



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

قسم القانون العام

شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب والرسوم "دراسة مقارنة"

رسالة أُعدت لنيل درجة الماجستير في القانون العام

إعداد الطالبة: سماح عوض

إشراف الدكتور: محمد خير العكام

المدرس في قسم القانون العام

العام الدراسي 2016-2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(وقل ربّي زكّاني علماً)

صَلَّى اللَّهُ عَلَى النَّبِيِّ

شكر وتقدير

أتقدم بخالص الشكر ووافر الامتنان إلى:

أستاذي القدير الدكتور محمد خير العكام

على ما بذله من جهد متواصل وما قدمه من توجيهات وإرشادات سديدة، وما أبداه من صبر وتفهم كبيرين في سبيل إنجاز وإخراج هذه الرسالة بصورتها الصحيحة، فله مني عظيم الشكر والتقدير والامتنان.

كما أتقدم بالشكر لأعضاء لجنة الحكم والمناقشة:

الدكتور جميل صابوني: الأستاذ المساعد في قسم القانون العام

والدكتور محمود الصران: المدرس في قسم القانون العام

وأتشرف بوجودهما وأعتر بقبولهم الحكم على هذه الرسالة وفي تصويب أخطاءها وهفواتها، فلهم مني كل الشكر والتقدير.....

كما أتوجه بالشكر لإدارة كلية الحقوق ممثلة بالعميد الدكتور ماهر ملندي

وفي الختام أسأل الله تعالى أن يجعل ما قدمت من جهد خالصاً لوجهه الكريم وأن يُنفع به.

الباحثة سماح عوض

الإهداء

إلى النور الذي أَسْتَضِيءُ به في طريقي في هذه الحياه

زوجي الغالي

وأولادي

أخي

المقدمة:

تحتل الضريبة في الوقت الحالي مكان الصدارة بين مختلف الإيرادات العامة، حيث تعدّ المصدر الأهم من مصادرها.

وترجع أهمية الضريبة فضلاً عن دورها التمويلي إلى كونها أداة فعالة في التأثير في النشاط الاقتصادي على خلاف مصادر التمويل الأخرى التي لا تتمتع بالقدر نفسه الذي تتمتع به الضريبة من المنظور الاقتصادي، وانطلاقاً من تلك الأهمية تسعى الأنظمة الضريبية لتحسين وتطوير أداء الإدارة الضريبية بعد أن ازدادت أهميتها وتعاضم دورها في الأنظمة المالية المعاصرة.

ولا جدال في أن نجاح أي نظام ضريبي إنما هو رهن بإمكانية تطبيقه في المجتمع الذي شرع من أجله، حيث إن تصميم النظام الضريبي هو فن الممكن وليس الأمل، فلا بدّ من أخذ الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في الحسبان عند تصميم هذا النظام، كما لا بدّ من أن ينعكس ذلك على آليات تنفيذ التشريعات الضريبية من قبل الإدارة الضريبية، إضافةً إلى إن للإدارة الضريبية والمكلف دور في ذلك، قد يكون سلبياً وقد يكون ايجابياً.

وعند الحديث عن واقع عملية فرض الضريبة، يلاحظ أنها تواجه العديد من المشاكل والمصاعب في معظم دول العالم، ومن ذلك النفور العام من الضريبة من قبل المكلف، بسبب ارتفاع معدلات الضرائب وزيادة عدد الضرائب المفروضة وتنوعها، و كذلك عدم الوضوح في إجراءات الفرض المتبعة في الدوائر المالية بشكل عام، وضعف الإعلام الضريبي، أضف إلى ذلك غياب الثقافة الضريبية

وعدم تحديث إجراءات جباية الضريبة و بالتالي؛ عدم امتثال المكلفين والتزامهم بصورة جدية بواجباتهم في معرض فرض الضرائب .

إن مثل هذه المعوقات والمشاكل أسهمت في إيجاد أزمة ثقة ما بين المكلفين من جهة والدوائر المالية من جهة أخرى، فضلاً عن وجود مشاكل الازدواج والتهرب والفساد الضريبي، ومن هنا يتضح أن أهم الموضوعات الضريبية وأكثرها حساسية وهو تحسين علاقة المكلف بالإدارة الضريبية ومعرفة حقوق والتزامات كل من المكلف والإدارة الضريبية.

وبالتالي تواجه الإدارة الضريبية في معظم الدول تحديات عدة في الوصول إلى المصداقية والشفافية في العمل الضريبي ، حيث إن زيادة القوانين الضريبية وتنوع الضوابط وكثرة البلاغات والقرارات المالية و زيادة أعداد المكلفين، أدى إلى زيادة وتعقد الإجراءات الضريبية، مما ضاعف من الأعباء والمسؤوليات على الإدارة الضريبية وأثر سلباً في مستوى أدائها وفي إيجاد السبل الكفيلة في نشر الوعي الضريبي والحد من الفساد الإداري والمالي، فضلاً عن رفع كفاءة موظفي الإدارات الضريبية في عملية تحقق وجباية الضريبة.

وضمن هذا السياق قامت سورية بجهد أساسي في تحسين أداء إدارتها الضريبية، حيث تمّ إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم بموجب القانون رقم (41) لعام 2007، لوضع الخطط اللازمة وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولاقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة، ولوضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي، وللتنسيق مع الأجهزة الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم،

إضافة إلى إعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات ومذكرات التفاهم المتعلقة بالضرائب والرسوم

أولاً: أهمية البحث

يكتسب هذا البحث أهمية خاصة تنبع من أهمية العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، حيث إن الشفافية مكون رئيس في تحسين العلاقة بينهما؛ مما ينعكس إيجاباً على عملية التحقق والجبائية، فدراسة كيفية تطبيق الشفافية في العمل الضريبي ومعالجة القضايا التي تؤثر سلباً في عمل الإدارة الضريبية كالفساد المالي والإداري يؤدي ذلك إلى زيادة المبالغ الضريبية المحصلة ورفد الخزينة العامة للدولة بالأموال اللازمة لتغطية نفقاتها.

ثانياً: مشكلة البحث

إن مشكلة البحث ذات أبعاد ثلاثية، تشريعية وتنظيمية وإدارية، فعدم وضوح القواعد الفنية لفرض الضريبة، وكثرتها وتشعبها يؤدي إلى عدم وضوح التعليمات والضوابط الإدارية في الإدارة الضريبية وذلك ينعكس سلباً في إجراءات جباية الضريبة وسيكون بالتالي؛ سبباً لممارسة عمليات الفساد المالي والإداري وحرمان الخزينة العامة من الأموال.

ثالثاً: هدف البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث فإن الهدف هو دراسة مفهوم الشفافية في العمل الضريبي بمختلف مستوياته التشريعية والتنظيمية والإدارية والآثار المترتبة عن غياب هذا المفهوم وبيان واقع عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية ومدى دورها في تعزيز الشفافية الضريبية، مع دراسة مقارنة للأنظمة الضريبية في

لبنان والأردن وكيفية الاستفادة من تجربتهما في تحديث التشريعات الضريبية، بالإضافة إلى القاء الضوء على الدور الإيجابي الذي يلعبه مفهوم الشفافية في الحد من الفساد المالي والإداري.

رابعاً: صعوبات البحث

كان هناك بعض الصعوبات في إعداد هذا البحث لعل أهمها:

يعتبر مفهوم الشفافية الضريبية من البحوث الحديثة نسبياً، فكانت هنالك صعوبة في الحصول على المراجع والمصادر النظرية والعملية وقلة الكتب المعتمدة، مما استغرق وقتاً، وتطلب جهداً أكبر في الحصول على المعلومات التي تفيد وتغني البحث، فضلاً عن التغيرات السريعة الحاصلة في القوانين والتعليمات خلال فترة كتابة البحث.

خامساً: منهجية البحث

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي التحليلي والمنهج المقارن للظواهر والمشكلات الضريبية، وذلك من خلال وصف مشكلات البحث وتبيان أسباب حدوثها بالتسلسل المنطقي، من خلال الكتب العلمية والتشريعات والدراسات والاحصاءات، ومن ثم استخلاص النتائج لمعالجة الظاهرة السلبية وتقديم التوصيات التي تسهم في تطوير وزيادة الشفافية في النظام الضريبي، إضافةً إلى المنهج المقارن للاستفادة من تجارب الدول الأخرى.

سادساً: مخطط البحث

ستتناول الباحثة في هذا البحث الحديث عن المشاكل الضريبية السابقة وإيجاد الحلول لها عبر إدراج الشفافية في العملية الضريبية، وماهية الشفافية وعلاقتها

بالمنظومة الضريبية ، ونوضح ماهية الشفافية وعلاقتها بالعلوم الأخرى وبالمنظومة الضريبية وعن الآثار السلبية لانعدام الشفافية في النظام الضريبي والاهتمامات الدولية بالشفافية المالية ومكافحة الفساد، وتحدث في الفصل الثاني عن شفافية الضريبة في النظام الضريبي السوري من خلال إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم وإحداث مديرية الاستعلام الضريبي لمكافحة التهرب الضريبي فضلاً عن تطوير مهنتي الإعلام والمحاسبة ، و سنتطرق إلى دراسة مقارنة مع لبنان والأردن حول تفعيل الشفافية الضريبية وصولاً إلى بعض المقترحات لبناء نظام ضريبي فعال وشفاف، وذلك وفق المخطط التالي:

الفصل الأول: ماهية الشفافية وعلاقتها بالمنظومة الضريبية

المبحث الأول: التعريف بمفهوم الشفافية

المبحث الثاني: العلاقة بين الشفافية والمنظومة الضريبية

المبحث الثالث: الآثار السلبية لضعف الشفافية في النظام الضريبي

المبحث الرابع: الاهتمامات الدولية بالشفافية المالية ومكافحة الفساد

الفصل الثاني: شفافية الضريبة في النظام الضريبي السوري

"دراسة مقارنة"

المبحث الأول: ضرائب الدخل في ظل القانون (24) لعام 2003م وتعديلاته

المبحث الثاني: التعريف بالهيئة العامة للضرائب والرسوم ومقارنة عملها بالإدارة

الضريبية في الأردن ولبنان

المبحث الثالث: مديرية الاستعلام الضريبي في سورية ودورها في مكافحة التهرب
الضريبي

المبحث الرابع: دور الإعلام والمحاسبة في تحقيق الشفافية الضريبية في سورية

المبحث الخامس: آليات الوصول إلى نظام ضريبي شفاف

خاتمة.....

الفصل الأول

ماهية الشفافية وعلاقتها بالمنظومة الضريبية

لقد أثرت العولمة والثورة التقنية والمعلوماتية والاتصالات مع ما واكبها من انفتاح في الأنظمة والمواثيق في كل أنماط حياة الإنسان، وذلك من خلال إعادة النظر بالمفاهيم والقيم وإعادة ترتيبها بما يواكب متطلبات العصر المختلفة .

وقد ظهرت في هذا السياق لغة ذات مفردات ومصطلحات جديدة نسبياً (كالشفافية والمساءلة والحوكمة والحكم الرشيد أو الحكم الصالح)¹ .

فلو بحثنا في متون الثقافة الإنسانية عن مصطلح الشفافية لما وجدنا معاني أكثر قرباً لها من كلمة الوضوح-الأمانة -الصدق-الإخلاص-العدالة، و الشفافية بمعناها المستعار في علم الفيزياء هي المادة الواضحة كالزجاج التي يمكن رؤية تصرفات الأطراف من خلالها، ولكن للشفافية جوانب عديدة في النظام الضريبي تساعد في خلق ثقافة المساءلة وتحري النزاهة في مالية الدولة، وترتقي بأجهزتها الإدارية والمالية، لتخلق حصانة لها من الفساد والهدر وانعدام العدالة.

(1) الحكم الرشيد: هو إدارة الحكم التي تعزز وتدعم رفاه الإنسان، وتوسع قدراته وخياراته وفرصه وحياته السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية، وقد تم إخراج المفهوم من إطاره التقليدي ليضم مؤسسات المجتمع الأهلي والقطاع الخاص، بعد ان كان محصوراً بمؤسسات الدولة والقطاع العام وأدائهما، يقوم الحكم الرشيد على مبادئ الانصاف والمشاركة والشفافية والمساءلة وحكم القانون، وتتم ممارسته بواسطة مجموعة من المؤسسات التي تمثل الشعب، وتهدف إلى تحقيق التقدم والتنمية، وتضمن إشراك الفئات الأشد فقراً في عملية صنع القرار.

ويتضمن النظام الضريبي ثلاثة مكونات، تتمثل بالإدارة الضريبية والمكلف و المشرع الضريبي، والعلاقة التي تربط هذه المكونات يعبر عنها بالنظام الضريبي ، فالنظام الضريبي الأمثل يعبر عن حالة الانسجام التام بين هذه المكونات، من خلال قانون ضريبة مُحكم، ومكلف ملتزم، وعلاقة وثيقة وشفافة وواضحة بين المكلف والإدارة الضريبية.

والشفافية في النظام الضريبي ليست مجرد ثقافة، بل هي ممارسة، وهذه الممارسة تأتي من الثقة في التعامل، وتعبر عن المعلومات الصحيحة والصادقة لكل الأحداث المالية في المجال الضريبي، فعندما يثق المكلف بنظام الضريبة في بلده سيكون بالتالي صادقاً وشفافاً في تعامله مع مؤسساته المالية، وهذه الثقة من المكلف ستخلق مصداقية وثقة أكبر من المشرع والمكلفين بجباية الضريبة، وهذه الدورة من الثقة والممارسات الصادقة، تتطلب الوضوح من كل طرف من أطراف العلاقة الضريبية مع غيره من الأطراف الأخرى، وهذا ما يعبر عنه بالشفافية الضريبية.

سنتناول الباحثة في هذا الفصل مفهوم الشفافية وتعريفها ومبادئها وعلاقتها بالمنظومة الضريبية والآثار السلبية المترتبة على قلة الشفافية في النظام الضريبي وذلك وفق التقسيم الآتي:

المبحث الأول: التعريف بمفهوم الشفافية

المبحث الثاني: العلاقة بين الشفافية والمنظومة الضريبية

المبحث الثالث: الآثار السلبية لضعف الشفافية في النظام الضريبي

المبحث الرابع: الاهتمامات الدولية بالشفافية المالية ومكافحة الفساد

المبحث الأول

التعريف بمفهوم الشفافية

إن الشفافية عنوان تجتمع تحته تجارب ومُثل إنسانية مختلفة على مر العصور،

فالانفتاح والإنصاف والعدالة والمحاسبة والوضوح ، هذه المفاهيم تطّور مضمونها منذ غابر العصور وفي كل الحضارات، وولدَ من خلالها مفهوم الشفافية أو المبادئ التي ترتكز عليها، فكانت هذه الظاهرة حصيلة لتجميع مبادئ وفصائل تترايط في بعض أجزائها لتكون ظاهرة أشمل.

وان كنا لا نستطيع تحديد تعريف مقبول عند الجميع للشفافية، فإنه بالإمكان القول: إن التعريف المطلوب لا بد أن يأخذ بتجارب وقيم الإنسان التي نضج بعضها قبل القرن العشرين بقرون عدة مثل الانفتاح والمحاسبة والعدل للوصول إلى ذلك التعريف.

ولو أردنا الوصول إلى تعريف للشفافية بتجميع المبادئ السابقة، فلن يكون سهلاً الوصول إلى إطار يرضى عنه الجميع، وسيختلف مفهوم الشفافية عند تطبيقها على المنحى السياسي عن مفهومها في المنحى الاقتصادي أو الاجتماعي.

ولكن يمكن القول: إن الشفافية ظاهرة عامة تقود في النهاية إلى غايات نبيلة مثل الفضيلة والعدل والصدق.

يمكن تقسيم هذا المبحث إلى المطالب الثلاثة الآتية:

المطلب الأول: مفهوم الشفافية لغةً واصطلاحاً

المطلب الثاني: ارتباط مفهوم الشفافية بالمفاهيم الأخرى

المطلب الثالث:ارتباط مفهوم الشفافية بالعلوم الأخرى

المطلب الأول

مفهوم الشفافية لغةً واصطلاحاً

الفرع الأول:الشفافية لغةً:

الشفافية شأنها شأن المصطلحات الأخرى لها معناً لغوياً ومعناً اصطلاحياً يتم الإشارة إليه وفق فرع العلم الذي يستخدم فيه.

تعد الشفافية كلمة غير عربية، وغير أصيلة، حيث لم تشر معاجم اللغة إلى المعنى الصريح لكلمة الشفافية، ولكنها أشارت إلى كلمة (شَفَ) عليه ثوبه يشف بالكسر (شفيفاً) أي رَقَ حتى يرى ما تحته.

وثوب (شَفَ) بفتح الشين أي رقيق.

و(الاشْتِفاف)شرب كل ما في الإناء.

(وشَفَّهُ) ألهم أي هزله.²

والشفافية هي ترجمة للمصطلح transparency الذي يعني في قاموس Macmillan:

(2) الرازي. محمد بن أبي بكر بن عبد القادر، "مختار الصحاح"، دار الرسالة، الكويت، 1983، ص342.

1- صفحة بلاستيكية ذات كتابات أو صور يسلط عليها الضوء من أجل إظهار تلك الكتابات أو الصور على شاشة العرض.

2- الحالة أو الخاصية التي تمكنك بسهولة من النظر خلالها.

3- الطريقة النزيهة في عمل الأشياء التي تمكن الناس من معرفة ما تقوم به بالضبط.

أي ما يمكن الرؤيا من خلاله أو ما لا يمنع الرؤيا، وما لا يحجب أو يستر أو يمنع مثل الزجاج³.

ومن الملاحظ أن هذه المعاني ليست بعيدة عن معنى كلمة شَفَ باللغة العربية، ولكن الجديد هو اشتقاق كلمة شفافية من كلمة شَفَ، وبذلك يشترك المعنى اللفظي العربي مع الأجنبي في كون الشفافية الشيء الذي يمكن النظر من خلاله بسهولة، واللفظ المضاد للشفافية هو المُعْتَم أو التعتيم وهي تعني عكس المعنى الاشتقاقي، إذ تهدف إلى التستر والتغطية والتمويه والتضليل وإبعاد الناس عن الفهم والرؤيا الواضحة والجليلة.

وبالتالي فإن تعبير الشفافية يعبر عن قيم إيجابية في تعامل الدول مع بعضها أو الدولة مع الأفراد أو الأفراد مع بعضهم بعضاً، بينما العكس يعبر عن قيم سلبية يجب الابتعاد عنها، كونها تؤدي إلى تولد مشاعر سلبية تجاه هؤلاء في تعاملهم مع بعضهم بعضاً، يؤثر بدوره سلباً على سلوكهم مع بعضهم.

first publishing pic «Macmillan-English dictionary for advanced learners (3)
".1531.2002.page 1530

الفرع الثاني: الشفافية اصطلاحاً:

تعددت تعاريف الشفافية تبعاً إلى اختلاف وجهات النظر للمجال المستخدمة فيه .

أولاً: من الناحية السياسية:

إن الشفافية من المصطلحات الحديثة التي استخدمتها الجهات المعنية بمكافحة الفساد في العالم معبرة عن ضرورة إطلاع الجمهور على السياسات العامة، وكيفية إدارة الجهات العامة في الدولة من قبل القائمين عليها من رؤساء دول وحكومات ووزراء وكل المعنيين في مؤسسات الدولة بغية الحد من السياسات غير المعلنة (سياسات ما خلف الكواليس)، التي تتسم بالغموض وعدم مشاركة الجمهور في وضعها بشكل واضح، بحسبان أن مصدر السلطة أصبح الشعب بعد الثورة الفرنسية، ولم يعد للحاكم، لذلك لابد من اطلاع هؤلاء على كل شيء في عملية ممارسة السلطة.

لذا عُرِّفَتْ بأنها: "الدقة والوضوح الذي يمكن الناس من أن يلاحظوا تصرفات السياسيين ، إذ غالباً ما يستخدم السياسيون مصطلحات وقواعد أكثر جاذبية من أجل أن يضمنوا توجه الناس إليهم خاصة في المواسم الانتخابية".⁴

مما تقدم ، يمكن تعريف الشفافية من الناحية السياسية على أنها آلية الكشف والإعلان من جانب كل سلطة من سلطات الدولة عن كل استراتيجياتها وسياساتها العامة وصلاحياتها وأنشطتها، تخطيطاً وتنظيماً وتنفيذاً.

(4) معاوية العاني، وآخرون، تفسير مفهوم الشفافية في محيط بيئة دولية، مطبعة الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2005، ص594.

ثانياً: من الناحية المحاسبية:

- تستعمل الشفافية في علم المحاسبة من خلال "الكشوف التي تتطلب

استخراج المعلومات المطلوبة منها بسهولة ودقة".⁵

- وقد عُرِّفت أيضاً من الناحية المحاسبية على أنها: "النظم والإجراءات

العملية لتوفير مستلزمات الإفصاح عن نشاطات وإجراءات وأهداف

ون نتائج القطاع الحكومي".⁶

ففي المجال المحاسبي لا يمكن القبول بأقل من الشفافية الكاملة، لذلك يكون

في كل دولة عادةً أنظمة محاسبية تتبع نظامها المالي، وتختلف قواعدها تبعاً

لطبيعة الجهاز الإداري، كما هو الحال في سورية.

ثالثاً: من الناحية الإدارية و المالية:

تعددت تعريفات الشفافية من الناحية المالية، فقد عرّفها صندوق النقد

الدولي في النسخة المعدلة لدليل شفافية المالية العامة بأنها: "اطلاع

الجمهور على هيكل القطاع المالي ووظائفه والنيات التي تستند إليها

السياسات المالية العامة وحسابات القطاع العام والتوقعات الخاصة

بالمالية العامة".⁷

towards transparency in finance and 'kaufmanndaniel'and'veshwanath.T. (5)
.. page20،1999، 6- September، the word bank،governance

(6) د.علي الصاوي، ماهية المساءلة والشفافية ودورهما في تعزيز التنمية الإنسانية،المؤتمر الثالث للجمعية الاقتصادية العمانية بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي حول المساءلة والشفافية، مسقط، 2009، ص4.

(7) النسخة المعدلة لدليل الشفافية المالية العامة- صندوق النقد الدولي- واشنطن-2001-راجع الموقع الآتي على شبكة الانترنت: www.imf.org.تاريخ الدخول 2014-7-25.

وعُرفت أيضاً بأنها: "مكاشفة الجمهور عموماً بهيكل الحكومة التنظيمي ووظائفها، والنوايا المعنية بسياسة المالية العامة، وحسابات القطاع العام، والتنبؤات المستقبلية، ويجب أن تكون هذه المعلومات موثقة وشاملة، ومتوفرة في الوقت المناسب".⁸

كما عُرفت الشفافية على صعيد الاستثمار بأنها: "المعلومات السياسية والاجتماعية والاقتصادية المعتمدة والمحددة عن استعمال القروض من قبل المستثمرين في القطاع الخاص و عن السياسة المالية للحكومة ونشاطات المؤسسات الحكومية فيما يتعلق بالمجال الاستثماري وكيفية معاملتها للاستثمارات على مختلف أنواعها".⁹

كما عرفت هيئة الأمم المتحدة الشفافية المالية بأنها:

حرية تدفق المعلومات، أي حرية توفير المعلومات والعمل بطريقة منفحة تسمح لأصحاب الشأن بالحصول على المعلومات الضرورية للحفاظ على مصالحهم واتخاذ القرارات المناسبة واكتشاف الأخطاء.

مما تقدم، يمكن تعريف الشفافية من الناحية المالية بأنها: توفير المعلومات المالية الدقيقة في المواعيد المناسبة، وإفساح المجال أمام الجميع للاطلاع على القرارات المالية للدولة، وإبراز المعلومات الإحصائية حول سياساتها المالية.

"transparency in government operation" and jon craig.g.Kopits (8)
page158,1998.(Washington :international monetary fund).imf

(9) دليل الإدارة العامة، منشورات المشروعات الدولية، (cipe)، مركز تابع لغرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، راجع الموقع الآتي على شبكة الانترنت: www.cipe.org تاريخ الدخول 2014-7-25.

وتعدُّ الحكومة بجميع وزارتها وخاصة وزارة المالية والاقتصاد، والمؤسسات الاقتصادية العامة والخاصة مثل البنوك هي المصدر الرئيس لهذه المعلومات، ويجب أن يتم نشرها بشكل دوري ، وتمكين الغير من الاطلاع عليها كلما أراد ذلك، من أجل توسيع دائرة المشاركة والرقابة والمحاسبة، ومن أجل محاربة الفساد الناتج عن عدم القيام بذلك وفق الضوابط اللازمة التي تؤمن تحقيق ذلك.

رابعاً: من الناحية التشريعية:

يقصد بالشفافية من الناحية التشريعية أن يراعى عند إقرار و إصدار التشريعات النواحي الآتية:

1-الوضوح والسهولة والنشر، وأن تكون منسجمة مع بعضها بعضاً وغير غامضة.

2-شفافية القوانين هي في موضوعيتها ووضوح لغتها وفي المفردات المستخدمة للتعبير عن مضمونها واستخدام المصطلحات العلمية التي تعبر عن الدلالات الاصطلاحية المراد منها بشكل دقيق، وأيضاً مرونتها بما يتناسب مع روح العصر فضلاً عن تبسيط إجراءات تنفيذها والإفصاح عنها وسهولة الوصول إليها بحيث تكون متاحة للجميع كلما أرادوا ذلك.

مما سبق نلاحظ أن الشفافية ليست مجرد أرقام أو معلومات، إنما يجب أن تكون تلك الأرقام والمعلومات صحيحة ودقيقة تعبر عن الواقع ويمكن الوصول إليها بسهولة، و تتميز بالوضوح والدقة والموضوعية والتكامل، وأن تكون هذه المعلومات سهلة الفهم غير مضللة، وذلك عن طريق تداولها بكافة وسائل الإعلام ، والتصرف بطريقة علنية ومكشوفة، بحيث يضمن ذلك عدم حجبها عن الجمهور.

المطلب الثاني

ارتباط الشفافية بالمفاهيم الأخرى

تبدو أهمية الشفافية من خلال ارتباطها ببعض المفاهيم، التي تدور في مدارها وتقترب منها وتتداخل مع بعض مدلولاتها، ومنها ما يبتعد عن فلكها و يشكل نقيضاً لها.

وفيما يلي، سوف نبحث في هذه المفاهيم وفقاً للآتي:

الفرع الأول: العلاقة بين الشفافية والنزاهة:

أولاً: مفهوم النزاهة:

النزاهة "هي البعد عن الشر، والنزاهة هو كريم الخلق البعيد عن اللؤم"¹⁰

وقد عُرِّفت النزاهة في المجال الحكومي بأنها: "منظومة القيم والمسؤولية للحفاظ على

الموارد والممتلكات العامة واستخدامها بكفاءة"¹¹

كما تعرّف النزاهة بأنها: "الطريقة التي تسير بها الأمور بطريقة منسجمة مع القيم

والأخلاقيات القويمة في اتجاه واضح."¹²

(10) د. محمد علي الكعبي، وآخرون، شفافية الضريبة، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمكافحة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، العراق، بغداد، 2008.

(11) علي محسن العلاق، بناء نظام الشفافية والنزاهة في العراق، ندوة المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية- العراق-23-2-2005، ص30

(12) أحمد صقر عاشور، وآخرون، المؤتمر الأول في مجال النزاهة والشفافية والمساءلة الإدارية، المنظمة العربية للتنمية، الأردن، 2001، ص56

مما تقدم، يمكن أن نعرف النزاهة بأنها: ما تأصل لدى الفرد من قواعد، وتشمل الصدق والأمانة وعدم الإضرار بالآخرين، وهي عكس الفساد والانحراف وسوء استخدام السلطة.

ثانياً: العلاقة الوثيقة بين الشفافية والنزاهة:

هناك علاقة وثيقة بين المصطلحين، تبدو واضحة وجلية من خلال الآتي:

- النزاهة تعزز مفهوم الشفافية من خلال الحد من الفساد الإداري والمالي.
 - النزاهة تنمي القدرة لدى الأشخاص على الوضوح في التعامل.
 - إن العلاقة بين الشفافية والنزاهة هي علاقة طردية تكاملية، فكلما ازدادت نزاهة الأشخاص داخل أي مؤسسة أو منظومة، ازداد الوضوح و الشفافية بالعمل واتسم العمل بالوضوح والمصادقية وبالتالي؛ كُُلِّ العمل بالنجاح.
- وعلى الرغم من التقارب بين مفهومي النزاهة والشفافية إلا أن الأول يتصل بقيم أخلاقية معنوية، بينما يتصل الثاني بنظم وإجراءات عملية تؤدي إلى النزاهة في التعامل مع الغير.

الفرع الثاني: الشفافية والديمقراطية وحقوق الإنسان:

أولاً: العلاقة بين الشفافية والديمقراطية:

من الضروري تحديد مفهوم الديمقراطية، ليتسنى لنا معرفة العلاقة بينها وبين الشفافية.

فالديمقراطية مفهوم سياسي واجتماعي، وتعني أن يحكم الشعب نفسه بنفسه عن طريق ممثلين عنه، فالشعب هو مصدر السيادة والسلطة.

وللديمقراطية قوة هائلة في تحريك المجتمعات الإنسانية، فهي أرضية خصبة لكي يعي الناس مكانتهم وحقوقهم وواجباتهم والتعبير عن ما يريدون، فهي ترسخ الحرية والكرامة والإبداع للمواطنين، ولعل من أهم صور التعبير عنها أن للشعوب الحق في اختيار حكامهم عن طريق الانتخاب، ومن واجب هؤلاء العمل لمصلحة المحكومين، لذا يجب اطلاعهم على جميع السياسات التي يطبقونها في سبيل تحقيق مصالحهم، واستفتاءهم في أمور مهمة في حياتهم ومصيرهم.

أما الشفافية فهي إحدى الركائز الأساسية التي تقوم عليها الديمقراطية، التي تعزز وتطور مفاهيمها، وتقوي قواعدها ولبناتها، وبغياها تذهب الديمقراطية أدراج الرياح، وتضيع معها حقوق الإنسان ، وتفرغها من محتواها فتصبح شعارات دون مضمون ، وتُكرس مفاهيم الديكتاتورية والعنف بحق المواطن.

ثانياً: العلاقة بين الشفافية وحقوق الإنسان:

إن الشفافية داعمة لحقوق المواطنة ومرتبطة أشد الارتباط بحقوق الإنسان الأساسية، فمن حق المواطن أن يحصل على معلومات كافية وافية حول المعاملات والإجراءات المرتبطة بمصالحه، حيث أكدت المادة(19) من الإعلان العالمي لحقوق الإنسان

على أن:"¹³

(13) الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، الصادر عام 1948، الجمعية العامة للأمم المتحدة، راجع الموقع الإلكتروني www.un.org على شبكة الانترنت: تاريخ الدخول 2014-8-30.

(لكل شخص الحق في حرية الرأي والتعبير، ويشمل هذا الحق حرية تبني واعتناق الآراء دون أي تدخل، واستيفاء الأشياء والأفكار وتلقيها وإذاعتها بأية وسيلة دون التقيد بالحدود الجغرافية)، فلا يمكن ممارسة هذا الحق دون توفير المعلومات اللازمة لذلك من الحكام ومؤسسات الحكم، فتعدُّ الشفافية الوعاء الضروري لممارسة الحقوق السابقة، وهي من الحقوق الفردية والجماعية للإنسان، وبالتالي لا يمكن تعزيز ممارستها دون تأمين الشفافية في العلاقة بين الحاكم و المحكومين.

وجاء أيضاً في المقرر الخاص بلجنة حقوق الإنسان¹⁴ (إن حق طلب المعلومات والحصول عليها وبثها يفرض على الدول موجب تأمين الوصول إلى المعلومات)¹⁵ "15".

الفرع الثالث: العلاقة بين الشفافية وكل من المساءلة و الفساد:

لتوضيح هذه العلاقة لابدّ من البحث في علاقة الشفافية بكل من المساءلة والفساد

أولاً: العلاقة بين الشفافية والمساءلة:

لمعرفة طبيعة هذه العلاقة لابدّ من توضيح معنى المساءلة وأنواعها وفق ما يلي:

1- ماهية المساءلة:

يرجع مصطلح المساءلة إلى لفظ الحساب، ويعني مضمون هذا اللفظ أن الشخص لا يعمل لنفسه فقط بل هو مسؤول أمام الآخرين.

(14) الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، المرجع السابق.

(15) المقرر الخاص: هو وثيقة صادرة عن لجنة حقوق الإنسان.

ويعرّف برنامج الأمم المتحدة الإنمائي المساءلة على أنها: "الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتعريف واجباتهم والأخذ بالانتقادات التي توجه لهم وتلبية المتطلبات المطلوبة منهم".¹⁶

والمساءلة تعني: قدرة أجهزة الدولة على محاسبة الأشخاص الذين عهدت إليهم بالوظائف في حالة الإخلال بوظائفهم أو محاسبة المسؤول في وحدة ما عن الأعمال التي يقوم بها الموظفون الذين هم تحت مسؤوليته، عن طريق أجهزة وسلطات مستقلة عن الجهاز الحكومي التنفيذي.

2-أنواع المساءلة:

أما فيما يتعلق بأنواع المساءلة فتنقسم إلى:

أ-المساءلة الشعبية وهي مساءلة الشعب لممثليه عند الانتخابات

ب-المساءلة السياسية وهي مساءلة أعضاء البرلمان للحكومة

ج-المساءلة القضائية وهي مساءلة مرتكبي الجرائم عموماً أمام الجهات القضائية المختصة.

(16) برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.undp-pogar.org. تاريخ الدخول 30-2014-8.

3- علاقة الشفافية والمساءلة والمحاسبة:

مما تقدم نستنتج أن :

1- الشفافية لا يمكن أن تكون هدفاً بحد ذاته، و إنما هي وسيلة من الوسائل التي تساعد وتعزز في عملية المحاسبة والمساءلة.

2- المساءلة والمحاسبة" لا يمكن أن تتم بصورة مناسبة وفاعلة دون ممارسة

الشفافية"¹⁷.

فالعلاقة بينهما طردية وموضوعية، فتوفير المعلومات يعد شرطاً ضرورياً لتحقيق الشفافية، ولكنه غير كافي لتوفير نظام مساءلة فعالة دون توفير أجهزة كفؤة وفعالة ومستقلة للقيام بذلك، ويكون توفر الشفافية والمساءلة في المجتمع شرطاً ضرورياً لتحويل مبدأ المواطنة إلى واقع ملموس لتكون الضامن الاساسي لتعزيز الديمقراطية وترسيخ قيمها بالمجتمع.

ثانياً: العلاقة بين الشفافية والفساد:

من الواضح أن هنالك علاقة وثيقة بين الشفافية والفساد، وهي علاقة عكسية، فكلما توفرت عناصر الشفافية أمكن الابتعاد عن الوقوع في فرص الفساد، ولتوضيح ماهية العلاقة بينهما لابدّ من تعريف الفساد ومعرفة أنواعه.

(17) د. علي الصاوي- ماهية المساءلة والشفافية ودورهما في تعزيز التنمية الإنسانية-2009-مرجع سابق،ص55

1- ماهية الفساد:

الفساد لغةً، يعني: التلف والعطب والاضطراب وإلحاق الضرر بالآخرين، كما يعني تدهور التكامل والفضيلة ومبادئ الأخلاق.

ويقال "أفسد الشيء أي أساء استعماله أو أثلفه، (فَسَدَ) الشيء فساداً فهو فاسد، والمفسدة ضد المصلحة".¹⁸

ويعرّف الفساد اصطلاحاً بأنه: "سلوك غير سوي ينطوي على قيام الشخص باستغلال مركزه وسلطته في مخالفة القوانين واللوائح والتعليمات بتحقيق منفعة لنفسه أو لذويه من الأقارب والأصدقاء على حساب المصلحة العامة".¹⁹

أما صندوق النقد الدولي فقد عرّف الفساد بأنه "استغلال السلطة لأغراض شخصية خاصة سواء الاتجار بالوظيفة، ابتزاز، محاباة، إهدار للمال العام".²⁰

2- أنواع الفساد:

وللفساد أنواع عديدة نذكر منها:

أ- **الفساد السياسي:** وهو الذي يتعلق بمجمل الانحرافات السياسية والمخالفات التي تصدر من قبل الأحزاب السياسية والنخب السياسية للقواعد والأحكام التي تنظم العمل السياسي في الدولة.

(18) الرازي، محمد بن أبي بكر بن عبد القادر، "مختار الصحاح" مرجع سابق، ص503

(19) معاوية العاني وآخرون، تفسير مفهوم الشفافية في محيط بيئة دولية، مرجع سابق، ص143.

(20) دليل الإدارة العامة، منشورات المشروعات الدولية، مرجع سابق، ص33.

ب-**الفساد المالي:** ويتمثل بمجمل الانحرافات المالية، ومخالفة القواعد والأحكام المالية التي تنظم سير العمل المالي في أجهزة الدولة كافة، ومخالفة التعليمات الخاصة بأجهزة الرقابة المالية.

ج-**الفساد الإداري:** يتعلق بمظاهر الفساد والانحرافات الإدارية والوظيفية أو التنظيمية، وتلك المخالفات التي تصدر عن الموظف العام أثناء تأديته لمهام وظيفته في منظومة التشريعات والقوانين والضوابط ومنظومة القيم الفردية.

وتعرّف منظمة الشفافية العالمية الفساد الإداري بأنه " (إساءة استخدام السلطة العامة لتحقيق كسب خاص)."²¹

د-**الفساد الأخلاقي:** وهو المتمثل بمجمل الانحرافات الأخلاقية والسلوكية المتعلقة بسلوك الفرد الشخصي وتصرفاته.

وعلى ذلك تتعدد مظاهر الفساد وصوره ، حيث لا يمكن حصرها بشكل دقيق، كما تختلف باختلاف الجهة التي تمارسه أو المصلحة التي يسعى لتحقيقها، فقد يمارسه فرد أو جماعة أو مؤسسة خاصة أو رسمية أو أهلية، وقد يهدف لتحقيق منفعة مادية أو مكسباً سياسياً أو اجتماعياً ، وقد يكون الفساد فردياً يمارسه الفرد بمبادرة شخصية دون التنسيق مع أفراد أو جهة أخرى، وقد تمارسه مجموعة بشكل منظم ومنسق ويشكل هذا أخطر أنواع الفساد سياسياً ومالياً واجتماعياً.

(21) منظمة الشفافية العالمية : راجع الموقع الآتي على شبكة الانترنت www.transparency.org. تاريخ الدخول 2014-8-30.

ومهما تعددت مكونات الفساد وأسبابه، فإن اللغة التي تعبر عنه واحدة، ونتائج تصب في وعاء واحد ألا وهو الهدر للموارد المالية للمجتمع والدولة.

3- علاقة الشفافية بالفساد:

مما تقدم:

- إن غياب الشفافية وتكريس الضبابية والغموض في العمل الإداري أو المالي هي إحدى أهم الأسباب التي تؤدي لظهور الفساد واستشرائه.
- إن العلاقة ما بين الفساد والشفافية هي "علاقة عكسية فكلما قلت الشفافية زاد الفساد وكلما زادت معايير الشفافية في العمل الإداري أو المالي قلت نسبة الفساد".²²

وبالتالي للشفافية دور كبير في مكافحة الفساد بكافة أشكاله وحماية المال العام والمصلحة العامة.

و يعدُّ الفساد المالي والإداري نتيجة حتمية وطبيعية لقلة الشفافية لدى عمل المسؤولين وعمل الأجهزة الادارية للدولة بشكل عام.

(22) مفوضية النزاهة العراقية: راجع الموقع الآتي على شبكة الانترنت alnazahahotline@yahoo.com. تاريخ الدخول 2014-8-30.

المطلب الثالث

العلاقة بين الشفافية و العلوم الأخرى

هناك تداخل وارتباط وثيق بين الشفافية كمفهوم وبين العلوم السياسية و الإدارية والمالية ، حيث يعدُّ عنصر الشفافية والنزاهة في هذه العلوم مهماً للغاية، وافتقارها له من شأنه أن يبعدها عن دائرة الغرض الأساسي لها، كما يفرِّغها من محتواها الرئيسي.

الفرع الأول: العلاقة بين مفهوم الشفافية وعلم الإدارة العامة:

تتمتع الإدارة العامة في العصر الحديث بأهمية خاصة كونها تهدف إلى تحقيق غايات النظام القائم في المجتمع، وتقوم بتعبئة الموارد البشرية والمادية المتاحة، وتحريكها نحو تحقيق أهداف معينة.

كما يعرفها آخرون بقولهم: "نقصد بالإدارة التنبؤ والتخطيط والتنظيم والقيادة والتنسيق

والرقابة" ²³

تعدُّ العلاقة بين الشفافية والإدارة العامة متكاملة ومتداخلة إلى حد كبير، وقد أصبحت

شرطاً أساسياً وعنصراً فعالاً في العمليات الإدارية والتنظيمية، " فإذا ما رغبت مؤسسة إدارية ما بالارتقاء بمستوى إدارتها إلى مستوى حضاري يسهم بتحسين المستوى الوظيفي لأفرادها وعملها وتحقيق غاية وجودها المتمثل من إشباع الحاجات العامة المتزايدة لأفراد المجتمع؛ عليها إدخال نظم الشفافية والنزاهة في عملها وذلك لتطوير

(23) د. طارق الخير، وآخرون، "مبادئ الإدارة ووظائفها"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، 2004، ص30.

العمل الإداري فيها ، والقضاء على الفقر ورفع مستويات المعيشة لأفراد المجتمع،
والوقاية من الفساد وتحقيق الإدارة الديمقراطية"²⁴.

لذا فإن الشفافية في أعمال الإدارة تعد بحق الطريق إلى التنمية والإصلاح الإداري،
فالمصلحة العامة، وحقوق الأفراد وحياتهم لا تتحقق على نحو دائم وصحيح ومتوافق
مع مبدأ المشروعية إلا في ظل مبدأ عام للشفافية يسود كل أنشطة ووظائف وأعمال
الحكومة وجهازها الإداري.

مما تقدم، نلاحظ أن العلاقة بين الشفافية ومعدلات النمو والتقدم والإصلاح الإداري
والوقاية من الفساد هي علاقة طردية ، فكلما زادت درجة الشفافية والمشاركة في إدارة
الشؤون العامة في بلد ما، ارتفعت معدلات النمو والتنمية والتقدم وحقوق الإنسان،
واستطاع الشعب أن يصل بخطوات وأزمنة سريعة إلى مستوى نمو وتنمية أفضل،
وعلى العكس من ذلك ، فإن قلة الشفافية في إدارة الشؤون العامة، تكبل العقول
وتفوض الإمكانات، وتهدر القدرة على استغلال الموارد البشرية والمادية، وكلما قلت
درجة الشفافية في أنشطة ووظائف وأعمال الإدارة، كلما تعثرت إدارة التنمية وكبا
الاقتصاد، وانتشر الفساد وأخفقت الإدارة في أداء وظائفها وأعمالها ، وكل ذلك ينعكس
على القواعد المنظمة لعلاقة الأفراد بالسلطة التنفيذية في معرض قيامها بوظائفها، أي
ينعكس على قواعد القانون الإداري التي تبين ذلك.

(24) دليل الإدارة العامة، منشورات مركز المشروعات الدولية،(cipe)، مرجع سابق،ص144.

وبيعمل مركز المشروعات الدولية (cipe) على تعزيز الديمقراطية حول العالم، من خلال الإصلاح الاقتصادي
الموجه للسوق، والمركز جزء من من غرفة التجارة الأمريكية في العاصمة واشنطن، ولا يهدف لتحقيق الربح،
وهو أحد أربعة معاهد تخصيصية للصندوق الوطني للديمقراطية في واشنطن، وقد دعم المركز ألف مبادرة
محلية في أكثر من مائة دولة نامية، وتعامل فيها على مدى 25 عاماً.

الفرع الثاني: العلاقة بين الشفافية وعلم السياسة:

العلاقة بين العلوم السياسية والشفافية هي علاقة تبادلية، كما تعكس الشفافية اتجاهات النظام السياسي، وتعدُّ في الوقت ذاته أداة من أدوات تحقيق أهدافه.

فشفافية الدولة في أعمالها هو عمل سياسي في حد ذاته، تعبر فيه الدولة بكافة سلطاتها عن سياستها وأدوات تنفيذها، فالسلطة التشريعية تعبر عن ذلك عبر الصلاحيات الواضحة التي تمارسها بموجب أحكام الدستور من أجل قيامها بوظيفتها المتمثلة في إقرار القوانين، والرقابة على تنفيذها بوضوح وفعالية، والسلطة التنفيذية تعبر عن ذلك من خلال تمكينها المواطنين من اطلاعهم على برنامج أعمالها في سبيل تحقيق رغباتهم وحاجاتهم باستمرار، والسلطة القضائية تعبر عن ذلك من خلال حسن تطبيق القواعد القانونية التي تؤدي إلى تحقيق العدالة بين المتقاضين.

وكما يقول الرئيس الرابع للولايات المتحدة الأمريكية جيمس ماديسون "إن الحكومة التي لا تتيح المعلومات للكافة، أو الوسائل للحصول عليها ليست حكومة ديمقراطية، وإنما هي ملهاة أو مأساة أو كلاهما معاً".²⁵

الفرع الثالث: العلاقة بين الشفافية وعلم المالية العامة:

تعدُّ العلاقة بين الشفافية وعلم المالية العامة وثيقة وقوية، ويتجلى بشكل واضح من خلال الغرض الأساسي لعلم المالية العامة المتمثل بجباية الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وتوزيع العبء المالي بصورة عادلة بين المكلفين، وبدون الشفافية في التشريع المالي سواء في صرف النفقات العامة أم في جباية الإيرادات، وقيامه بدوره

(25) برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، مرجع سابق، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.undp-pogar.org تاريخ الدخول 2014-8-30.

في إعادة توزيع الدخل والثروة يفقد النظام المالي استقراره فضلاً عن التأثير السلبي على الغرض الأصلي لهذا العلم، وعلى الأدوار التي أصبح يلعبها هذا العلم في العصر الحديث، وخاصة من الناحية الاقتصادية والاجتماعية.

وشفافية المالية العامة تتطلب "إتاحة المعلومات المالية الشاملة للجمهور سواء في إعداد موازنة الدولة أو تنفيذها ومناقشتها والإبلاغ بنتائجها، والرقابة على التنفيذ، وكذلك بيان نوايا الحكومة الاقتصادية والمالية العامة في المدى المتوسط، وكذلك الإفصاح عن مجموع الإيرادات ومجموع المصروفات والفائض أو العجز أو الدين العام مع التأكيد على صحة المعلومات وجودة البيانات المالية، وقيام أجهزة عليا مستقلة عن الحكومة بالرقابة والمحاسبة، والمراجعة لكافة التصرفات المالية لأجهزة الحكومة المركزية واللامركزية ضمن عمليات الرقابة المالية هو الذي يضمن سلامة تطبيق سياسات المالية العامة وشفافيتها وتطويرها".²⁶

يتضح مما سبق أن الشفافية هي محور وآلية العمل السليمة لأي علم أو عمل فالعلوم السابقة تتطلب عمل، وهذا العمل يتطلب شفافية ، والشفافية بالنتيجة هي إعراب لهذا العمل وترجمة صادقة لهذا العلم.

(26) ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة-صندوق النقد الدولي-2007-راجع الموقع الآتي على شبكة الانترنت: www.imf.org. تاريخ الدخول 2014-9-22.

المبحث الثاني

العلاقة بين الشفافية والمنظومة الضريبية

قبل الحديث عن مفهوم الشفافية الضريبية، لا بدّ أولاً من بيان ماهية الضريبة وخصائصها.

لم تتعرض التشريعات الوضعية لتعريف الضريبة، إلا أن الفقهاء اجتهدوا في تعريفها. ومهما اختلفت تعريفات الضريبة إلا أن مفهومها يصب في قالب واحد وهو أن الضريبة فريضة مالية أو تأدية نقدية إلزامية تضامنية تقتطعها الدولة، أو إحدى الجهات العامة بصورة نهائية ومباشرة، ودون مقابل، وتستخدمها وسيلة لتحقيق أهدافها العامة. وهذا المفهوم يبين خصائص الضريبة الأساسية بأنها التزام نقدي، وفريضة جبرية، تفرض بلا مقابل، ونهائية ووسيلة مالية لتحقيق أهداف الدولة العامة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من أجل تحقيق المنفعة العامة لكافة المواطنين، وهذا يعني أن للضريبة أكثر من دور في العصر الحديث، فكانت في عصر المالية التقليدية ذا دور مالي فقط، يتمثل في تكافل كافة أفراد المجتمع كل حسب قدرته على الدفع في تمويل الانفاق العام، وأصبحت في عصر المالية الحديث بدءاً من ثلاثينيات القرن الماضي، تلعب إضافةً إلى الدور السابق دوراً مساهماً ومتدخلاً في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، للمساهمة في حل المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي يعاني منها المجتمع المفروضة فيه الضريبة، وهذا الدور هو الذي جعلها أهم إيرادات من إيرادات الدولة.

