



الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد / قسم المحاسبة

**دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي
(دراسة تطبيقية في سورية)**

**The role of tax administration in activating the process of tax
collection
(Applied Study in Syria)**

بحث اعد لنيل درجة الدكتوراه في المحاسبة

**إعداد الطالب
هشام سليمان ونوس**

**إشراف الدكتور
إبراهيم العدي**

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة

٢٠١٢

شكراً وتقديراً

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى أستاذي الفاضل الدكتور إبراهيم العدي لتفضله بالإشراف على هذه الدراسة ولما قدمه لي من إرشاد مخلص، وتوجيهات سديدة في كل خطوة خطوتها في هذه الدراسة ولم يخل علمي بعلمه ومعرفته، وكما مثلاً للسلخ والمعلم الفاضل.

أتقدم بوافر الامتنان والاحترام للجنة الحكم لما بذله من جهد ووقت لمراجعة الدراسة وتقييمها.

وأقدم كذلك بخالص شكري وتقديري للأستاذ الدكتور إبراهيم مبره رئيس قسم المحاسبة والإحصاء في قسم المحاسبة لما قدمه لي من حوافر كاف له جميع الأثر في إخراج هذه الدراسة. وللأنسي رؤسائي وزملائي في مركز الدراسات والبحوث العلمية الذين كافوا لرعايتهم ومساعدتهم الفضل في إنجاز هذه الدراسة، طمح بذلك مني جميع شكري وامتناني. كما أتوجه بخالص الشكر إلى كل من أسرى في يد العوق أو أسهم بإبداء النصم والمنسورة خلال إعداد الدراسة.

الباحث

إلى من

إلى روح والدي الذي فقدته باكراً ألبقى قدوتي في حب الوطن.

إلى روح والدي التي علمتني معنى التضحية والعطاء والصبر.

إلى زوجتي التي أحاطتني بطوق من الحب والخفاة والطموح.

إلى من أشربهم أنزلي بناتي وابنني الذين دفعوني لطلب العلم.

إلى أختي الأحببة الذين تشاركتم معي أسمى الحياة.

إلى أصدقائي وزملائي المخلصين.

إلى كل محب ومخلص ومضغ لتراث سورية واستقلالها.

إليهم جميعاً أقدمي هذا الجهد المتواضع

الباحث

قائمة المحتويات

الموضوع	رقم الصفحة
قائمة الجداول	هـ
قائمة المخططات	و
ملخص الدراسة	ح
ملخص الدراسة E	ط
مشكلة البحث	١
أهداف البحث	٣
أهمية البحث	٣
الدراسات السابقة	٤
فروض البحث	٢٥
منهج البحث	١٧
الفصل الأول: الأنظمة والإدارة الضريبية	١٩
المبحث الأول : الإدارة الضريبية	٢٠
المبحث الثاني : وظائف الإدارة الضريبية	٣٦
المبحث الثالث : الأنظمة الضريبية (خصائصها وأهدافها)	٤٥
الفصل الثاني : الإدارة الضريبية في سورية	٥٢
المبحث الأول : البنية التنظيمية للهيئة العامة للضرائب والرسوم	٥١
المبحث الثاني : التحصيل الضريبي	٦٠
المبحث الثالث : اعتماد البيان الضريبي	٨٤
الفصل الثالث : المراجعة الضريبية	٩٣
المبحث الأول : مفهوم الفحص الضريبي	٩٣
المبحث الثاني : المعايير المحاسبية والمعايير الضريبية وأساليب استخدامها	٩٨
المبحث الثالث: التداخلات في العلاقات الرئيسية بين الفحص الضريبي وخدمات التدقيق	١٠٦
الفصل الرابع : أهم الصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية في سورية	١٢٨
المبحث الأول : التهرب الضريبي	١٢٩
المبحث الثاني : مشكلات الإدارة الضريبية في تحديد دخل التجارة الالكترونية	١٥٠
المبحث الثالث : اقتصاد الظل	١٦٨
الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية والميدانية	١٨٢
الدراسة التطبيقية	١٨٢
الدراسة الميدانية	٢٢٥
النتائج والتوصيات	٢٥٤
المراجع	٢٥٦
الملاحق	٢٦٥

قائمة الجداول

رقم مسلسل	عنوان الجدول	رقم الصفحة
١	تطور معدلات الضرائب على الدخل للإرباح الحقيقية	١٨٣
٢	معدلات التضخم في سورية	١٨٤
٣	نسب زيادة المعدلات الضريبية	١٨٤
٤	أرباح صافية لبعض الشركات الخاصة	١٨٥
٥	المعدلات الضريبية على الشركات	١٨٥
٦	الضرائب المباشرة على الدخل	١٩٧
٧	الضرائب غير المباشرة	١٩٨
٨	نسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة للإيرادات الضريبية	١٩٩
٩	توزع الضرائب والناتج المحلي على أفراد الشعب	٢٠٠
١٠	الطاقة الضريبية	٢٠١
١١	مقارنة الضرائب بالناتج المحلي الصافي	٢٠١
١٢	حدود الأجور في سورية	٢٠٢
١٣	تداخل عمل الهيئة العامة للضرائب ووزارة المالية	٢١٥
١٤	الضرائب ودورها بتمويل الموازنات العامة	٢١٦
١٥	معامل الحساسية	٢١٨
١٦	علاقة ارتباط الحصيلة الضريبية بالموازنة العامة	٢١٩
١٧	معدلات النمو للمحددات المالية	٢١٩
١٨	تأثير الموارد الضريبية على الإنتاج والاستيراد	٢٢٠
١٩	ارتباط الضرائب النوعية بمحددات اقتصادية	٢٢١
٢٠	معدلات نمو الضرائب النوعية للمحددات الاقتصادية	٢٢٢
٢١	توزع استبيانات الدراسة	٢٢٧
٢٢	توزع بيانات العينة حسب طبيعة العمل	٢٢٨
٢٣	توزع بيانات العينة حسب المؤهل العلمي	٢٢٩
٢٤	توزع آراء عينة الدراسة حول محور مدى عدالة التشريع الضريبي	٢٣١
٢٥	توزع آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني البيئة القانونية	٢٣٣
٢٦	آراء العينة حول دور الضرائب بتمويل الموازنة	٢٣٥
٢٧	آراء عينة الدراسة حول دور الضرائب الاقتصادي	٢٣٧

٢٣٨	أراء عينة الدراسة حول أهمية تطبيق الشفافية الضريبية	٢٨
٢٣٩	الإحصاءات الوصفية لعدالة التشريع الضريبي	٢٩
٢٤٠	الاختبار للمحور الأول	٣٠
٢٤٠	الإحصاءات الوصفية لمحور التشريع الضريبي	٣١
٢٤١	الاختبار	٣٢
٢٤٣	الإحصاءات الوصفية لمحور البيئة القانونية والإدارية	٣٣
٢٤٣	الاختبار	٣٤
٢٤٤	الإحصاءات الوصفية للبيئة القانونية والإدارية	٣٥
٢٤٤	اختبار الفرضيات	٣٦
٢٤٦	الإحصاءات الوصفية دور الضرائب بتمويل الموازنة	٣٧
٢٤٦	الاختبار	٣٨
٢٤٧	الإحصاءات الوصفية لمحور العوامل البيئة دور الضرائب الاقتصادي	٣٩
٢٤٧	الاختبار	٤٠
٢٤٨	الإحصاءات الوصفية لمحور أهمية تطبيق الشفافية الضريبية	٤١
٢٤٨	الاختبار	٤٢
٢٤٩	الإحصاءات الوصفية لأهمية تطبيق الشفافية الضريبية	٤٣
٢٤٩	الاختبار	٤٤
٢٥١	الإحصاءات الوصفية لمحاور مشكلة الدراسة	٤٥
٢٥٢	اختبار أنوفا لإيجاد الفرق بين المبحوثين حسب طبقة العمل	٤٦

قائمة المخططات

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم مسلسل
٢٢٩	توزع بيانات العينة حسب طبقة العمل	١
٢٣٠	توزع بيانات العينة حسب طبقة المؤهل العلمي	٢

ملخص الدراسة

دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي

يسعى الباحث من خلال بحثه لإلقاء الضوء على دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي والإجراءات التي تعتمدها لتنفيذ التشريع الضريبي بما يؤمن اقتصادية الضريبة ويوفر بيانات عن مدى ملائمة التشريع للواقع الضريبي لتكون المعيار في اقتراحات الإدارة الضريبية لتعديل التشريع أو استصدار تشريع ضريبي جديد ودراسة البيئة القانونية والإدارية التي تعمل الإدارة الضريبية ضمنها والتي تؤثر بشكل مباشر على دورها في عملية التحصيل الضريبي وذلك بهدف تحديد الصعوبات التي تعترضها بعملية التحصيل الضريبي وتقديم توصيات لمعالجتها لذلك قام الباحث بتقسيم البحث لخمس فصول إضافة للإطار العام للبحث الذي تضمن مشكلة البحث والأهداف والدراسات السابقة ومنهجية وفرضيات البحث .

تضمن الفصل الأول: الأنظمة والإدارة الضريبية التي تشكل قسماً من النظام الضريبي الذي يختلف وفقاً للسياسات الاقتصادية والاجتماعية التي تعتمدها الدول فتتخذ التشريع الضريبي من خلال مجموعة من الإجراءات وفقاً لصلاحيات وواجبات حددها المشرع .

تضمن الفصل الثاني: دراسة الإدارة الضريبية في سورية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم من حيث البنية التنظيمية وتوصيفها الوظيفي والبيئة التشريعية والإدارية التي تؤثر على عملية التحصيل الضريبي .

عرض الفصل الثالث: المراجعة الضريبية وهي عملية إجرائية مركبة تتكون من عدة أعمال متعاقبة زمنياً، وكل عمل من هذه الأعمال هو نتيجة للعمل الذي يسبقه ومقدمة قانونية للقيام بالعمل الذي يليه.

تعرض الفصل الرابع: لأهم الصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية في سورية والتي تحدّ من نشاطها وتؤثر في الحصيلة الضريبية وتتمثل بالتهرب الضريبي والتجارة الالكترونية واقتصاد الظل بنوعيه: غير الرسمي والأسود .

الفصل الخامس: وتناول الدراسة التطبيقية حيث قام الباحث بتقسيمه لقسمين الأول تناول فيه تحليل المضمون للنصوص القانونية لإثبات أو نفي فرضيات البحث وفي القسم الثاني قام بدراسة ميدانية لمعرفة آراء أطراف العملية الضريبية (الإدارة الضريبية -المكلف - المحاسب القانوني) بواقع الإدارة الضريبية والتشريع الضريبي من خلال استبيان صمم بما يتوافق مع أهداف البحث .

وتوصل الباحث للنتائج التالية:

- ١ - أهمل المشرع الضريبي ربط التكاليف بالقدرة على الدفع، رغم لجوئه للتصاعد .
- ٢ - عدم عدالة إجراءات معالجة اعتراض المكلف على تكليفه الضريبي.
- ٣ - عدم عدالة الحد الأدنى المعفى من الضريبة .

- ٤ - اعتمد النظام الضريبي الضرائب النوعية ولم يأخذ بالضريبة العامة على الدخل .
- ٥ - أجور كادر الإدارة الضريبية غير كافية لتغطية النفقات الضرورية للأسرة.
- ٦ - عدم التنسيق بين إدارات الدولة بإصدار القوانين الضريبية أنتج أحياناً تعارضاً بينها.
- ٧ - عدم عناية أنظمة الهيئة العامة للضرائب والرسوم بموضوع التخصص العلمي.
- ٨ - البنية الإدارية للهيئة لا تتسجم مع أهداف إحداثها.
- ٩ - عدم التوفيق بين العبء الضريبي و الطاقة الضريبية.
- ١٠ - غياب السياسات الضريبية المدروسة بما يتناسب وواقع البيئة الاقتصادية السورية.
- ١١ - عدم تطبيق الشفافية الضريبية لدى الإدارة الضريبية.

وقدم التوصيات التالية :

- ١- تعديل التشريعات الضريبية بما يؤمن توافق بين قدرة المكلف على الدفع ومبلغ الضريبة.
- ٢- تعديل الحد الأدنى المعفى بما يتوافق مع الحد الأدنى للفقر بحيث يبدأ تكلفه بعد تأمين الحاجات الأساسية لاستمرار حياته.
- ٣- تعديل آلية معالجة اعتراض المكلف على التكاليف لمرحلتين المرحلة الأولى: وهي لجنة لمراجعة الاعتراض في الهيئة العامة للضرائب والرسوم والرد عليه مع التبوير، المرحلة الثانية: المحاكم الضريبية التي يجب إحداثها والتي تكون المعنية بمعالجة الاعتراض والرد واتخاذ القرارات الملزمة لطرفي العلاقة الضريبية.
- ٤- اعتماد الضريبة العامة على الدخل بدلاً من نظام الضرائب النوعية لعدالتها وتوفيرها للوقت وكلفة التحصيل.
- ٥- رفع معدلات الأجور للعاملين بالهيئة بما يتوافق مع مستوى المعيشة ووضع نظام للمكافآت والتعويضات والعقوبات يكون محفزاً ورادعاً لأداء العمل بالسوية اللازمة.
- ٦- وضع آلية عمل لمراجعة مشاريع القوانين والمراسيم ذات الأثر الضريبي بالهيئة العامة بما يؤمن انسجاماً بالنصوص وعدم التعارض فيما بينها وذلك حرصاً على دقة التنفيذ.
- ٧- توصيف عمل الهيئة ووضع بنى إدارية تتناسب معه وتحديد المؤهلات العلمية والخبرات اللازمة لشغلها وتضمين النظام الداخلي بنية إدارية وآلية للتدريب والتأهيل المستمر وربط الترفيع الوظيفي بالمؤهل والخبرة.
- ٨- رفع وعي المكلف ضريبياً وتعزيز ثقته بالإدارة الضريبية باعتمادها الشفافية الضريبية منهجاً لعملها.
- ٩- وضع معايير محاسبية للعمل المحاسبي لدى المكلف الضريبي تؤمن آلية عمل موحدة للمكلف والمدقق الضريبي (مراقب الدخل) وللجهات الرقابية على الإدارة الضريبية .
- ١٠- تعزيز الرقابة الخارجية على عمل الإدارة الضريبية وخاصة رئاسة مجلس الوزراء بأشكال مختلفة منها تصديق قرارات مجلس إدارة الهيئة من رئيس مجلس الوزراء او نائبه للشؤون الاقتصادية .

abstract

The role of tax administration in activating the process of tax collection

Seeks a researcher through his research to shed light on the role of tax administration in activating the process of tax collection and the procedures adopted for the implementation of tax legislation so as to ensure economic tax and provides data on the appropriateness of legislation to the reality of tax to be standard in the proposals of the tax administration to amend the legislation or the issuance of tax legislation a new study of the legal environment and administrative work of tax administration, including that directly affect their role in the process of tax collection in order to deviate the difficulties encountered by the process of tax collection and to make recommendations to address them so the researcher dividing the search to five chapters in addition to the general framework of the research, which included the research problem, objectives and previous studies and the methodology and hypotheses.

The first chapter: Systems and tax administration, which are part of the tax system, which varies according to the economic and social policies adopted by States those excuse tax legislation through a series of actions in accordance with the powers and duties set by the legislator.

Chapter II ensure that: A Study of the tax administration in Syria represented the Public Authority for taxes and fees in terms of organizational structure and characterization of functional and legislative and administrative environment that affect the process of tax collection.

Chapter III Views: Tax Audit is a compound procedural process consisting of several successive acts. Each act is the result of the preceded one and a legal introduction of the act that followed.

Chapter IV displays the main difficulties facing the tax administration in Syria, limiting its activity and influencing the outcome of tax. These difficulties consist of tax fraud, electronic commerce and the shadow economy of both types: the informal and black.

Chapter V: presents the empirical study where the researcher divides it into two parts, the first dealt with the content analysis of the legal texts to prove or disprove the research hypotheses. In the second section he made a field study to find out the opinions of the parties of tax process (the tax administration - charge - chartered accountant) by the tax administration and tax legislation through questionnaire was designed in line with the objectives of the research.

The researcher reached the following results:

- 1 - The tax legislature neglected to link the tax charge to the ability to pay, despite of its increase.
- 2 - The unfairness of procedures for dealing with objections to the charge of tax assignment.
- 3 - The unfairness of the minimum amount of tax-free.
- 4 - The tax system adopted specific quality taxes and did not consider the general tax imposed on income.
- 5 - The tax administration cadre wages are not sufficient to cover the necessary expenses of the family.
- 6 - Lack of coordination between state agencies to issue tax laws sometimes produce conflict between them.

7 – Lack of interesting in scientific specialization subject by general commission for taxes and fees systems.

8 - Administrative structure of the commission is inconsistent with the objectives of its creation.

9 – Lack of reconcile between the burden of tax and tax power.

10 - the absence of tax policies studied in proportion to the reality of the economic environment of Syria.

11 - non-application of fiscal transparency in tax administration.

And made the following recommendations:

1 - amend tax legislation so as to ensure compatibility between the ability to pay and charge the amount of tax.

2 - Modify the minimum deductible in accordance with the minimum of poverty so that it starts assigning After securing the basic needs for the continuation of his life.

3 - modify the mechanism to address the in charge objection of the charging into two phases the first phase: a committee to review the objection in the General Commission for Taxes and fees, and respond to it with justification, the second phase: the courts of tax that should be posting, and are concerned to address the objection and response and to make decisions binding on the parties to the relationship of tax.

4 - Adoption of general tax on the income tax system rather than the quality of its justice and provision of time and cost of collection.

5 - increase wage rates for the Authority's staff in accordance with the standard of living and a system of rewards and compensations and penalties as a deterrent and be a catalyst to perform the work necessary to equally.

6 - Develop a mechanism of action to review draft laws and decrees of the tax impact of the General Authority so as to ensure harmony texts and not to conflict with each other so as to the accuracy of implementation.

7 - Characterization of the Commission's work and the development of administrative structures commensurate with qualifications and to identify and experience needed to be filled and include a system of internal management structure and a mechanism for training and continuing education and linking promotion Palmahl career and experience.

8 - raising awareness of the in charge of tax and promoting confidence in the tax administration by adopting an approach to tax transparency of its work.

9 - set accounting standards for accounting work in charge of taxation provides a unified mechanism of action of the taxpayer and the tax auditor (observer income) and for the regulators to tax administration.

10 - strengthen the external oversight on the work of tax administration, especially the presidency of the Council of Ministers in various forms including the ratification of the decisions of the Board of Directors from the Prime Minister or his deputy for economic affairs.

الإطار العام للدراسة

مقدمة:

تشهد سورية تطوراً بالنهج الاقتصادي الذي تركز عليه فتسعى للتحويل من الاقتصاد الموجه لاقتصاد السوق الاجتماعي، وقد بدأ التمهيد لهذا التحويل بتعديل القوانين النازمة للحياة الاقتصادية فيها وقد تم خلال العقد الأخير تعديل معظم القوانين الاقتصادية بما ينسجم معه.

ومن أهمها صدور القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ الذي عدل المرسوم التشريعي رقم ٨٥ لعام ١٩٤٩، والقانون ٢٥ لعام ٢٠٠٣ الذي حدد آليات متابعة التهرب الضريبي ومكافحته و تلاه القانون ٦٠ لعام ٢٠٠٤ الذي كلف المتعهدين والمقاولين والقانون ٤١ لعام ٢٠٠٤ موضوع تكليف تجارة العقارات والأراضي ثم المراسيم ٥١ و ٥٢ و ٥٣ لعام ٢٠٠٦ في محاولة لإصلاح الواقع الضريبي لما لذلك من تأثير مباشر على خزينة الدولة وتمويلها وعلى أبناء المجتمع من خلال الأعباء التي يرتبها، فالضريبة إضافة إلى أنها أداة لتطبيق السياسات الاقتصادية والمالية في الدولة فهي أداة لإعادة توزيع الدخل في المجتمع من خلال التصاعد الضريبي. وبالتالي فالنظام الضريبي والذي يشمل التشريع الضريبي والسياسات الضريبية والإدارة الضريبية هو الأهم بالمتابعة لتحقيق الغايات الاجتماعية والمالية للدولة، وقد تجلّى ذلك بصدور القانون رقم ٤١ تاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ والمتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم وتمتعها بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري وارتباطها بوزير المالية. وإحداث هذه الهيئة هو انتقال لمرحلة جديدة من العمل الضريبي وتنظيم العملية الضريبية لتكون الإدارة المتفرغة والمتخصصة والمحترفة بدلاً من أن تكون هذه العملية موزعة على أكثر من دائرة في وزارة المالية.

وستسعى هذه الهيئة لرفع مساهمة الضرائب والرسوم بإيرادات الموازنة العامة، من خلال مكافحة التهرب الضريبي و تطوير أدوات التحصيل الضريبي ورفع سوية كادرها العلمية والعملية ونشر الوعي الضريبي بين المواطنين والحد من الفساد الإداري ومحاولة إعداد نظام ضريبي أكثر وضوحاً وسهولة وعدالة.

وبالتالي فالباحث يسعى لدراسة النظام الضريبي في سورية بشكله العام والتوسع بالجزء الأهم فيه وهو الإدارة الضريبية ودورها بتفعيل عملية التحصيل الضريبي.

١ - مشكلة البحث:

تواجه الإدارة الضريبية عدد من المشكلات التي تؤثر بأدائها وبالحصيلة الضريبية التي تسعى لتوفيرها وفقاً للخطط المالية التي تطمح من خلالها لرفع معدلات النمو لتواكب بحدها الأدنى معدلات النمو السكاني.

وتتمثل مشكلة البحث في التساؤلات التالية :

المشكلة رقم (١):

هل تتأثر عملية التحصيل الضريبي بعدالة التشريع الضريبي؟

تقوم الإدارة الضريبية بتنفيذ التشريع الضريبي من خلال آليات وسياسات وإجراءات تضعها لتحقيق حصيلة ضريبية مرتفعة وكلما كان التشريع الضريبي حديثاً ومتطوراً وينسجم مع البيئة التي ينفذ فيها كلما سهلت إجراءات الإدارة بالتنفيذ ، وعدالة التشريع هي الصفة الاجتماعية المرتبطة بالمكلفين الذين يشكل دخلهم الوعاء الضريبي الذي تحصل منه الضريبة فهل تتأثر الحصيلة الضريبية بالصفة الاجتماعية للتشريع المتمثلة بالعدالة ؟

المشكلة رقم (٢):

هل يتأثر دور الإدارة الضريبية ببيئة التشريعات الإدارية والقانونية التي تعمل من خلالها؟

تعمل الإدارة الضريبية السورية ضمن بيئة تشريعية إدارية وقانونية تتمثل بقانون العاملين الذي يحدد سقف الرواتب والأجور والتعويضات والمكافآت وغيرها من العائدات وبنيتها الإدارية التي تحدد آليات تنفيذ أعمالها ومؤهلات موظفيها ومدى إمكانية تطوير مؤهلاتهم ، القرارات والتعليمات التي تصدرها وزارة المالية التي تعتبر الجهة المرجعية لهيئة الضرائب والرسوم ، إضافة لآلية طرح القوانين والمراسيم على مجلس الشعب أو على رئيس الجمهورية والتي قد تنتج تناقض ببعض النصوص التي تتضمن معالجة ضريبية ، مما يوقع الإدارة الضريبية بمشكلة بتنفيذ تلك التشريعات.

المشكلة رقم (٣):

هل يتأثر تمويل موازنة الدولة بأداء الإدارة الضريبية السورية؟

إن الموازنة العامة للدولة توفر الإمكانيات التي ستحتاجها الحكومة لتمويل مشروعاتها الاستثمارية و نفقاتها الجارية وكلما كانت الموارد العامة (الضريبية وغير الضريبية) جيدة كلما استطاعت الحكومة توفير خدمات اكبر للمواطنين ، فهل يتأثر تمويل موازنة الدولة بأداء الإدارة الضريبية السورية؟

المشكلة رقم (٤):

هل تتأثر النشاطات الاقتصادية بالتشريعات الضريبية التي تقترحها الإدارة الضريبية؟

ترتبط السياسة الضريبية بالسياسات العامة للدولة بجوانبها المختلفة الاقتصادية والمالية والاجتماعية فتستخدم الضرائب أداة بيد الدولة لتوجيه السياسات الإنتاجية والاقتصادية والاجتماعية للدولة ومن خلال تنفيذ الإدارة الضريبية للتشريع الضريبي يتضح لها مدى انسجامه مع استراتيجيات الدولة مما يرتب عليها مهمة إضافية هي اقتراح التشريعات الضريبية أو اقتراح تعديل المنفذ منها . لتحقيق الانسجام مع تلك الاستراتيجيات.

المشكلة رقم (٥):

هل يتأثر أداء الإدارة الضريبية باعتماد مبدأ الشفافية الضريبية بتعاملها مع المكلفين؟

تسعى الإدارة الضريبية لردم هوة الثقة بينها وبين المكلف فكلما ضاقت الهوة وأصبحت العلاقة أكثر ثقة يفترض أن يزيد انتماءه للوطن وبالتالي يبتعد عن أساليبه بالتهرب الضريبي وتطبيق الشفافية الضريبية نهج يمكن للإدارة الضريبية اعتماده فهل اعتماده سيؤثر بنتائج عملها من حيث الحصيلة أولاً ووقت وكلفة التحصيل ثانياً؟

٢ - أهداف البحث:

يسعى الباحث من خلال بحثه لإلقاء الضوء على قانون ضريبة الدخل وتعديلاته وتعليمات تطبيقه وإجراءات الإدارة الضريبية لتنفيذه إضافة للبيئة القانونية التي تعمل الإدارة ضمنها ومدى تأثيرها على أداء كوادرها بشكل خاص وأداء الإدارة بشكل عام ومدى تأثير الحصيلة الضريبية بذلك بهدف تحديد الثغرات الضريبية واقتراح الحلول لها وندرج فيما يلي الأهداف:

- ١- بيان مدى عدالة قانون ضريبة الدخل من حيث أخذه بقدرة المكلف على الدفع وإجراءات الاعتراض الضريبي والحدود الدنيا للمعفاة، وتأثير ذلك على الحصيلة الضريبية.
- ٢- بيان مدى تأثير أداء الإدارة الضريبية ببيئة التشريعات الإدارية والقانونية التي تعمل من خلالها.
- ٣- بيان دور الإدارة الضريبية بتمويل الموازنات العامة للدولة.
- ٤- بيان دور الإدارة الضريبية باقتراح التشريعات الضريبية وتأثيرها على النشاطات الاقتصادية.
- ٥- بيان تأثير تطبيق الشفافية على أداء الإدارة الضريبية من حيث تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة وردم الهوة بينهم إضافة لزيادة وعي المكلف الضريبي بالتشريعات الضريبية مما يوفر بوقت وكلفة التحصيل الضريبي.

٣ - أهمية البحث:

تأتي أهمية البحث من أهمية الضرائب وانعكاسها على الواقع المعيشي للمواطن وعلى قدرة الدولة وإمكاناتها على تحقيق أهدافها الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والعسكرية..... الخ، وللدور الكبير الذي تقوم به الإدارة الضريبية بعملية التحصيل الضريبي، فكلما كانت الإدارة أكثر كفاءة وتخصصاً ونزاهة كلما كانت الحصيلة الضريبية أوفر، مما يساعد الدولة بتنفيذ خططها المختلفة.

وبالتالي فدراسة الإدارة الضريبية ممثلة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم والتشريع الضريبي الذي تنفذه إضافة للبيئة التشريعية والإدارية التي تعمل ضمنها والحصيلة الضريبية التي تقوم بجبايتها تمكننا من تحديد معوقات تنفيذ دورها بتنفيذ عملية التحصيل الضريبي واقتراح الحلول لتلك المعوقات في سبيل الوصول لأداء يتناسب وأهداف الدولة من تأسيسها.

٤ - الدراسات السابقة:

يتناول الباحث في هذا الجزء من الدراسة استقراء وتحليل أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بمضمون البحث , وذلك من خلال تقسيم الدراسات حسب بيئة الدول التي أجريت فيها الدراسة (دراسات في بيئات دول أجنبية, دراسات في بيئات دول عربية, دراسات في البيئة المحلية) وسيتم عرض الأهداف الرئيسية لكل دراسة , وأهم النتائج التي توصلت إليها , ويعرض الباحث الدراسات التالية :

أ- الدراسات العربية:

(١) دراسة الضابط/ ٢٠٠٩^(١) الإدارة الضريبية في سورية ومتطلبات الإصلاح:

أصبح التشريع الضريبي السوري محفزاً للاستثمار بعد أن كان عائقاً له وتحسنت عائدات الضرائب خلال عامي ٢٠٠٥ و ٢٠٠٦ بفضل التعديلات على النسب الضريبية حيث زادت الحصيلة الضريبية من /٢٣٧.٢/ مليار ل.س في عام ٢٠٠٣ إلى /٢٩٤.١/ مليار ل.س في عام ٢٠٠٦، والزيادة أيضاً كانت بتحسين مكافحة التهرب الضريبي وافتتاح دوائر مالية جديدة وقسم كبار المكلفين.

وخلص الباحث بأن التعديلات التي تمت على النظام الضريبي لم تخرج من كونها تعديلات تركزت على التبسيط الذي كان على حساب مستوى الأداء والفعالية والذي تجلّى في:

- ١- قصور الهدف التمويلي للضرائب بشكل عام وما يزال العبء الضريبي يسجل انخفاضاً ملحوظاً في الوقت الذي يسجل فيه التهرب الضريبي ارتفاعاً ملحوظاً أيضاً.
- ٢- التوزيع غير العادل للدخل والذي ينطلق من افتقار النظام الضريبي للعدالة الضريبية سواء لجهة توزيع العبء الضريبي أو لجهة فرض الضريبة على أساس المقدرة التكاليفية وهذا ما يفسر على حد سواء التراجع في مستوى الحصيلة الضريبية منسوبة إلى كل من تطور مؤشري الناتج المحلي والتضخم والتراجع العام على المستوى الاجتماعي (مؤشر الخدمات).
- ٣- إن تخفيض المعدلات الضريبية لهذا الحد أفقدها المرونة الكافية لاستخدامها في التحفيز الاقتصادي.
- ٤- لم تقدم حتى الآن دراسات معمقة حول الطاقة الضريبية المتاحة.

(١): الضابط، مدين إبراهيم - الإدارة الضريبية في سورية ومتطلبات الإصلاح- جامعة تشرين- كلية الاقتصاد

٥- إن نظامنا الضريبي مازال يعتمد على الضرائب النوعية التقليدية والدول المتقدمة والنامية قد انتقلت للضريبة الموحدة على الدخل أو الضريبة الموحدة على الإنفاق أو الاستهلاك فمثلاً مصر انتقلت للضريبة الموحدة منذ عام ١٩٩٣ والأردن منذ عام ١٩٨٥ أما فرنسا فمنذ عام ١٩٤٩ والولايات المتحدة منذ عام ١٩١٣، والضريبة الموحدة تؤمن وفرة في الحصيلة الضريبية وعدالة وكفاية اقتصادية إضافة للبساطة والسهولة.

(٢) أبوبكر محمد / ٢٠٠٩ دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر^(١)

هدفت الدراسة لتوضيح السياسة الضريبية وتأثيرها على القطاع الاستثماري والضوابط التي تؤثر بإعدادها كما سعت للتعريف بالمفهوم الاستثماري وسياساته وتأثيره على الاقتصاد ومدى تأثير توزيعه على المساحة الجغرافية لمصر بالسياسة الضريبية وقدم الباحث عدداً من التوصيات من أهمها ما يلي :

- ١ - ضرورة وضع السياسة الضريبية لتحقيق أهداف استثمارية محددة في إطار خطة تنموية شاملة تتناسب مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في الدولة .
- ٢ - إصلاح النظام الضريبي بما يؤدي إلى ضمان فاعليته في تحقيق التوزيع القطاعي والجغرافي الأفضل للاستثمارات .
- ٣ - ضرورة مراعاة ردود الفعل المباشرة وغير المباشرة لتطبيق سياسة الحوافز الضريبية على نقص الحصيلة الضريبية ومعالجته بشكل نهائي .
- ٤ - ضرورة الأخذ بنظام الاستهلاك المعجل للأصول الرأسمالية في برنامج الحوافز الضريبية .
- ٥ - ضرورة ضمان فاعلية سياسة الحوافز الضريبية في تحقيق التوزيع القطاعي والجغرافي للاستثمارات .

(٣) رمضان / ٢٠٠٩^(١) بعنوان : حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية.

تضمن البحث دراسة إمكانية الاستفادة من تطبيق قواعد حوكمة الشركات في زيادة الحصيلة الضريبية لحل العجز المتزايد في الموازنة العامة للدولة في سورية بحيث تواجه

(١) أبو بكر محمد جمال الدين - دور السياسة الضريبية في توزيع القطاعي للاستثمارات في مصر - رسالة دكتوراه - جامعة القاهرة - مصر ٢٠٠٩

(١): رمضان , علي محمود - حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية - ماجستير في المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق ٢٠٠٩

الحكومة ما عليها من أعباء وقد توصل الباحث من خلال دراسته الميدانية لعدد من النتائج أهمها مايلي:

- ١ - الحاجة لتعديل القوانين الضريبية في سورية حتى تتناسب مع الوضع الاقتصادي القائم في سورية .
- ٢ - الحاجة لتطوير الإدارة الضريبية التي من الممكن إن تؤمنها عملية حوكمة عمل المنظومة الضريبية الأمر الذي يحسن حصر المطارح الضريبية وجباية الضريبة مما يزيد من الحصيلة الضريبية المقطوعة .
- ٣ - ضرورة التخلي عن فكرة الإعفاءات الضريبية كعامل رئيسي في جذب الاستثمارات الأجنبية لثبوت عدم تحقيقها للأهداف المرجوة منها .
- ٤ - عملية التشارك في صناعة القرار بين الأطراف المشاركة في وضع القوانين ومن يطبق القوانين ومن تطبق عليه القوانين مما يؤمن الوصول للالتزام نفسي بالقوانين .
- ٥ - حوكمة الشركات تزيد الطاقة الضريبية من خلال تأثير عدة عوامل تنتج من تطبيق الحوكمة .
- ٦ - حوكمة الشركات تزيد من استجابة الحصيلة الضريبية للتغيرات الحاصلة في الدخل القومي .
- ٧ - حوكمة الشركات تحسن عدالة الإفصاح عن الربح المحاسبي من خلال محاربة ما يمنع عدالة الإفصاح من التهرب الضريبي .

(٤) دراسة الزهيري /٢٠٠٧^(٢) مدى إسهام نظام المعلومات الضريبي في تطوير العمل الضريبي:

حاول الباحث إبراز أهمية نظم المعلومات الضريبية من خلال ما تقدمه من بيانات ومعلومات إلى الإدارة الضريبية لفرض إنجاز عملية التحاسب الضريبي بالنسبة للأشخاص الخاضعين إلى ضريبة الدخل طبيعيين كانوا أم معنويين (شركات) حيث يساهم النظام المعلوماتي الفعال في توفير المعلومات الدقيقة والموثوقة في الوقت المناسب.

كما تطرق الباحث في الجانب النظري من البحث إلى مشكلة البحث والتمثلة بعدم وجود نظام معلومات فعال لمعالجة البيانات الضريبية الواردة إلى الهيئة العامة للضرائب، فضلاً عن ضعف إجراءات متابعة هذه المقترسات وأساليب الرقابة الداخلية للهيئة العامة للضرائب مما يؤدي إلى عدم الاستفادة من هذه البيانات أو أن الاستفادة تكون في حدودها الدنيا، ويهدف البحث إلى دراسة نظام المعلومات الضريبي الحالي في قسم

(٢) : الزهيري , محمد سلمان عبود - مدى إسهام نظام المعلومات الضريبي في تطوير العمل الضريبي- رسالة ماجستير- جامعة بغداد- ٢٠٠٧.

الشركات وتقويم مستوى أدائه ومدى ملاءمته لحجم العمل في القسم المذكور وذلك للازدياد الكبير في عدد الشركات المحدودة، الأمر الذي يؤدي للحاجة إلى نظام معلومات فعال وكفء يلبي احتياجات الإدارة الضريبية من المعلومات والبيانات ومبني على أسس علمية وسليمة، وقد توصل الباحث لاستنتاجات بعدم وجود استراتيجية واضحة ودائمة لدى الإدارة الضريبية لإعداد أنظمة معلومات فعالة، والمحاولات البسيطة التي جرت بهذا الاتجاه كانت أشبه بالبصمات الشخصية أو المحاولات المنفردة للإيرادات المختلفة التي مرت على الهيئة، وقد انعكس ذلك في طرق جمع المعلومات الضريبية حيث تشتت بين العديد من الإجراءات، وكذلك فإن غالبية المعلومات التي يتم حفظها هي في سجلات ورقية، مما يعرضها للتلف والضياع بسبب عدم استخدام المكننة في مجال الأضابير والمستندات المتعلقة بالمكلف، ولاحظ الباحث أن أغلبية تقديرات المكلفين تتم بشكل احتياطي ولا نهائي أي لم تكتسب التقديرات الدرجة القطعية بسبب عدم كفاية أو دقة المعلومات في أغلب الأحيان لعدم وجود نظام معلوماتي فعال.

٥) دراسة شرف وآخرون / ٢٠٠٧^(١) توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة:

تضمن البحث إبراز دور الفحص الضريبي وأهميته من جهة وتحديد إجراءات عمله وتوثيقها من جهة أخرى، بهدف مساعدة الإدارة الضريبية على إخضاعه لنظام إدارة الجودة الشاملة مستقبلاً، وقد تمثلت أهداف البحث بتحديد وجه القصور في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ومتطلباته في دائرة الضريبة على الدخل في الأردن وتبسيط الضوء على الجانب الفني العملي في النظام الضريبي المتمثل في الفحص الضريبي وإبراز دوره في تحقيق الأهداف العامة التي تضطلع بها ضريبة الدخل، والتعريف بمزايا تحديد إجراءات الفحص الضريبي وتوثيقها وتبيان أهمية وضع إجراءات الفحص الضريبي كأحد متطلبات إدارة الجودة الشاملة.

وتوصل الباحثون للاستنتاجات التالية:

- ١- ما زال الفحص الضريبي يتم بشكل تقليدي منذ أربعة عقود.
- ٢- غياب العمل المؤسسي بسبب عدم تحديد حد أدنى لإجراءات الفحص الضريبي.
- ٣- اتساع مساحة الاجتهاد في تقدير الربح الخاضع للضريبة.
- ٤- ازدياد حالات التهرب الضريبي.

(١): شرف سمير ، العرييد عدنان ، الخطيب ناصر - توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة- دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية في الأردن- مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٩) العدد (٢) ٢٠٠٧.

- ٥- غياب المساءلة الفاعلة المستندة على أسس نوعية.
 - ٦- توفير بيئة مناسبة لإمكانية الفساد المالي والإداري.
 - ٧- عدم وجود معايير فحص ضريبي أسوة بمعايير تدقيق الحسابات.
 - ٨- عدم وجود تحديد وتوثيق لإجراءات الفحص الضريبي.
 - ٩- الإهمال الكبير للفحص الضريبي من قبل الإدارة الضريبية والتركيز على الخدمات المساندة فقط ويعزز ذلك ما يلي:
 - أ- وضع إجراءات عمل لكل خدمة تقدمها الدائرة، مثل الحصول على براءة ذمة، تقسيط المبالغ المترتبة على المكلفين، الحصول على رقم ضريبي....الخ.
 - ب- إدخال الحكومة الإلكترونية على جميع الخدمات المساندة.
- (٦) دراسة الضابط/٢٠٠٦^(١) بعنوان مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية:
- تعرض البحث لمشكلة انخفاض جودة وفعالية أعمال التدقيق الضريبي في سورية وبأنها من الأسباب التي أدت إلى انخفاض الحصيلة الضريبية وارتفاع معدل التهرب الضريبي. وتوصل الباحث لمجموعة من التوصيات وأهمها:
- توصيات بالنسبة إلى السياسة العامة لوزارة المالية حول أعمال التدقيق الضريبي:
 - ١- استبدال نظام الضرائب النوعية بنظام الضريبة الموحدة.
 - ٢- إعادة تأهيل وتدريب كوادر التدقيق.
 - ٣- بناء جسور الثقة المفقودة بعدالة وموضوعية ونزاهة التكليف الضريبي.
 - ٤- إعادة النظر جذرياً بضريبة الدخل المقطوع.
 - توصيات بالنسبة إلى بيئة التدقيق الضريبي:
 - ١- التحديد الواضح والصريح لأسس التكليف.
 - ٢- الإصلاح لبنية المعلومات المتوفرة لدى الدوائر المالية.
 - ٣- إعادة النظر بتعويضات مراقبي الدخل ومدقي التكاليف الضريبية المالية.
 - ٤- تفعيل دور المحاسب القانوني في عملية التدقيق الضريبي.
 - توصيات بالنسبة إلى أعمال تدقيق الضرائب على الدخل:
 - ١- تبني معايير المراجعة الدولية كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية
- (٧) دراسة الشيخ/٢٠٠٦^(١) بعنوان الدخل الخاضع للضريبة في مجال التجارة الإلكترونية:

(١): الضابط , مدين ابراهيم - مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية- رسالة دكتوراه في المحاسبة- جامعة دمشق/٢٠٠٦.

تضمن البحث دراسة مشكلات فرض ضريبة الدخل على التجارة الإلكترونية وحددها بمايلي:

١ - مشاكل متعلقة بطبيعة التجارة الإلكترونية ومنها:

- سهولة التهرب الضريبي في عوائد التجارة الإلكترونية لأنها غير منظورة.
- صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر الشبكة العنكبوتية.
- صعوبة تحديد وحصر المجتمع الضريبي للتجارة الإلكترونية.
- عدم وجود مستندات يمكن مراجعتها ضريبياً.

٢ - المشاكل التي ترجع لطبيعة الأنظمة الضريبية التقليدية:

- قصور التشريعات الضريبية (الحالية).
- عدم وضوح المبادئ الضريبية واجبة التطبيق على التجارة الإلكترونية.
- القصور الحادث في مجال التعاون الضريبي الدولي.
- عدم تطوير الإدارات والكوادر بما يلزم التجارة الإلكترونية.

وقد توصلت الباحثة لمجموعة من النتائج أهمها:

- أن التجارة الإلكترونية سوف تنمو وتزداد بالقرن الواحد والعشرين لما تقدمه من ميزات عبر شبكة الانترنت.
- تعتبر سورية من الدول المؤهلة لدخول عصر التجارة الإلكترونية من خلال الخبرات المتوفرة فيها.
- المشاكل الضريبية تعتبر أهم المشاكل التي تواجه الانتشار الموسع للتجارة الإلكترونية في سورية.
- ضرورة تطبيق مفهوم الحكومة الإلكترونية كأساس لتطبيق مفهوم التجارة الإلكترونية.
- ضرورة توافر التعاون الدولي في مجال التجارة الإلكترونية بحيث يكون هناك موقف دولي موحد تجاه المعاملة الضريبية.

وقدمت الباحثة عدداً من التوصيات أهمها:

- ١- تأسيس بنية تحتية للاتصالات تتم عن طريق التبادل الإلكتروني.
- ٢- تأهيل إصدار تشريع ضريبي يتعامل مع التجارة الإلكترونية إلى حين توفر البيئة الاجتماعية والاقتصادية والقانونية الملائمة.
- ٣- ضرورة تعديل العديد من التشريعات ذات الصلة بالتجارة الإلكترونية وخاصة قوانين الإثبات والشركات التجارية والدفاتر...

٤- أهمية تعديل التشريعات الضريبية لتقرير المعاملة الضريبية العادلة والملائمة لظروف وخصائص التجارة الإلكترونية

(٨) دراسة زيدان/٢٠٠٦^(١) حساسية النظام الضريبي في سورية :

تضمن البحث دراسة لمشاكل النظام الضريبي السوري والمتمثلة بأنه غير منتج بصورة كافية في مساهمته في حاجات الحكومة للإيرادات وهو غير متجاوب مع التغيرات التي حصلت وتحصل في الدخل القومي وغير مصمم بصورة جيدة للمساهمة في الكفاية والرخاء الوطني كما أن نسبة الموارد الضريبية للدخل القومي أقل بكثير من البلدان المجاورة وذلك بسبب الإعفاءات أو الاستثناءات الكثيرة. وقد توصل الباحث لمجموعة من التوصيات أهمها:

- وضع تصور شامل للإصلاح الضريبي ويعمل به تدريجياً ضمن زمن محدود.
- اتباع سياسة ضريبية في مجال الحصر الواسع للأنشطة الظاهرة والخفية.
- استطلاع رأي أساتذة الجامعات ورجال الأعمال بشأن سن القوانين الضريبية وتعديلها.
- إيجاد نظام رقابة فعال في وزارة المالية بشكل يحول دون إمكانية قيام أي موظف أو جابي بالاختلاس.

(٩) دراسة شرعب /٢٠٠٦^(٢) امتيازات الإدارة الضريبية:

سعت الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية مع بيان طبيعة هذه الامتيازات وشروطها وأوضاعها.
- التعرف على امتيازات الإدارة الضريبية الممنوحة لها في مواجهة الممولين أمام القضاء.
- التعرف على الطبيعة الخاصة لدين الضريبة واختلافه عن غيره من الديون الأخرى.
- التعرف على الضوابط التي تحول دون تعسف الإدارة في استعمال امتيازاتها في مواجهة الممولين مع ضمان عدم تهرب الممولين من أداء حقوق الخزينة العامة.
- التعرف على موقف المشرع الفلسطيني في مشروع قانون ضريبة الدخل الفلسطيني والوقوف على إيجابيات هذا المشروع وبيان السلبيات وكيفية تلافيها عن طريق تقديم

(١): زيدان , رامي - حساسية النظام الضريبي في سورية- منشورات وزارة الثقافة- دمشق ٢٠٠٦.
(٢): شرعب , مجدي- امتيازات الإدارة الضريبية -دراسة تحليلية للنظام الضريبي الفلسطيني -رسالة ماجستير -جامعة النجاح الوطنية - نابلس - فلسطين ٢٠٠٦

التوصيات والمقترحات اللازمة لذلك وهذا كله في نطاق الامتيازات الممنوحة للإدارة الضريبية.

وقد توصل الباحث للتوصيات التالية :

١ - فيما يتعلق بكيفية تحديد دين الضريبة:

- أ - أن يأخذ المشرع بالتقدير الذاتي وأن يجعله هو الأصل، وأن يلزم جميع الفئات والشرائح بتقديم كشف التقدير ودون ربط ذلك بمقدار الدخل أو حجم العمل.
- ب- اعتبار التصرفات والمعاملات المشكوك بها لاغية من ناحية ضريبية وإعطاء مأمور التقدير صلاحية إلغائها على أن يخضع في ذلك لرقابة القضاء الضريبي.
- ج - أن يمنح مأمور التقدير صلاحيات فحص الإقرار والتأكد من المعلومات الواردة فيه وذلك لتحقيق قدر كافٍ من الرقابة على الإقرارات.

٢ - فيما يتعلق بتحصيل دين الضريبة:

- أ - أن يضع المشرع أحكاماً خاصة ومنفصلة وذلك بخصوص التحصيل الجبري، وذلك في الحجز التنفيذي والتحفزي.
- ب- أن يأخذ المشرع بنظام التحصيل على حساب دين الضريبة وذلك على الفئات التي تقتضي طبيعة عملها على أن تحاسب مقدماً.
- ج- يجب التأكيد على الإدارة الضريبية أن تلزم الممولين بأن يقوموا بدفع مقدار الضريبة المستحقة من واقع الإقرار المقدم وأن يتم الأخذ بهذا المبدأ في الحياة العملية ، بموجب نصوص قانونية واضحة.

٣ - فيما يتعلق بدين الضريبة:

- أ - يجب على المشرع أن يضع نصوصاً واضحة وصريحة يمنع بها وقوع المقاصة بنوعها بين دين الضريبة وغيره من الديون.
- ب - يجب على المشرع ولاستقرار المعاملات أن يضع مدة تقادم للضريبة.
- ج - أن يكون لدين الضريبة حق التقدم والتتبع قبل غيره من الديون وأن يكون ذلك بنصوص واضحة ومفصلة.
- د - أن يتم وضع نصوص قانونية تكفل اعتبار دين الضريبة قائماً وموجوداً بمجرد تحقق الواقعة المنشأة للدخل.

٤ - فيما يتعلق بإجراءات التقاضي:

- أ - يجب وضع نصوص قانونية تضمن عدم تطبيق قانون أصول المحاكمات المدنية والتجارية على الطعون الضريبية إلا في حالة عدم وجود نص قانوني وشريطة عدم تعارض ذلك مع المبادئ الضريبية وذلك للأسباب المبينة سابقاً.

- ب- يجب عدم جعل الطعن الإداري على درجات وذلك لسرعة الفصل في هذه الطعون.
- ج - يجب وضع نظام خاص يتلاءم مع المبادئ الضريبية وذلك لتنظيم الإجراءات سواء أمام لجان الطعن أو أمام المحاكم.
- د - يجب أن تختص بنظر المنازعات الضريبية محاكم خاصة وذلك لما تتطلبه هذه المنازعات

١٠ دراسة / شبيطة ٢٠٠٦^(١) حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين:

هدفت هذه الدراسة لمعالجة موضوع التوازن بين سلطة الإدارة الضريبية والمكلف بشمولية وتفصيل تمكن الإدارة والمكلف من الإحاطة بالموضوع من مختلف نواحيه، فيعزز المكلف مركزه في المحافظة على حقوقه والدفاع عن نفسه، وتتمكن الإدارة من ممارسة سلطتها دون تعسف أو ظلم، بشكل يخفف حالات الاعتراض من جهة ويمكنها من حسم أمره بالسرعة المطلوبة في حال حدوثه من جهة أخرى. لقد كان السعي دائما إلى توفيق المصالح التي تبدو متعارضة بين مصلحة الخزينة ومصلحة الممول أو المكلف، فوضعت القوانين الضريبية القواعد التي تكفل حقوق الخزينة وتحقق أغراضها وتحفظ في الوقت نفسه حقوق المواطن وتخفف عبء الضريبة.

واقترح الباحث عدداً من التوصيات أهمها :

- ١- ضرورة حل مشكلة انعدام توافر النصوص القانونية التي تختص بالشأن الضريبي وخصوصاً حسم التزام في الاجتهاد القضائي وتباينه في كثير من المسائل القانونية كما هو الحال في الطبيعة القانونية لقرار تقدير ضريبة الدخل هل هو قضائي أم إداري أم مختلط.
- ٢- إعادة النظر في قانون ضريبة الدخل بهدف إدخال مزيد من النصوص المرنة التي تسهل فهم القانون وتطبيقه تطبيقاً عادلاً تكفله النصوص الواضحة المرنة.
- ٣- أن يستعين المشرع ببعض الخبرات القانونية العاملة في ضريبة الدخل إضافة إلى القضاة الذين يتعاملون مع قضايا ضريبة الدخل إضافة إلى أصحاب الخبرة في القطاع الخاص وأساتذة الجامعات.
- ٤- حل مشكلة بطء إجراءات التقاضي حيث يجب وضع نص قانوني صريح يحدد المدة القصوى لإنهاء قضايا المكلفين حتى لا تبقى القضايا معلقة دون حل من قبل الإدارة الضريبية لما في ذلك من بث الاستقرار في نفوس المكلفين وتوفير الوقت والجهد والنفقات.
- ٥- وجوب إرساء قواعد العدالة وتنفيذها ووضع رقابة فعالة تحفظ استقلالية القضاء وقديسيته من أجل حماية حقوق المكلفين.

^(١) شبيطة ، هاني- حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين - رسالة ماجستير -جامعة النجاح

(١١) دراسة كريم /٢٠٠٣^(١) أثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي في الضرائب على الدخل:

- تضمن البحث معالجة لعدد من المشكلات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها في سورية وأهمها:
- الافتقار إلى إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة ولذلك يتم الاعتماد في تحقيق الضرائب وتحصيلها على أساليب بدائية.
- اتساع نطاق الإعفاءات الممنوحة لفئات عديدة من المكلفين والذي يؤدي بدوره إلى عدم وجود العدالة في فرض الضرائب.

وقد توصل الباحث لمجموعة من النتائج أهمها:

- هناك افتقار واضح إلى إدارة ضريبية تتمتع بالكفاءة والخبرة اللازمة لإقامة نظام ضريبي عادل حيث يتم الاعتماد حالياً في تحقيق الضرائب على الأساليب السهلة التي تتلاءم مع مستوى الإدارة الحالية بأسلوب التقدير الجزافي.
- انخفاض موارد الدولة المالية لاتساع نطاق الإعفاءات الضريبية الممنوحة.
- ضرورة إصدار تشريع ضريبي يساعد على تشجيع الاستثمار والإنتاج من جهة وتحقيق الوفرة في الضريبة لتسديد النفقات العامة للدولة من جهة أخرى.
- ضرورة أن يترافق التشريع الضريبي الجديد مع إصدار قوانين مختلفة تتعلق بالقانون المدني والقانون التجاري.

وتوصل الباحث لمجموعة من التوصيات أهمها:

- ١- ضرورة زيادة الأجهزة الإدارية الضريبية لتتناسب مع حجم النشاط الاقتصادي والتجاري.
- ٢- ضرورة تحفيز مراقبي الدخل ومنحهم المكافآت والتعويضات المناسبة.
- ٣- عدم تناسب عدد الجباة مع ازدياد عدد المكلفين.
- ٤- عدم الدقة والموضوعية لدى بعض مراقبي الدخل عند قيامهم بتحقيق الضريبة والتمييز بين مكلف وآخر.

ب- الدراسات الأجنبية:

(١) William /2010^(١) أساسيات التخطيط الضريبي، ٣ طرق لخفض الضرائب الخاصة بك:

- تضمن البحث توضيحاً للتخطيط الضريبي حيث تمثل الهدف من التخطيط الضريبي في تنظيم الشؤون المالية بهدف تخفيض الضرائب إلى أدنى حد ممكن وقد أدرج ثلاث طرق أساسية تؤدي إلى تحقيق هذا الانخفاض:

(١): كريم، شوقي عفيف - أثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي في الضرائب على الدخل - دراسة مقارنة سورية - الأردن - لبنان - رسالة دكتوراه محاسبة - جامعة دمشق ٢٠٠٣.

(١): William perez, about .com, apart of the new york times company 2010 "Tax planning basics, 3ways to reduce your Taxes

- **بتخفيض الدخل:** إن الدخل الإجمالي المعدل (AGI) هو العنصر الأساسي في تحديد الضرائب وعليه تعتمد أمور أخرى كثيرة مثل معدل الضريبة والاعتمادات الضريبية حتى أن الدخل المعدل يؤثر في حياة الإنسان المالية خارج نطاق الضرائب، ولهذه الأهمية للدخل يجب أن تبدأ عملية التخطيط الضريبي فتحصي ما يدخل ضمن إطارها، علماً بأن الدخل الإجمالي يمثل جملة الدخل من مختلف المصادر مطروحاً منه أي تعديلات أو تحولات في الدخل فكلما ارتفع الدخل الإجمالي أوجب ارتفاعاً بمعدل الضرائب التي تحصل والعكس صحيح.
- **زيادة الاقتطاعات الضريبية:** ترتبط بالدخل الخاضع للضريبة والمتمثل في إجمالي الدخل مطروحاً منه الحسميات والإعفاءات المختلفة، وبالتالي فأفضل استراتيجية لتخفيض الدخل الخاضع للضريبة تتمثل في تنفيذ الحسميات والاقتطاعات وأكبرها فوائد الرهن وضرائب الدولة والهبات والصدقات.
- **الاستفادة من الاعتمادات الضريبية:** بعد تعديل الدخل الخاضع للضريبة، يجب التركيز على عدة اعتمادات ضريبية، لأن من شأن هذه الاعتمادات تخفيض مقدار الضرائب وثمة اعتمادات ضريبية على النفقات الأكاديمية وعلى ادخار -راتب تقاعدي وعلى تبني الأولاد.

(٢) Clemmeretal /2010^(٢): (سياسة الامتيازات الضريبية)

إن توسع سياسة الامتيازات الضريبية المستندة إلى الإنتاج لتشمل كافة أشكال توليد الطاقة المتجددة باستثناء الكهرمائية، مما يساعد على إعطاء فرص متكافئة لمختلف أشكال مصادر الطاقة، سواء المتجددة أو الاحتوائية أو النووية، مع التأكيد على تقديم الحوافز الضريبية للطاقات المتجددة وذلك لضرورة التوسع في إنتاجها لما لذلك من عائد كبير على الاقتصاد برمته، فدعم هذه الصناعات من خلال الحوافز الضريبية سيكون مشجعاً للمنتجين للإنتاج بكميات كبيرة وتسويقها لما تتمتع به من مزايا مباشرة على دخل الأسرة وذلك لانعكاس هذه المزايا من خلال كلف الإنتاج مما يجعل أسعارها أقل من كل المواد الأولية العالية نسبياً في السنوات الأولى من الإنتاج مما يؤدي إلى نمو المبيعات والتسويق، ومن الممكن إلغاء الامتيازات الضريبية تدريجياً بعد أن يتم إنتاج التقنيات الجديدة على نطاق واسع وما ينتج عنه من انخفاض في كلفتها، ويقترح الباحث أن تشمل هذه السياسة تقديم حوافز ضريبية تمتد تقريباً على مدى خمس سنوات للتقنيات المتقدمة في مجال الأنظمة ذات الكفاءة العالية، لكن إذا تمكنت هذه الحوافز من مساعدة هذه التقنيات المبتكرة في الوقوف على قدميها في السوق

(٢): Clemmer, s.p.Donovan,A.Nogee, and d.Deyette.Zoll.clean Energy Blueprint: Asmarter national Energy. Policy for today and the Future. Cambridge,MA: union of concemed Scientists

وتخفيض الكلفة الأولية فإن الانعكاسات غير المباشرة بعد انتهاء الاعتمادات ستكون أكبر بكثير من الانعكاسات المباشرة.

(٣) Robin /2009^(١) بعنوان: تحسين جباية الضرائب في آسيا

تضمن البحث عرضاً لواقع التحصيل الضريبي في آسيا وحاول الباحث تحليل الواقع بالدول الرئيسية في آسيا ونسبة مساهمة الضرائب بإيرادات الدولة وأسباب تطور النسبة بالتحصيل حيث أشار لإنجازات تحققت بالتحصيل الضريبي في اندونيسيا فسياسة الإقراض التي انتهجها البنك الدولي وبنك التنمية الآسيوي ساعدت على تحسين نظام التحصيل الضريبي وزاد الربع بنسبة (٤٠٪) في عام ٢٠٠٨ من الناتج المحلي الإجمالي.

وتابع الباحث عرضه من خلال سؤال مسؤولين حكوميين من الصين - أستراليا - كوريا الجنوبية وهونغ كونغ عن رضاهم عن كفاءة التحصيل الضريبي في بلادهم فأجاب دافيد تيلرد (أستراليا) وهو مسؤول عن مصلحة الضرائب بنعم زاد التحصيل (٢٠.٩) مليار دولار استرالي في عام ٢٠٠٧ و٢٠٠٨.

وقال فنسنت شيو من مصلحة الضرائب في هونغ كونغ: ربما بلغ مجمل الربع الضريبي خلال ٢٠٠٧ و٢٠٠٨ / حوالي (٦٥.٥٪) من الربع العام للحكومة وبزيادة قدرها (٥.٨) مليار دولار أمريكي عن السنة التي سبقتها وذلك من خلال استخدام تقانات المعلومات حيث أصبح يمكن للمكلف أن يسدد ما عليه من ضريبة من خلال الانترنت.

أما في الصين فقد قال سن يالين نائب مدير الخدمات الضريبية: بأنه غير راضٍ عن كفاءة التحصيل الضريبي في بلده على الرغم من التطور الكبير الحاصل لكن يبقى الكثير لعمله خاصة على صعيد الحكومة الالكترونية وذلك ببناء شبكة موحدة للمعلومات تربط بين مصادر الشبكة الداخلية والخارجية لتحسين كفاءة التحصيل.

أما في كوريا فقد أفاد ليم سوكينغ من مصلحة الضرائب برضاه عن كفاءة التحصيل الضريبي في بلده وذلك للدور الكبير لتقانة المعلومات في تحسين كفاءة التحصيل حيث تم ومنذ عام ١٩٩٧ استخدام النظام الضريبي المتكامل وفي عام ٢٠٠٢ استخدم النظام الضريبي المنزلي حيث يمكن للمكلفين أن يسددوا ما عليهم دون الحاجة لزيارة مصلحة الضرائب وذلك من خلال الانترنت.

(٤) Richard /2009^(١) بعنوان: الالتزام الضريبي والتخطيط الضريبي:

(١): Robin Hicks, Improving tax collection in Asia. 2 November 2009. www.fytye.kov Asia.com

(١): Richard Murphy. Tax compliance, Tax planning. www.tax re search. Org.com

يسعى الباحث للتعريف بأهمية التخطيط للضرائب ويعتبره الأداة التي يمكن من خلالها إخضاع الضرائب للسيطرة ويعني ذلك السعي لدفع الضريبة في المكان والزمان المناسبين ويساعد على إنجاز أعمال المكلفين بشكل قانوني.

والقانون في معظم دول العالم يتيح خيارات عديدة تخدم تخطيط الضرائب ولكن من المهم أن تكون القوانين هي ذاتها في كل مكان حتى تتم المعالجة بنفس الطريقة. وللتخطيط جانب أخلاقي وجانب قانوني وكلاهما يضمن إخضاع الضرائب ويفرضه على التخطيط بشكل أخلاقي.

والمحاسبون القانونيون غير ملزمين بتقديم النصح للزبون حول كل فرصة متاحة للتخطيط الضريبي ولكن عليهم اقتراح الفرصة المناسبة للزبائن وممارسة أحكامهم الخاصة وبإمكانهم تقديم هذه الخدمة بعدة وسائل مثل الويب سايت والإيميل ويترك للزبون في أن يأخذ هذه الخدمة أو لا.

وأشار الباحث بأن موضوع اختلاف القوانين بين البلدان هو من أهم العوامل التي تعيق التخطيط الضريبي وتزيد من التهرب الضريبي فالشركات الكبرى في بريطانيا لا تدفع الضرائب مما يعني أن هذه الشركات التي تشغل قوى عاملة قوية ولكنها لا تدفع إلا القليل من الضرائب لأن معظم أرباحها يتم الحصول عليه عبر البحار مما يسبب خسارة كبيرة للنظام الضريبي البريطاني الذي يحتاج للإصلاح، ونوه لضرورة الأخذ بأهمية عدالة الفرض الضريبي على الأسواق الحرة وإلا ستتضرر الأسواق الحرة وتتأثر النظم الرأسمالية برمتها.

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

يسعى الباحث من خلال دراسته للاستفادة من نتائج الدراسات السابقة وإضافة قيمة جديدة تتمثل بدراسة كافة مراحل عمل الإدارة الضريبية والممثلة بالهيئة العامة للضرائب والرسوم بدءاً من التشريعات الضريبية آلية طرحها وإقرارها وتنفيذها ومدى انسجام هذه الآلية مع إمكانيات الإدارة الضريبية التي ستكون المكلفة بتنفيذها لواقع عمل الإدارة بضوء بنيتها التنظيمية والقوانين والتعليمات التي تحكم آلية عملها لمخرجات الإدارة الضريبية المتمثلة بالحصيلة الضريبية وتأثيراتها الاجتماعية والمالية والاقتصادية وذلك لتحديد معوقات تنفيذ عمل الهيئة واقتراح معالجتها بما يساعد على تحقيق الغاية من إحداثها.

٥ - فروض البحث:

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

الفرضية الرئيسية الأولى: "تتأثر الحصيلة الضريبية بعدالة التشريع الضريبي" وتضمنت هذه

الفرضية خمس فرضيات فرعية على الشكل التالي :

الفرضية الفرعية الأولى: " قانون ضريبة الدخل وتعديلاته لم يأخذ بالتكليف وفقاً للقدرة على الدفع "

الفرضية الفرعية الثانية: "عدم عدالة إجراءات اعتراض المكلف على التكليف الضريبي لعدم حيادية اللجان وغياب المحاكم الضريبية"

الفرضية الفرعية الثالثة: "عدم المماثلة بين المكلفين بإعفاءات الحدود الدنيا من الضريبة وعدم ربطها بالإمكانات للمكلف تؤثر بالعدالة الضريبية "

الفرضية الفرعية الرابعة: "تتأثر العدالة الضريبية بالاعتماد على الضرائب النوعية بدلاً من ضريبة الإيراد العام "

الفرضية الفرعية الخامسة: والتي تنص " تتأثر عدالة النظام الضريبي بمدى ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية "

الفرضية الرئيسية الثانية: " يتأثر أداء الإدارة الضريبية في سورية ببيئة التشريعات الإدارية

والقانونية التي تعمل من خلالها" وتضمنت هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية على الشكل التالي:

الفرضية الفرعية الأولى: "يتأثر أداء موظفي الإدارة الضريبية بنظام الأجور والحوافز والتعويضات والعقوبات المعتمدة باللوائح الداخلية".

الفرضية الفرعية الثانية: "يتأثر أداء الإدارة الضريبية بتعارض القوانين ذات الأثر الضريبي".

الفرضية الفرعية الثالثة: "يتأثر تحصيل الإدارة الضريبية بآلية تطبيق التقادم الضريبي "

الفرضية الفرعية الرابعة: "يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالمستوى العلمي وبالتأهيل والتدريب المستمر لموظفيها "

الفرضية الفرعية الخامسة: " يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالبنية الإدارية التي تنظم عملها"

الفرضية الرئيسية الثالثة: "يتأثر تمويل موازنة الدولة بأداء الإدارة الضريبية في سورية".

الفرضية الرئيسية الرابعة: "تتأثر النشاطات الاقتصادية بالتشريعات الضريبية المقترحة من الإدارة الضريبية السورية".

الفرضية الرئيسية الخامسة: "يتأثر أداء الإدارة الضريبية السورية باعتماد مبدأ الشفافية الضريبية في تعاملها مع المكلفين " وتضمنت هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى: "يؤثر تطبيق الشفافية الضريبية على وعي المكلف ضريبياً مما يحد من ابتزازه من موظفي الإدارة الضريبية".

الفرضية الفرعية الثانية: "يؤثر تطبيق الشفافية بتعزيز الثقة وردم الهوة بين المكلف والإدارة الضريبية مما ينعكس ذلك إيجاباً على الحصيلة الضريبية".

الفرضية الفرعية الثالثة: "يشارك بالشفافية طرفا العلاقة الضريبية، المكلف والإدارة الضريبية".
 الفرضية الفرعية الرابعة: "تطبيق الشفافية يوفر الوقت وتكلفة التحصيل الضريبي".
 الفرضية الفرعية الخامسة: "تطبيق الشفافية بعمل الإدارة الضريبية فوائد على جودة تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية والخارجية".

٦- منهج البحث:

بناءً على مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه فإنه تم استخدام المناهج العلمية التالية:

١- منهج تحليل المضمون :

اعتمد الباحث عليه في تحليل واقع وبيئة الإدارة الضريبية من حيث التشريعات القانونية النازمة لعملها والصلاحيات الممنوحة لها والبيئة التشريعية التي تعمل من خلالها والنتائج التي تحققها من تنفيذ التشريعات الضريبية المقررة من السلطات التشريعية.

٢- المنهج الإحصائي الاستدلالي :

اعتمد الباحث عليه في الاستدلال عن وجهات نظر عينة من المحاسبين القانونيين، وعينة من مراقبي الدخل، وعينة من المكلفين الضريبيين، بهدف التعرف على مدى الانسجام بين النتائج التي توصل لها الباحث بعد اعتماد منهج تحليل المضمون والواقع الحقيقي للمجتمع الضريبي وذلك بواسطة تصميم استبانة توزع على عينة مختارة منهم، وتحلل باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، بالاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية الجاهزة SPSS التي من خلالها يمكن الوقوف على مدى صحة أو خطأ فروض البحث.

الفصل الأول

الأنظمة والإدارة الضريبية

مقدمة:

تختص الإدارة الضريبية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها بهدف حماية حقوق الدولة من جهة، وحقوق المكلفين (سواء كانوا أفراداً أم شركات) من جهة أخرى، وتصدر التعليمات والتشريعات الضريبية التي ترقى بالنظام الضريبي إلى درجة عالية من الدقة، وهي، بنفس الوقت، الجهة التي يوكل إليها وضع السياسات الضريبية موضع التطبيق العملي مع كفالة السبل اللازمة لنجاحها في بلوغ توجهاتها الضريبية، مما يساعد الدولة على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

يمثل مستوى كفاءة الإدارة الضريبية الأساس في إمكانية تطبيق الضريبة، حيث يجب أن يراعى، عند تصميم النظام الضريبي، اختيار أنواع الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي المتاح إدارتها بكفاءة، إن النظام الضريبي هو انعكاس لواقع اقتصادي واجتماعي وسياسي^(١) ويحدد أهدافه المرحلية انطلاقاً من حاجات الواقع الملحة كما يحدد أهدافه البعيدة في تلبية احتياجات المستقبل من خلال النظرة الشمولية لتحقيق النتيجة الاقتصادية والاجتماعية والمساهمة في رفع المستوى المعاشي والتخفيف من حدة البطالة، كما يؤثر هذا النظام بهذا الواقع المتحول والمتغير ويتأثر به.

تتصف الأنظمة الضريبية بالمرونة كونها جاءت لتعالج قضايا الواقع لا أن تجعلها حبيسة النصوص، كما يعد النظام الضريبي وسيلة فعالة في يد الدولة خاصة في فترات الركود والأزمات الاقتصادية إذ يمكنها أن تستعمل النظام الضريبي لتشجيع بعض القطاعات دون غيرها من خلال إعفائها من الضرائب لتتجاوز مرحلة الركود والأزمات الاقتصادية، والحد من بعض نشاطات المضاربات بزيادة معدلات الضرائب عليها.

المبحث الأول

(١) محي محمد سعد- الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية- الإسكندرية- مكتبة مطبعة الإشعاع الفني ٢٠٠٤.

الإدارة الضريبية

تتولى الإدارة الضريبية تنفيذ عددٍ من المهام لتحقيق الأهداف المخططة لعملها وتتأثر هذه المهام بالنظام الضريبي المعمول به ومدى مرونته ومراعاته لإمكاناتها المتاحة، وتقوم الإدارة الضريبية بالمهام الرئيسية التالية:

أ- مهام الإدارة الضريبية:

أولاً- تهيئة التشريعات الضريبية للتنفيذ:

تشكل تهيئة التشريعات الضريبية للتنفيذ المهمة الرئيسية للإدارة الضريبية حيث يوكل اليها القيام بتهيئة كل ما يلزم لتسهيل تنفيذ التشريع الضريبي ومواكبته للمجتمع الضريبي بتطوره وحجمه والمحافظة على استمراره بالوتيرة ذاتها كحد أدنى^(١)، ويمكن أن يندرج تحت هذه المهمة ما يلي:

١- دراسة التشريعات الضريبية واقتراح تطويرها: يتضح من خلال عمل الإدارة الضريبية تأثير النص الضريبي على الواقع الفعلي فتبرز ايجابياته وسلبياته مما يمنح الإدارة الضريبية رؤية للنص الضريبي من زاوية تختلف عن زاوية رؤية المشرع وتتضح إمكانية النص بمدى استيعابه للمطرح الضريبي أو قصوره فينتج عن ذلك مهمة للإدارة الضريبية وهي اقتراح تطوير النصوص الضريبية لمواكبة التطور في المطارح الضريبية.

٢- إعداد التعليمات التنفيذية للتشريعات الضريبية: تصدر التشريعات الضريبية بعد إقرارها من السلطات التشريعية ويكون بعضها على شكل نصوص عامة تلاحظ النقاط والجوانب المهمة بالموضوع الضريبي المعني ويترك للإدارة الضريبية أن تعد التعليمات التنفيذية التي تشكل توضيحاً وتفصيلاً لهذه التشريعات بحيث تسهل فهمها وتنفيذها من قبل المكلف وموظفي الإدارة الضريبية.

٣- تجميع وتنظيم الاجتهادات المتعلقة بالتشريعات الضريبية: هي مهمة ذات أثر بالغ على تنفيذ التشريعات الضريبية من حيث عدالة التنفيذ وعدم اتخاذ إجراءات إدارية متناقضة مع الحالة الضريبية ذاتها، فتجميع الاجتهادات الصادرة عن الجهات المفوضة بهذه الصلاحية مثل القضاء أو اللجان المختصة أو غيرها من البنى الإدارية المخولة ببناءً على الفصل بحالات لم يشر التشريع الضريبي لها صراحة أو تعليماته التنفيذية، يؤمن مرجعية واحدة لمعالجات لاحقة مماثلة مما ينعكس إيجاباً على العلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية نتيجة الثقة التي تترسخ لديه عن عدالة المعاملة بين المكلفين.

(١) حسام فايز أحمد عبد الغفور - العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية رسالة ماجستير - جامعة النجاح الوطنية- فلسطين ٢٠٠٨.

٤- **متابعة التطور بالتشريعات الضريبية الأخرى:** إن معرفة الإدارة^(١) لتطوير أو تعديل الدول الأخرى لتشريعاتها الضريبية وفقاً لتطور اقتصادها يجعلها أكثر قدرة على تقديم مقترحات لتعديل التشريعات الضريبية لتكون أكثر مواكبة للواقع الاقتصادي والاجتماعي في الدولة، فالمشكلات التي تواجه الإدارات الضريبية نتيجة التشريع متشابهة بشكل أو بآخر لذا فالاطلاع على اجتهاد هذه الدول بأساليب المعالجة يختصر وقتاً طويلاً على الإدارة الضريبية لإيجاده إذا تعرضت لنفس المشكلات أو تنبأت بأنها ستواجهها لاحقاً بعد تطور ما في قطاعاتها وخير مثال على ذلك هو التطور الكبير في قطاع الاتصالات الذي أفرز مشكلة كبيرة أمام الإدارة الضريبية وهي تكليف عمليات التجارة الالكترونية بالضريبة واختلاف تطور هذه التجارة بين الدول جعل بعضها أكثر خبرة في مواجهة هذه المشكلة، فالاستفادة من خبرة هذه الدول يؤمن اختصاراً كبيراً للوقت والجهد.

٥- **اقتراح السياسات الضريبية بضوء السياسة المالية والاقتصادية للدولة:** من خلال تنفيذ الإدارة الضريبية للتشريعات الضريبية واطلاعها على ثغرات هذه التشريعات وبعد معرفتها بالمعالجات التي تعتمد عليها الدول الأخرى تصبح أكثر قدرة على اقتراح سياسات ضريبية في ضوء الواقع الضريبي المتجسد بإمكانية التكليف (الطاقة الضريبية) والنهج المرسوم من السلطة التنفيذية لسياسة الدولة المالية والاقتصادية والاجتماعية، فالإحصاءات التي تجمعها الإدارة الضريبية من قبل خلال البيانات الفعلية ومقارنتها مع البيانات الأولية التقديرية تظهر لديها الانحرافات، ويتبين من تحليل هذه الانحرافات ثغرات الخطط أو الأداء أو الاستراتيجيات والسياسات الموضوعة، وبالتالي تكون الإدارة الجهة الأكثر معرفة بالواقع الضريبي من كافة جوانبه مما يساعدها على اقتراح السياسات الضريبية على السلطة التنفيذية العليا مع تبرير الاقتراحات وتوقع النتائج التي سوف تترتب على هذه السياسات في كافة الجوانب المالية والاقتصادية والاجتماعية.

ثانياً - متابعة تنفيذ التشريعات الضريبية:

بعد تهيئة الإدارة للتشريعات الضريبية تبدأ بإعداد التعليمات والقرارات التي توضح اجراءات تنفيذها و بوضع سياساتها وخططها للتنفيذ بأفضل شكل ممكن والتي تتجسد بزيادة الحصيلة الضريبية التي تمول الموازنة العامة للدولة المتضمنة جميع الخدمات التي تقدمها الدولة لمجتمعها وبما يتوافق ما بين الإمكانية وأهمية الأهداف الموضوعة إن تأثير أداء الإدارة الضريبية يكون كبيراً جداً على معدلات التنمية التي تحققها الدول، وجودة هذا الأداء سيوفر إمكانية أكبر للدولة

(١) الحاج- طارق- المالية العامة- الطبعة الاولى- عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع ١٩٩٩.

المتثلة بسلطتها التنفيذية^(١) لتحقيق مشاريعها وتقديم خدماتها التي تطور الواقع بمجملة فترقع معدلات النمو، وبالتالي سينعكس تقاعس الإدارة الضريبية على أداء عملها أو فسادها وعدم حياديتها وموضوعيتها في الأداء سلباً على الحصيلة الضريبية التي تحد من إمكانات الموازنات الموضوعية فتتخفف ويتأثر الأداء بمجملة، وبالتالي تتأثر معدلات النمو سلباً.

فيما يلي بعض المهام التي تندرج تحت عملية التنفيذ:

١- رفع مستوى الوعي الضريبي:

تتأثر الحصيلة الضريبية بدرجة وعي^(٢) المكلفين ضريبياً، وكلما زاد وعي المكلفين الناتج عن الثقافة بالقوانين الضريبية وتعليماتها وأهمية الضريبة بالنسبة للدولة كلما زاد التزامهم وانتماؤهم لبلدهم وكانت بياناتهم أكثر شفافية وتمثيلاً لواقعهم المالي، كما أن للوعي دوراً مهماً في الحد من الفساد الإداري في الإدارة الضريبية، ومعرفة المكلف بحقوقه وواجباته يمنع موظف الإدارة الضريبية من ابتزازه مالياً بتهويل معالجة بياناته من قبول أو رفض لذا تتجه الإدارات الضريبية الناجحة إلى وضع خطط لرفع وعي المكلفين ضريبياً وزيادة انتماؤهم لبلدهم وتسخر وسائل مختلفة تحقق أوسع انتشار من تلفاز وإذاعة وصحافة وإنترنت... الخ لتنفيذ خططها، وكلما كانت خططها مبنية على دراسة واقع مكلفيها من حيث ثقافتهم ورغباتهم ومدى انتماؤهم كلما حققت نجاحاً بتنفيذها وتمكنت من رفع مستوى الوعي الضريبي، وعززت العلاقة بينها وبين المكلف بتدعيم الثقة المتبادلة التي تؤدي إلى زيادة الحصيلة الضريبية.

٢- فرض رقابة الإدارة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للمكلفين:

تسعى الإدارة الضريبية إلى تطوير حصيلتها الضريبية من خلال وضع الآليات المناسبة للعمل على تحقيق جودة الأداء ومن أهم هذه الآليات رقابة الإدارة على أداء المكلف المالي والمحاسبي، ولتتمكن الإدارة من ذلك يجب أن تضع آليات عملها الرقابي مبنية على ما يلي:

أ- إنشاء قاعدة معلومات المكلفين وتفرغ كل المستجدات فيها بحيث تخضع بشكل دائم للتحديث، وكلما اتسعت المعلومات عن المكلف وفقاً لمتابعة موظفي الإدارة كلما كانت نتائج الرقابة والأداء والحصيلة أفضل.

ب- وضع آلية عمل مستندية تؤمن عملية الرقابة من خلال أداء المكلفين بعضهم مع بعض، فالتقاطع بين المعلومات والوثائق يحقق تأكيد أكبر للبيانات المقدمة من المكلف، يؤمن وجود مثل هذه الآلية للإدارة الضريبية ورود المعلومات من مصادر متعددة مما يساعدها على

(١) شبيطة هاني- حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية و ضمانات المكلفين - رسالة ماجستير - جامعة النجاح الوطنية- فلسطين

٢٠٠٦

(٢) الدراز - حامد عبد المجيد - الأنظمة الضريبية - الدار الجامعية - الاسكندرية ٢٠٠٣ .

تدقيق بيانات المكلف مع تقاطع بياناته مع بيانات المتعاملين معه، فيرى المراجع مدى صحة ما قدمه من معلومات ويختصر وقت وكلفة التدقيق.

ت-تحتاج الإدارة الضريبية لتتمكن من فرض رقابتها الشاملة إضافة لآليات العمل الصحيحة إلى وجود كوادرات مؤهلة تتمتع بالخبرة بكافة جوانب العمل الضريبي وأدواته ويحفظ استمرار تأهيلها بشكل دوري وفقاً لتطور البيئة الاقتصادية وأدواتها على جودة أداء الرقابة بالإدارة ويمكنها من تحقيق الأهداف المرسومة لرفع الحصيلة الضريبية^(١).

٣- الأخذ بالمفاهيم المتعلقة بالمخاطر الضريبية:

مثل مفاهيم مخاطر الفحص الضريبي الشامل ومخاطر تناقص قيمة الحصيلة الضريبية بفعل عاملي التضخيم وتغيير أسعار الصرف وآخرها تصاعد المنازعات الضريبية وعندما تأخذ الإدارة بهذه المخاطر ولا تهملها يمكن أن تؤدي عملها بجودة عالية، وتعني مخاطر الفحص الضريبي الشامل احتمال عدم كفاية الفحص الضريبي المنفذ لتوضيح المطرح الضريبي من كافة جوانبه وبالتالي فإن إعادة دراسة آلية أداء عمليات الفحص الضريبي كل فترة وتطويرها يحد من هذه المخاطر ويؤمن أداء عملية الفحص بالسوية المطلوبة.

أما الحصيلة الضريبية المورد الرئيسي للموازنة العامة للدولة، فعلى الإدارة الضريبية أن تأخذ بمخاطر التضخم وانعكاسه على القوة الشرائية للنقد وتأثيرها على القيمة الفعلية للحصيلة الضريبية مما يتطلب منها ضرورة معالجة هذه المخاطر من خلال اقتراح تعديل النسب الضريبية^(٢) بهدف زيادة الحصيلة لتبقى موارد الدولة المخططة بقيمتها الفعلية، أو قد ترفع الإدارة اقتراحات بمعالجات مالية مثل تعديل سعر الفائدة لسحب الزيادة النقدية من السوق أو إصدار أدونات خزينة وغيرها من الاقتراحات التي تصب في الهدف نفسه.

أما مخاطر المنازعات الضريبية والتي تؤثر على كلفة التحصيل الضريبي فإن زيادة هذه المنازعات بين المكلف والإدارة ولجوءه إلى القضاء لحل اعتراضاته التي لم تستطع مديريات الإدارة الضريبية من حلها بسبب عجز وقصور بعملها مما يوجب عليها أن تضع هذه المخاطر ضمن أولويات عملها وأن تسعى لعدم إيصال الموضوعات المعترف عليها لمرحلة التقاضي^(٣).

٤- إيجاد آلية للرقابة الذاتية تحقق جودة القياس والإفصاح المحاسبي من ناحية وجودة أعمال

الفحص والمراجعة من ناحية أخرى وبما يقلل من حالات التواطؤ والفساد إن وجدت:

لكي تكون آليات العمل المحاسبي أكثر دقة وصحة يجب أن تحقق نوعاً من الرقابة الذاتية من خلال تأدية العمل بمراحل عدة ولكل منها إدارة خاصة به كالتدقيق، التسجيل، والترحيل،.. مما

(١) أبو كرش، شريف مصباح، إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحقيق الضرائب- الطبعة الأولى- دار المناهج للنشر والتوزيع ٢٠٠٤.

(٢) سلطات الادارة الضريبية www.blogsaeed.com ٢٨/١/٢٠١٠.

(٣) بيومي، زكريا محمد، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة- مصر ١٩٨٩.

يؤمن رقابة ذاتية على مراحل الإثبات المحاسبي وتتابع هذه الدورة من قبل المحاسب القانوني الذي يراجع الحسابات بشكل حيادي ومستقل الأمر الذي يعزز عملية الرقابة الذاتية، كما أن إفصاح الشركات عن بعض المعطيات المؤثرة والتي لا تشملها الحسابات تؤثر بتوضيح واقع الشركة ونتائج حساباتها، وتستكمل الرقابة الذاتية دورتها التي تحد من الفساد الإداري والتصرفات غير الحيادية التي قد ينفذها موظفو الإدارة الضريبية.

٥- الموازنة بين الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية بشكل يعظم في النهاية صافي العائد القومي الاجتماعي

يهدف أداء الإدارة الضريبية الى تحسين الحصيلة لتمويل الموازنة العامة التي تقدم الدولة من خلالها الأعمال والخدمات لإشباع حاجات المواطنين^(١)، وهذا يتطلب منها إجراء مثل هذه الموازنات بين الأهداف وفقاً للأداء والتشريع الضريبي وعندما تجد الإدارة أن التشريع فيه إجحاف بالنواحي الاجتماعية للمواطنين يجب أن ترفع مقترحات تعديل للتشريع بهدف الحرص على الغاية النهائية من العملية الضريبية، والموازنة تعني تحديد الايجابيات والسلبيات والاختيار في ضوء هذه الموازنة.

٦- عدالة التشريع الضريبي في المعاملة الضريبية بين المكلفين والإدارة الضريبية وكذلك بين المكلفين أنفسهم:

إن عدالة التشريع الضريبي ذات أثر مهم على سوية أداء الإدارة الضريبية لعملها فعندما يهيئ التشريع الضريبي عدالة بالتعامل بين المكلفين والإدارة الضريبية من خلال تقدير لوضعه الصحيح وعدم المبالغة يجعل الثقة بينه وبين الإدارة أفضل كما أن تعامل الإدارة بالسوية نفسها مع كافة المكلفين بالشريحة نفسها يعزز أيضاً الثقة لدى المكلف تجاه الإدارة وخاصة إذا نص التشريع الضريبي على ذلك صراحة.

مما يعني التزام الإدارة الضريبية بهذه العدالة ومحاسبتها في حال التقصير، كل ذلك يعزز ثقة المكلف بالإدارة الضريبية ويردم الفجوة بينهما ليصبح التكامل هو الأساس في العلاقة الضريبية.

٧- التشجيع على مسك الدفاتر المحاسبية المنتظمة:

إن إثبات العمليات التي ينفذها المكلف تكون موثقة من خلال دفاتر محاسبية منتظمة يسهل عمل الإدارة الضريبية في مراجعتها ويوفر وقتها لذا عليها أن تشجع المكلفين على مسك دفاتر منتظمة من خلال توضيح فوائدها للمكلف أولاً، فمن خلال ضبطه للدفاتر يحفظ حقوقه مع الغير أولاً ويدراً عن نفسه أخطاء قد تقع نتيجة غياب الإثبات المنتظم مما يبعد عمله عن الفوضى، وتؤمن الدفاتر أيضاً تصويراً لوضعه بشكل دائم وهذا يساعده على اتخاذ القرارات المناسبة من حيث

(١) حسام فايز، أحمد عبد الغفور، العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية- مرجع سابق/عام ٢٠٠٨.

الشراء أو المبيع أو التصنيع أو غيرها من القرارات الاستثمارية أو الإنتاجية، كما أن للدفاتر أهمية كبيرة في تعامل المكلف مع الإدارة الضريبية.

فكلما كانت سجلات المكلف موثقة ومنظمة كلما كانت علاقته مع الإدارة واضحة وأكثر ثقة، كما أن دفاتره ووثائقه تكون الحجة التي يستند إليها في حال أجفت الإدارة الضريبية بتقدير وضعه المالي والتجاري أمام الجهات التي سمح القانون بالاعتراض لديها.

٨- تحقيق التناسق والمواءمة بين عناصر النظام الضريبي ودعم أو اصرر الثقة والتعاون: سواء

أكانت الضريبة أو المكلفين أو مراجعي الحسابات وتحقيق الملائمة بين درجة الجرم والعقوبة^(١) سواء بما يتعلق بحالات المخالفات للتشريعات أو التهرب الضريبي، كما يجب العمل على تخفيض الأعباء الدفترية والتنظيمية للمحاسبين أو للمراجعين واللائمة لإعداد البيان الضريبي.

إن إعداد البيان الضريبي الذي يُضمنه المكلف تفاصيل عن نتائجه المحاسبية خلال عام يجب أن يكون مختصراً وواضحاً وسهل الإعداد وأن يترك للتدقيق لاحقاً مراجعة الوثائق المرفقة أو السجلات والوثائق التي أعدها المكلف خلال العام، أما إذا أهملت الإدارة الضريبية هذه الناحية من إعداد البيان وجعلتها معقدة وصعبة وواسعة فإنها ستجهد المكلف وموظفيها وستكون النتائج أقل دقة لتشعب أساليب العرض، كما أن ربط العقوبة بنوع المخالفة على غاية من الأهمية، وحتى تتمكن الإدارة من تعزيز علاقتها مع المكلف يجب أن تشعره بالحيادية وبالمنطقية فهي ليست تناصبه العداء وتشدد بعقوبته لأخطاء أو مخالفات بسيطة وإنما تتدرج بالعقوبات تبعاً لتدرج المخالفات.

ب - صلاحيات الإدارة الضريبية وواجباتها:

تعدّ الإدارة الضريبية أحد أطراف العلاقة الضريبية، فهي التي يقع على عاتقها تحصيل الضرائب من المكلفين وتوريدها إلى الخزينة العامة في مواعيدها المحددة في التشريع الضريبي، ولكي تستطيع تنفيذ المهام الموكلة إليها منحها التشريعات الضريبية صلاحيات وحقوقاً واسعة تسهل تنفيذ عملها بما يؤمن السرعة والدقة في التنفيذ كما رتبت التشريعات على الإدارة عدداً من الواجبات تؤمن بتنفيذها زيادة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وستنعكس هذه الثقة على تسهيل أعمال الإدارة الضريبية وتحقيقها لجدوى اقتصادية أكبر.

أولاً- صلاحيات الإدارة الضريبية:

(١) الجندي، حسني، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٥.

تتأثر أعمال الإدارة الضريبية بحدود الصلاحيات^(١) التي تمنحها التشريعات الضريبية وبمدى الرقابة على هذه الصلاحيات، فالتوسع بالصلاحيات يسهل عمل الإدارة الضريبية ويسرع الإجراءات التي تنفذها بدءاً من التكليف وحتى التحصيل، ولكن توسع الصلاحيات دون تحقيق رقابة تتوافق مع حجم الصلاحية قد يؤدي إلى نتائج عكسية بحيث تكون قناة لتمرير أخطاء إدارية وتجاوزات تؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية.

وحرصاً من بعض التشريعات يتم تضيق الصلاحيات الممنوحة للإدارة الضريبية وتضعها ضمن قوالب إدارية متعددة لتحقيق نزاهة الأداء وعدم التجاوز بما يخالف القوانين وهذه البنى التنظيمية ستعكس سلباً على الحصيلة والسرعة في تنفيذ إجراءات فرض الضريبة وتدقيقها لذا تسعى التشريعات الضريبية إلى ضبط الصلاحيات وإجراءاتها بما يؤمن تنفيذ الإدارة لأعمالها وفقاً للغاية المحددة لها وسندرج بعضاً من هذه الصلاحيات التي تمنحها التشريعات الضريبية:

١- الفحص والرقابة:

تفرض الضرائب بناءً على التشريعات الضريبية النافذة وتحصل بناءً على التصريحات المقدمة من قبل المكلفين ، ولكن قد لا تكون هذه التصريحات تعكس الواقع الفعلي للمكلف بغية التهرب الضريبي فتكون الأرباح التي يصرح عنها غير صحيحة وبالتالي يتهرب من تسديد ما يجب أن يسدده من ضريبة، أو قد يكون يسعى إلى أهداف أخرى من إقراره كرفع قيمة السهم في سوق الأوراق المالية فيعمد إلى التصريح بأرباح تفوق الواقع مما ينعكس إيجاباً على سعر السهم ويحقق له قيمة سوقية أكبر من الحقيقة، ويصبح بالتالي إقراره أداة للغبن وهذا يخالف القوانين التجارية والمالية، وقد يكون إقراره غير صحيح دون قصد وبسبب أخطاء محاسبية، وبالتالي نجد أن هناك حالات عديدة وعديدة جداً قد تؤثر بالإقرار الضريبي الذي يقدمه المكلف سلباً أو إيجاباً مما يستوجب التحقق من صحة هذا الإقرار لذا تمنح الإدارة الضريبية هذه الصلاحية لفحص الإقرارات والرقابة^(٢) على الوعاء الضريبي الذي يمثل الإقرار الضريبي وهذه الصلاحية تمنح الإدارة الضريبية عدداً من الحقوق، نبين أهمها:

أ - الحق في الاطلاع:

تمنح التشريعات الضريبية حق الاطلاع للإدارة الضريبية على كافة الوثائق التي استخدمت خلال الفترة الزمنية موضوع الاطلاع والتي تمثل بالفواتير والإيصالات ومذكرات الإدخال والإخراج والتسعير وجدول الأجور والكشوف.... وغيرها من الوثائق التي حررها المكلف

(١) شبطية، هاني، حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية وضمانات المكلفين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين

٢٠٠٦.

(٢) أبو كرش، شريف مصباح، ادارة المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مرجع سابق.

خلال عمله وإذا رفض المكلف تقديمها ومنع الإدارة الضريبية من حق الاطلاع عليها، فإنه يتعرض للعقوبات التي تختلف درجاتها وحجمها وفقاً لضوابط يقرها المشرع بما يحفظ حقوق خزانة الدولة لذا نجد أن بعض المكلفين يدرس كلفة الاطلاع وكلفة منع الإدارة من الاطلاع ويختار الأفضل اقتصادياً له فإذا كانت العقوبات بسيطة وغير مؤثرة فإنها ستكون غير رادعة وغالباً سيتهرب المكلف من تقديم الوثائق، ومن ثم القبول بالعقوبات بدلاً من التصريح الفعلي وتقديم وثائق صحيحة تعكس حقيقة أرباحه، أما إذا كانت العقوبات رادعة ومؤثرة مالياً ومعنوياً من خلال الإعلان عن المكلفين الذين يقدمون بيانات غير صحيحة للمكلفين الآخرين وهذا ينعكس على السمعة التجارية للمكلف التي يحرص عليها لأنها أهم أدوات نجاحه العملي، وبالتالي ستشكل هذه العقوبات أداة رادعة لتجاوزات المكلف الذي سيحرص على عدم التعرض لها مما يتجسد بتقديمه بيانات ضريبية أكثر دقة من الحالة السابقة.

ب- الحق في الاستيضاح أو التبرير:

تطلب الإدارة الضريبية أحياناً استيضاحاً معيناً خلال اطلاعها على الشبوتيات التي قدمها المكلف وتفرض التشريعات الضريبية على المكلف أن يجيب على هذه الاستيضاحات التي تطلبها الإدارة الضريبية فيقدم شرحه أو تفسيره خطياً أو شفوياً وفقاً لنصوص التشريع الضريبي أو لرغبة الإدارة الضريبية وبحسب تأثير الملاحظة التي يطلب منه توضيحها. غالباً إذا كانت منعكسات الاستيضاح المطلوب كبيرة توثق خطياً من قبل المكلف لتكون استكمالاً للوثائق المقدمة، أما إذا كان تأثيرها محدوداً فيكتفى بالتوضيح الشفوي.

ج- الحق في الفحص (التدقيق):

تمنح التشريعات الضريبية هذا الحق للإدارات الضريبية حرصاً على حقوق الخزانة العامة^(١) من التهرب الضريبي، وبالتالي تمنح الإدارة حق اتخاذ كافة الإجراءات والوسائل للتأكد من صحة البيان الضريبي المقدم من قبل المكلف ويتطلب ذلك عادة وقتاً طويلاً أو يقصر وفقاً لحجم عمليات المكلف ولكن بشكل عام يحتاج لوقت لتنفيذ عمليات المراجعات للقيود التي تسجل الإيرادات والنفقات ومقارنتها مع المستندات المقدمة من قبل المكلف والاستفسارات التي يجيب عليها إضافة لإجراء عمليات المقارنة مع المهن المماثلة لمكلفين آخرين أو تقاطع المعلومات مع جهات عامة أو خاصة حررت منها وثائق للمكلف قيد التدقيق وغالباً ترتب التشريعات الضريبية عقوبات قاسية على المخالفات التي يجري اكتشافها خلال عملية الفحص وبالتالي هذا الحق من أهم حقوق الإدارة الضريبية لتأثيره على صحة البيانات

(١) عناية غازي حسين، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان ١٩٩٨.

المقدمة وحماية حقوق الخزينة من عمليات التهرب الضريبي، وسنتطرق بالتفصيل لهذا الحق لاحقاً لآثره الكبير على العملية الضريبية بكافة مراحلها.

د- الحق في تفتيش المسكن أو المكتب:

منحت بعض التشريعات الضريبية الإدارة الضريبية حق التفتيش^(١) لمسكن المكلف أو مكتبه أو غيرها من مناطق تواجده الخاصة أو المرتبطة بالعمل والغاية ضبط أعمال المكلف بدقة أكبر ومنعه من التهرب الضريبي ومما لا شك فيه أن هذا الحق يعد من أخطر حقوق الإدارة الضريبية فإعطاء الإدارة الضريبية حق تفتيش مسكن المكلف يعد اختراقاً واضحاً للحقوق الدستورية التي يتمتع بها المكلف والتي كفلتها جميع الدساتير في العالم، يجب الحد من هذا الحق لتأثيراته السلبية على العلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية أولاً وإمكانية استغلاله بشكل يخالف الغاية التي وضع من أجلها كأن يكون وسيلة ضغط يستخدمها عناصر الإدارة الضريبية على المكلف لابتزازه مالياً وهذا يؤثر سلباً على الحصيلة الضريبية وعلى السوية الأخلاقية لعناصر الإدارة وللمكلف الذي تضعف هذه الحقوق من انتمائه الوطني الذي يتجلى عند بعض المكلفين بتصفية أعمالهم والانتقال باستثماراتهم إلى دول الملاذات الضريبية.

٢- ضمان التحصيل:

تعطى الإدارة الضريبية الصلاحيات لضمان التحصيل الضريبي بالجودة المطلوبة حيث تتطلب عملية التحصيل الضريبي عدداً من المراحل بالشكل الطبيعي دون وجود إشكاليات في التحصيل وتحصر التشريعات الضريبية على أن لا تكون مراحل الاعتراض على التكاليف الضريبي مؤثرة على التحصيل، فالتحصيل الضريبي وفقاً للبيان الذي يقدمه المكلف ويصرح به على حجم الربح الذي حققه خلال الدورة المالية وبعد دراسة بيانه وتعديل الأرباح التي صرح بها يمنح له حق الاعتراض ولكن دون أن يوقف التسديد^(٢) وغالباً تتضمن التشريعات الضريبية غرامات تترتب على تأخره عن التسديد بحيث يسدد لاحقاً الضرائب والغرامات ، ولكن قد يتهرب المكلف من التسديد وعندها يتطلب التحصيل إجراءات أخرى يجب على الإدارة اتخاذها وهنا لا بد لها من حقوق يمكنها ممارستها نقدم منها ما يلي:

١- امتياز دين الضريبة على غيره من الديون: قد يلجأ المكفون لتصفية شركتهم

لتراكم الخسائر أو لأسباب أخرى وبعد بيع حقوق الشركة يتم تسديد التزامات الشركة من

(١) عبد الله محمود، فاعلية التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة بغداد ، العراق عام

٢٠٠٠

(٢) قانون ضريبة الدخل في سورية رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

الشخص المصفي ودائماً يكون دين الضريبة ذا امتياز عن كل الديون الأخرى ويجب على المصفي تسديد الضرائب المرتبة على المكلف ومن ثم تسديد الديون الأخرى وفقاً لأنواعها والتصفية قد تكون اختيارية أو إلزامية يفرضها القانون بناءً على عدد المطالبات من الدائنين أو الدوائر المالية وعدم قدرة المكلف على تسديد هذه الالتزامات وينعكس هذا الامتياز إيجاباً على حفظ حقوق الخزينة العامة من الضياع خاصة إذا كان دين الضريبة أصغر من قيمة أموال المكلف وإلا ستتابع الإدارة الضريبية تحصيل فرق قيمة دين الضريبة بالطرق الأخرى التي تراها مناسبة.

٢- **حق الإدارة بتتبع أموال المكلف لاستيفاء الضريبة:** يتمثل هذا الحق بأن تتابع الإدارة الضريبية ديون المكلف على الغير وتلجأ لتحصيلها من الغير سداداً لدين الضريبة وهذا الحق ذو أهمية كبيرة في معالجة حقوق الخزينة لدى المكلف و يسهل أسلوب التحصيل بالقوة الذي تتمتع به الإدارة على المكلف تبرئة ذمته المالية، فغالباً يكون عدم التسديد سببه العجز المالي وخاصة في حال وجود ديون لصالحه لدى الغير ولا يجري تحصيلها لأسباب مختلفة قد يكون من أهمها وضع المكلف المالي وبالتالي فحق الإدارة بالتتبع يؤمن للمكلف تحصيل دينه وتسديد الضرائب المترتبة عليه. وبالتالي لا يؤثر هذا الحق بالثقة بنفس درجة تأثير الحق بالحجز وإنما قد يعزز الثقة إذا كانت الضريبة عادلة وتقديراتها صحيحة وليست تعسفية.

٣- **الحجز على أموال المكلف:** تتمتع الإدارة الضريبية بهذا الحق لتحصيل حقوق الخزينة العامة إذا لم يستجب المكلف بالتسديد فيجري الحجز على أمواله المنقولة وغير المنقولة ويحصل منها حق الخزينة^(١) من خلال بيع الموجودات بالمزاد العلني فإذا تجاوزت قيمة الموجودات قيمة الضريبة يعاد له الفرق وإذا كانت قيمتها أقل من الضريبة تتابع الإدارة الضريبية التحصيل للجزء الباقي بطرق أخرى عاجلاً أم آجلاً. ويرى الباحث أن هذا الحق رغم ضرورته البالغة عند عدم التسديد إلا أنه يوسع فجوة عدم الثقة بين الإدارة والمكلف وبالتالي يفضل أن يكون الحل الأخير الذي تلجأ إليه الإدارة الضريبية بعد استنفاد الخيارات الأخرى لديها.

