



الجمهورية العربية السورية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد - قسم المحاسبة

دور المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

"دراسة ميدانية"

رسالة مقدمة لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الباحث:

محمد بشار خراط

إشراف

الدكتور إبراهيم العدي

الأستاذ الدكتور في قسم المحاسبة

جامعة دمشق، كلية الاقتصاد

2024



جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

التصريح

أصِرُّ بأنَّ هذه الرسالة (دور المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي "دراسة ميدانية") غير مُقتبسة من أي عمل علمي منشور مسبقاً، ولم يسبق أن قُبِلت للحصول على أي شهادة علمية.

دمشق في / / 2024

محمد بشار خراط

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

دور المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي "دراسة ميدانية"

إعداد الباحث: محمد بشار خراط

لجنة المناقشة والحكم

عضواً	د: عصام قريط الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً مشرفاً	د: إبراهيم العدي الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق
عضواً	د: أنس الدين الحناوي المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

(يرفع الله الذين آمنوا منكم والذين أوتوا العلم درجات والله بما

تعملون خبير)

صدق الله العظيم

سورة المجادلة، الآية رقم 11

الشكر والتقدير

أتقدم بالشكر أولاً إلى أستاذي المشرف الدكتور: إبراهيم العدي لتفضله بالإشراف على هذه الرسالة وتحمله عناء المتابعة المستمرة، ولما أبداه من ملاحظات، وتوجيهات سديدة، كان لها الأثر الكبير في إغناء هذا العمل، فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر الجزيل للسادة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة، وعلى ما بذلوه من جهد في القراءة والمناقشة، كما أشكر السادة أعضاء الهيئة التدريسية بكلية الاقتصاد، الذين زودوني بالعلم والمعرفة.

كما أتقدم بجزيل الشكر لعميد كلية الاقتصاد الدكتور حسين الدحدوح فجزاه الله عني خير الجزاء.

كما أتقدم بالشكر والتقدير لكل من أبدى لي رأياً، وقدم لي عوناً في سبيل إعداد هذه الرسالة وإنجازها.

والله وليّ الأمر والتوفيق

الإهداء

إلى من أهدي إليك كل شيء في هذا اليوم إلى بطلتي ومعلمتي الأولى أمانى ومأمنى من علمنى معنى الحب والعطاء معنى الصبر والقوة والحب من كان دعاؤها ورضاها سبب وصولي إلى هذا الطريق إلى أعلى من وهبني إياها الله تعالى

إليك يا أمي الحبيبة (هيفاء صباغ)

إلى قدوتي وحبيبي الأول الذي غرسه الله في أعماق قلبي ... الذي يكفيني فخراً أن يرافق اسمه اسمي في كل لحظة من حياتي

إليك أبي الغالي (بشير خراط)

إلى الجسر المتين ورياحين قلبي الذين حملوا همي على أكتافهم وعلى حساب راحتهم ... أُملي في الحياة وبهجة أيامي .. إلى محطات راحتي وملجأى بعد الله إلى عزي وعزوتي ...

إخوتي الأعزاء (هبة، هديل، قمر، سهام)

إلى رفيقة الخطوة الأولى وما قبل الأخيرة ... بيت أسراري ... لمن كانت في السنوات العجاف سحابةً ومطرًا .. الداعمة الأولى والأخيرة ... إلى حنونتي وتوأم روحي

زوجتي الغالية (دانيا صباغ)

إلى الزهور الصغيرة التي استمد منها قوتي إلى ملاذي وقرة عيني في هذه الحياة

أطفالي (بشير، جاد)

إلى من ألهمني حب الكفاح من أجل المعالي في دروب العلم....، إلى الذي لم يبخل عليّ بأي جهد....، إلى من نهلت من علمه.

إلى الدكتور إبراهيم العدي

إلى رفاق درب والعمر، من تجمعني معهم أجمل لحظات من دخلوا حياتي دون استئذان، إلى من وجدت معهم معنى الوفاء والمحبة إلى الذين لم تلههم أمي

أصدقائي الأعزاء ..

قائمة المصطلحات

العربية باللغة المصطلح	الإنكليزية باللغة المصطلح
المراجعة الضريبية	Tax Audit
المدقق الضريبي	Tax auditor
التهرب الضريبي	Tax evasion
التهرب الضريبي المشروع	Legal tax evasion
التهرب الضريبي غير المشروع	Illegal tax evasion
الإدارة الضريبية	Tax administration
البيان الضريبي	Tax statement
الوعاء الضريبي	Tax base
الحصيلة الضريبية	Tax revenue
الدخل الخاضع للضريبة	Taxable income
الهيئة العامة للضرائب	General tax authority

قائمة المحتويات

1	الإطار العام للدراسة
1	أولاً: المقدمة
2	ثانياً: مشكلة الدراسة
3	ثالثاً: فرضيات الدراسة
4	رابعاً: أهمية الدراسة
5	خامساً: الدراسات السابقة
11	سادساً: أهداف الدراسة
12	سابعاً: منهج الدراسة
12	ثامناً: مجتمع الدراسة
12	تاسعاً: نموذج الدراسة
14	الفصل الأول: طبيعة المراجعة الضريبية واساليبها وخطواتها
15	المبحث الأول: طبيعة المراجعة الضريبية
16	أولاً: مفهوم المراجعة الضريبية
17	ثانياً: أهمية المراجعة الضريبية
18	ثالثاً: أهداف المراجعة الضريبية
19	رابعاً: أساليب المراجعة الضريبية
26	المبحث الثاني؛ خطوات وإجراءات المراجعة الضريبية
41	المبحث الثالث: المراجعة الضريبية في سورية
45	الفصل الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي
46	المبحث الأول: مدخل تعريفى للتهرب الضريبي.

46	1 . تعريف التهرب الضريبي:
48	المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي
48	أ . التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم:
48	ب . التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي:
49	ت . التهرب الضريبي وفقاً للمعيار القانوني:
57	المبحث الثالث: أسباب التهرب الضريبي
67	المبحث الرابع: آثار التهرب الضريبي
76	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
76	تمهيد:
76	أولاً: أدوات البحث المستخدمة
78	ثانياً: اختبار ثبات الأداة <i>instrument Reliability</i> :
79	ثالثاً: درجات مقياس ليكرت
80	رابعاً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:
91	سادساً: اختبار فرضيات الدراسة
102	النتائج والتوصيات
102	النتائج
103	التوصيات
104	قائمة المراجع:
110	استمارة الاستبيان

قائمة الجداول

78	الجدول رقم (1) نتائج اختبار cronbach s Alpha
79	الجدول رقم (2) استخدام مقياس ليكرت كاداة لقياس أجوبة المشاركين
80	الجدول رقم (3) الأهمية النسبية للموافقات
81	جدول (4) نتائج قياس بكفاءة وموضوعية الفاحص الضريبي
84	جدول (5) نتائج قياس زيادة الحصيلة الضريبية
86	جدول (6) نتائج قياس التشريع الضريبي
89	جدول (7) نتائج قياس التهرب الضريبي
92	الجدول رقم (8) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين المراجعة الضريبية والتهرب الضريبي
92	الجدول رقم (9) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
93	الجدول رقم (10) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي
94	الجدول رقم (11) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين إجراءات المراجعة الضريبية وزيادة الحصيلة الضريبية
95	الجدول رقم (12) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
95	الجدول رقم (13) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبية
97	الجدول رقم (14) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية والحد من مشكلة التهرب الضريبي
97	الجدول رقم (15) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة
98	الجدول رقم (16) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي

الجدول رقم (17) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين الأسباب القانونية والتشريعية والحد من مشكلة التهرب الضريبي	99
الجدول رقم (18) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة	100
الجدول رقم (19) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر الأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي	101

المستخلص

دور المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

إشراف الدكتور: إبراهيم العدي

إعداد الباحث: محمد بشار خراط

هدفت الدراسة إلى إبراز العلاقة بين المراجعة الضريبية التي يقوم بها الفاحص الضريبي وبين التهرب الضريبي الذي يقوم به المكلف الضريبي والوقوف على الدور الحقيقي للمراجعة الضريبية وأثره في الحد من التهرب الضريبي. تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم اختيار عينة مؤلفة من 80 فرد من المحاسبين القانونيين الموظفين في الإدارة الضريبية وتم الاعتماد على الاستبانة في جمع البيانات وتم الحصول على 79 استبانة صالحة للتحليل ونسبة بلغت 98% من العدد الكلي للاستبانات الموزعة. أجريت كل التحاليل الإحصائية باستخدام برنامج ال Spss عند مستوى دلالة 0.05

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين إجراءات المراجعة الضريبية والحد من التهرب الضريبي. وأن الشركات التي خضعت لمراجعات ضريبية منتظمة وشاملة حققت مستويات أقل من التهرب الضريبي، وذلك من خلال الكشف عن المخالفات الضريبية وتطبيق الإجراءات التصحيحية اللازمة، كما أشارت النتائج إلى أن كفاءة الفاحص الضريبي وخبرته تلعب دورًا حاسمًا في فعالية المراجعة الضريبية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة توفير برامج تدريبية مستمرة للمراجعين الضريبيين لتطوير مهاراتهم في مجال الكشف عن التهرب الضريبي، وتزويدهم بأحدث الأدوات والتقنيات، وتطوير أنظمة المراجعة الضريبية لتكون أكثر فعالية وكفاءة، وذلك من خلال اعتماد معايير واضحة وإجراءات محددة للمراجعة، واستخدام أدوات التحليل البيانات المتقدمة.

الكلمات المفتاحية: المراجعة الضريبية، التهرب الضريبي، الهيئة العامة للضرائب والرسوم.

الإطار العام للدراسة

أولاً: المقدمة

يعد الوعاء الضريبي ركناً من أركان التنظيم الفني للضرائب، وإن حسن اختيار الوعاء الضريبي يؤثر في حصيلة الضريبة وعدالتها، وإن توسع نطاق الضرائب نتج عنه ظاهرة خطيرة سميت بالتهرب الضريبي والتي أصبحت تهدد اقتصاديات الدول وهذه الظاهرة تحول دون تحقيق الدولة لأهدافها السياسية والاقتصادية والاجتماعية لذا تسعى لمعالجة هذه الظاهرة بكل طاقاتها وإمكانياتها المادية والبشرية وإدراك الأسباب الحقيقية التي تكمن ورائها، وأن ضعف الإمكانيات المادية والفنية والبشرية التي يفترض أن تتوفر لدى السلطات الضريبية في الهيئة العامة للضرائب أو بعبارة أخرى ضعف القدرة على المراجعة الضريبية قد يساهم في ارتفاع معدلات التهرب الضريبي.

تعد الهيئة العامة للضرائب واحدة من أكبر مؤسسات الدولة التي يقع على عاتقها تنفيذ القوانين الضريبية الصادرة من السلطة التشريعية، فضلاً عن تحقيق أهداف الضريبة (المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية)، لذلك يتوجب على الإدارة الضريبية الاهتمام بالإجراءات التي تمكنها من تنفيذ تلك القوانين للوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها، ابتداء من إجراءات الحصر الضريبي وانتهاء بتحصيل الضريبة على أن تعتمد في عملية تقدير الدخل الخاضع للضريبة على أساليب حديثة. لذا فقد تناولت مشكلة البحث أنه على الرغم من إلزام المشرع للمكلف بتقديم اقراراً ضريبياً عن دخله وربحه المتحقق وإن يكون الإقرار على أساس محاسبي محدد، ومن ثم اتباع طرائق التقدير الأخرى التي تعتبر أساليب ثانوية يستعان بها عند رفض الإقرار الضريبي أو عدم تقديمه، إذ تحول الإقرار الضريبي وإجراءاته إلى أسلوب للتهرب الضريبي مثل ظهور المحاسبة الإبداعية وهذا كله أدى إلى اتساع حالات التهرب الضريبي.

ومن ذلك ونظراً لأهمية دراسة حالة التهرب الضريبي ومعرفة دور المراجعة الضريبية في الحد من هذه الظاهرة تناولت دراستنا هذه الظاهرة لتسليط الضوء على الأسلوب المتبع في المراجعة الضريبية وقياس مدى مساهمته في الحد من التهرب الضريبي أم مازال هناك ثغرات تمكن المكلف من التهرب الضريبي، وذلك من خلال المقاييس الإحصائية وأعتمد الباحث في هذه الدراسة على تحليل الانحدار المتعدد كونها من المقاييس الإحصائية للتحليل المتعدد المتغيرات.

ثانياً: مشكلة الدراسة

تؤدي فجوة الثقة بين الإدارة الضريبية والمكلف إلى التهرب من دفع الضريبة وبالتالي انخفاض الحصيلة الضريبية إضافة للتراكمات الضريبية الحاصلة نتيجة لإرتفاع تكاليف تحصيل الإيرادات الضريبية من جهة وضعف إجراءات المراجعة الضريبية من جهة وغياب الثقة بين أطراف العلاقة الضريبية من جهة أخرى.

وإنطلاقاً من مسؤولية الفاحص الضريبي في تحديد الربح الخاضع للضريبة وصولاً الي تحقيق مبدأ العدالة في التكاليف والوفرة في الحصيلة كان لابد من اعتماد إجراءات مراجعة ضريبية تلعب دوراً أساسياً في تدقيق صحة البيان الضريبي ومدى تمثيله للفعالية الحقيقية للمكلف وللتهرب الضريبي عدة أسباب منها ما يتعلق بالإدارة الضريبية ومنها مرتبط بأسباب خارجية ولذلك تتمثل مشكلة البحث الأساسية في معرفة دور المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، لذا جاءت هذه الدراسة لتجيب على السؤال التالي:

ما هو دور المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

وللإجابة عن السؤال السابق لابد من طرح التساؤلات التالية:

- 1- هل هناك أهمية ذو دلالة معنوية للمراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي؟
- 2- هل هناك أهمية ذو دلالة إحصائية لاعتماد إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبية؟

3- هل هناك أهمية ذو دلالة إحصائية للضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة

التهرب الضريبي؟

4- هل هناك أهمية ذو دلالة إحصائية للأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي؟

ثالثاً: فرضيات الدراسة

H0: لا يوجد أهمية ذو دلالة معنوية للمراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

H1: يوجد أهمية ذو دلالة معنوية للمراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.

وللتحقق من الفرضية الأساسية نتحقق من الفرضيات الفرعية التالية:

الفرض الأول:

H0: لا يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية لاعتماد إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبة.

H1: يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية لاعتماد إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبة.

الفرض الثاني:

H0: لا يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة

التهرب الضريبي.

H1: يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة

التهرب الضريبي.

الفرض الثالث:

H0: لا يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

H1: يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

رابعاً: أهمية الدراسة

الأهمية العلمية:

تكمن الأهمية العلمية لهذه الدراسة في إثراء المعرفة الأكاديمية في مجال المحاسبة الضريبية والمراجعة. يمكن للباحث من خلالها:

- تحديد الفجوة المعرفية: تسليط الضوء على الأساليب والتقنيات الحديثة للمراجعة الضريبية التي لم يتم بحثها بشكل كافٍ.
- بناء إطار نظري: تطوير نموذج نظري يربط بين آليات المراجعة الضريبية الفعالة ومعدلات التهرب الضريبي، مما يساهم في فهم أعمق للعلاقة بينهما.
- التحليل المقارن: مقارنة أنظمة المراجعة الضريبية في الدول المختلفة، مما يوفر رؤى قيمة حول أفضل الممارسات التي يمكن تبنيها.

الأهمية العملية:

- تتعلق الأهمية العملية لهذه الأطروحة بتقديم حلول واقعية وملموسة للمشكلات التي تواجه الإدارات الضريبية والمؤسسات، تساهم الدراسة في:
- تطوير السياسات الضريبية: تزويد صانعي القرار بتوصيات مبنية على أدلة للمساعدة في صياغة قوانين ولوائح ضريبية أكثر فعالية.

- تحسين كفاءة الإدارة الضريبية: اقتراح آليات مبتكرة لزيادة فعالية عمليات المراجعة، مثل استخدام أدوات تحليل البيانات والذكاء الاصطناعي لتحديد حالات التهرب الضريبي المشتبه بها.
- تعزيز الامتثال الضريبي: إظهار كيف يمكن للمراجعة الضريبية الرادعة أن تشجع الأفراد والشركات على الالتزام بالقوانين الضريبية بشكل طوعي، مما يزيد من الإيرادات الحكومية.

خامساً: الدراسات السابقة

الدراسات العربية:

1- دراسة (العنزي، 2023) بعنوان: طرق إثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على ماهية التهرب الضريبي وبيان الحالات التي يقع فيها التهرب الضريبي وفق نظام الدخل ونظام القيمة المضافة والاطلاع على التنظيم التشريعي لجريمة التهرب الضريبي والجزاء المترتبة عليها، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن التهرب الضريبي سلوك إجرامي أورده المشرع مرادفاً معه لفظ الغش والتحايل وذلك للتخلص من العبء الضريبي بطريق غير مشروع، وقد أتاح المشرع للهيئة الضريبية استخدام كافة طرق الإثبات في إثبات ونسب التهرب الضريبي إلى مرتكبيها، وقد أوصت الدراسة بزيادة الوعي لدى المكلف الضريبي حول أهمية الضرائب ودورها في حماية السياسة المالية للدولة، وتوزيع الأحمال على المواطنين كلاً وفق قدرته.

2- دراسة (الكناني، 2021) بعنوان: التهرب الضريبي دراسة في التشريع المصري والسعودي.

هدفت الدراسة إلى التركيز على ظاهرة التهرب الضريبي في التشريع السعودي والتشريع المصري، والإجراءات والقوانين الضريبية المطبقة على مكلفي الضريبة وكيفية التقليل من فرص التهرب الضريبي، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي التحليلي المقارن، وتوصلت نتائج الدراسة إلى وجود ضعف في التشريعات

الضريبية ووجود الكثير من الثغرات التي قد يستغلها المكلفين للتهرب الضريبي ومع ضعف واضح لتأثير الجزاءات القانونية في ردع من يتهرب من الضريبة.

3- دراسة (الضابط، 2019) بعنوان: العوامل التي يمكن أن تؤثر على سلوك الامثال الضريبي في سورية أنموذج مقترح.

هدف هذا البحث إلى دراسة العوامل التي يمكن ان تؤثر على الامتثال الضريبي في سورية، وذلك من خلال مراجعة شاملة للأدبيات والدراسات السابقة في هذا المجال ومحاولة استخلاص أنموذج لهذا الامتثال يتناسب مع البيئة السورية ولأغراض البحث، تم الاعتماد على الدراسات السابقة في سورية التي يمكن الاستفادة منها على هذا المستوى وعلى أدوات بحثية كالمقابلات الشخصية والتي شملت العديد من العاملين في الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة على حد سواء. وقد أظهرت نتائج هذا البحث إمكانية استخلاص انموذج يشتمل على جميع العوامل التي يمكن ان تؤثر على الامتثال الضريبي سواء الاقتصادية منها وغير الاقتصادية إضافة الى إمكانية المراجعة الضريبية بالشكل الصحيح وبما يتناسب مع البيئة السورية والذي يفسر سلوك عدم الامتثال الضريبي من قبل المكلفين وفقدان الثقة بينهم وبين الإدارة الضريبية وبالتالي معدل التهرب الضريبي المرتفع وخاصة على الدخل يوصي الباحث بتطبيق هذا الانموذج لمعرفة مدى التأثير المحتمل لكل عامل من تلك العوامل كما يمكن ان تستفيد الإدارة الضريبية في سورية من هذه الدراسة التي يمكن ان تتولى قياس هذه الآثار خاصة في ظل غياب برنامج لقياس مدى امتثال المكلفين سنويا لديها اسوة بالعديد من الأنظمة الضريبية الأخرى.

4- دراسة (العدي، وحبيب، 2018) بعنوان: أثر تعقيد النظام الضريبي في الحصيلة الضريبية: دراسة ميدانية في سورية.

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تعقيد النظام الضريبي في الحصيلة الضريبية من خلال دراسة ميدانية باختبار عينة من مراقبي الدخل كممثلين عن الدوائر المالية في الجمهورية العربية السورية لتحديد أثر تعقد النظام الضريبي والتخفيف من تعقيد النظام الضريبي في تخفيض التهرب الضريبي وتوصلت الدراسة إلى ضرورة إعادة النظر في النظام الضريبي الحالي بحيث يصبح النظام الضريبي أكثر بساطة وأكثر فهماً وأكثر عدالة بالنسبة إلى المكلف الضريبي.

5- دراسة (شكيب، 2018) بعنوان: دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي.

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي حيث أن المراجعة الجبائية هي عنصر هام من عناصر النظام الضريبي التصريحي وذلك بهدف ادارته بفعالية من خلال صحة ومصداقية المعلومات المالية التي يقدمها المكلف بالضريبة لمصلحة الضرائب، حيث أن المراجعة الجبائية تعمل على اكتشاف المخالفات والتجاوزات التي يقوم بها المكلف بالضريبة بهدف التهرب من دفع الضرائب الواجبة عليه، ولتحقيق أهداف الدراسة، اعتمد الباحث على دراسة ميدانية بمديرية الضرائب لولاية بسكرة بالإضافة إلى مجموعة من الأكاديميين المتخصصين في المحاسبة والجبائية، وبعد استرجاع الاستبيانات والقيام بالتحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجعة الجبائية لها دور كبير في الحد من التهرب الضريبي من خلال برنامج المراجعة الجبائية وما يتوفر عليه المراجع الجبائي من مؤهلات علمية وعملية واستقلالية وموضوعية.

6- دراسة (الدوس، 2014) بعنوان: دور المدقق الخارجي في التكاليف الضريبي في سورية دراسة ميدانية.

هدف الدراسة إلى استكشاف الدور الذي يلعبه المدقق الخارجي في عملية التكاليف الضريبي، كما قام الباحث بزيارة ميدانية لقسم كبار المكلفين في مديرية مالية دمشق تم من خلالها دراسة عملية التكاليف الضريبي والبيان الضريبي الذي يقدمه المكلف للدوائر المالية المختصة والذي يعد ويعتمد من قبل مدقق حسابات كما تم تعزيز

ذلك بدراسة ميدانية بالاستناد إلى استبانة الاختبار فروض البحث وقد تم التوصل من خلالها إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها ان التدقيق الخارجي له دور إيجابي في تحسين جودة التكاليف الضريبي من حيث ان اعتماد الدوائر المالية على البيان الضريبي المعد والمعتمد من قبل مدقق حسابات تأكد من وجود عملية تدقيق سابقة يؤدي الى تقليل تكاليف التحصيل الضريبي ويسهم في الانتقال من أسلوب التدقيق الشامل للبيانات إلى التدقيق الانتقائي ويساعد في التخلص من التراكمات الضريبية السابقة.

الدراسات الأجنبية:

1. Clement Olatunji Olaoye Ayodele Temitope Ekundayo (2019). Effects of Tax Audit on Tax Compliance and Remittance of Tax Revenue in Ekiti State. Open Journal of Accounting. Nigeria.

آثار التدقيق الضريبي على الامتثال الضريبي وتحويل الإيرادات الضريبية في ولاية إيكيتي

يحد الامتثال الضريبي المنخفض من قدرة الحكومة على زيادة الإيرادات لأغراض التنمية لأنه كلما زادت الإيرادات زاد احتمال قيام الحكومة بوضع خطط تنمية لتحسين مستوى معيشة الشعب، بناء على ذلك، فحصت الدراسة آثار التدقيق الضريبي على الامتثال الضريبي وتحويل الإيرادات الضريبية في ولاية Ekiti. لقد حققت على وجه التحديد في تأثير التدقيق المكتبي، والتدقيق الميداني، تم استخدام استبيان مغلق لجمع البيانات المطلوبة وأجري التحليل من خلال مصفوفة الارتباط والانحدار المتعدد. تم اكتشاف أن التدقيق المكتبي، والتدقيق الميداني، ومراجعة السجلات كان له تأثير إيجابي كبير على الامتثال الضريبي في ولاية Ekiti. وتجدر الإشارة إلى أن التدقيق الميداني يتمتع بأعلى قدرة على التنبؤ بالتهرب الضريبي أو انخفاض مستوى الامتثال الضريبي. وخلص إلى أن التدقيق الضريبي يمكن يرفع مستوى الامتثال الضريبي في ولاية Ekiti. لذلك يجب على حكومة ولاية Ekiti بأن تكثف التدقيق الضريبي من خلال توظيف المزيد من الموظفين الأكفاء والتدريب

المتقطع من أجل إحداث زيادة في مستوى الامتثال الضريبي في الولاية. كما أن الملفات المدققة التي تكشف عن عمل إجرامي لا ينبغي التهاون بها بل يجب التعامل بجدية مع المتهمين من الضرائب وذلك لردع الآخرين عن الدخول في نفس المسار الإجرامي.