وهذا الدور للضريبة لا يمكن القيام به من قبل الأنظمة الضريبية ، دون إدراج مفهوم الشفافية في مختلف أركان النظام الضريبي وعناصر البيئة الضريبية في المجتمع الضريبي، لذلك لابد من توضيح العلاقة بين مفهوم الشفافية والمنظومة الضريبية في المجتمع من خلال المطالب الثلاثة الآتية:

المطلب الأول: التكامل بين الشفافية وقواعد الضريبة

المطلب الثاني: أهداف شفافية الضريبة.

المطلب الثالث: أسباب غياب ثقافة الشفافية والمساءلة في النظام الضريبي.

المطلب الأول

التكامل بين الشفافية وقواعد الضريبة

قبل الخوض في مفهوم الشفافية الضريبية لابد من التحدث عن قواعد فرض الضريبة منذ أن جمعها وتحدث عنها العالم آدم سميث في كتابه ثروة الأمم عام 1766م ، وذلك من أجل معرفة دور تطبيق هذه القواعد في إظهار مفهوم الشفافية الضريبية الحديث نسبياً.

الفرع الأول: العلاقة بين الشفافية وقواعد فرض الضريبة:

وُضع للضريبة منذ أكثر من مائتي عام قواعد محددة يجب أن يأخذها المشرع الضريبي بالحسبان عند فرض الضريبة، وتمثل هذه القواعد الأسس التي لابد من الأخذ بها كلما أمكن في عملية فرض الضريبة، و قد وضع هذه القواعد الاقتصادي الانكليزي آدم سميث في كتابه الشهير (ثروة الأمم).

وهناك قواعد أخرى للضريبة مستندة إلى أسس علمية وليس على الأساس التقليدي.

وتعدّ قواعد الضريبة مقياساً يقاس بها سلامة القواعد الفنية لفرض الضريبة من أجل التوفيق بين هدفي الحصيلة والعدالة، و هذه القواعد هي:

أولاً: قاعدة العدالة (المساواة في التضحية):

وهذه القاعدة تعني أن الأفراد غير متساوين في مقدراتهم الاقتصادية لذا يجب أن يعاملوا بصورة مختلفة عن بعضهم بعضاً في تحمل عبء الضريبة ، أي أن تتناسب الضريبة مع قدرتهم على الدفع التي تزداد بازدياد مقدار دخلهم وثروتهم.

فهذه القاعدة تشير إلى الإنصاف وعدم التحيز في توزيع العبء الضريبي على الأفراد، والنظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي تترتب عليه معاملة تقنع أغلبية أفراد المجتمع بعدالته.

إن شعور الفرد بعدالة الضريبة يحفزه على دفع الضريبة كاملة وعدم اللجوء إلى الوسائل التي تؤدي إلى التخلص من عبئها عبر وسائل التهرب المختلفة وهذا ما تتطلبه عملية شفافية فرض الضريبة الواحدة، فضلاً عن ما تتطلبه الشفافية من التشريع الضريبي بشكل عام.

فالإنصاف وعدم التحيز ومراعاة قدرة المكلف الاقتصادية، له عامل نفسي يساعد في ضبط سلوك المكلف ضريبياً، مما يساعد في تحقيق الأهداف التي رسمها المشرع من فرضها.

ثانياً: قاعدة اليقين (الوضوح والدقة):

ويقصد بها أن تكون الضريبة معلومة وصريحة وواضحة بالنسبة للمكلف، فمعدلها ومطرحها واعفاءاتها ووسائل تحققها، ومواعيد جبايتها محددة ومعلومة لكل من المكلف وموظفي الإدارة الضريبية، وأن تكون القرارات والأنظمة والقوانين التي تنظم عملية فرض الضرائب تحت يد المكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة.

فهذه القاعدة تعني أن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح بحيث يفهمها عامة الناس لأن ذلك يؤثر في وفرة الحصيلة الضريبية.

يجب على المكلف أن يعرف المطرح الذي تفرض الضريبة عليه، والمقدار الذي عليه دفعه ووقت أداء الضريبة وغيرها من الأمور المتصلة بعملية فرض الضريبة والتي يجب أن تكون بسيطة وواضحة للمكلف ولموظفي الإدارة الضريبية.

وهناك ارتباط وثيق بين الشفافية وقاعدة اليقين من خلال كون الضريبة واضحة ومعلومة للمكلف، وأن تكون التشريعات والقوانين متاحة للمكلفين من خلال وسائل النشر المعروفة، وأن تكون الضريبة غير مفروضة بصورة كيفية وعشوائية وغامضة، فهذا من صميم مفهوم الشفافية الضريبية التي تقتضي أن تكون الضريبة مرتبطة بمفهوم الثبات والاستقرار الضريبي، فالتحديد الضريبي الواضح بصورة مسبقة وفي وقت مناسب للمكلف يحقق الشفافية الضريبية المفقودة في العديد من الأنظمة الضريبية وحتى المتطورة منها.

ثالثاً: قاعدة الاقتصاد:

يقصد بها خفض التكلفة الإدارية لعملية تحقق وجباية الضريبة، وأن تتجنب معوقات الروتين والتعقيد التي من شأنها تحميل الإدارة المالية نفقات باهظة في سبيل جبايتها،

وأن تكون نفقات جباية الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع حصيلتها قدر الإمكان وإلا يصبح فرضها بلا جدوى مالية، وذلك عندما تصبح تكاليف الجباية أكثر مما يعود على الإدارة الضريبية من حصيلته.

ويبدو ارتباط هذه القاعدة بالشفافية من خلال:

أن أهداف شفافية الضريبة هو خفض التكاليف الناجمة عن الإجراءات الإدارية المرافقة لاعتراض المكلف، فتتكاثر هذه القاعدة مع الشفافية في وفرة الحصيلته والقضاء على الروتين والتعقيد والإسراف والمبالغة في نفقات الجباية الضريبية سواء فيما يتعلق بنفقات عمال وموظفي الضرائب أو نفقات وسائل التحصيل.

رابعاً: قاعدة الملائمة:

يجب أن تتلاءم أحكام فرض الضريبة مع ظروف وأوضاع المكلفين من حيث:

1- اختيار المطرح الضريبي

2- أسلوب تحديد المطرح الضريبي

3- كيفية جباية الضريبة وموعدها وإجراءاتها

وترتبط قاعدة الملائمة بالشفافية من خلال الآتي:

إن مراعاة أحوال المكلفين وظروفهم المعيشية، يحسن العلاقة بين الإدارة المالية والمكلف، وهذا بدوره له أثر كبير في نفسية المكلف، وهذا ما تتطلبه الشفافية الضريبية للحد من عملية التهرب الضريبي، و شفافية الضريبة تتطلب أن تنتظم أحكام فرض الضريبة على نحو يتلاءم مع أحوال المكلفين ونفسياتهم، سواء من حيث اختيار مطرح الضريبة وأسلوب تحديده، أو من النواحي المرتبطة بكيفية الجباية،

فميعاد تحصيل الضريبة يجب أن يكون في الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله كلما أمكن ذلك.

الفرع الثاني: مفهوم الشفافية الضريبية:

للقوف على مفهوم الشفافية الضريبية يمكن تقسيم هذا المفهوم إلى شفافية المشرع أو التشريع الضريبي تجاه المكلف، وبين شفافية المكلف تجاه الإدارة الضريبية، أي الوضوح في التعامل من قبل كل طرف من أطراف العلاقة الضريبية تجاه الآخر.

أولاً: شفافية المشرع والتشريع الضريبي تجاه المكلف والإدارة الضريبية:

وتعني عرض المشرع للقواعد الفنية لفرض الضريبة بدءاً من تحديد مطرح الضريبة، وتحديد معدلها، وتحديد القواعد التي تؤدي إلى معرفة الأرباح الصافية، واعفاءاتها بدقة ووضوح، إضافة إلى الالتزامات الملقاة على عاتق المكلف في إطار إجراءات التحقق والجبابة بوضوح تام، بحيث يؤدي إلى زيادة قدرة الإدارة الضريبية على القيام بواجباتها تجاه المكلف وزيادة قدرة المكلف على القيام بواجباته في الأوقات التي حددها المشرع، مما يؤدي بدوره إلى زيادة قدرته على معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليه بوضوح تام دون اختلاف، ويجب بالمقابل نشر وإعلام الإدارة المالية عن القوانين واللوائح المعمول بها لكل المواطنين والموظفين العاملين لديها والجمهور عموماً، على أن لا تشوب تلك القوانين واللوائح أي غموض في تحديد كل القواعد الفنية التي تؤدي في النهاية لمعرفة مقدار الضريبة"²⁷.

(27) حسام فايز الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجبابة، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.

فكلما كانت القواعد الفنية لفرض الضريبة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية واضحة ودقيقة للمكلفين؛ أدى ذلك إلى زيادة قدرتهم في معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم، مما يساعد على التقليل من العبء النفسي للضريبة عليهم، ويحول دون ردة فعل سلبية في سلوكهم تجاهها وهذا يؤثر بدوره إيجاباً على الحصيلّة الضريبية.

ثانياً: شفافية المكلف تجاه الإدارة الضريبية:

تعني الطريقة أو الأسلوب التي تمكّن المكلف من عرض مقدرات دخله أو أرباحه على الإدارة الضريبية بصورة واضحة لا لبس فيها ولا غموض وذلك عن طريق ممارسة الإفصاح السليم عبر قوائم مالية تبين ماله وما عليه، والقيام بواجباته المفروضة عليه من أجل مساعدة الإدارة الضريبة في معرفة المطرح الضريبي وبالتالي؛ معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليه في الأوقات التي يحددها المشرع، لتقديم الإقرار مع الوثائق التي يطلبها المشرع منه ليتأكد من صدقه، وعدم إتباعه الأساليب الملتوية للتهرب من دفع الضريبة عبر ممارسات شتى للتمويه عن مقدار أرباحه الصافية أو دخوله أو المطرح الضريبي الذي يفرض عليه الضريبة عموماً، عن طريق تقديم تلك الإقرارات بشكل لا يطابق الواقع.

ثالثاً: شفافية الإدارة الضريبية تجاه المكلف:

وتتطلب توافر الأمور الآتية:

- 1- مراعاة تقييم الأداء لجميع موظفي الإدارة الضريبية بصورة مستمرة، وأن يكون اختيار وتعيين موظفي الضرائب على أسس ومعايير واضحة، بعيدة عن المحسوبية والمحاباة.

2- توضيح الحقوق و الواجبات للمكلفين وتوفير الآليات الواضحة للوصول إليها، والعمل بنظام البرامج الإعلامية والمنشورات والملصقات حتى تكون واضحة لكل.

ويتمحور مفهوم شفافية الضريبة²⁸ " حول كيفية توفير البيئة المناسبة التي تسمح للمكلف بالاطلاع على القوانين والتعليمات وإجراءات المحاسبة، وكل ما يتعلق بعملية تقدير واستقطاع الضريبة وذلك عن طريق رسائل النشر المعتمدة التي تقوم بها الإدارة المالية، وخلق مناخ ملائم للمكلف للكشف عن دخله بنزاهة ووضوح، وممارسة سليمة في إفصاحه الضريبي.

مما تقدم، نلاحظ أن الشفافية الضريبية هي عملية مركبة ومتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية، ولا يمكن بحال من الأحوال أن ترتبط بجهة واحدة من الجهات المتعلقة بتنفيذ القوانين الضريبية (مكلف - إدارة ضريبية)، فإذا ارتبط تطبيق مفهوم شفافية الضريبة بجهة دون أخرى، فقدت شفافية الضريبة أهدافها واختل مفهومها ولن نستطيع الوصول إلى تطبيق عادل وسليم لقواعد فرض الضريبة.

فلو أن المكلف التزم بواجبه الضريبي ولم يتهرب من دفع الضريبة، ولكنه اصطدم بسوء تطبيق في القانون الضريبي أو بفساد الجابي أو الموظف أو بازدواج ضريبي نتيجة سوء صياغة في القانون، فسوف تنشأ بالتالي علاقة غير متكافئة في المصادقية بين الطرفين وسيحاول المكلف لاحقاً تعديل هذه العلاقة غير المتوازنة إلى ممارسات فاسدة منه في سبيل التملص من دفع الضريبة، التي يعتقد أنها غير عادلة أو ناتجة عن فهم خاطئ للنصوص أو تفسير خاطئ، مما يمنحه المبرر الأخلاقي لتلك الممارسات الفاسدة.

(28) محمد علي الكعبي وآخرون، شفافية الضريبة، مرجع سابق، ص33

لذا يمكن القول: أن القواعد الأساسية لفرض الضريبة تتكامل مع مضمون شفافية الضريبة و تسهم في تحقيق بعض أهداف الشفافية الضريبية التي سندرسها في المطلب الآتي.

المطلب الثاني

أهداف شفافية الضريبة

حتى نتعرف على أهداف شفافية الضريبة، يعدُّ ضرورياً الحديث عن أهداف الضريبة الأساسية.

الفرع الأول: أهداف الضريبة:

أولاً: هدف مالي:

إن الغرض الأساسي من فرض الضريبة هو الحصول على الأموال اللازمة لتغذية الخزينة العامة، لذلك في أي نظام ضريبي يجب أن يتحقق هدف وفرة الحصيلة ؛ و حتى يتحقق ذلك يجب أن تتسم الضريبة بالآتي:

1- الشمولية: أي أن تطال الضريبة جميع القادرين على أدائها دون استثناء، وهناك شمول شخصي يكلف بموجبه جميع الأشخاص بالضريبة دون استثناء، وشمول مادي ويشمل سائر أموال الشخص المنقولة وغير منقولة ، أي أن تصيب الضريبة سائر أنواع الدخول سواء المتغيرة من زراعية وصناعية وتجارية ومالية، أو الثابتة من رواتب وأجور ورأس المال وكامل الثروة، إضافةً إلى الضرائب على الانفاق الاستهلاكي.

2-وضوح الضريبة:

تؤدي التشريعات الضريبية الواضحة والنصوص القانونية المحددة دوراً مهماً في تحقيق حصيلة ضريبية وافرة، أي أن فهم الأفراد للنصوص القانونية النازمة للضريبة يعدُّ الركيزة الأساسية لحل معظم مشاكل التشريع الضريبي التي تنشأ عن الغموض والالتباس في تعدد التفسيرات والاختلاف بين الإدارة والمكلف، التي يمكن أن تؤخر عملية التحصيل، إضافة إلى الاختلاف على مقدار الضريبة الذي يؤثر في وفرة الحصيلة.

3-الاعتدال في معدل الضريبة:

إن المغالاة في معدل الضريبة يعد سبباً رئيساً من أسباب التهرب الضريبي لأن المعدلات الضخمة أولاً تقضي على الحصيلة الضريبية، وثانياً الضرائب المرتفعة جداً تأكل مطرحها.

4-مرونة الضريبة:

و تعني قابلية الضريبة للمحافظة على مطرحها أو وعائها عند رفع معدلها، وهذه المرونة تتعلق بالمشروع الضريبي الذي يتحكم بها لكي يحافظ على وفرة الحصيلة.

5-الاقتصاد في نفقات الجباية والتحصيل، فلا بدّ من تخفيض نفقات الجباية كي تبقى حصيلتها النهائية وافرة ومجدية من فرضها.

6-جعل الضريبة غير منظورة كي لا يشعر المكلف بعبئها أو ثقلها النفسي، فيتهرب

منها فيؤثر سلباً على الحصيلة.²⁹

(29) د. يوسف شباط، المالية العامة والتشريع المالي، مرجع سابق، ص241.

ثانياً: أهداف اجتماعية:

لعل أهم هدف اجتماعي للضريبة هو تخفيف حدة الفوارق بين الطبقات الاجتماعية وذلك عن طريق إعادة توزيع الدخل القومي لصالح الطبقات الفقيرة داخل المجتمع، فالإجراءات الضريبية تسهم في تحقيق العدالة الاجتماعية وذلك بزيادة القدرة الشرائية للفئات محدودة الدخل، وتقليص الهوة بين هذه الفئات وتلك التي لها مدا خيل مرتفعة، كما تسهم الضريبة في بناء المرافق العامة وإقامة المشاريع الصحية والاستثمارية والتي تعود بالنفع على أفراد المجتمع وغيرها من الأهداف..الخ.

ثالثاً: أهداف اقتصادية:

تتمثل الأهداف الاقتصادية في تحقيق الاستقرار عبر الدورة الاقتصادية عن طريق تخفيض الضرائب أثناء فترة الركود والانكماش، وزيادتها أثناء فترة التضخم من أجل الحفاظ على القدرة الشرائية، وتستخدم الضريبة في بعض الأحيان لتحقيق التوازن الاقتصادي عن طريق حماية الصناعات الوطنية من منافسة الصناعات الخارجية بفرض ضرائب على الاستيراد الخارجي، كما تستخدم الضريبة لتشجيع نشاط وقطاع اقتصادي معين بمنحه حوافز إعفاءات ضريبية معينة لفترة من الزمن، أو كتخفيض سعر الضريبة عليه، ويمكن أن يمتد الأثر الاقتصادي ليس فقط لتحفيز فرع إنتاجي معين، بل إلى الحد من نمو سريع غير مرغوب فيه لقطاع معين من القطاعات الإنتاجية التي ترى السلطة العامة أن زيادة إنتاجها له آثار مضرّة في الاقتصاد الوطني، وغيرها من الأهداف...الخ

رابعاً: أهداف سياسية:

أصبحت الضريبة مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية والاجتماعية العامة، ففرض رسوم جمركية عالية على منتجات بعض الدول وتخفيضها على منتجات أخرى، يعدّ استعمالاً للضريبة لأهداف سياسية، كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة (اليابان والولايات المتحدة الأمريكية)، فالضريبة على المستوى الخارجي تستعمل من أجل تسهيل المعاملات التجارية مع بعض الدول عن طريق منح التسهيلات الجمركية، كما يمكن أن تستعملها الدولة للحد أو مقاطعة منتجات وسلع أخرى من أجل تحقيق أغراض سياسية.

قد يحدث عند تطبيق نظام الضريبة تعارضاً بين الأهداف السابقة مثل التعارض بين الأهداف المالية والأهداف الاجتماعية، أو الأهداف المالية والسياسية، لذا يجب على واضع النظام الضريبي أن يسعى إلى تحقيق التكامل والتنسيق بين الأهداف المتعددة للضريبة وأن يعمل على تحقيق التوازن ويزيل التعارض قدر الإمكان وخاصةً بين الهدف المالي من جهة والاقتصادي والاجتماعي من جهة أخرى، لذلك توصف الضريبة بأنها أداة مالية مركبة، ولكن هذه الأهداف التي يضعها المشرع للضريبة في مجتمع معين، لا يمكن تحقيقها إذا لم يكن هناك شفافية في عملية فرض الضريبة بين المكلف والإدارة الضريبة.

الفرع الثاني: أهداف شفافية الضريبة:

فيما سبق أوضحنا بأن مفهوم شفافية الضريبة هو مفهوم شمولي يشمل كافة أطراف عملية فرض الضريبة ضمن الهيكل الضريبي في الدولة (المشرع ، المكلف ، الإدارة الضريبية).

لذا فإن كل منهم يُسهم بالتضامن في تحقيق أهداف شفافية الضريبة كل حسب دوره في عملية فرض الضريبة.

أولاً: أهداف شفافية الضريبة فيما يتعلق بالمشرع الضريبي:

لتحقيق شفافية الضريبة بالنسبة للمشرع، ينبغي إصدار قوانين واضحة لا لبس فيها ولا غموض، ورفد أي تعديلات لها بشروحات واضحة للمكلفين والعمل على مشاركة المجتمع الأهلي في البحث عن مساوئ قانون ضريبي ما من حيث التطبيق أو إيضاح الثغرات التي تعتري بعض النصوص الضريبية، وذلك من شأنه أن يعزز الثقة بين المكلف والمشرع ويعمل على تحقيق مبدأ التشاركية بينهما في تحقيق الضريبة لأهدافها.

إن حرص المشرع على تحقيق شفافية الضريبة من شأنه أن يطور العلاقة بينه وبين المكلف، كما يُسهم في تعزيز الثقة والمصادقية بينهما وهذا يقود في المحصلة إلى تحقيق الأهداف الآتية:

1-إنعاش السوق المالي³⁰ من خلال تحقيق المصادقية في توفير المعلومات المالية والضريبية³¹

2-زيادة الإيرادات الضريبية من خلال الحد من التهرب الضريبي، نتيجة زيادة اقتناعه بضرورة فرض الضريبة وبمشروعية مقدار الضريبة المفروضة عليه وعدالتها، وهو عامل نفسي يجعل المكلف يحجم عن التهرب أو التخلص من دفع الضريبة.

(30) السوق المالي: هو إحدى أنواع الأسواق التي يقوم فيها المتداولون، والشركات والحكومات بتداول فئات مختلفة من الأصول مثل: السلع، العملات أو الأسهم.

(31) عبد الشخبانه، الشفافية في الخدمة المدنية تجربة ديوان الرقابة والتفتيش الإداري-1998-جدون ذكر دار وعاصمة النشر، ص342.

3- تعزيز الرقابة المالية والإدارية بكل صورها من خلال الدقة والوضوح والتواصل ما

بين المكلف والإدارة المالية وأيضاً الممارسات الإدارية السليمة المعمول بها.³²"

4- جذب الاستثمارات الأجنبية لنقّتها بشفافية ووضوح المشرع الضريبي والمحافظة على الاستثمارات الوطنية، وعدم تسريبها للخارج.

5- تحقيق المصلحة العامة بإزالة العوائق التي تعتري الأنظمة الضريبية من غموض أو سوء في التطبيق أو في إزالة اللبس عن بعض القوانين التي تحتاج لشروحات وتعليمات، ليصبح المكلف قادراً على فهمها والتعامل معها.

6- الحصول على المعاملة الضريبية العادلة والسريعة، وغير التمييزية بين مكلف وآخر.

ثانياً: أهداف شفافية الضريبة فيما يتعلق بالمكلف:

إن شفافية المكلف في التعامل مع الإدارة الضريبية عن طريق عرض مقدرات دخله أو ثروته بكل أنواعها على السلطة المالية من خلال الممارسة السليمة في الإفصاح الضريبي يُسهم في تحقيق العديد من الأهداف، فشفافية الضريبة تسهم في تعزيز الرقابة الذاتية للمكلف وجعله في وضع أفضل لتخطيط نشاطاته وإجراء حساباته بمصداقية وبالتالي سيكون سلوكه أكثر رشداً، ونغلق الأبواب على كل أشكال الفساد والتهرب الضريبي، لأنه بالشفافية يرتفع مستوى وعي المكلف ويتحقق بالتالي امتثال ضريبي أفضل، يتمثل بخضوع المكلف وإقباله الطوعي والذاتي لتأدية الضريبة

(32) علي الشيخ، الشفافية في الخدمة المدنية تجربة وزارة التنمية الإدارية الأسبوع العلمي الأردني الخامس-الجمعية الملكية، المجلد 2، عمان، بدون ذكر لدار النشر، ص 357.

المتوجبة عليه، مما يوفر الجهد والوقت ويشجع المكلفين على مراجعة الدوائر المالية ذاتياً³³.

كما تعمل شفافية الضريبة على تطبيق مبدأ أساسي من المبادئ التي بنيت عليها الضرائب وهي العدالة الضريبية، وبالتالي يطمئن المكلف للضريبة إذا أسهم في جبايتها عن طريق الإفصاح الضريبي السليم عن دخله، لأنه أصبح يثق بالتنظيم المالي والإداري في الدولة³⁴.

وشفافية المكلف تؤدي إلى خفض كلفة فرض الضريبة، وذلك من خلال خفض التكلفة الإدارية الناجمة عن اعتراض المكلف على الضريبة المفروضة والإجراءات الإدارية الأخرى، إضافة إلى تحقيق جباية سريعة للإيرادات الضريبية عند الإقلال من تلك الاعتراضات، كما تسهم شفافية الضريبة بالنسبة للمكلف إلى ترسيخ قيم التعاون وتضافر الجهود ووضوح النتائج، وحيث يكون العمل جماعي تكون المحاسبة أيضاً بشكل جماعي³⁵.

وأيضاً تتحقق الديمقراطية التي توفر الفرص الملائمة لممارسة الشفافية وفتح الأبواب أمام المساءلة والمحاسبة، الناتجة عن قيام شراكة حقيقية بين المواطنين والحكومة لتحقيق الشفافية الضريبية.

(33) هاني محمد شبيطة، حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2006.

(34) تجربة وزارة التنمية الأردنية في تطبيق الشفافية، ورقة مرجعية حول الفساد، 2001، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.undp-pogar.org. تاريخ الدخول: 2014-9-25.

(35) عبد الله العليان وآخرون، الشفافية في الخدمة العامة- المفاهيم ومعاييرها وأثرها في الخدمة المدنية- ديوان الخدمة المدنية- الأسبوع العلمي الأردني الخامس- الجمعية الملكية- المجلد 2- 2004- الأردن، عمان، ص 299.

ثالثاً: أهداف شفافية الضريبة فيما يتعلق بالإدارة الضريبية:

يؤدي موظفي الإدارة الضريبية من جباة أو محققين أو مراقبين دوراً وسيطاً في تحقيق العملية الضريبية، وذلك من خلال القيام بواجباتهم المنصوص عليها في القانون في معرض تحقق وجباية الضريبة من المكلف لخزينة الدولة، وقد يُمنحوا صلاحيات واسعة في عملهم في بعض الأنظمة الضريبية، وهذا بدوره يؤثر سلباً على مفهوم الشفافية الضريبية المطلوبة.

ففي بعض البلدان يأخذ الموظف المالي أو جهات التحصيل الضريبي دور المشرع الضريبي، فضلاً عن التلاعب بمقدار الضريبة زيادةً أو نقصاناً، لاعتبارات شخصية أو مادية مسبباً بذلك فساداً ضريبياً وملحقاً الأذى بالإدارة الضريبية، وذلك نتيجة غياب الوضوح في تلك القواعد ومنحه سلطان دون رقيب.

إن تطبيق مفهوم شفافية الضريبة، يؤدي إلى تقليل دور الموظف المالي والحد من تصرفاته غير النزيهة، ويخلق بيئة مالية شفافة، تحقق الأهداف الآتية:

1- الحد من الفساد الإداري، لأن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في القضاء على الفساد الإداري، فلا يستطيع موظف السلطة المالية أن يتلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على إطلاع بالقوانين والتعليمات المالية، وكانت هذه القواعد من الوضوح بحيث يسهل عليه فهمها.

2- تطبيق مبدأ المساءلة والرقابة على الموظف وتسليط الضوء على أخطائه.

3- إمكانية استخدام نظام فعال للاعتراض على الضريبة المفروضة، إدارياً وقضائياً؛ لضمان تحقيق المساءلة المالية والقضائية للموظف المالي وجهات الجباية الضريبية.

4-القضاء على الروتين والتعقيد والتشعب والعشوائية في المعاملة الضريبية من خلال تبسيط العمل الإداري وتقليل الانحراف والتجاوزات وتحسين السلوكيات الإدارية والمالية

5-العمل على تهيئة بيئة عمل صحية بين الموظفين وجهات جباية الضريبة عن طريق تحقيق الرضا الوظيفي، فلا شك أن الموظف الذي يتحقق له الرضا الوظيفي سوف يكون أكثر حرصاً من غيره على الالتزام بالممارسات الإدارية السليمة والابتعاد عن الممارسات الفاسدة.

6-الحرص على التطبيق السليم للقوانين والأنظمة الضريبية، وإبراز الثغرات القانونية في النظام الإداري والمالي للدولة ، والعمل على سدها من خلال تطوير واقتراح القوانين التي تكفل النزاهة والشفافية والمساءلة.

7- رفع الغبن والتجاوز الذي يصيب المكلفين من خلال تحديد الصلاحيات بدقة للمقربين وللموظفين الماليين.

نستنتج مما سبق:

أن تطبيق شفافية الضريبة من شأنه أن يسهم في تحقيق الآتي:

ضمان تحقيق التوازن والانسجام بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين ومعالجة الخلل الضريبي في القوانين وفي الأجهزة الإدارية والمالية التي تطبق الضريبة، و خلق مكلفين يتمتعون بالنزاهة والمصداقية في معاملاتهم الضريبية فضلاً عن تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة المالية من جهة، وبين المشرع الضريبي والمستثمرين من جهة أخرى، مما يؤثر إيجاباً في مكونات الاقتصاد الكلي للدولة، ويحد من الفساد لدى معظم الأنظمة الضريبية.

المطلب الثالث

أسباب غياب ثقافة الشفافية والمساءلة في النظام الضريبي

هناك مجموعة من العوامل والأسباب التي تسهم بشكل أو بآخر في غياب الشفافية في النظام الضريبي لأي دولة.

فالسياسات الضريبية غير الواضحة والعشوائية تولّد نظاماً ضريبياً هشاً غير منسجم الأركان، ففرض ضريبة غير عادلة مثلاً من قبل السلطة التشريعية ، أو فرض ضريبة غامضة و غير واضحة وغير مدروسة في قواعد فرضها مثلاً، يخلق مكلفين غير شفافين في تعاملهم مع الإدارة الضريبية، أي أن عدوى عدم الشفافية في هرم النظام الضريبي تنتقل بسرعة قصوى إلى بقية أطراف البيئة الضريبية؛ وبالتالي القوانين الضريبية غير الواضحة في تحديد قواعد فرض الضريبة، يُولد مشاكل في عملية فرض الضريبة لكل من الإدارة الضريبية والمكلف.

وقد يتواتر العمل في النظام الضريبي على سياسة عدم الشفافية، ويصبح فقدان الشفافية في النظام المالي ثقافة متأصلة في المجتمع الضريبي، وبالتالي نحن بحاجة إلى معالجة هذه السياسات لتنقية القوانين والإجراءات الضريبية للوصول إلى بيئة ضريبية صحية خالية من القواعد غير الشفافة.

ولعلّ من أهم أسباب غياب الشفافية في النظام الضريبي، سنكملها في الآتي:

الفرع الأول: عدم وضوح الأدوار والمسؤوليات في النظام الضريبي:

يمثل النظام الضريبي مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل مترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات وإجراءات محددة، وتتكون مقوماته من السلطة التشريعية

التي تختص بفرض القانون الضريبي ووضع قواعد تنظيمية لتحقيقها وجبايتها، والسلطة التنفيذية التي تتولى تنفيذ القانون الضريبي المفروض من السلطة التشريعية، وإصدار التعليمات التنفيذية له، والجهاز القضائي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائب الواجبة الدفع على المكلفين.

والشفافية المطلوبة في النظام الضريبي لا تتحقق إلا بالفصل بين مسؤولية كل سلطة من السلطات الثلاث التشريعية والتنفيذية والقضائية في العملية الضريبية، وهذا الفصل بين السلطات يجب أن لا 'يغيب ضرورة وجود تعاون بين السلطات عند سن القوانين الضريبية والتعليمات التنفيذية، بحيث لا يتعدى ذلك إلى التداخل في الاختصاصات، وشفافية المالية العامة تقتضي تعيين حدود فاصلة وواضحة بين الأدوار المختلفة

داخل الدولة"³⁶، وذلك ينطبق على كل مكون من مكونات هذه المالية، من نفقات وإيرادات وموازنة وبخاصة فيما يتعلق بالضرائب، ولا يمكن ضبط ذلك إلا بوضع حدود واضحة لمهمة كل سلطة في هذه العملية في الدستور والقوانين والأنظمة النافذة، وتحت رقابة قضائية واضحة سواء في القضاء العادي أم الإداري، "فعدم وضوح الأدوار والمسؤوليات بين السلطات الثلاث هو سبب من أسباب غياب

المصادقية والشفافية في النظام الضريبي"³⁷، حيث إن تداخل الاختصاصات يشل ويربك العمل الضريبي وبالتالي تتناقض التصرفات وتتسم بالضبابية والغموض.

(36) مكافحة الفساد لتحسين إدارة الحكم، شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، منشورات مكتب السياسات الإنمائية، 13 تشرين الثاني-1998م.

(37) صندوق النقد الدولي -2007، راجع موقع الصندوق على الموقع الإلكتروني الآتي: www.imf.org

الفرع الثاني: الغموض في التشريعات الضريبية.:

ينبغي أن تكون القوانين الضريبية واضحة جداً ومشملة على جميع العناصر اللازمة لتعريف الالتزامات الضريبية وتحديد إجراءات التحقق والجباية لكل من المكلف والإدارة الضريبية، وأن تكون صلاحيات الإدارة الضريبية واضحة للمكلفين عن طريق النصوص التشريعية أو المبادئ التوجيهية الإدارية المنشورة، أو الأحكام القضائية.

أي لا بد من وجود إطار قانوني و تنظيمي و إداري و قضائي واضح ومعلن للنظام الضريبي، وفي حال غياب هذا الإطار يفقد النظام الضريبي الشفافية ويخيم الغموض على التشريعات الضريبية، فضلاً عن أن هناك مسألة مهمة تتسبب في فقدان الشفافية في التشريع الضريبي وهي كثرة القوانين الضريبية وكثرة تعديلاتها وكبر حجمها، فهذا من شأنه أن يؤدي إلى تداخلها مع بعضها ووصولها إلى المكلف مبهم وغير مفهومة، فكلما ازداد تشعب التشريعات الضريبية، ازدادت صعوبة تحقيق الشفافية في مجال المالية العامة، لذا يجب الحد من القوانين الضريبية ودرجة تشعبها والعمل على تبسيط إجراءات تحقق الضريبة وجبايتها، وبالتالي نقضي على غموض التشريعات والقوانين التي تقف عائقاً في وجه تحقيق شفافية الضريبة، وكذلك يجب ضبط التعليمات الإدارية في هذا الشأن.

الفرع الثالث: جمود النظام الضريبي:

يجب على النظام الضريبي الفعل أن يكون وليد ظرفه ومكانه، ولتحقيق ذلك يجب أن يتصف بالمرونة الكافية، التي تسمح باستمراره كعنصر متطور وفعل في النظام المالي للدولة، من أجل الاستمرار في تحقيق أهدافه.

ومرونة النظام الضريبي تعني مقدرة المشرع الضريبي على تطوير التصورات المعقولة للمعاملات الضريبية المستقبلية، وكذلك مقدرته على مقابلة المتطلبات الاقتصادية

لهذه المعاملات، ومواجهة الأزمات المالية من خلال استعداده الدائم لتغيير الوضع
الراهن كلما طلب منه ذلك.³⁸

كما أن تغيير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية قد يحول النظام الضريبي
الفعال إلى نظام ضريبي غير فعال لا يتلاءم مع الوضع الجديد، وعندما تقف الدولة
عاجزة عن تعديل النظام الضريبي القائم وجعله أكثر تكيفاً مع الواقع المعاش، يوصف
النظام بأنه غير مرن وبالتالي غير فعال، ومن الأمثلة على مرونة النظام الضريبي،
تصرف الدولة في أوقات المجاعة أو السيول أو الزلازل وغيرها من الكوارث
واستعدادها لشن حرب، في هذه الحالة، نجد أن الدولة تحتاج إلى مزيد من الأموال
لمواجهة التكاليف الطارئة لمثل هذه الأحداث ، فضلاً عن ضرورة قيامها بمسايرة
الوضع الجديد والانتقال إلى نظام مالي يتحكم بالظروف الطارئة، فتفرض ضرائب
مؤقتة ولمدة محدودة أو تخفض ضرائب معينة أيضاً لمدة معينة انسجاماً مع الوضع
الطارئ واستجابةً للمتغيرات الضرورية.

ويعدّ عزوف المستثمرين عن الاستثمار أحياناً ناتجاً عن عدم مرونة وجمود النظام
الضريبي في هذه الدولة، لعدم ثقتهم بالسياسة المالية لذلك يلجأون إلى حماية أنفسهم
من التغيرات غير المواتية في النظام الضريبي غير الفعال المتبعة فيها، بالابتعاد
عن الاستثمار خصيصاً³⁹.

إن الشفافية تستدعي مرونة النظام الضريبي حتى يستجيب بسهولة للتغيرات الداخلية
والخارجية ، ويتوقف ذلك على مدى قابلية التشريعات الضريبية للتغيير بسرعة طبقاً

(38) دليل الإدارة المالية، (cipe)، منشورات مركز المشروعات الدولية، مرجع سابق- ص66.

(39) ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة- صندوق النقد الدولي- مرجع سابق- ص70.

للظروف الجديدة، وبالتالي يصبح النظام الضريبي ديناميكياً قادراً على تحقيق أهدافه في مختلف الظروف"⁴⁰.

الفرع الرابع: عدم كفاءة الإدارة الضريبية:

تشكل إدارة الضرائب الجهاز المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقق من سلامة ذلك التطبيق حمايةً لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة أخرى فضلاً عن اقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية لتحسين كفاءة النظام الضريبي.

وقد تسهم الإدارة الضريبية في خلق بيئة ضريبية ملائمة له، أو قد تعمل على تأصيل وتعزيز فقدان الشفافية واضطراب النظام الضريبي بأكمله.

والنظام الضريبي الأمثل والأحسن كفاءة لا يتحقق إلا بوجود إدارة ضريبية ذات كفاءة حريصة على تطبيقه التطبيق الأمثل، لأنها هي المسؤولة عن توفير الظروف الموضوعية والعملية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.

ويعد التنظيم الداخلي الضعيف ونقص الابتكار في الإدارات الضريبية المختلفة من أهم أسباب عدم كفاءة الإدارة الضريبية .

ولتعزيز كفاءة الإدارة الضريبية والوصول بها إلى المستوى الشفاف المطلوب يجب توفير المقومات الآتية:

1- توفير العناصر الفنية والإدارية ذات الكفاءة العالية والخبرة الواسعة وذلك من خلال تكوين متخصص في الضرائب، يقوم برفع مستوى تأهيل وتدريب تلك العناصر مع

(40) التقرير الثالث للجنة الشفافية والنزاهة في مصر، تعزيز جهود الشفافية والنزاهة، التداول للنشر، مصر، 2010، ص200.

وضع برنامج تكوين دوري قصير المدى لتلك العناصر لمواكبة المستجدات في الميدان الضريبي.

2- القضاء على السلوك الإداري البيروقراطي، حيث إن هذا الأخير يؤثر سلباً في مردودية العمل الضريبي.

3- تزويد مختلف الإدارات الضريبية بأجهزة الحاسوب والإنترنت لإتقان العمل وسرعة تنفيذه، لحصر جميع المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب.

4- زيادة الثقة بين الإدارة والمكلف لتحسين العلاقة بينهما وكسب ثقة المكلف، وخلق بيئة تساعد على تحفيز المكلف على الالتزام الضريبي⁴¹.

5- إقامة تعاون وثيق بين إدارة الضرائب ومختلف الإدارات الحكومية مثل إدارة الجمارك والبنوك، لتزويد إدارة الضرائب بما تحتاجه من معلومات وتوضيحات حول نشاط المكلفين.

6- ضرورة وجود هيئة عامة للضرائب تتولى دراسة المشكلات التي تتعرض لها إدارة الضرائب، فضلاً عن المتابعة والبحث عن إمكانية الاستفادة من البحوث والدراسات الفنية التي تقوم بها مختلف الدول في الميدان الضريبي، مثال على ذلك الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية .

7- النظر في شكاوى المكلفين بإنشاء قسم خاص في كل إدارة ضريبية يُعنى بذلك.

8- تسهيل مسألة الاطلاع على القوانين واللوائح الضريبية الجديدة وجعلها في متناول جميع المراجعين والمكلفين في الإدارات الضريبية، كأن توزع مثلاً على شكل

(41) حسام فايز الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها في التحصيل والجباية، مرجع سابق، ص165.

مطبوعات، فضلاً عن دور الإعلام في شرح كل جديد عن القانون الضريبي عبر الندوات والحوارات المختلفة لأصحاب الشأن.

9- وضوح معايير التطبيق الإداري في المعاملة الضريبية، وذلك عبر توحيد وحصر المعاملات الإدارية والوثائق المطلوبة بجهة معينة وتبسيط الإجراءات فضلاً عن وضع مؤشرات لقياس مستوى الأداء لدى الموظفين في الإدارة الضريبية وتقديم المقترحات لتحسين وتطوير الخدمات فيها بشكل دوري للوقوف عند السلبيات ومعالجتها⁴²."

10- إنشاء نظم للتدقيق المحاسبي الداخلي لضمان المساءلة المالية لموظفي الإدارات الضريبية وجهات جباية الضريبة، والتأكد من تقيدهم بسياسات وإجراءات الإدارات الضريبية في تعاملهم مع المكلفين⁴³."

الفرع الخامس: غياب دور الإعلام الضريبي:

إن الإعلام يمثل السلطة الرابعة في النظام الضريبي، فله الدور الأبرز والأهم في نشر ثقافة الشفافية بين المكلفين عن طريق الخدمات الإعلامية والتوضيحية للمكلف بما يضمن معرفته بحقوقه والتزاماته.

فالإدارة الضريبية التي تفتقر إلى قسم يتولى تقديم الخدمات الإعلامية، تفتقر بالتالي للشفافية في عملها، فيجب أن يتولى الإعلام دوره الفعّال عن طريق تخصيص قسم إعلامي في كل إدارة ضريبية، ويتولى هذا القسم مهامه بنشر تقارير سنوية ودورية عن إجمالي الإيرادات الضريبية وأوجه إنفاقها فضلاً عن إعداد ونشر منشورات

(42) التقرير الثالث للجنة الشفافية والنزاهة في مصر، مرجع سابق، ص345.

(43) صندوق النقد الدولي- مرجع سابق، ص100.

وكتيبات وبرامج للمكلفين يوضح فيها كيفية القيام بعملية المحاسبة الضريبية. وتتجلى أهمية هذه المنشورات في حاجة المكلفين الدائمة للاستعانة بخبرات متخصصين في الضريبة عند قيامهم بعملية حساب الضريبة وذلك بسبب جهلهم بالقانون الضريبي وإجراءات المحاسبة الضريبية، وأيضاً تخصيص مواقع على شبكة المعلومات (الانترنت) لتعريف المواطنين بحقوقهم وواجباتهم تجاه الضريبة.

إلى جانب دور الإعلام في التحري والتقصي عن مواطن الخطأ في الدورة الضريبية من التشريع إلى التنفيذ إلى التحصيل الضريبي، وذلك من خلال تعزيز قدرة الصحفيين على ممارسة صحافة التحقيق، و العمل على تأمين استقلاليتهم وتأمين حمايتهم الشخصية، وتدريبهم على التعرف على حالات الفساد والكتابة عنها بكل حرية وجرأة. وبهذا يمكن التخفيف قدر الإمكان من حالات الفساد الضريبي، وتحقيق الشفافية في الهيكل الضريبي"⁴⁴.

مما سبق نستنتج أن فقدان الشفافية الضريبية يؤدي إلى خلق بيئة ضريبية سلبية، وهذا ينعكس بدوره سلباً على عملية التحقق والجباية، فضلاً عن الآثار السلبية الأخرى في النظام الضريبي والتي سوف نقوم بدراستها تباعاً في المبحث الآتي.

(44) لجنة الشفافية والنزاهة في مصر، مرجع سابق، ص245.

المبحث الثالث

الآثار السلبية لضعف الشفافية في النظام الضريبي

يؤدي ضعف تطبيق شفافية الضريبة إلى خلق مشاكل وظواهر ضريبية سلبية، من شأنها تقليل فعالية النظام الضريبي في تحقيق أهدافه، وتقليص دوره ووظائفه في تغذية الخزينة العامة بالمال اللازم لتمويل الانفاق العام وتحقيق أهدافه الأخرى.

وسوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى الآثار السلبية لظاهرة الازدواج الضريبي الناجمة عن انعدام الوضوح والدقة في التشريعات الضريبية، وكثرة القوانين والتعليمات المتعلقة بها، إضافة إلى سوء تفسير التشريعات الضريبية، فضلاً عن الصلاحيات الواسعة المعطاة لموظفي الإدارة الضريبية، و التهرب الضريبي الناجم عن انعدام شفافية المكلف ومشكلة الفساد الضريبي التي تطال المؤسسات المالية وذلك وفق التقسيم الآتي:

المطلب الأول: الازدواج الضريبي

المطلب الثاني: التهرب الضريبي

المطلب الثالث: الفساد الضريبي

المطلب الأول

الازدواج الضريبي

كثيراً ما يترتب على التنظيم الفني للضريبة بقصد أو بغير قصد ازدواج ضريبي في النطاق الداخلي للدولة أو في المجال الخارجي مما يؤدي إلى نتائج سيئة في الاقتصاد الوطني.

والازدواج الضريبي بكافة أشكاله وأنواعه قد يكون نتيجة لانعدام الشفافية والوضوح لدى المشرع الضريبي في التعامل مع المكلفين بشكل سليم ، فضلاً عن انعدام الرؤية في تطوير الهيكل الضريبي بشكل يناسب المكلفين ويحقق لهم العدالة الضريبية.

سنستعرض ظاهرة الازدواج الضريبي في هذا المطلب من خلال تحديد ماهيته، وأسباب انتشاره وآثاره السلبية في النظام الضريبي وأساليب تجنبه.

الفرع الأول: ماهية الازدواج الضريبي:

الازدواج الضريبي: يعني تعرض المكلف لدفع الضريبة مرتين أو أكثر، عن الوعاء نفسه أو المادة الخاضعة لها لأكثر من سلطة مالية واحدة وفي المدة الزمنية نفسها.⁴⁵

ويمكن تعريفه: بأنه فرض ضريبتين من نوع واحد على المطرح نفسه خلال فترة زمنية واحدة واقتطاعها من مال مكلف واحد، وإذا تكررت هذه الظاهرة أكثر من مرتين سميت بتعدد الضرائب، ويتحقق بصورة خاصة عندما يكون مطرح الضريبة ثابتاً

(45) سالم محمد الشوابكة، المالية العامة والتشريعات الضريبية، دار رند للنشر والتوزيع، عمان، 2000م، ص191 وما بعدها.

ويتكرر في أوقات منتظمة، لذلك يبدو الازدواج ظاهراً في الضرائب على الدخل ورأس المال في حين يكون أقل ظهوراً في الضرائب على النفقات، حيث تكون المادة الخاضعة للتكليف عرضة للتبدل وعدم الثبات" ⁴⁶.

إن اصطلاح الازدواج الضريبي غير مقصور على دفع الضريبة مرتين فقط كما يفهم من تفسير كلمة (ازدواج) تفسيراً حرفياً، وإنما يقصد بهذا الاصطلاح التكرار الضريبي. وعليه فإن الازدواج الضريبي يحصل عندما تفرض أكثر من ضريبة واحدة من نوع واحد على مطرح واحد في مطرح الدخل أو الثروات في فترة زمنية معينة، لذا فإنه لا ازدواج إذا تعددت مطرح الدخل وفرضت عليها أنواع مختلفة من الضرائب.

الفرع الثاني: أسباب انتشار الازدواج الضريبي:

أولاً: أسباب انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي:

ترجع ظاهرة الازدواج الضريبي، وبشكل خاص الداخلي، إلى عدة أسباب مالية واقتصادية منها رغبة الدولة في التوسع في فرض الضرائب لمواجهة الأعباء المالية المتزايدة، فضلاً عن رغبتها في إخفاء الارتفاع في معدل الضرائب، وذلك عن طريق تقسيم المعدل المطلوب بين ضريبتين من النوع نفسه، فقد يتخلى المشرع أحياناً كثيرة عن الشفافية والعدالة نتيجة اعتبارات معينة وظروف خاصة، ولكن كلما تمتع المشرع الضريبي بالمرونة، كلما قل الابتعاد عن الشفافية في سن التشريعات الضريبية، فانتشار الازدواج الضريبي الداخلي يرجع في مضمونه النهائي إلى نظرة المشرع للضريبة على اعتبارات مالية فقط دون النظر إلى الاعتبارات الاجتماعية والاقتصادية

(46) د. يوسف شباط، و د.محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2007م، ص196.

الأخرى، ودون مراعاة قواعد فرض الضريبة ألا وهي العدالة والمرونة والاقتصاد والملائمة.

فلا يمكن معالجة الأزواج الداخلي إلا عن طريق التشريع الداخلي نفسه، وذلك بالعمل على التنسيق بين القواعد والتشريعات الضريبية الداخلية وإدراج الشفافية والمرونة في عمل المشرع الضريبي.

أما فيما يتعلق بأسباب انتشار الأزواج الضريبي الدولي، فيمكن إجمالها بالآتي:

اختلاف وتعدد ضوابط الإخضاع الضريبي، واختلاف التنظيم الفني والتفسيرات للضرائب بين الدول وأيضاً انعدام (التنسيق الضريبي)⁴⁷ "بين الدول و الذي يؤدي إلى تنازع قوانين الضرائب في أكثر من دولة واحدة فيما يتعلق بالشخص نفسه والمال نفسه.

وأيضاً انتشار المشروعات الاقتصادية التي تمارس نشاطها في أكثر من دولة، وانتشار شركات المساهمة التي يتم التعامل فيما تصدره من أسهم وسندات في مختلف الدول، وأيضاً سهولة انتقال الأيدي العاملة ورؤوس الأموال بين الدول المختلفة.