ثانياً: واجبات الإدارة الضريبية:

(١) مهاني محمد خالد - التهرب الضريبي وأساليب مكافحته - منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية - مصر - القاهرة ٢٠١٠

يترتب على الإدارة الضريبية مجموعة من الواجبات^(١) بعضها واجبات عامة كواجبات كل الإدارات في الدولة والبعض الآخر واجبات خاصة مرتبطة بالضرائب وتفرض بالتشريعات الإدارية والضريبية وصكوكها التنفيذية وغالباً لا تذكر صراحة في التشريعات ولكن من خلال النصوص تتضح ويفترض بالإدارة الالتزام بها وبعض الواجبات تفرضها جودة الإدارة، فعندما تسعى الإدارة الضريبية إلى تحقيق أفضل النتائج من خلال عمليات التحصيل والتدقيق والمتابعة وغيرها من المهام التي تنفذها تضع لعملها عدداً من الواجبات ترى أنها تؤمن جودة أكبر بالعمل الذي تنفذه، وسندرج فيما يلي أهم الواجبات:

أ- **الواجبات العامة:** هي الواجبات التي تتشارك فيها مع كل إدارات الدولة والتي يكون مصدرها التشريعات الإدارية أو اللوائح والقوانين العامة، ويمكن أن ندرج بعضها كما يلي:

١- **الالتزام بالتشريعات القانونية النافذة:** تحدث الإدارات بصكوك قانونية تصدر عن

السلطات التنفيذية (مرسوم أو قانون) وتتضمن هذه الصكوك مهام الإدارة وواجباتها وضوابط عملها وغيرها من الفقرات التي تكون دليلاً لعملها ويجب أن تلتزم بها^(٢) وغير مسموح تجاوزها أو تعديلها إلا بنصوص قانونية جديدة ، فالالتزام بهذه النصوص وعدم تجاوزها هو من أولى واجباتها وإذا تجاوزت ما تتضمنه بطريقة غير قانونية كأن تُعدل دون نصوص معدلة أو تتقاعس عن تنفيذ نص صريح يعرضها ذلك لعقوبات تختلف درجاتها حسب نوع المخالفة التي ارتكبتها ومدى تأثيرها على حقوق الدولة وقد يترتب تجاوز النصوص فائدة للدولة ولكنه يبقى تجاوزاً ويفسح مجالاً للمتضرر بأن يلجأ للقضاء لاسترداد حقه الذي أقره القانون.

٢- **عدم تعسفها في استخدام السلطات والصلاحيات الممنوحة لها:** أشرنا سابقاً إلى أن

للإدارة سلطات^(٣) تقرها التشريعات القانونية ويجب على الإدارة عدم التعسف في استخدامها والمقصود بذلك أنه على الإدارة الموازنة ما بين المخالفة التي يرتكبها المكلف والسلطة التي تستخدمها كأن تستخدم الإدارة الضريبية سلطاتها بإيقاع الحجز على أموال المكلف لتأخره في تسديد فرق الضريبة التي أقرتها، وهذا الإجراء هو من السلطات التي تتمتع بها الإدارة الضريبية ولكن هذه المخالفة لا تستوجب استخدام هذه السلطة وإنما تفرض غرامة أولاً ثم تلجأ للملاحقة القضائية ثم الحجز على أمواله وبالتالي إن موازنة

(١) مسيمي دلال عيسى موسى، السياسة الضريبية ودورها في تنمية الاقتصاد الفلسطيني، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النجاح، فلسطين ٢٠٠٦

(٢) عطري فوزي - المالية - الأنظمة الضريبية وموازنة الدولة - منشورات الحلبي - بيروت ٢٠٠٣ .

(٣) القطاونة عادل - عفانة حسين عدي - المحاسبة الضريبية - دار وائل للنشر والتوزيع - الطبعة الاولى - الاردن

استخدام السلطة وعدم التعسف فيها يعطي الإدارة تقديرًا أكبر لدى المكلف ويشعره بانتمائه الكبير لها مما ينتج عنه علاقة جيدة تنعكس إيجابياً على التحصيل الضريبي.

٣- عدم إصدار التفسيرات المتناقضة: خلال تنفيذ الإدارة الضريبية لعملها قد تصادف

حالات لم يتضمنها النص صراحة فتلجأ الإدارة للتفسير وفقاً للحالات المقابلة أو المماثلة أو التي يمكن القياس عليها والواردة صراحة في النص القانوني ويجب أن يكون تفسيرها مبنياً على أسس قانونية وإدارية وأن يتمتع بالموضوعية والحيادية وبالتالي يفترض إذا واجهت الإدارة الحالة ذاتها لاحقاً أن يشملها التفسير ذاته وإذا واجهت حالة جديدة ويمكن القياس على الحالة التي فسرتها سابقاً أن تقيس وأن تكون تفسيراتها منسجمة وذلك لتحقيق العدالة في الأداء وأن تعزز ثقة المكلف بها، أما إذا كانت تفسيراتها متناقضة وتعالج الحالات المتشابهة معالجات مختلفة كلياً فإن ذلك يفقدها ثقة المكلف ويعرضها للمساءلة لما فسرتة ويحملها مسؤولية عدم الحياد بمنح المكلف حقوقاً تتجاوز ما يجب أن يحصل عليه أو العكس أن يحصل على أقل مما يحق له وتتعرض بالحالتين للمساءلة، إما لفساد إداري أو لأخطاء إدارية تتم عن جهل أو تجاهل للنصوص القانونية الصريحة.

٤- احترام الحريات الفردية والشخصية للمكلف: حرصت الدساتير الوضعية على حماية

الحرية الفردية أو الشخصية لكافة المواطنين وبالتالي يعد الاعتداء عليها تجاوزاً للقانون، فواجبات الإدارة الضريبية احترام هذه الحقوق وأن لا تتدخل فيها فمثلاً إذا رغب المكلف بعمل دون آخر أو في مكان جغرافي دون آخر فلا يحق للدوائر المالية التدخل في هذه الرغبة الفردية والشخصية للمكلف كأن تسأله لماذا انتقل عملك من المكان X إلى المكان Y أو لماذا لم تعمل بالتجارة X بدلاً من التجارة Y، فهذه الأعمال لم ينفذها المكلف إلا بعد دراسة كل خياراته وهو يتحمل بالمحصلة مسؤولية خياره فلا يحق للإدارة الضريبية أن تمنعه من ممارسة عمل معين لعدم جدواه الاقتصادية بل يمكنها أن تسأله إذا كان التغيير في العمل مخالفاً للقانون أو نجم عنه تهرب ضريبي^(١).

ب- الواجبات الخاصة بالإدارة الضريبية: تفرض العملية الضريبية عدداً من الواجبات على الإدارة

الضريبية يقرها التشريع الضريبي أو قواعد العمل الإداري الصحيح بالمحصلة فإن التزام الإدارة الضريبية بهذه الواجبات يعزز عملها ويعطيه جدوى أكبر من خلال العائد والوقت ويخلق علاقة جيدة مع المكلف تنعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية، وسندرج بعضاً من هذه الواجبات:

١- الحفاظ على سرية معلومات المكلف:

(١) يونس احمد البطريق - سعيد بن عبد العزيز عثمان - الأنظمة الضريبية - مدخل مقارن - دار الجامعة الجديدة - الإسكندرية ٢٠٠٢.

يتضمن البيان الضريبي للمكلف مع مرفقاته واقع منشآته المالي من حيث الأرباح والمديونية والذمم وغيرها من التفاصيل الكاملة لكل مراحل العمل وتوضح هذه التفاصيل مدى نجاح المنشأة التي يملكها المكلف وبالتالي جميع هذه المعلومات لها صفة خاصة جداً بالنسبة للمنشأة، وإطلاع المنافسين على هذه المعلومات يجعلهم يملكون قدرة أوسع بالتأثير على المنشأة في مواطن ضعفها، كذلك قد يعرضها لخسائر كبيرة فإذا كانت المنشأة تواجه أزمة معينة أثرت على مبيعاتها وأرباحها فنشر هذه المعلومات بالوسط الذي تعمل به سيجعل الشركات الأخرى تحدّ من تعاملها معها، كأن لا تقبل بيعها إلا نقداً لظرفها المادي مما يزيد في أزمته ويسارع بوقف نشاطها يتضح من ذلك أنه يجب الحرص على المعلومات التي تقدمها المنشأة من خلال بيان المكلف عليها من قبل الإدارة الضريبية وحفظها بشكل سري وعدم اطلاق الغير عليها إلا بحكم محكمة أصولي وحفظ هذه المعلومات يعزز من علاقة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية وينعكس إيجاباً على الحصيلة الضريبية.

٢- الالتزام بأخطار المكلف:

بعد تقديم المكلف بيانه الضريبي مع مرفقاته من ميزانية وحسابات ختامية وتسديده الضريبة المحققة على الأرباح التي صرح بها تبدأ مهمة الإدارة الضريبية^(٢) والتي تدرس البيان ومرفقاته وتجري مطابقته مع وثائق تعامل المنشأة مع منشآت أخرى للتأكد من دقة البيان وبعد قيامها بعدد من الأعمال تشرح لاحقاً ما قد يترتب على ذلك من عدم قبول الربح المصرح به وتقرر ربحاً جديداً ، وبالتالي يتطلب هذا الإقرار الجديد أن يسدد المكلف فرق الضريبة لذا يجب إخطاره بذلك بشكل رسمي وموثق وتعطيه مهلة للتسديد وتأخره يعرضه للغرامات وغيرها من العقوبات وفقاً للتشريع الضريبي، وقد يعترض المكلف على ما أقرته اللجنة وهكذا....، يتضح أن العلاقة بين المكلف والإدارة تحتاج إلى تواصل لا بد أن يجسد جزء إخطارات من الإدارة الضريبية تطلب منه ما تحتاجه من وثائق أو تعلمه بضريبة أو أية معلومات يحتاج تنفيذها لإخطاره بشكل موثق حيث تسد ذرائعه في حال تحفظه على ما تترتب عليه.

٣- الالتزام برد المبالغ التي حصلت عليها وتتجاوز الضريبة المقررة:

(٢) ركاج يحيى محمد - اثر العدالة الضريبية على السكان والتنمية في سورية خلال الفترة ١٩٩٠ - ٢٠٠٢ رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين ٢٠٠٥.

إذا سدد المكلف مبلغاً يتجاوز الضريبة المقررة في الإدارة الضريبية فيجب أن تعيد له الفرق بين المستحق والمسدد فعلاً^(١) والتجاوز بمبلغ الضريبة المسدد قد يكون ناتجاً عن عدد من الأسباب، منها:

١- تحصيل ضريبة الدخل بشكل جزئي ومن ثم بشكل نهائي مثل تحصيل ضريبة من المتعهدين والمقاولين في سورية قانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤ عن الأعمال أو التوريدات التي يقدمونها للقطاع العام ومن ثم تأخذ هذه التسديدات بالاعتبار في المبيعات المستحق عليها الضريبة الإجمالية.

٢- إقرار اللجان المختصة تخفيض الضريبة وفقاً لصلاحياتها وللأسباب التي تراها وفقاً للتشريع الضريبي مما يتطلب إعادة فرق المسدد زيادة.

٣- وجود خطأ محاسبي نجمت عنه أرباح أكبر من الواقع فسدد ضريبة أكبر مما يجب أن يسدد، وقد يكشف لدى المكلف فيطلب التصحيح أو قد يكشف لدى الإدارة الضريبية وتبلغ المكلف بذلك وتخضع الضريبة فيعاد له الفرق.

وهناك أسباب أخرى كثيرة قد ينجم عنها تسديد مبالغ تتجاوز المستحق ضريبياً يجب على الإدارة الضريبية أن تعيد الفارق وغالباً تتضمن كافة التشريعات الضريبية ذلك إما نصاً صريحاً أو يستنتج من النصوص المعتمدة وهذا الالتزام مهم جداً للعلاقة بين المكلف والإدارة.

٤ - العدالة بالمعاملة بين المكلفين:

إن عدالة المعاملة الضريبية بين المكلفين هي من أهم واجبات الإدارة الضريبية لما لذلك من أثر على أداء المكلف وتعامله مع الإدارة الضريبية^(١)، وهذا الواجب أو الالتزام لا يُذكر صراحة بالتشريعات الضريبية ولكن يؤكد عليه في الدستور أو يستنتج من شمولية النصوص وعدم تخصيصها لحالات محددة ولكن الالتزام بهذه المساواة هو واجب يؤخذ في حال تجاوزه إذا قدم المتضرر ما يثبت ذلك ولكن بالمحصلة هذا الواجب هو جزء مهم من نجاح عمل الإدارة الضريبية والثقة بين المكلف والإدارة الضريبية هي الأهم في العملية الضريبية وتتأثر بهذه العدالة بشكل كبير فعدم عدالة معاملة الإدارة سينجم عنه شعور المكلفين المتضررين بظلم كبير يضطرون للتهرب الضريبي والاجتباب الضريبي وهذا ينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية إضافة لتأثير عدم العدالة على الاستثمارات

(١) أبو كرش، شريف مصباح- إدارة المنازعات الضريبية في ربط وتحقيق الضرائب- الطبعة الأولى- دار المناهج للنشر والتوزيع-

عمان/٢٠٠٤

(١) عبده عبد الرحيم عبد الجبار احمد - الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية - حالة تطبيقية في الجمهورية اليمنية - رسالة دكتوراه في المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق ٢٠٠٦.

بشكل عام وعدم إنصاف الإدارة بالعدالة سيجعل المستثمرين يعيدون دراسة جدوى مشاريعهم الاقتصادية وغالباً يؤدي تجاهل عدالة المعاملة لهروب رؤوس الأموال للاستثمار بمناطق أخرى آمنة وعادلة مما يفقد الدولة موارد كبيرة تنعكس على المستوى المعيشي للمواطنين.

٥ - الشفافية بأداء عمل الإدارة الضريبية:

إن الشفافية بعمل الإدارة الضريبية ذات تأثير مباشر على نتائج أعمالها وغالباً لا تدرج في النصوص القانونية للتشريع الضريبي ولكن يمكن أن تستنتج ولكنها حتماً صفة لازمة للإدارة الناجحة^(٢)، فإن لم تفرضها التشريعات بشكل مباشر فهي واجبة إدارياً، والإدارة الضريبية تسعى لتطوير عملها الضريبي وتوسيع الثقة بين الإدارة والمكلف مما ينعكس على الحصيلة الضريبية إيجاباً.

تتمثل الشفافية باطلاع المكلف على حقوقه وواجباته ووضع آلية عمل تزيد بالتواصل ما بين الإدارة الضريبية والمكلف مما يفسح المجال أمام رفع ثقافة المكلف ضريبياً فيصبح أكثر معرفة بحقوقه وواجباته وبالتالي يقدم بيانه الضريبي بالشكل والآلية والوقت الذي تحدده الإدارة الضريبية وهذا سيوفر الوقت والجهد لطرفي العلاقة الضريبية ويحد من فساد بعض موظفي الإدارة الضريبية الذين يسعون لابتزاز المكلفين معتمدين على جهل المكلف، وبالتالي رفع ثقافته يحد من الابتزاز وبالتالي تنعكس على الإدارة كلياً كما ذكرنا سابقاً.

وتتطلب الشفافية أن يتعامل بها طرفا العلاقة الضريبية الإدارة والمكلف في رأينا كلما زادت الثقة بين المكلف والإدارة زادت شفافية المكلف لإدراكه حرص الإدارة الضريبية على تنفيذ أعماله بالسوية التي يسعى لها فيشعر بقربه من هذه الإدارة مما ينجم عنه شفافية الضريبة.

والتزام الإدارة بالشفافية وعدم تعامل المكلف بها ينجم عنه خلل، هذا الخلل قد يحصل إذا التزم المكلف بالشفافية ولم تلتزم الإدارة بها.

(٢) المتوكل - مصطفى حسين - محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن - مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية - أبو ظبي ٢٠٠٠.

المبحث الثاني وظائف الإدارة الضريبية

مقدمة:

أشرنا إلى سلطات وواجبات الإدارة الضريبية التي تحددها غالباً التشريعات العامة والتشريعات الضريبية وتهدف السلطة التنفيذية من منحها إلى تسهيل عمل الإدارة للأهمية التي تعطيها للحصيلة الضريبية لذا يجب على هذه الإدارة ضبط أدائها وفقاً للأسس العلمية التي حددت لوظائف الإدارة ووفقاً للطبيعة الخاصة لعملها ويسبب عدم الالتزام بآلية عمل علمية هدرًا في طاقاتها وسوء نتائج عملها وضياح وقتها وجهدها وضعف حصيلتها الضريبية، وسنعرض الوظائف التي يجب على الإدارة الضريبية العمل من خلالها لتتمكن من تحقيق نتائج بعملها وفقاً للخطط التي حددتها السلطة التنفيذية.

أولاً : التخطيط: يعد التخطيط الوظيفة الأولى للإدارة الضريبية^(١) فهي الوظيفة التي تقوم عليها الوظائف الإدارية الأخرى والتخطيط عملية مستمرة تتضمن تحديد المنهج العلمي لسير العمل في ضوء خطوات متتابعة، فهو النشاط الأساسي الذي تنتهجه الإدارة كمدخل لحل مشكلاتها المختلفة، ويعني التخطيط التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل مع الاستعداد لهذا المستقبل وسوء التخطيط أو غيابه يجعل الأمور تسير في عشوائية وارتجالية مما يؤدي إلى سوء استغلال الطاقات المتوفرة.

١- أنواع التخطيط: تختلف الخطط وفقاً للمستويات الإدارية المختلفة في الإدارة الضريبية ووفقاً لأهداف عمل هذه المستويات وندرج فيما يلي أنواع التخطيط التالية:

أ- التخطيط الاستراتيجي: يهتم التخطيط الاستراتيجي بالشؤون العامة للإدارة الضريبية ككل ويبدأ بالتوجيه من الإدارة العليا ولكن تشارك جميع المستويات الإدارية بإعداده وغايات التخطيط الاستراتيجي هي:

١- إيجاد خطة عامة طويلة المدى تبين مهام ومسؤوليات الإدارة ككل.

٢- إيجاد مشاركة متعددة المستويات في العملية التخطيطية.

٣- تطوير عمل الإدارة من حيث انسجام خطط المديرية الفرعية مع بعضها.

ب- التخطيط التكتيكي: يركز على تنفيذ الأنشطة المحددة في الخطط الإستراتيجية، وتهتم هذه الخطط بما يجب أن تقوم به كل وحدة تنظيمية من المستوى الأدنى وكيفية القيام به ومن سيكون مسؤولاً عن انجازه، ويكون التخطيط التكتيكي ضرورياً لتحقيق التخطيط الاستراتيجي

^(١) الخطيب احمد ، معاينة سالم عادل ، الإدارة الحديثة ، نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة ، الطبعة الأولى ، جدارا للكتاب العالمي ، عالم الكتب الحديث ، الأردن ٢٠٠٩

والمدى الزمني لهذه الخطط أقصر من مدى التخطيط الاستراتيجي، كما أنها تركز على الأنشطة الضريبية التي يجب إنجازها لتحقيق الاستراتيجيات العامة للإدارة الضريبية.

ث- التخطيط التنفيذي: يستخدم المدير التخطيط التنفيذي لإنجاز مهام ومسؤوليات عمله ويمكن أن تستخدم مرة واحدة أو عدة مرات، فالخطط التي تستخدم مرة واحدة تطبق على الأنشطة التي لا تتكرر (خطة الموازنة) أما أمثلة الخطط المستمرة في الاستخدام لمرات عدة فهي) خطط السياسات والإجراءات).

٢- خطوات إعداد الخطط التنفيذية:

- ١- وضع الأهداف: تحديد الأهداف المستقبلية لمديريات الإدارة.
- ٢- تحليل وتقييم واقع المديرية: بالوقت الحالي والإمكانات المتوفرة لتحقيق الأهداف.
- ٣- تحديد البدائل: تحديد كافة الاحتمالات لسير عمل المديرية مع البدائل المناسبة لكل احتمال وذلك لتحقيق الأهداف المخططة.
- ٤- تقييم البدائل: وضع قائمة بناءً على المزايا والعيوب لكل احتمال من احتمالات سير العمل.
- ٥- اختيار الحل الأمثل: اختيار الاحتمال ذي المزايا الأعلى والعيوب الأقل.
- ٦- تنفيذ الخطة: تحديد من سينفذ وما هي الموارد المتاحة؟ كيف ستتم الخطة وتعليمات إعداد التقارير الدورية للتنفيذ؟
- ٧- مراقبة وتقييم النتائج: التأكد من أن الخطة تسير كما هو متوقع لها وإجراء التعديلات اللازمة لها.

ثانياً: التنظيم^(١)

تتمثل وظيفة التنظيم من خلال قيام الإدارة بإعداد هياكل تنظيمية تتناسب مع أهداف عمل الإدارة وتحدد مهام هذه الهياكل وسلطاتها ويؤخذ بأعداد هذه الهياكل الموارد البشرية والمادية للإدارة، وغاية التنظيم تنفيذ المهام بتأليف الهياكل لتحقيق الأهداف المرسومة بكفاءة وفاعلية. إن العملية التنظيمية ستجعل غاية الإدارة المحددة مسبقاً في عملية التخطيط أمراً ممكناً .

أ- مزايا التنظيم :

- ١- توضيح بنية العمل: يجب على جميع أفراد الإدارة أن يعلموا ماذا يفعلون؟ فالمهام وتكون المسؤوليات المكلف بها كل فرد وشعبة ودائرة ومديرية واضحة إضافة لوضوح السلطات المحددة.
- ٢- تنسيق بيئة العمل: يجب أن تكون الفوضى في أدنى مستوياتها كما يجب العمل على إزالة العقبات ويجب أن تنمو وتتطور الروابط بين وحدات العمل المختلفة، كما أن التوجيهات بخصوص التفاعل بين الموظفين يجب أن تعرف.

(١) أبو بكر عابدين - بدوي، المعايير المهنية ودورها في تنظيم وتنمية القوى العاملة ، منظمة العمل العربية ٢٠٠٦ .

٣- الهيكل الرسمي لاتخاذ القرارات: يجب أن تتطور العلاقات الرسمية بين الرئيس والمرؤوس من خلال الهيكل التنظيمي، فهذا سيتيح انتقال الأوامر بشكل مرتب عبر مستويات اتخاذ القرارات.

ب - مهام وظيفة التنظيم:

- ١- احترام الخطط والأهداف: تملّي الخطط على الإدارة الغاية والأنشطة التي يجب أن تسعى لإنجازها فمن الممكن إنشاء بنية تنظيمية جديدة أو إعطاء مسؤوليات جديدة للبنية الموجودة ويمكن إلغاء بعض البنى القديمة، أيضاً قد تنشأ علاقات جديدة بين مستويات اتخاذ القرار، فسيحدث التنظيم البنى الجديدة للعلاقات ويقيد العلاقات المعمول بها الآن.
- ٢- تحديد الأنشطة الضرورية لإنجاز الأهداف: يجب إعداد قائمة بالمهام الواجب إنجازها ابتداءً بالأعمال المستمرة (التي تتكرر عدة مرات) وانتهاءً بالمهام التي تتجزأ لمرة واحدة.
- ٣- تصنيف الأنشطة: يتمثل بفحص كل نشاط من نشاطات الإدارة ووضع الأنشطة بمجموعات بناءً على الروابط بينها ومن ثم البدء بتصميم الأجزاء الرئيسية من الهيكل التنظيمي.
- ٤- تحديد مسؤوليات السلطات: التمديد لكافة البنى التنظيمية للإدارة هو الأصل في نجاح هياكل التنظيم لتحقيق الأهداف المرجوة من الإدارة.
- ٥- تصميم مستويات العلاقات: هي تحديد العلاقات الرأسية والأفقية في الإدارة ككل، فالهيكل الأفقي يبين من هو المسؤول عن كل مهمة أما الهيكل الرأسي فيقوم بالتالي:
 - أ- يعرف علاقات العمل بين المديريات العامة.
 - ب- يجعل القرار النهائي تحت السيطرة (عدد المرؤوسين لكل مدير يكون واضحاً).

ثالثاً: التوظيف^(١)

إن الكادر البشري في الإدارة الضريبية هو أهم أدوات عملها فكلما اتصف الكادر بالعلم والخبرة والتأهيل كلما أمكن تأدية أعمال الإدارة بجودة عالية ويسهل عليها تحقيق الخطط التي ترسمها لتتمكن من توفير الكوادر تحتاج الإدارة إتباع الأسس العلمية بالوظيفة الثالثة وهي التوظيف فهو الرافد للإدارة بكوادرها وفقاً لاحتياجاتها الفعلية ومن ثم يتابع تأهيل وتدريب هذه الكوادر للحفاظ على السوية المميزة في الأداء أو تطوير الأداء وفقاً للمعطيات الجديدة التي يعززها الواقع العملي بشكل دائم وخاصة بالمرحلة الحالية التي تشهد قفزات في عالم الاتصالات الذي له تأثير مباشر على العملية الضريبية.

وللتوظيف مهام تحدد وفقاً لمتطلبات الإدارة بالكوادر التي تحتاجها وبناءً على خططها المعدة فالتوظيف عملية مكونة من ثمان مهام صممت لتزويد الإدارة بالأشخاص المناسبين في المناصب المناسبة وهذه المهام تتضمن ما يلي:

١- تخطيط الموارد البشرية:

(١) أفرج ، أسامة ، مبادئ عمل تقييم الموارد البشرية (هندسة تقييم الأداء) المعهد العالي للتنمية الإدارية ٢٠٠٧ .

يتمثل بوضع خطة لتأمين الكوادر البشرية اللازمة لتنفيذ الخطط الموضوعة وترتكز على ثلاثة عناصر هي:

- أ- التنبؤ باحتياجات الإدارة من الموظفين وفقاً للخطط الموضوعة.
 - ب- دراسة الكوادر المتوفرة في الإدارة وبيان مدى إمكانية تلبية الاحتياج من حيث العدد والتأهيل.
 - ت- تحديد الكوادر اللازم توظيفها ومؤهلاتها وخبراتها والتي يصعب تأمينها من الإدارة وتحديد الكوادر من الإدارة التي يمكن أن تكمل التوظيف لتهيئة الحاجة من الكوادر البشرية وتوصيف ما يحتاجه هذا الكادر من تدريب ليتمكن من أداء الأعمال التي سيكلف بها.
- ٢- توفير الكوادر البشرية:
- تسعى الإدارة بعد أن حددت حاجتها الخارجية من الكوادر ومواصفات هذه الكوادر من حيث المؤهل والخبرة وغيرها من المواصفات التي تحتاجها إلى تأمينها بطرق عدة منها الإعلان بوسائل إعلامية مختلفة (صحافة- تلفزيون- منشورات خاصة) أو الاتصال المباشر مع شركات خاصة بالتوظيف أو مكاتب عمل أو بالمراكز التعليمية ذات الصلة بحاجة الإدارة مثل كلية الاقتصاد أو المعاهد التجارية أو كليات الإدارة بالجامعات المختلفة.
- ٣- الاختيار:
- وهو عملية تقييم للمتقدمين لشغل الوظائف المعلن عنها ويجري الاختيار لمن تتطابق فيه المواصفات المطلوبة وإذا تجاوزت الأعداد المتقدمة والمحققة للمواصفات الأعداد المطلوبة يمكن المفاضلة بينهم بناءً على مواصفات إضافية لم تكن مدرجة بالقبول وغالباً يجري الاختيار من خلال لجنة مؤهلة متعددة الاختصاص ويتم الاختيار بناءً على اختبارات تحريرية وشفهية، ونوه أن عملية الاختيار هي من أهم مراحل التوظيف وعدم الحيادية والعلمية فيها سيؤدي إلى توظيف كوادر أقل من السوية المطلوبة مما ينعكس سلباً بالمحصلة على الإدارة من حيث عملها وثقة الآخرين بها.
- لذا يجب على الإدارة الضريبية الحرص على تنفيذ عملية الاختيار بأفضل سوية من خلال اختيار اللجان المؤهلة والمشهود لها بالحيادية والنزاهة والكفاءة.
- ٤- التعريف بالإدارة:
- يجب أن تبدأ الإدارة بعد اختيار الموظفين المطلوبين بتعريفهم بالإدارة من خلال اطلاعهم على بنى الإدارة ومهامها وسلطاتها مع تعريف عام بأهمية دورها على مستوى الاقتصاد بشكل عام.
- ٥- التدريب والتطوير:

بعد اطلاع الموظفين الجدد بشكل عام على الإدارة ومهامها يجب تجهيزهم للبدء بممارسة الأعمال التي ستوكل إليهم مما يعني ضرورة إخضاعهم لدورة تدريبية ودورات تطوير لموظفي الإدارة الذين وقع الاختيار عليهم لاستكمال الكادر المطلوب لتنفيذ الخطط الموضوعة وتكليفهم بمسؤوليات جديدة لانجازها.

٦- تقييم الأداء:

ويجري من خلال نظام يتضمن مجموعة من الإجراءات والمراحل تجسد في النهاية تقييماً علمياً للأداء وفقاً للمعايير التي أدرجت بالنظام وهذه العملية لها تأثير كبير على تطوير الأداء وتحسينه فالتقييم المبني على أسس ومعايير علمية صحيحة ومنفذ بطريقة حيادية يمكنه أن يكشف مشكلات الأداء ويوصفها ويساعد الإدارة على وضع آلية عمل جديدة تحلها مما ينعكس إيجابياً على تطور العمل وآلياته وينعكس بالمحصلة على نتائج الإدارة الضريبية كلياً، كما أن للتقييم دوراً بتحديد مستحقي المكافآت من المجتهدين بالأداء، كما أنه يفرز الكوادر المقصرة بعملها التي قد تتطلب اتخاذ إجراءات رادعة لتحديد سلبية أدائها وينفذ التقييم بجميع المستويات الإدارية وبشكل تراكمي.

٧- قرارات التوظيف:

كالقرارات المتعلقة بالمكافآت التشجيعية، النقل، الترقيات، العقوبات، يجب أن تعتمد جميعها على تقييم الأداء فالتقييم هو موجه الإدارة لاتخاذ القرارات التي تحافظ أو تزيد من تطور العمل وتقاس الإدارة عن إصدار قرارات بعد عمليات تقييم الأداء تجعل التقييم غير ذي فائدة وتبدأ المستويات الإدارية المختلفة بإهمال عملية التقييم لعدم اتخاذ ما يلزم في ضوءها مما ينعكس سلباً على أداء الإدارة كلياً، فلا بد للإدارة من إبراز اهتمامها بعملية التقييم من خلال اعتماد نتائج التقييم وإصدار القرارات المنفذة لها.

٨- إنهاء الخدمة:

وهو موضوع يجب على الإدارة الاهتمام به فقد يكون إنهاء الخدمة طبيعياً بمعنى بلوغ الموظف سن التقاعد وهذا يوجب على الإدارة تهيئة البديل قبل وقت كافٍ والاستفادة من خبرات هذا الموظف ووضع الآلية لنقل هذه الخبرة للكوادر الجديدة وأهمها البديل المقترح. وقد يكون إنهاء الخدمة بناءً على استقالة اختيارية وفي هذه الحالة يجب على الإدارة أولاً معرفة سبب الاستقالة، فقد يكون السبب أخطاء إدارية شكلت ضغطاً معيناً على الموظف جعلته يستقيل أو قد يكون دخله أقل مما وجده خارج الإدارة....

وهناك أسباب عديدة ولكن لا بد للإدارة من معرفتها وتقييمها ومعالجتها وفقاً لكل حالة.

رابعاً: التوجيه^(١)

يشار إلى وظيفة التوجيه على أنها التحفيز، أو القيادة، أو الإرشاد، أو العلاقات الإنسانية لهذه الأسباب يعد التوجيه الوظيفة الأكثر أهمية في المستوى الإداري الأدنى لأنه ببساطة مكان تركز معظم العاملين في الإدارة.

ولكي يكون المدير فعالاً وناجحاً عليه أن يكون قيادياً فعالاً وحسن مقدرته على توجيه الناس تبرهن مدى فعاليته، ويجب أن يركز التوجيه للكادر لأداء الأعمال المكلف بها على عدد من القواعد وضحاها الكاتبان بيل وجون نيسنتروم^(٢) كما يلي:

- ١- تركيز اهتمام المدير والموظفين على الأهداف الواجب تحقيقها لذا تكون التوجيهات نابعة من هذه الغاية وليس من مصالح خاصة للمدير.
- ٢- يجب على المدير تجنب الأسلوب الخشن بإعطاء التعليمات لموظفيه فالأسلوب الخشن سيجعل من الموظفين غير جديين بتنفيذ التعليمات.
- ٣- يجب على المدير الانتباه لكلماته ونبوة صوته وأن لا تكون كلماته قابلة للتفسير في عدة معانٍ قد تجعل الموظف مرتبكاً بتنفيذها فلا يعمل أيّ منها أو تكون مبهمة فتصبح تعليماته معيقة و سيبحث الموظف عن مفسر لها فيخسر الوقت والجهد.
- ٤- يجب أن لا يثق المدير بأن موظفيه قد فهموا تعليماته جيداً وعليه أن يفسح مجالاً لهم لطرح الأسئلة ومناقشة الأهداف.
- ٥- على المدير أن يتأكد من حصوله على " التغذية الراجعة" بالطريقة الصحيحة بإعطاء الموظفين الذين يريدون الاعتراض على المهام الفرصة للاعتراض عند التكليف بالمهام، ومعرفة المدير بالاعتراض ومعالجته قبل بدء العمل أفضل من عدم تنفيذ العمل لاعتراض المكلف لأسباب مختلفة قد تكون منها صعوبة تنفيذه أو تأثير تنفيذه سلباً على أعمال أخرى.
- ٦- عدم إعطاء الكثير من الأوامر لأن المعلومات الزائدة عن الحد المطلوب تعد مثبطة للعاملين، فيجب أن تكون التعليمات مختصرة ومباشرة وعدم إعطاء أمرٍ للعاملين حتى يكون العاملون قد أنهوا تنفيذ الأمر السابق.
- ٧- إعطاء التفاصيل المهمة فقط وخاصة للمساعدين القدامى، فإن أكثر ما يضجرهم هو التوسع بتفاصيل معروفة.

^(١) القحطاني - محمد دليم - إدارة الموارد البشرية (نحو منهج استراتيجي متكامل) - كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك فيصل ٢٠٠٥.

^(٢) كاسر المنصور ، الرضا عن العمل - منشورات جامعة الملك عبد العزيز ٢٠٠٨.

- ٨- ضرورة الانتباه للتعليمات المتضاربة فعلى المدير أن يتأكد من عدم إصدار توجيهٍ للعاملين بينما المدراء في الإدارات الأخرى يعطون توجيهات معارضة تماماً لتوجيهاته.
- ٩- يجب أن لا يركز المدير على العامل المجد فقط بإغراقه في العمل لطاعته وفهمه وحسن تنفيذه وإنما يجب أن يمنحه جزءاً ويمنح العامل صعب القيادة حصة أيضاً من العمل.
- ١٠- من أهم صفات المدير عدم التمييز بين العاملين، فعندما يعامل الجميع بذات الأسلوب ويكون التمييز فقط بالمكافآت أو العقوبات وفقاً للأداء المنفذ وجودته.
- ١١- على المدير أن يكون قريباً من موظفيه ويجب أن يشعروا بهذا القرب لأنه يزيد من الثقة بينهم ويسهل تواصلهم وتنفيذهم للعمل وفقاً لما هو مخطط.

خامساً: الرقابة^١

للحفاظ على كفاءة وظائف الإدارة الضريبية التي أدرجت سابقاً من تخطيط وتنظيم وتوظيف وتوجيه يجب أن تقوم الإدارة بالرقابة فهي المعنية بتقييم الأداء تجاه الأهداف الموضوعية وتحديد الانحرافات ودراسة السبل اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات.

تنشئ الإدارة ومن خلال وظيفة الرقابة معايير الأداء التي سوف تستخدم لقياس التقدم نحو الأهداف ومدى انسجام الموظفين مع الإدارة بكافة مستوياتها.

وللعملية الرقابية عدداً من الخطوات يؤمن الالتزام بها تحقيق الغاية من تنفيذها حيث ترتبط وظيفة الرقابة بشكل رئيسي بالتخطيط الذي يحدد الأهداف التي تسعى الإدارة لتحقيقها ومهمة الرقابة تحديد مدى نجاح الإدارة بتحقيق ما خطته وفقاً لأهدافها القريبة والبعيدة.

ويمكن أن تحصر العملية الرقابية بأربع خطوات أساسية تطبق على أي موظف أو بند أو عملية يراد التحكم بها ومراقبتها وهذه الخطوات الأساسية الأربع هي:

١- إعداد معايير الأداء:

المعيار هو أداة قياس كمية أو نوعية صممت لمساعدة مراقب أداء الأشخاص والعمليات الإدارية، وتستخدم المعايير لتحديد التقدم أو التأخر في تحقيق الأهداف وتختلف طبيعة المعيار المستخدم وفقاً للأمر المراد متابعته بشكل عام تصنف المعايير في مجموعتين:

أ- **المعايير الإدارية:** تتضمن عدداً من المعايير الإدارية من أهمها تقييم الأداء الذي يؤثر على دقة التنفيذ، وإذا اعتمد معيار تقييم الأداء على عدد من المعطيات المرتبطة مباشرة بطبيعة العمل الضريبي والوعاء الضريبي والبيئة الضريبية فسيحقق تقييماً للأداء الحقيقي

^١ بدوي - ابوبكر عابدين - المعايير المهنية ودورها في تنظيم وتنمية القوى العاملة - منظمة العمل العربية - القاهرة ٢٠٠٦.

ويساعد الإدارة على اتخاذ القرارات، أما إذا ارتكز على معطيات غير موضوعية ولا تناسب واقع العمل الضريبي بكل أبعاده سنحصل على تقييم أداء غير معبر أو صحيح وبالتالي تكون قرارات الإدارة غير صحيحة وبعيدة عن عمل الإدارة الضريبية بكافة مستوياتها مما ينعكس ذلك سلباً على الحصيلة الضريبية.

وإضافة إلى معيار تقييم الأداء يوجد معيار إداري مهم أيضاً هو معيار إعداد التقارير الدورية عن واقع العمل وتقدمه والأسباب السلبية والايجابية المؤثرة بنتائج العمل وكلما اعتمد معيار إعداد التقارير على أسس أكثر دقة بتصوير واقع العمل بسلبية وإيجابيته كلما كان أكثر فائدة للمستويات العليا في الإدارة الضريبية لاتخاذ القرارات المناسبة.

بالتالي فإن ابتعاد معيار إعداد التقارير عن واقع العمل بصعوباته وإشكالاته سيؤثر سلباً على العملية الإدارية كلياً.

ويوجد أيضاً معايير لتقييم الدورة المستندية ومدى إيجابيتها في تحقيق أهداف الإدارة الضريبية من حيث الزمن والشفافية والتدقيق وأهداف أخرى قد تحتاجها فتصمم المعيار وفقاً.

بالنتيجة المعايير الإدارية هي وسيلة للإدارة لاستكشاف واقع العمل الإداري بكل أبعاده السلبية والايجابية لتتمكن من تصحيح ما تراه ضرورياً لمواجهة العملية الإدارية وفقاً للأهداف التي تضعها.

لذا يوجد عدد من المعايير قد يكون مشتركاً بين الإدارات مثل تقييم الأداء، وقد يكون للإدارة معايير خاصة ترتبط بطبيعة عملها تصممها لتغطية جزء من العمل لم تستطع المعايير الأخرى تغطيته.

ب-المعايير التقنية: تحدد هذه المعايير ماهية وكيفية العمل وهي تطبق في الإدارة الضريبية على عمليات المراجعة الضريبية بشكل خاص ومعايير المراجعة الدولية أو الأمريكية أو المعايير الخاصة التي قد تضعها الدول تعد معايير تقنية تراجع من خلالها قيود المكلف وتحدد هذه المعايير مدى صحة هذه القيود وتمثيلها لواقع المنشأة التي تعبر عنها، فكلما كان كادر الإدارة الضريبية مؤهلاً ومتفهماً للمعايير بشكلها الصحيح استطاع القيام بعملية مراجعة ضريبية صحيحة ودقيقة مما يحيد من عمليات التهرب الضريبي.

٢- متابعة الأداء الفعلي:

أشرنا إلى المعايير التي تضعها الإدارات بشكل عام والإدارة الضريبية بشكل خاص ومهمة هذه المعايير هي متابعة الأداء الفعلي الذي تنفذه المستويات الإدارية المختلفة وفقاً للخطط الموضوعية حيث توضح المعايير الإدارية واقع الأداء الإداري والمعايير التقنية واقع تنفيذ

الأعمال العملية كالمراجعة الضريبية كما أشرنا سابقاً أو التفتيش عن المطارح الضريبية وتكليفها....

٣- قياس الأداء:

يقيس المدراء في هذه الخطوة الأداء ويحددون إن كان يتناسب مع المعايير المحددة، فإذا كانت نتائج القياس مقبولة- خلال الحدود المقترحة- فلا حاجة لاتخاذ أي إجراء من الإدارة، أما إذا كانت النتائج بعيدة عما هو متوقع أو غير مقبولة فيجب اتخاذ الإجراء اللازم وهو الخطوة الرابعة.

٤- تصحيح الانحرافات عن المعايير:

هو الغاية الرئيسية في عملية الرقابة، والانحراف غير المتوقع أو غير المحسوب أو خارج إطار ما هو مسموح به يقتضي ضرورة تدخل الإدارة لتصحيح عملية الأداء وذلك لتتمكن في النهاية من تحقيق الأهداف والاستراتيجيات التي رسمتها أما تقاعسها عن التدخل سيجعل أداء العمل بعيداً عن أهدافه وبالتالي ستتأثر الإدارة كلياً بالمحصلة وسيتجلى ذلك بعجزها عن تنفيذ خططها المرسومة مسبقاً الأمر الذي سيعرضها للمساءلة أمام السلطة التنفيذية. إن عدم تنفيذ الإدارة لخططها سيؤثر على العملية المالية للحكومة مما يضعف موازنتها ويحد من نشاطها.

المبحث الثالث

الأنظمة الضريبية (خصائصها وأهدافها)

يتألف النظام الضريبي من ثلاثة مكونات رئيسية ^(١) هي:

١- التشريع الضريبي

٢- السياسة الضريبية

٣- الإدارة الضريبية

ويتم تصنيف الأنظمة الضريبية وفقاً لعنصرين ^(٢):

١- العنصر الكمي ويتمثل بالحجم النسبي للاقتطاع الضريبي أو ما يسمى بالضغط أو العبء الضريبي.

٢- العنصر النوعي ويتمثل بشكل الضريبة الأكثر اعتماداً.

من هذا التصنيف يكون النظام الضريبي مرتبطاً ارتباطاً وثيقاً بالبنى الاقتصادية والاجتماعية السائدة في البلد، وبالتالي نلاحظ تمايزاً بين الأنظمة الضريبية السائدة .

أولاً : تصنيف الأنظمة الضريبية :

١- الأنظمة الضريبية وفقاً للحجم النسبي للاقتطاع الضريبي:

هناك مؤشران يُعتمدان عادة في قياس الاقتطاع الضريبي:

المؤشر الأول: نسبة الإيرادات الضريبية إلى الناتج المحلي.

المؤشر الثاني: نسبة الإيرادات الضريبية إلى الإيرادات العامة للدولة

يمكن وفق هذين المؤشرين ملاحظة الفارق بين الأنظمة الضريبية، وتكون مؤشرات أنظمة الدول المتقدمة مرتفعة حيث تشكل الإيرادات الضريبية القسم الأعظم من الإيرادات العامة ونسبة مرتفعة من الناتج المحلي، بينما تكون مؤشرات الدول النامية ضعيفة وتشكل إيراداتها الضريبية نسبة ضعيفة من الناتج المحلي ومن كتلة الإيرادات.

٢- الأنظمة الضريبية حسب نوع الضريبة المسيطر:

يمكن بهذا الخصوص تصنيف الأنظمة الضريبية السائدة في العالم بالاستناد إلى أربعة أسس:

أ- تصنيف الأنظمة الضريبية على أساس سيطرة الضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة:

- تسيطر الضرائب المباشرة على الأنظمة السائدة في البلدان الصناعية المتقدمة حيث تشكل

كمتوسط عام ^(٣) نحو ٦٩٪ من مجموع الضرائب، أما في الدول النامية فتشكل نسبة لا

تتجاوز ٢٩٪.

^(١): الضابط مدين - الإصلاح الضريبي في سورية واقع وآفاق - جامعة تشرين ٢٠٠٩.

^(٢): عيسى نجيب - النظام الضريبي في لبنان وأبعاده الاقتصادية والاجتماعية - الجامعة اللبنانية ١٩٩٨.

^(٣): BANQUE Mondiale: Rapport sur le développement dans le monde 1998.

- يلاحظ أن الضرائب غير المباشرة تسود بنسب كبيرة في البلدان النامية حيث تتجاوز ثلثي الإيرادات الضريبية^(١).

ب- تصنيف الأنظمة الضريبية على أساس اعتماد الضرائب العامة الشاملة أو الضرائب النوعية الخاصة:

تعتمد البلدان المتقدمة على ضرائب شاملة تأخذ بكافة مصادر الدخل كوعاء للضريبة كما تعتمد على ضرائب عامة مدمجة للإنفاق على السلع والخدمات (ضرائب على المبيعات أو القيمة المضافة)، أما في البلدان النامية فما زالت تعتمد على نظام الضرائب النوعية التي تأخذ بكل مصدر من مصادر الدخل على حده.

ت- تصنيف الأنظمة الضريبية على أساس اعتماد الضرائب الداخلية الشاملة أو الضرائب على التجارة الخارجية:

تعتمد الأنظمة الضريبية في البلدان النامية كثيراً على الضرائب على التجارة الخارجية (رسوم جمركية) حيث تشكل أكثر من خمس الإيرادات الضريبية في البلدان ذات الدخل المتوسط ونحو ٣٨٪ من الإيرادات الضريبية في البلدان ذات الدخل المنخفض في حين لا تتجاوز ٢٪ في البلدان الصناعية.

ث- تصنيف الأنظمة الضريبية على أساس درجة تصاعدية الضريبة:

تصنف الأنظمة أحياناً على أساس درجة تصاعدية الضريبة حيث يلاحظ في البلدان المتقدمة أن الضريبة على الدخل هي أكثر تصاعدية من البلدان النامية التي لا تتجاوز الضريبة على الفئة الأعلى من الدخل ٧٠٪ في حين أنها لا تتجاوز في معظم البلدان المتقدمة نسبة ٩٠٪^(٢).

ثانياً: أركان النظام الضريبي^(٣):

١- الهدف: يختلف الهدف حسب الأنظمة الاقتصادية :

أ: هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية المتقدمة: هو الحصول على موارد تكفي لتمويل الإنفاق العام دون أن يؤدي ذلك إلى الحد من روح المخاطرة والابتكار أو القضاء على الحوافز الشخصية للإنتاج، وأصبحت الدول تستعين بالضريبة كأداة لتحقيق أهداف اجتماعية واقتصادية إلى جانب كونها أداة مالية تقليدية لتعمل على الحد من التفاوت في توزيع الدخل والثروات.

(١): BANQUE Mondiale : مرجع سابق

(٢): BANQUE Mondial: Rapport sur le développement dans le monde 1996.

(٣) البطريق احمد يونس - سعيد عبد العزيز عثمان - الأنظمة الضريبية - مدخل مقارن - دار الجامعة الجديدة - الإسكندرية ٢٠٠٢ .

- ب: هدف النظام الضريبي في الدول الرأسمالية النامية: هو تنمية إمكانيات الادخار والاستثمار وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد والحد من موجات التضخم.
- ج: هدف النظام الضريبي في الدول الاشتراكية، هو التوجيه الاقتصادي والرقابة على الإنتاج ومقياساً لكفايته.

٢- الوسيلة:

أ: العنصر الفني، رغم حرية المشرع من الناحية الدستورية في إصدار قوانين الضرائب فإن اختياره بين هذه الوسائل الفنية المنظمة لاستقطاع الضريبة يتوقف على ظروف البيئة أو المجتمع^(١)، وهنا تختار الدول المتقدمة من الوسائل الفنية ما يسمح لها بتحقيق أقصى حصيلة ضريبية ممكنة تتصف بالثبات من جهة والمرونة من جهة أخرى، أما في الدول النامية فتستعين بالوسائل الفنية التي تمكن من التمييز بين أنواع الإنتاج المختلفة أو بين السلع الضرورية والسلع الكمالية أو بين الدخل المنخفضة والدخل المرتفعة.

ب: العنصر التنظيمي: تبرز أهمية هذا العنصر عند اقتراح فرض ضريبة أو عند اختيار عناصر وعائها، إذ يتطلب التنسيق بين الضرائب المختلفة ضرورة مراعاة الوجود السابق لبعض هذه الضرائب ومن أهم هذه الاعتبارات:

- تجنب تراكم الضرائب الذي ينطوي على احتمال سريان عدة ضرائب على نفس العناصر.
 - مراعاة الإبقاء على عدالة النظام الضريبي في مجموعه.
 - مراعاة الارتباط بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظام الضريبي.
- جملة القول يمثل النظام الضريبي جمعاً من عناصر إيديولوجية وفنية تتمثل الأولى في غاية النظام أو هدفه، وتتمثل الثانية في الصور الفنية للاستقطاع الضريبي.

ثالثاً : الأنظمة الضريبية في مجال التطبيق:

إن نجاح النظام الضريبي رهن بإمكانية تطبيقه ويتوقف نجاح الدولة في اختيار نظامها الضريبي على معرفة كاملة بأوضاع المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها مع تفهم عمق الأسس العلمية والأساليب الفنية لتصميم الأنظمة الضريبية، لذا يقتضي أن يكون المكلف على علم تام بكيفية احتساب الدين وأدائه وعلى القانون أن ينص صراحة على إجراءات عملية وفعالة لمكافحة الغش والتهرب، وامتيازات قانونية تكفل من الدولة في استيفاء دين الضريبة، وعلى السلطة التشريعية ألا تدخر جهداً في تحسين أوضاع العاملين فيها حتى لا ينعكس سوء أوضاعهم على معاملتهم للمكلفين، كما أن للسلطة القضائية دوراً بارزاً في سرعة البت في المنازعات الضريبية وكذلك مراعاة حالة المكلف الاجتماعية والثقافية، فمن الخطأ أن تطلب تعبئة استمارات وإقرارات إذا كانوا في غالبيتهم من المكلفين الأميين.

(١) البطريق احمد يونس - عثمان عبد العزيز سعيد - الأنظمة الضريبية مدخل مقارن - دار الجامعة الجديدة الاسكندرية - مصر

أما مستوى كفاءة الإدارة الضريبية فهو غالباً الفاصل في إمكانية تطبيق الضريبة، ويجب أن يراعى عند تصميم النظام الضريبي اختيار تلك الأنواع من الضرائب التي يمكن للجهاز الضريبي المتاح إدارتها بكفاءة، وعلى المكلف أن يحتفظ بالدفاتر والسجلات وأن يقدم البيانات الضريبية في مواعيدها.

أ - الخصائص الرئيسية للأنظمة الضريبية في البلدان المتقدمة:

١- يعكس ارتفاع الحصيلية الضريبية في البلدان المتقدمة ارتفاع الدخل فيها من جهة ومدى تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية من جهة ثانية وخصوصاً الدور الفائق الأهمية الذي تلعبه السلطات العامة في السهر على رفاه مواطنيها كما يعكس هذا الارتفاع كفاءة الإدارة الضريبية وقدرتها الفنية المحاسبية والرقابية على تأمين مردود ضريبي عالٍ وخفض هامش الغش والتهرب من الضريبة.

٢- تحقيق مبدأ العدالة الحقيقية بالعبء الضريبي من خلال أنظمتها الضريبية التي تستخدمها للحد من التفاوت في توزيع الدخل القومي على مختلف فئات المواطنين، وذلك بالاعتماد على الضرائب المباشرة وترتيب ضرائب تصاعدية على الدخل المجمل للمكلف.

٣- يعكس اعتماد البلدان الصناعية للضريبة العامة المدمجة على الدخل وعلى الإنفاق والابتعاد قدر الإمكان عن فرض الضرائب الخاصة والنوعية، كفاءة الإدارة الضريبية في هذه البلدان وتطور أجهزة المراقبة والتأكد و التدقيق لديها كما تعكس في الوقت نفسه تطور التجهيزات التقنية والآلية والنظم المحاسبية التي يستعين بها كل من الإدارة والمكلف.

ب - الخصائص الرئيسية للأنظمة الضريبية في البلدان النامية^(١):

١- يعكس انخفاض نسبة الاقتطاع الضريبي في البلدان النامية انخفاض مستوى المعيشة في هذه البلدان من جهة ويعكس اعتمادها الكبير نسبياً على الإيرادات غير الضريبية من جهة ثانية كالقروض الخارجية لتغطية النفقات العامة مع ما يحمله هذا من ضغوط تضخمية مستمرة. كما أنه يعكس ضعف الإدارة الضريبية وعدم كفاءتها في محاربة الغش والتهرب من دفع الضرائب بالإضافة إلى ضيق قاعدة المكلفين.

٢- يعكس ارتفاع نسبة الضرائب غير المباشرة في مجموع الإيرادات الضريبية والانخفاض الملحوظ لنسبة الضرائب المباشرة، لاسيما ضريبة الدخل والاعتماد بشكل عام على الضرائب الخاصة والنوعية، جانب عدم العدالة في الأنظمة الضريبية المعتمدة في هذه البلدان والدور الهامشي لهذه الأنظمة في الحد من التفاوت الكبير في توزيع الدخل القومي على الفئات الاجتماعية المختلفة، ذلك أن الضرائب غير المباشرة تطل جميع المواطنين بصرف النظر عن مستويات دخولهم وبذلك فهي تلقي بعبئها بشكل خاص على ذوي الدخل المحدود والفقراء.

(١) دراز حامد عبد المجيد - الأنظمة الضريبية - الدار الجامعية - الاسكندرية ٢٠٠٢ - ٢٠٠٣

٣- يجعل ضعف الإدارة الضريبية بسبب محدودية مواردها البشرية والمادية وعدم كفاءتها من جهة، وسعي الطبقات الغنية بالتعاون مع السلطات الحاكمة لمصالحها الخاصة الآنية من جهة ثانية، بالإضافة لعدم توفر المعارف المحاسبية عند المكلفين، البلدان تستسهل فرض الضرائب الخاصة والنوعية غير المباشرة.

٤- يعود الاعتماد الكبير للبلدان النامية على الرسوم الجمركية ، بالإضافة إلى الأسباب التي سبق ذكرها إلى عناصر اقتصادية بنيوية إلى أن كثيراً من هذه البلدان يعتمد على تصدير عدد محدود من المواد الأولية كمصدر أساسي للدخل وأن قسماً لا يستهان به من النشاط الاقتصادي المحلي يدخل في إطار ما يسمى بقطاع الإنتاج غير المنظم أي أنه يبقى بمنأى عن مراقبة الدولة، أضف إلى ذلك أن الرسوم الجمركية هي الأداة المفضلة عند البلدان المتقدمة لحماية إنتاجها الوطني بشكل عام وإنتاجها الصناعي بشكل خاص.

خاتمة:

يسعى المشرع الضريبي لإقرار تشريعات ضريبية تتصف بالوفرة والعدالة والمرونة إضافة لأهدافها الاقتصادية وفقاً لسياسات وخطط الدولة المستقبلية مما يرتب عبئاً كبيراً على الإدارة الضريبية لتحقيق أهداف المشروع من خلال تنفيذ التشريع الضريبي بالشكل المناسب وتحديد ثغراته ورفع اقتراح معالجتها للجهات الإدارية المعنية في الدولة، ولتتمكن الإدارة الضريبية من أداء دورها يتطلب ذلك منها إعداد الخطط بأنواعها الزمنية المختلفة وتهيئة بنية تنظيمية تتناسب مع أهدافها وتأمين كوادر بشرية تتصف بالعلم والخبرة والتأهيل ووضع الآلية المناسبة للرقابة والتوجيه بما يؤمن تنفيذ الخطط الموضوعة. وتختلف الإدارة الضريبية في الدول المتقدمة عن الدول النامية بطرائق عملها وبالتشريع الضريبي الذي تنفذه إضافة لاختلاف الوعي الضريبي للمكلف والذي ساعدت شفافية الإدارات الضريبية بالدول المتقدمة من رفعه بعكس الإدارات الضريبية في الدول النامية التي وسعت فجوة الثقة بينها وبين المكلف من خلال طرائقها المختلفة وبيئة الفساد الإداري الذي تعاني منه إضافة لتخلف تشريعها الضريبي.

الفصل الثاني

الإدارة الضريبية في سورية

مقدمة:

أصدرت الدولة خلال العقد الأول من القرن الواحد والعشرين عدداً كبيراً من التشريعات التي عدّلت الواقع الاقتصادي في سوريا وكان لهذه التشريعات أثر كبير على بدء مرحلة جديدة من العمل الضريبي وذلك لتعدد القوانين والمراسيم التي تناولت هذا القطاع نظراً لأهميته الكبيرة بالنسبة لكل مفردات الاقتصاد (الاستثمار - الادخار - الإنفاق) ولدوره في تنفيذ سياسات الحكومة وتوجيه الاستثمارات الخاصة بما يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمشروعات التي تحدث وفقاً لما تم إقراره في الخطة الخمسية العاشرة.

من أجل تنفيذ هذه التشريعات وفقاً للأهداف التي وضعت من أجلها كان لابد من وجود إدارة ضريبية موحدة تقود الدوائر الضريبية المتعددة في وزارة المالية وتعمل على تغيير نمط العمل القائم على أساس التقسيم النوعي للضرائب إلى نمط التقسيم الوظيفي المتبع في الإدارة الحديثة توفيراً للوقت والجهد ليعطي هذه الإدارة استقلالية ومرونة في العمل لتتولى تنفيذ هذه التشريعات الجديدة مما دفع المشرع السوري إلى إصدار القانون /٤١/ تاريخ ٢٠٠٧/١٢/٣١ المتضمن إحداث هيئة عامة للضرائب والرسوم تتمتع بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري ترتبط بوزير المالية ويكون مقرها الرئيسي دمشق، وتحدث لها مديريات وأقساماً ودوائر في المحافظات والمناطق والتجمعات السكنية بقرار من الوزير بناءً على اقتراح المدير العام للهيئة.

المبحث الأول

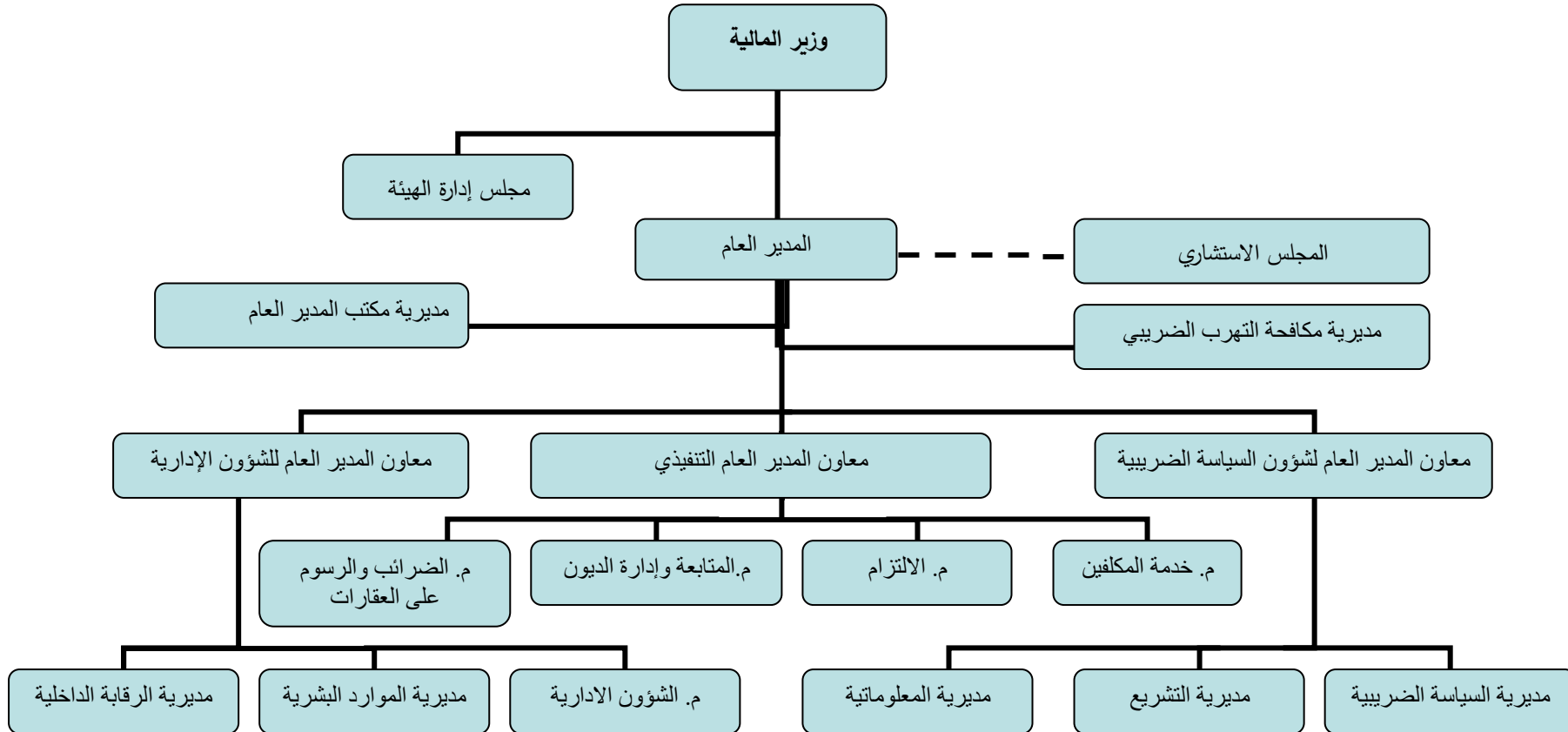
الهيئة العامة للضرائب والرسوم

أولاً : مهام الهيئة العامة للضرائب والرسوم^(١)

- اقتراح السياسة الضريبية في ضوء السياسة المالية والاقتصادية للدولة.
- وضع الخطط اللازمة لتنفيذ السياسة الضريبية
- اقتراح التشريعات الضريبية بما يخدم المساهمة الفعالة في تنفيذ خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية.
- وضع الآلية اللازمة لتنفيذ التشريعات الضريبية بما يحقق أهدافها.
- إعداد التعليمات والقرارات التنفيذية الخاصة بالتشريعات الضريبية.
- إعداد تقديرات الإيرادات السنوية من الضرائب والرسوم للموازنة العامة للدولة.
- إعداد الخطط اللازمة لمعالجة التهرب الضريبي
- وضع الآلية اللازمة لتنفيذ خطط المعالجة للتهرب الضريبي
- إبرام المعاهدات والاتفاقيات المتعلقة بالضرائب والرسوم وحضور المؤتمرات الدولية والعربية والمحلية المتعلقة بالشؤون الضريبية.
- التنسيق مع الجهات الرقابية بما يكفل حسن تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم.
- التنسيق مع مديرية الجمارك العامة بما في ذلك تبادل المعلومات على كافة المستويات وبما يكفل حسن تنفيذ التشريعات الضريبية.
- ممارسة أي مهام تعهد إليها من وزير المالية.
- يتضح من المهام الموكلة للهيئة أهمية دورها وما يعول عليها في المرحلة القادمة من تمويلها للنسبة الأكبر في موازنة الدولة وبالتالي تتطلب هذه المهام توفر البنى التنظيمية التي توفر تنفيذ الإجراءات الضريبية بالسهولة والسرعة والكفاءة اللازمة لتحقيق أفضل النتائج منها.
- ونورد فيما يلي مخططاً يبين البنية التنظيمية للهيئة العامة للضرائب والرسوم:

(١) القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧

البنية التنظيمية للهيئة العامة للضرائب والرسوم^(١)



(١) : قرار وزير المالية رقم /١٠/ق.و تاريخ ٢٣/٩/٢٠٠٨

ثانياً : إدارة الهيئة:

يتولى إدارة الهيئة مجلس إدارة- المدير العام

١ - مجلس الإدارة:

أولاً- مهام المجلس:

- ١ - رسم سياسات العمل في الهيئة لتحقيق أهدافها.
 - ٢ - إقرار خطط العمل ومتابعة حسن تنفيذها
 - ٣ - إقرار التقرير السنوي لنشاط الهيئة
 - ٤ - الموافقة على مشروع الموازنة السنوية للهيئة
 - ٥ - الموافقة على مشاريع القوانين الخاصة بالضرائب والرسوم ورفعها إلى الجهات المختصة
 - ٦ - دراسة كافة الموضوعات التي يعرضها رئيس مجلس الإدارة والتي تتعلق بعمل الهيئة.
- ثانياً- يتألف مجلس إدارة الهيئة من:

- | | |
|---------------|--------------------------------------|
| رئيساً | - وزير المالية |
| نائباً للرئيس | - المدير العام للهيئة |
| عضواً | - مندوب عن وزارة المالية بمرتبة مدير |
| عضواً | - مدير الجمارك العام |
| ثلاثة أعضاء | - خبراء واختصاصيين |
- يسمى أعضاء مجلس الإدارة بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناءً على اقتراح الوزير ويمكن إضافة أعضاء آخرين بقرار من رئيس مجلس الوزراء.
- تحدد مكافآت وتعويضات أعضاء المجلس بقرار من رئيس مجلس الوزراء.
- يجتمع المجلس بدعوة من رئيسه مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل وكلما دعت الحاجة ويكون الاجتماع قانونياً بحضور ثلثي الأعضاء على أن يكون من بينهم رئيس مجلس الإدارة أو نائبه وتتخذ القرارات بالأغلبية المطلقة وعند التساوي يرجح جانب الرئيس.

٢ - المدير العام:

- يعين المدير العام للهيئة بمرسوم يحدد فيه أجره وتعويضاته.
- للمدير العام معاون أو أكثر يسمون بقرار من وزير المالية بناءً على اقتراح المدير العام.

مهام المدير العام:

يتولى إدارة الهيئة وتصريف شؤونها وتنفيذ قرارات مجلس الإدارة وله على وجه الخصوص:

١- تنفيذ تشريعات الضرائب والرسوم وأعمال تحصيل الضرائب والرسوم والإيرادات الأخرى المتعلقة بعمل الهيئة.

٢- اقتراح مشاريع القوانين والتشريعات الخاصة بالضرائب والرسوم والإيرادات الأخرى المتعلقة بعمل الهيئة.

٣- إعداد التعليمات التنفيذية والبلاغات المتعلقة بالتشريعات الضريبية كافة.

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

٥- تشكيل اللجان المنصوص عليها في تشريعات الضرائب والرسوم.

٦- تفويض بعض صلاحياته لمن يراه مناسباً من معاونين والمديرين الفرعيين ورؤساء الأقسام والدوائر في الهيئة ومديرياتها في المحافظات.

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

٨- اقتراح أسس منح المكافآت التشجيعية والحوافز للعاملين في الهيئة وعرضها على مجلس الإدارة على أن تصدر بقرار من الوزير المختص.

٩- تمثيل الهيئة في صلاتها مع الغير وأمام القضاء.

١٠- عرض المواضيع التي يراها مناسبة على مجلس الإدارة.

١١- عقد النفقة وتصفياتها.

- خلافاً لكل نص نافذ يجوز للمدير العام التعاقد مع خبراء على أن تحدد شروط التعاقد وأجورهم وتعويضاتهم بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح الوزير أما التعاقد مع الخبراء من غير السوريين ومن في حكمهم فيكون بقرار من رئيس مجلس الوزراء.

٣- المجلس الاستشاري:^(١)

يختص بتقديم المشورة والرأي في المسائل المتعلقة بالضرائب والرسوم المحالة إليه، ويشكل بقرار من الوزير على النحو التالي:

- المدير العام للهيئة
- معاونو المدير العام
- المديرون في الإدارة المركزية
- ممثل عن غرف التجارة أو الصناعة أو السياحة حسب الحال
- أعضاء
- أعضاء
- أعضاء
- ممثل عن غرف التجارة أو الصناعة أو السياحة حسب الحال
- يمكن للمدير العام دعوة من يراه مناسباً لحضور جلسات المجلس
- ينعقد المجلس الاستشاري مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر وله أن يجتمع عند الضرورة بدعوة من رئيسه
- وينوب عنه أحد معاونيه في حال غيابه على وجه قانوني في ترأس جلسات المجلس الاستشاري.
- معاونو المدير العام:

(١) القانون / ٤١ / لعام ٢٠٠٧

تضمن القانون والنظام الداخلي إمكانية تكليف معاون أو أكثر لمدير الهيئة بقرار من وزير المالية ولم يتضمن النظام الداخلي مواصفات معاونين وخبراتهم ومؤهلاتهم وغيرها من المواصفات التي إن توفرت تحقق غاية الوظيفة المحدثة.

حدد في البنية التنظيمية ثلاثة معاونين لمدير الهيئة:

١- معاون لشؤون السياسة الضريبية ويرتبط به ثلاث مديريات هي:

- مديرية السياسة الضريبية

- مديرية التشريع

- مديرية المعلوماتية

٢- معاون تنفيذي يرتبط به أربع مديريات هي:

- مديرية خدمات المكلفين

- مديرية الالتزام

- مديرية المتابعة وإدارة الديون

- مديرية الضرائب والرسوم على العقارات

٣- معاون للشؤون الإدارية: يرتبط به ثلاث مديريات هي:

- مديرية الشؤون الإدارية

- مديرية الموارد البشرية

- مديرية الرقابة الداخلية

ثالثاً : مديريات الهيئة :

١- مديرية السياسة الضريبية:

تضمن النظام الداخلي مهام المديرية وشملت إعداد الدراسات الضريبية والإحصاءات المتعلقة بالضرائب ووضع الخطط ومتابعة تنفيذها وتوثيق الإجراءات المتخذة وإعداد الموازنة وتحديد تقديرات الضرائب وتقديم دراسات تحليلية للاقتصاد ولقطاعاتها المختلفة.

يتضح من عرض مهام المديرية أنها واسعة جداً وتمثل فعلياً عمل الهيئة وليس المديرية كما يلاحظ خلال استعراض المهام التي بلغ عددها /٢٣/ مهمة تكرر بعضها تحت تسميات مختلفة مثل (تحليل الإحصاءات المالية المتعلقة بالضرائب /فقرة ١/ تأمين الإحصاءات الضريبية /فقرة ٢١/ إعداد وتنظيم الإحصاءات المتعلقة بالضرائب والرسوم /فقرة ٢٢/).

لم يتضمن النظام توصيفاً لمدير المديرية من حيث المؤهل والخبرة وقد حدد اختصاص مدراء المديريات بالمرسوم (١٨٨) لعام ٢٠٠٨ الذي حدد الملاك العددي للهيئة وهو (شهادة جامعية في الاقتصاد - الحقوق - الرياضيات - المعلوماتية) ويرى الباحث أن هذا التحديد لا يحقق إنجاز العمل بالصيغة الواجبة بسبب أن المهام الموكلة للدائرة ذات بعد تجاري قانوني أكثر من الاختصاصات الأخرى التي لن تقيّد

بشيء في حال توليها الإدارة وبالتالي كان يجب أن تحدد الشهادة حصراً لهذه المديرية مع خبرة بمجال عملها.

وأحدثت في المديرية الدوائر والشعب التالية:

- ١- دائرة الدراسات الاقتصادية والضريبية: مهامها تحليل الإحصاءات المالية المتعلقة بالضرائب ووضع الخطط لتنفيذ السياسة الضريبية ودراسة المنعكسات الضريبية وتقدير التوقعات الضريبية ودراسة التشريعات الضريبية وإعداد دراسات وتحليلات للاقتصاد ومتابعة التشريعات الضريبية والندوات والدورات وتنظيم مكتبة للهيئة.
- وتتألف هذه الدائرة من: شعب الدراسات وشعبة المتابعة.
- ٢- دائرة الجودة: تتولى وضع سياسات الجودة وتوفير كافة الإمكانيات لتحقيقها ووضع معايير وإبراءات وأسس لنظام الجودة ومتابعة ومطابقة معايير الهيئة مع المعايير الموضوعية.
- تتألف الدائرة من: شعبة المعايير وشعبة التوثيق والمطابقة.
- ٣- دائرة التخطيط والإحصاء: تتولى إعداد الخطط والموازنة والإحصاءات والتقديرات السنوية للإيرادات وتطبيق تعليمات هيئة تخطيط الدولة.
- تتألف الدائرة من: شعبة التخطيط والمتابعة وشعبة الإحصاء.
- ٤- مكتب الشؤون الإدارية: يتولى مهام الشؤون الإدارية للمديرية.

٢- مديرية التشريع:

تقوم بتقديم الاستشارات والتفسير للقوانين الضريبية ومعالجة الاستفسارات وإعداد مشاريع الصكوك التشريعية وتنظيم لجان البت بالاعتراضات والمشاركة بالمباحثات الدولية بخصوص موضوعات الضرائب ومتابعة عمل المنظمات الدولية المختصة بالضرائب.

تتألف المديرية من:

- ١- دائرة التشريع: تختص بموضوعات التغيرات والاجتهاد ومشاريع الصكوك القانونية ولم يلحق بها أي شعبة
- ٢- دائرة الاتفاقات والعلاقات الدولية: تتولى موضوعات الضرائب من خلال الاتفاقات مع الدول الأخرى والمنظمات التي تعمل بموضوع الضرائب.
- ٣- مكتب الاعتراضات: ومهمته تنظيم وإدارة لجان البت بالاعتراضات ووضع آلية لمعالجتها.
- ٤- مكتب الشؤون الإدارية: يتولى الأمور الإدارية للمديرية.

٣- مديرية المعلوماتية:

تتمثل مهام المديرية بالاستفادة من علوم الحاسوب وتطوير البرامج التطبيقية المستخدمة وربط مديريات الهيئة بشبكة حاسوبية ووضع قاعدة معطيات وكافة الموضوعات المتعلقة بالحواسب وبرامجها.

تتألف المديرية من الدوائر التالية:

- ١: دائرة التحليل والبرمجة: تقوم بمتابعة علوم الحاسوب وتطوير البرامج المستخدمة.
- ٢: دائرة الأنظمة المعيارية والشبكات: تعمل على ربط مديريات الهيئة ومتابعة الحواسيب.
- ٣: دائرة الصيانة: تقوم بمتابعة جاهزية الحواسيب وتأمين الصيانة الدائمة لها وتأمينها.
- ٤: مكتب الشؤون الإدارية: يعنى بالأمور الإدارية للمديرية.

٤- مديرية خدمات المكلفين:

تتولى المديرية مساعدة المكلفين بتسهيل أعمالهم ومتابعة استفساراتهم والشكاوى ومتابعة غير المسجلين من المكلفين ووضع البيانات الإحصائية المتعلقة بخدمات المكلفين والمساعدة بموضوعات الوعي الضريبي والأرقام الضريبية ووضع الخطط الكفيلة بتطوير هذه الخدمات. تتألف المديرية من الدوائر التالية:

١: دائرة الدراسات والمعاملات: تقوم بإعداد الدراسات والإحصائيات المتعلقة بالخدمات.

٢: دائرة التطوير والتقييم: تقوم بتقييم أعمال الخدمات ووضع خطط لتطويرها.

٣: مكتب الشؤون الإدارية: يعنى بالأمور الإدارية للمديرية.

٥- مديرية الالتزام:

تتولى استقصاء المعلومات الموثقة عن الأوضاع المالية للمكلفين وإمداد مديرية المتابعة بما تحتاجه ووضع الدراسات التمهيدية لتصنيف المكلفين ودراسة وتحليل الإحصائيات المتعلقة بالتحقق والتحصيلات وتحديد مواطن الفاقد الضريبي ووضع معايير نظام إدارة المخاطر. دراسة فعالية برامج التدقيق وفق المؤشرات الموضوعية ووضع استراتيجية ومعايير انتقاء الملفات الخاضعة للتدقيق وفقاً لسياسة التدقيق المحددة والعمل على رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين، ووضع أسس برامج التدقيق الميداني والمكتبي الواجبة التنفيذ. تتألف المديرية من الدوائر التالية:

- دائرة المعلومات المركزية: تتولى جمع البيانات والمعلومات والوثائق عن المطارح الضريبية ومتابعة أوضاع المكلفين وإمداد المديريات المختصة بها. تتألف الدائرة من الشعب التالية:

١- شعبة فرز المعلومات: تتولى فرز المعلومات تمهيداً لإدخالها على الحاسب.

٢- شعبة الإدخال: تتولى إدخال المعلومات على الحواسيب.

٣- شعبة التدقيق: تتولى تدقيق مخرجات شعبة الإدخال.

- دائرة إدارة المخاطر: تتولى إعداد الخطط والبرامج والإجراءات اللازمة لتحديد وبحث القضايا الطارئة واقتراح الحلول اللازمة لها ووضع معايير إدارة المخاطر.

- دائرة سياسة التدقيق: تتولى وضع أسس برامج التدقيق الميداني والمكتبي الواجبة التنفيذ.

- مكتب الشؤون الإدارية: يتولى الأمور الإدارية للمديرية.

٦- مديرية المتابعة وإدارة الديون:

تتولى المديرية الإشراف على أعمال تحصيل الضرائب وإعداد مشاريع أنظمة ترقيين الضرائب والرسوم وتأجيل التحصيل ووقف التدابير الإجرائية واقتراح خطط العمل والبرامج التنفيذية للمديرية وإجراء الدراسات لتحسين العمل والأداء ومتابعة تحصيل الضرائب وإعداد التقارير الإحصائية المتعلقة بنتائج الإحصاءات الخاصة بالذمم الشخصية والمطالب المالية.

تتألف المديرية من الدوائر التالية:

- دائرة الدراسات والمعاملات: تتولى أعمال التحصيل وتأجيل التحصيل وإعداد الخطط لتحسين الأداء.
- دائرة مراقبة التحصيل والتقييم: تتولى تنفيذ التحصيل المالي وإعداد التقارير الإحصائية ومتابعة الأمانات الجمركية وتبادل المعلومات الضريبية.
- مكتب الشؤون الإدارية: يتولى الأمور الإدارية للمديرية.

٧- مديرية الضرائب والرسوم على العقارات:

تتولى المديرية كافة الأمور المتعلقة بالتشريع الضريبي للعقارات من حيث الرد على الاستفسارات المتعلقة بالضرائب وإعداد مشاريع القرارات التنظيمية المتعلقة بلجان الضرائب وتوجيه ومتابعة أقسام الضرائب وإبداء الرأي بالقضايا المرفوعة على الهيئة وتنظيم إحصاءات الإيرادات الفعلية من الضرائب والرسوم على العقارات وتتألف من:

- دائرة الدخل العقاري: تقوم بالرد على الاستفسارات حول ضرائب العقارات وإعداد مشروعات القرارات للجان

- دائرة البيوع العقارية: تقوم بإبداء الرأي في القضايا المرفوعة إلى اللجنة.
- دائرة الدراسات والمعاملات: تقوم بإعداد الإحصاءات للإيرادات الفعلية والضرائب
- مكتب الشؤون الإدارية: يُعنى بالأمور الإدارية للمديرية.

٨- مديرية الرقابة الداخلية:

تتمتع هذه المديرية بأهمية كبيرة في إنجاز أعمال الهيئة بالجودة المناسبة وسندرج الأعمال المطلوبة منها فيما يلي:

- الكشف عن مواطن الخلل و الهدر وأسباب قصور الإنجاز ومعالجته مع الإدارة بالسرعة القصوى.
- مؤازرة الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش في أداء مهامها بما يخص الهيئة.
- التحقيق في المخالفات الإدارية والمسلكية التي يجري كشفها.
- تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية حول كفاءة وفعالية الإدارة الضريبية.
- دراسة تبسيط إجراءات العمل وتطويرها واستبعاد الازدواجية.
- التنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة والتفتيش والجهاز المركزي للرقابة المالية بما يكفل حسن تنفيذ التشريعات الضريبية

- متابعة أعمال الرقابة في مديريات الهيئة في المحافظات.
- تتألف المديرية من الدوائر التالية:

- دائرة الرقابة والتحقيق: تتولى التحقيق والكشف عن مواطن الخلل ومؤازرة الهيئة المركزية للرقابة.
- دائرة المتابعة: تتولى تزويد الإدارة بالمعلومات ودراسة تبسيط إجراءات العمل والتنسيق مع الهيئة المركزية للرقابة لتحسين تنفيذ التشريعات الضريبية.

٩- مديرية مكافحة التهرب الضريبي:

المسؤوليات الكبيرة التي أسندت للهيئة هي مكافحة التهرب الضريبي وتتطلب مكافحته إعداد الدراسات لتحديد أسبابه ومن خلال الدراسة يمكن سد الثغرات التي أدت إلى توسيع هذه الظاهرة التي انعكست سلباتها على الاقتصاد الوطني بأشكال مختلفة أهمها الشكل المالي.

وبالتالي فقد تضمن نظام الهيئة تخصيص مديرية لمكافحة التهرب الضريبي ومن مهامها:

- جمع المعلومات عن المطارح الضريبية.
- وضع تنفيذ خطط لمكافحة التهرب الضريبي.
- رفع المقترحات لتحسين أساليب العمل في مكافحة التهرب.
- المراقبة غير الدورية للأنشطة الاقتصادية الخاضعة للضرائب والرسوم المالية.
- التحقيق في الاخباريات المتعلقة بالمتهربين من الضرائب.
- تفتيش الأماكن غير المعتادة لعمل المكلفين بإذن من النيابة.
- التحري عن أبرز طرق التهرب الضريبي وتحديد أسباب تلك الظاهرة واقتراح الحلول المناسبة.
- التحري عن المتهربين من الضرائب والرسوم بكافة الوسائل المتاحة.
- كافة الأعمال المتعلقة بلجان التصالح وحصص المخبرين بسجلات المتهربين وإعداد مذكرات الدعوى بحق المتهربين.

تتألف المديرية من الدوائر التالية:

- دائرة المعلومات: تتولى جمع وتحليل المعلومات.
 - دائرة الدراسات والمتابعة: تتولى دراسة ظاهرة التهرب وأسبابها والحلول المناسبة لمعالجتها.
 - دائرة التحريات المركزية: تقوم بمتابعة المطارح الضريبية غير المعلن عنها ومتابعة الدعاوى بحق المتهربين إضافة لمتابعة وتفتيش عمل المكلفين العادي وغير العادي.
 - مكتب الشؤون الإدارية: يُعنى بالأمور الإدارية للمديرية.
- إضافة لما ذكر من المديرية تضمن النظام الداخلي ثلاث مديريات هي مديرية مكتب المدير العام ومديرية الشؤون الإدارية ومديرية الموارد البشرية.
- وتُعنى هذه المديريات بالأمور الإدارية والمالية للهيئة والتوظيف والسجلات الإدارية وغيرها من الموضوعات الروتينية للعمل الوظيفي من تسليم واستلام البريد - إجازات.....الخ.

المبحث الثاني

ضرائب الدخل وطرق تحصيلها في سورية

التحصيل الضريبي هو المهمة الأساسية للإدارة الضريبية والتي من خلالها تتوج كافة أعمال الإدارة الضريبية فتؤثر الآلية التي تضعها الإدارة للمراحل كافة والسياسة الإعلامية التي ترسمها وتنفذها والكوادر المؤهلة التي تنفذ العمل وتتواصل مباشرة مع المكلفين على الحصيلة الضريبية إضافة لنزاهة وحيادية ومهنية كادر الإدارة الذي له التأثير الأهم.

يتألف النظام الضريبي السوري من مجموعة من الضرائب النوعية التي تقع على مطارح متعددة:

١ - أنواع ضرائب الدخل:

أولاً - ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ((فئة مكلفي الأرباح الحقيقية^(١))).

١- مطرح ضريبة الأرباح:

يشمل الأرباح الصافية الناتجة عن ممارسة المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية وسائر الأعمال التجارية وإن كانت عارضة ومصادر الدخل الأخرى غير الخاضعة لضريبة أخرى.

٢- مكلفو ضريبة دخل الأرباح الحقيقية :

- ١- مؤسسات القطاع العام وشركاته ومنشآته على اختلاف أنواعها .
- ٢- المؤسسات المالية بما فيها المصارف وأعمال الصرافة وشركات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير
- ٣- الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة مهما يكن نوعها وغايتها باستثناء^(٢) الشركات التي ينحصر نشاطها بالمدارس والمعاهد الخاصة بكافة مراحلها ورياض الأطفال التي أصبحت خاضعة لضريبة الدخل المقطوع.
- ٤- المؤسسات التجارية والصناعية التابعة لمنشآت خارج سورية والمنشآت التجارية والصناعية التي تنتسب إليها مؤسسات كائنة خارج سوريا.
- ٥- المنشآت التجارية والصناعية التي لها فرع على الأقل في غير الوحدة الإدارية التي تعمل فيها.
- ٦- تجار الاستيراد والتصدير وتجار الجملة والوسطاء بالعمولة عدا السماسرة العاديين.
- ٧- وكلاء المعامل الوطنية والأجنبية والوكالات الممثلة لمنشآت وشركات أجنبية ووطنية.
- ٨- تجار العقارات المبينة وغير المبينة وأعمال التعهدات.
- ٩- المخلصون الجمركيون.
- ١٠- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة.

(١) قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣

(٢) القانون ٤١/ تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ وتعديله بالقرار ٨٥١/ وتاريخ ٢/٤/٢٠٠٩

- ١١- بيع أدوات طبية وأجهزة العيادات والمخابر.
- ١٢- معامل صنع الأدوية والمواد الكيماوية والعطورات ومستحضرات التجميل.
- ١٣- معامل صنع الكحول.
- ١٤- المنشآت الصناعية غير الواردة في الفقرات السابقة إذا تجاوز مجموع قيمة المنشآت والآلات المستخدمة فيها لأغراض العمل الصناعي /٢.٠٠٠.٠٠٠ ل.س بموجب التقدير النافذ للضريبة على ريع العقارات.
- ١٥- الإنتاج الفني أفلام سينمائية مسلسلات تلفزيونية أفلام دعائية وما شابهها.
- ١٦- موزعو الإنتاج الفني المستورد والمحلي.
- ١٧- خدمات الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة^(١).
- ١٨- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الغرف الرياضية واستعراضات السيرك^(٢).
- ١٩- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات والكازينوهات والمساح البحرية المستقلة الدولي والدرجات الممتازة والأولى.
- ٢٠- المكاتب السياحية.
- ٢١- مكتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين^(٣).
- ٢٢- مكاتب الشركات والدراسات المالية والاقتصادية^(٤).
- ٢٢- المشاورون في الأمور المالية والمحاسبية.
- ٢٤- ممارسو مهن الخدمات الجوية والبحرية وتموينها^(٥).
- ٢٥- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية وبعض أصولها
- ٢٦- مكاتب الشحن الخارجي^(٦).
- ٢٧- الوحدات المهنية الجامعية^(٧).
- ٢٨- كل مكلف يقرر تكليفه بالضريبة على الأرباح الحقيقية.
- ٢٩- شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ وتعديلاته^(٨).
- ٣٠- مؤسسات النقل الجوي والبحري^(٩).
- ٣١- المكلفون الذين يتم اعتبارهم من عداد كبار المكلفين^{١٠}.
- ٣٢- مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية^(١١).
- ٣٣- الجامعات و المشافي الخاصة^(١).

(١-٢-٣-٤) وفقاً للتعديلات التي تمت بموجب المرسوم التشريعي /٥١/ تاريخ ١/١٠/٢٠٠٦.

(٥-٧) بموجب التعديل بالقانون رقم (٦٠) تاريخ ٣٠/١٢/٢٠٠٤

(٦) بموجب التعديل بالقانون /٤١/ تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥

(٨-٩-١٠) القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٦

(١١) المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦

٣- طرق التحصيل:

- ١- على المكلفين أن يدفعوا إلى الخزينة خلال /٣٠/ يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيانات الضريبية المترتبة على الأرباح المصرح عنها في البيان وتحسب المبالغ المدفوعة بمقتضى هذه المادة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المختصة
- ٢- يجوز للدوائر المالية مطالبة المكلفين بأداء سلفة على الضريبة خلال سنة ممارسة الأعمال موضوع التكاليف على أن يسوى حساب السلفة بعد صدور قرارات اللجان الضريبية و اكتساب التكاليف الدرجة القطعية و قد حددت ضوابط السلفة^(٢) بما يلي :
 - استيفاء سلفة على ضريبة الدخل من قبل الأمانات الجمركية عند تخليص البضاعة المستوردة وفق القيمة المحددة في البيان الجمركي مضافاً إليها الرسوم و التكاليف كافة باستثناء رسم الإنفاق الاستهلاكي في حال وجوده .
 - تقوم الأمانات الجمركية باحتساب السلفة و استيفائها ضمن الضوابط المحددة التالية:
 - ١٪ أو ٢٪ أو ٣٪ أو ٤٪ وفقاً لأربع مجموعات وزعت ضمنها التعرفة الجمركية .
 - تقوم الأمانات الجمركية بتحويل السلفة إلى حساب الخزينة المركزية لدى مصرف سورية المركزي خلال خمسة عشر يوماً من الشهر الذي يلي الشهر الذي تم فيه الاقتطاع .
 - تم استثناء بعض المستوردات من السلف و العائدة لمشاريع الاستثمار و المشاريع الصناعية والمشاريع السياحية و الآلات الصناعية و الشركات المساهمة التي طرحت أكثر من ٥٠٪ من أسهمها على الاكتتاب العام .
 - يحق لوزير المالية بقرار منه اعتبار السلفة المسددة لدى الأمانات الجمركية ضريبة نهائية وفق الآلية والأسس و الضوابط التي يحددها^(٣).
- ٣- التحصيل المباشر: لجأت وزارة المالية لاستصدار عدد من التشريعات يجري بموجبها توريد الضريبة مباشرة للخزينة وقد هدفت الوزارة إلى تحقيق ما يلي:
 - أ- توريد الضريبة مباشرة للخزينة مما ينعكس إيجاباً على نشاط الحكومة بتمويل نفقاتها.
 - ب- تخفيف العبء عن كادر الإدارة الضريبية من خلال المراجعة التي يتطلبها فرض الضريبة وفقاً للبيان والوثائق والسجلات والاعتراضات.
 - ج- اختصار الزمن الذي تتطلبه مراحل إقرار الضريبة
 - د- سهولة تنفيذ الاقتطاع وسهولة فهمه للمكلف وفهم المتطلبات التي تقتضيها.

(١) القرار رقم ٨٥١/و/٢٠٠٩/٤/٢ تاريخ

(٢) قرار وزير المالية رقم ٢٢٢٦/و/٢٠٠٥/٨/٢٧ تاريخ

(٣) المرسوم التشريعي رقم ٥١/و/٢٠٠٦/١٠/١ تاريخ

١- ضريبة المتعهدين والمقاولين السوريين (استثناء من ضريبة الأرباح الحقيقية):

يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون ومن في حكمهم لضريبة الدخل عن أعمال التعهدات المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والمشتري والتعاوني السوري والشركات الأجنبية أو لصالحها^(١) ويستوفي ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بطريقة الاقتطاع وتحسم عند تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة. يحدد معدل الضريبة على الدخل الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة وفق الآتي:

١٪ من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الغذائية والعلفية لقاء ضريبة الدخل.

٢٪ من قيمة مجموع أعمال تقديم المواد الأخرى لقاء ضريبة الدخل.

٣٪ من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الدخل.

١٪ من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والإكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

٧٪ من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل و ٣٪ لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

٥٪ من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى لقاء ضريبة الدخل و ٢٪ لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

٢- ضريبة المنشآت السياحية^(٢):

هي استثناء من أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٤ وتعديلاته، حيث تستوفي الضريبة بنسبة ثابتة:

٢.٥٪ من رقم العمل الإجمالي لضريبة الدخل

٠.٥٪ من رقم العمل الإجمالي لضريبة رواتب وأجور

حددت المنشآت السياحية بالفنادق والمطاعم من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.

والملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة

ومنشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة

- تسدد الضريبة شهرياً بناءً على بيان يبين رقم الأعمال الإجمالي للمنشأة وأن يرفق معه البيان الخاص برسم الإنفاق الاستهلاكي خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالي.

٣- ضريبة موزعي مادة التبغ:

(١) القانون رقم ٦٠/ لعام ٢٠٠٤

(٢) المرسوم التشريعي ٥١/ لعام ٢٠٠٦

يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون السوريون أو من في حكمهم المعتمدون لتوزيع مادة التبغ لضريبة دخل مقطوع ورواتب وأجور عن استجراهم لمادة التبغ من المؤسسة العامة للتبغ بواقع ٢٠٥ بالآلف من قيمة الاستجرا للتبغ الوطني والمستورد ويجب على المؤسسة اقتطاع الضريبة وتوريدها للخزينة شهرياً خلال الخمسة عشر يوماً التالية للشهر الذي تم فيه الاقتطاع، وإذا قصرت بالتوريد أو الاقتطاع فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامة.

ثانياً - ضريبة أرباح المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية ((فئة مكلفي الدخل المقطوع)).

- يخضع لضريبة الأرباح (فئة الدخل المقطوع) كل من يمارس حرفة أو مهنة صناعية أو تجارية أو غير تجارية ولا يدخل ضمن فئة مكلفي الأرباح الحقيقية.
- تقدر الأرباح من قبل لجان بدائية واستئنافية.
- يجري تصنيف عام لمكلفي ضرائب الدخل المقطوع عن فعاليتهم مع القطاع الخاص كل ثلاث سنوات^(١).
- يجوز بعد انقضاء سنة على بدء سريان التصنيف وخلال أي من السنوات التالية إعادة تصنيف بعض المهن أو بعض مكلفي ضريبة الدخل المقطوع إذا طرأ تبدل لا يقل عن نسبة ٢٥٪ نقصاً أو زيادة على رقم أعمالهم^(٢).
- يجري إعادة التصنيف من قبل لجان التصنيف وتسري الضريبة الجديدة على المكلف طبقاً للقرار القطعي الصادر عن هذه اللجان وذلك لمدة قصوى لا تتجاوز ثلاث سنوات ما لم يجر تعديلها بعد انقضاء سنة على بدء سريانها عليه^(٣).
- لا تسري أحكام التصنيف بحق المكلف إلا بعد ثلاث سنوات أو سنة حسب الحال إذا لم يبلغ قرار لجنة التصنيف البدائية المعدل لتكليفه الأصلي وذلك خلال دورة التصنيف القصوى المحددة بثلاث سنوات وتبقى بالتالي الضريبة السابقة نافذة بحقه حتى تعديلها^(٤).
- تعد شركات ومشاريع النقل المشمولة بأحكام قانون الاستثمار رقم ١٠/ لعام ١٩٩١ وتعديلاته وحدة مستقلة بالتكليف وليس الآلية الواحدة وتكلف عن مجمل نشاط الفرع مع مراعاة الإعفاءات وتخضع بياناتها المالية للتصديق من قبل محاسب قانوني.
- ينزل من الأرباح السنوية مبلغ قدره ٣٦٠٠٠/ ل.س (معفى).
- تخفض الأرباح السنوية بنسبة ٥٪ سنوياً بدءاً من السنة السادسة لسنة الصنع.
- تخضع عقود الأطباء والمحامين والمهندسين مع دوائر الدولة والقطاع المشترك لضريبة الدخل المقطوع مهما كانت صفة ومدة العقد. أما إذا كان العقد تفرغاً كاملاً فيخضع لضريبة الرواتب والأجور.
- تخضع أجور العمليات والخدمات الطبية التي يتقاضاها الأطباء في المشافي للتكليف بضريبة الدخل المقطوع أما التفرغ الكامل فيخضع لضريبة الرواتب والأجور^(٥).
- ممارسة عدة أعمال خاضعة لضريبة الدخل المقطوع في أكثر من مركز عمل واحد ضمن الوحدة الإدارية فيصنف مبدئياً عن كل مركز بالضريبة المذكورة على حدة على أن تعتمد الدوائر المالية فيما بعد الى توحيد مجموع فعالياته وبالتالي إلى تحديد الضريبة النهائية المترتبة عليه على أساس تصاعدي ولا يستفيد المكلف من تنزيل الحد الأدنى المعفى إلا مرة واحدة.

١- مراحل التكليف بضريبة الدخل المقطوع:

- يحدد مراقب الدخل قيمة التكليف بناءً على معطيات مبررة استند عليها بذلك وينظم جدولاً بأسماء

(١) المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦

(٤,٣,٢) المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦

(٥) القانون /٦٠/ لعام ٢٠٠٤

العاملين لدى المكلف وأجورهم لاعتماده من قبل الدوائر المالية.^(١)

- تدرس اللجنة البدائية للتصنيف التكاليف الذي حدده مراقب الدخل وتتخذ قرارها بتثبيت أو زيادة التكاليف على أن تكون قراراتها معلة.
- تتألف لجان التصنيف البدائية من:^(٢)
 - مراقب دخل أو موظف مالي من الفئة الأولى لا تقل خبرته عن ثلاث سنوات في قسم الدخل رئيساً.
 - ممثل عن الدوائر المالية يسمى بناءً على اقتراح مدير المالية (عضواً).
 - ممثل عن الحرفة أو المهنة يختاره مدير المالية.
- يحق للمكلف الاعتراض على القرار البدائي خلال /٣٠/ يوماً من اليوم الذي يلي تاريخ تبليغه القرار المذكور وأن يبين وجه اعتراضه مع ذكر الأرباح التي يقبل بها.
- الاعتراض لا يوقف التحصيل ويجب أن يسدد تأميناً قدره /٥٠٠/ ل.س. ويعاد التأمين إذا كان محقاً باعتراضه أو جزء منه.
- تبت بطلبات الاعتراض لجنة استئنافية أو أكثر تؤلف في مراكز المحافظات^(٣) وتكون قراراتها معلة وقطعية.
- تطوى التكاليف بقرار من مدير المالية.

٢- تحقق الضريبة واستحقاقاتها وتحصيلها:

- تترتب الضريبة على المكلفين بدءاً من السنة الأولى لدورة تصنيفهم وإذا طرأ تبدل على المطرح أثناء السنة تعد الضريبة المؤداة سلفة على ما يترتب على المكلف ويسوى المبلغ المدفوع على ضوء التبديل.^(٤)
- تستحق الضريبة على المكلف بعد انقضاء شهرين على الشهر الذي تم فيه تبليغه قرار لجنة التصنيف البدائية.
- تضاف على تكاليف المكلفين سنوياً نسبة قدرها ٢٪ من ضريبة الدخل المقطوع وذلك تحت اسم مساهمة في نفقات التصنيف.
- في حال تخلف المكلف عن تقديم البيان في الحالات التي ينشأ فيها فرض الضريبة أو زيادة فيها يغرم بغرامة مقطوعة قدرها ١٠٪ من الضريبة المكتومة أو من الزيادة الطارئة وتسري الغرامة على السنوات السابقة لتاريخ اكتشاف الكتمان وحتى تاريخ الاكتشاف.
- يصدر وزير المالية قراراً بإلزام جميع أو بعض مكلفي مهن معينة بمسك قيود أو تقديم بيانات أو جداول معينة للدوائر المالية تمكيناً لها من مراقبة فعاليتهم.

(١)، (٢، ٣)، المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦

(٤) المرسوم التشريعي /٥١/ لعام ٢٠٠٦

- يحدد القرار نوع البيانات والجداول والقيود ويغرم المخالف بغرامة تعادل ٥٠٪ من الضريبة السنوية عن سنة واحدة.
- تجبر كسور الليرة السورية في حساب عمليات التحقق والتحصيل لضرائب الدخل إلى أقرب ليرة سورية الأعلى.^(١)
- ينزل حد أدنى معفى قدره /٥٠.٠٠٠ ل.س من الأرباح الصافية السنوية العائدة لمكفلي المهن العلمية غير التجارية التي يغلب على ممارستها الجهد الفكري الإنساني على رأس المال بصرف النظر عن الزمرة التي يخضعون لها.

٣- تكليف غير المقيمين والأشخاص غير السوريين.

- يخضع الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون غير السوريين سواء أكان لهم فرع في سورية أم لا ومقاوليهم الثانويين غير السوريين عن الخدمة والأعمال المنفذة مع جهات القطاع العام والمشارك والخاص والتعاوني السورية أو لصالحها لضريبة الدخل.
- تستوفى ضريبة دخل الأرباح بطريقة الاقتطاع وتحسم عن تأدية المبالغ الخاضعة للضريبة.
- يحدد معدل الضريبة الواجب اقتطاعها عن المبالغ المدفوعة وفق الآتي:^(٢)
 - ٣٪ من قيمة مجموع الأعمال الإنشائية والاكساء وأعمال تقديم المواد والخدمات معاً لقاء ضريبة الدخل و ١٪ لقاء ضريبة رواتب وأجور.
 - ٧٪ من قيمة مجموع أعمال الخدمات المقدمة للشركات النفطية لقاء ضريبة الدخل و ٣٪ لقاء ضريبة رواتب وأجور.
 - ٥٪ من قيمة مجموع أعمال الخدمات الأخرى وكذلك الأجور المدفوعة لقاء استثمار الأفلام والأجهزة والآلات وبراءات الاختراع والأسماء والعلامات والعناوين الصناعية والتجارية وغيرها لقاء ضريبة الدخل و ٢٪ لقاء ضريبة رواتب وأجور.
- لا تخضع هذه المعدلات لأي إضافات.
- تورد المبالغ المقتطعة للخرينة خلال /١٥/ يوماً من اقتطاعها.
- إذا لم تقم الجهات المذكورة سابقاً باقتطاع وتسديد الضريبة خلال المدة المعينة فيها أو تسددها ناقصة فإنها تلزم بالضريبة غير المسددة بالإضافة إلى الغرامات.

ثالثاً : ضريبة الرواتب و الأجور:^(١)

^(١) القانون رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٦

^(٢) قانون رقم /٦٠/ لعام ٢٠٠٤

^(١) القانون رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣

- تطرح ضريبة الرواتب و الأجور على كل شخص يتقاضى راتباً أو تعويضاً من خزانة خاصة أو عامة.
 - تستوفى ضريبة الرواتب و الأجور بنسبة ثابتة ٠.٥ ٪ من رقم العمل الإجمالي للمنشآت السياحية^(٢).
- أ- الاعفاء من الضريبة :**

أولاً: الاعفاءات الشخصية:

- ١- السفراء و رجال السلك الدبلوماسي و القناصل و موظفونهم بشرط المعاملة بالمثل.
- ٢- العسكريون و عناصر قوى الأمن الداخلي و الإطفاء.
- ٣- القائمون على المساجد والجوامع والكنائس.
- ٤- العاملون المحليون المستخدمون في البعثات السورية الخارجية من السوريين وغير السوريين.
- ٥- أجور الخدم في المنازل الخاصة.

ثانياً: الاعفاءات النوعية:

- ١- معاشات التقاعد و التعويضات العائلية التي تصرف معها و تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة و جميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدماته.
- ٢- اشتراكات التأمينات الاجتماعية أو التأمين والمعاش.
- ٣- التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل.
- ٤- المنح النقدية التي تصدر بمرسوم من السيد رئيس الجمهورية.
- ٥- تعويض التدفئة.
- ٦- تعويض نفقات الوظيفة والانتقال والسفر.
- ٧- نفقات التمثيل بما لا يتجاوز ٢٥ ٪.