2. Othman Amin (2018).the role of tax audit in reducing the phenomenon of tax evasion and its reflection on tax revenues. Journal of university of human development 4(4):27

دور التدقيق الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي وانعكاسه على الإيرادات الضريبية

الهدف من هذا البحث هو شرح واقع التدقيق الضريبي في الحد من ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال إبراز أهم الأسباب والعوامل التي تساعد في التهرب الضريبي، وقد تم إجراء هذا البحث على عينة من الشركات، والتي هو بحث تطبيقي يعتمد على بيانات الهيئة العامة للضرائب لهذه الشركات. ولخصت الدراسة إلى ان أسباب التهرب الضريبي تعود إلى قلة الوعي الضريبي وانعدام الثقة بين دافعي الضرائب ودائرة الضرائب، مما يزيد من مخاطر التهرب الضريبي وأوصت الدراسة بما يلي:

- زيادة الثقة بين المصلحة والضرائب؛ دافعي الضرائب، ونتيجة ذلك، الحد من التهرب الضريبي.
- تكمن ضرورة هذا البحث في وضع استراتيجية للنظام الضريبي وتوفير نوع من المساواة بين دافعي الضرائب ودائرة الضرائب مما يزيد الإيرادات ويضفي مصداقية على العلاقة بين دافعي الضرائب ومصلحة ضريبة

الدخل

3. Augustine Enofe kembradikembor Embele Efosa Obazee. (2019)
investigation and Tax Evasion Journal of accounting and financial management
E-issn 2504-8856 p-ISSN 2695-2211.

التحقيق والتهرب الضريبي

لا تزال قضية التهرب الضريبي تجذب انتباه الحكومة وواضعي السياسات والباحثين؛ وتم إجراء العديد من الدراسات حول كيفية الحد من التهرب الضريبي لزيادة الإيرادات الحكومية، وكان الهدف العام لهذه الدراسة هو تحديد تأثير التدقيق الضريبي والتحقيق في تخفيض التهرب الضريبي. تم اعتماد أسلوب المسح كع الاستجابات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيان تم توجيهه لموظفي الوكالات المحددة الدخل في ولاية بايلسا، نيجيريا. تم تطبيق تقنية الانحدار اللوجستي المنظم لاختبار فرضيات الدراسة، كشفت نتائج الدراسة ان التدقيق الضريبي في شكل التدقيق المكتبي والتدقيق الميداني يمارس تأثيرا سلبيا كبيرا على التهرب الضريبي. كما تم الكشف عن أن القوة التفسيرية للتحقيق الضريبي تؤثر بشكل كبير وسلبى على التهرب الضريبي. لذلك، أوصت الدراسة، من بين أمور أخرى، بضرورة إجراء التدقيق الضريبي على أساس روتيني ليكون بمثابة أداة فحص ووقائية للتهرب الضريبي، ويجب تحديد ملف تعريف ودافعي الضرائب بشكل مناسب واختيارهم للتدقيق لتجنب أوجه القصور وتأخيرات التدقيق.

4. Orviska and hunady 2015

(The Non-liner effect of corporate taxes on economic growth)

التأثير غير الخطي للضرائب على الشركات على النمو الاقتصادي

يهدف البحث إلى دراسة مشاكل النظام الضريبي وتأثيرها المحتمل على النمو المحتمل، حيث يتمثل الهدف الأساسي إلى دراسة العلاقة غير المباشرة بين نسب الضريبة والنمو الاقتصادي، مستندة على نظرية المالية العامة والنظام الضريبي. حيث تفترض الدراسة بأنه في حال نسب الضريبة المنخفضة فإن تأثير النظام الضريبي على النمو الاقتصادي يكون إيجابياً أي أنه في حالة نسب الضريبة المنخفضة فإن أي زيادة في نسب الضريبة سيكون له تأثيراً إيجابياً على النمو الاقتصادي، بينما ارتفاع نسب الضريبة عن عتبة معينة فإن تأثير النظام الضريبي على النمو الاقتصادي يكون أقل، وقد اعتمدت الدراسة على المشاهدات السنوية للفترة بين 1999-2011 للدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي وقد توصلت الدراسة الى وجود علاقة غير مباشرة بين نسب الضريبة المتعلقة بالشركات والنمو الاقتصادي مستندة على نظرية المالية العامة والنظام الضريبي

-تقييم وتحليل الدراسات السابقة:

تتفق هذه الدراسة مع الدراسات السابقة بعدة نقاط، فقد هدف كل منها الى دراسة التدقيق المحاسبي الخارجي وأثره في الحد من التهرب الضريبي أو إرتفاع مستوى الامتثال الضريبي، وقد اتفقت أيضاً من خلال اعتماد المنهج الوصفي التحليلي من خلال توصيف نتائج التهرب الضريبي من خلال تحليل المؤشرات، وتختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة من حيث البلد المدروس والعينة المدروسة، بالإضافة الى ان معظم الدراسات السابقة ركزت على مساهمة المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي اما في الدراسة الحالية تم دراسة المقدرة على اجراء المراجعة الضريبية في ظل الازمة السورية من ناحية الإمكانيات الفنية والمادية والبشرية الى جانب الأسلوب المتبع في التدقيق وما انعكاس ذلك على مستوى التهرب الضريبي، بالإضافة الى ان دراستنا قد سعت الى إيجاد النماذج القانونية للعلاقة بين المراجعة الضريبية مع مستوى التهرب الضريبي.

سادساً: أهداف الدراسة

تهدف الدراسة بصفة أساسية إلى إبراز العلاقة بين المراجعة الضريبية التي يقوم بها الفاحص الضريبي وبين التهرب الضريبي الذي يقوم به المكلف الضريبي والوقوف على الدور الحقيقي للمراجعة الضريبية ودوره في الحد من التهرب الضريبي وذلك من خلال:

- بيان أهمية المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي.
- بيان أهمية اعتماد إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبة.
- بيان أهمية الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.
- بيان أهمية الأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

سابعاً: منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، لكونه الأنسب لدراسة العلاقة بين المراجعة الضريبية والحد من التهرب الضريبي. كما تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات من المحاسبين القانونيين والموظفين في الإدارة الضريبية.

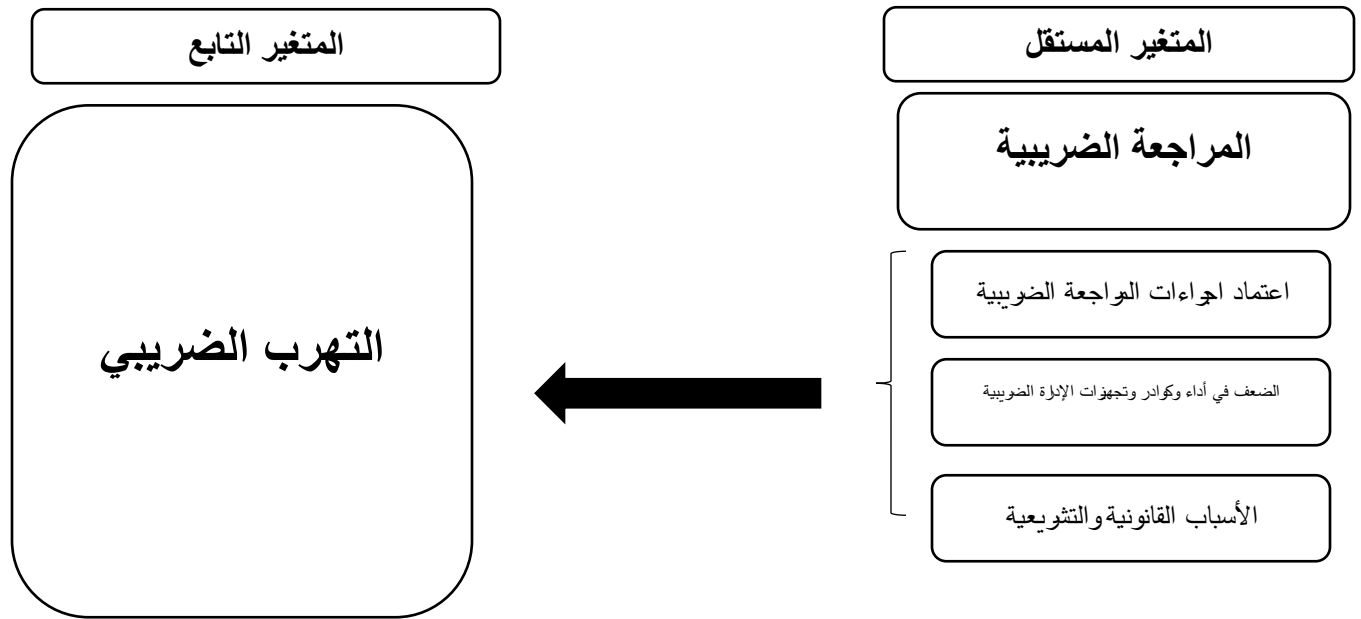
ثامناً: مجتمع الدراسة

ضم مجتمع الدراسة المحاسبين القانونيين والموظفين في الإدارة الضريبية وتم اختيار عينة عشوائية بلغ حجمها 80 فرد.

تاسعاً: أنموذج الدراسة

تتوضح متغيرات الدراسة بعرض عناصر المتغير التابع المتمثل بالحد من التهرب الضريبي وعنصر المتغير المستقل المتمثل في دور المراجعة الضريبية على الشكل التالي :

الشكل رقم (1) أنموذج الدراسة



الفصل الأول: طبيعة المراجعة الضريبية واساليبها وخطواتها

مقدمة:

تُعَدّ المراجعة الضريبية عملية فحص وتحليل للبيانات المالية والضريبية للمكلفين، بهدف التأكد من مدى التزامهم بالقوانين واللوائح الضريبية المعمول بها. إنها أداة أساسية تستخدمها الإدارات الضريبية لضمان العدالة في تحصيل الإيرادات العامة، ومكافحة التهرب الضريبي. هذه العملية لا تقتصر على مجرد التحقق من الأرقام، بل تشمل فهمًا عميقًا للأنشطة التجارية للمكلف، وتحليلًا دقيقًا للمعاملات المالية لضمان صحتها.

إن المراجعة الضريبية عملية تهدف بشكل أساسي إلى جمع أكبر قدر ممكن من الأدلة التي تساعد في التحقق من التزام المكلفين بالضريبة من خلال ما يتم تقديمه من قوائم مالية تتعلق بأرباح وخسائر المكلفين لذا فإن من الممكن ان يتم تكييف البيانات والادلة لتتماشى مع القوانين الضريبية الخاصة بكل بلد.

المبحث الأول: طبيعة المراجعة الضريبية

أصبح للمراجعة الضريبية دور هام في تحقيق أهداف الادارة الضريبية وذلك من خلال تحقيق العدالة في التكاليف والوفرة في الحصيلة الضريبية وتعزيز الثقة بين الادارة الضريبية والمكلفين.

وسيتم في هذا الفصل تناول دراسة طبيعة المراجعة الضريبية وذلك من خلال ما يلي؛

- مفهوم المراجعة الضريبية
- أهمية المراجعة الضريبية
- أهداف المراجعة الضريبية
- اساليب المراجعة الضريبية

اولاً: مفهوم المراجعة الضريبية

تعرف المراجعة الضريبية بأنها:

(النقد المنهجي والمراجعة الموضوعية لبند ما متضمن فحص معلومات معينة كما يحددها الفاحص الضريبي أو كما تقرر الممارسة المهنية وعموما ان الهدف من المراجعة هو إصدار رأي أو الوصول إلى نتيجة عما تم تدقيقه) (Taylor, glzen, 1989, P3).

فأهمية المراجعة تتمثل في اعتباره وسيلة تخدم مجموعة متعددة من الجهات التي تعتمد اعتماداً كبيراً على البيانات المحاسبية للمشروع في إتخاذ قراراتها ومنا الهيئات الحكومية.

وتعرف المراجعة الضريبية بأنها: عملية جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات المصرح عنها من قبل المكلفين بموجب البيانات الضريبية المقدمة من قبلهم لتحديد فيما إذا كانت الالتزامات الضريبية المقدمة صحيحة بشكل جوهري في ضوء قوانين وانظمة الضريبة على الدخل والتقرير عن ذلك ويجب اداء عمليات المراجعة من قبل فاحص او فريق تدقيق يتصف بالكفاءة والموضوعية (الضابط، 2006).

وتعد أيضاً عملية منظمة لجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والقرائن التي تساعد في التحقق في ان ما تم إدخاله في قائمة الدخل هي نفقات فعلية ومعقولة ضرائبياً تم احداثها وفقاً لقواعد المحاسبة ثم تم تكييفها بخطوة لاحقة تتماشى مع القانون الضريبي (حوسو، 2005، ص3).

وتعرف على أنها عملية لغرض التحقق من التزام المكلف بأحكام قانون الضرائب تستند على مجموعة من المعايير والقواعد المتعارف عليها وعلى مجموعة من الاجراءات والأساليب المحاسبية التحليلية والكمية للحصول على أدلة إثبات كافية تساعد الفاحص الضريبي على الاطمئنان لسلامة نظام الرقابة الداخلي ودراسة العلاقة بين

البيانات المالية وغير المالية ليتمكن من تحديد الوعاء الضريبي بشكل صحيح وإتمام عملية المراجعة في الوقت المناسب (سرحان، 2010، ص19).

كما عرفت دراسة (زيدان، 2015، ص15) دراسة وتحليل وتقييم القوائم المالية والسجلات والدفاتر المحاسبية للمنشأة محل المراجعة الضريبية وذلك للتأكد من صحة ومصادقية المعلومات المقدمة من قبل المكلف بموجب البيان الضريبي لتحديد الالتزام الضريبي الصحيح وذلك في ضوء القوانين والانظمة السائدة).

كما عرفت على أنها: التحقق من تنفيذ احكام التشريع الضريبي فيما يتعلق بإخضاع كافة الايرادات المختلفة للضريبة من خلال نظام بحث وتقصي موضوعي للظواهر المتعلقة بالعمليات الحقيقية التي يتضمنها الإقرار الضريبي والذي تقدمه الشركة لمصلحة الضريبة بهدف التأكد من صدق تمثيل بيانات الاقرار (صلاح الدين، 2005، ص48).

مما سبق يستنتج الباحث أن المراجعة الضريبية هي عملية منظمة نوعية يقوم بها الفاحص الضريبي تهدف إلى جمع الأدلة والقرائن للتأكد من أن القوائم المالية والمعلومات التي تم تقديمها من المكلف صحيحة ومعدة وفق لأحكام قانون الضرائب والمعايير المتعارف عليها وبالتالي القدرة على تحديد الالتزام الضريبي للمكلف بشكل منصف وعادل.

ثانيا: أهمية المراجعة الضريبية

أولت الادارة الضريبية المراجعة الضريبية أهمية كبيرة وذلك لأن المكلف لم ينظر للضريبة كحق لدولته في أمواله بل نظر إليها كالتزام مفروض عليه يقلل من ارباحه وعوائده ف أصبح يلجأ إلى التلاعب بقوائمه المالية المقدمة للدوائر المالية وذلك عن طريق تخفيض ايراداته وزيادة مصاريفه فاستطاع بذلك تفادي الضريبة كليا أو جزئياً.

ونتيجة لذلك اكدت الإدارة الضريبية ضرورة وجود فاحص ضريبي يقوم بمراجعة وفحص البيانات الضريبية المقدمة من المكلف ويتحقق من مصداقيتها وبالتالي الوصول إلى ربح ضريبي يتفق مع القوانين الضريبية، إضافة لذلك من الممكن ان يساهم وجود فاحص ضريبي في زيادة الالتزام بأحكام التشريع الضريبي والامتثال له مما يؤثر ايجابا على الحصيلة الضريبية ويقلل من حالات التهرب الضريبي" (الخطيب، 2007، ص188). كما تتبع أهمية المراجعة الضريبية من أهمية الإيرادات الضريبية في تمويل الموازنة العامة للدولة فأى إنخفاض في الإيرادات الضريبية سينعكس على شكل عجز في الموازنة العامة للدولة وبالتالي تتراجع دور الدولة في الحياة الإقتصادية والإجتماعية (زيدان، 2015، ص1)

ثالثاً: أهداف المراجعة الضريبية

ترتكز عملية المراجعة الضريبية على المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية بإعتبار إنها تمثل الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في بيان الإقرارات الضريبية وذلك بغرض تحقيق الأهداف الآتية (حسين، 2010، ص53):

1. تصحيح مسار المكلفين من خلال الالتزام بالنظم والقوانين والتشريعات الضريبية ومعايير ومبادئ المحاسبة والمراجعة الدولية.

2. التحقق من أن الدفاتر والسجلات منتظمة من ناحية الشكل ووفقا للقواعد والاصول والمعايير القانونية والمحاسبية.

3. تحديد الوعاء الضريبي بشكل دقيق وصحيح وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة الأداء.

4. التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات المحاسبية المقدمة من المكلف إضافة لتوفير المعلومات اللازمة والكافية والشاملة عن المكلف.

5. التأكد من ان الدفاتر والسجلات تشمل كافة أنشطة المكلف وتتضمن أرباحه الفعلية.
6. اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر من خطأ أو تزوير أو تلاعب أو غش يفضي إلى التهرب الضريبي.
7. معالجة كل ما جاء بالدفاتر معالجة سليمة من وجهة نظر ضريبية مع مراعاة مبدأ استقلال السنوات.
8. المحافظة على حقوق المكلفين من تعسف وإهمال الإدارة.
9. معالجة كل ما جاء بالدفاتر والسجلات المحاسبية وفقاً للقوانين والتشريعات الضريبية بغرض تحديد الوعاء الحقيقي للضريبة وذلك تأسيساً على أحكام القانون الخاصة بالتثبيت من الدخل الخاضع للضريبة بشقيه المباشر وغير المباشر (حسين، 2010، ص 53).

رابعاً: أساليب المراجعة الضريبية

يقوم الفاحص الضريبي بفحص البيانات إما بطريقة المراجعة الضريبية الشاملة لجميع البيانات المقدمة من المكلفين أو بطريقة المراجعة الضريبية بأسلوب العينة الانتقائي حيث يختار الفاحص الضريبي جزء من البيانات المقدمة ويقوم بفحصها.

- 1- المراجعة الضريبية الشاملة (التفصيلية): يقصد بالمراجعة الضريبية الشاملة فحص كافة البيانات الضريبية التي يقدمها المكلفين للجهات المعنية مهما كان حجم الشركة وحجم نشاطها (الشافعي، 2007، ص 27).
- حيث يقوم الفاحص الضريبي بفحص جميع القيود الواردة في الدفاتر والسجلات وجميع المستندات والترحيلات والجمع والترصيد ثم الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للتحقق من إن جميع العمليات مثبتة بانتظام وأنها صحيحة وإن جميع الدفاتر والسجلات وما ورد بها من حسابات أو بيانات سليمة وليست بها أية أخطاء أو غش أو تلاعب.

أ.مميزات المراجعة الشاملة:

1. تحقيق العدالة الضريبية حيث يتم التوصل إلى الحجم الكلي الصافي لدخل المكلف وبالتالي إمكانية تحديد المقدرة التكلفة له وذلك من خلال فحص جميع عناصر الدخل ومصادر الإيرادات.
2. دراسة جميع المستندات مما يؤدي إلى تجنب أخطاء التحيز والعشوائية.
3. يعطي نتائج أكثر صحة وموثوقية.

ب.عيوب المراجعة الشاملة:

تتمثل عيوب المراجعة الشاملة فيما يلي (زيدان، 2015، ص23):

1. صعوبة مراجعة دقيقة وعادلة نتيجة زيادة أعداد الملفات الضريبية وذلك يحتاج الى زيادة أعداد الفاحصين الضريبيين.
 2. زيادة التراكمات الضريبية وعدم تحقيق الحصيلة الضريبية.
 3. لا يشجع المكلفين على الالتزام الطوعي نظرا لأنه يخضع الجميع للمراجعة ويستوي في ذلك الملتزم بتقديم البيانات الصحيحة وغير الملتزم بذلك.
 4. يؤدي الى عجز في تنفيذ عملية المراجعة ودعم توفير الوقت الكافي للفاحص لتجميع البيانات وفحص الحالات المكلف بها مما يترتب عليه تراكم سنوات التحاسب الضريبي.
- تعرض بعض الحالات للسقوط بالتقادم وذلك لعدم القدرة على فحص جميع الحالات ضمن المدة القانونية.

مما سبق يرى الباحث أن استخدام أسلوب المراجعة الشاملة غير مجد بسبب ارتفاع تكاليف التحصيل الضريبي وذلك يشكل عبء على المكلف والادارة الضريبية معا وبالتالي يسبب ذلك تهرب المكلف ضريبيا وعدم تحقيق أهداف المراجعة الضريبية إضافة لأنها تحتاج اعداد كثيرة من المراجعين والذي يصعب توفيرهم في الوقت المناسب.

2- المراجعة الضريبية بالعينة (الانتقائية)

يقصد بالمراجعة الضريبية الانتقائية خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة والملفات لمراجعة دقيقة في ضوء محددات ومؤشرات معينة في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي اعدت عليها وبدون فحص بحيث يتم مراجعة بعض البنود التي يتم تحديدها حسب العينة المنتقاة (محمد، 2014، ص 38).

أ.مميزات المراجعة الضريبية بالعينة:

- يتميز أسلوب المراجعة الضريبية بالعينة (الانتقائية) بالعديد من المميزات وهي (إمريود، 2010، ص 32):
- تلافي عيوب أسلوب المراجعة الشاملة والمتمثلة في ارتفاع التكاليف والوقت حيث يختصر أسلوب المراجعة بالعينة الوقت والجهد اللازمين لإتمام الفحص.
- يشجع على الإلتزام الطوعي من المكلفين نظراً لأنه يلاحق حالات عدم الإلتزام.
- يخفف الأعباء الإدارية عن كاهل الإدارة الضريبية ويعمل على سرعة التحاسب الضريبي بكفاءة.
- أنه يحقق مردوداً ايجابياً لنشاط المراجعة الضريبية.
- تتمكن الإدارة الضريبية من خلاله من تحقيق رقابة فعالة على المجتمع الضريبي إذ يسهل تتبع غير المستجيبين لأحكام القانون بينما يكون ذلك صعباً في حالة المراجعة الشاملة.

- يؤدي إلى رفع جودة المراجعة بالتركيز على الكيف وليس الكم.
- يستثمر القوة العاملة التي تقوم بالمراجعة الضريبية بشكل جيد حيث يوفر الوقت للفاحص الضريبي ليكتسب خبرة في مراجعة الملفات الكبيرة والهامة.
- يساعد في تنظيم وتوحيد إجراءات المراجعة الضريبية ووضع أسس يساعد الفاحص الضريبي في تقسيم العمل وتنظيمه.
- يساعد الإدارة الضريبية في رفع كفاءتها وحصيلتها لأنه يساعد في عدم وجود تراكمات.

ب. عيوب المراجعة الضريبية بالعينة؛

وبالرغم من جميع المميزات التي تحققها المراجعة الضريبية بالعينة إلا أنه يواجه العديد من الصعوبات ومن بينها (عيسوي، 2004، ص171):

- لا يقدم العديد من المكلفين بياناتهم الضريبية وهذا يؤدي الى فرض عقوبة عدم تقديم البيان الضريبي ومراجعة ملفات المكلفين الذين لا يقدمون بياناتهم الضريبية مراجعة شاملاً.
- لا تتوافر لدى الإدارة الضريبية بيانات كاملة عن المجتمع الضريبي.
- العديد من المكلفين لا يمسون دفاتر منتظمة ويقومون بتقديم بيانات ضريبية تختلف عن بياناتهم الفعلية بقصد التهرب الضريبي.
- صعوبة الاعتماد على تقرير مراجع الحسابات حيث يقوم مكاتب مراجعة الحسابات بمساعدة المكلف على التهرب لتحقيق منافع مادية وهذا يتطلب فرض عقوبة على مراجع الحسابات في حال تم اكتشاف تورطه مع المكلف.

- إذا كان بيان المكلف نتيجته خسارة ولم تخضع هذه البيانات للمراجعة فإن ذلك سوف يؤثر على السنوات التالية لإستفادة المكلف من ترحيل الخسارة للسنوات التالية.

ولتطبيق المراجعة الضريبية بالعينة الانتقائية لابد من توفر المقومات التالية (زيدان، 2015، ص24):

- توفير نظام متكامل للمعلومات.
- إستخدام ضوابط ومؤشرات دقيقة في تطبيق أسلوب المراجعة الضريبية الانتقائية.
- تنمية التأهيل الفني والذاتي للمراجع الضريبي.
- تدعيم جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية.