ويمكن علاج الأزواج الضريبي الدولي بواسطة التشريع الداخلي، باتخاذ المشرع الإجراءات الكفيلة بعدم تحقق الأزواج، بغض النظر عما تقرره الدول الأخرى في هذا الصدد، فيقضي القانون بصورة صريحة مثلاً، على إعفاء المكلف من الضريبة فيما إذا أثبت أنه قد دفعها إلى خزينة دولة أخرى، وقد يؤدي إلى ذلك إلى حرمان الدولة

(47) ارتبطت فكرة التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية، وازدادت أهميتها على الصعيد الدولي، مع تنامي ظاهرة الاعتماد الاقتصادي المتبادل وتدويل عملية الإنتاج والاستهلاك في العالم، وما نتج عنه من مشكلات ضريبية تثيرها العلاقات الاقتصادية الدولية في ظل نظام اقتصاد السوق السائد حالياً في العالم، وظهر مفهوم التنسيق الضريبي من خلال الاتحادات الجمركية، وبدأ المفهوم بأخذ أبعاداً دولية لمنع الأزواج والتهرب الضريبي الدولي الذي يؤثر سلباً في الأدوار التي تقوم بها الضريبة على صعيد كل دولة في جميع المجالات.

من إيرادات كبيرة إلا أنه يعتبر في الوقت نفسه عملاً لجذب رؤوس الأموال وتوظيفها في مشاريع التنمية، مما يعوض الخسارة في الإيرادات، ومن الطبيعي أن تلجأ الدول النامية إلى هذا الأسلوب لأنها بحاجة لجذب رؤوس الأموال إليها" ⁴⁸.

وأيضاً للمعاهدات والاتفاقيات الثنائية والمتعددة بين الدول دوراً مهماً في معالجة الازدواج الضريبي الدولي، وتعدُّ أداة فعالة ليس فقط لتفادي الازدواج الضريبي على المستوى الدولي وإنما لمكافحة التهرب والغش الضريبي الدولي من خلال تبادل المعلومات الضريبية حول المكلفين بين الدول المتعاقدة والمساعدة المتبادلة في تحصيل الضرائب.

ثانياً: الآثار السلبية للازدواج الضريبي:

ينتج عن الازدواج الضريبي آثار سلبية تضر بالمجالات الاجتماعية والاقتصادية والمالية للدول ⁴⁹ " .

1- على الصعيد الاجتماعي: ينال الازدواج الضريبي من العدالة الاجتماعية، وذلك بتحميل المكلف أكثر من طاقته ويجعل المساواة والشفافية والمصادقية الضريبية شعاراً نظرياً، ويعرقل تحقيق شفافية الضريبة، ويدفع بالمكلف للفساد والتهرب الضريبي بدافع مبرر له وهو عدم عدالة تحصيل الضريبة.

2- على الصعيد الاقتصادي: يؤدي الازدواج الضريبي إلى عرقلة النشاط الاقتصادي وتقليل حوافز الأفراد على العمل والإنتاج، كما يؤدي إلى عرقلة انتقال رؤوس الأموال والأيدي العاملة والمبادلات التجارية والعلاقات الدولية

(48) د. يوسف شباط، د. محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2007م، ص324.

(49) د. يوسف شباط، د. محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2007م، ص322.

مما يضر بمصالح كل من البلدان المتقدمة والنامية على حد سواء، فالبلدان المتقدمة لن توظف مدخراتها الوطنية في الاستثمارات الخارجية، والبلدان النامية لن تستطيع الحصول على الأموال اللازمة والضرورية لتمويل مشاريعها للقيام بعملية التنمية.

3- **على الصعيد المالي:** إن الازدواج الضريبي يعني فرض ضريبتين أو أكثر من ذات النوع على المطرح نفسه، فذلك يؤدي من الناحية العملية إلى تكرار إجراءات تحقق الضرائب، مما يدفع العديد من المكلفين إلى تهريب رؤوس أموالهم وقلة الإيرادات الضريبية.

وهكذا نرى أن الازدواج الضريبي سواء أكان داخلياً أم دولياً، مقصوداً أم غير مقصود تنتج عنه آثار سلبية، ويؤدي إلى خلق مشكلة جديدة وهي التهرب الضريبي الذي سنتحدث عنه في المطلب الآتي.

المطلب الثاني

التهرب الضريبي

تواجه معظم البلدان متقدمة ومتخلفة ونامية مشكلة التهرب الضريبي، فهي ظاهرة عالمية تعاني منها حتى أكبر الدول المتقدمة في المجال الاقتصادي والمالي والسياسي، لأنها ظاهرة ترتبط أصلاً بوجود الضريبة نفسها.

وتنتج هذه الظاهرة إما عن انعدام شفافية المكلف بشكل مستقل تجاه التزاماته الضريبية، فيسعى للتخلص من أداء واجبه الضريبي، أو تكون ناتجة عن انعدام شفافية المشرع الضريبي وعدم تنظيم الهيكل الضريبي بشكل يلاءم ويراعي مقدرة

المكلفين المالية، فيشعر المكلف بعبء الضريبة وانعدام عدالتها التكاليفية وبالتالي يتهرب منها ويرفضها جملةً وتفصيلاً.

الفرع الأول: ماهية التهرب الضريبي:

أولاً: التعريف بالتهرب الضريبي:

لقد وضع رجال الاقتصاد والمالية ظاهرة التهرب الضريبي تحت المجهر متناولين التهرب بالتحليل على نحو من الدقة، حيث عرّف البعض التهرب بأنه: "تخلص المكلف من دفع الضريبة الواجبة عليه كلياً أو جزئياً دون أن ينعكس عبئها على الغير"⁵⁰.

ويفسر آخرون التهرب الضريبي بقولهم "على الرغم من أن الضريبة هي فعل إخضاع فإن التهرب الضريبي يترجم رد الفعل المعتاد للمكلف بالضريبة الذي يظن أنه أخضع لزيادة"⁵¹.

كما عرفه آخرون بأنه: "تخلص المكلف من دفع الضريبة المتوجبة عليه كلياً أو جزئياً، ويتم التهرب قبل بدء فترة الدفع أو خلالها باستخدام وسائل معينة غير مشروعة".⁵²

(50) د-حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش "المالية العامة، الضرائب والرسوم"، بدون ذكر عاصمة ودار النشر، ص291.

(51) Margaritez.a.et roger markil "la fulte de rantl impotetles controleur des fiscalite"p05.

(52) طاقة، محمد ود. هدى العزاوي، اقتصاديات المالية العامة، دار المسيرة، عمان، 2010م، ص118.

ثانياً: أشكال التهرب الضريبي:

1- الكتمان الكلي للنشاط الاقتصادي، بحيث لا يصل عنه أية معلومات إلى وزارة المالية وبالتالي لا يتم دفع أية ضرائب عليه، ويسهم ذلك بوجود ما يسمى (باقتصاد الظل) المتمثل بوجود قطاعات كبيرة و أنشطة اقتصادية كاملة تعمل بدون ترخيص وهي لا تسدد الضريبة، ومن هذه الأنشطة:

- جميع وكلاء الشركات الأجنبية، الذين لا يوثقون وكلاتهم أصولاً.
- عدد كبير من مصانع صغيرة وورش صناعية وورش مقاولات ومكاتب تجارة وخدمات مختلفة، تعمل بدون ترخيص.
- كل من يمارس نشاط يحقق له دخل دون أن يعلم عنه دوائر المالية ولا يدفع الضرائب.
- إخفاء كل ما هو ممكن من الإيرادات في جميع بيانات مكلفي الضرائب عن الأرباح المتحققة فعلاً.

2- إخفاء أرقام الأعمال من بيانات مكلفي ضرائب الأرباح الحقيقية. وهذا يحدث في النشاطات التي لا تكون الحكومة طرفاً فيها، أو لا تكون لها علاقة مباشرة بها.

3- زيادة النفقات وتقليل الإيرادات، حيث تُضخَّم التكاليف على نحو وهمي من خلال زيادة تكاليف السلع والعمل وزيادة نفقات أجور العمال حتى تصبح الأرباح الظاهرة قليلة، وبالتالي تقل الضرائب المفروضة عليها.

4- تخفيض أسعار البيع للسلع والخدمات ، وتزوير أوراق وفواتير الاستيراد ، حيث تظهر عدد المواد المستوردة قليلة من أجل التهرب من دفع الرسوم الجمركية.

5- عدم سداد ضريبة دخل العاملين في المصانع والشركات (ضريبة الرواتب والأجور) بهدف تقليل التكلفة على أصحاب العمل من خلال تسجيل العمال في التأمينات الاجتماعية، وهكذا يصبح التهرب ضريبي وتأميني بآن واحد.

6- تأخر المكلفون بدفع الضريبة لعدة سنوات من أجل استخدام مبلغ الضريبة في فترة التأخير كريح، وانتظارهم صدور مراسيم أو قرارات عفو عن الغرامات والفوائد.

7- تنظيم إجازات استيراد السلع بأسماء مختلفة قد يكون ليس لهم علاقة بالتجارة والاستيراد من أجل التهرب من دفع الضريبة، وبالتالي إخفاء الذمة المالية للمستورد الحقيقي.

8- التلاعب في تصنيف الحالات القانونية كتصنيف مبيعات خاصة للضريبة إلى مبيعات معفية أو توزيع الشركة لأرباحها على المساهمين على شكل رواتب وأجور لينخفض بذلك معدل الضريبة حينما يتعلق بالرواتب والأجور، وغيرها من الأشكال التي تؤدي إلى حرمان الخزينة من الضريبة.

الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي:

هناك أسباب عديدة للتهرب فمنها يرتبط بالإجراءات وبالهيكل الضريبي، ومنها يرتبط بعقلية المكلف ذاته، وعليه سنتطرق إليها وفق الآتي:

أولاً: أسباب التهرب الضريبي:

1- ضعف العدالة الضريبية:

تعدُّ قاعدة العدالة الضريبية من أهم قواعد فرض الضريبة، وبتوافرها تتحقق الشفافية والمساواة كونها تتضمن التوزيع العادل للأعباء الضريبية بين الأفراد، لذا فإن الإخلال

بهذه القاعدة يجعل المكلفين يشعرون بمدى ثقل الاقتطاع⁵³، وهذا الشعور يزيد من حدة الضغط الضريبي على المكلف، مما يدفعه للتهرب من الضريبة بجميع الطرق.

ويجدر بنا أن نفرق بين العدالة الفعلية وعدالة تحصيل الضريبة، فقد تكون الضريبة عادلة من الوجهة القانونية كما أرادها المشرع المالي، ثم تأتي صعوبة التطبيق، فتقضي على هذه العدالة، ومما لا شك فيه أن الضريبة لا تعدُّ عادلة إلا إذا استوفت ركني العدالة أي عدالة تقدير الضريبة وعدالة تطبيقها، وهذه الأخيرة مرتبطة بكفاءة الإدارة المالية.

ومن الثابت أن عدم المساواة في التطبيق يضعف الثقة العامة بعدالة الضريبة، فنجد الكثير من المكلفين يشكون من التمييز في المعاملة في تطبيق الإجراءات التي تعد من أحد أهم الدوافع للتهرب من الضريبة .

2- صعوبة تقدير المطرح الضريبي:

إن صعوبة تقدير الدخل الصافي أو تقدير الملكيات (تقدير المطرح أو الوعاء الضريبي)، من شأنه أن يسهل الأمر فيما يتعلق بالمتهرب لإخفاء الوعاء الضريبي، كما أن ربط أو تصفية الضريبة تصفيةً أو ربطاً جزافياً بأقل من القيمة الحقيقية لها، أو تقديرها بأكثر من قيمتها الحقيقية من شأنه أن يخل بمبدأ العدالة، و التي هي من

(53) عبد المنعم فوزي، المالية العامة والسياسات المالية، بيروت، دار النهضة العربية، 1978م، ص255.

المبادئ الأساسية للضريبة والتي تقضي بأن يشارك كل الأفراد في تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم التكاليفية، فالإخلال بهذه القاعدة يؤدي إلى إحداث آثار معنوية تشجع على التهرب.

3- افتقار الإدارة المالية إلى الكوادر البشرية اللازمة والإمكانات المالية:

إن الزيادة في عدد المكلفين إذا لم تسايرها زيادة مماثلة من ناحية عدد الموظفين في الإدارة المالية، سوف يقود ذلك إلى مهام متزايدة وضخمة يصعب التحكم بها تقع على عاتق الإدارة المالية، لذا فالنظام الضريبي الذي يعاني من التهرب الضريبي، تعاني إدارته المالية من قصور في الكوادر البشرية و الإمكانيات المادية، نذكر منها على سبيل المثال: غياب السياسات التكنولوجية المنظمة، عدم إجراء دورات تأهيلية للموظفين الماليين، مما يجعلهم غير قادرين على مواكبة التطور السريع في التقنيات والمعارف العلمية، و انعدام الأجهزة الحديثة للتسيير، وعدم استخدام أجهزة الإعلام الآلي، وانعدام التأمين الشامل للموظفين الماليين أثناء قيامهم بالمهام الرقابية.

4- الأسباب المتعلقة بالمكلف: إن حقيقة التهرب تعود أساساً إلى ضعف الواجب

الجبايي حيث "إن الضمير الجبايي لعدد من المكلفين يقل أهمية عندهم عن

الضمير الأخلاقي وعند معظمهم السرقة في ميدان الجباية ليست بسرقة"⁵⁴.

حيث يشعر المكلف عند دفع الضريبة بأن جزء من ماله يضيع دون أن يستفيد منه، الأمر الذي يقودنا إلى تقصي أسباب هذا الشعور، ويمكن إجمالها بالآتي:

(54) التهرب الضريبي، مقال منشور في منتديات العلوم القانونية والمالية، الجزائر، راجع الموقع الآتي على شبكة الانترنت: forum.law-dz.com، تاريخ الدخول: 2015-9-22.

1- العامل التاريخي: أسهم هذا العامل في تخفيض أداء الواجب الضريبي حيث يشعر المكلف بأن الضريبة تجد مصدرها في أنظمة لا تمت بصلة للنظام الإسلامي أو النظم الديمقراطية وأنها بذلك دخيلة عليه، فعادة ما يتساءل المكلف عن أيهما يجب الدفع، الضريبة أم الزكاة؟ وهذا العامل يتجسد في الدول الإسلامية بشكل خاص، فضلاً عن الفترة الاستعمارية، حيث استخدمت الضريبة في الدول الاستعمارية أداة سيطرة واستغلال، وبعد الاستقلال بقيت لدى المكلف نفس النظرة إلى الضريبة بأنها عبء يحاول التخلص منه، ويصبح سلوك المكلف الطبيعي هو مقاومة فرض الضريبة ودفعها بشتى السبل.

2- العامل الثقافي: يتجسد من خلال انعدام وجود إعلام ضريبي كافي ومتكامل، وبالتالي انعدام تربية وتوعية ضريبية لدى المكلف حيث "إن الثقافة المضادة للجباية شجعت الغش على أداء الواجب الجبائي وان مواطني دول العالم الثالث لا يتصرفون بكونهم مواطني دولة جديدة متطورة وأنهم يعتبرون أنفسهم منتمون إلى الدولة القامعة الضاغطة"⁵⁵.

كما أن الجهل بالقوانين المتعلقة بالضرائب وإهمالها ونسيان إجراءاتها يؤثر في درجة الوعي الضريبي للمكلف، فكلما زاد الوعي الضريبي ضعف التهرب، وكلما نقص الوعي بمدى أهمية الضريبة كلما كان الدافع للتهرب قوياً ولملموساً، فضلاً عن الاعتقادات السائدة في أذهان الأفراد بأنهم أقدر من الدولة في التحكم والتصرف في أموالهم"⁵⁶، وبأن الضريبة توجه مبالغها إلى استعمالات لا تفيده وأن الدولة لا تتبع

(55) -zyvathn·n· role de limpot dans· p.o.v· p 284

(56) د. حامد عبد المجيد دراز، المالية العامة والسياسة المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1978م. ص250.

أسلوباً محكماً في إنفاقها العام، مما يضعف الباعث لدى المكلف بإمداد الدولة من أمواله الخاصة حيث تنفقها بطريقة لا تقنعه ولا ترضيه.

وهنا يظهر جهل المكلف بفوائد الضرائب الكبيرة على الصالح العام لما تتحمله الدولة من نفقات في شتى الميادين كالتعليم والصحة والدفاع والأمن.....الخ.

3- العامل النفسي: الضريبة تُلزم المكلفين بتأدية واجباتهم الضريبية وهم يعتقدون أن عدم عدالة الضريبة مبرر كافي للتهرب منها، وبصفة عامة إن السبب الأساسي للتهرب الضريبي يبقى وبدون منازع يتمثل في نفسية المكلف أو ما يمكن التعبير عنه بسيكولوجية المكلف.

حيث إن "ليس من السهل بالنسبة للإنسان في جميع معاملاته اليومية التهرب من حب التملك والتنازل بدون مقابل"⁵⁷.

حيث ينظر بعض المكلفين إلى التهرب الضريبي أنه لا يعد تصرفاً غير أخلاقي، وتبريرهم في ذلك أن تهريبهم هذا لا يشكل خسارة لأحد استناداً إلى فكرة "سرقة الدولة لا تعد سرقة ما دامت هذه الأخيرة شخصاً معنوياً"⁵⁸.

وحسب استطلاع للرأي العام في فرنسا حول تكييف المتهرب من الضريبة اتضح "أن 4% من الأفراد يعتبرونه بمثابة سارق، و 1% منهم بمثابة خائن لوطنه و 18% منهم بمثابة شخص لا يحترم القانون، في حين أن 53% من الأفراد يعتبرونه كرجل أعمال

(57) التهرب الضريبي، راجع الموقع الآتي على شبكة الانترنت: forum.law-dz.com، مرجع سابق.

(58) د. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، دار هومة، الجزائر، 2003م، ص157.

يستغل الفرص للحفاظ على أمواله، كما أن 88% من الفرنسيين يبررون موقف

المتهرب ولا يجدون ضرورة لمعاقبته"⁵⁹.

كما غياب جهاز مكافحة التهرب الضريبي في بعض الدول، وضعف الإجراءات العقابية بحق المتهربين والاكتفاء بالغرامة المالية تجعل التهرب مغرياً بالنسبة للمكلف.

الفرع الثالث: المقترحات وبعض التوصيات للتخفيف من التهرب الضريبي:.

تعدُّ عملية القضاء على التهرب الضريبي مستحيلة لأنها تتطلب عملية متكاملة تشمل مختلف أطراف المشكلة، أي الأنظمة والإجراءات وتخفيض الضرائب إلى حدود معقولة وعادلة تشجع الإنتاج وترشيد الإنفاق الترفي، وأيضاً إعادة تشكيل موقف المكلفين عموماً، وخاصة كبار المكلفين تجاه واجبهم الضريبي، وإعادة تنظيم طرق عملهم وتوثيق أعمالهم وتنظيم بياناتهم وتقديمها على نحو صحيح، واتخاذ موقف حازم تجاه الخرق والغش الضريبي.

مما تقدم نلاحظ، أن جوهر مكافحة التهرب الضريبي يقوم على أربعة عوامل: تشريعات واضحة وإجراءات شفافة، ضرائب ورسوم معتدلة، جهاز كفء ونزيه، وعقوبات شديدة على المتهربين.

وفيما يأتي نقدم بعض المقترحات للحد من هذه الظاهرة قدر الإمكان:

- 1- تطبيق أنظمة حاسوبية عالية الدقة في عمل الإدارة المالية، تربط الدولة بمختلف الإدارات المالية، وذلك من أجل أن يحل الحاسوب محل العمل اليدوي الذي يتصف بالخطأ والروتين، مما يقلص إمكانية التهرب ويؤمن دقة وضبط وديناميكية أعلى ويحد من القدرة على الإفساد والفساد.

(59) د. ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص160.

2- تسجيل المتهم من الضريبة في شبكة معلوماتية مع كافة بيانات المخالفة وتاريخها ونوع العقوبة المفروضة عليه....الخ وذلك لتمكين الإدارة المالية والإدارات الأخرى من متابعته، ومن الملاحظ أن فرنسا لجأت إلى استخدام شبكة معلوماتية تسمى "sing apoun" وهذا بهدف تقديم المساعدة والمشورة القانونية عند تحريك الدعوى العامة من جهة، ومن جهة أخرى تسهيل عملية إجراء الإحصاء من قبل إدارة الضرائب حول عدد ونوع الجرائم الضريبية" 60.

3- توعية المكلف بالضريبة وتأتي كمرحلة أولى منذ بداية التعامل مع الإدارة المالية باعتبار أن العلاقة بينهما علاقة حقوق وواجبات، فمن التزامات الإدارة المالية إعلام المكلف بكل التغيرات والمستجدات الموجودة في التشريع الضريبي بالإجراءات المالية الأخرى ومواعيد تقديم التصاريح والدفع، وأساليب الطعن وطرق المنازعات وكل الأمور الأخرى، ويجب أن يكون هذا الإعلام من قبل الإدارة المالية بوسائل متطورة وحديثة.

4- تخصيص مواد أو مقررات دراسية في المنهاج الدراسي في المستويات الدنيا من التعليم ما قبل الجامعي تشرح النصوص القانونية التطبيقية للضريبة، وتجيب عن عدة تساؤلات بسيطة، لكي نغرس في ذهن الطالب من الصغر ماهية الضريبة وفوائدها وعقوبة المتهم من دفع الضريبة، مثل: أين تذهب أموال الضرائب؟ لماذا ندفع الضرائب؟ القانون يعاقب على التهرب الضريبي؟ إن الإجابة على هذه العبارات البسيطة لها أهمية بالغة في محاربة الغش والتهرب الضريبي، وتعمل على خلق ثقافة ضريبية لدى المواطنين وتسهم في

(60) التهرب الضريبي، مقال منشور في منتديات العلوم القانونية والمالية، مرجع سابق.

كسب ثقته، ويجب أن تكون هذه المناهج متناسبة مع أعمار كل فئة دراسية وبذلك نعيد بناء وترتيب معتقدات وقناعات المكلفين في نظرهم للضريبة وأيضاً نساعد في خلق جيل واع يحترم التزاماته الضريبية.

5- تشكيل محكمة مالية أو ضريبية ، وتكون مكونة من قضاة متخصصين في مجال الضرائب والجباية، وآخرين متخصصين في المحاسبة وذلك تماشياً مع التطور الاقتصادي العالمي، ومن أجل ضمان حقوق المكلفين بالدرجة الأولى، وضمان أموال الخزينة من السرقة، ويجب أن تثبت بالأمر الضريبية بسرعة ودقة حماية لجميع الأطراف.

6- تطبيق الرقم الضريبي الوطني الموحد بحيث يشمل كل مواطن بلغ الثامنة عشر بحيث يسهل الاستعلام والتكليف والتحصيل، كما يسهل للمكلف إجراء معاملاته.

7- توحيد التشريعات الضريبية في قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر ويشمل كافة جرائم التهرب والتهريب الضريبي.

8- معرفة الدوافع التي تحمل المكلف إلى اللجوء إلى التهرب ، وعلى ضوء تلك الدوافع تتم المعالجة.

9- تفعيل دور الرقابة المحاسبية والمالية والتي تعدّ من أنجح الوسائل لمحاربة التهرب الضريبي إذا اقترنت بالموارد البشرية والمادية وبالكفاءات العليا في الميدان المحاسبي والقانوني.

وخلاصة القول: إن مكافحة التهرب الضريبي تستحق اهتماماً من الدرجة الأولى، ليس بسبب آثاره السلبية على موارد الخزينة وحسب، بل أيضاً لأنه يعيق تحقيق

أهداف السياسة الاقتصادية للدولة، ويدمر مفهوم الشفافية المطلوبة بين المكلف والإدارة الضريبية، وينشر الفساد بين المكلفين والموظفين الماليين وهذا ما سنتحدث عنه في المطلب الثالث.

المطلب الثالث

الفساد الضريبي

يعد الفساد الضريبي جزءاً من الفساد المالي، فالفساد المالي متشعب ويشمل مؤسسات مالية متعددة، والمؤسسة الضريبية هي جزء من المؤسسات المالية التي تعاني من تغلغل الفساد في صميم عملها.

وللفساد أنواع وهناك الفساد الصغير الذي يشمل الموظفين الإداريين داخل الإدارة الضريبية، وهناك الفساد الكبير الذي يمارسه كبار المسؤولين الحكوميين داخل الدولة، وهناك الطرف الثاني في معادلة الفساد وهو المكلف أو المستثمر، الذي يقدم إغراءات مالية للإدارة الضريبية، أو عن طريق المحاباة والمحسوبية، وذلك بغية تحقيق مصالحه الخاصة، بالحصول على امتياز ضريبي ليس من حقه.

سنتحدث في هذا المطلب عن ماهية الفساد وأشكاله، وأسباب انتشاره وآثاره على النظام المالي داخل الدولة، ومن ثم سنتطرق إلى الحلول المقترحة وإلى بعض الوسائل التي تضمن الحد من هذه الظاهرة قدر الإمكان.

الفرع الأول: ماهية الفساد الضريبي وأشكاله:

أولاً: ماهية الفساد:

لقد عرّف البعض الفساد بأنه "السيطرة على الفساد" انه محاولة موظف ما وضع مصالحه الخاصة، بصورة محرّمة أو غير مشروعة فوق المصلحة العامة أو فوق المثل التي تعهّد بخدمتها"⁶¹.

والفساد الضريبي لا ينفصل تماماً عن الفساد الإداري إلا أنه يضيف له خاصية أخرى وهي حرمان الخزينة العامة من الحصيلة الضريبية، مما يجعله فساداً مركباً من ناحية الأضرار.

ويمكن تعريف الفساد الضريبي بأنه جريمة مالية، تتمثل في سوء استخدام السلطة والوظيفة من قبل الموظف الإداري في المؤسسة المالية أو المسؤول الحكومي لأجهزة الإدارة المالية ولصلاحياته الوظيفية بهدف الاغتناء الذاتي وبشكل غير مشروع، فضلاً عن حرمان الخزينة العامة من الضرائب المفروضة على المكلفين وتحقيق الربح والمصلحة الخاصة على حساب المصلحة العامة.

(61) عبد الفتاح الجبالي، "نحو مجتمع أكثر شفافية في مصر"، ورقة مقدمة إلى مركز الدراسات السياسية والإستراتيجية بالأهرام، القاهرة، 2007، راجع الموقع الإلكتروني الآتي على شبكة الانترنت: www.pogar.org. تاريخ الدخول 2014-9-26.

ثانياً: أشكال الفساد الضريبي:

هناك أنواع مختلفة للفساد الضريبي، وتعدد أشكاله تبعاً لحجم الفساد ومكان انتشاره.

1- أشكال الفساد الضريبي من حيث حجمه:

أ - الفساد الصغير: وهو الفساد الذي يتم ممارسته من قبل فرد واحد دون التنسيق مع الآخرين، وينتشر لدى صغار الموظفين في المؤسسات المالية ويكون بأخذ رشوة عن أية خدمة أو معاملة يومية يقدمونها للمكلفين.

ب- الفساد الكبير: وهو الفساد الذي يقوم به كبار الموظفين الماليين و المسؤولين، بهدف تحقيق مصالح مادية أو اجتماعية كبيرة وليس مجرد رشوة صغيرة، بل يتمثل بتخصيص الأموال العامة للاستخدام الخاص، وفي رشاوى كبيرة تتضمن صفقات وعقود كبيرة، وهو أخطر أنواع الفساد لأنه أعم وأخطر وأشمل ويكلف الدولة مبالغ ضخمة، وخسارة كبيرة للخزينة العامة"⁶².

إن التفرقة بين الفساد الصغير والفساد الكبير، هي أن الفساد الصغير يتعلق بإتمام إجراءات روتينية، بينما الفساد الكبير يتعلق بالتأثير في اتخاذ القرارات المهمة، مثل: إنشاء المشروعات الاقتصادية وعقد النفقات الكبيرة، على الرغم من اختلاف الآثار المترتبة عليهما إلا أن كلا النوعين خطرٌ يجب الحد منه ومحاربتة.

2- أشكال الفساد الضريبي من حيث مكان انتشاره:

أ- فساد دولي: إن ظاهرة الفساد تأخذ أبعاداً واسعة وكبيرة وتصل إلى نطاق عالمي وذلك ضمن نطاق الاقتصاد الحر، وتصل الأمور أن تتربط الشركات المحلية والدولية

(62) د. صخر عبد الله الجندي، أشكال وآليات الفساد في المؤسسات الضريبية، شبكة النباء المعلوماتية على الموقع الإلكتروني الآتي: www.almotomar.net. تاريخ الدخول 2014-9-26.

بالدولة والقيادة السياسية بشكل منافع ذاتية متبادلة، تتضمن مبالغ مالية وصفقات وعقود كبيرة ، لهذا فهو الأخطر وعلى مدى واسع.

ب- فساد محلي: يقصد به ما ينتشر من مظاهر الفساد داخل البلد الواحد، ولا ينأى عن كونه فساد صغار الموظفين والأفراد ذوي المناصب الصغيرة في المجتمع عادة ممن لا يرتبطون في مخالقاتهم بشركات أجنبية تابعة لدول أخرى.

ويتطور شكل الفساد الضريبي كلما زادت أجهزة الدولة فساداً، وهناك مظاهر عديدة للفساد الضريبي مثل: الرشاوى والعمولات، والتلاعب والتواطؤ بين الموظف المالي والمكلف، والاحتيال والتزوير لوثائق مالية معينة والتلاعب على القانون الضريبي بغية نهب المال العام وتهريب الأموال خارجاً بطرق غير شرعي"⁶³.

ويشترك بهذه الأعمال الفاسدة مكلفين من رجال أعمال ومستثمرين و كبار المكلفين ومن تجار وصناعيين، فهؤلاء يدفعون الرشاوى للموظف المالي أو المسؤول الحكومي في وزارات معينة بغية حصولهم على تخفيض ضريبي أو إعفاء ضريبي أو تخفيض للرسوم الجمركية أو إعفاء ضريبي لفترة طويلة نسبياً ،أو إعفائهم من الرسوم وفق استثناء أو تلاعب على القوانين، إضافةً إلى أساليب التزوير والاحتيال الذي يمكن أن يقوم بها الموظف المالي لإقرارات وتكاليف ضريبية معينة، أو لتغيير مواصفات السلع المستوردة على الورق لتخفيض حجم الرسوم الجمركية الواجب دفعها للدولة، وذلك مقابل عمولات ورشاوى أو عن طريق محاباة ومحسوبيات.

مما تقدم نلاحظ، أن الفساد والإفساد الضريبي عملية مشتركة بين المكلف و القائم على تحصيل الضريبة أو الموظف المكلف بإتمام إجراءات تحصيل الضريبة.

(63) د. صخر عبد الله الجنيدي، مرجع سابق، ص 66.

الفرع الثاني: أسباب الفساد الضريبي ودوافعه:

- 1- إن الصلاحيات الكبيرة والحرية الواسعة في التصرفات الممنوحة لموظفي الإدارة الضريبية في عملية تحقق الضريبة وجبايتها، وقلة فعالية أجهزة الرقابة على أعمالهم يؤدي بهم إلى استغلال مناصبهم ووظائفهم لتحقيق مكاسب مادية، أو مكاسب شخصية أخرى.
- 2- كثرة القيود التي تفرضها بعض الدول، وتشعب القوانين الضريبية فيها تؤمن بيئة خصبة للفساد، على سبيل المثال قيود التجارة، الرسوم الجمركية، قائمة المسموح والممنوع استيراده فهذه القوائم يمكن التلاعب بمضمونهاالخ.
- 3- انخفاض العقوبة المنصوص عليها في القوانين، بحق مرتكبي التصرفات الفاسدة بحيث لا تشكل رادعاً لهم.
- 4- هناك أسباباً تتعلق بالإدارة المالية ذاتها، فانعدام وضعف الأخلاقيات الوظيفية للعمل الإداري والمؤسسي، وغياب مفهوم المساءلة العامة والمسؤولية، كلها تؤدي إلى الفساد وتمهد له.
- 5- غياب الرقابة المالية بكافة أنواعها ، وحتى عدم فعاليتها، يرتبط بوجود الفساد ويهيئ له المناخ المناسب.
- 6- غياب الديمقراطية الحقيقية أو التضيق في ممارستها، وتهميش دور المجتمع غير الحكومي والتنظيمات الاجتماعية المختلفة واللجان الشعبية في الرقابة، يفقد المكلفين والمواطنين الثقة بالإدارة المالية ويؤدي إلى المزيد من الفساد.

7- سوء الأوضاع الاقتصادية و تكاليف المعيشة المرتفعة، بالنسبة للموظفين، وفشل الخطط الرامية إلى تحقيق تنمية حقيقية مستدامة، كل ذلك يشجع على الفساد بشكل عام والفساد الضريبي بشكل خاص.

الفرع الثالث: آثار الفساد الضريبي على الدول:

عندما ينتشر الفساد في القطاع الضريبي، فإن ذلك سيدفع بعض المكلفين إلى تقديم إقرارات ضريبية غير حقيقية ومخالفة للواقع، وبهذه الطريقة يتمكنون وبطريقة زائفة من إظهار مقدرة تكلفية ضريبية منخفضة مقارنة بمقدرتهم الحقيقية، في حين لا يستطيع المكلفون الأمانة من تخفيض هذه المقدرة بالطريقة نفسها، فإذا عُوْمِلَ الاثنان معاملة متساوية، أي من يقدم إقرارات صحيحة ذات مقدرة حقيقية على الدفع، ومن يقدم إقرارات مزيفة لا تعكس قدرته الحقيقية على الدفع، فإن هذا يُخل بمبدأ العدالة الضريبية الأفقية، والتي تقوم على أساس معاملة ضريبية متماثلة للأفراد ذوي القدرة المتساوية على الدفع، ومن جانب آخر فإن هذا يعني إخلالاً بمبدأ العدالة الرأسية التي تقتضي معاملة ضريبية مختلفة للأفراد ذوي القدرة المختلفة على الدفع، مما يُرتب في النهاية إخلال الفساد بمبدأ العدالة الاجتماعية في توزيع الأعباء العامة، وهناك آثار عديدة للفساد الضريبي على المجتمع والاقتصاد في الدولة يمكن إجمالها وفق ما يلي:

1- انخفاض في الطاقة الضريبية الفعلية للمجتمع ككل، تنتج الممارسات الفاسدة في القطاع الضريبي على نطاق واسع من قبل بعض المكلفين عن

64
الطاقة الممكنة".

(64) محي الدين علم الدين، حلول اتفاقية مكافحة الفساد، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد 1848، القاهرة، 7 يونيو 2004م، ص 84.

2- يعدُّ الفساد الضريبي ضريبة في حد ذاته، ولكنه ذات طبيعة ضارة، إذ ينعكس عبء الفساد والخسائر المالية الناتجة عنه على الدولة، الأمر الذي سينعكس سلباً على فعالية ومستوى الخدمات التي تقدمها الدولة، وفي هذه الحالة غالباً تقوم الدولة بفرض ضرائب إضافية على مواطنيها أو تقوم بقطع وإلغاء بعض البرامج المدعومة حكومياً أو تلك المخطط لها، مما يجعل النظام الضريبي غير عادل في أضعف الأحوال.

3- يضعف الفساد الضريبي من شرعية وجود أجهزة الدولة، ويمهد لحدوث اضطرابات وقلقل تتهدد الأمن والاستقرار السياسي، كما حدث في اندونيسيا ونيجيريا والأرجنتين، وغيرها من الدول⁶⁵.

4- يؤثر الفساد المالي على كل من العدالة التوزيعية والفعالية الاقتصادية نظراً لارتباطه بإعادة توزيع أو تخصيص بعض السلع والخدمات، حيث يسهم في إعادة تخصيص الثروات لصالح الأكثر قوة ممن يحتكرون السلطة المالية.

5- يؤثر الفساد في استقرار وملاءمة مناخ الاستثمار فيما يتعلق بالمشاريع التقنية، ويضعف الأثر الإيجابي لحوافز الاستثمار بالنسبة للمشاريع المحلية والأجنبية على حد سواء، ويسهم في تدني كفاءة الاستثمارات العامة وإضعاف مستوى الجودة في البنية التحتية العامة وذلك بسبب الرشاوى التي تحد من الموارد المخصصة للاستثمار وتسئ توجيهها أو تزيد من تكلفتها، فضلاً عن انتشار الوساطات والغش مما يؤدي إلى تدني المشروعات العامة⁶⁶.

(65) الفساد والحكم الرشيد، ورقة مناقشة صادرة عن شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسات (إ) لإنمائية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، نيويورك، تموز 1997م، ص200

(66) عبد الفتاح الجبالي، نحو مجتمع أكثر شفافية في مصر، مرجع سابق، ص230.

6- يقود الفساد إلى التشكيك في فعالية القانون وفي قيم الثقة والأمانة إلى جانب تهديد المصلحة العامة بسبب استخفاف المكلفين بالقوانين المعمول بها في مختلف المجالات.

7- يؤثر الفساد في الإيرادات العامة للدولة، ويعد من أهم أشكاله التهرب الضريبي والجمركي، الذي من شأنه أن يؤدي إلى ضياع قدر لا بأس به من الأموال التي كان من الممكن أن تذهب لتمويل مشروعات محددة وتسهم في تنمية الدولة، مما يجعله يؤثر سلباً في مقومات التنمية في هذه الدول.

8- يؤثر الفساد في الممارسة الديمقراطية للشعوب، حيث أنه⁶⁷ " لا تستطيع الحرية أن تستمر طويلاً بين شعب فاسد".

إذ يؤدي الفساد إلى الانهيار في الديمقراطية أو ينتج عنه تدهور في نوعية الديمقراطية، ولا ينبغي أن يفهم من ذلك أن الديمقراطية تمثل درعاً ضد النهب الذي يقوم به الأقوياء أو ضد ممارسة الديمقراطية ومستويات الفساد، فالديمقراطية لا تضيف أية حصانة تلقائية ضد الانحراف، وخير دليل على ذلك ما حدث من انحرافات في أعتى الدول الديمقراطية.

ولكن من الإنصاف القول: إن النظم الديمقراطية تولد على المدى الطويل عناصر مضادة للفساد أقوى مما تولده النظم الأخرى.

الفرع الرابع: آلية للحد من ظاهرة الفساد الضريبي:

تقوم مكافحة الفساد الضريبي على طريقتين، الأولى على أساس العقاب والثانية على أساس الوقاية، وهناك تكامل بين الطريقتين، ودرجت الدول النامية على تطبيق

(67) عبد الفتاح الجبالي، نحو مجتمع أكثر شفافية في مصر"، مرجع سابق، ص230.

الطريقة الأولى (العقاب) دون التطرق إلى أصول وجذور المشكلة، فالعلاج الجذري للفساد هو إزالة أسبابه.

ويمكننا القول: إن أهم الوسائل الوقائية لمحاربة الفساد الضريبي هي:

1- المساءلة من خلال نظام قضائي نزيه ومستقل وفَعَال يعزز من نظم المساءلة في أداء الحكومة، على الرغم من أن القضاء يؤدي في أغلب الأحيان دوراً علاجياً للحد من الفساد، إلا أن استقلال القضاء يفرض الهيبة، وبالتالي يكون له دور وقائي في محاربة الفساد، ويعدُّ استقلال القضاء من تأثير وتدخل السلطة التنفيذية أمراً مهماً، وبالتالي يتمكن الجهاز القضائي من أداء دوره الرئيس في محاسبة ومساءلة أداء الإدارات الضريبية وجهات جباية الضريبة من خلال تطبيق القانون وسيادته على الجميع"⁶⁸.

2- تقسيم الوظائف العامة في المؤسسات المالية والإدارية وفقاً لطبيعة مهامها إلى فئات ورتب، تتطلب من شاغليها مؤهلات وخبرات من مستوى معين، مع وضع نظام متطور وعصري وعادل لتقييم أداء الموظفين والمسؤولين.

3- إصلاح نظام الإدارة العامة من خلال معالجة كل الفجوات التي تساعد على الفوضى والفساد والتعسف في استخدام السلطة.

4- دفع رواتب ومكافآت لموظفي الضرائب والجمارك والجباة والمحاسبين داخل الإدارة الضريبية تتناسب وكفاءاتهم ودورهم ، ومنحهم إعفاءات ضريبية

(68) د. صخر عبد الله الجندي، مكافحة الفساد الضريبي في الأردن على الموقع الإلكتروني الآتي: www.arabtimes.com، تاريخ الدخول: 2013-9-26.

وذلك لتحصينهم من أخذ الرشاوى، لأن ضعف الرواتب والحوافز وعدم وجود إعفاءات ضريبية فيما يتعلق بهؤلاء إلى حدود لا تضمن لهم معيشة لائقة لا تتناسب مع الدور الذي يقومون به ومع الخبرات التي يتطلبها عملهم، وتجعل مقاومة هؤلاء الموظفين للفساد ضعيفة وكما يقال "المائدة لا يحرسها جائع".

5- تفعيل العقوبة الجزائية والمالية بالنسبة للمتهربين والفاستدين، وتفعيل الاتفاقيات الدولية التي تكافح الفساد وتوفيق التشريعات الوطنية بما ينسجم معها.

6- اهتمام وسائل الإعلام بالبرامج التي تعنى بمكافحة التهرب والتهريب والفساد الضريبي، ومهمتها الأساسية تكمن في تعزيز الوعي الضريبي، وإشراك مؤسسات المجتمع غير الحكومي من أجل تحقيق هذه الغاية.

7- تعزيز الرقابة الشعبية من خلال إلزام المسجل في شبكة الضريبة بمسك السجلات والقيود المحاسبية وإصدار الفواتير الضريبية بحيث يكون المسجل ملزم أن يصدر فاتورة.

8- دعم أنظمة الحكومة الالكترونية التي يتمثل هدفها المركزي في جعل العمليات الحكومية شفافة من خلال تيسير عملية النفاذ إلى المعلومات، ومثل هذه الأنظمة تسمح للدول بالتخفيف من فرص الفساد، و حيث إن جميع الأعمال الورقية تعالج إلكترونياً، ويتم الحد بشكل كبير من اجتهاد مسؤولي الحكومة في التقييم، فضلاً عن تقليص الوقت المطلوب لاستكمال المعاملات المالية.

9- تعزيز وتسهيل نشر ثقافة الإخبار عن الفساد، وحماية المبلغين، وإنشاء لجان أو أجهزة مستقلة ، تقوم بعملية الرقابة وتتولى مهمة وضع المؤشرات والمعايير القومية لقياس الفساد ورصد حالاته للحد منه، فضلاً عن الجهود الحكومية في مكافحة الفساد"⁶⁹.

10- ضرورة التعامل مع المجتمع غير الحكومي كشريك أساسي في محاربة الفساد، وليس في عملية المراقبة والتبليغ ، بل في إعداد وتصوير التشريعات القانونية المتعلقة بمحاربة الفساد ونشر مبادئ الشفافية والمساءلة على نطاق واسع، وإبداء آرائهم حول الطرق التي بإمكانها أن تسهم في الحد من الفساد.

11- ضرورة وضع استراتيجية تعليمية تهدف إلى إيجاد ثقافة الشفافية والنزاهة ومحاربة الفساد، حيث إن زرع وترسيخ المفاهيم التي تنبذ الفساد لتكريسها داخل المجتمع، تأتي عن طريق إدراجها في البرامج التربوية للنظام التعليمي، حتى تتم تربية الطفل عليها منذ الصغر، لتصبح مع مرور الزمن جزءاً من سلوكه الشخصي، والقيام بهذا الدور يتطلب دعم ونشر ثقافة تنبذ الهدر وتقدر الأمانة والمسؤولية والاستخدام الرشيد للثروة الاقتصادية"⁷⁰.

وترى الباحثة إن استمرار تنامي الفساد الضريبي والمالي ستكون له انعكاسات غير مواتية على اقتصاديات الدول، وخاصة بعد التحول الكبير الذي طرأ على مواقف المجتمع الدولي من الفساد بمختلف صوره وأشكاله، فالدول التي لا تعمل على محاربة ومحاصرة الفساد والحد من تناميها سيكون مصيرها التهميش في الاقتصاد العالمي،

(69) الفساد والحكم الرشيد، مرجع سابق، ص79.

(70) التقرير الثالث للجنة الشفافية والنزاهة في مصر، مرجع سابق، ص277.

وربما يوفر الفساد الفرصة لأطراف خارجية للتدخل في السياسات الداخلية والخارجية لهذه الدول، وسيحرم هذه الدول من المساعدات والقروض الخارجية، وسيعيق بالتالي هذه الدول من تنفيذ برامج الإصلاح المالي والاقتصادي، إلا أنه ما يهم في المقام الأول أن هذه الظواهر الثلاث السابق ذكرها، لو توفر ثلوث الشفافية الضريبية بين المشرع والمكلف والإدارة الضريبية، لكان التهرب والازدواج والفساد الضريبي بحدوده الدنيا، فالشفافية الضريبية تؤمن الحماية والأمان من الظواهر السابقة في أي نظام ضريبي.

المبحث الرابع

الاهتمامات الدولية بالشفافية المالية ومكافحة الفساد

انشغل المجتمع الدولي كثيراً بهذه المسألة بغية وضع أسس وموانيق جماعية تؤدي إلى المزيد من الشفافية وإرساء مبادئ الحكم الرشيد بما يضمن كفاءة عمل، وفي هذا السياق جاءت مبادرة الرئيس الأمريكي جيمي كارتر عام 1977م والتي بمقتضاها تبنت الولايات المتحدة القانون الذي يمنع ممارسة الفساد خارج حدود الدولة، والذي يقضي بمعاقبة الشركات الأمريكية التي تقدم رشاًوى للمسؤولين الأجانب، خاصة وأن هذه الشركات ظلت حتى وقت قريب تعتبر الرشاًوى التي تدفع خارج الحدود جزءاً من المصروفات وبالتالي تخصم من المطرح الضريبي.

ومن بين المبادرات المهمة في هذا الصدد تلك التي قام بها صندوق النقد الدولي والمتعلقة بإقرار ميثاق الممارسة السليمة في مجال الشفافية للموازنة العامة الصادر في عام 1998م والذي تم تحديثه في عام 2001م، إضافة إلى تشجيع الدول على نشر التقارير السنوية الخاصة بها والمتعلقة بتقييم سياساتها الاقتصادية والمالية من قبل

خبراء من الصندوق وهذه التقارير التي ظلت سرية حتى أعوام قليلة مضت، رغم أهميتها القصوى.

وجدير بالذكر بأن سورية سمحت لأول مرة في عام 2005م بنشر تقرير المادة الرابعة السنوي الذي يعدّه صندوق النقد الدولي حول الاقتصاد السوري، وهي عبارة عن مشاورات يقوم بها فريق من خبراء الصندوق عبر زيارة البلد المعني لجمع البيانات الاقتصادية والمالية وعقد مناقشات مع المسؤولين والبنك المركزي حول السياسات الاقتصادية الكلية (الخاصة بالمالية العامة والشؤون النقدية وأسعار الصرف وغيرها....)، إضافة إلى تقييم مدى سلامة النظام المالي، ومن ثم يقوم الصندوق بمناقشة التحليل الوارد في التقرير وتحال آراؤه إلى حكومة البلد المعني في شكل ملخص وهذه التقارير يتم نشرها والاطلاع عليها في موقع الصندوق على شبكة الانترنت، ويعد ذلك صورة من صور تعزيز الشفافية في النظام المالي السوري.

كما انضمت سورية أيضاً إلى النظام العام لنشر البيانات التابع لصندوق النقد الدولي في 12 كانون الثاني عام 2007م، وهي عبارة نشر بيانات مالية واقتصادية مفصلة للجمهور، بما في ذلك الاحتياطيات المالية والدين الخارجي، وذلك حسب جدول زمني معلن من قبل الصندوق، وهذا يعزز الشفافية المالية للدول تجاه الدول الأخرى.⁷¹

لذلك يمكن اعتبار سورية بسياساتها الاقتصادية و المالية الجديدة تتجه نحو الانفتاح على السياسة المالية الدولية، وتحاول الاستفادة من جهود وخبرات المنظمات الدولية، لتعميق سياساتها الاقتصادية ولتمكن أسواقها المالية من العمل بكفاءة وانفتاح وشفافية.

(71) ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة، مرجع سابق.

سندرس في هذا المبحث جهود المنظمات الدولية في الحد من الفساد، وجهود صندوق النقد الدولي في مجال شفافية الضريبة، وأيضاً معايير الشفافية المالية العالمية، ونلقي الضوء على عمل منظمة الشفافية العالمية وتقاريرها وأهم توصياتها في مجال الشفافية المالية.

المطلب الأول: جهود المنظمات الدولية في الحد من الفساد

هناك العديد من الجهات والمنظمات الدولية الناشطة في مجال مكافحة الفساد المالي على نطاق عالمي، سنأتي على ذكرها في مايلي.

الفرع الأول: منظمة الأمم المتحدة:

و تبنت منظمة الأمم المتحدة اتفاقية لمكافحة الفساد سنة 2004م ، وانضمت إليها العديد من دول العالم، وتحتوي الاتفاقية على 71 مادة قانونية موزعة على ثمانية فصول رئيسة، وتعد أهم أهداف هذه الاتفاقية:

1- تدعيم التدابير الهادفة إلى منع الأعمال الفاسدة بكفاءة عالية.

2- تيسير التعاون الدولي والمساعدة في مجال مكافحة الفساد.

3- تعزيز النزاهة والمساءلة والإدارة السليمة للممتلكات والشؤون الحكومية.

4- تتخذ كل دولة طرف في الاتفاقية تدابير مناسبة لتعزيز الشفافية والمساءلة في إدارة الأموال الحكومية ومن هذه التدابير: إجراءات لاعتماد الميزانية الوطنية، الإبلاغ عن الإيرادات والنفقات في حينها، نظاماً

يتضمن معايير للمحاسبة ومراجعة الحسابات وما يتصل بذلك من رقابة"⁷².

