه الضريبة إما مكلفين بصفتهم القانونية كالشركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وشركات القطاع العام، وإما تبعاً لطبيعة نشاطهم الذي يمارسونه، وإما بحسب استفادتهم من قوانين تشجيع الاستثمار.

وفيما يلي جدول رقم(5) يبين معدلات الضرائب على الشركات في التشريع الضريبي السوري:

جدول رقم(5)

معدلات الضرائب على الشركات في التشريع الضريبي السوري

معدلات الضريبة	نوع الشركة	القانون/ المرسوم
2.5% ضريبة الدخل 0.5% ضريبة رواتب وأجور	منشآت سياحية	الفقرة/ب/ من المادة/6/ من المرسوم التشريعي /51/ لعام 2006
14%	شركات مساهمة تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50%	الفقرة /ب/ من المادة/20/ من المرسوم التشريعي/10/ لعام 2015
15%	شركات تأمين تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50%	المادة/42/ من المرسوم التشريعي/43/ لعام 2005
22%	شركات مساهمة تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة تقل عن 50%	الفقرة/ج/ من المادة/3/ من المرسوم التشريعي/51/ لعام 2006
22%	الشركات ذات المسؤولية المحدودة	الفقرة/ج/ من المادة/3/ من المرسوم التشريعي/51/ لعام 2006
22%	المشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار بغض النظر عن طبيعة المستفيد مكلف فرد/ شركة أشخاص/أو شركة أموال.	الفقرة/ج/ من المادة/3/ من المرسوم التشريعي/51/ لعام 2006
25%	المصارف الخاصة	المادة/25/ من القانون/28/ لعام 2001
25%	شركات ومكاتب الصرافة	المادة/24/ من القانون /24/ لعام 2006
25%	شركات التأمين تطرح أسهمها على الإكتتاب العام بنسبة تقل عن 50%	المادة/42/ من المرسوم التشريعي/43/ لعام 2005
28%	شركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي	المادة/4/ من المرسوم التشريعي /51/ لعام 2006

وقد تضمنت المادة/5/ من المرسوم التشريعي/51/ لعام 2006 تخفيض المعدلات الضريبية المنصوص عليها في المادة /3/ من هذا المرسوم التشريعي وفق ما يلي:

1. درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية، وتحدد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.

2. درجة واحدة للمنشآت الصناعية التي تستخدم 25 عاملاً فأكثر مسجلين أصولاً بالتأمينات الاجتماعية، ويصبح هذا التخفيض درجتين بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم 75 عاملاً فأكثر. كما يصبح هذا التخفيض 3 درجات بالنسبة للمنشآت الصناعية التي تستخدم 150 عاملاً فأكثر.
3. درجة واحدة للمنشآت المقامة ضمن المدن الصناعية.
4. لا تسري أحكام هذه المادة على منشآت القطاع العام والشركات المساهمة التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50 بالمائة من أسهمها.
5. يجوز بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية:
 - منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية.
 - اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وغيرها وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه ولفترة محددة.

ملاحظة:

1. يضاف إلى الضريبة الناتجة حسب الجدول رقم (5) السابق نسبة 10% من أصل الضريبة للإدارة المحلية في جميع المحافظات السورية.
 2. يضاف إلى الضريبة الناتجة حسب الجدول رقم (5) السابق نسبة 10% من أصل الضريبة تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار¹.
- ومن خلال الجدول رقم (5) يجد الباحث:**

1. لم يربط المشرع الضريبي السوري الضريبة بالدخل وإنما ربطها بنوع الشركة، فخرج عن مبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية، الأمر الذي ساهم بدوره في زيادة الفجوة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية ما ينعكس سلباً على تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة عالية.
2. هناك ظلم وعدم عدالة في معاملة شركات القطاع العام الاقتصادي ومؤسساته، إذ فرض المشرع الضريبي السوري على هذه الجهات ضريبة دخل بمعدل نسبي مقطوع مقداره 28% من أرباحها الصافية، بينما نلاحظ أن المشرع فرض على الذين يعملون في القطاع الخاص ضريبة تصاعدية شريحتها الدنيا 10% والعليا 28% وذلك إن كانوا أشخاصاً طبيعيين، أما إذا كانوا أشخاصاً اعتباريين فقد فرض المشرع ضريبة دخل بمعدل نسبي مقطوع يتراوح بين 14% و 25% وذلك بحسب نوع الشركة القانوني. وهذا لا ينسجم مع سياسة الدولة المتمثلة بزيادة القدرة التنافسية للقطاع العام.

ثالثاً: الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة:

لتحليل مدى اعتماد النظام الضريبي السوري على كل من الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة يلجأ الباحث إلى تحليل نسبة الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة من مجمل الضرائب والرسوم وذلك بالاعتماد على أرقام المكتب المركزي للإحصاء.

¹ القانون/13/ تاريخ 2013/7/2 والنافذ اعتباراً من 2013/8/1 والمُمدد بموجب المرسوم التشريعي رقم/3/ تاريخ 2016/1/18 والمُعدل بموجب القانون/46/ تاريخ 2017/12/20 النافذ اعتباراً من 2018/1/1.

وفيما يلي جدول رقم(6) يوضح نسبة الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة من مجمل الضرائب والرسوم كمايلي:

جدول رقم(6)

نسبة الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة من مجمل الضرائب والرسوم

البيان / العام	2010	2011	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	المتوسط
ض.ر مباشرة(1)	223611	257730	127486	80747	99130	161620	134457	179500	243990	
ض.ر غير المباشرة(2)	54807	67275	37735	36505	72870	91830	188032	230000	319060	
مجمل الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة(3)	278418	325005	165221	117252	172000	253450	322489	409500	563050	
3/1	80.31	79.30	77.16	68.86	57.63	63.76	41.69	43.83	43.33	61.77
2/1	19.68	20.69	22.83	31.13	42.36	36.23	58.30	56.16	56.66	38.23

المصدر: المجموعة الإحصائية

من خلال الجدول رقم (6) يجد الباحث:

- أن متوسط نسبة الضرائب والرسوم المباشرة من إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة خلال الأعوام من 2010-2019 بلغ (61.77%)، بينما بلغ متوسط نسبة الضرائب والرسوم غير المباشرة من مجمل الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة خلال تلك الفترة (38.23%)، ومن خلال تلك النسب يمكن للباحث أن يستنتج أن التشريع الضريبي السوري يعتمد بالدرجة الأولى على الضرائب والرسوم المباشرة وهي الأكثر عدالة من الضرائب والرسوم غير المباشرة التي يعتمد عليها بالدرجة الثانية.

- نلاحظ أن المشرع الضريبي السوري يتجه تدريجياً للاعتماد على الضرائب والرسوم غير المباشرة على حساب الضرائب والرسوم المباشرة، فقد تراجعت الضرائب والرسوم المباشرة من نسبة (80.31%) من إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة عام 2010 إلى (57.63%) عام 2015 لترتفع إلى (63.76%) في عام 2016، ومن ثم تعاود التراجع إلى أن وصلت إلى (43.33%) في عام 2019. بينما زادت الضرائب والرسوم غير المباشرة من نسبة (19.68%) من إجمالي الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة عام 2010 إلى (42.36%) عام 2015 لتتخفف إلى (36.23%) في عام 2016، ومن ثم تعاود الارتفاع إلى أن وصلت إلى (56.66%) في عام 2019. ويرى الباحث أنه إذا استمر المشرع الضريبي السوري في ذلك الاتجاه، أي استمرار الاعتماد على الضرائب والرسوم غير

المباشرة على حساب الضرائب والرسوم المباشرة فإن التشريع الضريبي سوف يكون مجحفاً بحق الكثيرين، ولايراعي معايير العدالة الاجتماعية، لأن الضرائب والرسوم غير المباشرة تعد ضرائب عمياء لا تميز بين الغني والفقير.

رابعاً: عدم العدالة بين المكلفين والإدارة الضريبية من حيث مدة التقادم:

لتحليل عدم العدالة بين المكلفين والإدارة الضريبية من حيث مدة التقادم سوف يتناول الباحث سقوط دين الضريبة عن المكلف المدين لصالح الدولة، وكذلك سقوط حق المكلف بإسترجاع المبالغ الزائدة عما استحق من ضريبة سددها إلى الإدارة الضريبية كما يلي:

1. سقوط حق الدولة بالمطالبة بدين الضريبة المترتبة بذمة المكلف:

نصت المادة /27/ من المرسوم التشريعي /54/ لعام 2006 القانون المالي الأساسي على أنه " لا تسقط حقوق الدولة من ضرائب ورسوم وأموال عامة وخلافها إلا بعد خمسة عشر عاماً من تاريخ تبليغ المكلف الوثيقة المشعرة بوجوب الدفع".

وكذلك نصت الفقرة/هـ/1 من المادة/31/ من القانون/24/ لعام 2003 المعدلة بموجب المادة/3/ من المرسوم التشريعي /17/ لعام 2013 على أن يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية المشار إليها في المادة /13/ من القانون /24/ لعام 2003 المعدلة بالمادة/2/ من المرسوم التشريعي/51/ لعام 2006 صفة التكاليف القطعي في حال تأخر الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكاليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان وبدون أية فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن، كما يجوز بقرار من وزير المالية تمديد الفترة السابقة سنة فسنة ولمدة خمس سنوات أخرى كحد أقصى وبدون أية فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن.

2. سقوط حق المكلف بالمبالغ الزائدة المستحقة كضريبة إلى الخزينة العامة:

عندما تقوم الإدارة الضريبية بتحصيل مبالغ الضريبة من المكلف قد تحصل على مبالغ أكبر مما هو مقرر، وفي هذه الحالة يجب عليها أن ترد إلى المكلف من تلقاء ذاتها كل المبالغ التي حصلتها من غير حق. ويعد هذا الالتزام حقاً من حقوق المكلف، وهذا ما تضمنه نص المادة/24/ من المرسوم التشريعي/54/ لعام 2006 القانون المالي الأساسي التي نصت على الآتي: " تسقط وتتلاشى نهائياً لمصلحة الخزينة العامة جميع الديون التي لا يُطلب تسديدها قبل انتهاء السنة المالية الرابعة التي تلي السنة المالية العائدة لها تلك الديون. ولايجوز بعد انقضاء مدة السقوط المذكورة في الفقرة السابقة من هذه المادة تنفيذ حكم قضائي بشأن هذه الديون إلا إذا كان الحكم قد تعرض في أسبابه الجوهرية أو في منطوقه

¹ نصت الفقرة/هـ/ من المادة/31/ من القانون/24/ لعام 2003 على أن يعطى البيان الضريبي المقدم من المكلف ضمن المهل القانونية المشار إليها في المادة 13 صفة التكاليف القطعي في حال تأخر الدوائر المالية عن مباشرة إجراءات التكاليف بعد خمس سنوات من تاريخ البيان وبدون أي فوائد أو غرامات وغير قابل للطعن.

لموضوع السقوط وأعلن عدم توفره". وكذلك وضحت المادة أنه لايسري التقادم المسقط في سورية على الديون التي لم تصرف بسبب الإدارة أو الدعاوى المرفوعة أمام المحاكم. ونلاحظ مما سبق أن المشرع السوري لم يحقق العدالة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، إذ أخذ بمدة التقادم الطويلة لحقوق الدولة، وبمدة التقادم القصيرة لحقوق المكلفين، على خلاف المشرع المصري الذي حقق العدالة بين المكلفين والإدارة الضريبية من حيث مدة التقادم¹.

ويرى الباحث أنه على الرغم من صدور رزمة كبيرة من التشريعات الضريبية لايزال التشريع الضريبي السوري لا يحقق العدالة الضريبية في التكليف، نظراً لأن العديد من التشريعات الضريبية أدت إلى تخفيف العبء الضريبي عن المكلفين الكبار اقتصادياً واللجوء إلى استصدار رزمة من التشريعات الضريبية بفرض ضرائب لامست ذوي الدخل المحدود والضعفاء اقتصادياً.

وبناءً على ماسبق يمكن قبول الفرضية القائلة بأن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ العدالة الضريبية. واستناداً إلى الفرضية السابقة فإن عدم مراعاة النظام الضريبي للعدالة سيساهم في زيادة الفجوة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية وانخفاض الثقة بينهما²، ودفعهم إلى عدم الالتزام الطوعي، والتهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم³، ما يؤدي إلى الدخول في نزاعات يترتب عليها تكاليف يتحملها الطرفان بالإضافة إلى طول فترة إجراءات التحاسب الضريبي وما يترتب عليها من وقت وجهد وتكلفة، وبالتالي التأثير في تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة عالية. وبناءً على ماسبق نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرض البديل أي أن هناك دور للعدالة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

• حماية حقوق المكلفين (Taxpayers' Rights):

كفل القانون الضريبي السوري للمكلف حقوقاً أساسية لا ينازعه عليها أحد، وفي الوقت نفسه فرض عليه مجموعة من الواجبات التي يتوجب عليه الالتزام بها كما هي موضحة في ميثاق المكلف الصادر عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم. وفي مقدمة الميثاق تم الإشارة إلى أن "إصدار الميثاق يُعبر عن التزام الإدارة الضريبية بدخول مرحلة جديدة في العلاقة مع المكلف تقوم على مبادئ الثقة والشفافية والاحترام المتبادل بين الطرفين وتقديم خدمة أكثر جودة وشمولاً، وأكثر سهولة للمكلف وللعاملين، توفر الجهد والوقت والتكلفة

¹ نصت المادة/91 من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم/91 لعام 2005 في مصر على أنه في جميع الأحوال لايجوز إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون هذه المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة.

وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن.

وللمول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد.

² Fadjr O.P. Siahaan,(2012), "The Influence of Tax Fairness and Communication on Voluntary Compliance: Trust as an Intervening Variable", International Journal of Business and Social Science, Vol. 3 No. 21.

³ الحناوي، أنس،(2018)، " دور عدالة النظام الضريبي في زيادة الالتزام الطوعي للمكلفين"، مجلة جامعة البعث، المجلد 40، العدد71.

و يجعل العمل الضريبي مدخلاً للانتقال من ثقافة الجباية والفرص إلى رحاب ثقافة الثقة والإلتزام الطوعي للمكلف¹.

ويوضح ميثاق المكلف حقوق المكلفين (Rights) وواجباتهم (Obligations) كما هو منصوص عليها في الشريعة الضريبية السوري، بهدف تعزيز العلاقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والمكلفين، وفيما يلي حقوق المكلفين وواجباتهم وكما وردت في ميثاق المكلف الصادر عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم في الجمهورية العربية السورية.

جدول رقم(7) حقوق وواجبات المكلف(ميثاق المكلف)

الواجبات	الحقوق	
الصدق والنزاهة في التعامل مع الإدارة الضريبية	المعاملة بعدالة ونزاهة	1
التسجيل لدى الإدارة الضريبية	المعاملة بصدق	2
مسك دفاتر محاسبية	الحصول على النصح والمشورة	3
التعاون مع الإدارة الضريبية	التمثيل من قبل شخص آخر	4
تقديم البيان الضريبي	حق السرية	5
تأدية الضرائب والمبالغ المستحقة	تبلغ الوثائق والمراجعة	6
إعلام الإدارة الضريبية بأي تغيير في المعلومات	الاعتراض إلى الإدارة الضريبية	7
	الحق بالتقدم بشكوى	8
	تخفيض تكاليف الالتزام	9

المصدر: ميثاق المكلف الصادر عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم

بناءً على الجدول السابق سوف يقوم الباحث بإجراء دراسة تحليلية لكل من التشريع الضريبي السوري والنظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم لمعرفة مدى مراعاة كل منهما لتلك الحقوق صراحة في نصوص التشريع الضريبي أو في النظام الداخلي للهيئة، وبيان العلاقة بين حماية حقوق المكلف وكفاءة الإدارة الضريبية.

1. حق المكلف في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة:

يعد حق المكلف في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة حقاً طبيعياً والتزاماً من صلب التزامات الإدارة الضريبية، وتحقيقاً لذلك تم إحداث مديرية خدمات المكلفين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم لتنسجم مع فكرة الإدارة الحديثة من أجل وجود إدارة تهتم بتقديم المشورة والمساعدة للمكلفين وتسعى لتقديم

¹ كلمة وزير المالية الأسبق الدكتور محمد الحسين الواردة في مقدمة ميثاق المكلف الصادر عن الهيئة العامة للضرائب والرسوم في الجمهورية العربية السورية.

أفضل مستوى من الخدمة وصولاً لزيادة الالتزام الطوعي لدى المكلفين، وتتألف المديرية من أربعة دوائر هي (دائرة خدمات المكلفين - دائرة التوعية والإعلام - دائرة معالجة البيانات - شعبة الديوان) وتقدم كل منها مجموعة من المهام، وفيما يلي أهم المهام المتعلقة بحق المكلفين في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة.

- دائرة خدمات المكلفين: تتولى المهام التالية:

- المتابعة والإشراف على دوائر خدمات المكلفين بمديريات المالية في المحافظات لضمان تطبيق التشريعات وتنفيذها وتبسيط الإجراءات وتقديم أفضل الخدمات للمكلفين.
- إعداد خطط العمل السنوية الكفيلة بتطوير خدمات المكلفين.
- الرد على الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بخدمات المكلفين.
- دراسة وتحليل الاستفسارات والشكاوى كافة والعمل على تلفيها بالتنسيق مع المديريات المختصة.
- القيام بمسوحات إحصائية على المكلفين وتحليلها وإجراء أبحاث عن تحديد احتياجات المكلفين وتصميم البرامج التي تلبي هذه الاحتياجات.
- دراسة وتحديد متطلبات التواصل مع المكلفين من خلال وسائل الإتصال (هاتف - بريد - فاكس - انترنت - الخ) وتوفير كافة مستلزمات العمل اللازمة.
- معالجة الاعتراضات المتعلقة بتصنيف الأنشطة الاقتصادية والمسجلة من قبل المكلفين الواردة من مديريات المالية في المحافظات.

- دائرة التوعية والإعلام: تتولى المهام التالية:

- إعداد خطط العمل السنوية الكفيلة بتطوير أساليب التوعية ونشر الوعي الضريبي.
- إعداد برامج ومواد التوعية للمكلفين من (دلائل - كتيبات - عروض تقديمية - إعلانات) بالتنسيق مع الجهات المعنية لتنفيذها وتقديمها وتطويرها باستمرار.
- تزويد شعبة الموقع الإلكتروني بكافة النماذج والطلبات والمعلومات والتوضيحات والدلائل والكتيبات والإعلانات اللازمة لنشرها على شبكة الإنترنت.

2. حق التمثيل من قبل شخص آخر:

يمكن للمكلف اختيار أي شخص ينتدبه ليمثله أمام الدوائر الضريبية وذلك في حال غيابه، إذ طالبت الفقرة د/ من المادة 6/ من القانون 25/ لعام 2003 المكلفين من القطاع الخاص في حال غيابهم بأن يضعوا البيانات والمعلومات والوثائق تحت تصرف من يروونه مناسباً من نوابهم أو المدير المسؤول أو العاملين لديهم وذلك لإبرازها عند طلب العاملين في مجال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي لها على ألا يشمل

ذلك المعلومات الخاصة التي لا يرغب المكلف في إطلاع الغير عليها إذ يمكن في هذه الحالة طلب الاستمهال حتى عودة المكلف.

3. الحق في الحفاظ على سرية البيانات والخصوصية:

أكد دستور الجمهورية العربية السورية لعام 2012 أهمية مبدأ احترام الحياة الخاصة للأفراد، فقد نصت المادة/36/ منه على أن "للعيش الخاصة حرمة يحميها القانون"، كما نصت المادة/54/ منه على أن "كل اعتداء على الحرية الشخصية أو على حرمة الحياة الخاصة أو على غيرها من الحقوق والحريات العامة التي يكفلها الدستور يعد جريمة يعاقب عليها القانون" وباعتبار أن البيانات الخاصة المتعلقة بنشاط المكلف والمتوفرة لدى الإدارة الضريبية تعد من صميم الحياة الخاصة للمكلف لذلك فإن الكشف عنها دون موافقة المكلف يعد إنتهاكاً للحياة الخاصة، أي يجب على الإدارة الضريبية احترام خصوصية المكلف وأن تلتزم بسرية المعلومات الموفرة لديها عنه، و قضت المادة/115/ من القانون/24/ لعام 2003 بأن يؤدي مراقبو الدخل اليمين القانونية أمام قاضي الصلح في منطقة عملهم قبل مباشرتهم العمل وقد حددت المادة نص اليمين كما يلي : " أقسم بالله العظيم أن أقوم بتنفيذ أحكام قوانين ضرائب الدخل بأمانة وبحفظ سر المهنة"، لذلك فإن على الدوائر المالية أن تقوم بتنظيم جدول بأسماء المراقبين والتنسيق مع القاضي المختص لأداء المراقبين لليمين المذكورة قبل مباشرتهم العمل على أن يتم تضمين أضاير المراقبين لدى قسم الشؤون الإدارية ما يثبت قيامه بأداء اليمين المذكورة.

وكذلك ألزمت المادة/114/ من القانون /24/ لعام 2003 كل شخص أنيط به بحكم وظيفته أو صلاحياته تحقيق ضريبة الدخل أو تحصيلها أو حل الخلافات الناشئة عنها أن يتقيد بسر المهنة وعدم إفشائها لأية جهة أخرى تحت طائلة فرض العقوبات المنصوص عليها في المادة /565/ من قانون العقوبات ،هذا ولا بد من الإشارة إلى أن المعلومات المتوفرة عن نشاطات المكلفين تعتبر سرية و لا يجوز منحها إلى أية جهة وخاصة في حالات وجود نزاعات شخصية بين المكلف وأشخاص آخرين باستثناء القضاء (على أن يتم في هذه الحالة إرسال المعلومات إلى المحكمة المختصة مباشرة بناء على طلبها بالبريد الرسمي والإشارة ضمن الكتاب إلى نص هذه المادة المتعلق بالسرية). وبالإضافة إلى ذلك فقد أحالت المادة/10/ من القانون/25/ لعام 2003 العاملين والمكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهريب الضريبي إضافة إلى كل من له بحكم وظيفته الاطلاع على اسرار ومعلومات الاستعلام الضريبي الذين يثبت بواقعة موثقة استثمارهم لنتائج معلومات واسرار الاستعلام الضريبي سواء أكان لمنفعتهم أم لمنفعة غيرهم إلى القضاء لاتخاذ الإجراءات القانونية والتأديبية بحقهم ويتم ذلك بتقرير مفصل يعد من قبل لجنة خاصة يشكلها وزير المالية.

4. تخفيض تكاليف الإلتزام الضريبي:

كما بين الباحث سابقاً أن التشريع الضريبي البسيط يجعل عملية التحاسب الضريبي أسرع وأسهل، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى التقليل من الوقت والمال اللازم لإعداد البيانات الضريبية من قبل المكلفين. وبما أن التشريع الضريبي السوري يعتمد على الضرائب النوعية وفق القانون/24/ لعام 2003، فهذا يُوجب على

المكلف أن يقدم إلى الدوائر الضريبية أكثر من بيان ضريبي، وبالتالي خضوعه لأكثر من فحص وتدقيق، أي تكرار إجراءات التحاسب الضريبي وما يترتب عليها من وقت وجهد وكلفة، أي إن التشريع الضريبي السوري لم يسهم في تخفيض تكاليف الالتزام الضريبي للمكلفين ولكن على العكس تماماً فإنه أسهم في زيادتها وفي الوقت نفسه أسهم التعقيد في التشريع في زيادة تكاليف التحصيل.

5. تبليغ الوثائق والإعتراض إلى الإدارة الضريبية:

نصت المادة/27/ من القانون/24/ لعام 2003 على أن يبلغ المكلف إخباراً خطياً فردياً ، يعد بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة ويسلم صورة عن تقرير التكليف في حال طلبه ما لم يكن متضمناً معلومات سرية ، أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق ، عندها يعطى المكلف أسس التكليف فقط. ولقد أعطت المادة /28/ من القانون المذكور المكلف مهلة 30 ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية، وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً، على أن يحقق الاعتراض الموصفات التي حددتها الدوائر المالية.