ب - معدلات الضريبة^(٣) :

النسبة الضريبة	الشريحة
إعفاء	١ - ١٠٠٠٠
٥ ٪	١٠٠٠١ - ١٥٠٠٠
٧ ٪	١٥٠٠١ - ٢٠٠٠٠
٩ ٪	٢٠٠٠١ - ٢٥٠٠٠
١١ ٪	٢٥٠٠١ - ٣٠٠٠٠
١٣ ٪	٣٠٠٠١ - ٣٨٠٠٠
١٦ ٪	٣٨٠٠١ - ٥٠٠٠٠
١٩ ٪	٥٠٠٠١ - ٧٥٠٠٠
٢٢ ٪	٧٥٠٠١ - فما فوق

ينزل من الدخل الإجمالي المبالغ التالية :

- الاشتراكات بالتأمينات الاجتماعية أو التأمين والمعاشات .

^(٢) المرسوم رقم ٥١ / لعام ٢٠٠٣

^(٣) مرسوم تشريعي رقم ٤٢ / لعام ٢٠١١

○ تعويض نفقات الوظيفة والانتقال والسفر بصورة عامة كل تعويض عن نفقة تصرف بمناسبة القيام بعمل تتطلبه الخدمة^(١)

- نفقات التمثيل بما لا يتجاوز ٢٥٪ من الراتب أو الأجر الشهري المقطوع^(٢) .
- يجب على صاحب العلاقة تقديم بيان للدوائر المالية المختصة يتضمن مقدار الدخل و هوية العامل و صاحب العمل خلال ٣٠ يوماً أو عندما يطرأ تغيير على الدخل و إذا لم يقدم البيان يتعرض لغرامة ٢٠٪ من الضريبة المتحققة و إذا قدم بياناً غير صحيح تضاعف الغرامة .
- تترتب الضريبة على صاحب الدخل و يتولى صاحب العمل اقتطاعها و توريدها للخرينة .
- يجب أن يقدم صاحب العمل كل ستة أشهر بياناً يتضمن مقدار الضريبة المقتطعة وأن يوردها للخرينة .
- يحق للمكلف الاعتراض خلال ٣٠ يوماً تلي تاريخ تبليغ صاحب العمل بالإخبار و للدوائر المالية وصاحب العمل أيضاً حق الاعتراض .
- تحكم بهذه الاعتراضات لجنة الطعن و لجنة إعادة النظر عند الإقتضاء دون أن يوقف التحصيل .

رابعاً : ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة^(٣)

- تتناول ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة الأرباح و الفوائد و العوائد وجوائز السحب وجوائز التسديد و غيرها من الموارد النقدية و العينية بما فيها توزيعات الأسهم المجانية .
- توجب الضريبة سواء أكانت المبالغ أو القيم الموزعة مأخوذة من الأرباح أم لا .
- يحدد معدل الضريبة بـ ٧.٥٪ و تشمل الدفاع و المدارس و البلدية و المجهود الحربي ما عدا الإدارة المحلية .
- يحدد الدخل الواجب اتخاذه للتكليف كما يلي :
- ١- الفائدة أو الدخل : عن سنوات الدين و القروض
- ٢- مبلغ الجائزة : عن جوائز السحب
- ٣- الفرق بين المسدد و البديل المعين للإنسان عند إصدارها: لجوائز التسديد
- تسلف الشركات و المؤسسات و الإدارات ذات الشخصية الاعتبارية الضريبة المفروضة إلى الخرينة ضمن الشروط التالية :
- ١- تستوفى الضريبة عن إسناد الدين و القروض و غيرها من القيم المعين و المحدد دخلها مقدماً على أربعة أقساط متساوية بالاستناد إلى مجموع دخل هذه القيم السنوية .
- ٢- تستوفى الضريبة عن جوائز السحب و جوائز التسديد دفعة واحدة .
- يدقق موظفو المالية جميع المستندات المستند لها بتحديد و تحويل الضريبة .
- عدم تقديم الوثائق يعاقب بغرامة ١٠٠٠/ل.س بالمرّة الأولى و يزداد إلى ٢٠٠٠/ل.س في حال التكرار و إذا كانت التصاريح و البيانات غير صحيحة ترفع الضريبة إلى ثلاثة أمثالها عن المبلغ المكتوم .
- ضريبة الدخل على المطالبين و الودائع و الحسابات الجارية و الضمانات و الكفالات :
- تفرض الضريبة على الفوائد و العوائد وفقاً للمبالغ غير الصافية وعند عدم ذكر مبلغ أو كان العائد عيناً يقدر المبلغ الخاضع للضريبة بطريقة المقارنة مع المعاملات المماثلة .

(١-٢) قانون ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ و التعليمات التنفيذية ٦٣٨١ تاريخ ٩/٣/٢٠٠٤ .

(٣) قانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣

- تستوفى الضريبة التي لا تزيد عن ٥٠٠/ل.س بإلصاق طابع .
- تستوفى الضريبة من الدائن إلا أن الدائن والمدين مسؤولان بالتضامن عن تأديتها .
- تطبق طرق المراجعة في الضريبة على رؤوس الأموال المتداولة كما تطبق بضريبة الأرباح الجارية
- تعفى من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة ٨٠٪ من فوائد الأموال الآتية :
- أ - شهادات الاستثمار.

ب- المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف السورية.^(١)

خامساً: ضريبة تجارة العقارات والأراضي والفروغات(٢):

- يكلف الأشخاص الطبيعيون و الإعتباريون السوريون ومن في حكمهم و غير السوريون بتسديد ضريبة دخل على البيوع العقارية مهما كانت صفة العقار المباع .
- تحدد معدلات الضريبة على البيوع العقارية بنسبة مالية من القيمة المالية المقدرة للعقار و المتخذة أولاً :
- أساس طرح ضريبة ريع العقارات والعرضات: يتم بموجب قرار قطعي وفق ما يلي :

أ- العقارات السكنية :

- ٢٥٪ للعقارات المكلفة بدءاً من ١٩٨٥ و ما قبل.
- ١٥٪ للعقارات المكلفة بدءاً من ١٩٨٦ و ما بعد.

ب- الأراضي :

١- الأراضي المنظمة :

- ٣٠٪ للأراضي المنظمة التي كلفت من ١٩٨٥ و ما قبل و تزداد ١٠٪ على كل سنة تملك على أن لا تزيد نسبة الزيادة عن ١٠٠٪ من القيمة المالية القطعية.
- ٢٠٪ للأراضي المنظمة التي كلفت من عام ١٩٨٦ وما بعد يزداد ١٠٪ عن كل سنة تملك بما لا يتجاوز ١٠٠٪ من القيمة المالية المقدرة .

- تخفيض النسبة ٥٠٪ إذا ثبت عدم السماح بالبناء عليها.
- تخفيض النسبة ٣٥٪ إذا كانت خارج مدن مراكز المحافظات.

٢- الأراضي غير المنظمة :

أ - الأراضي البعل :

- ١٠٪ من القيمة المالية القطعية المقدرة عام ١٩٨٥ وما قبل.
- ٧٪ من القيمة المالية القطعية المقدرة عام ١٩٨٦ وما بعد.

ت-أراضي السقي :

- ١٥٪ من القيمة المالية القطعية المقدرة عام ١٩٨٥ وما قبل.
- ١٠٪ من القيمة المالية القطعية المقدرة عام ١٩٨٦ وما بعد.

٤- العقارات التجارية :

(١) القانون رقم ٦٠/ لعام ٢٠٠٥

(٢) القانون رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٥

- أ- ٣٠% من القيمة المالية المقدرة عند بيع ملكية العقارات التجارية المعدة لممارسة المهن و الحرف التجارية وغير التجارية المؤجرة للغير أو بيع كامل الملكية (حق الملكية و حق إيجار العقارات معاً) في المناطق التي لا يجري تسليم العقارات التجارية فيها مقابل إيجار (فروغ)
- ب- ٥/٢ من ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة في حال بيع حق الرقبة للعقارات المذكورة سابقاً في أ
- ج- ٥/٣ من ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة في حال بيع حق الانتفاع للعقارات المذكورة في أ
- د - ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة و المدونة في سجلات الدوائر المالية عن بيع حق الملكية.

٥- ضريبة الفروغ :

يحدد معدل ضريبة واجب استيفاؤها عن بيع حق الإيجار (الفروغ) للعقارات المعدة لممارسة المهن و الحرف التجارية و غير التجارية و الصناعية وفق ما يلي :

أ- المحلات التجارية:

تحدد بنسبة ٣٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة و المدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك و تزداد هذه النسبة بمعدل ٣٠% عن كل سنة تملك على أن لا تزيد نسبة الزيادة عن ٦٠٠% على القيمة المالية القطعية و مهما بلغت سنوات التملك .

ب- المكاتب :

تعتمد نسبة ٢٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة و المدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك و تزداد هذه النسبة بمعدل ١٥% عن كل سنة تملك على أن لا تزيد نسبة الزيادة على ٣٠٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة و المدونة في سجلات الدوائر المالية و مهما بلغت سنوات التملك.

ت- المستودعات:

تعتمد نسبة ٢٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة و المدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك و تزداد هذه النسبة بمعدل ١٠% عن كل سنة تملك على أن لا تزيد نسبة الزيادة عن ٢٠٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة و المدونة في سجلات الدوائر المالية و مهما بلغت سنوات التملك .

ث- المنشآت الصناعية و الخدمية : (١)

تعتمد نسبة ١٥% من القيمة المالية القطعية المقدرة و المدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك و تزداد بمعدل ١٠% عن كل سنة تملك على ألا تزيد عن ١٥٠% من القيمة المالية القطعية المقدرة و المدونة في السجلات العقارية .

ج- المباني و الدواجن : (٢)

تعتمد نسبة ١٠% من القيمة المالية القطعية و المقدرة و المدونة في سجلات الدوائر المالية عن السنة الأولى للتملك و تزداد هذه النسبة بمعدل ٧% عن كل سنة تملك على ألا تزيد نسبة الزيادة عن ١٠٠% من القيمة المالية و مهما بلغت سنوات التملك .

ثانياً : الحالات المستثناة من ضريبة تجارة العقارات و الأراضي و الأرباح الرأسمالية :

١- عمليات نزع الملكية و الاستيلاء للمنفعة العامة أو لتحسين العقاري.

٢- الإعارة بين الأصول و الفروع و الأزواج فقط.

٣- بيوعات الجهات العامة.

٤- بيوعات الجمعيات الخيرية.

- ٥- البيوعات من قبل البعثات الدبلوماسية في سورية شريطة المعاملة بالمثل.
- ٦- تقديم العقار كحصة عينية لقاء المساهمة برأسمال الشركات المساهمة التي يطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن ٥٠٪ شريطة عدم تصرف مقدم الحصة في الأسهم المقابلة لها خلال السنوات الخمس التالية لعملية المساهمة العينية.

ثالثاً : الاعتراض على ضريبة تجارة العقارات (١):

- يحق للمكلف الاعتراض على الضريبة خلال ٣٠ يوم تلي تاريخ تبليغه أو قبض مبلغ الضريبة و يسدد تأمين ٥٪ من الضريبة المترتبة يعاد في حال ظهر أنه محق في طلبه أو بجزء منه وإلا يعتبر إيراداً للخزينة و الاعتراض لا يوقف التحصيل .
- تعرض الاعتراضات على لجنة استئنافية (٢) خاصة مؤلفة من مدير المالية في مركز المحافظة أو مدير مال المنطقة حسب الحال، موظف مالي من ذوي الخبرة (عضواً)، خبير يتم اختياره من قائمة الخبراء المعتمدين لدى وزارة المالية (عضواً) .
- يحق لهذه اللجنة أن تخفض الضريبة بما لا يتجاوز ٣٥٪ منها وفقاً للمعايير التالية :

- لغاية ٢٠٪ للمنطقة

- لغاية ١٠٪ للموقع

- لغاية ٥٪ للاعتبارات الأخرى التي يعود تقديرها للجنة من واقع الكشف الحسي

وتبت اللجنة بمدى وقوع العقارات التجارية في مناطق تسلم فيها العقارات مقابل حق الإيجار/فروغ من عدمه

ضريبة العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين و غير السوريين (٣):

- تخضع العقارات غير السكنية لضريبة دخل ٥٪ من بدل الإيجار الوارد في عقد الإيجار و تسدد بشكل سنوي للدوائر المالية .
- تستثنى العقارات الزراعية المؤجرة للاستثمار الزراعي .
- ضريبة العقارات السكنية المؤجرة لغير السوريين (٤) :**
- تستوفى الضريبة على أساس البديل الفعلي الوارد في العقد على أن لا يقل عن خمسة أمثال الربح المالي السنوي للعقار في حال تأجيره غير مفروش و يزداد البديل بنسبة ٢٥٪ في حال التأجير المفروش .
- تحدد النسبة بـ ١٠٪ بما فيها جميع الإضافات عدا الإدارة المحلية .
- يجب على الجهات المنظمة لعقود الإيجار لغير السوريين إحالتها إلى الدوائر المالية .
- يطبق القانون/٢٥/ لعام ٢٠٠٣ الخاص بالتهرب الضريبي على المؤجرين الذين لا ينظمون عقود إيجار.

٢- مراحل التحصيل الضريبي:

سندرج فيما يلي توضيحاً للتحصيل بمراحله المتعددة ونوضح كل مرحلة ورأينا فيها:

أولاً : أسس التكلفة لفئة الأرباح الحقيقية:

- تطرح الضريبة على أساس الربح الصافي المتحقق خلال سنة الأعمال وتحسب السنة من ١/ كانون الثاني ولغاية ٣١/ كانون الأول ويجوز للوزير أن يعدل بدء السنة وفقاً لطبيعة عمل المنشأة.

(١, ٢) المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٧

(٣) المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٧

(٤) المرسوم رقم ٥٣/ تاريخ ١٠/١/ ٢٠٠٦

- على المكلف أن يمسك قيوداً محاسبية منتظمة وكاملة تظهر نتائجه الحقيقية، والمقصود بالقيود المحاسبية المنظمة هي القيود التي أقرها العرف التجاري والمحاسبي، وأن تكون محررة طبقاً للطرق المحاسبية المتعارف عليها مشفوعة بما يؤيدها من الوثائق والمستندات^(١)
- بالتالي لم تتضمن التعليمات نوعية الدفاتر ولكن قانون التجارة رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٧ بمادته (١٦) حدد الدفاتر الإلزامية على التاجر وهي:
 - ١- دفتر اليومية: يقيد فيه يوماً فيوم جميع الأعمال التي تعود بوجه من الوجوه إلى مؤسسته التجارية وأن يقيد بالجملة شهراً فشهر النفقات التي أنفقها على نفسه وأسرته وإذا كان التاجر يتبع الأسلوب الآلي في محاسبة أو مسك دفاتر اليومية مساعدة فله أن يقيد أعماله في دفتر اليومية شهراً فشهر على أن يحتفظ بجميع الوثائق التي تتيح التدقيق في الأعمال المذكورة.
 - ٢- دفتر الجرد: يتضمن جرداً سنوياً للموجودات والمطالب العائدة لمؤسسته وأن يوقف حساباته سنوياً ليضع على أساسها الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وينسخها على دفتر الجرد.
- يجب أن تنظم الدفاتر باللغة العربية ولوزير الاقتصاد أن يعفي من هذا الشرط المؤسسات الأجنبية التي يحددها بقرار منه.
- تتضح بهذه الفقرة إشكالية مهمة وزارة الاقتصاد التي يمثلها الوزير وهي التي تعفى من اللغة ويمكن أن تتقدم شركات أجنبية بكافة حساباتها وبياناتها باللغة الأجنبية ولكن وزارة المالية هي التي ستدقق وستحاسب ضريبياً، بالتالي هي التي تصب لديها كافة المعلومات من مختلف القطاعات وهي المطالبة بتوفير كوادر مؤهلة لتدقيق مثل هذه القيود وبالتالي الإعفاء من وزارة ما والتدقيق والتحصيل من وزارة أخرى ولا توجد ضوابط للتعاون مما يجعل ذلك عبئاً على الإدارة الضريبية ويعيق عملها وكان من المفيد للعمل أن يتم الإعفاء من وزارة المالية وفقاً لاعتبارات تتناسب مع كوادرها ومؤهلاتهم.
- يجب أن تنظم الدفاتر التجارية الإلزامية بحسب التاريخ وبلا بياض أو فراغ أو نقل إلى الهامش أو محو أو تحشية بين السطور.
- يجب ترقيم الدفاتر المذكورة والتأشير عليها وتوقيعها من رئيس محكمة البداية المدنية أو من قاضي الصلح في المدن التي لا توجد فيها محكمة بداية.
- يلاحظ أن هذه الشروط للدفاتر والصادرة عام ٢٠٠٧ هي ذات الشروط الصادرة بالمرسوم (٨٥) لعام ١٩٤٩؟؟ ويعد ذلك غريباً وغير مقبول فالمحاسبة حالياً أصبحت تنفذ من خلال البرامج الحاسوبية ولم يعد أحد يستعمل الدفاتر وإلزامها بهذه الطريقة يعيق تطور العمل ويمنع تطور أدوات العمل وكان من الأجدي أن يتضمن القانون آليات لضبط العمل المحاسبي لدى المكلف من خلال برامج حاسوبية بالمراجعة وأن يلزم المكلف بتنظيم كافة قيوده المحاسبية حاسوبياً، مع حصر الضبط والسيطرة للتعديل ووضع شروط حاسمة له، والتي يمكن مراقبتها من خلال برامج التدقيق المحاسبي ولكن أعطى القانون

(١) التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩

إمكانية مسك الحسابات إلكترونياً وفقاً لتعليمات تصدر عن وزارة الاقتصاد والتجارة ولكن التعليمات لم تصدر حتى تاريخه!!

- يجب على التاجر أن يحفظ الدفاتر بعد اختتامها مدة عشر سنوات وربط الاحتفاظ بعشر سنوات بعد اختتامها مقبول رغم أنه يتعارض مع التقادم المدني الذي حدد بخمسة عشر عاماً ولكن المشكلة هي في اختتامها ويعني ذلك أن ينتهي التكليف والتحصيل بكافة مراحله وهذا الإجراء هو الذي قد يصل إلى فترة تتجاوز العشرين عاماً رغم أن قانون الضريبة حصر المدة بالمراجعة والبت بخمس سنوات ولكن تقوم الدوائر المالية فعلياً بقطع التقادم من خلال تجديد بعض مطالبها مما يؤجل البت ويمنحها وقتاً إضافياً.

- يجوز لوزير المالية إصدار قرار يحدد فيه القواعد المحاسبية المعتمدة لتحديد النتائج الصافية^(١) ولم تتضمن التعليمات التنفيذية للقانون/٢٤/ سوى عرض الجملة ذاتها بالإجازة لوزير المالية أن يصدر قراراً ولم يصدر حتى تاريخه هذا القرار.

وهنا لا بد من التنويه بما يلي:

١- إن إصدار القواعد المحاسبية واعتماد النتائج من خلالها ضرورة لوضع ضوابط مشتركة بين كل من المحاسب والمحاسب القانوني والمدقق الضريبي.

٢- سيحد وضع الضوابط من الاعتراضات لاحقاً والتأخير بالتكليف القطعي وذلك بسبب وضوح المعايير التي يجري من خلالها حسابات النتائج.

٣- سيتم وضع الضوابط المكلف شعوراً بالعدالة والمساواة مع باقي المكلفين.

٤- سيسهل وضع الضوابط عمل المحاسب القانوني والمدقق الضريبي.

ومنه نرى أنه كان يجب على القانون أن يلزم إصدار المعايير والقواعد ليتوسع بهذه الناحية من حيث تحديد كيفية تهيئة هذه الضوابط المشارك بوضعها وأن تصدر بقرار من الوزير أو رئاسة مجلس الوزارة ونرى أن إصدارها من جهة أعلى من وزارة المالية وتنوع الخبرات التي تشارك بوضعها سيمنحها ميزة إضافية تتمثل في الحياد والموضوعية التي ستحققها هذه الضوابط.

ثانياً: الربح الصافي:

يتألف من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لضريبة الأرباح الحقيقية على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل^(١). وقد تم تعداد بعض النفقات كمثال عن (النفقات التي تقتضيها ممارسة الأعمال):

- بدلات الإيجار أو قيمتها التأجيرية.
- الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلاً عن خدماتهم.
- حصة رب العمل من التأمينات الاجتماعية.

(١) قانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣

(١) القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣

- المخصصات المحجوزة لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقاً لقانون العمل.
 - الاستهلاك ما عدا استهلاك العقارات التي تمثل عبئاً حقيقياً
 - الضرائب والرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف والمدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح عدا ضريبة دخل الأرباح.
 - التبرعات المدفوعة من قبل المكلف مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسمياً شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيوداً ودفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبما لا يتجاوز (٣٪) من الأرباح الصافية.
 - المصروفات والنفقات الشخصية لكبار المكلفين الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي والتجاري وتحدد تلك المصروفات والنفقات بقرار يصدر عن مجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية^(٢).
- وقد أصدر رئيس مجلس الوزراء القرار رقم ١٨/م.و تاريخ ٢٠٠٩/٢/١٥ الذي تضمن النفقات التي يسمح بتنزيلها لكبار المكلفين هي:

- نفقات تدريب عناصر من المتعطلين عن العمل من أجل إكسابهم مهارات خاصة تؤهلهم دخول سوق العمل السورية.
 - نفقات البحث العلمي الخاصة بمنشأته.
 - نفقات المساهمة في تحسين المرافق العامة (إقامة مركز صحي- بناء مدارس.....).
 - نفقات المشاركة بالمؤتمرات والمعارض الداخلية والخارجية ذات الصلة بالعمل.
 - نفقات دورات التدريب والتأهيل للعاملين لدى المنشأة.
 - النفقات المصروفة على رعاية المراكز التي تعنى بالمعوقين ودور الأيتام بما فيها إقامة مراكز جديدة لهم أو المساهمة في إقامتها.
 - نفقات شراء وتركيب أجهزة توفير الطاقة بما فيها إقامة محطات التوليد بواسطة الطاقة البديلة.
 - نفقات شراء وتركيب أجهزة لمنع التلوث البيئي في المنطقة أو التبرع لشراء أجهزة قياس التلوث في الماء والهواء لصالح إحدى الجهات العامة.
 - النفقات المصروفة على حملات التشجير في المناطق المجاورة أو المؤدية إليها أو في أي منطقة أخرى.
 - النفقات المصروفة على النشاطات الثقافية الهادفة دعماً للثقافة.
- وقد حدد القرار قبول النفقات الشخصية المدرجة أعلاه بما لا يتجاوز (٧٪) من الأرباح المصرح عنها شريطة أن تكون موثقة من قبل الجهات ذات العلاقة.
- من خلال استعراض النفقات التي أدرجت بقبول تخفيضها من الأرباح والقرار الخاص بالنفقات الشخصية لكبار المكلفين يتضح ما يلي:

يرى الباحث أن النفقات الشخصية التي قبلها القرار ١٨/م هي ليست نفقات شخصية فهي إما نفقات ذات فائدة اجتماعية ونرى بأنها تدخل ضمن بند التبرعات على أن يوسع النسب المسموح فيها مثل (تدريب العاطلين عن العمل، تحسين المرافق العامة، رعاية ذوي الاحتياجات الخاصة، التشجير، النشاطات

(٢) المرسوم التشريعي ٥١/ لعام ٢٠٠٦

(الثقافية) وهذه النفقات هي رفع عن كاهل الدولة بتمويلها، فإن لم يمولها المكلفون ستمولها الدولة لأنها حاجة اجتماعية واقتصادية.

أما النفقات الأخرى التي أوردتها القرار فيرى الباحث بأنها ترتبط بالعمل بشكل مباشر وهي من مقتضياته مثل (نفقات البحث العلمي، المشاركة بالمؤتمرات، تدريب العاملين، تركيب أجهزة توفير طاقة، تركيب أجهزة منع التلوث).

هذه النفقات برأي الباحث ليست شخصية وإنما لازمة لأداء العمل فتدريب العاملين يرفع من سوية وكمية الإنتاج والبحث العلمي ويطور المنتج وقد يدخل منتجات جديدة للسوق والمؤتمرات هي جزء من التأهيل وذلك من خلال الإطلاع على التطورات الجديدة في العلوم الخاصة بعمل المنشأة، أما أجهزة التلوث فهي واجبة أو يفترض أن تلزم بها المنشآت الصناعية للحفاظ على صحة العاملين.

أوضح بالتالي القرار إشكالية كبيرة بين المكلف والمالية بفهم النفقات وتقدير ارتباطها بالعمل أو عدمه فاعتبر القرار هذه النفقات شخصية بينما يرتبط جزء أساسي منها بأداء وتحسين العمل ويجعل بالتالي غياب تفصيل النفقات المسموحة ومرونة مفهوم الارتباط بالعمل وغياب الأسس والمعايير هذه النقطة من أهم معوقات تنفيذ العمل الضريبي فالنفقة وارتباطها بالعمل سينظر لها كل من زاوية فالمكلف لديه مبررات ربطها بالعمل ولن يستطيع مراقب الدخل أن يقدر أهميتها لعدم خبرته وتخصصه بعمل المكلف وخاصة الأعمال الحديثة التي ترتبط كلياً بتطور تكنولوجيا مثل قطاع الاتصالات، وستوجد غالباً هذه القطاعات اختلافاً بالتصنيف بين المالية والمكلف أو النفقات الشخصية التي ترتبط بالعمل من وجهة نظر الباحث يمكن أن تكون:

- ١- نفقات الاتصالات الخلوية المؤداة لصالح العمل.
 - ٢- استهلاك الوقود والسيارة وكافة النفقات الأخرى المرتبطة بسيارته والتي تخص العمل ويمكن أن توزع نسبياً وفقاً لفترة العمل والفترة الأخرى.
 - ٣- جزء من نفقات الضيافة المقدمة لزوار المصنع أو الذين يرتبطون بالعمل بشكل آخر.
 - ٤- جزء من نفقات الأناقة العامة / التمثيل/ وهذه جزء مهم من عمله وعلاقته مع زبائنه.
 - ٥- المكافآت التي يقدمها لتسهيل عمله لدى القطاعات الخارجية التي يتعامل معها وهذه غالباً غير موثقة.
 - ٦- مشاركته بأفراح وأتراح العاملين لديه أو المتعاملين مع المنشأة مثل الموردين أو الزبائن أو الشركات الخدمية التي لها تعامل معه.
 - ٧- نفقات الانترنت والبريد الالكتروني الشخصي أو جزء منهما وفقاً لطبيعة استخدامهما.
- وهذا عرض لبعض النفقات الشخصية ويمكن أن تخفض من الأرباح ونسب لا تتجاوز ٧٪

- إن المبالغ الاحتياطية التي لم تستعمل كلها أو بعضها للغاية التي خصصت لها أو التي لا يعود من موجب لبقائها في سنة لاحقة تضاف إلى أرباح السنة.

- الأعباء والنفقات غير القابلة للتنزيل:

١- النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة مثل النفقات التي تؤدي إلى تحسين الموجودات ما عدا نفقات الصيانة^(١).

٢- النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل، وقد أشرنا سابقاً أن النفقات الشخصية لكبار المكلفين يمكن تنزيلها بناءً على قرار مجلس الوزراء الذي صدر وحدد النفقات الشخصية المقبولة بالتنزيل.

٣- المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولون بدون حد في شركة التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل، أما أجرة الشريك الموصي نتيجة ممارسته لأعمال فنية فهي مقبولة كعبء على الأرباح الإجمالية^(٢).

لم يتضمن عرض القانون /٢٤/ سوى هذه النفقات وكذلك التعليمات التنفيذية له والتي يتضح أنها عبارة عن تكرار لما ورد بالقانون والقانون هو ذاته منذ ستين عاماً مع فارق التاريخ وبعض النسب وهذا يشير بشكل واضح إلى غياب الإدارة الضريبية عن متابعة موضوعاتها، ويرى الباحث أن وضع معايير أو أسس من خلال دراسة محاسبية مالية تكلف بها لجان مختصة من وزارة المالية وجمعية المحاسبين القانونيين والجامعة يمكن أن تحد من اختلاف لاحق عند التكليف، أما رواتب الشريك المتضامن أو ما يعتبره أجراً له بالشركة الخاصة فهي مرفوضة حتماً ولا خلاف حولها، ولنتساءل هنا لما لا تعتبر هذه الأجور من النفقات، هل لأنها ستخفض الإيرادات؟ فليكن ذلك ولكن بالمحصلة سيسدد الشريك الضريبة الأعلى بجمع موارده وبالمحصلة فلا خسارة للجهات المالية بل على العكس من ذلك ستحقق أرباحاً إذا قبلت بهذه النفقة وإلا سيجري تكليف مدير العمل بدلاً عن الشريك وأجره سيكون مقبولاً للتخفيض.

ويتم تحديد الربح الضريبي مثلاً في مؤسسات التأمين وإعادة التأمين ومؤسسات التوفير كما يلي :

- تطرح الضريبة على مجموع الدخل الصافي الذي يتألف من الربح الصافي المتحقق من مختلف النشاطات من الجدير بالذكر أن أقساط إعادة التأمين تنزل من الأرباح وتكلف الأقساط بضريبة الدخل على غير المقيمين إذا كانت شركة إعادة التأمين غير مقيمة في سورية.

- لا تقبل حسابات الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين الذين يكون مركزهم في البلاد الأجنبية ويقومون ضمن حدود الجمهورية العربية السورية بأعمال خاضعة لضريبة الأرباح الصافية ما لم تظهر هذه

(١) التعليمات التنفيذية رقم /١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩

(٢) التعليمات التنفيذية رقم /١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩

الحسابات مباشرة الأرباح المتحققة الناشئة عن ممارسة تلك الأعمال وإلا فستحدد الأرباح المذكورة بطريقة المقايسة بالنسبة لنتائج أعمال المؤسسات أو المهن المماثلة.

- إذا وقعت المنشأة بعجز يطفئ بأرباح العام التالي وإذا لم تكف الأرباح تدور لخمس سنوات لاحقة حتى تطفئ وإلا فلا يطفئ ما بقي منه بعد السنة الخامسة ويشترط لنقل العجز^(١) ما يلي:

- ١- أن تنظم الشركة دفاتر نظامية.
- ٢- أن يقع العجز على عاتق الشركة.
- ٣- أن تكون هناك وحدة في المنشأة فإذا اندمجت مع غيرها أو غيرت شكلها وزالت الشخصية الحقوقية للمنشأة فلا مجال لقبول نقل العجز.
- ٤- أن لا يكون هذا العجز قد نزل من رأس المال أو الحسابات الجارية.
- ٥- انتقال ملكية المنشأة للورثة وفي هذه الحالة لا يستفيدون من نقل العجز لأنهم مالكون جدد ذوو ذمة مستقلة عن ذمة مورثهم.

ثالثاً: البيان الضريبي:

يترتب على المكلف أن يقدم للدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعماله الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الأجل التالية:

- ١- لغاية ٣١/٥^(٢) من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات والشركات والمنشآت العامة ومكلفي قسم كبار المكلفين.
 - ٢- لغاية ٣١/٣^(٣) من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين ويجوز لوزير المالية في حالات استثنائية يعود تقديرها إليه أن يمنح مهلة إضافية لا تتجاوز ستين يوماً.
- نموذج البيان الضريبي:

حدده قرار وزير المالية رقم ٣٨١٣/و تاريخ ٢٢/١/٢٠٠٤ ويتضمن البيان تصريحاً بالأرباح واسم المكلف واسم منشأته ورقمه الضريبي والوطني وموقع منشأته ثم تقدير الضريبة المستحقة وتوقيعه.

مرفقات البيان الضريبي:

- صورة عن حساب التشغيل (بالنسبة للمنشآت الصناعية)
- صورة عن حساب المتاجرة
- صورة عن حساب الأرباح والخسائر
- صورة عن الميزانية الختامية
- جدول بالموجودات الثابتة واستهلاكها لغاية ٣١/١٢/ ٢٠

(١) التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١/ تاريخ ٩/٣/٢٠٠٤

(٢) المرسوم التشريعي ٥١/ لعام ٢٠٠٦

(٣) المرسوم التشريعي ٥١/ لعام ٢٠٠٦

- جدول يتضمن أسماء الزبائن والموردين المحليين المتعاملين مع المكلف وفق المبالغ المحددة لكل فئة من مكلفي الأرباح الحقيقية المحددة بالقرار ١٤٦٢/و تاريخ ٢٠٠٦/٥/١١
- تقرير المحاسب القانوني المجاز أصولاً من غير العاملين في الدولة المتضمن اعتماد البيان الضريبي.
- بالنسبة للمنشآت السياحية^(١):**
- يجب تقديم بيان شهري خاص بضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور وذلك خلال العشرة أيام الأولى من الشهر التالي مبيناً فيه رقم العمل الإجمالي لمنشآتهم وفق النموذج المحدد بقرار وزير المالية ٣٧٨٨/و تاريخ ٢٠٠٦/١٢/١٧ وتسديد ضريبة الدخل بواقع ٢.٥٪ وضريبة رواتب وأجور بواقع ٠.٥٪ نصف بالمئة.
- يترتب على المكلفين أن يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية وقوائم الجرد ووثائق القبض والصرف وفواتير الشراء والبيع وبصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها أن تثبت صحة بياناتهم كما يمكن قبول المستندات والقيود المستخلصة من واقع سجلات الحاسوب بالنسبة للمكلفين الذين ينظمون قيودهم حاسوبياً ويتضح من خلال هذه الفقرة أن أهم الوثائق والتي تثار حولها الاشكاليات هي الفواتير أو نظام الفوترة الغائب كلياً عن العمل به في الوسط التجاري السوري إلا بحدود ما زالت بسيطة ولذلك أصدرت وزارة المالية قرارها ٣٥٣٧/ تاريخ ٢٠٠٨/٩/١٦ الناظم لعملية الفواتير وألزمت الفعاليات التجارية والاقتصادية والخدمية والحرفية تنظيم فواتير بمبيعاتهم (نقداً - آجلاً - أمانة) على نسختين يحتفظ بنسخة مع الأرومة ونسخة المشتري وأن تكون باللغة العربية ويمكن إضافة لغة أخرى للعربية على الفاتورة.
- يتوجب على البائع حفظ نسخة الفواتير لمدة عامين بالنسبة للمنتج والمستورد وتاجر الجملة من تاريخ نفاذ المادة ولمدة ثلاثة أشهر لبائع المفرق، ويمكن إضافة أجور النقل للفاتورة شريطة توافق تكاليف النقل مع قرارات وزارة الاقتصاد.
- تم منح باعة المفرق سنة للعمل بنظام الفوترة وأعفي الفلاحون من إعطاء فواتير لمبيع منتجاتهم ويعفى المنتج عندما يبيع بصالته من إعطاء فاتورة.
- وأخضعت المخالفين للعقوبات المنصوص عليها في قانون التموين والتسعير رقم ١٢٣/ لعام ١٩٦٠ وتعديلاته بالقانون ٢٢/ لعام ٢٠٠٠ ولأحكام قانون حماية المستهلك رقم ٢/ لعام ٢٠٠٨.
- على المكلفين أن يدفعوا خلال ثلاثين يوماً تلي تاريخ انتهاء مهلة تقديم البيان الضريبي المترتبة على الأرباح المصرح عنها في البيان وتحسب المبالغ المدفوعة من أصل الضريبة التي تقرها اللجان الضريبية المختصة وفي حال منح المكلف مهلة إضافية لتقديم البيان تبدأ مهلة الشهر من اليوم التالي لتقديم البيان^(١) أما إذا تأخر في تقديم البيان عن المهلة القانونية فإن مهلة الـ ٣٠ يوماً تبدأ من اليوم التالي لتاريخ تقديم البيان وتسجيله في الديوان.
- التأخر في تسديد الضريبة لا يعتبر تهريباً ضريبياً يحاسب عليه وفقاً لتعليمات القانون ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ وإنما يتابع تحصيل الضريبة وفق أحكام قانون جباية الأموال العامة مع فرض العقوبات المنصوص عنها في قانون الضريبة وقانون جباية الأموال^(٢) العامة فقط.

(١) المرسوم التشريعي ٥١/ لعام ٢٠٠٦

(١) التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩ للقانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣

(٢) التعليمات التنفيذية رقم ١٩/٦٥٣٠ تاريخ ٢٠٠٤/٣/١٠ للقانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣

- يجري استيفاء سلفة على ضريبة الدخل من قبل الأمانات الجمركية المختصة عند تخلص البضاعة وفق القيمة المحددة في البيان الجمركي مضافاً إليها الرسوم والتكاليف كافة باستثناء رسم الإنفاق الاستهلاكي في حال وجوده^(٣).

السلفة المقطوعة = ضريبة دخل أرباح + إدارة محلية

- تنزل المبالغ المدفوعة كسلفة من أصل الضريبة المترتبة على الأرباح المصرح بها في البيان الضريبي وفي حال تجاوز السلفة الضريبة على الأرباح المصرح عنها أو كانت النتيجة خسارة تؤجل تسوية السلفة إلى ما بعد اكتساب التكلفة الدرجة القطعية^(٤)

- منح القانون وزير المالية إمكانية اعتبار السلفة المسددة لدى الأمانات الجمركية ضريبة نهائية وفق الآلية والأسس والضوابط التي يحددها بقراره، ويصدر وزير المالية سنوياً قراراً بذلك حيث أصدر القرار رقم ٢١٠٣/و لعام ٢٠٠٩ وهو تكرار حرفي عن قرارات السنوات السابقة مثل القرار ٣١٠٧/و تاريخ ١٧/٩/٢٠٠٨، يقتصر المضمون على اعتبار السلف ضريبة نهائية لتجار الاستيراد عن مستورداتهم الجارية خلال عام / / / وفصل هذه الأعمال عن أعمال أخرى يقوم بها وإخضاعها لضريبة تتوافق معها.

ومنه فالقرارات التي تصدر لا تتضمن ما حدده القانون بالضوابط والأسس والآلية وإنما قرار مبني على إقرار لجنة الضرائب والرسوم ونرى أن ذلك غير كافٍ للتبرير وإذا كان تجار الاستيراد يعاملون بذات الأسلوب فلماذا لا يكرس أو يجري إخضاعهم لضريبة دخل مقطوع بنسبة من مستورداتهم وإخراجهم من ضريبة الأرباح الحقيقية؟.

- إذا أجرى المكلفون تصفية الكل أو الجزء من مؤسساتهم أو تنازلوا عنها للغير أو دمجوها مع الغير فتطرح على المصفين أو المتنازلين أو المنتدبين الضريبة المتوجبة بالنسبة إلى الأرباح التي لم تكلف. يجري التكلفة على أساس الربح الصافي المتحقق عن المدة الواقعة بين آخر تكليف واليوم الذي أصبح فيه التنازل أو التصفية قطعياً، ويترتب عليهم أن يقدموا بياناً بذلك إلى الدوائر المالية خلال ٣٠/ يوماً بدءاً من تاريخ التصفية.

إن إدخال شريك أو خروج شريك لا يؤدي إلى اعتبار الشركة منحلة وبالتالي لا تزول شخصيتها الاعتبارية بل تبقى مستمرة كالسابق^(١).

رابعاً : تحديد الضريبة:

بعد أن يتقدم المكلف بالبيان الضريبي تتحدد الضريبة الواجب تسديدها وفقاً للأرباح التي صرح بها وقد عدلت النسب الضريبية خلال السنوات الماضية وأشرنا في الفصل الأول إلى هذه التعديلات والأسباب التي بررتها، وسندرج النسب الأخيرة التي أقرها المرسوم التشريعي رقم ٥١/ لعام ٢٠٠٦:

الأرباح	النسب
---------	-------

^(٣) قرار وزير المالية رقم ٢٢٢٦/و تاريخ ٢٧/٨/٢٠٠٥

^(٤) التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨٨ تاريخ ٩/٤/٢٠٠٤

^(١) التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٩/٣/٢٠٠٤

الحد الأدنى المعفى — ٢٠٠,٠٠٠	١٠٪
٢٠٠٠٠١ — ٥٠٠,٠٠٠	١٥٪
٥٠٠٠٠١ — ١,٠٠٠,٠٠٠	٢٠٪
١٠٠٠٠٠١ — ٣,٠٠٠,٠٠٠	٢٤٪
٣٠٠٠٠٠١ — فما فوق	٢٨٪

ومنحت حسومات ضريبية للمعامل والمنشآت الصناعية هي:

- ١- درجتان للمنشآت الصناعية المقامة في المناطق النائية.
 - ٢- درجة للمنشأة التي تستخدم /٢٥/ عامل فأكثر.
 - ٣- درجتان للمنشأة التي تستخدم /٧٥/ عامل فأكثر.
 - ٤- ثلاث درجات للمنشأة التي تستخدم /١٥٠/ عاملاً فأكثر.
 - ٥- على أن يكون العمال مسجلين بالتأمينات الاجتماعية.
 - ٥- درجة واحدة للمنشآت المقامة في المدن الصناعية.
- مثال: شركة صناعية غير مشملة بقانون الاستثمار مقامة في منطقة نائية (٢٪) وتستخدم /١٥٠/ عاملاً (٣٪) ومقامة بالمدن الصناعية (١٪) يصبح مجموع الحسومات (٦٪) وبالتالي تنخفض النسبة (٦٪) بكل شريحة فتصبح ٤٪ ، ٩٪ ، ١٤٪.
- مثال: نحاول التمييز بين الأرباح وفق الحسومات:

نوع الشركة	صناعية	صناعية	صناعية	صناعية
المنطقة	مركز المدن	نائية	نائية	نائية
عدد العمال	١٤	١٥	٧٥	١٥٠
مكان الشركة	خارج المدن الصناعية	المدينة الصناعية	المدينة الصناعية	المدينة الصناعية
الأرباح	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠	١,٠٠٠,٠٠٠
الضريبة	١٦٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠	١٦٠,٠٠٠
الحسم	∴	٣٨,٠٠٠	٤٧,٥٠٠	٥٧,٠٠٠
الضريبة المستحقة	١٦٠,٠٠٠	١٢٢,٠٠٠	١١٢,٥٠٠	١٠٣,٠٠٠

يتضح من خلال هذا المثال البسيط أن نسبة الحسم للضريبة قد وصل إلى نسب تتجاوز ٣٥٪ من الضريبة وهذا مؤشر لمستوى التشجيع الممنوح للشركات الصناعية لقيامها في المناطق النائية والصناعية أما مدى صحة هذه الحسومات من حيث انعكاسها على الواقع بزيادة الاستثمارات وتشجيعها فلا يمكننا الحكم على الصحة إلا بالإحصاءات التي تمثل النتائج التي تترتب بعد القرار وهل زادت الإعداد بشكل ملحوظ؟ فإذا كانت الحسومات مشجعة فعلاً يجب أن نرى إحداث مشروعات كثيرة في المناطق المشار إليها ولكن الواقع لا يشير حقيقة إلى هذه النتائج رغم غياب الإحصاءات الحقيقية.

السبب برأي الباحث هو التالي:

- ١- هل هذه النسب والحسومات قد درست وفقاً للواقع؟ وتم استنتاج معدلاتها بما يحقق فعلياً حراكاً استثمارياً في المناطق النائية أم قدرت النسب جزافاً بمنح حسم دون دراسة نتائجه سلباً أم إيجاباً وتشير المؤشرات جميعاً لتفديرات غير مرتبطة بدراسة تحليلية وأهم غياب الدراسة التحليلية هي البيانات الإحصائية غير المتوفرة.
- ٢- توجد معوقات أخرى كبيرة جداً تحول دون تفعيل هذه الحسومات بالشكل الكافي منها:

- أ- قانون العمل الذي يخضع له العمال في القطاع الخاص الذي اشترط القرار لمنح درجات أن يكون العمال مسجلين في التأمينات، فالقانون والمحاكم تسهل مقاضاة المكلف وتكون لجانب العامل مما يحجم أغلب المكلفين عن تسجيل عمالهم في التأمينات.
- ب- غياب البنى التحتية في المناطق النائية وان توفرت بعض الشيء في المدن الصناعية ولكن تواصلها مع المحافظات الأخرى ليس بالسوية الكافية.
- ت- غياب الكوادر المؤهلة والخبرة في المناطق النائية.
- هذه بعض المعوقات التي تعترض نجاح فكرة الحسومات الضريبية ويشير الواقع الاقتصادي السوري بأن الإعفاءات الكبيرة التي منحت لقانون الاستثمار منذ عام ١٩٩١ وحتى تاريخه لم تعط الهدف منها لوجود المعوقات الأخرى التي تحد من نجاح سياسة الإدارة الضريبية المقدرة تقديراً.
- أجاز القانون لمجلس الوزراء بناءً على اقتراح وزير المالية منح الحسومات لمشاريع أخرى غير صناعية واعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة سابقاً للمشاريع الصناعية وغير الصناعية وبما لا يتجاوز حسم درجتين.

نسب الضريبة للشركات:

النسبة	النوع	ملاحظة
١٤٪	شركة مساهمة تطرح أسهمها للاكتتاب بنسبة لا تقل عن ٥٠٪ ^(١)	بدون إدارة محلية
٢٢٪	شركة مساهمة بأنواعها (ما عدا الصناعية) التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام	+ إدارة محلية
٢٢٪	شركات غير صناعية محدودة المسؤولية	+ إدارة محلية
	شركات مساهمة مغلقة بجميع أنواعها المشمولة بقانون الاستثمار	
	شركات محدودة المسؤولية بجميع أنواعها والمشاريع المشمولة بقانون الاستثمار	
	المشاريع المشمولة بقوانين تشجيع الاستثمار بجميع أنواعه بعد انتهاء مدة الإعفاء	
٢٥٪	المصارف الخاصة	+ إدارة محلية
	شركات التأمين المساهمة التي لا تطرح أسهمها على الاكتتاب العام	+ إدارة محلية
	شركات ومكاتب الصرافة	
١٥٪	شركات التأمين المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بما لا يقل عن نسبة ٥٠٪	بدون إدارة محلية

الغرامات التي حددها القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ وتعديلاته:

نسبة الغرامة من الضريبة	الأسباب	مدة الإنذار	ملاحظات
٢٠٪	عدم تقديم بيان الأرباح خلال المدة القانونية	١٥ يوم	تخفيض الغرامة إلى ١٠٪ إذا امتثل المكلف بعد المدة وقبل الإنذار
٥٠٪	عدم إبراز قيود محاسبية رفض تقديم المستندات والوثائق	١٥ يوم	تقدر الأرباح بما لا يقل عن ضعف أعلى رقم سنوي للأرباح كلف بها المكلف خلال السنوات الخمس الأخيرة
مثلي فرق الضريبة على	عدم شمول حساباته لبعض النشاطات التي قام بها	-	

(١) المرسوم /٥١/ لعام ٢٠٠٦

- مع الإشارة إلى أن عدم مسك القيود المحاسبية وعدم تقديم البيانات رغم الإنذار أو عدم تضمين القيود لإحدى الفعاليات أو المعلومات هذه الوقائع تعدّ تهرباً ضريبياً نص عليها القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ ووضع لها عقوبات خلافاً للعقوبات الواردة أعلاه تستدعي التمييز بين الوقائع التي يجري ضبطها من قبل العاملين في مديرية أو أقسام الاستعلام ومكافحة التهرب الضريبي بموجب محضر ضبوط خطية أو يجب في هذه الحالة تطبيق العقوبات والغرامات التي تضمنها القانون والبالغة ٢٠٠٪ من الضريبة وبين الحالات التي تظهر أثناء التدقيق دون ضبطها وتبقى هذه الوقائع خاضعة للغرامات والعقوبات التي ذكرت في الجدول.

- إضافة إلى الغرامات المذكورة إذا ثبت أن المكلف أبرز بيانات محاسبية غير صحيحة و نظمت بقصد التهرب من الضريبة كلاً أو بعضاً يحال المكلف المخالف إلى القضاء بقرار من وزير المالية ويعاقب بالحبس لمدة شهر واحد ويحرم من إجازات الاستيراد والتصدير وتجمد عضويته في غرف التجارة والصناعة والزراعة لمدة سنة تلي اكتساب الحكم الدرجة القطعية.

- تضاعف العقوبة في حال التكرار.

الحد الأدنى المعفى:

ينزل من الربح الصافي مبلغ /٥٠.٠٠٠/ ليرة سورية كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً ويجزأ هذا الحد بنسبة مدة التكاليف التي تقل عن سنة.

يستفيد من تنزيل الحد الأدنى كل شريك في شركة التضامن وكل شريك متضامن في شركة التوصية البسيطة ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التنزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة.

الشروط الواجب توفرها للاستفادة من الحد الأدنى^(١):

- مسك القيود المحاسبية الكاملة.
 - تقديم البيان ضمن المهل القانونية.
 - إرفاق البيان بحسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وجداول الاستهلاك والميزانية وقائمة بأسماء الموردين والزبائن.
 - تقديم بيان التصفية خلال ثلاثين يوماً في حالات التصفية أو التنازل.
 - أن تكون المؤسسة أو الشركة مسجلة في السجل التجاري.
 - تقديم البيان لغاية الشهر الثالث الذي يلي تاريخ الوفاة.
- تتبين من متابعة الحد الأدنى المعفى ما يلي:

(١) التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩

- ١- إن الحد الأدنى المعفى الممنوح لمستحقه من أصحاب الفعاليات الاقتصادية أو الشركاء المتضامنين هو أقل من الحد الأدنى المعفى للموظفين والعمال وهذا من حيث العدالة بالمساواة يفترض أن يكون الحد الأدنى المعفى متساوياً بالنسبة لكل الشرائح التي تستحقه.
 - ٢- يوجد شروط للاستفادة من الحد الأدنى المعفى وفقاً لما أدرج بالتعليمات التنفيذية للقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ومن هذه الشروط أن يقدم البيان الضريبي ضمن المهل القانونية ومسك الدفاتر....الخ.
- ففي حال عدم تنفيذ المكلف لأحد الشروط لا يستفيد من الحد الأدنى المعفى وهذا أيضاً إجراء غير عادل بسبب أن الشروط المدرجة هي التي تتطلبها القانون للتكليف بضريبة الأرباح وعند التقصير بأي منها سيخضع للعقوبات والغرامات التي نص عليها القانون وسيضاف إليها غرامة أو عقوبة إضافية وهي الحرمان من الحد الأدنى المعفى.
- لذا يرى الباحث أن ربط الاستفادة بهذه الشروط غير عادل ويفترض أن ترتبط الاستفادة بالاستحقاق وفقاً لما حدده القانون.

المبحث الثالث

اعتماد البيان الضريبي

أوجب القانون اعتماد البيانات الضريبية من محاسب قانوني معتمد أصولاً ببعض الفعاليات
أولاً: الفعاليات التي تتطلب بياناتها الاعتماد من محاسب قانوني^(١).

أ- الشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة باعتماد مدقق حسابات مسجل في سجل شركات الأموال لغايات تدقيق حساباتها.

ب- شركات التضامن والتوصية التي يزيد رأسمالها أو حجم مبيعاتها السنوية عن عشرة ملايين ليرة سورية باعتماد مدقق حسابات مسجل في سجل شركات الأشخاص.

ت- المؤسسات أو الشركات التي ينطبق عليها حد التسجيل وفقاً للتشريعات الضريبية النافذة.

ث- النقابات والجمعيات التي تنص أنظمتها على اعتماد مدقق حسابات.

ج- تلتزم الشركات المساهمة وكبار المكلفين بتعيين محاسب مهني معتمد من التنظيم المهني في أي وظيفة رئيسية تتعلق بأعمال المحاسبة ويسري هذا الالتزام على الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي يتجاوز رأسمالها أو حجم مبيعاتها السنوية مئة مليون ليرة سورية ويجري التأكد من خلال تقرير مدقق الحسابات.

ح- تفرض غرامة /٥٠٠.٠٠٠/ ل.س على كل من يتخلف عن تعيين محاسب مهني.

خ- تفرض غرامة لا تقل عن /٣٠٠.٠٠٠/ ل.س ولا تزيد عن /٥٠٠.٠٠٠/ ل.س على كل جهة تعين مدقق حسابات خلافاً لـ (أ-ب-ت).

- حدد القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ المادة /١٧/ منه عقوبات بحق المحاسبين القانونيين في حال التقصير بأداء العمل حيث تضمن الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين بقرار من وزير المالية للذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات بشكل يغاير الحقيقة ولا يتوافق مع قواعد المحاسبة المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي.

على الدوائر المالية^(٢) إعداد تقرير مفصل بالمخالفات ورفعها إلى وزارة المالية بعد صدور قرار لجنة فرض الضريبة ما لم تكن هذه المخالفات موضع بحث أمام لجنة إعادة النظر حيث يؤجل رفع التقرير إلى ما بعد صدور قرار لجنة إعادة.

يتضح من خلال الفقرة السابقة حول العقوبات التي تضمنها القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ أن الشروط الأساسية للملاحقة القضائية هي علمه بما يقدمه أنه لا يمثل الواقع وأن يكون بهدف التهرب الضريبي.
يتضح من خلال هذين الشرطين ما يلي:

(١) القانون /٣٣/ لعام ٢٠٠٩

(٢) التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ١٦/٣/٢٠٠٤

١- ما الضوابط والأسس التي تستند إليها الإدارة الضريبية للتأكد من أن المحاسب القانوني على علم بما قدمه لتجري ملاحقته قضائياً؟.

٢- لا يلاحق المحاسب القانوني قضائياً إلا في حال كان يقصد تهريب المكلف ضريبياً وكيف ستحدد الإدارة الضريبية هذا القصد ؟ وما هي المعايير التي يمكن أن تعتمد عليها لذلك؟.

وبرأي الباحث لم يتشدد القانون بهذه الفقرة بالشكل اللازم وبالعكس منح فسحة كبيرة يمكن من خلالها أن تقدم البيانات بشكل غير صحيح وذلك لصعوبة تحديد علمه بالخطأ المرتكب بالحسابات وقصده التهريب الضريبي.

وتأثرت كذلك مهنة المراجعة عملياً فخلال السنوات الست الماضية لم يلاحق قضائياً إلا عدد محدود جداً من المكلفين، ويفسر هذا واقع سوق المهنة من خلال ثقافة المراجع وأسلوب عمله وتكامل الموضوعات في ظل الفساد الإداري الذي يتوسع انتشاراً بالإدارة الضريبية بمختلف مستوياتها الإدارية.

ثانياً: الفعاليات المستثناة من تصديق بياناتها^(١):

- مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبون القانونيون.
- المخلصون الجمركيون.
- محطات بيع الوقود والمواد المشتعلة
- مستثمرو مدن الملاهي ومستثمرو الفرق الرياضية واستعراضات السيرك.
- مهنة تأجير وإعادة تأجير المنشآت الصناعية والتجارية والحرفية والمهنية.

ويرى الباحث أن الاستثناء من تصديق البيان لبعض المهن غير مبرر ما عدا مكاتب وشركات تدقيق الحسابات والمحاسبين القانونيين حيث أن تقديم بيانهم يمكن اعتباره مصدقاً حكماً مع الإشارة إلى أن معايير مراجعة الحسابات أوجدت ما يسمى بفحص النظر أي أن تخضع شركات المراجعة والمكاتب للتدقيق من شركات أو مكاتب أخرى لتقييم عملها من حيث تنفيذ عمليات المراجعة وفقاً للأصول والمعايير المعتمدة وبالتالي لا يوجد ما يمنع من أن تراجع بياناتها وحساباتها من قبل المراجع المستقل عنها وفقاً للشروط التي نص عليها القانون والتي قصد منها تأمين الحياد للمراجع لتنفيذ عملية المراجعة بالجودة والمهنية اللازميتين.

ثالثاً : الحصانة القانونية للمحاسب القانوني^(٢):

منح القانون حصانة للمحاسب القانوني تتمثل بما يلي:

١- لا يجوز تفتيش المحاسب القانوني أثناء مزاويلته لعمله أو تفتيش مكتبه أو حجزه إلا بناءً على أمر قضائي ويجري إبلاغ رئيس فرع التنظيم المهني الذي يقع في دائرته مكتب المحاسب ليحضر أو يوفد من ينتدبه من أعضاء فرع التنظيم ولا يعتد بإسقاط المحاسب القانوني حقه بذلك تحت طائلة بطلان الإجراءات.

(١) المرسوم /٥١/ لعام ٢٠٠٦

(٢) القانون /٣٣/ لعام ٢٠٠٩ المادة /٤٩/

٢- لا يجوز، في حال تفتيش مكتب المحاسب القانوني، الإطلاع على وثائق ومستندات الزبائن من أي جهة إلا بناء على أمر قضائي.

رابعاً : واجبات المحاسب القانوني^(١):

- ◆ الإطلاع على الدفاتر المحاسبية والقيود والمستندات المؤيدة لها والميزانيات والموازنات التقديرية العائدة للجهات التي كلف بتدقيقها يطلب موافاته بما يراه ضرورياً لقيامه بالمهمة المكلف بها أصولاً.
 - ◆ التثبت من أن الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بمراجعتها منظمة بصورة أصولية ويلفت نظر إدارة الجهة إلى أي مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها.
 - ◆ أن ينظم أوراق العمل المناسبة التي يوثق فيها إجراءات التدقيق التي قام بها للوصول إلى رأيه المهني ويمكن أن تكون هذه الأوراق الكترونية ويحتفظ بها لمدة خمس سنوات على الأقل من تاريخ التدقيق.
 - ◆ يقوم بمراجعة الأعمال التي يكلف بها أعضاء فريق التدقيق الذي يعمل تحت إشرافه.
 - ◆ تقييم نظام الرقابة الداخلية وإجراء الاختبارات المناسبة له بغية تقييم كفاءته لتحقيق التزام المكلف بالقوانين الضريبية ولفت نظر المكلف لأي خلل بالنظام فيما يخص الضرائب النوعية والرسوم التي تخضع لها منشأة المكلف.
 - ◆ يصمم إجراءات التدقيق على أساس الاختبار بالعينة مخصصة لعناصر البيانات المالية لتغطية التزامات المكلف بالضرائب النوعية المختلفة.
 - ◆ الحصول من المكلف على كتاب تمثيل يؤكد فيه التزامه بالقوانين الضريبية.
 - ◆ إبلاغ لجنة التدقيق أو الإدارة كتابةً أو الإفصاح في حال وجود أي مخالفات للقوانين الضريبية.
 - ◆ أن يتضمن الإفصاح فقرات واضحة حول التزام المكلف بالقوانين الضريبية.
 - ◆ الطلب من المكلف رد النفقات غير المقبولة ضريبياً إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.
 - ◆ القيام بإجراءات تدقيق محددة للجداول الضريبية في حال وجودها.
 - ◆ القيام بإجراءات التدقيق للتأكد من كفاية المخصصات الضريبية المترتبة على المكلف.
- خامساً : مسؤولية المحاسب القانوني:**
- تضمنت التشريعات الضريبية وجوب تصديق البيانات الضريبية من محاسب قانوني وفرض عقوبات في حال عدم الالتزام بذلك وقد قصد المشرع من التصديق رفع جزء من العمل عن الإدارة الضريبية فمراجعة المحاسب القانوني للبيانات المالية التي تفرغ نتائجها بالبيان الضريبي وتأكيده على صحة هذه البيانات وتحمله مسؤولية هذا التصديق في حال اكتشاف غير ذلك يخفف جهد الإدارة الضريبية في عمليات المراجعة الضريبية بحيث تلجأ لأسلوب العينات أو تقاطع المعلومات التي بلغت بها مع الوثائق المالية المرفقة مع بيان المكلف لتؤكد أو تنفي التصديق. سنعرض النصوص القانونية التي رتببت مسؤولية على المحاسب القانوني ثم نستعرض الأخطاء التي يمكن أن يتضمنها البيان ومسؤوليته عنها:

أ- النصوص القانونية التي ترتب المسؤولية على المحاسب القانوني:

(١) القانون /٣٣/ لعام ٢٠٠٩

- بما أن مدقق الحسابات مسؤولاً ضمن حدود الرأي الذي يبدية في البيانات المالية يجب أن يتضمن تقريره عبارة في " رأينا " وعلى مدقق الحسابات حجب الرأي أو الاعتذار عن التدقيق في حال لم يتمكن من الحصول على البيانات والمعلومات والوثائق التي تمكنه من إبداء الرأي^(١)
- لا يعفي رأي مدقق الحسابات إدارة المؤسسة أو الشركة من مسؤوليتها عن الحسابات التي يجب^(٢) أن تنظمها وفقاً لمعايير المحاسبة وأن تكون خالية من الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ.
- يحال المحاسب القانوني^(٣) إلى لجنة تأديب إذا ارتكب أي مخالفة لأحكام القانون /٣٣/ لعام ٢٠٠٩ أو أقدم على تصرف يخل بالمسؤوليات المناطة به أو بقواعد ومعايير وأسس وآداب المهنة أو ارتكب تصرفاً يسيء إلى مكانته ومكانة العاملين ، ولجنة صلاحية فرض عقوبات / التنبيه الخطي - الإنذار الخطي/ واقتراح عقوبات للمجلس / الإيقاف عن مزاولة المهنة لمدة لا تزيد على ثلاث سنوات - إلغاء الرخصة/.
- يسقط حق ملاحقة المحاسب القانوني بمرور سنتين من تاريخ تقديم تقريره.
- يكون المحاسب القانوني^(٤) مسؤولاً تجاه الشركة التي يقوم بمراجعة حساباتها وتجاه مساهميها عن تعويض الضرر الذي سببته الأخطاء التي ارتكبها في تنفيذ عمله أو عدم قيامه بالواجبات التي ترتبها عليه القوانين أو نظام الشركة الأساسي وتسقط دعوى المسؤولية المدنية بمضي ثلاث سنوات من تاريخ انعقاد الهيئة العامة للشركة التي تلي فيها تقرير المحاسب القانوني وإذا كان الفعل المنسوب له يشكل جرماً فلا تسقط دعوى المسؤولية المدنية إلا وفقاً لأحكام القواعد العامة.
- لا يحق للمحاسب القانوني^(٥) أو لموظفيه أن ينقل للمساهمين أو للغير ما حصل عليه من معلومات ذات طابع سري لا يسمح القانون بالإفصاح عنها في معرض قيامه بعمله لديها أو المضاربة بأسهم الشركة تحت طائلة العزل والتعويض.
- يعاقب بالحبس من سنة إلى ثلاث سنوات وبغرامة لا تقل عن ثلاثمائة ألف ليرة سورية:
- ١- كل محاسب قانوني يتضمن تقريره بيانات غير صحيحة بصورة متعمدة.
- ٢- كل محاسب قانوني يتكتم على معلومات وإيضاحات يوجب القانون ذكرها بقصد إخفاء حالة الشركة الحقيقية عن أصحاب العلاقة.
- ٣- تقديم المحاسب القانوني لمعلومات غير صحيحة في تصريحه المقدم.

(١) قانون رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٩ مادة (٧٨)

(٢) قانون رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٩ مادة (٨٣)

(٣) قانون رقم /٣٣/ لعام ٢٠٠٩ مادة (٩٣)

(٤) قانون الشركات رقم /٣/ لعام ٢٠٠٨ مادة (١٩١)

(٥) قانون الشركات رقم /٣/ لعام ٢٠٠٨ مادة (١٩٢ ، ١٩٣)

٤- قيام المحاسب القانوني بعمليات التلاعب في أسعار الأسهم استناداً إلى معلومات حصل عليها في معرض تدقيقه.

- تجري بقرار من وزير المالية الملاحقة القضائية للمحاسبين القانونيين الذين يثبت أنهم اعتمدوا البيانات أو قدموا تقارير أو شهادات تغاير الحقيقة ولا تتوافق مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها وهم على علم بذلك بهدف التهرب الضريبي^(١).
- يحيل مجلس هيئة الأوراق المالية إلى القضاء كل محاسب قانوني يصادق على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة أو مخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق المعتمدة^(٢).
- تقرض، إضافة إلى عقوبة الحبس المنصوص عليها، غرامة لا تقل عن /٣٠٠.٠٠٠.٠٠٠/ ل.س ولا تزيد عن /٣.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠/ ل.س على المحاسب القانوني الذي يصادق على بيانات مالية غير صحيحة أو مضللة ومخالفة للمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق بشكل متعمد^(٣).

ب - مسؤولية المراجع الخارجي عن اكتشاف البيانات غير الصحيحة في التقارير المالية للشركات:

من أهم الموضوعات التي هي موضع جدل هو موضوع مدى مسؤولية المراجع عن كشف التضليل في البيانات المالية وخاصة عندما تظهر نتائج التضليل فعلياً نرى أصابع الاتهام توجه أولاً للمراجع الذي يفترض أن يكشف التضليل في البيانات وسيدافع عن تقريره ونتائجه من خلال وثائقه التي جمعها خلال قيامه بعملية المراجعة ليؤكد التزامه بمعايير المراجعة وبذله العناية المهنية اللازمة.

ولكن ظهرت بالرغم من ذلك هذه الإشكالات مما يعني برأي الباحث أن معايير المراجعة ما زالت غير كافية لتغطية المراجعة بالشكل الأمثل وما زالت الفجوة موجودة وهي التي قد ترتب هذه النتائج واشترط قانون الضريبة للمقاضاة وجود نية التستر عن الخطأ بشكل متعمد أما عند بذل العناية المهنية الموثقة فلا مشكلة. أما إن ظهرت بعض الأخطاء المتعمدة أو تلاعب مقصود يحمل قانون الشركات المسؤولية القانونية للمحاسب الذي تعتمد التضليل بقيوده وسجلاته وفرض عليه العقوبة ذاتها التي تفرض على المراجع الذي تعتمد ذلك أيضاً.

ونتيجة لذلك يواجه المراجعون ضغوطات من قبل المجتمع بفئاته كافة الذي يطلب منهم تأكيداً على عدم وجود حالات تلاعب أو غش أو حتى في حالة وجودها فإنه يتوقع أن يعمل المراجع على اكتشافها والإبلاغ عنها^(٤).

ج - الخطأ والغش ومسؤولية المراجع عند اكتشاف حالات التلاعب والغش:

(١) قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣

(٢) المرسوم التشريعي رقم ٥٠/ لعام ٢٠٠٩

(٣) المرسوم التشريعي رقم ١٥١/ لعام ٢٠٠٧

(٤) حسين دحدوح: مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في

اكتشافها- جامعة دمشق - المجلد ٢٢/ العدد الأول لعام ٢٠٠٦

- **الخطأ:** هو تحريف غير مقصودة في التقارير المالية (معياري المراجعة الدولي ٢٤٠) مثل الخطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية بالقياس أو العرض أو الإفصاح^(١).

- **الغش وأسبابه:** الغش يعني فعلاً مقصوداً من قبل شخص أو أكثر في الإدارة ويتعلق هذا الفعل باستخدام الخداع من أجل الحصول على مصلحة غير عادلة أو غير قانونية والذي ينتج عنه تحريف في التقارير المالية (معياري ٢٤٠) وقد يتضمن الغش: التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات والمستندات واختلاس الأصول... وعلى الرغم من أن الغش مفهوم قانوني واسع فإن المراجع مهتم بالأفعال والتصرفات الاحتيالية التي تسبب تحريفاً مهماً في التقارير المالية^(٢)، وقد ميز المعيار (٢٤٠) بين نوعين من التحريف وهي:

أ- التحريف الناتج عن تقرير مالي احتيالي.

ب- التحريف الناتج عن سوء التخصيص للأصول.

- **الاحتيال:** هو عمل مقصود من جانب فرد واحد أو أكثر من بين أفراد الإدارة الموظفين أو طرف ثالث يفضي إلى تحريف في الكشوف المالية وقد ينطوي الاحتيال على تلاعب وتزييف أو تبديل في السجلات أو الوثائق واختلاس الأصول وإخفاء أو إسقاط آثار المعاملات من السجلات وتسجيل المعاملات دون إثبات وإساءة تطبيق السياسات المالية^(٣).

أسباب الغش: للغش أسباب متعددة يمكن أن نذكر أهمها:

- إظهار نتائج الشركة بشكل أفضل مما هي عليه مما ينعكس على سعر تداول أسهمها في البورصة.
- زيادة حصة الأسهم من الأرباح.
- الحصول على قروض من المصارف بسقف مرتفعة بهدف التمويل أو تحسين شروط التمويل.
- إظهار التزام الشركة بخططها من خلال تحقيقها للأرباح المخططة.
- الحصول على مكافآت مالية للكوادر العاملة في الشركة بناء على أداء الشركة.
- التهرب الضريبي من خلال خفض الأرباح المحققة.
- اختلاس أصول الشركة.
- تغطية فشل إدارة الشركة.
- وللغش صفات وخصائص يجب على المراجع الإلمام بها وأهمها:
- الدوافع لارتكاب الغش.
- إمكانية إخفاء الغش.

(١) دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للعام ٢٠٠١ إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي - الاتحاد الدولي للمحاسبين ترجمة جمعية

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عمان ٢٠٠٣ معيار ٢٤٠ ص ١٨١

(٢) دليل الاتحاد الدولي: مرجع سابق - المعيار ٢٤٠ ص ١٨١

(٣) التقرير السنوي عن أعمال مكتب المفتش العام في ٢٠٠١ الصادر عن منظمة الأغذية والزراعة للأمم المتحدة، روما،

▪ إمكانية الغش من خلال التواطؤ.

▪ إمكانية تحويل الخطأ إلى غش^(١).

ومع توسع العمل بالبرامج المحاسبية فقد أصبحت أعمال الغش أكثر سهولة فمن خلال تعديل بسيط في أحد القيود يمكن أن تختلف كافة النتائج اللاحقة دون أن يظهر ذلك في السجلات بالتالي يتمثل الغش من خلال الحاسبات بالخصائص التالية:

١- سهولة ارتكاب الغش في ظل استخدام الحاسبات ويعود السبب بذلك إلى قصور الرقابة على نظم الحاسبات في ظل التقدم الفني الكبير

٢- صعوبة اكتشاف الغش وتتبعه في ظل استخدام الحواسيب.

٣- الغش في مجال الحواسيب يحقق عائداً مغرياً لمرتكبيه مما يشجع على ارتكابه.

- التعديلات التي طرأت على مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش في معايير المراجعة:

١- على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بهدف إبداء الرأي بعدالة التقارير المالية وليس لاكتشاف الخطأ أو الغش، وأن اكتشاف الغش أو الخطأ لا يعد هدفاً أساسياً للمراجعة.

٢- على المراجع أن يكون حذراً ومدركاً لإمكانية وجود الخطأ والغش في التقارير المالية^(٢).

٣- على المراجع أن يقوم بوضع خطة المراجعة بشكل يراعي فيه عملية البحث عن الخطأ والمخالفات المهمة وحددت مسؤوليته عن اكتشاف الخطأ بحدود العينة التي يقوم بمراجعتها^(٣).

٤- على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة بشكل يمكنه من توفير تأكيد بدرجة معقولة لاكتشاف الأخطاء والمخالفات المهمة وممارسة درجة ملائمة من الشك المهني لتحقيق ذلك^(٤).

٥- حدد معيار المراجعة ٩٩ الإجراءات التي يقوم بها المراجع ليكشف الخطأ والغش من خلال تخطيط المراجعة مع الأخذ بالشك المهني عند التخطيط والتنفيذ وعرض المعيار والإجراءات الواجب القيام بها من قبل المراجع في حال اكتشافه بعض التلاعب والغش^(٥).

نلاحظ، من خلال استعراض التعديلات على المعايير فيما يخص مسؤولية المراجع أنها مرت بمراحل بدأت بالدفاع عن المراجع بموضوع الغش من حيث أنه ليس غاية بحد ذاتها ومن ثم وصلت إلى مرحلة أوجبت عليه أن يأخذ ذلك بعين الاعتبار وأن يخطط وينفذ ضمن هذا الشك ولكن يبدو أن المعايير ليست كافية حتى تاريخه لوضع حد لأعمال الغش فما زالت قاصرة عن التوجيه للمراجع وفي حال ظهور غش وتحميل المراجع المسؤولية يمكنه الدفاع عن عمله من خلال تنفيذ

^(٢) لطفي أمين السيد أحمد، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية المغلوطة، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٥

^(٢) نشرة إجراءات المراجعة رقم (٣٠) لعام ١٩٦٠

^(٣) نشرة إجراءات المراجعة رقم (١٦) لعام ١٩٧٧

^(٤) نشرة معايير المراجعة رقم (٥٣) لعام ١٩٨٨

^(٥) نشرة معايير المراجعة رقم (٩٩) لعام ٢٠٠٢

المعايير وفقاً لما وجهت به مع توثيق ذلك من خلال أدلة المراجعة وبالتالي لا تكون المشكلة بالمراجع وإنما بقصور المعايير.

وخلصت دراسة دحدوح ٢٠٠٦^(١) إلى تأثير إمكانية المراجع في اكتشاف التضليل في التقارير المالية بعدد من العوامل المرتبطة بالإصدارات المهنية وأهمها:

١- فعالية معايير المراجعة.

٢- وجود إرشادات لمساعدة المراجع في تقييم إمكانية حدوث التضليل.

٣- فعالية قواعد السلوك المهني وآدابه.

٤- وضوح المبادئ المحاسبية.

وقد أوصت الدراسة فيما يخص الإصدارات المهنية بما يلي:

١- ينبغي على المنظمات المهنية القيام بتحديد مسؤوليات المراجعين بشكل دقيق مع وضع القواعد

والضوابط المتعلقة باكتشاف التضليل في التقارير المالية وذلك حتى يمكن لمستخدمي التقارير المالية أن يتقوا بأرائهم وبعدالة هذه التقارير في التعبير عن المراكز المالية ونتائج الأعمال للشركات.

٢- ينبغي على المنظمات المهنية القيام بدراسة معمقة لقضايا التضليل للتعرف على الطرائق والأساليب المستخدمة في ذلك ومن ثم وضع المعايير والإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها في معالجة هذه القضايا التي على أساسها تحدد المسؤولية.

٣- ينبغي استمرار البحوث في مجال المراجعة للتوصل إلى أساليب أفضل من أجل:

أ- اكتشاف التضليل في التقارير المالية.

ب- زيادة الموثوقية في نتائج المراجعة من قبل مستخدمي التقارير المالية.

ج- التأكيد على استقلالية المراجع.

٤- ينبغي على المنظمات الاستمرار في تحديث المعايير والقواعد المهنية وتنقيحها وتطويرها حتى يمكن أن تتوافق مع المتطلبات المتغيرة للمراجعة.

نستنتج، بعد استعراض مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال أن المراجع يتحمل مسؤولية الأخطاء والغش والاحتيال وغيرها من الأساليب المتبعة التي لا تظهر الواقع الحقيقي للمنشأة والتي تؤثر على الأطراف المستفيدة من نتائج عمل المراجع ولها الحق بمقاضاته.

وبرأي الباحث، لكي يتجنب المراجع خسارة الدعوى التي قد يرفعها عليه المتضررين من نتائج تدقيقه يجب بذل العناية المهنية بالمراجعة ويحتاج لبذل العناية المهنية الخبرة والتأهيل المستمر وتطوير معلوماته بما يستجد من معايير المراجعة والإصدارات المهنية المختلفة وتوثيق عمليات المراجعة بكافة المراحل بدءاً من التخطيط إلى تنفيذ التقرير والنتائج التي يظهرها والتي تبني الأطراف الأخرى عليها ومنها الإدارة الضريبية التي أوجبت تصديق المراجع على نتائج الحسابات التي تسدد وفقها الضريبة وستقوم الإدارة بمراجعة محددة للتأكد من بذل المراجع للعناية وتمثل

(١) دحدوح، حسين، مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية- مرجع سابق

النتائج المالية الواقع وعند ظهور عمليات غش وتستر المراجع عليها أو قصّر في كشفها يمكن أن يتعرض للمساءلة القضائية والمهنية لما ألحقه من ضرر من جزاء تقريره الذي صدّق حسابات المنشأة.

خاتمة:

الإدارة الضريبية في سورية والتي مثلت مؤخراً بالهيئة العامة للضرائب والرسوم المحدثّة بالقانون رقم /٤١/ لعام ٢٠٠٧ هي أداة الحكومة لتحقيق أهدافها المالية والاقتصادية والاجتماعية من خلال تنفيذ التشريع الضريبي السوري وفقاً لآليات عمل حديثة ومتطورة وتتناسب مع التطور العلمي الكبير وخاصة بالاتصالات مما يساعدها بتنفيذ عمليات التدقيق الضريبي والمتابعة والتحصيل بالزمن والكلفة الاقتصادية ورغد موازنة الدولة بإيرادات ضريبية تتناسب مع الطاقة الضريبية للمكلفين.

ويرى الباحث أن إخراج الإدارة الضريبية في سورية بالصيغة التي تضمنها القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٧ وقرار البنية التنظيمية رقم /١٠/ لعام ٢٠٠٨ لا يتناسب مع البنية التشريعية والإدارية في سورية والتي تحتاج لتحديث يتوافق مع صياغة أكثر حداثة ومهنية للإدارة الضريبية لتكون رافداً حقيقياً للموارد الضريبية في سورية.

الفصل الثالث

المراجعة الضريبية

مقدمة

تعدّ المراجعة الضريبية من أهم الأعمال التي تنفذها الإدارة الضريبية، وكلما كان تنفيذ هذه المراجعة بمهنية عالية كلما كانت الجدوى على العائد الضريبي وعلى العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية أكبر، هذه العلاقة هي مرتكز العملية الضريبية وتحرص الإدارة الضريبية الناجحة على تعزيزها والرفع من سويتها نظراً لأهمية انعكاسها الايجابي على الحصيلة الضريبية.

المبحث الأول

مفهوم الفحص الضريبي

تختلف النظرة العلمية للفحص والمراقبة بحسب الأشخاص وجه النشاط المراد تحقيق أهدافه. وبسبب التداخل الكبير والخلط الشائع بين معاني الفحص، والمراجعة، والتدقيق في الكتب العربية، راعى الباحث المدلول الفني لهذه الكلمات واستخدم مصطلح (فحص أو تدقيق) مرادفاً لكلمة (AUDIT) في اللغة الانجليزية هادفاً المدلول الفني لهذه المصطلحات خلال هذا البحث. والفحص كلمة يفهمها المختصون من خلال نظرتهم إلى تحقيق أهدافهم. يلجأ للفحص أو الرقابة رجال القضاء وأجهزة الشرطة كأسلوب للتحري والتقصي للظواهر المادية المتعلقة بالعمليات الحقيقية للأحداث المتحققة من قبل الأشخاص العاديين أو المجرمين. ويستخدمه المحاسبون، والمهنيون، والمدققون أيضاً على مختلف أنواعهم كأسلوب بحث وتقصي عن حقائق معينة من خلال البحث في المستندات والأدلة الثبوتية المتوفرة وذلك لإبداء رأي فني بتلك الوقائع والأحداث.

ما يهمنا في الواقع، هو الفحص المتعلق بالأحداث المالية في المنشآت التجارية والصناعية وخلافها، وذلك للتأكد من صحة الأحداث المالية، وقياس درجة موثوقيتها، ذلك أن الأحداث المالية هي من صنع إدارة المشروع، وباعتبار أن الإدارة هي وكيل عن المساهمين في تحقيق نجاح استثماراتهم، يجب عليها أن تقدم لهم البيانات المالية الصحيحة والعادلة وإلا تمت مقاضاتهم بسوء الإدارة والتقصير بناء على تجاوز حدود الوكالة^(١)، بل ربما تلجأ الدولة إلى مقاضاة الإدارة إذا ما ثبت أنها قدمت بيانات مضللة في الإقرارات الضريبية المقدمة إلى الدوائر الضريبية، لما

(١) محمد الفيومي محمد - الدمييري - علاء الدين محمد وشتيوي - ايمن احمد - دراسات متقدمة في المراجعة - المكتب الجامعي

للضريبة من أهمية في رسم السياسة المالية للدولة^(١). "ويصبح المقصود بالفحص في هذه المرحلة التأكد من صحة قياس العمليات المالية والتأكد من سلامتها ضمن معايير يحددها الفاحص للتأكد من صحة القياس الحسابي للعمليات المالية الخاصة بالنشاط المحدد للمشروع عن فترة مالية معينة"^(٢). ونصل مما سبق، إلى أن المقصود بالفحص هو: الذي يعطي أعلى درجة التأكد - التأكد المعقول - حول الموضوع تحت البحث.

يشمل الفحص:

- بيانات مالية بنظرة مستقبلية - التقديرات والتنبؤات.
 - تصميم وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية على التقارير المالية أو قطاع منها.
 - مدى ملائمة تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للتقارير المالية.
 - المتطلبات المحددة للالتزام الشركات بالقواعد والقوانين.
 - تحليلات ومناقشة الإدارة.
 - المعلومات المالية الأخرى.
 - أي كتاب يتضمن تأكيدات معينة أصدرته الإدارة حول موضوع معين.
- وعلى الفاحص في هذه المرحلة التأكد من صحة القياس المحاسبي للعمليات المالية المقدمة بشكل إقرارات ضريبية للتأكد من درجة موثوقيتها وإظهارها للضريبة الصحيحة.

أولاً: الافتراضات الأساسية للتدقيق الضريبي:

تهدف هذه الافتراضات إلى تأصيل فكرة التدقيق الضريبي في ذهن الفاحص الضريبي على أنها عملية لها قواعد ومعاييرها، وبدون مراعاة هذه الافتراضات أثناء عملية الفحص لا يمكن تحقيق التدقيق الفعال الذي يسعى إلى تحقيق أهداف الفحص الضريبي، وتشمل هذه الافتراضات^(٣) ما يلي:

- ١- شمولية تعبير التدقيق على مراعاة معايير التدقيق المتفق عليها.
- ٢- اعتبار الفاحص الضريبي من المؤتمنين على الموارد العامة وتحصيلها بالطريقة القانونية،
- ٣- اعتبار الفاحص الضريبي مسؤولاً أمام المكلفين وأمام المنظمات المهنية التي تعمل بتدقيق الحسابات من حيث التزامه بتقديم تقريره بحيادية ونزاهة.
- ٤- خضوع تقارير الفاحص الضريبي للرقابة العامة والمساءلة.
- ٥- يساهم الفحص الضريبي بتوفير تقارير محايدة ومستقلة حول مزاعم الإدارة فيما إذا كانت المعلومات المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية قد راعت المتطلبات القانونية الواردة في القوانين الضريبية:

(١) عادل محمد القطاونة - عدي حسين عفانة - المحاسبة الضريبية - دار وائل للنشر والتوزيع - الطبعة الاولى - الاردن - عمان - ٢٠٠٨ .

(٢) دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، وفقاً لقواعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، ترجمة جمعية مدقي الحسابات القانونيين الفلسطينيين، بموافقة رسمية من John Willy & Sons, Inc 2001، صفحة (الوحدة ٧- ٢)

(٣) المهاني - محمد خالد - التهرب الضريبي واساليب مكافحته - منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية - القاهرة - مصر - ٢٠١٠ .

✍ على الفاحص الضريبي تصميم عملية التدقيق بشكل يوفر تأكيداً معقولاً باكتشاف التزوير الجوهري بالنسبة للقوائم المالية، واكتشاف الأخطاء في الإقرارات الناتجة عن الأعمال غير القانونية.

✍ على الفاحص الضريبي أن يستخدم العناية المهنية الواجبة عند الفحص حتى لا يتعرض لإجراءات قانونية مستقبلية في حالة التحيز أو تقديم تقارير غير حقيقية.

✍ على الفاحص الضريبي تخصيص وقتٍ معقولٍ لدراسة الرقابة الداخلية^(١) الخاصة بالالتزام بالقوانين والتشريعات الضريبية.

✍ على الفاحص الضريبي الإشارة في تقريره إلى أن عملية الفحص قد تمت وفقاً للخطة الموضوعية.

٦- لا يعترف الفاحص الضريبي بصحة الحقائق أو قيمتها قبل أن يخضعها للفحص الدقيق والبحث عن دليل صحتها، ووزن وتقييم الجوانب المؤيدة والمعارضة لها.

٧- يشبه الفاحص الضريبي في عمله رجال الشرطة أثناء التحري عن الجريمة، فكما يقوم المخبر والمحامي بمواجهة المشكلات بوضع مفاتيح ألغاز الجريمة مع بعضها البعض في إطار منطقي لتقديم الدليل أمام المحكمة بطريقة منطقية ومنظمة، وكوسيلة لتحديد الجريمة وتقديم مرتكبها للعدالة عن طريق اكتشاف الحقيقة، كذلك يواجه الفاحص مشكلات وقواعد إجرائية ذات طبيعة متشابهة، وذلك لمواجهة البيانات المالية على أنها مبنية على الدليل الواضح المستمد من المصادر الموثوقة والصحيحة.

ثانياً: دور العنصر البشري في التدقيق الضريبي:

مقدمة:

يمثل العنصر البشري القلب النابض لمختلف مراحل التدقيق، سواء في تحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية. فالمدقق هو الذي يقوم بالتخطيط والتنظيم، والتنفيذ بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف. ولهذه الأسباب يجب أن تتوافر في المدقق صفات محددة لا يمكن بدونها انجاز الهدف الحقيقي المطلوب^(٢)، هذه الصفات يجب أن تكون من مكونات شخصية الفاحص الضريبي، وإلا ستفقد العملية الضريبية احترامها من قبل المكلفين وفقدان الالتزام الطوعي للمكلف، وبالتالي تزداد فجوة الثقة بين المكلف والادارة الضريبية باعتبارها أحد مؤسسات الدولة.

ينص المعيار الدولي رقم ٩١٠/٣^(٣) في الفقرة الرابعة على ما يلي:

يجب أن يلتزم المدقق " بقواعد السلوك المهني للمحاسبين القانونيين" الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين، وتتضمن قواعد السلوك المهني التي تحكم المسؤوليات المهنية للمدقق على ما يلي:

أ- الصفات الواجب توفرها في الفاحص الضريبي:

تتلخص هذه الصفات بما يلي:

١- المؤهلات:

(١) عبد الباسط علي جاسم - الاعفاءات من ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - دار حامد للنشر والتوزيع - الاردن - عمان - ٢٠٠٨.

(٢) معايير التدقيق الحكومي (الكتاب الأصغر) - منشورات جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية - غزة - فلسطين ٢٠٠٣.

(٣) طلال أبو غزالة - المعايير الدولية للمراجعة الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين - منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ١٩٩٨.

يجب أن يمتلك المدققون الموكلة إليهم أعمال التدقيق الضريبي الكفاءات المهنية الملائمة المتمثلة فيما يلي:

- (١) معرفة أساليب التدقيق الضريبي.
 - (٢) معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق.
 - (٣) مهارات الاتصال مع كل أطراف العملية التدقيقية.
 - (٤) معرفة المبادئ الأساسية المتعارف عليها في علم المحاسبة، التدقيق الخاص، التدقيق الحكومي، وأي مبادئ أخرى لها علاقة بنشاط التدقيق.
- ٢- **الاستقلالية، الموضوعية، النزاهة:**

تعدّ استقلالية المدقق عن عميله بمثابة حجر الزاوية في ممارسة المهنة، بل هي الأساس التي قامت عليها مهنة التدقيق. وتتناول استقلالية المدقق جانبيين مهمين هما:

الجانب الأول: يمثل استقلالية المدقق العقلي الحقيقي عن شخصية المدقق باعتباره إنساناً، أي استقلالية الإرادة.

الجانب الثاني: الاستقلالية المهنية.

يمكن تحقيق الاستقلالية من خلال الفصل بين السلطات، فطالما إن الإدارة ومعظم أفرادها من حملة الأسهم يكون لهم حق التصويت في تعيين وعزل المدقق وهي السلطة التنفيذية، فالاستقلالية هنا مشكوك بها، بالتالي يجب ربط عوامل التحكم بالمدقق بيد لجنة رقابية مشكلة من المساهمين أو من خلال لجنة التدقيق في الشركات.

عرف هندركسون^(١) الموضوعية على أنها الاعتماد على قياس البيانات المالية بشكل يمكن التثبت منه بواسطة خبراء مؤهلين، والتوصل إلى نفس النتائج في جميع الحالات، أي عدم تلون النتائج بالتحيز الشخصي، والموضوعية هي المقدمة الضرورية^(٢) لكل قياس كمي، وبدونها لا يمكن الاعتماد على نتائج القياس المالي في إنجاز القرارات المختلفة من الفئات المستفيدة سواء كانوا من المستفيدين من داخل المشروع أم المستفيدين من خارج المشروع، ويرى الباحث أن الموضوعية في الضرائب هي جزء من الشرعية الضريبية التي لا يمكن بدونها أن تتحقق العدالة الضريبية.

إن أوراق عمل الفاحص المنظمة في إطار عملية تدقيق منهجية تكون دليلاً ثبوتياً على صحة إجراءات الفاحص أمام القضاء ضد المكلف إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك، ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في قياس البيانات المالية بطريقتين^(١):

(1) Hendrickson, E.S. Accounting Theory, 3rd ed., Homewood III. R.D Irwin, U.S.A, 1977

(٢) محمد الفيومي - محمد - الدميري - علاء الدين محمد وشتيوي - أيمن احمد - دراسات متقدمة في المراجعة - المكتب الجامعي الحديث - الاسكندرية ٢٠٠٨ .

(١) علوان قاسم - الزياناي نايف - نجيبة ميلاد - ضريبة القيمة المضافة - المفاهيم - القياس - التطبيق - دار الثقافة للنشر والتوزيع - عمان - الاردن ٢٠٠٨ .

١- قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي للتأكد من الوصول إلى نفس النتائج (أي الموضوعية).

٢- اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق المنشأة المالية.

٣- الاستقلالية التنظيمية:

تتأثر استقلالية المدققين بالإدارة الضريبية بموقعهم الإداري عند تصميم الهيكل الإداري التنظيمي للإدارة الضريبية. فكلما كان مدققوا الإدارة الضريبية تابعين لإدارتهم المباشرة كلما قلت حياديتهم، وكلما كانوا تابعين في إدارتهم إلى مستوى إداري أعلى كالتدقيق المركزي كلما زادت حياديتهم وفعاليتهم في الأداء.

٤- العناية والمهارة والكفاءة اللازمة:

يفترض بالمدقق أن يكون خبيراً في شؤون التدقيق والأعمال المكلف لها، وقد تم تعريف الخبير على أنه الشخص الذي يمتلك مهارات وخبرة في مجالات معينة وبالإضافة إلى مجاله الأصلي، والكفاءة هي القدرة على إتمام العمل بالشكل الذي يقتنع به الغير ويتقبله بشكل حسن. على المدقق، إضافة للالتزام بمعايير العمل الميداني ومعايير إعداد التقرير، التخطيط والإشراف وفقاً لمعايير العمل الميداني، وأن يكون ملماً بكل جوانبها وإلا فإنه لن يصل للحقائق المطلوبة، وسيكون رأيه قابلاً للطعن ويستطيع مدقق آخر تطبيق عليه مواصفات الكفاءة أن يثبت نقصه.

ب- عدم الخضوع للمؤثرات الشخصية والخارجية:

على المسؤولين في وحدات التدقيق المركزي أن يكونوا متيقظين^(٢) لحالات التأثير الشخصي بموظفيهم من حيث علاقاتهم، وارتباطاتهم الأسرية، وتصرفاتهم الشخصية من حيث دراسة مدى تحيزهم أو تمسكهم بقراراتهم سواء للإدارة أو لصالح المكلفين أو المشتغلين بموضوع التدقيق، والانتباه إلى المؤثرات الخارجية التي تحد بشكل غير مقبول من نطاق عملية التدقيق أو تؤدي إلى تعديلات في برنامج التدقيق نتيجة الضغوطات الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية الممارسة على الفاحص الضريبي.

(٢) سحيمان حمدي سليمان - الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية - عمان - الاردن ١٩٩٨.

المبحث الثاني

المعايير المحاسبية والمعايير الضريبية وأساليب استخدامها

أولاً - أسلوب الفحص الضريبي:

الأسلوب الذي ينتهجه الفاحص الضريبي هو نفس الأسلوب الذي يتبعه المحاسب القانوني (CPA) ويتمثل بالالتزام بقواعد الـ (GAAS) برنامج التدقيق الفعال ومعايير نشرات الضرائب الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأميركية، مع مراعاة اختلاف الهدف لكل منها في التقرير الصادر إلى الجهات المستفيدة سواء أكان مستقلاً (أي صاحب مهنة مستقلة) أو موظفاً في إحدى الدوائر الإقليمية الضريبية. أما الفاحص الضريبي فهو موظف في الإدارة الضريبية مرتبط بتعليمات محددة، ولديه الوقت الكافي للبحث والتدقيق للوصول إلى تحقيق أهدافه بعكس المدقق المستقل المرتبط مع الوحدة الاقتصادية بعقد معين والذي يوجب عليه أن ينهي فحصه خلال فترة معينة، وإلا تعرض للمساءلة القانونية. وتجدر الإشارة هنا إلى أنه وعلى الرغم من أن التشريع الضريبي^(١) قد أخذ ببعض من معايير وقواعد المحاسبة المتعارف عليها مثل أساس الاستحقاق، والأساس النقدي، ومبدأ الثبات، وقاعدة استقلال السنوات المالية، ومبدأ المقابلة، إلا أن هناك أموراً أخرى رفضها مع أنها تقع ضمن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ومنها على سبيل المثال:

- رفض المخصصات والاحتياطات أيّاً كان تسميتها المحاسبية.
- مبدأ الحيطة والحذر.
- مفهوم الشخصية المعنوية.

أي أنه أخذ في نواحي معينة بأسس المحاسبة، واختط لنفسه أسساً وقواعد خاصة مما جعل مفهوم الربح المحاسبي يختلف تمام الاختلاف عن الربح الخاضع للتكليف الضريبي. وعليه يمكن التمييز بين المحاسبة الضريبية والمالية كما يلي:

١- الفرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية^(٢):

المحاسبة الضريبية	المحاسبة المالية
هي تحديد الدخل الخاضع للضريبة بهدف حساب ضريبة الدخل الواجب دفعها.	نشاط خدمي، وظيفتها تزويد بالمعلومات الكمية، ذات الطبيعة المالية أساساً، بالنسبة لمنشأة معينة، والتي يقصد منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.
- يتم حساب الدخل الخاضع للضريبة وفق قانون ضريبة الدخل ساري المفعول.	- يتم قياس وعرض البيانات والمعلومات المالية لاستخراج الدخل الصافي وفق مبادئ محاسبية متعارف عليها أو معايير دولية
- مبدأ الاعتراف بالإيراد:	- مبدأ الاعتراف بالإيراد: كأساس للاستحقاق
١- أساس الاستحقاق وأحياناً الأساس النقدي	- مبدأ الحيطة والحذر: تعترف المحاسبة بوجود مخصصات واحتياطات حسب ظروف الشركة.
٢- كونه خاضعاً أو غير خاضع للقانون.	- مبدأ الإقليمية: يتم الوصول إلى صافي الربح بكامل الفروع سواء كانت داخل حدود الدولة أو خارجها.
- مبدأ الحيطة والحذر: لا تعترف المحاسبة الضريبية بأي مخصصات أو احتياطات.	
- مبدأ الإقليمية: يتم الوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة داخل حدود الدولة وخارجها مستنداً لمعيار الجنسية والإقامة.	

(١) قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣.

(٢) القطاونة محمد عادل- عفانة حسين عدي- المحاسبة الضريبية - دار وائل للنشر والتوزيع - الاردن - عمان - ٢٠٠٨ .

بناءً على ما سبق فإن المشرع الضريبي بالرغم من أخذه ببعض نواحي أسس القياس المالي المتعارف عليها، إلا أنه احتفظ لنفسه بأسس وقواعد خاصة، مما جعل له ذاتية خاصة من القوانين المتميزة عن القوانين الأخرى، فعمله ليس فرعاً من فروع علم المحاسبة المالية، ولا هو مجرد اصطلاح تحاسب ضريبي، وإنما هو نظام متكامل يقوم على ثلاثة محاور^(١).

٢- محاور التشريع الضريبي:

المحور الأول: علمي نظري، يتمثل في الأصول والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها محلياً وعالمياً.
المحور الثاني: فني تطبيقي يعتمد على الخبرة الفنية والعلمية والعملية بالأحكام التشريعية للضرائب والالتزام بضوابط ممارسة المهنة، والتقيد بمعايير الترخيص.
المحور الثالث: تشريعي متمثل في التشريعات القانونية السارية المفعول.

٣- الحاجة إلى معايير ضريبية:

بما أن التدقيق الضريبي^(٢) هو شكل من أشكال التدقيق، فإن المطلوب من المختصين في الأكاديميات المهنية، والباحثين في الجامعات المختلفة، والممارسين للمهنة والأعضاء في الجمعيات المهنية أن يتبنوا القواعد والمعايير التي تخدم المحاسبين القانونيين أولاً، والفئات المستفيدة من البيانات المالية ثانياً ومن أهمها الإدارة الضريبية.

ومن مواصفات البيانات المالية^(٣) التي تحقق استفادة كافة الأطراف المعنية منها:
العرض العادل، الوضوح، والدقة والعدالة في إظهار البيانات المالية من قبل شخص مؤهل علمياً وعملياً
تتحقق فيه المواصفات التالية:

الأمانة والصدق والنزاهة والموضوعية والكفاءة وبعد النظر والقدرة على الحكم على الأمور وتقديرها بعقلانية، وأن تكون هناك إدارة ضريبية، في نفس الوقت، تطبق القانون وفقاً لمواده الواضحة، بعدالة وموضوعية، هدفها هو تطبيق الشرعية الضريبية بغية تحقيق أهداف الضريبة.

٤- أهمية توافر معايير ضريبية:

قبل توضيح أهمية وجود معايير ضرائبية لا بد من توضيح أهمية الإطار الفكري للمحاسبة بغية ربطه بالإطار الفكري للضريبة حيث يعد وجود إطار فكري محاسبي هاماً لأنه:^(٤)

١- يحدد الإطار المفاهيمي لحدود المحاسبة والتقارير الناتجة عنها.

٢- يرسخ القواعد والمعايير الموجودة ويجعلها نقطة انطلاق للتطوير المستقبلي.

(١) سعد، محمد محيي: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني، الاسكندرية، ١٩٩٨، ص ١١.

(٢) بدوي محمد عباس - ابو رية - أحمد محروس - المحاسبة الضريبية - المكتب الجامعي الحديث - الاسكندرية ٢٠٠٧ .

(٣) الصبري - حسن سعيد - الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها في اليمن - دراسة ميدانية - رسالة دكتوراه في المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق ٢٠١٠.

(٤) Kieso, Donald E, Intermediate Accounting, Join willy & sons, Inc. USA, 10. Ed. p34

٣- يساعد مستخدمي البيانات المالية في فهم محتويات التقارير المالية.

٤- يساعد المحاسبين والمهنيين في اختبار الأسلوب الأمثل للوصول للمركز المالي الصحيح. بناءً على ذلك تنشأ حقيقة أساسية مؤداها أننا لو استخدمنا الإطار الفكري لعلم المحاسبة وتدقيق الحسابات في تطبيق القوانين الضريبية لتيسر لنا تحقيق الأهداف الضريبية من خلال صياغتها بقالب محاسبي وذلك نظراً للعلاقة الوطيدة بين المحاسبة وعلم الضرائب، لأنهما حلقات في سلسلة متصلة من الحلقات، فبينما تؤثر المحاسبة وتحدد حجم الدخل خلال فترة مالية، تؤثر الضرائب على المحاسبة بالقوانين التي يفرضها المشرع الضريبي لتنظيم مهنة المحاسبة.

٥- دواعي وجود معايير ضريبية (إطار فكري ضريبي):

(١) تعدّ المعايير، بما تتضمنه من المبادئ العلمية، الأساس الذي يعتمد عليه في الاختيار بين الأنظمة والطرق البديلة التي يمكن استخدامها في التطبيق العملي.

(٢) ساعدت المعايير المحاسبة المتبعة حالياً على مستوى دولي على تطبيق الإجراءات المحاسبية التي تقتضيها هذه المعايير للوصول إلى تحديد المراكز المالية الصحيحة، إلا أن وجود معايير للضرائب بمجال المحاسبة سيساعد على وجود قواعد وإجراءات ضريبية، تصبح بالتطبيق من المتعارف عليها، بالتالي يمكن خلق فرص المقارنة والاستقرار في التطبيقات الضريبية على المستوى الدولي وليس على المستوى المحلي فقط، ويرى الباحث أن عدم وجود قواعد وإجراءات ضريبية مقبولة سوف يربك التطبيق العملي للضرائب.

(٣) تساهم المعايير في تحقيق جانب الموضوعية في البيانات والمعلومات التي تطلبها قواعد المحاسبة وتدقيق الحسابات وكذلك القواعد الضريبية وفق ما أظهرتها نشرات ومعايير التطبيق الضريبية الصادرة عن جمعية المحاسبين القانونيين الأمريكية.

(٤) يؤدي توافر هذه المعايير، بما تتضمنه من فروض ومبادئ علمية، إلى تكوين كيان فكري للمحاسبة الضريبية، ويجبر المحاسبين القانونيين على إظهار البيانات المالية حسب مقتضيات المعايير خوفاً من تعرضهم للعقاب بموجب متطلبات القانون الضريبي، ويضعهم بالتالي في المكانة اللائقة بهم سواء أمام القانون أو أمام عملائهم.

(٥) تساعد المعايير على تحديد مدلولات المفاهيم المحاسبية والضريبية^(١) كما سبق إيضاحه في المقدمة.

(٦) تساهم المعايير بتلخيص النتائج التي تسفر عنها البحوث العلمية والتوفيق بينها، وربط هذه النتائج ببعضها البعض من ناحية، والفروض التي بنيت عليها من ناحية أخرى، ويتبين من دراسة ما سبق، أن الأهداف متقاربة بشكل كبير بين أهمية وجود إطار محاسبي وإطار ضريبي^(٢) نظراً للعلاقة الترابطية بين المجالين.

(١) Donald E.Kieso, jerry j.weggant, Terry O.warfield, Intermediate Accounting. John wiley & Sons, Inc USA 2001.

(٢) الشجري- عبده مدهش صالح- اتجاهات اصلاح السياسة المالية في الاقتصاد اليمني- رسالة دكتوراه في الاقتصاد- كلية الاقتصاد- جامعة حلب ٢٠٠٨.