1- توفير نظام متكامل للمعلومات: ضرورة إنشاء نظام معلومات متكامل يتم من خلاله جمع كافة بيانات المكلفين وتحليلها وترتيبها وتقديمها بشكل يسمح باتخاذ قرارات محددة في الوقت الملائم وذلك يتطلب استخدام أدوات ووسائل تكنولوجيا المعلومات والاتصالات والتي تعني باستخدام الحاسبات الالية والوسائل الإلكترونية الحديثة لتشغيل وتوزيع المعلومات ووجود هذا النظام يؤدي الى الدقة وامكانية القضاء نهائيا على اي إزدواج او خطأ أو تعطيل في عملية المراجعة الضريبية (زيدان، 2015، ص25).

2- استخدام ضوابط ومؤشرات دقيقة في تطبيق اسلوب المراجعة الضريبية الانتقائية: يتطلب تطبيق المراجعة الضريبية بالعينة وجود ضوابط ومؤشرات دقيقة لإختيار الملفات والمكلفين التي تكون محل الفحص " (الشافعي، 2006، ص429-425):

الطريقة الاولى:

عن طريق وضع مؤشرات للحكم على مدى مصداقية بيانات المكلف من خلال تحليل بيانات المتوفرة لدى الإدارة الضريبية عنه والتحقق من صحة البيانات والمعلومات الواردة بالبيانات الضريبية والمستندات المرفقة بها حيث يجب أن تكون البيانات خالية من التحيز وتعبّر بشكل صادق عما تمثله وتقل فيها الأخطاء المادية إلى أقل حد ممكن.

الطريقة الثانية:

باستخدام أسلوب تحليل المخاطر الذي يشمل تحليل الأحداث الغير مرغوب حدوثها وفي مجال الضرائب تتمثل بعدم الالتزام بتنفيذ أحكام القوانين والتعليمات الضريبية وذلك بوضع المؤشرات التي يمكن منها توقع حدوث عدم الالتزام من جانب المكلفين في الفترات التالية وبالتالي تساعد في اختيار الملفات أو الحالات الأولى في المراجعة الضريبية وفق منهج يعتمد على أسلوب تحليل المخاطر.

3- تنمية التأهيل الفني والذاتي للفاحص الضريبي:

تنمية التأهيل الذاتي للفاحص الضريبي بإتباع ما يلي (زيدان، 2015، ص26):

1. الإهتمام بكفاية التأهيل العلمي والعملية وبرامج التعليم المهني المستمر للفاحص الضريبي.
2. اخضاع الفاحصين الضريبيين في المالية لدورات تدريبية دورية والتي تساهم في تحسين وتنمية قدرات واستعدادات الفاحصين.
3. تزويد الفاحصين بالمعلومات الفنية المطلوبة لضمان إلمامهم بإجراءات أسلوب المراجعة الضريبية الانتقائية.
4. العمل على مراعاة مستوى المبادئ الأساسية للسلوك المهني للمراجعة الضريبية الانتقائية من حيث الموضوعية والكفاءة والعناية المهنية الواجبة.

4- تدعيم جسور الثقة بين المكلفين والإدارة الضريبية (الشافعي، 2006، ص427): إن تدعيم جسور الثقة المتبادلة بين المكلفين والإدارة الضريبية يزيل الكثير من عوائق العمل الضريبي لذا لابد من بذل جهد وفير من المحاسبين والمكلفين والمحامين والإدارة الضريبية لتدعيم هذه العلاقة وذلك تحقيقا للصالح العام والذي يحقق نجاح لأسلوب المراجعة بالعينة.

مما سبق يرى الباحث أن أسلوب المراجعة بالعينة أكثر جدوى من أسلوب المراجعة الشاملة فهو يتلافى سلبيات المراجعة الشاملة التي تتعلق في توفير الوقت والجهد والكلفة اللازمين لإتمام عملية المراجعة الضريبية، كما إنه يعتمد على الكيف وليس الكم في نتائجه مما يؤثر إيجابا على جودة أعمال المراجعة إضافة لكونه يتوافق مع التطور السريع في حجم الأنشطة الاقتصادية.

كما يساعد في ردف خزينة الدولة بإيرادات أعلى وتقليل التراكم الضريبي الذي تسببه المراجعة الشاملة.

المبحث الثاني؛ خطوات وإجراءات المراجعة الضريبية

تقوم الإدارة الضريبية بوضع خطوات وإجراءات يتبعها الفاحص الضريبي للتأكد من أن الربح الضريبي المقدم من المكلف محسوب وفقاً للقوانين والمعايير المعتمدة في سوريا وخالي من أي أعمال غش وتهرب وذلك من أجل حماية حقوق الدولة والمكلف على حد سواء إضافة لضرورة تحديد الإجراءات للفاحص للتأكد من انه قام بها جميعاً.

والهدف من هذا المبحث تقديم دليل عن إجراءات المراجعة الضريبية لتسهيل عملية الفحص وتقديم تأكيدات معقولة حول صحة الإقرارات الضريبية وخلوها من الأخطاء الجوهرية.

للقوف على إجراءات المراجعة الضريبية يجب تحديد دور العنصر البشري في المراجعة الضريبية:

يمثل العنصر البشري القلب النابض لمختلف مراحل المراجعة سواء في تحقيق العملية المالية أو العملية الضريبية فالفاحص الضريبي هو الذي يقوم بالتخطيط والتنظيم والتنفيذ بغرض الوصول الى تحقيق الأهداف ولهذه الأسباب يجب ان تتوفر في الفاحص صفات محددة لا يمكن بدونها إنجاز الهدف الحقيقي المطلوب (معايير التدقيق الحكومي، 2003) هذه الصفات يجب ان تكون من مكونات شخصية الفاحص الضريبي والا ستفقد العملية الضريبية احترامها من قبل المكلفين وفقدان الإلتزام الطوعي للمكلف وبالتالي تزداد فجوة الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية باعتبارها أحد مؤسسات الدولة .

الصفات الواجب توفرها في الفاحص الضريبي:

تتلخص هذه الصفات بما يلي:

1. الكفاءة المهنية: يجب أن يمتلك الفاحصون الموكلة إليهم أعمال المراجعة الضريبية الكفاءات المهنية الملائمة

المتمثلة فيما يلي:

- معرفة أساليب المراجعة الضريبية
- معرفة الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية موضوع المراجعة
- مهارات الاتصال مع كل أطراف العملية التدقيقية

2. الاستقلالية الموضوعية النزاهة: تعد استقلالية الفاحص عن عميله بمثابة حجر الزاوية في عمله بل هي الأساس

التي قامت عليها مهنة المراجعة وتتناول استقلالية الفاحص جانبين مهمين هما:

الجانب الأول: يمثل استقلالية الفاحص العقلي الحقيقي عن شخصية الفاحص بأعتباره إنساناً أي استقلالية الإرادة.

الجانب الثاني: الاستقلالية المهنية.

عرف هندركسون (Hendrickson e s accounting, 1977) 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 " لكل قياس كمي وبدونها لا يمكن الاعتماد

على نتائج القياس المالي في إنجاز القرارات المختلفة من الفئات المستفيدة سواء كآنه من المستفيدين من داخل

المشروع أم المستفيدين من خارج المشروع (الفيومي، والدميري، ووشتيوي، وأحمد، 2008).

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 مراجعة منهجية تكون دليلاً ثبوتياً على صحة إجراءات الفاحص

أمام القضاة ضد المكلف إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في قياس

البيانات الضريبية بطريقتين " (علوان، والزياتي، ونجيبه، 2008).

1. قيام عدد من الفاحصين بإعادة القياس الضريبي للتأكد من الوصول إلى نفس النتائج (أي الموضوعية)

2. الاستقلالية التنظيمية:

3. العناية والمهارة والكفاءة اللازمة:

يفترض بالفاحص أن يكون خبيراً في شؤون المراجعة والضريبة والاعمال 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.

4. عدم الخضوع للمؤثرات الشخصية والخارجية:

على المسؤولين في وحدات التدقيق المركزي أن يكونوا متيقظين (سحيمان، 1998) لحالات التأثير الشخصي بموظفيهم من حيث علاقاتهم وارتباطاتهم الاسرية وتصرفاتهم الشخصية من حيث دراسة مدى تحيزهم او تمسكهم بقراراتهم سواء للإدارة أو لصالح المكلفين أو المشتغلين موضوع المراجعة والانتباه إلى المؤثرات الخارجية التي تحد بشكل غير مقبول من نطاق عملية المراجعة أو تؤدي الى تعديلات في برنامج المراجعة نتيجة الضغوطات الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية الممارسة على الفاحص الضريبي.

يقوم الفاحص الضريبي بإجراء عملية المراجعة الضريبية وفقاً للمراحل التالية:

تتكون عملية المراجعة الضريبية من 5 مراحل أساسية؛

أولاً: المرحلة التمهيدية للمراجعة الضريبية

وتكمن أهمية هذه المرحلة من كونها تساعد الفاحص الضريبي على بناء إطار فكري عن المكلف محل المراجعة واكساب الفاحص الضريبي فهم أفضل للمنشأة وانشطتها والبيئة التي تعمل فيها وحقيقة العمليات والاحداث المرتبطة

بعملية المراجعة الضريبية أي يتم في هذه المرحلة التحضير لعملية المراجعة الضريبية في دوائر المالية وتتضمن ما يلي (الخطيب، 2008، ص35):

1.دراسة الملف الضريبي للمكلف (إمريود، 2010، ص 35):

ويتم في هذه المرحلة الاطلاع على كافة المرفقات المقدمة من المكلف إضافة لاستخراج البيانات الأساسية عن المكلف وعن نشاطه وتتضمن المرفقات على:

1. تاريخ بدء النشاط للتأكد من محاسبة المكلف من ذلك التاريخ.
2. نوعية نشاط المكلف والكيان القانوني لها من حيث كونها منشأة فردية او تضامن او محدودة المسؤولية او مساهمة او
3. البيان الضريبي للسنة الحالية والمستندات المرفقة به والتي نص عليها القانون الضريبي والمتمثلة في حساب المتاجرة -قائمة المركز المالي-وكشف بتفصيل المصروفات الواردة بحساب الأرباح والخسائر ودفتر الأستاذ.
4. تقرير مدقق الحسابات.
5. قرار الفاحص الضريبي للسنوات السابقة.

2.تجميع المعلومات عن المكلف والتي يمكن الحصول عليها من المصادر التالية:

- الجهات الحكومية مثل الجمارك غرفة الصناعة والتجارة البنك المركزي.
- الشركات الزميلة والمنافسة حيث يعطي كل منها معلومات عن الآخر.

3.دراسة سوق النشاط الذي يقوم به المكلف لمعرفة حجم النشاط المتوقع.

4. عمل مقارنة بين البيانات الواردة بالبيان الضريبي الخاص بسنة الفحص وبين البيانات الضريبية المماثلة في السنوات السابقة.

ويرى الباحث أن الدراسة التمهيدية هي حجر الأساس في تكوين تصور أولي عن طبيعة النشاط وحجمه إضافة لمعرفة وضع الشركة القانوني وبالتالي تقدير حجم العينة المطلوب.

ثانيا: مرحلة تخطيط عملية المراجعة الضريبية:

يقصد بتخطيط عملية المراجعة الضريبية الاستراتيجية أو البرنامج الزمني الذي يهدف إلى الإحاطة بكافة الظروف والمتغيرات للمنشأة محل الفحص لإمكانية الحصول على أدلة الإثبات اللازمة للتأكد من مصداقية الدفاتر والسجلات المقدمة ومدى الالتزام بالقوانين والتعليمات وبالتالي القدرة على إبداء الرأي السليم وإصدار التقدير المناسب (الروبي، 2006).

ثالثا: مرحلة المراجعة الضريبية (المهاني، والعدي، وآخرون، 2018):

تتميز المراجعة الضريبية عن المراجعة التي يقوم بها مدقق الحسابات في أن الأولى تعتمد على القوانين والتشريعات وعلى أسس المحاسبة الضريبية والمراجعة الضريبية. فيما تتميز مراجعة التي يقوم بها مدقق الحسابات في وجود معايير تدقيق دولية تنظم عمله ومن هنا تأتي أهمية هذه الدراسة في محاولتها لإيجاد معايير للفحص الضريبي بعد الاطلاع على واقع الفحص الضريبي في سورية.

يقوم الفاحص الضريبي في مراجعة القوائم المالية الرئيسية مثل قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

1. المراجعة الضريبية لقائمة الدخل:

تمثل نتيجة اعمال المشروع لفترة زمنية محددة وتشمل على العديد من الحسابات التي يجب على الفاحص الضريبي أن يوليها عناية خاصة ولعل أهم هذه العناصر: (المبيعات. المشتريات. المخزون. نفقات العمل).

مراجعة المبيعات

تتمثل المبيعات في قيمة ما يحصل عليه المكلف من البضاعة المباعة نهائيا وبصورة قطعية والتي تخرج من الوجهة الحقوقية من ملكية المكلف او ما يحصل عليه المكلف كأجور نتيجة خدمة قام بتقديمها مع التأكيد ان عملية تسليم البضاعة لا تؤثر على عملية البيع " (المهايني، والعدي، وآخرون، 2018)، اي المبيعات تشمل: (كل عملية بيع ولو كانت مؤجلة الدفع، كل عملية بيع بالتقسيط حتى ولو تضمن عقد البيع نصا يقضي بعدم انتقال ملكية البيع نهائيا للمشتري الا بعد تسديد كامل الأقساط).

تعد المبيعات من اهم البنود لتحديد الربح الخاضع للضريبة لذا يتوجب على الفاحص الضريبي التأكد من ان رقم المبيعات صحيح ويمثل المبيعات الفعلية التي تمت خلال الفترة التي يتم فحصها لأنه وفي حال رغبة المكلف بتخفيض أرباحه وبالتالي تخفيض الضريبة يلجأ إلى التلاعب برقم مبيعاته، ويشمل الفحص الضريبي فحصا مستنديا وفحصا حسابيا.

أولاً: الفحص المستندي: ويشتمل على نوعين من الفحص (الخطيب، 2007، ص63):

- 1. الفحص القانوني:** يجب على الفاحص الضريبي التأكد من اكتمال الشروط القانونية الواجب توافرها في فاتورة البيع كالتسلسل لضبط عدد الفواتير الصادرة مع ضرورة وجود أكثر من نسخة للفاتورة الواحدة والتواريخ وتوقيعات الأشخاص المخولين إضافة الى ضرورة ان يكون الرقم مطبوعا والا يكتب يدويا لأنه يمكن التلاعب بالكميات والاسعار وذلك عملا بأحكام المادة رقم (4/ب) من تعليمات مسك الحسابات رقم (12) لسنة 2002 الصادرة بموجب احكام ضريبة الدخل.

2. الفحص الموضوعي والضريبي؛

أ. يقوم الفاحص الضريبي بإجراء مراجعة اختبارية لبعض قيود المسجلة في يومية المبيعات الآجلة أو النقدية ومطابقته مع فواتير المبيعات والتأكد من صحتها.

ب. إذا كانت الشركة تمسك حسابات صنف فيجب مقارنة بعض فواتير المبيع مع بطاقة الصنف للتأكد من تخفيض كمية كل صنف بمقدار فاتورة البيع.

ت. قد يصادف المراجع بعض الفواتير الملغاة لذا يجب أن يقوم بدراسة هذه الفواتير من حيث أصولية معالجة الإلغاء كأن تكون الفاتورة الأصلية موجودة كما يجب عليه دراسة حجم وعدد الفواتير الملغاة وقيمتها في حال كانت كبيرة يكون مؤشراً لوجود تهرب ضريبي.

ث. التحقق من أن الشركة المشتريّة للبضائع قد وافقت بما يفيد استلامها لكمية المبيعات الموردة فيها.

ج. التأكد من أن جميع المبيعات تخص سنة التقدير عن طريق التأكد من تاريخ فواتير المبيعات وتحديد سنة القطع فبعض المكلفين يقومون بتحويل مبيعاتهم إلى سنة لاحقة لغايات التهرب من الضريبة.

ح. مطابقة ما يرد الى الدائرة من معلومات عن المكلف مع ما يقابلها في حساباته.

ثانياً: الفحص الحسابي ويتم عن طريق:

- فحص المجاميع الأفقية والرأسية لعينة من المبيعات والتأكد من صحتها.
- اختبار العمليات الحسابية (الجمع والضرب) لعينة من فواتير المبيعات للتأكد من صحتها.
- فحص مجاميع دفتر مردودات المبيعات والتأكد من مطابقة الترحيل الى دفتر الأستاذ العام.

- دراسة حجم مردودات المبيعات ونسبتها إلى مجموع المبيعات الكلي إذا كانت نسبتها منخفضة فلا تتم دراستها أما إذا كانت عالية فيتم تدقيقها بشكل تفصيلي ومعرفة أسباب ردها.

- التأكد من أن صافي المبيعات مطابق للفرق بين المبيعات الكلية ومردودات المبيعات.

- إجراء تحليل أفقي للمبيعات لعدة سنوات ودراسة الفروقات في حال وجودها.

مراجعة المشتريات

تتضمن المشتريات كل ما يبتاعه المكلف أو يحصل عليه من مختلف الموجودات المتداولة خلال الفترة الخاضعة للتكليف وتعد المشتريات من أهم وسائل التلاعب بالربح الضريبي عن طريق تتضخم رقم المشتريات أو تضخيم مصاريف الشراء لذا على الفاحص الضريبي بذل العناية المهنية اللازمة ويشمل الفحص الضريبي للمشتريات فحصاً مستندياً وآخر حسابياً.

أولاً: الفحص المستندي: ويشمل على نوعين من الفحص:

1. الفحص القانوني:

يجب على الفاحص التأكد من اكتمال الشروط القانونية الواجب توافرها في فاتورة الشراء كالتأكد من أن فواتير المشتريات تتضمن اسم الشخص البائع حتى لا تكون المشتريات وهمية، التأكد من أن الفاتورة خالية من الكشط أو الشطب ورفض أي فاتورة عليها الحبر الأبيض إضافة إلى ضرورة أن يكون الرقم مطبوعاً وطباعة والا يكتب يدوياً لأنه يمكن التلاعب بالكمية والسعر وذلك عملاً بأحكام المادة رقم (4/ب) من تعليمات مسك الحسابات رقم 12 ل سنة 2002 الصادرة بموجب احكام ضريبة الدخل انفة الذكر.

ثانياً: الفحص الموضوعي والضريبي:

1. التأكد من أن الفواتير باسم المكلف المراد فحص حساباته.
2. التأكد من أن الفاتورة تتضمن تاريخ الشراء وكمية السلعة وقيمتها.
3. التأكد من أن الفواتير خالية من القحط والشطب واستخدام الحبر الأبيض.
4. التأكد من أن الفواتير أصلية وليست صورة حتى لا يكون قد تم التلاعب بمحتوياتها.
5. مطابقة عينة من القيود المحاسبية مع الفواتير الخاصة بها للتأكد من اثبات جميع عمليات الشراء.
6. دراسة الضبط الداخلي للمشتريات وذلك بالتأكد من اعتماد عملية الشراء من قبل شخص مسؤول أو من قبل لجنة مشتريات.
7. إذا كانت الشركة تمسك حسابات صنف فيجب التأكد من أن البضاعة المشتريات قد تم تسجيلها في بطاقات الصنف الموجودة بالمخازن بالكمية والمواصفات الصحيحة.
8. ربط فواتير المشتريات مع قرارات الشراء وملفات المناقصة في حال وجودها.
9. يتوجب على الفحص أن يولي مشتريات آخر العام عناية خاصة فقد يحدث في هذه الفترة عمليات تهرب كان تسجل البضاعة الواردة في الدفاتر ولا تسجل في قوائم الجرد فيكون هناك زيادة في المشتريات وانخفاض في بضاعة آخر المدة مما يؤدي إلى انخفاض مجمل الربح وبالتالي انخفاض الضريبة فيتم بذلك تضخيم المشتريات أي انخفاض مجمل الربح أو عدم تنزيل البضاعة في الطريق ضمن قوائم الجرد الخاصة بعام الفحص وتحويلها للعام التالي مما يخفض الكلفة لهذا العام ويزيدها في العام التالي.
10. التأكد من تضمين البضاعة في الطريق إلى مخزون آخر المدة فقد يهدف بعض المكلفين إلى تقليل تكاليف العام الحالي وتسجيلها في سنة لاحقة من المحتمل أن تحقق أرباحاً أعلى.

ثالثاً: الفحص الحسابي:

يجب على الفاحص الضريبي؛

أ. التأكد من أن عمليات الشراء سليمة وصحيحة حسبت بشكل دقيق وصنفت بالأستاذ العام بشكل مناسب ولم يحذف منها أي جزء.

ب. التأكد من إنه لا يوجد مشتريات رأسمالية مسجلة على أنها إيرادية.

ت. التأكد من المجاميع الأفقية والرأسية صحيحة ولا يوجد فيها أخطاء.

ث. إجراء مراجعة اختيارية لترحيل بعض العمليات المثبتة في دفتر اليومية والمرحلة إلى دفتر الأستاذ.

ج. اختبار العمليات الحسابية (الجمع والضرب) لعينة من فواتير المشتريات للتأكد من صحتها.

ح. فحص مجاميع دفتر مردودات المشتريات والتأكد من مطابقة الترحيل إلى الأستاذ العام.

خ. دراسة حجم مردودات المشتريات ونسبتها إلى مجموع المشتريات الكلي إذا كانت منخفضة فلا يتم دراستها أما إذا كانت عالية فيتم تدقيقها بشكل تفصيلي ومعرفة أسباب ردها.

د. التأكد من أن صافي المشتريات مطابق للفرق بين المشتريات الكلية ومردودات المشتريات.

ذ. إجراء تحليل أفقي للمشتريات لعدة سنوات ودراسة أسباب الفروقات في حال وجودها.

مراجعة بضاعة اول المدة:

يتم فحصها من خلال مطابقتها مع بضاعة آخر المدة في السنة السابقة فقط والسبب أن تلك البضاعة تكون نالت نصيبها من الفحص والدراسة والقياس في السنة السابقة فقد يقوم الفاحص الضريبي بالتأكد من أن مخزون أول المدة مطابق من حيث القيمة والكمية والنوع مع بضاعة السنة السابقة مع مراعاة التعديلات التي أجريت من قبل دائرة ضريبة الدخل.

مراجعة بضاعة آخر المدة:

كثيرا ما تلجأ بعض الشركات إلى التلاعب بمخزون آخر المدة وذلك بسبب تغيب الفاحص الضريبي عن عملية الجرد فكثيرا ما يشوب عملية الجرد أخطاء جوهرية تؤثر على نتيجة الأعمال وعلى المركز المالي للشركة وذلك لأن المخزون علاقة طردية مع مجمل الربح فكلما ارتفعت قيمة بضاعة آخر المدة كلما زادت قيمة مجمل الربح لذا يتوجب على الفاحص الضريبي أولاً معرفة الطريقة المتبعة في تحدي كلفة بضاعة آخر المدة وطريقة الجرد المعتمدة سواء دوري أو مستمر ومن قام بالجرد

أولاً: الفحص المستندي: ويشتمل على نوعين من الفحص:

1. الفحص القانوني:

يجب على الفاحص التأكد من اكتمال الشروط القانونية الواجب توافرها في مخزون آخر المدة كالتأكد من أن الطرق المتبعة في تحديد الكلفة غير ملغاة "طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً" فواتير المشتريات تتضمن اسم الشخص البائع حتى لا تكون مشتريات وهمية والتاريخ وكمية السلعة وقيمتها ونوعها وتوقيع وختم الشركة البائعة والتأكد من أن الفاتورة خالية من الكشط.

2. الفحص الموضوعي والضريبي:

يجب على الفاحص الضريبي عند مراجعة المخزون أن يتأكد من استبعاد المخصصات التي تم تكوينها لمواجهة الهبوط في قيمة بضاعة آخر المدة وذلك وفقاً للمادة رقم (11) ومن قانون ضريبة الدخل رقم 57 لسنة 1985 وتعديلاته والتي تصرح بعدم جواز قبول أي مخصصات باستثناء احتياطات شركات التأمين ومخصصات الديون المشكوك فيها.

ثانياً: الفحص الحسابي؛

يجب على الفاحص الضريبي:

- أ. الكشف على كشوفات الجرد لمعرفة كيفية قيام الشركة بالجرد.
- ب. التأكد من أن قيمة المصنف في البطاقة المدونة حسب قيمة الشراء عند كل عملية شراء.
- ت. اختيار صنف معين وفحص الحركات لبطاقة الجرد من حيث الادخال والإخراج ومطابقته مع فواتير الشراء والبيع.
- ث. فحص صحة الترسيد في بطاقة الصنف في كل حركة من حركات الادخال والإخراج.
- ج. اختبار عينة من البضاعة الراكدة والتأكد من وجودها الفعلي.
- ح. فحص عينة من الأصناف التي لم تظهر في بضاعة آخر المدة والتأكد من أن رصيدها الفعلي صفر.
- خ. التأكد من احتساب كل البضاعة بغض النظر عن مكان وجودها سواء في الطريق أو المخازن أو بالأمانة عند الغير كما يتوجب عليه التأكد من استبعاد البضاعة للغير الموضوعة كأمانة عند الشركة.