تناقش الدوائر المالية مع المكلف النقاط المثارة في الاعتراض، وإذا أسفرت المناقشة عن قبول كل التعديلات أو بعضها عدت التعديلات المقبولة جزءاً متمماً لبيانه. ويحرر بنتيجة المناقشة ضبط أصولي بالنقاط موضوع الخلاف والحلول التي جرى الوصول إليها يوقعه المراقب المختص والمكلف صاحب الاعتراض.

يربط الضبط مع اعتراض المكلف في الإضرابة الخاصة ليعرض فيما بعد على لجنة الطعن لتقرر التكليف النهائي في ضوء بيانات المكلف وتحقيقات الدوائر المالية حولها وفق أحكام المادة/30/ من هذا القانون وتشكل هذه اللجنة في مركز كل محافظة من¹:

رئيساً	مدير المالية أو رئيسها، أو من ينوب عنه في حال غيابه، ويمكن تفويض موظف رئيس لهذا الغرض.	1
عضواً	ممثل عن إحدى الإدارات أو النيابة العامة وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يختاره وزير المالية من قائمة تصدر في كل سنة بالاتفاق مع الجهات ذات العلاقة.	2
عضواً	خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء تعدها وزارة المالية سنوياً بالاتفاق مع النقابات المختصة أو غرف الصناعة والتجارة.	3
مقرراً	مراقب الدخل المختص مقرراً في اللجنة ولا يشترك بالتصويت.	4

ويمكن للجنة الطعن وفق المادة/30/ من القانون/24/ لعام 2003 وعند الحاجة تدعو المعارضين لاستماع بياناتهم الشفهية.

¹ الفقرة/ج/ من المادة/29/ من القانون /24/ لعام 2003.

وإذا بقي الخلاف قائماً يُنظرُ في نقاط الخلاف أمام لجنة إعادة النظر خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ إخبار لجنة الطعن، فقد نصت الفقرة/ب/ من المادة/35/ من القانون /24/ لعام 2003 على أنه " تصدر لجنة إعادة النظر أحكامها بموجب قرارات معللة وشاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض وتعد قراراتها قطعية بحق المكلف والدوائر المالية مالم يتم تقديم طلب التصحيح أو الطعن المبحوث عنهما في المادتين /37/ و/40/ من هذا القانون وضمن الشروط المحددة في هاتين المادتين. فقد حددت الفقرة/أ/ من المادة/37/ من القانون/24/ لعام 2003 الحالات التي يجوز فيها للدوائر المالية والمكلفين طلب التصحيح وهي :

1. إذا كان القرار مبنياً على وثائق مزورة.
 2. إذا حكم على أحد الطرفين لعدم تقديمه مستنداً قاطعاً كان في حوزة خصمه .
 3. إذا لم تراعى في التحقيق والحكم الأصول المعينة في هذا القانون.
 4. إذا لم تثبت لجنة إعادة النظر في أحد الأسباب القانونية التي بينها خطياً أحد الطرفين
 5. إذا تضمن قرار لجنة إعادة النظر خطأ مادياً يؤثر في الحكم.
- وأشارت الفقرة/ب/ من المادة السابقة إلى أن يقدم طلب التصحيح خلال ستة أشهر في الحالة الأولى وخلال ثلاثين يوماً في الحالات الأربع الأخرى ، تبدأ مهلة طلب التصحيح من اليوم التالي لتاريخ تبليغ المكلف القرار المطلوب تصحيحه. حيث يخضع قبول طلب التصحيح والبت فيه للأصول والأحكام المبينة في المواد (34 و 35 و 36) من هذا القانون.

ملاحظة:

"على المراقب أو الموظف المختص عند تحويل طلبات التصحيح المقدمة من المكلفين لتسجيلها في ديوان الإدارة المالية أن يسطر حاشية تفيد بأن على المكلف ضرورة تسديد التأمين القانوني البالغ /1000/ ل.س قبل تسجيل الطلب في الديوان المذكور وضمن المهلة القانونية على اعتبار أن تأمين طلب التصحيح هو غير التأمين المدفوع سابقاً والعائد لطلب الاعتراض المقدم من قبل المكلف"¹.

وقد أعطت المادة/40/ الحق لوزير المالية وللمكلفين الطعن بقرارات لجان إعادة النظر خلال ثلاثين يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ المكلفين قرارات اللجان المذكورة أمام القضاء المختص، وقد حددت هذه المادة الحالات التي يجوز بها الطعن بالقرارات أمام القضاء المختص بموجب أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة في الحالتين التاليتين فقط :

1. في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع .
2. في حالة تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادة أو تخفيضاً لأرباح التكليف الضريبي بنسبة تزيد أو تنقص عن 25% عما هو مقرر من قبل لجان فرض الضريبة أو لجان الإدارة المالية.

ملاحظة:

¹ الفقرة/ب/ من المادة/37/ من القانون /24/ لعام 2003.

"إن جواز الطعن بقرارات لجان إعادة النظر وفق الحالتين المذكورتين لا يحد من صلاحية لجان إعادة النظر المنوطة بها بموجب المادة /35/ من هذا القانون التي تحكم بالقضايا المطروحة أمامها بقرارات معللة"¹. ولقد حددت المادة/33/ من هذا القانون أعضاء لجنة إعادة النظر على الشكل التالي وهم:

1	معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات	رئيساً
2	قاض بدرجة مستشار استئناف يسميه وزير العدل	عضواً
3	أحد المديرين للإدارة المركزية	عضواً
4	ممثل عن إحدى جهات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة موضوع التكليف يعتمده وزير المالية بالاتفاق مع الجهات صاحبة العلاقة ويتسمية منها على ألا تقل مرتبته عن معاون مدير.	عضواً
5	خبير يختاره وزير المالية من قائمة الخبراء المذكورة في المادة/29/ من هذا القانون غير الخبير المسمى في لجان فرض الضريبة.	عضواً
6	مقرر من ذوي الخبرة في ضريبة الدخل يسميه وزير المالية ولا يشترك في التصويت	مقررأ

ومن خلال ما سبق يرى الباحث:

1. أن قانون ضريبة الدخل رقم /24/ لعام 2003 ألزم الإدارة الضريبية على احترام خصوصية المكلف والالتزام بسرية المعلومات المتوفرة لديها عنه وذلك من خلال المواد/114-115/ منه. وأيضاً نلاحظ أن قانون مكافحة التهرب الضريبي رقم/25/ لعام 2003 أكد على الإلتزام بسرية المعلومات من قبل العاملين والمكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي، ولذلك فإن حماية القانون لحق المكلف باحترام خصوصيته وعدم الكشف عن أي معلومات شخصية إلا في الحالات التي يُسمح بها من شأنه أن يعمق ويوطد العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وزيادة الثقة بينهما، الأمر الذي ينعكس بحسب رأي الباحث بشكل ايجابي على تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة عالية.

2. هناك ظلم في آلية معالجة اعتراض المكلفين على تكليفهم سواء كان الاعتراض أمام لجنة الطعن أو لجنة إعادة النظر، فاللجان المالية جميعها (لجنة الطعن، لجنة إعادة النظر) تشكلها الإدارة الضريبية والمشاركون الخارجيون أيضاً تحددهم الإدارة الضريبية، مما يجعل الإدارة الضريبية الخصم والحكم في وقت واحد وهذا تجسيدٌ للظلم وعدم العدالة ، الأمر الذي من شأنه أن يوسع الفجوة بين المكلف والإدارة الضريبية، فمن حق المكلف تقديم اعتراضه إلى لجنة مستقلة لا تتدخل الإدارة الضريبية في تحديد أعضائها.

3. أن المادة/30/ من القانون/24/ لعام 2003 قد أعطت الحق للجنة الطعن في استدعاء المكلف المعترض للاستماع إلى أقواله الشفهية بخصوص بيانات أعماله وتعديلات التكليف المؤقت، أي إن المادة أعطت الحرية للجنة الطعن بدعوة المكلف أو عدم دعوته فقد يفقد المكلف حقه ببيان أسباب

¹ المادة/40/ من القانون /24/ لعام 2003.

اعتراضه، وبرأي الباحث يعتبر ذلك نقطة سلبية في آلية معالجة اعتراض المكلف، إذ يمكن أن تتعسف لجنة الطعن في استعمال ذلك الحق، وقد ينعكس ذلك سلباً على العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية.

بينما نجد أن الفقرة/ب/ من المادة /11/ التي أُضيفت إلى المادة /30/ من القانون /24/ وفق المرسوم التشريعي رقم/51/ لعام 2006 ألزمت لجنة الطعن على دعوة كبار المكلفين أو من يفوضهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم، وهنا وما يمكن ملاحظته أن التشريع الضريبي أولى اهتماماً خاصاً بكبار المكلفين نظراً لأهمية هذه الفئة من المكلفين، حيث يتفق الباحث مع المشرع الضريبي بتقديم أفضل الخدمات والتسهيلات لهذه الفئة بهدف قيام هذه الفئة بواجبها تجاه الخزينة العامة ببسر وسهولة، ولكن ما المانع من إعطاء جميع المكلفين الحق لحضور أو بحضور جلسات لجنة الطعن؟ حيث لا يعتبر ذلك برأي الباحث ميزة يمكن تمييز كبار المكلفين عن غيرهم وإنما يعتبر حقاً مشروعاً يجب تطبيقه على جميع المكلفين تجسيدا للعدالة الضريبية.

4. أن المادة/40/ من القانون/24/ لعام 2003 أعطت المكلف حق الطعن بقرارات لجان إعادة النظر أمام القضاء المختص، ولكنها حصرت ذلك الحق في حالات محددة مما أفقد المكلف حقاً قانونياً يمنحه الدستور له، حيث نصت المادة/51/ من دستور الجمهورية العربية السورية الصادر بالمرسوم التشريعي /94/ لعام 2012 على أن حق التقاضي وسلوك سبيل الطعن والمراجعة والدفاع أمام القضاء مصون بالقانون، وتكفل الدولة المساعدة القضائية لغير القادرين وفقاً للقانون.

5. أن التشريع الضريبي السوري لم يسهم في تخفيض تكاليف الإلتزام الضريبي نتيجة لإعتماده على الضرائب النوعية، وما يترتب عليها من تكاليف إضافية، مما يدفع ذلك المكلفين إلى عدم الإلتزام والتهرب من دفع الضرائب المستحقة، وبالتالي إلى توسيع الفجوة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية بما ينعكس سلباً على تحقيق أهداف الإدارة الضريبية بكفاءة عالية.

وعليه يستنتج الباحث مراعاة التشريع الضريبي والإدارة الضريبية لبعض حقوق المكلفين متجاهلين بقية الحقوق مثل حق المكلف بالاعتراض على التكاليف الضريبي أمام لجان مالية مستقلة لا تتدخل الإدارة الضريبية في تحديد أعضائها وكذلك عدم مراعاة حق المكلف في تخفيض تكاليف الإلتزام الضريبي. بناءً على ماسبق يمكن قبول الفرضية القائلة بأن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ حماية حقوق المكلفين. واستناداً إلى الفرضية السابقة فإن عدم مراعاة النظام الضريبي لحماية حقوق المكلفين سيساهم في زيادة الفجوة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية، ودفعهم إلى عدم الإلتزام الطوعي والتهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم¹، مما يؤدي إلى الدخول في نزاعات² يترتب عليها تكاليف يتحملها الطرفان بالإضافة إلى طول فترة إجراءات التحاسب الضريبي، ثم التأثير في تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة

¹ جاسم، سهام محمد، (2011)، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة الاقصادي الخليجي، العدد19.

² الفندي، سليمان، (2017)، "الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة"، مجلة جامعة البعث، المجلد 39، العدد44.

عالية. وبناءً على ماسبق يمكن قبول الفرضية القائلة بأن هناك دوراً لحماية حقوق المكلفين في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

• الشفافية الضريبية:

لمعرفة واقع الشفافية الضريبية في الجمهورية العربية السورية سيقوم الباحث بمراجعة النصوص القانونية الخاصة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم لتحديد مدى تطرقها لموضوع الشفافية، بالإضافة للرجوع إلى قانون ضريبة الدخل رقم/24/ لعام 2003 وتعديلاته، الذي حل محل المرسوم التشريعي رقم/85/ لعام 1949 وتعديلاته المعدل بالمرسوم التشريعي رقم(51) تاريخ 2006/10/3، وذلك بهدف معرفة مدى تضمين نصوصه أيضاً الشفافية الضريبية.

أولاً-واقع الشفافية الضريبية في الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

تأسست الهيئة العامة للضرائب والرسوم بسورية بموجب القانون رقم /41/ لعام 2007 الذي منحها شخصية اعتبارية واستقلالاً مالياً وإدارياً، وأتبعها مباشرة لوزير المالية بالمرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2010، ونقلت للهيئة مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم باستثناء مهام الاستعلام الضريبي.

سيقوم الباحث بمراجعة النصوص القانونية الخاصة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم لتحديد مدى تطرقها لموضوع الشفافية كمايلي:

1. قانون إحداث الهيئة رقم /41/ لعام 2007:

من خلال مراجعة القانون /41/ لعام 2007 المكون من ستة عشر مادة، يتبين أنه لم يتضمن أية إشارة مباشرة أو غير مباشرة إلى موضوع الشفافية رغم تضمينه لأهداف الهيئة بالمادة /3/ ومنها وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي، الذي أجمعت الدراسات¹ التي تناولته أن من أسبابه الرئيسية ضعف الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية، وهي إحدى نتائج عدم تطبيق الشفافية الضريبية.

2. المرسوم التشريعي /64/ لعام 2010:

من خلال تحليل مضمون المرسوم والمؤلف من ستة عشر مادة نلاحظ عدم الإشارة بشكل مباشر أو غير مباشر إلى موضوع الشفافية الضريبية على الرغم من تضمينه المادة /5/ المتضمنة أهداف الهيئة التي

¹ دراسة (العدي، 2015) بعنوان: "ضرورات تطبيق الشفافية الضريبية في هيئة الضرائب والرسوم المالية"، وقد توصلت الدراسة إلى إن تطبيق الشفافية الضريبية تساهم في زيادة وعي المكلف الضريبي بما يعزز الثقة بين المكلف وهيئة الضرائب والرسوم المالية، وتساعد في تحقيق العدالة في المعاملة بين المكلفين، مما ينعكس على زيادة الحصيلة الضريبية.

جاءت وعدلت بعض البنود من المادة /3/ من القانون رقم /41/ لعام 2007، ولكن لم تضاف أو تعدل أي بند بما يخص الشفافية الضريبية.

3. النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم الصادر بالقرار رقم /1/ ق.و تاريخ 2011/1/3 المعدل للنظام الداخلي للهيئة الصادر بالقرار رقم /10/ ق.و تاريخ 2008/9/23.

من خلال مراجعة النظام والبنى الإدارية للهيئة وطبيعة الأعمال الموكلة لكل بنية إدارية تم ملاحظة التطرق لموضوع الشفافية بشكل غير مباشر، وتمثل ذلك ببعض المهام التي تصب في إطار الشفافية وهي:

- مديرية مكتب المدير العام:

تتألف المديرية من مجموعة من الدوائر والتي تتألف بدورها من مجموعة من الشعب لتنفيذ المهام الموكلة إليها، ومن تلك المهام والمرتبطة بشكل مباشر أو غير مباشر بالشفافية الضريبية:

1. تأمين تغطية أنشطة الهيئة بكافة وسائل الإعلام وذلك عن طريق المكتب الإعلامي التابع لدائرة الإعلام والترويج والموقع الإلكتروني.

2. إدارة موقع الهيئة على شبكة الإنترنت والرد على البريد الإلكتروني بالتنسيق مع المديرية المختصة وذلك عن طريق شعبة الموقع الإلكتروني التابعة لدائرة الإعلام والترويج والموقع الإلكتروني.

3. استقبال الشكاوى المتعلقة بأعمال الهيئة ومتابعة الرد عليها وذلك عن طريق شعبة الشكاوى.

- مديرية التشريع الضريبي:

تتولى مديرية التشريع الضريبي معالجة الاستفسارات التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة وذلك عن طريق عدد من الدوائر التي يختص كل منها بمعالجة الاستفسارات التشريعية المتعلقة بنوع محدد من الضرائب.

- مديرية خدمات المكلفين:

تتولى مديرية خدمات المكلفين الإشراف ومتابعة عمل أقسام ودوائر خدمات المكلفين ومن مهامها:

1. الرد على الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بخدمات المكلفين، ودراسة وتحليل الاستفسارات والشكاوى كافة والعمل على تلافيها بالتنسيق مع المديرية المختصة، وذلك عن طريق دائرة خدمات المكلفين.

2. إدارة برامج ومواد التوعية للمكلفين من (دلائل - كتيبات - عروض تقديمية - إعلانات) بالتنسيق مع الجهات المعنية لتنفيذها وتقييمها وتطويرها باستمرار بالإضافة إلى تزويد شعبة الموقع الإلكتروني بكافة النماذج والطلبات والمعلومات والتوضيحات والدلائل والكتيبات والإعلانات اللازمة لنشرها على شبكة الإنترنت، وذلك عن طريق دائرة التوعية والإعلام.

مما ورد يرى الباحث:

1. عدم تضمين النصوص صراحة موضوع الشفافية الضريبية، وإنما وردت بعض المهام التي يمكن عدها جزءاً من الشفافية.
2. أن مهام المديرية آنفة الذكر تساهم كثيراً في تحسين الإعلام والتواصل المباشر مع المكلفين من خلال البريد الإلكتروني وهذا يزيد الشفافية الضريبية.
3. عدم وجود بنية إدارية تعنى بالمهام آنفة الذكر وإنما نجدها موزعة بين ثلاث مديريات ما يجعل إمكانية ضبطها وتنظيمها وتطويرها أمر صعب التحقق.

ثانياً - واقع الشفافية الضريبية في القانون/24/ لعام 2003 وتعديلاته:

بالرجوع إلى قانون ضريبة الدخل رقم/24/ لعام 2003 وتعديلاته، الذي حل محل المرسوم التشريعي رقم/85/ لعام 1949 وتعديلاته المعدل بالمرسوم التشريعي رقم(51) تاريخ 2006/10/3، وذلك بهدف معرفة مدى تضمين نصوصه الشفافية الضريبية، نجد مايلي:

1. توضح المادة/1/ من القانون /24/ أن النظام الضريبي الحالي نظام يعتمد أساساً على الضرائب النوعية، أي لكل نوع من الدخل نوع من الضرائب الخاصة به، وقد تعرض هذا النظام لكثير من الانتقادات منها:

- اختلاف المعدلات الضريبية، فثمة يوجد أنواع عديدة من الضرائب على الدخل لكل منها معدل أو معدلات خاصة بها، فهناك معدلات ضريبية على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية، وهناك معدلات ضريبة على الرواتب والأجور، وهناك معدل ثابت يطبق على ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة.
- كثرة الإجراءات المتبعة في نظام الضرائب النوعية، إذ يجب على المكلف أن يقدم إلى الدوائر المالية أكثر من تصريح ويخضع لأكثر من فحص وتدقيق، وهذا له انعكاسات سلبية على المكلف ويدفعه نحو التهرب الضريبي.

وعلى الرغم من الانتقادات سابقة الذكر، يرى الباحث أن القانون/24/ لعام 2003 وتعديلاته يتمتع بالشفافية نوعاً ما، من حيث تصنيف المكلفين إلى خمسة زمر، وتحديد كل وضوح وشفافية مايلي:

- المكلفون الخاضعون لكل زمرة.
- أسس التكاليف لكل زمرة.
- معدلات الضريبة وتحققها واستحقاقها لكل زمرة.
- كيفية القيام بإجراءات إعادة النظر والتصحيح والطعن لكل زمرة.

2. نصت المادة/27/ من القانون /24/ لعام 2003 على أن يبلغ المكلف إخباراً خطياً فردياً يعد بمثابة تكليف مؤقت يتضمن مفردات الضريبة، ويسلم صورة عن تقرير التكاليف في حال طلبه ما لم يكن متضمناً معلومات سرية ، أو امتنع المكلف عن تقديم القيود والوثائق ، عندها يعطى المكلف أسس التكاليف فقط،

ويعد ذلك من مبادئ تطبيق الشفافية في إجراءات التحاسب المطبقة من قبل الإدارة الضريبية التي نص عليها التشريع الضريبي صراحة.

3. نصت الفقرة/أ/ من المادة/28/ من القانون /24/ لعام 2003 على أن يعطى المكلف مهلة /30/ ثلاثين يوماً لبيان اعتراضه إلى الدوائر المالية المحلية ، وتبدأ هذه المهلة من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغ الإخبار بالتكليف المؤقت أصولاً. ووفقاً للفقرة/ج/ من المادة/29/ من القانون/24/ لعام 2003 تعرض التكاليف المعترض عليها على لجنة فرض الضريبة التي تبت بها وفق أحكام المادة /30/ من هذا القانون. وحسب المادة/30/ من القانون /24/ لعام 2003 فإن لجنة فرض الضريبة تدرس جميع التكاليف المؤقتة المعترض عليها، وتدقق جميع البيانات والتكاليف التي تفرضها الدوائر المالية مباشرة واعتراضات المكلفين المقدمة ضمن المهلة القانونية المحددة في المادة /28/، ويمكنها عند الحاجة أن تدعو المعترضين لسماع بياناتهم الشفهية، وأن تقوم أو توعد إلى مراقبي المالية أو خبراء تقبل بهم وزارة المالية في كل محافظة ، القيام بجميع التدقيقات والتحقيقات التي من شأنها أن تساعد اللجنة، وأن تطلب جميع المعلومات وفقاً للأحكام الواردة في المادة/14/. وقد تم إضافة الفقرة/ب/ بموجب أحكام المادة/11/ من المرسوم التشريعي رقم /51/ تاريخ 2006/10/1 وتطبق اعتباراً من 2007/1/1 فقد نصت الفقرة /ب/ على أن تضاف إلى نهاية أحكام المادة/30/ من القانون/24/ لعام 2003 وتعديلاته العبارة التالية" تلزم لجنة الطعن بدعوة كبار المكلفين أو من يفوضونهم لحضور جلساتها حين دراسة اعتراضاتهم بهدف الاستماع إلى توضيحاتهم وشروحاتهم".

وتجسيدا للشفافية الضريبية فإن للمكلف الحق بالحصول على إخبار فردي يصدر باسمه موضحاً نتائج الاعتراض مرفقاً به صورة عن قرار لجنة الفرض أو لجنة الإدارة المالية بحسب اللجنة الصادر عنها القرار، وقد نصت على ذلك الفقرة /أ/ من المادة /31/ من القانون/24/ لعام 2003. وبعد أن تقر لجنة فرض الضريبة أو لجنة الإدارة المالية التكاليف المالية وفق أحكام المادة /30/ من هذا القانون تعمد الدوائر المالية إلى إصدار جداول بهذه التكاليف، وتصبح هذه الجداول نافذة بقرار يتخذ من أكبر موظف مالي في مركز المحافظة أو المنطقة دون إجراء أية معاملة أخرى، وتصبح التكاليف المذكورة قطعية بحق الدوائر المالية والمكلفين معاً فيما عدا الأحوال المنصوص عليها في المادة /32/ من هذا القانون التي أتاحت للدوائر المالية والمكلفين الاعتراض على هذه التكاليف أمام لجان إعادة النظر، وتبلغ قرارات التحقق التي ينظمها الموظف المخول بذلك في مراكز المحافظات أو المناطق إلى الدوائر المالية التي تتولى إذاعة هذه القرارات بوضعها في لوحة الإعلانات الموجودة لدى كل مركز من المراكز المذكورة أو تعمد إلى نشر هذه التحقيقات في إحدى الصحف المحلية كما يبلغ كل من المكلفين ذوي العلاقة إخباراً فردياً يصدر باسم كل منهم مرفقاً به صورة عن قرار لجنة الفرض أو لجنة الإدارة المالية بحسب اللجنة الصادر عنها هذا القرار.