ثانياً : العلاقة بين مكونات المعايير الضريبية ومكونات المعايير المحاسبية^(١):

بين الباحث تماثل الأهداف في وجود إطار فكري محاسبي وإطار فكري ضريبي، وأشار إلى الفروض الضريبية التي تمثل حلولاً مقترحة لمشكلات معينة تتكون من عناصر صيغت كنظام منها ما تم التعارف عليه عن طريق إثبات الحقائق ، ومنها مازال عالقاً ينتظر الإثبات من خلال تعاون المحاسبين والأكاديميين. ولما كانت العمليات المحاسبية والضريبية والتدقيقية هي عمليات تمر ضمن سلسلة من الحلقات الفنية والقانونية لتحقيق أهدافها، وكل حلقة هي مكملية للحلقات التي تليها، بل ومقدمة منطقية وقانونية للحلقات السابقة التابعة، وأصبح من الضروري استخدام الإطار الفكري لعلم المحاسبة وتدقيق الحسابات لتطبيق القوانين الضريبية، ليس بقصد التشريع فقط، وإنما بقصد تحقيق أهداف المحاسبة والضريبة المتمثلة في التوصل إلى نتائج صحيحة وموثوقة من خلال دراسة البيانات المالية المعدة من قبل إدارة الوحدات الاقتصادية، فالمحاسبة هي (التيرمومتر) الذي يقيس معاملات النشاط الاقتصادي، والتدقيق هو العنصر الموثق بل والمرسخ لمصادقية هذه البيانات المالية، عن طريق الشهادة على صحتها وعدالتها بالنسبة للمستفيدين سواء داخل المشروع أو خارجه^(٢). ثم يأتي بعد ذلك دور العملية الضريبية لفرض الضريبة على الدخل المتحقق والمعتمد من العملية التدقيقية على مختلف المكلفين لتحقيق أهداف الضريبة بشكل عام.

ثالثاً : مفهوم العملية الضريبية تشمل ما يلي:

أ- عناصر العملية الضريبية وتتضمن ما يلي:

- ١- تهدف الإدارة الضريبية إلى تحقيق الضرائب وتحصيلها^(٣)، حيث يتولى القانون الضريبي تحديد الإجراءات التي تباشرها تحديداً دقيقاً (الطابع الإجرائي)، ويساهم في العملية الضريبية كل من المكلفين والإدارة الضريبية، ممن يفرض عليهم القانون التزامات معينة كالإطلاع أو تقديم بيانات أو إقرارات أو غيرها.
- ٢ - وسائل تحقيق الهدف: تشمل هذه الوسائل جميع القرارات الإدارية الصادرة عن المديريات المالية بهدف تحقيق الضريبة سواء كانت بموجب حسابات رسمية أو بطريقة التقدير وفقاً لعدد من المعطيات.
- ٣- الارتباط بين الهدف والوسيلة: وسيلة الإدارة الضريبية في تحقيق أهدافها هو التدقيق الضريبي للعملية الضريبية في حال غياب الالتزام بالتشريعات الضريبية أو انتشار ظاهرة التهرب الضريبي.
- التدقيق الضريبي كما سيشار إليه لاحقاً هو عبارة عن عملية إجرائية مركبة من عدة مراحل متعاقبة زمنياً، وتعدّ كل مرحلة من المراحل متممة للمرحلة السابقة، بل ومقدمة قانونية للقيام بالمرحلة التي

(١) احمد محمد نور و حسين احمد وشحاته السيد شحاته -دراسات مقدمة في مراجعة الحسابات - كلية التجارة -الاسكندرية ٢٠٠٧.

(٢)الفين ارينز وجيمس لوبك - المراجعة مدخل متكامل - ترجمة محمد الديسبيطي - دار الميرخ - الرياض ٢٠٠٢.

(٣)عبد الباسط علي جاسم - الاعفاءات من ضريبة الدخل - دراسة مقارنة - دار حامد للنشر والتوزيع - الاردن - عمان ٢٠٠٨.

تليها، ويحتاج إثبات أن المكلف غير ملتزم قانوناً ويجب تقديره وفقاً لعدد من المعطيات إلى إثبات عدم انتظامية سجلاته أو عدم قيام المكلف بتقديمها حسب الأصول وفي الوقت المناسب، وكذلك إثبات صحة مزاعم الإدارة أو المكلف بالبيانات المالية المقدمة للضريبة بشكل قرارات ضريبية تعدّ نتيجة لتقديم الإقرارات الضريبية للدوائر في الوقت المناسب.

وفيما يلي خطوات تحقيق العملية الضريبية^(١):

- تقديم البيان الضريبي ← من المكلف
 - إجراءات الفحص والتفتيش ← من الإدارة الضريبية
 - التحصيل الطوعي أو الجبري ← من الإدارة الضريبية
 - المنازعة الإدارية ← من المكلف
 - المنازعة القضائية ← من المكلف والإدارة الضريبية
- ب- خصائص العملية الضريبية:**
- ١- جوانب العملية الضريبية :

الجانب الأول: يمثلته الجانب القانوني، ووظيفته تنظيم الحقوق والالتزامات الضريبية المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية بحسب نصوص القانون الضريبي.

الجانب الثاني: عبارة عن جانب شخصي بين المكلف وموظفي الإدارة الضريبية. ويتمثل هذا الجانب بضرورة قيام علاقة على أساس من الثقة المتبادلة، وافتراس حسن النية، والأمانة من جانب المكلف، أي أن العلاقة هنا ليست علاقة خصومة^(٢)، لأن موظف الإدارة الضريبة ينفذ إرادة المشرع الضريبي من خلال قرار التقدير الذي يصدره لتحقيق الضريبة.

إن حقوق المكلف وضمائنه وامتيازاته يحددها القانون الضريبي والقرارات الصادرة تنفيذاً له، ولا تستمد هذه الحقوق والضمانات والالتزامات قانونيتها من الاتفاق بين المكلف والإدارة الضريبية، بل على العكس أي اتفاق باطل في حال مخالفته للنصوص القانونية الضريبية، بالتالي يجب على المكلف أن يلتزم بدفع مبلغ دين الضريبة في حال اعتباره ديناً نهائياً واستنفذ كل مراحل العملية الضريبية من حيث الربط والتقدير وانتهاء فترات الاعتراض والاستئناف والتمييز، لأن هذا الدين أصبح حقاً من حقوق الدولة، ولا يستطيع المكلف المناورة عن الدفع وفقاً للنص التشريعي - لا إعفاء أو تعديل أو إلغاء إلا بنص قانوني.

٢- تخضع العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية لمبدأ الواقعية التي تعني أن القانون الضريبي لا يعتد في حدود العلاقة الضريبية إلا بواقع الحال وبغض النظر عن الشروط أو التكييف القانوني المقرر في الفروع الأخرى لغير القانون الضريبي.

(١) الرؤوف محمد أحمد عبد- المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة- مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي- القاهرة ١٩٩٠- مصر ١٩٩٨.

(٢) محمد خالد المهاني -خالد الخطيب - إبراهيم العدي - المحاسبة الضريبية - جامعة دمشق ٢٠٠٧.

٣- تنصب حول تحديد الالتزام الضريبي^(١) المتمثل في:

- أ- تحقيق الواقعة المنشئة للضريبة.
 - ب- تحديد التاريخ الذي تتحدد فيه الواقعة المنشئة للضريبة.
 - ج- تحديد القانون الواجب التطبيق للواقعة المنشئة للضريبة.
 - د- تحديد مقدار الالتزام من حيث المقدار وتحقيق السعر.
 - هـ- تحديد محل الالتزام الضريبي، وهو الوفاء بفريضة الضريبة.
- ٤- تجري وفقاً لإجراءات محددة نص عليها القانون، وهي ما تعرف بإجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

رابعاً : التركيبة البنوية لعملية التدقيق المالي:

هي عملية منهجية، هدفها التأكد من أن أدلة الإثبات^(٢) التي حققها المدقق أثناء عملية التدقيق، كافية ومناسبة، وكفئة، وحقق المدقق بها أهدافه من عملية التدقيق ومن إصدار رأيه المهني القائم على المصادقية والعدالة في صحة الأرقام المنشورة في القوائم المالية.

خطوات العملية التدقيقية:

الخطوة الأولى	التخطيط لعملية التدقيق ورسم البرنامج التطبيقي، وتنفيذ من البيانات الأصلية
الخطوة الثانية	تحقيق اختبارات الرقابة واختبارات الإذعان للأحداث المالية المتحققة في المشروع بواسطة الإدارة للتأكد من عدم وجود انحرافات جوهرية من خلال تحديد البيانات، إعادة التصنيف، إعادة تقييم البيانات.
الخطوة الثالثة	تحقيق الإجراءات التحليلية والاختبارات المناسبة للتأكد من صحة الأرصدة الظاهرة في القوائم المالية عن طريق دراسة أخطار التدقيق المتعلقة بالمشروع تحت التدقيق. وتنفيذ من خلال تبويب الحسابات ضمن الهيكل المحاسبي وعرضه بالشكل المطلوب.
الخطوة الرابعة	إصدار التقرير النهائي للمدقق بعد الانتهاء من عملية التدقيق في مراحلها المختلفة.

وقد جاء في النشرة المحاسبية رقم ٢٢ ما يلي:

- ١- على المدقق الأخذ بعين الاعتبار أن كل الأحداث المالية المتعلقة بالمشروع قد تم إثباتها في السجلات المحاسبية ضمن فترة التدقيق بحسب سعر التبادل الحقيقي المتفق عليه وقت التعاقد.

(١) الشافعي جلال - أساليب الفحص الضريبي - مكتبة المدينة - جامعة الزقازيق - مصر ٢٠٠٠.

(٢) منصور احمد البدوي - سمير كامل محمد - دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة - الدار الجامعية للنشر والتوزيع الاسكندرية ٢٠٠٢.

- ٢- أن تسجيل البيانات المالية، وترجيلها وتصنيفها وتلخيصها (أي تحقيق العملية المحاسبية) قد تم بصورة صحيحة ضمن الحسابات المخصصة لها ضمن الهيكل المحاسبي وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP)
- ٣- أن القوائم المالية قد أعدت وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

خامساً- المخاطر التي تكتنف عملية التدقيق أو الفحص^(١):

- ١- تكوين نتائج أولية غير ناضجة.
- ٢- تجاهل الأدلة المضادة أو غير المتفقة مع النتائج التي وصل إليها الفاحص.
- ٣- الافتقار إلى الموضوعية والمنهجية في العملية التدقيقية.
- ٤- عدم القدرة على تجميع الحقائق المتعلقة بالأخطار الكامنة.
- ٥- عدم الدقة في الملاحظة.
- ٦- الخطأ في مطابقة أو توفيق علاقات السبب والنتيجة.
- ٧- التأثير بالأحكام الشخصية والتحيزات للإدارة أو أي هيئات سياسية أو أمنية لها سيطرة مباشرة على المشروع التجاري موضوع الفحص.

تكون خطوات اتخاذ القرار السليم في العملية التدقيقية في إتباع المنهجية التالية^(٢):

- **تحديد المشكلة:** أي أن المدقق لديه شيء محدد في ذهنه وهو الشك المهني في الحسابات المعدة من الإدارة، وهدفه هو إثبات مصداقيتها عن طريق عملية الفحص لإبداء الرأي عن طريق التحري وجمع الأدلة والبراهين.

- **تجميع البيانات:** يكون عن طريق استخدام النظام المحاسبي المتبع في المشروع سواء كان يدوياً أم آلياً بأدواته المختلفة.

- **وضع الفرضية:**

* إذا كانت التقارير المالية سليمة، بالتالي الحكم على انتظامية الدفاتر يكون من خلال إبداء رأي/ تقرير نظيف.

* إذا كانت التقارير المالية غير سليمة، على الفاحص أن يقوم بالتحريات والفحوصات اللازمة لإثبات ذلك لإبداء الرأي.

- **اختبار الفرضية:** عن طريق الاختبارات.

النتيجة:

(١) الشافعي جلال- أساليب الفحص الضريبي- مكتبة المدينة- جامعة الزقازيق- مصر ٢٠٠٠.

(٢) محمد محمود-حوسو ذيب - التدقيق للأغراض الضريبية- مرجع سابق.

وفقاً لنتائج الفحص من خلال الاختبارات التي قام بها الفاحص يقرر أن الدفاتر سليمة أو غير سليمة، وبالتالي يمكنه الحكم على مزاعم الإدارة سواء بتقرير نظيف أو بتقرير غير نظيف. والآن وبعد أن تم تبين التركيبة البنوية للعملية الضريبية، والتركيبة البنوية للعملية التدقيقية، نلاحظ أن لكل منهما هدفاً تسعى إليه، ووسيلة لتحقيق الهدف وارتباط الوسيلة بالهدف، وقد تم التيقن أن وسيلة التدقيق المالي هي استخدام أساليب وإجراءات العملية التدقيقية كما جاءت في معايير التدقيق المتعارف عليها، وإن وسيلة الفحص الضريبي هي باستخدام أساليب وإجراءات ومعايير بعض أوجه النشاطات التدقيقية، ومعايير الضرائب، مما دعا معهد المحاسبين الأمريكيين (ICPA) إلى أفراد قواعد خاصة للتدقيق الضريبي ضمن نشراته.

يمكن تعريف التدقيق لأغراض خاصة بأنه "عملية فحص في المستندات والحسابات والتقارير المالية الخاصة بوحدة معينة عن سنة أو سنوات سابقة، بهدف الوصول الى حقائق عن المركز المهني لها أو اكتشاف الغش وتحديد التلاعب والاختلاسات أو الحصول على قرض من أحد البنوك وذلك بناء على طلب العميل وأحياناً قد يكون إلزامياً"^(١).

^(١) محمد عبد الله الموفي - تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها في الشركات الاردنية المساهمة لتعزيز الحاكمية المؤسسية - دراسة ميدانية - المؤتمر العلمي الاول لكلية الاقتصاد - جامعة دمشق ٢٠٠٨ .

المبحث الثالث

التدخلات في العلاقات الرئيسية بين الفحص الضريبي وخدمات التدقيق

إن مفتاح التعامل مع العملية التدقيقية هو الرقابة الداخلية^(١)؛ فالرقابة الداخلية هي من تصميم الإدارة بهدف حماية مواردها ورفع الكفاءة الإنتاجية لجميع أوجه نشاط المشروع، من خلال عمل كل الإجراءات اللازمة لمنع تقليل الأخطار من خلال دراسة كل العوامل التي تزيد من أخطار التدقيق المتمثلة بما يلي:

١- نوعية الموظفين المعيّنين في مختلف أقسام الهيكل الإداري.

٢- التوزيع الجغرافي لمواقع العمل الإنتاجية التابعة للشركة.

٣- درجة تعقيدات النظم المحاسبية والإدارية المتبعة.

٤- متابعة التطورات العلمية المتبعة.

٥- الدخول في المضاربات، أو ظهور منافسين جدد.

كلما كانت الرقابة الداخلية فعالة ومصممة بشكل يضمن حماية الموارد والممتلكات، كلما اطمأنت الإدارة إلى صحة المخرجات وعدم وجود انحرافات تستدعي القلق، باستثناء الانحرافات المخطط لها بشكل منظم سواء من قبل الموظفين أم من قبل الإدارة أو الفاحصين، أما بالنسبة للفاحصين فإن هدفهم من دراسة الرقابة الداخلية هو تحديد حجم أدلة الإثبات اللازمة لإقناع المدقق بصحة المدخلات والمخرجات وذلك لإبداء الرأي الفني والمحايد بصحة البيانات المالية بعد اطمئنأنهم، من خلال عملية التدقيق، على أن البيانات المالية لا توجد فيها انحرافات جوهرية، علماً بأن الفاحصين ليسوا ضامنين ولا كافلين لعدم وجود انحرافات جوهرية، لأن عملهم المنهجي يجب أن يضمن اكتشاف الانحرافات إذا خطط لعملية التدقيق بشكل فعال.

ولهذه الأسباب يولي الباحث أهمية خاصة لدراسة الرقابة الداخلية وكيفية التخطيط من خلالها للوصول إلى تحقيق أهداف البحث.

أولاً: موقف الفاحص الضريبي من الرقابة الداخلية:

هدف الفاحص الضريبي هو تحقيق الضريبة الصحيحة في الوقت والقيمة المناسبين، ووفقاً للقانون السائد؛ وهذا لا يمكن تحقيقه إلا عن طريق التنظيم المالي والمحاسبي في المشروع، وهو الواجب الأساسي لعملية الرقابة الداخلية. وبالتالي فإن غياب نظام الرقابة الداخلية في المشروع موضوع الفحص يجعل من نظرة الفاحص الضريبي إلى الحسابات موضع شك مما يضطره إلى التوسع في عملية الفحص وعمل الاختبارات اللازمة عن طريق:

١- التوسع بفحص مواقع الخطر المحتمل فيها (التهرب الضريبي) مثل عدم إدراج فواتير المقاصة، عدم إصدار فواتير ضريبة أصلية، التلاعب في الكميات الخ.

(١) التوجيهي علي عبد الرحمن-النافعاني محمد حسن- جودة خدمة المراجعة - دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين - مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الاقتصاد والإدارة - العدد (١) ٢٠٠٨ .

٢- عدم وجود التنظيم والرقابة الداخلية يعطي الفرصة للفاحص الضريبي لتقدير الضريبة وفقاً لطرق

اجتهادية مما يسبب الضرر للمكلف أحياناً أو للخزينة في أحيان أخرى.

٣- عدم وجود رقابة داخلية يعزز اتجاه الفاحص الضريبي للتكليف المباشر.

ثانياً : تداخلات الفحص الضريبي بالتدقيق المالي في القطاع الخاص(١).

الغرض من عملية الفحص الضريبي هو التأكد من صحة وعدالة القوائم المالية المقدمة من الإدارة إلى الجهات الضريبية وفقاً للتشريعات الضريبية السائدة.

من المعروف أنه يجري الحكم على عدالة القوائم المالية من خلال التأكد من أن الإدارة التزمت بتطبيق قواعد الـ (GAAP) في إعدادها للقوائم المالية؛ وهنا يأتي دور الفاحص الضريبي بتطبيق قواعد (GAAS)، ومعايير الضرائب أثناء عملية الفحص الضريبي للوصول إلى تحقيق أهدافه التدقيقية، ويقوم بما يلي:

١- تدقيق البيانات المالية بعد الحصول على الأدلة والبراهين والقرائن التي تثبت صحة مزاعم الإدارة.

٢- عمل الاختبارات اللازمة وفقاً لمعايير الـ (GAAS) للحكم على مدى إعداد البيانات المالية وفقاً لقواعد الـ (GAAP) والقوانين الضريبية المتعلقة.

٣- تقديم بيانات مالية ذات نوعية متفقة مع التشريعات الضريبية المحلية.

ثالثاً :متطلبات منهج التدقيق:

يتطلب تحديد منهج التدقيق الضريبي النواحي التالية:

١- مجال التدقيق الضريبي^(٢):

يشمل الأنشطة والأقسام والإدارات التي تساهم في تحقيق الإيراد عن طريق دراسة وتحليل دورة المبيعات، وكذلك دراسة وتحليل دورة تكلفة المبيعات والمصاريف المتعلقة بها؛ والتساؤلات التي يمكن أن تثار بخصوص هذا المجال هي ما يلي:

- هل المصاريف التي استخدمت في تحقيق الإيراد هي المصاريف التي أجاز القانون الضريبي تنزيلها؟.
- هل المصاريف هي مصاريف إيرادية أم مصاريف رأسمالية؟

وللأهمية نورد هنا المعيار المحاسبي الثاني عشر (ضرائب الدخل)^(٣)

" اعتبر هذا المعيار بديلاً عن المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر الذي كان قد أقر من قبل اللجنة الدولية في عام ١٩٩٤، والذي أجريت عليه تعديلات جوهرية متعددة. ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجات المحاسبية لضرائب الدخل والتبعات الجارية والمستقبلية لهذه الضرائب، كما يعالج هذا المعيار الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، ويبين كذلك عرض ضرائب الدخل في

(١)الصمادي محمد هشام- العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات - المدجلة العلمية للتجارة والتمويل العدد الاول -المجلد الاول ٢٠٠٧.

(٢) الناعي محمود - منهج المحاسبة عن الضريبة الموحدة والضريبة على شركات الأموال- المكتبة العصرية- المنصورة ٢٠٠٠.

(٣) من إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية، مطابع الشمس، عمان، ٢٠٠١.

القوائم المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها. ومن أهم التعديلات الجوهرية التي طرأت على المعيار الجديد هي:

١- منع المنشآت من المحاسبة عن الضريبة المؤجلة باستخدام طريقة التأجيل، والطلب باستخدام طريقة جديدة هي طريقة الميزانية العمومية للالتزام.

٢- يطلب المعيار من المنشآت الاعتراف بالأصول الضريبية المؤجلة عندما يكون من المحتمل توفر الإرباح الضريبية لاستخدام الأصل الضريبي المؤجل ضدها، أما عندما يكون للمنشأة تاريخ في تحقيق الخسائر الضريبية، فيجب الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل فقط إلى الحد الذي يكون للمنشأة فروق ضريبية مؤقتة كافية، أو يكون هناك إثبات آخر مقنع أن ربحاً ضريبياً كافياً سيتوفر.

٣- منع الاعتراف بالضرائب المستحقة على الأرباح غير الموزعة للمنشآت التابعة والزميلة، ويشمل المعيار جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة، كما يشمل ضرائب الدخل مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاركة عند قيامها بتوزيع أرباح المنشأة معدة التقرير، وطبق هذا المعيار على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ كانون الثاني ١٩٩٨ أو بعد ذلك. وإذا ما تم تطبيق هذا المعيار على القوائم المعدة قبل ١ كانون الثاني ١٩٩٨ فعلى المنشآت الإفصاح عن حقيقة تطبيق المعيار المعدل بدلاً من المعيار الأصلي". وقد نص المعيار عند تقديم التقارير عن التدفقات النقدية بخصوص الضرائب على ما يلي^(١):

الضرائب على الدخل:

(١) يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب المدفوعة من الدخل، ويجب تصنيفها من النشاطات التشغيلية ما لم يجر التعرف عليها بشكل محدد على أنها نشاطات استثمارية أو تمويلية.

(٢) تنشأ الضرائب على الدخل عن عمليات ينجم عنها تدفقات تصنف على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية في قائمة التدفقات النقدية، بينما يمكن تحديد مصروف الضريبة وربطه بالنشاطات الاستثمارية أو النشاطات التمويلية، إلا أن التدفق النقدي المرتبط بالضريبة غالباً ما يكون من الصعب عملياً تحديده، ويمكن أن ينشأ في فترة أخرى مختلفة عن فترة حدوث التدفقات للعملية الأساسية، وعليه فإن الضرائب المدفوعة عادة ما تصنف على أنها تدفقات من العمليات التشغيلية، لكن عندما يكون من الممكن عملياً تحديد التدفق النقدي للضريبة وربطه مع عملية معينة إفرادية ينجم عنها تدفقات نقدية تصنف على أنها من نشاطات استثمارية أو تمويلية فإن التدفق النقدي من الضرائب يصنف في هذه الحالة على أنه نشاط

(١) ونوس هشام - العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية - دراسة ميدانية - جامعة دمشق - كلية الاقتصاد ٢٠٠٩.

استثماري أو تمويلي وفق ما هو مناسب، وعندما توزع التدفقات النقدية من الضرائب على أكثر من نوع واحد من النشاطات فيجب الإفصاح عن المبلغ الكلي للضريبة المدفوعة^(١).

(٣) إجراءات أداء التدقيق الضريبي:

- ١- التخطيط لعملية التدقيق الضريبي
- ٢- تجميع الأدلة والبراهين
- ٣- تحليل وفحص الانحرافات
- ٤- تحديد الإجراءات التصحيحية
- ٥- التقرير عن نتائج التدقيق

٣-١ : تجميع الأدلة والبراهين:

بعد أن أنهى الفاحص عملية التخطيط والمسح الأولي في عملية التخطيط الضريبي، عليه القيام بمقابلة معايير الأداء بالأدلة الثبوتية بالمنشأة موضوع الفحص والمبينة على النحو التالي:

الدليل الثبوتي	معايير الأداء
على الإدارة الضريبية التأكد من عدم ارتباطات الفاحص الضريبي بأي علاقات تؤثر على عملية الفحص الضريبي من خلال الاستفسار والتحري والملاحظة.	١- مدى استقلالية الفاحص الضريبي
الإطلاع والملاحظة لتلك التقارير	٢- تقارير التدقيق الداخلي وتقرير المراجع الخارجية عن مواقع القوة والضعف في الأنظمة المطبقة
إعادة بعض الاختبارات الجوهرية	٣- التحري عن التصحيحات
التأكد من صحة التطبيق من قبل الموظفين القائمين على الإدخالات والإخراجات.	٤- استخدام الحاسوب
مراجعة إجراءات الضبط الداخلي الموضوع من قبل الإدارة، والتأكد من التزام الموظفين بالقواعد الموضوع.	٥- معايير الرقابة لدورتي الإيرادات والمشتريات

٣-٢ : تحديد الإجراءات التصحيحية:

على الفاحص الضريبي التأكد من قيام الإدارة بالتركيز على الأمور التالية:

- ١- هل قامت الإدارة بالأعمال التصحيحية المطلوبة منها في الأقسام المختلفة بناء على طلب التدقيق الداخلي أو الخارجي؟
- ٢- هل التزمت أقسام العمل المختلفة بتعليمات الإدارة وقامت بالتصحيحات؟
- ٣- التأكد من عدم السماح لغير الأشخاص الرسميين بالتعامل مع الحاسوب.
- ٤- هل تتم مراقبة الإدخالات من أشخاص آخرين من الإدارة بالوقت المناسب؟
- ٥- هل تم التأكد من حيادية وكفاءة مدخل البيانات من خلال عمليات المتابعة والفحص من قبل الإدارة؟

(١) إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات، ٢٠٠١.

٦- هل تم التأكد من عدم استعمال الحاسوب من قبل الموظفين في أوقات غير الدوام الرسمي، عن طريق وجود حراسة مستمرة لغرفة الحاسوب؟

٣-٣: تقرير نتائج التدقيق الضريبي:

يمكن تقسيم خطوات هذا البند إلى قسمين رئيسيين هما:

- التقرير الأولي
- التقرير النهائي

• التقرير الأولي:

على الفاحص الضريبي أن لا ينتظر إلى نهاية عملية التدقيق ليقوم بكتابة التقرير النهائي، بل يجب عليه تزويد الإدارة الضريبية أو إدارة المشروع بالمخالفات الجوهرية في السجلات والدفاتر التي تحمل بين ثناياها عمليات تهرب ضريبي، والطلب من الإدارة الضريبية إشراك بعض الأقسام الأخرى بمساعدة الفاحص الضريبي كدائرة الاستعلام الضريبي والشؤون القانونية، خصوصاً إذا كان هناك احتمال ارتكاب جرائم ضريبية.

• التقرير النهائي:

عبارة عن التقرير الرسمي المقدم من قبل الفاحص الضريبي للإدارة الضريبية، أو لإدارة المشروع وفقاً للجهة المكلفة، ويتضمن نتائج عمله.

رابعاً: أنواع التدقيق الضريبي^(١): هناك عدة أنواع من التدقيق الضريبي هي:

١- الكشف الدوري:

عبارة عن الإقرارات الشهرية التي يقدمها بعض المكلفين مبيناً فيها الضريبة الواجبة الدفع. وقد أظهرت الدراسات أن الانضباط في تقديم مثل هذه الإقرارات الضريبية يشكل موقعاً من مواقع الخطر الذي يجب على الفاحص الاهتمام بها. هدف الفاحص في هذا النوع من التدقيق هو حماية الضريبة الواجبة الدفع عن طريق تدقيق الإقرارات، وغالباً ما تجري عملية التحقق بواسطة برامج حاسوبية.

٢- التدقيق الأولي:

ينفذ هذا النوع من التدقيق بعد السنة الأولى من التسجيل في الدوائر الضريبية؛ والهدف منه هو التأكد من مدى الالتزام القانوني والطوعي للمكلفين عن طريق تقديم إقرارات مستمرة ومنتظمة وخالية من التلاعب ويعطي هذا النوع من التدقيق انطباعاً أولياً عن سلوك المكلف ومدى التزامه بالقانون والتعليمات الصادرة عن الإدارات الضريبية، إضافة إلى سرعة اكتشاف الأخطاء تدريجياً ومعالجتها حاسوبياً.

٣- التدقيق الموسع لبعض المكلفين:

(١) امين السيد احمد لطفي - معايير المراجعة الدولية - الدار الجامعية - الاسكندرية ٢٠٠٨.

يخصص هذا النوع من التدقيق للمكلفين الذين تزيد أرباحهم السنوية عن مبلغ معين.

٤- تدقيق الإنعاش:

يخصص هذا النوع من التدقيق لحماية الإيرادات واسترجاع الضرائب المستحقة عليها من خلال تدقيق الإقرارات الدورية للمكلفين المحتمل إخفاء إيراداتهم.

٥- تدقيق الالتزام:

يقوم هذا النوع من التدقيق على دراسات إحصائية لبعض القطاعات الاقتصادية لدراسة مدى التزامها بدفع الضرائب المستحقة عليها وفق نسب متعارف عليها محلياً.

٦- تدقيق لأغراض معينة:

يخصص هذا النوع من التدقيق لأغراض معينة والتي تحتاج إلى تدقيق فوري، وتشمل حالات الإفلاس، وإغلاق الملفات، والمنازعات بين الشركاء، وأي أسباب أخرى تحتاج إلى تدقيق سريع للتحقق من الإيرادات.

٧- التدقيق الوقائي:

يخصص هذا النوع من التدقيق للمكلفين الذين لا يزيد حجم دوراتهم المالية عن مبلغ معين ولكنهم في الحقيقة غير ذلك؛ بهدف التأكد من مدى التزامهم الطوعي؛ وقد يكون نطاق التدقيق هنا كلياً أو جزئياً، أي يمكن الاقتصار على تدقيق المدخلات أو المخرجات أو دورة المخزون، أو حركة النقدية خلال فترة مالية واحدة أو أكثر.

خامساً : حالات التهرب الضريبي^(١):

١- الاحتيال الضريبي:

يلجأ المكلف في هذا النوع من الاحتيال إلى التلاعب بالمستندات زيادة أو نقصان بهدف تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة. أو التشويه المتعمد للقوائم المالية بما يجعلها لا تعرض بعدالة صحة المركز المالي للمنشأة موضوع التدقيق؛ ومثال ذلك عدم إظهار عمليات بيع أو زيادة فواتير الشراء.

٢- التقرير بأقل من الواقع:

يلجأ المكلف إلى هذا النوع من التقرير، ليس بقصد الاحتيال الضريبي وإنما بقصد التلاعب بقيمة الضريبة المستحقة. وهدف التدقيق الضريبي هنا هو إقناع المكلف بالتوقف عن مثل هذه التصرفات حتى لا يدخل في مجال العقوبات القانونية.

٣- تجنب الضريبة:

يلجأ دافع الضريبة إلى هذا النوع من التهرب الضريبي عن طريق الثغرات القانونية ويسميه البعض بالتخطيط الضريبي.

(١) غالي جورج دانيال - تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة - الدار الجامعية للنشر الاسكندرية ٢٠٠١.

سادساً : خصائص التدقيق الضريبي^(١):

يقوم انتقاء حالات التدقيق على مبدأ احتمالية التهرب الضريبي:

١- تكرارية الفحص الضريبي في الضريبة غير المباشرة (التدقيق) هو أكثر من المتعارف عليه بكثير في التدقيق المالي أو المخصص لأغراض الضريبة المباشرة. بمعنى يبدأ التدقيق في الضرائب المباشرة بعد قيام المكلف بتقديم الإقرارات الدورية ومدتها حسب القانون الضريبي سنة مالية. أما في الضرائب غير المباشرة أو الضرائب على الاستهلاك فمدتها أقل من سنة مالية، بالتالي فإن تكرارية الفحص تكون بحسب الإقرارات الدورية أو بحسب ظروف أخرى يراها الفاحص الضريبي لتقليل حجم الأخطار المتوقعة في إخفاء الإيرادات.

٢- يقوم نطاق الفحص الضريبي على الفحوصات القصيرة الممتدة من يوم إلى يومين فقط.

٣- يحتاج التدقيق الضريبي الخاص باكتشاف الغش والاحتيال الضريبي إلى مهارات علمية وخبرات عملية كبيرة.

سابعاً : خطوات التدقيق الضريبي^(٢):

- ١- التحضير
- ٢- التخطيط
- ٣- التحقق
- ٤- التقويم
- ٥- التقرير
- ٦- التسجيل
- ٧- الإنشاء

١- عملية التحضير:

يقصد بعملية التحضير لعملية الفحص الضريبي أن يقوم الفاحص بتحضير الموارد اللازمة سواء كانت البشرية منها أم المادية، وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وهي:

أ- المعايير العامة ب- معايير العمل الميداني ج- معايير التقرير

وتلجأ مكاتب التدقيق الكبيرة إلى توظيف خبراء ضرائب لديها للأسباب التالية:

١- مساعدة عملائها المكلفين بدفع الضريبة في عمل الإقرارات الضريبية بالإضافة إلى القوائم المالية المقررة حسب القانون وقواعد التدقيق.

٢- تمثيل المكلفين في تقييم ثرواتهم الخاضعة للضريبة بحسب القوانين المطبقة والسائدة التي تفرض ضريبة على الثروات كما هو الحال في الولايات المتحدة واليابان.

(١) القاضي حسين -دحود حسين- أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية - مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع - عمان ١٩٩٩.

(٢) عيسى سمير - العوامل المحددة لجودة وظيفة المراجعة الداخلية في تحسين جودة حوكمة الشركات - مجلة كلية التجارة - جامعة الإسكندرية - العدد ١ - المجلد ٤٥ لعام ٢٠٠٠ .

٢- التخطيط:

التخطيط الجيد لعملية التدقيق الضريبي أو حتى التدقيق المالي هو من أهم عناصر النجاح لأنه يساعد الفاحص الضريبي على تحديد أولوياته وتحقيق أهدافه وتأمين حسن استخدام موارده المتاحة؛ وتقسم عملية التخطيط للأغراض الضريبية إلى ثلاثة مراحل هي:

المرحلة الأولى: التدقيق المكتبي:

يقوم الفاحص الضريبي بالإطلاع على ملف العميل للسنوات السابقة وملاحظة قسم المعلومات الضريبية على هذا المكلف، إضافة إلى دراسة القوائم المالية المدققة من قبل مدقق خارجي.

المرحلة الثانية: بيئة عمل المكلف:

تأتي هذه المرحلة بعد الزيارة الأولى لمقر المكلف، لبناء فكرة عامة عن البيئة الخارجية والداخلية للمشروع موضوع التدقيق، والتعرف على المسؤولين ودراسة النظام المحاسبي المتبع.

المرحلة الثالثة: بناء الثقة:

هي مرحلة بناء الثقة بالبيانات المالية المقدمة من المكلف التي تكونت لدى الفاحص من خلال المراحل السابقة.

٣- التحقق :

هو تطبيق مبدأ التحقق من الأحداث المالية للمشروع من حيث أن الأحداث المالية:

- هي من طبيعة أعمال المشروع.
 - معتمدة من مسؤول وموافق عليها من أقسام الرقابة الداخلية.
 - تخص الفترة المالية موضوع التدقيق.
- ولتحقيق الأهداف أعلاه لا بد من القيام بعمل الاختبارات اللازمة والضرورية لتأكيد صحة ادعاءات المكلف التي يمكن تصنيفها كما يلي:
- اختبارات الإذعان.
 - الاختبارات الجوهرية.

٤- التقييم:

يقوم الفاحص في هذه المرحلة بتقييم المعلومات التي حصل عليها من المراحل السابقة والتي تمكنه من بناء الثقة في النظام المحاسبي عن طريق الاختبارات القصيرة التي يقررها بحسب ظروف حال الواقعة المدققة^(١).

٥- التقرير:

يتمثل بنتائج عمل الفاحص الضريبي ورأيه بعدالة القوائم المالية المقدمة.

٦- التسجيل:

يتأكد الفاحص في هذه المرحلة من صحة تسجيل المكلف بالدوائر الضريبية وفق شروط القانون الخاص بالتسجيل، لأن عملية التسجيل ترتب التزامات قانونية على المكلف.

^(١)Emst & Young Enhanced Accountancy & Audit training 1999.

٧- الإنشاء :

هو المرحلة المتعلقة ببناء الثقة ليس فقط في إقرارات المكلف من خلال القوائم المالية المقدمة إلى الدوائر الضريبية، وإنما التأكد من انتمائه الطوعي من خلال دراسة انتمائه الضريبي عن طريق التأكد من تسديد التزاماته الضريبية، وتقديم الإقرارات في مواعيدها، ودفع السلف الضريبية في مواعيدها... الخ، عدم اللجوء إلى الطرق التحايلية في التهرب من دفع الضرائب المستحقة.

ولكي يتحقق هذا الهدف للفاحص الضريبي لا بد من ملاحظة الآتي:

- ١- دراسة البناء الهيكلي التنظيمي للمنشأة.
- ٢- دراسة كيفية ممارسة الإدارة لأعمالها؛ ومن هم الأشخاص المؤثرين في القرارات المالية والإدارية؟ وما هي سمعتهم المالية؟ وهل لهم ماضٍ غير طبيعي في إدارة الأموال؟
- ٣- تحديد المسؤول عن إعداد الإقرارات الضريبية، وكيفية إعدادها ومراجعتها بل وتصديقها من قبل المسؤولين في إدارة الوحدة الاقتصادية؛ لأنه لا يمكن بحسب القانون الضريبي اتهام المحاسب القانوني بأعمال الغش قبل التأكد من المشاركة الفعلية في التضييل الضريبي مع الإدارة باعتبارها المسؤولة أولاً وأخيراً عن إعداد البيانات المالية.

ثامناً : أهداف التدقيق الضريبي: يهدف التدقيق الضريبي إلى:

- ١- تحقيق الفعالية: أي قدرة تحقيق الأقسام الرقابية في الإدارة الضريبية لأهدافها المخططة ضمن معايير الالتزام بالسياسات والإجراءات المرسومة.^(١)
- ٢- تحقيق الكفاءة: أي قدرة الإدارة المركزية على استخدام العنصر البشري في تقييم ودراسة ملفات العملاء) دراسة البيانات المالية المقدمة عن طريق الإقرارات) بشكل يحقق أهداف الضريبة ضمن الشرعية الضريبية.
- ٣- تحقيق مورد مالي منتظم ومتوازن من المكلفين.
- ٤- خلق الانتماء الطوعي للمكلفين.

تاسعاً : برنامج التدقيق الضريبي:

تتلخص منهجية التدقيق الضريبي^(٢) بسلسلة من عمليات التدقيق الضريبي يجب على المدقق الضريبي القيام بها بكفاءة و مهارة عاليتين لتحقيق هدفه؛ و يجب عدم النظر إلى سلسلة عمليات التدقيق على أنها وحدات منفصلة عن بعضها، وإنما يجب النظر إليها على أنها وحدات متكاملة و مترابطة بشكل يؤثر الضعف في أحد حلقاتها، و بشكل مباشر، على قوة الحلقات الأخرى في النظام المحاسبي، وبالتالي تشويه النظام بأكمله. من هنا يجب أن تكون منهجية التدقيق الضريبي مرنة و منطقية وعملية و متماسكة و قائمة على مبدأ الثبات الواضح في ذهن المدقق الضريبي و هو تحقيق الضريبة المناسبة من الشخص المناسب وفي الوقت المناسب؛

^(١) مصطفى محمد سليمان - حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري - الدار الجامعية - مصر ٢٠٠٦

^(٢) Messier William F. Jr, Auditing & Assurance services, 2 nd Edition Boston.

أي تحقيق مبدأ الملاءمة وقيام المدقق بتكريس نفسه و مساعدته لهذا الغرض هو العنصر الفاعل في نجاح التدقيق الضريبي لأنه وكما يرى الباحث أن العبرة ليست بوضع النظم و تشديد الإجراءات وإنما بحسن استخدام الموارد وأهمها المورد البشري بالإضافة إلى تطبيق مبادئ المحاسبة و التدقيق المتعارف عليه و الالتزام بالتشريعات الضريبية الوطنية من حيث :

- ١- وضع الرجل المناسب في المكان المناسب .
 - ٢- تأهيل المدققين عن طريق إقامة دورات تدريبية متخصصة .
 - ٣- المتابعة المستمرة للتشريعات و القوانين الضريبية .
- عاشراً : الأسباب التي تدعو المدقق الضريبي لرفض الدفاتر المحاسبية .**
أولاً : من حيث الشكل^(١) :

- ١- عدم وجود قسم محاسبة في المنشأة و قيام أصحابها بالتسجيل دون الاستناد إلى واقع مالي حقيقي.
 - ٢- وجود أخطاء ومسح وتمزيق السجلات المحاسبية، مع عدم حفظها في مكان أمين .
 - ٣- عدم وجود حسابات مصرفية تطابق المدفوعات الكبيرة و الصغيرة في المنشأة و اعتماد المنشأة على المشتريات النقدية و المبيعات النقدية دون وجود آلة خاصة بهذا الغرض .
 - ٤- عدم وجود جرد للبضاعة، مع عدم حفظها بشكل يسهل حصرها و عدّها .
 - ٥- القيد بأسلوب بدائي يتسم بالغموض و السرية .
- ثانياً : من حيث الموضوع :**

- ١- عدم التطبيق السليم لمبدأ الاستحقاق و استقلال السنوات المالية و الضريبية .
 - ٢- إسقاط بعض عمليات المنشأة و خاصة التي ترتبط بالنشاط التجاري و ذلك بعدم إثباتها في الدفاتر مما يؤثر على نتائج النشاط التجاري .
 - ٣- عدم وجود المستندات اللازمة المعززة للعمليات المالية .
 - ٤- عدم سلامة جرد البضاعة آخر المدة والتحقق من وجود كل أصناف البضاعة .
 - ٥- عدم تسجيل المبيعات الصادرة عن المنشأة والاعتماد على التعامل بالكسيون من تاجر إلى آخر.
- والخلاصة يتوقف قبول الدفاتر أو رفضها على كيفية معاملة المكلف ضريبياً، و بعد التدقيق للدفاتر سيجد إحدى الحالات التالية للدفاتر:

- منتظمة وأمانة في بياناتها المالية .
- غير منتظمة ولكنها أمانة في بياناتها .
- منتظمة وغير أمانة في بياناتها .
- غير منتظمة و غير أمانة .

١- الحالة الأولى :

^(١) Alvina. Arens, Randal J. Elder Marks. Beasley- Auditing and Assurance services, person education inc, U.S.A

يثبت المدقق الضريبي فيها أن الدفاتر منتظمة؛ أي أنها مستوفاة لجميع الشروط الشكلية و الموضوعية، والقيود الواردة فيها متفقة مع المستندات المحفوظة المقابلة لها وأنها آمنة تتضمن جميع الإيرادات التي حصل عليها المكلف خلال السنة المالية موضوع الفحص، وكافة المصاريف اللازمة لمقابلة الإيرادات قد أخذت بالحسبان، وتعتمد الدفاتر بهذه الحالة ويجري ربط الضريبية وفقاً للإقرار المعد من واقع الدفاتر .

٢- الحالة الثانية :

يثبت المدقق الضريبي فيها أن الدفاتر آمنة ولا ينقصها سوى النظامية، فيتعين عليه الأخذ بها والطلب من المكلف أو إدارة المشروع إجراء التعديلات اللازمة و الضرورية للوصول إلى الأرقام الصحيحة للربح (١) الذي يتخذ كوعاء للضريبة. فإذا امتثل المكلف أو إدارة المشروع إلى تعليمات المدقق فيتعين الأخذ بها وعدم رفضها. يرى الباحث ما يلي :

- ١- عدم رفض الدفاتر في حالة مخالفتها للأعراف المحاسبية بالنسبة لكل نشاط على حدة، إذا توفر فيها كوحدة واحدة في النهاية الأمانة و الانتظام .
- ٢- عدم رفض الدفاتر إذا أخذ المكلف أو إدارة المشروع بالتعديلات التي أشار إليها المدقق الضريبي في تقريره .
- ٣- لا يجوز الاستناد في رفض الدفاتر إلى وجود أخطاء في بعض القيود المحاسبية في سنة ما لرفض الدفاتر في سنة أخرى .
- ٤- لا يجوز التعويل على أي أقوال أو أوراق لدى المكلفين الآخرين لرفض دفاتر مكلف ما إلا إذا أثبت المدقق أنها تخص فعلاً المكلف المقصود ضمن أدوات إثبات مقنعة كالتوقيع من المسؤولين عن إدارة المشروع .
- ٥- يجب الإثبات دون أي شك أن العيب في الدفاتر يمس بصورة مباشرة عمليات التحقق من دورة الإيرادات و دورة تكلفة البضاعة المباعة .
- ٦- يجب عدم رفض الدفاتر قبل فحصها فعلياً .
- ٧- يجب فحص الدفاتر فحصاً فعلياً في كل سنة مالية قبل اتخاذ قرار برفضها، وإن رفضها في فترة مالية لا يعطي الحق للمدقق برفضها للفترات اللاحقة .
- ٨- لا يشكل الفرق الصغير في حركات المخزون انحرافاً جوهرياً لرفض الدفاتر، بل يجب أن يكون الانحراف جوهرياً لجهة إلغاء الدفاتر .
- ٩- عدم الالتزام بحرفية نظام مسك الدفاتر لا يكون كافياً لرفض الدفاتر، و خصوصاً إذا أثبت المكلف أن البديل للتسجيل ملائم و يتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها (GAAP) .
- ١٠- يجب عدم الاكتفاء بشهادات الأشخاص لرفض الدفاتر ، وإنما على المدقق الضريبي أن يثبت مايلي:

(١) النجار إبراهيم عبد العزيز - موسوعة ضريبة المبيعات - الدار الجامعية - الاسكندرية ٢٠٠٤ .

أ- عرض الفواتير غير المسجلة في الدفاتر بناء على شهادات المورد أو المزود بها .

ب- إثبات تكرارية عدم التسجيل و عدم الاكتفاء بحالة مفردة .

ج- إثبات أن الفواتير غير المسجلة في الدفاتر أنها دفعت من قبل المكلف إلى المزود بأي طريق

من طرق السداد .

الحالتان الثالثة والرابعة :

بما أن الدفاتر تقتصر إلى الأمانة فإن انتظامها لا يعتد به مما يتعين معه رفضها وعدم الأخذ بها

والالتجاء إلى التقدير المباشر.

أحد عشر : خطة التدقيق الضريبي^(١):

خطة التدقيق من أهم مراحل عمل المدقق الضريبي، ويقلل إعدادها بشكل علمي ومنهجي صحيح من هوامش المخاطرة بإبداء رأي لا يجسد واقع الحسابات بالتالي يركز إعدادها على النقاط التالية:

١- إعداد خطة التدقيق الابتدائية .

٢- تفهم طبيعة أعمال العميل .

٣- تقدير أخطار التدقيق .

٤- تصميم كل إجراءات التدقيق اللازمة .

٥- تحديد الأهمية النسبية و معدل الخطر المسموح به .

٦- تفهم نظام الرقابة الداخلية المطبق في المشروع .

٧- تكوين خطة التدقيق العامة و تصميم برنامج التدقيق .

خطة التدقيق الضريبي هي الإطار الممنهج للعمل ، تحدد فيه الأهداف فيما يتعلق بالعدد الكلي لعمليات التدقيق التي يجب تنفيذها؛ ويمكن تقسيمها إلى أربعة مراحل أساسية تطبق في كل مرحلة طرق و أساليب تدقيقية مختلفة تعتمد على تقديرات المدقق ومدى حصوله على بيانات مالية وأدلة إثبات مناسبة من الإدارة تساعد على الانتقال إلى المرحلة اللاحقة، وهكذا.

قبل البدء بشرح مفهوم استراتيجية التخطيط الضريبي لعملية التدقيق، لا بد من التفرقة بين التخطيط الضريبي كرؤيا وبناء استراتيجية علمية ممنهجة، والتخطيط الضريبي بمعنى التجنب الضريبي الذي هو عبارة عن جميع الأعمال المشروعة التي يلجأ إليها المكلف للتخلص من عبء الضريبة.

١-١١ :مراحل خطة التدقيق الضريبي:

المرحلة الأولى : المرحلة التحضيرية

الهدف من خطة التدقيق هو بناء إطار فكري عن الشركة موضوع التدقيق من أجل جمع الأدلة و البراهين عن صحة الأحداث المالية، ليستطيع المدقق من خلال هذه الدراسة تحديد الأخطار ورسم برنامج التدقيق اللازم و

(١) المعايير الدولية للتدقيق، منشورات جمعية المحاسبين القانونية الفلسطينية- رام الله- فلسطين- الصادرة عن الاتحاد الدولي

الإجراءات التدقيقية لمساعدته في إبداء رأيه المهني وهو الهدف من عملية التدقيق، بالتالي إن المرحلة الأولى هي مرحلة تحديد مواطن الأخطار، ثم بناء إجرائية تعتمد على استراتيجية معينة للبدء في عمل الاختبارات سواء كانت اختبارات الإذعان الخاصة بالضوابط الداخلية أم الاختبارات الخاصة بأغراض التدقيق وذلك عن طريق جمع المعلومات من المصادر المختلفة في المشروع التجاري .

المرحلة الثانية : المرحلة الميدانية: (١)

تهدف هذه المرحلة إلى تحقيق مصداقية المنشأة محل الفحص والتحقق من أن السجلات و الأشخاص القائمين عليها يقومون بتحقيق الضريبة؛ أي أن هذه الزيارة و الزيارات الأخرى التي تليها هي زيارات تأسيسية للاختبارات القادمة التي تم اختيارها من قبل المدقق نتيجة لتقييمه المعلومات التي حصل عليها في المرحلة السابقة؛ تشمل هذه المرحلة الخطوات التالية :

- ١- اختبار سلامة النظام المحاسبي .
 - ٢- اختبار حسابات محددة .
 - ٣- إجراء اختبارات التحقق لإثبات كافة المبيعات والإيرادات .
 - ٤- اختبار كشف ممارسات الغش و التحايل .
- ١١-٢ : معوقات التدقيق الضريبي (٢): تلخص هذه المعوقات بما يلي:

- ١- بعض المدققين ليس لديهم الاستعداد للتحري و التدقيق بشكل حقيقي و منهجي و يكتفون بالتحقيق و التدقيق الروتيني و المكتبي من خلال دفاتر و سجلات الشركة. وهؤلاء لن يساعدوا أبداً في عملية التدقيق الضريبي ويجب إعادة تأهيلهم أو نقلهم إلى وظائف تتناسب و قدراتهم الذهنية.
- ٢- بعض المدققين لديهم الاستعداد و الإفراط في فحص المستندات؛ وهؤلاء أيضاً يمكن تضييع وقتهم في فحص مستندات ووظائف غير مهمة، وبالتالي لا يعطون نتائج مرضية للفحص الضريبي، ويمكن الاستفادة منهم وتوجيههم التوجيه السليم عن طريق تدريبهم على أساليب العينات وأساليب الفحص الجزئية، وعلى خطة التدقيق المركزية المعتمدة من الإدارة الضريبية .
- ٣- بعض المدققين لا يهتمون بالوصول إلى المبيعات غير المعلنة و يحصرن تدقيقهم في الدخل المعلن عن طريق مراجعة المستندات الخاصة به من خلال السجلات والدفاتر المحاسبية المقدمة لهم؛ والمعروف أن الدخل غير المعلن لا يظهر في دفاتر المكلف أو في إقراراته الضريبية. بالتالي تصبح هناك حاجة إلى طرق غير مباشرة وأساليب تدقيقية يجب استخدامها من قبل المدقق للوصول إلى الإيرادات غير المعلنة. وهذا ما يسمى بتوظيف الكفاءة الفنية والمهارة العلمية في كشف الحقائق وراء الدفاتر، أو استخدام الحس التدقيقي عن طريق عمل الاختبارات السريعة .

المرحلة الثالثة : مرحلة اختتام التدقيق وإعداد التقرير النهائي:

(١) امين السيد احمد لطفي - معايير المراجعة والتأكد الدولية - الدار الجامعية - الاسكندرية ٢٠٠٨ .

(٢) الرؤوف محمد أحمد عبد- المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن- دار النهضة العربية- مصر ١٩٩٨ .

١- قرار إنهاء التدقيق: من المهم أن يتخذ قرار إنهاء التدقيق من قبل رئيس قسم التدقيق في الإدارة الضريبية.

٢- إعداد تقرير التدقيق النهائي: يعدّ هذا خلاصة العمل خلال الزيارات المتكررة لمنشأة العميل والمخلص بأوراق عمل موثقة من قبل مسؤول التدقيق الإقليمي أو من قبل مدير التدقيق المركزي، والملاحظ أن تقرير العمل النهائي يعتبره بعض الفاحصين أو بعض مدراء المكاتب بأنه سري لا يمكن للعميل الإطلاع عليه، بالتالي يمتنعون عن إطلاع العميل على مثل هذا التقرير ويطالبونه بفروقات ضريبية في الوقت نفسه بناء على النتائج التي توصل إليها المدقق من خلال أوراق العمل. والحقيقة التي يجب أن يعرفها جميع المدققين أن هذا التقرير يجب أن يعطى للمكلف إذا ما طلبه للإطلاع عليه لأنه الوثيقة المكتوبة والدليل الثبوتي على صحة ادعاءات المدقق الضريبي بالانحرافات التي ارتكبها المكلف أثناء قيامه بإثبات الأحداث المالية خلال سنة الفحص. وعند مواجهة المكلف بهذه الحقائق ومطالبته بالضريبة المستحقة بخلاف الضريبة المصرح عنها، فإنه يصبح من حقوق المكلف أن يطلع على هذه البيانات ليستطيع تقديم الرد القانوني المناسب سواء بالدفع أو بالمعارضة.

٣- الاحتفاظ بأوراق العمل النموذجية: تكون هذه الأوراق سجلاً تفصيلياً للأنشطة الرئيسية للتدقيق ونتائجه وجزءاً من الملف الدائم للمكلف وكما ذكر آنفاً فإن هذه المعلومات في أوراق العمل تفيد بوجه خاص^(١) بما يلي:

- ١- ثبوتيات عند الطعن في التقديرات من قبل المكلف.
- ٢- دليل على عبء الإثبات الذي يقع على المدقق الضريبي في حالة المطالبة بفروقات ضريبية.
- ٣- تساعد في عمليات التدقيق اللاحقة.
- ٤- تعدّ وسيلة إعلامية وتعليمية للمدققين اللاحقين.

١١-٣ : التقدير غير المباشر للدخل الضريبي^(٢):

يتناول هذا البند بعض الحالات التي قد تواجه المدقق الضريبي والتي تستلزم اللجوء إلى الطرق غير المباشرة في تحديد الدخل الضريبي، وهي على النحو التالي:

أ- نقص مستندات المكلف وإساءة استعمال الدفاتر المحاسبية أو عدم وجودها على الإطلاق.

ب- عدم التوافق بين المبيعات المعلنة وأنشطة الشركة.

ت- قيام المكلف بالإعلان عن خسائر أو أرباح ضئيلة بصفة مستمرة خلال فترات زمنية مستمرة.

ث- قيام المكلف بالمطالبة باسترداد المدخلات أثناء الأزمات.

ج- ارتفاع الضريبة المدفوعة في المواسم الاقتصادية.

ح- معظم عمليات الشركة تجري نقداً.

(١) وليم توماس ومراسلون هنسكي - المراجعة بين النظرية والتطبيق - ترجمة احمد حجاج وكمال الدين سعيد - دار المريخ للنشر - الرياض ١٩٩٧.

(٢) جمعة حلمي احمد - مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية - المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة - جامعة عين شمس - العدد الثاني ٢٠٠٠ .

تثير هذه حالات انتباه قسم الفحص والتدقيق في الدوائر الضريبية وعلى المدقق الضريبي أن يستعمل خبرته وحنكته واستخدام هذه الأساليب للوصول إلى الدخل الحقيقي.

١١-٤ : تحليل المعلومات المالية اعتباراً من البيانات الضريبية ومن البيانات المستقاة من أجهزة

الاستعلام الضريبي^(١):

يجري تجميع المعلومات الأساسية للتدقيق من المصادر التالية:

١- المصادر الداخلية

٢- المصادر الخارجية

١- المصادر الداخلية:

١- الملف الدائم للمكلف الموجود في الإدارة الضريبية

٢- من المديريات المختلفة في الإدارة:

- مديرية الالتزام.

- مديرية مكافحة التهرب الضريبي.

- مديرية المتابعة وإدارة الديون.

- أجهزة الاستعلام الضريبي.

- من الإقرارات والكشوفات الدورية المقدمة من قبل المكلف.

٢- المصادر الخارجية:

١- المحاسبون القانونيون عن طريق الميزانيات المقدمة سنوياً، والتقارير الداخلية المقدمة إلى إدارات

الوحدات الاقتصادية موضوع التدقيق.

٢- المصادر العلمية والدوريات المتعلقة بالضرائب.

٣- الغرف التجارية للإطلاع مباشرة على التجار والتصريحات المتعلقة برؤوس أموالهم.

٤- مؤسسات ووزارات الدولة المختلفة.

٥- المكتب المركزي للإحصاء

٦- الصحف المحلية.

٧- الموردون والوكلاء وتجار الجملة والمصانع

حيث يمكن من خلال البيانات المالية المتجمعة من هذه الفئة إجراء الفحوصات المتقاطعة بين

مختلف المكلفين، صغير، متوسط، كبير.

٨- من الضابطة الجمركية.

١١-٥ : أهمية جمع المعلومات من المصادر الداخلية والخارجية^(٢):

١- خلق قاعدة معلومات أساسية تعطي صورة واضحة عن التزام المكلف من الدوائر الضريبية.

(١) رمضان زياد- أساسيات التحليل المالي في المنشآت التجارية والصناعية والخدماتية- مديرية المكتبات والوثائق الوطنية ١٩٩٥.

(٢) دراز عبد المجيد حامد- الأنظمة الضريبية - الدار الجامعية - الاسكندرية ٢٠٠٣ .

٢- خلق خطوط توجيه للمدققين بطبيعة أوجه النشاط والصناعة، والظروف الاقتصادية، ومعدلات الربح الخاصة بمختلف الصناعات.

٣- خلق نظام معرفي عن سلوك المكلفين ومظاهرهم الخارجية.

٤- خلق نظام معرفي عن ميل المواطن للاستهلاك.

بعد أن تم للمدقق جمع المعلومات عن المكلفين المراد فحصهم، يبدأ في تحليل المعلومات ومقارنتها مع تصرفات المكلفين من خلال الكشوفات الدورية المقدمة.

من خلال تحليلات المدقق الضريبي لسجلات المكلف ومن خلال النقاش معه يصل إلى وعاء الضريبة لتبدأ بعدها مرحلة التحصيل الضريبي.

توجد عند تحقيق الضريبة احتمالات لعمل مراقبي الدخل:

- تطبيق القانون كما هو منصوص عليه.
- تطبيق روح القانون بشكل لا يتعارض مع القانون.
- يخالف القانون ويلزم المكلف بدفع ضريبة باعتباره يمثل السلطة العامة.
- تطبيق القانون بشكل يتماشى مع مصلحة المكلف وليس مع المصلحة الضريبية لأغراض تتفق وأهوائه.

• تطبيق القانون وفق روح القانون بشكل لا يتعارض والنصوص القانونية، ويحفظ حقوق المكلف التي ضمنها القانون وهو النوع الذي يجب أن توسع الإدارة الضريبية منه.

تقتضي قانونية الضريبة، ألا يراعي القانون الضريبي مصلحة الدولة أو المصلحة الضريبية فقط وإنما يراعي مصلحة المكلف أيضاً عن طريق خلق الحقوق، والضمانات ومراقبة مشروعية الإدارة في تنفيذ

قراراتها الإدارية^(١). بالتالي لا يجوز للإدارة الضريبية أن تأتي عملاً مادياً أو قانونياً إلا إذا كانت مجرد

تنفيذ أو تطبيق لقاعدة تشريعية عامة.

١١-٦ : الاختبارات التي يمكن القيام بها- الاختبارات السريعة:

يتميز التدقيق الضريبي في الضرائب غير المباشرة بأنه عبارة عن عمليات تدقيق قصيرة بخلاف التدقيق الضريبي في الضرائب المباشرة حيث يحتاج الى وقت كافٍ للمتابعة.

١ - الاختبارات المتابعة (أو طريقة اقتفاء أثر العملية المستندية):

هي طريقة مرئية يمكن بواسطتها تتبع الحدث المالي من وقت حدوثه من المستند الأصلي الخاص به إلى المنتج النهائي الذي يستقر فيه الحدث المالي سواء تمثل في قوائم مالية أو تقارير مالية أو سجلات محاسبية.

والهدف من الاختبارات المتابعة هو:

أ- التأكد من أن الأحداث المالية في النظام المحاسبي المستعمل حدثت فعلاً وسجلت ضمن الدفاتر مما سيؤدي حتماً إلى تحقيق الضريبة الصحيحة وفي الوقت الصحيح.

ب- القدرة على اكتشاف الخطأ من المصدر الأساسي ثم متابعة هذا المصدر إلى المنتج النهائي في النظام المحاسبي.

ت- وسيلة وقائية في متابعة الخطأ من نقطة البداية، وهو أسلوب يسمح للمراجع بالحصول على أدلة الإثبات اللازمة لإبداء رأيه الفني وذلك من خلال تتبع المعاملات المالية التي تمت في نظام إعداد المعلومات، إما بدءاً بالمستندات الأصلية (أو بالأفراد الذين يبدأ عندهم إدخال البيانات للحاسب) إلى أن ينتهي بالتقارير والقوائم المالية، أو بدءاً بالتقارير النهائية ورجوعاً إلى

(١) صندوق النقد الدولي، الإدارة الخارجية- منشورات التوعية الضريبية ١٩٩٩.

المصادر الأصلية للمعاملات، وذلك للتأكد من صحة وجدية بيانات وسلامة المعالجة ودقة المخرجات النهائية^(١).

٢- طريقة نسبة الأرباح:

طريقة نسبة الأرباح هي طريقة سريعة لمعرفة النسبة التي يضعها أصحاب المشروع على التكلفة ويجب أن تكون أكثر من واحد صحيح، وفي الضريبة فإن الاختبار السريع هو بقسمة المبيعات المتحققة على المشتريات المتحققة، فإذا كانت النسبة أكبر من ١/١ فمعنى ذلك أن المشروع يحقق هامشاً معيناً يستعمله في تغطية مصاريفه ونفقاته، أما إذا كانت النسبة أقل من ١/١ فهذا مؤشر خطر يشير أن المشروع يبيع بخسارة أو هناك تهريب للمبيعات، أو أن المشروع يقوم بتخزين البضاعة باعتباره مشروعاً جديداً حيث تظهر مبيعاته حجماً أقل من مشترياته. ولكن في هذه الحالة يجب مراجعة السجلات الخاصة بالمخزون أيضاً والتأكد من صحة وجود البضاعة.

٣- طريقة التسويات المصرفية:

هي عبارة عن تسويات حسابات النقدية والمصرف للتأكد من صحة النقد المتدفق إلى المنشأة عن طريق مقارنته مع المبيعات وتسديدات المدينين من خلال مقارنة تسجيلات دفتر الصندوق وكشوفات المصرف.

٤- المصاريف ذات العلاقة:

يمكن من دراسة مصاريف النقل والحزم معرفة البضاعة المباعة أو من مصاريف السيارات معرفة عدد السيارات العاملة في المشروع.

٥- الاختبارات السريعة:

هي عبارة عن الاختبارات التي يستخدمها المدقق الضريبي لقياس صحة الإجراءات المحاسبية المستخدمة في النظام المحاسبي. أمثلة على الاختبارات السريعة:

أ- ملاحظة عدم ختم فواتير المشتريات بخاتم خاص يبين تاريخ الإدخال ويؤكد عدم الاستعمال لأكثر من فترة.

ب- عدم ختم الفواتير بخاتم "دقت" للتأكد من الصحة المحاسبية وخاصة النسب الضريبية.

ث- عدم وجود برامج رقابية على الحاسوب تؤكد عدم ازدواجية الإدخال لنفس الأرقام أو التاريخ أو حتى لمبالغ معينة.

د- ملاحظة أن الفاتورة هي فاتورة ضريبية موجود عليها كلمة "الأصل".

ومثال على ذلك:

• عدم وجود ختم لفواتير المشتريات بأنها سجلت بتاريخ معين خوفاً من تكرار استعمالها.

وهذا يمكن ملاحظته فوراً عند الإطلاع على فواتير المشتريات.

• يشير عدم وجود ختم على الفواتير صراحة إلى الترحيل "رحلت" إلى الدفاتر، وهذا أيضاً

يمكن ملاحظته فوراً.

(١) الصمادي محمد هشام- العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات - المجلة العلمية للتجارة والتمويل - العدد الاول - المجلد

- عدم وجود إشارة تحذير في الحاسوب عند إدخال الفواتير بأن هناك خطأ في احتساب ضريبة المدخلات أو المخرجات.
- عدم وجود إشارة تحذير في الحاسوب تبين ازدواجية الإدخال ورفض الفاتورة عند استعمالها أكثر من مرة.
- عدم وجود نظام في الحاسوب لا يسمح بإصدار أكثر من فاتورة أصلية.

٦- طرق التحليل المالي والاستفادة من النسب/ التدقيق التحليلي: (١)

يمكن تعريف عملية التحليل المالي أنها عملية دراسة وتفسير محتويات القوائم المالية، لذلك فإن نتائج التحليل رهينة بمحتويات القوائم المالية التي تم تحليلها ولا شك أنها تتأثر بشكل أساسي بالمبادئ المحاسبية التي تم على أساسها إعداد القوائم المالية. أما بالنسبة للمدقق الضريبي فإنه يلجأ إلى التحليل المالي لقياس الربحية ومدى انتظامها في ظل الظروف العادية للتأكد من التزام إدارة المنشأة بدفع الضريبة المتحققة عليها بالمبلغ الصحيح وفي الوقت المناسب. ذلك أن قياس الربح بالمفهوم الضريبي يختلف إلى حد ما عنه في النظام المحاسبي، ولذلك تتوقف أساليب التحليل المالي على الغرض من عملية التحليل، بمعنى ما هو الغرض من عملية التحليل؟ فهل الغرض هو تقييم ربحية المشروع؟ أم هل الغرض هو تقييم السيولة... الخ.

وبما أن هدف المدقق الضريبي هو التأكد من صحة وحقيقة الأرباح الظاهرة في قائمة الدخل فإنه يلجأ إلى تحليل عناصر قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) لأن هذه القائمة تحتوي على عناصر الإيرادات والمصروفات ذات الأثر المباشر على صافي الربح. وبالتالي فإن التدقيق التحليلي هو عبارة عن خطوات تحليلية هدفها التوصل إلى تنبؤات بقيم متوقعة لعناصر من النفقات والإيرادات، وملاحظة مدى اتفاقها مع ما تتضمنه المستندات الرسمية.

يغطي التدقيق التحليلي دراسة الاتجاهات والنسب المئوية للتغيرات وتحليل النسب، كمقارنة مستويات الإيرادات والمصروفات التي تخص الفترة الحالية بتلك التي تخص الفترة السابقة، أو الخاصة بمتوسطات الصناعة أو النشاط، وكذلك بالمستويات المتوقعة التي تم التعبير عنها في الموازنات أو ربطها بمصاريف خاصة كربط مصاريف السيارات مثلاً بعدد السيارات العاملة في المشروع أو ربط مصاريف الدعاية بعدد الوحدات المباعة وهكذا.... الخ. لذلك فمثلاً عند استخدام نسب الربحية يمكن للمدقق أن يدرس أسباب تغيير ربحية المشروع ومدى صحة الرقم المعلن عنه للربح الصافي، وهكذا بالنسبة لمختلف النسب التي يختارها المدقق لمساعدته في الحكم على فاعلية إجراءات الرقابة الداخلية وكذلك قياس كفاءة الإدارة في المحافظة على مستواها في إدارة المشروع.

٧- طريقة المقارنات (صمام الأمان):

(١) رمضان زياد، أساسيات التحليل المالي في المنشآت التجارية والصناعية والخدماتية - مديرية المكتبات والوثائق الوطنية ١٩٩٥.

من مصلحة المشتري أن تزيد قيمة مشترياته لأكثر من سبب، سواء في التأثير على تكلفة المبيعات أو على الربح الإجمالي^(١) وخصوصاً إذا ما عرفنا أن بعض المؤسسات المالية تحاسب على الربح كما في المصارف، أما البائع فيكون من صالحه أيضاً تقليل قيمة الفاتورة (المشتريات) حتى يخفض وعاء الدخل الخاضع للضريبة. وهكذا نجد التناقض الواضح بين غاية كل من المشتري والبائع. والمدقق الضريبي الفطن هو الذي يستطيع استغلال هذا التناقض واكتشاف أعمال التهرب الضريبي عن طريقة استخدام أسلوب التدقيق التقاطعي، وخاصة انه يملك الإمكانات القانونية بالحصول على المعلومات من الموردين بطريقة قانونية.

ولصعوبة وقت مثل هذا التدقيق يكون اللجوء إلى التدقيق وفقاً لعينات عشوائية وفي حال اكتشاف عمليات التهرب يستطيع أن يوسع عيناته ليوسع تدقيقه.

٨- الفحص التحليلي:

هو عبارة عن دراسة ومقارنة العلاقات بين البيانات المالية المسجلة في السنة موضوع التدقيق مع البيانات المالية لسنوات سابقة في نفس المنشأة، أو مع منشآت تمارس نفس طبيعة العمل أو مع البيانات الإحصائية المنشورة من جهات معتمدة في السوق المحلية كما هو موضح أدناه.

بيانات مالية ٢٠١٠ بيانات مالية ٢٠١١ - ميزانيات أو قوائم الأرباح

بيانات مالية ٢٠١٠ بيانات مالية ٢٠١١ - موازنات تقديرية

بيانات مالية ٢٠١٠ بيانات مالية ٢٠١١ - متوسطات الصناعة

الثاني عشر : إنشاء الإطار الفكري للفحص الضريبي وتوظيف مهارات وواجبات الفاحص الضريبي:

الهدف من أعمال التدقيق في هذه المرحلة من مراحل التدقيق الضريبي هو بناء مصداقية المكلف في التعامل مع الضريبة وخلق الانتماء الطوعي لدى المكلف عن طريق الفحص العادل والهادف.

١- إجراءات الفحص اللازم خلال هذه المرحلة:

يبين الشكل التالي خطوات العمل اللازمة لتحقيق الفحص:

 مرحلة المصدقية والثقة في المعلومات	• دراسة ملف المكلف وبناء المصدقية • الخبرة السابقة عن المكلف • المقابلة مع أصحاب المشروع • دراسة أنظمة المحاسبة المتبعة والحسابات الختامية والقوائم المالية سواء الآلية أم اليدوية عن طريق: ١- الدراسة المستفيضة لملف العميل سواء المؤقت أم الدائم. ٢- مقابلات مع أصحاب المشروع أو المسؤولين في الإدارة. ٣- عمل جولة ميدانية في مواقع العمل وممتلكات المشروع. ٤- دراسة أنظمة الرقابة. ٥- دراسة التقارير المالية من الإدارة أو من مراقبي الحسابات الداخلية والخارجية.
--	---

(١) العتيبي عبد اللطيف - تجاوزات لدى المحاسبين القانونيين بهدف الحصول على عمليات المراجعة باتعاب منخفضة - جريدة الرياض الاقتصادية - العدد ١٤١٩٢ لعام ٢٠٠٧.

٢- تحديد الأخطار المتعلقة بالضريبة^(١):

تعدّ دراسة أخطار التدقيق من الدراسات المهمة لمدقق الحسابات لأنها ذات علاقة وثيقة مع دراسة الأهمية النسبية. وتأتي أهمية هذه الدراسة للمخاطر عند بدء التخطيط لعملية التدقيق لتقدير حجم ونوع أدلة الإثبات اللازم الحصول عليها لتدعيم رأي المدقق عن البيانات المالية الظاهرة في القوائم المالية.

ويجب التفريق بين أنواع الأخطار التالية قبل البدء في شرح خطر التدقيق وهي:

١- الفشل الإداري:

يتحقق فشل المشروع التجاري عندما لا يقدر المشروع كوحدة معنوية على دفع المستحقات المترتبة عليه لكل الفئات الدائنة، أو مقابلة طلبات المستثمرين، أو حدوث ظروف اقتصادية كبيرة تؤثر على قدرة المشروع في الاستمرار، وغالباً ما يكون سبب ذلك فشل الإدارة، وقد توجد أسباب أخرى تؤثر على نجاح المشروع كشدة المنافسة، والركود الاقتصادي...

٢- الفشل التدقيقي:

يكون هذا الفشل عندما يصدر المدقق تقريراً خاطئاً عن صحة وعدالة الحسابات الختامية، وقد يكون سببه اعتماده على مساعدته بالتدقيق دون مراجعة منه.

٣- خطر التدقيق:

هو عدم قدرة المدقق على اكتشاف الأخطار في البيانات المالية، ومع ذلك يصدر المدقق تقريراً نظيفاً عن صحة وعدالة البيانات المالية، وذلك لأن المدقق لم يقوم بمهمة الرجل الخبير والعناية المطلوبة.

خاتمة

إن مزاعم الإدارة في إثبات البيانات المالية خلال الفترة المحاسبية هي مقدمة لإعداد التقارير المالية التي تعد نتيجة لتقديم البيان الضريبي وبالتالي يهدف المدقق الضريبي إلى التحقق من عدالة القوائم المالية المقدمة مع البيان الضريبي أيضاً مستخدماً أساليب التدقيق الضريبي المستمدة قواعدها من قواعد التدقيق المتعارف عليها، إضافة إلى قواعد ومعايير أخرى وذلك للتأكد من:

١- تحقق الواقعة المنشأة للضريبة.

٢- تحديد التاريخ الذي تحققت فيه الواقعة المنشأة للضريبة.

٣- تحديد القانون الواجب تطبيقه على واقعة المنشأة للضريبة.

٤- تحديد مقدار الالتزام بالنسب ومبلغ الضريبة.

أن التدقيق الضريبي والتدقيق المالي يقومان على قواعد قانونية أو مهنية تصدرها مؤسسات قانونية أو مهنية متعارف عليها بقصد الحكم على عدالة القوائم المالية المقدمة من الأفراد أو الشركات إلى الجهات المعنية، وبالتالي

(١) مرزاق محمد وآخرون- النظام القانوني للمنازعات الجبائية بالمغرب- الطبعة الأولى- مطبعة الأمانة، الرباط ١٩٩٦.

لا يختلف هدف التدقيق الضريبي كثيراً عن هدف التدقيق المالي المتمثل بإبداء الرأي الفني والمحايد حول صحة وعدالة القوائم المالية، إلا أن الاختلاف بينهما في تطبيق القواعد والمعايير يظهر في خضوع التدقيق المالي (Assurance Services) إلى معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS) في حين يتلخص التدقيق الضريبي (Nonassurance Services) بالتقرير عن مدى التزام المنشأة المحلية أو الأجنبية بالمتطلبات القانونية الواردة في قوانين الضرائب، وينشأ من هنا الاختلاف في مفهوم الربح المحاسبي والربح الضريبي^(١). يتبين مما سبق أن مجالات عمل المراجعة الضريبية، التي هدفها التحقق من صحة صافي الدخل عن الفترة موضوع التدقيق التي أعدتها الإدارة وفقاً للأصول المحاسبية وقواعد التدقيق المتعارف عليها، إضافة إلى مراعاة القوانين الضريبية السائدة، هي تقريباً مجالات اهتمامات المدقق المالي ذاتها مع اختلاف الهدف لكل منهما.

ولكي يحقق المدقق الضريبي أهدافه يستخدم نفس الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المدقق المالي فضلاً عن استخدام بعض الأساليب الأخرى التي تتفق وطبيعة أهداف التدقيق الضريبي^(٢)، وهذا ما جاء في مذكرات اللجنة الدولية لممارسة التدقيق، حيث أجازت اللجنة إمكانية تطبيق معايير التدقيق الدولية متى كان ذلك ملائماً للخدمات الأخرى التي يقدمها المدققون للزبائن، ونصت الوثيقة الدولية للتدقيق رقم (120) " على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية، على أن تطبق بعد تكييفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة".

فلا يعدو التدقيق الضريبي عن كونه عملية منظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن التي تساعد في التحقق من أن ما جرى إدخاله في قائمة الأرباح والخسائر هي نفقات فعلية ومعقولة ومقبولة من الناحية الضريبية أحدثت وفقاً للقواعد المحاسبية، وكيفت في خطوة لاحقة لتتماشى مع القانون الضريبي، هناك أساليب^(٣) يستخدمها الفاحص الضريبي لتحقيق أغراضه الضريبية وفقاً للتشريع الضريبي منها:

١- الفحص الفني والميداني.

٢- الفحص الحسابي والمستندي.

٣- نظام المصادقات والاستفسارات.

٤- الجرد الفعلي لمخازن المكلفين.

إن العنصر البشري هو أهم الموارد المتاحة في عملية الرقابة الضريبية، وقد ركز الباحث على المدقق الضريبي بغية مساعدته على استخدام المعايير والقواعد المتعارف عليها في عملية المحاسبة والتدقيق للوصول إلى هدفه الضريبي عن طريق جمع الأدلة والبراهين سواء من الشخص الفرد (المكلف)، أو من إدارة المشروعات التجارية، للتحقق من مزاعمهم (أعمالهم) من خلال البيانات المالية المقدمة من قبلهم على شكل إقرارات ضريبية أو قوائم

(١) محمد محمود ذيب حوسو - التدقيق للأغراض الضريبية - رسالة ماجستير - جامعة النجاح - فلسطين ٢٠٠٥.

(٢) طلال أبو غزالة - مفاهيم التدقيق المتقدمة - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - ٢٠٠١

(٣) طلال أبو غزالة - المبادئ الأساسية للتدقيق - المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ٢٠٠١

مالية قانونية وإبداء رأيه الفني المحايد عن عدالة البيانات المالية، للتقليل من خطر المعلومات المقدمة إلى الإدارة الضريبية.

جاءت المراجعة الضريبية كنتيجة^(١) لأن ربط الضريبة بالأرباح الصافية وهي المرحلة الأولى من العملية الضريبية، لا يمكن أن تكون سليمة وصحيحة إلا إذا بنيت على المبادئ الرئيسية لعلم المحاسبة، ولا تكون عادلة إلا إذا تمت مراقبتها من خلال جهاز إداري يتمتع بالكفاءة العلمية والعملية. تشترط ممارسة تحقيق الرقابة الضريبية فهم المحاور العلمية والمبادئ والمعايير التي يركز عليها العمل الضريبي وتدقيق الحسابات.

(١) وليم توماس وأمرسون هنسكي - المراجعة بين النظرية والتطبيق - ترجمة أحمد حامد حجاج - كمال الدين سعد - جامعة الملك سعود - دار المريخ للنشر - الرياض ١٩٩٨.

الفصل الرابع

(الصعوبات التي تواجه الإدارة الضريبية في سورية)

مقدمة:

تواجه الإدارة الضريبية ممثلة حالياً بالهيئة العامة للضرائب والرسوم عدداً من الصعوبات التي تحد من نشاطها وتؤثر في الحصيلة الضريبية سلباً، وسنتطرق في هذا الفصل لأهم ثلاث صعوبات يرى الباحث بأنها تشكل عقبة كبيرة أمام تنفيذ السياسات والإجراءات الضريبية وهي :

- التهرب الضريبي والذي لا توجد إحصاءات دقيقة تقدر حجمه ولكن كل تقديراته تشير لأرقام كبيرة تخسرها الموارد الضريبية حيث قدرته نقابة العمال ب/ ٢٠٠ / مليار ل.س وهو ما يعادل ١١,٧٪ من الناتج المحلي الإجمالي و ٤٠٪ من الموازنة العامة للدولة وينفذ بأساليب عدة منها القانوني الذي يستغل ضعف النصوص الضريبية ومنها غير القانوني ويتم بعدة أساليب كالتزوير والإخفاء لمطرح الضريبة أو لجزء منه .
 - التجارة الالكترونية التي أفرزت عدداً من المشكلات كتحديد الوعاء الضريبي والسيادة الضريبية وجميعها غابت عن نصوص التشريع الضريبي السوري قديمه وحديثه رغم توسع الاعتماد عليها.
 - اقتصاد الظل بنوعيه غير الرسمي والأسود وقد أشارت الإحصاءات المقدرة لحجمه عن تناقض كبير فقد قدره البعض ب ٣٠٪ بينما قدره آخرون ب ٦٠٪ من حجم الاقتصاد الحقيقي .
- وتتعرض هذه الصعوبات على كل الأداء الحكومي من خلال ضعف الحصيلة الضريبية التي تحد من قدرة الموازنات على تخصيص الاعتمادات لتوسيع النشاط الحكومي بشقيه الخدمي والاستثماري .

المبحث الأول:

التهرب الضريبي^(١)

مقدمة:

لم يصل المكلف بالضريبة إلى مستوى التجرد من أنانيته بصورة كاملة وينظر إلى الالتزام بدفع الضريبة على أنه واجب وطني مقدس، فمن الطبيعي أن يتوقع المرء من الجهة المكلفة بدفع الضريبة ردّ الفعل الذي يأخذ صورة الدفاع عن مصالحهم، إما بتقاضي الضريبة كلياً أو على الأقلّ التقليل من نطاق الاقتطاع الضريبي المفروض عليهم، من هنا نشأت ظاهرة "التهرب الضريبي" أو الإفلات من الضريبة.

بينت تجارب الشعوب أن كل مكلف، سواء في البلدان المتطورة أم النامية، يعمل جاهداً للتخلص من العبء الضريبي بالسبل كافة، ولا يأخذ معظم المتهربين من الضرائب عقابهم، لا يعلم أحد بطبيعة الحال، على وجه الدقة مبلغ التهرب الضريبي، ففي سورية، وفقاً للتقرير الاقتصادي للاتحاد العام لنقابات العمال لعام ٢٠١٠، يصل حجم التهرب الضريبي إلى ٢٠٠/مليار ل.س وهو ما يعادل نسبة ١١.٧٪ من الناتج المحلي الإجمالي ونسبة ٤٠٪ من الموازنة العامة للدولة.

نبين أن هذه النسب رفضت من قبل وزارة المالية وأشارت إلى أن التهرب الضريبي لا يتجاوز نسبة ٤٪ من الناتج المحلي^(٢)، مع ملاحظة الهوة الكبيرة بين الطرحين دون وجود مستندات لهذه النسب. يتخلص المكلف، في الواقع، من عبء الضريبة ليس فقط عن طريق التهرب الضريبي، بل عن طريق انعكاس الضريبة أيضاً.

أولاً: الانعكاس الضريبي أو نقل عبء الضريبة:

يجري انعكاس الضريبة، أو نقل عبء الضريبة^(٣)، بعد أن يكون المكلف القانوني قد دفع الضريبة إلى الخزينة العامة للدولة، ويبدأ من ناحيته بالسعي إلى استردادها؛ وذلك بإلقاء عبئها على عاتق شخص أو أشخاص آخرين. فإذا نجح بذلك، يكون قد تخلص من دفع الضريبة فعلياً، بالمقابل لم يرتكب مخالفة لنصوص التشريع الضريبي ولم يحرم خزينة الدولة من قيمة الضريبة.

ثانياً: التهرب الضريبي:

يوجد في المالية العامة عشرات التعاريف، ولكن الإجماع يعرّف التهرب على أنه: تخلص المكلف كلياً أو جزئياً من أداء الضريبة، دون نقل عبئها إلى غيره، مما يؤثر على حصيلّة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها.

(١) الخطيب خالد: التهرب الضريبي - مجلة جامعة دمشق - المجلد ١٦ - العدد الثاني ٢٠٠٩

(٢) المهاني محمد خالد - التهرب الضريبي وأساليب مكافحته - منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية - القاهرة - جمهورية مصر العربية ٢٠١٠ .

(٣) النكريتي، السيد أحمد - الوسائل المقترحة لمعالجة التهرب الضريبي - دراسة وتقييم - بحث دبلوم عالي - كلية الاقتصاد والإدارة العراق ١٩٩٩

لم تقدم التشريعات الضريبية المعاصرة تعريفاً للتهرب الضريبي بل اقتصر على تعداد صورته وأشكاله تاركة التعريف للفقهاء والمهتمين، ذلك لأن أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة، وإذا كنا قد اخترنا تعريفاً للتهرب الضريبي يتمثل بعدم قيام المكلف بدفع الضريبة أو الوفاء بالتزامه كلياً أو جزئياً تجاه الدوائر المالية الأمر الذي يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة وباستخدام طرق ووسائل مشروعة، ذلك لأن أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب كافة.

ولكن، مما لا شك فيه أن ظاهرة التهرب الضريبي أصبحت في ازدياد مستمر إما لأخطاء تشريعية أو تنفيذية صادفت هوى في نفس المكلف.

إن تعريف هذه الظاهرة، رغم انتشارها على المستوى العالمي، تعريفاً دقيقاً قد لا يجد خلافاً بين الفقهاء، فهناك اتفاق على أن التخلف عن الالتزام بدفع الضريبة كلياً أو جزئياً بأي وسيلة من الوسائل هو تهرب من الضريبة، لهذا كله لم تلجأ التشريعات الضريبية المعاصرة إلى وضع تعريف دقيق لمعنى التهرب الضريبي، وتركت أمر تحديده ووجوده إلى السلطة التنفيذية.

لم تحظ، رغم ذلك، ظاهرة التهرب الضريبي بما يجب من الاهتمام سواء على المستوى التشريعي أم التنفيذي أم الفكري، رغم خطورتها الاقتصادية والاجتماعية والمالية.

لا تستخدم التشريعات الضريبية العربية مفهوماً واحداً يشير إلى الإفلات من الضريبة؛ ففي لبنان مثلاً تستخدم كلمة التملص، في حين تستخدم في مصر والعراق كلمة التخلص، وفي الأردن تستخدم كلمتا التملص والتهرب، وفي سوريا مفهوم التهرب، وتشير هذه المفاهيم الثلاثة (التملص، التخلص، التهرب) إلى الإفلات غير القانوني من الضريبة.

يتمثل التهرب الضريبي بعدم إقرار المكلف بواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال عدم تقديم البيانات اللازمة طبقاً للقوانين أو تقديم بيانات مضللة وغير كاملة للدوائر المالية. إن تخفيض الإيرادات الضريبية بطرق مختلفة في مثل هذه الحالات يظهر رغبة أو نية في التخلص من الضريبة إضافة إلى الرغبة في حرمان الدولة من إيراداتها المالية، ولما كانت الضريبة تحرم المكلف من التمتع بجزء من دخله وتتطلب الوعي الحضاري منه بدفع الضريبة دون تذمر، كان هنالك ميل لدى بعض المكلفين إلى التهرب من الضريبة. فإذا كان هناك شك في تحقيق الضريبة حاول المكلف تفسير هذا الشك لصالحه، وقد يشعر بعض المكلفين أن غيرهم من المكلفين يتهرب من دفع الضريبة فيسعون إلى تقليدهم لكي تكون هناك مساواة بينهم، أو قد يبهر المكلف لنفسه محاولة التهرب من ضريبة مقابل ما تحمله من ضريبة أخرى. أخيراً، يمكن القول: إن قسماً من الضرائب المترتبة على المكلفين يضيع على الدولة نتيجة لفقدان الوعي الضريبي لدى بعض المكلفين الناتج عن تقصير أو إهمال بعض الموظفين.

أولاً: أشكال التهرب الضريبي:

يمكن التمييز بين نوعين من التهرب: التهرب المشروع والتهرب غير المشروع^(١).

١- التهرب المشروع: هو استغلال المكلف لبعض الثغرات القانونية بغية عدم تحقق الضريبة عليه بصورة صحيحة وعدم الالتزام بدفعها، أي يتخلص الشخص من الالتزام بدفع الضريبة دون أن يضع نفسه في موضع المخالف للقانون، ويمكن أن يحدث التهرب المشروع عن طريق طبيعي وذلك بتجنب الواقعة المنشئة للضريبة، يفضل بعضهم تسمية هذا النوع من التهرب بالتجنب الضريبي لما توحى به عبارة التجنب بالمشروعية (حيث إن المشرع يأذن له) ولما تتضمنه فكرة التهرب والمشروعية من تناقض. والتجنب^(٢) ظاهرة سليمة أقرتها غالبية الدول فقهاً وقضاً، فاعترف القضاء في مصر بحق المكلف في التمسك بما يمكن أن يكون في قانون الضرائب من نقص يستفيد منه المكلف الحاذق وحسن النية. ويعبر عنه آخرون بتهرب النية باعتبار أن نية الشخص هي التخلص من الضريبة وإن يتذرع في هذا ببعض الوسائل المشروعة دون أن يخالف القانون.

يتحقق التهرب المشروع للشخص عن طريق تجنب تسديد الضريبة التي تستحق عن أعماله مثال ذلك: تجزئة المكلف لرقم مبيعاته بتوزيعه على عدد من الفعاليات الاقتصادية يُحدثها وبالتالي تخضع الأرباح لشرائح أقل مما لو جمعت معاً ويتجنب بالتالي جزءاً من الضريبة، ويتحقق أيضاً هذا النوع من التهرب لشخص عن طريق الاستعانة بأهل الخبرة والاختصاص لاستنباط أي خلل أو ثغرة في النصوص القانونية. تتسبب عدم دقة النصوص أو أحكام صياغتها أو مواجهتها للحالات كافة بتمكن الشخص من تحويل النصوص أو تفسيرها لصالحه دون أن يخالفها، فقانون ضريبة التركات - الذي لا يُخضع الهبات للضريبة - قد يدفع الشخص إلى توزيع أمواله على ورثته المحتملين وهو على قيد الحياة عن طريق الهبة، أو يمكن أن يقوم بنقل ملكية أمواله إلى ورثته عن طريق عقد بيع صوري خلال حياته تهرباً من خضوع هذه الأموال إلى ضريبة التركات بعد وفاته. وقانون ضريبة الدخل الذي لا يخضع له إلا التوزيعات المباشرة قد يدفع الشركات إلى توزيع أرباح غير مباشرة ومستترة، أو بعدم الالتزام بنسب الاستهلاك، أو عدم توريد التصريح الضريبي في الوقت المحدد. وفرض ضريبة الدخل على كل فرد من أفراد الأسرة منفرداً قد يؤدي برب الأسرة إلى توزيع ثروته التي يستمد منها دخله على أعضاء الأسرة تقادياً لمعدلات الضريبة المرتفعة بالنسبة للشرائح العليا.

يدخل في نطاق التهرب المشروع ما يلجأ إليه بعضهم دون مخالفة القانون من نقل مقر نشاطهم أو أموالهم من الدول التابعين لها سياسياً إلى دول أخرى أجنبية تكون فيها المعاملة الضريبية أخف وطأة عليهم؛ تستند هذه الحالة إلى مبدأ إقليمية الضريبة حيث تجد الدولة صعوبات ضخمة في تتبع أوعية الضرائب خارج حدودها، ويختلف موقف المشرع والفقه والقضاء في مواجهة التهرب المشروع من بلد لآخر، فالرأي السائد فقهاً وقضاً في فرنسا ومصر هو أن للمكلفين أن ينظموا حياتهم الشخصية والمهنية والاجتماعية بحيث

(١) قاسم صلاح محمد توفيق: التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية نابلس ٢٠٠٣.

(٢) شامية، أحمد زهير، الخطيب، خالد: المالية العامة، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع ١٩٩٧

يقللون من التزاماتهم الضريبية ولا وزر عليهم ما داموا في حدود القانون وعلى الدولة إذا أرادت أن تمنع ذلك بأن تقوم بتعديل تشريعها بما يسد الثغرات الموجودة فيه.

يعتمد المشرع في الولايات المتحدة الأمريكية على نية المكلف في فرض عليه غرامة إذا توافر لديه قصد الإساءة إلى الخزنة العامة، وفي ألمانيا يتخذ المشرع موقفاً أكثر تشدداً حيث يقرر جزاءات معينة لمن يسيء استخدام نصوص القانون الضريبي.

أما في أوروبا فتعتمد الإدارة الضريبية، عند انتشار وسيلة التهرب المشروع بصورة واسعة، إلى تعديل القانون أو التوسع في الاجتهادات والتفسير بشكل يمنع التهرب، واستقر الرأي في أغلب التشريعات الضريبية على أنه لا يشترط في المكلف الخاضع لضريبة الدخل أن يكون تاجراً وفقاً لأحكام قانون التجارة وذلك بغية عدم فتح مجال للتهرب أمام الذين يحققون أرباحاً ولا يعدهم قانون التجارة تاجراً.

٢- التهرب غير المشروع^(١): هو مخالفة المكلف للأحكام القانونية بوسائل الغش والاحتيال للتخلص من دفع الضريبة، فوسائل التهرب غير المشروع هي مخالفات يعاقب عليها القانون، وأغلب الأحيان تكون هذه المخالفة صريحة ومقصودة وتتضمن نية المكلف في التهرب من الضريبة وقد تكون في أحيان أخرى نتيجة لعدم إدراك المكلف لمسؤولياته أو لجهله بالقانون، ويصعب تحديد الطرق التي يتبعها المكلف في سبيل ذلك. وقد يخالف المكلف القانون إما عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها أو عند تحصيل الضريبة ليحول دون جبايتها.

من صور التهرب عند تحديد وعاء الضريبة والتكليف بها الإخفاء المادي للسلع المستوردة أو المنتجة أو المبعة والخاضعة للضرائب الجمركية أو لضرائب الاستهلاك أو تقدير هذه السلع بأقل من قيمتها الحقيقية بتقديم فواتير مُغايرة للحقيقة، أو تهريب السلع المصنوعة في الخارج إلى داخل الحدود الإقليمية للدولة دون المرور بالمراكز الخاضعة لدفع الضريبة الجمركية عنها، أو الامتناع عن تقديم البيانات التي يلزم القانون بتقديمها في نطاق ضرائب الدخل وضرائب رأس المال، أو تقديم بيانات غير صحيحة أو غير كاملة وإخفاء بعض المظاهر الخارجية فيما يتعلق بالضرائب التي تفرض على أساسها، وإخفاء بعض عناصر التركة المتعلقة بضريبة التركات وتغيير الوصف القانوني وإجراء استهلاكات لأصول لا أساس لها، أو المبالغة في تقدير الاستهلاكات المسموح بها والمبالغة على غير الحقيقة في تكاليف الدخل والقيام بإجراء احتياطات صورية وقيام المنشآت بشراء بعض الأصول غير النافعة لها والتي يقتصر استخدامها على أصحابها ومديرها لأغراضهم الشخصية، بصفة عامة خصم كثير من النفقات التي تعد في حقيقتها استعمالاً للدخل باعتبارها من تكاليفه، بصفة خاصة في ما يتعلق بمصاريف الانتقال ومصاريف التمثيل وإخفاء التصرفات أو المبادلات التي تستحق الضرائب بمناسبةها أو الإعلان عن قيمتها بشكل مُغاير للحقيقة. لا يفِ المكلف، في بعض الأحيان، بالتزاماته القانونية عن إهمال أو جهل، وهو ما يسميه بعضهم

(١) صادق، مورس: موسوعة التهرب الضريبي، القاهرة: دار الكتاب الذهبي للنشر ١٩٩٩.

بالغش غير الإرادي. فالمكلف الذي ينسى تقديم البيان أو يهمل في ذلك يجب أن يُعامل معاملة الممتنع عن تقديم البيان، لأنه تصعب التفرقة بين المخالفة الإرادية المقصودة والمخالفة غير الإرادية. أما التهرب عند تحصيل الضريبة فيكون بالحيلولة دون جبايتها ويتحقق ذلك للمكلف بإخفاء الأموال أو محل الإقامة ليتعذر على الإدارة المالية أن تحصل أموالها، وقد يقوم المكلف ببيع ممتلكاته لغيره ببيعاً صورياً أو حقيقياً مع إخفاء حقيقة هذا المبلغ عن الإدارة الضريبية، كذلك لو أنشأ عقوداً صورية أو فتح اعتمادات في المصارف بأسماء وهمية أو نقل أمواله إلى الخارج، إلى غير ذلك من التصرفات التي تتضح فيها النية السيئة للمكلف.

يترتب دون شك على مثل هذه التصرفات نقص في حصيلة الخزينة الأمر الذي ينجم عنه انخفاض في إيرادات الدولة وعدم تحقيق العدالة التي ينشدها المشرع في توزيع العبء المالي وينعكس ذلك تعطيلاً في جانب من مشروعات الدولة. أما فيما يتعلق بالتهرب الدولي (والمقصود به هروب رؤوس الأموال إلى خارج الدولة) فسيكون له آثار خطيرة حينما يؤثر على حجم الادخار والاستثمار، وفي ذلك مساس بالاقتصاد القومي.

ثانياً: أسباب التهرب الضريبي:

التهرب الضريبي هو ظاهرة عامة، ويختلف مع ذلك نطاقها من بلد إلى آخر بصورة واضحة. ولما كان السبب الظاهر للتهرب هو رغبة المكلف في الاحتفاظ بأمواله وعدم التنازل عنها للدولة، إلا أن دوافعه للوصول إلى ذلك وقدرته على تحقيق رغبته يتوقفان على مجموعة من الأسباب الأخلاقية والسياسية والتشريعية والإدارية الفنية والاقتصادية.

١- الأسباب الأخلاقية:

تعد هذه الأسباب ضعفاً في الوعي الضريبي والأخلاق المالية لدى المكلفين؛ ويعود ضعف الوعي الضريبي^(١) إلى عدة عوامل منها:

أ- اعتقاد الشخص أنه يدفع للدولة أكثر مما يأخذ منها، أو ضعف شعوره بما تقدم الدولة له من خدمات وبإمكانه الاستمرار بالانتفاع من خدمات الدولة حتى مع عدم دفعه للضريبة؛ وذلك لأن دفعها ليس شرطاً للاستفادة من الخدمات العامة.

ب- اعتقاد الشخص بأن الدولة تسيء استخدام الأموال العامة من خلال ظواهر الفساد التي تغزو أجهزتها التنفيذية.

ج- عدم توفر الشروط في التشريع الضريبي، لكثير من الدول، التي تبعث على احترام أي قانون وتضفي عليه الهيبة لأن الخصائص التي يتمتع بها تتنافى مع القيم التي تعطي القانون الاحترام والطاعة والشمولية، إلى جانب غياب العدالة بين المكلفين والتوسع في تفسير الاستثناءات دون

(١) سعيد، محمد محي: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني ١٩٩٨

نص قانوني، الأمر الذي يؤدي إلى ردود فعل نفسية لدى المكلف تتناسب عكساً مع الوعي الضريبي والأخلاق المالية.

د- شعور الفرد بثقل العبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على الوعاء نفسه وإن شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، قد يؤدي به إلى الاعتقاد بأنه مظلوم وهذا ما يدفعه إلى التهرب منها. كما تؤدي القدرة المالية والحالة الاقتصادية العامة للمكلف دوراً كبيراً في قوة الباعث النفسي لتهربه من الضريبة، فهو يسعى للتهرب أكثر عندما يكون في حالة مالية صعبة.

يختلف الوعي الضريبي، بشكل عام، لدى المكلفين باختلاف الشعوب والأمم، فمن المتعارف عليه، أن المكلف الانجلوسكسوني أو المكلف في دول أوروبا الشمالية هو أقل تهرباً من الضريبة من المكلف في دول أمريكا اللاتينية؛ فهو يقدم تصريحه إلى الإدارة المالية بأمانة ولا يحاول اللجوء إلى الطرق الملتوية لتأخير الضريبة أو التهرب منها. ومن الطبيعي وجود هذه الفروق بين المكلف في الدول النامية والمكلف في الدول المتقدمة، ويعود سبب زيادة التهرب الضريبي في الدول النامية عنه في الدول المتقدمة إلى عدة أسباب منها:

- ١- شعور المكلف بضعف الخدمة العامة، فهو لا يجد خدمات مقابلة للضريبة التي يدفعها، الأمر الذي يدفعه إلى الامتناع عن أدائها.
- ٢- إعفاء الطبقات ذات الدخل المرتفع من الضريبة رغم استفادتها من الخدمات العامة، مما يشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة فيمتنع عن أدائها ويحاول التهرب منها.
- ٣- تفرض سياسة الإنفاق العام في الدول النامية على الطبقات ذات الدخل المنخفض في حين تعفى منها الطبقات ذات الدخل المرتفع رغم استفادتها من الخدمات العامة، مما يشعر المكلف بعدم عدالة الضريبة فيمتنع عن أدائها ويحاول التهرب منها.
- ٤- عدم توافر الثقة المتبادلة بين الإدارة الضريبية والأفراد وتأخذ العلاقة بينهما شكل العداء والخصومة بدلاً من علاقة التعاون مما يدفع الفرد للتهرب من الضريبة.

٢- الأسباب السياسية:

تؤدي سياسة الإنفاق^(١) العام في الدولة دوراً أساسياً في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدام الأموال العامة قلّ ميل المكلفين نحو التهرب من الضريبة. واستخدام الضريبة لأغراض غير مالية أو اقتصادية يوّلّد شعوراً بالظلم لدى الطبقات التي تتحمل من الضرائب أكثر من غيرها مما يدفعها إلى التهرب كوسيلة لمقاومة هذا الظلم.

ودافع بعض المكلفين عن التهرب في هذه الحالات باعتباره الوسيلة الوحيدة المتاحة أمامهم لمقاومة الظلم الذي يعد تقديره مسألة شخصية بالدرجة الأولى حيث لا توجد معايير موضوعية متفق عليها في

(١) القاضي، محمد مصباح: جرائم الممول المضرة بالخزانة العامة، القاهرة: دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ١٩٩٦.

هذا الشأن، كما يؤدي عدم الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي للدولة إلى التهرب من الضرائب، ويساعد عدم الترابط بين أجهزة الدولة وتضارب البلاغات بين الوزارات المختلفة على التهرب الضريبي.

٣- الأسباب التشريعية:

يتصف التشريع الضريبي^(١) بخصائص تختلف عما تمتاز به التشريعات الوضعية عامة، وتكون باعثاً للمكلف للتهرب من الضريبة؛ فالقانون الضريبي غير عام وغير دائم ولا يحقق توازناً بين المكلف والإدارة فهو غير عام لأنه يميز بين المكلفين الخاضعين للقانون الواحد تبعاً لحالتهم المادية والعائلية، وكلما أمعن القانون في هذا الاتجاه زاد التفريق بين المواطنين وكان مدعاة للتهرب، وهو غير دائم لأن الضريبة تجبى بإذن من السلطة التشريعية إلى السلطة التنفيذية لمدة معينة، كما أن التشريع الضريبي غير مستقر ويتعدل بصورة متواصلة تبعاً للسياسة المالية والحالة الاقتصادية في البلاد لاعتبارات فنية. وما زالت هذه الحقيقة موجودة حتى الآن لأن النظام الضريبي لم يستقر تماماً بعد، فقد توالى حتى تاريخه قوانين فرض الضرائب المتعددة والعداء والنوعية والاستثنائية والعامة والنسبية والتصاعدية. كما أن هناك تعديلاً في بعض أحكام الضرائب من وقت لآخر ورفع معدلات الضريبة، ويتبع ذلك إجراءات عديدة ومختلفة تشعر المكلف بشيء من الضيق قد يدفعه إلى التهرب.