5- المحافظة على سلامة دفاتر المحاسبة أو السجلات أو البيانات المالية أو المستندات الأخرى ذات الصلة بالنفقات والإيرادات الحكومية لمنع تزوير تلك المستندات"⁷³.

ونصت الاتفاقية على تجريم رشوة الموظفين الحكوميين واختلاس الممتلكات العامة أو تبديدها من قبل الموظفين، والمتاجرة بالنقد وإساءة استغلال الوظائف والإثراء غير المشروع وغسل الأموال.

كما أكدت الاتفاقية على ضرورة إنشاء وحدة معلومات استخباراتية مالية تكون مسؤولة عن تلقي التقارير المتعلقة بالمعلومات المالية المشبوهة وتحليلها وتعميمها على السلطات المختصة"⁷⁴.

وعلى صعيد آخر تواصل هيئات الأمم المتحدة المتخصصة والمعنية، العمل على تطبيق مجموعة من النظم والتدابير تتعلق بمكافحة الفساد وزيادة الشفافية لمواجهة ظاهرة الفساد المالي من خلال قناعتها بمخاطره في تهديد استقرار وأمن المجتمعات والحد من قيم الديمقراطية، وعرقلة معدلات التنمية بشكل عام.

(72) المادة (9) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، الفصل الأول من الفقرة الثانية ضمن بند المشتريات الحكومية وإدارة الأموال الحكومية.

(73) المادة (9) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، الفصل الأول من الفقرة الثالثة ضمن بند المشتريات الحكومية وإدارة الأموال الحكومية.

(74) المادة (58) من اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد، الفصل الخامس ضمن بند استرداد الموجودات.

الفرع الثاني: البنك الدولي للإنشاء والتعمير:

تأسس البنك الدولي عام 1944، ومقره الرئيس واشنطن في الولايات المتحدة الأمريكية، وهناك ما يزيد على مائة من مكاتبه المنتشرة في كافة أرجاء العالم.

وقد وضع البنك الدولي عدداً من الاستراتيجيات لمساعدة الدول على مواجهة الفساد ومساعدتها على الانتقال من حالة الفساد المنظم إلى بيئة ذات أداء أفضل مما يقلل من الآثار السلبية للفساد على التنمية، وهذه الاستراتيجية تتضمن أربعة محاور رئيسة هي⁷⁵:"

- أ- منع كافة أشكال الاحتيال والفساد في المشروعات الممولة من قبل البنك.
- ب- تقديم العون للدول النامية التي تعتزم مكافحة الفساد، لاسيما فيما يتعلق بتصميم وتنفيذ برامج مكافحة وذلك بشكل منفرد أو بالتعاون مع المؤسسات الدولية المعنية ومؤسسات الإقراض والتنمية الإقليمية. ولا يضع البنك الدولي برنامجاً موحداً لكل الدول النامية، بل يطرح نماذج متفاوتة تبعاً لظروف كل دولة أو مجموعة دول.
- ج- اعتبار مكافحة الفساد شرطاً أساسياً لتقديم البنك الدولي لخدماته في مجال الإقراض والمساعدات المالية.
- د- تقديم العون والدعم للجهود الدولية لمحاربة الفساد.

الفرع الثالث: صندوق النقد الدولي:

هو وكالة متخصصة من وكالات الأمم المتحدة أنشأت بموجب معاهدة دولية عام 1944م للعمل على تعزيز سلامة الاقتصاد العالمي ويقع مقرها في واشنطن، وتعتبر

(75) الفساد والحكم الرشيد، ورقة مناقشة عن شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مرجع سابق، ص123.

الضوابط المتعلقة بتقديم قروض ومساعدات صندوق النقد الدولي أكثر تشدداً من تلك الموضوعة من قبل البنك الدولي.

إذ يقوم صندوق النقد الدولي في سبيل مكافحته للفساد بتعليق المساعدات المالية لأية دولة يثبت أن الفساد الحكومي فيها يعيق الجهود بتجاوز مشاكلها الاقتصادية.

وطرح الصندوق مجالين رئيسيين لمساهمته في مكافحة الفساد، المجال الأول في تطوير إدارة الموارد العامة ويشمل ذلك إصلاح الخزينة العامة للدول ومديريات الضرائب وأسس إعداد الموازنات العامة، وإجراءات ونظم المحاسبة والتدقيق.

أما المجال الثاني فهو خلق بيئة اقتصادية مستقرة وشفافة وبيئة أعمال نظامية، تشمل تطوير القوانين المتعلقة بالضرائب والأعمال التجارية.

المطلب الثاني: جهود صندوق النقد الدولي في مجال شفافية الضريبة

قدم الصندوق عدة مناقشات ودراسات واستطلاعات مهمة من قبل خبراء للإجابة عن عدة تساؤلات تتعلق بعدالة الضريبة في بلدان منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، وخلص إلى عدة نتائج حول هذا الموضوع.

الفرع الأول: شفافية الضريبة في بلدان منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا:

طرح الصندوق الدراسة عن طريق تساؤلات عديدة وتم الإجابة عليها من قبل

الخبراء"⁷⁶، وهذه التساؤلات هي:

(76) صندوق النقد الدولي، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، 16-9-2015، منشور على موقع الصندوق، راجع الموقع www.imf.org تاريخ الدخول 15-9-2015

أولاً: هل العبء الضريبي موزع بالتساوي؟

من خلال الدراسة والاستطلاع، تبين إن بلدان الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، عادة ما تفرض ضريبة مناسبة على عائد الأشكال المختلفة من مدخرات الأفراد وتركز فقط على دخل العمل، وهكذا، فإن العاملين في الاقتصاد الرسمي (في كثير من البلدان، وبصفة أساسية موظفي القطاع العام) يتحملون وطأة الضرائب المباشرة، إضافة إلى ذلك، فإن التمييز بين الأطراف الداخلية المرتبطة بالأسر الحاكمة أو الجيش أو الجماعات السياسية أو التكتلات التجارية والأطراف الخارجية ينعكس في صورة معدلات متفاوتة إلى حد كبير من الضرائب الفعلية، فإن الأداة النموذجية للتمييز تتمثل في الإعفاء الضريبي، والذي غالباً ما يأخذ شكل إعفاءات ضريبية مقدمة لأنشطة بعينها، مثل أنشطة التصدير والسياحة، وبالتالي فإن المساواة في تحمل العبء الضريبي منعدمة في تلك البلدان.

ثانياً: هل يدفع معظم المواطنين ضرائب؟

البيانات المعنية بعدد دافعي الضرائب في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا شحيحة، ومع ذلك تشير الأدلة المتوفرة أنه في البلدان التي تتسم بنظم ضريبية متطورة في المنطقة (ومعظمها من البلدان المستوردة للنفط) تشكل ضرائب الدخل المخصصة من المنبع على الأجور نسبة عالية جداً من مجموعة حصيلة الضرائب على الدخل الشخصي، مما يشير أن الضرائب التي يدفعها العاملون لحسابهم الخاص (على سبيل المثال المهن الحرة)، والضرائب على الدخل من غير الأجور منخفضة جداً.

ومن غير المتوقع أن يدفع أصحاب الأجور المنخفضة قدراً كبيراً من ضريبة الدخل في معظم البلدان نظراً إلى وجود حد أدنى من الدخل المعفى من الضريبة.

ثالثاً: هل يتسم تنفيذ الأنظمة الضريبية بالعدالة؟

حتى الأنظمة المصممة تصميماً جيداً قد تفتقر إلى عدالة التنفيذ، وعلى سبيل المثال: نجد أن الشركات المصرية التي تتمتع بصلات سياسية تزداد احتمالات حصولها على المزايا الحصرية كالإعفاءات من ضرائب الشركات أو الرسوم الجمركية بنحو 15% ويرتبط تفاوت تنفيذ القواعد بتصورات الفساد.

كذلك يسهم الفساد في تصورات وجود إجحاف في النظام الضريبي، وذلك لسببين رئيسيين:

1- إن النظام الضريبي الذي يسمح بالتطبيق الاستثنائي وبالتالي المتفاوت للقواعد لا يمكن بحكم التعريف أن يتسم بالعدالة بين دافعي الضرائب.

2- قد يكون الفساد في تحصيل الضرائب ذا تأثير تنازلي، فشرائح الدخل العليا هي الأكثر استفادة من تقدير الضرائب بأقل من الواقع أو التهرب من الضرائب، وهي الأقل تعرضاً للابتزاز (فمن الصعب الإبلاغ المفرط عن دخلها بشكل مقبول، كما أنها تتمتع عادة بمركز النفوذ والسلطة)، وعلى النقيض من ذلك فإن الشرائح الأفقر لديها فرص أقل للتهرب من الضرائب، ومن الأسهل أن يتعرض دخلها للإبلاغ، مما يعرضها للابتزاز المحتمل من جانب محصلي الضرائب.

رابعاً: هل يمكن للنظم الضريبية أن تكون أكثر تصاعدية؟

تتسم العديد من الأنظمة الضريبية في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا بقدر محدود من التصاعدية، فعلى سبيل المثال، تعتمد إيرادات الضرائب إلى حد كبير على الضرائب غير المباشرة والتي غالباً ما تكون بمعدل واحد مقارنة بالضرائب

المباشرة التي تسمح بطبيعتها بتطبيق المعدلات التصاعدية، كما أن الضرائب على الممتلكات غالباً ما تكون غائبة.

خامساً: هل تتسم ضرائب الدخل بالشفافية؟

تدر الضرائب على الدخل الشخصي إيرادات أقل مقارنة ببلدان الأسواق الصاعدة (أسواق جنوب شرق آسيا وشرق أوروبا) والبلدان النامية الأخرى، وغالباً ما لا تكون تصاعدية بدرجة كبيرة:

1- المعدل الأعلى للضريبة على الدخل في جيبوتي ومصر ولبنان والأردن واليمن أقل من متوسط المعدل الأعلى في البلدان النامية الأخرى، وإلى جانب انخفاض المعدلات العليا للضريبة، يؤدي ارتفاع مستويات الدخل الحدية للتكليف الضريبي بشكل بالغ بالنسبة للشرائح العليا إلى استبعاد نسبة كبيرة من الأسر الميسورة، فأعلى شريحة لضريبة الدخل في مصر يبلغ معدلها الضريبي 25% يدفعها فقط هؤلاء الذين يكسبون ما لا يقل عن عشرة أضعاف دخل الفرد، وبالمثل أضاف قانون ضريبة الدخل الأردني الذي تم اعتماده حديثاً شريحة ثالثة يبلغ معدلها الضريبي 20% تستهدف أولئك الذين يكسبون سبعة أضعاف دخل الفرد في الأردن.

2- لا تتضمن قاعدة فرض الضريبة في كثير من الأحيان الدخل من غير الأجور، مثل أرباح رأس المال، والتي تعود بالنفع بشكل غير متناسب على الأغنياء وتؤدي ضوابط رأس المال المطبقة في العديد من بلدان المنطقة إلى الحد (ولو بشكل غير كامل) من تدفقات رأس المال الخارجة، ويمكن من حيث المبدأ أن تجعل فرض الضرائب على رؤوس الأموال

بمعدلات تصاعدية أكثر يسراً. وقد عمل الإصلاح الضريبي في المغرب على إدراج أنواع معينة من الدخل من غير الأجور ضمن قاعدة ضريبة الدخل الشخصي، وعادت تونس إلى تطبيق الضرائب على أرباح الأسهم في عام 2014م.

3- تدني الامتثال، وهو ما يرجع جزئياً إلى كبر حجم الاقتصاد غير الرسمي وانتشار المدفوعات النقدية لجزء من الرواتب وتحول قيود القدرات دون التحقق من الدخل، ويؤدي انتشار الخصومات الضريبية وتعمدها إلى تسهيل التحايل الضريبي.

الفرع الثاني: تقرير صندوق النقد الدولي حول النظام الضريبي السوري:

لخص تقرير بعثة صندوق النقد الدولي ملاحظاته عام (1989) على النظام

الضريبي السوري بما يأتي⁷⁷:"

النظام الضريبي السوري غير منتج بصورة كافية في مساهمته في حاجات الحكومة للإيرادات، وهو غير متجاوب مع المتغيرات التي حصلت والتي تحصل في الدخل القومي، وهو غير مصمم بصورة جيدة للمساهمة في الكفاية والرخاء الوطني، وبصورة محددة فإن نسبة الموارد الضريبية إلى الدخل القومي أقل بكثير من نسبتها في الدول المجاورة، وذلك جزئياً بسبب الإعفاءات والاستثناءات الكثيرة، كما قد فشلت النسب الضريبية في النمو مع نمو الدخل القومي، والبنيان الضريبي بشكل كبير في مستوى الدخل، وقليل جداً في الاستهلاك، ولذلك هناك حاجة ماسة للإصلاح الضريبي للأسباب التالية:

(77) وزارة المالية، تقرير بعثة النقد الدولي بتاريخ 19-7-1989.

- 1- لتحسين مستوى الإيرادات لضمان النمو بشكل أسرع من الدخل القومي.
 - 2- لإعادة توجيه النظام الضريبي بعيداً عن مصادر الدخل، ونحو استخدامات الدخل، وخاصة في مجال الاستهلاك.
 - 3- لضرورة جعل العبء الضريبي ينتشر بصورة أكثر عدالة بين مختلف القطاعات الاقتصادية.
- و بقي النظام الضريبي في سورية بدون إصلاح، حتى عام (2003) حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم(24) لعام(2003) وقانون الانفاق الاستهلاكي رقم(61) لعام (2004)، وتمّ تعديلها أكثر من مرة، ومع ذلك لم يحقق النظام الضريبي السوري الأهداف التي أشار إليها الصندوق في تقريره.

المطلب الثالث: معايير الشفافية المالية العالمية

بما أن النظام الضريبي يمثل الجزء الأكبر والأوفر من المنظومة المالية للدول، فقد حصلت الضريبة على اهتمام واسع من مختلف المنظمات والجهات الدولية، وقد أكد المجتمع الدولي على إزالة التشوهات الاقتصادية الناجمة عن تعدد القوانين التي تتعامل مع الضرائب، وكذلك عدم التمييز في المعاملة الضريبية، وفقاً لنوع النشاط أو الشكل القانوني للمنشأة. إذ يجب أن تسري الضريبة على الأشخاص الاعتبارية جميعاً بذات المعدل، بصرف النظر عن نوع النشاط، فضلاً عن عدم التمييز بين شركات

78
الأشخاص والأموال".

(78) د. علي الصاوي، ماهية المساواة والشفافية ودورهما في تعزيز التنمية الإنسانية، مرجع سابق، ص34.

كما يجب أن تبنى فلسفة جديدة تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية، إذ تثق الإدارة المالية أن المكلف سيكون أميناً في الإعلان عن دخله الحقيقي، ويثق المكلف في أن الإدارة المالية ستعامله بأمانة وعدالة واحترام، ولذلك يتم اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من المكلف هو أساس ربط الضريبة كمبدأ عام.

الفرع الأول: معايير الشفافية المالية المقدم من صندوق النقد الدولي:

قدم صندوق النقد الدولي في إطار جهوده في تعزيز شفافية المالية العامة، ميثاق الممارسات السليمة في مجال شفافية المالية العامة، عام (1998م)، ووضع في هذا الميثاق معايير عالمية لشفافية المالية العامة، وتمّ تحديثها لاحقاً في عام (2007م)، وقدم الميثاق إطار إجراء تقييمات شفافية المالية العامة في البلدان الأعضاء في الصندوق، وأجرى خبراء الصندوق تحليلات لالتزام البلدان الأعضاء بالمبادئ والممارسات في هذا الميثاق، وقام (93) بلداً بنشر نتائجه في صفحة المعايير والمواثيق في موقع الصندوق على شبكة الانترنت، ويقوم الميثاق المقدم من الصندوق على ركائز أو عناصر أربعة لتحقيق شفافية المالية العامة وهي:

1- الركيزة الأولى: إعداد تقارير المالية العامة والتي ينبغي أن توفر معلومات عن مركز الحكومة المالي والأداء المالي الحكومي على نحو يتسم بالدلالة والشمول والحدثة والموثوقية.

2- الركيزة الثانية: وضع تنبؤات المالية العامة، وإعداد الميزانية التي ينبغي أن تتضمن بياناً واضحاً عن أهداف الحكومة من الميزانية ونواياها بشأن السياسات، إلى جانب توقعات بشأن تطور المالية العامة تتسم بالشمول والحدثة.

3- الركيزة الثالثة: تحليل وإدارة المخاطر على المالية العامة، والتي يجب أن تضمن الإفصاح عن المخاطر في المالية العامة والضريبية وتحليلها وإدارتها على نحو يتسم بالمرونة، وإضافةً إلى التنسيق في صنع القرارات بشأن مالية الدولة على مستوى القطاع العام.

4- الركيزة الرابعة: إدارة إيرادات الموارد، والتي يجب أن توفر إطاراً شفافاً لملكية ثروات الموارد الطبيعية والتعاقد بشأنها واستخدامها وضرائبها.

ووضع الصندوق بعضاً من المعايير الدولية لقياس مستوى تحقيق الشفافية المالية، وهي: ⁷⁹ ":

- 1- تصميم الإجراءات والتعليمات الحكومية في شكل قواعد قانونية مكتوبة ومنشورة.
- 2- وضع قواعد واضحة للنشر والإفصاح تحدد فيها المعلومات التي يجب توفيرها والمواعيد التي يجب نشرها فيها و المسؤولية القانونية عن عدم نشرها.
- 3- أن توفر المؤسسات الحكومية معلومات كافية لفهم عملها وتسهيل مراقبة أدائها.
- 4- توفير البيانات الرئيسية المتعلقة بالمالية العامة للدولة بشكل مفصل ودقيق وسريع.
- 5- أن تكون نصوص القوانين واللوائح والتعليمات والإجراءات في متناول المواطن.
- 6- توفير البيانات الأساسية عن الأداء الاقتصادي في وقت سريع وملائم.
- 7- حرية وسائل الإعلام بما فيها الانترنت.

(79) د. علي الصاوي، ماهية المساءلة والشفافية ودورهما في تعزيز التنمية البشرية، مرجع سابق، ص20

8- الإفصاح العلني عن ممتلكات ودخول المرشحين لشغل المناصب العامة والسياسيين وأعضاء الهيئات التشريعية ومن يعولهم.

10- النشر الكامل للبيانات المالية للدولة في الوقت المناسب، كما يجب أن تكون تلك البيانات موثقة وعلى درجة عالية من الدقة ويمكن الرجوع إليها، وشاملة وواضحة بحيث يسهل فهمها، كما يجب أن تكون حديثة وتتفق مع المعايير الدولية المتبعة في البلدان الأخرى.

ومن شأن تطبيق هذه المعايير تحقيق الشفافية المالية بشكل عام ويؤمن البيئة اللازمة لتحقيق الشفافية الضريبية.

وضمن سياق الحديث عن معايير شفافية المالية العالمية، لابدّ من إلقاء الضوء على المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية.

الفرع الثاني: المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية:

80 أنشأ المنتدى عام(2009) من قبل مجموعة الدول الصناعية العشرين" ،

81 ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(OECD))،" بهدف تطبيق المعايير

(80) مجموعة الدول الصناعية العشرين: تأسست عام 1999، وتتألف من وزراء المالية ومحافظي البنوك المركزية ل19 دولة هي الأرجنتين وأستراليا والبرازيل وكندا والصين وفرنسا وألمانيا والهند واندونيسيا وإيطاليا واليابان والمكسيك وروسيا والمملكة العربية السعودية وجنوب إفريقيا وكوريا الجنوبية وتركيا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، والاتحاد الأوروبي هو العضو العشرين المكمل للمجموعة، وتمثل الدول الأعضاء 90% من الإجمالي العالمي للإنتاج القومي، و80% من نسبة التجارة العالمية وتمثل الدول الأعضاء نحو ثلثي سكان العالم، فضلاً عن الثقل الاقتصادي لأعضاء المجموعة وتأثيرها في النظام المالي والاقتصاد العالمي.

(81) منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية: هي منظمة دولية مكونة من مجموعة من البلدان المتقدمة التي تقبل مبادئ الديمقراطية التمثيلية واقتصاد السوق الحر، نشأت عام 1948 عن منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي للمساعدة على إدارة خطة مارشال لإعادة إعمار أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية، وبعد فترة تم توسيعها لتشمل عضويتها بلدان غير أوروبية، وفي عام 1960 تم إصلاحها لتكون منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وخلال العقد الماضي كان لها دور بارز في المفاوضات للوصول إلى الشفافية الضريبية العالمية وفي المساهمة في عقد الاتفاقات الثنائية والمعاهدات الضريبية في جميع أنحاء العالم.

الدولية لتبادل المعلومات، بعدما أصبح التهرب من الضرائب خطراً يهدد الإيرادات وعائدات الدول في ظل العولمة الاقتصادية، ولنفادي هذه المخاطر كانت الحاجة ملحة لتعاون دولي في تبادل المعلومات، بحيث لا يتمكن المكلفين من التهرب من الضرائب ومن إخفاء ثرواتهم وأصولهم المالية، وكان لابدّ من إيجاد مرجعية قانونية متمثلة في وجود اتفاقيات ثنائية لتجنب الازدواج الضريبي.

ويضم المنتدى (135) دولة عضو، ويتولى مسؤولية تقييم أداء الدول على مرحلتين، لتحديد مدى التزامها بمعايير الشفافية وتبادل المعلومات، وذلك من خلال لجنة خاصة تسمى لجنة المناظرة أو المراجعة.

1-المرحلة الأولى: تتضمن تقييم القوانين والأطر المنظمة لتبادل المعلومات،

أما

2-المرحلة الثانية، تشمل التطبيق العملي لتبادل المعلومات والتزام الشفافية وفق

المعايير الدولية، ومدى توافق القوانين مع المعايير الاسترشادية للمنتدى.

ويتم تقسيم عضوية المنتدى إلى ثلاث مجموعات تبعا لمدى التزامها بمعايير

الشفافية الضريبية كما يلي:"⁸²"

1- دولة ملتزمة بتنفيذ المعايير (القائمة البيضاء).

2- دولة ملتزمة، لكنها تحتاج لمعونة فنية (القائمة الرمادية).

3- دولة غير ملتزمة (القائمة السوداء).

(82) المنتدى العالمي للشفافية و تبادل المعلومات للأغراض الضريبية، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.oecd.org. تاريخ الدخول: 2016-7-26.

ويؤدي عدم التزام الدول بمعايير الشفافية الضريبية إلى حرمانها من استثمارات الدول الصناعية العشرين، وقد فشلت مؤخراً خمسة مراكز مالية في العالم في الحصول على الدرجة الكاملة في امتحان أجراه المنتدى فيما يتعلق بالإفصاح والشفافية في تبادل

المعلومات الضريبية، وتراوح درجة نتائج الامتحان من 1 إلى 4 درجات، والدرجة الأولى تعني "التوافق المتطابق" مع معايير تبادل المعلومات، الدرجة الثانية تعني "التوافق إلى حد كبير"، والدرجة الثالثة "توافق جزئي"، والدرجة الرابعة "عدم توافق"، وحصلت كل من سويسرا والنمسا وإمارة ليختشتاين وسنغافورة وهونج كونج على علامة "توافق إلى حد كبير" مع معايير تبادل المعلومات في مجال الضرائب"⁸³.

المطلب الرابع

توصيات منظمة الشفافية العالمية

إن منظمة الشفافية العالمية من المنظمات الدولية البارزة على صعيد تبادل المعلومات المالية، وستتحدث الباحثة عن أهدافها وأعمالها في مجال شفافية المالية العامة وشفافية الضريبة.

(83) ماجد الجميل، الشفافية المفقودة في الملاذات الضريبية، مجلة الاقتصادية، العدد (8326)، جنيف، 2016، ص5.

الفرع الأول: التعريف بمنظمة الشفافية العالمية

((Transparency Global Organization))

أولاً: نشأة المنظمة:

أنشأت هذه المنظمة عام (1993م)، ويقع مقرها في مدينة برلين بألمانيا، وهي منظمة غير حكومية تضم أكثر من مائة دولة في عضويتها حتى الآن، لا تعمل من أجل الربح بل تركز كل جهودها لمكافحة الفساد والحد منه، وتعدّ هذه المنظمة من أكثر المنظمات غير الحكومية نشاطاً وفعالية في مجال مكافحة الفساد، وتعزيز الشفافية إقليمياً ودولياً، وذلك لما تقوم به من أبحاث ودراسات ميدانية حول الفساد، وتقوم بتقديم يد العون للدول التي تطلب تدخلها في حربها على الفساد، وهدفها زيادة فرض المساءلة وتقييد الفساد على المستوى المحلي والدولي، والعمل من أجل نشر الديمقراطية وترسيخ القيم الأخلاقية وتطوير أساليب العمل المالي والإداري وتبسيط إجراءاته داخل الحكومات.

ويتم تمويلها من مختلف الوكالات الحكومية والمؤسسات والشركات الدولية ولديها برامج خاصة لتمويل مكافحة الفساد.

ثانياً: برامج المنظمة:

هناك برنامج عمل لمنظمة الشفافية العالمية تمارس من خلاله أعمالها، وهذا البرنامج مكون من سبع نقاط أساسية، والرسالة الأساسية التي نستقيها من هذا البرنامج هي أن الأزمة المالية التي تعاني منها أي دولة، هي في الأساس أزمة شفافية ومساءلة، وأنه

يتوجب على الإصلاحات التنظيمية والإشرافية أن تعزز الشفافية والمساءلة في كل الجوانب.

وفيما يأتي نورد برنامج أعمال منظمة الشفافية الدولية المنشور على شبكة الانترنت

84
على موقع المنظمة:" "

أ- التنظيم والإشراف: تأمين درجة أعلى من الشفافية والمساءلة العامة لاستعادة ثقة الجماهير ووضع إطار أكثر اتساقاً ومنسقاً دولياً لتنظيم المؤسسات المالية والإشراف عليها

ب- إجراءات الإنقاذ: ضمان توفر الضمانات الفعالة مع الشفافية والمساءلة في الصدارة، وذلك في كافة جوانب الإدارة العامة لأموال دافعي الضرائب، دعماً للجهود الرامية إلى إعادة الأمور إلى نصابها في الأسواق والمؤسسات المالية لتؤدي وظائفها على النحو السليم.

ج- الملاجئ الخارجية: وقف التهرب من كافة التنظيمات المالية والضرائب، ووقف تسهيل الأنشطة غير المشروعة التي تنفذ باستخدام "الملاجئ الخارجية"، وضمان تعاون هذه المراكز بالكامل مع السلطات الوطنية والدولية الأخرى في جانب تبادل المعلومات.

د- الحوكمة: بناء حوكمة قوية في الشركات، بما في ذلك مساءلة مجلس الإدارة، مع التشديد على الأجور التي يتقاضاها التنفيذيون، وإدارة المخاطر، والإفصاح عن المنتجات المالية.

هـ- التحقيقات والعقوبات: إجراء تحقيقات جزائية على النحو الملائم وبما يتماشى مع القوانين واللوائح المعمول بها، مع فرض عقوبات صارمة في

(84) منظمة الشفافية العالمية، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: [www. Transparency.org](http://www.Transparency.org). تاريخ الدخول 26-2014-9.

حالات التثبت من حدوث فساد، وكذا إتباع آليات المساءلة اللازمة في أية مخالفات أخرى.

و-تضارب المصالح: اتخاذ التدابير اللازمة للحيلولة دون وجود تضارب في المصالح في الأنشطة التي تقوم بها وكالات التصنيف الائتماني، وشركات تدقيق الحسابات، و في العلاقات فيما بين المؤسسات المالية والقطاع العام.

ز-المعونة: اتخاذ الإجراء العاجل للتصدي للفقر العالمي المتزايد نتيجة الأزمة الراهنة عن طريق زيادة المساعدات التنموية الرسمية.

ثالثاً: المؤشرات التي تعتمد عليها المنظمة:

وتعتمد المنظمة في عملها على ثلاثة مؤشرات وهي "85":

1- مؤشر إدراك الفساد (Corruption Perception Index)

وهذا المؤشر يقيم ويرتب الدول طبقاً لدرجة إدراك وجود الفساد بين المسؤولين والسياسيين في الدولة، وهو مؤشر مركب يعتمد على بيانات ذات صلة بالفساد تم جمعها عن طريق استقصاءات متخصصة قامت بها مؤسسات مختلفة ومستقلة وحسنة السمعة، وتعكس آراء أصحاب الأعمال والمحليين من جميع أنحاء العالم متضمناً المتخصصين والخبراء من نفس الدولة الجاري تقييمها، ويركز المؤشر على الفساد في القطاع العام وسوء استغلال الوظيفة العامة من أجل مصالح خاصة، وتطرح الاستقصاءات المستخدمة في إعداد المؤشر أسئلة ذات صلة بسوء استعمال السلطة لتحقيق مصالح شخصية، على سبيل المثال: قبول الموظفين الحكوميين، الرشاوى أثناء المشتريات أو اختلاس الأموال العامة، التهريب والفساد الضريبي.

(85) بيتر ايجن، مدير البنك الدولي سابقاً ومؤسس منظمة الشفافية العالمية، شبكات الفساد، ترجمة محمود جديد، دار القدس، دمشق، 2006، ص44.

ويعتمد المؤشر فقط على مدركات الفساد لأنه من الصعب تقييم مستويات الفساد في مختلف الدول بناء على الخبرة العملية التجريبية، كالمقارنة مثلاً بين عدد الدعاوى أو القضايا المعروضة على المحاكم بين بلد وآخر، إن مثل هذه المعلومات لا تدل على مستويات الفساد الحقيقية، بل تدل على نوعية المدعين العامين وصفاتهم ونوعية المحاكم أو أساليبها في الكشف عن الفساد، فإن الأسلوب الوحيد لجمع المعلومات بغرض المقارنة هو البناء على خبرة ورؤية أولئك الأكثر تصادماً بشكل مباشر مع واقع الفساد في دولة ما، كما إن المؤشر لا يقدم معلومات عن الدول غير المدرجة فيه.

2- التقرير العالمي الشامل عن الفساد (Global Corruption Repor)

تقوم منظمة الشفافية الدولية بإصداره كل عام منذ عام 2001م حتى الآن، وتركز كل عام على القطاع العام في الدولة، وفي كل سنة تصدر تقريراً يركز على قطاع مهم من القطاعات العمومية المهمة في الدولة على النحو التالي:

1- ركّز التقرير الأول لسنة 2001 على دراسة وضع الفساد في العالم بصفة عامة.

2- أما التقرير الثاني فصدر عام 2003، وركز على الفساد في وسائل الحصول على المعلومات والتعامل معها.

3- ركّز التقرير الثالث سنة 2004 على الفساد السياسي وصوره.

4- ركّز التقرير الرابع سنة 2005 على كافة أوجه الفساد في قطاع المقاولات والبناء وأوجه الإعمار وإعادة البناء.

5- ركّز التقرير الخامس سنة 2006 على الفساد في الرعاية الصحية.

6- ركّز التقرير السادس سنة 2007 على الفساد في القطاع القضائي.

7- ركّز التقرير السابع سنة 2008 على الفساد في قطاع المياه.

- 8- ركز التقرير الثامن سنة 2009 على الفساد في القطاع الخاص.
- 9- ركز التقرير التاسع الصادر عامي 2010 و 2012 على تغير المناخ.
- 10- ركز التقرير العاشر سنة 2013 على الفساد في قطاع التعليم بكافة مستوياته.
- 11- ركز التقرير الحادي عشر سنة 2014 على الفساد في قطاع الرياضة.
- 12- ركز التقرير الثاني عشر سنة 2015 على الفساد في قطاع الأمن والدفاع.

3- مؤشر دافعي الرشاوى (Bpi Bribe Index):

وهو يقيس الفساد في مستوى الشركات الصناعية ومتعددة الجنسيات التي تدفع رشاوى للمسؤولين الحكوميين في الدول الأخرى لتسهيل أعمالها ولتصدير منتجاتها لتلك الدول.

رابعاً: تقارير المنظمة:

تصدر المنظمة التقارير الوطنية وأوراق الاعمال بشكل دوري ومستمر.

1- التقارير الوطنية:

وهي عبارة عن تقارير لتقييم الركائز الأساسية في أحد القطاعات في نظام الحكم داخل الدولة، والركائز التي يتم تحليلها عادةً ما تشمل: السلطة التشريعية للحكومة، والسلطة التنفيذية، والسلطة القضائية، والقطاع العام، وإدارة الانتخابات، ومؤسسات الرقابة والتدقيق المالي، ووسائل الإعلام والاحزاب السياسية والمجتمع الأهلي.

2- أوراق عمل المنظمة:

لعل أهم ورقة عمل نشرتها منظمة الشفافية العالمية حديثاً، وهي ما يهم بحثنا، وهي ورقة عمل بعنوان "النظم الضريبية قناة للفساد أو وسيلة لمحاربته"، تم نشر هذه الورقة بتاريخ 21-11-2015، وتتضمن هذه الورقة الحديث عن الفساد الضريبي والإدارة الضريبية وبعض مشاكلها وعن سياسة الشفافية الضريبية، وتضمنت الورقة الحديث عن شفافية الضريبة التي عبرت عنها الورقة بأنها : نزاهة الأجهزة الحكومية أو الإدارات الضريبية داخل الدولة، وانفتاحها لتوفير المعلومات واللوائح والقوانين الضريبية والإدارية، وفي التزامها بالاستخدام المجدي والفعال للإيرادات الضريبية، وفي ضبط حالات الفساد

والتهرب الضريبي، وتضمنت ورقة العمل الحديث عما يلي⁸⁶ ":

أ- **النظام الضريبي:** وهو مؤسسة حيوية ولبنة مالية أساسية داخل الدولة، ويشكل عنصر فعال ورئيسي من الأثر المالي الكامل داخل البلاد، ويتطلب النظام الضريبي ليصل لمستويات الشفافية ثقة من قبل المكلفين ، وحكم فعال، ومستويات منخفضة من الفساد داخل الدولة، ومستويات الرضا من المكلفين بالخدمات الحكومية من العائدات الضريبية، وبدون هذه العناصر سيكون هناك نسب أعلى من التهرب الضريبي، وإن أي تغييرات لجعل النظم الضريبية العالمية والوطنية أكثر شفافية، يجب أن تكون مرتبطة مع الجهود ذات الصلة لتعزيز المالية ومكافحة الفساد، لأن الفساد والتهرب الضريبي يتم من خلال نفس القنوات، وغالباً ما تستخدمه نفس الجهات داخل الدولة.

ب- **الإدارة الضريبية:** هي أحد أركان النظام الضريبي، ويمكن أن تساعد على محاربة الفساد واكتشافه ومعالجته ويمكن أن تكون جزءاً من منظومة الفساد داخل الدولة، وبعد الفساد مشكلة في التطوير والتنمية مثل ما حصل في اليونان

(86) منظمة الشفافية العالمية : راجع الموقع الإلكتروني على شبكة الانترنت: www.transparency.org، تاريخ الدخول 2016-7-25.

وبعض الدول المتقدمة، وإن للعلاقات الشخصية والمحسوبيات داخل الإدارة الضريبية أثر كبير في فسادها، كعلاقة جابي الضرائب أو المدقق مع المكلفين، ولاسيما أثناء تدقيق الضريبة أو تحصيلها، وقد أظهر مؤشر لقياس الشفافية الدولية عن دفع الرشوة داخل الإدارة الضريبية عام (2013)، وظهر أن 15% من المتعاملين مع الإدارات الضريبية حول العالم يدفعون رشاوى لقاء معاملات ضريبية غير صحيحة، وفي بلدان مثل، ليبيريا وباكستان والسنغال وتونس تجاوزت النسبة أكثر من 50%، وأكدت الورقة الصادرة عن منظمة الشفافية على تنظيم الإجراءات داخل الإدارة الضريبية، وتنظيم صلاحيات جباة الضرائب وتقليصها، لاجتناب عمليات الاحتيال والتهرب من دفع الضريبة.

ج-النظم المالية والعائدات الضريبية: يجب الاستفادة من مزايا التعاون بين البلدان لمعالجة التدفق المالي غير المشروع عبر الحدود، وغسل الأموال، وذلك عبر تبادل المعلومات الآلية عن نشاطات الضرائب الحدودية وركزت الورقة على التعليمات والمخططات التفصيلية والتشريعات الضريبية المستقبلية التي يجب توفيرها للشركات داخل الدول، كون الشركات العالمية تعدّ مصدر كبير للإيرادات الضريبية ، وبالمقابل فإن التهرب الضريبي يكون كبير أيضاً من قبل الشركات .

الفرع الثاني: أهداف منظمة الشفافية العالمية وأهم توصياتها:

أولاً: الأهداف:

إن جوهر عمل منظمة الشفافية العالمية ينصب على العمل الوقائي إزاء الفساد، وعلى إصلاح الأنظمة وليس على كشف الحالات الفردية للفساد، وعلى هذا الأساس فإن مهمة منظمة الشفافية الدولية في مكافحة الفساد تتمثل في النقاط الآتية:"⁸⁷

(87) عبد الله الفيتوري المرابط، الشفافية الإدارية وتأثيرها على سلوك العاملين، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2005، ص99.

1- تشجيع الحكومات والمنظمات على وضع لوائح وسياسات فعالة من أجل محاربة الفساد وتعزيز الشفافية الإدارية في جميع المعاملات والإجراءات المالية.

2- تشجيع جميع أطراف المعاملات التجارية الدولية على العمل وفق أعلى مستويات الاستقامة والنزاهة بترشيدهم لمعايير الشفافية الدولية.

3- تشكيل تحالفات محلية وإقليمية وعالمية تضم الحكومات والمجتمع غير الحكومي والقطاع الخاص، وأفراد ذوي تفكير متماثل، للعمل مع الدولة بقدر الإمكان للمساعدة على تطوير وتنفيذ برامج وطنية لمحاربة الفساد أينما كان.

4- العمل على تقوية الدعم والفهم لبرامج محاربة الفساد وسن التشريعات ووضع البرامج المختلفة لمحاربة الفساد.

5- توسيع الوعي لدى العامة، ووضع المراكز المعلوماتية التي تبين الأضرار التي يسببها الفساد وكيفية محاربته.

6- تفعيل دور الاتحاد الدولي لتحسين وتقوية النزاهة المحلية والدولية لمحاربة الفساد".

فضلاً عن اعتماد المنظمة أساليب مختلفة ومتطورة في سبيل تحقيق أهدافها، فهي تقوم بتسجيل كافة المعلومات عن الأعمال الفاسدة، ووضع الحلول والاقتراحات المناسبة الحالية أول بأول، و الاحتفاظ بالمعلومات، وتقديمها لمن له الحق الشرعي بالاطلاع عليها.

ثانياً: التوصيات:

ونورد فيما يأتي أهم توصيات المنظمة الواردة في تقريرها الصادر عام

2007 م المنشور على شبكة الانترنت⁸⁸

1- يجب على الدول النامية استخدام المساعدات المالية لتعزيز النزاهة ومكافحة الفساد كركن مهم في برامج مكافحة الفقر.

2- تعزيز القضاء المستقل والنزاهة، وتحمل المسؤولية لتنمية النظام القضائي في الدول الفقيرة وتحسينه من القرار السياسي.

3- فرض الإجراءات اللازمة لمكافحة بؤر غسل الأموال كما ورد في اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد.

4- يجب على الحكومات تطبيق اتفاقية "منظمة التنمية و التعاون ضد الرشوة"⁸⁹ التي تجرم رشوة الموظف الحكومي في الدولة.

ومن الجدير بالذكر بالقول:

بأن بعض الدول العربية استجابت مؤخراً لجهود وتوصيات منظمة الشفافية العالمية، نذكر منها مصر وسورية والأردن ولبنان، وقد أخذت هذه الجهود طابعاً مختلفاً في كل بلد، غير أنها ركزت جميعها على ضرورة وأهمية تعزيز الشفافية في المعاملات الحكومية، وتحسين فاعلية الأجهزة التشريعية المختصة بمكافحة الفساد.

(88) موقع منظمة الشفافية العالمية، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.transparency.org، تاريخ الدخول: 2015-12-22

(89) اتفاقية منظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي لعام 1997م، المتعلقة بمكافحة رشوة الموظفين العمامين والأجانب في المعاملات التجارية الدولية، وتنص على نفس التدابير الرامية لمكافحة الفساد، باستثناء تركيزها بقدر أكبر على رشوة الموظفين العمامين والأجانب، ويتمثل هدف المنظمة التي تتخذ من باريس مقراً لها، في مساعدة أعضائها بغية تحقيق نمو اقتصادي طويل الأجل، و تحسين مستوى المعيشة للسكان.

ونجد أن هذه الدول وضعت مكافحة الفساد في أعلى سلم أولوياتها، و كذلك برامج الإصلاح لديها بهدف تحسين مناخ الاستثمار وخلق البيئة الاستثمارية الإيجابية والجاذبة لتدفقات رأس المال والمستثمرين العرب والأجانب.

من خلال ما تقدم:

نلاحظ بأن نهج جميع المؤسسات والمنظمات الدولية، بما فيها منظمة الشفافية العالمية يقوم على أن أي خطة للوصول إلى الشفافية الضريبية، لا تتم إلا بعد القيام بعملية تقييم شاملة ودقيقة لجميع محتويات السياسة المالية للدولة بما في ذلك الموازنة العامة للدولة وإمكانات ترشيد بنود الإنفاق العام، فلا يمكن الحديث عن الضريبة أو إصلاحها بشكل منفرد، ووفقاً للمجتمع المالي الدولي، إن الوصول إلى نظام ضريبي متماسك ومتكامل لا يكون دون إصلاح وتقييم السياسة المالية والاقتصادية ككل بمختلف مستوياتها.

و يلاحظ من تجارب العديد من الدول النامية والعربية منها التي طبقت برامج لإصلاح نظامها الضريبي، أن درجة اتساع الإصلاحات وأهدافها وآثارها ونتائجها كانت مختلفة باختلاف الدولة التي نفذت فيها، إذ لا يوجد وصفة علاج مثالية يمكن التوصية بها واستعمالها في جميع دول العالم، ووفقاً للمعايير الدولية يمكن وضع خطوط عريضة ومبادئ عامة تشكل اللبنة الأساسية لمحاربة الفساد المالي بشكل عام والفساد الضريبي بشكل خاص، وهذا ما تحدثنا عنه فيما سبق.

الفصل الثاني

شفافية الضريبة في النظام الضريبي السوري

"دراسة مقارنة"

إن الضريبة كانت ولم تزل الوسيلة الرئيسة والمهمة التي تحقق أهداف الدولة بوصفها إحدى مصادر التمويل، ووسيلة فاعلة تمكن الدولة من التدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، لذا تسعى الدول إلى تطوير وإصلاح هيكل ضرائبها باستمرار، بما يتلاءم مع التطورات الاقتصادية العالمية التي تفرض الاندماج في المركب الاقتصادي العالمي، لتصبح الضريبة أكثر مواكبة واندماجاً مع النظام الاقتصادي العالمي الجديد.

وقد عمد المشرع السوري خلال السنوات المنصرمة إلى إصلاح النظام الضريبي من خلال إحداث تغييرات تشريعية ضريبية، وكانت أهداف هذه التعديلات التشريعية، تحقيق عدالة وموضوعية الضريبة، وتحقيق مزيدٍ من الشفافية والوضوح في النظام الضريبي السوري، والتركيز على الدور الاقتصادي والاجتماعي للضريبة، وزيادة موارد الخزينة عن طريق تحديث الهيكل الضريبي، وتحسين كفاءة الإدارة الضريبية، وذلك بعدما عانى تشريعنا المالي والضريبي من قدم التشريعات، فثمة تشريعات كانت تعود إلى عقود طويلة. وكان يسود التشريعات الضريبية الضبابية والغموض مما ترك المجال واسعاً أمام الاجتهاد والتفسير، مما أوقع الدوائر المالية والمكلفين بالعديد من المشكلات والتساؤلات إضافة إلى الثغرات القانونية الأخرى.

وعلى ضوء ذلك قامت سورية بجهد أساسي لإعادة النظر بنظامها الضريبي، رفع المشرع السوري شعاراً لتحديث التشريع الضريبي، يركز على سهولة ووضوح التشريعات، والابتعاد عن الجوازية في التفسير، وذلك في عدة مجالات منها الهيكل التنظيمي للإدارة الضريبية وإدارة الموارد البشرية داخل الإدارة الضريبية إضافة إلى حقل المعلوماتية، ومبدأ تكثيف الجهود لمكافحة التهرب الضريبي.

سنتحدث في هذا الفصل عن جهود المشرع الضريبي في سورية في تعزيز الشفافية في النظام الضريبي، فضلاً عن دراسة مقارنة مع بعض الدول حول إصلاحاتها في تطبيق شفافية الضريبة، ولكن قبل ذلك لابدّ من الحديث عن النظام الضريبي السوري وإلقاء نظرة على أهم التشريعات الضريبية ومدى شفافية قواعده، والإجابة عن تساؤل مهم ،

وهو هل معايير الشفافية متوافرة في التشريع الضريبي السوري أم لا؟ وسنأخذ ضريبة الدخل أنموذجاً لذلك، وفق ما يلي:

المبحث الأول: ضرائب الدخل في ظل القانون (24) لعام 2003م، وتعديلاته

المبحث الثاني: التعريف بالهيئة العامة للضرائب والرسوم ومقارنة عملها بالإدارة الضريبية في الأردن ولبنان

المبحث الثالث: مديرية الاستعلام الضريبي في سورية ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

المبحث الرابع: دور الإعلام والمحاسبة في تحقيق الشفافية الضريبية في سورية

المبحث الخامس: آليات الوصول إلى نظام ضريبي شفاف

المبحث الأول: ضرائب الدخل في ظل القانون (24) لعام 2003 وتعديلاته

من أجل تلافي العيوب والثغرات التي كانت تعاني منها سورية في ضرائب دخلها، ومن أجل تحقيق أهداف النظام الضريبي السوري مع متطلبات الإصلاح الاقتصادي المطلوب، ومن أجل توفير العدالة الضريبية والشفافية والوضوح، صدر القانون رقم (24) لعام 2003م، وفي هذا المجال يمكن التساؤل، هل حقق القانون الأهداف التي أكدها في الأسباب الموجبة من حيث جذب الاستثمارات الخارجية و تبسيط الإجراءات وتحقيق الشفافية والوضوح في العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وتحقيق العدالة الضريبية، وهل يعدّ هذا القانون نقلة نوعية في مسيرة تطور التشريعات الضريبية في سورية.

أولاً: معدلات ضريبة الدخل وقدرتها على جذب الاستثمارات:

من أجل تحقيق هذا الهدف قام المشرع الضريبي بتخفيض معدلات الضريبة على الأرباح الفردية، وتوسيع الشرائح المفروضة عليها تلك المعدلات، وفق ما يلي⁹⁰:

10% عن جزء الربح الصافي الواقع بين الحد الأدنى المعفى الذي أصبح في هذا المرسوم خمسين ألف ليرة سورية حتى (200) ألف ليرة سورية.

15% عن جزء الربح الصافي ما بين 200 ألف و 400 ألف ليرة سورية.

20% عن جزء الربح الصافي ما بين 400 ألف و 700 ألف ليرة سورية.

23% عن جزء الربح الصافي ما بين 700 ألف ومليون ليرة سورية.

(90) المادة (16) من قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003.

26% عن جزء الربح الصافي ما بين (2) مليون ليرة سورية وحتى (3) مليون.

35% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز ثلاثة ملايين سنوياً.

وهذا التخفيض كان مهماً وضرورياً، ولكنه قليل الفاعلية في تحقيق الهدف السابق، لأنه على الرغم من هذا التخفيض والتوسيع لشرائح الضريبة، ما تزال مرتفعة وغير جاذبة للاستثمار باعتبارها مرتفعة عن معدلات مثيلاتها في الدول المجاورة، كما أنه لم يقلل عدد شرائحها، وحجم هذه الشرائح لم يكن مناسباً وحجم التضخم الذي جرى في سورية، وهذا ما جعل المشرع الضريبي يخفض ثانية من معدلات هذه الضريبة ويقلل عدد شرائحها في المرسوم (51) لعام 2006م وقد أصبحت كما يلي:

10% عن جزء الربح الصافي بين الحد الأدنى المعفى و(200) ألف ليرة سورية.

15% عن جزء الربح الصافي ما بين (200 و 500) ألف ليرة سورية.

20% عن جزء الربح الصافي ما بين(500) ألف ومليون ليرة سورية.

24% عن جزء الربح الصافي ما بين المليون و(3) مليون ليرة سورية.

28% عن جزء الربح الصافي الذي يتجاوز (3) مليون ليرة سورية.

ويسجل في هذا المرسوم للمشرع أنه اقترب بموجبه من معدلات هذه الضريبة في الدول المجاورة والمنافسة لسورية استثمارياً على نحو نسبي، كما أنه فعّل سياسة الحوافز الضريبية، من أجل تمييز النشاط الصناعي عن غيره من النشاطات التجارية مع ربطه بتحقيق أهداف محددة، كإقامة المنشأة الصناعية في المناطق النائية أو

ضمن المدن الصناعية أو عندما يقوم المكلف بتشغيل عدد من العاملين، ولكن يمكن أن يلاحظ هنا ما يلي"⁹¹:

أولاً: ما زالت معدلات الضريبة مرتفعة عن مثيلاتها في الدول المجاورة⁹²، التي راوحت بين 20 إلى 25% في شريحتها العليا.