4. أعطت الفقرة/أ/ من المادة /32/ من القانون/24/ لعام 2003 المكلفين الذين اعترضوا على تكاليفهم المؤقتة أمام لجنة فرض الضريبة ولم تأخذ اللجنة بوجهة نظرهم أو أدخلت تعديلات على تكاليفهم المؤقتة وكذلك المكلفين الذين قامت لجنة الإدارة المالية بزيادة تكاليفهم المؤقتة الحق بالاعتراض على قرارات لجنة فرض الضريبة أو لجنة الإدارة المالية أمام لجان إعادة النظر خلال مهلة ثلاثين يوماً تلي تاريخ تبليغهم الإخبار المرفق به صورة قرار لجنة الفرض أو قرار لجنة الإدارة المالية القاضي بزيادة التكاليف، ويتم التبليغ بموجب الإخبار الفردي المنصوص عليه في المادة /31/ من هذا القانون. كما أتاحت هذه المادة للدوائر المالية أن تمارس نفس الحق بالاعتراض على قرارات لجان الفرض أو الإدارة المالية ضمن المهلة القانونية ذاتها المعطاة للمكلفين وخاصة في الحالات التالية:

- عندما يكون القرار مبنيًا على وثائق غير صحيحة.
 - عندما يعتمد التكاليف على التقدير في تحديد الأرباح الصافية.
 - إذا كان التكاليف غير متفق مع النصوص القانونية أو مع تعليمات وزارة المالية.
 - عندما يتخذ القرار بالأكثرية.
- ويترتب على الدوائر المالية في حالة اعتراضها على قرار لجنة فرض الضريبة أن تعلم المكلف خطياً بهذا الاعتراض، وأن تطلعه على تفاصيل الاعتراض وأسبابه حتى يمكنه إبداء رأيه في النقاط المعترض عليها من قبل هذه الدوائر ، ويعد ذلك أيضاً تجسيدا للشفافية الضريبية في إجراءات التحاسب المطبقة من قبل الإدارة الضريبية التي نص عليها التشريع الضريبي صراحة.

وبعد أن تدقق لجان إعادة النظر الطلبات المرفوعة أمامها بالاستناد إلى اللوائح الخطية والوثائق الثبوتية المتوفرة لديها، ويجوز لهذه اللجان أن توعد بإجراء تحقيقات إضافية بنفسها أو أن تعين خبراء وفقا لأحكام المادة /26/ من هذا القانون إذا رأت ضرورة لذلك أو بناء على طلب المكلف نفسه المثبت خطياً صراحة في طلب الاعتراض أو في استدعاء خطي مستقل يرفع لاحقا بعد طلب الاعتراض شريطة أن يقوم المكلف بتسديد سلفة على النفقات خلال عشرة أيام من تاريخ تبليغه إشعاراً بذلك من قبل رئيس اللجنة أو بموجب قرارها المتخذ بهذا الخصوص¹.

وأيضاً تحقيقاً للشفافية في إجراءات التحاسب تصدر لجنة إعادة النظر أحكامها بموجب قرارات معللة وشاملة لكافة النقاط المثارة في الاعتراض، وتعد قراراتها قطعية بحق المكلف والدوائر المالية ما لم يتم تقديم طلب التصحيح أو الطعن المبحوث عنهما في المادتين 37 و 40 من هذا القانون وضمن الشروط المحددة في هاتين المادتين².

¹ التعليمات التنفيذية للفقرة/أ/ من المادة/35/ من القانون/24/ لعام 2003.

² التعليمات التنفيذية للفقرة/ب/ من المادة/35/ من القانون/24/ لعام 2003.

يرى الباحث أن القانون/24/ لعام 2003 تضمن نصوصاً تشير صراحة إلى مفهوم الشفافية الضريبية، بينما لم يتضمن النظام الدخلي للإدارة الضريبية صراحة مفهوم الشفافية الضريبية، وإنما وردت بعض المهام التي يمكن اعتبارها جزءاً من الشفافية. وبناءً على ماسبق نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة (راعى النظام الضريبي مبدأ الشفافية الضريبية).

واستناداً إلى الفرضية السابقة فإن مراعاة النظام الضريبي لمبدأ الشفافية الضريبية سيهتم بشكل إيجابي في تعزيز الثقة من خلال المصادقية بين المكلف والإدارة الضريبية، وعلاوة على ذلك، فإن زيادة الشفافية يُمكن الإدارة الضريبية أن تقلل من عدم اليقين لدى المكلفين وتسمح لهم باتخاذ القرارات بشكل عقلاني، حيث أن الثقة في الإدارة الضريبية يعزز من الامتثال الطوعي للمكلفين¹. وكذلك فإن مراعاة النظام الضريبي لمبدأ الشفافية الضريبية سوف يسهم في تخفيض تكاليف الالتزام المباشرة وغير المباشرة لكل من المكلف والإدارة الضريبية انطلاقاً من مساهمة الشفافية الضريبية في تخفيض حالات الاعتراض على التكيف وما يستلزمه هذا الأمر من الوقت والجهد، والذي يؤدي إلى تكاليف إضافية وتأخير في عملية التحصيل²، وبالتالي التأثير على كفاءة الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها. وبناءً على ماسبق نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة أي أن للشفافية الضريبية دور في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

• بساطة التشريع الضريبي:

تعدّ البساطة من أهم الصفات التي يجب أن يتصف بها التشريع الضريبي، إلا أن هناك مشكلات كثيرة يعاني منها التشريع الضريبي السوري تؤدي إلى تعقيده وابعاده عن البساطة، وسوف يعرض الباحث أهم مشكلتين يعاني منهما التشريع الضريبي السوري تساهمان في إبعاده عن البساطة هما:

- اعتماد التشريع الضريبي السوري على نظام الضرائب النوعية.
- عدم استقرار التشريعات الضريبية السورية.

أولاً: اعتماد التشريع الضريبي السوري على نظام الضرائب النوعية:

أخذ التشريع الضريبي السوري بنظام الضرائب النوعية على الدخل، إذ يخضع الدخل الناتج عن العمل إلى ضريبة الرواتب والأجور، ويخضع الدخل الناتج عن رأس المال إلى ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة، أما الدخل الناتج عن العمل ورأس المال معاً فإنه يخضع للضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير

¹ Fadjat O.P. Siahaan,(2013), "The Effect of Tax Transparency and Trust on Taxpayers' Voluntary Compliance", Airlangga University Surabaya, GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.2 No.3.

² Government Accountability Office (GAO),(2005), "Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions", GAO-05-1009SP (9/05).

التجارية¹. وقد تضمن القانون/24/ لعام 2003 تحديداً لهذه الأنواع من الضرائب، إذ أشارت المادة الأولى منه إلى أنّ الضرائب على الدخل تشمل:

1. **الضرائب على أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية:** وقد صنف المشرع الضريبي

السوري مكلفي الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية ضمن فئتين هما:

- **فئة مكلفي الضريبة على الأرباح الحقيقية:** حدد قانون ضريبة الدخل المكلفين الخاضعين لضريبة الدخل على أساس الأرباح الحقيقية وذلك وفق المادة/2/ من القانون/24/ لعام 2003 وتعديلاته بالمواد/5+6/ من القانون /60/ لعام 2004 والتعديلات بالمرسوم التشريعي رقم/51/ لعام 2006 وذلك بموجب المادة الأولى منه، ويلزم المكلفون وفقاً لهذه الفئة بمسك دفاتر محاسبية نظامية، وتقديم بياناتهم السنوية إلى الدوائر المالية ضمن مهل محددة معتمد من قبل محاسب قانوني مجاز من غير العاملين في الدولة²، وتدرس الدوائر المالية تلك البيانات لتحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أنشطة أولئك المكلفين في تلك السنة، وفرض الضريبة المقابلة لتلك الأرباح.

- **فئة مكلفي الدخل المقطوع:** يدخل ضمن هذه الفئة المكلفون غير المصنفين ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية³، ووفقاً لهذه الفئة فإن المكلفين غير ملزمين بمسك الدفاتر المحاسبية وبالتالي تسند هذه الضريبة إلى التقدير الجزافي من قبل الإدارة الضريبية وفق أسلوب التقدير الجزافي، إذ يجري تصنيف عام لمكلفي ضريبة الدخل المقطوع عن فعاليتهم مع القطاع الخاص كل ثلاث سنوات⁴.

2. **الضرائب على غير المقيمين:** يخضع لضريبة غير المقيمين الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين سواء أكان لهم فرع في سورية أم لا ومقاولوهم الثانويون غير السوريين عن الخدمات والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والمشتري والخاص والتعاوني السورية أو لصالحها لضريبة الدخل، وتستوفي ضريبة دخل الأرباح والرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع، وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة⁵. ويترتب على المؤسسات والإدارات والشركات والأفراد والجهات العامة والخاصة كافة الذين يقومون بتسديد مبالغ خاضعة للضريبة أن يقطّعوها هذه الضريبة لحساب الخزينة، وأن يسددوا إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تأدية المبالغ المذكورة مقدار الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع⁶، وكذلك أيضاً يترتب على الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين غير السوريين الذين يقومون بتسديد مبالغ للمقاولين الثانويين غير السوريين خاضعة للضريبة أن يقطّعوها هذه الضريبة لحساب الخزينة، وأن يسددوا إلى صناديق الخزينة العامة خلال خمسة عشر يوماً من تاريخ تأدية تلك

¹ المهاني، محمد خالد؛ العدي، إبراهيم؛ كريم، شوقي، (2017)، "المحاسبة الضريبية"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص43.

² المادة/17/ من القانون/24/ لعام 2003 المعدلة بالمادة/9/ من المرسوم التشريعي/51/ لعام 2006.

³ المادة/41/ من القانون/24/ لعام 2003.

⁴ تبدأ من 1/1/2007 وذلك بموجب المادة/13/ من المرسوم التشريعي/51/ لعام 2003، علماً أن هذا التصنيف كان يجري كل خمس سنوات وذلك بموجب المادة/43/ من القانون/24/ لعام 2003.

⁵ المادة/61/ من القانون/24/ لعام 2003.

⁶ المادة/62/ من القانون/24/ لعام 2003.

المبالغ لهم الضريبة المستوفاة بطريقة الاقتطاع ويعد الأشخاص المذكورون مسؤولين بالتكافل والتضامن مع جهات القطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني عن تأديتها¹.

3. **الضرائب على الرواتب والأجور:** حدد قانون ضريبة الدخل رقم/24/ لعام 2003 المكلفين الخاضعين لضريبة الرواتب والأجور بموجب المادة/66/ منه، ويلزم المكلفون بهذه الضريبة بتقديم بياناتهم الضريبية ضمن المهل المحددة في القانون، ويجب الإشارة إلى أن المشرع الضريبي السوري قسم تلك البيانات إلى نوعين، بيانات يقدمها المكلف الخاضع للضريبة بنفسه²، وبيانات يتقدم بها رب العمل³.
4. **الضرائب على ريع رؤوس الأموال المتداولة:** نصت المادة/83/ من القانون/24/ لعام 2003 على أن تتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الأرباح والفوائد والعوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد وغيرها من الموارد النقدية والعينية بما فيها توزيعات الأسهم المجانية*.

و بالرغم من صدور عدد كبير من التشريعات الضريبية منذ عام 1949 إلى عام 2019 مازال التشريع الضريبي السوري يعتمد على الضرائب النوعية دون توحيد لها، حيث يؤدي تطبيق نظام الضرائب النوعية إلى تقنين دخول المكلف الواحد إلى عدة مطارح مستقلة تفرض على كل منها ضريبة، ما يؤدي إلى تقنين الضريبة إلى ضرائب صغيرة وذات حصيلة متدنية وهذا ما يخل بمبدأ التصاعد الضريبي وبالتالي البعد عن العدالة الضريبية.

وفيما يلي نستعرض مثالاً للضرائب النوعية المطبقة في سورية، لنفرض أن هناك طبيباً يمارس عمله في الجمهورية العربية السورية (كأستاذ في كلية الطب ولديه عيادة خاصة ويقوم بإجراء عمليات في مشافي عدة خاصة ولديه عقارات مؤجرة للغير ويتاجر بالعقارات ولديه عرصات* بالإضافة إلى امتلاكه العديد من الحسابات المصرفية الخاصة في مجموعة مصارف)، إن تطبيق نظام الضرائب النوعية سوف يؤدي إلى إخضاع كل نشاط لضريبة نوعية مختلفة وبيان ضريبي خاص على النحو التالي:

1. سوف يخضع الطبيب لضريبة الرواتب والأجور عن عمله كأستاذ في كلية الطب وذلك وفق المادة/66/ من القانون/24/ لعام 2003.
 2. أما الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الطبيب نتيجة ممارسة مهنة الطب، فقد ميز التشريع الضريبي السوري في فرض الضريبة الحالات التالية:
- وفقاً للمادة/45/ من القانون /24/ لعام 2003 تخضع الأجور والمبالغ التي يتقاضاها الأطباء المتعاقدون مع مختلف دوائر الدولة ومؤسساتها العامة ومؤسسات وشركات القطاع العام والمشارك

¹ المادة/63/ من القانون/24/ لعام 2003.

² المادة/74/ من القانون/24/ لعام 2003.

³ المادة/75/ من القانون/24/ لعام 2003.

* حددت المادة/84/ من القانون/24/ لعام 2003 معدل ضريبة دخل رؤوس الأموال المتداولة ب 7.5 بالمائة (سبعة ونصف بالمائة) بما في ذلك إضافات الدفاع الوطني ورسوم المدارس وحصة البلدية والمساهمة في المجهود الحربي عدا إضافة الإدارة المحلية.

* **العرصة:** هي الأرض المعدة للبناء غير المبنية.

بموجب عقود استخدامهم إلى التكاليف بضريبة الدخل المقطوع مهما كانت صفة ومدة العقد باعتبارهم ليسوا متفرغين بشكل كامل.

- وكذلك وفقاً للمادة/45/ من القانون المذكور تخضع أجور الأطباء المسددة لهم عن عملهم في العيادات الكائنة في المشافي الخاصة لضريبة الدخل المقطوع بما فيه أجورهم التي يستحقونها عن العمليات التي يجرونها أياً كانت الصفة التي اتخذتها هذه الأجور حيث تضاف إلى حصيد أعمالهم الخاصة لدى تكليفهم¹.

- الأطباء العاملون أو المتعاقدون على أساس التفرغ الكامل مع مشفى خاص أو عام يخضعون لضريبة الرواتب والأجور عن رواتبهم وأجور العمليات التي يتقاضونها².

ملاحظة:

يتوجب على كافة جهات القطاع العام والخاص والمشارك تزويد الدوائر المالية بالعقود المبرمة مع المذكورين وبمبالغ الرواتب والأجور المسددة للأطباء غير المتفرغين لديهم كلياً³.

- أما أجور الخدمات الطبية، الجراحية، المخبرية، التخديرية، والشعاعية التي يتقاضاها الأطباء في المشافي فتخضع لضريبة الدخل المقطوع وفقاً للمادة/8/ من القانون/60/ لعام 2004 المعدلة للمادة للفقرة/ب/ من المادة/45/ لعام 2003. أما من كان منهم من العاملين أو المتعاقدين على أساس التفرغ الكامل فيخضعون للتكاليف بالضريبة على الرواتب والأجور⁴.

وهكذا فإن الإيرادات التي يحصل عليها الطبيب المكلف إما أن تكون خاضعة لضريبة الرواتب والأجور أو لضريبة الدخل المقطوع، ولا يتوقف فقط التمييز بين الضريبتين على كيفية دفع الأجور، وإنما أيضاً على الشروط التي يمارس الطبيب مهنته ضمنها.

3. العقارات المؤجرة للغير من قبل الطبيب تخضع لضريبة ريع العقارات* وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم/53/ لعام 2006 وتعديلاته.

4. أما بالنسبة للعرصات التي تعود ملكيتها للطبيب فتخضع لضريبة العرصات* وفق أحكام المرسوم التشريعي رقم/53/ لعام 2006 وتعديلاته.

ملاحظة:

تبقى العرصة مكلفة بضريبتها النوعية إلى أن يتم تكليف الإنشاءات المقامة عليها بضريبة ريع العقارات، على أن لا تقل هذه الضريبة عن ضريبة العرصات المفروضة عليها.

¹ التعليمات التنفيذية للمادة/45/ من القانون/24/ لعام 2003.

² التعليمات التنفيذية للمادة/45/ من القانون/24/ لعام 2003.

³ التعليمات التنفيذية للمادة/45/ من القانون/24/ لعام 2003.

⁴ المادة/8/ من القانون/60/ لعام 2004 التي عدل بموجبها الفقرة/ب/ من المادة/45/ من القانون/24/ لعام 2003 والتي كان نصها (ب- تخضع أجور العمليات الجراحية التي يجريها الأطباء الجراحون العاملون في المشافي للتكاليف بضريبة الدخل على الرواتب والأجور).

* **ضريبة ريع العقارات:** هي ضريبة سنوية تفرض على ريع العقارات الكائنة في الأراضي السورية بصرف النظر عن جنسية المكلف، أو مكان إقامته، ولا تأخذ بالحسبان وضع المكلف المالي والاجتماعي.

** **ضريبة العرصات:** هي ضريبة سنوية تتصف بأنها تتناول رأس المال العقاري الذي لا ريع له، وأنها مكانية تشمل كل العرصات الكائنة في سورية بصرف النظر عن جنسية مالكيها أو محل إقامته، وهي ضريبة مباشرة حقيقية لا تأخذ بالحسبان وضع المكلف المالي والاجتماعي.

5. تجارة العقارات من قبل الطبيب تخضع لضريبة البيوع العقارية بموجب القانون رقم/41/ لعام 2005 وتعديلاته.

6. الأرباح والفوائد التي يحصل عليها الطبيب من المصارف تخضع لضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة وفق القانون/24/ لعام 2003 وتعديلاته.

نلاحظ مما سبق أن الطبيب المكلف خضع لستة ضرائب نوعية مختلفة وذلك وفق نظام الضرائب النوعية المطبق في الجمهورية العربية السورية، ويتوجب عليه أن يقدم إلى الدوائر الضريبية أكثر من بيان ضريبي، أي سوف يخضع لأكثر من فحص وتدقيق، وهذا يؤدي إلى تكرار إجراءات التحاسب الضريبي المطبقة مع هذا الطبيب، ويترتب على ذلك مشكلات تواجه المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، أما الإدارة الضريبية فإن ذلك يتطلب مزيداً من العاملين والجهد والوقت والتكلفة وذلك لإنجاز الأعمال المطلوبة منها بكفاءة عالية، أما بالنسبة للمكلف الطبيب فإن ذلك له انعكاسات سلبية عليه، إذ يسبب له إحباطاً لدى تعامله مع الدوائر الضريبية ويدفعه نحو التهرب الضريبي، و يؤدي إلى توسيع الفجوة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية و ينعكس سلباً على تحقيق أهداف الإدارة الضريبية بكفاءة عالية.

ثانياً: عدم استقرار التشريعات الضريبية السورية:

بالإضافة إلى المشكلات التي تنشأ عن تبني نظام الضرائب النوعية، والتي تؤثر في بساطة التشريع الضريبي، كثرة الإجراءات التي تتبعها الإدارة الضريبية وما يترتب عليها من تكاليف ووقت إضافي، قد تنشأ مشكلات أيضاً يمكن ردها إلى كثرة التعديلات على التشريعات الضريبية. فقد ورد في المادة/126/ من قانون ضريبة الدخل في سورية رقم/24/ لعام 2003 وتعديلاته على أنه يجوز في حالات استثنائية النص في قانون الموازنة العامة للدولة على زيادة أو تخفيض معدلات الضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية ويعد هذا الإجراء " الزيادة أو التخفيض " تعديلاً للمعدلات الضريبية الواردة في هذا القانون وغيره ويجب الأخذ بها في حال صدورهما أصولاً.

نستنتج من تلك المادة أن للحكومة الحق في تغيير معدلات الضرائب سنوياً تبعاً للظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة، ويتفق الباحث مع ما نصت عليه المادة السابقة ولكن بشرط أن تستجد ظروف اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية أو مالية تسوّغ ذلك، وإلا فإن التغيير في معدلات الضرائب يؤدي بحسب رأي الباحث إلى عدم استقرار التشريعات الضريبية وما ينجم عنها من مشكلات وصعوبات تواجه المكلف والإدارة الضريبية على حد سواء، فالبنسبة للمكلف يصبح في حيرة إزاء تشريعات ضريبية متشعبة، ما يضطره للبحث عن مشارين ضريبيين لفهم الالتزام الضريبي الخاص به وبالتالي تكبده تكاليف إضافية كان في غنى عنها، أما بالنسبة للإدارة الضريبية فإن عدم استقرار التشريعات الضريبية له أثر كبير فيها، فقد يزيد أعباءها، أي مزيداً من الوقت والتكاليف، وبالتالي التأثير في تحقيق أهدافها بكفاءة عالية.

وهناك أمثلة كثيرة يمكن الاستناد إليها للإشارة إلى عدم استقرار التشريعات الضريبية السورية والتعديلات المستمرة عليها، وسوف يتطرق الباحث إلى مثالين عن عدم استقرار التشريعات الضريبية السورية هما:

- عدم استقرار معدلات الضريبة بالنسبة للشركات المساهمة:
- عدم استقرار التشريعات الخاصة بالمشافي الخاصة:

1. عدم استقرار معدلات الضريبة للشركات المساهمة:

من الأمثلة التي يمكن ذكرها و تشير إلى عدم استقرار التشريعات الضريبية وتغييرها لمعدلات الضرائب باستمرار معدل الضريبة على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن 50%، فلقد كان معدل الضريبة 32% معدل مقطوع من دخل الأرباح وذلك وفقاً للمادة 3/ من القانون 20/ لعام 1991، ثم أصبح 20% في عام 2003 وفقاً للمادة 16/ من القانون 24/، ومن ثم 15 % وفق القانون 60/ لعام 2004 النافذ في 2005، إلى أن استقر على 14 % وفقاً للمادة 3/ من المرسوم التشريعي 10/ لعام 2015 المعدل للمرسوم التشريعي 51/ لعام 2006 وهو مطبق إلى الآن.

نلاحظ لجوء المشرع الضريبي السوري إلى تخفيض معدلات الضرائب باستمرار وذلك تشجيعاً منه لهذا النوع من الشركات، ويتفق الباحث مع المشرع الضريبي في تلك الإجراءات، ولكن يختلف معه من حيث كثرة التعديلات المستمرة في فترات قصيرة، فقد تم تعديل معدل الضريبة المفروض على هذا النوع من الشركات ثلاث مرات خلال ثلاث سنوات متتالية، و يشير ذلك إلى شيء واحد فقط هو أن تلك التشريعات كانت تصدر بدون إجراء دراسات دقيقة حولها، وبالتالي يمكن الاستنتاج أن كثرة التعديلات على التشريعات الضريبية تؤدي إلى عدم استقرار التشريع الضريبي السوري وكذلك إلى إرباك العاملين في الإدارة الضريبية وما يترتب على ذلك من وقت وجهد إضافي يؤدي إلى التأثير في تحقيق الإدارة الضريبية لأهدافها بكفاءة عالية.

2. عدم استقرار التشريعات الخاصة بالمشافي الخاصة:

من الأمثلة التي يمكن ذكرها و تشير إلى عدم استقرار التشريعات الضريبية المفروضة على المشافي الخاصة، إذ تخضع حالياً لضريبة الأرباح الحقيقية ولكنها خضعت لتعديلات عدة، وذلك وفق القوانين المتعاقبة بين إخضاعها حيناً لضريبة الأرباح الحقيقية وحيناً آخر لضريبة الدخل المقطوع، وبين إعفائها الدائم من الضريبة وإعفائها المؤقت، بل وأحياناً أخرى استثنائها من الإعفاء، وسنشرح ذلك مفصلاً فيما يأتي:

- أعفت المادة 1/ من القانون رقم 242/ تاريخ 1956/5/3 المستشفيات الخاصة المرخص لها من قبل وزارة الصحة التي تنطبق عليها أحكام هذا القانون من ضرائب التمتع والدخل ورسوم البلديات وضريبة ريع العقارات والعرضات إعفاء دائماً ولكن بشرط أشارت إليه المادة 3/ من القانون 242/ أن يوضع عشر عدد أسرة هذه المستشفيات مجاناً تحت تصرف وزارة الصحة والإسعاف العام والمحافظة.