أخيراً، لا يحقق القانون الضريبي توازناً بين المكلف والإدارة لأن علاقة المكلف بالدولة هي علاقة الضعيف بالقوي، واعتراضاته على تطبيق القانون تؤول إلى الدولة التي هي نفسها تفرض الضريبة بسلطاتها وامتيازاتها، وفي بعض الدول لا يجري الفصل بين القضاء والإدارة الضريبية؛ فالإدارة هي التي تحكم في النزاعات بين الدوائر المالية والمكلفين دون الرجوع إلى القضاء وتحكم بذلك لصالحها مما يدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة، كما يؤدي سوء التشريع وعدم مسابقتها للواقع الاقتصادي والاجتماعي في الدولة إلى مزيد من التهرب الضريبي.

تؤدي الصياغة القانونية، إلى جانب الصفات العامة للتشريع الضريبي، دوراً في تشجيع المكلف على التهرب؛ فبمقدار ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون أقل وضوحاً، ويترك مجالاً أكبر لتدخل الإدارة في تحديد الإعفاءات والتخفيضات، وهذا ما يؤدي إلى عدم قناعة المكلف بالضريبة المفروضة عليه وإلى محاولة التهرب منها، كما أن الصياغة الضعيفة تكثر من الثغرات في القوانين ومن التعليمات التي لا تكون بالضرورة موضوعية بل لحالات معينة، مما يدفع المكلف إلى التفتيش عن وسائل التهرب من خلال هذه الثغرات، كما أن المغالاة في معدل الضريبة والتفاوت في الشرائح التصاعدية يدعوان إلى التهرب بغية الانتقال من شريحة إلى أخرى يكون معدل الضريبة فيها أقل.

٤- الأسباب الإدارية والفنية:

توجد عدة عوامل إدارية وفنية^(٢) تؤثر في التهرب من هذه العوامل:

(١) بشور، عصام وآخرون: التشريع الضريبي ط٥- جامعة دمشق ١٩٩٥-١٩٩٦.

(٢) سعيد، محمد محي: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية- الاسكندرية مكتبة ومطبعة شعاع الفنية ١٩٩٨.

أ- ثقل العبء الضريبي: اشتدت وطأة الضرائب بصورة ضخمة في العصر الحديث بسبب تزايد النفقات العامة من ناحية واستخدام الضرائب كأداة من أدوات السياسة الاجتماعية - الاقتصادية في معظم الدول من ناحية أخرى. يميل المكلف إلى التهرب بدرجة أكثر كلما زادت وطأة الضرائب، فقد تولد زيادة العبء الضريبي عن الحد المعقول شعوراً بالظلم لدى المكلف مما يدفعه إلى محاولة التهرب من دفع الضرائب.

ب- تعقيد النظام الضريبي: تزداد فرص تهرب المكلف كلما زاد النظام الضريبي تعقيداً، ففي الماضي كان يقدر وعاء الضرائب - بصفة خاصة الدخل - على أساس المظاهر الخارجية؛ فكانت فرص المكلف في التهرب محدودة، حيث كان بإمكان الدوائر المالية أن تراقب هذه المظاهر بسهولة. أما بعد أن وجد تصريح المكلف فأصبحت طرق تقدير الضريبة تؤدي دوراً في التهرب، وفي الحالات التي يصعب فيها تقدير مطرح الضريبة، يكون التقدير جزافاً استناداً لتعليمات لا تستند إلى أي نص (ديكتاتورية الإدارة)، خاصة إذا لم يكن للقضاء أي دور يشعر المكلف بعدم صحة الضريبة التي يدفعها مما يدفعه للتهرب منها لعدم اقتناعه بها، كما أدى استخدام أسلوب التمييز في المعاملة الضريبية تبعاً لأوجه النشاط أو أشكال المشروعات وعدم المساواة في المعاملة بين المكلفين، إلى زيادة فرص التهرب من الضرائب دون الوقوع تحت طائلة القانون.

يحاول المكلف التهرب أيضاً إذا أساءت الإدارة التصرف في تطبيق الضريبة وعاملت المكلفين معاملة مختلفة، مما يشعرهم بالظلم ويضعف الثقة بعدالة الضريبة التي قصدها المشرع في الأصل عندما وضع القانون، ويحاول التهرب في حالة ضعف الوعي المسلكي لدى رجال الإدارة التنفيذية ومرد ذلك إلى عدم الكفاية الفنية والإدارية للإدارة الضريبية.

ت- نوع الضريبة: حيث تقل فرص التهرب^(١) بصفة عامة في نطاق الضرائب غير المباشرة أكثر منه في نطاق الضرائب المباشرة، وبصفة خاصة ضرائب الدخل. وكذلك تختلف ضرائب الدخل فيما بينها اختلافاً كبيراً من هذه الناحية، فمثلاً تزيد فرص التهرب - كقاعدة عامة - في نطاق ضرائب المهن غير التجارية عنها في نطاق ضرائب المهن التجارية، لأن مراقبة الدخل غير التجارية أصعب بكثير من مراقبة دخول المهن التجارية. وتزيد فرص التهرب زيادة واضحة في ضريبة الدخل المقطوع عنها في ضريبة الأرباح الحقيقية، لأن المكلفين بضريبة الدخل المقطوع غير ملزمين بمسك الدفاتر في أغلب الأحيان.

ث- طرق تحصيل الضريبة: من المؤكد أن استخدام طريقة الحجز من المنبع أدى إلى تقليل فرص التهرب أمام المكلفين، وهناك اتجاه عام نحو التوسع في هذه الطريقة كلما سمحت الظروف الفنية للضريبة بذلك، كما أن إجراءات التكاليف والحماية تدفع المكلف إلى التهرب من الضريبة.

٥- الأسباب الاقتصادية:

(١) الكرخي - مجيد عبد جعفر، مقترحات للارتقاء بكفاءة الإدارة الضريبية، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب - المؤتمر العلمي الضريبي الأول، العراق

تؤدي مجموعة من الظروف الاقتصادية الخاصة بالمكلف والظروف الاقتصادية العامة إما إلى التهرب من الضريبة أو إلى عدم قيامه بواجبه الضريبي كاملاً. ومن أهم هذه الظروف:

أ- المقارنة بين ما يحصل عليه المكلف من منفعة وما يتعرض له من مخاطر بسبب تهربه من الضريبة. وربما يعد مبلغ الضريبة من العوامل الحاسمة في هذه المقارنة؛ فيزداد ميل المكلف نحو التهرب كلما زاد عبء الضريبة الملقى عليه.

ب- درجة رضاء المكلف كلما زاد رضاء المكلف زادت محاولات التهرب لأن رضاء يدفعه إلى استثمار الضريبة غير المدفوعة لتدر عليه أرباحاً تزيد عن الغرامة في حين يتعذر على ذوي الدخل المحدود استثمارها.

وكذلك يختلف نطاق التهرب باختلاف الظروف الاقتصادية العامة فيزيد التهرب في فترات الكساد ويقل في فترات الرضاء، ففي فترات الرضاء تقل درجة حساسية الأفراد- مع ازدياد دخولهم- اتجاه ارتفاع الأسعار والضرائب، وتزيد فرص انعكاس الضرائب على الآخرين وكل ذلك يقلل من احتمالات التهرب، ويحدث العكس في فترات الكساد.

يلاحظ أن موقف الدولة تجاه التهرب يختلف في فترات الرضاء عنه في فترات الكساد، وتبدي الدولة نوعاً من التساهل في فترات الرضاء بسبب زيادة إيراداتها، إلا أنها تتشدد في فترات الكساد بسبب انخفاض إيراداتها ويختلف نطاق التهرب الضريبي أيضاً من دولة إلى أخرى باختلاف بنيانها الاقتصادي وبنيان الدخل فيها، ففي الدول التي تحتل فيها الزراعة مكانة هامة تزداد نسبة التهرب الضريبي بصفة عامة حيث تصعب رقابة الدخل الزراعية، ويقل التهرب الضريبي بصفة عامة في الاقتصاديات التي تسود الدخل الموزعة (دخول المشروعات الفردية أو الصناعية أو التجارية).

ثالثاً: نتائج التهرب الضريبي وأثاره :

١- نتائج التهرب الضريبي:

يؤدي انخفاض حصيلة الضرائب إلى الأضرار بالخرينة العامة وقد يؤدي إلى المساس بسير عمل المرافق العامة وقيام الدولة بوظائفها المختلفة، ويؤدي التهرب أيضاً إلى المساس بالعدالة الضريبية^(١) وإلى الإخلال بالمساواة بين المكلفين (يخفف التهرب من عبء المتهربين بالنسبة لغيرهم). ومما يزيد من خطورة التهرب أنه قد يدفع الدولة- حتى تعوض الحصيلة الضائعة- إلى زيادة العبء الضريبي مما يضر في نهاية الأمر بالمكلفين الملتزمين، وقد يؤدي بها التوسع في الضرائب غير المباشرة التي يكون فيها التهرب محدوداً رغم ما هو معروف عن هذه الضرائب من عدم عدالتها بالنسبة للطبقات الفقيرة.

١- من الناحية الاجتماعية:

(١) النجار، سمر عبداس، التهرب الضريبي وأثاره الاقتصادية في بلدان عربية مختارة مع إشارة خاصة للعراق، رسالة ماجستير - كلية

يتسبب التهرب الضريبي في إضعاف أخلاق الجماعة وأضعاف علاقة التضامن بين أفراد الأمة الواحدة، ويلاحظ أن زيادة الأعباء الملقاة على المكلفين غير المتهربين قد يدفعهم بدورهم إلى التهرب بسبب شعورهم بالغبن وهكذا تشيع روح الغش في الجماعة وهو أمر خطير.

٢- من الناحية الاقتصادية:

للتهرب الضريبي آثار اقتصادية سلبية كثيرة أهمها:

أولاً- أثر التهرب على تمويل التنمية:

تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية إحدى الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول النامية، مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية، حيث أصبح من الممكن التعميم بالقول أنها تعد إحدى الأهداف النهائية للسياسة الاقتصادية لتلك المجتمعات، ولا جدال في أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات في سبيل الوصول إلى تحقيق هذا الهدف من خلال ما يؤدي إليه من الخسارة التي تلحق بالخزينة العامة لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها: لما للضريبة من دور رئيسي في التنمية يتمثل في النقطتين التاليتين:

١- الضريبة هي إحدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية، فضلاً عن كونها تساعد على

عدم إحداث أي ضغوط تضخمية حيث ينقسم الدور التمويلي للضريبة إلى جزأين:

● **الجزء الأول:** توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المشروعات الاستثمارية، فتؤدي الضريبة

هنا دوراً أساسياً في دعم القطاع العام، مما يساعد على جذب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية لبناء الهياكل الأساسية، ومنها رأس المال الخاص.

إلا أن رأس المال الخاص لا يستطيع القيام ببعض المشاريع، لذلك ليس هناك من وسيلة للنهوض بها إلا عن طريق الدولة، وهو الأمر الذي يحفز الدولة للتوجه نحو تعبئة الموارد الحقيقية لاستخدامها في تمويل تلك الأغراض، وتتميز الضريبة، باعتبارها إحدى هذه الموارد، بأنها وسيلة تمويلية غير تضخمية.

● **الجزء الثاني:** تتميز الدول النامية بانخفاض معدل الادخار الاختياري فيها وتختلف سوق

رأس المال، ويصعب بذلك على المستثمرين في القطاع الخاص الحصول على التمويل اللازم لفرص الاستثمار المتاحة لهم.

قد تستخدم الضريبة هنا كأداة للحصول على الموارد المالية لتوظيفها في بعض الأغراض مباشرة من أجل رفع مستويات الادخار الحكومي فضلاً عن إمكانية استخدام حصيلة الضرائب في رفع قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان من خلال شراء سندات حكومية ترفع من الاحتياطي النقدي لدى المصارف مما يدعم قدرتها على خلق الائتمان، ويؤدي النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية، نتيجة للتهرب، إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الأساسية نتيجة انخفاض قدرتها من رفع الاحتياطي النقدي لدى المصارف.

٢- إضافة إلى النتيجة السابقة التي يحدثها التهرب في الدور التمويلي للضريبة، فإن التهرب من الضريبة يتعدى هذا الدور إلى أضعاف فاعلية الضريبة في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية، وتحقيق العدالة، وتحسين توزيع المدخول، وتقليل الفوارق بين الطبقات، مع ضمان مساهمة عادلة للأعباء الضريبية كما يساهم في تقييد الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب التنمية.

٢- أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات:

يؤدي انتشار التهرب وشيوعه^(١) في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية إلى اجتذاب الأفراد وأموالهم إلى حيث تتوفر فرص التخلص من الضريبة، وبالتالي تتخفض نفقة الإنتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة، أو تتمثل زيادة في الإيراد مما يشكل ميزة للاستثمار فيه، وقد لا يكون ذلك النشاط مفيداً بالنسبة للمجتمع، أو لا تسعى الدولة إلى تشجيعه، ومع ذلك يتجه الأفراد إليه لما يتميز به من إمكانية التهرب والتخلص من الضريبة في مجاله.

يؤدي تفشي التهرب في هذا القطاع، إلى صعوبة إعطاء البيانات السليمة عن التكلفة الفعلية للنشاط. وهو الأمر الذي يؤثر على اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تحتاجها المشروعات لا سيما فيما يتعلق بالإدارة وأدائها لوظائفها بفاعلية، سواء في مجال التخطيط أم الرقابة.

تأتي البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات مبنية على أسس غير سليمة ولا تعبر عن حقيقة التكلفة، يضاف إلى ذلك عدم إمكانية إجراء التقييم المالي للمشروعات الجديدة عند القيام بدراسات الجدوى الاقتصادية التي تقوم على أساس تقدير تكلفة رأس المال، وتستلزم أن تكون بيانات السوق سليمة من ناحية تعبيرها عن التكلفة الاقتصادية. وهي أمور تؤثر على إدارة المشروعات إذا حسبت عناصر التقدير دون أن تشمل الالتزامات الضريبة التي استطاع المشروع أن يتخلص منها من ناحية اتخاذ القرار الاقتصادي.

٣- أثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات:

يؤدي التهرب الضريبي إلى إهدار شروط المنافسة^(٢) بين المشروعات، حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر قدرة على التهرب الضريبي، حيث يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها إنتاجاً أو تنظيمياً أو فائدة للمجتمع، وتتخفض، بالنسبة لها، نفقة الإنتاج بمقدار ما احتفظت به نتيجة تهربها من الضريبة، الأمر الذي يعطيها ميزة السيطرة على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامتثالها للضريبة.

٥- أثر التهرب الضريبي على الصناعة الوطنية:

(١) طالب، نظام جبار، دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم إلى الهيئة العامة للضرائب - المؤتمر الضريبي الأول - العراق ٢٠٠١.

(٢) عناية، غازي: المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار البيارق للنشر ١٩٩٨.

يؤدي التهرب الضريبي إلى زيادة حجم النقد المتاح في أيدي المتهربين؛ مما يدفعهم إلى زيادة إنفاقهم الاستهلاكي وزيادة إقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحياناً والتي يسعى المشرع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني منها، نظراً لتمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما كانت تفقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وأدى إلى انخفاض حجم الطلب عليها الأمر الذي أثر على سير تلك المشروعات وأضعف من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.

٦- أثر التهرب الضريبي على المستوى العام للأسعار:

يؤدي التهرب الضريبي إلى انعدام فاعلية الإدارة في تحقيق أهداف السياسة المالية^(١) وذلك عندما تهدف السياسة الضريبية إلى امتصاص النقد الزائد عن طريق خفض الطلب الفعلي إلى المستوى الذي يضمن إعادة التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي. حيث تهدف السياسة الضريبية (في فترة التضخم) إلى سحب القوة الشرائية الزائدة من المستهلكين والتي تسببت في ارتفاع الأسعار؛ عندئذ تؤدي الضرائب (الضرائب المباشرة) على الدخول إلى تحقيق تلك النتيجة من خلال تخفيض الدخول المتاحة عن طريق الاقتطاع الضريبي، ويؤدي نجاح البعض في التهرب منها إلى انعدام فاعليتها كأداة لتحقيق ذلك، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة النقد المتاح في أيدي المستهلكين وزيادة إنفاقهم الاستهلاكي مما يؤدي إلى تدهور قيمة النقود وزيادة التضخم وارتفاع الأسعار. يؤدي التضخم وارتفاع الأسعار، بالنسبة إلى هيكل توزيع الثروة والدخل القومي، إلى اختلال في مستويات الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين الطبقات داخل المجتمع، وتخفيض في مستوى معيشة أصحاب الدخول الثابتة والمحدودة، المتولدة في أغلب الأحيان عن عنصر العمل، في حين تزيد عوائد الإنتاج من حقوق التملك.

٧- أثر التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج:

قد يدفع انخفاض حصة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي بالحكومة إلى زيادة معدلات الضرائب أو فرض ضرائب جديدة، وذلك عندما يستفحل أثره ويتسع نطاقه وتزداد الحاجة إلى الموارد، وقد تتجاوز المعدلات المناسبة للحفاظ على حوافز الإنتاج، وهذا ما يؤدي إلى إضعاف الحافز على الاستثمار في مجال الإنتاج.

رابعاً- مكافحة التهرب الضريبي:

(١) منصور، إيهاب خضر: العقوبات الضريبية ومدى فاعليتها في مكافحة التهرب من ضريبة الدخل في فلسطين، رسالة ماجستير،

تختلف طرق مكافحة تبعاً للنظام الضريبي، بشكل عام، ولكل ضريبة بشكل خاص، وتسعى الدولة جاهدة إلى مكافحة التهرب بالوسائل الممكنة. في واقع الأمر، تجري مكافحة التهرب الضريبي من خلال العمل على منع وقوعه وعلى معاقبة مرتكبيه.

● ٤-١ : منع وقوع التهرب الضريبي:

يتحقق ذلك بالدرجة الأولى إذا أمكن إزالة أو - على الأقل - تخفيف الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى التهرب، وتستخدم الدولة في هذا المجال الوسائل التالية:

- ١- تبسيط النظام الضريبي ووضوح القواعد الضريبية وسهولتها: كلما كان النظام الضريبي سهلاً وكانت المعدلات والتخفيضات والإعفاءات واضحة ولا مجال للخلاف عليها، أدى إلى اقتناع المكلف بوجوب دفع الضريبة وحمله على عدم التهرب منها، وإصلاح التشريع الضريبي عن طريق وضع الصياغة القانونية السليمة بعد استبعاد الأحكام التي قد تكون تعسفية، ويفضل في هذا المجال اشتراك الفقه القانوني والمحاسبي مع الفقه الاقتصادي والمالي في إقامة هذه النصوص التشريعية للعمل على سد الثغرات وتصحيح الأخطاء واستكمال النواقص وحسم الخلافات الفقهية عند التطبيق^(١)
- ٢- زيادة كفاءة الإدارة المالية تنظيمياً وأداءً: لكي تتمكن من مباشرة رقابتها على المكلفين وعلى أوعية الضرائب بصورة أكثر فاعلية، تستخدم أجهزة الكمبيوتر وغيرها من الأجهزة الحديثة وتوضع الدراسات التطبيقية لمختلف المهن الخاضعة للضريبة بقصد مساعدة رجال الإدارة المالية في تفهم عمل كل مهنة ووسائل التهرب في نطاقها وإنشاء إدارة ضريبية مركزية تتلقى المعلومات المختلفة عن المكلفين الذين تتعدد مصادر إيراداتهم^(٢).

- ٣- تشديد رقابة الإدارة: إن تشديد الإدارة لرقابتها على المكلفين يجعلهم يشعرون بالخوف من التهرب، ويمكن تحقيق هذه الرقابة بأشكال متعددة:

أ- كأن يجيز المشرع لموظفي الإدارة الضريبية حق الاطلاع على أوراق ومستندات ودفاتر المكلف وعقود البيع- حتى لا تتضمن عقود بيع صورية- وما إلى ذلك من الوثائق النافعة عند تقدير الضريبة التي تكون لدى شخص، سواء كان هيئة عامة أم خاصة أم فرداً طبيعياً. وواضح مما تقدم إن الدفاتر، باعتبارها وثائق تسجيل حركة الأعمال في المنشآت المختلفة، تؤدي دوراً هاماً في مكافحة التهرب، ولذلك كان لا بد من نشر وتنمية الوعي المحاسبي ليجري تسجيل حركة أعمال المنشآت في الدفاتر تسجيلاً صحيحاً.

ب- كأن تقبل الإدارة الضريبة الإخباريات التي تشي بالمكلف وتشجعها بإعطاء مكافأة مالية للمخبر، إذ أن للإدارة الضريبية الحق في منح مكافآت وجوائز مالية، فعلى سبيل المثال، تقرر بعض

(١) عطري فوزي - المالية ، الأنظمة الضريبية وموازنة الدولة ، منشورات الحلبي ، بيروت ٢٠٠٣ .

(٢) الحاج -محمد سعيد - التهرب الضريبي وأهميته مكافحته - مجلة الوعي الضريبي - مصلحة الضرائب - اليمن - العددان (٣٧ - ٣٨) عام ٢٠٠٨ .

التشريعات منح مكافآت مالية لمن يقدم للإدارة معلومات تساعد في منع التهرب الضريبي، وما تقرره بعض التشريعات من منح جوائز عن طريق إجراءات يا نصيب دوري على أرقام الفواتير لتشجيع المشتري على المطالبة بفاتورة مشترياته، ولها الحق في إلزام الأشخاص والهيئات التي تتعامل مع المكلفين بالإبلاغ عن المعلومات أو التصرفات التي تجري مع هؤلاء وعن غيرها من الوقائع التي تساعد في تكليفهم بالضريبة. للحكومة الحق أيضاً في الاستيلاء على البضاعة المستوردة بالقيمة التي حددها المستورد حتى لا يبالغ في تخفيض تلك القيمة، ويمكن أن تعتمد الإدارة الضريبية إلى التجميع عن طريق الحصر، وتتلقى التبليغات من غيرها. أساس هذه الطريقة يقوم على إنشاء مراكز لتجميع كل بيان وبلاغ يتعلق بالمكلفين، فيعمد الكثيرون إلى تبليغ رجال الإدارة الضريبية عن أموال كسبها بعض المكلفين وعن عمليات وصفقات قاموا بها دون أن يدخلوها ضمن تصريحاتهم إذا كانوا قد قدموا تصريحات.

ت- كأن تطلب الإدارة الضريبية رقابة ذاتية من المكلف بحلف اليمين على صحة المعلومات التي صرح بها، ويتعرض لجزاء اليمين إذا ثبت سوء النية من جانبه. تتخذ بعض التشريعات من نشر تصريحات المكلفين وسيلة لافتنصاح أمرهم فلا يحاولون التهرب.

ث- يمكن أن تلجأ الإدارة الضريبية إلى إجراء الاختبار المالي كوسيلة للرقابة^(١) على ضرائب الدخل. أساس هذه الوسيلة يقوم على مطالبة المكلف بتقديم قائمة تمثل مركزه المالي بعدد من السنوات وتقرن هذه القائمة بقائمة أخرى مقدمة لتتضح الزيادة التي طرأت على المكلف خلال تلك الفترة الزمنية، ثم تقارن مع الزيادة الملموسة في أمواله خلال تلك المدة وعما أسفرت عنه وسيلة الاختبار هذه، ومع تصريحاته السابقة خلال تلك الفترة. وهنا يقرر المشرع جزاءات رادعة لمن يثبت تعمه تضليل الدولة خلال المدة السابقة، وتجري هذه المراقبة بمعرفة إدارة مكافحة التهرب الضريبي مرة كل خمس سنوات على سبيل المثال.

من وسائل حصر الأموال تقديم أصحاب العقارات للدوائر المالية بيانات عن عقاراتهم المشغولة بواسطة غيرهم. كذلك التزام المصارف والمؤسسات الادخارية بتزويد الإدارة الضريبية بنوع من البيانات المالية المتعلقة بالعملاء الذين يتعاملون معها. وتستطيع بعض الدوائر الحكومية والمؤسسات والهيئات العامة المساهمة في إمداد الدوائر المالية بالبيانات الموجودة لديها والتي تصلح أن تكون مصدراً حياً من مصادر تقديرات الضرائب المستحقة على بعض المكلفين، من هذه الهيئات الدوائر العقارية والجمارك والاستيراد والتصدير، إضافة إلى المؤسسات العامة الأخرى. أعطت رقابة الإدارة الضريبية ثمارها في كثير من الدول، فاستطاعت فرنسا أن تعلم بدقة دخل الأطباء عن طريق مراقبة ما يدفعه الضمان الاجتماعي لهم عن العاملين الخاضعين للتأمين.

(١) حجازي، المرسي السيد: الأنظمة الضريبية، الاسكندرية، الدار الجامعية ١٩٩٨

كما تمكنت جمهورية تشيلي من السيطرة على الأرباح التجارية بإجبار التاجر على إعطاء المستهلك فاتورة مشتريات، وشجعت المستهلك على المطالبة بهذه الفاتورة بتخصيص يانصيب لأرقام الفواتير. ونرى حالياً الإدارة الضريبية في سورية قد نحت باتجاه جزء من هذه البنود فألزمت كافة الجهات العامة بعدم رد التأمينات إلا بعد براءة ذمة مالية كما أوجبت أن تزود الإدارة بكافة العقود والمشتريات التي نفذت مع الموردين والموضوع الأهم هو الفوترة فأكدت الإدارة حالياً ضرورتها وبدأت حملات توعية بأهميتها للبيع وال شراء.

٤- اشتراك محاسبي وخبراء الضرائب في مسؤولية تطبيق القوانين الضريبية وتطوير مفهوم مهنتهم، كمهنة ترعى الصالح العام إلى جانب الصالح الخاص للمكلفين على السواء، ويحتاج ذلك إلى إصدار خاص بتعديل بعض الأحكام القائمة على تنظيم المهنة ومدى سلطة ومسؤولية المحاسب أو الخبير الضريبي.

٥- تعميق ركن العدالة في الضريبة، وذلك عن طريق تدعيم مبدأ الشخصية الذي من وسائله إعفاء الحد الأدنى اللازم لمعيشة المكلف وأخذ الحالة العائلية بالحسبان ومراعاة الأعباء الأخرى التي تضعف من القدرة على التغطية الضريبية وتقرير التصاعد في المعدل الضريبي مع التمييز بين ما يكون مصدره رأس المال أو يكون مصدره العمل. ويستند الأمر إلى دراسة إحصائية لمعرفة الحد الذي يحدث عنه التوازن بين التمويل والعدالة، فإذا تعدته نسبة الضريبة أدى إلى قلة الحصلة وإلى الحد من تهرب بعض المكلفين.

٦- استخدام وسائل لتقديرات الأوعية الضريبية تمنع من التهرب أو على الأقل تقلل من فرصه^(١). ومن أمثلة ذلك ما يجده بعضهم من ضرورة العودة إلى استخدام المظاهر الخارجية أساساً للتقدير أو على الأقل وسيلة لمراقبة تصريحات المكلفين، وما يراه بعضهم الآخر من ضرورة اتخاذ بعض العلامات المميزة لكل نشاط من الأنشطة الخاضعة للضريبة للدلالة على رقم أعماله أو على أرباحه. ويمكن اتخاذ حجم رأس المال المستخدم في المنشأة الاقتصادية أو عدد العاملين فيها كقرينة على رقم أعمالها أو على رقم أرباحها، أو تحديد الدولة للإنتاجيات الممكنة لكل قطعة من الأرض واتخاذها أساساً للتكليف بالضريبة على أرباح المستثمر الزراعي.

٧- التوسع في استخدام طريقة الحجز عند المنع يمكن أن يحد من التهرب، لأنه لا مصلحة لدافع الضريبة- الذي هو رب العمل- في إخفاء مطرح الضريبة وعدم تحميلها للمكلف، وهذه الوسيلة يقررها التشريع لضمان تحصيل الضريبة، وذلك بأن يكلف من يدفع لغيره مبلغاً يخضع للضريبة بأن يحجز هذه الضريبة من ذلك المبلغ ويوردها إلى الدوائر المالية، وهذا النظام متبع في ضريبة الرواتب والأجور. ويمكن أن تستخدم طريقة الحجز التحفظي- وهي خطوة سابقة للمطالبة بتحصيل الضريبة- خشية تهرب المكلف من السداد، وهذا الحجز يكون مؤقتاً لفترة معقولة تكون الإجراءات الضريبية

(١) خصاونة، جهاد سعيد، المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار وائل للنشر ١٩٩٩.

بانتهاؤها قد سويت وتمت المطالبة فعلاً. وإذا لم يسدد المكلف الضريبة أمكن رفع الحجز التحفظي والانتقال إلى إجراءات الحجز التنفيذي على أمواله.

٨- تحسين العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية، عندما لا تكون العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية قائمة على أساس الخصومة ولا على أساس جهتين تسعى كل منهما للضرر بالأخرى، وعندما يشعر المكلف بأنه يؤدي واجباً وطنياً بدفع الضريبة وتعمل الإدارة على مساعدته في قيامه بهذا الواجب التضامني، يزداد الوعي الضريبي عند المكلف والكفاءة الفنية للإدارة فتخف وطأة التهرب، وعلى الدولة أيضاً دور هام في هذا المجال، كتحسين إدارة أموالها وتوجيهها إلى النفع العام وإطلاع مواطنيها على ما أنجزته لمصلحتهم من أعمال، وعليها أن تقوم ببرامج توعية ضريبية لرفع الوعي الضريبي، تستمع، ليس فقط، إلى تظلمات المكلفين وإنما أيضاً إلى مقترحاتهم في جعل النظام الضريبي أكثر اتساقاً مع مصالحهم ومع مصالح الاقتصاد القومي.

٣- عقوبات التهرب الضريبي:

لم تتجح أي دولة من الدول، مع كل هذه الإجراءات لمنع التهرب، في منعه كلياً، ولذلك تضطر إلى توقيع عقوبات على المتهربين المخالفين للقانون^(١). والواقع أن تقرير هذه الجزاءات والعقوبات قد يفيد أيضاً في منع التهرب، ذلك أن التهديد بتطبيقها قد يؤدي إلى امتناع بعضهم عن الغش، أو على الأقل يجعل بعضهم يتردد في الإقدام عليه. والعقوبات هي طريقة زاجرة تمنع التهرب بشرط أن تطبق بصرامة وبدون تمييز بين مكلف وآخر، وقد تكون هذه العقوبات مالية وجزائية، والعقوبات المالية هي الأكثر شيوعاً في حين تكون العقوبات الجزائية - كعقوبة السجن - لمن يحاول إخفاء مطرح الضريبة، وتطبق عادة في التهرب غير المشروع، حيث تلجأ بعض التشريعات إلى تقرير بعض العقوبات الجنائية البدنية في حالات الغش الخطيرة التي تصاحبها أعمال احتيالية. وينصح بعضهم عادة بالتقليل من اللجوء إلى الجزاءات البدنية خشية ازدياد كره المكلف للضريبة.

تكون العقوبات المالية كالغرامات الضريبية والإضافات ومضاعفة مبلغ الضريبة وتطبق في التهرب المشروع، فالمكلفون الذين يسجلون في القيود الحسابية عمليات غير صحيحة أو غير كاملة أو يبرزون اثباتاً لهذه العمليات وثائق أو معلومات خطية تحقق عدم صحتها يجب أن يعاقبوا بالعقوبات المناسبة. يعدّ في حكم العمليات غير الصحيحة أو غير الكاملة كل سهو في القيد أو خطأ يقصد به تهريب أو إخفاء كل المبالغ الخاضعة للضريبة أو بعضها من مطرح الضريبة، أو إبراز كل وثيقة أو مستند تثبت عدم صحته ومن شأنه تثبيت محاولة ترمي لإخفاء مبالغ تسري عليها الضريبة، إذا ثبت عدم وجود النية للتهرب من مطرح الضريبة ولم يكن نقص التكاليف ناشئاً عن اختلاف في التقدير، فمن حق لجان فرض الضريبة (الدوائر المالية) عدم تطبيق العقوبة. أما إذا استعمل المكلف طرقاً احتيالية بغية التهرب من ضريبة الدخل، كأن يستعمل أساليب احتيالية في إخفاء بعض أوجه نشاطه، أو قدّم وثائق

(١) خطيب، خالد، شامية، أحمد زهير، أسس المالية العامة، عمان، وائل للنشر ٢٠٠٣.

ومستندات مزورة تأييداً لقيوده أو عمد إلى القيام بمشتريات أو مبيعات بأسماء وهمية، أو مسك نوعين من الدفاتر؛ دفاتر صحيحة تبين حقيقة العمليات التي باشرها، دفاتر مزيفة تبين بعض تلك العمليات دون بعضها الآخر، أو تضخيم المشتريات أو المصروفات....الخ، يُكلف بغرامة تتناسب ونوع الجرم المقترف.

قد تضيف التشريعات إلى هذه العقوبات المالية حق الدولة في فرض عقوبات في بعض الحالات كاتخاذ السلطة المسؤولة تصريح المكلف أساساً لتقدير التعويض في حال الاستملاك للصالح العام، أو السماح للدوائر الجمركية أن تشتري لحسابها السلع المستوردة بالقيمة المصرح عنها إذا قدرت أنها أقل من القيمة الفعلية ومصادرة البضاعة المهربة والاستيلاء على البضاعة المستوردة أو المصدرة أو المبعة بالسعر المعلن.

يمكن أن يمتد تطبيق هذه العقوبات إلى حالات المعاونة أو الاشتراك أو حتى مجرد العلم بتدليس أو تقصير أو تزوير البيانات.... وما إلى ذلك من الطرق الاحتيالية في التهرب من الضريبة، والعقوبات الجزائية لا يمكن توقيعها إلا بواسطة المحاكم. أما العقوبات المالية فيترك توقيعها في بعض الأحيان للإدارة الضريبية.

٢-٤: مكافحة التهرب الداخلي:

هناك مجموعة من الإجراءات الوقائية^(١) تساهم في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي على المستوى الوطني، ومن هذه الإجراءات ما يلي:

- ١- صياغة القانون الضريبي: بالابتعاد عن العبارات العامة في مجال تحديد الدخل الخاضع للضريبة، وبشكل لا يدع مجالاً واسعاً للتأويل أو الاجتهاد.
- ٢- التوسع في أساليب تجميع البيانات: بتطبيق الوسائل العلمية بحيث يكون لدى الإدارة الضريبية البيانات الضرورية كافة التي تساعد على تحديد المركز الحقيقي للمكلف.
- ٣- التوسع في مسك الدفاتر التجارية لأكبر عدد ممكن من المكلفين.
- ٤- تطوير الإدارة الضريبية: بتطوير الوظائف من خلال الأنظمة والبرامج الحديثة، بحيث تتولد القناة لدى المكلفين أن الإدارة الضريبية هي إدارة فعالة ولديها الرغبة في التعاون مع المكلفين، بحيث يكسر الحاجز النفسي بين المواطن والإدارة الضريبية.
- ٥- إحداث برامج للإعلام الضريبي: على الدولة أن تعد برامج إعلامية واسعة الانتشار، الهدف منها تنوير المواطنين بالطرق التي يجري بواسطتها التصرف بالمال العام.
- ٦- إيجاد إجراءات عقابية: نظراً لخطورة التهرب الضريبي لا بد من وضع عقوبات مالية وجسدية. وذلك لأن خوف المكلف المتهرب من عقوبة السجن، يشكل رادعاً للتقليل من التهرب الضريبي.

(١) فرحات، فوزت، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، بيروت، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع ١٩٩٧.

وعلى الدولة أن تختار الضرائب المتفقة مع المفاهيم الحديثة للمالية العامة وتهتم بالعدالة الضريبية والتوزيع المنصف للدخل القومي بين أفراد المجتمع.

٣-٤: مكافحة التهرب الدولي:

تساعد الوسائل السابقة على تقليل كل من التهرب الداخلي والدولي، ومع ذلك هنالك عدة إجراءات خاصة لمكافحة التهرب الدولي^(١) منها:

١- يمكن للدولة إن تلزم المكلفين البيان في تصريحاتهم عن أملاكهم الموجودة في الخارج وأوجه النشاط التي يباشرونها في الخارج، وغير ذلك مما يساعد على تتبعها ومراقبتها.

٢- إلزام الجهات التي تقوم بتلقي التحويلات من الخارج (كالمصارف) أن تتحقق من طبيعة هذه التحويلات، فإذا ثبت أنها تخضع للضرائب تقوم باحتجاز الضريبة المقررة وتوريدها مباشرة إلى الدوائر المالية.

٣- هنالك بعض الإجراءات العامة كفرض الرقابة على الصرف الأجنبي، التي وإن كانت لا تفرض أساساً بغرض محاربة التهرب الضريبي، إلا أنها تساعد في ذلك. وقد يتخذ نطاقها من الإجراءات ما يقصد به محاربة التهرب بصفة خاصة.

٤- تكون المكافحة، بالنسبة للعنصر الأجنبي، عن طريق منع الأجانب من مغادرة البلاد قبل تصفية الضرائب المستحقة عليهم وتحصيلها.

٥- الاتفاقات الدولية: تقتضي مكافحة التهرب الدولي بصورة فعالة تعاوناً بين الدول صاحبة الشأن، أي بين الدول التي يجري التهرب منها والدول التي يجري التهريب إليها.

ينظم هذا التعاون في الوقت الحاضر بصورة أساسية في إطار الاتفاقيات الدولية والمعاهدات الثنائية التي تعقد عادة بين دولتين متجاورتين بغية توسيع سلطة رقابة الإدارة إلى خارج الحدود الإقليمية للدولة، وتلتزم الدولتان المعنيتان بموجب هذه الاتفاقات بأن تتبادل ما لديها من معلومات تفيد في فرض الضرائب المختلفة وتحصيلها ومنع التهرب منها. كما تسمح هذه الاتفاقات للدوائر المختصة بالإطلاع على نشاط رعاياها في الدولة الأخرى فتحد بذلك من تهريب الأموال إلى الخارج، وقد يتجاوز التعاون من مجرد تبادل للمعلومات إلى المساعدة في جباية الضرائب وتتبع المكلفين المتهربين من الضرائب. وعادة تكون هذه الاتفاقات شاملة لتنظيم تجنب الازدواج الضريبي ولمكافحة التهرب الضريبي في الوقت نفسه.

وقد اهتمت الأمم المتحدة بموضوع التهرب الضريبي والازدواج الضريبي، واهتمت بصفة خاصة بضرورة عقد الاتفاقات محاربة التهرب الدولي من الضرائب ولتجنب الازدواج الضريبي، وقد تم تسهيل عقد الاتفاقات الدولية من هذا النوع بين الدول عن طريق وضع مشاريع نموذجية لذلك. مع ذلك يبدو أن مثل هذه الاتفاقات لم تحقق كل ما يرجى لها من نجاح فبقي أثرها محدوداً أو بسيطاً، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب أضعفت من أي نتيجة كان من الممكن الوصول إليها. من هذه الأسباب ما يلي:

(١) أمين، عبد الله محمود، فاعلية نظام التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصاد والإدارة- جامعة بغداد، العراق ٢٠٠٠

أ- تجد بعض الدول مصلحتها الاقتصادية في السماح للأموال الأجنبية بالالتجاء إليها، ومن الطبيعي أن ترفض هذه الدول عقد اتفاقات لمحاربة التهرب^(١) مع غيرها من الدول بسبب ما تجنيه من أرباح ضخمة من الأموال التي تأوي إليها حتى لا تقف عقبة في وجه رؤوس الأموال الداخلة إليها.

في الواقع، لا تحقق معاهدات مكافحة التهرب الضريبي الغرض منها بصورة فعالة إلا إذا كان نطاقها واسعاً لتشمل عدداً كبيراً من الدول إذ يكفي أن تبقى بعض الدول خارج الاتفاق حتى يستطيع المتهربون إرسال أموالهم إلى هذه الدول مما يفقد الاتفاق فاعليته. ومع ذلك يلاحظ أن عدد الدول التي يمكن لأصحاب الأموال تهريب أموالهم إليها تهرباً من الضرائب في بلادهم يتضاءل باستمرار بسبب ازدياد الأعباء الضريبية في كل الدول تقريباً.

ب- تنظر كثير من الدول إلى هذه المعاهدات نظرة مليئة بالشك والريبة وترى فيها مساساً بسيادة الدولة وباستقلالها الاقتصادي والسياسي، وذلك في الحالات التي يسمح فيها لكل دولة متعاقدة بأن تباشر على أراضي الدولة الأخرى رقابة ضريبية على مواطنيها المقيمين فيها أو على أموالهم. لذلك تتضمن المعاهدات عادة شرطاً يسمح لكل دولة برفض مثل هذه الرقابة في بعض الحالات، ويقلل ذلك من فاعلية هذه المعاهدات.

ت- ترى كثير من الدول أن مثل هذه المعاهدات والاتفاقات قد تؤدي إلى إفشاء أسرار المكلفين الخاصة أو التجارية أو الصناعية أو المهنية مما يضر بها وباقتصادها القومي، ولذلك ترفض الدخول طرفاً فيها.

جرت العادة تقادياً لهذا الاعتراض على النص في اتفاقيات مكافحة التهرب أن تكون المعلومات المتبادلة أسراراً لا يجوز إفشاؤها لأي شخص أو هيئة، وعلى أنه لا يجوز بأي حال من الأحوال تقديم معلومات من شأنها كشف أسرار متعلقة بالتجارة أو الصناعة أو النشاط التجاري أو المهني أو الأساليب التجارية... الخ. ولا شك أن مثل هذه الشروط تقلل من فاعلية هذه المعاهدات والاتفاقات.

يتوقف نجاح هذه الطرق في مكافحة التهرب على النظام الضريبي وعلى كفاءة الإدارة الضريبية في تطبيق القانون. كما أن هذه الأساليب لا تعطي النتائج المرجوة منها إذا لم تقترن بحملة لتوعية المكلفين بواجباتهم وحقوقهم، فقناعة المكلف بأن المال الذي يدفعه للدولة ضريبة لا يذهب هدرًا، وإنما يستخدم في الإصلاح والتطور والتنمية وهو عامل أساسي لعدم التهرب من دفع الضريبة.

خامساً: التهرب الضريبي في سورية

(١) السبتي، ساطع، المواضيع المتقدمة في الشؤون المالية، الشركة النموذجية للطباعة، العراق ١٩٩٨.

إن نسب التهرب الضريبي في سورية هي موضع خلاف والجهات التي تحدثت رقمياً عنها كان الفارق بينها كبيراً ولكن من المتفق عليه أن حجم التهرب الضريبي كبير وخاصة إذا ما قارنا بين حجم مساهمة القطاع الخاص بالنواتج المحلي الإجمالي ومساهمته بالضرائب ويمكن أن تشعر بوجود مجموعة مختلفة من المعايير لحجم التهرب الضريبي ولكن ما ينقص هو الإحصاءات التي هي غائبة كلياً في الواقع الاقتصادي السوري:

- ١- الطاقة الضريبية وحجم الضرائب المحصلة.
 - ٢- عدد الفعاليات الاقتصادية والتجارية والخدمية المرخصة أصولاً وعدد المكلفين منها ضريبياً.
 - ٣- نسبة الضرائب إلى الناتج المحلي الصافي.
 - ٤- نسبة الضرائب المحصلة من القطاع الخاص إلى إجمالي الضرائب مقارنة مع نسبة الناتج المحلي المنجز من القطاع الخاص مع الناتج المحلي الإجمالي.
- أشار التقرير الاقتصادي للاتحاد العام لنقابات العمال لعام ٢٠١٠ أن التهرب الضريبي في سورية يصل إلى ٢٠٠/ مليار ل.س وهو ما يعادل (١١.٧٪) من الناتج المحلي الإجمالي و(٤٠٪) من موازنة الدولة، أما وزارة المالية فرفضت هذه الأرقام وأشارت إلى أن التهرب الضريبي لا يتجاوز ٤٪ من الناتج المحلي الإجمالي.

من خلال مراجعة الإجراءات التي سعت الدولة إلى تنفيذها للحد من هذه الظاهرة نلاحظ بأن القانون /٢٥/ لعام ٢٠٠٣ الذي يهدف إلى مكافحة التهرب الضريبي قد أسس لمرحلة جديدة من العمل وأعطى تطوراً بالحصيلة الضريبية إضافة لمجموعة القوانين اللاحقة التي خفضت النسب الضريبية لمستويات قليلة جداً فشكل ذلك جزءاً من مكافحة التهرب الضريبي وتبعها قوانين مختلفة كان آخرها المرسوم التشريعي /٦١/ لعام ٢٠٠٧ المتعلق بإعادة التقويم للأصول الثابتة، والذي يشكل مبدأ (طي ما مضى) والبدء بصفحة جديدة مع المكلفين والمسامحة عن المرحلة السابقة، وتسعى الإدارة الضريبية حالياً لنشر الوعي الضريبي وتعزيزه، ولكن كل هذه الإجراءات ما زالت ثمرة أقل من حجمها وذلك لمجموعة من الأسباب والتي يمكن أن ندرجها فيما يلي من وجهة نظر الباحث:

- ١- الفساد الإداري: هو الموضوع الأهم في حجم التهرب الضريبي فالفساد الذي يطال الإدارة الضريبية بكافة مستوياتها يؤثر حقيقة على الحصيلة الضريبية وللفساد عدة أشكال منها:
- ١- التستر على التهرب الضريبي للمكلفين من خلال قبول بياناتهم ونتائج أعمالهم مع تعديلات طفيفة مقابل الحصول على الأجر.

٢- إعداد حسابات المكلف وتنفيذها بما يؤمن تسديد أقل ضرائب ممكنة وتختتم البيانات من قبل محاسب قانوني صورياً وتقدم للموظف ذاته الذي أعد البيانات وذلك لقاء أجر محدد.

- ٣- التستر على مطارح ضريبية بعد الحصول على مبلغ من أصحابها والفساد قد يأخذ أشكالاً كثيرة أخرى منها تستر محاسبي الإدارات في الجهات الإدارية بالدولة عن تبليغ الاستعلام الضريبي للبيانات اللازمة.

بشكل عام، أثر الفساد في الإدارة الضريبية وفي القطاعات الحكومية على الحصيلة الضريبية من ناحيتين:

- أ- ضعف الحصيلة الضريبية نتيجة تخفيض مطارح الضريبة.
- ب- عدم قناعة المكلفين بمصير ضرائبهم فيطال الفساد نسباً عالية جداً من الاقتصاد الوطني الأمر الذي يجعل دافعي الضرائب يشعرون بأنهم يسددون ضرائبهم لهؤلاء الفاسدين وبالتالي يبررون تهريبهم الضريبي.
- ٢- ضعف أجور وحوافز العاملين في الإدارة الضريبية والتي لا تضمن لهم مستوى لائقاً من المعيشة ولا تتناسب مع الدور الهام الذي يقومون به، ومع الخبرات التي يتطلبها عملهم مما يجعلهم أقل مقاومة للفساد.
- ٣- ضعف الوعي الضريبي لدى المكلفين واقتصار فهم الضريبة على الجباية فقط وليست كمورد لخزينة الدولة التي تعيد التمويل بها لخدمات يستفيد منها المكلف.
- ٤- ضعف العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وشعوره بالظلم حيث أنه خاضع كلياً لها ولا يوجد من ينصفه بالتعامل معها، فإجراءات الاعتراض واللجان جميعها من وزارة المالية أو جلها وبالتالي الاعتراف لا معنى له ويعزز، هذا الجانب، الفساد حيث أن المكلف الذي لا يقدم العطاءات لضعاف النفوس ستقف اضبارته ولن تسلك طرق الاعتراض العادية.

المبحث الثاني

مشكلات الإدارة الضريبية في تحديد الضريبة على دخل التجارة الالكترونية

مقدمة:

تعد التجارة الالكترونية أسلوباً جديداً للتعامل التجاري بين البائع والمشتري وذلك باستخدامها للشبكة العنكبوتية المنتشرة في العالم وتختلف عن التجارة التقليدية بتجاوزها حاجز الزمان والمكان فإمكانها الاتصال بزبائنهم على مدار الساعة وبأي بقعة جغرافية في العالم.

كما يمكنها نقل العديد من السلع أو تقديم الخدمات بمجرد الضغط على أزرار جهاز الحاسوب^(١) دون حاجة إلى شحن البضاعة عبر الوسائل التقليدية أو انتقال مقدم الخدمة - أو المستفيد منها- إلى البلاد الأخرى وبذلك تتغير صورة السلع من شكلها المادي إلى شكلها الرقمي Digital form.

تثير هذه التجارة مجموعة من المشكلات لم تلحظها القوانين الوصفية وبالتالي يجب أن تتطور الإجراءات التي تواكب هذه التجارة وخاصة القوانين وأهمها القوانين المتعلقة بالضرائب وذلك للصعوبة الكبيرة في تحديد وعاء الضريبة والسيادة الضريبية إضافة لتطوير القانون المدني والتجاري والجنائي وغيرها من القوانين التي تتأثر بهذه التجارة نتيجة المنازعات التي قد تنشأ وغيرها من النتائج التي تعززها.

يتبين، من خلال الاطلاع على واقع التجارة، أنها في تطور مستمر ومتسارع، وقد بدأ العمل يتوسع بها في كل دول العالم حيث كانت مقتصرة على حيز من العالم وبحدود بسيطة مما يجعل البحث فيها وفي الإشكالات التي تتجم عنها والأساليب التي يمكن أن تعالجها ضرورة لاستكمال عمل الإدارة الضريبية، وخاصة أن الإدارة الضريبية في سورية لم تضع أو تعدل النصوص بما يجعلها قادرة على متابعة هذه التجارة.

أولاً: تحديد السيادة الضريبية في التشريعات الداخلية:

تعرف السيادة الضريبية بأنها حق الدولة بفرض الضريبة على الأشخاص أو الأموال ضمن حدودها الإقليمية ولها أن تمتد لتشمل الأشخاص أو الأموال التابعين لها خارج حدودها، وتحدد هذه السيادة بالقانون الداخلي لكل دولة والذي قد يأخذ أحد الشكلين التاليين:

١- مبدأ الإقامة: يعتمد هذا المبدأ على جنسية الممول أو إقامته الدائمة وبالتالي تحصل الدولة الضرائب على دخله الذي يحققه من داخل الدولة أو خارجها، أما غير المقيم فتحصل الضرائب على دخله الذي يحققه داخل الدولة فقط.

تأخذ بهذا المبدأ معظم الدول الصناعية^(٢)، ومن أهمها الولايات المتحدة الأمريكية.

1- Adaity Mattoo and Ludger Schuknech: Trade Policies For ElecTronic Commerce, World Bank Policy Research Working paper, No380 Washington Dc, June 2000, P,10

2- France M. Horner And Jeffery Owens: Tax and theweb: new technology Old Problem, Bulletin for Internationnal fiscal Documentation vol, 11/12, 1996 pp 517-519

٢- **مبدأ الإقليمية:** يعتمد على مصدر الدخل كأساس لفرض الضريبة، فالدول التي تعتمد كمبدأ تفرض الضرائب على الأشخاص المقيمين أو الأجانب على الدخل الذي يحققونه من مصادر داخل الدولة ولا تفرض الضرائب على الدخل المحققة من خارج الدولة بغض النظر عن جنسية محققها، ولو كان من جنسيتها أو مقيماً فيها بشكل دائم، وتأخذ بهذا المبدأ معظم الدول النامية ومنها سورية على سبيل المثال.

يؤدي اختلاف الأسلوب بين الدول في اعتماد أحد المبدأين إلى تعرض الدخل المتحصل من عدة دول للازدواج الضريبي الدولي مما يؤثر سلباً في حركة انتقال رؤوس الأموال بين الدول المختلفة، ويعوق الاستثمارات بين الدول مما يضر بالاقتصاد العالمي ككل، لذلك بذلت جهود دولية للحد من هذه السلبية وأسفرت هذه الجهود عن وضع نماذج دولية لاتفاقيات ثنائية تبرمها الدول فيما بينها للحد من الازدواج الضريبي.

و تبعاً لذلك يقسم تحديد السيادة إلى بندين:

١- قواعد تحديد دولة الإقامة ٢- قواعد تحديد دولة مصدر الدخل

١- تحديد دولة الإقامة:

تربط التجارة الالكترونية البائع بطرف آخر هو المشتري عبر الانترنت، وقد يكون المشتري مقيماً في دولة البائع فلا مشكلة في فرض الضريبة إذا أمكن حصر هذه العملية ضريبياً في حين يؤدي تجاوز عملية البيع حدود الدولة لصعوبة تتبعها من الناحية الإدارية مما يسهل عملية التهرب الضريبي ويتعذر تحديد سيادة الدولة الضريبية في التجارة الالكترونية بسبب افتقاد الصلة أو ضعفها بين عناوين الانترنت والمواقع الجغرافية، فليس صعباً على البائع أن يحدد عنوانه في بلد وأن يقيم في بلد آخر، وفي حال، أمكن ربط العنوان بالدولة، فمن الصعب إثبات أن البائع قد زال النشاط بالفعل من خلال العنوان في هذه الدولة وليس من دولة أخرى، حيث لا يحتاج البائع لمزاولة نشاطه أو الارتباط بعنوان الكتروني سوى هاتف يتصل من خلاله بالأقمار الصناعية التي تمكنه من الاتصال بأي شخص آخر في أي مكان في العالم^(١).

ويصعب بالتالي تحديد إقامة الشخص في الدولة من الناحية الضريبية وفقاً للقواعد العادية التي تطبقها الدول لأن هذه القواعد لا تتناسب مع طبيعة التجارة الالكترونية وآلياتها.

أسس تحديد دولة الإقامة:

تميز القوانين الضريبية مكان الإقامة وفقاً لما يلي:

- أ- **إقامة الفرد:** تحدد غالباً على أساس المدة الأطول التي يقضيها في الدولة (أكثر من ستة أشهر في العام أو ما يتجاوز ١٨٣ يوماً في السنة)، وإذا تعذر تحديد المدة أمكن الأخذ بمعيار آخر هو أن تكون الدولة مقراً لمصالحه الرئيسية أو الحيوية أو عندما يتخذ الدولة مقراً لمركز إدارة منشآته أو نشاطه^(٢).

(١) الشيخ، أحلام علي- الدخل الخاضع للضريبة في مجال التجارة الالكترونية- رسالة دكتوراه في المحاسبة- كلية الاقتصاد- جامعة دمشق ٢٠٠٦.

(٢) قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣

من الملاحظ أن مدة الإقامة أو تحديد الدولة وفقاً للمصالح يبدو أنه غير كافٍ لتحديد السيادة الضريبية بالتجارة الالكترونية وذلك لصعوبة إثباتها وخاصة بالمبيعات السلعية التي تنقل بواسطة الانترنت أو خدمات الانترنت بشكل عام عندما لا يوجد سلع تنقل من دولة لأخرى ليجري رصدها وأخذها بالاعتبار عند التكاليف الضريبي.

ب- إقامة الشركات: تتحدد دولة إقامة الشركات على أساس مكان تسجيلها أو مكان إدارتها أو رقابتها، وهذه المعايير الثلاثة التي حاولت القوانين تدارك ثغراتها، خلال المراحل الماضية، حتى تمنع أو تحد من التهرب الضريبي أو أن لا يقع الدخل تحت ازدواج ضريبي تصبح عاجزة عن التحديد بالتجارة الالكترونية، فقد يكون مكان تأسيس الشركة في دولة وتمارس أعمالها في دولة أخرى، أما وجود إدارتها أو اجتماع مجلس الإدارة أو المديرين أيضاً أصبح من السهولة عقده عبر الانترنت بمؤتمرات الفيديو وأيضاً الرقابة يمكن أن تمارس من دولة أخرى وفقاً للتسهيلات الكبيرة التي قدمتها الانترنت.

٢- تحديد دولة مصدر الدخل:

يحق للدولة التي تكون مصدراً للدخل أن تفرض الضريبة على هذا الدخل وفقاً لمبدأ إقليمية الضريبة، ولكن لا يسعف هذا المبدأ الدولة في منحها حقها الضريبي بالكامل على نشاط التجارة الالكترونية وخصوصاً عندما يجري البيع دون أن يكون للشركة الأجنبية أي وجود قانوني أو مادي في دولة المشتري وحين يتعذر إثبات البيع الالكتروني وخصوصاً إذا لم يترجم في صورة سلعة مادية تدخل الدولة عبر منافذها الحدودية.

تتعارض خاصية الدينامكية والحركة الدائبة للتجارة الالكترونية مع ضرورة توفر شرط البقاء والدوام النسبي لمدة معقولة من الزمن في الدولة للقول بوجود منشأة (دائمة) فيها لما تتمتع به المنشآت التي تعمل في التجارة الالكترونية من قدرة على تغيير مواقعها وعناوينها على الانترنت، بل اختيار موقع مادي لها في دول الملاذات الضريبية (Tax havens) التي توفر لها الإعفاء الضريبي، دون أن تحرم من القدرة على الاتصال بالعملاء في أي مكان في العالم^(١)، وي طرح التساؤل عن المعيار الذي يجب الاعتماد به لتحديد دولة مصدر الدخل بالنسبة للخدمات التي تجري عبر الانترنت والتي يمكن الحصول عليها مباشرة من خلال التحميل على جهاز المتصفح ويعتقد^(٢) أن أثر أداء الخدمة هو الأكثر أهمية من المكان الذي تؤدي فيه خصوصاً إذا تعلقته هذه الخدمة بمسائل إبداعية أو باستخدام عالٍ للتخصص الفني أو المعلوماتي، ومن ثم يمكن التحويل على مكان إبرام العقد أو مكان دفع مقابل الخدمة ولكن هذين المعيارين لا يحلان المشكلة، حيث يمكن أن يبرم العقد أو يدفع المقابل إلكترونياً من خلال الانترنت ومن ثم تظل مشكلة تحديد مصدر الدخل قائمة.

- تحديد مصدر الدخل الناتج عن التجارة الالكترونية في بعض الدول:

تتجه بعض الدول إلى الاعتماد على مكان وجود المخدم Server الذي يسهل اتصال موقع شبكة الشركة بالانترنت واعتباره الدليل على الدولة مصدر الدخل الذي يحققه المشروع نتيجة اتصال الزبائن بالموقع وممارسة التجارة الالكترونية.

1- Ann Fairpo: Taxation of Electronic Commerce, Tax Journal May 1998

2- Australian Tax Office: Tax and the Internet. Second Report 1999

يقصر بعض الدول، كالنمسا^(١)، الحالات التي تعد فيها الدولة التي يوجد فيها المخدم مصدراً للدخل في الحالات التي يكون الدخل ناتجاً عن نشاط الشركة المولد للربح بصورة مباشرة، أي دخل البيع عبر الانترنت وألا يقتصر دور المخدم على مجرد الترويج لنشاط الشركة أو القيام بدور تحضيرى أو مساعد كجمع طلبات الشراء أو معلومات عن الأسواق، وندرج فيما يلي تحديد مصدر الدخل وفقاً لاجتهادات بعض الدول:

١. استراليا:

ترى إدارة الضرائب الاسترالية أن موقع الشركة على الشبكة Websit يتسم بأنه محدد المدة وثابت في المكان^(٢) ومن ثم يمكن اعتباره منشأة دائمة يشكل مصدراً للدخل إذا كان هذا الموقع موجوداً في استراليا ويمكن إخضاعه للضرائب بغض النظر عن وجود موظفين فنيين للمنشأة الأجنبية في استراليا ويسري ذلك أيضاً عندما يؤجر المشروع مخدماً من مزود خدمة الانترنت المقيم في استراليا إذا كان للمشروع الأجنبي سيطرة أو سلطة التصرف على مساحة محددة من طاقة المخدم المؤجر.

٢. كندا:

رأت اللجنة الاستشارية للتجارة الالكترونية^(٣) في كندا أن المخدم التابع للمشروع الأجنبي يزاول النشاط في الدولة من خلال الدورة التجارية فهو ذو مكان ثابت ويمكن اعتباره مكان مزاوله النشاط.

٣. هولندا:

اعتمد التشريع الضريبي أيضاً في هولندا على وجود المخدم في أراضيها للتكليف الضريبي وحددت شرطاً بمزاولة الأنشطة الرئيسية من بيع وشراء عبر هذا الموقع وعدم اقتصره على مجرد الإعلان أو القيام بأعمال ذات طبيعة تحضيرية.

٤. المملكة المتحدة:

تتبنى فكرة هولندا ذاتها تقريباً من حيث وجود المخدم وعدم اقتصره على مجرد الأعمال ذات الطبيعة التحضيرية أو الثانوية المساعدة^(٤).

٥. جمهورية مصر:

اعتمد القانون المصري مبدأ الإقليمية^(٥) وحدد الدخل الخاضع للضريبة بالدخل الذي مصدره منشأة دائمة في مصر ورفض اعتبار مصر مصدر دخل للعملية المنفردة التي تقوم بها الشركة الأجنبية دون أن يثبت وجود نشاط ثابت ومستمر لها في مصر، وتجاوزت بعض الأحكام القضائية شرط المنشأة أو الوجود المكاني معتمدة على فكرة الدورة التجارية الكاملة فأخضعت للضريبة المنشآت التي تزاول نشاطاً على وجه

1- Volker Kabish: Tax aspects of international E. commerce, Legal Issues Platform, 2000

2- Australian Taxation Office: Tax and the Internet, 1997

3- Canada: the minister's Advisory committee: Electronic commerce and canda's tax Administration

4- Inland Revenue and tim Custom And Exice dep: Electonic commerce UK Polcy on Taxation Issues, Joint, 1998

(٥) القانون رقم ١٤/ لعام ١٩٣٩

الاستمرار والاعتیاد لنشاط اكتملت دورته في مصر (شراء ثم بيع) ولو لم يكن للبائع كيان محلي في مصر.

٦. الكويت:

اعتمد القانون الكويتي مبدأ الإقليمية في تحديد سيادته الضريبية^(١) ورغم عدم الإشارة في المرسوم إلى المنشأة الدائمة فإن المعمول به هو مراعاة الوجود المادي للمنشأة الأجنبية في الكويت من خلال منشأة أو عن طريق وكيل تابع.

٧. الجمهورية العربية السورية:

اعتمد التشريع الضريبي السوري مبدأ الإقليمية من حيث أنها مصدر للدخل^(٢)، ففرض الضريبة على الأرباح الصافية للشركات المقيمة وكذلك فرضها أيضاً على الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين غير المقيمين تعويضاً عن خدمات أو أعمال أدوها ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية مع القطاع العام أو المشترك أو الخاص وتحصل بطريقة الاقتطاع من المبلغ فتحسم من قبل الجهة المتعاقدة عند تأدية المبلغ الخاضع للضريبة وذلك لمعدلات مختلفة عن معدلات ضرائب الدخل للمقيمين^(٣). يلاحظ أن الدول العربية الثلاث التي أدرجت قد أخذت بمبدأ الإقليمية وربطت الدخل بالحدود الجغرافية وبالتالي ستواجه إدارة الضرائب فيها مشكلة بموضوع التجارة الالكترونية وستلجأ للاستفادة من تجارب الدول الأخرى التي أخذت بمبدأ المخدم.

ثانياً: قواعد تحديد السيادة الضريبية في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي:

تواجه التجارة الالكترونية عقبة السيادة الضريبية التي أدى تداخل مفاهيمها واستخدامها لازدواج ضريبي على البائع مما يعني أن هذه الصعوبة إذا استمرت ستحد من نشاط التجارة الالكترونية لذا وضعت نماذج اتفاقيات للحد من الازدواج الضريبي وأشهرها نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Oeco، ونموذج الأمم المتحدة UN ونموذج الولايات المتحدة الأمريكية US Model.

وندرج فيما يلي أهم أحكام المنشأة الدائمة في نماذج الاتفاقية ومدى تطبيقها على التجارة الالكترونية:

١ - الأحكام العامة للمنشأة الدائمة:

تعريف المنشأة الدائمة: تعرف بأنها المقر أو المكان الثابت للعمل الذي يجري من خلاله مزاوله المشروع كلياً أو جزئياً.

يستخلص من التعريف ما يلي:

١- وجود مكان: سواء كان مملوكاً له أم مؤجراً ما دام هذا المكان موضوعاً تحت تصرفه.

(١) مرسوم رقم ٣/ لعام ١٩٥٥ ضريبة الدخل في الكويت.

(٢) قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣

(٣) التعليمات التنفيذية للقانون رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣ الصادرة بالقرار ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩

- ٢- ثبات المكان: يجب أن يتمتع المكان بالدوام والاستمرار ويشترط لهذا الدوام أن يكون هناك حد أدنى للمدة الزمنية التي يجب ألا يقل بقاء المكان في ذمة المشروع الأجنبي أو تحت تصرفه.
- ٣- أن يتوافر للمنشأة قدر من الدوام والاستقرار: يشترط ألا يكون النشاط الذي يزاوله المشروع الأجنبي مؤقتاً بطبيعته وإلا عُد المكان مؤقتاً ويفتقد صفة الدوام والاستقرار المطلوبة.
- ٤- أن تجري مزاولة نشاط المشروع كلياً أو جزئياً من خلال هذا المكان الثابت: بمعنى أن يوجد شخص يتمتع بقدر من الاستقلالية تمكنه من مزاولة النشاط عن طريق المنشأة الدائمة.

٢- تطبيق قواعد المنشأة الدائمة في التجارة الالكترونية:

- توجد في التجارة الالكترونية عدة أطراف مشاركة فيها والاختلاف في اعتبار أي منها منشأة دائمة، وهذه الأطراف هي:
- أ- الحاسوب الذي يستخدمه المشتري بالمنشأة
- ب- موقع المنشأة على شبكة الانترنت
- ت- المخدم الذي يعمل من خلاله موقع المنشأة
- ث- مزود خدمة الانترنت

رفضت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Oeco اعتبار الأجهزة أو الحاسوب التابع للمشروع الأجنبي في الدولة منشأة دائمة^(١) كما لا يمكن اعتبار جهاز حاسوب المشتري هو منشأة دائمة للبائع.

أما موقع الشبكة فلا يعتبر أيضاً^(٢) منشأة دائمة وذلك لأن المنشأة يمكن أن تزاول نشاطها في التجارة الالكترونية من خلال موقع الشبكة الموجود في دولة (أعمال تحضيرية) وتعمل على إكمال العملية التجارية من مخدم في دولة أخرى.

في حين اعتبرت الاتفاقيات الضريبية المخدم منشأة دائمة للمشروع الأجنبي في تلك الدولة، ولكن رفض بعض الباحثين^(٣) ذلك لأنه في رأيهم مجرد مستودع أو مخزن يحتفظ به المشروع الأجنبي في الدولة التي يوجد فيها واشتروا لقبوله كمنشأة دائمة في حال كانت المنشأة هي المالك الوحيد للمخدم وليس مزودي خدمة الانترنت وتمارس أعمالها من خلاله من المراحل التحضيرية حتى مراحل البيع والتسديد.

ترى اللجنة المالية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Oeco أنه يجب النظر إلى الأعمال التي تجري من خلال المخدم كأعمال مولدة للدخل وفي حال كونها تحضيرية أو مساعدة فلا ترقى لاعتبار المخدم منشأة دائمة، والعبرة في الحكم على نوع العمل أساسياً أو تحضيرياً أو مساعداً، فالأعمال الأساسية هي المولدة للدخل وبالتالي تخضع للتكليف الضريبي، أما الأعمال المساعدة والتحضيرية فهي غير مولدة للدخل وبالتالي لا تخضع للتكليف الضريبي.

1- Oeco: clarification on the application of the permanent Establishment definition in E- commerce change to the commentary on articles 5, Paris 2000

2- Australian Tax Office

3- Volker Kabisch

ولا يمكن اعتبار مزود خدمة الانترنت منشأة دائمة أو وكيلاً للشركة التي تستفيد من خدمته كما فعلت المملكة المتحدة حيث اعتبرته الإدارة الضريبية وكيلاً تابعاً رقمياً كونه يوفر للمنشأة وسيلة نفاذ إلى الانترنت ويحجز لها مساحة لموقعها على الشبكة.

ويعود سبب عدم اعتبار مزود الخدمة منشأة دائمة أو وكيل إلى أن الأعمال التي يقوم بها المخدم ربما لا تخص منشأة بذاتها ومن ثم لا يمكن تحديد تبعيتها ولو كانت تخص منشأة بذاتها وهي المالكة له عندها يصبح هو والمنشأة شيئاً واحداً.

ثالثاً- بدائل المنشأة الدائمة لتحديد السيادة الضريبية على التجارة الالكترونية:

اجتهد خبراء منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Oeco في البحث عن شئ مادي يمكن الاستدلال به لتحديد المنشأة الدائمة والمتمثل في المخدم أو مزود خدمة الانترنت أو الجهاز، فإن كل ذلك لم يَحُلْ دون تهرب الشركات ضريبياً أو تجنبها من خلال سهولة استخدام مخدمات في دول لا تفرض ضرائب وبالتالي فإن فكرة المنشأة الدائمة لم تعد ملائمة في التجارة الالكترونية وتبذل جهوداً^(١) للبحث عن معيار آخر لتحديد السيادة الضريبية وبالتالي التكلفة الضريبية لمنشأة التجارة الالكترونية، ومن هذه البدائل:

أ-الاعتماد على نقاط الاتصال:

يتصل المشتري بالبائع من خلال شبكة الانترنت التي تتصل ببلد البائع من خلال شبكة داخلية بدولة البائع وهذه الشبكة المحلية التي تقع ضمن حدود بلد البائع تمنح الدولة الحق في فرض الضريبة على نشاط البائع من خلالها، ولكن هذه الشبكة لا يمكن أن تعد منشأة دائمة لتكليف مستخدميها لأنهم لا يملكونها بشكل خاص وإنما ستستخدم من قبل عدد كبير من المستفيدين تجارياً أو غيره، وبالتالي الصعوبة الأكبر التي تواجه الإدارة الضريبية هي كيفية تحديد أي استخدام كان تجارياً وأساسياً، بمعنى أنه مولد للدخل ليجري تكليفه ضريبياً وتبدو صعوبة كبيرة في ذلك، وهذه الشبكة قد لا تختلف عما كان عليه سابقاً من خلال استخدام الهاتف أو الفاكس لإبرام الاتفاقات التجارية، وبالتالي هذا البديل غير مناسب ويشكل صعوبة كبيرة أمام الإدارة الضريبية.

ب-الاعتماد على حجم التجارة الالكترونية:

هذا ما عملت به استراليا بعد تخليها عن مفهوم المنشأة الدائمة حيث نسبت حجم التجارة الالكترونية في دولة ما إلى إجمالي تجارتها الالكترونية وأعطت الحق بفرض الضريبة للدولة صاحبة النصيب الأكبر بغض النظر عن مكان مزاولتها للنشاط^(٢).

يتطلب هذا الأسلوب من الإدارة الضريبية البحث عن نشاط الشركة في كل دول العالم ويعتد ذلك صعباً جداً إضافة إلى أن هذا الأسلوب يحرم كثيراً من الدول عوائد ضريبية والمشكلة الأكبر التي تواجه هذا الخيار أنه يعيق عمل التجارة الالكترونية ويحد من توسعها وهذا غير مقبول وفقاً لتطور العلوم الحديثة.

1- Skaar: permanent Establishment- Erosion of tax treaty principle 1991 and : Richard Vann: Development in international tax law 1996

2- Ann Fairrho. Op. cit

ت-الاعتماد على ضريبة تحجز من المنبع^(١):

يرتكز هذا الأسلوب إلى قطع الضريبة من الدخل الذي يتحقق من التجارة الالكترونية بين دولتين بينهما اتفاقية ضريبة على أن تخصم هذه الضريبة من إجمالي الضريبة المستحقة في دولة الإقامة على أن تكون الضريبة ذات معدلات منخفضة تشجيعاً لنشاط التجارة الالكترونية، والصعوبة التي تواجه الإدارة الضريبية هي بمتابعة الدخل الخاضع للضريبة وتحديد ابتداءً.

ث- تطبيق معيار الدورة التجارية الكاملة:

يمنح هذا المعيار الدولة حق فرض الضريبة على المنشآت التي تزاوّل عمليات الشراء ثم البيع كدورة تجارية كاملة^(٢) فيها دون حاجة لإثبات أن لها وجوداً مادياً فيها. طبق هذا المعيار في هولندا من خلال الدورة الكاملة التي ينجزها المخدم ولكن يتطلب تطبيق هذا المعيار من الإدارة الضريبية متابعة كافة أعمال المنشأة على الشبكة ويبدو هذا صعباً جداً ما لم تحل مشكلة قدرة المنشأة على تشفير بياناتها.

ج- التخلي عن تطبيق مبدأ الإقليمية:

تخسر الدول النامية، التي تلتزم بمبدأ الإقليمية في فرض الضرائب الكثير من إيراداتها في التجارة الالكترونية وذلك لقدرة المنشآت لديها على صنع وجود وهمي في الملاذات الضريبية رغم أنها تحقق دخلاً من تلك الدول أو تنتمي بالفعل إليها.

يتطلب الرجوع عن مبدأ الإقليمية والأخذ بمبدأ عالمية الإيراد تطوير إدارتها الضريبية من خلال تدريب العاملين على التقنيات الحديثة واستخدام الحواسيب المتطورة وهذه الكلفة لا تقارن مع ما تخسره هذه الدول من عمليات التهرب الضريبي.

فضل الكتاب^(٣) التفكير في فرض ضريبة جديدة ذات وعاء خاص تفرض على المعاملات الإلكترونية وتكون بديلاً عن ضرائب الدخل والمبيعات التي ينحصر تطبيقها على التجارة أو المعاملات التقليدية وتعرف الضريبة الجديدة بضريبة الوحدات الرقمية أو ضريبة البايـت bytetax وسنقوم بشرحها في مايلي :

رابعاً - تحديد الدخل الخاضع للضريبة :

تحقق التجارة الإلكترونية نوعين من الدخل :

- ١- الدخل الناتج عن النشاط التجاري الممثل بعمليات بيع السلع والخدمات .
- ٢- الأتاوات : هي الدخل المحقق لقاء استغلال الغير براءات الاختراع وحقوق التأليف والأسماء التجارية التي ترتبط بالسلع والخدمات التي يجري الاتجار بها عبر الإنترنت .

1- Richard L. Poemberge: Electronic commerce and International tax sharing tax Notes International, 1997

2- Hans Keijer, tax planning International Review, 1998

3- Vito Tanzi: Globalization and the work of fiscal termites finance 8 Development Review, 2001

نظراً لطبيعة هذه التجارة التي تتجاوز الحدود بسهولة وتصبح ذات سوق عالمية، الأمر الذي يتطلب البحث عن أسلوب لتحديد حصة كل دولة من هذه التجارة لتفرض عليها الضرائب وفقاً لتشريعاتها ولتحدد حصة كل دولة من دخل التجارة الإلكترونية يجب ما يلي :

١- عناصر الدخل الخاضعة للضريبة :

أشرنا سابقاً، إلى أن الدخل يقسم إلى نوعين أرباح الأعمال والأتاوات وتهتم التشريعات الضريبية والاتفاقيات الدولية بهذا التقسيم حيث تفرض ضرائب عادية على أرباح الأعمال وفقاً للآلية المعتادة بحيث تفرض سنوياً بناءً على بيان بالأعمال يتضمن نفقاتها وإيراداتها وتكون أسعار الضريبة عادية. أما الأتاوات التي يحصل عليها شخص غير مقيم فتخضع للضريبة على أساس إجمالي مبلغ الأتاوة وتحجز من المنبع ، ويمكن أن تعامل الأتاوات معاملة الأرباح العادية إذا كان للشخص غير المقيم منشأة دائمة في الدولة التي يقيم فيها دافع الأتاوة .

ويصعب أحياناً التفريق بين الدخل والأتاوات لذا نادى بعض الكتاب^(١) بضرورة النظر إلى جوهر الصفقة لا إلى الشكل الذي تمت به ، للحكم على الإيراد المتحقق منها وتحديد إن كان ربح أعمال أم أتاوة . فريد زبون، على سبيل المثال، أن يشتري /١٠/ نسخ من كتاب فإذا اشتراها كاملة تكون تجارة سلعية وأرباح عادية ، أما إذا اشترى نسخة عن طريق التحميل الإلكتروني ومن ثم منح الحق بنسخ /٩/ نسخ يكون دخل هذه العملية أتاوة ، لذا تسعى الدول إلى وضع معايير للتمييز بين الحالتين.

٢- تقسيم الدخل التابع للضريبة:

تتنوع الصور التي يمكن من خلالها أن يتحقق الدخل الرئيسي للمنشآت العاملة في التجارة الإلكترونية^(٢) ومن أهم هذه الصور :

- ١- بيع السلع أو تأجيرها بواسطة المواقع الإلكترونية ومن ثم تسلم بالطرق العادية أو من خلال التحميل مباشرة، مثل البرامج الجاهزة والمجلات والكتب....الخ.
- ٢- تقديم الخدمات: كحجز الطيران أو الاستشارات القانونية أو المحاسبة أو الخدمات المصرفية.
- ٣- تقديم المعلومات أو توريدها : بنظام الاتصال المباشر On line حيث تتيح روابط الحاسوب مثل Lexis و Nexis الاتصال بقواعد البيانات الضخمة والحصول على البيانات التي يطلبها العميل.
- ٤- الدعاية والإعلان من خلال شاشة الحاسوب للترويج للسلع والخدمات وغيرها من المنتجات.

1- International chamber of commerce (Icc): Tax issues and ramifications of electronic commerce, prepared by Icc commission on tax action jointly with the Business and industry Advisor committee (BAIC) to the oeco,1999

(٢) - الطنملي - سهير - الفحص الضريبي لصفقات التجارة الإلكترونية وضوابط المراجعة الإلكترونية لعملياتها - المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة جامعة عين شمس العدد الثالث ٢٠٠٤ .

٥- المشاركة في الألعاب: خاصة الألعاب التي تجري بين لاعبين أو أكثر ومن أمثلتها ألعاب المقامرة والمراهنات التي يمكن أن يشارك بها اللاعبون عبر الانترنت من خلال الاتصال بأشهر النوادي والصالات المعروفة بممارسة هذا النشاط.

٣- الأرباح الأخرى:

يمكن أن تحقق التجارة الالكترونية أرباحاً أخرى وغير اعتيادية من عملها وبالتالي تخضع لإجراء ضريبي يختلف عن النشاط الجاري للمنشأة ووفقاً للمسمى الذي يأخذه، ويمكن القول أن العمليات التالية تنتج ربح أعمال تخضع للضريبة وفق المعاملات العادية لحساب الضريبة أي على أساس صافي ربح عمليات التجارة الالكترونية:

١. شراء السلعة بطريق التسوق عبر الانترنت.
٢. شراء الحق في الترخيص باستعمال برنامج جاهز أو غيره من المنتجات الرقمية.
٣. منح المستهلك دائماً أو لمدة طويلة الحق باستخدام برنامج جاهز أو منتج رقمي بمقابل.
٤. إمكانية قيام مزود الخدمة بتوفير وسائل اتصال تمكن المستهلك من الوصول التلقائي إلى البرنامج الجاهز الذي يستضيفه مخدم مملوك لمزود الخدمة أو الاتصال بمزودين آخرين للخدمة.
٥. إمكانية سماح مزود الخدمة لصفحات المواقع المضيفة بشغل جزء من المخدم الذي يملكه.
٦. إمكانية سماح مزود الخدمة للعميل بالنفاد إلى بياناته المحملة على مخدمات يمتلكها.
٧. إمكانية قيام مزود الخدمة بتقديم الدعم الفني المستمر (من خلال الاتصال المركزي بالشبكة).
٨. إمكانية سماح مزود الخدمة للعميل بالاستفادة من مستودع البيانات الذي يحتفظ به.
٩. الإعلان على الانترنت الموجه إلى مستخدم موقع معين.
١٠. توفير الخدمات التي يقدمها المهنيون والاستشاريون.
١١. توفير مزود الخدمة معلومات بصفة دورية لعملاء محددين.
١٢. خدمة النفاد إلى موقع الشبكة مقابل اشتراكات دورية.
١٣. قيام مشغل الموقع بعرض كتالوجات التجار على المخدمات لقاء عمولة.
١٤. توفير خدمة البيع بالمزاد.
١٥. توفير خدمة النفاد إلى قاعدة بيانات لمادة مسموعة أو مرئية.
١٦. تحميل المنتجات المباعة عبر الانترنت إلكترونياً.

الأتاوات : عرفت بأنها ما يدفع لقاء استغلال براءات اختراع أو حقوق تأليف، ويلاحظ أن تعريف الأتاوات يقسم إلى جزأين:

١- الاستعمال، أو الحق في الاستعمال وهذا يعني التفرقة بين الاستعمال ونقل الملكية أو بين استعمال الأصل ذاته أو أداء الخدمة عن طريق استعماله.

٢- الحقوق الفكرية التي تعنى بحماية حقوق التأليف ويشمل هذا الحق الأعمال الأدبية والموسيقية والتصوير الفوتوغرافي والسينمائي.

وعليه يعد من قبيل الأتاوات:

١- بيع الصور وغيرها من الوسائط إلى الغير لاستخدامها في أغراض أخرى كأن تحمل الصور إلكترونياً إلى أحد الناشرين - بناءً على طلبه -

٢- الحصول على معلومات سرية أو غير قابلة لإذاعتها على الغير من دون إذن مسبق: وهي تقدم لقاء مبلغ اشتراك أو مبالغ تحدد عند حالة النفاد لبيانات.

٣- تحديث البرنامج الجاهز وتقديم الدعم الفني مقابل اشتراك دوري.

٤- نقل الحقوق المتعلقة بالبرامج الجاهزة للحاسوب.

خامساً : الدخل ذو الطبيعة المختلطة :

تحصل، غالباً، المنشآت التي تعمل من خلال التجارة الإلكترونية النوعين من الإيراد فالبعض منه قد يكون إيراد وبعضه الآخر أتاوات لذا يقف المشرع الضريبي أمام هذه الإشكالية لمعالجتها وقد اعتمد الاتحاد الأوروبي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على التكاليف وفقاً للنشاط الغالب فتعتبر كل الأرباح إيرادات أو تعتبر كلها أتاوات وتدرس بالتالي هذه المنشآت سنوياً فقد يتغير من سنة لأخرى نسب كل نشاط.

سادساً: تقسيم الدخل الخاضع للضريبة على الدول المختلفة :

تجعل طبيعة عمل التجارة الإلكترونية الواسع من أرباح المنشأة ذات عائدة لعدد من الدول مما يحدث مشكلة تحديد حصة كل دولة من هذه الأرباح لتحصل عليها الضرائب، وللد من هذه المشكلة اجتهد الفقه الضريبي وقام بوضع قواعد عامة لتقسيم الأرباح، سنستعرضها ومن ثم سنعرض المشكلة المتعلقة بالتجارة الإلكترونية.

١- القواعد العامة لتقسيم الأرباح:

يتبع في تحديد التقسيم إحدى نظريتي الفقه الضريبي^(١) حيث تنص النظرية الأولى على أن الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة هي مصدر الدخل الذي تحققه بغض النظر عما إذا كانت بعض عناصر هذا الدخل قد تحققت داخل هذه الدولة أو خارجها وبغض النظر عما إذا كانت هذه العناصر ترتبط بنشاط المنشأة الدائمة أم لا.

سميت هذه النظرية بنظرية قوة جذب المنشأة حيث تتبع كل الأرباح للمركز الرئيسي ، أما النظرية الثانية فعرفت بنظرية ارتباط الربح بنشاط المنشأة، وتقوم على أن الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة لها الحق بأن تفرض الضرائب على عناصر الدخل التي يكون مصدرها هذا البلد، أو التي يمكن ردها أو نسبتها لنشاط المنشأة الموجودة في تلك الدولة.

بناءً عليه لا يحق للدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة فرض الضرائب على عناصر الدخل ذات المصادر الخارجية حتى ولو ارتبطت بنشاط المنشأة بصورة غير مباشرة.

تلقى هذه النظرية تطبيقاً واسعاً نتلمسه في نصوص الاتفاقات الضريبية الثنائية للدول المختلفة المستمدة من نماذج الاتفاقية التي وضعتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Oeco والنموذج الأمريكي Us

1- S. van crombrugge: the determination of profits from Beigian and permanent Establishment in the International tax Law,1998

Model وذلك على الرغم من تطبيق بعض الدول الأوروبية^(١) والولايات المتحدة للنظرية الأولى في تشريعاتها الداخلية^(٢) أو في بعض الاتفاقات الضريبية الثنائية.

لتقسيم الأرباح تعامل المنشأة الدائمة ككيان مستقل عما ترتبط به خارجاً وبالتالي تمسك قيود محاسبية لتظهر نتائج الدورة المالية في الدولة وتسعر تعاملاتها مع المنشأة الأم أو الشركة الخارجية وفقاً للأسعار التي يمكن أن تبيعها خارجاً ولذلك لتحديد الأرباح الحقيقية التي حققتها المنشأة في الدولة التي تخضع لضريبة الدخل وفقاً للمعدلات التي حددتها التشريعات الضريبية.

إذا لم تمسك المنشأة قيوداً محاسبية نظامية تقدر أرباحها وفقاً لعدد من العوامل كرقم الأعمال أو رأس المال أو الأجور المدفوعة... إلخ أو أرباحها في السنوات السابقة وتحدد التشريعات الضريبية في كل دولة المعيار الذي يعتمد في عملية التقدير.

٢- طرق تقسيم الأرباح للمنشآت التي تعمل في مجال التجارة الإلكترونية:

تطرح في هذا التقسيم مشكلة الفصل بين المالك القانوني للحقوق والمالك الاقتصادي حيث يعرض المالك القانوني على أنه صاحب الحق بالملكية.

أما المالك الاقتصادي فهو المستخدم الفعلي للأصل والذي إليه يرجع الفضل في الانتفاع بهذا الأصل في تحقيق الدخل.

ترى اللجنة الاستشارية التابعة لمنظمة التعاون الاقتصادي Oeco , في تقريرها الذي أصدرته في شباط ٢٠٠١^(٣) أن معظم الأرباح التي تتحقق من استخدام البرامج الجاهزة والأصول غير الملموسة وجهاز الحاسوب يجب أن تنسب إلى المالك الاقتصادي، وتتنقد^(٤) فكرة التمييز بين الملكية القانونية والملكية الاقتصادية لتحديد الدخل، على أساس أن هذه الفكرة تتجاهل أن المنشأة الدائمة تعد وحدة ضريبية مستقلة عن الشركة التابعة لها وأن التحليل الدقيق لهذه الفكرة يبين التناقض الذي وقع به أصحابها.

يعني تطبيق هذه الفكرة الحكم على علاقة المنشأة بالشركة وفق معيارين مختلفين للوصول إلى نتيجة واحدة، وهي تحديد حصة المنشأة من دخل الشركة ككل ولذلك يفضل الباحثون تطبيق نظرية قوة جذب المنشأة التي تسمح بفرض الضريبة على الأرباح التي تحققها المنشأة بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

صور تقسيم الدخل على الدول المختلفة :

(١) القانون البرتغالي الصادر عام ١٩٨٩ نص صراحة بفرض الضريبة على الأرباح التي تحققها المنشأة الدائمة من الصفقات التي تمت في الخارج إذا كانت تشبه ما تتجر فيه من أنواع مماثلة في الدولة.

(٢) ظلت الولايات المتحدة تطبق النظرية الأولى حتى عام ١٩٦٦ حيث اعتمد ارتباط الربح بنشاط المنشأة.

H.David Rosenboon, Davidk. Suther Land and Diane- M.Ring: taxation of permanent Establishment, the United states, IBFD publi cution,1994

3-OECD:- A-technical Advisory Group: Attribution of profit to a permanent Establishment involved to

E. Commerce transactions, feb 2001. available at www.oecd.org

4- David Hardesty: Allocating profit to the web, bant2 available at: <http://www.Ecommerce tax.com>.

- ١- الدخل المتحقق من نشاط المخدم وحده: قد يقوم المخدم بجميع مراحل البيع تلقائياً (أوتوماتيكياً) وبالتالي يصعب تحديد الأرباح التي يمكن نسبها إلى الشركة التي استخدمت جزءاً من أعمال هذا المخدم، ويجب أن يكون الدخل المنسوب إلى هذا الموقع متفقاً أو متناسباً مع نشاطه ويوجز تقرير اللجنة المالية نشاط المنشأة الدائمة في هذه الحالة على عمليتي استغلال الأصول غير الملموسة التي يملكها المركز الرئيسي قانوناً وإنجاز بعض عمليات البيع المتمثلة في تنفيذ بعض الأوامر.
- ٢- الخدمات التي تقدمها المنشأة الدائمة لباقي أجزاء المشروع الأجنبي: يجب تعيين مقابل لهذه الخدمات على أن يتحدد وفق السعر المحايد وعلى أساس حجم هذه الخدمات وأهميتها للنشاط الذي تقوم به الأجزاء الأخرى للمشروع الأجنبي.
- ٣- تقديم الدعم الفني في الدولة التي توجد فيها المنشأة الدائمة: يمكن، في هذه الحالة، تحديد المقابل الذي حصل عليه المركز الرئيسي نظير الدعم كما تضاف الأرباح أو الإيرادات التي تحققت بفعل هذا الدعم إلى إيرادات المنشأة الدائمة.
- ٤- التطوير الكامل لموقع الشبكة: وينعكس هذا على زيادة الدخل أو الأرباح التي يمكن نسبتها إلى هذه المنشأة دون أن يتقرر للمركز الرئيسي حصة من هذه الأرباح الزائدة.
- ٥- استغلال مخدمات متعددة: يمكن أن تستغل الشركة عدة مخدمات موجودة في دول مختلفة تقوم جميعها بالوظائف نفسها ومن ثم تعد كل دولة صاحبة الحق في فرض الضريبة على الدخل الناتج من موقع المنشأة الذي يستغل المخدم الموجود فيها.

سابعاً الضريبة البديلة على الدخل:

ظهرت فكرة ضريبة الوحدات الرقمية (أو ضريبة الباييت Byte Tax) وذلك لأول مرة في تشرين الثاني ١٩٩٤ ضمن التقرير الذي قدمه الباحثان كورديل وإيد أمام نادي روما^(١) وذلك في محاولة لوقف الخسارة الناتجة عن تآكل وعاء الضريبة بسبب التحول من التجارة التقليدية إلى التجارة الالكترونية التي تتعذر متابعتها ضريبياً، وقد قدرت خسارة الولايات المتحدة^(٢) عام ١٩٩٥ بمبلغ تقريبي قدره ثلاثة بلايين دولار بسبب الاتجار في نظام الأوامر البريدية والذي يعتبر جزءاً من التجارة الالكترونية أو صورة مبسطة منها مقارنة بالإمكانات الهائلة التي تتوافر للتجارة عبر الانترنت، والمشكلة الكبرى التي تواجه الاقتصاد هي عدم عدالة التحميل الضريبي ما بين التجارة التقليدية وتجارة الانترنت، حيث تؤدي سهولة تهريب التجارة الالكترونية إلى عدم المساواة بالكلفة بين العاملين في حقلي التجارة مما يمنح ميزة إضافية للعاملين بالتجارة الالكترونية تجعلهم أفضل في السوق من نواحي التسويق وفقاً للكلفة بناءً على هذا النزف وعدم العدالة بالتكليف الضريبي طرحت فكرة الضريبة على الوحدات الرقمية وهي وسيلة مبسطة بفرض الضريبة على العنصر الوحيد الذي يمكن ظهوره في المعاملات الرقمية ويكون هو المعبر عن أن المعاملة قد تمت وأن ضريبة يجب أن تحصل نتيجة لذلك.

تشبه الضريبة على الوحدات الرقمية الضريبة التي تفرضها دول كثيرة على استخدام الطرق السريعة في مرور الناقلات والشاحنات الكبيرة^(٣).

أيدت اللجنة التي شكلتها البعثة الأوروبية عام ١٩٩٨ فرض هذه الضريبة، بحيث يمكن أن تفرض على وحدات المعلومات التي يجري التعرف عليها من خلال شبكة الحاسوب، ولقبول هذه الضريبة من الممكن

1- Arthur codial & Thomas Ran Ide: the new wealth of nation, for club of Rome, Novembre- December 1994

2- Reserve Bank of Philadelphia: Isus Economic performance really that both working, October 1995.

٣- Arthur J.Cordell: new Taxes for new Economy, Government Information in Canada Review, 1996.

تطبيقها بأسعار مختلفة حسب مدى الاتصال ونوع الخط المستخدم وذلك بفرض ضريبة نسبية تصاعدية على النحو التالي^(١):

١- تفرض الضريبة خطوط الاتصالات الدولية أو الطويلة على أساس نسبة من التدفقات الرقمية بين نقطتي الاتصال.

٢- تفرض الضريبة بالنسبة للخطوط المؤجرة Leased Lines بسعر ثابت على أساس الوحدة الرقمية للطاقة المحملة للخط المؤجر.

٣- تكون الضريبة بالنسبة للخطوط المحلية بسعر تصاعدي، يعتمد متوسط إجمالي التدفقات الرقمية بالنسبة لكل نقطة تحويل محلية.

يستعان في هذا العد بآلة قياس (عدادات) كالتي تستعمل في قياس استهلاك الكهرباء، مما يمكن المستهلكين والحكومة من معرفة مقدار الوحدات التي نقلت عبر الهاتف أو الأقمار الصناعية.

يفضل أن يكون معدل الضريبة منخفضاً جداً، فقد افترضت الأمم المتحدة^(٢) معدل بنى (١/٢٠) من الجنيه الاسترليني) على كل /١٠٠/ رسالة الكترونية وأن تستخدم حصيلتها لدعم شبكة الانترنت في العالم النامي، مما يسهم في تنمية التجارة الالكترونية العالمية.

بالرغم من اقتراح أن تكون معدلات الضريبة منخفضة جداً يتوقع أن تكون حصيلتها كبيرة بالنظر إلى غزارة المعلومات وحجمها، ويقدر وزير الاتصالات البلجيكي^(٣) حصيلة بلاده من هذه الضريبة بنحو عشرة ملايين دولار أو ما يعادل ٤٪ من الناتج المحلي الإجمالي.

طبيعة الضريبة على الوحدات الرقمية:

تعرف ضريبة الوحدات الرقمية بأنها: نوع من الضرائب التي تفرض على التجارة الالكترونية على أساس حجم المعلومات الرقمية التي تنقل إلكترونياً أو على أساس كل وحدة من الزمن يستغرقها نقل المعلومات إلكترونياً ولا تدخل في ذلك الضرائب التي تفرض على خدمة تقديم المعلومات.

تقدير الضريبة على الوحدات الرقمية:

تتمتع هذه الضريبة بمزايا وعيوب فأنصارها يبرزون عوائدها المالية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية أما معارضوها فيخشون تأثيرها على مستقبل مراكز الاتصالات الهاتفية وغيرها من الجهات التي تقوم بنقل المعلومات.

ونبين ذلك فيما يلي:

١- مزايا الضريبة:

يعتقد مؤيدوها، إضافة إلى مزاياها المالية، أن لها آثاراً ايجابية على المجتمع والبيئة تتمثل بما يلي:

١- Arthur J.Cordell: new Taxes for new Economy, Government Information in Canada Review, 1996 .

٢- Maria Semierio: un Bittax proposal draws fire, available at: www.zdnt.co.uk/news/1999.

٣- Di Rupo: The Belgian Minister of telecommunication at conference teleworking, Lesoin, Jun 6, 1996.

- أ- تشجيع النقل الإلكتروني للسلع والخدمات بالاستفادة من الضريبة المنخفضة مما يؤثر على البيئة نتيجة قلة الازدحام الناتج على النقل المادي ومن ثم تقليل معدلات التلوث البيئي.
- ب- تمكن الضريبة من تحفيز المنشآت والجهات المختلفة على مراقبة موظفيها الذين يستخدمون الانترنت في أوقات العمل في مجالات غير مفيدة لأعمالهم.
- ت- يمكن استخدام الحصيلة المتوقعة من هذه الضريبة في أغراض اجتماعية عامة.
- ٢- عيوب الضريبة:

- ضريبة عمياء^(١): بمعنى أنها تفرض على جميع الاتصالات دون تمييز بين نوع الاتصال أو الغرض منه، تجارياً أو غير تجاري.
- صعوبة تقدير هذه الضريبة وإعاقتها لنمو التجارة وتطورها عبر الانترنت.
- عدم صحة تبرير هذه الضريبة على أساس استخدامها في تعويض البطالة المتوقعة من التطور التكنولوجي في الاتصالات.
- عدم التسليم بأن التجارة الإلكترونية ذات أثر سلبي في الحصيلة الضريبية دون تحليل لطبيعة الانخفاض المتوقع ونحوه.
- قد يؤدي تطبيق ضريبة الوحدات الرقمية إلى ازدواج، أو حتى تعدد ضريبي يقع على عاتق المتعاملين مع الإنترنت.
- تؤدي هذه الضريبة إلى تمييز لغير صالح نقل البيانات عبر الإنترنت إذا كان نقل البيانات عبر الهاتف أو الفاكس أو البريد السريع لا يخضع للضريبة.
- يمكن أن يؤدي فرضها إلى إعاقة نمو التجارة الإلكترونية^(٢).
- فرض الضريبة للحد من تلوث المعلومات غير دقيق والأفضل هو تهيئة بيئة ثقافية ملائمة أكثر من توفير أداة ضريبة كوسيلة عقابية لاستخدام الإنترنت.
- عدم عدالة هذه الضريبة لأنها لا تميز بين المعلومات المنقولة عبر وسائل الاتصالات.
- لا تحول هذه الضريبة في المستقبل دون استخدام تقانات أكثر تطوراً تجعل مستخدم الإنترنت قادراً على تجنب هذه الضريبة أو حتى التهرب منها بوسائل تقنية كالتشفير.
- لا تحتاج الدول النامية إلى الدعم المالي وحده للنفاذ إلى الإنترنت أو إلى تنمية تجارتها الإلكترونية (وهي حجة مقترحتها بأن يوزع دخلها على الدول النامية لتنمية تجارتها الإلكترونية) بقدر ما تحتاج إلى تغييرات جوهرية في سياستها التعليمية ونظمها الحكومية.

1- Marc Bacchetta atal: Electronic commerce and the role of the wto, wto publications, Geneva, 1998

(٢) - زيود - لطيف - تحديات التجارة الإلكترونية للنظم الضريبية - مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد (٢٧) العدد ٣ - اللاذقية - سورية ٢٠٠٥ .

لهذه العيوب، وخاصة عدم تمييزها (عمياء) لمن تقرض عليه يعارضها بعض الدول ومنها الولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا وكندا بدعوى عدم جواز فرضها وفق حالتها الحالية (عمياء) وأنه لا يزال في الإمكان تطويع القواعد الضريبية الحالية لتطبيقها على التجارة الإلكترونية كما رفضت منظمة التجارة العالمية WTO فكرة هذه الضريبة التي تطبق عادة دون تمييز وأعتقد أن هذه الضريبة أو سواها يجب أن تطبق على التجارة الإلكترونية وذلك لعدة أسباب هي :

١- أن الحصلة الضريبة هي المورد الرئيسي للدولة لتمويل خدماتها وبالتالي تطور التجارة الإلكترونية، مما يعني انخفاض حصيلتها الضريبية وحتماً السنوات القادمة القريبة ستشهد تطوراً علمياً كبيراً في هذا القطاع حيث نشهد تطوراً متسارعاً جداً في قطاع الاتصالات مما يعني التوجه كلياً نحو هذه التجارة، مما يجعل الحاجة لتطوير موارد الدولة ضرورة ويتطلب ذلك فرض ضريبة كافية لتمويل خدمات الدولة على هذه التجارة.

٢- توصلنا، من خلال الإطلاع على دور الضريبة، أن لها أهدافاً أخرى غير مالية خاصة أنها أداة بيد السلطة السياسية يمكن استخدامها لتشجيع نوع من التجارة أو الأعمال ويمكنها أن تحد منه، لذا تعدّ هذه الضريبة ضرورية لتوجيه هذه التجارة بما يتوافق مع السياسة الاقتصادية للدولة.

٣- موضوع المنافسة بين التجار من النوعين التقليدي والإلكتروني حيث يفرض على الأول ولا يفرض على الثاني مما يضعف منافسة الأول وقد يخرج من السوق، عندئذ لا بد من الأخذ بأهمية العدالة الضريبية والعمل لتحقيقها قدر الإمكان ويجب أن تخضع زمرة المكلفين نفسها لذات الضريبة مهما كان أسلوب عملهم التجاري تقليدي أم إلكتروني.

٤- يعزز تطبيق هذه الضريبة بسلبياتها الحالية إمكانية تطوير أدواتها ويسلط الضوء على نقاط ضعف قد لا تكون ظاهرة الآن مما يعزز السعي لتطويرها وبالتالي الإقلال من سلبياتها تدريجياً مع تطور الأدوات العلمية وتطور استخدامها.

ضريبة التجارة الإلكترونية

في سورية

بالرغم من حداثة التشريعات الضريبية في سورية، حيث صدر قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ في عام ٢٠٠٣، وقانون التهرب الضريبي رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣ وأدخلت على القانون ٢٤/ مجموعة من التعديلات التي اقتضتها ضرورة تطبيقه بشكل يحقق الغاية منه، إضافة إلى صدور تعديلات كاملة لمجموعة من التشريعات الاقتصادية في سورية منها قانون الشركات رقم ٣/ لعام ٢٠٠٨ وقانون التجارة رقم ٣٣/ لعام ٢٠٠٨، لم تأخذ التجارة الإلكترونية أي حيز من جميع هذه التشريعات خاصة قانون ضريبة الدخل وتعديلاته، رغم دخول التجارة الإلكترونية إلى السوق السورية ويجعل، عدم توفر الإحصاءات، من الصعوبة بمكان تحديد حجمها ولكن بالنتيجة أصبحت واقعاً يتطور يومياً، مما يوجب الحاجة لحظها بالتشريعات ووجود الآلية المناسبة لفرضها بعد الاستفادة من تجارب الدول العديدة في العالم التي تطبقها وبدراسة يتضح من واقع الإدارة الضريبية والتشريعات الضريبية ما يلي^(١):

- ١- يواجه النظام الضريبي السوري الحالي العديد من المشكلات المحاسبية والإدارية والسلوكية التي ترتبط بطبيعة النظام وتؤثر على كفاءته ومن أبرزها استغلال ثغرات التشريع الضريبي، عدم توفر العناصر الفنية المؤهلة علمياً وعملياً وتناسبها مع التهرب الضريبي، وصدق المكلفين بالبيانات الضريبية التي يقدمونها.
- ٢- يواجه النظام الضريبي السوري الحالي مجموعة من المشكلات التي تعود إلى طبيعة التجارة الإلكترونية وهذه المشكلات تعيق قدرة هذا النظام على مواكبة التجارة الإلكترونية.
- يمكن إضافة عوامل أخرى عديدة تعيق تطبيق الضريبة في سورية إلى التجارة الإلكترونية منها:
 - ١- عدم توفر البنية التحتية لتطور التجارة الإلكترونية في سورية بالتالي ينعكس ذلك على عمل الإدارة الضريبية بالمتابعة والتقدير ومن ثم التحصيل.
 - ٢- ثقافة الإنترنت التي ما تزال في بدايتها في سورية حيث تأخرنا فترات ليست بالقليلة عن الدول العربية المجاورة مما يجعل ذلك عائقاً إضافياً بوجه تطبيق ضريبة التجارة الإلكترونية.
 - ٣- ثقافة التجارة الإلكترونية ما زالت أيضاً بعيدة عن ثقافة الوسط التجاري السوري وبالتالي قلة الخبرة بها يعيق استخدامها مما يضيق سوق تسويق المنتجات السورية ويحد من عمليات التصدير.
 - ٤- أمن الشبكات وإجراءات التأمين على المعلومات وغيرها من التطورات العلمية الكبيرة التي قطعت بهذا المجال والتي ما زال الوسط التجاري السوري يجهلها ويخاف منها لعدم علمه بها هي أيضاً مسبب رئيسي لتأخر استخدام التجارة الإلكترونية.