المراجعة الضريبية لنفقات العمل:

هي تلك المصاريف الإرادية التي تكبدها الشركة خلال فترة محددة وتتم دراستها وفقاً لمرحلتين:

أولاً: تحديد النفقات الغير مقبولة ضريبياً لاستبعادها ويتم ذلك خلال فترة المراجعة.

ثانياً: تعديل بعض النفقات المقبولة والتي تحتاج إلى معالجة ضريبية وفقاً للقانون المتبع في الدولة وتتم معالجتها اثناء كتابة الإقرار الضريبي " لن أستفيض في شرح المعالجة الضريبية للنفقات لكثرة المراجع التي عالجت هذا الموضوع ".

أولاً: الفحص المستندي؛ ويشتمل على نوعين من الفحص:

1. الفحص القانوني:

يجب على الفاحص التأكد من الشروط القانونية الواجب توافرها في النفقات كالتأكد من أن مصروف الرواتب والأجور قد تم اقتطاع الضريبة منه وتوريدها إلى دائرة الضرائب (قانون ضريبة الدخل، 1985).

كما يقوم الفاحص الضريبي بسحب عينة من الفواتير والتأكد من وجود اسم الشخص الذي زود المكلف بالنفقة وتاريخ النفقة وطبيعتها وكميتها وسعرها وأنها تخص المكلف من خلال ذكر اسمه على الفاتورة (مقابلة مع فاحص ضريبي في مديرية مالية دمشق).

2. الفحص الموضوعي والضريبي:

إن صحة النفقة حسابياً ومحاسبياً ومستندياً وشكلياً لا يعني قبولها ضريبياً ولذلك يتوجب على الفاحص الضريبي تحديد الفرق بين النفقة المقبولة ضريبياً والنفقة غير المقبولة ضريبياً.

النفقة المقبولة ضريبياً: هي النفقة التي انفقت أو استحققت كلياً في سبيل إنتاج الدخل الإنتاجي الإجمالي خلال السنة (المهاني، والعدي، وآخرون، 2018).

ثانياً: الفحص الحسابي:

يجب على الفاحص الضريبي:

- التأكد من مطابقة قيمة النفقة مع القيمة المسجلة في دفتر اليومية.
- التأكد من أن تكون الفواتير أصلية وليست صورة.
- التحقق من المجموع الرأسي لكل نفقة من نفقات العمل في دفتر الأستاذ المساعد.
- مطابقة صحة ترحيل النفقة من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ المساعد.

- فحص عينة من الفواتير حسابياً من خلال التأكد من المجموع الجبري لهذه الفواتير .
- التأكد من صحة ترصيد حسابات دفتر الأستاذ العام.

ويرى الباحث أن جميع الإجراءات التي تقوم بها المراجعة الضريبية تهدف للتحقق من مدى معقولية القيم الدفترية لبنود القوائم المالية ومدى نظامية وأمانة مسك الدفاتر ومدى صحة المعلومات الوارد في الإقرار الضريبي المقدم من الشركة محل الفحص.

مرحلة التحقق من تعديل بنود القوائم المالية وفقاً لمتطلبات التشريع الضريبي:

خلال هذه المرحلة يقوم المراجع بالتحقق من تعديل بنود المصروفات والإيرادات وفقاً لقواعد ونصوص التشريع الضريبي أي إنه لم يضاف بنود كان من المتوجب حذفها أو يحذف بنود كان من المتوجب إضافتها مثل التبرعات.

مرحلة إعداد تقرير المراجعة الضريبية:

يتم في هذه المرحلة إعداد تقرير يبين نتائج الأعمال ويظهر الملاحظات التي وجدت أثناء عملية المراجعة ويبيدي المراجع عن رأيه في مدى مصداقية إنتظام الدفاتر وذلك في ضوء المراجعة التي قام بها. ويظهر حكمه في صحة الإقرار أو عدم صحته وبالطبع يدعه رأيه بالأسباب والأدلة الكافية المؤيدة لوجهة نظره ومن ثم . يحدد الأرباح الخاضعة للضريبة عن طريق تحديد الإيرادات الإجمالية مخصوما منها المصروفات المعتمدة ضريبياً فقط.

وينتهي عمل الفاحص الضريبي بصيغته للقرار الضريبي والذي يجب أن يتضمن:

1. رقم المادة التي يستند اليها القرار ورقم القانون وسنته.
2. الوضع القانوني للمكلف وأي تطورات حدثت على الوضع القانوني.
3. طبيعة نشاط المكلف.

4. الفترة المالية التي يمثلها.

5. تاريخ القرار واسم المقدر الذي صاغ القرار.

6. اسم المكلف ورقمه الضريبي.

7. فترة تعديل الربح / الخسارة المحاسبي الصافي الى ربح / خسارة صافي ضريبي.

8. توقيع المقدر "الفاحص الضريبي" وتوقيع المكلف او من ينوب عنه.

ويمكن تلخيص مراحل المراجعة الضريبية كالتالي:



المبحث الثالث: المراجعة الضريبية في سورية

يعد النظام الضريبي صياغة وترجمة عملية للسياسة الضريبية في المجتمع من أجل تحقيق أهدافها لتحقيق حصيلة ضريبية ملائمة لتمويل النفقات العامة ورفع الكفاءة الاقتصادية. ولكي تحقق هذه الأنظمة هدفها في زيادة الحصيلة الضريبية لابد من توافر قوانين وتشريعات واضحة ومفهومة من قبل كل من المكلف والإدارة الضريبية والفاحصين الضريبيين.

يتصف النظام الضريبي السوري بتعقيده وكثرة أنواع الضرائب التي تحد من تحقيق المردود المطلوب منها إلى الخزينة العامة للدولة فتعاني المراجعة الضريبية في سورية الكثير من المشاكل والثغرات والمأخذ التي تتعلق بالإدارة الضريبية من جهة وبنصوص التشريع الضريبي من جهة أخرى.

فقد مرت المراجعة الضريبية بعدة مراحل بدء من صدور المرسوم التشريعي رقم (85) لعام 1949 مرورا بتشريع أسلوب التدقيق المبسط (خطة الإنجاز) عام 1984 وحتى صدور القانون رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته تضمن المرسوم التشريعي رقم (85) في عام 1949 تشريعا لضرائب نوعية على الدخل وحدد أساس التكاليف على أساس الربح الصافي المحقق خلال سنة الأعمال والزم المكلفين بتقديم بياناتهم الضريبية المعبرة عن أرباحهم أو خسارتهم خلال سنة التكاليف والمرفقة بالوثائق ذات الصلة وذلك للتأكد من صحة المعلومات الواردة في الإقرار الضريبي إلا إنه بالرغم من القصور الذي كان يشوب أعمال المراجعة الضريبية في هذه الفترة إلا إنه كانت تتسم ببعض الصفات الهامة منها (الضابط، 2019، ص194-195):

1. اعتماد أسلوب التقدير الذاتي الذي يعتمد على المكلف في تحديد أرباحه الصافية الخاضعة للضريبة من خلال تقديمه للبيان الضريبي والدفاتر والقيود ذات العلاقة.
2. اعتماد التدقيق الشامل لجميع المكلفين دون استثناء.

3. السماح لكبار المكلفين باستخدام أسلوب التدقيق بالعينة لأن حجم عملياتهم ضخم ويتعذر إجراء تدقيق شامل.
4. مقارنة أرباح المكلفين الذين يمارسون النشاط ذاته وفي حال وجود نسب متدنية لأحد المكلفين عن اقرانه فيعتبر المكلف متهرب من الضريبة.
5. فرض عقوبات وغرامات شديدة عند اخلال المكلفين بالواجبات المنصوص عليها (في أسس التكليف).
6. توفر بيئة مراجعة جيدة لجهة الفوترة والاستعلام وغيرها.
7. توافر بعض معايير الفاحصة الضريبية عموماً.

لقد ظل هذا الأسلوب سارياً لحين شروع أسلوب التدقيق البسيط (خطة الإنجاز) من عام 1984 حيث عملت هذه الخطة على اعداد الكثير من التكاليف الضريبية على أساس التقدير المباشر الجزافي مما أدى إلى إنعدام الثقة المتبادلة بين المكلف والإدارة الضريبية بسبب عدم ثقة المكلف بالتشريع الضريبي المطبق والإجراءات الضريبية المتبعة من قبل المسؤول عن المراجعة الضريبية لبياناتهم وبالتالي انعدام الالتزام الطوعي من قبل المكلف بتقديم البيانات الضريبية المعبرة عن أرباحه الحقيقية وهذا بدوره انعكس على كفاءة اعمال المراجعة وبالتالي على الحصيلة الضريبية. ونتيجة التراكمات الضريبية الحاصلة بعد العمل بهذا الأسلوب لمدة 55 عام تم إصدار القانون الجديد للضرائب رقم 24 لعام 2003 الذي ألغى العمل بأسلوب التدقيق البسيط معتمدا أسلوب التدقيق المستندي الكامل ولجميع المكلفين إلا أن القانون 24 لم يأتي بشيء جديد وذلك لأنه كان مجرد إعادة إنتاج للمرسوم 85 إضافة لاعتماده نظام الضرائب النوعية كما كان المرسوم 85 ففي المادة 13 من هذا القانون الزم المشروع الضريبي المكلفين أن يقدموا إلى الدوائر المالية بياناً خطياً بنتائج أعمالهم الصافية من ربح أو خسارة خلال السنة السابقة في الأجل الآتية: لغاية 30 حزيران من كل سنة بالنسبة للشركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة والمؤسسات العامة والمنشآت العامة ولغاية 30 نيسان من كل سنة بالنسبة لسائر المكلفين الآخرين (قانون 24 لعام 2003).

كما ألزم في المادة 14 منه الفقرة (أ) المكلفين ان يقدموا مع البيان صورة عن كل حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية وحساب المتاجرة وحساب الأرباح والخسائر وصورة عن الميزانية وجدولا بالمبالغ المأخوذة من الأرباح بأسم الاستهلاك مع بيان هذه الاستهلاكات بصورة مفصلة.

كما جاء بالفقرة (ج) من المادة 14 يترتب على المكلفين ان يبرزوا للدوائر المالية جميع الوثائق الحسابية وقوائم الجرد ووثائق القبض والصرف وفواتير الشراء والبيع بصورة عامة جميع المستندات التي من شأنها التثبت من صحة بياناتهم كما يمكن قبول المستندات والقيود المستخلصة من واقع سجلات الحاسوب بالنسبة للمكلفين الذين ينظمون قيودهم المحاسبية باستخدام تلك الأداة.

وقد ألزم المشروع الضريبي في المادة 17 الفقرة (أ) من هذا القانون المكلفين أن يقدموا بيانات أرباحهم السنوية المنصوص عليها في المواد 13 و14 من هذا القانون معتمدة من قبل محاسب قانوني مجاز اصولا من غير العاملين في وزارة المالية ومنه يلاحظ انه على جميع مكلفي ضريبة الدخل على الأرباح الحقيقية ان يقدموا بيانات أعمالهم معتمدة من محاسب قانوني مجاز (قانون 24 لعام 2003)، وقد وردت هنا كلمة معتمدة لأن المشرع يطالب المحاسب القانوني أن يدرس ويدقق القيود والوثائق المقدمة له من المكلف ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه القيود والوثائق المقدمة له من المكلف ويبين بتقرير مستقل عن شهادة التدقيق نتائج تدقيقه لهذه القيود والوثائق ومواقع الخلل أن وجدت مع بيان لرأيها الصريح بصحة أو عدم صحة النتائج التي اظهرتها قيود المكلف لقد جاءت هذه المادة مشابهة للقانون رقم 20 لعام 1991 من حيث اعتماد المحاسب القانوني للبيان الضريبي المقدم من قبل المكلفين بإستثناء توسيع شريحة المكلفين لتشمل جميع مكلفي الأرباح الحقيقية.

وقد حدد القانون 33 لعام 2009 القاضي بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق مسؤولية اعتماد البيان الضريبي على عاتق المحاسب القانوني حيث جاء في المادة 35 منه لا تعتبر البيانات المالية والضريبية معتمدة بصورة قانونية إلا إذا جرى اعتمادها من قبل محاسب قانوني (القانون 33 لعام 2009).

كما حددت المادة 44 من القانون نفسه مسؤولية اعداد البيان الضريبي على عاتق المكلف وحذرت المحاسب القانوني من القيام بتدقيق البيانات الضريبية في حال قيامه بالمشاركة في تنظيم دفاتر المكلف وحساباته.

بعد أن يقدم المكلف بيانه الضريبي المنصوص عليه في المواد 13-14-15 من القانون 24 ويقدم الدفاتر والقيود والوثائق والمستندات المؤيدة المنصوص عنها في المواد 5-6-7-8-14-18 من ذات القانون تقوم الدوائر المالية بإجراءات التدقيق للتأكد من صحة البيانات المقدمة لها من قبل المكلف فقد جاء في الفقرة (أ) من المادة 24 بأنه على الدوائر المالية المكلفة بتحقيق الضريبة تدقيق البيانات الواجب تقديمها بمقتضى هذا القانون ولها أن تستوضح وتناقش ذوي العلاقة إذا رأت فائدة من ذلك وإذا قبل المكلف ملاحظات الدوائر المالية يعتبر التعديل الناتج عن ذلك جزءاً متمماً لبياناته ويحرر ضبط في ذلك وجاء في التعليمات التنفيذية للقانون أن هذه الفقرة تعطي الدوائر المالية الحق الذي بموجبه يمكنها مناقشة المكلف في بيان اعماله المقدم إليها كإضافة بعض النفقات غير المقبولة قانوناً وان تتوصل بأنفاق معه إلى تعديلات لهذا البيان بموجب محضر ضبط يجري توقيعه من الطرفين أصولاً حيث يصبح التعديل الناتج جزءاً متمماً لبياناته .

يرى الباحث أنه من الضروري إعادة هيكلة النظام الضريبي القائم بما يتناسب مع التطورات الاقتصادية التي شهدتها سورية منذ عام 1949 وحتى الان والسعي إلى وضع إجراءات ومعايير محددة تقوم على أساسها المراجعة الضريبية وتقوية روابط الثقة بين المكلف الضريبي والضريبة التي يدفعها من خلال إقامة مؤتمرات لوزارة المالية تقوم على شرح للمكلفين أين تذهب أموال ضرائبهم وإنها تعود عليهم بشكل ملموس من خلال التطورات التي تعمل بها الدولة وذلك كما في التشريعات المتقدمة التي اعتبرت المراجعة الضريبية بمثابة نظام قائم بذاته له تشريعاته القانونية وتعليماته ومعاييره الخاصة والاتجاه الكلي نحو الربط الالكتروني لأبعاد العامل البشري قدر الإمكان ومن شأنه تقليل نسبة الفساد إلى أدنى حد.

الفصل الثاني: الإطار النظري للتهرب الضريبي

تعد الضريبة أداة تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها، فهي تمثل انعكاس للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية في المجتمع المفروضة فيه وهي مصدر تمويل نفقات الدولة وتحقيق أغراضها.

وقد تغيرت هذه الأغراض بتغير الزمان والمكان، فمن الناحية الزمنية فقد كان للضريبة في بداية فرضها هدف مالي، وقد استخدمتها الدولة للحصول على إيرادات بهدف تغطية نفقاتها العامة ومن ثم تحولت لوسيلة تدخلية، بحيث أصبح للضريبة أهداف إجتماعية وسياسية واقتصادية بالإضافة إلى أهدافها المالية.

وسنقوم في هذا الفصل ببحث مفهوم التهرب الضريبي وتعريفه وأنواعه وأسبابها والآثار المترتبة عليه وعلاقته بالاقتصاد الوطني

المبحث الأول: مدخل تعريفي للتهرب الضريبي.

1 . تعريف التهرب الضريبي:

في علم المالية العامة فقد تعددت آراء الباحثين فقد عرف الدكتور عصام بشور التهرب الضريبي بأنه التخلص جزئياً أو كلياً من دفع الضريبة ويمكن أن يتم قبل تحقق الضريبة باستخدام بعض الوسائل التي لا تحقق إلزاماً على المكلف أو بعد تحقق الضريبة بعدم أدائها للخصونة (بشور، 1993).

أما الدكتور محمد خالد المهاني فقد عرض التهرب الضريبي بأنه "عدم إقرار المكلف لواجبه بدفع الضريبة المترتبة عليه سواء من خلال تقديم بيانات مظلة للدوائر المالية أو من خلال استخدام وسائل مشروعة أو غير مشروعة للإفلات من دفع الضريبة (المهاني، والجشي، 2000).

في حين اعتبر الدكتور إبراهيم العدي أن مصطلح التهرب الضريبي هو مصطلح تجميلي لحالة الفساد الضريبي لأن المتهرب ضريبياً يستخدم كل الأساليب غير الشرعية لدفع ضريبة أقل أي التهرب من استحقاق مالي عليه (العدي، 2021).

أما فيما يتعلق بالقانون الناظم لمكافحة التهرب الضريبي وهو القانون 25 لعام 2003 فقد عرف التهرب الضريبي كما يلي ((يقصد بالتهرب الضريبي كما جاء في هذا القانون على أنه كل فعل مخالف لأحكام قوانين الضرائب والرسوم يصدر عن المكلف أو من ينوب عنه أو يمثله أو من يفوضه أصولاً ويقصد التهرب من دفع الضرائب أو الرسوم كلياً أو جزئياً أو إخفاءها أو إنكارها أو عدم تقديمها بالمواعيد المحددة قانوناً باستثناء القوة القاهرة أو اتلافها قبل الموعد المحدد لذلك أو ممارسة عمل خاضع للتكليف دون اعلام الدوائر المالية أو إخفاء نشاط يجب اظهاره

ب- لا يتدخل في شمول الفقرة (أ) من هذه المادة المكلفون بضريبة الأرباح الحقيقية المسجلون في الدوائر المالية او

المكلفون برسوم التركات في حال تقديم البيانات في المواعيد المحددة إلا بعد انذارهم بتطبيق احكام هذا القانون

ويقصد بالقوة القاهرة كما جاء بالتعليمات التنفيذية الخاصة بالقانون 25 لعام 2003 إنها تكون عند حدوث حريق أو كوارث أو زلازل أو وفاة الخ

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن التعريف الأخير هو الأكثر شمولاً كونه يميز التهرب الضريبي عن مفهوم آخر هو مفهوم "الانعكاس الضريبي" والذي يبدو للوهلة الأولى قريباً من مفهوم التهرب الضريبي لأنه في كلا الحالتين يسعى المكلف إلى عدم دفع ما يترتب عليه من ضرائب ففي حالة التهرب الضريبي لا يدفع المكلف الضريبة للخزينة العامة أما في حالة انعكاس الضريبة فيحاول المكلف استرداد الضريبة التي دفعها مسبقاً للخزينة العامة ولكن من شخص أو أشخاص آخرين

ويعتقد الباحث أن المشرع الضريبي السوري حين عرف التهرب الضريبي قد أغفل موضوع نقل العبء الضريبي أو الانعكاس الضريبي وقد حدد معالم التهرب الضريبي ولكن لم يشملها جميعها ولكن بالمقابل لا ينبغي أن نغفل قيام المشرع بتعداد صور التهرب الضريبي دون أن يحدد مفهوم التهرب الضريبي تاركاً ذلك للمختصين والفقهاء وذلك لأنه أي تعريف لا يمكن أن يشمل أساليب التهرب الضريبي كافة.

ويرى الباحث أن التعريف الشامل للتهرب الضريبي هو: محاولة الشخص المعني أو الأشخاص أو الشركة الذين تتوفر فيهم شروط الخضوع للضريبة ب عدم دفعها كلياً أو جزئياً وذلك بأساليب تهرب قانونية وأخرى غير قانونية لكن جميع هذه الأساليب تحمل في طياتها طابع الغش

المبحث الثاني: أنواع التهرب الضريبي

ينقسم التهرب الضريبي وفقاً للمنظور الذي سيدرس من خلاله إلى:

أ. التهرب الضريبي وفقاً لمعيار الحجم:

وينقسم التهرب الضريبي وفقاً لهذا المنظور إلى نوعين هما التهرب الضريبي الكلي والتهرب الضريبي الجزئي.

1 . التهرب الضريبي الكلي:

ويقصد به التهرب الحاصل عندما يصبح بإمكان المكلف التخلص من الضريبة المكلف بها بشكل كامل فلا يقوم بتسديدها إلى خزانة الدولة وذلك إما عن طريق قيام المكلف بإخفاء نشاطه كلياً عن السلطات الضريبية أو بإخفاء جزء من نشاطه الخاضع لضريبة نوعية بذاتها عن باقي نشاطه الاقتصادي كأن يتمتع الشخص الذي بلغت مبيعاته حداً معيناً من تسجيل نفسه لدى السلطات الضريبية.

2 . التهرب الضريبي الجزئي:

ويقصد به التهرب الذي يحصل عندما يتمكن المكلف من التخلص من جزء الضريبة المتوجبة عليه عن طريق إسقاط جزء من نشاطه الخاضع للضريبة أو من خلال تمكن المكلف من التخلص جزئياً من نوع ما من الضرائب وذلك بإسقاط بعض العمليات أو الإيرادات الخاضعة لهذه الضريبة.

ب. التهرب الضريبي وفقاً للمعيار الإقليمي:

وينقسم التهرب الضريبي وفقاً لهذا المنظور إلى نوعين هما التهرب الضريبي الداخلي والتهرب الضريبي الخارجي.

1 . التهرب الضريبي الداخلي:

وهو التهرب الأكثر قدماً وشيوعاً ولا تكاد تخل منه أية دولة في العالم مهما اختلفت درجة تقديمها ونموها، وهو التهرب الذي يقع داخل حدود الدولة وهذا التهرب يمكن تغطيته ومكافحته بوساطة التشريعات الضريبية المختلفة والتي تضعها كل دولة وفقاً لمبدأ السيادة.

2 . التهرب الضريبي الدولي:

وهو التهرب الضريبي الحاصل خارج حدود الدولة، حيث يستند المكلف من مبدأ السيادة الضريبية للدولة فيقوم باستغلال ارتباطه بعلاقات تبعية لنشاطه بعدة دول فهو قد يحمل جنسية دولة أو أكثر ويقوم في دولة ويمارس نشاطه الاقتصادي في دولة أخرى (الصابوني، 2005).

وهو بخلاف التهرب الضريبي الداخلي فيصعب تعقبه ومكافحته على مستوى القانون الضريبي لأية دولة، بل يحتاج لتعاون دولي من خلال عقد الاتفاقيات الثنائية منها أو المتعددة الأطراف.

ت. التهرب الضريبي وفقاً للمعيار القانوني:

ينقسم الى التهرب الضريبي المشرع قانونياً أو التجنب الضريبي والتهرب الضريبي غير المشروع.

1 . التجنب الضريبي:

وهو إستغلال المكلف للشغرات القانونية التي يتخلل التشريع الضريبي بهدف عدم انطباق شروط يحقق الضريبة على نشاطه بصورة صحيحة وبالتالي عدم الإلتزام بدفعها أي ان المكلف يتجنب الواقعة المنشئة للضريبة وذلك من خلال توجيه نشاطه.

على سبيل المثال لمجال لا يخضع لأي ضريبة أو الاستعانة بأهل الخبرة والإختصاص أو نقل مقر نشاطه لدولة أخرى.

فالتهرب المشروع من الضريبة هو " تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها دون مخالفة القانون ودون أن ينقلها للغير (الخطيب، 2000).

فالضرائب تصيب الأموال التي يملكها الفرد إما بمناسبة اكتسابها أو تملكها، كالضريبة على الاستهلاك والإنتاج من ضرائب المبيعات طوابع الخ. والمكلف يحول جاهدا للتهرب من دفع الضريبة أيا كان الوعاء المفروضة عليه وقد يتمكن من ذلك وقد لا يتمكن.

فالمكلف يكون بحالة توازن قبل فرض الضريبة سواء من ناحية توزيعه لساعات يومه بين العمل والراحة أو من ناحية توزيعه لدخله بين سلع الاستهلاك المختلفة (إذا كان دخله ينفق كله على سلع الاستهلاك) أو من ناحية توزيع دخله بين الإستهلاك والإدخار أو من ناحية توزيعه لأمواله بين أموال منتجة (مشاريع إنتاجية) وأعمال غير منتجة كالمتحف والمجوهرات وأراضي البناء أو الأراضي غير المستغلة أو من ناحية توزيعه أمواله بين عوامل ومجالات الإنتاج المختلفة أو الاكتناز في صورة سيولة نقدية وبفرض الضريبة على المكلف يجعل هذا التوازن مما يدفعه للتهرب من دفعها بشتى الوسائل الممكنة بل يتحمل أعباء أكثر في بعض الأحيان (خشارمة، 2000).