- وقد انتقل المشرع الضريبي السوري من الإعفاء الدائم للمشافي الخاصة إلى الاعفاء المؤقت، فنصت الفقرة /ب/ من المادة/4/ من القانون/24/ تاريخ 2003/11/13 على أنه خلافاً لأحكام المادة/1/ من القانون /242/ لعام 1956 تخضع المشافي الخاصة المشمولة بأحكام القانون المذكور للتكليف بضرائب الدخل وضريبة ريع العقارات والعرضات بعد مضي سنتين من تاريخ بدء استثمارها، أي بموجب القانون/24/ لعام 2003 أدخلت هذه المشافي فئة مكلفي الأرباح الحقيقية. وقد أشارت الفقرة /ج/ من المادة/4/ من القانون /24/ إلى سريان التكليف الضريبي المنصوص عليه في الفقرة /ب/ من هذه المادة بدءاً من أول السنة التالية لتاريخ نفاذ هذا القانون بالنسبة للمشافي الخاصة التي مضى على تاريخ البدء باستثمارها بتاريخ نفاذ هذا القانون سنتين فأكثر أما المشافي الخاصة التي لم يمض على تاريخ البدء باستثمارها سنتين بتاريخ نفاذ هذا القانون فتستكمل الفترة المتبقية للإعفاء المذكور*.
- ومن الإعفاء المؤقت إلى إلغائه، ومن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية إلى فئة مكلفي الدخل المقطوع، إذ نصت الفقرة/ب/ من المادة/9/ من القانون/41/ تاريخ 2005/12/26 على أن تعدل الفقرة/ب/ من المادة/4/ من القانون /24/ لعام 2003 بحيث تصبح كما يلي" خلافاً لأحكام المادة/1/ من القانون/242/ لعام 1956 تخضع المشافي الخاصة المشمولة بأحكام القانون المذكور للتكليف بضرائب الدخل المقطوع وضريبة ريع العقارات والعرضات بدءاً من تاريخ استثمارها"، وقد تضمنت الفقرة /ج/ من المادة/9/ من القانون /41/ لعام 2005 على أن تحذف الفقرة /ج/ من المادة /4/ من القانون رقم /24/ لعام 2003. أي أصبحت جميع المشافي خاضعة للتكليف بزمرة الدخل المقطوع اعتباراً من 2006/1/1 بصرف النظر عن تاريخ استثمارها.
- وبإخضاع المشافي الخاصة للتكليف بضرائب الدخل وضريبة ريع العقارات والعرضات انتفت العلة من وضع عشر أسرتها مجاناً تحت تصرف الوزارة والمحافظة وفق مضمون القانون/242/ لعام 1956 وبالتالي جاء القانون /40/ تاريخ 2006/10/5 وألغى العمل بالقانون /242/ لعام 1956.
- وأخيراً وبموجب قرار وزير المالية 851/و أعيدت هذه المشافي إلى فئة مكلفي الأرباح الحقيقية بدءاً من عام 2010.

يجد الباحث بناء على ما سبق:

1. أن قرار الوزير بإعادة المشافي الخاصة لفئة مكلفي الأرباح الحقيقية يخالف مبدأ المشروعية لأن قرار الوزير لا يعدل قانوناً، ولكن نلاحظ أن الوزير استمد صلاحياته من الفقرة/ج/ من المادة/2/ من القانون/24/ لعام 2003 التي أكدت حق الوزير وبقرار منه: إخراج بعض المهن أو بعض المكلفين بالضريبة على الدخل المقطوع وإدخالهم في عداد المكلفين بالضريبة على الأرباح الحقيقية.

*المشافي التي كان بدء استثمارها عام 2001 وما قبل تخضع للضريبة اعتباراً من 1/1/2005 المشافي التي كان بدء استثمارها في عام 2002 وتنتهي مدة السنتين على بدء الاستثمار خلال عام نفاذ هذا القانون / عام 2004 / فإنه عملاً بما ورد في مطلع هذه الفقرة تخضع للضريبة اعتباراً من 1/1/2005. أما المشافي التي كان بدء استثمارها في عام 2003 فإن تكليفها بالضريبة يكون بعد مضي مدة سنتين على بدء الاستثمار وبالتالي تخضع للضريبة اعتباراً من عام 2005.

2. إعفاء المشرع الضريبي السوري للمشافي الخاصة إعفاء دائماً بموجب القانون /242/ لعام 1956 تشجيعاً لها، ويتفق الباحث مع المشرع الضريبي على فكرة الإعفاء الدائم وذلك بسبب قلة عدد المشافي في تلك الفترة وتشجيعاً على إحداثها.

3. إلغاء المشرع الضريبي الإعفاء الدائم للمشافي الخاصة ومنحها إعفاء مؤقتاً لمدة سنتين من تاريخ بدء استثمارها وفق القانون/24/ لعام 2003 وأدخلها ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية، ويتفق الباحث أيضاً مع المشرع الضريبي على ذلك بسبب طول فترة الإعفاء التي مُنحت لتلك المشافي من عام 1956 لعام 2003، وكذلك بسبب كثرة المشافي الخاصة في تلك الفترة وما تحققه من أرباح طائلة.

4. أن المشرع الضريبي السوري نقل وفق القانون/41/ لعام 2005 المشافي الخاصة من ضريبة الأرباح الحقيقية إلى ضريبة الدخل المقطوع دون أي مبرر يذكر، فأرباح تلك المشافي طائلة ولديها إمكانية مسك الدفاتر المحاسبية بسهولة، إذ لا يوجد أي مبرر لنقلها، لذلك نجد أنه بعد 5 سنوات أصدر وزير المالية قراراً بإعادة المشافي الخاصة إلى فئة ضريبة الأرباح الحقيقية.

وتخضع المشافي الخاصة حالياً لضريبة الأرباح الحقيقية، ولكنها خضعت لتعديلات عدة كما بينا سابقاً، وذلك وفق القوانين المتعاقبة بين إخضاعها لضريبة الأرباح الحقيقية أو لضريبة الدخل المقطوع، وبين إعفائها الدائم من الضريبة أو إعفائها بشكل مؤقت بل وأحياناً أخرى استثنائها من الإعفاء، ففي بعض الأحيان كان للمشرع الضريبي مسوغاته لتعديل التشريعات وفي بعض الأحيان لا يوجد لديه أي مسوغات للتعديل. ومنه نستنتج أن كثرة التعديلات التي حدثت من شأنها أن ترهق طرفي العلاقة الضريبية وهما المكلفون (المشافي الخاصة) والإدارة الضريبية على حد سواء، ويرأي الباحث يجب الابتعاد عن الإكثار من التعديلات، لأن كثرتها تخلق مشاكل أمام الإدارة الضريبية، والتي تظهر في ظل انخفاض كفاءة الإدارة الضريبية والتي تخلق مشاكل لها تعجز عن حلها.

ويرى الباحث أنه على الرغم من كثرة التعديلات المتعاقبة على التشريع الضريبي السورية منذ عام 1949 إلى عام 2019، إلا أن هذه التعديلات لم تساهم في تطوير التشريع الضريبي، ولم تساهم في تبسيطه، والجدير ذكره أن المرسوم التشريعي/85/ لعام 1949 لا يزال يعد جوهر التشريعي الضريبي الحالي. وبناءً على ماسبق يمكن قبول الفرضية القائلة بأن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ البساطة في التشريع.

واستناداً إلى ذلك يعتقد الباحث أن التشريع الضريبي الحالي لم يعد بحاجة لأن يجري عليه أي تعديل هنا أو ترقيع هناك، بل إن هذا التشريع لابد من إلغائه تماماً، وإعادة صياغة تشريع ضريبي يقوم على البساطة بما يضمن مساعدة الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها بكفاءة عالية و يلبي إحتياجات الفترة الحالية في ظل عملية الإصلاح المالي والاداري والاقتصادي. حيث إن كثرة التعليمات المختلفة والمتضاربة أحياناً تؤدي

إلى عدم إستقرار التشريع الضريبي والتي تعد من أهم أسباب تعقيد التشريع الضريبي¹، و أن عدم إستقرار التشريعات الضريبية تساهم في إرباك المكلفين والعاملين في الإدارة الضريبية و يؤدي إلى زيادة تكاليف التحصيل و ترسيخ العلاقات غير المشروعة وتراكم الفساد الإداري²، وبالإضافة إلى ذلك كما بين الباحث سابقاً فإن هذا النظام(نظام الضرائب النوعية) مرتفع التكلفة من خلال كثرة وتكرار إجراءات التحاسب الضريبي المطبقة على المكلفين وما تتطلبه من الوقت والتكلفة والجهد. وكذلك إن طول فترة إجراءات التحاسب الضريبي تؤدي إلى حدوث تراكم ضريبي يهدد بضياح جزء من الحصيلة الضريبية. وبناءً على ماسبق نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة أيان لبساطة التشريع الضريبي دوراً في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

• إدارة المخاطر الضريبية:

لتحليل واقع إدارة المخاطر الضريبية في الإدارة الضريبية السورية سيقوم الباحث بمراجعة النظام والبنى الإدارية للهيئة العامة للضرائب والرسوم وطبيعة المهام الموكلة لكل بنية، بالإضافة إلى مراجعة النظام الداخلي والبنى الإدارية لمديرية الاستعلام الضريبي، وذلك لتحديد مدى عرض كل منهما موضوع إدارة المخاطر الضريبية.

ومن خلال المراجعة تبين مايلي:

1. وجود دائرة تتولى إدارة المخاطر الضريبية التي يمكن لها أن تُحقق بالإدارة الضريبية، حيث تُتبع هذه الإدارة إلى مديرية الإلتزام في الهيئة العامة للضرائب والرسوم.
2. وجود مجموعة من المديريات في الهيئة العامة للضرائب والرسوم التي يندرج ضمن مهامها بعض المهام ذات الصلة بإدارة المخاطر الضريبية.
3. وجود مجموعة من المهام ضمن مهام مديرية الاستعلام الضريبي التي يمكن لها أن تندرج تحت إدارة المخاطر الضريبية.

وبناءً على ماسبق سوف يتناول الباحث تلك المديريات ومهامها المرتبطة بإدارة المخاطر الضريبية بشي من التفصيل على النحو التالي:

- الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

أولاً: مديرية الإلتزام:

¹ Saad, Natrah,(2014),” Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers’ View”, 2nd World Conference On Business, Economics And Management- WCBEM 2013, Procedia – Social and Behavioral Sciences.

² Nicholson, Mark,(2006),” Keep it Simple: Proposals to Reduce the Complexity of the UK Tax System”, The Bow Group.

تتولى مديرية الالتزام متابعة أعمال الاستقصاء عن المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين والمعلومات عن مطارح الضرائب والرسوم من مختلف الجهات، ووضع الوسائل المناسبة لمعالجتها، ووضع معايير نظام إدارة المخاطر، ووضع إستراتيجية سياسة التدقيق لأقسام ودوائر الالتزام ومتابعة تنفيذها، والرد على كافة الإستفسارات الواردة إليها من جميع مديريات الهيئة والجهات الأخرى فيما يخص عملها، وتتألف هذه المديرية من:

1. دائرة المعلومات المركزية: تتولى الإشراف على الشعب التالية:

- أ- **شعبة المعلومات:** تتولى جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم من مختلف الجهات بكافة الوسائل والطرق المتاحة وتوحيدها لبناء قاعدة البيانات المركزية وإصدار بطاقة المكلف السنوية وتزويد مديريات المالية في المحافظات بهذه البيانات.
- ب- **شعبة المتابعة:** تتولى المهام التالية:

- متابعة أعمال الاستقصاء عن المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين من كافة الجهات الرسمية وغير الرسمية ومراعاة تجديد هذه المعلومات بصورة دورية حسب الوقوعات الطارئة عليها.
- تزويد مديرية المتابعة وإدارة الديون ومديريات المالية في المحافظات بالمعلومات اللازمة عن أموال المكلفين المدينين للخزينة العامة بهدف اتخاذ الإجراءات التنفيذية اللازمة.

2. دائرة إدارة المخاطر: تتولى الإشراف على الشعب التالية:

أ- **شعبة تحليل المخاطر:** تتولى المهام التالية:

- إعداد الدراسات التمهيدية لتصنيف المكلفين بعد استطلاع رأي مديريات المالية المختصة والإشراف على سير أعمال التصنيف وإعداد القرارات والتوجيهات اللازمة بهذا الخصوص.
- دراسة وتحديد مواطن الفاقد الضريبي ووضع وسائل معالجته.
- دراسة وتحليل الأساليب والطرق المتبعة في التهرب الضريبي المكتشفة خلال عملية تدقيق الملفات الضريبية.

- إعداد الخطط والبرامج والإجراءات اللازمة لتحديد المكلفين غير الملتزمين ومتابعة تنفيذها.
- دراسة أثر القضايا الطارئة على المطارح الضريبية واقتراح الحلول اللازمة لها لضمان حقوق الخزينة العامة.

ب- **شعبة معايير الخطورة:** تتولى المهام التالية:

- دراسة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بالتحقيقات والتحصيلات خلال السنة المالية الجارية ومقارنتها بالسنوات السابقة.
- وضع معايير نظام إدارة المخاطر وفقاً للدراسات والمقترحات المتعلقة بهذا الشأن.
- وضع إستراتيجية ومعايير انتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق وفقاً لسياسة التدقيق المحددة.
- دراسة فاعلية برنامج نظام إدارة المخاطر المتبع وتصويب نقاط الخلل.

3. دائرة التدقيق: تتولى المهام التالية:

- متابعة أقسام الالتزام ودوائره في مديريات المالية في المحافظات بهدف الوصول إلى التطبيق الأمثل للقوانين والتعليمات الصادرة بشأنها.
- تحسين أساليب العمل ورفع كفاءة الجهاز الضريبي بأقسام الالتزام ودوائره في مديريات المالية في المحافظات بهدف رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين.
- وضع أسس برامج التدقيق الميداني والكتبي الواجبة التنفيذ.
- دراسة برامج التدقيق ومدى فاعليتها وتطويرها وفق المؤشرات الموضوعية وإعطاء التوجيهات اللازمة لحسن سير عملية التدقيق.
- العمل على تطوير أعمال التدقيق من خلال وضع أدلة تدقيق موحدة.

ثانياً: مديرية الرقابة الداخلية

تتولى مديرية الرقابة الداخلية ضمن الولاية العامة للهيئة العامة للرقابة والتفتيش إعداد الخطة السنوية لعملها المقررة من قبل الهيئة العامة للضرائب والرسوم بالتنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش وتتألف هذه المديرية من :

1. دائرة الرقابة والتحقيق: تتولى المهام التالية:

- الرقابة الآنية واللاحقة على تنفيذ الإجراءات والأداء.
- مؤازرة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بناءً على طلبها في أداء مهامها في القضايا المثارة في الهيئة العامة للضرائب والرسوم بإدارتها المركزية ومديرياتها في المحافظات.
- التحقق في المخالفات الإدارية والمسلكية التي يتم كشفها من قبلها أو المحالة إليها أو المفوضة بها من الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وإعداد التقارير بنتائج التحقق ورفعها إلى المدير العام أصولاً وإعلام الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش بهذه النتائج وبالإجراءات الإدارية والمسلكية المتخذة بهذا الشأن مشفوعة برأي المدير العام خلال أسبوعين على الأكثر.
- التحقيق في القضايا المتعلقة بالجرائم الاقتصادية وسائر المخالفات والجرائم الواقعة على المال العام والمرتبكة من قبل العاملين في الهيئة التي لاتزيد مبالغ الضرر أو النفع فيها على مليون ليرة سورية، ووضع اليد على كل ما يتعلق بها والتحفظ على وقائعها وأدلتها إلى حين مباشرة الجهات المختصة تحقيقاتها في حال زادت المبالغ عن ذلك.

2. دائرة المتابعة: ومن مهامها المتعلقة بإدارة المخاطر الضريبية:

- تزويد إدارة الهيئة بالمعلومات الضرورية الموضوعية المتعلقة بكفاءة وفعالية الإدارة الضريبية وبرامجها من خلال الرقابة المالية والرقابة على الأداء.
- مراقبة مدى تقيد العاملين بالتشريعات والسياسات وقواعد السلوك الوظيفي وبرامج تنفيذ الخطط.

- التنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية والعمل على تنفيذ المقترحات والتوصيات الصادرة عنهما بالتعاون مع المديريات المختصة.
 - متابعة أعمال الرقابة في مديريات المالية في المحافظات لتنفيذ الخطط الرقابية والتحقيقات المحالة إليها أو المكلفة بها.
3. **شعبة الديون.**

ثالثاً: مديرية المتابعة وإدارة الديون:

تتولى مديرية المتابعة وإدارة الديون الإشراف ومتابعة أعمال تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها والغرامات المترتبة عليها، والضرائب غير المباشرة التي لم تحصل وفق الطريقة المحددة لتحصيلها في قوانينها الخاصة، وإعداد مشاريع أنظمة بيع الأموال المنقولة وغير المنقولة، ومعالجة طلبات التقسيط وتأجيل التحصيل وفقاً للتدابير الإجرائية، وتتألف هذه المديرية من:

1. دائرة الدراسات والمعاملات: تتولى المهام التالية:

- إعداد مشاريع أنظمة أصول ترقين الضرائب والرسوم والذمم الشخصية الهالكة أو الساقطة بالنقد وأصول التقاص.
- إعداد مشاريع أنظمة بيع الأموال المنقولة وغير المنقولة والتعليمات اللازمة بشأنها.
- إعداد مشاريع عوائد التحصيل وأصول منحها والمستفيدين منها وسائر التعليمات المتعلقة بها.
- دراسة جميع تشريعات التحصيل والمتغيرات التي تؤثر في عملية التحصيل.
- إعداد الدراسات الفنية والمشاركة في تصميم برامج تحصيل الديون.
- معالجة طلبات التقسيط وتأجيل التحصيل ووقف التدابير الإجرائية وفق القوانين والتعليمات النافذة.
- وضع دليل تحصيل موحد يتضمن إجراءات وتعليمات أنظمة التحصيل.
- تحليل الإحصاءات المتعلقة بأعمال التحصيل ومعالجة نتائجها، على صعيد كل مديرية مالية على حدة ومن ثم توحيدها على مستوى الهيئة.

2. دائرة إدارة الديون: تتولى الإشراف على الشعب التالية:

أ- **شعبة مراقبة التحصيل:** تتولى المهام التالية:

- الإشراف ومتابعة أعمال تحصيل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة لها وإضافاتها والغرامات المترتبة عليها، والضرائب غير المباشرة والرسوم المماثلة لها التي لم تحصل وفق الطريقة المحددة لتحصيلها في قوانينها الخاصة وسائر الذمم المستحقة الأداء للوزارات والإدارات والهيئات العامة التي ليس لها أجهزة تحصيل خاصة بها التي تحال إلى مديريات المالية في المحافظات بعد استنفاد كافة إجراءات المطالبة الإدارية بها من قبل الجهة صاحبة العلاقة وتعذر تحصيلها وكذلك الذمم التي ألتقت القوانين والأنظمة النافذة عبء تحصيلها على الهيئة.

- وضع السياسات والإجراءات المتعلقة بتسديد ومحاسبة جميع أنواع الضرائب.
- التنسيق مع مديرية الجمارك العامة فيما يخص الضرائب والرسوم الواجبة التحصيل من قبلها والحرص على تبادل المعلومات بما يكفل حسن تنفيذ التشريعات الضريبية.
- وضع ومتابعة تنفيذ خطة تحصيل الضرائب والرسوم والذمم الشخصية وتحليل الإحصاءات المتعلقة بها واتخاذ الإجراءات اللازمة لبلوغ مؤشرات خطة التحصيل.
- المتابعة والإشراف على حسن تنفيذ كافة أعمال رد الضرائب والرسوم في مديريات المالية في المحافظات وفقاً لأحكام القوانين النافذة.

ب- شعبة الرديات: تتولى المهام التالية:

- إبداء الرأي فيما يعرض عليها من مواضيع تتعلق بالرد لكافة أنواع الضرائب والرسوم والعمل على تطويرها.
- تحليل التقارير الدورية الواردة من مديريات المالية في المحافظات بشأن المبالغ التي تم ردها حسب النموذج المقترح لهذه الغاية وتحليلها وإبداء الرأي حول كفاءة الإجراءات المتخذة بشأن عمليات الرد.

3. دائرة الحسابات: تتولى المهام التالية:

- تدقيق محتويات الجداول الشهرية الواردة من مديريات المالية في المحافظات وفق النموذج المعتمد حسب نوع كل ضريبة أو رسم أو ذمة شخصية بشكل يضمن وجود إحصائيات دقيقة عن كل نوع من أنواع الضرائب والرسوم والذمم الشخصية.
- تدقيق جداول النسب العامة للتحصيل لكافة مديريات المالية في المحافظات وإعداد التقارير اللازمة لاعتمادها وتدقيق جداول استحقاق عوائد التحصيل لجباة الذمم الشخصية ومسك سجلاتها.

4. شعبة الديوان.

رابعاً: مديرية السياسة الضريبية

ومن مهام مديرية السياسة الضريبية التي تتدرج تحت إدارة المخاطر الضريبية:

- تحليل الإحصاءات المتعلقة بالضرائب والرسوم، وإعداد الدراسات الضرورية بهدف إقتراح السياسة الضريبية بضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة بالتنسيق مع المديريات المعنية.
- وضع خطة للتوقعات الضريبية بالتعاون مع الوزارة والجهات الأخرى ذات الصلة ودراسة أثرها في باقي المتغيرات الاقتصادية.
- إعداد الدراسات والتحليلات للقطاعات الاقتصادية والسوق المحلية لمعرفة واقع الفعاليات الاقتصادية والمطاح الضريبية بالتعاون مع الجهات المعنية.
- توثيق إجراءات العمل والإحتفاظ بهذه الوثائق وتجديدها كلما طرأ تطوير على آلية العمل.
- المطابقة الدورية لكافة الإجراءات في الهيئة مع المعايير الموضوعية لها.

خامساً: مديرية خدمات المكلفين:

تتولى مديرية خدمات المكلفين الإشراف ومتابعة عمل أقسام ودوائر خدمات المكلفين في المحافظات، وإصدار النماذج الموحدة الخاصة بعمل المديريات المالية في المحافظات، وتحديد متطلبات التواصل مع المكلف، والعمل على إعداد برامج ومواد التوعية للمكلفين، ومن أهم مهام هذه المديرية التي تندرج تحت إدارة المخاطر الضريبية:

- رصد التزام المكلفين في تقديم البيانات الضريبية وتسديد الضرائب المترتبة على هذه البيانات.
- ضبط ومتابعة عمليات منح الرقم الضريبي للمكلفين.
- التنسيق مع الجهات ذات الصلة لتسهيل تبادل المعلومات الخاصة بالمكلفين فيما يتعلق بمنح الرقم الضريبي.
- المتابعة والإشراف على دوائر خدمات المكلفين بمديريات المالية في المحافظات لضمان تطبيق وتنفيذ التشريعات وتبسيط الإجراءات وتقديم أفضل الخدمات للمكلفين.
- إعداد برامج ومواد التوعية للمكلفين من (دلائل - كتيبات - عروض تقديمية - إعلانات) بالتنسيق مع الجهات المعنية لتنفيذها وتقييمها وتطويرها باستمرار.

سادساً: مديرية التأهيل والتدريب:

في سبيل إدارة المخاطر الضريبية المرتبطة بالعاملين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم، تتولى مديرية التأهيل والتدريب وضع خطة التدريب السنوية للهيئة والقيام بتأهيل الكوادر وفق الطرق العلمية الحديثة، والتواصل مع المعاهد والمراكز التدريبية داخل القطر وخارجه بهدف تدريب العاملين ورفع كفاءاتهم المهنية، والعمل على تقويم أدائهم، وإعداد أسس منح مكافآت تشجيعية وحوافز لهم، وتتألف هذه المديرية من:

1. دائرة التدريب وتنمية الموارد البشرية: تتولى الإشراف على الشعب التالية:

أ- شعبة تخطيط التدريب: تتولى المهام التالية:

- وضع خطة التدريب السنوية للهيئة متضمنة كافة الاحتياجات التدريبية ونوع ومستوى التدريب المطلوب لكافة المستويات الإدارية وذلك بالتنسيق مع الإدارة والمديريات المعنية بما يحقق الأهداف العامة للهيئة.