(١) منصور جنان، زيود لطيف، الأمين ماهر، التحديات الضريبية للتجارة الإلكترونية العربية وإمكانية تطويرها ، منتدى المحاسبين العرب ٢٠٠٧.

بالنتيجة يتبين أن هذه العوامل تلعب دوراً كبيراً في تأخر استخدام التجارة الإلكترونية في سورية ولكن يجب معالجة هذه الصعوبات بالسرعة القصوى حتى لا يزداد بعدنا الحضاري عن دول العالم بما فيها النامية وذلك لأن هذه الأساليب في العمل التجاري والمالي ستصبح واقعاً لا مجال من استخدامه.

المبحث الثالث

اقتصاد الظل

يتضمن المبحث عرضاً لمفهوم اقتصاد الظل وعدد من تعاريفه التي قدمها بعضاً من الباحثين الاقتصاديين وشرحاً لأهم الأسباب المؤثرة بنموه بشكل عام .

مفهوم وتعريف اقتصاد الظل:

يقصد باقتصاد الظل أو الخفي أو الاقتصاد غير الرسمي أو الاقتصاد الموازي بالاقتصاد الذي لا يخضع للرقابة الحكومية ولا تدخل مدخلاته ومخرجاته في الحسابات الوطنية ولا يعترف بالتشريعات الصادرة وهو لا يشمل الأنشطة غير المشروعة فقط بل يشمل أيضاً أشكالاً من الدخل غير المصرح بها والمستحصلة من إنتاج السلع والخدمات المشروعة.

نظراً لتنوع مجالات العمل فيه فقد ارتبطت تسميته مع نوع الأعمال التي يمارسها، فسمي بالاقتصاد الأسود أو اقتصاد الجريمة عندما يتعامل بسلع محرمة الاستخدام مثل الأسلحة، المخدرات، المسروقات، الآثار...الخ) أما عندما ينتج سلعة من خلال معامل غير مرخصة (ورش، دكاكين غير مرخصة...) فنسميه بالاقتصاد غير الرسمي وقد عرّفه V.Tanzi (١٩٨٢): الاقتصاد الخفي هو الذي ينصرف إلى كافة الدخول التي لا يكشف عنها للسلطات الضريبية^(١).

أما Otman Fiege (١٩٩٧) فقد عرّفه، وفقاً لتأثيره على الناتج المحلي، بأنه ذلك الجزء من الناتج الوطني الذي كان يجب أن يدخل في الناتج الداخلي ولكنه لسبب أو لآخر لم يدخل.

ويمكن من خلال التعاريف المختلفة لاقتصاد الظل أن نصل إلى التعريف التالي:

اقتصاد الظل: هو جميع الأنشطة المولدة للدخل التي لا تسجل ضمن الحسابات الوطنية ولا تدخل في الناتج المحلي للدولة بل تخفى تهرباً من الالتزامات القانونية المرتبطة بالكشف عنها، لذا تعدّ هذه الأنشطة المولدة للدخل مخالفة للنظام القانوني السائد^(٢).

أسباب تنامي اقتصاد الظل:

تتنوع أسباب اقتصاد الظل ومبررات نموه، بشكل عام، يمكن أن ندرج بعضاً من هذه الأسباب التي تؤدي إلى وجود هذا الاقتصاد وتناميّه وقد أشارت الدراسات إلى أن نسب نمو اقتصاد الظل في الدول النامية أعلى من الدول المتقدمة.

1- V.Tanzi 1982 " the underground Economy and e'vasion in the united states: Estimations and implications. pp 241-249

(٢) بودلال علي، الاقتصاد غير الرسمي في الجزائر، رسالة دكتوراه، الجزائر، ٢٠٠٧

- ١- الأنظمة الضريبية غير العادلة: تدفع ببعض المكلفين إلى التهرب من الضرائب غير العادلة إما من حيث نسبها أو لعدم عدالتها كونها لا تحمل ذات العبء على المكلفين أو لا تأخذ بإمكانات المكلف، ويوجد عدة أشكال لعدم العدالة والتي تؤدي جميعها إلى تهرب البعض من الضرائب بطرق مختلفة^(١).
- ٢- تدني مستويات الأجور التي لا تتناسب مع مستوى المعيشة: يعدّ مشجعاً لنمو نشاطات غير قانونية مثل التهريب أو لنشوء أعمال صغيرة تعطي دخلاً إضافياً ليتناسب مع مستوى المعيشة كالورش الصغيرة التي لا تسجل لدى الإدارة الضريبية أو التي لا ترخص أصولاً.
- ٣- الفساد الإداري والمالي والقضائي: جميع أشكال الفساد هي مؤثرة بنمو اقتصاد الظل، فالرشاوي والنهب للثروة وتميرير القضاء لهذا الفساد هي عوامل تؤدي لنمو سريع للدخول مما يشجع على توسع الشريحة المستفيدة من هذه العوامل فينمو اقتصاد الظل. ويرى الباحث أن الفساد هو العامل الرئيسي الأول لنمو اقتصاد الظل فالفساد هو حالة شلل عامة لكافة الأجهزة التشريعية والتنفيذية مما يؤمن بيئة تنمو فيها كل أشكال المخالفات القانونية والخروج عن الشرعية للوصول إلى ثروات غير متناسبة مع الجهود المقدمة.
- ٤- البطالة: تؤثر البطالة بشكل مباشر وبنسب قد تكون كبيرة بنمو اقتصاد الظل وذلك لحاجة العاطلين عن العمل إلى دخل، وفي غياب الرعاية الحكومية لهم يزداد تأثيرهم على نمو اقتصاد الظل بأشكاله كافة والتي قد يلجأ إليها العاطل عن العمل لإيجاد ما يساعده على سد رمقه أو رمق أسرته.
- ٥- حصر استيراد بعض السلع الاستهلاكية: يشجع على نمو عمليات التهريب لتأمين حاجة السوق الداخلية من السلع التي تم حصر استيرادها بجهات استغلت هذا الحصر لرفع الأسعار بما لا يتناسب مع أسعارها في دول الجوار .
- ٦- الأنظمة السياسية غير العادلة (الأنظمة الأحادية أو الدكتاتورية)^(٢): التي ينعكس أدائها سلباً لدى مواطنيها مما يشجع على نمو الاقتصاد الاسود بمظاهره المختلفة كتهريب الأسلحة والمخدرات وتبييض الاموال والفساد والدعارة ... الخ والاقتصاد غير النظامي الذي يشمل نشاطات ومشروعات كبيرة دون تراخيص أو تسجيل بشكل نظامي لدى الدوائر الضريبية وغالباً تدار معظم هذه النشاطات من قبل أشخاص لديهم نفوذ لدى هذه النظم وبالتالي يصبحون فوق القانون.
- ٧- ارتفاع نسب مساهمة الأفراد في الضمان والتأمينات الاجتماعية: كلما زادت هذه النسب وأصبحت لا تتناسب مع العائد منها شجعت على التهرب من هذه المساهمات والتي يتطلب التهرب إخفاء الدخل بمجمله مما يخفي كل ما ينتجه بشكل أو بآخر و يعزز ظاهرة اقتصاد الظل.
- ٨- تعقد الإجراءات الإدارية والتنظيمية وارتفاع رسوم التراخيص: يشجع على تهرب المهنيين أو المستثمرين صغار الحجم من إنشاء مشروعاتهم أو ورشهم بشكل قانوني بسبب الصعوبات الكبيرة التي تواجه التراخيص والرسوم التي تفرض عليها وهذا ما يضيع عوائد كبيرة على الإدارة الضريبية.

(١) ينال عبد القادر وآخرون: جمعية العلوم الاقتصادية السورية- كلية العلوم الاقتصادية- القطاع غير المنظم في سورية- دمشق ٢٠٠٢.

(٢) علي بودلال: أثر الاقتصاد الخفي على عجز الموازنة في الجزائر- كلية العلوم الاقتصادية- جامعة تلمسان ٢٠٠٦.

٩- صعوبات الإجراءات القضائية: إن الإجراءات القضائية وسرعتها هي جزء من عدالة القضاء وسلامة السلطة القضائية ولكن في حال تعقد الإجراءات وصعوباتها وتأخر نتائجها لسنوات طويلة وطويلة جداً يشجع على نمو المظاهر غير القانونية للتهرب من واقع قانوني ضعيف أو غير متناسب مع سوق العمل. تتطلب معظم النشاطات بمختلف أشكالها سرعة في المعالجة وإلا كانت خسائرها كبيرة وتكون هذه الإجراءات غالباً بطيئة في الدول النامية بطيئة جداً ولا تتناسب مع طبيعة هذه النشاطات مما يزيد من اقتصاد الظل^(١).

١٠- التعليم والفجوة بين مدخلاته ومخرجاته: التعليم هو العامل الرئيسي للحد من هذه الاقتصادات من خلال العلم والثقافة والخبرة التي يمنحها للدارسين مما يبعدهم عن الاقتصاد الجرمي وغير الشرعي ولكن إذا لم تؤد المؤسسات التعليمية دورها التربوي والعلمي المناط بها ستعكس نتائجها عبثاً مما يوسع باقتصاد الظل، إن سوء العملية التعليمية ينمي التعليم غير الرسمي (الدروس الخصوصية) وهي خارجة عن التنظيم الحكومي، لذا تعد جزءاً من اقتصاد الظل إضافة لما تعكسه العملية التعليمية على التربية خاصة الوطنية منها، وعندما تأخذ العملية التربوية اتجاهاً يخالف أخلاقيات التعليم تصبح مؤسسة لعقول تبني على مخالفة التشريعات القانونية مما يساعد على نمو الاقتصاد غير المنضبط.

١١- ضعف كفاءات وإمكانيات المؤسسات الحكومية: يتجلى هذا الضعف بعدم دراسة اقتصاد الظل في الدولة وتحديد الأسباب الرئيسية لنشوءه وتطوره وذلك لوضع الخطط والإمكانيات اللازمة لمعالجته، فيسبب ضعف الإدارة الضريبية تهريباً كبيراً بالمطاح الضريبية وذلك لعدة أسباب قد يكون أهمها غياب العدالة، أو النسب المرتفعة أو الفساد الإداري أو القضاء الضريبي وغيرها من الأسباب التي تتطلب من الإدارة الضريبية دراستها والسعي إلى معالجتها. ويشجع كذلك ضعف الإدارات الأمنية مظاهر الجريمة بأنواعه ويشجع ضعف الإدارة الجمركية عمليات التهريب والتهرب القانوني من سداد الرسوم الجمركية.... بالتالي تؤدي جميع إدارات الدولة، عندما لا تتمتع بالمواصفات الصحيحة من حيث العلم والمهنية والأخلاق، إلى توسع اقتصاد الظل.

(١) عبد الفضيل محمد- أبعاد ومكونات الاقتصاد الخفي وحركة الأموال السوداء في الاقتصاد المصري- مجلة مصر المعاصرة العدد ٤٠٠ عام ١٩٩٥.

آثار اقتصاد الظل وطرق تقديره

مقدمة :

سنعرض فيما يلي أهم الآثار السلبية لنمو اقتصاد الظل والآثار الايجابية كما سنبين أهم الأساليب المعتمدة لقياس حجمه في الاقتصاد .

أولاً: الآثار السلبية لاقتصاد الظل:

ينجم عن اقتصاد الظل عددٌ من السلبيات تنعكس على الدولة لتشمل كافة نواحي الحياة المالية، الثقافية، الاجتماعية... الخ مما يشير إلى ضرورة السعي بجميع الإمكانات إلى تقليل هذا الاقتصاد والحد من تناميهِ وسندرج فيما يلي بعضاً من سلبياته^(١):

١- تخفيض حصيلّة الضرائب: إن أولى سلبيات اقتصاد الظل هو إخفاء مطارح ضريبية في الدولة وبالتالي لا تسدد هذه المطارح ضرائبها للدولة مما يخفض بالحصيلّة الضريبية الأمر الذي ينعكس على الأعمال كافة التي تقدمها الدولة لمواطنيها.

٢- عدم صحة الإحصاءات الاقتصادية: لا تدرج أرقام اقتصاد الظل ضمن أرقام إحصائيات الدولة بالتالي تصبح الإحصاءات الرسمية المالية والضريبية والبطالة وتوزيع الدخل... الخ غير صحيحة بسبب غياب نشاط اقتصادي بكل قطاعاته عن هذه الإحصاءات وبالتالي ستضعف القرارات الحكومية المبنية على الإحصاءات غير الصحيحة وتسبب خللاً في أداء الحكومة نظراً لعدم صوابية قراراتها وعدم تمكنها من تغطية كافة أرقام اقتصادها.

٣- معدلات البطالة: تتأثر هذه المعدلات باقتصاد الظل، فهو يستوعب يداً عاملة عاطلة عن العمل ولكن عدم إدراج بياناته وإحصاءاته ضمن الإحصاءات العامة ستبقى معدلات البطالة المعلنة غير صحيحة بالتالي تتأثر السياسة الاجتماعية للدولة التي تسعى للحد من البطالة أو تقديم المساعدة لهذه الشريحة التي قد تكون تحقق دخلاً أعلى بكثير من العاملين بالقطاعات النظامية المعلنة وخير مثال على ذلك التهرب في سورية: الذي يحقق دخلاً عالياً جداً للمهربين علماً بأنهم ضمن الأرقام الرسمية عاطلون عن العمل.

٤- معدلات النمو الاقتصادي: تعدّ المعدلات المعلنة للنمو غير صحيحة أيضاً نظراً لوجود اقتصاد الظل في الدولة ولعدم إدراج كافة أرقامه، بالتالي قد لا تحقق الخطط التي تضعها الدولة لزيادة معدلات النمو أهدافها في حال توسع اقتصاد الظل الذي يحقق معدلات قد تشكل نمواً ولكنها غير مسجلة رسمياً.

(١) عبيرات - مقدم وبسلس احمد - الاقتصاد غير الرسمي - اقتصاد الظل كشكل من اشكال التهرب الضريبي - المركز الجامعي بالوادي - الجزائر - العدد الرابع - ٢٠٠٧ ..

٥- معدلات التضخم: تتأثر معدلات التضخم باقتصاد الظل ويتأثر اقتصاد الظل فيها فهي علاقة تبادلية، فزيادة نشاطات اقتصاد الظل، وخاصة الأسود منه، سيؤمن سيولة كبيرة للدولة نظراً للأرباح الكبيرة التي يدرها، بالتالي سيزداد معدل التضخم بسبب عدم التوازن بين السيولة النقدية والإنتاج، كذلك ينشط زيادة معدلات التضخم الاقتصاد غير المنضبط وذلك تهرباً من الاستحقاقات النظامية التي ستزيد العبء الاقتصادي على أصحاب المهن والورش الصغيرة بشكل مباشر وعلى قطاعات الاقتصاد الأخرى بشكل عام.

٦- الأثر الاجتماعي: يؤثر نمو اقتصاد الظل في الشرائح الاجتماعية فيوسع الفوارق الطبقية في المجتمع أولاً ويدمر الأخلاق المجتمعية من خلال أساليب تحصيل أمواله وخاصة الأسود منه ويغير مفاهيم راسخة في المجتمع فتُحَصِّل أموالاً كبيرة من عملية تهريب بسيطة قد تتجاوز ما حصله أستاذ جامعي لفترة طويلة مما يحبط طالبي العلم ويوجه جزءاً من الشرائح خاصة المعدم منها إلى سلوك هذه الخيارات بدلاً من العلم أو العمل النظامي بشكل عام.

٧- الأثر السياسي: يكمن استغلال الأموال الكبيرة التي يحصلونها لتنفيذ مشاريعهم السياسية وزيادة نفوذهم في مواقع القرار وذلك لتأمين الغطاء القانوني لممارسة الاقتصاد الأسود. يمكن تعداد نتائج أخرى كثيرة للآثار السلبية التي يولدها اقتصاد الظل في المجتمع، وطبعاً الآثار السلبية الكبيرة جداً ناتجة عن الاقتصاد الأسود أو اقتصاد الجريمة، فالتهريب والدعارة وغيرها من الأعمال، المحرمة بتشريعات الدول، تدر أرباحاً كبيرة جداً مما يؤثر سلباً بالواقع الاجتماعي والتربوي والأخلاقي والمهني في الدولة.

ثانياً: الآثار الإيجابية لاقتصاد الظل :

ركزت معظم الدراسات على الجوانب السلبية لاقتصاد الظل سواءً على مستوى التحليل الاقتصادي الكلي أو الجزئي، إلا أن ذلك لا يعني أنه لا توجد آثار إيجابية لهذا الاقتصاد^(١). يشير [1994] Mirus & Smith إلى أن هناك بعض الفوائد المرتبطة بوجود اقتصاد الظل على المستوى الوطني. ذلك أن قدرة هذا الاقتصاد على تجنب آثار الإجراءات التنظيمية كقوانين الحد الأدنى للأجور والضرائب تجعل من هذا الاقتصاد أكثر ديناميكية، وأكثر قدرة على الاستجابة بسرعة للتغيرات التي تحدث في ظروف السوق بالمقارنة مع الاقتصاد الرسمي. كما يكون هذا الاقتصاد قادراً على تقديم السلعة أو الخدمة بأسعار أقل، بالتالي يحقق آثاراً توزيعية موجبة من خلال مساعدة محدودي الدخل. مما يعني أن الاقتصاد الخفي قد يؤدي إلى تخفيض الفروق في توزيع الدخل.

وهناك إمكانية أن يساعد نمو اقتصاد الظل على إيضاح التغيرات المطلوبة كي يصبح الاقتصاد ككل في وضع تنافسي، فقد يكون اقتصاد الظل أكثر استجابة للظروف والتغيرات على مستوى الاقتصاد بالشكل

(١) المعهد العربي للتدريب والبحوث الإحصائية - الدراسة البحثية حول القطاع غير المنظم - المفهوم والمنهجية وأدوات القياس - كانون الأول ٢٠٠٤.

الذي يساعد واضع السياسة الاقتصادية على تبني عملية التعديل الهيكلي المطلوبة لكي يظل الاقتصاد في وضع أفضل. ولا ينطبق ذلك على كافة السلع التي يجري إنتاجها في اقتصاد الظل، فهناك بعض السلع والخدمات ولكنها تحمل آثاراً سلبية على المستوى الاجتماعي مثل المخدرات والقمار وغيرها. يتساءل [1984] Duisburg عما إذا كان وجود اقتصاد الظل كبير الحجم ومنتج وديناميكي يعد ضرورة لعملية الاستقرار الاقتصادي في الاقتصاديات الحديثة، خصوصاً مع تزايد درجات الجمود Inflexibilities في الاقتصاد الرسمي، فقد تؤدي بعض جوانب الجمود في الاقتصاد إلى رفع معدلات الإفلاس بين المنشآت ورفع معدلات البطالة، كذلك يمكن أن تتوقف سياسات مكافحة التضخم بسبب الضغوط الناجمة عن الرأي العام والانخفاض في مستوى شعبية الحكومة الأمر الذي يدفع إلى سياسة أكثر تكلفة من الناحية السياسية من خلال السماح للتضخم بالاستمرار في سبيل هدف التوظيف الكامل، وهكذا يؤدي التفاعل بين الأنشطة الاقتصادية والسياسية إلى سلسلة حلزونية من التضخم والبطالة.

طرق تقدير اقتصاد الظل:

- توجد عدة طرق لتقدير حجم اقتصاد الظل ومن أهم هذه الطرق: (١)
- ١- طريقة التقدير المباشر: يجري تقدير النشاطات التي يعمل بها، وتقدير دخول العاملين في كل المجالات، ثم يحسب الدخل التقريبي لهذه القطاعات، ويجمع بعد ذلك جمعاً جبرياً تراكمياً، فنصل إلى تقدير حجم اقتصاد الظل وهذه الطريقة غير دقيقة ولكنها تستخدم في عدة دول كأمريكا.
- ٢- طريقة الإحصائيات السكانية وقوة العمل: تعتمد هذه الطريقة على حساب الفرق بين (قوة العمل، وعدد العاملين) ثم تضرب بإنتاجية العامل فنحصل على تقدير الإنتاج في اقتصاد الظل، تحتاج هذه الطريقة لمعرفة دقيقة بإنتاجية العمل في كل قطاع، لكنها تعطي صورة تقريبية عن حجم هذا القطاع ومن أهم الدول التي تستخدمها إيطاليا.
- ٣- اعتماد الدراسات القطاعية وأسئلة الاستقصاء: تعتمد على دراسة ميدانية للمجتمع من خلال استبيان يتضمن أسئلة تركز حول الإنفاق لفئة معينة ثم نقارن الإنفاق مع الدخل الرسمي لهذه الفئة والفارق هو حجم الاقتصاد غير الرسمي، وتحتاج هذه الطريقة لجهد كبير وتخصص علمي دقيق في صياغة الأسئلة والاستنتاجات وتطبق في الدول الاسكندنافية وخاصة (السويد والنرويج).
- ٤- طريقة الناتج الإجمالي: وتطبق باعتماد الانتقال الجزئي إلى الكلي، حيث يدرس أوجه الإنفاق ومصادر الدخل لعدد من الأسر مع التركيز على أوجه الإنفاق الترفيهي مثل (القصور، التحف، السيارات...) والفارق بين الدخل الرسمي والإنفاق يكون ناجم عن نشاطات اقتصاد الظل ومن ثم تؤخذ شريحة أسرية أخرى لنصل إلى نتائج على مستوى الاقتصاد ككل ونحدد حجم اقتصاد الظل، هذه الطريقة شبيهة بطريقة الاستقصاء وتطبق لدى مصلحة الضرائب في الولايات المتحدة.

(١) حيان سلمان، اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي - جمعية العلوم الاقتصادية ٢٠٠٧

٥- طريقة المؤشرات الجزئية: كتنقدير حجم النشاط من الطاقة الكهربائية، فالإنتاج الرسمي يحتاج لإنتاجية مثلاً $\frac{20}{1}$ مليون كيلو فولت ولكن الاستخدام كان $\frac{30}{1}$ مليون كيلو فولت يشير هذا إلى أن الفرق بعد استبعاد الهدر هو استخدام من نشاطات غير رسمية وبالتالي يمكن تقدير حجم اقتصاد الظل بربط الاستهلاك مع الإنتاج.

اقتصاد الظل في سورية

مقدمة :

يغلب على اقتصاد الظل في سورية صفة عدم التنظيم أو اقتصاد غير رسمي وليس الاقتصاد الأسود كالاتجار بالمخدرات وغسيل الأموال ولا توجد إحصاءات دقيقة عن حجمه وتتراوح معدلاته وفقاً لتقديرات مختلفة ما بين (٣٠٪) و (٦٠٪) من حجم الاقتصاد الحقيقي وحددت التقارير الرسمية حجمه بـ (٤٠٪) وتسعى وزارة الاقتصاد لإحصاء حجمه في سورية، ولكن تحول عقبات كثيرة دون ذلك ومنها شمول هذا الاقتصاد لمجمل أوجه النشاط غير المسجلة لدى الدولة انطلاقاً من البسطات في الشوارع وصولاً إلى المشاريع الصغيرة والمتوسطة والشركات العائلية، إضافة لتهرب أصحاب هذه الأعمال من الإجابة عن الأسئلة المتعلقة بالإحصاءات.

أسباب اقتصاد الظل في سورية:

لاقتصاد الظل في سورية مجموعة من الأسباب ندرج أهمها:

- ١- ضعف معدل النمو الاقتصادي: ينعكس أثره الاقتصادي بعدم القدرة على استيعاب الوافدين إلى سوق العمل، فيجب أن يعادل معدل النمو ثلاثة أمثال معدل النمو السكاني على الأقل، أي أن لا يقل عن (٧٪) وهو لا يحقق الحد الأدنى لهذه النسبة.
- ٢- زيادة نسبة القادمين إلى سوق العمل: خاصة بعد عودة كثير من العمال من الدول الأخرى، إما لأسباب اقتصادية أو سياسية مما يوسع الفجوة بين فرص العمل المتاحة وقوة العمل التي تزداد بوتائر عالية.
- ٣- التهرب الضريبي: هو الغاية الرئيسية لدى معظم نشاطات اقتصاد الظل فسيفرض تنظيم هذه النشاطات حقوقاً عليها مقابل ما تنفع به من مزايا تتمثل بشكل خاص بالـ ضرائب على الدخل مما يجعلها تتهرب من التنظيم أو الانضباط ضمن تشريعات الدولة وهذا ما يمنحها ميزة المنافسة مع النشاطات المماثلة والمنظمة من حيث كلفة إنتاجها لذا نلاحظ أن الفارق واضح وجلي بين المتحصل ضريبياً من القطاع العام والخاص ونسبة مساهمة كل منهما في الناتج المحلي، ففي قطع حسابات عام ٢٠٠٥^(١) كانت مساهمة القطاع الخاص في ضريبة المهن بحدود (١٤.٥٪) والقطاع العام بحدود (٨٢٪).

(١) رئاسة مجلس الوزراء - المكتب المركزي للإحصاء - نتائج قسم سوق العمل عام ٢٠٠٥

- ٤- انخفاض مستوى الدخل: إن مستوى الدخل في انخفاض مستمر، بمعنى أن قوته الشرائية في تناقص دائم لعدة أسباب أهمها التضخم الذي لا تعلن نسبه في سورية وارتفاع الأسعار العالمي والذي لا يتناسب مع زيادة الدخل في سورية مما يجعل الحاجة ماسة إلى زيادة الدخل بأعمال إضافية غير مسجلة لدى دوائر الدولة.
- ٥- ارتفاع معدل الإعالة: لعدد من الأسباب أهمها زيادة معدل النمو السكاني وارتفاع معدلات البطالة ومعدلات الأعمار بسبب تطور الرعاية الصحية.
- ٦- تشريعات العمل: تأخذ الشقين قانون العاملين وقانون العمل ولا تسمح بعمل ثان وأيضاً لدى الجهات التأمينية التي تمنع أكثر من اشتراك أو أكثر من جهة مؤمنة بذات الاشتراك وهذه الشريحة هي التي تعاني من الفارق الكبير بين الدخل والحاجات، فتسعى للعمل بأشكال مختلفة، ولكن لا يمكن إظهارها كلها بسبب إشكالية قانونية حيث من غير المسموح لموظف أن يعمل عملاً آخر بالتالي لا تستطيع الشركة التي يعمل بها بعد دوامه النظامي أن تشترك له بالتأمينات لحمايته أو أن تسدد عنه ضرائب الدخل وغيرها مما يضطرها للتستر عليه، وهكذا في جميع القطاعات والأعمال مما يوسع من اقتصاد الظل.
- ٧- التعقيدات الإدارية وعدم وضوح التعليمات التنفيذية: أصبحت التعقيدات سمة لكل الجهات الإدارية ذات العلاقة بموضوعات العمل من التراخيص للرقابة لتحصيل الضرائب والرسوم والخدمات... الخ وهذه الإجراءات غير الواضحة تسهل عمليات الفساد، فنلاحظ نمواً كبيراً بالفساد الإداري الذي ينعكس مقابلته نمواً كبيراً باقتصاد الظل، والعلاقة طردية بينهما، فالفساد هو سبب مباشر لنمو عدد المطارح الضريبية غير المعلنة وهو السبب الرئيسي لعدم رغبة البعض بالترخيص أو التأمين أو غيرهما من الإجراءات التي يشعر بأنها سترتب عليه نفقات منظورة وغير منظورة وفي حال عدم تسديد غير المنظور ستضاعف عليه أرقام المنظور لغياب النصوص الواضحة التي يمكن أن تقول إلى تضاعف الرسوم وتوابعها أو تحميله مخالفات قانونية لا يوجد ما يحدها أو يضبطها أو يدققها...
- ٨- ندرة السلع وانتشار السوق السوداء: يجب أن تتوفر الشفافية الاقتصادية والإجراءات المتبعة (وهذه أحد متطلبات السوق الاجتماعية) وكمثال على ذلك أزمة الاسمنت عام ٢٠٠٥/٢٠٠٧ وأزمة الحديد ٢٠٠٧ وغيرهما من الأزمات كاللحوم...، وجميع هذه الأزمات تخلق فجوة بين العرض والطلب بشكل مفاجئ مما يرتب ارتفاعاً بالأسعار الأمر الذي يشجع عمليات التهريب والسوق السوداء وغيرها من الطرق التي توفر عرضاً للمادة المفقودة بأسعار مضاعفة أو بأرباح فاحشة.
- ٩- عدم مرونة وواقعية التشريعات الاقتصادية: كلما زادت حدود المنع لمستوربات معينة أو المنع في التصدير شجع ذلك نمو السوق السوداء التي توفر الممنوعات بطرق مختلفة منها التهريب أو استغلال بعض الثغرات القانونية وغيرهما من الأساليب التي تدرج جميعها بالمحصلة تحت عنوان اقتصاد الظل الذي ينمو بمثل هذه الظروف.
- ١٠- حالة الركود الاقتصادي في المجتمع: خاصة الريف، مما يؤدي إلى زيادة معدلات الهجرة نحو المدينة وانتشار المخالفات (البناء غير النظامي) في ظل عجز القطاعات الاقتصادية الأخرى عن استخدام وتشغيل هؤلاء القادمين، خاصة للفئة العمرية بين (١٨-٢٥) سنة وكذلك الرغبة بتشغيل صغار السن بسبب انخفاض

أجورهم بالتالي فإن ذلك يشجع على زيادة التسرب من المدارس خاصة إن المجتمع السوري هو مجتمع فتي ونسبة من هم دون سن ١٩/ سنة تبلغ (٥١.٢٪) من عدد سكان سورية^(١). وأكدت الدراسات أن معدل الخصوبة عند العاملين بهذا القطاع مرتفع جداً وهذا ما يفسر زيادة أفراد الأسرة الواحدة، الأمر الذي يزيد من ضغط الحياة اليومية والبحث عن فرصة عمل في القطاع غير الرسمي.

أثر اقتصاد الظل في سورية:

تشير كل التقارير والدراسات إلى أن اقتصاد الظل في سورية ينمو باستمرار مما يوسع من آثاره السلبية في المجتمع السوري بأشكال مختلفة اقتصادياً ومالياً وصناعياً واجتماعياً.... سنتناول آثاره الرئيسية حيث يمكن أن تكون آثاره السلبية أكبر بكثير مما هو ظاهر من خلال الإحصاءات أو المظاهر الخارجية أو غيرهما من المؤشرات التي تدل على وجوده وسنعرض أهم هذه الآثار:

١- الآثار المالية: مما لا شك فيه أن الآثار المالية لاقتصاد الظل هي أولى مظاهره السلبية وذلك من خلال انخفاض إيرادات الموازنة بسبب التهرب الضريبي لمطارح اقتصاد الظل مما ينعكس على نشاطات الدولة برمتها فموازنة سورية لعام ٢٠٠٩ أظهرت عجزاً قدره ٢١٦/ مليار ليرة سورية وهذا العجز يعدّ كبير وله آثار اقتصادية سلبية أهمها ارتفاع معدلات التضخم في الاقتصاد السوري حيث بينت الإحصاءات الرسمية معدلات التضخم^(٢) كما يلي

السنة	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
	-١,٩	٢,٥٪	١٠,٣٪	١٢٪	٧,٧٪	١٢٪	١٦٪

ومن تطور معدلات التضخم المدرجة بالجدول يتبين انعكاس نتائج اقتصاد الظل بتراجع القوة الشرائية لليرة السورية مما ينعكس على الواقع المعيشي للمواطنين خاصة ذوي الدخل المحدود الذين يشكلون النسبة الأكبر من عدد المشتغلين فالرواتب الثابتة والتي تتحرك ببطء لا يتناسب مع ضعف القوة الشرائية لليرة يؤثر في معيشتها سلباً مما يفرض عليها البحث عن عمل إضافي لسد الثغرة بين الدخل والأسعار فينمو اقتصاد الظل وهذا ما يظهر علاقة تبادلية بين معدلات التضخم واقتصاد الظل ووفقاً لمعدلات اقتصاد الظل المصرح بها حكومياً تقدر ب (٤٠٪) من الاقتصاد السوري فحجم الفاقد الضريبي الناجم عنه يمكن تقديرها بالمقارنة مع الإيرادات الضريبية المقدرة والمعلنة بالمجموعات الإحصائية^(٣) كما يلي:

(ملايين الليرات)

الإيرادات الضريبية

السنة	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨
الإيرادات الضريبية الحالية	١٣٦٤٤٤	١٥٢٤٠٣	١٦١٠٢٨	١٧٦٣١٦	١٩٢٨١٧	٢٠٤٤٢٧	٢٢٢٢٨٧
الإيرادات الضريبية دون الفاقد	١٩١٠٢٢	٢١٣٣٦٤	٢٢٥٤٣٩	٢٤٦٨٤٢	٢٦٩٩٤٤	٢٨٦١٩٨	٣١١٢٠٢
الفاقد الضريبي	٥٤٥٧٨	٦٠٩٦١	٦٤٤١١	٧٠٥٢٦	٩٣٦٢٨	٩٣٣٨١	٨٨٩١٥

يبين الجدول تطور الفاقد الضريبي بتطور الإيرادات الضريبية ليشكل فعلياً ضغطاً على الموازات المعدة وفقاً للحاجات الضرورية للمجتمع وإذا جرت معالجته أو التخفيف منه لنسب مقبولة فإن عجز الموازنة يغطي ، بالمقابل يؤدي اقتصاد الظل إلى زيادة حجم الإنفاق العام وذلك لاستفادة القطاعات العاملة فيه من كافة

(١) رئاسة مجلس الوزراء - المكتب المركزي للإحصاء - المجموعة الإحصائية ٢٠٠٨

(٢) رئاسة مجلس الوزراء - المكتب المركزي للإحصاء - ٢٠١١.

(٣) رئاسة مجلس الوزراء - المكتب المركزي للإحصاء - المجموعات الإحصائية للأعوام ٢٠٠٢-٢٠٠٨.

الخدمات العامة ودون ان تشارك بتمويلها من خلال تسديد حصته الموجبة قانوناً للخزينة العامة فيشكل ضغطاً إضافياً على الموازنة العامة وتلجأ الدولة إما للتمويل بالعجز كما أشير سابقاً وتحمل آثاره السلبية على القيمة الشرائية لليرة أو تلجأ لتقليص النفقات الحكومية وفقاً للأولويات مما يؤثر بالمحصلة على الوضع المعاشي للمجتمع وخاصة الطبقات المتوسطة والفقيرة .

٢- الآثار الاقتصادية: لاقتصاد الظل آثار اقتصادية سلبية على الخطط التي تضعها الحكومة بأنواعها الثلاث (الطويلة والمتوسطة والقصيرة) لأعتمادها إحصاءات لا تعبر عن الأرقام الحقيقية في الواقع فتصبح العملية التخطيطية عاجزة عن تحقيق معدلات النمو التي تسعى الحكومة لتحقيقها ويتابع اقتصاد الظل تأثيره على مراحل تنفيذ الخطط وتصحيحات الانحرافات بالتنفيذ التي ايضا تكون غير صحيحة ولا تعكس المنفذ فعلا وندرج فيما يلي التبادل التجاري لسورية خلال سنوات خمس :

المؤشرات	2004	2005	2006	2007	2008
الصادرات	249014	424300	505012	579034	707798
إعادة الصادرات	11131	9140	8461	1917	8716
الواردات	327019	502369	531324	684557	839419
(الميزان التجاري) الصادرات - الواردات	-78005	-78069	-26312	-105523	-131621
(إجمالي التبادل التجاري) الصادرات + الواردات	576033	926669	1036336	1263591	1547217
الناتج المحلي الإجمالي بالأسعار الجارية	1266891	1506440	1704974	2017825	*2,291,529
الصادرات إلى الدول العربية	74574	68546	188916	227444	359718
المستوردات من الدول العربية	54053	62772	92182	134978	130059
إجمالي التبادل التجاري مع الدول العربية	128627	131318	281098	362422	489777
نسبة الصادرات إلى الدول العربية من إجمالي الصادرات	29.95%	16.16%	37.41%	39.28%	50.82%
نسبة المستوردات من الدول العربية من إجمالي المستوردات	16.53%	12.50%	17.35%	19.72%	15.49

المصدر المجموعات الإحصائية

تشير البيانات الرسمية لحجم التبادل السلعي الخارجي لسورية خلال السنوات الخمس إن الميزان التجاري بحالة عجز بالمجمل ولكنه رابح مع الدول العربية ولا يوجد شك بوجود حالات تهريب من الدول العربية المجاورة وبأرقام ليست بسيطة ولكن غير مدرجة بالواردات لعدم إمكانية إحصائها مما يجعل هذه الأرقام غير كافية لتحديد واقع الميزان التجاري والتهريب يتم بالاتجاهين وقد تكون المشكلة اكبر بالتهريب من سورية للدول المجاورة فالنسبة الأكبر فيه للمواد المدعومة من الحكومة لتخفيف الضغط عن الطبقات الفقيرة مما يجعل التهريب مضاعف الضرر بفقد لعائدات ضريبية وضرر بالخطط ونهب لمبالغ الدعم .

٣- الآثار الاجتماعية: يترتب على اقتصاد الظل عددٌ من الآثار الاجتماعية التي أصبحت نتائجها ملموسة بشكل واضح خاصة الفوارق الطبقيّة الشاسعة وبداية غياب الطبقة الوسطى، ففي المجتمع السوري يغلب حالياً

طبقتان الأولى ثراؤها فاحش جداً والأخرى تحيا تحت خط الفقر وهي الطبقة الأكبر أما الطبقة الوسطى فقد بدأت تتلاشى لصالح الطبقة الأقل فقراً لأسباب عديدة أهمها زيادة معدلات التضخم بنسب تفوق معدلات زيادات الدخل لهذه الطبقة مما أفقد بعضها المزايا بشكل تدريجي ومن أهم أسباب هذا الخلل المجتمعي بطبقاته المختلفة اقتصاد الظل بنوعيه وخاصة اقتصاد الظل الأسود الموجود في سورية ، ويتمثل بأشكال عدة أهمها (التهريب، سرقة المال العام، الدعارة، تجارة المخدرات، تبييض الأموال القذرة، القمار، تجارة الأعضاء البشرية...) حيث تنتج هذه النشاطات السوداء أرباحاً كبيرة جداً تؤثر في المستوى المعاشي للمستفيدين منها مما يجعلهم بسوية اجتماعية أعلى وبفارق كبير عن الطبقات الأخرى، فالقصور والسيارات الفارهة والإنفاق الكمالي الكبير جداً على الأعراس وأعياد الميلاد وغيرها من المناسبات التي استحدثت بقصد المفاخرة آثرت سلباً على المجتمع السوري وتشير أرقام المجموعات الإحصائية لتطور بحجم رسم الإنفاق الاستهلاكي الذي يعكس تطوراً بحجم الإنفاق الكمالي وفقاً للجدول التالي :

نسبة رسم الإنفاق الاستهلاكي من إجمالي إنفاق الشعب (ملايين الليرات)

البيان	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
رسم الإنفاق الاستهلاكي	٣٠٠٠	١٣٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٣٢٧٠	٣٣٠٠٠	٣٢٠٠٠
الاستهلاك النهائي للشعب	٨١٠٠٣٧	٩٩٣١١٨	١١٢٢٦٦٦	١١٩٢٢٣٠	١٣٩٠٩٣٣	١٥٠٨٥٧٩
نسبة الرسم من الاستهلاك النهائي	٠,٠٠٤	٠,٠١٣	٠,٠١٣	٠,٠١٩	٠,٠٢٣	٠,٠٢١

مما ينشط ثقافة المظهر وغياب الثقافة الواقعية وشجع على أعمال حدث من وعي المجتمع السوري وتراجع ثقافته وعلمه وخبرته للوراء بدلاً من تقدمه مع تأثيرها على الروابط الاجتماعية وخاصة الأسرية، فأصبح في الأسرة الواحدة تباعد كبير عندما تجمع بين ممثلي الطبقتين فالكره والحسد والحقد والإحباط ورفض الواقع وقلة الانتماء نرصدها يومياً بظل اقتصاد الظل الأسود.

توجد مشكلة اجتماعية أخرى هامة هي عدم ضمان حقوق من يعمل في اقتصاد الظل غير الرسمي حيث بينت الإحصاءات الرسمية عدد المشتغلين فيه كمايلي :

السنوات	المشتغلين بالقطاع الخاص غير المنظم	عدد المشتغلين الإجمالي
٢٠٠٦	١٥٢٦٨٦٦	٤٨٥٩٩٤٨
٢٠٠٧	١٥٤٣٢٦٢	٤٩٤٥٩٧٨
٢٠٠٨	١٨٩٣٥١٥	٤٨٤٧٨٩٨
٢٠٠٩	١٦٧٠٢٤٣	٥١٢٤٤٣٨
٢٠١٠	١٥٠١٢٠٥	٥٠٥٤٤٥٨

فجميعهم غير مسجلين لدى التأمينات الاجتماعية أو لدى أي جهة تؤمن لهم الرعاية الصحية، بالتالي فإن هذه الشريحة بحالة عدم استقرار وتخضع لابتزاز رب العمل الذي لا يوجد عنده أي عقبة بتسريح العامل ، فالعامل غير معن أساساً لذا سينعكس عدم الاستقرار على واقع هذه الشريحة سلباً فالأسرة مهددة في كل لحظة بوقف مورد رزقها، ونلاحظ نتائجها بعمل الأطفال والشبان والشابات الذين دون سن البلوغ وتؤدي للتسرب من التعليم

فجميع هذه الإجراءات التي تتخذها هذه الأسر لسد عجز دخلها أولاً ولتأمين نوع من الاستقرار من خلال تعدد المنتجين في الأسرة.

والجدول يشير أن أعدادهم تطورت بالزيادة عامي ٢٠٠٧ و ٢٠٠٨ لتبدأ بالهبوط بعامي ٢٠٠٩ و ٢٠١٠ رغم زيادة عدد المشتغلين الإجمالي وهذا التغير أرى بأنه غير منطقي لعدم وجود إجراءات أو قرارات أو معالجات جديدة لهذا القطاع لتبدأ أعدادهم بالانخفاض بالعكس نرى إجراءات المعالجة تتراجع مما يفرض منطقياً زيادة أعداد المشتغلين وهذا يدل على عدم دقة البيانات الحكومية المصدرة التي تؤكد بأنها ستعطي نتائج للمخطط أو لمتابع التنفيذ خاطئة تؤثر على معالجته للانحرافات

أما من يعمل في الاقتصاد الأسود، وإن هو محدود في سورية مقارنة مع الاقتصاد غير المنظم، فسينتج واقعاً اجتماعياً سيئاً جداً تربوياً وخلقياً وثقافياً لأسر العاملين وسيوسع شريحة فاسدة تنمو كالسرطان لتضرب الجسد الاجتماعي للقطر. ويضطرنا غياب الإحصاءات إن نعتمد على الملاحظة فالمتابعة البسيطة للواقع الاجتماعي في سورية يلاحظ ظهور جرائم وأعمال غير أخلاقية لم يعتد عليها مجتمعنا أو كانت محدودة جداً لتتوسع الآن بشكل كبير ومتناسب مع توسع اقتصاد الظل الأسود.

٤- الآثار الصناعية: يؤثر اقتصاد الظل بالصناعة بشكله غير الرسمي والأسود:

١- تأثير اقتصاد الظل غير الرسمي على الصناعة: إن جميع الورش والمعامل الصغيرة التي تقدم منتجاً صناعياً هي غير مكلفة ضريبياً ولا تدفع أي نوع من أنواع الرسوم ، بالتالي كلفة منتجها مبدئياً، أقل من كلفة منتج الورش النظامية أو المعامل الصغيرة (وقد استبعدنا المعامل الكبيرة عن المقارنة باعتبارها تستفيد من الكم في خفض كلفتها) وعليه تكون قدرتها على تسويق منتجها أكبر وفقاً لسعره الذي يحقق هامشاً ربحياً ويغطي الكلفة وهذه الأسعار ستضر بالمنتج النظامي وتنعكس خسارة عليه وسيضطر لاحقاً للانسحاب من السوق أو البحث عن حلول غير نظامية لمعالجة كلفه.

٢- تأثير الاقتصاد الأسود على الصناعة: إن عمليات التهريب لسلع متوفرة في السوق الداخلية، من خلال إنتاجها بمعامل منتظمة رسمياً، تؤثر على هذه السلع نظراً للكلفة القليلة التي يتحملها المنتج المهرب فهو لا يخضع للرسوم الجمركية أو الضرائب أو أي نوع من أنواع التحصيل المالي التي قد يكون أحد أسبابها حماية الصناعة الوطنية، بالتالي يضر طرح هذه المنتجات في السوق بالمنتج المصنع بشكل كبير ويؤثر على إمكانية استمراره نظامياً.

لذا وجدنا غرف الصناعة ترفع طلباً لرئيس مجلس الوزراء لتنظيم هذا القطاع واستصدار تشريع بتنظيم نشاط العاملين فيه مجاناً دون أثر رجعي ومنحهم إعفاءات ضريبية وأن يحث التشريع ممارسي نشاط الظل على ترخيص منشأتهم في موقعها ووضعها الراهن بشكل مجاني دون أي محاسبة رجعية ولمدة ثلاث سنوات ريثما يتاح لهم تسوية أوضاعهم وتقديم محفزات للقيام بذلك من خلال استصدار تشريع آخر يمنح المرخصين إعفاءات من الضرائب والرسوم المالية والبلدية والتأمينية لثلاث سنوات أيضاً.

يتضح، مما ورد سابقاً، التأثير الكبير لاقتصاد الظل في سورية الذي يبدأ بالضرائب والرسوم المفقودة التي تشكل مبلغاً كبيراً في حال تنظيمها، وينعكس ذلك إيجاباً على الاقتصاد السوري بمجمله كما أن آثاره السلبية الأخرى

مضرة بالمجتمع وببنائه المختلفة ويؤثر لاحقاً على النشاطات الرسمية وبالتالي يضر بمطارح ضريبية نظامية تسد ما يترتب عليها ويوسع وقف هذه المطارح أو خروجها من السوق الضرر الضريبي لاقتصاد الظل بالتالي فإن معالجته ضرورية جداً، فأرقامه بازدياد يومي وحاجات الدولة بازدياد مما يخلق شخراً كبيراً بين الحالتين حاجة الدولة للموارد وتوسع هذا الاقتصاد الذي لا يسد للدولة أي موارد.

معالجة اقتصاد الظل في سورية تتطلب :

١- تخفيض المعدلات الضريبية التي تطال هذه الشرائح العاملة في اقتصاد الظل: يزداد عدد المكلفين وتنخفض لحد ما مبررات التهرب الضريبي.

يشمل تخفيض معدلات الضرائب الرسوم المستحقة على التراخيص والإشهار وغيرها من النفقات الإدارية والمالية التي ترتب على مثل هذه الأعمال عند ترخيصها أصولاً.

يجب أن يدرس التخفيض بشكل علمي بعد الحصول على قراءة معمقة لواقع هذا الاقتصاد: تحديد الأسباب- الحجم- تأثير إلغاؤه- وغيرها من المعطيات التي توضح الثغرات التي يفتت عليها هذا الاقتصاد للحد منها ومعالجتها وتسهيل خروجه للنور.

٢- الحد من الفساد الإداري بكافة أشكاله: فهو عامل رئيسي لنمو اقتصاد الظل ولا بد من محاربته بوضع التشريعات الرادعة للتجاوزات القانونية ووضع الإدارة التي يشهد لها بالنزاهة والكفاءة والموضوعية وتبسيط الإجراءات وتسهيلها ووضوح القوانين وعدم وجود مساحات فيها زوايا غير مضيئة تؤدي لنمو الفساد لكثرة التأويلات وإمكان استخدام هذه التأويلات من الموظفين بما يحقق منافعها، فلدیه احتمالية النص السهل إذا رغب ولديه احتمالية النص الصعب وكله ينسجم مع رغباته الفاسدة

٣- تأسيس جمعيات تعاونية لبعض أعمال اقتصاد الظل: مثل (الباعة الجوالين - المكانكيون) تقدم المساعدات والاستشارات وتساعدهم في حل مشكلاتهم وبالتالي تدفعهم للعمل في الاقتصاد الرسمي.

٤- تسهيل الإجراءات الإدارية: أمام انتقال القطاع إلى الجانب الرسمي ولا سيما الشركات العائلية والمنشآت المتواجدة في مناطق المخالفات والسكن العشوائي وتقليل الروتين مثل (التراخيص الإدارية - الإجراءات المالية والتجارية...الخ).

أصدرت الحكومة القرار رقم ٨/ تاريخ ٢٨/١/٢٠٠٧ القاضي بتشكيل لجنة لتنظيم اقتصاد الظل بالتعاون مع برنامج الأمم المتحدة الإنمائي وقدرت سنتان لمعالجة اقتصاد الظل ولكن لم تظهر أي نتائج لهذه اللجنة في الواقع يزداد الاقتصاد غير الرسمي وتزداد خسائر الدولة من خلال الفاقد الضريبي الذي يضيع عليها لعدم تنظيم هذا الاقتصاد الذي لا يحتاج خبراء من الأمم المتحدة وغيرها وكل ما يحتاجه هو لجنة من ذوي الخبرة والسيرة الذاتية الحسنة وأن توجد الإرادة لدى الحكومة لمعالجته عندئذ لن تكون هناك مشكلة تواجه ظهوره، فمن خلال المتابعة مع هذه القطاعات بشكل مباشر من الباحث تبين أن جميع العاملين فيه ليس لديهم ما يمنع من تسجيلهم رسمياً وأن يسددوا ما يستحق عليهم شرط أن يتناسب الاستحقاق مع واقعهم الحقيقي وليس الافتراضي الذي تنهج عليه الإدارة الضريبية في سورية من خلال الفجوة الكبيرة بين الإدارة والمكلف والفساد الذي ينخر

عملها وأن تكون لديهم جمعيات تحميهم وتدافع عنهم وتشريعات سريعة لمعالجة مشكلاتهم بشكل حيادي وموضوعي وعادل.

خاتمة:

تواجه الإدارة الضريبية في سورية عدداً من المشكلات تعيق تحقيق أهدافها، وقد استعرض الباحث أهم المشكلات التي تتطلب وضع آلية مناسبة لمعالجتها فالتهرب الضريبي يحرم الخزينة العامة من عائدات ضريبية كبيرة توجب على الإدارة الضريبية دراسته لتحديد الأسباب الحقيقية له وأن تضع الآلية التي يمكنها معالجته أو الحد منه بالقدر الذي يخفف الخسارة الكبيرة للإيرادات الضريبية، كما أن اقتصاد الظل ينمو بشكل مستمر نتيجة ضعف المعالجات التي تنفذها الحكومة لتنظيمه مما يتطلب أيضاً سعي حقيقي من الإدارة الضريبية لمعالجته وفقاً لصلاحياتها القانونية وأن تتابع مع الحكومة معالجة الجزء الذي يخرج عن صلاحياتها، فاستمرار نموه سيزيد بضعف الإيرادات الضريبية، أما التجارة الالكترونية فهي تجارة المستقبل وقد تكون سورية متأخرة باستخدامها حتى الآن ولكنها ستكون حتمية بالفترات القادمة للتوسع السريع بانتشارها عالمياً، مما يتطلب من الإدارة الضريبية الاستعداد لهذه المرحلة من خلال تهيئة بيئة تشريعية ومالية تتناسب مع طبيعتها الخاصة وتأخرها بذلك سيزيد بضعف الإيرادات الضريبية.

الفصل الخامس

الدراسة التطبيقية والميدانية

أولاً الدراسة التطبيقية

مقدمة :

يتضمن الفصل العملي توضيح لدور الإدارة الضريبية في عملية التحصيل الضريبي وذلك من خلال عرض لبيانات إحصائية تتضمن أرقاماً تقديرية مأخوذة من الموازنات العامة للدولة المنشورة في المجموعات الإحصائية الصادرة عن المكتب المركزي للإحصاء وذلك لمنع وزارة المالية نشر البيانات الحقيقية للتحصيل الضريبي وبما أن الفعلي هو ساس لتقدير المخطط المدرج بالموازنة العامة فقد اعتمده الباحث للعرض والتحليل والاستنتاج بما يشير لواقع أداء الإدارة الضريبية كما تضمن الفصل تحليلاً لبعض النصوص التشريعية الضريبية والتي أظهرت تناقض بالنص يعيق أداء الإدارة الضريبية كما تم عرض بيانات فعلية عن مراحل تكليف بعض الشركات الخاصة والإجراءات التي تعتمدها الإدارة الضريبية بالتكليف المباشر كما تضمن عرضاً لواقع التشريع الضريبي وتعديلاته خلال السنوات الستون الماضية وتحليل مبررات التعديلات وأثارها المالية والاقتصادية . وقد تناول الفصل أيضاً البنية التنظيمية للإدارة الضريبية ومدى تناسبها مع الطموحات المعقودة على الإدارة لتكون أساساً لتطوير عمل الإدارة أم أنها أقل من المطلوب منها بحيث تصبح عائقاً للعمل، والتشريعات الإدارية التي تعمل الإدارة الضريبية من خلالها ومدى تأثيرها على أداء الإدارة للأعمال المطلوبة منها . كما تناول موضوع الشفافية الضريبية ومدى التزام الإدارة الضريبية بها وانعكاس تطبيقها على عمل الإدارة ، كما تم إعداد دراسة ميدانية للاستعلام عن رأي المعنيين بالموضوع الضريبي / الباحث الضريبي - الإدارة الضريبية ممثلة بمراقب الدخل - المكلف الضريبي / بمحاور البحث لتحديد مدى ترابط النتائج التي توصل لها الباحث مع المجتمع الضريبي .

الفرضية الرئيسية الأولى:

"تتأثر الحصيلة الضريبية بعدالة التشريع الضريبي" وتضمنت هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية تم اختبار كل واحدة على حدة على الشكل التالي:

الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص " قانون ضريبة الدخل وتعديلاته لم يأخذ بالتكليف وفقاً للقدرة على الدفع " لقبول أو رفض الفرضية اعدنا الجدول التالي الذي يتضمن التعديلات التي طرأت على قانون ضريبة الدخل من بدء صدوره وحتى الآن .

تطور معدلات الضرائب على الدخل للأرباح الحقيقية^(١) جدول رقم (١)

القانون و فترة تطبيقه	مرسوم ٨٥ / ١٩٤٩	مرسوم ٢٤ / ١٩٥٦	مرسوم ٣٦ / ١٩٦٩	مرسوم ٣١ / ١٩٧٥	مرسوم ٢٠ / ١٩٩١	قانون ٢٤ / ٢٠٠٣	مرسوم تشريعي ٥١ لعام ٢٠٠٦
الشرائح	١٩٤٩ - ١٩٥٦	١٩٥٦ - ١٩٦٩	١٩٧٥ - ١٩٧٠	١٩٩١ - ١٩٧٥	٢٠٠٣ - ١٩٩٢	٢٠٠٦ - ٢٠٠٤	٢٠٠٧/١/١
١ - ١٠٠٠٠	%٦	%٨,٥٠	%١٠,٥٠	%١١	%١٠	إعفاء	إعفاء
١٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠	%٩	%١٢,٥٠	%١٥,٥٠	%١٦	%١٠	إعفاء	إعفاء
٢٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠	%١٢	%١٦,٥٠	%٢٠,٥٠	%٢١	%١٤	إعفاء	إعفاء
٣٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠	%١٥	%٢٠,٥٠	%٢٥,٥٠	%٢٦	%١٤	إعفاء	إعفاء
٤٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠	%١٨	%٢٤,٥٠	%٢٩,٥٠	%٣١	%١٤	إعفاء	إعفاء
٥٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠	%٢١	%٢٨,٥٠	%٣٣,٥٠	%٣٦	%١٨	%١٠	%١٠
٦٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠	%٢١	%٢٨,٥٠	%٣٧,٥٠	%٤١	%١٨	%١٠	%١٠
٧٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠	%٢١	%٣٢,٥٠	%٤٠,٥٠	%٤٦	%١٨	%١٠	%١٠
١٠٠٠٠٠ - ١٥٠٠٠٠	%٢١	%٣٦,٥٠	%٤٣,٥٠	%٥١	%٢٢	%١٠	%١٠
١٥٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠	%٢٤	%٣٦,٥٠	%٤٣,٥٠	%٥١	%٢٢	%١٠	%١٠
٢٠٠٠٠٠ - ٢٥٠٠٠٠	%٢٤	%٣٦,٥٠	%٤٣,٥٠	%٥٦	%٢٦	%١٥	%١٥
٢٥٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠٠	%٢٤	%٤٠,٥٠	%٤٦,٥٠	%٥٦	%٢٦	%١٥	%١٥
٣٥٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠	%٢٧	%٤٠,٥٠	%٤٦,٥٠	%٥٦	%٢٦	%١٥	%١٥
٤٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠	%٢٧	%٤٠,٥٠	%٤٦,٥٠	%٦١	%٣٠	%٢٠	%٢٠
٥٠٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠٠	%٣٠	%٤٥	%٤٩,٥٠	%٦١	%٣٥	%٢٠	%٢٠
٦٠٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠٠	%٣٠	%٤٥	%٤٩,٥٠	%٦٦	%٣٥	%٢٣	%٢٣
٧٥٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠٠	%٣٠	%٤٩	%٥٢,٥٠	%٦٦	%٤٠	%٢٣	%٢٣
٨٠٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠٠	%٣٠	%٤٩	%٥٢,٥٠	%٦٦	%٤٥	%٢٦	%٢٤
١٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠	%٣٠	%٤٩	%٥٢,٥٠	%٦٦	%٤٥	%٢٩	%٢٤
٢٠٠٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠٠٠	%٣٠	%٤٩	%٥٢,٥٠	%٦٦	%٤٥	%٣٥	%٢٨
٣٠٠٠٠٠٠ - فما فوق	%٣٠	%٤٩	%٥٢,٥٠	%٦٦	%٤٥	%٣٥	%٢٨

من الجدول رقم (١) يتبين ما يلي:

نلاحظ أن الشريحة الأعلى قد تطورت خلال مراحل التعديل الضريبي فقد حددت بـ/٥٠٠٠٠٠٠/ ل.س عام ١٩٤٩ لترتفع لـ/٧٥٠٠٠٠٠/ ل.س عام ١٩٥٦ لتصبح /١٠٠٠٠٠٠٠/ ل.س عام ١٩٩١ وحالياً /٣٠٠٠٠٠٠٠/ ل.س من عام ٢٠٠٣ وهذا التطور يعتبر محدوداً جداً مقارنة بمعدلات التضخم خلال السنوات السابقة وندرج بعض النسب الرسمية:

^(١) فؤاد بازر باشي - مجموعة قوانين الضرائب و الرسوم المالية - مكتب الكمال ٢٠١٠

جدول رقم (٢)
معدلات التضخم

العام	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧
معدل التضخم	١٠,٣٪	١٢٪	٧,٧٪	١٦٪

المصدر : المكتب المركزي للإحصاء

والأرقام غير الرسمية تتجاوز الرسمي منها بفوارق كبيرة والمشكلة التي تواجه كل باحث في سورية غياب المرجعية ذات المهنية العالية فالمكتب المركزي بياناته غير دقيقة ولا تشمل كل المعطيات الاقتصادية بالنتيجة إذا حاولنا إسقاط نصف هذه النسب على السنوات التي نفذ فيها القانون الضريبي نلاحظ عدم تناسب الشريحة الأخيرة مع هذه المعدلات مما يجعلها غير عادلة وفيها تخفيض بتكليف كبار المكلفين مقارنة مع باقي المكلفين وخاصة صغارهم. ومن الجدول رقم (١) نستنتج نسب التعديل على المعدلات الضريبية خلال العقود الستة الماضية .

جدول رقم (٣) نسب زيادة المعدلات الضريبية

القانون	٨٥ لعام ١٩٤٩	٢٤ لعام ١٩٥٦	٣٢٦ لعام ١٩٦٩	٣١ لعام ١٩٧٥	٢٠ لعام ١٩٩١	٢٤ لعام ٢٠٠٣	٥١ لعام ٢٠٠٦
نسب الزيادة	٣٪	٤٪	٤-٥٪ ٣٪	٥٪	٤-٥٪	٣-٥٪ ٦٪	٤-٥٪

نلاحظ من هذه النسب إما ثباتها لكل الشرائح أو تعديلها للأدنى مع زيادة الشريحة ما عدا القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ الذي كان أعلى بالشريحة الأخيرة وبنسبة مضاعفة عن الشرائح القريبة منه ولكن عدل بالمرسوم ٥١ ليعيد ذات الحالة بانخفاض النسب للشرائح الكبيرة مما يعني أيضاً تخفيضاً بتكليف كبار المكلفين مقارنة مع باقي المكلفين وخاصة صغارهم.

- حدد المرسوم ٥١ لعام ٢٠٠٦ أعلى الشرائح بـ /٣.٠٠٠.٠٠٠ ل.س ومن ثم تخضع الأرباح التي تتجاوزها لذات النسبة (٢٨٪) وخفضت هذه النسبة أيضاً للشركات المساهمة لتصل لـ ١٤٪ فقط وأعلاها شركات التأمين ٢٥٪ ، وبناءً على الأرباح التي تصرح بها الشركات ومعدلات التضخم المعلن عنها تكون هذه الشريحة الأخيرة غير متناسبة مع ما تحققه الشركات الكبرى في القطر، وبالتالي فإن ربح /٣.٠٠٠.٠٠٠ ل.س هو ربح وسطي لشركة فردية لا يتجاوز رأس مالها العشرة ملايين ليرة، وبالتالي فإن بعض الشركات قد تجاوزت أرباحها مئات الملايين وبعضها تجاوز الألف وبالتالي سيسدد ذات النسبة الضريبية (ما عدا الحسومات الأخرى التي منحها القانون للمنشآت الصناعية وفقاً لمكانتها وعدد المشتغلين فيها). ويبين الجدول التالي أرباح بعض الشركات عن عام ٢٠١٠ :

جدول رقم (٤)
أرباح صافية لبعض الشركات الخاصة

شركة سير يتل	٨٤٦٩٣١٤١٦٣	الشركة الأهلية للزيوت	١٠٠٠٠٠٠٠٠
شركة MTN	١١٢٧٠٢٥٠٢٥٥	بنك بيبيلوس	٢٣١١٢٣٣٨٢

٤٧٩٥٢٢٦٢	الشركة الأهلية للنقل	٤٤٩٢٠٥٢١	شركة الأرض السعيدة
١٣٧٤٣٠٣٥٢	شركة أروب للتأمين	٦٦٧٨٠٣١٠٦	بنك بيمو السعودي

المصدر : www.syria-stocks.com _ www.syria-bourse.com

ومنه نستنتج عدم عدالة بمعاملة كبار المكلفين مقارنة مع باقي المكلفين فمن بلغت أرباحه المليار سيستد ذات النسبة للأرباح التي تتجاوز الثلاث ملايين أما إذا كانت شركة مساهمة وتطرح أسهمها للاكتتاب العام فستستد نصف المعدل الضريبي ١٤٪ إضافة للتخفيضات الأخرى إذا كانت صناعية وبشكل عام جميع الشركات ستكلف بنسب اقل تشجيعاً لإحداث الشركات وإهمالاً لربط التكاليف بالطاقة الضريبية مما يؤثر على العدالة الضريبية . عدم ربط الضريبة بالدخل وإنما بنوع العمل وبالتالي إهمال الأخذ بالقدرة على الدفع وهي جوهر عدالة النظام الضريبي كما يلي :

جدول رقم (٥)
معدلات الضرائب على الشركات

معدلات الضريبة	النوع
١٤٪	شركة مساهمة تطرح أسهمها للاكتتاب بنسبة لا تقل عن ٥٠٪ ^(١)
٢٢٪	الشركات المساهمة بأنواعها التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام وتستفيد الشركات المساهمة الصناعية من تخفيضات بالنسب وفقاً لعدد العاملين ومكان إقامتها .
	شركات غير صناعية محدودة المسؤولية
	شركات مساهمة مغلقة بجميع أنواعها المشملة بقانون الاستثمار
	شركات محدودة المسؤولية بجميع أنواعها والمشاريع المشملة بقانون الاستثمار
	المشاريع المشملة بقوانين تشجيع الاستثمار بجميع أنواعه بعد انتهاء مدة الإعفاء
٢٥٪	المصارف الخاصة
	شركات التأمين المساهمة التي لا تطرح أسهمها على الاكتتاب العام
١٥٪	شركات ومكاتب الصرافة
	شركات التأمين المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بما لا يقل عن نسبة ٥٠٪

من الجدول رقم (٥) يتبين بأن الشركات قد انخفضت معدلاتها بشكل كبير ولم يتم ربط الضريبة بالدخل وإنما ارتبطت الضريبة بنوع الشركة، وهذا أكد اتجاه المشرع الضريبي للتعديل دون الأخذ بمبدأ العدالة الضريبية والتي تؤثر بالعلاقة ما بين المكلف والإدارة الضريبية ويوسع الهوة بينهم مما يزيد من عمليات التهرب الضريبي.

مما ورد أعلاه نستنتج أن المشرع الضريبي قد أهمل ربط التكاليف بالقدرة على الدفع، رغم لجوئه للتصاعد الضريبي فخفض نسب التكاليف على كبار المكلفين وزاد النسب على المتوسط والصغير منهم وبتعديلاته الأخيرة أهمل الدخل كلياً واكتفى بنوع العمل مما يزيد من فجوة العدالة بين أعمال المكلفين رغم إدراكنا بأن الغاية تشجيع بعض الإشكال القانونية للشركات أو تشجيع لبعض النشاطات التي نراها ضرورية ولكن ليست بأهمية توسيع ثغرة العدالة الضريبية

(١) المرسوم /٥١/ لعام ٢٠٠٦

التي يرتبط بها كل نشاط الإدارة الضريبية فانخفاض العدالة من أهم عوامل التهرب الضريبي ، وبالتالي فالقانون الضريبي وتعديلاته لم تأخذ بالعدالة الضريبية .

ومنه نقبل الفرضية الفرعية رقم (١) بأن القانون الضريبي وتعديلاته لم يأخذ بالتكليف وفقاً للقدرة على الدفع.

الفرضية الفرعية الثانية: والتي تنص " عدم عدالة إجراءات اعتراض المكلف على التكليف الضريبي لعدم حيادية اللجان وغياب المحاكم الضريبية"

ولإثبات أو نفي الفرضية نحل هذه الإجراءات وفقاً لقانون ضريبة الدخل وتعديلاته. نجد أن المكلف يحق له الاعتراض للجنة الطعن^(١) على تكليفه الضريبي عندما يجد أنه وقع تحت ظلم بالتكليف الذي لا ينسجم مع موارده الحقيقية.

ولجنة الطعن مؤلفة من:

رئيساً	- مدير المالية
عضواً	- ممثل عن إحدى الإدارات أو الهيئات العامة وشركات القطاع العام الأكثر صلة بالمهنة يختاره وزير المالية
عضواً	- خبير يختاره وزير المالية
مقررأ	- مراقب الدخل المختص

لهذه اللجنة الحق بتعديل الضريبة زيادةً أو نقصاً ويمكن عند الحاجة^(٢) دعوة المكلف للاستماع إلى أقواله الشفهية بخصوص بيانات أعماله وتعديلات التكليف المؤقت.

مما ورد يتبين ما يلي:

المكلف سيعترض على تكليف الدوائر المالية للجنة من المالية مضافاً لها عضو يتم اختياره من المالية أيضاً وبالتالي فالمديرية المالية (خصم وحكم).

يترك للجنة الحق بدعوة المكلف أو عدم دعوته وبالتالي يفقد حقه بتوضيح مبررات اعتراضه.

إذا تمت دعوته تكون أقواله شفهية حصراً.

ومنه يتضح أن لجنة الطعن ليست حيادية وبالتالي قراراتها لا تتسم بالعدالة.

منح القانون الحق للمكلف أن يعترض على قرار لجنة الطعن خلال ثلاثين يوماً أمام لجنة إعادة النظر المؤلفة من :

رئيساً	- معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات
عضواً	- أحد المديرين في الإدارة المركزية
عضواً	- قاض بدرجة مستشار يسميه وزير العدل
عضواً	- ممثل عن الجهات العامة الأكثر صلة بالمهنة يعتمده وزير المالية

(١) حلت عبارة لجنة الطعن محل لجنة الفرض بموجب المادة/١١/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦

(٢) المادة /٣٠/ من القانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ والتعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩

- خبير يختاره وزير المالية	عضواً
- خبير في الضريبة يسميه وزير المالية	مقررأ

تتخذ قراراتها بأكثرية أصوات الحاضرين وإذا تساوت الأصوات يرجح جانب الرئيس.

طلب إعادة النظر لا يوقف التحصيل.

قرارات اللجنة قطعية وللمكلف الحق بالطعن أمام القضاء في الحالات الآتية حصراً:

في الأساس القانوني للتكليف من حيث الخضوع للتكليف الضريبي أو عدم الخضوع.

في حال تضمن قرار لجنة إعادة النظر زيادةً أو تخفيضاً لأرباح التكليف بنسبة تزيد أو تنقص عن (٢٥٪) عما هو محدد من قبل لجان الطعن والإدارة المالية.

مما ورد يتبين ما يلي:

عدم حيادية أعضاء اللجنة لارتباطهم بوزارة المالية، إما من موظفيها أو ممن تختارهم، ما عدا القاضي الذي يسميه وزير العدل، ولكن يصبح دوره محدوداً وغير فاعل إذا كان رأيه يختلف عن اللجنة بسبب التصويت الذي يأخذ بالأكثرية غير الحيادية.

وجوب التسديد قبل قرار لجنة إعادة النظر.

تحديد شروط اللجوء للقضاء وهذا يخالف الدستور.

الحالة العملية الاولى:

الشركة الطبية المتحدة للأغذية والأدوية والأجهزة الطبية والصيدلانية (يونيميديكو)

شركة تضامنية مؤلفة من :

احمد محمود - الصيدلانية هيام قسيس

رأس المال ٥٠٠٠٠٠ ل.س موزع - احمد ٤٥٠٠٠٠ - هيام ٥٠٠٠٠

أحدثت الشركة بموجب العقد ذي الرقم ٤٨٠ المسجل لدى محكمة البداية بتاريخ ١٩٩٦/٥/٢٢

مسجلة بالسجل التجاري بالرقم ١١٨٥٧ تاريخ ١٩٩٦/٥/٢٢

غاية الشركة تجارة وتحضير وتجهيز وتصنيع والتعامل بكافة أنواع الأغذية الطبية والأدوية والأجهزة الطبية والصيدلانية على اختلاف أنواعها استيراداً وتصديراً جملة ونصف جملة ومفرق داخل القطر وخارجه .

بتاريخ ٢٠٠١/١/٢٨ تم تعديل عقد الشركة لتصبح شركة توصية بسيطة حيث حلت الشركة المتحدة (يونيسيريا) للتجارة المحدودة المسؤولية بنفس حصة احمد محمود وأصبحت شريكاً متضامناً والسيدة هيام شريكاً موصياً وذلك بموجب العقد رقم ٤٣ المجل بالمحكمة البدائية بتاريخ ٢٠٠١/١/٢٨

العنوان : مزرعة - شارع الملك العادل - بناء الحفار

مراحل التكليف الضريبي لعام ٢٠٠٣

تقدمت الشركة ببيان ضريبي لعام ٢٠٠٣ بتاريخ ٢٠٠٤/٤/٢٦.

أرفقت بالبيان الضريبي ما يلي :

حساب متاجرة: اظهر ربحاً إجماليا ١٦٥٠٢٦٣١ ل.س.

حساب أرباح وخسائر: اظهر ربحاً صافياً ٦٨٨٧١٨٧,٥٦ ل.س.

ميزانية ختامية بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١ بإجمالي ٤٠٩٧٥٥٠,٦٠٢ ل.س.

شهادة محاسب قانوني مؤرخة في ٢٠٠٤/٤/٢٦ تؤكد بان البيانات المالية مطابقة للدفاتر والسجلات.

تقرير التدقيق حول الحسابات عن عام ٢٠٠٣.

إيصال تسديد الضريبة رقم ٧٠٧٥٦٥ / ٥٠/ تاريخ ٢٠٠٤/٤/٢٨ بمبلغ ٣٩٤٤٤٥٨ ل.س.

مراجعة البيان الضريبي أنجزت بإخبار مؤقت بضريبة الدخل بتاريخ ٢٠٠٥/٧/٢٧ حيث اقترح مراقب الدخل تكليفه تكليفاً مباشراً عملاً بالفقرة ح من المادة ١٢ قانون ٢١ لعام ١٩٨١ وسبب ذلك:

لأنخفاض نسبة الأرباح الإجمالية والصافية.

عدم تحرير فواتير لبعض المبيعات النقدية.

عدم مسك بطاقات صوافي.

أقترح المراقب اعتماد نسبة ٨٪ من تكلفة المبيعات التي قدرها بمبلغ ٣١٦٥٥٦٧٣٤ ل.س فكانت الأرباح الصافية بمبلغ ٢٥٣٢٤٥٣٩ ل.س

والضريبة مقدارها ١٥٠٦٨٦٢٥ ل.س وقد وضع المراقب تحفظاً لدى الدوائر المالية في حال ظهور معلومات جديدة تستوجب التكليف .

ملاحظة: تضمن تقرير التكليف المؤقت بأن المكلف ملتزم بالوقت والسجلات والقيود والفواتير وصحة الترحيل والإثبات !

لجنة الفرض:

أولاً: اعترض المكلف بكتابه رقم ٣٦٦٢٤ تاريخ ٢٠٠٥/٩/١٥ .

وقد برر اعتراضه بمايلي :

- إن الشركة ملتزمة بالدفاتر والقيود المنظمة ومؤيدة بالمستندات والفواتير والوثائق.
- اقتصار المبيعات على المنظفات وعدم بيع المستحضرات والأدوية الطبية.
- اعتماد الشركة على سرعة دوران رأس المال والذي يتطلب تخفيض نسب الربح والاعتماد على زيادة الطلبات لتحقيق ربح مقبول.
- المنافسة الكبيرة للمنتجات التي تسوقها الشركة يجعل إمكانية تحقيق ربح يتجاوز نسبة ٥٪ صعباً جداً

ثانياً: قرار لجنة الفرض بمحضرها ٢٠٠٦/٩/٤ .

قبلت اعتراض المكلف وخفضت النسبة لـ ٧٪ بدلا من ٨٪ من خلال التكليف المباشر وأعلمته بكتابتها

المؤرخ في ٢٠٠٦/٩/٤ بان الضريبة أصبحت ١٢٧٦٦٩٢٧ ل.س .

لجنة إعادة النظر

أولاً : اعترض المكلف للجنة إعادة النظر على قرار لجنة الفرض بكتابه رقم ٢٦٤٧٤ تاريخ ٢٠٠٦/١٢/١٢ ووبرر اعتراضه بذات النقاط التي وضحها في اعتراضه للجنة الفرض وأضاف إن لجنة الفرض لم تقدم أي مستند لاعتبارها المصاريف الكبيرة لا تتناسب مع الربح الصافي.

ثانياً : قرار لجنة إعادة النظر القطعي رقم ٢٠٠٧/١/١٨٦ تاريخ ٢٠٠٧/٨/٢٧ رد اعتراض المكلف من حيث الأساس وتثبيت التكاليف على أساس أرباح ٢٢١٥٨٩٧٠ ل.س واعتبار التأمين إيراداً للخزينة.

الحالة العملية الثانية

الشركة السورية للتوزيع والتسويق المحدودة المسؤولية

رأس المال ٣.٠٠٠.٠٠٠ ل.س موزعة ١٠٠ حصة ثمن كل حصة ٣٠.٠٠٠
الشركاء :

خليل فتال ٤٩ حصة بقيمة ١.٤٧٠.٠٠٠ ل.س

سيمونة فتال ٦ حصص بقيمة ١٨٠.٠٠٠ ل.س

حازم حسن ٤٥ حصة بقيمة ١.٣٥٠.٠٠٠ ل.س

رخصت الشركة بقرار وزارة التموين والتجارة الداخلية رقم ٢١٤٦ تاريخ ١٩٩٩/٨/٣١ سجل نظامها الأساسي لدى محكمة البداية في داريا برقم ٨٢ لعام ١٩٩٩ وحصلت على السجل التجاري برقم ٤١٩٥ تاريخ ١٩٩٩/١٠/٤.
مراحل تكليف عام ٢٠٠٤:

قدمت الشركة بياناً ضريبياً سجل برقم ١٢٩٠٦ تاريخ ٢٠٠٥/٦/٧ مع مرفقاته القانونية مصرحة عن ربحاً ضريبياً قدره ٥٣٢٨٦٢٩,٥٨ ل.س وسددت خلال العام المالي سلف ٤٤١٢٥١٠ ل.س.

المرفقات :

معلومات إضافية عن فروع الشركة في حلب - حمص - جبلة - دير الزور.

حساب متاجرة محلي بربح إجمالي ١٥٢٦١٧٩٠ ل.س.

حساب متاجرة التصدير بربح إجمالي ١٥٦٠ ل.س.

حساب إرباح وخسائر محلي بربح صافي ٥٣٢٨٦٢٩٥٨ ل.س.

حساب إرباح وخسائر التصدير اظهر خسارة ٧٧١١٠ ل.س.

حساب إرباح وخسائر عام اظهر ربحاً صافياً ٥٢٦٢٢٣٠,٨٢ ل.س.

حساب توزيع إرباح وخسائر اظهر ربحاً قابل للتوزيع ٣٢٠٧٤٢٨,٨٢ .

ميزانية ختامية بمجموع ٣٤٤٦٧٠٢٦,٨٣ ل.س.

جداول استهلاك الموجودات الثابتة.

تقرير مراجع الحسابات المتضمن ان القيود تظهر الوضع المالي الحقيقي للمكلف وفق الأصول المحاسبية المتعارف عليها .

التكليف المؤقت :

تم مراجعة قيود المكلف من مراقب الدخل /رويدة ابو الخير / واقترحت التكليف المباشر وفقاً للمادة /١٨/ من القانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ للأسباب التالية :

تدني نسبة أرباحه بالمماثلة مع ممارسي ذات المهنة.

حددت رقم الأعمال مع الأخذ بفروقات القطع بمبلغ ٥٧٧١٤٨٦٢ ل.س.

حددت نسبة أرباح ٧٪ أسوة بالسنوات السابقة.

حددت الأرباح الصافية بمبلغ ١٨٠٤٠٠٤٠ ل.س.

حددت رقم أعمال الصادرات بمبلغ ١٥٩٦١٠١ ل.س بنسبة ربح ١,٩٪.

حددت صافي إرباح معفاة ٣٠٣٢٦ ل.س.

الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة ١٨٠٤٠٠٤٠ ل.س ومبلغ الضريبة ٦٥٩٢٣١٥ ل.س تم الإعلام بإخبار مؤقت مؤرخ في ٢٠٠٧/٨/١٤.

اعترض المكلف للجنة الفرض بكتابه رقم ١٣٧١٩ تاريخ ٢٠٠٧/٩/١٢ (ملحق ٨) ومبررات الاعتراض :

تقدير الأرباح بصورة جزافية وغير واقعية مع تجاهل لجميع الدفاتر والقيود المنظمة أصولاً ووفقاً لوثائق نظامية.

مخالفة قانون ضريبة الدخل بعدم رفض النتائج للدفاتر الأبناء على أدلة واقعية وصحيحة تثبت عدم صحتها.

انخفاض نسبة الربح سببه سرعة دوران رأس المال.

عدم تدقيق الدوائر المالية للقيود والوثائق والتأكد من تكلفة المشتريات والمبيعات الموثقة .

ادعت مراقبة الدخل إن التكليف ٧٪ مماثلة بالسنوات السابقة وهذا غير صحيح حيث بلغت ٢,٥٪ - ٣٪

وطالب أن يدعى لاجتماع لجنة الفرض لتوضيح واقع الشركة .

قرار لجنة الفرض :

كرست التكليف المباشر ولكنها عدلت النسبة من ٧٪ لكل المواد لمالي : ٥٪ للمواد الغذائية البالغة رقم أعمالها ١٠٥١٢٦٧٢٨ ل.س

٧٪ لباقي المواد البالغ رقم أعمالها ١٥٣٩٤٩٩٧٤ ل.س

فبلغت الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة ١٦٠٦٣٠٢٠ ل.س

لم يعتمد محضر اللجنة إلا من رئيس اللجنة سامر درويش والمراقب إكرام فيش رغم انه يوجد أعضاء آخرون ممثل الإدارات حافظ الطيب والخبير احمد الكشك ولكن لم يجتمعا ولم يوقعا على المحضر الذي تم متابعة تنفيذه وكأن شيئاً لم يكن ؟

اعترض المكلف للجنة إعادة النظر بكتابه رقم ٦٤٠٣ تاريخ ٢٠٠٩/٤/٢١ وقدم ذات الأسباب التي قدمها للجنة الفرض والتي لم تلتزم إلا بجزء محدود منها موضوع النسب وطلب في حال الإصرار على التكليف المباشر اعتماد نسبة ربح صافية لا تتجاوز ٤٪ لكافة الأصناف.

حتى تاريخ ٢٠١١/١٢/٣١ لم يصدر شيئاً عن لجنة إعادة النظر.

الحالة العملية الثالثة

الشركة المتحدة السورية (يونيسيريا) للتجارة محدودة المسؤولية
شركة محدودة المسؤولية رأسمالها / ٣٠٠٠٠٠٠٠ ل.س موزعة على ١٠٠ حصة ثمن كل حصة
/ ٣٠٠٠٠ ل.س .

وهي مؤلفة من :

السيد ألبرت بن أنطون معدنجيان لبناني الجنسية وله ١٧ حصة بقيمة ٥١٠٠٠٠ ل.س
السيدة سيمونة بنت ميشيل فتال عربية سورية ولها ٢ حصة بقيمة ٦٠٠٠٠ ل.س
السيد سمير بن أنيس حسن عربي سوري وله ٤٥ حصة بقيمة ١٣٥٠٠٠٠ ل.س
السيد خليل بن ميشيل فتال عربي سوري وله ٣٦ حصة بقيمة ١٠٨٠٠٠٠ ل.س

—————
١٠٠ حصة ٣٠٠٠٠٠٠ ل.س

تم ترخيص الشركة والمصادقة على نظامها الأساسي بموجب قرار وزارة التموين والتجارة الداخلية ذي الرقم ١٩٧٣
تاريخ ٢٦/٨/٢٠٠٠ .

تم تسجيل النظام الأساسي للشركة لدى محكمة البداية برقم ٤٤٠ تاريخ ٢٦/٨/٢٠٠٠ .

حصلت الشركة على السجل التجاري ذي الرقم ١١٣٤٩ والتاريخ ١٥/٥/١٩٩٤ .

العنوان : دمشق - مزرعة - شارع الملك العادل - بناء المنار

مراحل التكاليف عام ٢٠٠٥

بيان ضريبي لعام ٢٠٠٥ رقم التسلسل ١١١١٤٨ سجل برقم ٩٠٢٩ تاريخ ٢٠/٦/٢٠٠٥

سدد سلف في سنة التكاليف بمبلغ ٦٨٦٠٠ ل.س

ميزانية عمومية موقوفة في ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٥

حساب متاجرة عن عام ٢٠٠٥

حساب أرباح وخسائر عن عام ٢٠٠٥

جدول بالموجودات الثابتة واستهلاكها لغاية ٣١ / ١٢ / ٢٠٠٥

بيان التعديل الضريبي والمعلومات الإضافية

شهادة المحاسب القانوني على البيان وتقرير الإيضاحات

حساب المتاجرة

بضاعة أول المدة بلغت ٤,١٣٥٨٥٢ ل.س وبلغت المشتريات مبلغ ١٧٤٣٠٦٠٤٠ ل.س وبلغت المبيعات

١٨٣٥٨٧١٨٧ ل.س وجميعها نقدية .

وبلغت بضاعة آخر المدة / ٤٢١٠٩٠٨ ل.س. وبلغ الربح الإجمالي / ٩,٣٥٦,٢٠٣ ل.س وقد تضمن ربح

حساب المتاجرة أرباح سدد عنها الضريبة وفقاً للقانون / ٦٠ / لعام ٢٠٠٤ وقدرها ١٣٣٠٧٤ ل.س .

حساب الأرباح والخسائر

الأرباح الإجمالية ٩٣٥٦٢٠٣ ل.س

مصاريف عامة ٥,٠٣٥.٨٢٩ ل.س

الاستهلاكات ١٤٢٤٥١ ل.س

الأرباح الصافية الخاصة للضريبة ٤١٧٧٩٢٣ ل.س

الأرباح الصافية المسدد عنها الضريبة وفقاً للقانون / ٦٠ / ٣٦٣٧٧,٥٣ ل.س

الفوائد المصرفية الدائنة ٧٤٥٢,٢٥ ل.س

الأرباح الصافية ٤٢٢١٧٥٢,٧٨

ينزل منها :

الفوائد المصرفية الدائنة ٧٤٥٢,٢٥ ل.س

الأرباح الصافية المسدد عنها الضريبة ٣٦٣٧٧,٥٣ ل.س

الأرباح الصافية الخاصة للضريبة ٤١٧٧٩٢٣ ل.س

تقرير مدقق الحسابات فؤاد بازرباشي المؤرخ في ٢٠٠٦/٦/٨ نظيف وأكد أن الحسابات تظهر الواقع الحقيقي للمكلف.

سددت الضريبة بالإيصال رقم ٨٩٥٧٨٢/٠٤ تاريخ ٢٠٠٥/٦/٦ بمبلغ ١١١٥٥٨٠ ل.س.

بعد تدقيق الحسابات والبيان المقدم من المكلف رفض المدقق الضريبي (المراقب) الأرباح المصرح عنها وكلفه بتسديد ضريبة مقدارها ٢٤٥٢٩٧٠ ل.س بعد أن حدد ربحه الصافي بمبلغ ١١١٩٦٢٧٠ ل.س وذلك بالتكليف

المباشر مادة ١٨/ قانون ٢٤

والأسباب :

عدم إبراز الشركة لفواتير المبيعات للقطاع الخاص والجهة المباعة إليها البضاعة وكذلك عدم إبراز الكثير من الوثائق المتعلقة بالمصاريف لوجود فارق في حساب كلفة المستوردات وتدني نسبة الأرباح الإجمالية والصافية إلى المبيعات وبالتالي عدم قناعته بالنتائج التي أظهرتها القيود .

وقد حدد نسبة ربح ٦٪ لمادة الشاي من قيمة المبيعات البالغ ١٣٧٨٦٠٧٠٠ ل.س ونسبة ربح ٨٪ لمادة الصابون من قيمة المبيعات البالغ ٣٦٥٥٧٨٤٥ ل.س .

تم إخبار مؤقت للمكلف برقم ٩٤١٧٤ تاريخ ٢٠٠٨/٥/٢٧ ليتحدد قيمة الضريبة بمبلغ ٣٧٤١٦١٠ ل.س يخفض منها المسدد ١٢٨٨٦٤٧ والباقي الواجب تسديده ٢٤٥٢٩٧٠ ل.س.

تقدمت الشركة باعتراض للجنة الفرض برقم ١٦٦٨٨ تاريخ ٢٠٠٨/٦/٢٤، وأسباب الاعتراض:

تجاهل المراقب لجميع الدفاتر والقيود الممسوكة والاستناد لمجموعة من الافتراضات والأسس الواهية التي لا تستند للمنطق .

عدم قناعته بالأرباح المحققة غير مبرر لاعتماد الشركة على سرعة دوران رأس المال وأصنافها ذات أرباح منخفضة وتدخل ضمن تجارة مال القبان وتباع بالجملة *وثبات* ذلك أن المبيعات بلغت ١٧٥ مليون ليرة سورية .

وجود فارق بتسعير المستوردات ناجم عن اختلاف سياسة التسعير بين المالية والمكلف فالشركة تعتمد سعر الصرف الفعلي بتاريخ التسديد أما المالية فتعتمد وسطي أسعار القطع .

عدم صحة النسب التي تعتمد بالتكليف المباشر ولا تتناسب مع طبيعة المواد المتاجر بها

طلب المكلف :

بما أنه من عداد كبار المكلفين وبناءً على المادة /١١/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ من لجنة
الفرض دعوته لحضور جلستها لتوضيح وشرح واقع عمل الشركة الذي لم تتمكن الشركة من شرحه على الاعتراض
.

لجنة الفرض :

اجتمعت بتاريخ ٢٨/٧/٢٠٠٨ وقررت اعتماد التكاليف المؤقت لقانونيته لعدم ارفاق أسماء المتعاملين عملاً بأحكام
القرار ٣٨١٤ / و- تاريخ ٢٤/١٢/٢٠٠٤ وردّ اعتراض المكلف وتحديد الأرباح الصافية بمبلغ ١١١٩٦٢٧٠ ل.س

ملاحظة :

لم تتم دعوة الشركة لتقديم دفعوها لدى لجنة الفرض .

المحضر لم يعتمد سوى رئيس اللجنة السيد محمد قبلان ومراقب الدخل وقد أشار المحضر لممثل عن الإدارات
العام حسان عزقول وخبيراً عاماً السيد حسان الحاج . ولكنهما لم يوقعا على المحضر لقبولهم أو رفضهم مضمونه
مما يشير لعضوية شكلية تستكمل لاحقاً !!!.

اعتراض المكلف للجنة إعادة النظر بموجب كتابه المسجل برقم ١٩٢٠ - ١٩٢٨ تاريخ ٣/١٢/٢٠٠٨.

الأسباب :

عدم دعوتهم للجنة الفرض لتوضيح واقع عمل الشركة عملاً بالمرسوم التشريعي ٥١ تاريخ ١/١٠/٢٠٠٦ باعتبارهم
من كبار المكلفين وإعادة الطلب برضاء دعوته لحضور جلسة إعادة النظر .

تكريس لجنة الفرض للتوجه غير القانوني بالتكليف المباشر دون تقديم أدلة واقعية وصحيحة تثبت عدم صحة
الدفاتر والسجلات المقدمة والمعتمدة أصولاً .

انخفاض الربح ناجمة عن سرعة دوران رأس المال وطبيعة المواد المتاجر بها .

عدم انسجام النسب المعتمدة من لجنة الفرض بالتكليف المباشر مع الظروف الاقتصادية السيئة

عدم الانسجام مع ما كلف به ممارسو ذات المهنة وعدم انسجام التكليف مع التكليف بالسنوات السابقة حيث اعتمد
نسبة ٣٪ للشاي في السنوات السابقة و ٥٪ للصابون .

لغاية تاريخه ٣١ / ٨ / ٢٠١١ لم يصدر شيء عن لجنة إعادة النظر

مما ورد يتبين ما يلي:

أولاً : التكاليف المؤقت :

من الحالات العملية تبين لجوء المدقق الضريبي (مراقب الدخل) للتكليف المباشر مستنداً لمادة دائمة

بقانون ضريبة الدخل مهما تعدل ويختلف فقط تسلسلها وغالباً لا يلتزم بمضمونها التي توجب (ثبوت عدم

شمول أرباحه لبعض نشاطاته) وقد تبين للباحث أن نسب التكليف المباشر تتجاوز ٩٠٪ من المجموع

العام وبرأي سبب ذلك مايلي :

سهولة تنفيذ التكليف المباشر بتحديد نسب غالباً لا مرجعية لها ٧-٨٪ دائماً التكليف اكبر مما قدمه المكلف وهذا يبعد عن المراقب الشبهات . سببت لاحقاً بتكليفه بوجوده ومن زملائه مما يقلل احتمالات المحاسبة للتقصير مثلاً

ثانياً: لجنة الطعن (الفرض):

المكلف سيعترض على تكليف الدوائر المالية للجنة من المالية مضافاً لها عضو يتم اختياره من المالية أيضاً وبالتالي فالمديرية المالية (خصم وحكم).
يترك للجنة الحق بدعوة المكلف أو عدم دعوته وبالتالي يفقد حقه بتوضيح مبررات اعتراضه، إذا تمت دعوته تكون أقواله شفوية حصراً.
غالباً يجري تعديلاً طفيفاً على التكليف المباشر ١٪ أو ٢٪ ولا تلتزم بتنفيذ اعتراض المكلف والرد عليه والتي غالباً تكون أساس التكليف المباشر .

ومنه يتضح أن لجنة الطعن (لجنة الفرض) شكلية وغير عادلة التشكيل فرئيس اللجنة والمراقب هما من أصدر القرار وكلاهما من الإدارة الضريبية التي تعتبر خصماً للمكلف يشتكيها للجنة الفرض والتي هي الخصم والحكم . وأعضاؤها صوريون حيث لا يوقعون على المحضر ولا يعترض حتى المكلف على غياب باقي الأعضاء والذين عادةً ما يستكمل توقيعهم لاحقاً وحتى ذلك لم يحدث هنا .

ثالثاً: لجنة إعادة النظر :

- عدم حيادية أعضاء اللجنة لارتباطهم بوزارة المالية، إما من موظفيها أو ممن تختارهم، ما عدا القاضي الذي يسميه وزير العدل، ولكن يصبح دوره محدوداً وغير فاعل إذا كان رأيه يختلف عن اللجنة بسبب التصويت الذي يأخذ بالأكثرية غير الحيادية.
- وجوب التسديد قبل قرار لجنة إعادة النظر.
- تحديد شروط اللجوء للقضاء إنصافاً منها وهذا يخالف الدستور إضافة لعدم وجود محاكم خاصة بالموضوعات الضريبية .
- غالباً تثبت قرار لجنة الطعن وترد اعتراض المكلف دون توضيح حول ما اعترض عليه وحججه القانونية .
- تتأخر قراراتها لسنوات دون بت فالحالات المعروضة منها اثنتان لم يبت بهن حتى تاريخه فتكون المدد تجاوزت السنوات الخمس وهذا التأخر إضراراً بالمكلف الذي يسدد الضريبة المقررة لينصف لاحقاً !! إضافة لعدم الاستقرار لدى المكلف لطول فترة المراجعة والبت الضريبي مما يربك عمله بموضوع تكليف منتجه ليحدد له سعر المبيع .

من خلال العرض السابق نلاحظ أن جوهر الإشكالية هو التكليف المباشر الذي عزز المشكلة مع المكلف مما اضطره للجوء للاعتراض وبالمتابعة مع الإدارة الضريبية والمكلفين يتبين أن ٩٠٪ مما تكلفه يتم بالتقدير المباشر (

لا يوجد إحصاءات أو معلومات موثقة للسرية!) ويرى الباحث أن سبب لجوء الإدارة الضريبية للتكليف المباشرة دون مبررات قانونية كافية يعود للأسباب التالية :

- ١ - يوفر بالجهد الذي يجب على الإدارة الضريبية أن تبذله بتدقيق بيانات المكلفين ووثائقهم وسجلاتهم .
- ٢ - يؤمن جباية ضريبية أفضل من خلال توسيع الوعاء الضريبي للمكلف .
- ٣ - عدم وجود ضوابط صارمة لتطبيق التقدير المباشر مما يسهل استخدامه .
- ٤ - شكل اللجان التي سيلجأ لها المكلف للإنصاف تؤمن لمراقب الدخل الغطاء القانوني لتدقيقه الأولي لعدم حياديتها .

ومغالاة الإدارة الضريبية بالتكليف المباشر يوسع فجوة الثقة مع المكلف لشعوره بالغبن الكبير الذي يتعرض له مما يدفعه لسلوك أساليب أخرى لرفع جزء من الغبن من خلال الرشاوى لموظفي الإدارة المباشرين أو اللجؤ للتهرب الضريبي بأساليب متعددة وأيضاً يدعم تصرفه بالرشاوى و قد يقرر تصفية أعماله والرحيل لدول أخرى أكثر تشجيعاً للاستثمار وفيها بيئة قانونية تحترم المكلف وتحفظ حقوقه .

مما ورد أعلاه نقبل الفرضية بعدم عدالة إجراءات اعتراض المكلف على التكليف الضريبي لعدم حيادية اللجان وغياب المحاكم الضريبية.

الفرضية الفرعية الثالثة: والتي تنص " عدم المماثلة بين المكلفين بإعفاءات الحدود الدنيا من الضريبة وعدم ربطها بالإمكانات للمكلف تؤثر بالعدالة الضريبية .

تضمن قانون ضريبة الدخل رقم /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ تنزيل مبلغ /٥٠٠.٠٠٠/ ل.س من الأرباح الصافية كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصاً طبيعياً، ويجزأ هذا الحد بنسبة مدة التكليف التي تقل عن سنة. يستفيد من تنزيل الحد الأدنى كل شريك في شركة التضامن وكل ش ٥٢٥ ريك متضامن في شركة التوصية، ولا يستفيد الشريك الواحد من هذا التنزيل إلا مرة واحدة إذا كان شريكاً في أكثر من شركة.

الشروط الواجب توفرها للاستفادة من الحد الأدنى^(١):

- مسك القيود المحاسبية الكاملة.
- تقديم البيان ضمن المهل القانونية.
- إرفاق البيان بحسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر وجداول الاستهلاك والميزانية وقائمة بأسماء الموردين والزبائن.
- تقديم بيان التصفية خلال ثلاثين يوماً في حالات التصفية أو التنازل.
- أن تكون المؤسسة أو الشركة مسجلة في السجل التجاري.
- تقديم البيان لغاية الشهر الثالث الذي يلي تاريخ الوفاة.
- من خلال متابعة الحد الأدنى المعفى يتبين ما يلي:

(١) التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩

إن الحد الأدنى المعفى الممنوح لمستحقيه من أصحاب الفعاليات الاقتصادية أو الشركاء المتضامنين هو أقل من الحد الأدنى المعفى للموظفين والعمال والبالغ (١٢٠٠٠٠) ل.س، مما ينتج عدم المساواة بين المكلفين بالحد الأدنى المعفى مما يؤثر بالعدالة الضريبية.

يوجد شروط للاستفادة منه وفقاً لما أدرج بالتعليمات التنفيذية للقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣، ومن هذه الشروط أن يقدم البيان الضريبي ضمن المهل القانونية ومسك الدفاتر....الخ.

ففي حال عدم تنفيذه لأحد الشروط لا يستفيد من الحد الأدنى المعفى، وهذا أيضاً إجراء غير عادل بسبب أن الشروط المدرجة هي التي يتطلبها القانون للتكليف بضريبة الأرباح، وعند التقصير بأي منها سيخضع للعقوبات والغرامات التي نص عليها القانون وسيضاف عليها عقوبة الحرمان من الحد الأدنى المعفى.

لذا نرى أن ربط الاستفادة بهذه الشروط غير عادل، ويفترض أن ترتبط الاستفادة بالاستحقاق وفقاً لما حدده القانون، كما أن الحد الأدنى المعفى تم منحه بالقانون /٢٤/ لعام ٢٠٠٣ ويبدأ تدرج النسب بعده ب ١٠٪.

- بمقارنة الحد الأدنى المعفى من الضريبة والحد الأدنى للفقر عالمياً، المحدد بـ ٢/ دولار للفرد يومياً بما يوازي ٣٠٠/ دولار شهرياً لأسرة مكونة من خمسة أفراد وفقاً للأسرة النموذجية في سورية، نجد أن الحد الأدنى للفقر يتجاوز الحد الأدنى المعفى للمهن بما يزيد عن (٣٠٠٪) وأيضاً يتجاوز الحد الأدنى لإعفاء الرواتب والأجور بنسبة ٥٠٪ بعد تعديله عام ٢٠١١.

- مما ورد أعلاه نتبين مايلي :

- إن الحد الأدنى المعفى من الضريبة غير عادل لعدم أخذه بالاعتبار للحد الأدنى من الدخل اللازم لتأمين ضرورات الحياة (الحد الأدنى من الفقر)، ومثال ذلك لنفترض أن أحد المكلفين حقق ربحاً صافياً سنوياً قدره فقط ١٨٠.٠٠٠/ ل.س (الحد الأدنى للفقر) فسيتم تكليفه بضريبة قدرها ١٣.٠٠٠/ ل.س وبالتالي سيكون دخله الصافي السنوي بعد اقتطاع الضريبة (١٦٧.٠٠٠) ل.س وهو أقل من الحد الأدنى للفقر.

- عدم المماثلة بين مكلفي المهن والموظفين بالحدود الدنيا للإعفاء من الضريبة حيث لم يتم تشميلهم بتعديل الحد الأدنى المعفى عام ٢٠١١ .

مما ورد أعلاه نقبل الفرضية بعدم المماثلة بإعفاءات الحدود الدنيا بين المكلفين من الضريبة وعدم ربطها بالإمكانات المالية للمكلف مما يؤثر على العدالة الضريبية.

الفرضية الفرعية الرابعة: والتي تنص "تتأثر العدالة الضريبية بالاعتماد على الضرائب النوعية بدلاً من ضرائب الإيراد الموحد"

لتحديد مدى عدالة التشريع الضريبي سنعرض أنواع الضرائب على الدخل التي تبناها التشريع الضريبي وتحليل مدى تأثير تعددها على العدالة الضريبية .