ولا بد من الإشارة الى أن التهرب المشروع هذا من الضريبة قد يكون مقصودا من المشروع ومتوافقا مع أهدافه من فرض الضريبة وقد لا يكون مقصودا بل قد يؤدي الى حدوث اضرار جسيمة.

وتحقيق التهرب يتطلب تصرفات معينة من المكلف للتهرب وهذه التصرفات قد تكون اقتصادية وقد تكون غير ذلك.

التصرفات الاقتصادية:

أن التصرفات الاقتصادية التي يحقق المكلف عن طريقها تهريبه المشروع من الضريبة قد تأخذ شكل الامتناع عن القيام بالأعمال التي يترتب على حدوثها التكاليف بالضريبة وقد تأخذ شكل التصرف أو التنقل من مجال إنتاج إلى إنتاج آخر أو من توظيف أمواله من مجال إلى آخر أو من عمل إلى آخر أو بالتحويل من استهلاك إلى آخر سواء كأن مطرح (وعاء) الضريبة الدخل أو الانفاق أو راس المال نفسه.

فقد يكون وعاء الضريبة: الدخل فإذا كان وعاء الضريبة دخل العمل، تهرب المكلف من الضريبة بتقليل ساعات العمل، أو بتغيير نوع عمله وإذا كان وعاء الضريبة دخل رأس المال (إيرادات مباني، فوائد سندات، أسهم الخ) تهرب المكلف منها بالتخلص من هذه التوظيفات أو بالانتقال إلى توظيفات أخرى تكون معفاة من الضرائب، أو تكون مجزية له أكثر من توظيفاته المالية عند فرض الضريبة، وقد يتهرب المكلف منها بالامتناع عن استهلاك السلع المفروضة عليها ضريبة، أو بالانتقال إلى سلع أخرى لا تخضع للضريبة أو عبؤها أخف، وإذا كان وعاء الضريبة: الاستيراد والتصدير ... تهرب المكلف بها بالامتناع عن الاستيراد والتصدير أو بالتحويل إلى استيراد وتصدير سلع أخرى تكون معفاة من الضريبة أو عبؤها أخف.

وإذا كان وعاء الضريبة رأس المال: مجوهرات-تحف فنية -أوراق مالية-أراضي مستغلة الخ، تهرب المكلف منها بالتخلص من هذه الأموال بإخراجها من البلاد وبيعها وتحويلها إلى سيولة نقدية أو توظيفها في مجالات أخرى تكون معفاة من الضريبة أو تتحمل عبئا ضريبيا أخف وقد يتهرب من هذه الضريبة باللجوء إلى العقود العرفية أو تسجيل تصرفاته عند الكاتب بالعدل بدلا من تسجيلها في السجل العقاري (البيع، الشراء).

وقد يكون القانون واضحا ودقيقا ومتجانسا ولكنه لا يتضمن استثناءات تقسح مجالا لثغرات يستفيد منها المكلف ويتهرب من الضريبة، فقد ينص القانون على خضوع إيرادات الدخل للضريبة، ويعفى منها دخول شركات الأموال (شركات مساهمة، وشركات محدودة المسؤولية، وشركات التوجيه بالأسهم بالنسبة للشركاء الموصين) فيعطي المكلف لنشأه شكل شركات الأموال ليستفيد من هذه الاستثناءات ويتهرب من الضريبة. وقد يلجأ المشرع إلى التمييز في المعاملة الضريبية بين مكلف وآخر لتحقيق أهداف معينة (الجشي، 2000، ص 162)، قد تكون اقتصادية أو اجتماعية أو مالية مما قد توجد ثغرات يستفيد منها المكلف مفوتا على المشرع تحقيق أهدافه المرجوة فقد يهدف المشرع من هذا التمييز إلى تحقيق أهدافاً مالية فيميز في المعاملة الضريبية بين المشروعات الأجنبية والمشروعات الوطنية فيحمل الأولى عبئا ضريبيا أثقل من الثانية لاقتطاع جزء من أرباحها التي تكون عادة كبيرة جدا بهدف

تنمية واردات الدولة (عثمان، 2008)، فتنحول هذه المشروعات الأجنبية إلى مشروعات وطنية وتتهرب من جزء كبير من الضريبة .

الاستفادة من التنظيم الفني للضريبة.

ويعني التنظيم الفني للضريبة:

- كيفية تقدير وعاء الضريبة

- طرق تقدير هذا الوعاء

كيفية تقدير وعاء الضريبة:

يتوقف حجم أو قيمة وعاء الضريبة على الأساس الذي يعتمد عليه المشرع للتقدير، هل هو اجمالي ما زاد في ذمة المكلف أم هو الصافي، وعلى سعر الضريبة، أما إذا كان وعاء الضريبة هو صافي إيراد المكلف بأسعار متعددة بتعدد مصادر هذه الإيرادات فإن المكلف قد يتهرب هنا من الضريبة إذا استطاع أن يوجد لنفسه ثغرات يستفيد منها لتحقيق مبتغاه وهو التهرب من الضريبة.

أما بالنسبة لضريبة الأرباح، فإن المشروع قد يسمح بخصم نفقات الحصول إلى الإيراد الخاضع للضريبة كالمرتبات والأجور واستهلاك رأس المال... الخ وهنا يشغل المكلف أقاربه ويبالغ فيما يدفعه لهم من رواتب وأجور (وهذه تخضع للضريبة الاخف) ويخصمها من وعاء ضريبة الأرباح (الأشد عبثاً) محققاً تهرباً مشروعاً من الضريبة، يتمثل في الفرق بين ضريبة الرواتب والأجور التي دفعها، وضريبة الأرباح التي وفرها.

طرق تقدير هذا الوعاء:

يقدر وعاء الضريبة إما بتقدير مباشر عن طريق الإقرار (إقرار المكلف أو الغير) وانما بطريق غير مباشر عن طريق القرائن، أو التقدير المقطوع) واما عن طريق التقدير الإداري. فإذا قدر الوعاء مباشرة عن طريق إقرار الغير فإن المكلف لا يحقق أي تهرب مشروع من الضريبة. اما إذا قدر عن طريق المكلف فإنه سيستفيد هنا من كل ثغرة من القوانين المعروفة لديه ليتهرب من الضريبة، فقد لا يكون لصاحب الايراد مظاهر خارجية خاصة به (وهو المكلف الذي لا يحتاج إلى محل لمزاولة عمله كالمسامرة) فيتهرب من كامل العبء الضريبي وحتى المكلف الذي له مظاهر خارجية خاصة به يتهرب من الضريبة، في حال كانت مظاهره الخارجية أقل من حقيقة ايراده.

وإذا قدر الوعاء بطريقة مقطوعة، تهرب المكلف من جزء كبير من الضريبة، فهذا التقدير لا يبين حقيقة الوضع المادي للمكلف وبالتالي ما هو متوجب عليه من ضريبة، وهو عادة يكون لصالح المكلف على حساب الخزينة. وإذا قدرت الإدارة الضريبية الوعاء فأنها قد تحابي فئة معينة، كطبقة ملاك الأراضي مثلاً فتخفض وعاء الضريبة بتقديره بأقل من حقيقته، مما يخفض حجم الضريبة المتوجبة عليهم فيحقق المكلفون تهرباً مشروعاً من الضريبة.

التهرب الضريبي غير المشروع (الغش الضريبي) :

التهرب غير المشروع من الضريبة هو تخلص المكلف من دفع الضريبة كلها أو جزء منها للدولة بمخالفته القانون. حيث يسعى المكلف جاهداً مستعيناً بكافة الوسائل المتيسرة له للتهرب من فرض الضريبة عليه، وهذا التهرب ومداه (كلية او جزئياً) ليس قاهراً على وعاء ضريبة دون أخرى أي يتحقق التهرب سواء كان وعاء الضريبة هو الدخل أو الانفاق أو رأس المال فقد يكون وعاء الضريبة الدخل.

فإذا كان وعاء الضريبة دخل العمل:

إذا كان صاحب الدخل عاملاً أو أجيراً، تهرب المكلف من الضريبة بعدم تسجيل عقد العمل،

وإذا كان صاحب الدخل من أصحاب المهن الحرة (مهندس-طبيب الخ.) أو حرفي (معلم تمديدات صحية-خياط-نجار الخ.) تهرب المكلف من الضريبة بعدم تسجيل نشاطه، أو بكتف بعض العمليات، وبالتالي عدم تسجيلها ضمن إيراداته، أو تضخيم النفقات المسموح خصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة، أو عن طريق التواطؤ مع الإدارة الضريبية المكلفة بتقدير هذا الوعاء، بتقديره أقل من حقيقته إذا كانت هي مكلفة بهذا التقدير (العمار، وصقر، وزيدان، 2001).

وإذا كان وعاء الضريبة دخل راس المال:

(إيرادات الأبنية-فوائد الودائع. الخ) تهرب المكلف من الضريبة بعدم تسجيل العقد مصدر الدخل (عقود ايجارات الأبنية) أو بتسجيل العقد مصدر الدخل بأقل من حقيقته، أو بالتواطؤ مع الإدارة الضريبية بتقديره بأقل من حقيقته عندما يكون هذا التقدير متروكا لها (القيمة التأجيرية للأبنية المشغولة من قبل مالكيها).

وإذا كان وعاء الضريبة دخل العمل وراس المال:

(تجارة-صناعة-زراعة) فإن إمكانية المكلف في التهرب كبيرة، فوعاء الضريبة هو الدخل الصافي الناتج عن تضافر عوامل الإنتاج عمال-مواد أولية-رأس المال.

ويتم تقديره إما عن طريق إقرار المكلف وبموافقة الإدارة الضريبية، سواء بتقديم إقرار غير صحيح لمصلحة الضرائب بكتف بعض الصفقات إيراداتها لوعاء الضريبة أو زيادة التكاليف والاعباء المسموح خصمها أو بالتواطؤ مع الإدارة الضريبية ليتم تقدير الوعاء بأقل من حقيقته بقدر الإمكان أو بالاثنتين معا بتقديم إقرار غير صحيح وتوافق عليه الإدارة الضريبية (ورشة العمل حول التخطيط الاستراتيجي، 2007).

وقد يكون وعاء الضريبة الانفاق (نور، وعدس، وحسن، 2008).

فإذا كانت رسوماً جمركية، سواء كانت على الواردات أم على الصادرات، تهرب المكلف من الضريبة بإدخال السلع المستوردة أو إخراج السلع المصدرة، خلصة دون أن تمر بالمراكز الجمركية المحددة، أو عن طريق الفواتير المزدوجة فقد جرت عادة التجار على اخذ فاتورتين من البائع، فاتورة تبين القيمة الحقيقية للبضاعة ليحاسب على أساسها وفاتورة مخفضة ليدفع ضرائب على أساسها أو عن طريق تقديم إقرار غير صحيح مثال:

يسجل في الإقرار الحرير الطبيعي على سبيل المثال على إنه اصطناعي أو سلعا جديدة على إنها مستعملة أو يقلل فيه عدد السلع أو حجمها أو وزنها (عطية، 2007)، وهذا كله عن طريق الإدارة الجمركية بل بمباركتها التي هي المعني الأول لتحقيق مبلغ معين طبعاً، **وإذا كانت ضرائب على** الإنتاج تهرب المكلف من الضريبة بتقديم بيانات غير صحيحة عن رقم أعماله سواء انتاج أو توزيع أو بالتواطؤ مع الإدارة الضريبية.

وقد يكون وعاء الضريبة رأس المال:

فإذا كان وعاء الضريبة أموالاً منقولة (تحف-مجوهرات-أوراق نقدية-أوراق مالية الخ) تهرب المكلف من الضريبة بإخفائها مادياً عن أعين الإدارة أو قانونياً بالتستر وراء بعض القوانين كسرية المصارف بالنسبة للأموال المودعة في البنوك أو في صناديقها أو سرية البورصة للأوراق المالية أسهم-سندات-الخ.

وإذا كان وعاء الضريبة أموالاً ثابتة عقارات أراضي تهرب المكلف من الضريبة بالتواطؤ مع الإدارة الضريبية بتقدير قيمة هذه الأموال بأقل من حقيقتها.

مما سبق يرى الباحث

أن التهرب الضريبي والملاحقة الضريبية قضية كسائر القضايا الأخرى يجب البت فيها وإعادة النظر فيها فيمكننا بدل ان يتهرب العامل أو الأجير بالتهرب من إبرام العقد تحفيزه على ذلك بأساليب تشجيعية ومزايا إضافية يأخذها في حال ثبت عقده وبالنسبة لعقود الاجار يجب إعادة تقييم قيمة العقارات بشكل كامل وفرض ضريبة تناسب قيمته

الحالية وبالنسبة لضريبة العمل ورأس المال يجب فرض على التجار أتمتة جميع بياناتهم وربطه بالإدارة المالية الأساسية وذلك بالطبع بشكل تدريجي ومشجع وبالنسبة لضريبة الإنفاق (الرسوم الجمركية) يجب إعادة النظر بالرسوم الجمركية ووضع رسوم تناسب التاجر والمستهلك بشكل عام وتراعي الوضع الاقتصادي والمعيشي للبلد وفتح باب الاستيراد والتصدير لأننا كما نلاحظ بالمجمل بالبلدان المتطورة يستخدمون أسلوب الاقتصاد المفتوح لأن الاقتصاد المفتوح دائما يجعل البلدان ان تسير على طريق الترقية والتنمية المستدامة وكما لاحظنا سابقا ان الإدارة الضريبية تواطت مع المكلف بعدة أمور منها تحديد الوعاء الضريبي وتسجيل العقود بأقل من قيمتها ف إذا قمنا ب أتمته البيانات بشكل عام وربط معظم عمليات البيع والشراء إلكترونيا ذلك يجعل دور الإدارة الضريبية اخف ولا تستطيع التواطؤ مع المكلف لان جميع بياناته المالية قد أتمتت وأصبح بإمكان الإدارة المالية بالاطلاع عليها وذلك يزيد من وفرة الضريبة وقد تزيد الثقة لدى المكلف أنه يدفع الضريبة المتوجبة عليه لأنه يشعر أنه أصبح مثله مثل الجميع متساوين بدفع الضرائب المترتبة عليه دون تواطؤ احد المكلفين مع الإدارة الضريبية وذلك تبعا لحجم نشاطهم الاقتصادي طبعا.

المبحث الثالث: أسباب التهرب الضريبي

وضع هذان العالمان في عام 1972 نموذج حول دراسة سلوكيات الفرد المكلف بما يتعلق بموضوع التهرب الضريبي ويقوم النموذج على إفتراض وجود ثلاثة عوامل مؤثرة في لجوء المكلف إلى تعظيم أستفادته من قرار التهرب الضريبي واعتباره نوعاً من المخاطرة وهذه العوامل هي:

أولاً: احتمال كشف التهرب الضريبي والتعرض للمعاقبة.

ثانياً: معدل العقوبة المفروضة في حال كشف التهرب الضريبي.

ثالثاً: درجة كره المخاطرة لدى المكلف (المتوكل، 2000).

مع التأكيد على تفاوت تأثير كل من العوامل السابقة على حجم التهرب الضريبي، إلا أنه ومن خلال الأبحاث اللاحقة تأكد وجود من العوامل والأسباب التي تلعب دوراً رئيسياً في نشوء وإنتشار التهرب الضريبي وفي كل دول العالم وعلى نمو متزايد لدرجة أصبح في بعض الدول هما القاعدة المنفذة وأصبح الالتزام الضريبي هو الاستثناء.

وفيما يلي أهم الأسباب أو العوامل المؤيدة أو المساعدة على التهرب الضريبي وهي:

الأسباب السياسية والتاريخية:

إن المبادئ الحديثة الضريبية ومن أهمها المساواة والعدالة أمام الواجب الضريبي لم تكون موضع مراعاة في العصور الوسطى حتى الحديثة المبكرة منها بل كان الملوك والامراء يتقاضون ضرائب لأنفسهم ويحصلونها بمختلف الطرق التي تتسم بالقسوة والعنف وسندهم في ذلك هو توليهم أمور الدفاع عن البلاد وأن عبء الضريبة يقع على الطبقات الوسطى والفقيرة دوناً عن الطبقات الأخرى، إذا كان يعفى منها النبلاء ورجال الدين، فهذه الإعفاءات وصرف حصيلة الضرائب فيما يعود بالفواتير الشخصية على الأمير والملك دون غيرها جعلت دافع الضرائب يشعر بأنها

تقتطع منه ظلماً بغير مقابل وغداً كارهاً لها ومن ثم فقد عمل على سلوك كل سبيل يوصل لعدم سداد الضريبة، وانتقل هذا الشعور فتوارثه الأجيال واحد بعد الآخر إلى يومنا ولعل هذا السبب على وجه الخصوص كان منشأ تبرير الغش الضريبي بأن سرقة لدولة لا جريمة فيها، ومع أن الاستثناءات الضريبية قد قلت بشكل ملحوظ في العصور الحديثة وأصبحت الضرائب تخصص لمواجهة الأعباء العامة إلا أن الفكر المتوارث مازال باقياً وهو ذو أثر كبير في التهرب الضريبي.

كما أن سياسة الأنفاق العام في الدولة تؤدي دوراً أساسياً في التهرب الضريبي، فكلما أحسنت الدولة استخدامها للموارد الضريبي ينعكس ذلك على المكلفين بما يخفض سلوكهم السلوكيات المؤيدة للتهرب الضريبي، وتشير الوقائع إلى أن استخدام الضريبة في أغراض غير مالية أو اقتصادية يجعل الطبقات التي تتحمل وجود الاستقرار الاجتماعي والاقتصادي في المجتمع قد يؤدي إلى التهرب الضريبي وقد بينت الأبحاث المتعلقة بموضوع التهرب الضريبي أن عدم الترابط بين أجهزة الدولة المختلفة من وزارات ومؤسسات وإدارات ووجود التضارب بين القرارات والبلاغات والتعاميم بين مختلف الوزارات يخدم زيادة معدلات التهرب الضريبي (الجشي، 2000، ص 162).

2 . الأسباب الاجتماعية والاقتصادية:

يرتبط التهرب الضريبي بالظواهر الاقتصادية المختلفة ولا سيما حالي الرواد والكساد. ففي الحالة الأولى: تزداد أموال الممولين، فلا يشعرون بثقل عبء الضريبة المفروضة عليهم، ومن ثم لا يكلفون أنفسهم مشقة العمل على الهرب من سدادها دون مشقة، وبالمقابل تبدي الدولة نوعاً من التساهل في فترات الرواج والرخاء بسبب زيادة إيراداتها.

أما في الحالة الثانية: حالة الكساد فيختلف الأمر من ناحيتي:

1-إن الدولة قد تدفعها حاجتها للمال في تلك الفترة لفرض ضرائب جديدة والتشدد في تحصيلها ومن ثم يزداد العبء الضريبي على المكلفين.

2-إن مقدرة المكلف على دفع الضريبة المستحقة عليه تكون ضعيفة ويشعر بها بثقل أكبر من تأثيرها الطبيعي، وهو لهذا يحاول التخلص منها بالتهرب، وبذلك يستفيد من المبلغ الذي ابقاه في حوزته لمواجهة النتائج المترتبة على الكساد.

وهنا لابد من الإشارة إلى أن من بين الأسباب الداعية للتهرب الضريبي تقدير المنفعة الجدية له. فوفقا للنظريات الاقتصادية يتم السلوك إذا كانت منفعته الجدية أعلى من المنفعة الجدية التي يحصل عليها نتيجة للسلوك المخالف وتطبق هذه القاعدة بالنسبة للتهرب الضريبي.

فإذا كانت الفائدة التي يحصل عليها في حالة التهرب الضريبي أعلى من المقابل الذي يخسره في حالة التهرب أعلى من المقابل الذي يخسره في حالة عدم التهرب فإنه لا يدفع الضريبة فأما اذا كانت الحالة المعاكسة، بمعنى انه متى كان العقاب أو الجزاء هو المقابل لعدم دفع الضريبة مما يجعل تصرفه اقل نفعية ولا يمكننا إغفال دور الأزمات الاقتصادية والتي تعد سببا واضحا يدفع بعض المكلفين إلى التهرب من الضريبة بسبب ما يترتب عليه من قلة دخل او خسارة المشروعات التجارية فتصبح أعباء الضريبة قاسية ويحاول المكلفين ما امكنهم التهرب منها.

3 . الأسباب التشريعية:

تعد التشريعات دائما بشكل يلاءم حاجات المجتمع وظروفه الخاصة ثم تدخل عليها التعديل بين الحين والآخر وفقا للتطور الذي يطرأ على المجتمع سواء من الناحية السياسية أو الاقتصادية أو الاجتماعية ويقول الباحث

روليه يحدث التغيير غالباً في لجان التشريعات البرلمانية التي تهوى تغيير المشروعات المعدة في المكاتب الوزارية (الشوابكة، 2003).

وتشمل الأسباب التشريعية ما يلي:

1-الازدواج الضريبي:

وهو لن تفرض الضريبة على المال الواحد أو الوعاء الواحد أكثر من مرة والازدواج الضريبي سواء الداخلي أو الخارجي يؤدي إلى أن يشعر المكلف بثقل وطأة الضريبة بل أحيانا بعدم عدالتها ذلك الإحساس الذي يدفعه الى التهرب من سدادها ولن يشعر حينئذ امام ضميره بانه يرتكب وزرا.

2-النقص في النصوص القانونية:

حيث ان ظاهرة التهرب الضريبي متفشية بين مختلف طبقات المجتمع ويلجا المكلف للاستفادة من النقص في النصوص القانونية التي تساعده على التهرب أحيانا او التجنب الضريبي في اغلب الأحوال وهنا لابد من عدم اغفال الدور الذي تلعبه الصياغة القانونية للتشريعات الضريبية على التهرب الضريبي فبقدر ما تكون الصياغة معقدة يكون القانون اقل وضوحا وينعكس ذلك بدوره على المكلف وبقدر ما تكون الصياغة ضعيفة تكثر في القانون الثغرات ونقاط الضعف التي تمكن المكلف من استغلالها بما يخدم تهربه الضريبي.

3-غموض التشريع:

حيث يشوب النصوص القانونية أحيانا بعض الغموض الذي يحتاج الى تفسير وحينئذ تختلف الآراء لدرجة يستفيد منها المكلف في عدم خضوعه للضريبة فالخلاف الذي يحدث بين السلطات الضريبية من جهة والمكلف من جهة أخرى يرفع امره الى القضاء الذي قد ينتهي الى تفسير لم يقصده المشرع وخصوصا إذا ما اخذ بالقاعدة التي تقتضي باتباع ما فيه مصلحة المكلف دونه ما فيه مصلحة الخزينة العامة للدولة.

4-عدم الاستقرار القانوني:

حيث اننا نعلم ان سمة العصر الحديث هي التطور المستمر للقانون، فما ان يبدأ أحد احكامه في الاستقرار حتى نجد ان المشرع يتدخل فيه بالتعديل استجابة لبعض حاجات المجتمع وهذا التعديل المستمر من شأنه المساعدة على التهرب من أداء الضريبة.

5-تشتت الاحكام الضريبية:

ان التقدم السريع في حياة المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية يؤدي الى زيادة اعبائه ومن ثم تلجأ الدولة الى فرض ضرائب جديدة وتبعا لهذا فتتعدد الاحكام الضريبية بقدر تعدد التشريعات المتعلقة بها بخلاف ما قد يدخل فيها من تعديلات.

6-تعدد الضرائب:

ويعد تعدد الضرائب عاملا مساعدا او مسببا للتهرب الضريبي، فمن شأنه التعدد الزائد في فرض الضرائب زيادة فرص التهرب، ولا سيما حين يتعدد نشاط المكلف، ذلك لأنه يترتب عليه تعدد الأنظمة المحاسبية، ولا جدال في انه كلما كانت إجراءات المحاسبة بسيطة وواضحة أمكن الوصول الى الحقيقة في حين انه كلما كانت معقدة بعدت الضرائب واصبح من السهل إخفاء أوجه نشاط المكلف.

7-عدم المساواة امام الضريبة:

من القواعد الأساسية في المواد الضريبية انه يتساوى الجميع امام عبئها، وبهذا تتحقق عدالتها، ففي حال فرض ضرائب معينة على بعض المكلفين دون بعضهم الاخر، سنجد ان المكلف بها يسعى لمحاولة التخلص من دفعها لكيلا يشعر بانه مغبون (world bank, 1999).