- إعداد الصكوك المتعلقة بالتدريب والإيفاد الداخلي والخارجي للعاملين في الهيئة بالتنسيق مع الجهات المعنية.

- متابعة تنفيذ اتفاقيات التدريب والتأهيل مع الجهات المعنية.

ب- شعبة التنظيم والمتابعة: تتولى المهام التالية:

- تنظيم وتنفيذ البرامج التدريبية ومتابعة المدربين والخاضعين للتدريب بما يضمن تحقيق الأهداف المرجوة من هذه البرامج.

- العمل على تأمين البيئة المناسبة لتنفيذ العملية التدريبية ومعالجة كافة المعوقات التي تحدث أثناء القيام بالعملية التدريبية.

ج- **شعبة تقييم التدريب:** تتولى المهام التالية:

- تقييم نتائج التدريب ومتابعة مخرجات العملية التدريبية وأثرها على زيادة الإنتاجية وتحسين الأداء.
د- **المكتبة:** يتولى أمين المكتبة تأمين كافة الاحتياجات والمستلزمات للقيام بالعملية التدريبية والمحافظة عليها.

2. **دائرة إدارة الأداء والتقييم:** تتولى الإشراف على الشعب التالية:

أ- **شعبة تقييم الأداء:** تتولى المهام التالية:

- تقييم أداء العمل والعاملين بهدف معرفة مدى تطابق الأداء الفعلي للعاملين مع الأداء المستهدف المحدد في الخطط والمعايير الموضوعية والقيام بالإجراءات التصحيحية في حال وجود انحرافات.
- دراسة مؤهلات الكوادر من العاملين الذين يتمتعون بخبرات جيدة ويمتازون بأداء عمل جيد وذلك لتوليفهم الوظائف أو الاستفادة من خبراتهم في مجالات أخرى (كالتدريب أو إعداد الدراسات).

ب- **شعبة الحوافز والمكافآت:** تتولى المهام التالية:

- دراسة أسس منح مكافآت تشجيعية وحوافز للعاملين في الهيئة وربطها مع أداء العاملين ووظائفهم بعد استطلاع رأي المديرية المعنية ورفعها إلى السيد المدير العام تمهيداً لعرضها على مجلس الإدارة.

سابعاً: دائرة مكافحة التهرب الضريبي

تتبع دائرة مكافحة التهرب الضريبي للمدير العام مباشرة وتقوم بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي في الوزارة بوضع خطة مكافحة التهرب الضريبي، ومتابعة الشكاوى والإخباريات المتعلقة بمكافحة حالات التهرب الضريبي، وفي ضوء ذلك تتولى هذه الدائرة المهام التالية:

1. التنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي لوضع خطة مكافحة التهرب الضريبي والعمل على تصديقها من قبل مجلس إدارة الهيئة ومتابعة تنفيذها ورفع التقارير المتعلقة بذلك لإدارة الهيئة بشكل دوري.

2. متابعة الشكاوى والإخبارات المتعلقة بمكافحة حالات التهرب الضريبي بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة.

3. تأمين مستلزمات التنسيق المباشر مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة لكشف مواطن التهرب الضريبي ومتابعة الإجراءات المتخذة بهذا الخصوص في الجهاز التنفيذي للهيئة.

4. تلقي التقارير الدورية والإستثنائية من مكاتب المعلومات في مديريات المالية في المحافظات عن شكل وأساليب التهرب الضريبي للمهن والفعاليات المختلفة.

5. إدارة وتطوير الأساليب المتبعة في ضبط حالات التهرب الضريبي بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة.

6. تأمين التبادل السريع والأمن للمعلومات المتعلقة بنشاط المكلفين مع مديرية الاستعلام الضريبي بالوزارة.
7. إعداد التقارير الاحصائية الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي.

- مديرية الاستعلام الضريبي:

من خلال مراجعة مهام مديرية الإستعلام الضريبي يجد الباحث مجموعة من المهام التي تندرج تحت إدارة المخاطر الضريبية وهي:

1. استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين من كافة الجهات الرسمية، ويراعى تجديد هذه المعلومات بصورة دورية لمراعاة الوقوعات الطارئة على الأوضاع المالية للمكلفين.
2. إمداد دوائر الجباية بالمعلومات اللازمة عن مكان وجود أموال المدينين للخرينة العامة التي يمكن اتخاذ إجراءات التنفيذ عليها.
3. زيارة المكلفين في أماكن إدارة عملهم للتأكد من قيامهم بواجباتهم القانونية التي نصت عليها قوانين الضرائب والرسوم المالية النافذة وزيارة أماكن ممارسة العمل عند الاقتضاء.
4. تنظيم الضبوط بحق المتهربين من الضرائب والرسوم المالية في حال وجود واقعة تهرب ضريبي.
5. التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي ومعالجتها مع الجهات المختصة وتحديد أسباب تلك الظاهرة واقتراح الحلول المناسبة إلى الجهات الوصائية المختصة.
6. إعداد برامج التأهيل والتدريب المتعلقة بجهاز الاستعلام الضريبي الداخلية والخارجية ودورات التدريب المستمر والاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مجال مكافحة التهرب الضريبي.

يستنتج الباحث مما سبق أن هناك دائرة تُعنى بإدارة المخاطر الضريبية ولكن لا يندرج ضمن مهامها جميع المهام ذات الصلة بإدارة المخاطر الضريبية، وإنما نجدها موزعة بين مجموعة من المديريات في الهيئة العامة للضرائب والرسوم بالإضافة إلى مديرية الإستعلام الضريبي، وبحسب رأي الباحث فإن توزع تلك المهام ذات الصلة بإدارة المخاطر الضريبية على مجموعة من المديريات شيء إيجابي وذلك لكي تقوم كل مديرية بجزء من المهام المرتبطة بإدارة المخاطر الضريبية حسب المهام الموكلة إليها، لتشكل في النهاية مجموعة متكاملة من المهام التي يمكنها أن تقف في وجه المخاطر الضريبية التي من الممكن أن تواجه الإدارة الضريبية. وبناءً على ماسبق يمكن قبول الفرضية القائلة بأن النظام الضريبي راعى مبدأ إدارة المخاطر الضريبية.

ففي سبيل إدارة المخاطر الضريبية المرتبطة بالعاملين في الإدارة الضريبية السورية، تتولى مديرية التأهيل والتدريب وضع خطة التدريب السنوية للهيئة والقيام بتأهيل الكوادر وفق الطرق العلمية الحديثة، والتواصل مع المعاهد والمراكز التدريبية داخل القطر وخارجه بهدف تدريب العاملين ورفع كفاءتهم المهنية، والعمل على تقويم أدائهم، وإعداد أسس منح مكافآت تشجيعية وحوافز لهم، و تتولى مديرية التأهيل والتدريب أيضاً تقييم أداء العمل والعاملين بهدف معرفة مدى تطابق الأداء الفعلي للعاملين مع الأداء المستهدف المحدد في الخطط والمعايير الموضوعية والقيام بالإجراءات التصحيحية في حال وجود انحرافات، كل ذلك يحد من

المخاطر المرتبطة بالعاملين بالإدارة الضريبية ورفع كفاءتهم بما يساهم بالتالي في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

وفي سبيل إدارة المخاطر المرتبطة بالبيئة الرقابية تتولى مديرية الرقابة الداخلية مراقبة مدى تقيد العاملين بالتشريعات والسياسات وقواعد السلوك الوظيفي وبرامج تنفيذ الخطط ، وذلك سيساعد في الحد من مخاطر البيئة الرقابة وأيضاً في تحسين الأداء ، الأمر الذي يساهم بدوره في رفع كفاءة الإدارة الضريبية. وفي سبيل تجنب المخاطر المرتبطة بالمكلفين تتولى مديرية خدمات المكلفين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم عملية رصد التزام المكلفين في تقديم البيانات الضريبية وتسديد الضرائب المترتبة على هذه البيانات، وتتولى مديرية المتابعة وإدارة الديون أيضاً التنسيق مع مديرية الجمارك العامة فيما يخص الضرائب والرسوم الواجبة التحصيل من قبلها والحرص على تبادل المعلومات بما يكفل حسن تنفيذ التشريعات، وبالإضافة إلى ذلك تقوم مديرية الاستعلام الضريبي باستقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين من كافة الجهات الرسمية، كل ذلك يساعد في الحد من المخاطر المرتبطة بالمكلفين، أي الحد من مخاطر التهرب وعدم الالتزام والدخول في منازعات مع المكلفين وما يترتب على ذلك من تكاليف، وبالتالي الرفع من كفاءة الإدارة الضريبية.

وفي سبيل تجنب المخاطر التشريعية الناجمة عن التعقيد في التشريع الضريبي وعدم إدراك المكلف لكثير من مواد القانون وآليات تنفيذه وكثرة التعديلات، تتولى مديرية خدمات المكلفين في الهيئة العامة للضرائب والرسوم إعداد برامج ومواد التوعية للمكلفين من (دلائل - كتيبات - عروض تقديمية - إعلانات) بالتنسيق مع الجهات المعنية لتنفيذها وتقييمها وتطويرها باستمرار، ويساعد ذلك في الحد من المخاطر التشريعية، وفي تقليص الفجوة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية، أي دفع المكلف للالتزام الطوعي وعدم الدخول في نزاعات يترتب عليها تكاليف يتحملها الطرفان وبالتالي الرفع من كفاءة الإدارة الضريبية.

وفي سبيل تجنب المخاطر الضريبية المرتبطة بنظم العمل الضريبي تتولى مديرية الالتزام في الهيئة العامة للضرائب والرسوم وكذلك مديرية الاستعلام الضريبي متابعة أعمال الاستقصاء عن المعلومات الموثقة حول الأوضاع المالية للمكلفين والمعلومات عن مطارح الضرائب والرسوم من مختلف الجهات، ووضع الوسائل المناسبة لمعالجته، ووضع معايير نظام إدارة المخاطر، ووضع إستراتيجية سياسية التدقيق لأقسام ودوائر الالتزام ومتابعة تنفيذها، والرد على كافة الاستفسارات الواردة إليها من جميع مديريات الهيئة والجهات الأخرى فيما يخص عملها، كل ذلك يساعد في تحسين أداء الهيئة العامة للضرائب والرسوم بما يساهم في رفع كفاءتها.

وبناء على ماسبق يستنتج الباحث إن الحد من مخاطر الأخطاء والمخالفات عن طريق تطبيق نظام فعال لإدارة المخاطر الضريبية سيساهم في تحسين الأداء وتخفيض التكاليف والوقت الناجمين عن تلك الأخطاء فيما لو وقعت. وبناءً على ذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة أي أن إدارة المخاطر الضريبية دوراً في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الدراسة الميدانية

1. مقدمة:

قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية لبحثه " دور الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية"، وذلك بهدف اختبار صحة الفرضيات من عدمها، وأيضاً لتدعيم حقيقة النتائج التي توصل إليها أو نفيها. وذلك من أجل إعطاء مصداقية لما تم التوصل إليه من خلال الدراسة التحليلية.

2. الفرضيات الإحصائية:

انطلاقاً من مشكلة الدراسة ولتحقيق أهدافها، تم صياغة الفرضيات الإحصائية للدراسة وفق الفرضية العدمية (H_0) لتكون بالشكل التالي:

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبادئ الحوكمة الضريبية.

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ العدالة الضريبية.
الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ حماية حقوق المكلفين.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ الشفافية الضريبية.
الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ البساطة في التشريع الضريبي.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ إدارة المخاطر الضريبية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد دور ذا دلالة إحصائية للحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد دور ذا دلالة إحصائية للعدالة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.
الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد دور ذا دلالة إحصائية لحماية حقوق المكلفين في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد دور ذا دلالة إحصائية للشفافية الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.
الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد دور ذا دلالة إحصائية لبساطة التشريع الضريبي في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد دور ذا دلالة إحصائية لإدارة المخاطر الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

3. مجتمع الدراسة وعينته:

يتمثل مجتمع البحث من مدقي الحسابات الممارسين لمهنة التدقيق والمعتمدين من مجلس المحاسبة والتدقيق البالغ عددهم وفق قائمة مزاولة المهنة الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين في سورية عام 2019 (305) وفقاً للقرار رقم (8) الصادر عن مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين لعام 2019 بناءً على أحكام القانون/33/ تاريخ لعام 2009، ونظراً إلى كبر حجم مجتمع الدراسة، ومن ثم صعوبة الاعتماد على أسلوب الحصر الشامل فقد تم الاعتماد على أسلوب العينات، حيث تشمل الدراسة عينة عشوائية من (171) مدققاً، وقد تم حسابها وفق معادلة روبرت ماسون (الطائي، 2012، 7).

$$N = \frac{M}{\{(S^2 * (M - 1)) / pq\} + 1}$$

حيث إن:

M: حجم المجتمع

S: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الدلالة (0.95) أي قسمة مسبة الخطأ (0.05) على (1.96)

P: نسبة توافر الخاصة وهي (0.50)

q: النسبة المتبقية من الخاصية وهي (0.50)

وبناءً عليه تم توزيع الاستبانة

جدول رقم (8) العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	171	الاستبانات الموزعة
15%	26	الاستبانات غير المستردة
5%	9	الاستبانات غير الصالحة للتحليل
80%	136	الاستبانات الخاضعة للتحليل

4. أداة جمع البيانات في الدراسة:

تم استخدام استبانة لقياس دور الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية من خلال جزئين أساسيين كما ورد في ملحق رقم (1):

الجزء الأول: يضم أسئلة عامة حول الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة (المستوى التعليمي، الفئة العمرية، الخبرة، التخصص).

الجزء الثاني: الحوكمة الضريبية وتم قياسها من خلال المحاور التالية:

جدول (9) توزيع متغيرات الاستبيان

رقم المحور	اسم المحور	عدد لعبارات
المحور الأول	العدالة الضريبية	5
المحور الثاني	حماية حقوق المكلفين	5
المحور الثالث	الشفافية الضريبية	5
المحور الرابع	بساطة التشريع الضريبي	4
المحور الخامس	إدارة المخاطر الضريبية	8
المحور السادس	كفاءة الإدارة الضريبية	5

تكون الاستبيان والذي يمثل (أداة القياس) من (32) عبارة ويقابل كل عبارة من عباراته قائمة تحمل خمس خيارات وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي مرتبة كالاتي (موافق بشدة، موافق، محايد ، غير موافق، غير موافق بشدة) ومن أجل المعالجة الاحصائية تم إعطاء الخيارات السابقة درجات معينة (تثقيف) كالاتي موافق بشدة (خمس درجات) ، موافق (أربع درجات)، محايد (ثلاث درجات) ، غير موافق (درجتان) ، غير موافق بشدة (درجة واحدة).

ويجب التأكد من أن الاستبيان المصمم لهذه الدراسة صالح لقياس ما أعد لقياسه وأنه يشمل على العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراته ومفرداته من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها، وتم ذلك من خلال:

- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات.
- اختبار ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة Reliability.

5. اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

لحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لبيانات عينة الدراسة تم استخدام الاحصاء المعلمي حيث مايميز الاحصاء المعلمي عن اللامعلمي هو الوسط الحسابي والانحراف المعياري لأن الأخير لا يتعامل مع أوساط وانحرافات، ومن أجل تطبيق اختبارات الإحصاء المعلمي والتأكد من مدى ملائمته وصلاحيته البيانات التي تم جمعها لإجراء الاختبارات والتحليل الإحصائية، وكذلك لضمان دقة نتائج البحث، تم التحقق من أن البيانات تتوزع توزيعاً طبيعياً باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS حيث تم اختبار الفرضية الإحصائية التالية:

- الفرضية العدم: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.
- الفرضية البديلة: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

يساعد هذا الاختبار في الإجابة على فرضية التوزيع الطبيعي للبيانات فإذا كان مستوى الدلالة أكبر من مستوى المعنوية 0.05 القياسية فأنا في هذه الحالة نعتبر بأن بيانات المتغير (المحور) ذات توزيع طبيعي والعكس صحيح.

جدول(10) اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور أداة القياس

FF كفاءة الإدارة الضريبية	EE إدارة المخاطر الضريبية	DD بساطة التشريع الضريبي	CC الشفافية الضريبية	BB حماية حقوق المكلفين	AA العدالة الضريبية		
4.30	4.02	2.76	3.76	2.92	2.36	Mean	Normal Parameters ^{a,b}
0.47	0.73	0.68	0.68	0.47	0.61	Std. Deviation	
0.146	0.151	0.219	0.201	0.188	0.154	Absolute	Most Extreme Differences
0.146	0.151	0.136	0.151	0.188	0.142	Positive	
-0.132	-0.140	-0.219	-0.201	-0.136	-0.154	Negative	
0.146	0.151	0.219	0.201	0.188	0.154	Test Statistic	
.175 ^c	.145 ^c	.103 ^c	.110 ^c	.122 ^c	.129 ^c	Asymp. Sig. (2-tailed)	

حيث مستوى الدلالة أكبر من 0.05 لذلك نقبل فرضية التوزيع الطبيعي.

6. اختبار ثبات المقاييس المستخدمة في الدراسة Reliability:

يقصد بصدق الاستبانة أن تقيس أسئلة الاستبانة ما وضعت لقياسه، وقام الباحث بالتأكد من صدق الاستبانة كما يلي:

✓ صدق المحكمين:

عرض الباحث الاستبان على مجموعة من المحكمين متخصصين في علم المحاسبة ، وقد استجاب الباحث لآراء المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية .

✓ الثبات /معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient:

تم اعتماد طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، حيث يعبر عن متوسط الارتباط الداخلي بين العبارات التي يقيسها وتتراوح قيمته ما بين 0 - 1 وتعتبر القيمة المقبولة له 0.60 فأكثر وكلما اقتربت قيمته من الواحد الصحيح كلما ارتفعت درجة ثبات الأداة وصلاحياتها للاستخدام وكانت النتائج كما هي مبينة في جدول(11)

جدول (11) معاملات اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المتغير	عدد العبارات	معامل الفا كرونباخ
العدالة الضريبية	5	0.68
حماية حقوق المكلفين	5	0.66
الشفافية الضريبية	5	0.661
بساطة التشريع الضريبي	4	0.84
إدارة المخاطر الضريبية	8	0.845
كفاءة الإدارة الضريبية	5	0.611

توضح النتائج في جدول (11) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت جيدة وتراوح بين 0.61 و القيمة العليا 0.84 وبذلك يكون الباحث قد تأكد من ثبات استبيان الدراسة.

7. تحليل الإحصاءات الوصفية للمتغيرات التعريفية:

خصائص العينة

توزعت عينة الدراسة حسب البيانات التعريفية إلى ما يلي:

الجدول (12) التوزيع التكراري النسبي للمبحوثين حسب الفئة العمرية

العمر	العدد	%
• أقل من 35 سنة	8	5.9
• 35-45 سنة	58	42.6
• 45-55 سنة	62	45.6
• أكثر من 55 سنة	8	5.9
Total	136	100.0

يبين الجدول توزع عينة الدراسة حسب الفئة العمرية حيث 45.6 % للفئة (45-55 سنة)، و 42.6 % للفئة (35-45 سنة)، و 5.9 % للفئة أقل من (35 سنة)، و 5.9 % للفئة أكثر من (55 سنة).

الجدول (13) التوزيع التكراري النسبي للمبحوثين حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	%
• جامعي	66	48.5
• دبلوم	16	11.8
• ماجستير	46	33.8
• دكتوراه	8	5.9
Total	136	100.0

يبين الجدول توزع العينة حسب المؤهل العلمي حيث 48.5 % جامعيين و 33.8 % ماجستير و 5.9 % دكتوراه و 11.8 % دبلوم

الجدول (14) التوزيع التكراري النسبي للمبحوثين حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	العدد	%
• محاسبة	60	44.1
• مصارف	23	16.9
• إدارة	34	25.0
• اقتصاد	19	14.0
Total	136	100.0

يبين الجدول توزع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي حيث 44.1 % محاسبة و 25 % إدارة و 14 % اقتصاد و 16.9 % مصارف

الجدول (15) التوزيع التكراري النسبي للمبحوثين حسب فئة سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	%
• مادون خمس سنوات	24	17.6
• مادون عشر سنوات	63	46.3
• 10 سنوات فما فوق	49	36.0
Total	136	100.0

يبين الجدول توزع عينة الدراسة حسب فئة سنوات الخبرة حيث 46.3 % للفئة (مادون عشر سنوات) و 36 % للفئة (10 سنوات فما فوق) و 17.6 % للفئة (مادون خمس سنوات).

8. الأساليب الإحصائية المستخدمة وتفسيرها:

تم تحديد طول الفئات في مقياس ليكرت الخماسي من خلال حساب المدى بين درجات المقياس (5-4=1) (أكبر قيمة في تدرج المقياس - أقل قيمة في تدرج المقياس) ، وطول الفئة = المدى ÷ عدد فئات المقياس أي $0.80 = 5/4$ ، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس بداية المقياس وهي

واحد صحيح (وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الفئة، وهكذا أصبح طول خلايا كما هو موضح في الجدول (8) (التميمي 2004، ص:42).

الجدول (16) طول الفئات في مقياس ليكرت¹

الترقيم	الوزن النسبي المقابل له	طول الفئة
منخفضة جداً	من 20 % - 36 %	من 1.80-1
منخفضة	أكبر من 36 % - 52 %	أكبر من 1.80 - 2.60
متوسطة	أكبر من 52 % - 68 %	أكبر من 2.60 - 3.40
عالية	أكبر من 68 % - 84 %	أكبر من 3.40 - 4.20
عالية جداً	أكبر من 84 - 100 %	أكبر من 4.20 - 5

وفضلاً عما قدّمه الإحصاء الوصفي من أوساط حسابية وانحرافات معنوية ودلالة الفروق للأوساط الحسابية لمتغيرات الدراسة، وكذلك تأثير وعلاقات المتغيرات المستقلة بالتابع من حيث طبيعة التأثيرات والعلاقات ودرجات المعنوية، فقد تم استعمال عدد من الأساليب الإحصائية التحليلية الاستدلالية لتحقيق أهداف الدراسة، وتم اعتماد مستوى الدلالة الإحصائية 5 % الذي يقابله مستوى ثقة 95 % لتفسير نتائج الاختبارات التي أجراها الباحث.

استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

- ✓ الاحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث الممثلة بعبارات الاستبيان والتوزيعات التكرارية النسبية واختبار الفرضيات باستعمال T-test.
 - ✓ اختبار تحليل التباين لنموذج الدراسة.
 - ✓ تحليل الانحدار لإيجاد أثر المتغيرات المستقلة الخمسة على المتغير التابع كفاءة الإدارة الضريبية
- وقام الباحث بالدراسة الاحصائية لعبارات ومحاور الدراسة والإجابة على التساؤلات بعد تحديد درجة القياس لآراء عينة الدراسة التي تم ذكرها سابقاً.

9. الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تحليل بيانات محاور الدراسة الرئيسية

يهدف تحليل نتائج اجابات عينة الدراسة الأساسية لأخذ صورة أولية عن تقييمهم لمحاور الدراسة ، والتي يتم من خلالها الوقوف على أهمية كل من المتغيرات المرشحة للتحليل التي وردت في المحاور التي تناولها الاستبيان ، ومدى توافق الآراء تجاه كل من هذه المتغيرات فقد تم اجراء استعراض عام لنتائج التحليل

¹ المصدر: التميمي 2004، ص24

الوصفي باعتماد المتوسط الحسابي والأهمية النسبية لمتوسط تلك المتغيرات ، وكذلك الانحراف المعياري لمعرفة درجة توافق أو تباين الآراء بين أفراد عينة الدراسة تجاه كل من متغيرات الدراسة وكانت حصيلة التحليل على النحو الآتي :

أ- تقييم معايير الحوكمة الضريبية

الهدف من قياسه معرفة مدى تقييم محاور الحوكمة الضريبية وقد تم قياس هذا المحور من خلال خمس محاور (العدالة الضريبية، حماية حقوق المكلفين، الشفافية الضريبية، بساطة التشريع الضريبي، إدارة المخاطر الضريبية) تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على أهمية محاور الحوكمة الضريبية ودورها في رفع كفاءة الإدارة الضريبية وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية ومستوى التقييم، والجدول (17) يلخص تقييم أفراد الدراسة حول مضمون كل عبارة.