جدول رقم (٦) الضرائب المباشرة

السنة البيان	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
ضريبة دخل المعهد والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية	٥٢٤٥٠	٧٦٤٥٠	٩٤٨٠٠	١٠٥٠٠٠	١١٢٣٠٠	١١٤٠٠٠	١٢٦٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١١٩٥٠٠	١٣٣٦٣٠
ضريبة الرواتب والأجور	٥٥٠٠	٦٤٠٠	٧٢٥٠	٨٠٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٣٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠

٨٥٠	٨٥٠	٥٠٠	٦٠٠	٣٠٠	٢٥٠	٣٠٠	٢٦٠	٢٥٠	٢٥٠	ضريبة رؤوس الأموال المتداولة
١٦٥٠	١٦٥٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٨٠٠	١٤٦٥	١٤٠٠	١٣٤٠	١١٥٠	١١٠٠	ضريبة ريع العقارات
٥٠	٥٠	٤٠	-	-	٣٠	٣٠	٣٠	٣٥	٣٥	ضريبة العرصات
٣٠	١٥٠	٢٠٠	٢٠٠	١٠٠	١٠	١٠	١٤	٢٠	٢٠	ضريبة المواشي
١٠٠	١٠٠	٢٠٠	٢٠٠	-	٦٠٠	٥٠٠	٦٠٠	٤٠٠	٢٥٠	رسم انتقال على التركات والوصايا والهبات
١	١	١٠	٢٠	٤٠	٧٥	٧٠	٧٠	٤٠	٢٠	رسم أجهزة التلفزيون
٣٠٠	١٥٠	٢٠٠	١٥٠	١٥٠	١٠٠	٦	٨	٧	٧	رسوم رخص حيازة السلاح
٥٠٠٠	٣٠٠٠	١٩٠٠	١٥٠٠	-	١٧٠٠	١٦٥٠	١٥٥٠	١٢٠٠	١١٠٠	رسم الخروج
										رسم إعادة تقويم وتنازل
٢٣٠٠	١٨٠٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٩٠٠	٧٠٠	٦٦٥	٦٤٠	٥٣٥	٥٠٠	رسم الفراغ العقاري والانتقال والتسجيل
٨٠٠٠	٦٥٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	٤٥٠٠	٣١٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	٢٤٧٥	١٩٠٠	رسوم السيارات
٢٠٠	٣٠٠	١٥٠	١٠٠	١٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٠٠	٢٥٠	١٥٠	رسوم الري
١٥٠٠	٩٠٠	٨٠٠	٧٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٠٠	٣٧٥	٥٠٠	٣٠٠	رسوم الأمن العام
٣٢٠٠٠	٣٣٠٠٠	٢٣٢٧٠	١٥٠٠٠	١٣٠٠٠	٣٠٠٠	٢٠٠٠	٢٩٠٠	١٥٠٠	١١٨٢	رسم الإنفاق الاستهلاكي
٣٥٠٠	٣٠٠٠	١٨٠٠	١٥٠٠	١٢٨٥	١٧٧٠	٩٧٠	٧٧٠	٦٥٠	٣٠٠	رسم المغتربين
١٣٠٠	١٠٠٠	٥٠٠	-	-	-	-	-	-	-	رسم حماية البيئة
٣٠	٢٠	٢٠٠	-	-	-	-	-	-	-	رسم حق الاستثمار
١٠٠٠	٥٠٠	-	-	-	-	-	-	-	-	رسم التسجيل الإضافي على السيارات
١٩٩٤٤١	١٧٩٤٧٠	١٧٠٠٧٠	١٦٠٩٧٠	١٤١٤٧٥	١٢٨٦٠٠	١٢٤١٠١	١١٣٣٠٧	٩١٨٦٢	٦٥٠٦٤	إجمالي الضرائب المباشرة

(المبالغ بملايين الليرات)

المصدر : المجموعات الإحصائية

جدول رقم (٧) الضرائب غير المباشرة

السنة	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
رسم الاسمنت	١١٠	١١٠	٩٠	٩٠	١٠٠	-	-	-	-	-
ضريبة مواد مشتعلة	٧٥	٥٠	٥٥	٥٠	٧٠	٧٠	٧٠	-	٧٠	٧٠
رسم مقطوعة كهرباء	٥٠٠	٥٥٠	٧٠٠	١٤٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠	١٧٠٠	١٨٢٠	٢١٠٠	٢٠٠٠

-	-	-	-	-	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	ضريبة السكر
-	٢٠	-	-	-	٢٠٠	١٧٠	١٤٠	٢٠٠	٢٠٠	رسم المواد الكحولية
٢٣٠٠	٢٢٠٠	٢٢٢٠	١٨٠٠	١٨٠٠	١٣٣٥	١١٠٠	١٠٥٠	١١٠٠	١٠٠٠	رسم حصر التبغ
-	-	-	-	-	١٥	١٥	١٥	١٥	١٥	ضريبة الملح
-	-	-	-	-	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	رسم الملاهي
-	-	-	-	-	٣٠٠	-	٢٥٠	٣٠٠	٣٠٠	ضريبة الإنتاج الزراعي
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	رسم تصدير القطن
٢٩	٣٠	٣٠	٣٠	٢٠	٣٠	٢٢	١٧	١٥	١٢	رسم كاتب العدل
٢٥٠٠٠	٢٣٠٠٠	١٦٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٠٦٠٣,٨٠٩	١٨٨١٦	١٥٣٧٥	١٠٨٠٠	١٢٥٠٠	١٠١٧٠	رسوم جمركية
٢٠٠٠	٢٠٠٠	١٩٥٠	١٥٠٠	١٥٠٠	٢٥٠٣	٢٣٠٠	٢٤٠٠	٢٥٠٠	٢٠٠٠	رسم الاحصاء
١١٠٠	٩٠٠	٩٠٠	٧٠٠	٨٠٠	١٢٥٢	١٢٠٠	١٢٠٠	١٢٠٠	١١٠٠	رسم التجارة الخارجية
٥	١٠	٢٠٠	٣٠٠	٥٠٠	٢٠٩	٢٠٠	٨٥	٧٥	٩٥	رسم استيراد أجهزة
٩٠٠٠	٩٦٠٠	٨٧٠٠	٨٥٠٠	٦٥٠٠	٥٥٠٠	٤٨٠٠	٤٥٠٠	٤٢٠٠	٤٠٠٠	رسم الطابع
٣٥	٢	١	١	١	١	١	١	١	٢	رسم الصيد البري والبحري والمراكب
٤٠	٢٠	٣٠	٤٠	٤٠	٤٠	٣٥	٣٠	٢٠	٧	رسم المعادن والمقالع
٨٠٠	٢١٠٠	١٧٠٠	١٥٠٠	٨٠٠	١٣٥٥,٩١٥	١٠٠٠	١٣٠٠	١٢٥٠	٩٧٠	رسوم قنصلية
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	رسم المتاجرة بالآثار
١٠٠	١٥	٦	٦	٦	٤	٤	٤	٤	٣	حصيلة حماية الملكية التجارية
٨٠٠	٧٥٠	٨٠٠	٧٠٠	٥٠٠	٤٥٠	٤٠٠	٣٦٠	٣٤٠	٣٠٠	رسوم قضائية
٤٣٢٧٩	٤٢٨١٧	٣٤٣٥٧	٣١٨٤٧	٣٤٨٤١	٣٤٠٢١	٢٨٣٠٢	٢٣١٣٧	٢٤٥٧٠	٢٠٩٩٩	إجمالي الضرائب غير المباشرة

(المبالغ بملايين الليرات)

المصدر : المجموعات الإحصائية

من الجدول رقم (٦) يتبين ما يلي:

أن الضرائب المباشرة وفقاً لتصنيف المكتب المركزي للإحصاء قد بلغت /٢٠/ نوع من الضرائب تأخذ بالوعاء الضريبي أساساً لفرض الضريبة دون النظر لمقدرة المكلف ضريبياً - بعض من هذه الضرائب يسهل التهرب منها ولكنها قد تتسبب بإشكالات قانونية أخرى مثل رسوم انتقال على التركات والوصايا والهبات حيث غالباً ما يلجأ الورثة لتنظيم اتفاقات غير مسجلة أصولاً (عقد يوثقه شهود) مما يربك لاحقاً بطل أي خلافات بين الورثة بعض من هذه الضرائب يصعب على الإدارة الضريبية متابعة تحصيلها مثل رسم أجهزة التلفزيون وضريبة المواشي.

تشكل ضرائب دخل المهن والحرف الصناعية والتجارية وغير التجارية نسبة ٧٠٪ من الضرائب المباشرة بينما لا يتجاوز نسبة رسم أجهزة التلفزيون ٥,٠٠٠,٠٠٠ منها مما يشير لانعدام أهميتها ودورها التمويلي.

من الجدول (٧) يتبين ما يلي :

بلغت الضرائب غير المباشرة ٢٢٪ نوعاً بعضاً أوقف العمل به لدمجه برسم الإنفاق الاستهلاكي والمتابع حالياً ١٤٪ نوعاً. الرسوم الجمركية تشكل النسبة الأعلى ٥٨٪ من الضرائب غير المباشرة بينما اقلها رسم استيراد أجهزة التلفزيون ٠,٠٠٠,٠٠١ منها .

لا تأخذ بالمقدرة المالية للمكلف وإنما تستحق على الواقعة المنشئة .

لتحديد مدى عدالة النظام الضريبي سنوضح ما تشكله كل منها من الإيرادات الضريبية.

جدول (٨)

نسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة للإيرادات الضريبية

البيان/العام	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	المتوسط
ض.م.	٦٥٠٦٤	٩١٨٦٢	١١٣٣٠٧	١٢٤١٠١	١٢٧٠٠٧	١٤١٤٧٥	١٦٠٩٧٠	١٧٠٠٧٠	١٧٩٤٧٠	١٩٩٤٤١	
ض.غ.م.	٢٠٩٩٩	٢٤٥٧٠	٢٣١٣٧	٢٨٣٠٢	٣٤٠٢١	٣٤٨٤١	٣١٨٤٧	٣٤٣٥٧	٤٢٨١٧	٤٣٢٧٩	
مج.ض.	٨٦٠٦٣	١١٦٤٣٢	١٣٦٤٤٤	١٥٢٤٠٣	١٦١٠٢٨	١٧٦٣١٦	١٩٢٨١٧	٢٠٤٤٢٧	٢٢٢٢٨٧	٢٤٢٧٢٠	
ض.م. / مج.ض. %	٧٦	٧٩	٨٣	٨١	٧٩	٨٠	٨٣	٨٣	٨١	٨٢	٨١
ض.غ.م. / مج.ض. %	٢٤	٢١	١٧	١٩	٢١	٢٠	١٧	١٧	١٩	١٨	١٩

من الجدول (٨) يتضح أن النظام الضريبي السوري يعتمد على الضرائب المباشرة بنسبة ٨١٪ وهي الأكثر عدالة من الضرائب غير المباشرة التي لم تتجاوز نسبتها ١٩٪.

مما ورد أعلاه يتبين ما يلي :

- اعتماد النظام الضريبي السوري الضرائب النوعية على فروع الدخل المختلفة على أساس مصدر كل الدخل. وفي هذا النوع تتعدد الأوعية الضريبية التي تفرض على أساسها الضريبة، فالشخص الواحد من الممكن أن يقوم بعدة أنشطة و بالتالي تتعدد الضرائب المفروضة عليه بحسب كل مصدر و يمتاز هذا النوع بتنوع أحكام الضريبة المطبقة بحسب كل مصدر دخل وطبيعته من حيث أسلوب تقديره و تحصيله أو معدل الضريبة ذاتها و يؤخذ على هذا النظام أنه يكلف الدولة الكثير من النفقات و إن الحصلة عادة تكون قليلة بالإضافة إلى عدم إمكان تطبيق نظام الضريبة التصاعدية بجميعها لعدم اتساع حجم الأوعية الضريبية.
- عدم الأخذ بالضريبة العامة على الدخل حيث تفرض الضريبة الواحدة على مجموع دخل المكلف، و هي تتميز بالبساطة و قلة النفقات نظراً لعدم تعدد عمليات الربط و التحصيل، وإن كان يتطلب في الإدارة الضريبية قدراً كبيراً من الكفاءة الفنية و الإدارية و المحاسبية فضلاً عن ذلك يمكن إدخال الظروف الشخصية للمكلف في الاعتبار الذي يستوجب النظر إلى إجمالي الدخل الذي يحققه، و من ثم إعادة الحد الأدنى اللازم للمعيشة و الإعفاء للأعباء العائلية
- رغم أهمية الاعتماد على التصاعد الضريبي في الاقتراب من العدالة الضريبية إلا أن صياغته تحتاج إلى مراجعة كونه لا يراعي بعض المعايير التنظيمية.
- رغم أهمية نظام الاقتطاع من المصدر في محاربة التهرب الضريبي إلا أن اقتصاره على بعض المداخل يطرح إشكالات حول مدى عدالته، كما أنه يشكل ضغطاً على سيولة المكلف حيث طريقة تحصيله لا تحقق مبدأ الملائمة، لذلك يجب إعادة تنظيم ذلك النظام ثم توسيع مجال تطبيقه ليشمل مداخل أخرى.

مما ورد نقبل بالفرضية بأن العدالة الضريبية تتأثر سلباً بالاعتماد على الضرائب النوعية بدلاً من ضرائب الإيراد الموحد .

الفرضية الفرعية الخامسة: والتي تنص " تتأثر عدالة النظام الضريبي بمدى ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية " لتحديد العبء الضريبي والطاقة الضريبية وتحليل مدى الارتباط بينهم ندرج الجدول التالي متضمناً بعضاً من المعطيات الإحصائية التي سنحللها لقبول أو رفض الفرضية

جدول رقم (٩)
توزيع الضرائب والناتج المحلي على أفراد الشعب

السنوات	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩
ض . م	٦٥٠٦٤	٩١٨٦٢	١١٣٣٠٧	١٢٤١٠١	١٢٧٠٠٧	١٤١٤٧٥	١٦٠٩٧٠	١٧٠٠٧٠	١٧٩٤٧٠	١٩٩٤٤١
ض . غ . م	٢٠٩٩٩	٢٤٥٧٠	٢٣١٣٧	٢٨٣٠٢	٣٤٠٢١	٣٤٨٤١	٣١٨٤٧	٣٤٣٥٧	٤٢٨١٧	٤٣٢٧٩
إيرادات ضريبية	٨٦٠٦٣	١١٦٤٣٢	١٣٦٤٤٤	١٥٢٤٠٣	١٦١٠٢٨	١٧٦٣١٦	١٩٢٨١٧	٢٠٤٤٢٧	٢٢٢٢٨٧	٢٤٢٧٢٠
رسم الاستهلاك / الاستهلاك النهائي	٠,٠٠٢	٠,٠٠٣	٠,٠٠٥	٠,٠٠٣	٠,٠٠٤	٠,٠١٣	٠,٠١٣	٠,٠١٩	٠,٠٢٣	٠,٠٢١
الناتج المحلي الصافي والدخل المتاح	٨٦٧١٢٠	٩٣٦٠٧٢	٩٨٢٢٥٣	١٠٣١٣٨٨	١٢١٧٢٤٠	١٤٤٦٤٦٧	١٦٣٥٣٠٦	١٩٣٧٤٠٩	٢٣٤٧٥٥٥	٢٤١٩٦٥٢
عدد السكان (١٠٠٠) نسمة	١٦٣٢٠	١٦٧٢٠	١٧١٣٠	١٧٥٥٠	١٧٩٢١	١٨٢٦٩	١٨٧١٧	١٩١٧٢	١٩٦٤٤	٢٠١٢٥
نصيب الفرد من الضرائب ل.س	٥٢٧٣	٦٩٦٤	٧٩٦٥	٨٦٨٤	٨٩٨٥	٩٦٥١	١٠٣٠٢	١٠٦٦٣	١١٣١٦	١٢٠٦١
نصيب الفرد من الدخل القومي	٥٠٣٧٠	٥٣٤٠٤	٥٤٣١١	٥٦٢٧٥	٦٥٣٢٥	٧٥٤٩٩	٨٤٨١٤	٩٩٢٥٩	١١٦٧٨٢	١١٧٦٦٣
رسم الإنفاق الاستهلاكي	١١٨٢	١٥٠٠	٢٩٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	١٣٠٠٠	١٥٠٠٠	٢٣٢٧٠	٣٣٠٠٠	٣٣٠٠٠
الاستهلاك النهائي للشعب	٥٧٣٤٣٩	٥٩١٧٤٠	٦٠٥٢٤٠	٦٤٩٥٩٨	٨١٠٠٣٧	٩٩٣١١٨	١١٢٢٦٦٦	١١٩٢٢٣٠	١٣٩٠٩٣٣	١٥٠٨٥٧٩
ضرائب الرواتب والأجور	٥٥٠٠	٦٤٠٠	٧٢٥٠	٨٠٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٣٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠
عدد المشتغلين	٤,٩٩٩					٤,٣٤٠	٤,٧٢٨	٤,٩٤٦	٤,٨٤٨	٤,٩٩٩
نسبة الضرائب المباشرة لإجمالي الإيرادات	٠,٧٦	٠,٧٩	٠,٨٣	٠,٨١	٠,٧٩	٠,٨٠	٠,٨٣	٠,٨٣	٠,٨١	٠,٨٢
العبء الضريبي	٠,١٠	٠,١٤	٠,١٤	٠,١٥	٠,١٣	٠,١٢	٠,١٢	٠,١١	٠,٠٩	٠,١٠
نسبة حصة الفرد من الضرائب مقارنة مع دخله	٠,١٠	٠,١٣	٠,١٥	٠,١٥	٠,١٤	٠,١٣	٠,١٢	٠,١١	٠,١٠	٠,١٠
حصة التشغيل من الضرائب والأجور	١١٠٠					١٣٨٢	١٢٦٩	١٢٧٤	١٤٤٤	١٦٠٠

المصدر : المجموعات الإحصائية

(المبالغ بملايين الليرات)

العبء الضريبي: يقصد به مقدار ما يتحمله الفرد من ضرائب ورسوم منسوبة لنصيبه من الدخل القومي

الطاقة الضريبية: هي قدرة الفرد على تحمل الأعباء العامة أي قدرته التكاليفية دون الإضرار بوجوده أو بمقدرته

الإنتاجية

من خلال هذا التعريف سنحسب الطاقة الضريبية للفرد في سورية بعد تخفيض الحد الأدنى للفقر الذي يحفظ وجوده والمحدد ب ٢\$ باليوم بما يساوي ٧٣٠\$ بالسنة وتقابل ٣٥٧٧٠ ل.س .

جدول (١٠)
الطاقة الضريبية

البيان/العام	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
--------------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------

81893	81012	63489	49044	39729	29555	20505	18541	17634	14600	نصيب الفرد من الدخل القومي مخفض منه الحد الأدنى للفقر
8189	8101	6349	4900	3973	2956	2051	1854	1763	1460	الضريبة
7%	7%	6%	6%	5%	5%	4%	3%	3%	3%	الطاقة الضريبية
-3%	-2%	-5%	-6%	-7%	-8%	-11%	-11%	-11%	-7%	الفرق بين الطاقة والعبء

(المبالغ بملايين الليرات)

المصدر : المجموعات الإحصائية

من الجدول (١٠) يتبين مايلي :

الفرد في سورية يتحمل عبء ضريبي يفوق طاقته الضريبية رغم سعي الإدارة الضريبية لتخفيض هذا الفارق حيث يشير الجدول إن الفرق بالسنوات الأخيرة قد انخفض لنسبة ٣٪ بعد أن وصل بأعوام ٢٠٠١ و ٢٠٠٢ لنسبة ١١٪ مما يعطي مؤشراً إيجابياً للسعي لتصحيح عدالة النظام الضريبي الذي مازال دون المستوى الاجتماعي المطلوب.

العبء الضريبي لسورية اقل من العبء الضريبي في دول الجوار حيث بلغت نسبته في الاردن ٢٥٪ ولبنان ١٩٪ مصر ١٥٪ الكيان الصهيوني ٣٧٪ .

دخل المواطن السوري اقل من دخول المواطن بدول الجوار لبنان \$٤٩٨٠ - الأردن \$٢١٤٠ - الكيان الصهيوني \$٢٦٠٠٠ - مصر \$١٣٩٠ السعودية \$١٧٩٧٠ - البحرين \$١٢٤١٠ .

مما سبق نستنتج بان النظام الضريبي السوري غير عادل لعدم ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية وبالتالي نقبل الفرضية بتأثر العدالة الضريبية بمدى الربط بين العبء الضريبي والطاقة الضريبية .

ولنختبر الفرضية الرئيسية الأولى المتضمنة " تتأثر الحصيلة الضريبية بعدالة التشريع الضريبي " ندرج مقارنة بين تطور الناتج المحلي الصافي بسعر السوق وتطور الإيرادات الضريبية بسعر السوق :

جدول رقم (١١)

مقارنة الضرائب بالناتج المحلي الصافي

البيان/السنة	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	المتوسط
الإيرادات الضريبية	86063	116432	136444	152403	161028	176316	192817	204427	222287	242720	169094
الناتج المحلي الصافي	867120	936072	982253	1031388	1217240	1446467	1635306	1937409	2347555	2419652	1482046
الضرائب / الناتج	10%	12%	14%	15%	13%	12%	12%	11%	9%	10%	11%

(المبالغ بملايين الليرات)

المصدر : المجموعات الإحصائية

من الجدول يتبين ما يلي :

- انخفاض نسبة الحصيلة الضريبية/ الناتج المحلي وخاصة من عام ٢٠٠٣ وهو عام صدور قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ حيث انخفضت النسبة من ١٥٪ إلى ١٠٪ عام ٢٠٠٩.

- انخفاض نسبة الضرائب مقارنة بالناتج المحلي الصافي مع متوسط النسب الضريبية حيث بلغ متوسط نسبة الضرائب للناتج ١١٪ وهي وفقاً للنسب الضريبية تقابل فقط نسبة الضريبة للشريحة الأولى حيث بلغ متوسط نسب الشرائح الضريبية وفقاً للقانون ٢٤ لعام ٢٠٠٣ ٢٢.٥٪/ وبعد التعديلات أصبح متوسط النسب ١٩.٥٪/ وهذا مؤشر على انخفاض الحصيلة الضريبية التي يجب أن تكون بالمتوسط ضعف الحصيلة الضريبية الحالية ويرى الباحث أن من أهم أسباب تراجع الحصيلة الضريبية عدم عدالة التشريع الضريبي الذي

لم يأخذ بالقدرة على الدفع معياراً للتكليف، ولم يحدد إجراءات عادلة وحيادية لمراحل التكليف والاعتراض إضافة لعدم إحداث محاكم خاصة بالموضوعات الضريبية وعدم المماثلة بين المكلف بالحدود الدنيا المعفاة وعدم ربطها بالحد الأدنى للفقر وغياب الاعتماد على ضريبة إجمالية على الدخل واعتماده على الضرائب النوعية التي أرهقت المكلف والإدارة الضريبية، لذا نقبل الفرضية الرئيسية الأولى بأن الحصيلة الضريبية تتأثر بالعدالة الضريبية.

الفرضية الرئيسية الثانية : و تنص " يتأثر أداء الإدارة الضريبية في سورية ببيئة التشريعات الإدارية والقانونية التي

تعمل من خلالها" وتضمنت هذه الفرضية خمس فرضيات فرعية تم اختبار كل واحدة على حدة على الشكل التالي:

الفرضية الفرعية الأولى: والتي تنص " يتأثر أداء موظفي الإدارة الضريبية بنظام الأجور والحوافز والتعويضات والعقوبات المعتمدة باللوائح الداخلية "

ليتمكن موظفو الإدارة الضريبية من تنفيذ أعمالهم بالجودة المطلوبة لابد من توفر البيئة اللازمة من أنظمة وقوانين وإجراءات إدارية ومن أهم أسس هذه البيئة القوانين والأنظمة المرتبطة بالأجور والتعويضات والمكافآت والعقوبات الرادعة للمحافظة على سوية الأداء .وسندرجها ونحلل تأثيرها على الأداء

أولاً : الأجور :

حددها قانون العاملين الأساسي في الدولة رقم/٥٠/ لعام ٢٠٠٤ وآخر تعديل بالمرسوم رقم/٤٤/ لعام ٢٠١١ وهي الآتي:

جدول رقم (١٢) جدول الأجور في سورية

البيان	الحد الأدنى للأجور	الحد الأعلى للأجور
دكتوراه	17970	38800
ماجستير	16020	38800
[دبلوم	15175	38800
جامعي أربع سنوات	14375	38800
جامعي خمس سنوات	14760	38800
معهد ثلاث سنوات	13645	29800
معهد سنتين	12955	29800
ثانوية تجارية	12450	29800
ثانوية عامة	12025	29800
الإعدادية	10745	26800
السائقين	10010	26800
العاملين	10010	22300

المصدر : قانون العاملين الموحد

ثانياً : التعويضات والمكافآت

تعويضات العمل الإضافي وسقفه ٦٠٠ ل.س.

تعويضات لجان متنوعة وسطياً ٢٥٠٠ - ٣٠٠٠ ل.س شهرياً ولا تشمل الجميع

عائدات الجباية : ٢٣٪ من الأجر إذا تم التحصيل بنسبة لا تقل عن ٨٠٪ من التحققات الضريبية .

عائدات الجباية الإضافية: نسبتها ٥٪ تشمل جميع العاملين وتخفيض وفقاً للإجازات الصحية وغيرها من

الانقطاعات

عائدات جباية متميزة : تعطى لبعض العاملين بنسبة ٥٪ من الأجر

عائدات إضافية : بنسبة ١٢٪ وتمنح للمراقب الذي ينجز وسطياً ٢٠ تكليف شهرياً
مكافآت : نادرة بحيث تعطى كل عدة سنوات لبعض المديريات وفقاً لترتيبها بالتحصيل بين المديريات
الآخرى ووسطياً ٩٠٠٠ - ١٠٠٠٠ ل.س
تعويضات إدارة : وسطياً ٤٪ من الأجر شهرياً

ثالثاً: العقوبات :

- العقوبات الخفيفة :
 - عقوبة التنبيه
 - عقوبة الإنذار
 - عقوبة الحسم من الأجر : وحدها الأقصى ٥٪ لمدة لا تتجاوز الستة أشهر ولا تقل عن شهر.
 - عقوبة تأخير الترفيع : تتضمن تأخير ترفيع ستة أشهر وتفرض بعد ثلاث عقوبات خفيفة .
 - حجب الترفيع : وهي الحرمان من الترفيع .
 - العقوبات الشديدة :
 - ١ - النقل التأديبي : وتتضمن نقله لوظيفة أدنى من وظيفته مع المحافظة على الأجر .
 - ٢ - التسريح التأديبي : وتتضمن تسريحه وتصفيه كامل حقوقه .
 - ٣ - الطرد : وهي حرمانه من الوظيفة حرمان نهائي .
- لا يشترط التدرج بالعقوبات التأديبية وتفرض عقوبتي التنبيه والإنذار من رؤساء العامل أما باقي العقوبات فيفرضها الوزير والشديد منها يحتاج حكم من المحاكم المسلكية .
- بعد أن تم عرض القوانين النازمة لمعرفة مدى تأثيرها على عمل كادر الإدارة الضريبية ندرج مثال عملي عن الدخل ومقارنته بالنفقات والحلول التي يلجا لها لإيجاد التوازن بين الدخل والإنفاق.

مثال عملي:

رئيس دائرة في الهيئة العامة للضرائب والرسوم
خدمة ٢٠ عاماً يحصل على التعويضات التالية :

راتب مقطوع	٢٦٠٠٠
تعويض عائلي	٤٧٥
تعويض إضافي	١٠٠٠
تعويض اللجان	٣٠٠٠
تعويض رئيس دائرة	١٢٥٠
عائدات جباية	٥٠٩٠
عائدات جباية إضافية	١٠٤٠
عائدات جباية متميزة	١٣٠٠
المجموع ويخفض منه	٣٩١٥٥
ضريبة دخل	١١٦٠
ضريبة عن التعويضات	٦٣٤
تأمينات اجتماعية	١٨٢٠
الدخل الصافي	٣٥٥٤١

ولمقارنة الدخل الصافي مع متوسط الإنفاق الشهري لعام ٢٠٠٩ - ٢٠١٠ وفقاً لبيانات المكتب المركزي للإحصاء بمسحه للمحافظات و نأخذ منها المحافظات الأكثر عملاً تجارية والذي حدده بما يلي :

محافظة دمشق	٥٩٩٦٤ ل.س
محافظة ريف دمشق	٤٩٥٩٣ ل.س

٥٠٦٥٣ ل.س	محافظة حلب
يتبين أن دخله عاجز عن تغطية تكاليف أسرته بالمبالغ التالية :	
٢٤٤٢٣ ل.س	محافظة دمشق
١٤٠٥٢ ل.س	محافظة ريف دمشق
١٥١١٢ ل.س	محافظة حلب

مما ورد يتبين أن كادر الإدارة الضريبية يحصل على أجور غير قادرة على تغطية تكاليف العيش وبعبء بالدخل يصل لـ ٦٩٪ في دمشق و ٤٣٪ في حلب و ٤٠٪ في ريف دمشق والعجز يصبح أكبر بدخول الخرجين الجدد والمعنيين في الهيئة والذين بحاجة لتكوين أسرة وتهيئة العوامل اللازمة لذلك والتي يستحيل على هذه الأجور أن تؤسس لأسرة وبالتالي موظف الإدارة الضريبية لديه مجالان لتحسين دخله لسد العجز بالنفقات :

أولاً : العمل الإضافي : وهو أن يبحث عن عمل بعد انتهاء عمله في الهيئة ليحصل على أجور إضافية ترمم عجز دخله وغالباً هذه الأجور الإضافية تكون بسيطة مما يضطر البعض أن يعمل أكثر من عمل إضافي وهذا سينعكس على طاقته الإنتاجية فيكون أقل كفاءة بتأدية عمله في الهيئة لكم الجهد الكبير الذي يبذله مما يضر بالمجمل بعمل الهيئة التي لن تكون بالكفاءة المطلوبة مما يؤثر بالحصيلة الضريبية تحقيقاً وتحصيلاً.

ثانياً : الفساد الإداري : وهو الأسلوب الأسهل لموظفي الهيئة لعدة أسباب التشريع الضريبي يساعد بالجانب التقديري الذي يعتمد عليه والذي لا توجد ضوابط حقيقية له وبالتالي يرتبط التقدير بمدى اتفاق المراقب والمكلف . انجاز أعمال المحاسبة للمكلف وتخفيض الأرباح بطرق فنية مستفيداً من دوره في الإدارة لقبول الدفاتر لاحقاً .

عدم وجود متابعة أو محاسبة حقيقية من الإدارة لذات الأسباب . ضعف العقوبات التي نص القانون عليها وعدم تقويض الرؤساء المباشرين بفرض العقوبات الرادعة . وبالتالي فالفساد الإداري سينعكس سلباً على الحصيلة الضريبية بزيادة التهرب الضريبي بأشكاله المختلفة. مما ورد أعلاه نقبل الفرضية الفرعية الأولى بتأثر أداء الإدارة الضريبية بنظام الأجور والحوافز والتعويضات والعقوبات المعتمدة باللوائح الداخلية .

الفرضية الفرعية الثانية : والتي تنص " يتأثر أداء الإدارة الضريبية بتعارض القوانين ذات الأثر الضريبي " تواجه الإدارة الضريبية في سورية مشكلة بتعارض بعض النصوص القانونية فيما يخص الضرائب رغم صدورها وإقرارها من ذات الجهة مجلس الشعب والسلطة التنفيذية مما يربك عملها ويفسح المجال واسعاً أمام الاجتهاد والتأويل خاصة إذا لم تعالج المشكلة بالتعليمات التنفيذية للقانون وسنعرض مثلاً على هذا التعارض وعدم المعالجة بالتعليمات التنفيذية .

المادة ٢٤ / من قانون التطوير والاستثمار العقاري تتعارض مع القوانين والتشريعات الضريبية الأخرى وهذه المادة نصت على ما يلي:

أ- "تخضع أرباح المشاريع المرخصة وفق أحكام هذا القانون إلى المعدلات الضريبية والمزايا المنصوص عليها في المادة /٣/ والفقرة /هـ/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦.

ب- تصدر معايير الحسم والمزايا بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية والمجلس.

ج- يجوز بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح المجلس، منح المزايا والتسهيلات المنصوص عليها في هذا القانون وذلك لأي من المشاريع القائمة قبل نفاذه ولم ترخص وفق أحكامه وتسري عليها سائر الالتزامات المنصوص عليها فيه".

وأنه في حال تطبيق أحكام هذه المادة فإن المشاريع المرخصة وفق أحكام هذا القانون ستخضع للضرائب التالية:

- إذا كان المطور العقاري شخصاً طبيعياً أو شركة الأشخاص فإن الأرباح التي ستتحقق من خلال المشروع ستخضع للضرائب والنسب التصاعدية التي نصت عليها المادة /٣/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ والتي تصل إلى ٢٨٪ ماعدا الإدارة المحلية.

- إذا كان المطور العقاري شخصاً اعتبارياً (شركة مساهمة مغفلة عرضت ما لا يقل عن ٥٠٪ من أسهمها للاكتتاب العام) ستخضع لضريبة بنسبة محددة بواقع ١٤٪ بما فيها جميع الإضافات وتعفى من الإضافة لصالح الإدارة المحلية.

- إذا كان المطور العقاري شخصاً اعتبارياً (شركة مساهمة مغفلة أو شركة محدودة المسؤولية) فإن الأرباح التي سيحققها المشروع ستخضع للضريبة بنسبة ٢٢٪ ما عدا الإدارة المحلية".

هذه المادة تتعارض مع أحكام القوانين والتشريعات المالية والضريبية على النحو التالي:

- القانون رقم /٤١/ تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ والذي وضع أسساً خاصة في تكليف (أرباح تجارة العقارات) وذلك استثناءً من أحكام قانون ضريبة الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والاعتباريين السوريين حيث تكلف تلك البيوع بنسب ضريبية تزداد حسب عدد سنوات التملك وعلى أساس القيمة المالية (القيمة التخمينية للعقار المباع).

- المادة /٥/ من المرسوم التشريعي رقم /٥٢/ لعام ٢٠٠٦ والتي وضعت أسساً خاصة لتكليف العقارات غير السكنية المؤجرة للسوريين وغير السوريين على أساس البديل الفعلي الشهري الوارد في عقد الإيجار.

- المادة /٣٦/ من المرسوم التشريعي رقم /٥٣/ لعام ٢٠٠٦ والتي وضعت أسساً لتكليف العقارات السكنية المؤجرة إلى غير السوريين وذلك على أساس البديل الفعلي الوارد في العقد على أن لا يقل البديل الفعلي الشهري عن خمسة أمثال الربح المالي السنوي للعقار المؤجر غير مفروش وذلك بنسبة ١٠٪ والعقار المفروش بنسبة ١٢.٥٪.

- المادة /٦/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦ والتي وضعت أسساً خاصة لتكليف الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية الممتازة والأولى والثانية والملاهي ومنشآت المبيت السياحية والمطاعم والشاليهات والكازينوهات التابعة لها، وحددت نسبة الضريبة الواجب تأديتها بواقع ٢.٥٪ لقاء ضريبة دخل و ٠.٥٪ نصف بالمائة لقاء ضريبة رواتب وأجور.

وبما أن أغلبية مشاريع التطوير العقاري ستشمل كل أو بعض النشاطات المشار إليها أعلاه مما يشير للتعارض في القوانين بين المادة /٢٤/ من قانون التطوير والاستثمار العقاري رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨ والقوانين والتشريعات الأنفة الذكر، وهو ما وضع الدوائر المالية والمستشارين الماليين في حيرة وحرص أمام المستثمرين السوريين والعرب والأجانب عند الإجابة على تساؤلاتهم.

وإن ذلك يستوجب تفسير وتوضيح وحسم ذلك التنازع بين تلك المادة والقوانين والتشريعات الضريبية، وضرورة بيان فيما إذا كانت تلك النصوص السابقة لصدور قانون التطوير والاستثمار العقاري لا زالت سارية بالنسبة للدوائر المالية والمستثمرين والمستشارين الماليين، علماً بأن وزارة المالية أكدت في معرض إجابتها على الضرائب التي تخضع لها الشركات التي تنفذ المشاريع العمرانية على استمرارية العمل بالقوانين المشار إليها آنفاً. صدرت التعليمات التنفيذية بموجب قرار رئاسة مجلس الوزراء رقم ٥٤١٠ تاريخ ٢٠٠٩/١٠/٧ ونسجل عليها الملاحظات التالية :

- تأخر صدور التعليمات التنفيذية جعل المستشارين الماليين في حيرة عند الإجابة على تساؤلات المستثمرين خلال تلك الفترة السابقة لصدور تلك التعليمات.
- إن التعليمات التنفيذية لم تتطرق إلى المواد (٢-٣-٤-٥-٦-٧-٨-٩-٢٢-٢٤-٢٥-٢٦-٢٧-٢٨-٢٩-٣٠-٣١-٣٢-٣٣-٣٤-٣٥-٣٦-٣٧).
- لم يراع في التعليمات التنفيذية التوافق بين رقم المادة في القانون ورقم المادة في التعليمات التنفيذية فمثلاً المادة /٢/ من التعليمات التنفيذية توضح المادة /١٠/ من القانون، والمادة /١١/ من التعليمات توضح المادة /١٩/ من القانون وهكذا..... مما يشكل صعوبة في تفهم القانون لعدم سهولة ربط المادة القانونية مع تعليماتها التنفيذية.
- الموضوع الأهم هو أن التعليمات التنفيذية لم تتطرق إلى التعارض بين المادة /٢٤/ والقوانين والتشريعات المشار إليها، والتي لم تجب على التساؤلات التالية:

- هل تعتبر النصوص الضريبية المتعلقة بالقانون رقم /١٤/ لعام ٢٠٠٥ والمراسيم التشريعية ذوات الأرقام /٥١/ و /٥٢/ و /٥٣/ لعام ٢٠٠٦ والصادرة قبل صدور القانون رقم /١٥/ لعام ٢٠٠٨ سارية بعد صدور قانون التطوير والاستثمار العقاري ؟ وطبيعي ان يستمر العمل بها لعدم وجود نص بإلغائها !
- أم أن المشاريع المشمولة بأحكام قانون التطوير والاستثمار العقاري مستثناة من أحكام تلك القوانين وتخضع للضريبة المنصوص عليها بالمادة /٦/ من المرسوم التشريعي رقم /٥١/ لعام ٢٠٠٦، وبالتالي عليها مسك الدفاتر والقيود التي تظهر تكاليف مشاريعها وقيم مبيعاتها لتحديد أرباحها الخاضعة للضريبة خلافاً لأحكام النصوص التشريعية السابقة، وتخضع تلك الدفاتر لتدقيق الدوائر المالية والتي لازالت تعتمد التكاليف المباشر وتقدير الأرباح الصافية بدلاً من اعتماد النتائج التي أظهرتها الدفاتر والقيود أو تدقيق تلك الدفاتر وفق أصول التدقيق الضريبي، لاسيما مع تعذر إمكانية قيام تلك المشاريع بتوثيق كامل مصاريفها وتكاليفها بالفواتير والوثائق.

- هل يعتبر هذا القانون وأدأ للجهود التي بذلتها وزارة المالية عبر السنوات السابقة من أجل تبسيط إجراءات التكليف الضريبي.

إن التعارض بين القوانين بالموضوع الضريبي سيكون له تأثيرات كثيرة يمكن إدراج أهمها كما يلي :

١. انخفاض بالحصيلة الضريبية : فلنصوص القانونية جميعها صحيحة التطبيق وبالتالي سيحتاج المكلف بالقانون الأقل تكليفاً ومستندة صحيح مما يؤثر على الحصيلة الضريبية سلباً
 ٢. تهيئة بيئة خصبة للفساد : فالتعارض بين النصوص القانونية يشجع بعض ضعاف النفوس بالإدارة الضريبية لاستثمار ذلك لمصلحتهم الشخصية فهو قادر على اختيار النص الذي يخدم ذلك فالمكلف الذي يتجاوب معه ويدفع الرشوة يكلفه بالنصوص منخفضة الضريبة والعكس صحيح .
 ٣. انخفاض جودة عمل الرقابة : لعدم وجود النصوص الواضحة والصريحة والقطعية بموضوع التكليف وبالتالي يصعب كشف التجاوزات بالتنفيذ.
 ٤. تعزيز فجوة الثقة بين الإدارة والمكلف : فالأداء الكيفي المستند للتعارض يجعل المكلف اقل ثقة بالإدارة الضريبية لأنه سيراهما المسؤولة عن ذلك وبغاية الفساد والمصالح الشخصية وبالتالي سيوسع منظور رؤيته لها ليعتبر أنها تضر بالمصالح العام والوطن .
- مما ورد أعلاه نقبل الفرضية الفرعية الثانية بتأثر أداء الإدارة الضريبية بتعارض القوانين ذات الأثر الضريبي .

الفرضية الفرعية الثالثة : والتي تنص "بتأثر تحصيل الإدارة الضريبية بآلية تطبيق التقادم الضريبي"

أجاز التشريع الضريبي للإدارة الضريبية على ملاحقة المكلف مدة خمسة عشر عاماً قابلة للتמיד وبقاء المكلف تحت رحمة الدوائر المالية لسنوات طويلة دون مطالبة ثم يتعرض فجأة لإنذار بالدفع في حين لا يستطيع أن يطالبها أو يراجعها بعد مرور أربع سنوات فقط !

التقادم الضريبي

التقادم الضريبي في التشريع الضريبي ثلاثة أنواع : الأول مدته ٤ سنوات وخلال هذه المدة يستطيع المكلف مراجعة الإدارة الضريبية أو الاعتراض وهذه المدة تحسب ابتداء من تاريخ تبليغه وإذا انتهت المدة يعتبر البيان ايراداً للخرينة.

أما النوع الثاني فحسب القانون ٢٤ فإن أي مكلف يقدم بيانه المالي للدوائر المالية ولا تقوم بدراسته خلال خمس سنوات يعتبر قطعياً، أما النوع الثالث فهو التقادم الضريبي الذي يحق فيه للدوائر المالية مطالبة المكلفين خلال خمس عشرة سنة لكن إذا طالبت المالية المكلف بالضريبة بعد ١٤ سنة يعتبر قد تم تجديد التقادم لمدة ١٥ سنة جديدة.

تبرر الإدارة الضريبية سبب اختلاف المعاملة بين المكلف والإدارة الضريبية بان الضرائب ديون ممتازة للدولة ولا تسقط بسهولة فلا يمكن على سبيل المثال إن يسافر احد المكلفين لخمس عشرة سنة ويعود وقد انتهت الضريبة المكلف بها.

بينما كل دول العالم إذا مضت خمس سنوات على الضريبة سقطت، فالإدارة الضريبية هي المسؤولة عن المطالبة بالضريبة.

قبل مرور خمس سنوات وفي دول أخرى مدة التقادم الضريبي ثلاث سنوات فقط لكن في سورية مدة التقادم الضريبي ١٥ سنة، وأي ورقة صغيرة من المالية تقول: انك مكلف تبدأ الخمس عشرة سنة من جديد!. إن أسلوب ومدة التقادم الضريبي اوجد التراكم الضريبي بسبب تقاعس الإدارة، فالمراقب لا يطالب المكلف ويتركه لسنوات ثم يقتنصه وفي الثمانينيات ظهرت مسألة إزالة التراكم الضريبي وبدأت مراجعة المراقبين للمكلفين متهمين إياهم بعدم تقديم بياناتهم خلال عشر سنوات مضت، ثم عرضوا على المكلفين التسوية فدفعوا جزءاً من المبلغ المتراكم للدوائر المالية وجزءاً للمراقبين.

أي إن التراكم الضريبي جاء لمصلحة المراقبين الذين استفادوا من التسوية وضاعت حقوق على الخزينة .

المالية لا تطبق التقادم

وزارة المالية لا تقوم بتطبيق التقادم الضريبي، فالتقادم يطلب ولا يعطى أي إذا لم يقيم المكلف بطلب اعتبار تكليفه ساقطاً بالتقادم لا تعتبره الدوائر المالية ساقطاً بالتقادم من تلقاء نفسها وهناك حالات عديدة تكون فيها تكاليف بعض المكلفين ساقطة بالتقادم ويقوم المكلفون بإثبات ذلك التقادم إلا أن الدوائر المالية ولجانها الضريبية لا تقوم باتخاذ القرارات التي من شأنها اعتبار التكاليف ساقطاً بالتقادم لسببين: الأول أن اللجان الضريبية تتألف في أغليتها من موظفي المالية وبالتالي عليهم تنفيذ التعليمات الصادرة عن الوزارة، لذا فإنها مهما سعت لتحقيق العدالة فإنها لن تتوصل إليها إلا في حدود التعليمات الصادرة من الوزارة.

والسبب الثاني أن اللجان لديها خوف وعدم جرأة من اتخاذ مثل هذه القرارات خوفاً من المساءلة.

قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤ لعام ٢٠٠٣ عالج الموضوع جزئياً من حيث انه حدد مدة ٥ سنوات إذا لم تقم دوائر المالية بتدقيق حسابات المكلفين بالبيانات خلالها يصبح التكاليف قطعياً وهذه خطوة ايجابية.

إلا أن هذا النص لم يعق وزارة المالية بان تقوم بالالتفاف على التقادم وتقوم بتجديده عن طريق التبليغ أو المراسلة أو أي طريقة أخرى.

يذكر أن أحكام التقادم الواردة في القانون المدني السوري تبين أن التقادم المسقط ليس من النظام العام فلا يقع حكماً بمقتضى القانون بل يجب الاحتجاج به، وليس للقاضي أن يقضي به من تلقاء نفسه فلا يكفي تحققه وحده لانقضاء الالتزام بل يجب علاوة على ذلك على من تم له التقادم أن يظهر إرادته في أن يبرأ من دينه ومن هذا المنطلق تقوم المالية بالمطالبة وتبليغ المكلفين عن ضرائب من عام ١٩٨٩ أو حتى السبعينيات! والمشكلة أن أي ورقة يقدمها المكلف قد يستدل منها على التنازل الضمني عن التقادم كالوقائع التالية الاعتراف بالدين عرض الوفاء الحاصل من المدين طلب مهلة أو أجل، الرد على مطالبة الدائن بأن يجب عمل الحساب وبأن هناك مقاصة والاتفاق على طرح الخلاف على محكمين وطلب قبول الخبرة بقصد تسوية الحساب وتقديم ضمان كرهن رسم أو رهن حيازة أو كفيل أو قبول المقاصة أو تحديد الدين أو إحلال الغير الذي يقدم النقود لدفع الدين وغيرها من الوقائع.

إن الاستمرار بتحصيل الضرائب التي مضى على استحقاقها سنوات أمر مريح جداً للمكلفين وللمراقبي المالية على حد سواء فإن انقطاع الزمن بين وقت المطالبة أو التحصيل وبين وقت الاستحقاق يشيع الفساد و إضاعة الحق العام، ولاشك فإن

الزمن يؤدي إلى ضياع الحقوق بالتهرب الضريبي والفساد الإداري! وهذا ينتج انخفاض في الحصيلة الضريبية . مما ورد نستنتج إن تطبيق التقادم الضريبي في سورية يساعد على تقاعس الإدارة الضريبية لطول مدته وسهولة تجديده مما يضيع حقوق الخزينة ويعزز الفساد الإداري والتهرب الضريبي لذا نقبل الفرضية الفرعية الثالثة بتأثر الحصيلة الضريبية بالية تطبيق التقادم الضريبي.

الفرضية الفرعية الرابعة : والتي تنص " يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالمستوى العلمي وبالتأهيل والتدريب"

سوية الكادر الإداري علمياً ومهنياً عامل مهم لنجاح الهيئة بتأدية الأعمال المنوطة بها والنظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم الصادر بقرار وزير المالية رقم ١٠/ ق و تاريخ ٢٣ / ٩ / ٢٠٠٨ يوضح المستوى العلمي المطلوب للتعيين بفئات الهيئة وقواعد التدريب والتأهيل لموظفي الهيئة وسندرج المواد المعنية بالمستوى العلمي والتدريب والتأهيل ونحلل مدى إمكانية تحقيق الأداء المطلوب

أولاً : المستوى العلمي :

المادة /٣٨/ حددت المؤهل العلمي المطلوب لشغل وظائف الهيئة وسنستعرض فقط الفئتين الأولى والثانية لأهمية دورهم بعمل الهيئة كما يلي :

الفئة الأولى : حيازة إحدى الشهادات الجامعية في / الاقتصاد - الحقوق - الرياضيات - الهندسة اختصاص (معلوماتية - إلكترون - كهرباء - ميكانيك) أو الآداب اختصاص (لغة انكليزية - لغة فرنسية - لغة عربية - مكنتات - إعلام) .

الفئة الثانية : حيازة شهادة معهد تقني للمحاسبة والتمويل - معهد تقني لإدارة الأعمال والتسويق أو تقني للهندسة الكهربائية والميكانيكية أو تقني للحاسوب أو مالي أو إحصائي أو صناعي أو حيازة شهادة الدراسة الثانوية العامة أو الصناعية .

مما ورد يتضح مايلي :

إدراج اختصاصات لا تتناسب مع طبيعة عمل الهيئة مثل هندسة الإلكترون والكهرباء والميكانيك واللغة العربية والمكنتات والمعاهد الصناعية والثانويات الصناعية وتشكل هذه الاختصاصات عبئاً على عمل الهيئة بظل غياب التوصيف الوظيفي للبنى الإدارية للهيئة فلم يحدد النظام الداخلي مؤهلات محددة لشغل مناصب الهيئة فلا يوجد بالنظام ما يمنع من تعيين مدير عام للهيئة مهندس ميكانيك او معاون مدير عام لشؤون السياسة الضريبية مهندس كهرباء الخ وهذا سيؤثر على عمل الهيئة بشكل سلبي لعدم مراعاة الاختصاص بإشغال الوظائف .

كما يبين النص تدني المستويات العلمية المطلوبة فعدم الإشارة للمؤهلات فوق الجامعية بالفئة الأولى يجعل الأولوية بالتعيين لحملة الإجازة الجامعية وتهمل المؤهلات الأعلى وهذا يكرس ثقافة محددة تؤثر بإمكانية تطوير عمل الهيئة

ثانياً: التدريب والتأهيل :

اسند التدريب والتأهيل لدائرة تنمية الموارد البشرية في مديريةية الموارد البشرية /مادة ٣٢/ حيث تقوم بتدريب العاملين وتأهيلهم وإعداد برامج التدريب والتأهيل بالتنسيق مع المديرية المعنية وإقامة الندوات والمحاضرات وما يلزم من اقتراح تسمية (المحاضرين - المدرسين - المدربين) في كل دورة حسب الاختصاص والمؤهل العلمي والفني وتقييم نتائج التدريب ومدى انعكاسها على العمل والعاملين وإعداد تقارير دورية بهدف رفع مستوى الأداء وتطوير العمل . وأوضح الباب السادس من النظام قواعد وأسس التدريب والتأهيل حيث وضحت المادة /٤٤/ كيفية إعداد خطط التدريب والتأهيل بما ينسجم مع المقترضات العلمية والعملية وتقييم نتائج التدريب ومدى انعكاسها على العمل

والعاملين وحددت المادة /٤٥/ المستويات الإدارية التي تشملها برامج التدريب والتأهيل بحيث شمل بها كافة المستويات الإدارية .

المادة /٤٦/ حدد مكان الدورات في مركز التدريب والتأهيل في دمشق ويمكن تغييره أما المادة /٤٧/ فقد اشترطت عدم تسمية أي من العاملين الجدد في وظائف الهيكل الإداري أو التنظيمي في الهيئة إلا بعد إخضاعهم لدورة تدريبية أو اطلاعية أو تأهيلية مناسبة وقد مضت سنة على مباشرتهم العمل بعد تعيينهم .

المادة /٤٩/ حصرت وضع ومتابعة ومراقبة تنفيذ برامج التدريب والتأهيل بمديرية الموارد البشرية .
مما ورد بموضوع التدريب والتأهيل يتبين مايلي :

تدني المستوى الإداري للجهة المسؤولة عن التدريب والتأهيل فعدم تخصيص مديرية خاصة للتأهيل والتدريب يشير لعدم أولوية التدريب والتأهيل للإدارة كما يعيق تنفيذ وإعداد البرامج التدريبية ومتابعتها.

عدم ربط التسمية في الوظائف أو الترفيع الإداري بالهيئة بتحقيق ساعات تدريب وتأهيل محددة وإنما اقتصر ذلك على المعين حديثاً بعدم تسميته حتى يخضع لدورة تدريبية وهذا يؤكد عدم أولوية التدريب وخاصة للموظفين القدامى المرشحين الأبرز لشغل الوظائف العليا الذين تقادمت معلوماتهم لعدم مواكبة التطورات العلمية والمهنية بعملهم .

إدراج إجراءات التدريب والتأهيل بصيغ عامة وعدم وضع ملامح رئيسية لها مثل تأهيل الكوادر بصورة دائمة بما يواكب المقتضيات العلمية والعملية فماذا يقصد بالدائمة هل تعني خضوع الموظف سنوياً لدورات ام كل عشر سنوات وربطها بالتطور العلمي والمهني فمن الذي سيحدد هذا التطور ؟ خاصة بعدم وضع بنية بالهيكلية لمتابعة التطور العلمي والمهني .

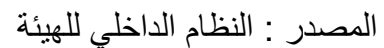
التركيز على التدريب المحلي ولم يشر للتدريب الخارجي رغم تأخر الأداء الضريبي لدينا عن معظم الدول بما فيها العربية والمجاورة مما يجعل السوية المعرفية لدينا عاجزة عن تطوير العمل الضريبي وجلب المحاضرين غير كافٍ للعمل الضريبي الذي يعتبر وحدة واحدة بين الأداء والتشريع والبيئة الاقتصادية بشكل عام .

لم يتمكن الباحث من الحصول على المُنْفَذ من دورات تدريبية والسويات الوظيفية التي اتبعتها للسرية التي واجهتنا بكل ما نطلبه من الوزارة ولكن من خلال الاستعلام الشفهي من كادر الإدارة الضريبية تبين غياب حقيقي لدورات التدريب والتأهيل ما عدا الموظفين الجدد وقد برره البعض لعدم وجود وقت فحجم العمل اكبر من حجم الكادر مما يعيق إتباع الدورات التدريبية .

مما ورد من نصوص وملاحظات حولها يتبين عدم العناية بموضوع التخصص العلمي المرتبط بطبيعة عمل الهيئة وبالدرجة العلمية وعدم أولوية التدريب والتأهيل بالتسمية الوظيفية أو بتطوير الأداء الوظيفي وهذا سيؤثر بأداء عمل الهيئة العامة للضرائب والرسوم .

ومنه نقبل الفرضية الفرعية الرابعة بتأثر أداء الإدارة الضريبية بالمستوى العلمي والتأهيل والتدريب.

الفرضية الفرعية الخامسة : والتي تنص " يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالبنية الإدارية التي تنظم عملها".



أولاً: الثغرات المتعلقة بمجلس الإدارة:

- عقد النفقات بما يتجاوز سقوفاً محددة لمدير الهيئة.

- العقوبات والمكافآت للمستويات الإدارية العليا.

- الميزانية الختامية للهيئة وتصديقها.

- تعديل البنى التنظيمية للهيئة.

- إقرار الأنظمة التي تعدها الهيئة لتقوم بعملها بالشكل الذي حدده القانون.

قرارات المجلس من الذي سيعتمدها؟ نرى أنه من المفترض تصديق هذه القرارات من رئيس مجلس الوزراء أو نائبه وأهمية التصديق تنعكس من خلال مراجعتها قانونياً ومالياً وتوحيد سياسات الأنظمة والقوانين التي يعتمدها المجلس.

لا يوجد تمثيل بمجلس الهيئة للمكلفين والذين سيتحملون نتائج السياسات الضريبية بشكل مباشر. لا يوجد تمثيل لوزارة الاقتصاد وهي الجهة المعنية بالنشاط الاقتصادي وتطويره والضرائب هي المؤثرة فعلياً بهذا القطاع من خلال اعتبارها أداة يمكن من خلالها دفع نشاطات معينة أو الحد منها. حددت أعمال المجلس ولم يحدد من يحق له العرض إلا الوزير وأدرج لاحقاً بالنظام بأنه يمكن لمدير الهيئة عرض الموضوعات التي يراها مناسبة على المجلس وهذا لم يرد بالقانون أو النظام الداخلي وكان من المفترض وضع الآلية اللازمة له ليتمكن المجلس من دراسة كافة النواحي التي يحتاجها فعلياً لرسم سياسته وخطته.

ثانياً: الثغرات المتعلقة بالمدير العام

إن أهم ما تجاهله النظام الداخلي للهيئة بخصوص المدير العام هو عدم تحديد سوية المدير العام من حيث:

- المؤهل العلمي.
- المرتبة الوظيفية.
- الخبرات والمواصفات المهنية التي يجب أن يتميز بها.
- اختصاصه العلمي.
- ممارسته للعمل في مجال الضرائب.
- مواصفات أخرى مهمة جداً كالسيرة الذاتية خلال عمله الوظيفي - نظافة سجله من العقوبات وغيرها ومواصفات أخرى تكسبه السمعة الحسنة والقدرة على إدارة الهيئة.
- بالتالي المدرج بالنظام هو ما أدرج في القانون حول المدير العام من حيث مهامه وصلاحياته التي لم توصف فعلياً، والمهام المدرجة غير كافية للقيام بإدارة قطاع الضرائب والرسوم بالشكل الذي خطط له.
- ثالثاً: الثغرات المتعلقة بالمجلس الاستشاري وتشكيله:

نبيّن بعض النقاط التي نرى أنها تؤثر على الهدف من تشكيل هذا المجلس:

إدراج تشكيل المجلس الاستشاري ومهامه بالقانون ٤١/ لعام ٢٠٠٧ وإدراج تكرار حرفي بالنظام الداخلي للهيئة الصادر بقرار الوزير رقم ١٠/ تاريخ ٢٣/٩/٢٠٠٨ وكان يفترض أن توضح مهامه بشكل أكثر وأن يحدد مؤهلات اختصاصية فيه.

يشمل المجلس فعلياً إدارة الهيئة مجتمعة وبالتالي الوجود الاستشاري غائب وقرارهم بما يخص الموضوعات التي سيجري بحثها هو جزء من عملهم التنفيذي وعليه الاجتماع ليس بالجدوى التي يفترض تحقيقها بسبب غياب المختصين وغير المنفذين ويتوجب على الكادر الموجود تقديم مقترحات من واقع ممارسة العملية ويمكن للمجلس الاستشاري دراستها وقبولها أو رفضها.

يفترض أن ممثل الغرف أوجد ممثلاً لمن ستحمل هذه الضرائب أو الرسوم ولكن يفترض وجود خبراء مختصين بالضرائب من نواحيها المالية والتجارية والقانونية ليتمكنوا من تقديم المشورة.

يفترض أن لا يرأس المجلس الاستشاري المدير العام بل يكون المجلس مساعداً له بتبني الاقتراحات أو الآراء للممارسة العملية.

يجب أن تكون محاضر المجلس خاضعة لتصديق الجهة الأعلى مثل الوزير هنا أما إذا ترأس المجلس معاون مدير الهيئة أو غيره وفقاً لنظام تفويضات فتصديق قراراته من قبل المدير العام. لم تحدد آلية لاتخاذ القرار في المجلس والقرار هنا هو ما يعتمد من مشورات ليرفعها للجهات التي ستأخذ بها.

لم تحدد فعلياً الجهات التي ستأخذ بهذه الاستشارات وهل هي ملزمة أو غير ملزمة.

رابعاً: الثغرات المتعلقة بالبنية الإدارية للهيئة:

يلاحظ عدم شمول البنية التنظيمية لأي رابط مع المديريات المالية والموزعة على كافة المحافظات والتي تقوم فعلياً بكافة الأعمال التي تخص الضرائب من التكليف للتدقيق للتحصيل لفض النزاعات ومعالجة الاعتراضات وغيرها. إضافة إلى عدم وجود رابط مناسب بينها وبين الهيئة الأمر الذي يشكل صعوبة كبيرة لنجاح الهيئة ومن خلال المتابعة لم تتضح صورة التبعية فعلياً وإنما حالياً يجري التداول بتقاسم المكونات للمديريات المالية ما بين وزارة المالية والهيئة العامة للضرائب، وهذا لم يجسد بالنظام ويفترض لإدراجه بهذا التداول أو بغيره أن يكرس بالنظام ليحدد العمل ومسؤولياته وواجباته ونعتقد أن الشكل المجزأ سيؤدي للتهرب من المسؤولية وضياع نظام وآلية العمل مما يقربه من النواحي الشخصية والفردية بدلاً من آلية العمل المؤسسية.

ولا بد بكل الصيغ أن يدرج في النظام شكل ونوع الرابطة مع المديريات المالية.

لم يتضمن النظام تحديد الرابطة بين الهيئة العامة ووزارة المالية والمتمثلة بمديرياتها المركزية التي تتماثل تماماً مع غاية عمل مديريات الهيئة وإن اختلفت التسميات

وزارة المالية	الهيئة العامة للضرائب والرسوم
مديرية التشريع والقضايا	مديرية التشريع
مديرية الدراسات والبحوث	مديرية السياسة الضريبية
مديرية الإيرادات	مديرية الالتزام
مديرية الحاسب الالكتروني	مديرية المعلومات
مديرية الرقابة الداخلية	مديرية الرقابة الداخلية
مديرية الاستلام الضريبي	مديرية مكافحة التهرب الضريبي
مديري الجباية	مديرية المتابعة وإدارة الديون

يتبين مما ورد أن الرابط بين الهيئة والوزارة على غاية من الأهمية لما يمثله من تنسيق العمل وتكامله بدلاً من تقاطعه وجذب كل طرف لما يمكنه من جلبه من الطرف الآخر بحيث تغدو العلاقة غير صحيحة وتنعكس سلباً على الأداء.

لم يتضمن النظام أي إشارة أو ربط أو تكامل مع أقسام كبار المكلفين وهو الأسلوب الذي بدأ من عام ٢٠٠٧ بإحداث قسم كبار المكلفين في دمشق لتوسيع الرابطة معهم وتسهيل عملهم والحفاظ على حسن أدائهم وارتباطهم مع المالية.

وتمثل هذه الأقسام تطوراً بعمل الإدارة الضريبية في سورية فهل سيتوقف هذا النموذج من العمل رغم تأخرنا باستحداثه أم سيتابع العمل به وتوسيعه؟ بكلتا الحالتين يتوجب أن يشملها النظام ويوضحها.

لم يتضمن النظام توصيفاً لموظفي الهيئة الذين سيشغلون مواقع العمل فيها بالمستويات المختلفة وإنما صدر المرسوم ١٨٨ لعام ٢٠٠٨ المتضمن تحديداً للملاك حيث حدد مؤهل المدير العام حصراً (اقتصاد) أو معاونون فحددت ب (اقتصاد أو حقوق) وتم إضافة اختصاصات أخرى لمدراء المديرية مثل الرياضيات والمعلوماتية والإلكترونيات والميكانيك والكهرباء.

هذا التعميم غير كاف لنجاح العمل ويتطلب توصيفاً أكبر من حيث المؤهل والخبرة العملية والدرجة الوظيفية والسجل الوظيفي وغيرها من الشروط التي تحقق إدارة سليمة للعمل وإدراج اختصاصات مثل الميكانيك والإلكترونيات والكهرباء ولا نرى معنى لوجودها وفي حال كلف مدير من هذه الاختصاصات بإدارة أي من مديريات الهيئة ستكون النتائج أقل بكثير من نتائج عمل المختصين لطبيعة عمل مديريات الهيئة.

يلاحظ تقاطع بين أعمال مديريات الهيئة وجميعها يدرس ويجمع البيانات الإحصائية ويتابع ويضع الخطط.... وهذا غير سليم لبناء دورة مستندية وقاعدة معلومات متكاملة.

تبدو أعمال المديريات كبيرة جداً ونرى أن أغلب المهام عرض دون إمكانية التنفيذ للأسباب التي ذكرت سابقاً بتوفر جهات أخرى في المالية والمديريات المالية لها العمل نفسه ولعدم كفاية الكادر المعتمد للملاك للقيام بكل المهام المدرجة.

لم يتضمن النظام آلية تعديله أو تفسيره أو غيرها من الموجبات التي ستظهر مع التنفيذ.

التداخل الوظيفي بين الهيئة العامة للضرائب والرسوم ووزارة المالية:

بعد أن تمت مراجعة القانون /٤١/ لعام ٢٠٠٧ المتضمن إحداث الهيئة العامة للضرائب والرسوم ومراجعة النظام الداخلي للهيئة الصادر بقرار وزير المالية رقم /١٠/ق.و تاريخ ٢٣/٩/٢٠٠٨ تبين وجود بعض التداخلات المهنية ما بين القانون /٤١/ والمرسوم التشريعي رقم /١٦٨٤/ لعام ١٩٧٧ المتضمن دور وزارة المالية ومسؤولياتها واختصاصاتها، سنحاول عرض هذا التداخل وتأثيره وما يتطلبه ليصبح متكاملاً بدلاً من التداخل والتقاطع.

وخاصة أن القانون الجديد لم يشر لتعديل في المرسوم /١٦٨٤/ لعام ١٩٧٧ أو قرار وزير المالية لم يشر بالنظام لآلية التواصل والتكامل بين الوزارة والهيئة.

جدول رقم (١٣)

تداخل عمل الهيئة العامة للضرائب ووزارة المالية

البيان	وزارة المالية المرسوم ١٦٨٤ لعام ١٩٧٧	الهيئة العامة للضرائب والرسوم القانون ٤١ لعام ٢٠٠٧	ملاحظات
المهام	مادة ١٨- تعد الوزارة مشاريع القوانين المتعلقة بالضرائب والرسوم وتنظم أصول تحقق الضرائب وترقيتها	اقترح مشروعات الصكوك التشريعية المتعلقة بفرض الضرائب والرسوم وتحصيلها وتنفيذ هذه التشريعات (مادة ٣)	لم يشر النظام الداخلي لأي توضيح حول التكامل في هذه المهمة بأن تعدها الهيئة وترفعها إلى الوزارة للدراسة ثم رفعها إلى الرئاسة أم ترفع مباشرة من الهيئة إلى الرئاسة وبالتالي تنتهي مهمة الوزارة بهذه المهمة.
الهيكل الإداري والتنظيمي	مديرية الرقابة الداخلية والمتابعة (مادة ٣٢)	مديرية الرقابة الداخلية	لم يشر لأي تكامل بينهما ويفترض أن تكون بنية الهيئة أقل من مديرية لتتابع من الوزارة (الرقابة) أو يشار للتكامل بينهما وهذا مهم للغاية.
	مديرية التخطيط والإحصاء	مديرية السياسة الضريبية	تضمنت مهام مديرية السياسة بالنظام الداخلي إعداد الدراسات والتحليلات ووضع الخطط وإعداد الإحصاءات وجميعها جزء مهم من عمل مديرية التخطيط والإحصاء بالوزارة فما هو التقاطع والتكامل بينهما؟ ولم يشر النظام

الداخلي لأي توضيح بالعلاقة. يتضح من مهام مديرية التشريع أنها تختص بكافة الأمور القانونية للضرائب من استشارات لتفسيرات الاجتهادات وهذا جزء من عمل مديرية الشؤون القانونية بالوزارة ان لم يكن الجزء الأهم وأيضاً لم يشر لأي تنظيم أو تكامل بينهما.	مديرية التشريع	مديرية الشؤون القانونية	
مهام مديرية المتابعة تحصيل الضرائب والرسوم وترقين الضرائب ووقف التدائن وغيرها من المهام التي تشترك مع مديرية الإيرادات.	مديرية المتابعة وإدارة الديون	مديرية الإيرادات	
يتضح أن الجهاز القيادي بالوزارة والهيئة بالأجزاء ذاتها ما عدا مجلس إدارة الهيئة والذي يتولى الوزير فيه الرئاسة وبالتالي نكون أمام الآلية ذاتها بالعمل منذ ١٩٧٧ ولغاية تاريخه رغم ما أشير للمعوقات الكبيرة في موضوعات الضرائب من حيث التحصيل والتشريع والمتابعة وبالتالي كان من المفترض وضع جهاز قيادة للهيئة يأخذ بعين الاعتبار ثغرات الجهاز القيادي للوزارة لتحقيق أهداف أكبر وأفضل مما كان يتحقق عند إدارة الوزارة للقطاع الضريبي.	مجلس الإدارة مدير عام معاون مدير المجلس الاستشاري إدارة مركزية مؤلفة من مديرية متنوعة الاختصاص	الوزير معاون الوزير المجلس الاستشاري ٤- إدارة مركزية مؤلفة من مديريات متنوعة الاختصاص	الجهاز القيادي
إن التحصيل الضريبي يشمل مجموعة من المراحل تبدأ من تحديد المطارح الضريبية لفرض الضرائب للتدقيق- للتحصيل- للاعتراض- للتقاضي تشكل جميعها المهمة الرئيسية للقطاع الضريبي الممثل بالإدارة الضريبية وفي نظام الهيئة لم يشار لآلية التحصيل سوى مديرية أحدثت وما هو الرابط مع المديريات المالية؟ ولمن ستنبع حالياً هذه المديريات؟ يفترض أن تنبغ للهيئة ولكن لم يشر النظام الداخلي لذلك أو لم يشر لأي تكامل أو تواصل معها.	تحصيل الضرائب والرسوم وتنفيذ التشريعات الضريبية وإعداد التعليمات والقرارات التنفيذية	ضمن جهاز الوزارة مديريات مالية في مركز المحافظات ومديريات مال في مراكز المناطق	التحصيل

من الجدول السابق الذي حللنا فيه بعض أهم التقاطعات ما بين الوزارة والهيئة نجد أن المشرع قصد بإحداث الهيئة حصر كافة الموضوعات المرتبطة بالضرائب والرسوم بها وبالتالي اقتطع جزءاً هاماً من عمل الوزارة لينقله إلى الهيئة ولكن هذا الاقتطاع أو سعيه لفرض حالة تخصص هي لا شك خطوة متطورة وإن تأخرت بعض الشيء قياساً بالدول المجاورة، إلا أن الوزارة لم تواكب التشريع من حيث إصدارها للبنية التنظيمية للهيئة بشكل غير مدروس وكان يجب عليها إصدار نظام داخلي يتضمن توضيحاً أكبر للمهام وآليات التكامل مع الوزارة وإعادة بنية الوزارة بما يتوافق مع بنية الهيئة.

أما صدور بنية ومهام جدينتين للهيئة في حين مازالت في الوزارة البنية ذاتها ولم تعدل مهامها والمديريات المالية ومديريات المال أدواتها تحافظ على ذات العمل والتبعية فما الذي سيتغير بالنهج الضريبي من حيث التشريع والتحصيل والاعتراض ربما سيتغير الروتين الإداري بزيادته لإقحام حلقة جديدة ضمن الحلقات السابقة التي ما زالت كافة مهامها وأشكالها كما هي مما سيحدث فعلياً صراع وتقاطع بين المديريات المتماثلة بالاختصاص وستسعى كل منهم لإثبات ذاتها وأدائها مما يشكل فقدان بالطاقة نتيجة التقاطع بدلاً من التكامل.

تنبهت وزارة المالية إلى بعض هذه الإشكاليات في البنى الإدارية مما أوجب صدور المرسوم التشريعي رقم ٦٤/ لتاريخ ٢٠١٠/٨/٩ الذي تضمن نقل مهام وصلاحيات واختصاصات وزارة المالية في مجال الضرائب والرسوم إلى الهيئة العامة للضرائب والرسوم باستثناء مهام وصلاحيات واختصاصات مديرية الاستعلام الضريبي وأقسامها ودورها، كما نقلت مهام معاون وزير المالية لشؤون الإيرادات إلى المدير العام للهيئة وإلحاق مديريات المالية في المحافظات ومديريات المال في المناطق والمدن الصناعية والدوائر والشعب في التجمعات السكنية، باستثناء أقسام ودوائر الخزينة، والاستعلام الضريبي ودوائر العقارات العائدة للدولة والعاملين فيها كافة، حيث بقيت تابعة للوزارة، كما ألغيت مهمة إعداد خطة مكافحة التهرب الضريبي من عمل الهيئة التي تضمنها القانون ٤١/ لعام ٢٠٠٧ سابقاً.

وعُدل المرسوم عدد أعضاء مجلس إدارة الهيئة فضم إليه معاون المدير العام للهيئة ومدير الاستعلام الضريبي في الوزارة وحدد الخبراء باثنين بدلاً من ثلاثة ومنح رئيس مجلس الوزراء إضافة إلى من يراه مناسباً دون تحديد سقف العدد، كما حصر المرسوم معالجة كبار المكلفين بقرارات من وزير المالية دون أن يكون لرئيس الهيئة دورٌ في ذلك.

يتضح مما تضمنه المرسوم حل إشكالية تقاطع عمل الهيئة مع وزارة المالية ولكنه لم يعالج كافة المشكلات التي تعيق عمل الهيئة فحصر جزءاً هاماً من العمل بوزير المالية وخاصة كبار المكلفين مما جعل الهيئة عاجزة عن وضع آلية لتطوير المراجعة الضريبية أو تعزيز العلاقة مع هذه الشريحة التي تعد من أهم اهتمامات الهيئة أو إعداد الخطط ومتابعة تنفيذها كما خلق المرسوم مشكلة في المديريات المالية ومديريات المال في المحافظات والمناطق فجزء من العاملين التابعين للاستعلام الضريبي لا يتبع للهيئة وإنما للوزارة وبالتالي تضعف المتابعة والمحاسبة من قبل المدير المباشر التابع للهيئة.

ومنح وزير المالية صلاحية تعديل بنية الوزارة بما يتوافق مع المرسوم ٦٤/ لعام ٢٠١٠ بموجب قرار يصدره دون حاجة لتعديل البنية الإدارية للوزارة بمرسوم.

مما ورد أعلاه يلاحظ الكم الكبير من الثغرات التي يشكل عدم معالجتها عائقاً أمام تنفيذ العمل الضريبي بكل مراحله مما ينتج قبولنا للفرضية الفرعية الخامسة بتأثر أداء الإدارة الضريبية بالبنية الإدارية والقانونية التي تنظم عملها .

الفرضية الرئيسية الثالثة : والتي تنص " يتأثر تمويل موازنة الدولة بأداء الإدارة الضريبية في سورية

أداء الإدارة الضريبية بتحصيل الضرائب ينعكس بتمويل الموازنات العامة فأداؤها المنظم والممنهج يؤمن حصيلة أفضل تساعد الحكومة على توسيع نشاطاتها وخدماتها للمواطن وندرج جدولاً يتضمن نسب تمويلها للنفقات العامة.

جدول رقم (١٤)

الضرائب ودورها بتمويل الموازنات العامة

السنوات	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	المتوسط
الإيرادات الضريبية (ملايين الليرات)	٨٦٠٦٣	١١٦٤٣٢	١٣٦٤٤٤	١٥٢٤٠٣	١٦١٠٢٨	١٧٦٣١٦	١٩٢٨١٧	٢٠٤٤٢٧	٢٢٢٢٨٧	٢٤٢٧٢٠	١٦٩٠٩٤
الإيرادات العامة	٢٧٥٤٠٠	٣٢٢٠٠٠	٣٥٦٣٨٩	٤٢٠٠٠٠	٤٤٩٥٠٠	٤٦٠٠٠٠	٤٩٥٠٠٠	٥٨٨٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	٦٨٥٠٠٠	٤٦٥١٢٩
إجمالي المصروفات	٢٥٥٦٩٢	٣٠١١٥٠	٣٣٣٢٦٢	٣٩٠٨٩٩	٤٢٠٩٧٠	٤٢٦٣٠٣	٤٦١٤٤٢	٥١٥٠٠٠	٥٢٠٩٧٤	٦٠٣٢٩٠	٤٢٢٨٩٨

مطروحاً منها اعتمادات غير سورية											
الناتج المحلي الصافي بسعر الصرف (الدخل)	٨٦٧١٢٠	٩٣٦٠٧٢	٩٨٢٢٥٣	١٠٣١٣٨	١٢١٧٢٤	١٤٤٦٤٦	١٦٣٥٣٠	١٩٣٧٤٠	٢٣٤٧٥٥	٢٤١٩٦٥	١٤٨٢٠٤
معدل التضخم	-	٢,٩	١,٩ -	٢,٥	١٠,٣	١٢	٧,٧	١٢	١٦	١٢,٨	٨,٢٥
إجمالي الإيرادات الضريبية بأسعار ٢٠٠٠	٨٦٠٦٣	١١٣١٥٠	١٣٥٠٩٣	١٤٧٢٤٩	١٤١٥٠١	١٤٠١٥٦	١٤٤٤٣٢	١٤٠٥٠٠	١٣٧٦٣٩	١٥٢٩٤٣	١٣٣٨٧٣
نصيب الفرد من الضرائب	٥٢٧٣	٦٩٦٤	٧٩٦٥	٨٦٨٤	٨٩٨٥	٩٦٥١	١٠٣٠٢	١٠٦٦٣	١١٣١٦	١٢٠٦١	٩١٨٦
نصيب الفرد من الدخل القومي	٥٠٣٧٠	٥٣٤٠٤	٥٤٣١١	٥٦٢٧٥	٦٥٣٢٥	٧٥٤٩٩	٨٤٨١٤	٩٩٢٥٩	١١٦٧٨٢	١١٧٦٦٣	٧٧٣٧٠
نسبة تغطية المصروفات من الإيرادات الضريبية	٠,٣٧	٠,٣٩	٠,٤١	٠,٣٦	٠,٣٨	٠,٤١	٠,٤٢	٠,٤٠	٠,٤٣	٠,٤٠	٠,٣٩,٧
نسبة الإيرادات الضريبية للإيرادات العامة	٠,٣١	٠,٣٦	٠,٣٨	٠,٣٦	٠,٣٦	٠,٣٨	٠,٣٩	٠,٣٥	٠,٣٧	٠,٣٥	٠,٣٦,١
العبء الضريبي الإجمالي	٠,١٠	٠,١٤	٠,١٤	٠,١٥	٠,١٣	٠,١٢	٠,١٢	٠,١٢	٠,١٢	٠,١٠	٠,١٢
نصيب الفرد من الاستهلاك النهائي	٣٥١٣٧	٣٥٣٩١	٣٥٣٣٢	٣٧٠١٤	٤٥٢٠٠	٥٤٣٦١	٥٩٩٨١	٧٠٨٠٧	٧٠٨٠٧	٧٤٩٦٠	٥١٠٣٧

المبالغ بملايين الليرات

المصدر : المجموعات الإحصائية

من الجدول رقم (١٤) يمكن استنتاج مايلي :

نسبة تغطية المصروفات من الإيرادات الضريبية بالمتوسط ٣٩.٧٪ وقد تطورت النسبة لتصل إلى أعلى مراحلها في عام ٢٠٠٨ ل ٤٣٪ ثم عادت للهبوط ل ٤٠٪ وهذه النسبة تشير إلى ضعف دور الموارد الضريبية بتغطية النفقات العامة وانحدار المعدل في عام ٢٠٠٩ يشير إلى تراجع بالوعاء الضريبي قد يكون من أهم أسبابه انخفاض النشاطات المنتجة بسبب المنافسة غير المتكافئة مع المنتجات التركية والصينية والعربية (المزورة) التي سمح الاستيراد دون رسوم للإنتاج العربي الذي شجع على التزوير وخاصة الأردن .

حصة الإيرادات الضريبية من الإيرادات العامة لم تتجاوز بالمتوسط ٣٦.١٪ وأعلى مستوى وصلته بعام ٢٠٠٦ حيث بلغت ٣٩٪ وهذه النسبة تشير إلى ضعف دور الموارد الضريبية قياساً بالموارد الأخرى للدولة وفعلياً استمرت النسبة بذات التمرکز رغم كل التحديثات القانونية التي صدرت وعدلت الواقع الاقتصادي بكامله مما يشير لعدم نجاعتها بتطوير دور القطاع الضريبي في تمويل الموازنة العامة مع الإشارة إلى أن ضعف دوره مأخوذ به بإعداد الموازنة العامة مما يعني أن تطور هذا الدور سينعكس إيجاباً على نفقات الدولة وموازنتها وبالنتيجة على الواقع الاقتصادي بشكل عام .

العبء الضريبي بالمتوسط بلغ ١٢٪ وبعام ٢٠٠٣ وصل ل ١٥٪ وهو منخفض مقارنة بكل دول المنطقة ولكن حتى نحكم على انخفاضه يجب ان نقارنه بالطاقة الضريبية والتي سنحسبها بعد تخفيض الحد الأدنى للمعيشة (حد الكفاف) فتكون كما يلي

الطاقة الضريبية = متوسط الناتج المحلي الصافي بسعر السوق (الدخل المتاح) _ حد الكفاف (متوسط عدد السكان * ٢ \$ /متوسط الدخل المتاح

الطاقة الضريبية لعام ٢٠٠٩ = ١٤٨٢٠٤٦٠٠٠٠٠٠ / (٩٦ * ١٨١٥٧٠٠٠٠٠٠) = ١٧.٦٪ وبهذا التقدير يتضح انخفاض العبء الضريبي مقارنة مع الطاقة الضريبية مع الإشارة ان الضرائب على الجهات العامة والتي نسبتها ٢٨٪ قد ساهمت في رفع كتلة الضرائب وبالتالي العبء الضريبي مما جعلها ترمم الواقع الحقيقي للضرائب والحجم الكبير للتهرب الضريبي .

ويمكن من الجدول رقم (١) حساب معامل الحساسية للحصيلة الضريبية وفقاً للجدول التالي :

جدول رقم (١٥) معامل الحساسية

البيان	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	الوسط الحسابي
--------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	------	---------------

١٧٤٠٦	٢٠٤٣٣	١٧٨٦٠	١١٦١٠	١٦٥٠١	١٥٢٨٨	٨٦٢٥	١٥٩٥٩	٢٠٠١٢	٣٠٣٦٩	-	التغير بالموارد الضريبية
١١	٨	٨	٦	٩	٩	٥	١٠,٥	١٤,٧	٢٦	-	نسبة التغير %
٤٥٥١١	٨٥٠٠٠	١٢٠٠٠	٩٣٠٠٠	٣٥٠٠٠	١٠٥٠٠	٢٩٥٠٠	٦٣٦١١	٣٤٣٨٩	٤٦٦٠٠	-	التغير بالنفقات العامة
٩,٤	١٢	٢	١٦	٧	٢	٧	١٥	١٠	١٤	-	نسبة تغير النفقات %
١,٧٢	٦٧,٠	٤	٣,٠	١,٢٨	٤,٥	٧,٠	٧,٠	١,٥	١,٨٥	-	معامل حساسية الموارد لتغير النفقات
١٧٢٥٠,٣	٧٢٠,٩٧	٤١٠,١٤٦	٣٠,٢١٠,٣	١٨٨٨٣,٩	٢٢٩٢٢,٧	١٨٥٨٥,٢	٤٩١٣٥	٤٦١٨١	٦٨٩٥٢	-	التغير في الناتج المحلي
١٠,٦	٠,٣٠	١٧,٠	١٦,٠	١٢,٠	١٦,٠	١٥,٠	٠,٥٠	٠,٥٠	٠,٧٠	-	نسبة تغير الناتج المحلي
١,٥٦	٢,٦٦	٤٧,٠	٣٧,٠	٧٥,٠	٥٦,٠	٣٣,٠	٢,٢	٣	٣,٧	-	معامل الحساسية للموارد الضريبية تجاه الناتج المحلي

معامل الحساسية $Q = \Delta T / T$

$$T : \Delta E/E \quad \text{الضرائب } T : \text{التغير بالضرائب}$$

$$Y : \Delta T/T \quad Q = \text{الناتج المحلي } \Delta Y : \text{التغير بالناتج المحلي}$$

$$\Delta Y/Y$$

من الجدول رقم (١٥) يتضح أن معامل الحساسية للموارد الضريبية مقارنة بالنفقات العامة كان بالمتوسط ١,٧٢ وقد كانت نسبه خلال الأعوام العشرة بتشتت حيث وصلت عام ٢٠٠٥ ل ٤,٥ بينما هبط بعام ٢٠٠٩ ليصل ل ٠,٦٧ مما يدل على أن الضرائب تستخدمها الدولة بوظيفة واحدة وهي التمويل فقط دون النظر للأهداف الأخرى الاقتصادية والاجتماعية التي يمكن للضرائب أن تقوم بها أما معامل حساسية الضرائب مقارنة مع الناتج المحلي الصافي فأيضاً كانت نسبها مشتتة حيث وصلت عام ٢٠٠١ ل ٣,٧ لتتخفص عام ٢٠٠٥ ل ٠,٥٦ ثم ترتفع عام ٢٠٠٩ لنسبة ٢,٦٦ وبالمتوسط كان معامل الحساسية ١,٥٦ مما يشير إلى عدم ربط العائد الضريبي بالناتج المحلي رغم عدم التعديل الجوهري بالنصوص القانونية بين الأعوام المقارنة مما يعني إن الأداء للإدارة الضريبية ليس بذات السوية وبتعبير آخر إن آليات العمل المطبقة لا تعبر عن واقع إداري صحيح .

جدول رقم (١٦) علاقة ارتباط الحصيلة الضريبية بالموازنات العامة

البيان	معامل الارتباط	معامل التحديد	SIg	معادلة المستقيم
ض م /مج ض	0,998	0,996	0,000	مج ض = ٨٥٤٨ + ١,١٧٠ ض م
ض غ م /مج ض	0,939	0,881	0,000	مج ض = ١٩٧٠,٩ + ٥٠٩٣٤ ض غ م
مج ض / مج إيرادات	0,985	0,970	0,000	مج الإيرادات = ١٧٥٠,٦ + ٢,٦٤٧ مج ض
مج ض / المصروفات العامة	0,990	0,980	0,000	النفقات العامة = ٢,١٩٣ + ٥٢١٤٤ مج ض
مج ض / الناتج المحلي	0,944	0,891	0,000	الناتج المحلي = ٤٣٥٦٧٥ + ١١,٣٤١ مج ض

علاقة الارتباط بين المتغيرات الضريبية والناتج المحلي:

من الجدول رقم (١٦) يتبين مدى الارتباط بين الضرائب بتفاصيلها و النفقات العامة والناتج المحلي الصافي حيث يشير الجدول لعلاقة ارتباط كبيرة جداً بين الحصيلة الضريبية والضرائب المباشرة بمستوى دلالة ٥% ويمكن من خلال المعادلة المستنتجة أن نقدر التطور بالحصيلة الضريبية مع تطور الضرائب المباشرة , ويشير لعلاقة عالية أيضاً بين الضرائب غير المباشرة والحصيلة الضريبية ولكن بنسبة اقل من ارتباط الضرائب المباشرة بمستوى دلالة ٥% وكذلك يمكن تقدير الحصيلة

الضريبية وتطوراتها بالمعادلة المستنتجة ، ويشير لارتباط عالي بين الحصيلة الضريبية والنفقات العامة مما يعني أن زيادة الحصيلة الضريبية سيزيد الإنفاق العام بنسبة تقدرها المعادلة المستنتجة وهذا مؤشر للأهمية الكبيرة للحصيلة الضريبية على الاقتصاد بالمجمل وليس على الإيرادات فقط ، ويشير أيضا لعلاقة ارتباط عالية بين الحصيلة الضريبية والنتائج المحلي الصافي والتي يمكن حساب تأثيرها التقديري من خلال المعادلة المستنتجة .

جدول رقم (١٧)
معدلات نمو المحددات المالية

البيان	المعدل
معدل نمو الإيرادات الضريبية	18,20%
معدل نمو الإيرادات العامة	14,87%
معدل نمو المصروفات العامة	14,87%
معدل نمو الناتج المحلي الصافي	17,90%
معدل نمو نصيب الفرد من الضرائب	12,87%
معدل نمو نصيب الفرد من الدخل	13,35%

من الجدول رقم (١٧) يتضح أن معدل نمو الإيرادات الضريبية يتناسب مع معدل نمو الناتج المحلي وكذلك معدل نصيب الفرد من الضرائب يتناسب مع معدل نمو نصيب الفرد من الدخل وهذا يعني من وجهة نظر الباحث أن استهلاك هذه الزيادات للناتج أو نصيب الفرد من الدخل بواسطة الضرائب سينعكس سلبا على تطوير الأداء الاقتصادي للحكومة بشكل عام فغياب الادخار أو الحد منه بواسطة الضرائب سيؤثر سلبا على الاستثمار وبالتالي على الدخل القومي ثم نصيب الفرد فالكل مرتبط معا مما يقتضي الدقة بالتعديلات الضريبية وحساب تأثيرها بالمجمل وليس فقط بالناحية المالية .

مما سبق نستنتج أن تمويل الموازنة العامة للدولة تأثر بالحصيلة الضريبية المنتج النهائي للإدارة الضريبية فانخفاض العبء الضريبي عن الطاقة الضريبية اثر بانخفاض مخصصات الإنفاق في الموازنة العامة وأكد ذلك معاملات الحساسية التي أظهرت التأثير العالي بين الحصيلة والإنفاق وأكدت أيضا معدلات الارتباط العالية بين مكونات الموازنة والحصيلة الضريبية لذا تطور أداء الإدارة الضريبية سينعكس إيجابا على الحصيلة وبالتالي على الموازنة العامة وعلى الاقتصاد والمجتمع بالنهاية بعدد كبير من الإشكال ومنه نقبل بالفرضية الرئيسية الثالثة بتأثر التمويل للموازنة بأداء الإدارة الضريبية .

الفرضية الرئيسية الرابعة : والتي تنص " تتأثر النشاطات الاقتصادية بالتشريعات الضريبية المقترحة من الإدارة الضريبية السورية"

التشريعات الضريبية تعتبر أداة بيد الحكومة تمكنها من توجيه النشاطات الاقتصادية وفقا للخطط التي تقرها ، ندرج جدولاً يتضمن بعضاً من هذه التأثيرات

جدول رقم (١٨) تأثير الضرائب على الإنتاج والاستيراد

البيان	٢٠٠٠	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	الوسط الحسابي	ملاحظات
ضرائب الإنتاج	١٢٥٥٩	١٢٦٦٠	١٤٤٠٤	١٤٧٧٠	١٧٥٥٥	٢٨٩٥٧	٣٥٦٣٧	٤٥٤٤٧	٥٨٠٧٨	٥٩٣٢٦	٢٩٩٣٩	
الضرائب على المستوردات	١٣٣٦٧	١٦٢٩٠	١٤٥٠٢	١٩٠٩٧	٢٢٨١٠	٢٣٤٢٤	١٧٥٣٠	١٩٠٨٠	٢٥٩٤٠	٢٨١٣٤	٢٠٠١٧	
المستوردات	١٨٧٥٣ ٥	٢٤٧١٢٨	٢٣٥٧٥٤	٢٣٦٧٦٨	٣٢٧٠١٩	٥٠٢٣٦٩	٥٣١٣٢٤	٦٨٤٥٥٧	٨٣٩٤١٩	٧١٤٢١٦	٤٥٠٦٠٩	
إجمالي الضرائب	٨٦٠٦٣	١١٦٤٣٢	١٣٦٤٤٤	١٥٢٤٠٣	١٦١٠٢٨	١٧٦٣١٦	١٩٢٨١٧	٢٠٤٤٢٧	٢٢٢٢٨٧	٢٤٢٧٢٠	١٦٩٠٩٤	

ضرائب دخل المهن الصناعية والتجارية	٥٢٤٥٠	٧٦٤٥٠	٩٤٨٠٠	١٠٥٠٠٠	١١٢٢٣٠	١١٤٠٠٠	١٢٦٠٠٠	١٢٥٠٠٠	١١٩٥٠٠	١٣٣٦٣٠	١٠٥٩١٣
الضرائب الجارية على الدخل	٥٨٢٠٠	٨٣١٠٠	١٠٢٣١٠	١١٣٣٠٠	١١٥٥٥٠	١٢٠٣٠٠	١٣٢٦٠٠	١٣١٨٠٠	١٢٧٣٥٠	١٤٢٤٨٠	١١٢٦٩٩
ض. مهن ض. دخل	%٩٠	%٩٢	%٩٣	%٩٣	%٩٧	%٩٥	%٩٥	%٩٥	%٩٤	%٩٤	%٩٤
ضرائب ريع رؤوس الأموال	٢٥٠	٢٥٠	٢٦٠	٣٠٠	٢٥٠	٣٠٠	٦٠٠	٥٠٠	٨٥٠	٨٥٠	٤٤١
رأس المال بالقطاع الخاص	٥٦٧٦١	٦٢٢٩٠	٧٥٣٠٤	٨٥٨٩٥	١٢٠٤٤٩	١٤١٥٠٥	١٦٤٨٧٨	١٤٦٦٩٠	١٥٣٧٤٩	١٥٣٢٨٠	١١٦٠٨٠
ض. ريع رؤوس الأموال رأس المال	٠,٠٠٤	٠,٠٠٤	٠,٠٠٣	٠,٠٠٣	٠,٠٠٢	٠,٠٠٢	٠,٠٠٤	٠,٠٠٣	٠,٠٠٥	٠,٠٠٥	٠,٠٠٣,٥
ضريبة الرواتب والأجور	٥٥٠٠	٦٤٠٠	٧٢٥٠	٨٠٠٠	٣٠٠٠	٦٠٠٠	٦٠٠٠	٦٣٠٠	٧٠٠٠	٨٠٠٠	٦٣٤٥
الناتج المحلي الصافي ماعدا الزراعة	٦٤٨٤٧٩	٦٩٥٣٥٧	٧٢٨٢٨٢	٧٧٢٦١١	٩٤٢٣٥٢	١١٤٧٩١٩	١٢٩٥٥٤٠	١٦٠٦٠١٨	١٩٠٣٥٥٦	١٨٦٤٩٥٩	١١٦٠٥٠٧
ض إنتاج / الإنتاج	٠,٠٢	٠,٠٢	٠,٠٢	٠,٠٢	٠,٠٢	٠,٠٢,٥	٠,٠٢,٧	٠,٠٢,٨	٠,٠٣	٠,٠٣	٠,٠٢,٣
ض المستوردات/ المستوردات	٠,٠٧	٠,٠٦,٥	٠,٠٦	٠,٠٨	٠,٠٧	٠,٠٥	٠,٠٣	٠,٠٣	٠,٠٣	٠,٠٤	٠,٠٥

المبالغ بملايين الليرات

المصدر : المجموعات الاحصائية

يظهر الجدول رقم (١٨) مدى التأثير للضرائب النوعية على النشاطات التجارية والإنتاجية حيث يشير بأن متوسط ضرائب الإنتاج منسوبة لمتوسط الإنتاج بلغت ٢,٥ % وهي نسبة منخفضة نسبياً ومشجعة للإنتاج مع الإشارة إلى أن الإنتاج الزراعي معفى ضريبياً مما يعني أن الإدارة الضريبية قد قدمت اقتراحات ضريبية للإنتاج مشجعة وهذا معناه أنها قد أخذت بالأهداف الأخرى للضرائب غير الوظيفة المالية ولكن نتراجع عن هذا الرأي عندما يشير مستوى ضرائب الاستيراد وفقاً للاستيراد لنسبة ٥ % فقط وهي نسبة منخفضة وغير مبررة فكيف نشجع الإنتاج المحلي ونشجع الاستيراد بكافة أشكاله !! ومن دول سبقتنا بمراحل عديدة مثل تركيا والصين وغيرهم من الدول الصناعية المتقدمة ؟

فالمنتج المحلي غير قادر على منافسة منتجات هذه الدول وخاصة بظل رفع إجراءات الحماية للمنتجات المماثلة وهذا سينتج سيطرةً لمنتجات هذه الدول وغياًباً للمنتج المحلي مما ينجم عنه مجموعة من السلبات من ضمنها انخفاض الإيرادات الضريبية لدخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجاري والتي شكلت ٩٤ % من ضرائب الدخل وأيضاً ستخفف ضرائب ريع رؤوس الأموال وانعكاس انخفاض الكتلة الضريبية يظهر بتراجع النفقات الحكومية التي لها الدور الأول في رفع معدلات التنمية ومما سبق نستنتج عدم وجود سياسة اقتصادية لدى الإدارة الضريبية في سورية فهي تقترح أو تعزز مقترحات ضريبية دون دراسة لأثارها الاقتصادية والمالية والاجتماعية وغيرها من الآثار التي يمكن أن تكون سلبية فتؤدي إلى تراجع اقتصادي وخدمي ومعيشي للوطن والمواطن وتشير الأزمة الحالية التي تمر بها سورية أن من أسبابها هي السياسات غير المدروسة للإدارة الضريبية وللوزارات المعنية كالمالية والاقتصاد والصناعة وغيرها من الوزارات والجهات الحكومية.

جدول رقم (١٩) ارتباط الضرائب النوعية بمحددات اقتصادية

البيان	معامل الارتباط	معامل التحديد	sig	معادلة التقدير
ض الإنتاج / الناتج المحلي الصافي	0,996	0,993	0,000	الناتج المحلي = ٣١,٠٢٦ + ٥٥٣١٤٧ ض الإنتاج
ض المستوردات / مج المستوردات	0,742	0,550	0,000	مج المستوردات = ٢٦٤٣٠٠,٣ + ٣٥,٧١٤ ض
ض المهن / ض الدخل	0,998	0,996	0,000	ض الدخل = ١,٠١٦ + ٥٠٧٦,٣٣٩ ض المهن

ض الرواتب / ض الدخل	0,225	0,051	0,532	ض الدخل = $87478,043 + 3,975$ ض الرواتب
ض رؤوس المال / اهتلاك رأس المال	0,949	0,9	0,000	اهتلاك رأس المال = $286,20421$ و 93 ض ريع رؤوس المال
مج ض / الناتج المحلي ماعدا الزراعة	0,940	0,883	0,000	الناتج المحلي دون الزراعة = $432227,3 - 9,419$ مج ض
مج ض / عدد السكان	0,993	0,986	0,000	عدد السكان $13786,209 + 0,026$ مج ض
ض رأس المال / رأس المال الخاص	0,744	0,554	0,014	رأس المال الخاص = $60270,903 + 126,551$ ض رأس المال
رسم الانفاق الاستهلاكي / الاستهلاك النهائي للشعب	0,974	0,948	0,000	الاستهلاك النهائي للشعب = $605914,73 + 26,633$ رسم الانفاق الاستهلاكي

من الجدول رقم (١٩) يمكننا أن نؤكد ما تم طرحه بتحليل الجدول رقم (١٨) فهو يشير لعلاقة الارتباط وقوة هذه العلاقة بين الضرائب والإنتاج والتجارة وغيرها من المعطيات الاقتصادية فيظهر ارتباط عالٍ بين ضرائب الإنتاج والناتج المحلي بمعنى أن تخفيض الضرائب سينتج تطوراً بالناتج بشكل عام وقد يحد من ذلك مؤثرات سلبية أخرى وكذلك يمكن تقدير الناتج بدلالة ضرائب الإنتاج من خلال معادلة التقدير .

كما يظهر لعلاقة ارتباط عالية بين عدد السكان والكتلة الضريبية بمعنى أن زيادة عدد السكان سينتج بالمجمل زيادة بالكتلة الضريبية كما أن زيادة أنواع من الضرائب تتوافق وسياسات اجتماعية مدروسة سيؤثر بعدد السكان وسيحد من تطور معدلات النمو السكاني .

ويشير لعلاقة ارتباط عالية جدا بين رسم الإنفاق الاستهلاكي وبين الاستهلاك النهائي للشعب مما يشير إلى أن زيادة الاستهلاك النهائي للشعب سيزيد من رسوم الإنفاق وكذلك زيادة رسوم الإنفاق سيخفض من الاستهلاك النهائي مما يظهر الدور الاقتصادي للضريبة .

وعلاقة ضرائب المهن الصناعية وغير الصناعية بـ ضرائب الدخل وهذا منطقي فزيادة ضرائب المهن سينتج تطوراً بالإيرادات الضريبية التي يمكن التنبؤ بالكتلة وفقاً لتغير ضرائب المهن من خلال معادلة التقدير .

كما أشار لعلاقة ارتباط جيدة بين الضرائب على المستوردات وحجم المستوردات فزيادة الضرائب ستخفض من الاستيراد وبشكل عام زيادة الاستيراد ستزيد من كتلة ضرائب الاستيراد

ويظهر عدم وجود علاقة ارتباط بين ضرائب الأجور و كتلة ضرائب الدخل لبلوغ مستوى الدلالة المحسوبة نسبة أعلى من مستوى الدلالة النظرية وهذه نتيجة مستخرجة بالبرنامج الإحصائي أرى أنها مستغربة وغير مبررة .

جدول رقم (٢٠)

المعدل	البيان
0,37	معدل نمو ضرائب الإنتاج
0,19	معدل نمو الناتج المحلي الصافي ما عدا الزراعة
0,11	معدل نمو الضرائب على المستوردات
0,28	معدل نمو المستوردات
0,15	معدل نمو ضرائب المهن التجارية والصناعية وغير التجارية
0,14	معدل نمو الضرائب على الدخل
0,24	معدل نمو ضرائب ريع رؤوس الأموال
0,17	معدل نمو رأس المال بالقطاع الخاص
0,4,5	معدل نمو ضرائب الرواتب والأجور

من الجدول رقم (٢٠) يتبين مايلي :

لقد نمت ضرائب الإنتاج بما يقابل مثلي نمو الناتج المحلي الصافي ما عدا الزراعة والتي استبعدت لإعفائها ضريبياً وهذا مؤشر غير مشجع لأداء الإدارة الضريبية التي يجب ألا تتجاوز معدلات نمو الناتج بنمو الضرائب بل يجب تراجع نمو الضرائب لزيادة معدلات نمو الناتج إلا إذا كان سبب نمو ضرائب الإنتاج يعود لنشاط الإدارة بكشف مطارح ضريبية لم تكلف سابقاً ولكن عدم وجود إحصاءات توضح سبب تطور الحصيلة الضريبية للإنتاج تجعلنا أمام كلا الخيارين ونرجح السبب لكشف مطارح ضريبية جديدة نظراً لتطور العمل الضريبي بعد صدور قانون التهرب الضريبي رقم ٢٥ لعام ٢٠٠٣ والذي أوجد آلية جديدة وبصلاحيات واسعة لمكافحة التهرب الضريبي . ومعدل نمو المستوردات يقابل ٢,٥ من معدل نمو ضرائب المستوردات وأيضاً هذا المؤشر يمكن تفسيره من ناحيتين الأولى أن تراجع معدل نمو الضرائب عن الاستيراد بسبب تعديلات قانونية بالضرائب ساهمت في تخفيض حصيلتها مع زيادة الاستيراد والغاية تشجيع الاستيراد لأسباب يصعب تفسيرها في إطار مصلحة الوطن، وقد يكون السبب التهرب الضريبي المتزايد بتزايد الاستيراد ورجحان التعديلات الضريبية هي السبب الرئيسي لهذا الانخفاض . معدل نمو ضرائب الدخل ومعدل نمو ضرائب المهن شبه متساوٍ وهذا مؤشر مبرر للارتباط الكبير بين المعدلين ويبدو أن الإدارة الضريبية استمرت بذات الآلية المتبعة بالتحصيل الضريبي دون تطوير لأدوات عملها لكشف مطارح ضريبية جديدة لم تكلف سابقاً .