4-الأسباب الأخرى:

1- الأسباب الإدارية

إن عدم كفاءة الإدارة الضريبية كماً ونوعاً والتي تعود لانخفاض عدد العاملين بها، وانخفاض مستواهم المهني من تعليم وتدريب وإفتقار الإدارة للأجهزة الالكترونية الحديثة اللازمة لتمكينها من رفع مستوى خدماتها وحصر مختلف المكلفين وتحديد ما يستحق عليهم من ضرائب وكشف التهرب، لهو سبب من الأسباب الإدارية للتهرب من الضريبة ولا بد من الإشارة هنا إلى سوء التنظيم السياسي والاجتماعي خاصة في الدول المتخلفة، ولانخفاض أجور العاملين فيها وعدم تناسبها مع طبيعة أبعاد ما يضطلعون به من مسؤوليات وانخفاض مستوى اخلاقياتهم (نزاهتهم) وما يتعرضون له من اغراءات مادية من المكلفين، ولصلاحيات الإدارة في تقدير قيمة الضريبة أو عند تحصيلها عوامل أساسية للتهرب من الضريبة التي تتم عن طريق التواطؤ بين المكلف والإدارة ولا بد هنا أيضا من تأثير تعقد الإجراءات الإدارية الخاصة بتقدير الضريبة وربطها وتحصيلها وانخفاض مستوى أداء الإدارة الضريبية مما يحمل المكلف كثيرا من الوقت ويضاعف من العبء النفسي لديه ويولد روح الكراهية للضريبة ويدفعه للتهرب منها.

2- الأسباب العائدة للمكلف؛

تعود الأسباب العائدة للمكلف إلى درجة الوعي الضريبي عنده بالإضافة لما تحدثه الضرائب من ضغوطات نفسية تدفعه للتهرب، فكلما انخفضت درجة تعليم المكلف، ومستواه الثقافي، وكلما زاد إمتناعه بعدم عدالة الضريبة، وبأنها ليست التزام يتعين عليه ادائه بقصد الإسهام في تمويل الانفاق على البرامج الحكومية ذات النفع العام، بل يعتبره استقطاعا جائرا، تحصل عليه الدولة ظلما ويبدد حصيلتها دون فائدة له ودون تحقيق أي نفع حقيقي للمجتمع وكلما انتشرت ظاهرة التهرب الضريبي في المجتمع كلما زاد امتناعه بعدم دفعها وبذل مجهودا أكبر للتهرب منها مما يجعلها في النهاية عادة اجتماعية حميدة، تفوق القانون في مصداقيتها وإطاعتها (العوران، والخضور، 2004).

كما يلعب وجود صفات معينة في شخصية المكلف قد تدفع به إلى ارتكاب جرم التهرب الضريبي، ومن هذه الصفات ممكن ان نذكر:

1- حب المخاطرة: حيث يزداد حافز التهرب من أداء الضريبة لدى الشخص الذي تتوافر لديه الرغبة في المخاطرة كون التهرب من الضريبة ينطوي على درجة عالية من المخاطرة.

2- التقليد؛ حيث أن ممارسة التهرب الضريبي من قبل عدد من الأفراد قد يدفع الآخرين رغبة في تقليدهم بأن يحذو حذوهم.

3- الأنانية: أي ان الشخص يكون مدفوعاً بالرغبة على الحفاظ على أكبر قدر ممكن من ثروته وكما أن الحالة الاقتصادية للمكلف تلعب دوراً هاماً من ناحية لجوؤه الى التهرب الضريبي كوسيلة، ولا سيما في الحالات التي لا تتناسب فيها الضريبة المفروضة مع قدرة المكلف المالية على الدفع، مما يدفعه إلى التهرب من هذا العبء كي يتمكن من الحفاظ على وضعه الاقتصادي.

ولا بد من الإشارة في النهاية إلى آثار طبيعة الضريبة وكيفية تحصيلها واستقرارها على نفسية المكلف ودفعه بالتالية للتهرب منها، فالضرائب على الانفاق والضرائب التي تحصل عن طريق الحجز من المنبع ولا يكاد يشعر المكلف بعبئها كضريبة، فهي في هذه الحالة تضاف إلى الثمن مباشرة

3- الأسباب التنظيمية والفنية:

حيث يؤكد الواقع العملي أن فرض التهرب من الضرائب غير المباشرة كالضرائب على الاستهلاك هي اقل من فرض التهرب من الضرائب المباشرة كالضريبة على الدخل لأن الأولى تتحقق وتجبى بمناسبة القيام بتصرف معين خاضع للرقابة من الإدارة الضريبية كالشراء أو عبور الحدود إضافة الى أنها تدخل في ثمن السلعة أو الخدمة فلا يشعر دافعها بالثقل ولهذا السبب قيل؛ ((ان الضرائب غير المباشرة هي البراعة في فن انتزاع ريش الإوزة من غير إثارة صاحبها)) ودون الاعتماد على إقرارات المكلف لذلك تكون فرص التهرب من

تسديدها ضئيلة للغاية بعكس الثانية حيث تتحقق وترتبط بناء على اقرارات مقدمة من المكلف نفسه، وقد تحتمل إمكانية الإخفاء أو الإقلال من وعاء الضريبة عدا ما تسببه من عبء نفسي على المكلف، ففرص التهرب منها تكون كبيرة مقارنة مع غيرها من الضرائب.

ولابد هنا من التنويه إلى أن أسلوب فرض الضريبة ما بين الأسلوب القائم على فرض ضرائب نوعية والأسلوب القائم على فرض ضرائب عامة له أثر في لجوء المكلف لكل الوسائل المباحة بما يكفل له التهرب من الضريبة، فعندما يكون نظام الضرائب النوعية هو النظام المتبع في فرض الضريبة بحيث يقدم المكلف أكثر من تصريح ويتعرض لأكثر من فحص وتدقيق ويبلغ بأكثر من تعديل قد يكون له انعكاسات سلبية لدى المكلف مما يدفعه للتهرب وان طريقة تحديد الوعاء الضريبي او حتى أسلوب التحصيل المتبع له دور في دفع المكلف للتهرب الضريبي حيث ان طريقة التقدير الجزافي وكذلك التقدير على أساس المعطيات الخارجية للمكلف تقتضي فرض الضريبة على إيراد مفترض ولا يقدر بشكل صحيح على الدخل الحقيقي للمكلف (المكلف بالدخل المقطوع) وهذا ما يولد خلافات مستمرة بين المكلف والسلطات الضريبية.

4- الأسباب الجزائية:

يساعد الجزاء الذي تفرضه الدولة على التهرب من الضرائب على الإقلال من معدلات التهرب الضريبي، فالمكلف يقوم بالموازنة ما بين الضريبة المترتبة عليه وبين الجزاء الذي سيتعرض له إذا تهرب من الضريبة وكشف امره، فاذا كان الجزاء أكبر عدل من التهرب والعكس صحيح.

ويرى الباحث أنه على الرغم من ان الدافع الرئيسي للتهرب هو تحقيق المزيد من المال ولكن بطرق غير مشروعة على الرغم من تعدد أسباب التهرب تبعا لإختلاف التشريعات المالية والأوضاع الاقتصادية

والإجتماعية ومستوى الوعي العام وكفاءة الأجهزة وفعالية الإجراءات المتخذة ولذلك فإن المعالجات الناجحة تختلف تبعا للمجتمع والمكلف ومستوى الوعي الذي وصل إليه.

5- الأسباب الأخلاقية:

وهي ضعف الوعي الضريبي والأخلاقي عند المكلفين، ويرجع ضعف الوعي الضريبي إلى عدة عوامل منها (الجشي، 2000، ص165-171):

1-أعتقد المكلف أنه يؤدي ضرائب وبالمقابل لا يحصل على الخدمات التي تكافئ ما قدمه في الحصيللة الضريبية للدولة مع إمكانية بقاءه مستفيدا من تلك الخدمات مع مساهمة أقل من قبله في تمويل تلك الخدمات العامة.

2-ميل المكلف للأعتقاد بسوء إدارة الدولة للحصيللة الضريبية التي يساهم بها وانتشار الفساد والسرقات للأموال العامة.

3-إن شعور المكلف بالعبء الضريبي عند ارتفاع معدلات الضريبة أو تعدد الضرائب المفروضة على دخله أو شعوره بعدم العدالة في توزيع العبء الضريبي، يؤدي به إلى الأعتقاد بظلمها ويدفعه إلى التهرب منها. اختلاف درجات الوعي الضريبي بين المكلفين في البلدان النامية عن نظرائهم في الدول المتقدمة وذلك لعدة أسباب منها:

- شعور المكلف بتدني الخدمات العمومية من طرقا وجسور وغيرها، ولا داعي لتسديد الضرائب المتوجبة عليه.

- شعور المكلف بوجود معايير مزدوجة من قبل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين لصالح الأقوياء على حساب الضعفاء.

- الثقة المفقودة بين المكلف والإدارة الضريبية وانتشار الرشوة.

المبحث الرابع: أثار التهرب الضريبي

يؤدي التهرب الضريبي إلى قلة الحصيلة الضريبية، مما يؤدي إلى عجز الموارد التي تعتمد عليها الدولة في تغطية نفقاتها العامة، الأمر الذي يدفعها على تدبير موارد جديدة قد تتمثل في فرض ضرائب جديدة، مما يؤدي إلى زيادة العبء على المكلفين.

كما أن التهرب الضريبي يشكل أحد المعوقات الهامة التي تعترض تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وبالتالي فإن النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية نتيجة للتهرب يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل الاستثمارات اللازمة للتنمية، كما يؤدي إلى إضعاف فعالية الضريبة كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي إلى المسار السليم، بما يحقق أغراض التنمية وتحقيق العدالة في توزيع الدخل، وكبح جماح الاستهلاك، ومحاربة التضخم الذي يصاحب عملية التنمية.

ولذلك فإن التهرب الضريبي يعتبر إخلالاً خطيراً بمبدأ التضامن الاجتماعي وإهداراً للعدالة الاجتماعية التي هي أساس فرض الضرائب، وهنا لابد من الخوض بتفاصيل تلك الآثار وهي:

1- الآثار الاقتصادية:

أ- أثر التهرب الضريبي على تمويل التنمية:

تعد التنمية الاقتصادية والاجتماعية إحدى الأهداف الرئيسية للحكومات في الدول النامية مهما اختلفت اتجاهاتها السياسية بحيث أصبح من الممكن التقييم بأنها 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 الخزينة العامة لبعض الحقوق التي حددتها التشريعات الضريبية المنظمة لها: لما للضريبة من دور رئيسي في التنمية في النقطتين التاليتين:

1- أن الضريبة هي إحدى الوسائل الرئيسية لتمويل التنمية الاقتصادية، فضلا عن كونها تساعد على دعم أحداث أية ضغوطات تنموية حيث ينقسم الدور التمويلي للضريبة إلى جزئين:

الأول: توفير الموارد المالية اللازمة لتنفيذ المشروعات الاستثمارية فتؤدي الضريبة دوراً أساسياً في دعم القطاع العام، مما يساعد على جذب رؤوس الأموال الوطنية والأجنبية لبناء الهياكل الاقتصادية للاقتصاد (الشافعي، 2006)، ومنها رأس المال الخاص، غير أن رأس المال الخاص، لا يستطيع القيام ببعض المشاريع، لذلك ليس هنالك وسيلة للنهوض منها إلا عن طريق قيام الدولة بها، وهذا الأمر الذي يحفز الدولة للاتجاه نحو تعبئة الموارد المالية لاستخدامها في تمويل تلك الأغراض والضريبة باعتبارها إحدى هذه المواد تتميز بأنها وسيلة تمويلية غير تضمنية.

الثاني: ان الدول النامية تتميز بانخفاض معدل الإدخار الاختياري فيها وتختلف مستوى سوق رأس المال وبذلك يصعب على المستثمرين في القطاع الخاص الحصول على التمويل اللازم لفرض الاستثمار المتاحة لهم وهنا قد تستخدم الضريبة كأداة للحصول على التمويل اللازم لفرض الاستثمار المتاحة لهم وهنا قد تستخدم الضريبة كأداة للحصول على موارد مالية لتوظيفها في بعض الأغراض مباشرة وذلك من أجل رفع مستويات الادخار الحكومي فضلا عن إمكانية استخدام حصيلة الضرائب في رفع قدرة الجهاز المصرفي على خلق الائتمان، ومن ثم فإن النقص الذي يطرأ على الحصيلة الضريبية نتيجة التهرب الضريبي يؤدي إلى إضعاف قدرة الحكومة على تمويل استثماراتها الأساسية نتيجة انخفاض قدرتها من رفع الاحتياطي النقدي لدى البنوك.

2-وبالإضافة إلى النتيجة السابقة للتهرب فيما يحدثه الدور التمويلي للضريبة، فإن التهرب من الضريبة يتعداه إلى أضعاف ما تمليه الضريبة في إمكانية استخدامها كأداة لتوجيه النشاط الاقتصادي في المسار السليم بما يخدم أغراض التنمية، ويحقق العدالة، وتحسين توزيع الدخل، ويقلل الفوارق بين الطبقات، مع ضمان مساهمة عادلة للأعباء الضريبية كما يساهم في تقييد الاستهلاك ومحاربة التضخم الذي يصاحب التنمية، وقال جون كريستنسن المنسق الدولي في شبكة العدالة الضريبية ان تنامي المناطق الخالية من الضرائب خلال العقود الأخيرة ((تدل على نقص كبير جدا في الالتزام من قبل المجتمع الدولي لخلق إطار عمل لتجارة نزيهة وإدارة حكومية جيدة على المستوى العالمي))

وساعد هذا الحقل المخصص في تقديم العون للأفراد والشركات كي يتجنبوا دفع الضرائب إلى تحويل ما يقرب 11.5 تريليون دولار إلى حسابات موجودة في مناطق لا تنطبق عليها قوانين جباية الضرائب، ويصل فقدان الدخل الضرائبي سنوياً على مستوى كل العالم الى حد 255مليار دولار سنوياً (oecd: tax evasion 5 paris2000 available) ولو أن هذا المبلغ تم انفاقه على معالجة الفقر لثم ردم الفجوة بين البلدان الفقيرة والغنية، وتركز النقاش حتى الآن حول الكيفية التي يجب أن تتبعها البلدان الفقيرة للخروج من حالة الفقر التي تعيشها من خلال التركيز على المطالبة بإلغاء الديون وزيادة حجم المساعدة، وعلى الرغم من أهمية عوامل كهذه فإنها ليست سوا أجزاء صغيرة من احجية أكثر تعقيدا ففي العالم الغني يأتي دخل الحكومات من جباية الضرائب ووصل معدل نسبته ما بين 1990 و2000 الى 30% من الناتج المحلي الإجمالي بينما في بلدان افريقيا المجاورة للصحراء كان معدل الضريبة لنفس الفترة حوالي 17.9% وفي اميركا اللاتينية وصل إلى 15.1% أما في جنوب آسيا فلم يتجاوز معدله 10.5%. لذلك لم يكن مصادفة أن تصبح البلدان الفقيرة عاجزة عن زيادة دخولها الاتية من جباية الضرائب وهناك استراتيجيات محددة في جباية الضرائب وهي التنافس الضريبي بين البلدان الأكثر فقرا قد أجبرت على تبني معدلات ضريبية أكثر انخفاضا وغالبا ما يكون التخفيض كبيرا من أجل جذب الاستثمارات الأجنبية

ب-أثر التهرب الضريبي على إدارة المشروعات:

يؤدي إنتشار التهرب وشيوعه في نوع معين من الأنشطة الاقتصادية إلى اجتذاب الافراد واموالهم إلى حيث تتوفر فرص التخلص من الضريبة، وبالتالي تنخفض نفقات الإنتاج في هذا النشاط بمقدار الضريبة أو تمثل زيادة في الإيراد مما يشكل ميزة للاستثمار فيه، وقد لا يكون ذلك النشاط مفيدا بالنسبة للمجتمع، أو لا تسعى الدولة إلى تشجيعه، ومع ذلك يتجه الافراد إليه لما يتميز به من إمكانية التهرب والتخلص من الضريبة في مجاله، ويؤدي 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 ولا سيما فيما يتعلق بالإدارة وأدائها لوظائفها في المنشأة بفاعلية" (لطي، 2007)، سواء في مجال التخطيط أو في مجال الرقابة حيث تأتي البيانات اللازمة لإتخاذ القرارات مبنية على أسس غير سليمة إذ لا تعبر عن حقيقة التكلفة يضاف إلى ذلك عدم إمكانية اجراء التقييم المالي للمشروعات الجديدة، عند القيام بدراسات الدوى الاقتصادية، والتي تقوم على أساس تقدير تكلفة راس المال، والتي تستلزم معه ان تكون بيانات السوق سليمة من ناحية تعبيرها عن التكلفة الاقتصادية. وهي أمور تؤثر على إدارة المشروعات إذا حسبت عناصر التقدير، وكانت لا تشمل الالتزامات الضريبية التي استطاع المشروع ان يتخلص منها، وذلك من ناحية إتخاذ القرار الاقتصادي فيها.

ت-أثر التهرب الضريبي على المنافسة بين المشروعات:

يؤدي التهرب الضريبي إلى اهدار شروط المنافسة بين المشروعات، حيث تكون الفرصة أكبر للمشروعات الأكثر مقدرة على التهرب الضريبي، في ان يتحقق لها التفوق على غيرها من المشروعات التي تتفوق عليها انتاجا أو تنظيما أو فائدة للمجتمع، حيث تنخفض بالنسبة لها نفقات الإنتاج قيمة ما احتفظت به نتيجة تهربها من الضريبة، وهوما يجعل لها ميزة تستطيع معها ان تسطر على السوق بمنافسة غيرها من المشروعات التي تعمل بحكم القانون بامثالها للضريبة.

ث-أثر التهرب الضريبي على الصناعة الوطنية:

يؤدي التهرب الضريبي الى زيادة النقد المتاح في ايدي المتهربين، بما يدفعهم إلى زيادة انفاقهم الاستهلاكي وزيادة اقبالهم على السلع المستوردة والأجنبية أحيانا والتي يسعى المشروع في الدول النامية إلى حماية الإنتاج الوطني معها وذلك نظير تمتعها بعامل الجودة والتنوع، وهو ما تفتقده الصناعة الوطنية في بداية نشأتها، وهو ما يؤدي إلى إنخفاض حجم الطلب عليها وبما يؤثر على سير تلك المشروعات من صمودها أمام منافسة السلع الأجنبية.

ج.اثر التهرب الضريبي في المستوى العام للأسعار:

حيث يؤدي التهرب الضريبي إلى إنعدام فاعلية تلك الإدارة في تحقيق اهداف السياسة المالية وذلك عندما تهدف السياسة الضريبية إلى امتصاص النقد الزائد عن طريق خفض الطلب الفعلي الى المستوى الذي يضمن إعادة التوازن بين الطلب الكلي والعرض الكلي، حيث تهدف السياسة الضريبية (في فترة التضخم) إلى أن تسحب من المستهلكين القوة الشرائية التي تسبب في ارتفاع الأسعار (كنعان، 2003) فتؤدي الضرائب (الضرائب المباشرة) على الدخول إلى تحقيق تلك النتيجة من خلال تخفيض الدخول المتاحة لهم عن طريق الأقتطاع الضريبي ونجاح البعض من التهرب فيها يؤدي إلى انعدام فاعليتها كأداة لتحقيق ذلك، وهو ما يؤدي إلى زيادة النقد المتاح في يد المستهلكين وزيادة انفاقهم بما يؤدي إلى تدهور قيمة نقود، وزيادة التضخم، وارتفاع الأسعار، ولا يخفى ما يؤدي اليه التضخم وارتفاع الأسعار بالنسبة إلى هيكل توزيع الثروة والدخل القومي فيما يحدثه من اختلال في مستويات الاستقرار والتوازن الاجتماعي بين الطبقات داخل المجتمع، ولما يحدثه التضخم من تخفيض في مستوى المعيشة لأصحاب الدخل الثابتة المحدودة، والمتولدة في اغلب الأحيان عن عنصر العمل، في حين تزيد عوائد الإنتاج في حقوق التملك وفيما يلي:

ح. أثر التهرب الضريبي في الحافز على الإنتاج:

إن انخفاض حصيللة الضريبة نتيجة التهرب الضريبي، قد يدفع بالحكومة الى زيادة معدلات الضرائب، او فرض ضرائب جديدة، وذلك عندما يستعمل أثره ويتسع نطاقه وتزداد الحاجة الى الموارد، وهنا قد تتجاوز المعدلات الحدود المناسبة للحفاظ على حوافز الإنتاج، بما يدفع إلى إضعاف الحافز نحو الاستثمار في مجال الإنتاج لشعور المكلف بأنه جزء هام من دخلة يذهب للدولة.

ولا نستطيع هنا اغفال التهرب الضريبي في انتقال رؤوس الأموال من الدول التي يرتفع فيها سعر الضريبة إلى دول يكون العمر الضريبي فيها منخفضا. حيث أكد ستيفاني غريفتس جونز الخبير المالي البارز في الأمم المتحدة أن إرتفاع معدل التهرب من دفع الضرائب هو مؤذ بشكل خاص للبلدان النامية حيث يشكل انفاق الحكومات لتمويل تنمية متواصلة وتقليص الفقر فيها، حيث يصل حجم الأموال التي تتدفق من البلدان النامية خاصة والتي تكون فيها المعدلات الضريبية مرتفعة إلى البلدان ذات المعدلات الضريبية الأقل خلال عام 2007 الى مايقرب 1105 تريليون دولار، كما يصل فقدان الدخل الضريبي في تلك السنة على مستوى العالم ككل 255 مليار دولار بحسب البيانات الصادرة عن شبكة العدالة الضريبية على لسان منسقها الدولي (جون كريستين).

نلخص مما تقدم إلى أن الآثار المتعددة الناجمة عن التهرب الضريبي تساهم في اضعاف تمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية (تقرير الأمم المتحدة للتنمية)، كما تؤثر على إدارة المشروعات والأنشطة الاقتصادية وتحد من المنافسة بين المشاريع وتساهم في خفض المستوى العام للأسعار كما يؤدي التهرب إلى زيادة معدلات الضرائب وفرض ضرائب جديدة مما ينعكس على التطور والبناء الاقتصادي والاجتماعي للدولة ولا يمكننا اغفال أثر ما يسمى الاقتصاد الخفي على زيادة التهرب الضريبي وسنفرّد مبحثا خاصا بالعلاقة ما بينهما في سياق الحديث.

خ . أثر التهرب الضريبي على الإقتصاد الخفي:

إن جانبا من الدخل المتولد داخل الإقتصاد الخفي هو مجموعة من الأنشطة الاقتصادية التي تسعى أصحابها إلى إخفاء دخولهم وعملهم للتهرب من الالتزامات القانونية والاقتصادية المترتبة عليهم سواء كان من خلال حق المجتمع عليهم (دفع الضرائب) أم من خلال أم من خلال عدم قانونية العمل وشريعته (لا يدفع عنه ضرائب)، ويحدث ذلك عندما لا يكشف الافراد عن دخولهم أو طبيعة وظائفهم للسلطات الضريبية، وعندما يصبح حجم اقتصاد الظل كبيرا فانه يؤدي إلى تخفيض جوهري في الإيرادات العامة وهذا يؤدي إلى زيادة مستويات الضرائب على الأنشطة داخل الإقتصاد الرسمي القائم على ضريبة الدخل في ظل وجود حجم كبير لاقتصاد الظل غير عادل الأمر الذي يولد ضغوطا كبيرة بإتجاه تبني الضرائب غير المباشرة والتي قد تؤدي إلى إنتشار عملية التهرب الضريبي.

حيث أن يضيف tanzi إلى التهرب الضريبي فقرات أخرى بحيث تصبح العوامل المسببة لفجوة الضريبة تتمثل بالاتي (Tanzi v and shome, 1998):

-التهرب الضريبي tax evasion

-التجنب الضريبي tax avoidance

-الإقتصاد غير الرسمي أو ما يطلق عليه بالإقتصاد الخفي informal or under ground or hidden economy

أي ان: الفجوة الضريبية = التهرب الضريبي + التجنب الضريبي + الإقتصاد الخفي

حيث أثبتت الدراسات أن التهرب الضريبي يلعب دوراً أساسياً في نمو الاقتصاد الخفي، غير أن التهرب الضريبي يرتبط بمعدل الضريبة، فإذا مال هذا المعدل إلى الارتفاع فإن معدل التهرب الضريبي يرتفع ويرتفع أستراداً حجم الاقتصاد الخفي.

ولا شك أن تخفيض عملية التهرب الضريبي من خلال زيادة عمليات المراجعة الضريبية، عملية مكلفة أكثر من ذلك وذلك لأن القضاء على التهرب الضريبي بشكل كامل امر شبه مستحيل ومن ثم تتساوى في التكلفة الحدية للقضاء على الاقتصاد الخفي مع الايراد الحدي الذي ينتج عن هذه العملية والسلطات الضريبية لديها العديد من الأسلحة التي يمكنها اللجوء إليها لمكافحة الاقتصاد الخفي على سبيل المثال:

تكثيف عمليات التفتيش الضريبي، وزيادة العقوبات وخفض معدلات الضرائب ويحتاج تحقيق الوضع الأمثل إلى عملية اجراء موازنة دقيقة بين هذه الأدوات وقد تساعد عملية تعديل معدلات الضريبة على التخفيف من الاتجاه نحو نمو الاقتصاد الخفي.