• العدالة الضريبية:

جدول (17) الاحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور العدالة الضريبية

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الاحصائية
حقق قانون ضريبة الدخل وتعديلاته العدالة الضريبية بين ضريبة الرواتب والأجور وضريبة دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية.	136	2.49	1.22	-4.93	50	0.000
حقق قانون ضريبة الدخل وتعديلاته العدالة الضريبية بين كبار المكلفين مع بقية المكلفين.	136	1.91	0.82	-15.46	38	0.000
أخذ قانون ضريبة الدخل وتعديلاته بمبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية.	136	2.01	1.11	-10.36	40	0.000
اعتمد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته على الضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة كمعيار للعدالة الضريبية.	136	3.58	0.77	8.85	72	0.000
حقق التشريع السوري العدالة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية من حيث مدة التقادم.	136	1.83	0.95	-14.28	37	0.000
العدالة الضريبية	136	2.36	0.61	-12.17	47	0.000

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمحور العدالة الضريبية 2.36 بانحراف معياري 0.61 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 47 % وهي قيمة منخفضة مما يعكس التقييم في الاتجاه السلبي للعدالة الضريبية وفقا لقانون ضريبة الدخل حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (اعتمد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته على الضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة كمعيار للعدالة الضريبية.) بمتوسط حسابي 3.58 وبوزن نسبي 72 % مرتفع أي أن افراد عينة الدراسة موافقون على أنه تم اعتماد قانون الضريبة على الضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات العدالة

الضريبية عبارة (حق قانون ضريبة الدخل وتعديلاته العدالة الضريبية بين ضريبة الرواتب والأجور وضريبة دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية). بمتوسط حسابي 2.49 وانحراف معياري 1.22 (يدل على تباعد إجابات المبحوثين حول تقييم هذه العبارة) والتقييم سلبي ولا يوافق أفراد العينة على أن قانون ضريبة الدخل حقق العدالة بين ضريبة الرواتب والأجور وضريبة دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية، واحتلت المرتبة الثالثة في تقييم عبارات العدالة الضريبية عبارة (أخذ قانون ضريبة الدخل وتعديلاته بمبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية) بمتوسط حسابي 2.01 وانحراف معياري 1.11 (يدل على تباعد إجابات المبحوثين حول تقييم هذه العبارة) والتقييم سلبي ولا يوافق أفراد العينة على أن قانون ضريبة الدخل أخذ بمبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (حق قانون ضريبة الدخل وتعديلاته العدالة الضريبية بين كبار المكلفين مع بقية المكلفين) بمتوسط حسابي 1.91 وانحراف معياري 0.82 والتقييم سلبي ولا يوافق أفراد العينة على أن قانون ضريبة الدخل حقق العدالة بين كبار المكلفين مع بقية المكلفين، واحتلت المرتبة الخامسة عبارة (حق التشريع السوري العدالة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية من حيث مدة التقادم) بمتوسط حسابي 1.83 ووزن نسبي 37 % وتقييم سلبي الاتجاه وأفراد العينة لا يوافقون على أن التشريع الضريبي السوري حقق العدالة بين المكلفين والإدارة الضريبية من حيث مدة التقادم حسب آراء عينة الدراسة.

• حماية حقوق المكلفين:

جدول (18) الاحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور حماية حقوق المكلفين

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الاحصائية
منح التشريع الضريبي والإدارة الضريبية المكلف الحق في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة.	136	3.23	1.27	2.09	65	0.038
منح التشريع الضريبي السوري المكلف حق التمثيل من قبل شخص آخر	136	3.69	1.09	7.38	74	0.000
الزم التشريع الضريبي السوري الإدارة الضريبية على احترام خصوصية المكلف والالتزام بسرية المعلومات المتوفرة لديها.	136	3.54	1.09	5.83	71	0.000
ساهم التشريع الضريبي السوري في تخفيض تكاليف تكاليف الالتزام الضريبي للمكلفين.	136	1.70	0.77	-19.64	34	0.000
منح التشريع الضريبي السوري المكلف حق الاعتراض على التكاليف الضريبي أمام لجان مالية مستقلة لا تتدخل الإدارة الضريبية في تحديد أعضائها	136	2.43	1.31	-5.09	49	0.000
حماية حقوق المكلفين	136	2.92	0.47	-2.03	58	0.045

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمحور حماية حقوق المكلفين 2.92 بانحراف معياري 0.47 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 58 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم في الاتجاه السلبي لحماية حقوق المكلفين وفقا للتشريع الضريبي حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (منح التشريع الضريبي السوري المكلف حق التمثيل من قبل شخص آخر.) بمتوسط حسابي 3.69 ووزن نسبي 74 % مرتفع أي أن افراد عينة الدراسة موافقون على أن التشريع الضريبي منح حق التمثيل من قبل شخص آخر، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات العدالة الضريبية عبارة (ألزم التشريع الضريبي السوري الإدارة الضريبية على احترام خصوصية المكلف والالتزام بسرية المعلومات المتوفرة لديها) بمتوسط حسابي 3.54 وانحراف معياري 1.09 (يدل على تباعد إجابات المبحوثين حول تقييم هذه العبارة) والتقييم ايجابي ويتجه نحو الموافقة على أن قانون ضريبة الدخل الزام الإدارة الضريبية على احترام خصوصية المكلفين، واحتلت المرتبة الثالثة عبارة(منح التشريع الضريبي والإدارة الضريبية المكلف الحق في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة) بمتوسط حسابي 3.23 وانحراف معياري 1.27(يدل على تباعد إجابات المبحوثين حول تقييم هذه العبارة) والتقييم ايجابي يتجه نحو الموافقة على منح التشريع الضريبي والإدارة الضريبية المكلف الحق في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة، واحتلت المرتبة الرابعة عبارة (منح التشريع الضريبي السوري المكلف حق الاعتراض على التكاليف الضريبي أمام لجان مالية مستقلة لا تتدخل الإدارة الضريبية في تحديد أعضائه) بمتوسط حسابي 2.43 وانحراف معياري 1.31(يدل على تباعد إجابات المبحوثين حول تقييم هذه العبارة) والتقييم سلبي يتجه نحو عدم الموافقة على منح التشريع الضريبي السوري المكلف حق الاعتراض على التكاليف الضريبي أمام لجان مالية مستقلة لا تتدخل الإدارة الضريبية في تحديد أعضائه، واحتلت المرتبة الأخيرة عبارة (ساهم التشريع الضريبي السوري في تخفيض تكاليف الالتزام الضريبي للمكلفين) بمتوسط حسابي 1.70 ووزن نسبي 34 % وتقييم سلبي الاتجاه وافراد العينة لايوافقون على أن التشريع الضريبي ساهم في تخفيض تكاليف الالتزام حسب اراء عينة الدراسة.

• الشفافية الضريبية:

جدول (19) الاحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور الشفافية الضريبية

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الاحصائية
حدد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته أسس التكاليف الضريبي لكل زمرة من المكلفين بكل وضوح وشفافية	136	4.16	1.07	12.67	83	0.000
حدد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته معدلات الضريبة وتحقيقها واستحقاقها بالنسبة لكل زمرة	136	3.55	1.07	5.99	71	0.000
حدد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته بكل وضوح وشفافية كيفية القيام بإجراءات إعادة النظر والتصحيح والطعن وألزم الإدارة	136	3.60	0.91	7.70	72	0.000
تقوم الإدارة الضريبية بتغطية أعمالها عبر كافة وسائل الإعلام والموقع الإلكتروني بكل شفافية.	136	3.59	1.23	5.60	72	0.000
تقوم الإدارة الضريبية بالرد على الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بخدمات المكلفين بكل وضوح وشفافية.	136	3.89	0.87	11.86	78	0.000
الشفافية الضريبية	136	3.76	0.68	13.02	75	0.000

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمحور الشفافية الضريبية 3.76 بانحراف معياري 0.68 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 75 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم في الاتجاه الإيجابي للشفافية الضريبية وفقا للتشريع الضريبي حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (حدد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته أسس التكلفة الضريبي لكل زمرة من المكلفين بكل وضوح وشفافية) بمتوسط حسابي 4.16 وبوزن نسبي 83% مرتفع أي أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن قانون الضريبة حدد أسس التكلفة الضريبي لكل زمرة شفافية، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات الشفافية الضريبية عبارة (تقوم الإدارة الضريبية بالرد على الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بخدمات المكلفين بكل وضوح وشفافية). بمتوسط حسابي 3.89 وانحراف معياري 0.87 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول تقييم هذه العبارة) والتقييم ايجابي ويتجه نحو الموافقة على أن الادارة الضريبية تلتزم بالرد على الاستفسارات والشكاوى الواردة من المكلفين بكل وضوح وشفافية، واحتلت المرتبة الأخيرة عبارة (حدد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته معدلات الضريبة وتحقيقها واستحقاقها بالنسبة لكل زمرة) بمتوسط حسابي 3.55 ووزن نسبي 71 % وتقييم ايجابي ايضا وافراد العينة يوافقون على أن التشريع الضريبي حدد معدلات الضريبة وتحقيقها واستحقاقها بالنسبة لكل زمرة حسب آراء عينة الدراسة.

• بساطة التشريع الضريبي:

جدول (20) الاحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور بساطة التشريع الضريبي

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الاحصائية
ساهم أخذ التشريع الضريبي السوري بنظام الضرائب النوعية في تبسيطه	136	2.73	1.34	-2.37	55	0.019
ساهمت التعديلات المتعاقبة على التشريع الضريبي السوري منذ عام 1949 إلى عام 2019 في تبسيطه	136	2.49	1.25	-4.74	50	0.000
يستطيع المجتمع الضريبي متابعة التغيرات في التشريع الضريبي ببساطة دون عناء يذكر	136	2.02	0.94	-12.15	40	0.000
يؤدي إزالة التضارب في المفاهيم والتعاريف القانونية إلى تبسيط التشريع الضريبي	136	3.80	1.23	7.57	76	0.000
بساطه التشريع الضريبي	136	2.76	0.68	-4.11	55	0.000

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمحور بساطة التشريع الضريبي 2.76 بانحراف معياري 0.68 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 55 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم في الاتجاه السلبي لحالة اعتماد البساطة في التشريع الضريبي وفقا للتشريع الضريبي حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (يؤدي إزالة التضارب في المفاهيم والتعاريف القانونية إلى تبسيط التشريع الضريبي) بمتوسط حسابي 3.80 وبوزن نسبي 76 % مرتفع أي أن افراد عينة الدراسة موافقون على أن ازالة التضارب يؤدي إلى تبسيط التشريع الضريبي، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات محور بساطة التشريع عبارة (ساهم أخذ التشريع الضريبي السوري بنظام الضرائب النوعية في تبسيطه) بمتوسط حسابي 2.73 وانحراف معياري 1.34 (يدل على تباعد إجابات المبحوثين حول تقييم هذه العبارة) والتقييم سلبي ويتجه نحو عدم الموافقة على أن أخذ التشريع الضريبي بنظام الضرائب النوعية ساهم في تبسيطه، واحتلت المرتبة الأخيرة عبارة (يستطيع المجتمع الضريبي متابعة التغيرات في التشريع الضريبي ببساطة دون عناء يذكر) بمتوسط حسابي 2.02 ووزن نسبي 40 % وتقييم سلبي يتجه نحو عدم الموافقة على أنه يستطيع المجتمع الضريبي متابعة التغيرات في التشريع الضريبي ببساطة دون عناء يذكر.

• إدارة المخاطر الضريبية:

جدول (21) الاحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور إدارة المخاطر الضريبية

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الاحصائية
إلتزام الإدارة بخطة التدريب السنوية والقيام بتأهيل الكوادر وفق الطرق العلمية الحديثة.	136	3.69	1.26	6.42	74	0.000
مطابقة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف المحدد في الخطط والمعايير الموضوعية والقيام بالإجراءات التصحيحية في حال وجود انحرافات.	136	4.10	1.03	12.43	82	0.000
مراقبة مدى تقيد العاملين بالتشريعات والسياسات وقواعد السلوك الوظيفي وبرامج تنفيذ الخطط.	136	4.40	0.77	21.09	88	0.000
قيام الإدارة الضريبية بعملية رصد التزام المكلفين في تقديم البيانات الضريبية وتسديد الضرائب المترتبة على هذه البيانات.	136	3.77	1.15	7.84	75	0.000
إعداد برامج التوعية للمكلفين وتطويرها باستمرار.	136	4.28	1.00	14.90	86	0.000
متابعة أعمال الاستقصاء عن المعلومات الموثقة حول الأوضاع المالية للمكلفين، ووضع الوسائل المناسبة لمعالجته.	136	4.11	0.75	17.33	82	0.000
وضع الإدارة الضريبية استراتيجية سياسة التدقيق لأقسام ودوائر الإلتزام ومتابعة تنفيذها.	136	3.84	1.19	8.19	77	0.000
إعداد الدراسات والتقارير الدورية عن التطورات الطارئة على الاتجاهات الاستثمارية لرؤوس الأموال، ومن ثم تحليل أسباب ونتائج هذه التطورات وأثارها الضريبية.	136	3.95	0.93	11.90	79	0.000
إدارة المخاطر الضريبية	136	4.02	0.73	16.26	80	0.000

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمحور إدارة المخاطر الضريبية 4.02 بانحراف معياري 0.73 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 80 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم في الاتجاه الإيجابي إدارة المخاطر الضريبية وفقا للتشريع الضريبي حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور عبارة (مراقبة مدى تقيد العاملين بالتشريعات والسياسات وقواعد السلوك الوظيفي وبرامج تنفيذ الخطط.) بمتوسط حسابي 4.40 وبوزن نسبي 88 %

مرتفع أي أن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن هناك مراقبة لمدى تقيد الموظفين بالتشريعات، واحتلت المرتبة الثانية عبارة (إعداد برامج التوعية للمكلفين وتطويرها باستمرار) بمتوسط حسابي 4.28 وانحراف معياري 0.75 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول تقييم هذه العبارة) والتقييم ايجابي ويتجه نحو الموافقة على يتم اعداد برامج التوعية الضريبية، واحتلت المرتبة الأخيرة عبارة (إلتزام الإدارة بخطة التدريب السنوية والقيام بتأهيل الكوادر وفق الطرق العلمية الحديثة) بمتوسط حسابي 3.69 ووزن نسبي 74 % وتقييم ايجابي يتجه نحو الموافقة على إلتزام الإدارة بخطة التدريب السنوية والقيام بتأهيل الكوادر وفق الطرق العلمية الحديثة حسب اراء عينة الدراسة.

ب- تقييم معايير كفاءة الادارة الضريبية

الهدف من قياسه معرفة مدى تقييم كفاءة الإدارة الضريبية وقد تم قياس هذا المحور من خلال 5 عبارات تبرز هذا التقييم والتي يعزى إليها الموافقة على أهمية هذه العبارات في كفاءة الإدارة الضريبية وذلك من خلال استخراج المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري والأهمية النسبية ومستوى التقييم، والجدول (22) يلخص تقييم أفراد الدراسة حول مضمون كل عبارة.

جدول (22) الاحصاءات الوصفية ومستوى تقييم محور كفاءة الإدارة الضريبية

العبارة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	T	الوزن النسبي	الدلالة الاحصائية
يؤدي عدم تكرار وكثرة اجراءات التحاسب الضريبي الى انخفاض تكاليف التحصيل والقليل من الوقت والجهد.	136	4.26	0.68	21.68	85	0.000
تؤدي قصر فترة التحاسب الضريبي الى القليل من الوقت والجهد والتكلفة، وتجنب حدوث تراكم ضريبي يهدد بضياغ جزء من الحصيلة الضريبية.	136	4.06	1.15	10.77	81	0.000
إن الحد من الفجوة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية تدفعهم إلى الإلتزام الطوعي وعدم التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم.	136	4.30	0.88	17.24	86	0.000
إن الحد من النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية يساهم في انخفاض تكاليف التحصيل.	136	4.48	0.64	26.78	90	0.000
إن الحد من مخاطر الأخطاء والمخالفات يحسن الأداء ويساهم في تجنب التكاليف والوقت الناجمين عن تلك الأخطاء فيما لو وقعت.	136	4.40	0.73	22.31	88	0.000
كفاءة الإدارة الضريبية	136	4.30	0.47	32.41	86	0.000

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي العام لمحور كفاءة الإدارة الضريبية 4.30 بانحراف معياري 0.47 وان قيمة الوزن النسبي لتقييم أفراد عينة الدراسة حول هذا المحور 86 % وهي قيمة عالية مما يعكس التقييم في الاتجاه الإيجابي كفاءة الإدارة الضريبية حسب آراء عينة الدراسة.

واحتلت المرتبة الأولى في تقييم عبارات هذا المحور كفاءة الإدارة الضريبية عبارة (إن الحد من النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية يساهم في انخفاض تكاليف التحصيل.) بمتوسط حسابي 4.48

وبوزن نسبي 90 % مرتفع أي أن افراد عينة الدراسة موافقون على أن الحد من النزاعات الضريبية يساهم في انخفاض التكاليف، واحتلت المرتبة الثانية في تقييم عبارات كفاءة الإدارة الضريبية عبارة (إن التقليل من مخاطر الأخطاء والمخالفات يحسن الأداء ويساهم في تجنب التكاليف والوقت الناجمين عن تلك الأخطاء فيما لو وقعت) بمتوسط حسابي 4.40 وانحراف معياري 0.73 (يدل على تقارب إجابات المبحوثين حول تقييم هذه العبارة) والتقييم ايجابي ويتجه نحو الموافقة على أن التقليل من المخاطر يحسن الاداء، واحتلت المرتبة الأخيرة عبارة (تؤدي قصر فترة التحاسب الضريبي إلى القليل من الوقت والجهد والتكلفة، وتجنب حدوث تراكم ضريبي يهدد بضياح جزء من الحصيلة الضريبية حسب اراء عينة الدراسة).

10. اختبار فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ العدالة الضريبية تم اجراء اختبار One Sample t test لمقارنة قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3 مع القيمة الحسابية عند درجة ثقة 95 % وكانت النتائج التالية:

جدول (23) الدالات الاحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

Std. Deviation	Mean	Test Value = 3						
		95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2- tailed)	df	t	
		Upper	Lower					
0.61	2.36	-0.532	-0.739	-0.635	0.000	135	-12.165	العدالة الضريبية

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لتقييم العدالة الضريبية 2.36 وهي قيمة تتجه نحو التقييم السلبى فأفراد عينة الدراسة يتفقون على أن النظام الضريبي لم يراعي العدالة الضريبية وان قيمة الدلالة الاحصائية Sig=0.000 وهي اصغر من القياسية 0.05 إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة (يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ العدالة الضريبية).

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ حماية حقوق المكلفين.

تم اجراء اختبار One Sample t test لمقارنة قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3 مع القيمة الحسابية عند درجة ثقة 95 % وكانت النتائج التالية:

جدول (24) الدالات الاحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

Std. Deviation	Mean	Test Value = 3						
		95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2- tailed)	df	t	
		Upper	Lower					
0.47	2.92	-0.002	-0.163	-0.082	0.045	135	-2.028	حماية حقوق المكلفين

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لتقييم حماية حقوق المكلفين 2.92 وهي قيمة تتجه نحو التقييم السلبي فأفراد عينة الدراسة يتفقون على أن النظام الضريبي لم يراعي حماية حقوق المكلفين وان قيمة الدلالة الاحصائية Sig=0.045 وهي اصغر من القياسية 0.05 إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة (يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ حماية حقوق المكلفين).

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ الشفافية الضريبية.

تم اجراء اختبار One Sample t test لمقارنة قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3 مع القيمة الحسابية عند درجة ثقة 95 % وكانت النتائج التالية:

جدول (25) الدالات الاحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الثالثة

Std. Deviation	Mean	Test Value = 3						الشفافية الضريبية
		95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2- tailed)	df	t	
		Upper	Lower					
0.68	3.76	0.874	0.644	0.759	0.000	135	13.024	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لتقييم الشفافية الضريبية 3.76 وهي قيمة تتجه نحو التقييم الاجابي فأفراد عينة الدراسة يتفقون على أن النظام الضريبي راعى الشفافية الضريبية وان قيمة الدلالة الاحصائية Sig=0.000 وهي اصغر من القياسية 0.05 إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة (يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي راعى مبدأ الشفافية الضريبية).

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ البساطة في التشريع الضريبي.

تم اجراء اختبار One Sample t test لمقارنة قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3 مع القيمة الحسابية عند درجة ثقة 95 % وكانت النتائج التالية:

جدول (26) الدالات الاحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الرابعة

Std. Deviation	Mean	Test Value = 3						
		95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2-tailed)	df	t	
		Upper	Lower					
0.68	2.76	-0.811	-0.468	0.640	0.000	135	-4.11	بساطة التشريع الضريبي

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لتقييم بساطة التشريع الضريبي 2.76 وهي قيمة تتجه نحو التقييم السلبي فأفراد عينة الدراسة يتفقون على أن النظام الضريبي لم يراعي البساطة في التشريع الضريبي وأن قيمة الدلالة الاحصائية Sig=0.000 وهي اصغر من القياسية 0.05 إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة (يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ البساطة في التشريع الضريبي)

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبدأ إدارة المخاطر الضريبية.

تم اجراء اختبار One Sample t test لمقارنة قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3 مع القيمة الحسابية عند درجة ثقة 95 % وكانت النتائج التالية:

جدول (27) الدالات الاحصائية لاختبار الفرضية الفرعية الخامسة

Std. Deviation	Mean	Test Value = 3						
		95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2- tailed)	df	t	
		Upper	Lower					
0.73	4.02	1.141	0.894	1.017	0.000	135	16.258	إدارة المخاطر الضريبية

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لتقييم بساطة التشريع الضريبي 4.02 وهي قيمة تتجه نحو التقييم الايجابي فأفراد عينة الدراسة يتفقون على أن النظام الضريبي راعى إدارة المخاطر الضريبية وأن قيمة الدلالة الاحصائية Sig=0.000 وهي اصغر من القياسية 0.05 إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة (يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي راعى مبدأ إدارة المخاطر الضريبية).

الفرضية الرئيسية الأولى: لا يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي لم يراعي مبادئ الحوكمة الضريبية.

تم اجراء اختبار One Sample t test لمقارنة قيمة المتوسط الحسابي الافتراضي 3 مع القيمة الحسابية عند درجة ثقة 95 % وكانت النتائج التالية:

جدول (28) الدالات الاحصائية لاختبار الفرضية الرئيسية

Std. Deviation	Mean	Test Value = 3						الحكومة الضريبية
		95% Confidence Interval of the Difference		Mean Difference	Sig. (2- tailed)	df	t	
		Upper	Lower					
0.42	3.16	0.412	0.268	0.340	0.000	135	9.320	

يبين الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لتقييم الحوكمة الضريبية 3.16 وهي قيمة تتجه نحو التقييم **الإيجابي** فأفراد عينة الدراسة يتفقون على أن النظام الضريبي راعى مبادئ الحوكمة الضريبية وإن قيمة الدلالة الاحصائية Sig=0.000 وهي اصغر من القياسية 0.05 إذا نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة (يوجد دلالة معنوية على أن النظام الضريبي راعى مبادئ الحوكمة الضريبية).

الفرضية الرئيسية الثانية:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد دور ذا دلالة احصائية للعدالة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

تم اجراء تحليل الانحدار الخطي للفرضية المتعلقة بأثر العدالة الضريبية كبعد من أبعاد الحوكمة الضريبية (متغير مستقل) على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

جدول (29) الدالات الإحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل العدالة الضريبية على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.45537	0.054	0.061	.247 ^a	1
a. Predictors: (Constant), العدالة الضريبية				

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 24.7 %، وأن معامل التفسير هو 0.06، أي أن العدالة الضريبية يفسر فقط 6.0 % من التغيرات الحاصلة في كفاءة الإدارة الضريبية.