ثانياً: مازالت شرائح الضريبة كثيرة، والفكر الضريبي الحديث يدعو إلى تخفيض عدد الشرائح إلى ثلاث أو أربع شرائح على الأكثر.

ثالثاً: مازالت الضريبة تحمل تمييزاً ضد صغار المكلفين، فحجم الشرائح الثلاث الأولى مليون ليرة سورية، وحجم الرابعة وحدها 2/ مليون.

رابعاً: مازالت الضريبة تحمل تمييزاً ضد جهات القطاع العام الاقتصادي، إذ فرض على هذه الجهات ضريبة دخل بمعدل نسبي مقطوع مقداره 28% من أرباحها الصافية، وتفرض على الذين يعملون في القطاع الخاص بمعدلات تصاعدية شريحتها العليا مقدارها 28% إن كانوا أشخاصاً طبيعيين، وبمعدل مقطوع يراوح بين 14% و 22% بحسب نوع الشركة القانوني إن كانوا أشخاصاً اعتباريين، إضافة إلى أن النظام المحاسبي المفروض على هذه الجهات يفرض عليها نشر موازنتها السنوية التي تفرض بموجبها الضريبة، مما يجعلها ضريبة حقيقية، وغالباً الضريبة المفروضة على القطاع الخاص تحمل تهريباً ضريبياً، وبالتالي فالمعدل الحقيقي عليها يبقى أقل من

(91) د.محمد خير العكام، الضرائب على الدخل ونظمها، منشورات هيئة الموسوعة العربية، راجع الموقع الإلكتروني www.arab-ency.com، تاريخ الدخول 2015-3-12

(92) بموجب المادة (11) من قانون ضريبة الدخل في الأردن لعام 2014، تستوفي الضريبة عن الدخل الخاضع للضريبة للشخص الطبيعي حسب النسب التالية: 7% عن كل دينار من العشرة آلاف دينار الأولى، 14% عن كل دينار من العشرة آلاف دينار التالية، 20% عن كل دينار مما تلاها.

المعدلات الاسمية المذكورة أعلاه، وهذا لا يناسب سياسة الدولة المعلنة والمتمثلة بزيادة القدرة التنافسية للقطاع العام، ودعمه وفق قواعد المنافسة في ظل اقتصاد السوق الاجتماعي، وهذا ما أنتج خللاً بين نسبة مساهمة كل من القطاع العام والقطاع الخاص في الناتج المحلي الإجمالي ونسبة مساهمتها في الإيرادات الضريبية، فيجب أن تكون هذه النسبة متقاربة، إلا أن الواقع يشير إلى أن نسبة إيرادات القطاع العام الضريبية من الإيرادات الكلية تفوق 78%، على الرغم من أنه يسهم فقط بنسبة 52% من الناتج المحلي الإجمالي، وهذا ما يبين حالة التهرب الضريبي العالي القائم في نشاط القطاع الخاص، والمحاباة الضريبية ضد القطاع العام الذي يعد بأمس الحاجة إلى رفع قدرته التنافسية داخلياً وإقليمياً.

ثانياً: بالنسبة إلى الوضوح والشفافية:

بدأ القانون متناقضاً في هذه الناحية فبينما أكد أن هدف صدور القانون هو الوضوح والشفافية، فنرى الكثير من قواعد القانون لا تتسم بذلك، وما زاد الطين بلة هي التعديلات التي جرت على القانون بعد ذلك، وابتعد القانون كثيراً عن الوضوح والشفافية التي ادعاها المشرع في الأسباب الموجبة، ففي القانون (60) لعام (2004)، أصبحت ضريبة الدخل والرواتب والأجور للمقاولين المتعاقدين مع الجهات العامة والمشاركة والتعاونية نسبة من قيمة العقود وليس نسبة من الربح الحقيقي، ومع ذلك سماها ضريبة دخل، وفي القانون (41) لعام (2005)، أصبحت ضريبة دخل البيوع العقارية ضريبة مقدرة وفق أسس وضعها المشرع لا تعتبر كلياً على الربح الحقيقي التي يمكن أن تنتج عن هذه البيوع أو الخسائر، ومع ذلك سماها المشرع ضريبة أرباح، وقد لا يكون هنالك أي ربح، وفي القانون رقم (51) لعام (2006)، أعطى المشرع وزير المالية في المادة (12) منه صلاحية اعتبار السلف التي يدفعها

المستوردون على حساب ضريبة الدخل، ضرائب نهائية وفق قواعد و أسس يضعها الوزير ذاته، فهذه التعديلات أبعدت القانون عن هذا الهدف كثيراً.

إذ كان أكثر شفافية ووضوحاً في بعض القواعد الفنية الجديدة التي فرضها على بعض الأنشطة، كالضريبة على العقارات والضريبة على المتعاقدين مع جهات القطاع العام والمشارك والمشتري، وكان أكثر غموضاً وتعقيداً عندما نقل بعض الأنشطة من فرض الضريبة عليهم بأسلوب الأرباح الحقيقية إلى أسلوب الدخل المقطوع، كما هو الحال في الأنشطة العلمية في المهن الحرة وبعد أن أعطى لمراقب الدخل اليد الطولى في تقدير هذا الدخل عبر معايير يضعها وزير المالية لكل مهنة دون مشاركة فاعلة من النقابات في هذا المجال.

ثالثاً: بالنسبة إلى تبسيط الإجراءات:

أما بالنسبة إلى تبسيط الإجراءات وتوحيدها فقد أصبحت إجراءات تحقق الضريبة وجبايتها أكثر بساطة مما كانت عليه في السابق

1- في القانون /60/ لعام 2004م:

أخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم، لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات والمقاولات والخدمات والتوريدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والمشتري والتعاوني السورية والشركات الأجنبية، أو لمصلحتها لضريبة دخل الأرباح وضريبة الرواتب والأجور بنسبة مقطوعة من قيمة تلك التعهدات تُحصل عند قبض المبالغ المستحقة عنه من هذه الجهات، وفي هذا التعديل غير المشرع أسس التكليف، فبعد أن كانت تفرض على الأرباح الصافية أصبحت تُفرض على أساس رقم الأعمال،

كما أصبحت تفرض بمعدلات نسبية مقطوعة عند القيام بالنشاط وليس سنوياً، وفي هذا التعديل حقق المشرع هدفين⁹³:"

1- الإسراع بتحصيل هذه الضريبة وتوريدها،

2- التقليل من نسبة التهرب الضريبي

ولكنه بالمقابل خلق تعقيداً في التعامل مع المكلفين في هذا الشأن، وإمكانية وقوعهم في ازدواج ضريبي نتيجة تداخل نشاطهم الكلي مع جزء النشاط المفروض عليه النوع من الضريبة، بعد أن كانت ضريبة الدخل مفروضة عليهم بإجراءات تحقق وجبائية واحدة، وهذا فيه ابتعاد عن هدف تبسيط الإجراءات الذي يسعى المشرع إليه، كما أنه جعل هذه الضريبة قابلة للانعكاس بالكامل، وبالتالي جعلها أقرب إلى الضرائب غير المباشرة وتحمل عبأها الحقيقي الجهات العامة وليس المكلف القانوني.

2- في القانون رقم 41 لعام 2005 المعدل بالمرسوم التشريعي رقم 52 لعام 2006:

غير المشرع من أسس تكليف ضريبة دخل الأرباح الحقيقية الناتجة من تجارة العقارات، فبعد أن كانت مفروضة على أساس المعدلات المفروضة في القانون 24 لعام 2003 وعلى الفرق بالقيمة الحقيقية بين سعر شراء العقار وسعر مبيعه الذي تقدره عادةً الدوائر المالية، أصبح مفروضاً على هذه الأرباح ضريبة مقطوعة نسبية على أساس القيمة التخمينية للعقارات لدى الدوائر المالية، من أجل فرض ضريبة ريع العقارات والعرضات وليس القيمة الحقيقية لها، وفرّق في هذه المعدلات

(93) د. محمد خير العكام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، ص 54.

على أساس نوع هذه العقارات إن كانت سكنية أو كانت غير مبنية، وإن كان البيع محله حق الرقبة أو حق الانتفاع أو حق الفروع وإذا كان تجارياً.

ففي هذا القانون حقق المشرع أيضاً هدفين:

1- حجب السلطة التقديرية التي كانت ممنوحة إلى العاملين لدى الإدارة الضريبية في تقدير الربح الناتج من هذه التجارة التي كثيراً ما أسيء استخدامها لمصلحة المكلف أحياناً ومصلحة الإدارة الضريبية أحياناً أخرى.

2- تحصيل الضريبة وتوريدها عند تنفيذ هذه البيوع مباشرة، كما أنه يحسب للمشرع أنه فعل سياسة الحوافز الضريبية عند خفض مقدار هذه الضريبة على المنشآت الصناعية والخدمية عن غيرها من المنشآت، ولكنه أيضاً زاد من تنوع الإجراءات المفروضة على هذا الجزء من دخل الأفراد وزاد في تعقيدها، وعدّ هذه البيوع تجارية يجب أن تفرض عليها ضريبة دخل دائماً سواء تحقق الربح بشكل فعلي أم لم يتحقق، بعد أن كان القانون (20) لعام 1991م يعفي هذه البيوع من الضريبة إن لم تكن بقصد الربح.

كما فرض في المرسوم التشريعي رقم (52) لعام 2006م، ضريبة عن الدخل الناتج من إيجار العقارات السكنية بمعدل نسبي من بدل الإيجار المسمى في عقود الإيجار، بعد أن كانت تفرض عليها ضريبة أرباح حقيقية بمعدلات تصاعدية، وهذا يشجع على إيجار العقارات السكنية من ناحية، ولكنه يزيد من تنوع إجراءات فرض ضريبة الدخل الفردية على الأفراد من ناحية أخرى.

3- المرسوم التشريعي رقم (51) لعام 2006م:

يتبين أن المشرع وضع أساساً جديدة للتكليف بضريبة الدخل لبعض الأنشطة، بعد أن كانت مفروضة عليها الضريبة وفق المعدلات التصاعدية المحددة في القانون رقم 24 لعام 2003م، سواء بالنسبة إلى الأرباح الحقيقية أم بالنسبة إلى الرواتب والأجور، ووضع قواعد فنية جديدة لتحصيل هذه الضريبة وتوريدها، كما هو الحال بالنسبة إلى الضريبة المفروضة على الفنادق والمطاعم الدولية ذات الدرجات الممتازة والأولى والثانية، ومنشآت المبيت السياحية وما يتبع لها، والملاهي مهما كانت درجتها وفق تصنيف وزارة السياحة، إذ فرض الضريبة عليها بنسبة منخفضة مقطوعة من رقم الأعمال (قيمة الفاتورة) وليس على الدخل.

أما بالنسبة إلى موزعي مادة التبغ فقد أصبحت هذه الضريبة وكما هو الحال في الضرائب المفروضة وفق القانون 60 لعام 2004م، تفرض على أساس نسبة مقطوعة من رقم الأعمال وليس الربح الصافي، وهنا يمكن تسجيل الملاحظات التي سجلت على القانون السابق ذكره بالنسبة إلى هذه الأنشطة.

كما أنه ابتدع في هذا المرسوم فكرة كبار المكلفين عندما أحدث قسماً جديداً سماه قسم كبار المكلفين، التي ترك لوزير المالية حق وضع المعايير الذي يمكن من خلالها اعتبار المكلفين مهمين، وفرض على هؤلاء التزام تسجيل أنفسهم لدى هذه الأقسام المفتحة لدى مديريات المالية في المحافظات مقابل إعطائهم بعض الامتيازات عند النظر في اعتراضاتهم وتدقيق حساباتهم وحساب أرباحهم الصافية، لأن نسبتهم قليلة نسبياً، ومع ذلك يوردون للخرينة 80% من إيرادات هذه الضريبة، ولكن هذا الاتجاه على الرغم من واقعيته ووجاهة دواعيه، يحمل تمييزاً ضد متوسطي المكلفين وصغارهم وضد اعتراضاتهم ويحمل تنوعاً في إجراءات النظر

في الاعتراضات وتمييزاً بين كبار المكلفين وباقي المكلفين، كما أنه يحمل إقراراً ضمناً بأن الإدارة الضريبية على الغالب لا تكثر باعتراض هؤلاء وحقوقهم كما تكثر بحقوق كبار المكلفين، كما أن هذا التقسيم بين المكلفين فيه تعقيد لإجراءات فرض الضريبة، وهنا يمكن توجيه تساؤل مفاده ما الضرر من إعطاء هذه الامتيازات لكل المكلفين؟

4- المرسوم التشريعي رقم (10) لعام (2015) م:

منحت المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام (2015) الحق للجنة التصنيف البدائية أن تقوم بتثبيت أو زيادة أو تخفيض الضريبة المحددة في تقرير مراقب الدخل، وبذلك تفادى الثغرة الموجودة في المرسوم (51) لعام (2006) التي لم تعطي اللجان البدائية سوى الحق بتثبيت الضريبة أو زيادتها دون الحق بتخفيضها، حيث كان لمراقب الدخل صلاحية وضع الحد الأدنى لهذه الضريبة، الأمر الذي يجافي العدالة في التكاليف الضريبي ويبعد بالتالي عن مفهوم الشفافية الضريبية، ويلاحظ أن المرسوم التشريعي حدّ بشكل كبير من صلاحيات مراقب الدخل، ومنح هذه الصلاحيات للجان التصنيف البدائية، وقد زاد المشرع الضريبي من الرقابة والإشراف على عمل مراقبي الدخل، بإيجاد لجنة الإشراف والتي تمارس مهامها، وأبرزها متابعة أعمال التصنيف والإشراف على عمل مراقبي الدخل⁹⁴ واللجان البدائية".

ولعل أبرز التعديلات في هذا المرسوم، تعديل مدة التصنيف، فبعد أن كانت مدة التصنيف في القانون رقم (24) لعام (2003) والرسوم التشريعي (51) لعام (2006) واحدة بالنسبة إلى جميع المكلفين، أصبح مدة التصنيف بموجب هذا

(94) شكّلت هذه اللجنة بموجب المادة الرابعة من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام (2015).

التعديل مختلفة باختلاف المكلف أو نوع المهنة التي يعمل بها، حيث نصت المادة(2) على جعل لكل فئة من فئات المكلفين دورة تصنيفية خاصة بها"⁹⁵، إذ أصبحت مدة التصنيف للمكلفين تبعاً لذلك تتراوح بين السنتين والخمس سنوات، وهذا يضيف تعقيداً إدارياً جديداً إلى قواعد وأسس التكاليف الضريبي، وبنوع الاجراءات الإدارية للتحقق والجباية بالنسبة للضريبة على الدخل المقطوع.

فكل هذا التنوع والتعقيد في إجراءات التحقق والجباية يبعد نظام ضريبة الدخل الفردية في سورية عن أسلوب الضريبة الموحدة التي يجب أن تقترب منه في مسيرة الإصلاح الضريبي التي تقوم بها سورية وفق الهدف المعلن من هذا الإصلاح، كما يزيد من الإشكالات التي تقع مع المكلف ، ويزيد من التكلفة الإدارية لهذه الضريبة.

رابعاً: تحقيق العدالة الضريبية:

يمكن الملاحظة في هذا المجال على القانون رقم 24 لعام 2003م وتعديلاته"⁹⁶، إن هدف تحقيق العدالة أصبح بعيد المنال، فالمشرع تخطى عن العدالة النسبية التي كان يحافظ عليها قبل صدوره مفضلاً أهدافاً أخرى على هذا الهدف، حقق بعضها ولم يحقق بعضها الآخر، وذلك للأسباب التالية"⁹⁷:

(95) المادة (2) من المرسوم رقم(10) لعام (2015).

(96) التعديلات المتعلقة بمعدلات ضريبة الأرباح الجارية في المرسوم التشريعي رقم(51) لعام(2006) والتعديلات الجارية المتعلقة بمعدلات ضريبة الرواتب والأجور وفق المرسوم رقم(10) لعام 2015.

(97) د. محمد خير العكام، الضرائب على الدخل ونظمها، مرجع سابق، ص25.

أولاً: زاد المشرع من اعتماده المعدلات النسبية في الكثير من الأنشطة المفروضة عليها الضريبة بعد أن كانت معدلاتها تصاعدية، وقد أصبحت هذه المعدلات النسبية من رقم الأعمال وليس من الربح الصافي، مما يجعلنا نشك في تسمية هذه الضريبة، فالضريبة أصبحت على الدخل المقدرة وأحياناً قد تكون غير موجودة.

ثانياً: بدل أن يخفض معدلات ضريبة الرواتب والأجور، كما خفض ضريبة الأرباح فيها مرات عديدة، انتهز المشرع هذا القانون ليزيد من معدلات هذه الضريبة على ما كانت عليه في المرسوم التشريعي رقم (85) لعام 1949م، فأصبح الجزء المعفى من هذه الضريبة خمسة آلاف ليرة سورية شهرياً، وفرضت عليها ضريبة تصاعدية بمعدلات هي 5%-7%-9%-11%-13%-20%-، ويفرض معدل الشريحة الأخيرة على جزء الدخل الذي يزيد على 30 ألف ليرة سورية شهرياً، بعد أن كان معدل الشريحة الأخيرة لهذه الضريبة في القانون السابق 15%، وعند مقارنة هذا المعدل بمعدل ضريبة الأرباح يتبين أن هناك مفارقة مدهشة مفادها أن الذي دخله يتجاوز 360/ ألف ليرة سورية سنوياً يدفع أرباحاً بمعدلها 15%، وإن كانت أرباحاً فردية، وقد تكون 14% إن كانت مفروضة على الشركات المساهمة التي تطرح 50% من أسهمها للاكتتاب العام، وهي 20% على الرواتب والأجور، على الرغم من أن هذا الدخل ناتج عن العمل في حين أن ضريبة الأرباح الحقيقية ناتجة من تفاعل رأس المال مع العمل، ففي هذا محاباة ضد محدودتي الدخل في معدلات الضريبة، وهذا ما أجبر المشرع على تخفيض معدلات ضريبة الرواتب والأجور في المرسوم رقم 33/ لعام 2009م، وأصبحت 5%-7%-9%-11%-16%-19%-22%-، ويفرض هذا المعدل الأخير على الشركة التي تزيد على 75000 ألف شهرياً، كما وسع من الحد الأدنى المعفى إلى (6010) ليرة سورية، ومع ذلك مازالت غير عادلة عند مقارنتها

بضريبة الأرباح، وما أجبره على توسيع الحد الأدنى المعفى في المرسوم التشريعي رقم(42) لعام(2011) إلى عشرة آلاف ليرة سورية، وتوسيعه ثانيةً إلى خمس عشرة ألف ليرة سورية، ولكن ذلك كان بضغط من معدلات التضخم الكبيرة التي جرت في الاقتصاد السوري في الفترة الأخيرة بسبب ظروف الحرب وليس تحقيقاً للعدالة الضريبية المفقودة في قانون ضريبة الدخل.

لذلك يمكن ملاحظة أن المشرع ضحى بهدف العدالة الضريبية تضحية كلية، وفقد بذلك كل المبررات التي جعلته مستمراً في الانحياز لنظام الضرائب النوعية، هذه النتيجة يؤكد لها إصراره على تخفيض معدل الضريبة على ريع رؤوس الأموال المنقولة من دون أي مبرر، فمعظم الدول ترفع معدل هذه الضريبة على هذا النوع من الدخل، وبحسبانها تفرض على الدخل الناتج عن تملك رأس المال إلى أكثر من 10% أو 12%، إلا أن المشرع السوري ما زال مصراً على جعلها 5 و7% فقط.

ثالثاً: إن ضريبة الدخل الفردية في ظل القانون 24 لعام 2003م وتعديلاته لم تنقل هذه الضريبة نقلة نوعية، ولم تساير معظم تشريعات العالم بالانتقال إلى نظام الضريبة الموحدة، أو العامة على الدخل، بل على النقيض من ذلك فإن تعديلات هذا القانون زادت من تنوع إجراءات فرض هذه الضريبة، وتآكل مفهوم العدالة الضريبية كثيراً على الرغم من الإيجابيات التي حملها، مع ملاحظة أن أي تعديل في منظومة الضرائب في أي دولة وخاصة ضرائب الدخل، يجب ألا يكون على حساب دورها التمويلي، ولكن يبدو أن المشرع السوري حريص على تحقيق الهدف الجبائي أكثر من غيره من الأهداف الأخرى، كما أن هذه التعديلات جرت عكس الأسباب الموجبة التي ادعاها المشرع عند صدور القانون(24) لعام(2003)، وخاصة فيما يتعلق بالشفافية وتبسيط الإجراءات وقواعد وأسس التكليف الضريبي.

المبحث الثاني

التعريف بالهيئة العامة للضرائب والرسوم ومقارنة عملها

بالإدارة الضريبية في الأردن ولبنان

تم إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم بعد سلسلة من الإصلاحات للتشريعات الضريبية في سورية من عام 2003 إلى عام 2007، بهدف الانتقال إلى إصلاح الإدارة الضريبية وإيجاد جهة متخصصة ومتفرغة للعمل الضريبي، حيث نصت المادة الثانية من القانون/41 الصادر بتاريخ 31/12 لعام 2007م على ما يأتي:

"أ-تحدث في الجمهورية العربية السورية هيئة عامة تسمى الهيئة العامة للضرائب والرسوم، تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وترتبط بالوزير (وزير المالية) ويكون مقرها الرئيسي دمشق.

ب- تحدث مديريات وأقسام ودوائر في المحافظات والمناطق والتجمعات السكنية بقرار من الوزير بناءً على اقتراح المدير العام".

يعد إنشاء الهيئة العامة للضرائب والرسوم بموجب القانون رقم/41 لعام 2007م، خطوة مهمة في طريق الإصلاح الضريبي المتعلق بإصلاح الإدارة الضريبية من أجل الوصول إلى علاقة واضحة وشفافة مع المكلف، وتحقيق الشفافية الضريبية في سورية، وطريقة سليمة وواضحة للتواصل مع المكلفين، وتقديم أفضل الخدمات لهم.

ولأن الإصلاح الضريبي هو جزء مهم من عملية الإصلاح الاقتصادي الشامل والذي من شأنه رفع كفاءة الاقتصاد السوري عموماً، والوصول إلى إدارة ضريبية متطورة تكون أنموذجاً مثالياً نسعى من خلاله إلى تحقيق العدالة الضريبية وتقديم الخدمات المتميزة للمكلفين والحد من التهرب الضريبي وزيادة الشفافية وتعزيز مبدأ الإفصاح.

فكان إحداث الهيئة هو نقطة البداية التي يتجسد فيها مبدأ الشفافية الذي يقوم على أسس ثابتة من الوضوح والمصادقية من خلال التواصل مع المكلفين وتزويدهم بالمعلومات والحوار معهم لخلق حالة من الإبداع والابتكار والوصول بهم إلى أسس متينة من الثقة والالتزام الطوعي، فيصبح لدى المكلف إدراك عميق بواجبه الوطني لسداد الضريبة المستحقة عليه قانوناً.

تُشكل الهيئة رؤية طموحة ومتطورة من المشرع الضريبي السوري، لتشكيل مرجع إداري موحد للضرائب ذات كفاءة عالية، تعتمد على كوادر مؤهلة، وتشريعات ضريبية واضحة ، وإجراءات بسيطة، ضمن جو من الشفافية والثقة والتشاركية مع المكلفين بما يحقق اسهاماً فعالاً في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وهذا ما سنتحدث عنه لاحقاً.

يمكن إلقاء الضوء في هذا المبحث عن مهام الهيئة، وإدارتها العامة، وهيكلها التنظيمي والإداري، ومن ثم آفاق تطوير عملها وبرنامج عملها الحاضر والمستقبلي وذلك في ضوء انجازاتها وعملها على أرض الواقع ونحاول الإجابة على تساؤلات عدة، لعل أهمها هل حققت الهيئة العامة للرسوم والضرائب أهدافاً تتعلق بالشفافية الضريبية، وهل حققت طموحات المكلفين في بناء الثقة والمصادقية بينهم وبين الإدارة الضريبية، في محاولة لتقييم عملها في ضوء انجازاتها الحالية وذلك على النحو الآتي:

المطلب الأول: مهام الهيئة وآلية عملها

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي و الإداري للهيئة

المطلب الثالث: آفاق تطوير عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم

المطلب الرابع: تحديث الإدارة الضريبية في الأردن ولبنان

المطلب الأول

مهام الهيئة وآلية عملها

حدّد القانون رقم/41/ لعام 2007م المتعلق بإحداث الهيئة اختصاصات الهيئة ونظم عملها، المعدل بالمرسوم التشريعي رقم/64/ لعام 2010، فعُدّل بعض البنود من القانون رقم/41/ لعام 2007م، والتي يمكن استعراضها وفق ما يلي:

الفرع الأول: مهام الهيئة:

تهدف الهيئة إلى اقتراح وتنفيذ السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية العامة للدولة ووضع الخطط اللازمة وتنفيذها بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك من خلال القيام بالمهام التالية:

1- اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم وتنفيذ

التشريعات الضريبية التي تدخل باختصاصها"⁹⁸.

2- إعداد تقدير الإيرادات السنوية للموازنة العامة للدولة من الضرائب

والرسوم."⁹⁹

3- وضع وتنفيذ خطة مكافحة التهرب الضريبي"¹⁰⁰.

4- إعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات ومذكرات التفاهم المتعلقة بالضرائب

والرسوم التي تدخل باختصاصها."¹⁰¹

5- 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 بناءً على طلب أي

منهما."¹⁰²

(98) المادة رقم(5) من المرسوم التشريعي رقم(64) لعام 2010، المعدل للقانون رقم(41) لعام 2007م، الخاص بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

(99) المادة (3) من القانون رقم(41) لعام 2007م.

(100) المادة(3) من القانون رقم(41) لعام 2007م.

(101) المادة (5) من المرسوم التشريعي رقم(64) لعام 2010م المعدل للقانون رقم(41) لعام 2007م.

(102) المادة(5) من المرسوم التشريعي رقم(64) لعام 2010م المعدل للقانون رقم(41) لعام 2007م.

6- التنسيق مع مديرية الجمارك العامة بما في ذلك تبادل المعلومات على كافة

المستويات بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم".¹⁰³

7- ممارسة أية مهام أخرى تعهد إليها من وزير المالية.

من خلال ما تقدم، نلاحظ إعطاء المشرع السوري للهيئة صلاحيات واسعة وكبيرة ، وتترتب على عاتق الهيئة مهام جسيمة ودقيقة من حيث اقتراح مشاريع الصكوك التشريعية لوضع رؤية شاملة للنظام الضريبي في سورية، وتحديث أدوات الضريبة لتواكب التطورات والتغيرات الإقليمية والدولية التي يشهدها العالم اليوم، ويظهر من خلال المهام الموكولة إلى الهيئة بأنها ركيزة أساسية وفاعلة في النظام الضريبي، فيترتب عليها مسؤولية ضخمة ومهام كبيرة في معالجة وتصحيح كافة المشكلات التي عانى منها الجهاز الإداري الضريبي في سورية قبل إحداثها، وذلك بعد احتكار وزارة المالية في السابق كل ماله علاقة بالضرائب من اقتراح التشريعات وإصدار تعليماتها التنفيذية والنظر في تظلمات المكلفين، إضافة للتكليف والجبائية، حيث كان العمل الضريبي سابقاً موزعاً بين مديريات وزارة المالية وخلق عبئاً ثقيلاً عليها، مما جعل الرقابة على التهرب الضريبي في ذات الجهة المسؤولة عن تنفيذ القوانين الضريبية، مما أضعف من فاعلية الإدارة الضريبية، إلا أن ذلك يطرح تساؤلاً مهماً هو ما نعانيه في إدارتنا الأخرى عند إحداث هيئات مستقلة للقيام بمهام معينة، كانت مناطة بوزارة معينة بدون تعديل مهمة هذه الوزارة أو القوانين المعنية بذلك، لذا فإن المهام الجديدة للهيئة العامة للضرائب والرسوم، يستلزم إعادة النظر في دور وزارة المالية فيما يتعلق باقتراح وتنفيذ القوانين الضريبية، وتعديل مهمة مديريات المالية في مسألة مكافحة التهرب

(103) المادة (3) من القانون رقم (41) لعام 2007م المتعلق بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

الضريبي في القانون رقم (25) لعام (2003)، لأن من شأن ذلك حصول إرباك وتداخل في عمل الهيئة على الصعيد العملي ويبعدها عن الاستقلالية ويزيد من الروتين ويعقد الإجراءات الإدارية.

وننوه هنا إلى إن حسن تنفيذ التشريعات الضريبية يشكل التحدي الأكبر لدى الهيئة لتحقيق الأهداف المرجوة منها والمتمثلة بتبسيط الإجراءات إلى أقصى درجة ممكنة والمساهمة الفعالة في تنفيذ التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

الفرع الثاني: إيرادات الهيئة وإدارتها:

تحدثت المادة /12/ من القانون رقم /41/ لعام 2007م عن إيرادات الهيئة

أولاً: الموارد:

- 1- الإعتمادات السنوية التي ترصد لها في الموازنة العامة للدولة.
- 2- والهبات.
- 3- والإعانات.
- 4- وأي موارد أخرى منها: بدل خدمات تقدمها الهيئة للمكلفين، أو لقاء مطبوعات أو مؤتمرات أو ندوات أو برامج تدريبية وغيرهما، على أن تتم تحديد آلية استخدام هذه الموارد بقرار من وزير المالية.

ثانياً: إدارة الهيئة:

يتولى إدارة الهيئة العامة للضرائب والرسوم:

أولاً: مجلس الإدارة: وهو 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 وله على سبيل الخصوص المهام التالية:¹⁰⁴"

1- إقرار التقرير السنوي عن نشاطات الهيئة

2- الموافقة على مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم ورفعها إلى الجهات المختصة.

3- الموافقة على مشروع الموازنة السنوية للهيئة.

4- دراسة ما يرى رئيس مجلس الإدارة عرضه من القضايا التي تتعلق بعمل الهيئة.

&- و يتألف مجلس إدارة الهيئة من:

وزير المالية(رئيساً)، والمدير العام(عضواً أو نائباً للرئيس)، ومدير الجمارك العام(عضواً)، ومعاون المدير العام للهيئة(عضوين)، مدير الاستعلام الضريبي في وزارة المالية(عضواً)، ممثل عن الوزارة(عضواً)، خبيران اختصاصيان(عضوين).

(104) المادة رقم (2) من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم

ثانياً: المدير العام:

يتولى إدارة الهيئة وتصريف شؤونها كافةً وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة، ويقوم

بالمهام التالية على وجه الخصوص:¹⁰⁵"

1- تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم وأعمال تحصيلها والإيرادات الأخرى المتعلقة بعمل الهيئة.

2- اقتراح مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم وعرضها على مجلس الإدارة للموافقة عليها واستكمال أسباب صدورها.

3- إعداد التعليمات التنفيذية والبلاغات المتعلقة بالتشريعات الضريبية كافة.

4- وضع خطط العمل والبرامج التنفيذية للهيئة وإصدار القرارات اللازمة لحسن تنفيذ هذه الخطط والبرامج.

5- تشكيل اللجان المنصوص عليها في تشريعات الضرائب والرسوم عدا لجان إعادة النظر التي تصدر بقرار من وزير المالية

6- تفويض بعض صلاحياته لمن يراه مناسباً من معاونين والمديرين المركزيين والفرعيين ورؤساء الأقسام والدوائر في الهيئة.

7- تشكيل اللجان الاستشارية ولجان العمل الخاصة وتحديد مهامها وفقاً للقوانين والأنظمة النافذة.

(105) المادة رقم (4) من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم

- 8- اقتراح أسس منح المكافآت التشجيعية والحوافز للعاملين في الهيئة وعرضها على مجلس الإدارة على أن تصدر بقرار من وزير المالية
- 9- عقد النفقة وتصفيته.

10- تمثيل الهيئة في صلتها مع الغير وأمام القضاء.

11- عرض ما يراه مناسباً من المواضيع على مجلس الإدارة.

نلاحظ إن هذه المهام فيها بعض التداخل مع مهام وزارة المالية، وخاصةً فيما يتعلق بلجان فرض الضرائب وغيرها من اللجان، كما نصت عليها قوانين فرض الضرائب، وهذا يتطلب من المشرع تعديلاً واضحاً ودقيقاً للجان العاملة على كثرتها في وزارة المالية.

يعاون المدير العام في عمله معاون أو أكثر، ويمارس معاونو المدير العام مهامهم كلاً في مجال اختصاص المديريات المشرف عليها، كما يمارسون الصلاحيات التي يفوضهم بها المدير العام، ويكون معاونو المدير العام مسؤولين من الناحية الإدارية والفنية عن سير العمل في تلك المديريات، وتحدد المديريات التي يشرف عليها معاون المدير العام بقرار من الوزير بناءً على اقتراح المدير العام.

وعلى ضوء ما تقدم، نجد أن لمجلس إدارة الهيئة والمدير العام صلاحيات واسعة في تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم وتحصيل الإيرادات الضريبية، مع الإشارة إلى أن دور القطاع الخاص والمجتمع غير الحكومي انحصر في الرأي الاستشاري فقط دون أن يكون مشاركاً في صنع القرار الضريبي، إضافةً إلى إن إحداث الهيئة خلق تداخلاً واضحاً في الاختصاصات بينها وبين وزارة المالية، كما نصت عليها القوانين

النافذة، لذلك فإن تلك القوانين أصبحت بحاجة إلى مراجعة لتأمين التنسيق التشريعي والتنفيذي في هذا المجال، وهذا يتناقض بطبيعته مع مفهوم الشفافية الضريبية.

المطلب الثاني

الهيكل التنظيمي والإداري للهيئة

تم تنظيم العمل الإداري في الهيئة من خلال النظام الداخلي الصادر بالقرار رقم/1/ لعام 2011م، وقد تضمن النظام الداخلي للهيئة تقسيم وتنظيم العمل بين مختلف المديریات، واختصاصات العاملين في مختلف الدوائر بدقة ووضوح، حيث يتألف

الهيكل الإداري والتنظيمي للهيئة من:"¹⁰⁶

1- الإدارة المركزية وتتألف من:

- مديرية مكتب المدير العام
- مديرية الرقابة الداخلية
- مديرية التشريع الضريبي
- مديرية الضرائب والرسوم على العقارات
- مديرية المتابعة وإدارة الديون
- مديرية السياسة الضريبية
- مديرية الالتزام

(106) المادة رقم (9) من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم

- مديرية خدمات المكلفين
- مديرية المعلوماتية
- مديرية الشؤون الإدارية والموارد البشرية
- مديرية التأهيل والتدريب
- مديرية الشؤون القانونية
- دائرة لجان إعادة النظر
- دائرة مكافحة التهرب الضريبي
- مكتب الجاهزية

2- مديريات المالية في المحافظات وتتألف من:

- مديرية مالية المحافظة
 - مديريات المال في المناطق والمدن الصناعية
 - الدوائر والشعب والمكاتب والوحدات في النواحي والتجمعات السكنية
- ورد ذكر مديريات المالية في المحافظات ضمن النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم ، واعتبر القرار الذي تضمن النظام الداخلي للهيئة مديريات المالية في المحافظات من ضمن تشكيل الهيكل الإداري والتنظيمي للهيئة، ولكن على الصعيد العملي تتبع هذه المديريات لوزارة المالية، وتعد من ملاك وزارة المالية وليس من ضمن هيكل الهيئة.

نلاحظ تعدد المديریات داخل الإدارة المركزية للهيئة، وعلى جانب آخر تضارب عملها مع مديريات وزارة المالية دون وضع ضوابط عمل لها، وتحديد صلاحياتها بدقة، وعلى الصعيد العملي نرى بأن معظم المديريات داخل الإدارة المركزية معطل عملها تماماً، وتعتمد على مديريات وزارة المالية .

سنلقي الضوء في هذا المطلب عن عمل ومهام بعض المديريات داخل الهيئة التي تسهم في تحقيق شفافية الضريبة ونرى مدى اقتراب أو ابتعاد عملها عن مضمون شفافية الضريبة .

الفرع الأول: مديرية التشريع الضريبي:

تتولى مديرية التشريع الضريبي معالجة الاستفسارات التشريعية المتعلقة بالضرائب والرسوم المباشرة وغير المباشرة فضلاً عن 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، وتتألف هذه المديرية من:"¹⁰⁷

1- دائرة الضرائب المباشرة الأولى: وتتولى معالجة الاستفسارات التشريعية المتعلقة بضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من فئة مكلفي الأرباح الحقيقية ، وتكلف غير المقيمين والأشخاص غير السوريين.

(107) المادة رقم (15) من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم

2- دائرة الضرائب المباشرة الثانية: تتولى معالجة الاستفسارات التشريعية المتعلقة بضريبة الرواتب والأجور، وضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة

3- دائرة الضرائب المباشرة الثالثة: تتولى معالجة الاستفسارات التشريعية المتعلقة بضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية من فئة مكلفي الدخل المقطوع.

4- دائرة الضرائب غير المباشرة الأولى: تتولى معالجة الاستفسارات التشريعية المتعلقة بالرسوم كالرسم (على الإنفاق الاستهلاكي ورسوم السيارات والري والتبغ والأمن العام والكاتب بالعدل والرسوم القضائية.....الخ)

5- دائرة شؤون مشاريع الاستثمار: تتولى معالجة الاستفسارات المتعلقة بضريبة دخل الأرباح الحقيقية للمشاريع المشمولة بأحكام قانون الاستثمار.

6- دائرة المتابعة: تتولى الإشراف على الشعب الآتية:

1- شعبة الدراسات: تتولى المهام التالية:

- إعداد مشروع الخطة السنوية للمديرية ومتابعة تنفيذها
- إعداد مشاريع الصكوك التشريعية والأنظمة المتعلقة بالضرائب والرسوم وتحصيل الأموال العامة وإعداد مشاريع القرارات والبلاغات والتعليمات التنفيذية اللازمة.

- إعداد مشاريع القرارات التنظيمية المتعلقة بلجان الضرائب و الرسوم في مديريات المالية في المحافظات وإعداد مشاريع القرارات المتعلقة بتشكيلها

وتسمية مقرريها وتحديد تعويضات رؤسائها وأعضائها ومقرريها باستثناء
لجان إعادة النظر ولجان العقارات.

2- شعبة تتبع الإيرادات: تتولى المهام التالية:

- تجميع الإحصاءات المتعلقة بالضرائب والرسوم وتحليلها وإرسال نسخ عن الإحصائيات إلى المديريات المعنية.
- تجميع وتنظيم الاجتهادات المتعلقة بتنفيذ القوانين الضريبية وتعميم الرأي النهائي الموحد بها إلى الجهات المعنية.
- إعداد الجداول التفصيلية والإجمالية لإيرادات الضرائب والرسوم بالتعاون مع المديريات المعنية.
- المشاركة في إعداد تقدير الإيرادات السنوية للضرائب والرسوم

7- دائرة الاتفاقيات الدولية: تتولى المهام التالية:

- المشاركة في المباحثات التي تجري مع وفود الدول العربية والأجنبية لإعداد مشاريع المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم باللغتين العربية والأجنبية.
- إعداد الصكوك التفسيرية لنصوص الاتفاقيات التي توضع موضع التنفيذ.
- تبادل صكوك التشريعات الضريبية النافذة ونماذج المطبوعات الرسمية المستخدمة في الدول التي يبرم معها المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم.

- متابعة تطور التشريعات الضريبية وأثرها على الاتفاقيات الضريبية النافذة بهدف تحديثها.

- معالجة الاستفسارات المتعلقة بتطبيق الاتفاقيات الضريبية الواردة للهيئة بالتنسيق مع المديرية المختصة.

8- دائرة الضرائب غير المباشرة الثانية: تختص بمعالجة رسم الطابع ورسوم المواد الكحولية ورسوم المغترين.

9- دائرة الضرائب غير المباشرة الثالثة: تتولى إعداد الدراسات المتعلقة بالضريبة على القيمة المضافة وإعداد مشروع القانون المتعلق بها.

نجد مما تقدم، بأن مديرية التشريع الضريبي تقوم بتفسير تشريعات وقوانين جميع أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة بدائرة مختصة بذلك.

يمكن هنا القول بأن مهام مديرية التشريع الضريبي هو إزالة اللبس والغموض عن القوانين والتشريعات الضريبية، التي تعدد تفسيراتها من قبل الدوائر المالية المختلفة في المحافظات ، وبالتالي تغلق هذه المديرية الباب أمام تعدد التفسيرات وتحقق أهم هدف من أهداف شفافية الضريبة من قبل المشرع الضريبي الذي أشرنا إليه سابقاً في الفصل الأول المتعلق برفد التشريعات الضريبية بشروحات واضحة وصريحة لا غموض فيها.

الفرع الثاني: 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 عملية بناء النظام الإحصائي الموحد، ووضع خطة للتوقعات الضريبية بالتعاون مع الوزارة والجهات الأخرى ذات الصلة ودراسة أثرها على باقي المتغيرات الاقتصادية. وتتألف هذه المديرية من:"¹⁰⁸

1- دائرة الدراسات الاقتصادية والضريبية

2- دائرة التخطيط والإحصاء

3- دائرة الجودة

نلاحظ مما سبق، أن مديرية السياسة الضريبية في الهيئة العامة تشارك في اقتراح الخطة الضريبية للدولة، ومن هنا تأتي أهمية عمل هذه المديرية وتكامل عملها مع المديرية السابقة في مسألة اقتراح القوانين الضريبية بهدف توضيح الغامض فيها، فعملها يحتاج إلى كوادر بشرية وإدارية وفنية ذات خبرة بالاقتصاد والسياسة الضريبية ضمن هذا السياق ، ونرى أيضاً بأن عملية الإحصاء التي تعتمد المديرية عليها في عملها هي من متطلبات الشفافية الضريبية، لما لها من أثر إيجابي على السياسة الضريبية وإجراء البحوث والخطط حول الواقع الضريبي داخل الدولة، وعملها يرتكز على ركيزة نص عليها ميثاق صندوق النقد الدولي حول دراسة البيئة المالية والاقتصادية في الدولة وتوقع المخاطر المالية ومعالجتها.

(108) المادة رقم (18) من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم

تتولى مديرية خدمات المكلفين الإشراف والمتابعة على 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 ومواد التوعية للمكلفين، وتتألف هذه المديرية من:

1- دائرة خدمات المكلفين: وتتولى هذه الدائرة المهام التالية:

- المتابعة والإشراف على دوائر خدمات المكلفين بمديريات المالية في المحافظات لضمان تطبيق وتنفيذ التشريعات وتبسيط الإجراءات وتقديم أفضل الخدمات للمكلفين.
- إعداد خطط العمل السنوية الكفيلة بتطوير خدمات المكلفين.
- إصدار النماذج الموحدة الخاصة بعمل مديريات المالية في المحافظات بالتنسيق مع المديريات المختصة.
- رصد التزام المكلفين في تقديم البيانات الضريبية وتسديد الضرائب على هذه البيانات.
- الرد على الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بخدمات المكلفين
- دراسة وتحليل كافة الاستفسارات والشكاوى والعمل على تلفيها بالتنسيق مع المديريات المختصة

- القيام بمسوحات إحصائية على المكلفين وتحليلها وإجراء بحوث حول تحديد احتياجات المكلفين وتصميم البرامج التي تلبي هذه الاحتياجات.

2- دائرة التوعية والإعلام: وتتولى المهام التالية:

- إعداد برامج ومواد التوعية للمكلفين من (دلائل - كتيبات - عروض تقديمية-إعلانات) بالتنسيق مع الجهات المعنية لتنفيذها وتقييمها وتطويرها باستمرار.
- إعداد التقارير الإحصائية الخاصة بعمل المديرية.
- تزويد شعبة الموقع الالكتروني بكافة النماذج والطلبات والمعلومات والتوضيحات والدلائل والكتيبات والإعلانات اللازمة لنشرها على شبكة الانترنت.

3- دائرة معالجة البيانات:

- وتتولى مهمة متابعة ومعالجة عملية إدخال البيانات الضريبية واستمارات التسجيل والطلبات الأخرى من خلال قاعدة البيانات المركزية، وضبط ومتابعة عمليات منح الرقم الضريبي للمكلفين.

مما تقدم ذكره، يشكل التواصل وبناء الثقة مع المكلفين اللبنة الأساسية في تحقيق الشفافية الضريبية كما يتركز عمل هذه المديرية في نشر الوعي الضريبي وكسب ثقة المكلفين ونشر الوعي الضريبي بين المكلفين والعاملين في الإدارات الضريبية لتشجيع المكلفين على الالتزام الضريبي، وهذا يمكن أن تجتاز نصف الطريق للوصول إلى شفافية الضريبة، لأن علاقة المكلف بالإدارة هي التي تحدد مستوى الوعي الضريبي بين المكلفين، وتحدد مدى شفافية الإدارة الضريبية في تعاملها مع المكلفين.

الفرع الرابع: مديرية التأهيل و التدريب:

تتولى مديرية التأهيل والتدريب وضع خطة للتدريب السنوية للهيئة والقيام بتأهيل الكوادر الإدارية الضريبية وفق الطرق العلمية الحديثة، والتواصل مع المعاهد والمراكز التدريبية داخل وخارج القطر بهدف تدريب العاملين ورفع كفاءتهم المهنية، والعمل على تقويم أدائهم، وإعداد أسس منح مكافآت تشجيعية وحوافز لهم¹¹⁰."

إن هذه المديرية تعمل على تطوير كواردها البشرية، مما يؤدي بدوره إلى رفع مستوى كفاءة الإدارة الضريبية واستعدادها الدائم على مباشرة أعمالها بمهنية عالية، وهذا يلعب دوراً مهماً في الشفافية الضريبية من ناحية الإدارة الضريبية.

وهنا تتجلى شفافية الضريبة من خلال مراقبة الإدارة الضريبية لكواردها البشرية والعمل على تطويرها باستمرار، وتحفيزهم على رفع سوية عملهم من خلال المبادرات التشجيعية والتحفيزية ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين.

الفرع الخامس: مديرية المعلوماتية:

تتولى مديرية المعلوماتية وضع خطة أتمتة الإدارة الضريبية والإشراف على تنفيذها واستخدام تقانة المعلومات وتطويرها في الهيئة وإدارة الأنظمة المعيارية وصيانتها فضلاً عن تحديد وتأمين احتياجات الهيئة من التجهيزات الحاسوبية والشبكية، ومراقبة حسن عملها من الناحية الفنية بما يضمن الاستثمار الأمثل والأمن للبرامج والتطبيقات المستخدمة في الهيئة¹¹¹."

(110) المادة (22) من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم.

(111) المادة (13) من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم.

مما تقدم، تعدُّ أتمتة العمل الضريبي من الضروريات والأساسيات في الإدارات الضريبية الحديثة، ويتركز عمل مديرية المعلوماتية في القضاء على الروتين و البيروقراطية في التعاملات الضريبية، ويسرّع من وتيرة العمل الضريبي ويحفظ المعلومات والوثائق بشكل أفضل ويحمي موظف الإدارة الضريبية من الوقوع في الأخطاء المقصودة وغير المقصودة، وله أثر كبير في الحد من التهرب الضريبي وتوفير الجهد والوقت والمال لدى الإدارة والمكلف على حدٍ سواء.

الفرع السادس: دائرة مكافحة التهرب الضريبي:

تتبع دائرة مكافحة التهرب الضريبي للمدير العام مباشرةً وتقوم بالتنسيق مع مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية بوضع خطة لمكافحة التهرب الضريبي، ومتابعة الشكاوى والإخباريات المتعلقة بمكافحة حالات التهرب الضريبي، وإعداد التقارير الإحصائية الخاصة بمكافحة التهرب الضريبي، بالإضافة إلى تلقي التقارير الدورية والاستثنائية من مكاتب المعلومات في مديريات المالية في المحافظات حول شكل وأساليب التهرب الضريبي للمهن والفعاليات المختلفة"¹¹².

ونرى بأن هذا التنسيق التنفيذي مهم وضروري، ويخدم شفافية الضريبة، وخاصةً أن عمل هذه الدائرة هو إحصائي، فالتعاون مع مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية له أثر إيجابي في عملها، ونوصي بأن يتم هذا التنسيق على مستوى عمل كافة المديريات والدوائر في الهيئة مع المديريات في وزارة المالية، دون التعدي أو التجاوز في الصلاحيات والاختصاصات بينهما، مما يقود بالتالي إلى عمل ضريبي متكامل ومُنقن وشفاف.

(112) المادة (25) من النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم.

نستنتج مما سبق، أن للهيئة العامة دور مهم وفَعّال في مكافحة التهرب الضريبي، من خلال التنسيق ومتابعة الشكاوى والتقارير، فضلاً عن عملية الإحصاء لحالات التهرب الضريبي التي تحتاج لجهد كبير ودقة عالية المستوى من قبل الهيئة، فهي تقوم بدور الأم لكل المديریات التابعة لوزارة المالية إما من ناحية الإشراف أو التنسيق والمتابعة والتعاون، مما يخفف من التداخل بين مهامها في هذا المجال ومهام مديرية مكافحة التهرب الضريبي في وزارة المالية .