وللقضاء على ظاهرة الاقتصاد الخفي في مجال الدخول الخلفية يجب زيادة الغرامات على هؤلاء الذين يعملون في صورة خفية، وعلى الذين يقومون بتوظيفهم، وكذلك زيادة أعمال المراقبين والمفتشين، وإظهار درجة اكبر من التحكم والسيطرة على هذه الاشكال من العمالة الخفية وتغيير بعض القوانين أو إلغائها أو إدخال إجراءات جديدة للحد من العمالة المنزلية والاعمال المؤقتة والتعاقدات في الباطن وغيرها من الاشكال التي تسمح بإزدهار الاقتصاد الخفي يجب على صانع السياسة الاقتصادية أن يحاول البحث عن علاج يناسب طبيعة الأسباب التي تقف وراء الظاهرة والتي تنصب أساسيا على تخفيض الحوافز نحو الانضمام إلى هذا الاقتصاد وزيادة درجة جاذبية الاقتصاد الرسمي (Fiege, 1989) بالشكل الذي يجعل الاقتصاد الخفي هامشيا بحيث نصل إلى ما يمكن أن نطلق عليه الجح الأمثل للاقتصاد الخفي الذي يسمح له بأن يتعايش مع الاقتصاد الشرعي وبالشكل الذي يقلل من الاثار السلبية للاقتصاد الخفي إلى ادنى مستوى ممكن وأساليب العلاج:

كما يرى الباحث أساليب العلاج هي:

1. اصلاح النظام الضريبي بما فيه إعادة النظر بحساب الضريبة ومعدلاتها وتضاعدها.
2. تشديد العقوبات على التهرب الضريبي من خلال وضع قانون ضريبي عصري.
3. إن الإصلاحات التي تؤدي إلى تحرير اللوائح التنظيمية وزيادة قدرة الاقتصاد على المنافسة ستؤدي إلى تقليل مغريات الفساد وستشجع المؤسسات للانتقال من اقتصاد الظل إلى الاقتصاد الشرعي.
4. ينبغي على الحكومات السماح لبعض أنشطة اقتصاد الظل من خلال تحرير سوق العمل مثلاً.
5. انشاء نظم قانونية متكاملة لمحاربة الفساد أينما حل والتركيز على الفساد المنتشر في القطاع العام وترشيد وضبط الانفاق العام وممارسة الرقابة الفعالة عليه.
6. التقليل من الإجراءات البيروقراطية والعمل على تقليل احتكاك المتعاملين والمواطنين قدر الإمكان بالكادر البشري في الإدارات الحكومية مما يقلل حجم الفساد.
7. سيادة القانون ووجود جهاز قضائي نزيه وفعال ومستقل.
8. إعطاء الأعلام والتوعية الجماهيرية الأهمية اللازمة والتركيز على جيل الشباب الذي يشكل العمالة الرئيسية لإقتصاد الظل.
9. إعداد خطة اقتصادية متكاملة لتطوير كافة المناطق وخلق فرص عمل جديدة والتعاطي مع سياسات رفع الأجور ورواتب بواقعية أكثر.
10. اعتماد الشفافية والوضوح والتخلص من مرض سرية المعلومات الاقتصادية ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها في الصحف المحلية.
11. التوجه الكامل نحو الربط الالكتروني لإبعاد العامل البشري قدر الإمكان ومن شأنه تقليل نسبة الفساد.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد:

تناولت الدراسة تحليل آراء عينة الدراسة وذلك من خلال تحليل الإستبانة التي تم توزيعها على عدد من المحاسبين القانونيين والموظفين في الإدارة الضريبية، وقد بلغ عدد الإستبانات الموزعة (80) استبانة، تم جمع الاستبانات حيث تم إسترداد (79) استبيان ووجدت ضرورة استبعاد (1) استبيانات لعدم اكتمال الإجابات او لوضع إجابة المحايد لكل الفقرات، وبذلك أصبح اجمالي الإستبانات المقبولة للتحليل (79) إستبانة أي ما نسبته (0.98%) من العدد الكلي للاستبانات الموزعة.

وبعد ذلك تم اختبار الفرضيات من خلال دراسة اختبار الانحدار الخطي البسيط مع الإشارة إلى أن الدراسة الإحصائية قد تمت باستخدام برنامج spss الإصدار الرابع والعشرون وعند مستوى دلالة 0.05

أولاً: أدوات البحث المستخدمة

بعد الاطلاع على الدراسات السابقة حول الموضوع والنتائج التي توصلت اليها والمقاييس التي استخدمت وانسجاما مع أهداف الدراسة ولغاية جمع البيانات تم توزيع الاستبيان على افراد العينة وبعد ان تم الحصول على إجابات للأسئلة، تبرز الحاجة لمعرفة العلاقة ذات الدلالة التي يمكن ان توجد بين المتغيرات ومن ثم معرفة شدتها بالنسبة للشركات عينة الدراسة، من خلال البرنامج الاحصائي spss الإصدار 24 انطلاقاً من طبيعة البحث والمعلومات المراد الحصول عليها من اراء افراد العينة في الشركات، ومن خلال الأسئلة التي يسعى البحث للإجابة عنها، استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما توجد في الواقع، ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كمياً، وبعد التأكد من صدق

الإستبانة خضعت بيانات الدراسة إلى مجموعة من الإختبارات لتبيان النتائج، والتحقق من الفرضيات بالإضافة إلى التعرف على خصائص العينة بوصفها وتوضيح نتائجها لتوضيح آراء الأشخاص عن محاور الدراسة كما تم إستخدام عدد من المقاييس الإحصائية والاستدلالية والاختبارات التي تلائم متغيرات الدراسة وتخدم أهدافها في التوصل إلى النتائج المرجوة واهم هذه المقاييس والاختبارات:

1- مقاييس النزعة المركزية: حيث تم اختبار الوسط الحسابي نظرا لأنه من أشهر مقاييس النزعة المركزية وأكثرها شيوعا واستخداما.

2- مقاييس التشتت: وتم استخدام مقياس متميز بكثرة الاستخدام وصلاحيته في كثير من الحالات وهو الانحراف المعياري حيث تم حساب قيمة هذا المقياس لجميع إجابات واتجاهات افراد عينة الدراسة.

3- اختبار cronbachs Alpha لاختبار الثبات.

4- مقياس ليكرت الخماسي لقياس أجوبة المشاركين

5- الانحدار البسيط (simple regression): سيتم إستخدام الانحدار البسيط بغية اختبار فرضيات البحث

واختبار ومعرفة مدى تأثير متغير مستقل واحد بمفرده على عناصر المتغير التابع حيث ان كل تغير

بمقدار وحدة واحدة في المتغير المستقل ستؤدي الى تغير بمقدار قيمة معامل الانحدار او عدم معنويتها

وذلك عند مستوى ثقة 95% أي مستوى معنوية 5% فاذا كان مستوى معنوية sig لاختبار ستيودنت

اصغر من 5% ستكون معلمة الانحدار معنوية، كما يتم أيضا استخراج معامل التحديد والذي يعبر عن

النسبة المئوية التي يفسرها المتغير المستقل من تغيرات المتغير التابع سيتم استخدام اختبار anova

لمعرفة فيما اذا كان النموذج معنوي ام لا وذلك حسب قيمة (f).

ثانياً: اختبار ثبات الأداة instrument Reliability:

تم اجراء اختبار الثبات على عينة البحث باستخدام معامل Cronbach s Alpha ويقصد بثبات أداة القياس "الاتساق الداخلي بين عباراتها" حيث تتراوح قيمة معامل الارتباط Cronbach s Alpha بين (0-1) وحتى يتمتع المقياس بالثبات يجب الا يقل الحد الأدنى لقيمة المعامل عن (0.70) ويوضح الجدول رقم (1) نتائج التحليل لمعامل Cronbach s Alpha لأسئلة كل محور من محاور الاستبيان بالإضافة الى المعامل الكلي للاستبيان وذلك بالنسبة لكل متغير من المتغيرات على حدى حيث بلغت قيمة معامل الاتساق الداخلي 0.795 وهي تمثل قيمة جيدة لثبات الاتساق الداخلي ومقبولة لأغراض التحليل ويمكن الاعتماد على استجابات افراد العينة في اشتقاق النتائج المتعلقة بمجتمع الدراسة.

الجدول رقم (1) نتائج اختبار cronbach s Alpha

المحور	الترتيب	تسلسل الفقرات	قيمة معامل ألفا كرونباخ
كفاءة وموضوعية الفاحص الضريبي	1	20-1	0.741
زيادة الحصيلة الضريبية	2	11-1	0.752
التشريع الضريبي	3	15-1	0.795
التهرب الضريبي	4	13-1	0.725

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

تم تطبيق الدراسة على المحاسبين القانونيين والموظفين في الإدارة الضريبية، حيث استخدمت الاستبانة بوصفها أداة لجمع البيانات اللازمة للبحث باعتبارها من أدوات البحث العلمي المناسبة التي تحقق اهداف

الدراسة الوصفية للحصول على حقائق ومعلومات مرتبطة بواقع معين وقد تم تصميم الاستبانة في صورتها الأولية بالاستفادة من الاطار النظري واستبيانات الدراسات السابقة، ذات العلاقة بموضوع الدراسة وبالرجوع الى الدكتور المشرف للتأكد من صدق الاستبيان.(وقد صممت الاستبانة في ثلاثة اقسام):

القسم الأول: وهو مخصص للأسئلة العامة ويشمل البيانات الديمغرافية عن افراد عينة البحث، وهي المؤهل العلمي، الاختصاص، سنوات الخبرة، إضافة الى مكان العمل ومجال العمل.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على 59 سؤالاً ومقسمة كما يلي:

1-20 سؤالاً لقياس المحور الأول: المتعلق بكفاءة وموضوعية الفاحص الضريبي.

2-11 سؤالاً لقياس المحور الثاني: المتعلق بزيادة الحصيلة الضريبية

3-15 سؤالاً لقياس المحور الثالث: المتعلق بغموض وتعقيد التشريع الضريبي

4-13 سؤالاً لقياس المحور الرابع: المتعلق بضعف الإدارة من حيث العناصر والأدوات والمواد

ثالثاً: درجات مقياس ليكرت

الجدول رقم (2) استخدام مقياس ليكرت كاداة لقياس أجوبة المشاركين

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

رابعاً: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

تتضمن الإحصاءات الوصفية قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات الاستبانة وإجمالي كل محور للوصول إلى الأهمية النسبية لكل منها، حيث تم اعتبار أن الحد الفاصل بين الأهمية المرتفعة والمتوسطة قيمة المتوسط البالغة 3.4.

الجدول رقم (3) الأهمية النسبية للموافقات

فئات قيم المتوسط الحسابي	التقدير
من 1 الى 1.79	درجة موافقة منخفضة جداً
من 1.8 الى 2.59	درجة الموافقة منخفضة
من 2.6 الى 3.39	درجة الموافقة متوسطة
من 3.4 الى 4.19	درجة الموافقة مرتفعة
من 4.2 الى 5	درجة الموافقة مرتفعة جداً

المصدر: إعداد الباحث

1- نتائج قياس كفاءة وموضوعية الفاحص الضريبي:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكفاءة وموضوعية الفاحص الضريبي وكانت النتائج كما يلي:

جدول (4) نتائج قياس بكفاءة وموضوعية الفاحص الضريبي

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	1	2	3	4	5	الفقرة
موافقة مرتفعة	0.87835	3.8481	0	10	7	47	15	الفاحص الضريبي مؤهل علمياً لأداء المراجعة الضريبية بكفاءة وفعالية
موافقة مرتفعة	0.87354	3.8228	0	12	2	53	12	الفاحص الضريبي يمتلك خبرة عملية كافية لأداء المراجعة الضريبية بكفاءة وفعالية
موافقة مرتفعة	0.51747	4.0380	0	0	9	58	12	الفاحص الضريبي لديه معرفة شاملة بأهداف الإدارة الضريبية
موافقة مرتفعة جداً	0.49797	4.2152	0	0	3	56	20	75% من الفاحصين الضريبيين مختصين بعلم المحاسبة.
موافقة مرتفعة جداً	0.50315	4.4937	0	0	0	40	39	تعتمد الدائرة المالية مبدأ الكفاءة بتعبئة شواغر مديرية كبار المكلفين ومديريات متوسطي دافعي الضرائب من الفاحصين الجدد
موافقة مرتفعة جداً	0.49141	4.3924	0	0	0	48	31	لدى كل فاحص الوقت الكافي لفحص الملفات المحولة له بكفاءة وفعالية وموضوعية

موافقة مرتفعة	0.84367	3.8228	0	10	6	51	12	يتم اخضاع الموظفين الجدد لاختبار في مجال المحاسبة والقانون ومهارات الاتصال وتقبل النقد يتم على أثره تحديد مكان عمل كل منهم وفقاً لنتائج ذلك الاختبار
موافقة مرتفعة جداً	0.50283	4.5190	0	0	0	38	41	يمتاز معظم الفاحصين الضريبيين في الدائرة بمهارات عالية في تنفيذ أعمال المراجعة الضريبية
موافقة مرتفعة	0.47324	4.1392	0	0	4	60	15	دقة وموضوعية الفاحص الضريبي في تقديراته للضريبة تقلل من تكاليف الاعتراضات
	0.49404	4.4051	0	0	0	47	32	الفاحص الضريبي يعتمد عند اختياره للعينة على تقرير مدقق الحسابات
موافقة مرتفعة جداً	0.50219	4.5316	0	0	0	37	42	تؤثر نتيجة المراجعة الضريبية للعام السابق على قرار الفاحص الضريبي ومقدار الضريبة المفروضة
موافقة مرتفعة جداً	0.50122	4.5443	0	0	0	36	43	الفاحص الضريبي يتعرض في معظم الأحيان لضغوط خارجي أو إدارية أو

								شخصية تخرجه عن مبدأ الحياد والموضوعية عند اتخاذ القرار الضريبي
موافقة مرتفعة جداً	0.49829	4.4304	0	0	0	45	34	دقة وموضوعية الفاحص الضريبي في تقديراته للضريبة تعزز الثقة بين المكلف والإدارة الضريبية
موافقة مرتفعة جداً	0.49992	4.5570	0	0	0	35	44	تسعى الإدارة الضريبية من خلال رفع كفاءة الفاحصين الضريبيين الى تحسين العلاقة مع المكلفين وزيادة الشفافية فيما بينهم
موافقة مرتفعة جداً	0.32877	4.2685	79					كفاءة وموضوعية الفاحص الضريبي

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

بلغ المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.26 بموافقة مرتفعة جداً وبانحراف معياري 0.32 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة جداً تجاوز المتوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى منهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي يتمتع الفاحص الضريبي بالكفاءة والموضوعية اللازمة لأداء إجراءات التدقيق الضريبي، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

2- نتائج قياس زيادة الحصيلة الضريبية:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لزيادة الحصيلة الضريبية وكانت النتائج كما يلي:

جدول (5) نتائج قياس زيادة الحصيلة الضريبية

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	1	2	3	4	5	الفقرة
موافقة مرتفعة	0.51558	4.1266	0	0	6	57	16	وجود إجراءات محددة لعملية المراجعة التي يقوم بها الفاحص الضريبي تزيد من الحصيلة الضريبية
موافقة مرتفعة جداً	0.49141	4.6076	0	0	0	31	48	هناك معايير وضوابط ضريبية تساهم في زيادة الحصيلة الضريبية
موافقة مرتفعة جداً	0.49634	4.5823	0	0	0	33	46	ان وجود إجراءات ضريبية يساعد في تحديد الضريبة بشكل صحيح
موافقة مرتفعة	0.48241	4.1899	0	0	0	61	17	قناعة المكلف بقدرة الإدارة الضريبية على اكتشاف تهريبه الضريبي ومحاسبته تزيد من الحصيلة الضريبية
موافقة مرتفعة جداً	0.49404	4.5949	0	0	0	32	47	مشاركة المكلف في وضع خطة العمل من حيث وقت ونطاق ومكان المراجعة الضريبية وطبيعة الإجراءات الشكلية التي سيتم اتخاذها يزيد من الحصيلة الضريبية
موافقة مرتفعة جداً	0.50122	4.4557	0	0	0	43	36	تفعيل الإجراءات القانونية الرادعة بحق المكلفين الذين يثبت تلاعبهم

								بالحسابات والمعلومات المتعلقة بنشاطهم يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية.
موافقة مرتفعة جداً	0.49829	4.5696	0	0	0	34	45	تقديم التوجيه للمكلفين عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية.
موافقة مرتفعة جداً	0.43012	4.2405	0	0	0	60	19	تأكد المكلف من عدالة المعاملة الضريبية بينه وبين المكلفين الخاضعين لذات الظروف يعزز الحصيلة الضريبية
موافقة مرتفعة	0.49601	4.1013	0	0	6	59	14	تنافس الثقافة الضريبية بين السلطات الضريبية والمكلفين الضريين يؤدي الى انخفاض الحصيلة الضريبية.
موافقة مرتفعة جداً	0.31217	4.3854	79					زيادة الحصيلة الضريبية

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

بلغ المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.38 بموافقة مرتفعة جداً وبانحراف معياري 0.31 حيث حظيت جميع
العبارات بموافقة مرتفعة تجاوز المتوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى منهم موافقين في حكمهم على

مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي تسهم إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبية وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

3- نتائج قياس التشريع الضريبي:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للتشريع الضريبي وكانت النتائج كما يلي:

جدول (6) نتائج قياس التشريع الضريبي

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	1	2	3	4	5	الفقرة
موافقة مرتفعة جداً	0.49829	4.5696	0	0	0	34	45	التشريعات والقوانين والبلاغات متاحة للجمهور
موافقة مرتفعة جداً	0.52339	4.5696	0	0	1	32	46	التشريع الضريبي يتسم بالغموض والنقص وتعدد الثغرات
موافقة مرتفعة	0.48241	4.1899	0	1	0	61	17	التشريع الضريبي يتسم بعدم الاستقرار وكثرة التعديلات
موافقة مرتفعة	0.48274	4.1519	0	0	4	59	16	يتسم التشريع الضريبي بتشتت احكامه
موافقة مرتفعة جداً	0.49829	4.5696	0	0	0	34	45	كثرة القرارات والبلاغات والتعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي

التشريع الضريبي قاصر عن مسايرة التطورات المتسارعة للمجتمع في كافة المجالات	45	34	0	0	0	4.5696	0.49829	موافقة مرتفعة جداً
المعدلات الضريبية على الرغم من التخفيضات المتتالية لا تزال تعتبر مرتفعة	45	34	0	0	0	4.5696	0.49829	موافقة مرتفعة جداً
المظلة الضريبية تصيب كافة المكلفين (الأغنياء والفقراء)	34	45	0	0	0	4.4304	0.49829	موافقة مرتفعة جداً
لا بد من إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية المطبقة حالياً	45	34	0	0	0	4.5696	0.49829	موافقة مرتفعة جداً
التشريع الضريبي يعاني من التنازع والازدواج الضريبي.	24	49	6	0	0	4.2278	0.57622	موافقة مرتفعة جداً
التشريع الضريبي لا يراعي التكافؤ بين الدوائر المالية والمكلفين.	50	29	0	0	0	4.6329	0.48509	موافقة مرتفعة جداً
التشريع الضريبي غير قادر على الوصول لما يعرف باقتصاد الظل (السوق السوداء)	47	32	0	0	0	4.5949	0.49404	موافقة مرتفعة جداً

تتدرج عملية مكافحة التهرب الضريبي من ضمن العملية الأكبر (مكافحة الفساد)	28	51	0	0	0	4.3544	0.48140	موافقة مرتفعة جداً
من الضروري انشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة تفصل بين المكلفين والإدارة الضريبية	47	32	0	0	0	4.5949	0.49404	موافقة مرتفعة جداً
ان احداث الهيئة العامة للضرائب بوصفها الجهة المشرفة على كل ما يتعلق بالضرائب بدلا عن وزارة المالية يساعد على مكافحة التهرب.	39	40	0	0	0	4.4937	0.50315	موافقة مرتفعة جداً
التشريع الضريبي	79					4.4726	0.33913	موافقة مرتفعة جداً

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الاحصائي spss

بلغ المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.47 بموافقة مرتفعة جداً وبانحراف معياري 0.33 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة جداً تجاوز المتوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى منهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي تسهم التشريعات والأنظمة والقوانين الضريبية في الحد من التهرب الضريبي، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

4- نتائج قياس التهرب الضريبي:

تم حساب قيم كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للتهرب الضريبي وكانت النتائج كما يلي:

جدول (7) نتائج قياس التهرب الضريبي

النتيجة	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	1	2	3	4	5	الفقرة
موافقة مرتفعة جداً	0.49634	4.5823	0	0	0	33	46	الإدارة الضريبية تعاني النقص في العناصر المؤهلة المتخصصة والنزاهة.
موافقة مرتفعة جداً	0.46806	4.3165	0	0	0	54	25	الإدارة الضريبية تعاني النقص في التجهيزات الحاسوبية وعدم وجود شبكة حاسوبية تربط سوريا بأكملها
موافقة مرتفعة	0.54911	4.1772	0	0	6	53	20	يغيب الأسلوب العلمي عن عمل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين وتجاه المعلومات والبيانات
موافقة مرتفعة جداً	0.48842	4.6203	0	0	0	30	49	ان التعديلات الكثيرة للتشريعات الضريبية المتعددة أساساً ساهم في زيادة أعباء الإدارة الضريبية الكثيرة
موافقة مرتفعة جداً	0.52339	4.5696	0	0	1	32	46	ان احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب يجعل الامر يبدو (فيك الخصام وانت الخصم والحكم)

موافقة مرتفعة جداً	0.49797	4.2152	0	1	0	59	19	لابد من التشدد في العقوبات على العاملين المرتشين والمتواطئين مع المكلف
موافقة مرتفعة جداً	0.54227	4.2532	0	0	4	51	24	انشاء مركز اعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي في المجتمع
موافقة مرتفعة جداً	0.48842	4.6203	0	0	0	30	49	تعميم تجربة الرقم الوطني الموحد للمواطن ليشمل المكلفين ضريبيا وذلك في إطار انشاء بنك وطني للمعلومات الضريبية.
موافقة مرتفعة جداً	0.48309	4.6418	0	0	0	36	43	من الضروري احداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب العاملين المتخصصين في الإدارة الضريبية.
موافقة مرتفعة	0.45712	4.1343	0	1	0	55	23	لا بد من الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية وربطها مع مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة.
موافقة مرتفعة	0.47744	4.1194	0	0	4	51	24	ان رفع أجور ومكافئات العاملين في الإدارة الضريبية هو جزء هام من الإصلاح المنشود.

موافقة مرتفعة جداً	0.46739	4.6866	0	0	0	31	48	من الضروري تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين لتشمل كافة المحافظات وباقي المكلفين (وحدة متوسطي المكلفين-وحدة صغار المكلفين)
موافقة مرتفعة جداً	0.45414	4.7164	0	0	0	19	60	من الضروري تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات.
موافقة مرتفعة جداً	0.22668	4.4269	67				التهرب الضريبي	

المصدر: إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss

بلغ المتوسط الحسابي لكامل المحور 4.42 بموافقة مرتفعة جداً وبانحراف معياري 0.22 حيث حظيت جميع العبارات بموافقة مرتفعة جداً تجاوز المتوسط الحسابي لها 3.4، وبالتالي فإن المستقصى منهم موافقين في حكمهم على مضمون هذه العبارات، مما يدل موافقة أفراد العينة على عبارات هذا المحور وبالتالي تسهم إجراءات المراجعة الضريبية في مكافحة التهرب الضريبي، وذلك من وجهة نظر أفراد العينة.

سادساً: اختبار فرضيات الدراسة

H0: لا يوجد أهمية ذو دلالة معنوية للمراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

H1: يوجد أهمية ذو دلالة معنوية للمراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين المراجعة الضريبية كمتغير مستقل والتهرب الضريبي كمتغير تابع.

الجدول رقم (8) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين المراجعة الضريبية والتهرب الضريبي

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.19261	0.278	0.287	0.536 ^a

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.536)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين المراجعة الضريبية والتهرب الضريبي وأن معامل التحديد هو (0.278)، أي إن المراجعة الضريبية تفسر (27.8%)، من التغيرات الحاصلة في الحد من التهرب الضريبي.