جدول (30) الدالات الاحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة المتعلق بالفرضية الفرعية الأولى

ANOVA ^a					
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.004 ^b	8.742	1.813	1	1.813	Regression
		0.207	134	27.787	Residual
			135	29.600	Total
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية					
b. Predictors: (Constant), العدالة الضريبية					

ويبين الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي $F=8.72$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($\text{sig}=0.004$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية $\text{sig}=0.05$ مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول (31) الدالات الاحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المستقل العدالة الضريبية على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Coefficients ^a					
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	24.515		0.157	3.852	(Constant)
0.004	2.957	0.247	0.064	0.190	العدالة الضريبية
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية					

يشير الجدول إلى أن تقييم (العدالة الضريبية) هو دال احصائياً حسب قيمة t المحسوبة، مما يؤكد وجود دور للعدالة الضريبية على كفاءة الإدارة الضريبية.

ومعادلة التأثير هي

$$(\text{العدالة الضريبية}) * (0.19) + 3.85 = \text{كفاءة الإدارة الضريبية}$$

أن زيادة أي تقييم في البعد العدالة الضريبية بمقدار وحدة واحدة سيساهم في 0.19 في التأثير على كفاءة الإدارة الضريبية

نتيجة (يوجد دور ذا دلالة احصائية للعدالة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية) فزيادة تقييم العدالة الضريبية بين ضريبة الرواتب والأجور وضريبة دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية و العدالة الضريبية بين كبار المكلفين مع بقية المكلفين و زيادة الاعتماد على الضرائب المباشرة والأخذ بمبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية من حيث مدة التقادم كلها ستساهم في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد دور ذا دلالة احصائية لحماية حقوق المكلفين في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

تم اجراء تحليل الانحدار الخطي للفرضية المتعلقة بآثر حماية حقوق المكلفين كبعد من أبعاد الحوكمة الضريبية (متغير مستقل) على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

جدول (32) الدالات الاحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل حماية حقوق المكلفين على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.45989	0.057	0.058	.241 ^a	1
a. Predictors: (Constant), حماية حقوق المكلفين				

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 24.1 %، وأن معامل التفسير هو 0.058، أي أن حماية حقوق المكلفين يفسر فقط 5.8% من التغيرات الحاصلة في كفاءة الإدارة الضريبية.

جدول (33) الدالات الاحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة المتعلق بالفرضية الفرعية الثانية

ANOVA ^a					
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.0042 ^b	8.545	1.723	1	1.723	Regression
		0.217	134	27.580	Residual
			135	29.303	Total
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية					
b. Predictors: (Constant), حماية حقوق المكلفين					

ويبين الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي $F=8.54$ ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.004 = \text{sig}$) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية $\text{sig}=0.05$ مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول (34) الدالات الإحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المستقل حماية حقوق المكلفين على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Coefficients ^a						
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	24.515		0.257	3.153	(Constant)	1
0.004	2.857	0.241	0.054	0.181	حماية حقوق المكلفين	
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية						

يشير الجدول إلى أن تقييم (حماية حقوق المكلفين) هو دال احصائياً حسب قيمة t المحسوبة، مما يؤكد وجود دور لحماية حقوق المكلفين على كفاءة الإدارة الضريبية.

ومعادلة التأثير هي

$$(\text{حماية حقوق المكلفين}) * (0.18) + 3.15 = \text{كفاءة الإدارة الضريبية}$$

أن زيادة أي تقييم في البعد حماية حقوق المكلفين بمقدار وحدة واحدة سيساهم في 0.18 في التأثير على كفاءة الإدارة الضريبية

نتيجة (يوجد دور ذا دلالة احصائية لحماية حقوق المكلفين في رفع كفاءة الإدارة الضريبية) فزيادة تقييم احترام خصوصية المكلف وحقه في الحصول على المعلومات و تخفيض تكاليف الالتزام الضريبي و منحه حق الاعتراض على التكاليف الضريبي أمام لجان مالية مستقلة كلها ستساهم في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد دور ذا دلالة احصائية للشفافية الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

تم اجراء تحليل الانحدار الخطي للفرضية المتعلقة بأثر الشفافية الضريبية كبعد من أبعاد الحوكمة الضريبية (متغير مستقل) على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

جدول (35) الدالات الاحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل الشفافية الضريبية على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.45241	0.052	0.058	.242 ^a	1
a. Predictors: (Constant), الشفافية الضريبية				

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 24.2 %، وأن معامل التفسير هو 0.058، أي أن الشفافية الضريبية يفسر فقط 5.8% من التغيرات الحاصلة في كفاءة الإدارة الضريبية.

جدول (36) الدالات الاحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة المتعلق بالفرضية الفرعية الثالثة

ANOVA ^a					
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.004 ^b	8.411	1.78	1	1.782	Regression
		0.217	134	27.627	Residual
			135	29.409	Total
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية					
b. Predictors: (Constant), الشفافية الضريبية					

ويبين الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الاحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق احصائية F وهي 8.41 F ومعنوية الدلالة الحسابية (sig = 0.004) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية sig=0.05 مما يؤكد الدلالة الاحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول (37) الدالات الاحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المستقل الشفافية الضريبية على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Coefficients ^a					
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	23.533		0.127	3.452	(Constant)
0.004	2.858	0.242	0.054	0.180	الشفافية

					الضريبية
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية					

يشير الجدول إلى أن تقييم (الشفافية الضريبية) هو دال احصائياً حسب قيمة t المحسوبة، مما يؤكد وجود دور للعدالة الضريبية على كفاءة الإدارة الضريبية.

ومعادلة التأثير هي

$$(\text{الشفافية الضريبية}) * (0.18) + 3.45 = \text{كفاءة الإدارة الضريبية}$$

أن زيادة أي تقييم في البعد الشفافية الضريبية بمقدار وحدة واحدة سيساهم في 0.18 في التأثير على كفاءة الإدارة الضريبية

نتيجة (يوجد دور ذا دلالة احصائية الشفافية الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية) فزيادة تقييم تحديد قانون ضريبة الدخل لأسس التكلفة الضريبي لكل زمرة من المكلفين، وتحديد معدلات الضريبة وتحقيقها واستحقاقها بالنسبة لكل زمرة من المكلفين، وأيضاً تحديده بكل وضوح وشفافية كيفية القيام بإجراءات إعاءة النظر والتصحيح والطعن، وقيام الإدارة الضريبية بتغطية أعمالها عبر وسائل الإعلام والرد على الاستفسارات كلها ستساهم في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد دور ذا دلالة احصائية لبساطة التشريع الضريبي في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

تم اجراء تحليل الانحدار الخطي للفرضية المتعلقة بأثر العدالة الضريبية كبعد من أبعاد الحوكمة الضريبية (متغير مستقل) على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

جدول (38) الدالات الاحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل بساطة التشريع الضريبي

على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.39905	0.274	0.279	.528 ^a	1
a. Predictors: (Constant), بساطة التشريع الضريبي				

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 52.8 %، وأن معامل التفسير هو 0.27، أي أن بساطة التشريع الضريبي يفسر فقط 27.9% من التغيرات الحاصلة في كفاءة الإدارة الضريبية.

جدول (39) الدالات الاحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة المتعلق بالفرضية الفرعية الرابعة

ANOVA ^a					
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.000 ^b	51.883	8.262	1	8.262	Regression
		0.159	134	21.338	Residual
			135	29.600	Total
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية					
b. Predictors: (Constant), بساطة التشريع الضريبي					

وبين الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق احصائية F وهي F=51.8 ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية sig=0.05 مما يؤكد الدلالة الاحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول (40) الدالات الاحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المستقل بساطة التشريع الضريبي على التابع

كفاءة الإدارة الضريبية

Coefficients ^a					
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	36.882		0.144	4.308	(Constant)
0.000	7.203	0.528	0.051	0.365	بساطة التشريع الضريبي
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية					

يشير الجدول إلى أن تقييم (بساطة التشريع الضريبي) هو دال احصائياً حسب قيمة t المحسوبة، مما يؤكد وجود دور لبساطة التشريع الضريبي على كفاءة الإدارة الضريبية.

ومعادلة التأثير هي

$$(\text{بساطة التشريع الضريبي}) * (0.36) + 4.32 = \text{كفاءة الإدارة الضريبية}$$

أن زيادة أي تقييم في البعد بساطة التشريع الضريبي بمقدار وحدة واحدة سيساهم في 0.36 في التأثير على كفاءة الإدارة الضريبية

نتيجة (يوجد دور ذا دلالة احصائية بساطة التشريع الضريبي في رفع كفاءة الإدارة الضريبية) فالعمل على تبسيط تعقيدات الاجراءات الضريبية و تخفيض التعليمات المتضاربة وازالة التضارب في المفاهيم كلها ستساهم في رفع كفاءة الادارة الضريبية.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد دور ذا دلالة احصائية لإدارة المخاطر الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

تم اجراء تحليل الانحدار الخطي للفرضية المتعلقة بأثر إدارة المخاطر الضريبية كبعد من أبعاد الحوكمة الضريبية (متغير مستقل) على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

جدول (41) الدالات الاحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل إدارة المخاطر الضريبية على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.46226	0.025	0.033	.181 ^a	1
a. Predictors: (Constant), إدارة المخاطر الضريبية				

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 18.1 %، وأن معامل التفسير هو 0.033، أي أن العدالة الضريبية يفسر فقط 3.3% من التغيرات الحاصلة في كفاءة الإدارة الضريبية.

جدول (42) الدالات الاحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة المتعلق بالفرضية الفرعية الخامسة

ANOVA ^a					
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.035 ^b	4.520	0.966	1	0.966	Regression
		0.214	134	28.634	Residual
			135	29.600	Total
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية					
b. Predictors: (Constant), إدارة المخاطر الضريبية					

ويبين الجدول ايضاً تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق احصائية F وهي 4.52 ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.035) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية sig=0.05 مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الاحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول (43) الدالات الاحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المستقل إدارة المخاطر الضريبية على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Coefficients ^a					
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	17.236		0.223	3.836	(Constant)
0.035	2.126	0.181	0.055	0.116	إدارة المخاطر الضريبية
a. Dependent Variable: كفاءة الإدارة الضريبية					

يشير الجدول إلى أن تقييم (إدارة المخاطر الضريبية) هو دال احصائياً حسب قيمة t المحسوبة، مما يؤكد وجود دور لإدارة المخاطر الضريبية على كفاءة الإدارة الضريبية.

ومعادلة التأثير هي

$$(إدارة المخاطر الضريبية) * (0.11) + 3.83 = كفاءة الإدارة الضريبية$$

أن زيادة أي تقييم في البعد إدارة المخاطر الضريبية بمقدار وحدة واحدة سيساهم في 0.11 في التأثير على كفاءة الإدارة الضريبية

نتيجة (يوجد دور ذا دلالة احصائية إدارة المخاطر الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية) فزيادة تقييم التزام الإدارة الضريبية بخطة التدريب السنوية والقيام بتأهيل الكوادر وفق الطرق العلمية الحديثة، ومراقبة مدى تقيد العاملين بالتشريعات والسياسات وقواعد السلوك الوظيفي وبرامج تنفيذ الخطط والقيام بإعداد برامج التوعية للمكلفين وتطويرها باستمرار كلها ستساهم في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

الفرضية الرئيسية الثانية: لا يوجد دور ذا دلالة احصائية للحكومة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

تم اجراء تحليل الانحدار الخطي المتعدد باستخدام طريقة Enter للفرضية المتعلقة بأثر ابعاد الحكومة الضريبية (معاً) (متغير مستقل) على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

جدول (44) الدالات الاحصائية لاختبار العلاقة بين تقييم المتغير المستقل ابعاد الحوكمة الضريبية على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Model Summary				
Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R	Model
0.38310	0.331	0.355	.596 ^a	1
a. Predictors: (Constant), EE إدارة المخاطر الضريبية , DD التشريع بساطة , CC حماية حقوق المكلفين , BB العدالة الضريبية AA , الضريبي الضريبية الشفافية				

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي 59.6 %، وأن معامل التفسير هو 0.355، أي أن أبعاد الحوكمة الضريبية مجتمعة (معاً) تفسر فقط 35.5% من التغيرات الحاصلة في كفاءة الإدارة الضريبية.

جدول (45) الدالات الاحصائية لاختبار التباين لنموذج الدراسة المتعلق بالفرضية الرئيسية الثانية

ANOVA ^a					
Sig.	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model
.000 ^b	14.337	2.104	5	10.520	Regression
		0.147	130	19.079	Residual
			135	29.600	Total
a. Dependent Variable: FF كفاءة الإدارة الضريبية					
b. Predictors: (Constant), EE إدارة المخاطر الضريبية , DD التشريع الضريبي بساطة , AA العدالة الضريبية , BB الضريبية الشفافية , CC حماية حقوق المكلفين					

ويبين الجدول أيضاً تحليل التباين والذي يمكن التعرف من خلاله على الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F وهي F=14.33 ومعنوية الدلالة الحسابية (sig=0.000) وهي أصغر من معنوية الدلالة القياسية sig=0.05 مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية أي النموذج كله ذو دلالة معنوية.

جدول (46) الدالات الاحصائية لنموذج الدراسة بين أثر المستقل ابعاد الحوكمة الضريبية على التابع كفاءة الإدارة الضريبية

Coefficients ^a					
Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model
		Beta	Std. Error	B	
0.000	12.071		0.335	4.040	(Constant)
0.045	2.937	0.148	0.059	0.124	AA العدالة الضريبية

0.064	1.867	0.144	0.076	0.143	حماية حقوق المكلفين BB
0.000	3.994	0.350	0.060	0.241	الشفافية الضريبية CC
0.000	7.274	0.647	0.041	0.300	بساطة التشريع الضريبي DD
0.237	1.189	0.086	0.047	0.055	إدارة المخاطر الضريبية EE
a. Dependent Variable: FF كفاءة الإدارة الضريبية					

يشير الجدول إلى أن (العدالة الضريبية و الشفافية الضريبية و بساطة التشريع الضريبي) هي الابعاد الأكثر تأثيراً ودوراً حسب قيمة t المحسوبة، مما يؤكد وجود دور (للعدالة الضريبية و الشفافية الضريبية و بساطة التشريع الضريبي على كفاءة الإدارة الضريبية) .

ومعادلة التأثير هي

$$\text{العدالة الضريبية} * (0.12) + \text{الشفافية الضريبية} * (0.24) + \text{بساطة التشريع الضريبي} * (0.30) + 4.04 = \text{كفاءة الإدارة الضريبية}$$

نتيجة (يوجد دور ذا دلالة احصائية للحكومة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية)

النتائج والتوصيات:

النتائج:

1. هناك تطبيق محدود لمبادئ الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي السوري وتجلي ذلك من خلال:

1.1. لم يحقق التشريع الضريبي السوري العدالة الضريبية بين المكلفين أنفسهم وبين المكلفين والإدارة الضريبية وذلك من خلال عدة أسباب:

1.1.1. لم يحقق قانون ضريبة الدخل وتعديلاته العدالة الضريبية بين ضريبة الرواتب والأجور وضريبة دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية.

2.1.1. لم يحقق قانون ضريبة الدخل وتعديلاته العدالة الضريبية بين كبار المكلفين مع بقية المكلفين، حيث إن الضريبة تحمل تمييزاً ضد صغار المكلفين.

3.1.1. لم يربط المشرع الضريبي السوري الضريبة بالدخل وإنما ربطها بنوع الشركة، أي أنه خرج عن مبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية.

4.1.1. اعتمد المشرع الضريبي السوري على الضرائب والرسوم المباشرة الأكثر عدالة على حساب الضرائب والرسوم غير المباشرة وذلك بالمتوسط خلال الفترة المدروسة (2010-2019)، على الرغم من اتجاهه خلال السنوات الثلاثة الأخيرة نحو الاعتماد على الضرائب والرسوم غير المباشرة.

5.1.1. لم يحقق التشريع الضريبي السوري العدالة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية من حيث مدة التقادم.

2.1. مراعاة التشريع الضريبي والإدارة الضريبية لبعض حقوق المكلفين متجاهلين بقية الحقوق من خلال:

1.2.1. منح التشريع الضريبي والإدارة الضريبية المكلف الحق في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة وكذلك حق التمثيل من قبل شخص آخر. بالإضافة إلى إلزامه الإدارة الضريبية على احترام خصوصية المكلف والإلتزام بسرية المعلومات المتوفرة لديها.

2.2.1. لم يساهم التشريع الضريبي السوري في تخفيض تكاليف الإلتزام الضريبي للمكلفين.

3.2.1. هناك ظلم في آلية معالجة اعتراض المكلف على تكليفه الضريبي لعدم حيادية اللجان.

3.1. عدم تضمين النصوص القانونية الخاصة بالإدارة الضريبية صراحة موضوع الشفافية الضريبية، وإنما وردت بعض المهام التي يمكن اعتبارها جزءاً من الشفافية. بينما تضمنت نصوص التشريع الضريبي صراحة موضوع الشفافية الضريبية.

4.1. لم يساهم أخذ التشريع الضريبي بنظام الضرائب النوعية في تبسيطه، وعلى الرغم من كثرة التعديلات المتعاقبة عليه منذ عام 1949 إلى عام 2019 إلا أن هذه التعديلات لم تساهم أيضاً في تبسيطه.

5.1. مراعاة الإدارة الضريبية لمبدأ إدارة المخاطر الضريبية وذلك من خلال وجود دائرة تُعنى بإدارة المخاطر الضريبية ولكن لا يندرج ضمن مهامها جميع المهام ذات الصلة بإدارة المخاطر الضريبية، وإنما

نجدها موزعة بين مجموعة من المديريات في الهيئة العامة للضرائب والرسوم بالإضافة إلى مديرية الإستعلام الضريبي.

2. هناك دور للحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

1.2 هناك دور لتطبيق مبدأ العدالة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

2.2 هناك دور لتطبيق مبدأ حماية حقوق المكلفين في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

3.2 هناك دور لتطبيق مبدأ الشفافية الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

4.2 هناك دور لمبدأ بساطة التشريع الضريبي في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

5.2 هناك دور لمبدأ إدارة المخاطر الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

التوصيات:

1. ضرورة تطبيق مبادئ الحوكمة الضريبية في النظام الضريبي.
2. تعديل التشريعات الضريبية بما يضمن تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، وربط التكاليف بالقدرة على الدفع.
3. المساواة في مدة التقادم بين حقوق الإدارة الضريبية وحقوق المكلف بالضريبة، لأن عدم إخضاعها لقاعدة ضريبية واحدة يعد خروجاً عن مبدأ المساواة بين المكلف والإدارة الضريبية.
4. ضرورة حماية حقوق المكلفين و إدخال العنصر القضائي في تشكيل لجان الطعن لأنه يمثل ضماناً أساسية في تحقيق الحياد نظراً لما يتمتع به القضاء من نزاهة وخبرة قانونية.
5. تفعيل تطبيق مفهوم الشفافية في التشريع والإدارة الضريبية لما لهذا المفهوم من أثر في الحد من عمليات الفساد الإداري والمالي، وزيادة ثقة المكلفين بالإدارة الضريبية.
6. اعتماد الضريبة العامة على الدخل بدلاً من نظام الضرائب النوعية لعدالتها وبساطتها وتوفيرها للوقت وكلفة التحصيل.
7. تسهيل إجراءات فرض الضريبة على المكلفين لتحفيزهم على مراجعة الإدارة الضريبية لغرض تقديم البيانات عن نشاطاتهم خلال فترة التحاسب.
8. يجب تفعيل دور إدارة المخاطر في الإدارة الضريبية لتمكينها من فهم وتحديد وقياس ومعالج المخاطر المختلفة وتقليلها إلى أدنى حد ممكن.
9. العمل على تطوير الإدارة الضريبية بما تحتاجه من إمكانيات مادية وبشرية ممكنة، مع محاولة مجازة التطور التكنولوجي والإداري في المعاملة الضريبية.

المراجع:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. السيوفي، قحطان، (2008)، "السياسة المالية في سورية (أدواتها- ودورها الإقتصادي)"، منشورات الهيئة العامة السورية للكتاب، وزارة الثقافة، دمشق، سورية.
2. دحدوح، حسين؛ قريط، نعمة، وآخرون، (2014)، "أصول المراجعة"، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
3. المهاني، خالد؛ العدي، ابراهيم؛ وآخرون، (2017)، "المحاسبة الضريبية"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
4. الخضير، محسن أحمد، (2005)، "حوكمة الشركات"، مجموعة النيل العربية، الطبعة الأولى.
5. حماد، طارق عبد العال، (2005)، "حوكمة الشركات- المفاهيم- المبادئ- التجارب- تطبيقات في المصارف"، الدار الجامعية، القاهرة.
6. سليمان، محمد مصطفى، (2006)، "حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري"، ط1، الدار الجامعية، الإسكندرية.
7. عبد العال، طارق، (2007)، "حوكمة الشركات"، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة.
8. البسام، بسام، (2016)، "الحوكمة في القطاع العام"، معهد الإدارة العامة، مكتبة الملك فهد الوطنية.
9. صديق، رمضان، (2016)، "الوجيز في المالية العامة والتشريع الضريبي"، بدون دار نشر.
10. الشافعي، جلال، (2006)، "الحوكمة الضريبية"، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر.

ب- كتب مترجمة:

1. كاترين ل، كوشتا هليلينج، جون سوليفان، (2003)، "غرس حوكمة الشركات في الاقتصاديات النامية والصاعدة والانتقالية"، حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين، الطبعة الثالثة، ترجمة: سمير كريم، إصدار: مركز المشروعات الدولية الخاصة، واشنطن.

ت- رسائل جامعية:

• ماجستير

1. بني هاني، عمر عابد، (2005)، "العدالة الضريبية وتطبيقاتها في التشريع الأردني"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة، الأردن.
2. أحمد، بروا سردار، (2010)، "العوامل المؤثرة على العدالة الضريبية- دراسة تطبيقية في دوائر ضريبية الدخل في محافظات إقليم كردستان- العراق"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة مؤتة، الأردن.
3. رمضان، علي محمود، (2009)، "حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية -دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
4. دحدل، عازر، (2011)، "كفاءة الإدارة الضريبية في ظل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة"، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال غير منشورة، الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، سورية.
5. عبد الغفور، فايز أحمد، (2008)، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأقرها على التحصيل والجبائية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

6. عشي، بدر، (2016)، " جودة تكنولوجيا المعلومات وأثرها في كفاءة التدقيق الداخلي"، جامعة قاصدي ورباح، كلية العلوم الاقتصادية.
7. القريقرى، عبد الغني، (2002)، " العوامل المؤثرة في تقييم المراجع الخارجي للخطر الحتمي لأغراض تخطيط عملية المراجعة- دراسة ميدانية"، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، ص18.

• دكتوراه

1. جيهان، كامل محمد، (2012)، " حوكمة النظام الضريبي وأثرها على جذب الاستثمارات"، رسالة دكتوراه في الاقتصاد غير منشورة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، القاهرة.
2. جعفر، يوسف حسن عثمان، (2017)، " دور الحوكمة الضريبية في زيادة جودة التقارير المالية لضمان زيادة مستوى الالتزام الضريبي للممولين"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين.
3. العبيني، مهدي محمد موسى، (2012)، " أثر آليات الحوكمة الضريبية على الإيرادات الضريبية"، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية، كلية الأعمال، عمان، الأردن.
4. السبيعي، فارس، (2010)، " دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية"، أطروحة دكتوراه، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، قسم العلوم الإدارية، الرياض.
5. عبد الله، حسين محمود، (2015)، " أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فعالية النظام الضريبي- دراسة تطبيقية في سورية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
6. بيطار، أسامة محمد، (2015)، " دور المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز الحوكمة المصرفية في سورية- دراسة تطبيقية على المصارف الخاصة السورية"، أطروحة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
7. العابدي، دلال، (2016)، " حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية- دراسة حالة أليانس للتأمينات الجزائرية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة محمد خضير بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

ث- أبحاث:

1. عبد الخالق، أسامة علي، (2016)، " التكامل بين نهجي الحوكمة الضريبية وحوكمة الشركات كمدخل للإصلاح المحاسبي والضريبي"، الفكر المحاسبي، مجلد 20، عدد 1، مصر.
2. السيد سمرة، ياسر؛ هاشم محمد، (2016)، " إطار مقترح لإستخدام لجان المراجعة في الإشراف على إدارة المخاطر في مصلحة الضرائب المصرية"، الفكر المحاسبي، مصر.
3. أبو العطاء، نزمين (2003)، " حوكمة الشركات: سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE، واشنطن.