و يتضح هنا من دراسة الهيكل التنظيمي والإداري للهيئة حجم المهام الملقاة على كاهلها، في الوصول إلى شفافية العملية الضريبية، فلها الدور الرائد والأساسي في التواصل مع المكلفين وتفسير التشريعات والقوانين ومكافحة التهرب الضريبي.

وهنا لابد من الإشارة إلى أن إعداد النظام الداخلي للهيئة بشكل جيد ومنظم أدى دوراً كبيراً في قيامها بعملها، من حيث وضع الهيكل التنظيمي المحكم لها وتوصيف الوظائف بشكل جيد وعلى مستوى عال ومتطور، وإعداد الكوادر البشرية والمادية على أحدث النظم العالمية وتأصيلها بما يتناسب مع المتغيرات العالمية وأحدث التكنولوجيا، ولكن يبقى الكثير أمام الهيئة للوصول إلى تطبيق الشفافية في النظام الضريبي، حيث يلاحظ من خلال الواقع العملي والميداني عدم قدرة الهيئة على الاستقلالية في عملها الضريبي، فهناك تبعية لوزارة المالية في معظم عملها الإداري والضريبي، وهذا الأمر يربك عملها ويحدّ من قدراتها في الوصول إلى الشفافية ، ويقوض الأسباب الموجبة لإنشائها، وبالتالي تبتعد عن مفهوم الشفافية الضريبية.

المطلب الثالث

آفاق تطوير عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

على الرغم من حداثة إنشاء الهيئة العامة للضرائب والرسوم، إلا أنها استطاعت اتخاذ خطوات تدل على التزام الهيئة بأهداف إنشائها، ومتوافقة مع خطة تطوير وتحديث النظام الضريبي في سورية.

سنلقي الضوء فيما يأتي عن الإجراءات المتخذة من قبل الهيئة العامة على أرض الواقع وعن خطة عملها لإدراج شفافية الضريبة في برنامجها المستقبلي.

الفرع الأول: الإجراءات المتخذة من قبل الهيئة لجذب المكلفين ضريبياً:

أولاً: إطلاق الهيئة العامة لموقع الكتروني خاص بها للتواصل مع المكلفين، وليكون مصدراً مهماً لتقديم المعلومات والتوجيهات والمشاريع الخاصة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم بشكل شفاف وصريح، وتدل هذه الخطوة على تطور فكر الإدارة الضريبية، وخاصة بعد أن أضحت التكنولوجيا حاضرة في حياتنا اليومية وأصبحت تحتل مكانة كبيرة في الكثير من الأعمال والأنشطة والفعاليات الإنتاجية والخدمية والتنمية.

ويعد هذا انتقالاً إلى ثقافة وسياسة الانفتاح وتعزيز الثقة مع المكلفين، والتواصل المباشر معهم وهذا أحد أهداف شفافية الضريبة التي أشرنا إليها في الفصل الأول.

ثانياً: إعداد الهيئة لدليل النماذج الخاصة بالتسجيل ومنح الرقم الضريبي، و هذا الدليل يحتوي على إرشادات ملء استمارة معلومات التسجيل، ويتضمن

شرحاً وافياً لكيفية ملء استمارات التسجيل وهو ما يسهل عملية التسجيل والحصول على الرقم الضريبي للمكلفين.

ومن مزايا وفوائد الرقم الضريبي:

فيما يتعلق بالمكلف:

- 1- القدرة على إجراء كل التعاملات الضريبية باستخدام رقم واحد.
- 2- توفير إمكانية تبادل المعلومات في مكان واحد.
- 3- التسريع في إجراء كل المعاملات المالية وتقادي وقوع الأخطاء والازدواجية بسبب تشابه أسماء المكلفين في بعض الأحيان.

أما فيما يتعلق بالهيئة :

- 1- مراقبة كل معلومات المكلف المالية من خلال إدارة تعريف واحدة.
- 2- توفير إمكانية إدارة المخاطر بما يضمن العدالة الضريبية.
- 3- تسجيل معلومات المكلفين على مستوى سورية ضمن قاعدة بيانات مركزية.
- 4- توفير إمكانية الربط المستقبلي مع جهات حكومية مختلفة ومن أهمها إدارة الجمارك بحيث يتم إنجاز المعاملات من خلال الرقم الضريبي.

و يأتي إعداد هذا الدليل ضمن سلسلة الخطوات التي تنفذها الهيئة و الهادفة إلى نشر الوعي الضريبي وتبسيط الإجراءات والتسهيل على المكلفين وبناء جسور التعاون البناء معهم لما فيه مصلحتهم ومصلحة الخزينة العامة للدولة،

ويشكل هذا الدليل جزء من سلسلة الأدلة الإرشادية والكتيبات التي تحرص الهيئة على نشرها وجعلها في متناول يد الجميع كجزء من عملية نشر الوعي الضريبي.

ثالثاً: التواصل مع المكلفين من خلال ندوات تقيمها الهيئة، ولقاءات مع بعض شرائح المكلفين، وأخذ رأي المحاسبين القانونيين والمكلفين في مشاريع القوانين والإجراءات التي ترسمها الهيئة مستقبلاً، إضافة إلى النماذج الحديثة للبيان الضريبي التي تصدرها الهيئة وتنتشرها عبر موقعها الإلكتروني، ضمن إطار الحملة الإعلانية للمكلفين من إرشادات ومنشورات ومحاضرات .

رابعاً: تأهيل العاملين في الإدارة المركزية للهيئة والمديريات التابعة لها، من خلال إخضاعهم لدورات تدريبية بكافة الاختصاصات المتعلقة بعملهم من أجل رفع كفاءة الإدارة الضريبية ورفعها بعناصر بشرية ذات خبرة ومؤهلة للعمل الضريبي.

خامساً: إعداد الهيئة لدليل يسمى " (ميثاق المكلف)، تشرح فيه الهيئة للمكلفين حقوقهم وواجباتهم تجاه الإدارة الضريبية، والخدمات التي ستقدمها الهيئة لهم وذلك تحت شعار أطلقته الهيئة يسمى(بدء عصر الخدمات الضريبية المتميزة للمكلف من خلال بناء الثقة بين الإدارة والمكلف)،¹¹³ وتم تقسيم الدليل إلى حقوق المكلف وواجباته تجاه الهيئة.

(113) موقع الهيئة العامة للضرائب والرسوم، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.syrian tax.gov.sy، تاريخ الدخول 2014-7-25.

- حقوق المكلف تجاه الهيئة:

1- المعاملة بعدالة ونزاهة: تلتزم الهيئة بمعاملة المكلف بأمانة ونزاهة وبإنصاف وعدالة ودون تمييز فيما يتعلق بشؤونه الضريبية، وتعمل على اتخاذ قرارات عادلة ومنصفة، وتكرس جهدها لحل مشاكل وشكاوى المكلف بأسرع وقتٍ ممكنٍ.

2- المعاملة بصدق: ستنتقل الهيئة بتعاملها مع المكلف على أنه صادق في شؤونه الضريبية، وستفترض أنه يصرح بالحقيقة وأن المعلومات التي يقدمها للهيئة صحيحة وكاملة ودقيقة، ما لم يتبين لهم غير ذلك لأنها ستتعامل مع المكلفين وفق نظام التقدير الذاتي، إلا أن ذلك يتطلب تعديل القوانين الضريبية، وخاصةً قانون ضريبة الدخل.

3- الحصول على النصح والمشورة: تقوم الهيئة بتقديم النصائح والمعلومات الدقيقة والكاملة، من أجل أن يكون المكلف على دراية كاملة بحقوقه وواجباته ولمساعدته على الفهم والإيفاء بالتزاماته، وتتعهد الهيئة بتقديم إجابات خطية على كافة استفسارات المكلف حول كيفية تطبيق القانون في حال كان لديه مشكلة خاصة، وستقدم الهيئة المعلومات بشكل يلبي احتياجات المكلفين (كتابياً-شفهياً- إلكترونياً) بشكل كاملٍ ودقيقٍ، وتعمل على نشر الكتيبات والنشرات والمطبوعات مستخدمةً لغة بسيطة و واضحة من أجل التواصل مع المكلفين.

4- التمثيل من قبل شخص آخر: يمكن للمكلف اختيار أي شخص ينتدبه لتمثيله أمام الدوائر الضريبية في حال غيابه، وبعد هذا من

حقوقه مع مسؤوليته الكاملة أمام الهيئة عن دقة المعلومات التي يقدمها الممثل أو الوكيل القانوني.

5- سرية المعلومات: تحترم الهيئة في هذا الإطار خصوصية المكلف، وتلتزم بسرية المعلومات المتوفرة لديها عنه وعن البيانات التي يقدمها للهيئة والمتعلقة بأعماله ونشاطاته.

6- تبلغ الوثائق والمراجعة: تكفل الهيئة للمكلف الحق في تبلغ كافة القرارات والوثائق والإنذارات وغيرها من الأوراق المتعلقة بشؤونه الضريبية وحقه في المراجعة ضمن المهل القانونية، وستعمل الهيئة على تبليغ المكلفين بكل ما هو جديد في مجال الضرائب والرسوم من خلال الحملات الإعلامية والمنشورات والبريد الإلكتروني.

7- الاعتراض إلى الإدارة الضريبية: إن للمكلف الحق بالاعتراض أمام اللجان الضريبية ضمن المهل المحددة قانوناً، إذا ما شعر بالغبين أو الظلم، وتقوم الهيئة بدراسة الاعتراض بموضوعية وشفافية وترد على الاعتراض بأسرع وقت ممكن، وتلتزم الهيئة بإعلام المكلف بنتيجة الاعتراض النهائية، وإذا لم يكن راضياً عن النتيجة باستطاعته متابعة الاعتراض أمام مستوى أعلى.

8- الحق بالتقدم بشكوى: ضمنت الهيئة للمكلف الحق بالتقدم بشكوى إلى المدير العام للهيئة إذا لم يكن راضياً على خدماتها، أو شعر بتقصير في عمل أحد موظفي الإدارة الضريبية.

9- تخفيض تكاليف الالتزام بالواجبات الضريبية: تعمل الهيئة على تطبيق القوانين الضريبية بطريقة تخفض من التكاليف التي يتكبدها

المكلفين في سبيل القيام بواجباتهم الضريبية، وستعمل على جعل التعامل مع المكلفين سهلاً وبسيطاً من خلال المساعدة على فهم المكلف لالتزاماته الضريبية، وكيفية الإيفاء بها وتبسيط إجراءات العمل وتقديم خدمات تتناسب مع حجم وطبيعة نشاط المكلف.

- واجبات المكلف تجاه الهيئة:

1- الصدق والنزاهة في التعامل مع الإدارة: من واجب المكلف تزويد الهيئة بالبيانات الضريبية الصحيحة والوثائق المؤيدة لها وبالمعلومات الشاملة والدقيقة لنشاطه، ويتوجب عليه توخي الدقة والشمولية بالمعلومات لأنه سيكون مسؤولاً عن دقة وصحة هذه المعلومات والبيانات مما يعرضه للمساءلة القانونية في حال المخالفة.

2- التسجيل لدى الإدارة الضريبية: عند ممارسة المكلف لأية فعالية أو نشاط يتوجب عليه التوجه إلى الإدارة الضريبية التي يقع ضمن نطاقها سجله التجاري أو الصناعي ، وذلك لملء استمارة معلومات التسجيل للحصول على رقم ضريبي خاص به، وهو يعتبر بمثابة هوية المكلف الضريبية تجاه الإدارة الضريبية.

3- مسك دفاتر محاسبية: من واجب المكلف مسك دفاتر محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائج أعماله بصورة حقيقية وفقاً للعرف التجاري والمحاسبي، ويجب أن تكون هذه السجلات محررة طبقاً للطرق المحاسبية المتعارف عليها، وأن تكون شاملة كل نشاطاته خلال عام التكاليف وممسوكة بشكلٍ يمكن معه الوصول إلى

الحسابات الختامية والنتائج الحقيقية لأعمال التكليف، ويتوجب على المكلف الاحتفاظ بهذه السجلات والوثائق لمدة عشر سنوات فهي الدليل على صحة بياناته.

4- التعاون مع الإدارة الضريبية: يتوجب على المكلف التعاون مع الإدارة الضريبية ، ومعاملة موظفي الإدارة الضريبية بنفس طرق اللباقة والاحترام والتقدير التي يلقاها منهم.

5- تقديم البيان الضريبي: من واجب المكلف تقديم البيانات الضريبية في التواريخ المحددة قانوناً، ويتوجب على مكلفي الأرباح الحقيقية اعتماد بيانهم الضريبي من قبل محاسب قانوني مجاز، ويمكن للمكلفين التقدم بطلب تمديد مهلة تقديم البيان الضريبي من 30-60 يوماً حسب ظروفهم.

6- تأدية الضرائب والمبالغ المستحقة: من أهم واجبات المكلف اتجاه الإدارة الضريبية هو تسديد المستحقات المترتبة بزمته لصالحها ويمكنه التسديد (نقداً- شيكات- تسديد الكتروني) وفي حال عدم قدرته تسديد هذه المستحقات، يمكنه التسديد وفق خطة تقسيط تتناسب مع قدرته على الدفع بناءً على طلبه وموافقة الإدارة الضريبية.

7- إعلام الإدارة الضريبية بأي تغيير في المعلومات: يتوجب على المكلف إعلام الهيئة بأية عملية تصفية أو تنازل أو اندماج تتم على المؤسسة أو إدخال شريك جديد، أو انسحاب أحد الشركاء أو توقف عن ممارسة النشاط، وتقديم بيان بذلك في حال التصفية أو التنازل أو أي تغيير آخر يطرأ على نشاط المكلف، فضلاً عن إعلام الإدارة

الضريبة بأي تعديل أو تغيير يطرأ على المعلومات التي صرح بها

المكلف في استمارة التسجيل"¹¹⁴.

مما سبق نلاحظ، أن إصدار هذا الميثاق يعبر عن التزام الهيئة الدخول إلى مرحلة جديدة في العلاقة مع المكلف، تقوم على مبادئ الثقة والشفافية والاحترام المتبادل بين الطرفين، وتقديم خدمة توفير الوقت والجهد والتكلفة، مما يجعل العمل الضريبي مدخلاً للانتقال من ثقافة الجباية إلى رحاب الثقة والشفافية والالتزام الطوعي للمكلف، وهذا يعد تطوراً ملحوظاً في استراتيجية الإدارة الضريبية في التعامل مع المكلفين، ونقلة طموحة من قبل المشرع السوري في الانتقال إلى فكر وفلسفة الإدارة الضريبية المتطورة الشفافة التي تجاري أهم الإدارات الضريبية في الدول المتقدمة.

الفرع الثاني: برنامج عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم في مجال نشر الوعي الضريبي:

سنتحدث هنا عن بعض أعمال وإجراءات الهيئة التي مازالت تحت الاستكمال أو التنفيذ أو المباشرة، وذلك لأنها تحتاج إلى جهد كبير وتحتوي على تغيير الأعمال والإجراءات الضريبية المألوفة لدى المكلفين، فهي تمثل نقلة نوعية في ولادة إدارة ضريبية حديثة في سورية، ومن هذه الإجراءات:

1- استكمال إعادة هيكلة المديرية التنفيذية من خلال الانتقال من التقسيم النوعي إلى التقسيم الوظيفي وصولاً إلى تقسيم المكلفين حسب فئاتهم إلى ثلاث شرائح (كبار ومتوسطين وصغار) دافعي الضرائب وذلك وفقاً لمعايير

(114) راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.Syriantax.gov.sy، تاريخ الدخول 2014-7-25.

تحدها الإدارة الضريبية وذلك بهدف تقديم الخدمات الضريبية للمكلف وفقاً لإمكاناته.

2- اعتماد نظام التقدير الذاتي: وهو نظام يمثل المكلفون بموجبه بالتزاماتهم الضريبية دون تدخل من الإدارة الضريبية، وذلك وفقاً لنموذج محدد تعده الهيئة ومن ثم يقوم المكلف بكتابة إيراده الضريبي في النموذج المحدد بناءً على ما يرد في الدفاتر والمستندات الخاصة به، فالتقدير الذاتي ينحصر فقط في أن يقوم المكلف بتحديد إيراده، وعليه تقدر تكلفته ومن ثم يتم تحديد مطرحة الضريبي واحتساب الضريبة المترتبة عليه، ونصت المادة/14/ من المرسوم التشريعي رقم /64/ لعام 2010 على اعتماد نظام التقدير الذاتي.

"يعتمد نظام التقدير الذاتي لمعالجة الأوضاع الضريبية لكبار ومتوسطي المكلفين على أن تحدد أسسه وتاريخ العمل به بقرار من وزير المالية".

وهذا النظام يعد هدفاً لدى الهيئة تعمل على تطبيقه و يتبلور برفع مستوى الالتزام الطوعي للمكلفين بواجباتهم الضريبية، ويعد هذا النظام من أهم صفات وملامح الإدارة الضريبية الحديثة، إذ بالمطلق لن تستطيع أية إدارة ضريبية أن تجري عملية تدقيق شاملة لكافة الملفات الضريبية، وبالتالي فإن إتباع نظام التقدير الذاتي هو الحل الأمثل لأداء الإدارة الضريبية.

3- نظام تحرير الفاتورة: حيث إن تداول الفاتورة بين المواطنين في مشترياتهم وتعاملاتهم اليومية يسهل عمل الإدارة الضريبية في احتساب الضريبة، وقامت وزارة المالية مؤخراً استعداداً لتطبيق هذا النظام بحملة إعلانية حول ماهية الفاتورة من خلال الرسائل الإعلانية التي تجسدت في اللوحات الطرقية لتصل إلى كافة شرائح المجتمع.

4- قانون الإجراءات الضريبية: يتم العمل حالياً في الهيئة على مناقشة المسودة الأخيرة من قانون الإجراءات الضريبية مع خبراء أجنبية اختصاصين، وهذا القانون يكفل الحقوق والواجبات لكل من المكلفين والإدارة الضريبية، ويوحد ويبسط الإجراءات إلى أبعد حد ممكن ويجعلها واضحة ومعلنة لجميع المكلفين، إلا أن هذا القانون لم يصدر حتى الآن.

5- العمل على أتمتة العمل الضريبي بالكامل وعمليات الدفع الإلكتروني مما يوفر الجهد والوقت على المكلفين والهيئة بذات الوقت إضافة إلى عمليات التسجيل ومنح الرقم الضريبي للمكلفين.

وعلى ضوء دراسة آلية العمل داخل الهيئة، نلاحظ بأن المرتكز الأساسي في عمل الهيئة هو المكلف و العمل على توعيته ضريبياً من خلال كسب ثقته، واعتماد سياسة الباب المفتوح معه، ونستنتج من خلال ما تقدمه الهيئة للمكلفين من خدمات وما تبشره من أعمال أنه مازال أمامها المزيد من العمل للالتزام بأهداف إنشائها وبرسالتها في تحقيق إدارة ضريبية ذات كفاءة عالية تحقق الشفافية والعدالة والالتزام الطوعي في المجتمع الضريبي، باستقلالية، ولكن لا يخفى على أحد بأن ظروف الحرب والأزمة التي تمر بها البلاد و المتغيرات الاقتصادية التي أثرت على سورية بسبب الحرب؛ أخرت وعطلت الكثير من عمل الهيئة ومن الخطط الموضوعة لمباشرة عملها بكفاءة، كل ذلك كان عوامل تجميد وإرباك لعمل الهيئة.

وعلى صعيد آخر يحتاج النظام الضريبي في سورية إلى تعديلات تتيح للهيئة مباشرة أعمالها باستقلالية دون أن تتبع لوزارة المالية في قراراتها وعملها الضريبي، وهذا يحتاج إلى تعديل المزيد من القوانين النازمة لعمل وزارة المالية والتي تتعارض مع عمل الهيئة.

فالهئية العامة للضرائب والرسوم وجودها ضروري للنهوض بأعباء ومشاكل الضريبة في سورية، ونؤكد على ضرورة تفعيل عملها، والعمل على استقلال قرارها بعيداً عن وزارة المالية، فقانون إحداث الهيئة والنظام الداخلي له يمثل صورة مشرقة لإدارة ضريبية متكاملة ومتميزة، وما يعيق الوصول إلى ذلك هو آلية التنفيذ والتعاون والتنسيق.

إن الشفافية الضريبية تكمن في قمة الهرم الضريبي المتمثل بالمشروع والإدارة الضريبية، فإن كان عملها على مستوى عالي من الشفافية في التشريع والتفسير والتطبيق للقوانين الضريبية فإن ذلك ينسحب لكافة الأطراف في المعادلة الضريبية وبالتالي يصبح لدى المكلف إحساس بالمسؤولية المتوجبة عليه اتجاه التزاماته الضريبية، ونلاحظ بأن المشروع السوري يعمل على تحقيق تلك الشفافية ليتخلص من المشاكل السابقة التي عانى منها، المتمثلة بالازدواج والتهرب والفساد الضريبي.

المطلب الرابع: تحديث الإدارة الضريبية وعملها في الأردن ولبنان

لابدّ من إلقاء الضوء على بعض الإدارات الضريبية في الدول العربية، ومقارنة عملها بالهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية، ومعرفة آلية عملها ومدى اقتراب المشروع في الدول المجاورة من تحسين فعالية النظام الضريبي والوصول به الى الشفافية ومحاولة الاستفادة من تجارب تلك الدول بهذا الخصوص على الصعيد العلمي والعملية.

الفرع الأول: الشفافية الضريبية في الأردن:

تتمثل أهداف السياسة الضريبية في الأردن على التأكيد على معادلة التوازن بين السلطة الضريبية وحقوق المكلفين، مما تطلب من الإدارة الضريبية تقديم الخدمة

الضريبية وتعزيز الاستجابة الطوعية للمكافئين، وكذلك تحقيق الانسجام بين النظام الضريبي والأهداف التنموية الوطنية.

تعدُّ تجربة الأردن هي تجربة شاملة ونموذجية في مجال خلق منظومة ضريبية تنطلق من أهداف شفافية الضريبة.

أولاً: دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وآفاق عملها:

اندمجت دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في دائرة واحدة اندماجاً إدارياً منذ عام 2004م بموجب القانون المعدل لكل من قانون ضريبة الدخل وقانون ضريبة المبيعات تاريخ 16-8-2004م، وذلك من منطلق أن دمج الدوائر الضريبية تحت مظلة واحدة يسهم بشكل جوهري في رفع كفاءة التحصيل ومنع الازدواجية في التحصيل وتحسين آلية العمل الضريبي.

ودائرة ضريبة الدخل والمبيعات تُطبقان حالياً بقانونين منفصلين، أحدهما يخص ضريبة الدخل والآخر يخص ضريبة المبيعات التي أصبحت نافذة في الأردن منذ عام 2001م بموجب القانون رقم (36) لعام 2000م، وهذه الضريبة أشبه ما يكون بضريبة القيمة المضافة المطبقة عالمياً.

ثانياً: أهداف دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن:

- 1- رفد الخزينة العامة بالإيرادات اللازمة لتمويل النفقات العامة للحكومة وتشجيع الاستثمار والتأثير الإيجابي في الاستهلاك واستقرار الأسعار¹¹⁵.

(115) موقع دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن على الموقع الإلكتروني الآتي: www.istd.gov.jo تاريخ الدخول 2014-7-25.

2- رفع مستوى الوعي الضريبي والامتثال الطوعي لدى المكلفين و تقديم الخدمة الضريبية بعدالة ومساواة.

3- مواكبة التطورات الاقتصادية في مجال الضريبة والعمل على تحديث التشريعات الضريبية بما يكفل تشجيع الاستثمار، وتحقيق العدالة والمساواة الاجتماعية من خلال المساهمة في إعادة توزيع الدخل.

4- الحد من التهرب الضريبي لدى المكلفين من خلال تخفيض عدد وتكرار المخالفات والجرائم الضريبية بمعدل 1% سنوياً وتقليص حجم الغرامات بمعدل 1% سنوياً وزيادة عدد المسجلين طوعياً بمعدل 1% سنوياً وخفض عدد الإقرارات المغلوطة بمعدل 3% سنوياً، وهذا الهدف من ضمن الخطة الاستراتيجية للدائرة والتي تتجدد كل عام¹¹⁶."

ثالثاً: شفافية الضريبة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات:

تعد دائرة ضريبة الدخل والمبيعات من المؤسسات الحكومية المتميزة في الأردن على صعيد القطاع العام، وأهم نقاط تميزها:

1- فاعلية العنصر البشري الذي يعمل بالدائرة، إذ بلغ عدد الذين يحملون مؤهلات جامعية (بكالوريوس، دبلوم عالي، ماجستير، دكتوراه) (1086) موظفاً وقد شكل هذا ما نسبته 66% من عدد العاملين في الدائرة وقد تلقى كل أفراد كادر الدائرة تدريباً مكثفاً في مختلف ميادين العمل الضريبي والمحاسبي، حيث بلغ متوسط عدد الدورات للموظف الواحد (15) لكل موظف سنوياً.

(116) موقع دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن، مرجع سابق.

يدل هذا الرقم على انتهاج سياسة التأهيل والتطوير والوعي في دائرة الدخل والمبيعات عبر تعميق وسائل الاتصال بين الإدارة والمكلفين، من خلال الإعداد الجيد لرجال الإدارة الضريبية وبالتالي خلق مناخ ايجابي في العمل الضريبي.

2- الأخذ بمبدأ التقدير الذاتي عزز الثقة والمصادقية ما بين المكلف والدائرة، وساعد على رفع مستوى الاستجابة الطوعية مما أدى إلى تراجع كبير في عدد القضايا الضريبية المرسلة إلى المحاكم.

3- توسيع القاعدة الضريبية من خلال شمول قطاعات مستهدفة لم تكن ملتزمة بدفع الضريبة المستحقة عليها وتخفيض حد التسجيل لضريبة المبيعات لتغطية أكبر عدد ممكن من المسجلين.

4- تفعيل نظام المعلومات والتحري من خلال عمل مديرية مكافحة التهرب الضريبي داخل الدائرة، الأمر الذي أدى إلى تقليص حالات التهرب الضريبي.

5- توفيق أوضاع الدائرة مع متطلبات الجودة الشاملة، وهذا ما أدى إلى نقلة نوعية في عمل الدائرة وأضاف إلى رصيدها العملي مهارة وتقنية عالية، حيث تم دراسة هيكل الدائرة ومهامها ونشاطها والموارد المتاحة والخدمات المقدمة على مستوى كل قسم وبيان ارتباط الخدمات المقدمة على مستوى كل قسم وبيان ارتباط عمل كل منها بالأقسام الأخرى. ويرتكز نظام الجودة الشاملة بتشخيص مواطن القوة والضعف في الهيكل الضريبي ومن ثم تحديد الأهداف بعمل مخطط استراتيجي يحدد مواطن القوة والضعف ويتم التنفيذ إثر ذلك بالاعتماد على مرجعية تحدد الشروط الإدارية والمالية التي على الإدارة توفيرها لتحقيق الشروط المخطط لها.

6- قطعت الدائرة شوطاً كبيراً في عملية أتمتة البيانات الضريبية وخصوصاً نظام الأرشفة والذي مَوَّلَ من الديوان الملكي.

7- تم تقسيم الفترات الضريبية إلى زوجية وفردية لضريبة المبيعات مما ساعد في تقديم خدمة أفضل وأيسر للمكلف وخفف الأعباء على المكلفين والموظفين على حدٍ سواء.

8- تشغيل وسائل حديثة ومتطورة في الدائرة ربطت الدائرة الرئيسية بكل مديرياتها في المحافظات بكفاءة عالية جداً، وكذلك اعتمدت الدائرة على تطبيق نظام vips المعروف عالمياً لمعالجة بيانات ضريبة المبيعات¹¹⁷، وهو نظام معالجة بيانات كبار المكلفين في الأردن.

9- اعتماد البنوك التجارية المنتشرة في مختلف أنحاء المملكة الأردنية لغايات استقبال الإقرارات الضريبية وتسديد الدفعات المستحقة، واعتماد وسائل الدفع الالكتروني سواء كانت مبنية على الشبكة المعلوماتية أو بواسطة البطاقات الالكترونية الذكية.

10- تميزت الدائرة في حرصها على الالتزام المجتمعي المتمثل في التوعية والتثقيف لنشر المعرفة الضريبية، من خلال تنظيم دورات تثقيفية مجانية في مركزها الرئيسي، فضلاً عن توزيع الأدلة والنشرات التوضيحية مجاناً ونشر البيانات الضريبية باللغتين العربية والإنجليزية على موقع الإنترنت، وإصدار نشرة الوعي الضريبي والوصول إلى المكلفين في مواقعهم كجزء من حملة

(117) موقع دائرة الدخل والمبيعات في الأردن، مرجع سابق.

التوعية والإرشاد التي تتضمن عقد برامج تدريبية وندوات ولقاءات وورش عمل وتقديم المساعدة لطلبة الجامعات علمياً وعملياً.

مما تقدم، نرى أن دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن لم يكن هدفها الوحيد حجم الجباية والتحصيل بل تطلعت إلى تطوير عملها وزيادة خبراتها وبناء جسور الثقة مع المكلفين مما انعكس إيجاباً على موضوعية القرار الذي تتخذه وبالتالي زيادة مستوى التحصيل والجبائية، وذلك بالرغم من مجموعة من التحديات والمعوقات التي تقف عتبة أمام الدائرة للقيام بعملها ومن هذه التحديات عدم وجود سياسة واضحة للاحتفاظ بالكفاءات العلمية وكثرة التعديلات على التشريعات الضريبية التي تتطلب التحديث المستمر على النشرات والأدلة التي تصدرها الدائرة فضلاً عن كثرة القرارات الصادرة عن مجلس الوزراء و المتعلقة بالإعفاءات الضريبية.

وخلاصة القول: تتمتع دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بخبرات فنية وإدارية وكوادر بشرية كفوة و متميزة مما جعلها أنموذجاً في المنطقة العربية لأنها تبنت مجموعة من القيم والمبادئ هي النزاهة والحيادية و معاملة المكلف كشريك و توفير طاقات مادية للنهوض بالدائرة إلى مستوى الشفافية والمحافظة على المال العام عبر تطبيق العدالة والمساواة و العمل بروح الفريق الواحد، مما جعلها تتمتع بمستوى من الشفافية المطلوبة في العمل الضريبي.

وبمقارنة تجربة دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن مع عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية، نلاحظ بأن هناك الكثير من المعوقات التي تمنع نجاح هذه التجربة في عمل الهيئة، نذكر منها عدم توفر الكوادر البشرية المؤهلة، حيث أن فاعلية العنصر البشري لعب دوراً مهماً في تجربة دائرة ضريبة الدخل في الأردن، إضافةً إلى التشاركية مع المؤسسات المالية الأخرى في عملية ضبط الفساد

والتهرب الضريبي في الأردن، ونذكر أيضاً الامكانيات المادية التي تفتقر لها الهيئة للنهوض بعملها لتصل إلى مستوى الإدارات الحديثة، حيث يحتاج الأمر الكثير من المؤهلات البشرية والكوادر الفنية والعمل على تدريبها باستمرار.

الفرع الثاني: الشفافية الضريبية في لبنان:

عمدّ المشرع اللبناني إلى إعادة بناء وترتيب إدارة ضريبية حديثة ومتطورة لتحسين جباية الضرائب، وزيادة نسبة الالتزام الضريبي من قبل المكلفين عبر تطبيق القوانين بعدالة وشفافية، وكان لتطبيق الضريبة على القيمة المضافة أواخر عام 2001م في لبنان أثراً كبيراً في زيادة الإيرادات وتخفيض عجز الموازنة واحتواء الدين العام في النظام الضريبي اللبناني، لأن هذه الضريبة تعتبر من الأدوات الاقتصادية المهمة في التحول نحو الشفافية فهي تساعد على خفض كلفة التحصيل وتسهيل المعاملات وتحد من التهرب الضريبي مما يؤدي إلى ارتفاع حصيلة الإيرادات الضريبية داخل النظام الضريبي.

وتمّت إعادة تنظيم الإدارة الضريبية في لبنان من خلال الانتقال من التنظيم القائم على أساس أنواع الضرائب (مباشرة وغير مباشرة) إلى التنظيم القائم على أساس توزيع المهام في العمل الضريبي، وأصبح تنظيم الإدارة وفقاً لمهام الإدارة الضريبية الحديثة (خدمات المكلفين، معالجة المعلومات، الالتزام الضريبي، التدقيق الضريبي، الاعتراضات، التحصيل، الضرائب النوعية، الشؤون الإدارية) ومن ثم أدرج تنظيمًا جديدًا حسب فئة المكلف (كبار المكلفين، المكلفين المتوسطين، صغار

المكلفين).¹¹⁸

(118) لوي الحاج شحادة، تحديث وتطوير الإدارة الضريبية في لبنان، وزارة المالية، لبنان، 2007م، ص55.

نلاحظ بأن هذا التنظيم في عمل الإدارة الضريبية اللبنانية يماثل إلى حد ما تنظيم الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية.

أولاً: أسس عمل الإدارة الضريبية في لبنان:

1- التوجه نحو خدمة المكلف: من خلال تفعيل خدمة المكلفين وتحسين جودة الخدمات المقدمة للمكلفين وتوعية المكلفين لجهة حقوقهم وواجباتهم.

2- الفعالية والفاعلية: من خلال تعزيز موارد بشرية وأنظمة معلوماتية وتقنيات حديثة وتنظيم آليات سير المعاملات والمراجعات.

3- تحسين الأداء والإنتاجية: وذلك من خلال التنسيق والعلاقات الخارجية وتطوير قاعدة المعلومات وتأمين المساواة بين المكلفين وتمديد مهل زمنية لإنجاز المعلومات الضريبية من خلال مؤشرات محددة (الاعتراضات- تدقيق) وتحليل إنتاجية ساعات العمل وترشيد الطاقة الوظيفية والرقابة الداخلية"¹¹⁹.

4- إنشاء فرق للعمل الضريبي حيث تم إنشاء ثلاث فرق مركزية داخل

الإدارة"¹²⁰ (فريق الالتزام الضريبي، فريق التدقيق، فريق لخدمات المكلفين) بحيث تكون مهمة فريق الالتزام وضع منهجية عمل لاستقصاء المعلومات الواردة من جهات خارجية بغية فرزها والاستعانة بها وربط ومقارنة المعلومات الداخلية الناتجة عن التصاريح والعمليات الضريبية مع المعلومات

(119) لؤي الحاج شحادة، تحديث وتطوير الإدارة الضريبية في لبنان، وزارة المالية، لبنان، عام 2007م، ص60.

(120) national investment reform workshop agenda، april، 19، 2007، Beirut، Lebanon

الخارجية فضلاً عن وضع منهجية لتحليل المخاطر وإعداد معايير انتقاء الملفات، ومهمة فريق التدقيق تتلخص بإعداد مرجع لآليات وتقنيات التدقيق بهدف توحيد طرق التدقيق في كافة الوحدات الضريبية، كما يقوم فريق خدمات المكلفين بتسهيل انجاز المعاملات الضريبية نذكر منها: إرسال وانجاز كافة التصاريح الضريبية بالبريد عبر مكاتب شركة لبنانية تتولى تسليمها إلى وزارة المالية حيث تم إنشاء بريد مركزي يمكن المكلفين من تقديم كافة معاملاتهم الضريبية عبره واستلام نتيجة المعاملة على عنوان المراسلة الذي يحدده، كما تم اعتماد آلية تسديد الضرائب الناتجة عن التصاريح الضريبية بالمصارف، فضلاً عن إنشاء نظام لخدمات المكلفين إلكترونياً، بحيث يتمكن المكلف من إتمام معاملاته الضريبية وإرسال تصاريحه الدورية عبر الانترنت.

5- المساعدات الفنية الخارجية للإدارة الضريبية عبر تواصلها الدائم مع الإدارات الضريبية الأخرى في بعض البلدان والاستفادة من تجاربهم في العمل الضريبي، حيث تمت عدة زيارات إلى (فرنسا- المغرب) والاستعانة بدورات تدريبية وخبراء من المؤسسات الدولية، فضلاً عن التواصل الدائم مع فريق مشروع الأمم المتحدة الإنمائي.

ثانياً: تحديث القوانين والتشريعات الضريبية في لبنان:

تم صدور قانون الإجراءات الضريبية رقم (44) لعام 2008م، والذي يهدف إلى ترشيد معايير الإجراءات الضريبية وتوحيدها في التسجيل والتحصيل والدفع والاعتراضات والاستئناف، فضلاً عن تحديد حقوق المكلف وواجباته وتحديد حقوق الإدارة الضريبية وواجباتها.

وكان لهذا القانون أثره المتميز في تطبيق شفافية الضريبة من خلال ما تضمنه من أحكام ووضوح بالإجراءات، وبذلك يكون المشرع اللبناني قد شرع وقن الإجراءات الضريبية التي تكون عادة إدارية وروتينية ليضمن سلامة جباية الضريبة، وبالتالي يسهل على المكلفين المعرفة الصحيحة والسليمة لما لهم من حقوق وما عليهم من التزامات تجاه الإدارة الضريبية، وحدد قانون الإجراءات الضريبية حقوق المكلف بموجب المادة 3/ منه ونذكر منها"¹²¹:

1- الاستفادة من التزييلات الضريبية المنصوص عليها قانوناً ومن حق حسم الضريبة ومن تخفيض الغرامات عند توافر الشروط القانونية.

2- حضور عمليات التدقيق الميداني وتبلغ نتائج التدقيق مع بيان الأسباب والمواد القانونية الموجبة لفرض ضرائب إضافية.

3- الطلب من الإدارة الضريبية أن تطلع على مضمون المعلومات والمستندات التي بنت الإدارة على أساسها بالتكليف الضريبي.

4- الطعن في قرارات الإدارة الضريبية وفقاً للقانون.

5- تعديل التصاريح التي يتقدم بها ضمن الشروط القانونية التي تجيز هذا التعديل.

6- أن تحافظ الإدارة الضريبية على سرية المعلومات التي يدلي بها.

7- الحصول مجاناً على المطبوعات الضريبية ونماذج التصاريح.

(121) قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم (54) تاريخ 2008-12-27، المعدل للقانون رقم (44) تاريخ 11-2008م.

8- الاطلاع على نتائج التدقيق وطلب إفادات أو خلاصات تتعلق

بالتصاريح الضريبية والمستندات التي سبق للمكلف تقديمها.

ونصت بالمقابل المادة/37/ من قانون الإجراءات الضريبية على أنه يتوجب على

المكلف بصورة خاصة:

1- مسك السجلات والمستندات المحاسبية.

2- تأدية الضرائب والرسوم وتقديم التصاريح ضمن المهل المحددة

لها.

3- تنفيذ طلبات الإدارة الضريبية في إطار قيامها بمهامها، وخاصة

بإيداعها معلومات عن نشاطه أو عن الأشخاص الذين يتعامل

معهم وذلك مع مراعاة أحكام القانون والسرية المهنية

والمصرفية.

4- تسهيل مهمة التحقيق الموكلة إلى موظفي الإدارة الضريبية.

مما سبق، نلاحظ توافق قانون الإجراءات الضريبية اللبناني مع ميثاق المكلف الذي

أصدرته الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية في تحديد حقوق وواجبات المكلف

اتجاه الإدارة الضريبية، ونؤكد على ضرورة إصدار هكذا قانون في النظام الضريبي

السوري ليسهم في إزالة الغموض واللبس عن الإجراءات الضريبية المتبعة فيه، ويبسط

الإجراءات قدر الإمكان.

ثالثاً: الجمعية اللبنانية لحقوق المكلفين:

تهدف هذه الجمعية إلى تعزيز المواطنة الضريبية، والالتزام من خلال نشر المعرفة

وإعلام المواطن بحقوقه وواجباته، وتوعيته على أهمية الضريبة وأبعادها، بغية تمكينه

من فرض الرقابة على المال العام والعائدات الضريبية، وتبعاً لأهمية الدور الذي يلعبه المجتمع الأهلي في هذا المجال نشأت الجمعية اللبنانية لحقوق المكلفين، ومن أهم أهدافها¹²²:"

1- تعزيز المواطنة الضريبية من خلال تعليم المواطنين وتثقيفهم على تنفيذ موجباتهم الضريبية ، وبالمقابل حماية حقوقهم.

2- دعم وسائل التفاعل والتواصل بين المكلفين والإدارة الضريبية بهدف تخصيص مساحة للحوار والنقاش بين الطرفين، ويكون للجمعية دور الوسيط.

3- تعزيز المبادرات والمشاريع لتفعيل الإدارة الرشيدة التي تؤمن للمواطنين اللبنانيين والمقيمين في لبنان، إعادة توزيع عادلة للثروة وللإيرادات، وتحسين نوعية الخدمات العامة وفعاليتها، فضلاً عن زيادة القدرة التنافسية للاقتصاد الوطني.

4- تطوير المؤسسات واستحداث هيئات ومنظومات هدفها تعزيز الرقابة على كيفية إدارة المال العام.

5- مساعدة المكلف لتفهم المواطنة الضريبية، واستيعاب أهميتها، لتمكنه من الدفاع عن حقوقه في سياق أي عملية تدقيق أو تكليف غير صحيحة أو تعسفية، ويتم ذلك من خلال الجمعية.

(122) قرار رقم(1399) صادر من وزارة الداخلية والبلديات اللبنانية بتاريخ 8 آب عام 2012.

6- تنظيم الندوات والمحاضرات وورش العمل في كل المناطق وعلى امتداد الأراضي اللبنانية لنشر العلم والمعرفة والثقافة الضريبية لتطال أكبر عدد من المكلفين.

7- المساعدة على تبسيط القوانين والتعليمات الضريبية، وتسهيلها من خلال البرامج المدرسية والجامعية الملائمة.

وجدير بالذكر بأن، الجمعية اللبنانية لحقوق المكلفين، كان لها دور في انضمام لبنان إلى المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية عام(2015).

رابعاً: الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية:

تأسست " الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية" عام 1999م وهي الفرع اللبناني لمنظمة الشفافية الدولية وكان الهدف من إنشائها الحد من الفساد وتعزيز الشفافية في لبنان، وهي تعتبر أول منظمة غير حكومية في لبنان، تتكون من رجال الأعمال والأكاديميين والاقتصاديين والمحامين والمتقنين اللبنانيين وتهدف إلى ضبط الفساد بأشكاله المتعددة، وتعزيز مبادئ الحكم الصالح إدراكاً منها أن مستويات الفساد المالي والإداري في لبنان بلغت درجة لم تعد مقبولة وباتت الحاجة ملحة إلى محاربتها، وتلجأ الجمعية إلى كل الوسائل اللازمة للحد من الفساد وتشجيع المواطنين إلى اتخاذ تدابير تؤدي إلى تطبيق الشفافية والمساءلة.

ولا تعتمد الجمعية في عملها على التحقيق أو الكشف عن قضايا فردية تتعلق بالفساد، بل تدعو إلى الإصلاح المجتمعي عبر التركيز على التطور المنهجي وذلك من خلال الدخول في ائتلافات مع سواها من أصحاب المصلحة المعنيين بمكافحة الفساد مثل

الحكومة والنواب والقطاع الخاص والمؤسسات الإعلامية والمجتمع الدولي ومنظمات المجتمع المدني.

وطرحت الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية مبادراتها من خلال تقديم أربع برامج رئيسية وهي:¹²³

1- الديمقراطية والمساءلة العامة

2- الشفافية في القطاع الخاص

3- تعزيز الحق في الوصول إلى المعلومات

4- شباب ضد الفساد.

وتنفذ هذه البرامج الأربعة بالتنسيق مع دائرتي الأبحاث والتدريب التابعتين للجمعية من خلال رفع مستوى الوعي لدى المواطنين حول حقوقهم وأسباب ونتائج كلفة الفساد على جميع المستويات داخل المجتمع، وللجمعية دوراً بارزاً في تعديل صياغة التشريعات اللبنانية المتعلقة بالفساد والشفافية والمساءلة، ويتركز أيضاً عملها في استخدام وسائل الإعلام والعمل عن كثب من أجل تعزيز الشفافية والنزاهة في لبنان عن طريق إجراء تحريات صحفية لكشف الحقائق المتعلقة بالفساد.

مما سبق نلاحظ، أن لهذه المبادرات الجماعية قيمة مهمة داخل المجتمع الأهلي أو غير الحكومي و تعبر عن درجة وعي عالية في تحمل المسؤولية والمشاركة والتضامن المجتمعي للحد من الفساد في القطاعات الحكومية والمالية ، و تؤمن للمواطنين رقابة وقائية ولاحقة على المؤسسات والقطاعات الحكومية والإدارية وتجعل

(123) الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.oecd.org، تاريخ الدخول-1-2016-10.

عملية التقويم ومكافحة الفساد تجري بأسلوب منطقي بعيداً عن التشهير والهدر والضياع، كما وتسهم في نشر الوعي بين المواطنين وتعرفهم بحقوقهم، فضلاً عن التوصل إلى تسويات مع أصحاب الإدارات الحكومية في حل مشاكل المواطنين وتحصيل حقوقهم، مما يقلل من حجم المنازعات القضائية.

وتعدُّ فكرة تشكيل جمعيات من قبل المجتمع غير الحكومي خطوة مهمة لتفعيل الشفافية المالية والإدارية وتسهم في تعزيز ثقافة المساءلة والشفافية والرقابة، ونوصي بتشكيل مثل هذه الجمعيات في سورية، لما لها من تأثير بالغ في ضبط حجم الفساد وتوعية المواطنين.

المبحث الثالث

مديرية الاستعلام الضريبي في سورية

ودورها في مكافحة التهرب الضريبي

تم إحداث مديرية الاستعلام الضريبي التابعة لوزارة المالية بموجب القانون رقم/25/ لعام 2003م، وذلك بعد أن ازدادت وتشعبت حالات التهرب الضريبي، و أفقدت الخزينة العامة مبالغ طائلة، فكان لابد من جهة تكشف وتعالج حالات التهرب الضريبي، وسعيًا من المشرع السوري في ضبط حالات التهرب ومعالجتها والوصول قدر الإمكان إلى تطبيق شفافية الضريبة فكان إحداث مديرية الاستعلام الضريبي .

سنتناول في هذا المبحث مهام مديرية الاستعلام الضريبي وصلاحياتها في سورية، مع إلقاء نظرة مقارنة على تجريم التهرب الضريبي في الأردن، وتشكيل محكمة مستقلة للبت بالقضايا الضريبية.

المطلب الأول

مهام مديرية الاستعلام الضريبي وصلاحياتها.

سنتناول في هذا المطلب ماهية التهرب الضريبي وفقاً للقانون رقم /25/ لعام 2003م، وماهية عمل مديرية الاستعلام الضريبي، فضلاً عن تجريم التهرب الضريبي وإفراد نصوص عقوبات له، بعد أن كان عملاً خارجاً عن دائرة المحاسبة.

الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي وفقاً لقانون الاستعلام الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي في معرض تطبيق القانون رقم/25/ لعام 2003م:

1- "كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب أو الرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً بقصد التهرب من دفع الضرائب والرسوم المالية كلياً أو جزئياً من خلال ما يقدمه للدوائر المالية من قيود أو بيانات أو وثائق تضمنت معلومات مخالفة للحقيقة أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو إتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون إعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب إظهاره"¹²⁴.

مما تقدم، نلاحظ بان تعريف التهرب الضريبي كان شاملاً ومفصلاً لكافة حالات التهرب، وهنا يكون المشرع الضريبي قد ضبط حالات التهرب بدقة من خلال التعريف السابق.

الفرع الثاني: مهام المديرية:

أولاً: جمع المعلومات المتعلقة بالعقارات التي يملكها المكلف من الجهات الرسمية المختصة مثل (السجل العقاري - السجل المؤقت - السجل المالي) لمعرفة اسم المالك الفعلي أو واضع اليد، و مخاطبة شعب الأرشيف في الدوائر المالية لحصر المحلات والمؤسسات والشركات الجارية باستثمارهم كلياً أو جزئياً كما يمكن مخاطبة مديريات النقل لحصر السيارات والمركبات المسجلة باسم المكلف، وتعتبر هذه المعلومات من المعلومات السرية التي لا

(124) المادة (2) من قانون الاستعلام الضريبي رقم(25) الصادر عام 2003م.

يجوز اطلاع الغير عليها ولا تستخدم إلا لأغراض تتعلق بالتكليف الضريبي، وتحدد هذه المعلومات بصورة دورية لمراعاة الوقوعات الطارئة على الأوضاع المالية للمكلفين، أما بالنسبة للحسابات المصرفية للمكلفين فهي مستثناة من المخاطبة من قبل المديرية مراعاة لأحكام قانون سرية المصارف.

ثانياً: جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن مطارح الضرائب والرسوم، وضبط حالات التهرب وذلك عن طريق الجهات الآتية (على سبيل المثال لا الحصر):¹²⁵

1- متابعة الإدارة العامة للجمارك ومديرياتها وأماناتها الفرعية لإرسال البيانات الجمركية المنظمة من قبلها إلى مديرية الاستعلام الضريبي.

2- متابعة كافة جهات القطاع العام والمشتراك والتعاوني، بما في ذلك الهيئات العامة ذات الطابع الإداري والمنظمات والنقابات والجمعيات التعاونية وغيرها لإرسال العقود الداخلية و الخارجية التي تبرمها مع الأفراد و الشركات، إضافة إلى فواتير الشراء المباشر وجميع المعلومات التي تطلبها مديرية الاستعلام الضريبي والتي من شأنها أن تساعد الدوائر المالية في عملها.