الجدول رقم (9) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000 ^b	31.038	1.151	1	1.151	Regression	1
		0.037	77	2.857	Residual	
			78	4.008	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (31.038)، ومعنوية الدلالة الحسابية (0.000=sig)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (10) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر المراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	10.034		0.284	2.849	(Constant)	
0.000	5.571	0.536	0.066	0.370	المراجعة الضريبية والتهرب الضريبي	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول أعلاه إلى أن (المراجعة الضريبية والتهرب الضريبي) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية البديلة.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 2.849 + 0.370 x1$$

وبالتالي يوجد أهمية إيجابية ذو دلالة معنوية للمراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي

اختبار الفرضية الفرعية الأولى

H0: لا يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية لاعتماد إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبية

H1: يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية لاعتماد إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبية

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين إجراءات المراجعة الضريبية كمتغير مستقل وزيادة الحصيلة الضريبية كمتغير تابع.

الجدول رقم (11) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين إجراءات المراجعة الضريبية وزيادة الحصيلة الضريبية

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.21319	0.534	0.540	0.735 ^a

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.735)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين إجراءات المراجعة الضريبية وزيادة الحصيلة الضريبية وأن معامل التحديد هو (0.534)، أي إن إجراءات المراجعة الضريبية يفسر (53.4%)، من التغيرات الحاصلة في زيادة الحصيلة الضريبية.

الجدول رقم (12) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000 ^b	90.234	4.101	1	4.101	Regression	1
		0.045	77	3.500	Residual	
			78	7.601	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (90.234)، ومعنوية الدلالة الحسابية (0.000=sig)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (13) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة

الضريبية

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	4.480		0.314	1.408	(Constant)	
0.000	9.499	0.735	0.073	0.697	إجراءات المراجعة الضريبية وزيادة الحصيلة الضريبية	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول أعلاه إلى أن (إجراءات المراجعة الضريبية وزيادة الحصيلة الضريبية) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية البديلة.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 1.408 + 0.697 x_1$$

وبالتالي يوجد أهمية إيجابية ذو دلالة إحصائية لاعتماد إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبية.

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

H_0 : لا يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

H_1 : يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية كمتغير مستقل والحد من مشكلة التهرب الضريبي كمتغير تابع.

الجدول رقم (14) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية

والحد من مشكلة التهرب الضريبي

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.15925	0.506	0.513	0.716 ^a

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.716)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية والحد من مشكلة التهرب الضريبي وأن معامل التحديد هو (0.506)، أي إن الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية يفسر (50.6%)، من التغيرات الحاصلة في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

الجدول رقم (15) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000 ^b	81.036	2.055	1	2.055	Regression	1
		0.025	77	1.953	Residual	
			78	4.008	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F، وهي (81.036)، ومعنوية الدلالة الحسابية (0.000=sig)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (16) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	9.586		0.238	2.286	(Constant)	
0.000	9.002	0.716	0.053	0.479	الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية والحد من مشكلة التهرب الضريبي	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول أعلاه إلى أن (الضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية والحد من مشكلة التهرب الضريبي) هي دالة إحصائياً حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية البديلة.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 2.286 + 0.479 x_1$$

وبالتالي يوجد أهمية إيجابية ذو دلالة إحصائية للضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

H0: لا يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

H1: يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

بغرض اختبار الفرضية تم إجراء اختبار الانحدار الخطي البسيط لاختبار العلاقة بين الأسباب القانونية والتشريعية كمتغير مستقل والحد من مشكلة التهرب الضريبي كمتغير تابع.

الجدول رقم (17) الدلالة الإحصائية لاختبار العلاقة بين الأسباب القانونية والتشريعية والحد من مشكلة التهرب

الضريبي

Std. Error of the Estimate	Adjusted R Square	R Square	R
0.25874	0.482	0.487	0.698

المصدر: مخرجات برنامج spss

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة معامل الارتباط R تساوي (0.698)، وهو ما يبين وجود ارتباط قوي بين الأسباب القانونية والتشريعية والحد من مشكلة التهرب الضريبي وأن معامل التحديد هو (0.482)، أي إن الأسباب القانونية والتشريعية تفسر (48.2%)، من التغيرات الحاصلة في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

الجدول رقم (18) الدلالة الإحصائية لاختبار القوة التفسيرية لتباين نموذج الدراسة

ANOVAa						
Sig.	F	Mean Square	Df	Sum of Squares	Model	
0.000 ^b	81.958	2.158	1	2.053	Regression	1
		0.039	77	1.955	Residual	
			78	4.008	Total	

المصدر: مخرجات برنامج spss

يبين الجدول أعلاه تحليل التباين الذي يمكن من خلاله معرفة الدلالة الإحصائية للقوة التفسيرية للنموذج عن طريق إحصائية F ، وهي (81.958)، ومعنوية الدلالة الحسابية ($0.000 = \text{sig}$)، مما يؤكد الدلالة الإحصائية لنموذج الانحدار الخطي من الناحية الإحصائية، أي النموذج بشكل عام معنوي.

الجدول رقم (19) الدلالة الإحصائية لنموذج الدراسة لأثر الأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة

التهرب الضريبي

Sig.	T	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model	
		Beta	Std. Error	B		
0.000	9.147		0.238	2.145	(Constant)	
0.000	9.985	0.698	0.053	0.585	الأسباب القانونية والتشريعية والحد من مشكلة التهرب الضريبي	1

المصدر: مخرجات برنامج spss

يشير الجدول أعلاه إلى أن (الأسباب القانونية والتشريعية والحد من مشكلة التهرب الضريبي) هي دالة إحصائياً

حسب قيم t المحسوبة والدلالة الإحصائية التي جاءت أصغر من (5%)، مما يثبت صحة الفرضية البديلة.

تكون معادلة الانحدار على الشكل الآتي:

$$y = 2.145 + 0.585 x_1$$

وبالتالي يوجد أهمية إيجابية ذو دلالة إحصائية للأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

النتائج والتوصيات

النتائج

نتيجة اختبار الفرضيات تم التوصل إلى الآتي:

- يوجد أهمية ذو دلالة معنوية للمراجعة الضريبية في الحد من التهرب الضريبي
- يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية لاعتماد إجراءات المراجعة الضريبية في زيادة الحصيلة الضريبية
- يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للضعف في أداء وكوادر وتجهيزات الإدارة الضريبية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.
- يوجد أهمية ذو دلالة إحصائية للأسباب القانونية والتشريعية في الحد من مشكلة التهرب الضريبي.

التوصيات

بناءً على هذه النتائج، تقدم الدراسة التوصيات التالية:

- 1- توفير برامج تدريبية مستمرة للمراجعين الضريبيين لتطوير مهاراتهم في مجال الكشف عن التهرب الضريبي، وتزويدهم بأحدث الأدوات والتقنيات.
- 2- تطوير أنظمة المراجعة الضريبية لتكون أكثر فعالية وكفاءة، وذلك من خلال اعتماد معايير واضحة وإجراءات محددة للمراجعة، واستخدام أدوات التحليل البيانات المتقدمة.
- 3- تطوير برامج توعية مستهدفة لفئات معينة من دافعي الضرائب، مثل أصحاب المشاريع الصغيرة، والموظفين المستقلين.
- 4- تطوير منصة إلكترونية موحدة لتقديم الإقرارات الضريبية وتسهيل عملية المراجعة، مما يساهم في تقليل الأخطاء البشرية وزيادة الكفاءة.
- 5- تشجيع الشركات على تبني أنظمة محاسبية إلكترونية متكاملة، مما يسهل عملية التدقيق الضريبي ويقلل من فرص التهرب.
- 6- تخصيص ميزانيات كافية لتدريب المراجعين الضريبيين على استخدام أدوات التحليل البيانات المتقدمة، مثل التحليل الضبطي والتنبيؤ.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

الكتب:

- 1- بشور، عصام (1993)، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.
- 2- الشافعي، جلال (2006)، مبادئ المحاسبة الضريبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 3- عثمان، سعيد عبد العزيز (2008)، النظام الضريبي واهداف المجتمع (مدخل تحليلي معاصر)، الدار الجامعية، الإسكندرية، ج.م.ع، مصر.
- 4- علوان، قاسم، والزياتي، نايف، ونجبية، ميلاد (2008)، ضريبة القيمة المضافة (المفاهيم، القياس، التطبيق)، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- 5- الفيومي، محمد، والدميري، محمد، وشتيوي، علاء الدين محمد، واحمد، ايمن (2008)، دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر.
- 6- كنعان، علي (2003)، المالية العامة والإصلاح المالي في سورية، دار الرضا للنشر، دمشق، سورية.
- 7- لطفي، أمين السيد احمد (2007)، فلسفة المحاسبة عن الضريبة على الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- 8- المهاني، خالد، والعدي، إبراهيم، وآخرون (2018)، المحاسبة الضريبية، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.
- 9- المهاني، والجشي (2000)، المالية العامة والتشريع الضريبي، منشورات جامعة دمشق، دمشق، سورية.
- 10- نور، عبد الناصر، وعدس، نائل، وحسن، عليان (2008)، الضرائب ومحاسبتها، دار المسيرة، عمان، الأردن.

رسائل جامعية:

- 1- إمريود، مسعود محمد (2010)، استخدام أساليب الفحص التحليلي في رفع كفاءة وفعالية نظام الفحص الضريبي في الجماهيرية الليبية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- 2- حوسو، محمد محمود (2005)، التدقيق لأغراض الضريبة، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين.
- 3- حسين، رلى عبد الرازق (2010)، مدى التزام الفاحص الضريبي الفلسطيني بمعايير المراجعة الدولية وأثر ذلك في الحد من والكشف عن حالات التهرب الضريبي، رسالة ماجستير، فلسطين.
- 4- الخطيب، ناصر (2008)، تقييم جودة الفحص الضريبي وأثرها على الإيرادات العامة في الأردن، أطروحة دكتوراه، جامعة تشرين، اللاذقية، سورية.
- 5- الدوس، محمد معاذ محمد أديب (2014)، دور المدقق الخارجي في التكاليف الضريبي في سورية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- 6- الروبي، شيماء (2006)، استخدام الفحص التحليلي كأداة لزيادة كفاءة وفاعلية تخطيط مراجعة بالضريبة العامة على المبيعات بالتطبيق على قطاع الخدمات الفندقية، جامعة قناة السويس، مصر.
- 7- زيدان، رشا أحمد (2015)، أثر الاستعلام من طرف ثالث في تحسين عملية الفحص الضريبي لوحدة كبار المكلفين في دمشق دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- 8- سحيمان، حمدي سليمان (1998)، الرقابة الإدارية والمالية على الأجهزة الحكومية، عمان، الأردن.
- 9- سرحان، عرفات صدام (2010)، دور إجراءات التدقيق الضريبي في الحد من التهرب في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- 10- شكيب، قسيمة (2018)، دور المراجعة الجبائية في الحد من التهرب الضريبي، جامعة بسكرة، الجزائر.

- 11- الصابوني، جميل (2005)، التهرب الضريبي الولي للشركات عابرة القوميات، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- 12- صلاح الدين، نادر يوسف محمد (2005)، مدى مصداقية البيانات المالية المدققة لدى دوائر ضريبة الدخل الفلسطينية، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، فلسطين.
- 13- الضابط، مدين (2006)، مدى تبني معايير المراجعة المقبولة عموماً كمعايير لتدقيق الضرائب على الدخل في سورية، أطروحة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، دمشق، سورية.
- 14- عرفات، غالب محمد (1965)، اقتصاديات التهرب من ضريبة الدخل، عمان، الأردن.
- 15- محمد، باسل مسعود (2014)، التدقيق والتسويات لأغراض ضريبة القيمة المضافة واثراً على ضريبة الدخل في الضفة الغربية، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين.

أبحاث ومؤلفات

- 1- الجشي، خالد الخطيب (2000)، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد 16، العدد 2، دمشق، سورية.
- 2- خشارمة، حسين (2000)، ظاهرة التهرب الضريبي لدى أصحاب المهن الحرة (أسبابها، العوامل التي تقلل منها) من وجهة نظر أصحاب المهن المالية، مجلة المنارة، المجلد 5، العدد 1، الأردن.
- 3- الخطيب، خالد (2000)، التهرب الضريبي، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16) العدد (2)، دمشق، سورية.

- 4- الخطيب، ناصر (2007)، توثيق اجراءات الفحص الضريبي من منظور متطلبات ادارة الجودة الشاملة دراسة تطبيقية على دائرة ضريبة الدخل في وزارة المالية في الاردن، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد الثاني.
- 5- الشوابكة، سالم (2003)، التهرب من الضريبة على الدخل في المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة الحقوق، العدد4، جامعة الكويت، الكويت.
- 6- الشافعي، جلال (2007)، الموسوعة الحديثة في المحاسبة الضريبية، طرائق واساليب الفحص الضريبي، الجزء الرابع، جامعة الزقازيق، كلية التجارة، مصر.
- 7- العوران، احمد، والخضور، راجح (2004)، التهرب من ضريبة الدخل في الأردن دراسة تحليلية للفترة من 1976-1997، مجلة العلوم الاجتماعية، المجلد 32، الكويت.
- 8- عيسوي، أحمد (2004)، الفحص الضريبي بالعينة" دراسة تطبيقية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، مصر.
- 9- العدي، إبراهيم، وحبيبم، علا (2018)، أثر تعقيد النظام الضريبي في الحصيلة الضريبية: دراسة ميدانية في سورية، مجلة جامعة البعث للعلوم الإنسانية، المجلد 40، العدد 98، حمص، سورية.
- 10- العنزي، شمس بنت عيد (2023)، طرق إثبات التهرب الضريبي في المملكة العربية السعودية، المجلة العربية للنشر العلمي، الإصدار السادس، العدد تسعة وخمسون، المملكة العربية السعودية.
- 11- العمار، رضوان، وصقر، محمد، وزيدان، رامي (2001)، ردود فعل متحول ضريبة دخل المهن والحرف على تغيرات الناتج المحلي الإجمالي في سورية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية، المجلد 23، العدد 3، اللاذقية، سورية.

- 12- الضابط، مدين (2019)، العوامل التي يمكن أن تؤثر على سلوك الامثال الضريبي في سورية أنموذج مقترح، مجلة جامعة تشرين- سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 5، العدد 41، اللاذقية، سورية.
- 13- الكنانى، سوزان جلال عبد الشافي (2021)، التهرب الضريبي دراسة في التشريع المصري والسعودي، مجلة البحوث القانونية والاقتصادية، العدد 78، المملكة العربية السعودية.
- 14- معايير التدقيق الحكومي (الكتاب الأصغر)، منشورات جمعية المحاسبين والمراجعين الفلسطينية، غزة، فلسطين، 2003.

ندوات ومؤتمرات

- 1- عطية، احمد (2007)، الضرائب على الدخل، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة ج.م.ع، مصر.
- 2- المتوكل، مصطفى حسين (2000) محددات الطاقة الضريبية في البلدان النامية مع دراسة للطاقة الضريبية في اليمن، مركز الامارات للدراسات والبحوث، الامارات العربية المتحدة.
- 3- مقابلة مع فاحص ضريبي في مديرية مالية دمشق.
- 4- ورشة العمل حول التخطيط الاستراتيجي في وزارة المالية دمشق 2007/2/15.

قوانين وأنظمة:

- 1- تقرير الأمم المتحدة للتنمية للاعوام: 2003-2004-2005-2006-2007
- 2- قانون ضريبة الدخل رقم 57 لعام 1985 وتعديلاته المادة (11/ط)
- 3- قانون 24 لعام 2003
- 4- القانون 33 لعام 2009

المراجع الأجنبية:

- 1- Taylor and glzen 1989'auditing integrated concepts and procedures"4TH Wiley p3
- 2- Clement Olatunji Olaoye Ayodele Temitope Ekundayo (2019). Effects of Tax Audit on Tax Compliance and Remittance of Tax Revenue in Ekiti State. Open Journal of Accounting. Nigeria.
- 3- Othman Amin (2018).the role of tax audit in reducing the phenomenon of tax evasion and its reflection on tax revenues. Journal of university of human development 4(4):27
- 4- Augustine Enofe kembradikembor Embele Efosa Obazee. (2019) investigation and Tax Evasion Journal of accounting and financial management E-issn 2504-8856 p- ISSN 2695-2211.
- 5- Orviska and hunady 2015 (The Non-liner effect of corporate taxes on economic growth)
- 6- Hendrickson e s accounting theory 3rd ed Homewood 111.r.d Irwin u.s.a.1977
- 7- world bank:tax reform in developing countries work paper pp.182-183 new York u.s.a 1999
- 8- oecd: tax evasion 5 paris2000 available at:[http\\www.oecd.org](http://www.oecd.org)
- 9- Tanzi v and shome.p."a primer on tax evasion"ifm staff.paper vol40.no.4.1998
- 10-Fiege e "the underground economies tax evasion and information distortion"Cambridge university press.1989

استمارة الاستبيان

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
المحور الأول:						
فيما يلي عدد من العبارات المتعلقة بكفاءة وموضوعية الفاحص الضريبي، يرجى قراءة كل عبارة بعناية ثم ضع علامة (*) عند الخيار الذي يعبر عن اجابتك بدقة:						
1	الفاحص الضريبي مؤهل علميا لأداء المراجعة الضريبية بكفاءة وفعالية					
2	الفاحص الضريبي يمتلك خبرة عملية كافية لأداء المراجعة الضريبية بكفاءة وفعالية					
3	الفاحص الضريبي لديه معرفة شاملة بأهداف الإدارة الضريبية					
4	75% من الفاحصين الضريبيين مختصين بعلم المحاسبة.					
5	تعتمد الدائرة المالية مبدأ الكفاءة بتعبئة شواغر مديرية كبار المكلفين ومديريات متوسطي دافعي الضرائب من الفاحصين الجدد					
6	لدى كل فاحص الوقت الكافي لفحص الملفات المحولة له بكفاءة وفاعلية وموضوعية					
7	يتم اخضاع الموظفين الجدد لاختبار في مجال المحاسبة والقانون ومهارات الاتصال وتقبل النقد					

فيما يلي عدد من العبارات المتعلقة بزيادة الحصيلة الضريبية، يرجى قراءة كل عبارة بعناية ثم ضع علامة (*) عند الخيار الذي يعبر عن اجابتك بدقة:

					وجود إجراءات محددة لعملية المراجعة التي يقوم بها الفاحص الضريبي تزيد من الحصيلة الضريبية	1
					هناك معايير وضوابط ضريبية تساهم في زيادة الحصيلة الضريبية	2
					ان وجود إجراءات ضريبية يساعد في تحديد الضريبة بشكل صحيح	3
					قناعة المكلف بقدرة الإدارة الضريبية على اكتشاف تهربه الضريبي ومحاسبته تزيد من الحصيلة الضريبية	4
					مشاركة المكلف في وضع خطة العمل من حيث وقت ونطاق ومكان المراجعة الضريبية وطبيعة الإجراءات الشكلية التي سيتم اتخاذها يزيد من الحصيلة الضريبية	5
					تفعيل الإجراءات القانونية الرادعة بحق المكلفين الذين يثبت تلاعبهم بالحسابات والمعلومات المتعلقة بنشاطهم يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية.	6
					تقديم التوجيه للمكلفين عند تطوير القوانين التشريعية والإدارية يؤدي الى زيادة الحصيلة الضريبية.	7

					تأكد المكلف من عدالة المعاملة الضريبية بينه وبين المكلفين الخاضعين لذات الظروف يعزز الحصيلة الضريبية	8
					تنافس الثقافة الضريبية بين السلطات الضريبية والمكلفين الضريبيين يؤدي الى انخفاض الحصيلة الضريبية.	9
المحور الثالث: التهرب الضريبي يرتبط بمجموعة من العوامل أهمها التشريع الضريبي وهو مجموعة الأنظمة والقوانين المنظمة لعملية الجباية الضريبية.						
					التشريعات والقوانين والبلاغات متاحة للجمهور	1
					التشريع الضريبي يتسم بالغموض والنقص وتعدد الثغرات	2
					التشريع الضريبي يتسم بعدم الاستقرار وكثرة التعديلات	3
					يتسم التشريع الضريبي بتشتت احكامه	4
					كثرة القرارات والبلاغات والتعاميم تؤثر في تطبيق التشريع الضريبي	5
					التشريع الضريبي قاصر عن مسايرة التطورات المتسارعة للمجتمع في كافة المجالات	6
					المعدلات الضريبية على الرغم من التخفيضات المتتالية لا تزال تعتبر مرتفعة	7
					المظلة الضريبية تصيب كافة المكلفين (الأغنياء والفقراء)	8

					لا بد من إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية المطبقة حالياً	9
					التشريع الضريبي يعاني من التنازع والازدواج الضريبي.	10
					التشريع الضريبي لا يراعي التكافؤ بين الدوائر المالية والمكلفين.	11
					التشريع الضريبي غير قادر على الوصول لما يعرف باقتصاد الظل (السوق السوداء)	12
					تتدرج عملية مكافحة التهرب الضريبي من ضمن العملية الأكبر (مكافحة الفساد)	13
					من الضروري انشاء محاكم ضريبية مستقلة عن الحكومة تفصل بين المكلفين والإدارة الضريبية	14
					ان احداث الهيئة العامة للضرائب بوصفها الجهة المشرفة على كل ما يتعلق بالضرائب بدلا عن وزارة المالية يساعد على مكافحة التهرب.	15
المحور الرابع:						
التهرب الضريبي مرتبط بالإدارة الضريبية وهي في حالتنا وزارة المالية ممثلة بمديرية مالية دمشق.						
					الإدارة الضريبية تعاني النقص في العناصر المؤهلة المتخصصة والنزاهة.	1
					الإدارة الضريبية تعاني النقص في التجهيزات الحاسوبية وعدم وجود شبكة حاسوبية تربط سوريا بأكملها	2

					يغيب الأسلوب العلمي عن عمل الإدارة الضريبية تجاه المكلفين وتجاه المعلومات والبيانات	3
					ان التعديلات الكثيرة للتشريعات الضريبية المتعددة أساسا ساهم في زيادة أعباء الإدارة الضريبية الكثيرة	4
					ان احتكار وزارة المالية لكل ماله علاقة بالضرائب يجعل الامر يبدو (فيك الخصام وانت الخصم والحكم)	5
					لابد من التشدد في العقوبات على العاملين المرتشين والمتواطئين مع المكلف	6
					انشاء مركز اعلامي ضريبي لنشر الوعي الضريبي في المجتمع	7
					تعميم تجربة الرقم الوطني الموحد للمواطن ليشمل المكلفين ضريبيا وذلك في إطار انشاء بنك وطني للمعلومات الضريبية.	8
					من الضروري احداث معهد ضريبي لتأهيل وتدريب العاملين المتخصصين في الإدارة الضريبية.	9
					لا بد من الأتمتة الكاملة للإدارة الضريبية وربطها مع مختلف الجهات الحكومية ذات العلاقة.	10
					ان رفع أجور ومكافئات العاملين في الإدارة الضريبية هو جزء هام من الإصلاح المنشود.	11

					من الضروري تعميم تجربة وحدة كبار المكلفين لتشمل كافة المحافظات وباقي المكلفين (وحدة متوسطي المكلفين-وحدة صغار المكلفين)	12
					من الضروري تعميم تجربة النافذة الواحدة في كافة المحافظات.	13

The Role of Tax Audit in Reducing Tax Evasion

Prepared by: Mohammad Bashar Kharrrat

Supervised by: Dr. Ibrahim Aladi

Abstract

The study aimed to highlight the relationship between the tax audit conducted by the tax inspector and the tax evasion carried out by the taxpayer it also attempts to identify the real role of the tax audit and its impact in reducing tax evasion.

The descriptive analytical approach was adopted, where a sample of 80 people was distributed and 79 valid questionnaires were obtained, representing 98% of the total number of distributed questionnaires. All statistical analyses were conducted using the SPSS program at a significance level of 0.05.

The results of the study show that there is a positive and statistically significant relationship between tax audit procedures and reducing tax evasion. It also indicate that companies which underwent regular and comprehensive tax audits achieved lower levels of tax evasion, by detecting tax violations and implementing the necessary corrective measures.

The results also indicated that the efficiency and experience of the tax inspector play a decisive role in the effectiveness of the tax audit process.

The study recommends the need to provide continuous training programs for tax auditors to develop their skills in the field of detecting tax evasion, provide them with the latest tools and technologies, and develop tax audit systems to be more effective and efficient by adopting clear standards and specific procedures for auditing, and using advanced data analysis tools.

Keywords: Tax audit, tax evasion, General Authority for Taxes and Fees.

Syrian Arab Republic

**Ministry of Higher Education and Scientific
Research**

Damascus university

Faculty of Economics

Department of Accounting



The Role of Tax Audit in Reducing Tax Evasion

(A Field Study)

A thesis submitted to obtain a master's degree in auditing

Prepared by:

Mohammad Bashar Kharrat

Supervisor:

Dr. Ibrahim Aladi

Professor in the Department of Accounting

Damascus University - Faculty of Economics

2024