معدل نمو ضرائب ريع رؤوس الأموال بلغت ٠,٢٤ بينما بلغ معدل نمو رأس المال بالقطاع الخاص ٠,١٧ والسبب الرئيسي هو كشف مطارح ضريبية جديدة بعد صدور قانون التهرب الضريبي . معدل نمو ضرائب الأجور محدود بالمقارنة مع نمو ضرائب الدخل وذلك لمحدودية عدد العاملين بالقطاعين الخاص والعام فالخاص لا يزيد عدد المسجلين بالتأمينات الاجتماعية ويتهرب دائماً منه بسبب قانون العمل الذي يعطي العامل حقوقاً يرى فيها رب العمل تجاوزاً لحريته بماله وأسلوب استثماره . أما العام فالتوظيف شبه متوقف إلا بدل التسرب وأحياناً يتم فتح نشاطات جديدة تتطلب توظيف .

مما ورد أعلاه نلاحظ تأثير الإدارة الضريبية بشكل مباشر بكامل عوامل الاقتصاد الوطني ومن أهمها الاستيراد والإنتاج من خلال السياسات الضريبية التي تضعها وتقرتع التعديل بالنصوص وفقها وبما يحقق الأهداف النهائية للخطط الحكومية لذا نقبل الفرضية بأنه "تتأثر النشاطات الاقتصادية بالتشريعات الضريبية المقترحة من الإدارة الضريبية السورية".

الفرضية الرئيسية الخامسة : والتي تنص " يتأثر أداء الإدارة الضريبية السورية باعتماد مبدأ الشفافية الضريبية في تعاملها مع المكلفين "

يعتمد قبول أو رفض هذه الفرضية على آراء طرفي العلاقة الضريبية والباحثين بالشؤون الضريبية نظراً لتمامهم المباشر مع القوانين والمراسيم والقرارات والأنظمة الضريبية وكافة الإشكالات الناجمة عن التطبيق مما يجعل لأرائهم أهمية بتحديد مدى حاجة الإدارة الضريبية لتطبيق الشفافية الضريبية والسياسات التي ستضعها لتطبيقها بالشكل

الذي يحقق أهدافها بزيادة الحصيلة الضريبية من خلال ردم هوة الثقة مع المكلف وتخفيض وقت وكلف التحصيل الضريبي ، وقد استقصى الباحث آراءهم من خلال استبانته تم تحليل نتائجها بالدراسة الميدانية ، ونظراً لأهمية الشفافية الضريبية من وجهة نظر الباحث الذي يرى أن تطبيقها ذو أهمية كبيرة بنجاح عمل الإدارة الضريبية مما يوجب أن يكون التطبيق مرتكزاً لنصوص واضحة توجب التطبيق إضافة لبنية تنظيمية تعنى به وتتابعه لتحديد الصعوبات التي يواجهها وتعالجها أو تقترح معالجتها وفقاً للصلاحيات الممنوحة لها .

سنحلل مضمون النصوص القانونية الخاصة بالهيئة لتحديد مدى شمولها لسياسة الشفافية كما يلي :

١- قانون إحداث الهيئة رقم ٤١/ لعام ٢٠٠٧ :

لم يتضمن النص القانوني أية إشارة لموضوع الشفافية الضريبية رغم تضمنه لأهداف الهيئة بالمادة ٣/ ومهام المدير العام للهيئة بالمادة ٨/ .

من أهداف إحداث الهيئة زيادة الحصيلة الضريبية بأساليب مختلفة أهمها مكافحة التهرب الضريبي الذي أجمعت الدراسات التي تناولته أن من أسبابه الرئيسية ضعف الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف وهي إحدى نتائج عدم تطبيق الشفافية الضريبية .

٢- النظام الداخلي للهيئة العامة للضرائب والرسوم (الإدارة المركزية) الصادر بالقرار ١٠/ق و تاريخ ٢٣/٩/٢٠٠٨ :

تضمن النظام بعض المهام التي تدرج تحت عنوان الشفافية وهي :

١ - مديرية مكتب المدير العام : من المهام التي كلفت بها عرض ملخص عن الشكاوى التي تقدم للهيئة أو تحال إليها ومتابعة معالجتها في ضوء إجابات المديريات المعنية وتوجيهات المدير العام ومتابعة الشكاوى المثارة في وسائل الإعلام المتعلقة بأنشطة الهيئة وإعداد الردود عليها عند الضرورة وإدارة وتطوير موقع الهيئة على شبكة الانترنت والرد على البريد الإلكتروني.

٢ - مديرية التشريع : من المهام التي كلفت بها معالجة الاستفسارات المتعلقة بالضرائب والرسوم الواردة للهيئة بالتنسيق مع المديرية المختصة .

٣ - مديرية خدمات المكلفين : من المهام التي كلفت بها إعداد الخطط الكفيلة بتطوير خدمات المكلفين ودراسة الاستفسارات والشكاوى المتعلقة بها خلال العام لاكتشاف المشاكل المتعلقة بالإجراءات والتشريعات والعمل على حلها أصولاً وتحديث قاعدة البيانات المركزية الموحدة بشكل دوري ووضع أدلة الإرشاد والنماذج الخاصة بمديريات الهيئة للمساعدة في شرح وتفسير التزامات المكلفين وكل ما يلزم لنشر الوعي الضريبي في المجتمع بصورة مبسطة .

٤ - مديرية الالتزام : من المهام التي كلفت بها العمل على رفع مستوى الالتزام الضريبي لدى المكلفين .

مما ورد يتبين ما يلي :

١ - عدم تضمن النصوص صراحة موضوع الشفافية الضريبية وإنما وردت بعض المهام يمكن اعتبارها جزءاً من الشفافية .

٢ - عدم وجود بنية إدارية تعنى بالمهام أنفة الذكر وإنما نجدها موزعة بين أربع مديريات مما يجعل إمكانية ضبطها وتنظيمها وتطويرها أمراً صعب التحقيق .

٣ - المهام وردت بصيغ عامة وغير ملزمة مثلاً - وكل ما يلزم لنشر الوعي الضريبي في المجتمع بشكل مبسط - ما هو الذي يلزم لنشر الوعي وهل هذه الصيغة ملزمة لمديرية الخدمات لعمل ما يلزم ؟ وما المقصود من بشكل مبسط ؟

يرى الباحث أن هذه الصيغ غير منتجة لعمل فاعل يمكن أن يؤسس لأرضية تستوعب الشفافية الضريبية فعدم وجود نصوص واضحة وملزمة وعدم وجود معايير وإجراءات وسياسات لتبني الشفافية كنهج عمل لن تستطيع الإدارة الضريبية تحقيق الأهداف المطلوبة منها لذا نقبل الفرضية بأن أداء الإدارة الضريبية السورية يتأثر باعتماد مبدأ الشفافية الضريبية في تعاملها مع المكلفين "

ثانياً الدراسة الميدانية

- مقدمة:

اعتمد الباحث على أسلوب الاستبيان، وذلك بهدف التعرف على آراء الإدارة الضريبية ممثلة بمراقب الدخل والمكلف الضريبي والمحاسب القانوني بمحاور البحث للتأكد من مدى ارتباط ما توصل له الباحث من نتائج مع المجتمع الضريبي الذي يتألف من طرفي العلاقة الضريبية والمحاسب القانوني باعتباره يتوسط العلاقة بينهم ويخضع لمعايير مهنية وقانونية تجعله يتصف بالحياد والموضوعية التي يحتاجها الباحث بتقييم آرائهم المرتبطة بالعملية الضريبية بشكل مباشر.

فروض الدراسة العملية :

يقوم الباحث باختبار فرضيات الدراسة والمتمثلة في:

فرضيات الدراسة :

١- الفرضية الرئيسية الأولى :

يوجد دلالة معنوية على أنه تتأثر الحصيلة الضريبية بعدالة التشريع الضريبي وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية:

- ١- يوجد دلالة معنوية على أن قانون ضريبة الدخل وتعديلاته لم يأخذ بالتكليف وفقاً للقدرة على الدفع.
- ٢- يوجد دلالة معنوية على أن عدم عدالة إجراءات اعتراض المكلف على التكليف الضريبي لعدم حيادية اللجان وغياب المحاكم الضريبية.
- ٣- يوجد دلالة معنوية على أن عدم المماثلة بين المكلفين بإعفاءات الحدود الدنيا من الضريبة وعدم ربطها بالإمكانات للمكلف تؤثر بالعدالة الضريبية.
- ٤- يوجد دلالة معنوية على أن تتأثر العدالة الضريبية بالاعتماد على الضرائب النوعية بدلاً من ضرائب الإيراد الواحد.

٥- يوجد دلالة معنوية على أن تتأثر عدالة الضريبة بمدى ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية.

٢- الفرضية الرئيسية الثانية :

يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية في سورية ببيئة التشريعات الإدارية والقانونية التي تعمل من خلالها

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية :

- ١- يوجد دلالة معنوية على أن أداء موظفي الإدارة الضريبية يتأثر بنظام الأجور والحوافز والتعويضات والعقوبات المعتمدة باللوائح الداخلية.
- ٢- يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بتعارض القوانين ذات الأثر الضريبي.
- ٣- يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر تحصيل الإدارة الضريبية بآلية تطبيق النقاد الضريبي.

٤- يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالمستوى العلمي وبالتأهيل والتدريب المستمر لموظفيها.

٥- يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالبنية الإدارية التي تنظم عملها.

٣ - الفرضية الرئيسية الثالثة :

يوجد دلالة معنوية على تأثير تمويل موازنة الدولة بأداء الإدارة الضريبية في سورية.

٤ - الفرضية الرئيسية الرابعة :

يوجد دلالة معنوية على تأثير النشاطات الاقتصادية بالتشريعات الضريبية المقترحة من الإدارة الضريبية السورية .

٥ - الفرضية الرئيسية الخامسة :

يوجد دلالة معنوية على تأثير أداء الإدارة الضريبية السورية باعتماد مبدأ الشفافية الضريبية في تعاملها مع المكلفين.

وتتفرع منها الفرضيات الفرعية التالية :

١- يوجد دلالة معنوية على أن يؤثر تطبيق الشفافية الضريبية على وعي المكلف ضريبياً مما يحد من ابتزازه من موظفي الإدارة الضريبية.

٢- يوجد دلالة معنوية على أن يؤثر تطبيق الشفافية بتعزيز الثقة وردم الهوة بين المكلف والإدارة الضريبية مما ينعكس ذلك ايجابياً على الحصيلة الضريبية.

٣- يوجد دلالة معنوية على أن يشارك بالشفافية طرفا العلاقة الضريبية ،المكلف والإدارة الضريبية.

٤- يوجد دلالة معنوية على أن تطبيق الشفافية يوفر من وقت وتكلفة التحصيل الضريبي.

٥- يوجد دلالة معنوية على أنه لتطبيق الشفافية بعمل الإدارة الضريبية فوائد على جودة تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية والخارجية.

مجتمع الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى ثلاث مجموعات :

- محاسب قانوني: باعتباره طرف حيادي بين طرفي العلاقة الضريبية ولكونه جزءاً رئيسياً بالعملية الضريبية .

- مراقب الدخل: باعتباره المرتبط بمعظم العملية الضريبية ويمثل الإدارة الضريبية بالتكليف الضريبي.

- المكلف الضريبي: وهو الطرف الثاني من العلاقة الضريبية حيث تقع عليه عملية التكليف الضريبي .

عينة الدراسة :

تكوّنت عينة الدراسة من مجموعة من المحاسبين القانونيين والمراقبين الماليين والمكلفين بالضريبة حيث تم توزيع أداة الدراسة (استمارة الاستبيان) بعد التحقق من صدقها على مجموعة من المحكمين المتخصصين . ووزعت على عينة الدراسة حسب الجدول التالي:

جدول (21) يبين توزيع استبيانات الدراسة

الاستبيانات	محاسب القانوني	مكلف ضريبي	مراقب دخل	المجموع
الموزعة	١٠٥	١٢٥	١٢٥	٣٥٥
المستردة	١٠٣	١٢٣	١٢٠	٣٤٦
المستبعدة	٥	٥	٥	١٥
المعتمدة بالتحليل	١٠٠	١٢٠	١٢٠	٣٤٠

من الجدول (٢١) نجد أن عدد الاستبيانات الموزعة هي ٣٥٥ استبانة وقد تم استرداد ٣٤٦ استبانة وتم استبعاد ١٥ استبيان لعدم استكمال الإجابات على الأسئلة داخل الاستبانة وكان عدد الاستبيانات المعتمدة بالتحليل ٣٤٠ استبانة بنسبة ٩٥,٧٧ % من الاستبيانات الكلية .

متغيرات (الدراسة):

تعتمد الدراسة على مجموعة من الأسئلة موزعة على استمارة تجاوب على فرضيات أو تساؤلات فرضيات ومشكلة البحث حيث

أ - البيانات التعريفية أو الشخصية لوحداث المعاينة حددت هذه المتغيرات صفات وخصائص أفراد عينة البحث والتي تتعلق بالنواحي التالية:

١ - المؤهل العلمي (جامعي - دبلوم - ماجستير - دكتوراه - مؤهلات أخرى)

٢- العمر

٣- سنوات الخبرة (مادون خمس سنوات -مادون عشر سنوات ١٠ - ١٠ سنوات فما فوق)

٤ - طبيعة العمل(مراقب دخل - محاسب قانوني - مكلف ضريبي)

ب- مجموعة من المتغيرات رئيسية ترتبط بالفرضيات صممت من أجل دراسة فرضيات البحث (أنظر إلى ملحق الاستبيان) وتوزعت إلى خمس محاور:

- المحور الأول: مدى عدالة التشريع الضريبي.
- المحور الثاني: البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الضريبية.
- المحور الثالث: دور الضرائب بتمويل الموازنة العامة
- المحور الرابع: العوامل البيئية دور الضرائب الاقتصادي في سورية
- المحور الخامس: أهمية تطبيق الشفافية الضريبية.

المعالجة الإحصائية:

بعد جمع بيانات الدراسة، قام الباحث بمراجعتها تمهيداً لإدخالها للحاسب الآلي، وقد تم إدخالها للحاسب الآلي بإعطائها أرقاماً معينة، أي بتحويل الإجابات اللفظية إلى رقمية. وقد تمت المعالجة الإحصائية اللازمة للبيانات، باستخراج الأعداد، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية. وتم فحص فرضيات الدراسة عند المستوى $\alpha = 0.05$ ، عن طريق الاختبارات الإحصائية التالية: اختبار ت (test-t)، ومعامل الثبات كرونباخ ألفا (Cronbach's alpha)، وذلك باستخدام الحاسب الآلي، باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS. استخدم الباحث العمليات الإحصائية التالية :

١. التوزيعات التكرارية لمتغيرات الدراسة في كل محور.
٢. الإحصاءات الوصفية لأسئلة الفرضيات والمتوسطات المرجح
٣. اختبار الفرضيات باستخدام T-Test
٤. اختبار الفروق الإحصائية حسب طبيعة العمل (محاسب قانوني-مراقب دخل - مكلف ضريبي).

• اختبار مصداقية (الحقيقية ity) والموثوقية (Reliability) أداة الدراسة وثباتها :

لغرض التأكد من الصدق المنطقي للاستبانة ووضوحها تم عرضها على عدد من الأساتذة من ذوي الاختصاص، ثم قام الباحث بقياس مدى الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة حيث استخدم معامل كرونباخ (Cronbach's coefficient Alpha) الذي يقيس نسبة تباين الإجابات ومدى الثبات والترابط الداخلي لأسئلة الاستبانة، بحيث تكون مع بعضها البعض مجموعة واحدة مما يساعد على مقدرتها في إعطاء نتائج متوافقة لردود المستجيبين تجاه أسئلة الاستبانة وعادة تتراوح قيمة معامل ألفا كرونباخ (صفر - واحد) وكلما اقتربت من الواحد كلما عكس قوة التماسك الداخلي للمقياس وقد وجد الباحث أن قيمة معامل ألفا كرونباخ هي $\alpha = 79\%$ وهي نسبة جيدة تدل على الاتساق الداخلي لأسئلة الاستبانة.

نتائج الدراسة الإحصائية المستخدمة :

لإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة فقد روعي سهولة الاستبيان، حيث تم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي بدرجاته الخمس موافق جداً برتبة (١) ، موافق برتبة (٢) ، حيادي برتبة (٣) ، غير موافق برتبة (٤) ، غير موافق جداً برتبة (٥) مع مراعاة اتجاه السؤال ايجابي أم سلبي.

نتائج تحليل السمات الشخصية لعينة الدراسة :

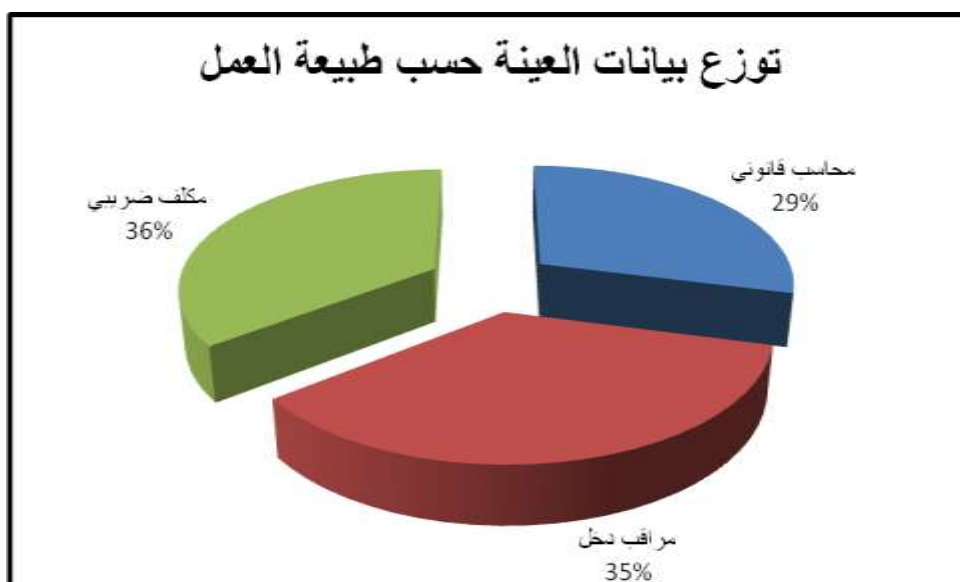
- توزع بيانات العينة حسب طبيعة العمل

جدول (٢٢) يبين توزع بيانات العينة حسب طبيعة العمل

النسبة المئوية	العدد	
٢٩ %	١٠٠	محاسب قانوني
٣٥,٥ %	١٢٠	مراقب دخل
٣٥,٥ %	١٢٠	مكلف ضريبي

توزعت عينة الدراسة إلى مراقب دخل بنسبة ٣٥,٥ % و مكلف ضريبي بنسبة ٣٥,٥ % ومحاسب قانوني بنسبة ٢٩ % .

مخطط رقم (١) يبين توزع بيانات العينة حسب طبيعة العمل



العينة

- توزع بيانات

حسب الشهادة العلمية

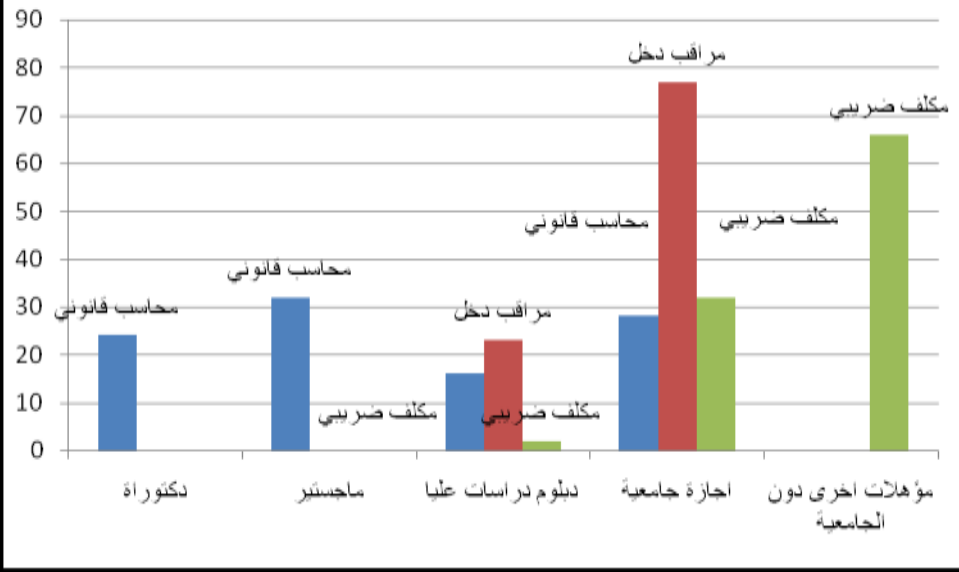
جدول (٢٣) يبين توزع بيانات العينة حسب المؤهل العلمي

مكلف ضريبي		مراقب دخل		محاسب قانوني		
النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة %	العدد	
٠	٠	٠	٠	٢٤	٢٤	دكتوراه
٠	٠	٠	٠	٣٢	٣٢	ماجستير
٢	٢	٢٣	٢٨	١٦	١٦	دبلوم دراسات عليا
٣٢	٣٨	٧٧	٩٢	٢٨	٢٨	إجازة جامعية
٦٦	٨٠	٠	٠	٠	٠	مؤهلات أخرى دون الجامعية

يظهر من الجدول (٢٣) أن النسبة الأعلى هي من الفئة محاسب قانوني ماجستير بنسبة ٣٢ % يليها إجازة جامعية بنسبة ٢٨ % ثم دكتوراه بنسبة ٢٤ % أما مراقب دخل فكانت النسبة الأعلى للإجازة الجامعية بنسبة ٧٧ % ثم دبلوم دراسات عليا بنسبة ٢٣ % ومكلف ضريبي فالنسبة الأعلى كانت مؤهلات أخرى دون الجامعة بنسبة ٦٦ % ثم إجازة جامعية بنسبة ٣٢ %.

مخطط رقم (٢) يبين توزع بيانات العينة حسب طبيعة المؤهل العلمي

توزع بيانات العينة حسب طبيعة المؤهل



• محور مدى عدالة التشريع الضريبي :

تم الحصول على الإحصاءات الوصفية المتعلقة بهذا المحور وكانت النتائج التالية

جدول (٢٤) يبين توزيع آراء عينة الدراسة حول محور مدى عدالة التشريع الضريبي

الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية	العدد		
1.168	3.39	7.9	27	موافق جداً	اخذ التشريع الضريبي بالقدره على الدفع معياراً للتكليف الضريبي
		17.9	61	موافق	
		15.9	54	حيادي	
		43.8	149	غير موافق	
		14.4	49	غير موافق نهائياً	
1.221	3.92	6.5	22	موافق جداً	أمن التشريع الضريبي عدالة وحيادية بمعالجة اعتراض المكلف
		7.6	26	موافق	
		17.1	58	حيادي	
		25.3	86	غير موافق	
		43.5	148	غير موافق نهائياً	
1.256	3.15	11.8	40	موافق جداً	كافة المكلفين متساوين بإعفاء الحدود الدنيا
		21.8	74	موافق	
		21.8	74	حيادي	
		29.4	100	غير موافق	
		15.3	52	غير موافق نهائياً	
1.319	3.35	15.3	52	موافق جداً	تم الأخذ بالضرائب النوعية المتعددة لعدالتها بالتكليف
		10.0	34	موافق	
		18.2	62	حيادي	
		37.1	126	غير موافق	
		19.4	66	غير موافق نهائياً	
1.301	3.16	10.6	36	غير موافق نهائياً	تم ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية
		26.8	91	غير موافق	
		17.6	60	حيادي	
		25.9	88	موافق	
		19.1	65	موافق جداً	

يتضح من الجدول (٢٤) آراء المبحوثين على مدى عدالة التشريع الضريبي حسب كل الآراء /محاسب قانوني-
مكلف ضريبي -مراقب دخل / ما يلي :

• **حسب المتغير الأول:** اخذ التشريع الضريبي بالقدرة على الدفع معياراً للتكليف الضريبي نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافق ونسبة تصل إلى ٤٣.٨ % يضاف إليها غير موافق جداً بنسبة ١٤.٤ % ليشكلاً معاً ٥٨.٢ % بينما ١٧ ترى أنها موافقة مع نسبة ٧.٩ % موافقة جداً وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٣٩ باتجاه الغير موافق بانحراف معياري ١.١٦٨.

• **حسب المتغير الثاني:** أمن التشريع الضريبي عدالة وحيادية بمعالجة اعتراض المكلف نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافق نهائياً ونسبة تصل إلى ٤٣.٥ % يضاف إليها غير موافق بنسبة ٢٥.٣ % ليشكلاً معاً ٦٨.٨ % بينما ٧.٦ ترى أنها موافقة مع نسبة ٦.٥ % موافقة جداً وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٩٢ باتجاه الغير موافق بانحراف معياري ١.٠٢٢.

• **حسب المتغير الثالث:** كافة المكلفين متساوون بإعفاء الحدود الدنيا نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافق ونسبة تصل إلى ٢٩.٤ % يضاف إليها غير موافق جداً بنسبة ١٥.٣ % ليشكلاً معاً ٤٤.٧ % بينما ٢١.٨ ترى أنها موافقة مع نسبة ١١.٩ % موافقة جداً ليشكلاً معاً ٣٣.٧ % وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٠١ بانحراف معياري ١.١٢٥.

• **حسب المتغير الرابع:** تم الأخذ بالضرائب النوعية المتعددة لعدالتها بالتكليف نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافق ونسبة تصل إلى ٣٧.١ % يضاف إليها غير موافق جداً بنسبة ١٩.٤ % ليشكلاً معاً ٥٦.٥ % بينما ١٠ % ترى أنها موافقة مع نسبة ١٥.٣ % موافقة جداً وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٣٥ باتجاه الغير موافق بانحراف معياري ١.١٣.

• **حسب المتغير الخامس:** تم ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية نجد نسبة غير موافق تصل إلى ٢٦.٨ % يضاف إليها غير موافق جداً بنسبة ١٠.٦ % ليشكلاً معاً ٣٧.٤ % بينما ٢٥.٦ % ترى أنها موافقة مع نسبة ١٩.١ % موافقة جداً وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.١٦ باتجاه الغير موافق بانحراف معياري ١.٣٠.

• **المحور الثاني البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الضريبية:**
تم الحصول على الإحصاءات الوصفية المتعلقة بهذا المحور وكانت النتائج التالية:

جدول (٢٥) يبين توزع آراء عينة الدراسة حول المحور الثاني البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الضريبية

الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية	العدد		
1.236	3.65	8.8	30	موافق جداً	نظام الأجور لعاملي الهيئة يؤمن الحد الأدنى للمعيشة
		7.1	24	موافق	
		25.9	88	حيادي	
		27.1	92	غير موافق	
		31.2	106	غير موافق نهائياً	
1.401	3.19	15.3	52	موافق جداً	لوائح العقوبات رادعة للإخلال بالأداء الوظيفي
		20.6	70	موافق	
		17.1	58	حيادي	
		23.5	80	غير موافق	
		23.5	80	غير موافق نهائياً	
1.517	3.38	14.7	50	موافق جداً	نظام الحوافز والمكافآت محفز للأداء الأفضل بالعمل
		19.4	66	موافق	
		18.2	62	حيادي	
		8.2	28	غير موافق	
		39.4	134	غير موافق نهائياً	
1.243	3.29	8.2	28	موافق جداً	إجراءات صدور القوانين والمراسيم التي تتضمن معالجة ضريبية منظمة
		22.4	76	موافق	
		21.5	73	حيادي	
		28.2	96	غير موافق	
		19.7	67	غير موافق نهائياً	
1.320	3.41	12.9	44	موافق جداً	إجراءات تطبيق التقادم الضريبي ساعدت على عدالة التكليف
		12.4	42	موافق	
		18.8	64	حيادي	
		32.4	110	غير موافق	
		23.5	80	غير موافق نهائياً	
1.225	3.51	5.3	18	موافق جداً	المؤهلات العلمية التي حددها النظام الداخلي تتناسب وطبيعة عمل الهيئة
		17.1	58	موافق	
		28.8	98	حيادي	
		19.4	66	غير موافق	
		29.4	100	غير موافق نهائياً	
.951	3.64	.6	2	موافق جداً	اعتماد التدريب والتأهيل المستمر شرطاً للتطور الوظيفي بالهيئة
		8.8	30	موافق	
		40.0	136	حيادي	
		27.6	94	غير موافق	
		22.9	78	غير موافق نهائياً	
1.392	3.28	16.5	56	موافق جداً	البنية الإدارية للهيئة تتوافق مع غايات عملها
		11.8	40	موافق	
		24.1	82	حيادي	
		22.4	76	غير موافق	
		25.3	86	غير موافق نهائياً	

• **حسب المتغير الأول:** نظام الأجور لعاملي الهيئة يؤمن الحد الأدنى للمعيشة نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافق نهائياً وبنسبة تصل إلى ٣١,٢ % يضاف إليها غير موافق بنسبة ٢٧,١ % ليشكلاً معاً ٥٨,٣ % بينما ١٥,٩ % ترى أنها موافقة وموافقة جداً فقط وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٦٥ باتجاه الغير موافق بانحراف معياري ١,٢٣ .

• **حسب المتغير الثاني:** لوائح العقوبات رادعة للإخلال بالأداء الوظيفي نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافق وغير موافقة نهائياً بنسبة تصل إلى ٤٧ % بينما الموافقة والموافقة جداً وصلت إلى ٣٥,٩ % وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,١٩ وبانحراف معياري ١,٤٠ .

• **حسب المتغير الثالث:** نظام الحوافز والمكافآت محفز للأداء الأفضل بالعمل نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافق وبنسبة تصل إلى ٣٩,٤ % يضاف إليها غير موافق جداً بنسبة ٨,٢ % ليشكلاً معاً ٤٧,٦ % بينما ١٩,٤ % ترى أنها موافقة مع نسبة ١٤,٧ % موافقة جداً ليشكلاً معاً ٣٤,١ % وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٣٨ بانحراف معياري ١,٥١ .

• **حسب المتغير الرابع:** إجراءات صدور القوانين والمراسيم التي تتضمن معالجة ضريبية منظمة نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافق وبنسبة تصل إلى ٢٨,٢ % يضاف إليها غير موافق نهائياً بنسبة ١٩,٧ % بينما ٢٢,٤ % ترى أنها موافقة مع نسبة ٨,٢ % موافقة جداً وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٢٩ بانحراف معياري ١,٢٤ .

• **حسب المتغير الخامس:** إجراءات تطبيق التقادم الضريبي ساعدت على عدالة التكاليف نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة وغير موافقة نهائياً بنسبة ٥٥,٩ % بينما ٢٥,٣ % ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٤١ باتجاه الغير موافق بانحراف معياري ١,٣٢ .

• **حسب المتغير السادس:** المؤهلات العلمية التي حددها النظام الداخلي تتناسب وطبيعة عمل الهيئة نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة وغير موافقة نهائياً بنسبة ٤٨,٨ % بينما ٢٢,٤ % ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٥١ باتجاه الغير موافق بانحراف معياري ١,٢٢ .

• **حسب المتغير السابع:** اعتماد التدريب والتأهيل المستمر شرطاً للتطور الوظيفي بالهيئة نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة وغير موافقة نهائياً بنسبة ٥٠,٥ % بينما ٩,٤ % ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٦٤ باتجاه الغير موافق بانحراف معياري ٠,٩٥ .

• **حسب المتغير الثامن:** البنية الإدارية للهيئة تتوافق مع غايات عملها نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة وغير موافقة نهائياً بنسبة ٤٧,٧ % بينما ٢٨,٣ % ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٢٨ بانحراف معياري ١,٣٩ .

- **المحور الثالث دور الضرائب بتمويل الموازنة العامة :**
تم الحصول على الإحصاءات الوصفية المتعلقة بهذا المحور وكانت النتائج التالية:

الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية	العدد		
1.258	3.54	7.6	26	غير موافق نهائياً	الهدف التمويلي هو الغاية الرئيسية للمشروع الضريبي
		15.9	54	غير موافق	
		19.4	66	حيادي	
		29.4	100	موافق	
		27.6	94	موافق جداً	
1.323	3.16	14.1	48	موافق جداً	تعديلات النسب الضريبية تمت بناء على أهداف مالية واقتصادية واجتماعية للدولة
		21.2	72	موافق	
		16.5	56	حيادي	
		31.2	106	غير موافق	
		17.1	58	غير موافق نهائياً	
1.261	3.70	4.1	14	موافق جداً	الإعفاءات الضريبية شجعت على الاستثمار بالقطاعات المختلفة
		17.6	60	موافق	
		21.2	72	حيادي	
		18.2	62	غير موافق	
		38.8	132	غير موافق نهائياً	
1.366	3.48	12.9	44	موافق جداً	الضرائب النوعية وفرت بكلفة ووقت التحصيل
		12.4	42	موافق	
		18.2	62	حيادي	
		27.1	92	غير موافق	
		29.4	100	غير موافق نهائياً	
1.339	2.91	14.1	48	غير موافق نهائياً	زيادة التحصيل الضريبي نجمت عن الحد من التهرب الضريبي
		34.1	116	غير موافق	
		15.9	54	حيادي	
		18.2	62	موافق	
		17.6	60	موافق جداً	

- حسب المتغير الأول : الهدف التمويلي هو الغاية الرئيسية للمشرع الضريبي نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها موافقة وبنسبة تصل إلى ٢٩.٤ % يضاف اليها موافق جداً بنسبة ٢٧.٦ % ليشكلا معاً ٥٧ % بينما ١٥.٩ % ترى أنها غير موافقة بنسبة ١٥.٩ وكان المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٥٤ باتجاه الموافق بانحراف معياري ١.٢٥.

- **حسب المتغير الثاني:** تعديلات النسب الضريبية تمت بناء على أهداف مالية واقتصادية واجتماعية للدولة نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة وغير موافقة نهائياً بنسبة ٤٨.٣ % بينما ٣٥.٣ % ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.١٦ بانحراف معياري ١.٣٢.
- **حسب المتغير الثالث:** الإعفاءات الضريبية شجعت على الاستثمار بالقطاعات المختلفة نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة وغير موافقة نهائياً بنسبة ٤٧ % بينما ٢١.٧ % ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٧٠ بانحراف معياري ١.٢٦.
- **حسب المتغير الرابع:** الضرائب النوعية وفرت بكلفة ووقت التحصيل نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة وغير موافقة نهائياً بنسبة ٥٦.٥ % بينما ٢٥.٣ % ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٤٨ بانحراف معياري ١.٣٦.
- **حسب المتغير الخامس:** زيادة التحصيل الضريبي نجمت في الحد من التهرب الضريبي نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة وغير موافقة نهائياً بنسبة ٤٨.٢ % بينما ٣٥.٨.٣ % ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٢.٩١ بانحراف معياري ١.٣٣.

- المحور الرابع دور الضرائب الاقتصادي حسب عمل المبحوث:
تم الحصول على الإحصاءات الوصفية المتعلقة بهذا المحور وكانت النتائج التالية
جدول (٢٧) آراء عينة الدراسة حول دور الضرائب الاقتصادي

الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية	العدد		
1.304	3.21	14.7	50	موافق جداً	التشريع الضريبي أخذ بتشجيع الانتاج المحلي
		15.9	54	موافق	
		19.4	66	حيادي	
		33.5	114	غير موافق	
		16.5	56	غير موافق نهائياً	
1.057	3.84	1.8	6	موافق جداً	التشريع الضريبي حد من الاستيراد وأمن حماية للصناعة الوطنية
		8.8	30	موافق	
		28.2	96	حيادي	
		26.5	90	غير موافق	
		34.7	118	غير موافق نهائياً	
1.180	3.55	4.7	16	موافق جداً	شجعت التشريعات الضريبية على تراكم رأس المال
		14.1	48	موافق	
		31.8	108	حيادي	
		20.6	70	غير موافق	
		28.8	98	غير موافق نهائياً	
1.294	3.44	9.4	32	غير موافق نهائياً	نمو ضرائب دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية يتناسب طردياً مع نمو الناتج المحلي
		16.5	56	غير موافق	
		21.2	72	حيادي	
		26.5	90	موافق	
		26.5	90	موافق جداً	
1.151	3.49	4.1	14	غير موافق نهائياً	تم التوفيق بين السياسة الضريبية والسياسة الاجتماعية في سوريا
		17.1	58	غير موافق	
		28.2	96	حيادي	
		26.5	90	موافق	
		24.1	82	موافق جداً	

- حسب المتغير الأول: التشريع الضريبي أخذ بتشجيع الإنتاج المحلي نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً بنسبة ٥٠ % بينما ٣٠,٦٪ ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٢١ بانحراف معياري ١,٣٠

- حسب المتغير الثاني: التشريع الضريبي حدّ من الاستيراد وأمن حماية للصناعة الوطنية نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً بنسبة ٥١,٢ % بينما ١٠,٦٪ ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٨٤ بانحراف معياري ١,٠٥
- حسب المتغير الثالث: شجعت التشريعات الضريبية على تراكم رأس المال نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً بنسبة ٤٩,٤ % بينما ١٨,٨٪ ترى أنها موافقة و موافقة جداً و المتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٥٥ بانحراف معياري ١,١٨

- **حسب المتغير الرابع:** نمو ضرائب دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية يتناسب طردياً مع نمو الناتج المحلي نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها موافقة و موافقة جداً بنسبة ٥٣ % بينما ٢٥,٩ % ترى أنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً والمتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٤٤ انحراف معياري ١,٢٩
- **حسب المتغير الخامس:** تم التوفيق بين السياسة الضريبية والسياسة الاجتماعية في سوريا نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً بنسبة ٥٠,٦ % بينما ٢١,٢ % ترى أنها موافقة و موافقة جداً والمتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٤٩ انحراف معياري ١,٢٩
- **المحور الخامس أهمية تطبيق الشفافية الضريبية :**
تم الحصول على الإحصاءات الوصفية المتعلقة بهذا المحور وكانت النتائج التالية
جدول (٢٨) آراء عينة الدراسة حول أهمية تطبيق الشفافية الضريبية

الانحراف المعياري	المتوسط	النسبة المئوية	العدد		
1.148	3.67	5.9	20	غير موافق نهائياً	زيادة الوعي الضريبي للمكلف
		11.2	38	غير موافق	
		18.8	64	حيادي	
		38.2	130	موافق	
		25.9	88	موافق جداً	
1.113	3.92	4.7	16	غير موافق نهائياً	تعزيز الثقة بين المكلف والادارة
		8.2	28	غير موافق	
		12.9	44	حيادي	
		38.2	130	موافق	
		35.9	122	موافق جداً	

1.218	3.73	7.1	24	غير موافق نهائياً	الشفافية الضريبية تتطلب طرفي العلاقة الضريبية
		10.0	34	غير موافق	
		18.8	64	حيادي	
		31.2	106	موافق	
		32.9	112	موافق جداً	
1.160	3.89	7.1	24	غير موافق نهائياً	توفر الشفافية بوقت وكلفت التحصيل
		3.5	12	غير موافق	
		20.0	68	حيادي	
		31.8	108	موافق	
		37.6	128	موافق جداً	
1.305	3.48	10.6	36	غير موافق نهائياً	تعزز الرقابة الداخلية والخارجية
		14.7	50	غير موافق	
		16.5	56	حيادي	
		32.4	110	موافق	
		25.9	88	موافق جداً	

- **حسب المتغير الأول:** زيادة الوعي الضريبي للمكلف نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها موافقة و موافقة جداً بنسبة ٥٤.١ % بينما ١.١٧ % ترى أنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً والمتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٦٧ باتجاه الموافقة وانحراف معياري ١.١٤

- **حسب المتغير الثاني:** تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها موافقة و موافقة جداً بنسبة ٧٤.١ % بينما ١٢.٩ % ترى أنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً والمتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٩٢ باتجاه الموافقة وانحراف معياري ١.١١
- **حسب المتغير الثالث:** الشفافية الضريبية تتطلب طرفي العلاقة الضريبية نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها موافقة و موافقة جداً بنسبة ٦٤.١ % بينما ١٧.١ % ترى أنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً والمتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٧٣ باتجاه الموافقة وانحراف معياري ١.٢١
- **حسب المتغير الرابع:** توفر الشفافية من وقت وكلفة التحصيل نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها موافقة و موافقة جداً بنسبة ٦٩.٤ % بينما ١٠.٦ % ترى أنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً والمتوسط العام في هذا المتغير هو ٣.٨٩ باتجاه الموافقة وانحراف معياري ١.١٦
- **حسب المتغير الخامس:** تعزز الرقابة الداخلية والخارجية نجد أن النسبة الأعلى ترى بأنها موافقة و موافقة جداً بنسبة ٥٨,٣ % بينما ٢٥,٣ % ترى أنها غير موافقة و غير موافقة نهائياً والمتوسط العام في هذا المتغير هو ٣,٤٨ باتجاه الموافقة وانحراف معياري ١,٣٠

دراسة الفرضيات :

- الفرضية الرئيسية الأولى:** توجد دلالة معنوية على أنه تتأثر الحصيلة الضريبية طردياً بعدالة التشريع الضريبي.
- فرضية العدم :** لا توجد دلالة معنوية على أنه تتأثر الحصيلة الضريبية طردياً بعدالة التشريع الضريبي.
- الفرضية البديلة :** توجد دلالة معنوية على أنه تتأثر الحصيلة الضريبية طردياً بعدالة التشريع الضريبي.
- من خلال دراسة اختبار T-Test على محور مدى عدالة التشريع الضريبي واخذ المتوسط العام للأسئلة المكونة له نحصل على النتائج التالية :

جدول (٢٩) الإحصاءات الوصفية لهذا المحور

الخطأ في الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
0.03488	0.64324	3.3935	340	محور مدى عدالة التشريع الضريبي

جدول (٣٠) اختبار T-Test

Test Value = 3	
----------------	--

الاختلاف في درجة الثقة عند ٩٥ %	الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة sig	درجة الحرية	اختبار T	
الاعلى	الادنى				
.4621	.3249	.39353	.000	339	11.281
محور مدى عدالة التشريع الضريبي					

من خلال الجدول السابق نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة يوجد دلالة معنوية على تأثر الحصيلة الضريبية بعدالة التشريع الضريبي وبمتوسط حسابي ٣.٣٩ وانحراف معياري ٠.٦٤

• دراسة الفرضيات الفرعية الخمسة التابعة لهذا المحور مدى عدالة التشريع الضريبي

تم إجراء اختبار T-Test لإيجاد الدلالة المعنوية لهذا المحور ضمن كل متغير من المتغيرات وحصلنا على الجداول التالية :

جدول (٣١) الإحصاءات الوصفية لهذا المحور

الخطأ في الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
.063	1.168	3.39	340	أخذ التشريع الضريبي بالقدرة على الدفع معياراً للتكليف الضريبي
.066	1.221	3.92	340	أمن التشريع الضريبي عدالة وحيادية بمعالجة اعتراض المكلف
.068	1.256	3.15	340	كافة المكلفين متساوين باعفاء الحدود الدنيا
.072	1.319	3.35	340	تم الأخذ بالضررائب النوعية المتعددة لعدالتها بالتكليف
.071	1.301	3.16	340	تم ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية

جدول (٣٢) اختبار T-Test

Test Value = 3	
----------------	--

الاختلاف في درجة الثقة عند ٩٥ %		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة Sig	درجة الحرية	اختبار T	
الاعلى	الادنى					
.51	.26	.388	.000	339	6.127	اخذ التشريع الضريبي بالقدرة على الدفع معياراً للتكليف الضريبي
1.05	.79	.918	.000	339	13.854	أمن التشريع الضريبي عدالة وحيادية بمعالجة اعتراض المكلف
.28	.01	.147	.032	339	2.159	كافة المكلفين متساوين بإعفاء الحدود الدنيا
.49	.21	.353	.000	339	4.935	تم الأخذ بالضرائب النوعية المتعددة لعدالتها بالتكليف
.30	.02	.162	.023	339	2.292	تم ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية

١-١ - الفرضية الفرعية الأولى :

فرضية العدم : لا توجد دلالة معنوية على أن قانون ضريبة الدخل وتعديلاته لم يأخذ بالتكليف وفقاً للقدرة على الدفع

الفرضية البديلة : توجد دلالة معنوية على أن قانون ضريبة الدخل وتعديلاته لم يأخذ بالتكليف وفقاً للقدرة على الدفع

من خلال الجدول (٣٢) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن قانون ضريبة الدخل وتعديلاته لم يأخذ بالتكليف وفقاً للقدرة على الدفع

٢-١ - الفرضية الفرعية الثانية :

فرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن عدم عدالة إجراءات اعتراض المكلف على التكليف الضريبي لعدم حيادية اللجان وغياب المحاكم الضريبية :

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن عدم عدالة إجراءات اعتراض المكلف على التكليف الضريبي لعدم حيادية اللجان وغياب المحاكم الضريبية :

من خلال الجدول (٣٢) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن عدم عدالة إجراءات اعتراض المكلف على التكليف الضريبي لعدم حيادية اللجان وغياب المحاكم الضريبية

٣-١ - الفرضية الفرعية الثالثة :

الفرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن عدم المماثلة بين المكلفين بإعفاءات الحدود الدنيا من الضريبة وعدم ربطها بالإمكانات للمكلف تؤثر بالعدالة الضريبية

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن عدم المماثلة بين المكلفين بإعفاءات الحدود الدنيا من الضريبة وعدم ربطها بالإمكانات للمكلف تؤثر بالعدالة الضريبية

من خلال الجدول (٣٢) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.032$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن عدم المماثلة بين المكلفين بإعفاءات الحدود الدنيا من الضريبة وعدم ربطها بالإمكانات للمكلف تؤثر بالعدالة الضريبية

٤-١ - الفرضية الفرعية الرابعة :

الفرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن تتأثر العدالة الضريبية بالاعتماد على الضرائب النوعية بدلاً من ضرائب الإيراد الواحد

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن تتأثر العدالة الضريبية بالاعتماد على الضرائب النوعية بدلاً من ضرائب الإيراد الواحد

من خلال الجدول (٣٢) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.00$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن تتأثر العدالة الضريبية بالاعتماد على الضرائب النوعية بدلاً من ضرائب الإيراد الواحد

٥-١ - الفرضية الفرعية الخامسة :

الفرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن تتأثر عدالة الضريبة بمدى ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن تتأثر عدالة الضريبة بمدى ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية

من خلال الجدول (٣٢) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.023$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن تتأثر عدالة الضريبة بمدى ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية

الفرضية الرئيسية الثانية :

"يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية في سورية ببيئة التشريعات الإدارية التي تعمل من خلالها".

فرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على تأثر أداء الإدارة الضريبية في سورية ببيئة التشريعات الإدارية التي تعمل من خلالها.

الفرضية البديلة :يوجد دلالة معنوية على تأثر أداء الإدارة الضريبية في سورية ببيئة التشريعات الإدارية التي تعمل من خلالها

جدول (٣٣) الإحصاءات الوصفية لهذا محور البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الضريبية

الخطأ في الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
0.06466	1.19235	3.4184	340	محور البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الضريبية

جدول (٣٤) اختبار T-Test

Test Value = 3						
الاختلاف في درجة الثقة عند ٩٥ %		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة sig	درجة الحرية	اختبار T	
الاعلى	الادنى					
.5456	.2912	.41838	.000	339	6.470	
						محور البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الضريبية

من خلال الجدول السابق نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة يوجد دلالة معنوية على تأثر أداء الإدارة الضريبية في سورية ببيئة التشريعات الإدارية التي تعمل من خلالها

وبمتوسط حسابي ٣.٤١ وانحراف معياري ١.١٩

دراسة الفرضيات الفرعية الخمسة التابعة لهذا المحور

تم إجراء اختبار T-Test لإيجاد الدلالة المعنوية لهذا المحور ضمن كل متغير من المتغيرات وحصلنا على الجداول التالية :

جدول (٣٥) الإحصاءات الوصفية لمحور البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الضريبية

الخطأ في الانحراف	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
-------------------	-------------------	---------	-------	--

المعيار				
٠٦٧.	١.٢٣٦	٣.٦٥	٣٤٠	نظام الأجور لعاملي الهيئة يؤمن الحد الأدنى للمعيشة
٠٧٦.	١.٤٠١	٣.١٩	٣٤٠	لوائح العقوبات رادعة للإخلال بالأداء الوظيفي
٠٨٢.	١.٥١٧	٣.٣٨	٣٤٠	نظام الحوافز والمكافآت محفز للاداء الأفضل بالعمل
٠٦٧.	١.٢٤٣	٣.٢٩	٣٤٠	اجراءات صدور القوانين والمراسيم التي تتضمن معالجة ضريبية منظمة
٠٧٢.	١.٣٢٠	٣.٤١	٣٤٠	اجراءات تطبيق التقادم الضريبي ساعدت على عدالة التكليف
٠٦٦.	١.٢٢٥	٣.٥١	٣٤٠	المؤهلات العلمية التي حددها النظام الداخلي تتناسب وطبيعة عمل الهيئة
٠٥٢.	٩٥١.	٣.٦٤	٣٤٠	اعتماد التدريب والتأهيل المستمر شرطاً للتطور الوظيفي بالهيئة
٠٧٥.	١.٣٩٢	٣.٢٨	٣٤٠	البنية الادارية للهيئة تتوافق مع غايات عملها

جدول (٣٦) اختبار T-Test

Test Value = 3						
الاختلاف في درجة الثقة عند ٩٥ %		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة sig	درجة الحرية	اختبار T	
الاعلى	الادنى					
.78	.52	.647	.000	339	9.655	نظام الاجور لعاملي الهيئة يؤمن الحد الأدنى للمعيشة
.34	.04	.194	.001	339	2.555	لوائح العقوبات رادعة للاخلال بالاداء الوظيفي
.54	.22	.382	.000	339	4.647	نظام الحوافز والمكافآت محفز للاداء الأفضل بالعمل
.42	.16	.288	.000	339	4.276	اجراءات صدور القوانين والمراسيم التي تتضمن معالجة ضريبية منظمة
.55	.27	.412	.000	339	5.754	اجراءات تطبيق التقادم الضريبي ساعدت على عدالة التكليف
.64	.38	.506	.000	339	7.613	المؤهلات العلمية التي حددها النظام الداخلي تتناسب وطبيعة عمل الهيئة
.74	.53	.635	.000	339	12.314	اعتماد التدريب والتأهيل المستمر شرطاً للتطور الوظيفي بالهيئة
.43	.13	.282	.000	339	3.740	البنية الادارية للهيئة تتوافق مع غايات عملها

١ - ١ - الفرضية الفرعية الأولى :

فرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء موظفي الإدارة الضريبية بنظام الأجور والحوافز والتعويضات والعقوبات المعتمدة باللوائح الداخلية

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء موظفي الإدارة الضريبية بنظام الأجور والحوافز والتعويضات والعقوبات المعتمدة باللوائح الداخلية

من خلال الجدول (٣٦) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء موظفي الإدارة الضريبية بنظام الأجور والحوافز والتعويضات والعقوبات المعتمدة باللوائح الداخلية

٢-٢ - الفرضية الفرعية الثانية :

فرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بتعارض القوانين ذات الأثر الضريبي

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بتعارض القوانين ذات الأثر الضريبي

من خلال الجدول (٣٦) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بتعارض القوانين ذات الأثر الضريبي

٣-٢ - الفرضية الفرعية الثالثة :

الفرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر تحصيل الإدارة الضريبية بآلية تطبيق التقادم الضريبي

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر تحصيل الإدارة الضريبية بآلية تطبيق التقادم الضريبي من خلال الجدول (٣٦) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.03$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر تحصيل الإدارة الضريبية بآلية تطبيق التقادم الضريبي

٤-٢ - الفرضية الفرعية الرابعة :

الفرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالمستوى العلمي وبالتأهيل والتدريب المستمر لموظفيها

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالمستوى العلمي وبالتأهيل والتدريب المستمر لموظفيها

من خلال الجدول (٣٦) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.00$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالمستوى العلمي وبالتأهيل والتدريب المستمر لموظفيها

٢-٥- الفرضية الفرعية الخامسة :

الفرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالبنية الإدارية التي تنظم عملها
الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالبنية الإدارية التي تنظم عملها
من خلال الجدول (٣٦) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.00$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن يتأثر أداء الإدارة الضريبية بالبنية الإدارية التي تنظم عملها

٣- الفرضية الرئيسية الثالثة :

لا يوجد دلالة معنوية على تأثير تمويل موازنات الدولة بأداء الإدارة الضريبية في سورية.
فرضية العدم: لا يوجد دلالة معنوية على تأثير تمويل موازنات الدولة بأداء الإدارة الضريبية في سورية.
الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على تأثير تمويل موازنات الدولة بأداء الإدارة الضريبية في سورية.
جدول (٣٧) الإحصاءات الوصفية لهذا المحور

الخطأ في الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
0.01808	.33337	3.3565	340	محور دور الضرائب بتمويل الموازنة العامة

جدول (٣٨) اختبار T-Test

Test Value = 3					
الاختلاف في درجة الثقة عند ٩٥ %		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة sig	درجة الحرية	اختبار T
الاعلى	الادنى				
.3920	.3209	.35647	.000	339	19.717
محور دور الضرائب بتمويل الموازنة العامة					

من خلال الجدول السابق نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة يوجد دلالة معنوية على تأثير تمويل موازنات الدولة بأداء الإدارة الضريبية في سورية

٤- الفرضية الرئيسية الرابعة :

يوجد دلالة معنوية على تأثير عمليات الاستيراد والإنتاج وغيرها من العمليات الاقتصادية والمالية بالتشريعات الضريبية المقترحة من الإدارة الضريبية السورية .

فرضية العدم: لا يوجد دلالة معنوية على تأثير عمليات الاستيراد والإنتاج وغيرها من العمليات الاقتصادية والمالية بالتشريعات الضريبية المقترحة من الإدارة الضريبية السورية

الفرضية البديلة: يوجد دلالة معنوية على تأثير عمليات الاستيراد والإنتاج وغيرها من العمليات الاقتصادية والمالية بالتشريعات الضريبية المقترحة من الإدارة الضريبية السورية

جدول (٣٩) الإحصاءات الوصفية لمحور العوامل البينية دور الضرائب الاقتصادي في سورية

الخطأ في الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
.071	1.304	3.21	340	التشريع الضريبي أخذ بتشجيع الإنتاج المحلي
.057	1.057	3.84	340	التشريع الضريبي حد من الاستيراد وامن حماية للصناعة الوطنية
.064	1.180	3.55	340	شجعت التشريعات الضريبية على تراكم رأس المال
.070	1.294	3.44	340	نمو ضرائب دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية يتناسب طردياً مع نمو الناتج المحلي
.062	1.151	3.49	340	تم التوفيق بين السياسة الضريبية والسياسة الاجتماعية في سوريا

جدول (٤٠) اختبار T-Test

Test Value = 3						
الاختلاف في درجة الثقة عند ٩٥ %		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة sig	درجة الحرية	اختبار T	
الادنى	الاعلى					
.35	.07	.212	.003	339	2.994	التشريع الضريبي أخذ بتشجيع الانتاج المحلي
.95	.72	.835	.000	339	14.571	التشريع الضريبي حد من الاستيراد وامن حماية للصناعة الوطنية
.67	.42	.547	.000	339	8.547	شجعت التشريعات الضريبية على تراكم رأس المال
.58	.30	.441	.000	339	6.286	نمو ضرائب دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية يتناسب طردياً مع نمو الناتج المحلي
.62	.37	.494	.000	339	7.917	تم التوفيق بين السياسة الضريبية والسياسة الاجتماعية في سوريا
.5783	.4335	.50588	.000	339	13.750	محور عمليات الاستيراد والانتاج وغيرها من العمليات الاقتصادية والمالية بالتشريعات الضريبية (الضرائب الاقتصادي)

من خلال الجدول (٤٠) نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.00$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة يوجد دلالة معنوية على تأثير عمليات الاستيراد والإنتاج وغيرها من العمليات الاقتصادية والمالية بالتشريعات الضريبية المقترحة من الإدارة الضريبية السورية

وعلى المستوى الفرعي لكل متغير من متغيرات هذا المحور نجد من خلال الجدول السابق أنه يوجد دلالة معنوية في كل متغير .

٥- الفرضية الخامسة :

يوجد دلالة معنوية على تأثر أداء الإدارة الضريبية السورية باعتماد مبدأ الشفافية الضريبية في تعاملها مع المكلفين.

فرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على تأثر أداء الإدارة الضريبية السورية باعتماد مبدأ الشفافية الضريبية في تعاملها مع المكلفين.

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على تأثر أداء الإدارة الضريبية السورية باعتماد مبدأ الشفافية الضريبية في تعاملها مع المكلفين.

جدول (٤١) الإحصاءات الوصفية لمحور أهمية

تطبيق الشفافية الضريبية

الخطأ في الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	محور أهمية تطبيق الشفافية الضريبية
.06049	1.11537	3.7400	340	

جدول (٤٢) اختبار T-Test

Test Value = 3						محور أهمية تطبيق الشفافية الضريبية
الاختلاف في درجة الثقة عند ٩٥ %		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة sig	درجة الحرية	اختبار T	
الادنى	الاعلى					
.6210	.8590					
		.74000	.000	339	12.233	

من خلال الجدول (٤٢) نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة يوجد دلالة معنوية على تأثر أداء الإدارة الضريبية السورية باعتماد مبدأ الشفافية الضريبية في تعاملها مع المكلفين

دراسة الفرضيات الفرعية التابعة للفرضية الرئيسية الخامسة :

تم إجراء اختبار T-Test لإيجاد الدلالة المعنوية لهذا المحور ضمن كل متغير من المتغيرات وحصلنا على الجداول التالية :

جدول (٤٣) الإحصاءات الوصفية أهمية تطبيق الشفافية الضريبية

الخطأ في الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
.062	1.148	3.67	340	زيادة الوعي الضريبي للمكلف
.060	1.113	3.92	340	تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة
.066	1.218	3.73	340	الشفافية الضريبية تتطلب طرفي العلاقة الضريبية
.063	1.160	3.89	340	توفر الشفافية بوقت وكلفت التحصيل
.071	1.305	3.48	340	تعزز الرقابة الداخلية والخارجية

جدول (٤٤) اختبار T-Test

Test Value = 3						
الاختلاف في درجة الثقة عند ٩٥ %		الاختلاف في المتوسطات	معنوية الدلالة sig	درجة الحرية	اختبار T	
الاعلى	الادنى					
.79	.55	.671	.000	339	10.767	زيادة الوعي الضريبي للمكلف
1.04	.80	.924	.000	339	15.299	تعزيز الثقة بين المكلف والادارة
.86	.60	.729	.000	339	11.040	الشفافية الضريبية تتطلب طرفي العلاقة الضريبية
1.02	.77	.894	.000	339	14.212	توفر الشفافية بوقت وكلفت التحصيل
.62	.34	.482	.000	339	6.818	تعزز الرقابة الداخلية والخارجية

ويتفرع عن هذه الفرضية الفرضيات التالية :

١-٥ : الفرضية الفرعية الأولى :

فرضية العدم : "لا يوجد دلالة معنوية على أن يؤثر تطبيق الشفافية الضريبية على وعي المكلف ضريبياً مما يحد من ابتزازه من موظفي الإدارة الضريبية "

الفرضية البديلة : "يوجد دلالة معنوية على أن يؤثر تطبيق الشفافية الضريبية على وعي المكلف ضريبياً مما يحد من ابتزازه من موظفي الإدارة الضريبية "

من خلال الجدول (٤٤) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن يؤثر تطبيق الشفافية الضريبية على وعي المكلف ضريبياً مما يحد من ابتزازه من موظفي الإدارة الضريبية

٢-٥ - الفرضية الفرعية الثانية :

فرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن يؤثر تطبيق الشفافية بتعزيز الثقة وردم الهوة بين المكلف والإدارة الضريبية مما ينعكس ذلك ايجابياً على الحصيلة الضريبية

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن يؤثر تطبيق الشفافية بتعزيز الثقة وردم الهوة بين المكلف والإدارة الضريبية مما ينعكس ذلك ايجابياً على الحصيلة الضريبية من خلال الجدول (٤٤) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.000$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن يؤثر تطبيق الشفافية بتعزيز الثقة وردم الهوة بين المكلف والإدارة الضريبية مما ينعكس ذلك ايجابياً على الحصيلة الضريبية

٣-٥ - الفرضية الفرعية الثالثة :

الفرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن يشارك بالشفافية طرفا العلاقة الضريبية ،المكلف والإدارة الضريبية "

الفرضية البديلة : يوجد دلالة معنوية على أن يشارك بالشفافية طرفا العلاقة الضريبية، المكلف والإدارة الضريبية " من خلال الجدول (٤٤) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.03$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن يشارك بالشفافية طرفا العلاقة الضريبية ،المكلف والإدارة الضريبية "

٤-٥ - الفرضية الفرعية الرابعة :

الفرضية العدم : لا يوجد دلالة معنوية على أن تطبيق الشفافية يوفر من وقت وتكلفة التحصيل الضريبي

الفرضية البديلة : : يوجد دلالة معنوية على أن تطبيق الشفافية يوفر من وقت وتكلفة التحصيل الضريبي من خلال الجدول (٤٤) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.00$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أن تطبيق الشفافية يوفر من وقت وتكلفة التحصيل الضريبي

٥-٥ - الفرضية الفرعية الخامسة :

الفرضية العدم : "لا يوجد دلالة معنوية على أنه لتطبيق الشفافية في عمل الإدارة الضريبية فوائد على جودة تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية والخارجية "

الفرضية البديلة: " يوجد دلالة معنوية على أنه لتطبيق الشفافية بعمل الإدارة الضريبية فوائد على جودة تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية والخارجية "

من خلال الجدول (٤٤) نجد ما يلي :

نجد أن معنوية الدلالة هي $\text{sig}=0.00$ تقارن بمعنوية الدلالة القياسي $\text{sig}=0.05$ أي أن معنوية الدلالة الحسابية أقل من القياسية نرفض فرضية العدم ونقبل البديلة أي يوجد دلالة معنوية على أنه لتطبيق الشفافية بعمل الإدارة الضريبية فوائد على جودة تنفيذ عمليات الرقابة الداخلية والخارجية

دراسة الفروق حسب آراء المبحوثين

قام الباحث بدراسة أثر محاور الدراسة المتعلقة بتفعيل دور الإدارة الضريبية بتفعيل عملية التحصيل الضريبي حسب آراء المبحوثين (محاسب قانوني-مكلف ضريبي - مراقب دخل) حيث استخدم اختبار انوفا (Anova) لإيجاد الفروق بين المبحوثين حول كل محور من محاور الدراسة فكانت النتائج التالية:

جدول (٥) الإحصاءات الوصفية للمحاور المشكلة للدراسة

الخطأ في الانحراف المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	
0.03853	.38528	3.6380	100	محاسب
0.05853	.64122	3.5600	120	مكلف ضريبي
0.05970	.65398	3.0233	120	مراقب دخل
0.11674	1.16737	3.5425	100	محاسب
0.10701	1.17225	3.3063	120	مكلف ضريبي
0.11241	1.23144	3.4271	120	مراقب دخل
0.02105	.21047	3.4120	100	محاسب
0.03296	.36108	3.3933	120	مكلف ضريبي
0.03397	.37208	3.2733	120	مراقب دخل
0.06166	.61661	3.5000	100	محاسب
0.05615	.61513	3.6900	120	مكلف ضريبي
0.06769	.74153	3.3267	120	مراقب دخل
0.10381	1.03807	3.8720	100	محاسب
0.09623	1.05412	3.7900	120	مكلف ضريبي
0.11156	1.22204	3.5800	120	مراقب دخل

جدول (٤٦) اختبار انوفا لإيجاد الفروق بين المبحوثين حسب طبيعة العمل

معنوية الدلالة sig	اختبار F	مربع المتوسطات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
.000	37.884	12.874	2	25.747	Between Groups
		.340	337	114.518	Within Groups
			339	140.266	Total
.342	1.076	1.529	2	3.058	Between Groups
		1.421	337	478.895	Within Groups
			339	481.954	Total
.003	6.026	.650	2	1.301	Between Groups
		.108	337	36.375	Within Groups
			339	37.676	Total
.000	9.017	3.963	2	7.926	Between Groups
		.439	337	148.103	Within Groups
			339	156.028	Total
.128	2.068	2.557	2	5.114	Between Groups
		1.236	337	416.622	Within Groups
			339	421.736	Total

من خلال نتائج الجدول السابق نستنتج ما يلي :

١- في محور مدى عدالة التشريع الضريبي نجد أنه توجد فروق ذات دلالة معنوية لمدى العدالة التشريع الضريبي كمحور من محاور دور الإدارة الضريبية بتفعيل عملية التحصيل الضريبي حسب حالة عمل المبحوث حيث معنوية الدلالة sig=0.000 وهي قيمة أصغر من مستوى الدلالة القياسي sig=0.05 إذا نقبل فرضية البديلة **بوجود** فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات الثلاث حول هذا المحور

٢- في محور البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الضريبية نجد أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية البيئة القانونية والإدارية كمحور من محاور دور الإدارة الضريبية بتفعيل عملية التحصيل الضريبي حسب حالة عمل المبحوث حيث معنوية الدلالة sig=0.342 وهي قيمة أكبر من مستوى الدلالة القياسي sig=0.05 إذا نقبل فرضية العدم لا توجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات الثلاثة حول هذا المحور

٣- في محور دور الضرائب بتمويل الموازنة العامة نجد أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية لدور الضرائب بتمويل الموازنة العامة كمحور من محاور دور الإدارة الضريبية بتفعيل عملية التحصيل الضريبي حسب حالة عمل المبحوث حيث معنوية الدلالة sig=0.003 وهي قيمة أصغر من مستوى الدلالة القياسي

sig=0.05 إذا نقبل فرضية البديلة بوجود فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات الثلاث حول هذا المحور

٤- في محور دور الضرائب الاقتصادي في سورية نجد أنه يوجد فروق ذات دلالة معنوية لدور الضرائب الاقتصادي في سورية كمحور من محاور دور الإدارة الضريبية بتفعيل عملية التحصيل الضريبي حسب حالة عمل المبحوث حيث معنوية الدلالة sig=0.000 وهي قيمة أصغر من مستوى الدلالة القياسي sig=0.05 إذا نقبل فرضية البديلة بوجود فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات الثلاث حول هذا المحور

٥- في محور أهمية تطبيق الشفافية الضريبية نجد أنه لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية لمحور أهمية تطبيق الشفافية الضريبية كمحور من محاور دور الإدارة الضريبية بتفعيل عملية التحصيل الضريبي حسب حالة عمل المبحوث حيث معنوية الدلالة sig=0.128 وهي قيمة أكبر من مستوى الدلالة القياسي sig=0.05 إذا نقبل فرضية العدم لا يوجد فروق ذات دلالة معنوية بين المجموعات الثلاث حول هذا المحور

النتائج والتوصيات :

أ - النتائج :

- ١ - أهمل المشرع الضريبي ربط التكليف بالقدرة على الدفع، رغم لجوئه للتصاعد الضريبي فخفض نسب التكليف على كبار المكلفين وزاد النسب على المتوسط والصغير منهم وبتعديلاته الأخيرة أهمل الدخل كلياً واكتفى بنوع العمل مما يزيد بفجوة العدالة بين إعمال المكلفين.
- ٢ - عدم عدالة إجراءات معالجة اعتراض المكلف على تكليفه الضريبي لعدم حيادية اللجان وغياب المحاكم الضريبية .
- ٣ - الحد الأدنى المعفى من الضريبة غير عادل لعدم أخذه بالاعتبار للحد الأدنى من الدخل اللازم لتأمين ضرورات الحياة (الحد الأدنى من الفقر) .
- ٤ - اعتمد النظام الضريبي الضرائب النوعية ولم يأخذ بالضريبة العامة على الدخل التي توفر جهد ووقت وكلفة وأكثر عدالة للمكلف .
- ٥ - أجور كادر الإدارة الضريبية غير كافية لتغطية النفقات الضرورية للأسرة.
- ٦ - عدم التنسيق بين إدارات الدولة بإصدار القوانين أنتج التعارض بينها بالموضوع الضريبي والذي له تأثيرات سلبية كثيرة من أهمها انخفاض بالحصيلة الضريبية وتهيئة بيئة خصبة للفساد .
- ٧ - عدم عناية أنظمة الهيئة العامة للضرائب والرسوم بموضوع التخصص العلمي المرتبط بطبيعة عمل الهيئة وبالدرجة العلمية وعدم إعطاء التدريب والتأهيل الأهمية اللازمة لتطوير العمل الضريبي.
- ٨ - البنية الإدارية للهيئة العامة للضرائب والرسوم لا تتسجم مع أهداف أحداثها .
- ٩ - تمويل الموازنة العامة للدولة يتأثر بالحصيلة الضريبية وهي المنتج النهائي للإدارة الضريبية، فانخفاض العبء الضريبي عن الطاقة الضريبية أدى لانخفاض بمخصصات الإنفاق في الموازنة العامة.
- ١٠ - تأثير الإدارة الضريبية بعوامل الاقتصاد الوطني لم يكن وفقاً لسياسات ضريبية مدروسة بما يتناسب وواقع البيئة الاقتصادية السورية .
- ١١ - عدم تطبيق الشفافية الضريبية لدى الإدارة الضريبية يؤثر على أدائها من خلال سرعة التحصيل وخفض الكلف وزيادة الحصيلة الضريبية وتعزيز الثقة مع المكلف ورفع جودة الرقابة الداخلية والخارجية.

ب- التوصيات :

- ١- تعديل التشريعات الضريبية بما يؤمن توافق بين الضريبة و قدرة المكلف على الدفع.
- ٢- تعديل الحد الأدنى المعفى بما يتوافق مع الحد الأدنى للفقر بحيث يبدأ تكليفه بعد تأمين الحاجات الرئيسية لاستمرار حياته .
- ٣- تعديل آلية معالجة اعتراض المكلف على التكاليف لمرحلتين المرحلة الأولى وهي لجنة لمراجعة الاعتراض في الهيئة العامة للضرائب والرسوم والرد عليه مع التبرير، المرحلة الثانية : المحاكم الضريبية التي يجب إحداثها والتي تكون المعنية بمعالجة الاعتراض والرد واتخاذ القرارات الملزمة لطرفي العلاقة الضريبية .
- ٤- اعتماد الضريبة العامة على الدخل بدلاً من نظام الضرائب النوعية لعدالتها وتوفيرها بوقت وكلفة التحصيل .
- ٥- رفع معدلات الأجور للعاملين بالهيئة بما يتوافق مع مستوى المعيشة ووضع نظام للمكافآت والتعويضات والعقوبات يكون محفزاً ورادعاً لأداء العمل بالسوية اللازمة .
- ٦- وضع آلية عمل لمراجعة مشاريع القوانين والمراسيم ذات الأثر الضريبي بالهيئة العامة بما يؤمن انسجاماً بالنصوص وعدم التعارض فيما بينها وذلك حرصاً على دقة التنفيذ .
- ٧- توصيف عمل الهيئة ووضع بنى إدارية تتناسب معه وتحديد المؤهلات العلمية والخبرات اللازمة لشغلها وتضمين النظام الداخلي بنية إدارية والية للتدريب والتأهيل المستمر وربط الترقيع الوظيفي بالمؤهل والخبرة .
- ٨- رفع وعي المكلف ضريبياً وتعزيز ثقته بالإدارة الضريبية باعتمادها الشفافية الضريبية منهجاً لعملها.
- ٩- وضع معايير محاسبية للعمل المحاسبي لدى المكلف الضريبي تؤمن آلية عمل موحدة للمكلف والمدقق الضريبي (مراقب الدخل) وللجهات الرقابية على الإدارة الضريبية .
- ١٠- تعزيز الرقابة الخارجية على عمل الإدارة الضريبية وخاصة رئاسة مجلس الوزراء بأشكال مختلفة منها تصديق قرارات مجلس إدارة الهيئة من رئيس مجلس الوزراء أو من نائبه للشؤون الاقتصادية.

*

المراجع :

أولاً: المراجع باللغة العربية ١- كتب

- ١- أبو غزالة- طلال - المعايير الدولية للمراجعة الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين- منشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ١٩٩٨ .
- ٢- أبو غزالة- طلال - المبادئ الأساسية للتدقيق- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ٢٠٠١
- ٣- أبو غزالة- طلال - مفاهيم التدقيق المتقدمة- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-٢٠٠١
- ٤- نور محمد أحمد- حسين أحمد - شحاته السيد شحاته دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات - كلية التجارة جامعة الإسكندرية ٢٠٠٧
- ٥- البطريق احمد يونس - سعيد عبد العزيز عثمان- الأنظمة الضريبية - مدخل مقارنة - دار الجامعة الجديدة - الإسكندرية ٢٠٠٢
- ٦- الجندي، حسني، القانون الجنائي الضريبي، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة ٢٠٠٥
- ٧- الحاج- طارق- المالية العامة- الطبعة الاولى- عمان، دار الصفاء للنشر والتوزيع ١٩٩٩ .
- ٨- الخطيب أحمد , سالم عادل - الإدارة الحديثة - نظريات واستراتيجيات ونماذج حديثة الطبعة الأولى - جدار للكتاب العالمي - عالم الكتاب الحديث - الأردن ٢٠٠٩ .
- ٩- الدراز - حامد عبد المجيد - الأنظمة الضريبية - الدار الجامعية - الاسكندرية ٢٠٠٣ .
- ١٠- السبتي، ساطع، المواضيع المتقدمة في الشؤون المالية، الشركة النموذجية للطباعة، العراق ١٩٩٨ .
- ١١- الشافعي جلال- أساليب الفحص الضريبي- مكتبة المدينة- جامعة الزقازيق- مصر ٢٠٠٠ .
- ١٢- الناعي محمود - منهج المحاسبة عن الضريبة الموحدة والضريبة على شركات الأموال- المكتبة العصرية-مصر- المنصورة ٢٠٠٠ .
- ١٣- السيد أحمد لطفي أمين - معايير المراجعة والتأكد الدولية - الدار الجامعية الإسكندرية ٢٠٠٨
- ١٤- بيومي، زكريا محمد، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة- مصر ١٩٨٩ .
- ١٥- ألفين آريتز وجيمس لوبك - ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسبي- المراجعة مدخل متكامل- دار المريخ للنشر- الرياض ٢٠٠٢ .
- ١٦- الرؤوف محمد أحمد عبد- المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة- مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي- مصر ١٩٩٨
- ١٧- المعايير الدولية للتدقيق، منشورات جمعية المحاسبين القانونية الفلسطينية- رام الله- فلسطين- الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين ٢٠٠١ .
- ١٨- المتوكل ، مصطفى حسين - محددات الطاقة الضريبية في الدول النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن - مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية ط١ أبوظبي ٢٠٠٠ .
- ١٩- الضابط مدين- الإصلاح الضريبي في سورية واقع وآفاق- جامعة تشرين ٢٠٠٩ .
- ٢٠- القاضي، محمد مصباح: جرائم الممول المضرة بالخرانة العامة، القاهرة: دار النهضة العربية للنشر والتوزيع ١٩٩٦ .
- ٢١- القحطاني - محمد دليم - إدارة الموارد البشرية (نحو منهج استراتيجي متكامل) - كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك فيصل ٢٠٠٥ .
- ٢٢- الكرخي- مجيد عبد جعفر، مقترحات للارتقاء بكفاءة الإدارة الضريبية، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب- المؤتمر العلمي الضريبي الأول، العراق ٢٠٠١
- ٢٣- المهاني - محمد خالد - الخطيب خالد - العدي ابراهيم - المحاسبة الضريبية - جامعة دمشق ٢٠٠٧ .
- ٢٤- المهاني محمد خالد - الخطيب خالد - محمد خالد الحريري اقتصاديات المالية العامة والتشريع الجمركي منشورات جامعة دمشق ٢٠٠٥ / ٢٠٠٦

- ٢٥- النجار ابراهيم عبد العزيز - موسوعة ضريبة المبيعات - الدار الجامعية - الاسكندرية ٢٠٠٤.
- ٢٦- بازر باشي فؤاد - مجموعة قوانين الضرائب و الرسوم المالية - مكتب الكمال ٢٠١٠
- ٢٧- بدوي أبو بكر عابدين - المعايير المهنية ودورها في تنظيم وتنمية القوى العاملة منظمة العمل العربية - القاهرة ٢٠٠٦
- ٢٨- بدوي محمد عباس و أبو ريه محمد محروس - أرباح الأشخاص الاعتبارية - المرتبات ومافي حكمها - الضريبة العامة عن المبيعات - المكتب الجامعي الحديث الإسكندرية ٢٠٠٧
- ٢٩- بشور، عصام وآخرون: التشريع الضريبي ط٥- جامعة دمشق ١٩٩٥-١٩٩٦.
- ٣٠- جمعة فايز - صالح نجار - نبيل جمعة نجار - ماجد راضي الزعبي أساليب البحث العلمي (منظور تطبيقي) - الدار الجامعية الإسكندرية ٢٠٠٩
- ٣١- حجازي، المرسي السيد: الأنظمة الضريبية، الاسكندرية، الدار الجامعية ١٩٩٨
- ٣٢- حجازي عبد الفتاح بيومي - التجارة الالكترونية وحمايتها القانونية - الكتاب الثاني لحماية الجباية لنظام التجارة الالكترونية - دار الكتب القانونية القاهرة ٢٠٠٧
- ٣٣- خصاونة، جهاد سعيد، المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار وائل للنشر ١٩٩٩.
- ٣٤- خليل عواد أبو حشيش - دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية - حالات وتطبيقات في قياس الدخل الخاضع للضريبة - دار حامد للنشر والتوزيع عمان الأردن ٢٠٠٤
- ٣٥- خطيب، خالد، شامية، أحمد زهير، أسس المالية العامة، عمان، وائل للنشر ٢٠٠٣.
- ٣٦- دراز حامد عبد المجيد - الأنظمة الضريبية - الدار الجامعية - الإسكندرية ٢٠٠٢ - ٢٠٠٣
- ٣٧- دليل الاتحاد الدولي للمحاسبين للعام ٢٠٠١ إصدارات المراجعة والسلوك الأخلاقي- الاتحاد الدولي للمحاسبين ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عمان ٢٠٠٣ معيار ٢٤٠ ص ١٨١
- ٣٨- رمضان زباد، أساسيات التحليل المالي في المنشآت التجارية والصناعية والخدماتية- مديرية المكتبات والوثائق الوطنية ١٩٩٥.
- ٣٩- سحيمان حمدي سليمان - الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية- عمان- الاردن ١٩٩٨.
- ٤٠- سعد، محمد محيي: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني، الاسكندرية، ١٩٩٨
- ٤١- سعيد، محمد محي: الإطار القانوني للعلاقة بين الممول والإدارة الضريبية، الإسكندرية مكتبة ومطبعة الإشعاع الفني ٢٠٠٤.
- ٤٢- صادق، مرس: موسوعة التهرب الضريبي، القاهرة: دار الكتاب الذهبي للنشر ١٩٩٩.
- ٤٣- طالب، نظام جبار، دور الإدارة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، بحث مقدم الى الهيئة العامة للضرائب- المؤتمر الضريبي الأول- العراق ٢٠٠١.
- ٤٤- القطاونة عادل محمد- عفانة عدي حسين- المحاسبة الضريبية - دار وائل للنشر والتوزيع عمان الأردن الطبعة الأولى ٢٠٠٨
- ٤٥- عبد الباسط علي جاسم الإعفاءات- من ضريبة الدخل - دراسة مقارنة دار حامد للنشر والتوزيع عمان الأردن الطبعة الأولى ٢٠٠٨
- ٤٦- عطري فوزي - الأنظمة الضريبية وموازنة الدولة - منشورات الحلبي بيروت ٢٠٠٣
- ٤٧- علي بودلال: أثر الاقتصاد الخفي على عجز الموازنة في الجزائر- كلية العلوم الاقتصادية- جامعة تلمسان ٢٠٠٦
- ٤٨- عناية غازي حسين، المالية العامة والتشريع الضريبي، دار البيارق، عمان ١٩٩٨.
- ٤٩- علوان قاسم نايف والزياني نجيب ميلاد - ضريبة القيمة المضافة - المفاهيم القياس التطبيق دار الثقافة للنشر والتوزيع - عمان الأردن ٢٠٠٨
- ٥٠- غالي جورج دانيال - تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الالفية الثالثة - الدار الجامعية للنشر الاسكندرية ٢٠٠١
- ٥١- فراج أسامة - مبادئ عمل تقييم الموارد البشرية (هندسة تقييم الأداء) المعهد العالي للتنمية الإدارية -دمشق ٢٠٠٧

- ٥٢- فرحات، فوزت، المالية العامة والتشريع الضريبي العام، بيروت، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع ١٩٩٧.
- ٥٣- المنصور كاسر- الرضا عن العمل - منشورات جامعة الملك عبد العزيز ٢٠٠٨
- ٥٤- كمال الدين سعد- جامعة الملك سعود- دار المريخ للنشر- الرياض ١٩٩٨.
- ٥٥- لطفي أمين السيد أحمد، مسؤوليات وإجراءات المراجع في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبية المغلوطة، الدار الجامعية، مصر، ٢٠٠٥
- ٥٦- محمد عبد الله الموفي - تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها في الشركات الاردنية المساهمة لتعزيز الحاكمية المؤسسية - دراسة ميدانية - المؤتمر العلمي الاول لكلية الاقتصاد - جامعة دمشق ٢٠٠٨.
- ٥٧- محمد الفيومي محمد , الدميري علاء الدين محمد , شتيوي أيمن أحمد - دراسات متقدمة في المراجعة - المكتب الجامعي الحديث - الإسكندرية ٢٠٠٨
- ٥٨- مرعي، محمد، أسس ادارة الموارد البشرية (النظرية والتطبيق) سلسلة الرضا للمعلومات رقم (٢٦)، دمشق ١٩٩٩.
- ٥٩- مصطفى محمد سليمان - حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري - الدار الجامعية - مصر ٢٠٠٦
- ٦٠- معايير التدقيق الحكومي (الكتاب الأصغر)- منشورات جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية- غزة- فلسطين ٢٠٠٣
- ٦١- المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ، مطابع الشمس، عمان، ٢٠٠١.
- ٦٢- البدوي منصور أحمد - عامل محمد سمير - دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة الدار الجامعية للنشر والتوزيع - الإسكندرية ٢٠٠٢.

٢- دوريات

- إدارة شؤون المالية العامة - صندوق النقد الدولي ، مجلة الوعي الضريبي اليمنية اليمن ، العددان (٣٧ - ٣٨) لعام ٢٠٠٨ .
- الأديمي ، منصور ياسين ، دراسة مقارنة لنظام الضرائب غير المباشرة مع مشروع قانون الضريبة العامة على المبيعات في الجمهورية اليمنية . مجلة كلية الاقتصاد - جامعة صنعاء العددان ١٥ و ١٦ لعامي ٢٠٠٠ - ٢٠٠١
- التويجري علي عبد الرحمن-النافعاني محمد حسن- جودة خدمة المراجعة - دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين - مجلة جامعة الملك عبد العزيز - الاقتصاد والادارة - العدد (١) ٢٠٠٨
- الحاج - محمد سعيد ، التهرب الضريبي وأهمية مكافحته ، مجلة الوعي الضريبي - مصلحة الضرائب ، اليمن ، العددان (٣٧ - ٣٨) لعام ٢٠٠٨ .
- الخطيب خالد: التهرب الضريبي- مجلة جامعة دمشق- المجلد ١٦- العدد الثاني ٢٠٠٩
- الطسنملي ، سهير - الفحص الضريبي لصفقات التجارة الالكترونية وضوابط المراجعة الالكترونية لعملياتها ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس العدد الثالث ، يونيو ٢٠٠٤ .
- العدي ابراهيم - واقع حساب الضريبة على الدخل في سورية وآفاق تطويره ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٨) العدد ٢ للعام ٢٠٠٦ .
- المهاني محمد خالد - التهرب الضريبي وأساليب مكافحته - منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية - القاهرة - جمهورية مصر العربية ٢٠١٠ .
- جمعة حلمي احمد- مسؤولية المدقق عن فجوة التوقعات عند تطبيق معايير التدقيق الدولية - المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة - كلية التجارة - جامعة عين شمس - العدد الثاني ٢٠٠٠ .
- دحدوح حسين: مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضييل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافها- جامعة دمشق - المجلد ٢٢/ العدد الأول لعام ٢٠٠٦
- حمد ، شوقي - إصلاح الإدارة الضريبية في بلدان مركز المساعدة الفنية الإقليمي لمنطقة الشرق الأوسط ، مؤتمرات ضريبة القيمة المضافة - دمشق ٨ - ٩ نوفمبر ٢٠٠٨ اليمن ، العددان (٣٧ - ٣٨) لعام ٢٠٠٨ .
- حيان سلمان، اقتصاد الظل أو الاقتصاد الخفي- جمعية العلوم الاقتصادية ٢٠٠٧
- زيود ، لطيف - تحديات التجارة الالكترونية للنظم الضريبية ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٧) العدد ٣ للعام ٢٠٠٥ .
- شرف ، سمير العربي ، عدنان الخطيب ، ناصر - توثيق إجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات إدارة الجودة الشاملة ، دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل والمبيعات في وزارة المالية الأردنية ، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (٢٩) العدد ٢ للعام ٢٠٠٧ .

- عبد الفضيل محمد- أبعاد ومكونات الاقتصاد الخفي وحركة الأموال السوداء في الاقتصاد المصري- مجلة مصر المعاصرة العدد ٤٠٠ عام ١٩٩٥.
- العتيبي عبد اللطيف- تجاوزات لدى المحاسبين القانونيين بهدف الحصول على عمليات المراجعة بأتعاب منخفضة - جريدة الرياض الاقتصادية العدد ١٤١٩٢ لعام ٢٠٠٧ .
- عبيرات - مقدم وبسلس احمد - الاقتصاد غير الرسمي - اقتصاد الظل كشكل من أشكال التهرب الضريبي - المركز الجامعي بالوادي - الجزائر - العدد الرابع -٢٠٠٧ ..
- الصمادي هشام محمد- العوامل المؤثرة في تغيير مراجع الحسابات - المجلة العلمية للتجارة والتمويل - العدد الأول - المجلد الأول - ٢٠٠٧ .
- ينال عبد القادر وآخرون: - القطاع غير المنظم في سورية- جمعية العلوم الاقتصادية -سورية- دمشق ٢٠٠٢.

٣- رسائل علمية

- إبراهيم ملهم، "المنازعات الجبائية بالمغرب: محاولة لتحقيق التوازن بين الملزم والإدارة الضريبية"، رسالة دكتوراه في الحقوق، جامعة الحسن الثاني، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، ٢٠٠٦
- الحاج , يحيى محمد - أثر العدالة الضريبية على السكان والتنمية في سورية خلال الفترة بين ١٩٩٠ و ٢٠٠٢ - رسالة ماجستير - جامعة تشرين - كلية الاقتصاد ٢٠٠٥
- الحبيب العطشان، "مساهمة القاضي الضريبي المغربي في حماية الاستثمار"، رسالة لنيل الدكتوراه في الحقوق، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، ٢٠٠٧.
- الشجري , عبده مدهش صالح - اتجاهات إصلاح السياسة المالية في الاقتصاد اليمني- رسالة دكتوراه في الاقتصاد جامعة حلب ٢٠٠٨.
- الشيخ , أحلام علي - الدخل الخاضع للضريبة في مجال التجارة الإلكترونية , رسالة دكتوراه في المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق ٢٠٠٦ .
- الصبري - حسن سعيد - الضريبة العامة على المبيعات ومشاكل تطبيقها في اليمن - دراسة ميدانية - رسالة دكتوراه في المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق ٢٠١٠.
- ثابت , ناديا خالد النعمان - الرسوم الجمركية في ظل تحرير التجارة الخارجية وإمكانية تطبيق القيمة المضافة كبديل عليها في سورية رسالة ماجستير في الاقتصاد - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين ٢٠٠٦.
- النكريتي، السيد أحمد- الوسائل المقترحة لمعالجة التهرب الضريبي- دراسة وتقويم- بحث دبلوم عالي- كلية الاقتصاد والإدارة العراق ١٩٩٩
- حسام فايز عبد الغفور أحمد- العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية رسالة ماجستير- جامعة النجاح الوطنية- فلسطين ٢٠٠٨.
- حليبة احمد، "التهرب الضريبي وانعكاساته على التنمية بالمغرب"، رسالة دكتوراه، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، ٢٠٠٨
- حيدرة غسان رجب - أثر تقييم الأداء على الرضا الوظيفي في المنظمة (دراسة مقارنة بين شركات القطاع العام وشركات القطاع الخاص ضمن قطاع الاتصالات) رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد - قسم إدارة الأعمال - جامعة دمشق ٢٠١١
- شبيطة هاني- حدود التوازن بين سلطات الادارة الضريبية و ضمانات المكلفين- رسالة ماجستير- جامعة النجاح الوطنية- فلسطين ٢٠٠٦
- عفيف كريم شوقي- أثر الربح المحاسبي في تحديد العبء الضريبي في الضرائب على الدخل- دراسة مقارنة سورية- الأردن- لبنان - رسالة دكتوراه محاسبة- جامعة دمشق ٢٠٠٣.
- ركاج يحيى محمد - اثر العدالة الضريبية على السكان والتنمية في سورية خلال الفترة ١٩٩٠ - ٢٠٠٢ رسالة ماجستير - كلية الاقتصاد - جامعة تشرين ٢٠٠٥.

- مامي طارق - دراسة الإعفاءات الضريبية وتأثيرها على الربح الضريبي - دراسة تحليلية مقارنة - رسالة دكتوراه في الاقتصاد - محاسبة - جامعة دمشق ٢٠١٠
- عبده عبد الرحيم عبد الجبار أحمد - الضرائب على الدخل ومعايير المحاسبة الدولية حالة تطبيقية في اليمن - رسالة دكتوراه في المحاسبة - كلية الاقتصاد جامعة دمشق ٢٠٠٦
- عبد الله محمود، فاعلية التحاسب الضريبي لضريبة الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة بغداد، العراق عام ٢٠٠٠
- فلكي عبد الصمد، "السلوك الضريبي لدى الملتزمين وأثره على تنمية المالية العامة"، رسالة لنيل الدكتوراه في القانون العام، جامعة محمد الخامس، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الرباط، ٢٠٠٦.
- رمضان علي محمود - حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية - ماجستير في المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق ٢٠٠٩
- مرصالي كمال، "جباية المقاول في المغرب"، رسالة دكتوراه في القانون العام، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، الدار البيضاء، ٢٠٠٠-٢٠٠١.
- عبود الزهيري محمد سلمان - مدى إسهام نظام المعلومات الضريبي في تطوير العمل الضريبي - رسالة ماجستير - جامعة بغداد - ٢٠٠٧.
- الضابط مدين ابراهيم - مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية - رسالة دكتوراه في المحاسبة - جامعة دمشق ٢٠٠٦.
- حوسو محمد محمود - التدقيق للأغراض الضريبية - رسالة ماجستير - جامعة النجاح - فلسطين ٢٠٠٥.
- نصير مكاي، "قراءة في آليات محاربة الغش الضريبي بالمغرب"، رسالة لنيل دبلوم الماستر في القانون العام المعمق، جامعة عبد المالك السعدي، كلية العلوم القانونية والاقتصادية والاجتماعية، طنجة، ٢٠٠٧-٢٠٠٨
- ونوس هشام - العوامل المؤثرة على جودة المراجعة في سورية - دراسة ميدانية - رسالة ماجستير - جامعة دمشق - كلية الاقتصاد ٢٠٠٩.

٤- القوانين والمراسيم والاصدارات

- القانون ٣٣/ لعام ٢٠٠٩
- قانون ضريبة الدخل رقم ٢٤/ لعام ٢٠٠٣
- القانون ٤١/ تاريخ ٢٦/١٢/٢٠٠٥ وتعديله بالقرار ٨٥١/ وتاريخ ٢/٤/٢٠٠٩
- القانون رقم (٦٠) تاريخ ٣٠/١٢/٢٠٠٤
- القانون رقم ١٤/ لعام ١٩٣٩
- قانون الشركات رقم ٣/ لعام ٢٠٠٨ مادة (١٩١)
- مرسوم تشريعي رقم ٤٢/ لعام ٢٠١١
- المرسوم التشريعي رقم ٥٠/ لعام ٢٠٠٩
- المرسوم التشريعي رقم ١٥١/ لعام ٢٠٠٧
- مرسوم رقم ٣/ لعام ١٩٥٥ ضريبة الدخل في الكويت.
- المرسوم التشريعي رقم ٥٢/ لعام ٢٠٠٧
- المرسوم رقم ٥٣/ تاريخ ١٠/١/٢٠٠٧
- المرسوم التشريعي ٥١/ تاريخ ١٠/١/٢٠٠٧
- القرار رقم ٨٥١/و تاريخ ٢/٤/٢٠٠٩
- قرار وزير المالية رقم ٢٢٢٦/ و تاريخ ٢٧/٨/٢٠٠٥
- قرار وزير المالية رقم ١٠/ق.و تاريخ ٢٣/٩/٢٠٠٨

- التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨١ تاريخ ٢٠٠٤/٣/٩
- التعليمات التنفيذية رقم ١٩/٦٥٣٠ تاريخ ٢٠٠٤/٣/١٠ للقانون رقم ٢٥/ لعام ٢٠٠٣
- قرار وزير المالية رقم ٢٢٢٦/و تاريخ ٢٠٠٥/٨/٢٧
- التعليمات التنفيذية رقم ١٦/٦٣٨٨ تاريخ ٢٠٠٤/٤/٩

ثانياً: مراجع باللغة الانكليزية

- Ann Fairpo: Taxation of Electronic Commerce, Tax Journal May 1998-
- Adaity Mattoo and Ludger Schuknech: Trade Policies For ElecTronic Commerce, World Bank Policy Research Working paper, No380 Washington Dc, June 2000, P,10
- Alvina. Arens, Randal J. Elder Marks. Beasly- Auditing and Assurance services, person education inc, U.S.A
- Arthur codial & Thomas Ran Ide: the new wealth of nation, for club of Rome, Novembre- December 1994
- Arthur J.Cordell: new Taxes for new Economy, Government Information in Canada Review, 1996
- Australian Tax Office: Tax and the Interent. Second Report 1999
- Australian Taxation Office: Tax and the Internet, 1997
- BANQUE Mondiale: Rapport sur le développement dans le monde 1996.
- BANQUE Mondiale: Rapport sur le développement dans le monde 1998
- Canada: the minister's Advisory committee: Electronic commerce and canda's tax Administration
- Clemmer, s.p.Donovan, A.Nogee, and d.Deyette. Zoll. clean Energy Blueprint: Asmarter national Energy. Policy for today and the Future. Combridge, MA: union of concemed Scientists
- Di Ruppo: The Belgian Minister of telecommunication at conference teleworking, Lesoin, Jun 6, 1996
- Donald E.Kieso, jerry j.weggant, Terry O.warfield, Intermediate Accounting. John wiley & Sons, Inc USA 2001.
- David Hardesty: Allocating profit to the web, bant2 available at: <http://www.Ecommerce tax.com>.
- Emst & Young Enhanced Accountancy & Audit training 1999.
- Financial Sector" International Monetary Fund .
- France M. Horner And Jeffery Owens: Tax and theweb: new technology Old Problem, Bulletin for Internationnal fiscal Documentation vol, 11/12, 1996 pp 517-519
- Hans Keijer, tax planning International Review, 1998
- Hendrickson, E.S. Accounting Theory, 3rd ed., Homewood III .R.D Irwin, U.S.A, 1977
- Hill Professional , United State of America zoo3 - Washinoton, D.C 2004
- H.David Rosenboon, Davidk. Suther Land and Diane- M.Ring: taxation of permanent Establishment, the United states, IBFD publi cution, 1994
- Internationl chamber of commerce (Icc): Tax issues and ramify-cations of electronic commerce, prepared by Icc commission on tax ation jointy with the Business and industry Advisor committee (BAIC) to the oeco, 1999
- Inland Revenue and tim Custom And Exice dep: Electonic commerce UK Polcy on Taxation Issues, Joint, 1998
- Kieso, Donald E, Intermediate Accounting,, Join willy & sons, Inc. USA, 10. Ed. p34
- Marc Bacchetta atal: Electronic commerce and the role of the wto, wto publications, Geneva, 1998
- Maria Semierio: un Bittax proposal draws fire, available at: [www.zdnt.co.uk / news/1999](http://www.zdnt.co.uk/news/1999)
- Messier William F. Jr, Auditing & Assurance services, 2nd Edition Boston.

- Oeco: clarification on the application of the permanent Establishment definition in Ecommerce change to the commentary on articles 5, Paris 2000
- Oeco:- A-technical Advisory Group: Attribution of profit to a permanent Establishment involved to E. Commerce transactions, feb 2001. available at www.oecd.org
- Reserve Bank of Philadelphia: Isus Economic performance really that both working, October 1995
- Richard Murphy. Tax compliance, Tax planning
- Robert Gordon: the tax on Interest, Kuala Lumpur, 1999
- Richard L. Poemberge: Electronic commerce and International tax sharing tax Notes International, 1997
- Robin Hicks, Improving tax collection in Asia. 2 November 2009.
- Schnepfer, Jeff. A, How to pay zero taxes, McGraw
- Skaar: permanent Establishment- Erosion of tax treaty principle 1991 and : Richard Vann: Development in international tax law 1996
- S. van Crombrugge: the determination of profits from Belgian and permanent Establishment in the International tax Law, 1998
- Vito Tanzi: Globalization and the work of fiscal termite finance 8 Development Review, 2001
- V. Tanzi 1982 " the underground Economy and evasion in the united states: Estimations and implications. pp 241-249
- Volker Kabisch: Tax aspects of international E. commerce, Legal Issues Platform, 2000
- William Perez, about .com, apart of the New York Times company 2010 "Tax planning basics, 3 ways to reduce your Taxes

استبيان

الأستاذ الفاضل : المحترم

بعد التحية :

يسرنا أن نلفت عنايتكم إلى أن هذا الاستبيان قد تم إعداده بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الدكتوراه التي يعدها الباحث تحت اسم (دور الإدارة الضريبية بتفعيل عملية التحصيل الضريبي) وتهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية الإدارة الضريبية بتفعيل التحصيل الضريبي وتأمين الموارد اللازمة لتمويل الموازنات العامة .

علماً أن مشاركتكم في هذه الدراسة ضرورية جداً لنجاحها ,حيث إن رأيكم وخبرتكم في هذا المجال هما احد مرتكزات هذه الدراسة وعامل رئيسي من عوامل نجاحها .

وما من شك أن اختياركم للإجابة المناسبة مع توخي الدقة سيكون لها اثر كبير في انجازها والوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية , علماً بأن الإجابة على هذا الاستبيان سوف تستخدم لأغراض علمية وستحاط بالسرية التامة ويسر الباحث تلقي أي إضافات أو ملاحظات علمية يمكن تدوينها على الصفحات الخلفية للاستبيان , وسيكون على استعداد للإجابة عن أي استفسار يتعلق بالاستبيان والمصطلحات الواردة به.

شاكرين حسن تعاونكم

الباحث

هشام سليمان ونوس

المشرف الدكتور

ابراهيم العدي

محاور الاستبيان :

يرجى وضع إشارة عند الإجابة التي تراها مناسبة :

المحور الأول : مدى عدالة التشريع الضريبي :

م	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
١	اخذ التشريع الضريبي بالقدرة على الدفع معياراً للتكليف الضريبي .					
٢	امن التشريع الضريبي عدالة وحيادية بمعالجة اعتراض المكلف					
٣	كافة المكلفين متساوين بإعفاء الحدود الدنيا .					
٤	تم الأخذ بالضرائب النوعية المتعددة لعدالتها بالتكليف .					
٥	تم ربط العبء الضريبي بالطاقة الضريبية.					

المحور الثاني : البيئة القانونية والإدارية التي تعمل ضمنها الإدارة الضريبية

م	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
١	نظام الأجور لعاملي الهيئة يؤمن الحد الأدنى للمعيشة					
٢	لوائح العقوبات رادعة للإخلال بالأداء الوظيفي					
٣	نظام الحوافز والمكافآت محفز للأداء الأفضل بالعمل .					
٤	إجراءات صدور القوانين والمراسيم التي تتضمن معالجة ضريبية منظمة					
٥	إجراءات تطبيق التقادم الضريبي ساعدت على عدالة التكليف					
٦	المؤهلات العلمية التي حددها النظام الداخلي تتناسب وطبيعة عمل الهيئة					
٧	اعتماد التدريب والتأهيل المستمر شرطاً للتطور الوظيفي بالهيئة					
٨	البنية الإدارية للهيئة تتوافق مع غايات عملها					

المحور الثالث : دور الضرائب بتمويل الموازنة العامة:

م	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
١	الهدف التمويلي هو الغاية الرئيسية للمشرع الضريبي					
٢	تعديلات النسب الضريبية تمت بناء على أهداف مالية واقتصادية واجتماعية للدولة					
٣	الإعفاءات الضريبية شجعت على الاستثمار بالقطاعات المختلفة .					
٤	الضرائب النوعية وفرت بكلفة ووقت التحصيل .					
٥	زيادة التحصيل الضريبي نجمت عن الحد من التهرب الضريبي					

المحور الرابع : دور الضرائب الاقتصادي في سورية :

م	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
١	التشريع الضريبي اخذ بتشجيع الإنتاج المحلي .					
٢	التشريع الضريبي حد من الاستيراد وامن حماية للصناعة الوطنية					
٣	شجعت التشريعات الضريبية على تراكم رأس المال .					
٤	نمو ضرائب دخل المهن الصناعية والتجارية وغير التجارية يتناسب طردا مع نمو الناتج المحلي.					
٥	تم التوفيق بين السياسة الضريبية و السياسة الاجتماعية في سورية .					

المحور الخامس : أهمية تطبيق الشفافية الضريبية

م	العوامل	موافق جداً	موافق	حيادي	غير موافق	غير موافق نهائياً
١	زيادة الوعي الضريبي للمكلف .					
٢	تعزيز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية.					
٣	الشفافية الضريبية تتطلب طرفي العلاقة الضريبية.					
٤	توفر الشفافية بوقت وكلفت التحصيل .					
٥	تعزز الرقابة الداخلية والخارجية .					

المعلومات العامة :

- ١- العمر
- ٢- المؤهل العلمي :

-: تخصص
-: تخصص
-: تخصص
-: تخصص
-: تخصص
- جامعي
- دبلوم
- ماجستير
- دكتوراه
- مؤهل اخر

٣- سنوات الخبرة :

- مادون خمس سنوات
- مادون عشر سنوات
- ١٠ سنوات فما فوق

٤ - طبيعة العمل :

- مراقب دخل
- مكلف ضريبي
- محاسب قانوني