3- متابعة الجهات التي تقوم بمنح التراخيص لتزويد مديرية الاستعلام الضريبي بصور عن هذه التراخيص.

(125) الفصل الثاني من المادة رقم (3) من التعليمات التنفيذية للقانون رقم (25) لعام 2003م الخاص بالاستعلام الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي.

4- الاستفادة من المعلومات المستخلصة من قيود المكلفين من القطاع الخاص والبيانات والمعلومات و الوثائق المرفقة بالبيانات الضريبية التي يقدمونها إلى الدوائر المالية، وتوحيد هذه المعلومات والوثائق المرفقة بواسطة الحاسب المركزي لمديرية الاستعلام الضريبي للوصول إلى فعالية المكلف خلال عمل التكليف.

5- أخذ عينات من البيانات المقدمة من قبل المكلفين بعد أن يتم انتهاء فترة تقديم البيانات وإغلاق القيود ومطابقتها مع المعلومات المتوفرة في بطاقة الاستعلام الضريبي ويمكن عند الاقتضاء مطابقتها مع القيود الممسوكة من قبل المكلف.

ثالثاً: التحقيق في الشكاوى والإخباريات المتعلقة بالمتهربين من الضرائب والرسوم، مع مراعاة الإجراءات المتبعة في التحقيق منعاً من إزعاج المكلفين من الإخباريات الكيدية.

رابعاً: القيام بالتحري لأماكن إدارة العمل المعتادة للمكلفين، والاطلاع على البيانات والمعلومات المطلوبة.

وهنا نلاحظ، قيام مديرية الاستعلام الضريبي بدور رقابي وإشرافي على بيانات المكلفين مما ينعكس إيجاباً على ضبط مكامن الخطأ واللبس وتصحيح مساره قبل وقوعه مما يساعد في عملية شفافية تحصيل الضريبة وجبايتها.

خامساً: 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.

سادساً: إعداد وتنفيذ الخطط الكفيلة بنشر الوعي الضريبي وذلك بالتعاون مع وزارات (الثقافة - التربية - الإعلام) والمنظمات الشعبية والنقابية واتحاد غرف التجارة والصناعة، فضلاً عن عقد الندوات واستخدام الإعلان بما فيها الإعلانات المرئية والمسموعة والمقروءة وذلك بغية نشر الثقافة الضريبية وإعلام المكلفين بالواجبات المترتبة عليهم تجاه الدوائر المالية وذلك بصورة دورية منتظمة.

وهذه المهمة ذات أثر ايجابي كبير في نشر الوعي الضريبي ويخدم شفافية الضريبة من خلال تعاون ومشاركة جهات حكومية عدة في سبيل تحقيق الوعي والحض على الالتزام والواجب في أداء الضريبة، مما ينعكس بشكل مباشر على الحصيلة الضريبية.

من خلال ما سبق ذكره، نرى بأن المهام الموكولة لمديرية الاستعلام الضريبي واسعة ومتنوعة، وذلك من مراقبة ممتلكات المكلفين وصولاً إلى نشر الوعي الضريبي، ونرى بأن المديرية تعتمد في جمع بياناتها على عدة جهات مالية ورسمية من أجل الحصول على المعلومات والمواقع المالية للمكلفين، وهذا العمل يحتاج إلى وقت وجهد كبيرين من قبل المديرية، فضلاً على أنه يحتاج إلى كادر بشري وفني وإحصائي دقيق من أجل القيام بهذه المهمة.

و أيضاً الهيئة العامة للضرائب والرسوم تقوم بالتنسيق والتعاون ووضع الخطط مع مديرية الاستعلام الضريبي لمكافحة التهرب الضريبي للوصول إلى الشفافية الضريبية عن طريق مبدأ التشاركية بينهما مما يؤدي إلى تكامل عمل كل منهما في مجال الحد من التهرب الضريبي ويزيد من فاعليته.

المطلب الثاني

تجريم التهرب الضريبي

فرض القانون رقم 25/ لعام 2003 م ، المتعلق بإحداث مديرية الاستعلام الضريبي، جزاءات وعقوبات على كل من يتهرب من الضريبة، مجرمًا بذلك التهرب من دفعها، وذلك ضماناً لحقوق الخزينة العامة، و فرض عقوبة الحبس والغرامة على المتهرب من دفع الضريبة، وفي المقابل وحفاظاً على العدالة وحقوق المكلف نظم القانون أصول الاعتراض والتصالح من قبل المكلف على واقعة التهرب الضريبي ضمن إجراءات محددة.

سنلقي الضوء في هذا المطلب على عقوبات التهرب الضريبي وعلى إجراءات التصالح عليها وفقاً لما يأتي.

الفرع الأول: عقوبات التهرب الضريبي:

1- نصت المادة الثامنة من القانون رقم (25) لعام 2003م

خلافًا لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يعاقب المخالف في حالات التهرب الضريبي المنصوص عليها في المادة الثانية من هذا القانون بالحبس مدة شهر وغرامة قدرها 200 بالمائة من الضريبة أو الرسم السنوي عن سنة واحدة عن التكليف أو جزء من التكليف محل التهرب حسب الحال وتضاعف العقوبة في حال التكرار.¹²⁶

(126) المادة (8) من قانون الاستعلام الضريبي رقم (25) لعام 2003م.

2- تعد حالات التهرب الضريبي من الجرائم المخلة بالثقة العامة المعاقب عليها بمقتضى أحكام قانون العقوبات.

3- تحرك الدعوى العامة على المتهم من الضريبة أو الرسم سواء أكان شخصاً اعتبارياً أم طبيعياً بما في ذلك الشريك الظاهر في شركات المحاصة.

4- إذا كان المتهم شخصاً اعتبارياً فتقام الدعوى العامة عليه أو على ممثليه أو المفوضين بالتوقيع وفق أحكام قانون التجارة أو أنظمتها الخاصة حسب الحال، ويعتبر أفراد الشخص الاعتباري مسؤولين بالتكافل والتضامن عن مخالفاتهم.

وقد أعطى القانون المدير ورؤساء الأقسام ورؤساء الدوائر وجميع المكلفين بأعمال الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي في المديرية صفة الضابطة العدلية الخاصة، وذلك من أجل تحرير محاضر رسمية للمتهم ولتسريع وتيسير مهمة العاملين في المديرية في ضبط حالات التهرب الضريبي وإعطائهم صلاحيات على قدر مهمتهم وصعوبتها.

يعدُّ تجريم التهرب الضريبي وإدخاله في دائرة المحاسبة من أهم أهداف شفافية الضريبة، لردع المتهربين وملاحقتهم قضائياً وتأمين حصانة على المال العام من السرقة.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في جريمة التهرب الضريبي:

يمكن للأشخاص الذين يكتشفون تهرباً ضريبياً ما أن يقدموا شكوى إلى مديرية الاستعلام الضريبي في وزارة المالية، حيث أناط القانون مهمة التحقيق في الشكاوى

والإخباريات المتعلقة بالمتهمين بمديرية الاستعلام الضريبي¹²⁷، وفق شروط وإجراءات محددة في التحقيق وذلك منعاً من إزعاج المكلفين بالشكاوى والإخباريات الكيدية، وفق الشروط التالية¹²⁸:"

1- أن يحتوي الإخبار على اسم المخبر الثلاثي وعنوانه ورقم هاتفه وصورة واضحة عن بطاقته الشخصية، ولا يعتد بالإخباريات المغلفة التي ترسل باسم مستعار (فاعل خير - مواطن شريف.... إلخ).

2- لا بدّ أن يتضمن الإخبار واقعة تهرب ضريبي محددة، ولا يعتد بالإخباريات التي تحتوي معلومات غير محددة، مثل (فلان متهرب، هناك تهرب... إلخ). وترسل جميع الإخباريات والشكاوى المتعلقة بالمتهمين من الضرائب والرسوم إلى وزارة المالية، مديرية الاستعلام الضريبي، وتفيد في سجل خاص ويقوم مدير الاستعلام الضريبي بإحالتها إلى الدائرة المختصة في مديرية الاستعلام الضريبي، أو قسم الاستعلام الضريبي المختص حسب طبيعة الحال.

يتم الاتصال بالشاكي أو المخبر على رقم الهاتف الموجود في الشكاوى أو الإخبار، ويتم استدعاؤه من قبل مدير الاستعلام الضريبي أو رئيس قسم الاستعلام الضريبي للتوقيع أمامه على الشكاوى أو الإخبار، ويفتح ملف خاص بكل إخبار أو شكاوى، ويتم دراسة المعلومات فيها والبدء في إجراءات التحقيق ومدى صحتها وكيفية ضبط حالة التهرب الضريبي في حال وجودها، و في حال

(127) الفقرة (أ) من المادة رقم(3) من القانون رقم(25) لعام 2003م، الخاص بقانون الاستعلام الضريبي

(128) المادة رقم (20) من التعليمات التنفيذية للقانون رقم(25) لعام 2003م، الخاص بقانون الاستعلام الضريبي.

تبين عدم صحة الشكوى أو الإخبار وثبت أنها كانت كيدية، يقوم من يحقق فيها بتنظيم تقرير بالواقعة، ويرفع إلى وزير المالية عن طريق التسلسل لاتخاذ الإجراءات القانونية بحق الشاكي أو المخبر، وفي حال كون هذه الإخباريات قد وردت من جهات عامة فيكتفي بإعلام هذه الجهات بالنتيجة التي خلص إليها التحقيق.

كما يمكن أن يكتشف أحد الأشخاص بطريقة ما، غشاً أو تدليساً في بيانات أحد المكلفين مع تواطؤ من مراقب الدخل والدوائر الضريبية، وعندها يمكن له أن يتقدم بشكوى بهذا الخصوص إلى الجهاز المركزي للرقابة المالية والهيئة المركزية للرقابة والتفتيش، وكلاهما يمثل أجهزة رقابية على موظفي الدولة بمن فيهم مراقبو الدخل وموظفو الدوائر الضريبية، وعندها تباشر هاتان الجهتان بعمل التحقيقات المناسبة للوقوف على هذه المخالفات بالتكليفات الضريبية.

الفرع الثالث: حق المكلف في الاعتراض والتصالح:

أعطى القانون رقم/25/ لعام 2003م المتعلق بإحداث مديرية الاستعلام الضريبي الحق للمكلف في الاعتراض والتصالح على واقعة التهرب الضريبي، و نصت المادة 13/ منه على ذلك: "يحق للمكلف التقدم بطلب مصالحة على الغرامة المترتبة عليه ويعرض الطلب على لجنة المصالحة للبت فيه".

نرى هنا أن القانون أعطى الحق للمكلف في المصالحة انطلاقاً من مبدأ الحفاظ على حق الدولة في استيفاء الضريبة مع التعويض عن الضرر اللاحق بها نتيجة لتهرب المكلف.

وقضى القانون بأن يتم تحديد إجراءات أحكام المصالحة وذلك بتشكيل لجان للتصالح بقرار من وزير المالية، وينحصر عمل هذه اللجان في تحديد نسب التصالح حسب المرحلة التي وصلت إليها واقعة التهرب الضريبي، بحيث يتم إجراء المصالحة مع المكلف المتهرب من الضريبة أو الرسم عن جزء التكاليف محل التهرب وفق ما يلي¹²⁹:"

1- دفع (25%) من الغرامة المحددة إذا ما تمت المصالحة قبل تحريك الدعوى العامة.

2- دفع (50%) من الغرامة المحددة إذا ما تمت المصالحة بعد تحريك الدعوى العامة.

3- دفع (75%) من الغرامة المحددة إذا ما تمت المصالحة بعد صدور حكم قضائي وغير قطعي، أما إذا اكتسب الحكم القضائي الدرجة القطعية قبل التسديد فلا تطبق أحكام المصالحة المشار إليها أعلاه.

إن تسديد الغرامة المصالح عليها والضريبة المتحققة وفق أحكام القانون، تؤدي إلى كف التتبعات القضائية بحق المتهرب ما لم يكن قد صدر حكم قضائي مبرم في واقعة التهرب الضريبي موضوع المخالفة، أما في حال صدور حكم قضائي واكتسابه الدرجة القطعية قبل التسديد فإن ذلك يجعل العقوبة واجبة التنفيذ حسب منطوق الحكم القضائي¹³⁰:"

129 المادة (15) من قانون الاستعلام الضريبي رقم(25) لعام 2003م.

(130) المادة(16) من قانون الاستعلام الضريبي رقم(25) لعام 2003م.

مما تقدم نلاحظ، بأن تجريم التهرب الضريبي يعد خطوة صحيحة للوصول إلى الشفافية في تحصيل الضريبة، وللتخلص قدر الإمكان من حالات التهرب الضريبي، ونرى بأن الجزاءات والعقوبات على المتهرب من الضريبة غير مقصودة لذاتها، وإنما هي مجرد وسيلة رادعة تكفل تحصيل الضرائب وتضمن حقوق الخزينة العامة للدولة.

المطلب الثالث: تجريم التهرب الضريبي في الأردن

الفرع الأول: عقوبة التهرب الضريبي:

تم تجريم التهرب الضريبي من ضريبة الدخل بموجب قانون ضريبة الدخل رقم 28 لسنة 2009م، ونصت المادة (55) منه على أنه:

يعاقب بالحبس مدة لا تقل عن شهر ولا تزيد على سنة وبغرامة لا تقل عن خمسمائة دينار ولا تزيد على ألف دينار كل من تهرب أو حاول التهرب أو ساعد أو حرض غيره على التهرب من الضريبة بأن أتى أي فعل من الأفعال الآتية¹³¹:"

1- تقديم الإقرار الضريبي بالاستناد إلى سجلات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت في السجلات أو المستندات التي أخفاها.

2- تقديم الإقرار الضريبي على أساس عدم وجود سجلات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من سجلات أو مستندات أخفاها.

(131) المادة (55) من قانون ضريبة الدخل رقم (28)، الصادر عام 2009-12-27م.

3- الإلتلاف المقصود للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء المدة المحددة للاحتفاظ بها وفق أحكام هذا القانون.

4- اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام دائرة الدخل والمبيعات بقلّة الأرباح أو زيادة الخسائر.

5- إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة.

فضلاً عن عقوبة الغرامة تصبح عقوبة الحبس من ثلاثة أشهر إلى سنتين في حال التكرار للمرة الأولى وعقوبة الحبس من أربعة أشهر إلى سنتين لأي مرة أخرى.

نرى بأن عقوبة المتهرب من الضريبة في الأردن أشد من عقوبة المتهرب في سورية، حيث وسّع المشرع الضريبي الأردني دائرة التجريم لجرم التهرب الضريبي ليشمل الشروع في التهرب من دفع الضريبة وأيضاً شملت العقوبة المتدخل والمحرض على التهرب الضريبي، وأيضاً أضاف سبب قانوني مشدد للعقوبة وهي معاقبة المكرر لفعل التهرب، وهذه النظرة المتشددة للمشرع الأردني تُسجل له في عدم التهاون في جرم التهرب حمايةً لأموال الخزينة العامة وتُشكل ردعاً للمتهربين من دفع الضريبة.

الفرع الثاني : تشكيل محكمة البداية الضريبية والاستئناف الضريبية:

تم إنشاء محكمة البداية الضريبية وفق قانون ضريبة الدخل رقم (28) لعام 2009م، وتؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في جميع الدعاوى والخلافات الناشئة عن تطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل والأنظمة والتعليمات الصادرة بمقتضاه مهما كانت قيمتها وبغض النظر عن طبيعتها جزائية أو حقوقية أو إدارية، وسواء كانت المطالبة موضوع الدعوى متعلقة بالضريبة أو

التعويض القانوني أو غرامة التأخير أو أي مبالغ أخرى يتعين دفعها أو اقتطاعها أو توريدها بمقتضى أحكام القانون بما في ذلك ما يأتي:

1- الدعاوى المقامة للطعن في القرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض المختصة في البت في الاعتراضات المقدمة من المكلف على قرارات التقدير الإداري وفق أحكام قانون ضريبة الدخل.

2- الطلبات المقدمة للطعن في قرارات إلقاء الحجز التحفظي أو المنع من السفر.

3- القرارات المعدلة لقرارات التدقيق أو لقرارات التقدير الإداري أو للقرارات الصادرة عن هيئة الاعتراض والقبالة للطعن"¹³².

وتؤلف محكمة الاستئناف الضريبية من رئيس وعدد من القضاة، وتتخذ محكمة البداية الضريبية من قاضٍ منفرد، وتتخذ محكمة الاستئناف الضريبية من هيئة مؤلفة من ثلاثة قضاة وتصدر قراراتها وأحكامها بالإجماع أو الأكثرية وتكون جميع الأحكام الصادرة عن محكمة البداية قابلة للطعن لدى محكمة الاستئناف الضريبية، ويتم النظر فيها مرافعة وتكون الأحكام الصادرة عن محكمة الاستئناف الضريبية قابلة للطعن لدى محكمة التمييز وفق أحكام التشريعات الأردنية النافذة.

ونظم المشرع الضريبي الأردني نظام أصول المحاكمات في القضايا الضريبية رقم (3) لعام 2010م، لينظم إجراءات المحاكمة ورفع الدعاوى والطعون وتنظيم المدد والمواعيد أمام محكمة البداية والاستئناف الضريبية، بغية توضيح الإجراءات

(132) المادة (42) من قانون ضريبة الدخل، رقم (28) لعام 2009.

المعقدة وإزالة الغموض واللبس أمام المكلفين في معرفة طرق سلوك الإجراء القضائي الضريبي.

نستنتج مما سبق، انتهاج المشرع الضريبي الأردني سياسة الشفافية في التشريع الضريبي وإعطاء أهمية لقانون ضريبة الدخل وتنظيم إجراءات فرضها وتحصيلها فضلاً عن شفافية ووضوح إجراءات التقاضي، حيث تم تشكيل المحكمتين البداية والاستئناف الضريبية لتوحيد درجات التقاضي في القضايا الضريبية وللتخفيف على المكلفين لمراجعة محكمة واحدة في قضايا الدخل والمبيعات وفي موقع واحد.

المبحث الرابع

دور الإعلام والمحاسبة في تحقيق الشفافية الضريبية في سورية

إن علم المحاسبة وتدقيق الحسابات أحد أهم العلوم الاجتماعية، التي بات النظام الضريبي بحاجة ملحة إليها اليوم، بعد أن أدى التطور في الأنشطة الاقتصادية والمالية إلى نمو متزايد في حجم المشروعات، وأصبحت العلاقة الضريبية والمالية متشابكة مما زاد من الحاجة إلى الإفصاح المحاسبي لطرفي المعادلة الضريبية، المكلف والإدارة الضريبية.

ويتسع نطاق المحاسبة ليشمل العديد من المجالات فهو يضم القياس للمطرح الضريبي وحصر الدخل لمكلفي الضريبة، والتحديد لقيمة الضريبة، وهذه تعرف بمحاور الفحص الضريبي، والمحاسبة بدورها تمثل الأساس المشترك في كل هذه المجالات فهي التي تبني وتركب القيم المالية التي يتم استخدامها في المحتوى المعلوماتي للإقرار الضريبي، ويجب أن تتصف المعلومات المحاسبية بالصدق

والموضوعية والحيادية في التقويم والتسجيل والتفسير المالي".¹³³

ومن هذا المنطلق أحدث المشرع السوري القانون رقم/33/ لعام 2009م القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية، وحدد القانون أهداف مجلس المحاسبة والتدقيق ومهامه ودوره في إطار العمل الضريبي.

(133) د. محمد نجيب حمد، دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل معايير المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2005م، ص14.

سنلقي الضوء على القانون رقم/33/ لعام2009م وعن دوره في رفع كفاءة مهنة المحاسبة وتدقيق الحسابات، فضلاً عن تطوير الإعلام الذي يعد السلطة الرابعة وجزءاً من عملية الرقابة على مؤسسات الدولة المالية، وفقاً لما يأتي:

المطلب الأول: مجلس المحاسبة والتدقيق

المطلب الثاني: دور الإعلام في الوصول إلى الشفافية الضريبية والمالية.

المطلب الأول

مجلس المحاسبة والتدقيق

يعدُّ تطوير مهنة المحاسبة ومدقق الحسابات خطوة ضرورية ومهمة في طريق تحسين العلاقة المحاسبية الضريبية بين أطراف عملية التحاسب الضريبي ممثلة في المكلف والإدارة الضريبية، وباعتبار أن التشريع الضريبي هو أحد الأدوات التشريعية التي تستخدمها الدولة في ضبط إيقاع العلاقة الضريبية بين المكلف والإدارة الضريبية تحقيقاً للعدالة الضريبية وتغذية الخزينة العامة، فلا بدّ من الخطوة الضرورية في إشراك المحاسب ومدقق الحسابات في عملية التحاسب الضريبي والعمل على الارتقاء بمهنته وتنظيم عمله.

ومن هنا أقر المشرع الضريبي السوري القانون رقم/33/ لعام2009م الخاص بإحداث مجلس المحاسبة والتدقيق تحقيقاً لما ذكرناه سابقاً.

سنتناول في هذا المطلب أهداف مجلس المحاسبة والتدقيق ومهامه ودور المحاسب في عملية التحاسب الضريبي وفقاً لما يأتي.

الفرع الأول: أهداف مجلس المحاسبة والتدقيق:

أولاً: أهداف المجلس:

كانت الغاية الرئيسة من إحداث المجلس هي الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها، والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات مهنة المحاسبة ومدققي الحسابات في سورية، فضلاً عن الرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق"¹³⁴.

ثانياً: مهام المجلس:

يختص المجلس بحسب قانون إحداثه، بوضع السياسات والنظم اللازمة لتحقيق أهدافه وله على الأخص:"¹³⁵

1- اعتماد السياسات التدريبية اللازمة للارتقاء بمستوى مهنة المحاسبة.

2- متابعة التطور في مجال النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة على المستوى الدولي ومتابعة حسن تطبيقها في سورية.

3- إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية ومعايير التدقيق الدولية ومعايير التقييم الدولية في ضوء المستجدات والمتغيرات المحلية والدولية في إطار خطة محددة زمنياً يضعها مجلس المحاسبة والتدقيق.

(134) المادة رقم (4) من القانون رقم (33) لعام 2009م القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية.

(135) المادة رقم (5) من القانون رقم (33) لعام 2009م القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية.

4- إجراء البحوث اللازمة لسلامة تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعايير التقييم الدولية ومعايير المراجعة الدولية بما يتلاءم مع الأوضاع الاقتصادية والمالية والقانونية ونشر هذه المعايير والإلزام بإتباعها.

5- دراسة احتياجات مستخدمي القوائم المالية بما يحقق المزيد من شفافية هذه القوائم.

6- إجراء الدراسات واقتراح الحلول المناسبة لمعالجة الخلافات في المسائل المحاسبية مع الدوائر المالية.

7- العمل على عقد المؤتمرات العلمية والمهنية مع المنظمات العربية والدولية في مجال المحاسبة والتدقيق وتفعيل توصياتها.

8- الرقابة على مكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة التي تقوم بمراجعة حسابات شركات الأموال بالتعاون مع التنظيم المهني.

9- تنسيق التعاون والاستفادة من برامج الدعم الفني التي تقدمها برامج الدعم الفني الدولية.

10- الإسهام في تحقيق التفاعل فيما بين الجامعات والمعاهد وبين التطوير المقابل في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية.

11- إبداء الرأي في المسائل الضريبية والمحاسبية.

الفرع الثاني: دور المحاسب القانوني في تحصيل الضريبة:

حدّد القانون الخاص بإحداث مجلس المحاسبة والتدقيق دور المحاسب القانوني وفق

معايير التدقيق الدولية للقيام بالأعمال الآتية:¹³⁶

1- تقديم الخبرة والمشورة المهنية والقيام بأعمال التحكيم والتصفية في المجالات المحاسبية والمالية والضريبية، بالإضافة إلى فحص وتدقيق حسابات الأفراد.

2- دراسة وتحليل أوضاع المشاريع والشركات من النواحي الاقتصادية والإدارية والمالية.

3- إعداد الدراسات المالية والاقتصادية والمحاسبية ودراسات الجدوى للمشروعات الاقتصادية.

4- إعطاء الاستشارات والقيام بدراسات علمية وإدارية ومالية وإبداء الرأي أمام هيئة عامة أو خاصة تكلفه بذلك.

5- تقديم الاستشارات الضريبية.

6- القيام بدراسات إحصائية اقتصادية لحساب المؤسسات الاقتصادية والمهنية.

7- تنظيم الحسابات وأعمال الجرد ووضع الأنظمة المحاسبية والمالية للجهات التي لا تقوم بتدقيق حساباتها.

8- وضع دراسات تقييم الشركات والمؤسسات وتحويلها إلى شكل قانوني آخر أو اندماجها مع بعضها.

(136) المادة رقم(38) من القانون رقم(33) لعام2009م الخاص بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق.

فضلاً عن ما سبق، إن للمحاسب القانوني دور رائد في مراقبة البيانات الضريبية للمكلفين، ولفت نظر المكلف إلى أي خطأ قانوني أو محاسبي أثناء إعدادة لبيانه الضريبي.

وعلى ضوء ذلك، على مدقق الحسابات في حال تكليفه بتدقيق البيان الضريبي القيام بالإجراءات الآتية:¹³⁷

1- تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات المناسبة له بغاية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية.

2- لفت نظر المكلف إلى أي خلل في نظام الرقابة الداخلية، فيما يخص الضرائب النوعية والرسوم التي تخضع لها منشأة المكلف.

3- أن يصمم إجراءات التدقيق على أساس الاختبار بالعينة مخصصة لعناصر البيانات المالية لتغطية التزامات المكلف بالضرائب النوعية المختلفة.

4- الحصول من المكلف على كتاب تمثيل يؤكد فيه التزامه بالقوانين الضريبية.

5- إبلاغ لجنة التدقيق أو الإدارة كتابةً أو بالإفصاح في حال وجود أي مخالفات للقوانين الضريبية.

6- أن يتضمن الإفصاح فقرات واضحة حول التزام المكلف بالقوانين الضريبية.

7- الطلب من المكلف رد النفقات غير المقبولة ضريبياً إلى الأرباح الخاضعة للضريبة

(137) المادة رقم(44) من القانون رقم (33) لعام 2009م الخاص بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق.

8- القيام بإجراءات تدقيق محددة للجدول الضريبية في حال وجودها.

9- القيام بإجراءات تدقيق للتأكد من كفاية المخصصات الضريبية على المكلف.

ويجب أن يتمتع المحاسب في إطار عمله بالحيادية والمصداقية، ولا يعتمد بيان ضريبي يحتوي على بيانات خاطئة أو مضللة، أو بيانات أعدت بإهمال ودون معرفة حقيقية، وأن يحذف معلومات مطلوبة تؤدي إلى تضليل الدوائر المالية، وخاصة وإن ذلك يعد مشاركة من قبله في عملية التهرب الضريبي.

الفرع الثالث: المدقق الخارجي ومسؤوليته الجزائية:

أولاً: الوعي الضريبي لدى المدقق الخارجي:

يشكل المدقق الخارجي المستقل صمام الأمان الذي يعتمد عليه المجتمع الضريبي، في ضبط عملية التكليف الضريبي بما يعود بالنفع على كافة أفراد المجتمع الضريبي، وهو أهم أطراف العملية الضريبية التي يجب أن يتوافر لديها الوعي الضريبي الكافي، وهو العنصر الذي إذا ما تمتع بالوعي الضريبي الكافي يمكن ضبط تحقق الضريبة وجبايتها بالكامل، حيث لا تقبل البيانات الضريبية دون عملية تدقيق خارجي، ولا يخفى على أحد الدور الذي يمكن أن تلعبه جمعية المحاسبين القانونيين السوريين في مجال التوعية الضريبية للمنتسبين لديها، من خلال الندوات والمؤتمرات التي تعقدها ومن خلال البروشورات والمنشورات الدورية ومن خلال المجالات والأبحاث العلمية التي تصدرها، وكذلك دور المؤسسات التعليمية التي تدرس علم المحاسبة بكافة مراحلها، حيث يمكنها أن تزيد مستوى اهتمامها بالضرائب وتخصيص حيز أكبر لها في الحصص والمواد التدريسية (مادة أصول المحاسبة الضريبية)، ولا يخفى على أحد

دور البيئة الفاسدة التي يعيش فيها المدقق الخارجي"¹³⁸، والذي يتكسب قوته من مهنته، وبذلك لا يمكن إلقاء اللوم على المدقق الخارجي وحده، وعلى الرغم من ذلك فإنه يجب أن يدرك المدقق الخارجي كما باقي أفراد المجتمع أن التهرب الضريبي هو سلوك مشين ومرفوض وبسيئ لمهنته أولاً ويفقدها الثقة التي حازت عليها، ويضر بالمجتمع ثانياً؟ وعلى الرغم من أن التوعية الضريبية وحدها لا تكفي لمنع التجاوزات الضريبية، بل يجب زيادة تأهيل المدققين الخارجيين وإعطاءهم المكافآت في حال أبلغوا وتعاونوا مع الدوائر الضريبية عن مطارح ضريبية مغفلة.

ثانياً: مسؤولية المحاسب القانوني الجزائية:

على المدقق الخارجي أن يدرس ويدقق القيود والوثائق المقدمة له من المكلف ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه القيود والوثائق، ومواقع الخلل إن وجدت، ويعد تقريراً يبين رأيه الصريح بصحة أو عدم صحة النتائج التي أظهرتها قيود المكلف، ويقدم هذا التقرير أو الشهادة مع البيان الضريبي لضريبة الأرباح الحقيقية"¹³⁹.

وفي حال ثبوت اعتماد المحاسبين القانونيين لبيانات أو قدموا تقارير وشهادات مغايرة للحقيقة ولا تتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف

التهرب الضريبي، يلاحقوا قضائياً بقرار من وزير المالية"¹⁴⁰، وعلى الدوائر المالية إعداد تقارير بالمخالفات المشار إليها ورفعها إلى وزارة المالية بعد صدور قرار لجنة

(138) محمد معاذ الدوس، دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، 2014م، ص175.

(139) المادة (17) من التعليمات التنفيذية لقانون الدخل رقم(24) لعام 2003م

(140) المادة رقم (9) من المرسوم التشريعي رقم(51) لعام 2006م.

الطعن، مالم تكن مثار بحث أمام لجنة إعادة النظر، فيؤجل رفع التقرير إلى ما بعد صدور قرار لجنة إعادة النظر"¹⁴¹.

وفي حال أعد المدقق الخارجي بياناً ضريبياً وهو يعلم أنه يحتوي على غش أو بيانات مضللة يعرض نفسه للمساءلة الجزائية المترتبة على إساءة الائتمان على الأموال العامة، وتكون عقوبته السجن خمس سنوات"¹⁴².

وجريمة تستر المراجع على الجرائم الاقتصادية وعدم الإخبار عن حوادث الفساد بعد العلم بها، تكون عقوبته الحبس من ستة أشهر إلى سنتين"¹⁴³.

وجريمة التزوير والتحريف المفتعل للحقائق أو إثباته وقائع كاذبة على أنها صحيحة أو تحريفه أية واقعة بإغفاله أمراً أو إيراداً على وجه صحيح، تكون عقوبته، الأشغال الشاقة المؤقتة خمس سنوات على الأقل ولا تقل عن سبع سنوات إذا كان السند المزور من السندات التي يعمل بها إلى أن يدعى تزويرها"¹⁴⁴.

وجريمة إهدار الأموال العامة، تكون عقوبته (الحبس المؤقت)، وإن كان عن غير قصد وأحدث ضرراً بالمال العام فتكون عقوبته (الحبس من سنة إلى ثلاث سنوات)"¹⁴⁵.

(141) خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، سورية، 2011، ص428.

(142) المادة رقم(8) من القانون رقم(3) لعام 2013م، الخاص بالعقوبات الاقتصادية

(143) المادة رقم (22) من القانون رقم(3) لعام 2013م، الخاص بالعقوبات الاقتصادية

(144) المادتين رقم (445)و(446) من قانون العقوبات السوري.

(145) المادة(9) من القانون رقم (3) لعام 2013م، الخاص بالعقوبات الاقتصادية

وإن إبراز المحاسب أو المدقق الخارجي لوثيقة على وجه يخالف الحقيقة ومعدة لأن تكون أساساً لحساب الضرائب مع العلم بالأمر توجب عقوبة الحبس من شهر إلى سنة مع غرامة مائة ألف ليرة على الأقل، إضافة إلى عقوبة الغرامة التي تعادل الضرر الذي ألحقه جراء الجريمة إضافة إلى العقوبة الأصلية"¹⁴⁶.

نلاحظ توجه المشرع السوري في القانون رقم/3/ لعام 2013م، إلى تغليظ العقوبات وتشديدها على الجرائم الاقتصادية، والتي تمس المال العام والخزينة العامة، وحسناً فعل ومن إيجابيات هذا القانون عدم التهاون في مسؤولية المحاسب والمدقق الخارجي في إعداد البيانات الضريبية، وخصوصاً في هذه الأزمة التي تعاني منها سورية والتي أثرت على الاقتصاد والخزينة العامة، ونرى إن عملية التحاسب الضريبي تعتمد على مهنة المحاسبة بشكل أساسي، وللوصول إلى نظام ضريبي شفاف يجب إدخال معايير المحاسبة العالمية إلى مهنة المحاسبة، وقد فعل المشرع السوري حسناً بتطويره مهنة المحاسبة وإيلائها الأهمية والأولوية في عمليات التحاسب الضريبي.

مما لا شك إن القانون (33) لعام (2009) الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة فيما منح مجلس المحاسبة والتدقيق من مهام، وما منح من دور للمحاسب القانوني في عملية تحقق الضريبة وما وضعه من ضوابط على عمل المحاسب عند قيامه بتدقيق البيانات الضريبية للمكلفين، يسهم في التقدم خطوة إلى الأمام من موضوع الشفافية الضريبية المتعلقة بالمكلف، وهذا يأتي استكمالاً للالتزام الملقى على المكلف والمحاسب القانوني عندما ألزم قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته والتي أوجبت على المكلفين بضريبة الأرباح الحقيقية إعداد واعتماد البيان

(146) المادة رقم (25) من القانون رقم (3) لعام 2013م، الخاص بالعقوبات الاقتصادية

الضريبي الخاص بها من محاسب قانوني مجاز أصولاً من غير العاملين في وزارة المالية.

المطلب الثاني

دور الإعلام في الوصول إلى الشفافية الضريبية والمالية

يؤدي الإعلام دوراً بارزاً وفعالاً في كشف مواطن الخطأ والزلل في النظام الضريبي، فضلاً عن دوره الإيجابي في توعية المكلفين ضريبياً، وله أيضاً دوراً رقابياً بتسليطه الضوء على المشكلات الضريبية فهو يمثل نوع من أنواع الرقابة الخارجية والمستقلة على أعمال الإدارة الضريبية والمشرع والمكلفين بآن واحد، وبالتالي يُسهم في تحقيق الشفافية الضريبية .

وسعى المشرع السوري لتأمين حرية الإعلام واستقلاله، من أجل قيامه بمهامه على أكمل وجه، دون تدخل من أي جهة كانت، وجاء المرسوم التشريعي رقم(108) لعام 2011 الخاص بقانون الإعلام مؤكداً على حرية العمل الإعلامي وعن حق الإعلامي في الحصول على المعلومات والبحث عنها وصولاً بها إلى الرأي العام.

سنتحدث في هذا المطلب عن حرية الإعلام التي نظمها المشرع السوري وعن قواعده الأساسية.

الفرع الأول: حرية واستقلالية الإعلام:

أكد المرسوم التشريعي رقم(108) لعام 2011م الخاص بقانون الإعلام على استقلال الإعلام وذلك من خلال المادة/2/ منه والتي نصت على أن: "الإعلام بوسائله كافة مستقل يؤدي رسالته بحرية ولا يجوز تقييد حريته إلا وفقاً لأحكام الدستور والقانون"¹⁴⁷.

كما نصت المادة/6/ منه على الآتي: "مع عدم الإخلال بالمسؤولية عما ينشر في الوسائل الإعلامية من محتوى لا يخضع العمل الإعلامي للرقابة السابقة"¹⁴⁸.

كما أكد المرسوم على حرية رأي الإعلامي في المادة/7/ منه والتي نصت على أن: "حرية الإعلامي مصونة في القانون ولا يجوز أن يكون الرأي الذي ينشره الإعلامي سبباً للمساس بهذه الحرية إلا في حدود القانون"¹⁴⁹.

كما ضمن المرسوم للإعلامي الحق في البحث عن المعلومات أيّاً كان نوعها والحصول عليها من أي جهة كانت، وله الحق في نشر ما يحصل عليه من معلومات، بعد أن يقوم الإعلامي بالتحقق من دقتها وصحتها وموثوقية مصدرها بأفضل ما يستطيع.

و ألزم الجهات العامة والمؤسسات المعنية بالشأن العام تسهيل مهمة الإعلامي في الدخول إليها والحصول على المعلومات.

(147) المادة (2) من المرسوم التشريعي رقم(108) لعام2011م الخاص بقانون الاعلام.

(148) المادة (6) من المرسوم التشريعي رقم(108) لعام2011م الخاص بقانون الإعلام.

(149) المادة (7) من المرسوم التشريعي رقم(108) لعام2011م الخاص بقانون الإعلام.

على ضوء ما تقدم، نرى بأن المشرع السوري أخرج العمل الإعلامي من الرقابة السابقة، وضمن للإعلامي حرية الرأي والتعبير دون تقييد، لتصبح المؤسسة الإعلامية مستقلة بعملها مما يضمن الحصول على إعلام قادر على الكشف عن مواطن الفساد في جميع مؤسسات الدولة بحرية تامة.

الفرع الثاني: القواعد الأساسية في العمل الإعلامي:

تستند ممارسة العمل الإعلامي إلى قواعد حددها المرسوم التشريعي الخاص بالإعلام وهي كالآتي:¹⁵⁰

1- حرية التعبير والحريات الأساسية المكفولة في دستور الجمهورية العربية السورية والإعلان العالمي لحقوق الإنسان والاتفاقيات الدولية ذات الصلة التي صدقتها حكومة الجمهورية العربية السورية

2- حق المواطن في الحصول على المعلومات المتعلقة بالشأن العام.

3- القيم الوطنية والقومية للمجتمع السوري والمسؤولية في نشر المعرفة والتعبير عن مصالح الشعب وحماية الهوية الوطنية.

إن تطوير المشرع السوري لحرية الإعلام عبر القانون السابق، يتيح للإعلامي التحرك بمساحة واسعة من أجل الكشف والضبط والتحري عن الفساد ومواطن الخلل والضعف في مؤسسات الدولة ومن ضمنها المؤسسة الضريبية، كما إن للإعلام دور بارز في توعية المكلفين وتحفيزهم في أداء واجبه الضريبي عبر الندوات واللقاءات المباشرة مع المكلفين وسماع شكاوهم ومتطلباتهم.

(150) المادة (3) من المرسوم التشريعي رقم(108) لعام 2011م الخاص بقانون الإعلام.

وتجدر الإشارة هنا إلى دور الإعلام السوري البارز عبر الإذاعات والمحطات الفضائية كافة في نشر الوعي الضريبي ومحاربة الفساد والتطرق إلى المفسدين عبر إعلاميين ميدانيين، وخصوصاً في الآونة الأخيرة عبر إعلاناته المختلفة ومخاطبة المكلفين بمنتهى الشفافية والمسؤولية عن واقع العمل الضريبي، ونرى بأن الوصول إلى تطبيق أمثل للشفافية المالية يكون بوجود العديد من القوانين المنفتحة والمساعدة والمسهلة لذلك، فالإعلام عندما يكون منبراً حراً نستطيع الوثوق به في معالجة كافة القضايا كالتهرب والفساد الضريبي ونشر الوعي .

ومما تقدم نلاحظ ، إن المشرع السوري أحدث نقلة مهمة في التشريعات والقوانين التي ترتبط بالنظام الضريبي، فتنظيم ممارسة مهنة المحاسبة والإعلام يُسهم في صنع الشفافية الضريبية، حيث إن للمحاسب القانوني والمدقق الخارجي دوراً بارزاً في عملية جباية الضريبة، وأصبحت الحاجة ملحة للإرتقاء بعملهما، وأيضاً الإعلام له دوراً هاماً في الكشف عن أوجه القصور والضعف في البيئة الضريبية، مما يؤدي إلى ضبط الفساد الضريبي والمالي ويكشف مواطن الخلل والنقص في الإدارة الضريبية، لا بدّ أن نذكر بأن هذه التشريعات تحتاج إلى تطبيق شفاف ومناسب وسليم، حيث إن سوء تطبيق القانون وإساءة إعماله وتطبيقه يعمل على إضاعته وفقدان الغاية التي وُضع من أجلها، إضافةً إلى إيجاد آلية للتشاركية في العمل والتنسيق في التنفيذ بين مختلف الجهات التي تشارك الإدارة الضريبية في عملها، فالتعاون والتنسيق الإداري والتنفيذي يخدم ويُسهل تحقيق شفافية الضريبة ويمنع تداخل وتضارب القرار في الإدارة الضريبية.

المبحث الخامس

آليات الوصول إلى نظام ضريبي شفاف

سنتناول في هذا المبحث الحديث عن آليات للوصول إلى إدارة ضريبية حديثة تعمل على تحقيق الشفافية الضريبية في عملها، وذلك من خلال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة والاستفادة من مزايا هذا النظام، والعمل على تطبيقه في الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية، وسنتطرق إلى وسائل عملية للحد من الفساد المالي عبر عرض تجربة الأردن بإطارها التشريعي والتنظيمي، ومن ثم عرض منهجية مقترجة من قبل الباحثة لإعداد استراتيجية للحد من الفساد والتهرب الضريبي.

المطلب الأول: تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية

يعدُّ مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الإدارية الحديثة التي تم تداولها إثر المنافسة الشديدة التي ظهرت بين المؤسسات اليابانية من جهة والمؤسسات الأمريكية والأوروبية من جهة أخرى بغرض البحث عن رضا العميل.

وفيما يلي نذكر مجموعة من التعاريف التي تساعد على إدراك ماهية هذا النظام:

تم تعريفها على أنها: "151 الفلسفة الإدارية وممارسات المنظمة العملية التي تسعى لأن تضع كل من مواردها البشرية وكذلك المواد الخام لأن تكون أكثر فاعلية وكفاءة لتحقيق أهداف المنشأة".

(151) محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، عمان، 2005م، ص37.

ويظهر من التعريف السابق بان إدارة الجودة الشاملة تركز على النتائج النهائية المحققة من العمل"¹⁵².

فإدارة الجودة الشاملة فلسفة ومبادئ تسعى إلى التحسين والتطوير المستمرين، وتهتم برضا المستهلك من خلال السعي لفهم حاجته وتحقيق أهداف المنشأة أو المنظمة وتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد البشرية والمادية.

وبما أن الإدارة الضريبية تتميز بمهامها الصعبة والمعقدة مقارنة بالإدارات العامة الأخرى، فهي مكلفة بتطبيق القانون الضريبي ومسؤولة عن تحصيل الإيرادات، ففوة هذه الإدارة أو ضعفها يترتب عليه بالتالي وفرة أو ضالة الحصيلة الضريبية، فالحكم على نجاح أي إدارة ضريبية يتوقف على كونها حققت هذه الوفرة وقامت بواجباتها على نحو سليم، من حيث تطبيق النص القانوني، وإفساح المجال للمكلف بممارسة حقوقه ومساعدته على القيام بالتزامه.

ويرجع نقص الحصيلة الضريبية في معظم البلدان النامية في أغلب الأحيان إلى عدم كفاءة إدارة الضرائب، والتي تتسم غالباً بالخصائص الآتية"¹⁵³:

1- غياب التخطيط الاستراتيجي وعدم تحديد الرؤية والأهداف والرسالة مع عدم تخصيص الموارد بطريقة علمية.

2- تعقد التنظيم وضياح السلطات والمسؤوليات وطول الإجراءات.

(152) وتمّ تعريف إدارة الجودة الشاملة عند معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي: بأنها أداء العمل الصحيح من المرة الأولى بالاعتماد على تقييم المستفيد في معرفة مدى تحسين الأداء.

(153) رولا محمد شفيق، مدى تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الأجهزة الحكومية في الأردن، رسالة دكتوراه غير منشورة، الجامعة الأردنية، الأردن، 2004م، ص50.

3- غياب التنسيق والمتابعة والرقابة المانعة للأخطاء.

4- تعقد الاتصالات مع نقص المعلومات وقواعد اتخاذ القرارات.

5- غياب القيادة الفعالة وتدهور ظروف العمل وانتشار الانحرافات الإدارية.

6- غياب المعايير والمواصفات المعيارية في أداء الخدمات.

7- زيادة شكاوى الموظفين (غياب الرضا الوظيفي) وزيادة شكاوى المواطنين مما يؤدي إلى انتشار الفساد وغياب المساواة والعدالة.

لذا يجب البحث عن آلية لتسحين فعالية الإدارة الضريبية والعمل على التطبيق الصحيح للقوانين الضريبية مع إحكام الرقابة على تنفيذها حتى تتمكن من تحصيل الضرائب دون إهدار وضياح أي من حقوق الخزينة العامة.

ونرى بأن تطبيق برنامج الجودة الشاملة داخل الإدارة الضريبية، يعمل على تحسين فاعلية النظام الضريبي وسنبحث المبادئ التي يقوم عليها هذا البرنامج.

الفرع الأول : المرتكزات الرئيسة لبرنامج الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية:

يعتمد برنامج الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية على مجموعة من المبادئ التي

تعكس أفضل الممارسات الإدارية الواجب تنفيذها وهي¹⁵⁴:"

1- التخطيط الاستراتيجي: تعتمد صياغة الاستراتيجية على وضع خطة شاملة

في ضوء تحليل معمق للبيئة الداخلية والخارجية، باعتماد تحليل مواطن القوة

والضعف في البيئة الداخلية، ومواطن الفرص والمخاطر في البيئة الخارجية

(154) مأمون الدرادكة و آخرون، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر، عمان، 2002م، ص180.

لغرض وضع الخطة الشاملة بالشكل الذي يوفر ميزة للإدارة الضريبية ويعمل على توضيح رؤيتها ويحدد أهدافها، وبالتالي يسهل عليها الوصول إلى أهدافها.

2- أسلوب القيادة: وهو كيفية توجيه العملية الإدارية داخل الإدارة الضريبية والوحدات الفرعية التابعة لها وكيفية ممارسة السلطة، حيث يقع على عاتق رئيس الإدارة الضريبية مهمة إحداث التغيرات واختصار الإجراءات مما يترتب عليه مساندة الموظفين والمتعاملين مع الإدارة، ويجب أن يلجأ إلى أسلوب التفويض الذي يشجع كل المرؤوسين على الابتكار والإبداع والاشتراك في اتخاذ القرار، والابتعاد قدر الإمكان عن أسلوب القيادة التقليدي المتبع في أغلب المصالح الحكومية الذي يعتمد على المركزية"¹⁵⁵.

3- التركيز على المكلفين: يتوجب على الإدارة الضريبية فهم حاجتهم الحالية والمستقبلية والعمل على تلبيةها والسعي لتجاوز توقعاتهم بوصفها وجدت لخدمتهم وأن رضاهم هو مقياس نجاحها.

4- شمولية الجودة: وهي أن تصل إلى:"¹⁵⁶

1- جميع مجالات الخدمة التي تقدمها الإدارة الضريبية فلا يمكن تحقيق الجودة لبعض الخدمات واستثناء البعض الآخر لوجود ارتباط بين الخدمات التي تقدمها.

(155) محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، المرجع السابق، ص227.

(156) محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، مرجع سابق، ص123.

2- جميع المكلفين المتعاملين معها فلا يمكن استثناء أي مكلف من الاستفادة من الخدمة المقدمة، وبذلك فهي تقدم للجميع بنفس الكمية ونفس المواصفات، فضلاً عن جميع الموظفين العاملين في الإدارة حتى يشعر الجميع أن تحسين الجودة مسؤوليتهم جميعاً.

ولتحقيق شمولية الجودة يجب تكامل سياسات الإدارة الضريبية سواء على المستوى الأفقي ويقصد به التناسق بين مختلف البرامج والخطط التي يتم تنفيذها خلال فترة زمنية واحدة حتى لا يصبح تنفيذ بعض الخطط عقبة أمام تنفيذ خطط أخرى ، وعلى المستوى الرأسي ويقصد به التدرج المنطقي بين مختلف مراحل تنفيذ برنامج معين أو خطة معينة على المدى الزمني اللازم للتنفيذ بحيث تؤدي كل مرحلة منطقياً إلى المرحلة التي يليها، وبالتالي يتحقق التكامل الأفقي والرأسي لسياسات الإدارة الضريبية من خلال مركزية التخطيط لا مركزية التنفيذ، والتوثيق والمتابعة والتقييم والتقويم، فضلاً عن استمرارية الجودة وهي تتطلب سنوات طويلة من العمل المتواصل الذي يرتبط بطبيعة الخدمات المقدمة من الإدارة الضريبية ونوعية المكلفين ومدى قدرتهم على استيعاب المفاهيم، وتنفيذ الخطط والبرامج التي تكفل تحقيق أهداف الإدارة الضريبية"¹⁵⁷.