ج- مؤتمرات وندوات:

1. العدي، ابراهيم، (2019)، " واقع النظام الضريبي وآفاق تطويره"، ورقة عمل مقدمة إلى ورشة عمل السياسات المالية في سورية- الواقع والخيارات الممكنة، المرصد العمالي للدراسات والبحوث.
2. ابو علام، ولهي، (2011)، " نحو مساهمة علمية لتفعيل الحوكمة الضريبية لضبط الأداء المالي والمحاسبي للشركات"، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم المصرفية، المؤتمر الثالث للعلوم المالية والمصرفية، الأردن.

3. كامل، عاطف إبراهيم؛ صادق، أحمد السيد، (2016)، "إعادة هيكلة الإدارة الضريبية ضرورة ختمية لجذب الإستثمارات"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان: دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية 2030، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مصر.
4. خليل، معوض السيد محمد، (2016)، " رؤية استراتيجية لإصلاح المنظومة الضريبية"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين بعنوان : دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية 2030 - الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب - مصر.
5. الكعبي، جابر محمد علي؛ عبد الحميد، ياسر عمار، (2008)، " شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب"، ورقة مقدمة ضمن مؤتمر إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزامة، بغداد.
6. محمد، عرفان فوزي، (2016)، " تطوير الإدارة الضريبية وفق مبادئ الحوكمة خطوة أولى نحو إصلاح المنظومة الضريبية"، المؤتمر العلمي الضريبي الرابع والعشرين 2016- دور الضرائب في تحقيق إستراتيجية 2030.
7. عطية، محمد السيد محمد، (2014)، " تطوير الأداء للإدارة الضريبية المصرية من خلال تطبيقها لمبادئ الحوكمة: دراسة تطبيقية على مصلحة الضرائب المصرية مع الإشارة للمنهج الإسلامي والتجارب الدولية"، المؤتمر الضريبي الحادي والعشرين: إعادة بناء المنظومة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، مصر.
8. غادر، محمد ياسين، (2012)، " محددات الحوكمة ومعاييرها"، المؤتمر العلمي الدولي، عولمة الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان، طرابلس-لبنان.
9. غنيم، مسعود حسن أحمد، (2012)، " حتمية إصلاح الإدارة الضريبية لمواجهة التحديات المعاصرة كمدخل لإصلاح النظام الضريبي"، المؤتمر الضريبي الثامن عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب- نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، القاهرة، مصر.
10. حنا، نعيم فهم، (2005)، " نحو حوكمة النظام الضريبي المصري"، بحث مقدم إلى المؤتمر السنوي العلمي الخامس، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.

ح- مجلات:

1. عبد السمیع، محمد رضا، (2008)، " حوكمة الإدارة الضريبية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الثالث.
2. عبد الرسول، ياسر عوض، (2016)، " تطبيق الحوكمة على الإدارة الضريبية في مصر مقارنة ببعض الدول الأجنبية"، مجلة مصر المعاصرة، مجلد 107، عدد 522، مصر.
3. نصار، السيد محمد السيد، (2011)، " مبدأ العدالة الضريبية في ضوء أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005"، مجلة البحوث المالية والضريبية، العدد 68، الجمعية المالية والضرائب، مصر.
4. الفندي، سليمان، (2017)، " الحقوق الأساسية للمكلف بالضريبة"، مجلة جامعة البعث، المجلد 39، العدد 44.
5. روبة، محمد؛ البشير، عبد الكريم، (2017)، " التوجهات الحديثة لإدارة المخاطر الضريبية في الإدارة الضريبية"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر.
6. متاني، بلال أحمد، وآخرون، (2017)، " أثر حوكمة القطاع العام على معدل نمو الناتج المحلي الإجمالي- دراسة حالة المملكة الأردنية الهاشمية"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد الثامن.
7. الحناوي، أنس، (2018)، " دور عدالة النظام الضريبي في زيادة الالتزام الطوعي للمكلفين"، مجلة جامعة البعث، المجلد 40، العدد 71.

8. جعفر، يوسف حسن عثمان، (2017)، " دور الحوكمة الضريبية في زيادة الالتزام الضريبي"، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، كلية التجارة، مجلد9، عدد 36، السودان.
 9. العدي، ابراهيم، (2015)، " أثر تعقيد النظام الضريبي في التهرب الضريبي- دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السورية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد الأول.
 10. العبيني، مهند؛ عبد الرحمن، عبد الرحمن، (2015)، " دور الحوكمة الضريبية في الحد من الفساد الحكومي- دراسة ميدانية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والأربعون، بغداد.
 11. جاسم، سهام محمد، (2011)، " العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتأثيرها في الحد من التهرب الضريبي"، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد19.
- خ- قوانين والمراسيم:**
1. القانون/40/ لعام 2006 تاريخ 2006/10/5 المتضمن إعفاء المستشفيات الخاصة المرخص لها من قبل وزارة الصحة من ضرائب الدخل وريع العقارات والعروضات ورسوم البلديات.
 2. القانون/60/ لعام 2004 تاريخ 2005/1/10 المتضمن ضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والتعاوني السورية والشركات الأجنبية أو لصالحها.
 3. المرسوم التشريعي/53/ لعام 2006 تاريخ 2006/10/1 المتضمن ضريبة ريع العقارات والعروضات.
 4. المرسوم التشريعي/46/ لعام 2015 تاريخ 2015/9/23 حول رفع الحد الأدنى المعفى من الضرائب للرواتب والأجور من عشرة آلاف ليرة إلى خمسة عشرة ألف ليرة سورية.
 5. المرسوم التشريعي/48/ لعام 2015 تاريخ 2015/10/1 المتضمن تعديل القانون رقم/24/ لعام 2003 بما يتعلق بتحديد معدل الضريبة بنسبة 10% عن كل دفعة مقطوعة.
 6. القانون رقم/41/ لعام 2007 المتضمن إحداث هيئة عامة للضرائب والرسوم، والمعدل بالمرسوم التشريعي رقم/64/ لعام 2010.
 7. القانون رقم/242/ لعام 1956 تاريخ 1956/5/3 المتضمن إعفاء المستشفيات الخاصة من ضرائب الدخل وريع العقارات والعروضات ورسوم البلديات.
 8. القانون/41/ لعام 2005 تاريخ 2005/5/26 قانون ضريبة البيوع العقارية المعدل بالمرسوم التشريعي رقم/52/ لعام 2006.
 9. المرسوم التشريعي/85/ لعام 1949 تاريخ 1949/5/21.
 10. المرسوم التشريعي/17/ لعام 2013 تاريخ 2013/2/10 المتضمن تحديد دورة التصنيف العام لمكلفي ضريبة الدخل.
 11. القانون/13/ لعام 2013 تاريخ 2013/7/2 المتضمن إضافة 5% على تحقيقات الضرائب والرسوم المباشرة وعلى الضرائب والرسوم غير المباشرة لمدة ثلاث سنوات تسمى المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار.
 12. المرسوم التشريعي رقم/3/ تاريخ 2016/1/18 المتضمن تمديد العمل بأحكام القانون رقم/13/ لعام 2013.
 13. القانون رقم/46/ تاريخ 2017/2012 المتضمن تعديل نسبة المساهمة الوطنية لإعادة الإعمار لتصبح 10%.
 14. القرار/3814/و تاريخ 2004/1/22 المعدل بموجب القرار 1462/و تاريخ 2006/5/11 والمتضمن إلزام المكلفين بتقديم قائمة بأسماء الموردين والزبائن.
 15. القرار رقم 1/ق.و تاريخ 2011/1/3 المتضمن النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم.

16. القانون رقم/91 لعام 2005 المتضمن قانون ضريبة الدخل المصري.
17. المرسوم التشريعي رقم /51/ لعام 2006 تعديل القانون /24/ لعام 2003 والمرسوم التشريعي /61/ لعام 2004 والقانون /10/ لعام 1991 والمرسوم التشريعي /103/ لعام 1952 وقرار المجلس الأعلى للسياسة /186/ لعام 1985.
18. المرسوم التشريعي رقم/43/ لعام 2005 المتضمن تنظيم سوق التأمين.
19. القانون رقم/28/ لعام 2001 تاريخ 26/4/2001 قانون المصارف الخاصة.
20. القانون /24/ لعام 2006 تاريخ 24/4/2006 السماح بإحداث مؤسسات تقوم بممارسة أعمال الصرافة.
21. القانون/24/ لعام 2003 تاريخ 13/11/2003 المتضمن قانون ضريبة الدخل.
22. المرسوم التشريعي رقم/42/ لعام 2011 تاريخ 24/3/2011 المتضمن تعديل القانون/24/ لعام 2003 حول معدل ضريبة الدخل.
23. القانون/33/ لعام 2009 تاريخ 14/5/2009 المتضمن تعديل القانون/24/ لعام 2003 حول معدل ضريبة الدخل.
24. النظام الداخلي لمديرية الاستعلام الضريبي.
25. القانون رقم/25/ لعام 2003 تاريخ 18/11/2003 قانون مكافحة التهرب الضريبي.
26. المرسوم التشريعي/54/ لعام 2006 تاريخ 1/10/2006 القانون المالي الأساسي.
27. المرسوم التشريعي/94/ لعام 2012 تاريخ 28/2/2012 دستور الجمهورية العربية السورية.
28. المرسوم التشريعي/10/ لعام 2015 بخصوص ضريبة الدخل المقطوع تاريخ 26/1/2015.

د- مواقع انترنت:

1. العكام، محمد خير، "الإدارة الضريبية"، بحث منشور في الموسوعة العربية على الموقع: <http://arab-ency.com/law/detail/164538>

ثانياً: مراجع باللغة الانكليزية:

1. The Inland Revenue Department and the New Zealand Treasury,(2018),” **Tax and fairness**”, Background Paper for Session 2 of the Tax Working Group.
2. Fadjar O.P. Siahaan,(2013),” **The Effect of Tax Transparency and Trust on Taxpayers’ Voluntary Compliance**”, Airlangga University Surabaya, GSTF Journal on Business Review (GBR) Vol.2 No.3.
3. Schlotterbeck, Stephane, (2017),” **Tax Administration Reforms in the Caribbean “Challenges, Achievements, and Next Steps**”, IMF Working Paper.
4. Adamu Pantamee, Abdurrahman،Binti Mansor, Muzainah، Othman, Zaleha،(2017), “**Performance-Governance Tax Administration Reform Model as an Instrument for Tax Revenue Generation in Nigeria**”, INTERNATIONAL JOURNAL OF INNOVATIVE RESEARCH & DEVELOPMENT, Vol 6 Issue 3.

5. Patrick A. Imam and Davina F. Jacobs,(2007),” **Effect of Corruption on Tax Revenues in the Middle East**”, IMF Working Paper, IMF Institute and Fiscal Affairs Department.
6. Budak, Tamer; James, Simon,(2016),” **The applicability of the OTS Complexity Index to comparative analysis between countries: Australia, New Zealand, Turkey, and the UK**”, eJournal of Tax Research , vol. 14, no. 2 pp. 426-454.
7. William Gale,(2001), “**Tax Simplification: Issues and Options**”, Tax Notes,1463–1483.
8. Nicholson, Mark,(2006),” **Keep it Simple: Proposals to Reduce the Complexity of the UK Tax System**”, The Bow Group.
9. American Institute of Certified Public Accountants,(2002),”**Guiding Principles for Tax Simplification**”, Tax Policy Concept Statement.
10. Saad, Natrah,(2014),” **Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers’ View**”, 2nd World Conference On Business, Economics And Management- WCBEM 2013, Procedia - Social and Behavioral Sciences.
11. Douglas H. Shulman,(2011),”**Tax Administration in OECD and Selected Non- OECD Countries: Comparative Information Series(2010)**”,Forum on Tax Administration.
12. IBFD(International Bureau of Fiscal Documentation),(2018), “**Observatory on the Protection of Taxpayers’ Rights**”, 2015-2017 General Report on the Protection of Taxpayers’ Rights.
13. Nicole Madlonado,(2010),” **The World Bank’s Evolving concept of Good Governance and its Impact in Human Rights**”,(Doctoral workshop on development and international organizations Stockholm, Sweden.
14. G20/OECD (2015)” **Principles of Corporate Governance** ”.
15. OECD,(2009), “**Tax guidance series – Corporate governance and tax risk management**”, center for tax policy and administration.
16. Robert A. G. Monks and Nell Minow,(2011),” **Corporate Governance**”, Fifth Edition, John Wiley & Sons.
17. **OECD Principles of Corporate Governance**,(ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT), 2004.
18. Growth Companies, (2015), “**Access to Capital Markets and Corporate Governance**”, OECD REPORT TO G20 FINANCE MINISTERS AND CENTRAL BANK GOVERNORS, September.
19. Emmanuel Stephen N,(2018),” **The Impact of Tax Administration on Revenue Generation in Gombe State, Nigeria**”, Department of Accounting, Federal University Kashere, Scholedge International Journal of Management & Development, Vol.05, Issue 08.

20. Jacobs, Arturo,(2013),” **Detailed Guidelines for Improved Tax Administration in Latin America and the Caribbean**”, USAID’S LEADERSHIP IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT.
21. IRS,(2018), Internal Revenues Services. The United States of America. <https://www.irs.gov/individuals/vita-grant-faqs-category-tax-compliance>.
22. Government Accounting Office (GAO), 2014,” **The Green Book Standards For Internal Control in the Federal Government** “, Available at: <https://www.gao.gov/greenbook/overview>.
23. Government Accountability Office (GAO),(2005), “**Understanding the Tax Reform Debate: Background, Criteria and Questions**”, GAO-05-1009SP (9/05).
24. Transparency International,(2009), “**The Anti-Corruption Plain Language Guide**”, Berlin: Transparency international.
25. Shel Holtz, John c. Havens,(2008),” **Tactical Transparency: How Leaders Can Leverage Social Media to Maximize Value and Build their Brand**”, Published by Jossey-Bass A Wiley Imprint..
26. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA),(2003), “**Tax Policy Concept Statement 3, Guiding Principles for Tax Law Transparency**”.
27. American Institute of Certified Public Accountants,(2002),” **Guiding Principles for Tax Simplification**”, Tax Policy Concept Statement.
28. World Bank, “**Governance and Development**”,(World Bank Report 1992).
29. Cadbury, A. (1992), “ **Report Of The Committee On The Financial Aspects Of Corporate Governance**” Burgess Science Press, Great Britain.
30. Atta-Mills, J.,(2002), “**Improving resources and organizational structures of the tax administration**”. Brazil.
31. James, S., & Alley, C.,(2002),” **Tax compliance, self-assessment and tax administration**”, Journal of Finance and Management in Public Services, Volume 2, Number2.

الملحق رقم 1: الاستبانة

الاستاذ الفاضل:.....المحترم

تحية طيبة و بعد:

يسرنا أن نلفت عنايتكم إلى أن هذا الاستبيان قد تم إعداده بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الماجستير التي يعلها الباحث بإشراف الأستاذ الدكتور إبراهيم العدي تحت اسم (دور الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية) وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية الحوكمة الضريبية في رفع كفاءة الإدارة الضريبية.

علماً أن مشاركتكم في هذه الدراسة ضرورية جداً لنجاحها، حيث إن رأيكم وخبرتكم في هذا المجال هما أحد مرتكزات هذه الدراسة وعامل رئيسي من عوامل نجاحها.

وما من شك أن اختياركم لإجابة المناسبة مع توخي الدقة سيكون له أثر كبير في انجازها والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية، علماً بأن الإجابة على هذا الاستبيان سوف تستخدم لأغراض علمية وستحاط بالسرية التامة، ويسر تلقي الباحث أي إضافات أو ملاحظات علمية يمكن تدوينها على الصفحات الخلفية للإستبيان، وسيكون على استعداد للإجابة عن أي استفسار يتعلق بالاستبيان والمصطلحات الواردة به.

شاكرين حسن تعاونكم

الباحث

المشرف الأستاذ الدكتور

أنس الدين الحناوي

إبراهيم العدي

القسم الأول/ البيانات التعريفية:

الجزء الأول / البيانات الشخصية:

ضع إشارة (x) في المربع المناسب:

أقل من 35 سنة	35-45 سنة	45-55 سنة	أكثر من 55 سنة	العمر

جامعي	دبلوم	ماجستير	دكتوراه	المؤهل العلمي

محاسبة	مصارف	إدارة	اقتصاد	التخصص العلمي

مادون خمس سنوات	مادون عشر سنوات	10 سنوات فما فوق	سنوات الخبرة

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الأول العدالة الضريبية					
1					حقوق قانون ضريبة الدخل وتعديلاته العدالة الضريبية بين ضريبة الرواتب والأجور وضريبة دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية.
2					حقوق قانون ضريبة الدخل وتعديلاته العدالة الضريبية بين كبار المكلفين مع بقية المكلفين.
3					أخذ قانون ضريبة الدخل وتعديلاته بمبدأ القدرة على الدفع كمعيار للعدالة الضريبية.
4					اعتمد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته على الضرائب المباشرة على حساب الضرائب غير المباشرة كمعيار للعدالة الضريبية.
5					حقوق التشريع السوري العدالة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية من حيث مدة التقادم.

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الثاني: حماية حقوق المكلفين					
1					منح التشريع الضريبي والإدارة الضريبية المكلف الحق في الحصول على المعلومات والنصح والمشورة.
2					منح التشريع الضريبي السوري المكلف حق التمثيل من قبل شخص آخر
3					ألزم التشريع الضريبي السوري الإدارة الضريبية على احترام خصوصية المكلف والالتزام بسرية المعلومات المتوفرة لديها.
4					ساهم التشريع الضريبي السوري في تخفيض تكاليف تكاليف الالتزام الضريبي للمكلفين.
5					منح التشريع الضريبي السوري المكلف حق الاعتراض على التكاليف الضريبي أمام لجان مالية مستقلة لا تتدخل الإدارة الضريبية في تحديد أعضائها

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الثالث: الشفافية الضريبية					
1					حدد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته أسس التكاليف الضريبي لكل زمرة من المكلفين بكل وضوح وشفافية
2					حدد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته معدلات الضريبة وتحقيقها واستحقاقها بالنسبة لكل زمرة من المكلفين بكل وضوح وشفافية
3					حدد قانون ضريبة الدخل وتعديلاته بكل وضوح وشفافية كيفية القيام بإجراءات إعادة النظر والتصحيح والطعن وألزم الإدارة الضريبية بتوضيح نتائج الاعتراض.
4					تقوم الإدارة الضريبية بتغطية أعمالها عبر كافة وسائل الإعلام والموقع الإلكتروني بكل شفافية.
5					تقوم الإدارة الضريبية بالرد على الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بخدمات المكلفين بكل وضوح وشفافية.

العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المحور الرابع: بساطة التشريع الضريبي					
1					ساهم أخذ التشريع الضريبي السوري بنظام الضرائب النوعية في تبسيطه
2					ساهمت التعديلات المتعاقبة على التشريع الضريبي السوري منذ عام 1949 إلى عام 2019 في تبسيطه
3					يستطيع المجتمع الضريبي متابعة التغيرات في التشريع الضريبي ببساطة دون عناء يذكر
4					يؤدي إزالة التضارب في المفاهيم والتعريف القانونية إلى تبسيط التشريع الضريبي

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
المحور الخامس: إدارة المخاطر الضريبية						
1						التزام الإدارة بخطة التدريب السنوية والقيام بتأهيل الكوادر وفق الطرق العلمية الحديثة.
2						مطابقة الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف المحدد في الخطط والمعايير الموضوعية والقيام بالإجراءات التصحيحية في حال وجود انحرافات.
3						مراقبة مدى تقيد العاملين بالتشريعات والسياسات وقواعد السلوك الوظيفي وبرامج تنفيذ الخطط.
4						قيام الإدارة الضريبية بعملية رصد إلتزام المكلفين في تقديم البيانات الضريبية وتسديد الضرائب المترتبة على هذه البيانات.
5						إعداد برامج التوعية للمكلفين وتطويرها باستمرار.
6						متابعة أعمال الاستقصاء عن المعلومات الموثقة حول الأوضاع المالية للمكلفين، ووضع الوسائل المناسبة لمعالجته.
7						وضع الإدارة الضريبية استراتيجية سياسة التدقيق لأقسام ودوائر الإلتزام ومتابعة تنفيذها.
8						إعداد الدراسات والتقارير الدورية عن التطورات الطارئة على الاتجاهات الاستثمارية لرؤوس الأموال، ومن ثم تحليل أسباب ونتائج هذه التطورات وأثارها الضريبية.

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة
المحور السادس: كفاءة الإدارة الضريبية						
1						يؤدي عدم تكرار وكثرة إجراءات التحاسب الضريبي إلى انخفاض تكاليف التحصيل والقليل من الوقت والجهد.
2						تؤدي قصر فترة التحاسب الضريبي إلى القليل من الوقت والجهد والتكلفة، وتجنب حدوث تراكم ضريبي يهدد بضياح جزء من الحصيلة الضريبية.
3						إن الحد من الفجوة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية تدفعهم إلى الإلتزام الطوعي وعدم التهرب من دفع الضرائب المستحقة عليهم.
4						إن الحد من النزاعات الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية يساهم في انخفاض تكاليف التحصيل.
5						إن الحد من مخاطر الأخطاء والمخالفات يحسن الأداء ويساهم في تجنب التكاليف والوقت الناجمين عن تلك الأخطاء فيما لو وقعت.

الملحق رقم 2: أسماء المحكمين الذين قيموا الاستبانة ووافقوا عليها

التسلسل	الاسم	جهة العمل
1	د. عصام قريط	قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
2	د. باسل أسعد	قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
3	د. أحلام الشيخ	قسم المحاسبة-كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

The role of tax governance in raising the efficiency of the tax administration (Analytical Study)

Prepared by: Anas Aldeen Alhenawi

Supervised by: Dr. Ibrahim Aladi

Abstract

The study aimed to show the role of tax governance in raising the efficiency of tax administration. The purpose of the tax system's governance is to enhance the confidence of taxpayers in the tax administration and ensure their rights, as well as to promote the values of justice and equality among taxpayers, the rule of law, and enhance accountability and tax transparency. All that will narrow the tax gap between taxpayer and tax administration, which reducing tax disputes and tax evasion, and to encourage voluntary compliance, which will positively effect on the tax administration's achievement of its specific objectives efficiently and effectively.

In order to achieve the objectives of the study, the researcher used the method of content analysis, which was based on the analysis of the reality of the Syrian tax system in terms of its observance of the principles of tax governance. The Syrian tax legislation of Law No. 24 of 2003 and its amendments and other legislations were analyzed, As well as an analysis of the internal rules of the Syrian tax administration and the legal legislation governing its work and the powers granted to it and the legislative environment through which it operates. The researcher also used the statistical methodology, which was based on deducing the views of a sample of legal accountants practicing auditing profession and accredited by the board of accounting and auditing for the importance of their opinions for their neutrality, which gives their opinions more importance, especially that the category of legal accountants is the link between tax administration and taxpayers. The objective of the field study is to enhance the analytical study, in order to identify the compatibility between the results obtained by the researcher after the adoption of a content analysis methodology and the real reality of the tax community by designing a questionnaire distributed on the sample of the research. The questionnaires were analyzed using the appropriate statistical methods, based on the SPSS package, through which hypotheses of the study were tested.

The study found a number of results; the most important one is the limited application of the principles of tax governance in the Syrian tax system. In addition to that, there is a role for tax governance in raising the efficiency of tax administration.

Keywords: Tax governance, Tax administration efficiency, Tax system

**Syrian Arab Republic
Damascus University
Faculty of Economics
Department of Accounting**



The role of tax governance in raising the efficiency of the tax administration

(Analytical Study)

Thesis Submitted for a Master's Degree in General Accounting

Prepared by

Anas Aldeen Aemad Aldeen Alhenawi

Supervised by

Dr. Ibrahim Aladi

2019