(157) مأمون الدرادكة، الجودة في المنظمات الحديثة، مرجع سابق، ص185.

الفرع الثاني : مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية:

إن لتطبيق برنامج الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية نتائج إيجابية مهمة لعل أهمها:

توافق مستويات الانجاز والأداء مع ما هو مستهدف على مستوى الإدارة الضريبية وبالتالي التخلص من سوء الإدارة وغياب التخطيط مما ينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية.¹⁵⁸"

1- توثيق العلاقات والروابط مع المكلفين و رفع ثقة المكلف بالإدارة الضريبية وبالتالي التخلص من مشاكل التهرب والفساد الضريبي.

2- رفع كفاءة صنع القرارات على مستوى الإدارة الضريبية.

3- تقليل درجة الاعتماد على الأفراد في انجاز الأعمال (الاعتماد على النظام وليس الفرد).

4- الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية والمادية والبشرية ولوقت العمل وبالتالي التخلص من هدر الوقت والمال.

5- تقليل درجة الحاجة إلى مراجعة تصاريح المكلفين، وبالتالي رفع كفاءة أداء الأعمال الإدارية الداخلية في الإدارة الضريبية.

6- تحديد أفضل للسلطات والمسؤوليات في الهيكل التنظيمي، لإدارة الضرائب.

(158) رولا محمد شفيق، مدى تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الأجهزة الحكومية في الأردن، مرجع سابق، ص55.

7- انخفاض نسبة المنازعات الضريبية ونسبة الطعون المرفوعة من جانب المكلفين و الوقاية قبل حدوث الأخطاء أفضل من الإصلاحات والعلاج.

ونقترح لتبني فكرة إدارة الجودة الشاملة داخل الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية من نشر ثقافة الجودة الشاملة من خلال الإعلان المسبق لمختلف القيادات الإدارية والتعريف بالخطط والبرامج ومراحل التنفيذ مع تحديد الإمكانيات اللازمة من موارد بشرية ومالية وتحديد السلطات والمسؤوليات، ويجب تشكيل لجان استشارية من ذوي الخبرة والدراية بهذا الموضوع تتلخص مهمتها، في تقديم المشورة والنصح عند مختلف مراحل التطبيق، ومن ثم التطبيق المرحلي أو التجريبي لها ولو في وحدات تجريبية خاصة تلك التي تعنى بالمراجعة الضريبية لمختلف التصاريح ومن ثم تعميم الفكرة في مرحلة لاحقة.

مما تقدم نستنتج، أن التوجه إلى تطبيق إدارة الجودة الشاملة داخل الإدارة الضريبية ينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية وفيه إرضاء للمكلفين بالخدمة المقدمة، ويخلق الرضا الوظيفي بين موظفي الإدارة الضريبية، ويعمل على تنمية الموارد البشرية والاقتصادية، وبالتالي تتجاوز الإدارة الضريبية الكثير من المعوقات والسلبيات التي تشكل عقبة أمام تحقيق الشفافية الضريبية، ومنها الضبابية وسوء الإدارة والتخطيط وتعقد الإجراءات وكثرتها وانعدام الثقة و عدم التواصل مع المكلفين، والذي يقود إلى التهرب والفساد الضريبي، ويمكن للهيئة العامة للضرائب والرسوم وخاصة مديرية التدريب والتأهيل وغيرها من المديريات الأخرى، تطبيق ذلك من أجل رفع كفاءة موظفي الإدارة الضريبية في سورية.

المطلب الثاني : منظومة الحد من الفساد المالي في الأردن وكيفية الاستفادة منها

يتميز الأردن بوجود منظومة متكاملة وشاملة لمكافحة الفساد، تتضمن الإطار التشريعي والإطار التنظيمي للمؤسسات المكلفة بتنفيذ هذه المهمة والتي بدورها تقوم برسم السياسات الكفيلة للحد من هذه الظاهرة.

الفرع الأول: الإطار التشريعي للحد من الفساد في الأردن:

صادق الأردن على اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد ودخلت الاتفاقية حيز التنفيذ تاريخ 24/2/2005م، أما على المستوى المحلي فهناك مجموعة من التشريعات التي تمنع الفساد وتكافحه وتضم هذه التشريعات ما يلي:

أولاً : قانون هيئة مكافحة الفساد وتعديلاته رقم (62) لعام 2006م:

وهي هيئة مستقلة لمكافحة الفساد، ترتبط برئيس الوزراء وتتمتع باستقلال مالي وإداري، كما تمارس مهامها وأعمالها بحرية واستقلالية دون تأثير أو تدخل من أي جهة كانت، وحدد قانون إنشائها مهامها وصلاحياتها في المادة (7) منه¹⁵⁹ وهي:

(159) المادة (7) من قانون هيئة مكافحة الفساد في الأردن رقم (62)، لعام 2006م، منشور في الجريدة الرسمية رقم (4794)، تاريخ 30-11-2006م.

1- التحري عن الفساد المالي والإداري، والكشف عن المخالفات والتجاوزات وجمع الأدلة والمعلومات الخاصة بذلك ومباشرة التحقيقات والسير في الإجراءات الإدارية والقانونية اللازمة لذلك.

2- ملاحقة كل من يخالف أحكام قانون هيئة مكافحة الفساد وحجز أمواله المنقولة وغير المنقولة ومنعه من السفر وطلب كف يده عن العمل من الجهات المعنية ووقف راتبه وعلاواته وسائر استحقاقاته المالية.

3- للهيئة أن تبدأ في إجراء التحريات اللازمة لمتابعة أي من قضايا الفساد من تلقاء نفسها أو بناء على إخبار يرد من أي جهة، وإذا تبين بنتيجة التحري أو التحقيق أن الإخبار الوارد إلى الهيئة كان كاذباً أو كيدياً، يتم تحويل مقدمه إلى الجهات القضائية المختصة، وفقاً للأصول القانونية المتبعة.

4- تلتزم الهيئة بإصدار قراراتها في موعد أقصاه ثلاثة أشهر من تاريخ بدء إجراءات التحقيق والتحري في الشكوى.

فضلاً عن ما سبق، ضمنت الهيئة توفير الحماية اللازمة للمبلغين والشهود والمخبرين والخبراء، وكذلك تعمل الهيئة على استرداد الأموال المتحصلة عن أفعال الفساد واعتبار كل عقد أو اتفاق أو منفعة أو امتياز تم الحصول عليه نتيجة فعل يشكل فساداً قابلاً للإبطال أو الفسخ بقرار من المحكمة المختصة.

وتعد الجرائم المخلة بواجبات الوظيفة والمخلة بالثقة العامة والجرائم الاقتصادية وكل الأفعال التي تؤدي إلى المساس بالأموال العامة من الأفعال التي تلاحقها الهيئة.

وقد طبقت الهيئة نظام الجودة الشاملة في تنفيذ برنامجها في الحد من الفساد، وذلك عبر وضعها مخطط استراتيجي وطني لمكافحة الفساد لكل عام من الأعوام مع تحديد الإجراءات المتبعة لهذا الهدف وتحديد الجهات المسؤولة عن التنفيذ والموعد النهائي هل هو قصير أم طويل أم متوسط ومن ثم قياس مؤشر لأداء لهذا الهدف، وذلك ساعدها على تحقيق أهدافها، و الوضوح برؤيتها وتقييم عملها ومؤشرات الأداء لديها.

ويعد قطاع الضرائب من القطاعات ذات الأولوية في عمل هيئة مكافحة الفساد وفق المخطط الاستراتيجي الوطني لها، فهي تتولى مسؤولية رفع مستوى التوعية العامة حول ظاهرة الفساد الضريبي والتهرب الضريبي، وتتسم إجراءات عملها بالوضوح والكفاءة والتعاون والتنسيق مع مؤسسات القطاعين العام والخاص، ومنظمات المجتمع المدني لتحقيق أهدافها.

ولابد من ذكر أن الأردن هي الدولة الوحيدة على المستوى العربي الذي يمتلك جهازاً واضحاً وصريحاً لمكافحة الفساد، مما يؤكد سياسة الشفافية والجرأة في التعامل مع هذه القضية الحساسة، مما ينعكس بشكل إيجابي في مجال تحقيق الشفافية الضريبية.

ثانياً: قانون ضمان حق الحصول على المعلومات:

صدر هذا القانون رقم (47) لعام 2007م، ومنح الحق لكل أردني في الحصول على المعلومات التي يطلبها إذا كان له مصلحة مشروعة أو سبب مشروع على أن تراعى أحكام التشريعات النافذة"¹⁶⁰، كما اوجب القانون على المسؤول

(160) المادة (7) من قانون ضمان حق الحصول على المعلومات، رقم(47)لعام 2007م.

تسهيل الحصول على المعلومات وضمان كشفها دون إبطاء على أن يمتنع الكشف عن المعلومات في الحالات التي حددها القانون والتي من شأنها الإخلال بالأمن الوطني أو تعتبر بطبيعتها سرية"¹⁶¹.

وجدير بالذكر أن الأردن هي الدولة العربية الوحيدة التي أحدثت هكذا قانون و الذي يعدّ وسيلة لنشر الوضوح والمصداقية والشفافية من قبل المشرع ولنشر الوعي والمعرفة بين المواطنين وخلق قنوات اتصال بين الإدارات المالية والمراجعين.

لابدّ من التأكيد على الإسراع بإصدار قانون الإفصاح وتداول المعلومات في سورية الذي يتيح الفرصة الكاملة للحصول على البيانات والمعلومات الصحيحة مع مراعاة التوازن الدقيق بين حق الحصول على المعلومات وبين الأمور المرتبطة بالأمن القومي للدولة أو خصوصية الغير وحقوقهم في ضمان توفر المعلومات في موقيتها، ويجب أن تنتشر المعلومات بعلنية ودورية من أجل توسيع دائرة المشاركة والمحاسبة ، ومحاصرة الفساد من جهة، واتخاذ القرارات المناسبة والصالحة في السياسة العامة من جهة أخرى.

ثالثاً: قانون إشهار الذمة المالية:

ألزم قانون إشهار الذمة المالية رقم(54) لعام 2006م شاغلي الوظائف العليا في الدولة على مختلف أنواعها بتقديم إقرار عن ذمتهم المالية و ذمة أزواجهم وأولادهم القصر، ورؤساء وأعضاء لجان العطاءات ولجان المشتريات في الدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة والبلديات ورؤساء مجالس إدارات الشركات التي

(161) المادة (8) من قانون ضمان حق الحصول على المعلومات رقم(47) لعام 2007م.

تساهم فيها الحكومة بأكثر من (50%)،¹⁶² "ويعُدُّ هذا القانون كل مال منقول وغير منقول وأي منفعة يحصل عليه أي شخص تسري عليه أحكام هذا القانون هو إثراء غير مشروع لنفسه أو لغيره بسبب استغلال الوظيفة أو الصفة، وإذا طرأت زيادة على ماله أو على مال أولاده القصر بعد توليه الوظيفة أو الصفة وكانت لا تتناسب مع موارده مع عجز هذا الشخص عن إثبات مصدر مشروعية تلك الزيادة فتعتبر ناتجة عن استغلال الوظيفة أو الصفة"¹⁶³.

رابعاً: قانون ديوان المظالم رقم(11) لعام 2008م:

منح هذا القانون الحق لأي متضرر من قرارات الإدارة العامة أو من الإجراءات أو الممارسات أو أفعال الامتناع أن يتقدم بالشكوى في مواجهة الإدارة العامة أمام ديوان المظالم"¹⁶⁴، وأوجب القانون على رئيس ديوان المظالم إذا تبين له مخالفة القانون و عدم الإنصاف و التعسف أو الإهمال والتقصير أو الخطأ ، و عدم المساواة أو استناد القرارات على تعليمات غير قانونية أن يكتب تقريراً مفصلاً إلى الإدارة العامة المشكو منها ويرفقها بالتوصيات المطلوبة التي يراها مناسبة"¹⁶⁵.

(162) المادة (5) من قانون إشهار الذمة المالية رقم(54) لعام 2006م.

(163) المادة (3) من قانون إشهار الذمة المالية رقم(54) لعام 2006م.

(164) المادة (14) من قانون ديوان المظالم رقم(11) لعام 2008م، منشور في الجريدة الرسمية عام 2008م.

(165) المادة (18) من قانون ديوان المظالم رقم(11) لعام 2008م،

الفرع الثاني: الإطار التنظيمي لمكافحة الفساد في الأردن:

فضلاً عن ما سبق ذكره هناك جهات تعنى بمكافحة الفساد المالي وخاصةً في قطاع الضرائب كل ضمن اختصاصه ومن أهمها:

أولاً: دائرة الجمارك العامة:

ولها دورها الفعال في مكافحة التهرب والتهريب الضريبي الجمركي، حيث إنه وفق قانون الجمارك رقم (20) لعام 1998م، يحق لموظفي الدائرة المفوضين بتطبيق هذا القانون بمكافحة وضبط عمليات التهريب، والتحري والكشف عن وسائل النقل والأشخاص، كما يتمتع موظفو الدائرة بصفة الضابطة العدلية، لتمكينهم من القيام بمهامهم التي حددها القانون.

ثانياً: دائرة ضريبة الدخل والمبيعات:

وتتولى مهامها في نشر ثقافة المعرفة والتوعية والحد من الفساد الضريبي، وتنمية الوعي الضريبي لدى المكلفين من خلال تعريفهم بما لهم من حقوق وما عليهم من واجبات، كما لها دور مهم في الحد من التهرب الضريبي من خلال عمل مديرية التهرب الضريبي داخل الدائرة¹⁶⁶."

ثالثاً: ديوان المحاسبة:

يمارس أعماله بموجب قانون ديوان المحاسبة رقم (28) الصادر عام 1952م بمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وحسابات الأمانات والسلف والقروض، وتقديم المشورة في المجالات المحاسبية للجهات الخاضعة لرقابة الديوان ومن ضمنها دائرة ضريبة الدخل

(166) المادة (3) من نظام التنظيم الإداري رقم (1406) الخاص بضريبة الدخل والمبيعات في الأردن لعام 2005م.

والمبيعات، حيث يزود الديوان الدائرة بالاستشارة في الأمور المحاسبية والمالية، كما يراقب الديوان الأموال العامة للتأكد من سلامة إنفاقها بصورة قانونية وفاعلة والتأكد من سلامة تطبيق التشريعات والإجراءات الإدارية وفق القوانين النافذة"¹⁶⁷.

تعدّ تجربة المملكة الأردنية متكاملة وشاملة في مجال مكافحة الفساد ويدل ذلك على تراجع مستوى الفساد في الأردن على مؤشر مدركات الفساد الذي تعدّه منظمة الشفافية العالمية، وقد ساهمت الخطة الاستراتيجية الوطنية لمكافحة الفساد فيها على فهم الواقع المالي وتحديد الأولويات وتطوير الخطط وتنفيذها في فترة زمنية معينة، فضلاً عن القوانين التي تضمن الحق في الوصول إلى المعلومات والتي خرجت عن قاعدة السرية في تدبير الشؤون المالية.

المطلب الثالث: منهجية مقترحة لإعداد استراتيجية للحد من

الفساد والتهرب الضريبي

أولاً: متطلبات وضع الاستراتيجية:

- 1- وجود إرادة سياسية حقيقية وغير مشروطة لمحاربة الفساد.
- 2- التعرف على ماهية المظاهر الأكثر فساداً في القطاع الضريبي.
- 3- تحقيق الاستقرار والتناسق التشريعي تفادياً لتعارض التشريعات مع بعضها.

(167) المادة (3) من قانون ديوان المحاسبة رقم (28) لعام 1952م.

4- تحصين المؤسسات المالية والوحدات الإدارية بداخل تلك المؤسسات التي يمكن عبرها ارتكاب المخالفات والفساد مثل: (الإدارة الضريبية، وحدة الشؤون المالية، إدارة الجمارك...الخ).

5- إحكام الرقابة وبصفة خاصة رقابة المجتمع الأهلي على المؤسسات السابقة وعلى الشخصيات التي تمتلك اتخاذ القرار.

ثانياً: مبادئ الاستراتيجية:

1-مبدأ التنسيق والتعاون والمتابعة: وعلى أساسها تقوم المؤسسات المالية المعنية بمكافحة الفساد بالتعاون بشكل لصيق في وضع أهداف لمحاربة الفساد والاتفاق على وضع مؤشرات لقياس التقدم في انجاز هذه الأهداف¹⁶⁸.

2-مبدأ الشفافية: من خلال الحوار المجتمعي وشرح كيفية صناعة القرارات بالاستفادة من آراء وخبرات منظمات المجتمع المدني في هذا المجال، وأن تكون الشفافية والمحاسبة عماد كل سياسة تحديثية للقطاع الضريبي.

3-مبدأ الحوار مع القطاعين العام والخاص: بهدف التنسيق والتعاون في وضع الإجراءات الوقائية الصحيحة، التي تكفل تطبيق معايير للحد من الفساد والتهرب الضريبي.

4-مبدأ المساءلة: (لا مسؤولية بدون مساءلة) والذي يفرض على الحكومات رسم سياسات تجعلها مسؤولة أمام المواطنين عن تنفيذها بكفاءة وفعالية.

(168) غادة علي موسى، إستراتيجية لمكافحة الفساد، لجنة النزاهة والشفافية في وزارة التنمية الأردنية، مصر، 2012، ص10.

ثالثاً: المنهجية المقترحة:

1- تشكيل لجنة للنزاهة والشفافية داخل الإدارة الضريبية ، تعمل على وضع الخطط للحد من التهرب والفساد الضريبي، من خلال رصد ومتابعة حالات الفساد والتهرب وتعمل على تحديد الأولويات في خططها للمجالات الأكثر أهمية وخطورة مثل القطاع الجمركي، أو تقديم الخدمة الضريبية، أو الإقرارات الضريبية ومن ثم جمع المعلومات المتوفرة والمطلوبة، وتحديد هذه البيانات عن الفساد والتهرب الضريبي، يتم عبر إحصاءات خاصة في هذا المجال.

2- ولاحظنا من خلال دراسة المديريات في الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية، بأن هناك دائرة تسمى دائرة مكافحة التهرب الضريبي وعملها إحصائي بالتنسيق مع مديريات وزارة المالية ومديرية الاستعلام الضريبي، ولكن على الصعيد العملي فإن عمل هذه المديرية شبه معطل، وبالتالي تحتاج إلى تفعيل برفدها بكوادر فنية وخبرات بشرية مؤهلة، ونوصي بإنشاء لجنة للشفافية والنزاهة داخل هذه المديرية تعمل على رصد وضبط الفساد والتهرب الضريبي في العمل الضريبي.

3- تحديد الاحتياجات الفنية والخبرات الإقليمية والدولية في مجال وضع استراتيجية لمكافحة الفساد والاستفادة منها، عبر تكوين فرق عمل لضمان تناول المشكلات الضريبية بشكل أوسع وأشمل مع تحديد موازنة تقديرية لكل أولوية في القطاعات المراد معالجتها، ويجب تحديد مجالات الاستراتيجية المراد العمل بها (المكلف أو جابي الضرائب أو عملية رفع الوعي الضريبي أو إعداد مشاريع القوانين).

4- تعزيز الرقابة الداخلية وتطبيق سياسة تغليظ العقوبات وإدخال أدوات للحد من الفساد في الخدمات الرئيسة داخل الإدارة الضريبية. مع التأكيد على تعديل

القوانين التي تعيق الوصول إلى المعلومات وتدريب الموظفين الماليين والإداريين بهدف تعزيز ثقافة الانفتاح وكيفية الاستجابة لطلب الحصول على المعلومات. إضافة إلى إشراك كل المساهمين على الصعيد الوطني في صياغة مشاريع القوانين، وتشجيع النقاش العام حول مشاريع القوانين وإشراك الجميع في إعطاء الرأي في حل المشاكل المالية والضريبية ، وتطوير سياسة الحكومة الالكترونية، بهدف زيادة الشفافية في أنشطة الإدارة الضريبية للوصول الميسر والسهل إلى المعلومات من طرف المكلفين.

5- العمل على إحداث قانون عقوبات ضريبي عصري يتناسب مع جرائم التهرب والفساد الضريبي، حيث تكمن الأهمية في إحداث قانون خاص بالعقوبات الضريبية هو أن الجرائم الضريبية كلها تتصل بنطاق المال العام ، لذا فهي تعرض كيان الدولة الاقتصادي ومركزها المالي للخطر، و تشكل اعتداء على حق الخزينة العامة فيما فرضه المشرع من ضرائب لها.

وحيث أن الاستقلال القانوني لجرائم (التهريب والتهرب والفساد الضريبي) مبني على أن ثمة قواعد قانونية وجنائية تخضع لها وتختلف عن تلك التي يخضع لها قانون العقوبات العام، ومصدر هذه الخصوصية ليست في وضعها في تشريع خاص بها أو معالجتها موضوعاً معيناً، وإنما في خضوعها في الأصل إلى مبادئ قانونية لا يخضع لها قانون العقوبات العام¹⁶⁹.

(169) صخر عبد الله الجنيدي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة للنشر والطباعة، عمان، 2005م، ص20.

6- إصدار قانون الإجراءات الضريبية، من أجل توحيد إجراءات الاعتراض على الضرائب وتبسيط متطلباتها، ونشر الوعي الضريبي لدى المكلفين في هذا الإطار، إضافةً إلى جعل القضاء الإداري هو القضاء المختص دون غيره في المنازعات الضريبية، مع التأكيد على ضرورة الإسراع في وضع قانون الإجراءات الإدارية الخاص بالقسم القضائي بمجلس الدولة، ويكون جزءاً منها ويتعلق بالدعاوى الضريبية وقواعد الإثبات الخاصة به، كي يتسم العمل بالسرعة والسرية والدقة، ويحمل في طياته حماية المال العام والذمم الخاصة.

ولابدّ من التأكيد أن وجود استراتيجية لمكافحة الفساد لا يعني أن نهجم كل أشكال الفساد مرة واحدة داخل المنظومة الضريبية، بل لابدّ من تحديد الأولويات وإدراك أن ليس كل أشكال الفساد لها نفس الضرر، وذلك لا يعني التهاون والاستهانة في القضاء على كل أشكال الفساد مثل: قد يكون الفساد في منح التراخيص أخطر أثراً من الفساد في مجال الإقرارات الضريبية.

الخاتمة

إن مضمون شفافية الضريبة تتلخص بالعلانية والقانونية والوضوح في تحقق وجباية الضريبة ، وبناء متكامل من منظومة قوانين واضحة للمكلفين ، وتشريعات رادعة للمفسدين وإدارة مالية واعية لحقوقها وواجباتها وعلى مستوى عالٍ من الحداثة والمرونة في التعامل مع المشكلات الضريبية، ولكي نعمل على خلق نظام ضريبي متماسك، نؤكد على أهمية العمل على استقرار التشريع الضريبي، فذلك يسمح بتخطيط العمل بصورة مستمرة على أساس الواقع ويقلل التعديلات والتوضيح المستفيض فيكون نظام مطّور ودقيق يقلل فرص تحقيق نتائج غير متوقعة، حيث أن التعديلات المستمرة وكثرة القرارات والبلاغات ترك العمل الضريبي وتؤثر على تطبيقه ويدل من جانب آخر على هيمنة العقلية المالية لدى المشرع الضريبي أو السلطة المالية وعدم وضوح الرؤية وانعدام الشفافية والبحث عن الموارد المالية، وهذا بدوره يؤدي إلى إثقال النظام الضريبي، وبالتالي تعقد إجراءات فرض وتحصيل وجباية الضريبة، وخلق ضبابية لدى الموظف المالي والمكلف على حد سواء، لذلك يجب المحافظة على القوانين الضريبية مستقرة قدر الإمكان من خلال تقليل احتمالية التعديل المتكرر، لأنه ينعكس سلباً ليس فقط على المكلفين وأيضاً على المستثمرين ويجعل من الصعب عليهم فهم هذه القوانين والالتزام بها.

نؤكد في ختام بحثنا ،على أن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم في سورية خطوة أولى ومهمة في طريق العمل على شفافية الضريبة وركيزة أساسية في

إعادة هندسة النظام الضريبي السوري، ومن خلال دراسة عملها نرى بأنها إدارة ضريبية حديثة في رؤيتها ومتكاملة في أهدافها وبناءة في تطلعاتها، ونستنتج ذلك من خلال عملها على سرعة وأتمتة العمل الضريبي وتبسيط إجراءاته، والعمل على الحد من التهرب الضريبي والفساد المالي، وتوفير الوعي والثقافة الضريبية، وتقديم خدمة ضريبية أكثر جودة وشمولاً فيما يتعلق بالمكلف وبالموظفين العاملين فيها، وبالتالي تحقق أهدافها بزيادة الحصيلة الضريبية والانتقال إلى منظومة ضريبية عادلة وعلاقة شفافة وصادقة مع المكلفين، ومن جانب آخر يجب العمل على استقلال قرار الهيئة الإداري، عبر سن قوانين تلغي التعارض فيما بينها وبين وزارة المالية.

ونرى في نفس السياق بأن سورية بحاجة إلى المزيد من القوانين التي تقودنا إلى شفافية الضريبة، ومن هذا المنطلق نحتاج إلى سن قانون عقوبات ضريبي يتناسب مع متطلبات العصر ويردع الفساد و يحد من التهرب الضريبي، ويجب وضع أصول خاصة وقضاء مختص للمنازعات الضريبية، أسوةً بنظام أصول المحاكمات الخاص بالقضايا الضريبية في الأردن فنؤمن بذلك حمايةً للمال العام والاقتصاد الوطني.

ويجب إيلاء أهمية للمنظمات الدولية التي تُعنى بمسائل الشفافية الضريبية، لذا ننوه بضرورة انضمام سورية للمنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية، أسوةً بلبنان، وتعزيز وتطوير مكانتها المالية الدولية عبر إرساء معايير شفافية المالية العامة.

وفي إطار الإعلام الضريبي نصي بإصدار مجلة الكترونية خاصة بشرح التشريعات الضريبية وتجمع التعليمات التنفيذية لهذه التشريعات، وتعنى بتوضيح كل ما له علاقة بالمكلفين وتعمل على توعيتهم باستمرار و بكل جديد.

وفي مجال مكافحة الفساد والتهرب الضريبي نصي بسن العديد من التشريعات على غرار هيئة مكافحة الفساد في الأردن، و تشكيل لجنة داخل الهيئة العامة للضرائب والرسوم تعنى بمعالجة مواضيع فساد الموظفين والمكلفين على حدٍ سواء.

المراجع

أولاً: الكتب العلمية

- 1- الجندي حسني، "القانون الجنائي الضريبي"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005-2006.
- 2- أديب عبد السلام، "السياسة الضريبية واستراتيجية التنمية"، إفريقيا الشرق، 1998.
- 3- الرازي، محمد بن أبي بكر بن عبد القادر، مختار الصحاح، دار الرسالة، الكويت، 1983.
- 4- حامد عبد المجيد دارز، المالية العامة والسياسات المالية، دار النهضة العربية، بيروت، 1978.
- 5- خالد المهاني وآخرون، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، التعليم المفتوح، سورية، 2011.
- 6- د. حسن عواضة وعبد الرؤوف قطيش، المالية العامة، الضرائب والرسوم، الأردن، 2008.
- 7- د. صخر عبد الله الجندي، نحو قانون عقوبات ضريبي يواجه تحديات العصر، دار الثقافة للنشر والطباعة، عمان، الأردن، 2005.
- 8- د. طارق الخير وآخرون، "مبادئ الإدارة ووظائفها"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، 2004.

9- د. يوسف شباط، "المالية العامة والتشريع المالي"، الجزء الأول، النفقات والإيرادات العامة طبقاً لآخر التعديلات لعام 2009، جامعة دمشق، دمشق، 2009.

10- د. يوسف شباط ود. محمد خير العكام، المالية العامة، منشورات جامعة دمشق، كلية الحقوق، 2007.

11- سالم محمد الشوابكة، "المالية العامة والتشريعات الضريبية"، دار رند للنشر، عمان، الأردن، 2000.

12- طاقة محمد وهدي العزاوي، "اقتصاديات المالية العامة"، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2010.

13- عبد الله العليان وآخرون، "الشفافية في الخدمة المدنية"، المفاهيم ومعاييرها وأثرها في الخدمة المدنية، الأسبوع العلمي الأردني الخامس، الجمعية الملكية، المجلد 2، عمان، الأردن، 2004.

14- عبد الله الفيتوري المرابط، الشفافية الإدارية وتأثيرها على سلوك العاملين، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2005.

15- عبد الشخبانه، "الشفافية في الخدمة المدنية تجربة ديوان الرقابة والتفتيش الإداري"، الأردن، 1998.

16- عبد المنعم فوزي، "المالية العامة والسياسات المالية"، دار النهضة العربية، بيروت، 1978.

17- علي الشيخ، الشفافية في الخدمة المدنية تجربة وزارة التنمية الإدارية، الأسبوع العلمي الأردني الخامس، الجمعية الملكية، المجلد2، عمان، الأردن، 2005.

18- غادة علي موسى، استراتيجية لمكافحة الفساد، لجنة النزاهة والشفافية في وزارة التنمية الأردنية، مصر، 2012.

19- لؤي الحاج شحادة، تحديث وتطوير الإدارة الضريبية في لبنان، وزارة المالية، لبنان، 2007.

20- مأمون الدرادكة وآخرون، الجودة في المنظمات الحديثة، دار صفاء للنشر، عمان، الأردن، 2002.

21- معاوية العاني وآخرون، "تفسير مفهوم الشفافية في محيط بيئة دولية"، مطبعة الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2005 .

22- محمد عبد الوهاب العزاوي، إدارة الجودة الشاملة، عمان، الأردن، 2005.

23- محمد نجيب حمد، دور الإفصاح المحاسبي وأهميته في ظل معايير المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 2005.

24- ناصر مراد، "فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق"، دار هومة، الجزائر، 2003.

ثانياً: رسائل الدكتوراه والماجستير

1- حسام فايز الغفور، "العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها في التحصيل والجبائية"، (رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، 2008.

2-هاني محمد شبطة، "حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين"،(رسالة ماجستير)، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين،2006.

3-محمد معاذ الدوس، "دور المدقق الخارجي في التكليف الضريبي في سورية"،(رسالة ماجستير)، جامعو دمشق، كلية الاقتصاد،2014.

4-رولا محمد شفيق، "مدى تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الأجهزة الحكومية في الأردن"،(رسالة دكتوراه)، عمان، الجامعة الأردنية،2004.

ثالثاً: الدراسات والمؤتمرات والندوات

1-د. علي الصاوي، ماهية المساءلة والشفافية ودورها في تعزيز التنمية الإنسانية، المؤتمر الثالث للجمعية الاقتصادية العمانية، بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي حول المساءلة والشفافية، مسقط، 2009.

2-الإعلان العالمي لحقوق الإنسان، الصادر عام 1948، الجمعية العامة للأمم المتحدة، راجع الموقع الالكتروني الآتي: www.un.org.

3- دليل الإدارة العامة، منشورات المشروعات الدولية (cipe)، مركز تابع لغرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، راجع الموقع الالكتروني: www.cipe.org.

4-د. محمد علي الكعبي وآخرون، شفافية الضريبة، مؤتمر نحو استراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة المقدم إلى هيئة النزاهة، العراق، بغداد،2008.

5-أحمد صقر عاشور وآخرون، المؤتمر الأول في مجال النزاهة والشفافية والمساءلة الإدارية، المنظمة العربية للتنمية، الأردن،2001.

- 6- النسخة المعدلة لدليل شفافية المالية العامة، صندوق النقد الدولي، واشنطن، 2001، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.imf.org.
- 7- تجربة وزارة التنمية الأردنية في تطبيق الشفافية، ورقة مرجعية حول الفساد، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، 2001، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.undp.pogar.org.
- 8- مكافحة الفساد لتحسين إدارة الحكم، شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، منشورات مكتب السياسات الإنمائية، صندوق النقد الدولي، 2007.
- 9- التقرير الثالث للجنة الشفافية والنزاهة في مصر، تعزيز جهود الشفافية والنزاهة، التداول للنشر، مصر، 2010.
- 10- التهرب الضريبي، بحث منشور على شبكة الانترنت، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: forum.law.dz.com.
- 11- عبد الفتاح الجبالي، نحو مجتمع أكثر شفافية في مصر، ورقة مقدمة إلى مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية بالأهرام، القاهرة، 2007، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.pogar.org.
- 12- د. صخر عبد الله الجنيدي، أشكال وآليات الفساد في المؤسسات الضريبية، شبكة النبأ المعلوماتية، راجع الموقع الإلكتروني الآتي: www.almotomar.net.
- 13- محي الدين علم الدين، حلول اتفاقية الفساد، مجلة الأهرام الاقتصادي، العدد (1848)، القاهرة، 2004.

14- الفساد والحكم الرشيد، ورقة مناقشة صادرة عن شعبة التطوير الإداري وإدارة الحكم، مكتب السياسات الإنمائية، برنامج الأمم المتحدة الإنمائي، نيويورك، 1997.

15- صندوق النقد الدولي، العدالة الضريبية في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا، مذكرة مناقشات خبراء صندوق النقد الدولي، 2015، راجع الموقع الإلكتروني www.imf.org الآتي.

16- بيتر إيجن، مدير البنك الدولي سابقاً ومؤسس منظمة الشفافية العالمية، شبكات الفساد، ترجمة محمود جديد، دار القدس، دمشق، 2006.

17- د. محمد خير العكام، الضرائب على الدخل ونظمها، منشورات هيئة الموسوعة العربية، راجع الموقع الإلكتروني الاتي: www.arab.ency.com

18- ماجد الجميل، الشفافية المفقودة في الملاذات الضريبية، مجلة الاقتصادية، العدد (8326)، جنيف، 2016.

رابعاً: القوانين والمراسيم التشريعية

1- اتفاقية الأمم المتحدة لمكافحة الفساد الصادرة عام 2004.

2- قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003)، وتعديلاته وتعليماته التنفيذية.

3- المرسوم التشريعي رقم (64) لعام 2010، المعدّل للقانون رقم (41) لعام 2007، الخاص بإحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

- 4- النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم الصادر بتاريخ 1-3-2011.
- 5- قانون الإجراءات الضريبية اللبناني رقم (54) تاريخ 2008، المعدل للقانون رقم (44) تاريخ 2008.
- 6- قانون الاستعلام الضريبي رقم (25) لعام 2003، وتعليماته التنفيذية.
- 7- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (28) لعام 2009.
- 8- القانون رقم (33) لعام 2013، الخاص بالعقوبات الاقتصادية.
- 9- المرسوم التشريعي رقم (108) لعام 2011، الخاص بقانون الإعلام.
- 10- قانون هيئة مكافحة الفساد في الأردن رقم (62) لعام 2006.
- 11- قانون ضمان الحصول على المعلومات في الأردن رقم (47) لعام 2007.
- 12- قانون إشهار الذمة المالية الأردني رقم (54) لعام 2006.
- 13- قانون ديوان المظالم الأردني رقم (11) لعام 2008.
- 14- قانون ديوان المحاسبة الأردني رقم (28) لعام 1952.
- 15- قانون التنظيم الإداري الأردني رقم (1406) الخاص بضريبة الدخل والمبيعات في الأردن لعام 2005.
- 16- المرسوم التشريعي رقم (10) لعام 2015.
- 17- قرار رقم (1399) صادر عن وزارة الداخلية والبلديات اللبنانية عام 2012.

خامساً: المراجع الأجنبية

1. Macmillan, English dictionary for advanced learners
،first publishing،pic 2002.
2. Kopits، G، and Jon Craig، "transparency in
government operation" imf(Washington: international
monetary fund)،1998.
3. Veshwanath.T، and، Kaufmanndaniel،towards
transparency in finance and governance، the word
bank،1999.
4. Margarivez.a.et roger Markil" la flute de vantl
impotetles controleur des fiscalite".
5. Zyvathn،N، role de limpotdans،P.O.V.
6. National investment reform workshop
agenda،Beirut، Lebanon،2007.

سادساً: المواقع على شبكة الانترنت

- 1- برنامج الأمم المتحدة الإنمائي: www.pogar.org
- 2- منظمة الشفافية العالمية: www.transparency.org
- 3- مفوضية النزاهة العراقية: Alnazahahot_line@yahoo.com

4- الهيئة العامة للضرائب والرسوم www.syrian.tax.gov.sy

5- دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن: www.istd.gov.jo

6- الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية: www.oecd.org

7- المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض
الضريبية: www.oecd.or

الفهرس

1.....	المقدمة
7.....	الفصل الأول: ماهية الشفافية وعلاقتها بالمنظومة الضريبية
9.....	المبحث الأول: التعريف بمفهوم الشفافية
10.....	المطلب الأول: مفهوم الشفافية لغةً واصطلاحاً
10.....	الفرع الأول: الشفافية لغةً
12.....	الفرع الثاني: الشفافية اصطلاحاً
12.....	أولاً- من الناحية السياسية
13.....	ثانياً- من الناحية المحاسبية
13.....	ثالثاً- من الناحية الإدارية والمالية
15.....	رابعاً- من الناحية التشريعية
16.....	المطلب الثاني: ارتباط الشفافية بالمفاهيم الأخرى
16.....	الفرع الأول: العلاقة بين الشفافية النزاهة
16.....	أولاً- مفهوم النزاهة
17.....	ثانياً- العلاقة الوثيقة بين الشفافية والنزاهة
17.....	الفرع الثاني: الشفافية والديمقراطية وحقوق الإنسان

- 17..... أولاً- العلاقة بين الشفافية والديمقراطية.
- 18..... ثانياً- العلاقة بين الشفافية وحقوق الإنسان.
- 19..... الفرع الثالث: العلاقة بين الشفافية وكل من المساءلة والفساد.
- 19..... أولاً- العلاقة بين الشفافية والمساءلة.
- 21..... ثانياً- العلاقة بين الشفافية والفساد.
- 25..... المطلب الثالث: العلاقة بين الشفافية والعلوم الأخرى.
- 25..... الفرع الأول: العلاقة بين مفهوم الشفافية وعلم الإدارة العامة.
- 27..... الفرع الثاني: العلاقة بين الشفافية وعلم السياسة.
- 27 الفرع الثالث: العلاقة بين الشفافية وعلم المالية العامة.
- 29..... المبحث الثاني: العلاقة بين الشفافية والمنظومة الضريبية.
- 30..... المطلب الأول: التكامل بين الشفافية وقواعد الضريبة.
- 30..... الفرع الأول: العلاقة بين الشفافية وقواعد فرض الضريبة.
- 31..... أولاً- قاعدة العدالة (المساواة في التوضيح).
- 32..... ثانياً- قاعدة اليقين (الوضوح والدقة).
- 32..... ثالثاً- قاعدة الاقتصاد.
- 33..... رابعاً- قاعدة الملائمة.
- 34..... الفرع الثاني: مفهوم الشفافية الضريبية.

- أولاً- شفافية المشرع والتشريع الضريبي تجاه المكلف والإدارة الضريبية.....34
- ثانياً- شفافية المكلف تجاه الإدارة الضريبية.....35
- ثالثاً- شفافية الإدارة الضريبية تجاه المكلف.....35
- المطلب الثاني: أهداف شفافية الضريبة.....37**
- الفرع الأول: أهداف الضريبة 37
- أولاً- هدف مالي.....37
- ثانياً- أهداف اجتماعية.....39
- ثالثاً- أهداف اقتصادية.....39
- رابعاً- أهداف سياسية.....40
- الفرع الثاني: أهداف شفافية الضريبة.....41
- أولاً- أهداف شفافية الضريبة فيما يتعلق بالمشرع الضريبي.....41
- ثانياً- أهداف شفافية الضريبة فيما يتعلق بالمكلف.....42
- ثالثاً- أهداف شفافية الضريبة فيما يتعلق بالإدارة الضريبية.....44
- المطلب الثالث: أسباب غياب ثقافة الشفافية والمساءلة في النظام الضريبي.....45**
- الفرع الأول: عدم وضوح الأدوار والمسؤوليات في النظام الضريبي.....46
- الفرع الثاني: الغموض في التشريعات الضريبية.....48
- الفرع الثالث: جمود النظام الضريبي.....48

51.....	الفرع الرابع: عدم كفاءة الإدارة الضريبية
52.....	الفرع الخامس: غياب دور الإعلام الضريبي
54.....	المبحث الثالث: الآثار السلبية لضعف الشفافية في النظام الضريبي
55.....	المطلب الأول: الازدواج الضريبي
55.....	الفرع الأول: ماهية الازدواج الضريبي
56.....	الفرع الثاني: أسباب انتشار الازدواج الضريبي
56.....	أولاً- أسباب انتشار ظاهرة الازدواج الضريبي
58.....	ثانياً- الآثار السلبية للازدواج الضريبي
59.....	المطلب الثاني: التهرب الضريبي
60.....	الفرع الأول: ماهية التهرب الضريبي
60.....	أولاً- التعريف بالتهرب الضريبي
61.....	ثانياً- أشكال التهرب الضريبي
62.....	الفرع الثاني: أسباب التهرب الضريبي
67.....	الفرع الثالث: المقترحات وبعض التوصيات للتخفيف من التهرب الضريبي
70.....	المطلب الثالث: الفساد الضريبي
71.....	الفرع الأول: ماهية الفساد الضريبي وأشكاله
71.....	أولاً- ماهية الفساد

- 72.....ثانياً - أشكال الفساد الضريبي.
- 74.....الفرع الثاني: أسباب الفساد الضريبي ودوافعه.
- 75.....الفرع الثالث: آثار الفساد الضريبي على الدول.
- 77.....الفرع الرابع: آلية للحد من ظاهرة الفساد الضريبي.
- 81.....المبحث الرابع: الاهتمامات الدولية بالشفافية المالية ومكافحة الفساد.
- 83.....المطلب الأول: جهود المنظمات الدولية في الحد من الفساد.
- 83.....الفرع الأول: منظمة الأمم المتحدة.
- 85.....الفرع الثاني: البنك الدولي للإنشاء والتعمير.
- 85.....الفرع الثالث: صندوق النقد الدولي.
- 86.....المطلب الثاني: جهود صندوق النقد الدولي في مجال شفافية الضريبة.
- 86.....الفرع الأول: شفافية الضريبة في بلدان منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.
- 87.....أولاً - هل العبء الضريبي موزع بالتساوي؟
- 87.....ثانياً - هل يدفع معظم المواطنين ضرائب؟
- 88.....ثالثاً - هل يتسم تنفيذ الأنظمة الضريبية بالعدالة؟
- 88.....رابعاً - هل يمكن للنظم الضريبية أن تكون أكثر صاعدية؟
- 89.....خامساً - هل تتسم ضرائب الدخل بالشفافية؟
- 90.....الفرع الثاني: تقرير صندوق النقد الدولي حول النظام الضريبي السوري.

المطلب الثالث: معايير الشفافية المالية العالمية.....	91
الفرع الأول: معايير الشفافية المالية المقدم من صندوق النقد الدولي.....	92
الفرع الثاني: المنتدى العالمي للشفافية وتبادل المعلومات للأغراض الضريبية.....	94
المطلب الرابع: توصيات منظمة الشفافية العالمية.....	96
الفرع الأول: التعريف بمنظمة الشفافية العالمية.....	97
أولاً- نشأة المنظمة.....	97
ثانياً- برنامج المنظمة.....	97
ثالثاً- المؤشرات التي تعتمد عليها المنظمة.....	99
رابعاً- تقارير المنظمة.....	101
الفرع الثاني: أهداف منظمة الشفافية المالية وأهم توصياتها.....	103
أولاً- الأهداف.....	103
ثانياً- التوصيات.....	105
الفصل الثاني: شفافية الضريبة في النظام الضريبي السوري "دراسة مقارنة".....	107
المبحث الأول: ضرائب الدخل في ظل القانون (24) لعام (2003) وتعديلاته.....	109
أولاً- معدلات ضريبة الدخل وقدرتها على جذب الاستثمارات.....	109
ثانياً- بالنسبة إلى الوضوح والشفافية.....	112
ثالثاً- بالنسبة إلى تبسيط الإجراءات.....	113

118.....	رابعاً-تحقيق العدالة الضريبية.
	المبحث الثاني:التعريف بالهيئة العامة للضرائب والرسوم ومقارنة عملها بالإدارة
	الضريبية في الأردن
121.....	ولبنان
123.....	المطلب الأول: مهام الهيئة وآلية عملها.
123.....	الفرع الأول: مهام الهيئة.
126.....	الفرع الثاني: إيرادات الهيئة وإدارتها.
126.....	أولاً- الموارد.
127.....	ثانياً- إدارة الهيئة.
130.....	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي والإداري للهيئة.
132.....	الفرع الأول: مديرية التشريع الضريبي.
135.....	الفرع الثاني:مديرية السياسة الضريبية.
134.....	الفرع الثالث:مديرية خدمات المكلفين.
137.....	الفرع الرابع: مديرية التأهيل والتدريب.
139.....	الفرع الخامس: مديرية المعلوماتية.
140.....	الفرع السادس: دائرة مكافحة التهرب الضريبي.
142.....	المطلب الثالث: آفاق تطوير عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

الفرع الأول: الإجراءات المتخذة من قبل الهيئة لجذب المكلفين ضريبياً.....142

الفرع الثاني: برنامج عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم في مجال نشر الوعي

الضريبي.....

149..

المطلب الرابع: تحديث الإدارة الضريبية وعملها في الأردن ولبنان.....152

الفرع الأول: الشفافية الضريبية في الأردن.....152

أولاً- دائرة ضريبة الدخل والمبيعات وآفاق عملها.....153

ثانياً- أهداف دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في الأردن.....153

ثالثاً- شفافية الضريبة في دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.....154

الفرع الثاني: الشفافية الضريبية في لبنان.....158

أولاً- أسس عمل الإدارة الضريبية في لبنان.....159

ثانياً- تحديث القوانين والتشريعات الضريبية في لبنان.....160

ثالثاً- الجمعية اللبنانية لحقوق المكلفين.....162

رابعاً- الجمعية اللبنانية لتعزيز الشفافية.....164

المبحث الثالث: مديرية الاستعلام الضريبي في سورية ودورها في مكافحة التهرب

الضريبي.....

167

المطلب الأول: مهام مديرية الاستعلام الضريبي وصلاحياتها.....167

168.....	الفرع الأول: تعريف التهرب الضريبي وفقاً لقانون الاستعلام الضريبي
168.....	الفرع الثاني: مهام المديرية
172.....	المطلب الثاني: تجريم التهرب الضريبي
172.....	الفرع الأول: عقوبات التهرب الضريبي
173.....	الفرع الثاني: إجراءات التحقيق في جريمة التهرب الضريبي
175.....	الفرع الثالث: حق المكلف في الاعتراض والتصالح
177.....	المطلب الثالث: تجريم التهرب الضريبي في الأردن
178.....	الفرع الأول: عقوبة التهرب الضريبي
178.....	الفرع الثاني: تشكيل محكمة البداية الضريبية والاستئناف الضريبية
	المبحث الرابع: دور الإعلام والمحاسبة في تحقيق الشفافية الضريبية في
181.....	سورية
182.....	المطلب الأول: مجلس المحاسبة والتدقيق
183.....	الفرع الأول: أهداف مجلس المحاسبة والتدقيق
183.....	أولاً- أهداف المجلس
184.....	ثانياً- مهام المجلس
185.....	الفرع الثاني: دور المحاسب القانوني في تحصيل الضريبة
187.....	الفرع الثالث: المدقق الخارجي ومسؤوليته الجزائية

187.....	أولاً- الوعي الضريبي لدى المدقق الخارجي.
188.....	ثانياً- مسؤولية المحاسب القانوني الجزائية.
191.....	المطلب الثاني: دور الإعلام في الوصول إلى الشفافية الضريبية والمالية.
192.....	الفرع الأول: حرية واستقلالية الإعلام.
193.....	الفرع الثاني: القواعد الأساسية في العمل الإعلامي.
195.....	المبحث الخامس: آليات الوصول إلى نظام ضريبي شفاف
195.....	المطلب الأول: تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية.
197.....	الفرع الأول: المرتكزات الرئيسة لبرنامج الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية.
200.....	الفرع الثاني: مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة في الإدارة الضريبية.
	المطلب الثاني: منظومة الحد من الفساد المالي في الأردن وكيفية الاستفادة
202.....	منها.
202.....	الفرع الأول: الإطار التشريعي للحد من الفساد في الأردن.
202.....	أولاً- قانون هيئة مكافحة الفساد وتعديلاته رقم (62) لعام (2006).
204.....	ثانياً- قانون ضمان حق الحصول على المعلومات.
205.....	ثالثاً- قانون إشهار الذمة المالية.
206.....	رابعاً- قانون ديوان المظالم رقم (11) لعام (2008).
207.....	الفرع الثاني: الإطار التنظيمي لمكافحة الفساد في الأردن.

أولاً- دائرة الجمارك العامة.....	207
ثانياً- دائرة ضريبة الدخل والمبيعات.....	207
ثالثاً- ديوان المحاسبة.....	207
المطلب الثالث: منهجية مقترحة لإعداد استراتيجية للحد من الفساد والتهرب	
الضريبي.....	208
أولاً- متطلبات وضع الاستراتيجية.....	208
ثانياً- مبادئ الاستراتيجية.....	209
ثالثاً- المنهجية المقترحة.....	210
الخاتمة.....	213
المراجع	216